

Analýza nákladů a systému kalkulací v Chráněných dílnách Slunečnice

Jan Osička

Bakalářská práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Jan OSIČKA
Osobní číslo: M090191
Studijní program: B 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Management a ekonomika

Téma práce: Analýza nákladů a systému kalkulací v chráněných dílnách Slunečnice

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši teoretických poznatků z oblasti nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Charakterizujte chráněné dílny Slunečnice provozované neziskovou organizací Izap.
- Analyzujte náklady organizace a systém kalkulací vybraných chráněných dílen.
- Na základě identifikovaných nedostatků formulujte závěrečná doporučení pro organizaci.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh: 40 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
LANDA, Martin a POLÁK, Michal. Ekonomické řízení podniku. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva. Podniková ekonomika. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 2. dubna 2012
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2012

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací.

(1) Vysoká škola nevyjádřeně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlášení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výtisky, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užje-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takové dílo udělit svolení bez věcného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 7.5. 2012



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li ujednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložil, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je věnována analýze nákladů a systému kalkulací v Chráněných dílnách Slunečnice. Teoretická část, rozčleněná do tří kapitol, zpracovává ve formě rešerše základní problematiku v oblasti nákladů a jejich členění, kalkulací a kalkulačního systému a specifika neziskových organizací, konkrétně pak občanských sdružení. Praktická část je rozdělena do tří částí. První část se zabývá analýzou nákladů o. s. IZAP, druhá analýzou systému kalkulací v této organizaci. Třetí část je věnována popisu zjištěných nedostatků v členění a řízení nákladů a ve zpracování kalkulačního systému a kalkulací.

Klíčová slova: náklady, klasifikace nákladů, kalkulace, kalkulační systém, kalkulační vzorec, nezisková organizace, chráněné dílny

ABSTRACT

This thesis is dedicated to an costs and calculation system analysis in the sheltered workshops Slunečnice. The theoretical part is divided into three chapters, whose process - in form of research, with the basic issue in cost area and its divisions, calculations, calculation system and specifics of nonprofit organizations - especially of non-governmental organizations. The practical part is also divided into three parts. The first one is dealing with the costs analysis and second part with the calculation system analysis of the sheltered workshops Slunečnice. The third part process with the characterization of deficiencies found in divisions and costs control with proceeding of calculation system, calculations and design of corrective actions.

Keywords: costs, costs classification, calculation, calculation system, calculation formula, non-profit organization, sheltered workshops

Děkuji Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za vedení bakalářské práce, panu Václavu Strnadelovi za poskytnuté materiály a čas, který mi věnoval, rodině a své ženě Sylvii za trpělivost a pochopení.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 NÁKLADY	13
1.1 NÁKLADY, VÝNOSY, HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	14
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
1.2.1 Druhové členění nákladů.....	16
1.2.2 Účelové členění nákladů	16
1.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	18
1.2.4 Kalkulační členění nákladů	18
1.2.5 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	19
2 KALKULACE	24
2.1 PŘEDMĚT KALKULACE	24
2.2 METODA KALKULACE	24
2.3 PROBLEMATIKA PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	25
2.4 ALOKACE NÁKLADŮ.....	26
2.5 ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA	27
2.6 KALKULAČNÍ VZOREC	27
2.6.1 Typový kalkulační vzorec	27
2.6.2 Retrogradní kalkulační vzorec	28
2.6.3 Kalkulační vzorec odděluje fixní a variabilní náklady	28
2.6.4 Dynamická kalkulace	29
2.7 KALKULAČNÍ METODY	29
2.7.1 Absorpční kalkulační metody	30
2.7.2 Neabsorpční kalkulační metody.....	31
2.8 KALKULAČNÍ SYSTÉM	31
2.8.1 Kalkulace propočtová.....	31
2.8.2 Kalkulace operativní	32
2.8.3 Kalkulace plánová	32
2.8.4 Kalkulace výsledná	33
3 NEZISKOVÉ ORGANIZACE	34
3.1 OBČANSKÉ SDRUŽENÍ.....	35
3.1.1 Hlavní a hospodářská činnost občanského sdružení	35
3.1.2 Chráněná dílna	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
4 OBČANSKÉ SDRUŽENÍ IZAP	38
4.1 HISTORIE OBČANSKÉHO SDRUŽENÍ IZAP	39
4.2 HLAVNÍ ČINNOST – CENTRUM DENNÍCH SLUŽEB	39
4.3 HOSPODÁŘSKÁ ČINNOST – CHRÁNĚNÉ DÍLNY	40
4.4 ZÁKLADNÍ INFORMACE O HOSPODÁŘENÍ O. S. IZAP	41
5 ANALÝZA NÁKLADŮ	46

5.1	ANALÝZA NÁKLADŮ HLAVNÍ ČINNOSTI	46
5.2	ANALÝZA NÁKLADŮ CHRÁNĚNÝCH DÍLEN SLUNEČNICE	46
5.3	SLEDOVÁNÍ A ŘÍZENÍ NÁKLADŮ CHRÁNĚNÝCH DÍLEN O. S. IZAP.....	50
6	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	52
6.1	MÝDLÁRNA	53
6.2	KERAMICKÁ DÍLNA	54
7	POPIS ZJIŠTĚNÝCH NEDOSTATKŮ A NÁVRH NÁPRAVNÝCH OPATŘENÍ.....	56
7.1	NÁKLADY.....	56
7.1.1	Stanovení nepřímých nákladů hospodářské činnosti	57
7.2	KALKULAČNÍ SYSTÉM A KALKULACE NÁKLADŮ.....	59
7.2.1	Stanovení výrobní, správní, zásobovací a odbytové režie	60
7.2.2	Stanovení rozvrhových základů a výpočet jednotlivých koeficientů	62
7.2.3	Doplnění kalkulačního vzorce a kalkulace nákladů vybraného výrobku.....	64
7.2.4	Návrh nápravného opatření	65
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ	70
	SEZNAM TABULEK.....	71

ÚVOD

Žijeme v době, které mnoho lidí říká nelehká. Pro skupinu z nich je pak slovo „nelehká“ poměrně silným eufemismem.

Život jako by se zúžil na pouhé obstarání dostatečného peněžního obnosu na bydlení, stravu, oděv a poměrně velkou dávku zbytečností. Mnoho firem sleduje pouze své primární cíle, tedy tvorbu zisku a následnou maximalizaci tržní hodnoty. Na rozdíl od Tomáše Bati budují podnik, ne člověka. Není tomu tak v případě občanského sdružení IZAP, které si z budování člověka utvořilo hlavní předmět své činnosti. Dokládá to i celý název organizace – Občanské sdružení IZAP – Sdružení pro integraci zdravých a postižených dětí a mládeže „Chceme žít s vámi“. Cílem této organizace je pomoci lidem s mentálním postižením i přidruženým tělesným a psychiatrickým prožít smysluplný život. O. s. IZAP umožnilo prostřednictvím Chráněných dílen zaměstnat více než 40 lidí, přičemž 9 z nich již pracuje na volném trhu práce.

Jako většina neziskových organizací i o. s. IZAP existuje především díky dotacím. V poslední době to jsou především účelové dotace z Evropského sociálního fondu. V rámci hospodářské činnosti, kde jsou Chráněné dílny Slunečnice provozovány, to jsou především dotace na provoz a tvorbu společensky účelných míst. Tyto dotace však paradoxně pro neziskové organizace představují i problém a to zejména v tom, že manažeři v nevýdělečné sféře omezují své působení na přidělení těchto finančních prostředků jednotlivým činnostem či potřebám, aniž by se toto mnohdy dělo tím nejhospodárnějším způsobem a nevyvíjejí snahu „otevírat si zadní vrátka“ pro případ, že dotace nedostanou v potřebné výši. Protože tak mohou činit v rámci své vedlejší (hospodářské) činnosti, kde zákon umožňuje vytvářet zisk a pokrývat jím ztrátu v činnosti hlavní.

V běžné praxi neziskových organizací je účetnictví považováno za pouhý nástroj, který slouží k vyúčtování přijatých dotací a k tvorbě potřebných podkladů pro daňové účely. Toto hledisko ale nabízí jen pohled do minulosti a to prostě proto, že finanční účetnictví jiný pohled nenabízí. Proto by se měly neziskové organizace především v rámci své hospodářské činnosti orientovat také na manažerské účetnictví, které přináší potřebné informace o struktuře nákladů, které slouží k časovému porovnání s minulými obdobími a jsou podkladem pro kvalitní rozpočet, informace o výkonech, informace o útvarech, které umožňují sledovat jejich nákladové položky a výsledky hospodaření, na vybudování sys-

tému kalkulací, který je podkladem pro celou řadu rozhodovacích úloh podstatných pro budoucnost podniku.

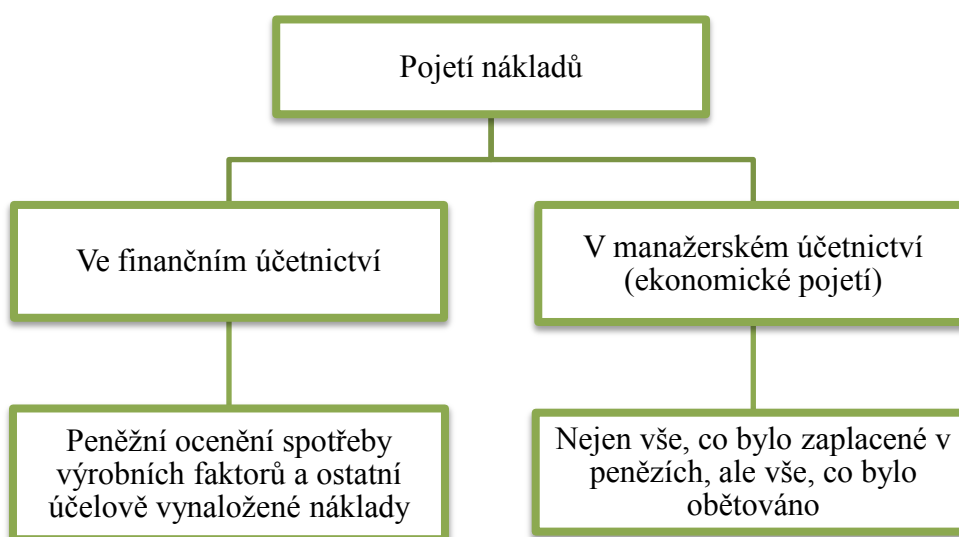
Tato práce si klade za cíl zjistit, jakým způsobem jsou sledovány a řízeny náklady v Chráněných dílnách Slunečnice, jakým způsobem jsou tyto náklady kalkulovány a jak jsou stanovovány ceny jednotlivých výrobků o. s. IZAP v rámci její hospodářské činnosti. Na základě zjištěných stavů pak organizaci doporučit, jak v oblasti nákladů a kalkulací aplikovat postupy blízké manažerskému účetnictví, které by měly vést k získávání potřebných informací pro řízení Chráněných dílen.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Každá organizace, ať už zisková, či nezisková v rámci své činnosti využívá výrobní faktory. Tyto výrobní faktory jsou vstupem (inputem) do výrobního procesu, přičemž za výstup je považován statek, nebo služba. Výrobní faktory (v ekonomii je využíváno členění na primární – práce, půda, a sekundární – kapitál) jsou tedy v rámci výroby přeměněny na užitečné výstupy, přičemž tato přeměna vyjádřená v peněžních jednotkách, se nazývá náklad. Tento fakt, využívaný pro potřeby tzv. finančního účetnictví, kde je sledována pouze skutečná spotřeba výrobních faktorů (úbytek aktiv nebo nárůst dluhů) je využíván především pro externí uživatele, zejména pak pro Finanční úřad, jež působí jako kontrolní orgán odvodu daní či záloh k nim. Jak bude vysvětleno dále, tento pohled je nedostatečný, neboť se ze své podstaty ohlíží do minulosti a neposkytuje tolik informací k tomu, aby mohly být náklady řízeny.

Sofistikovanější pohled na sledování (a především řízení) nákladů poskytuje tzv. ekonomické pojetí nákladů, které zohledňuje nejen náklady vyjádřené v peněžních jednotkách (tedy spotřebované výrobní faktory), ale i „v penězích vyjádřené oběti na statcích a výkonech, učiněné pod zorným úhlem dosažení většího zisku“ (Zwach, 1945 cit. podle Synek A Kislingerová, 2010, s. 36). Za tyto oběti jsou v ekonomické praxi považovány např. ušlá mzda podnikatele, nebo úroky z vlastního kapitálu. Problematikou ekonomického pojetí nákladů a potažmo manažerského účetnictví se budou zabývat následující kapitoly této práce.



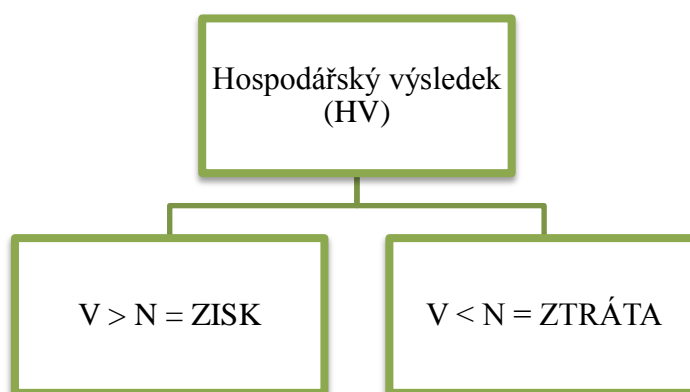
Obr. 1: Dvoji pojetí nákladů podniku (vlastní zpracování dle Zámečník, 2007, s. 3-4)

1.1 Náklady, výnosy, hospodářský výsledek

Náklady, výnosy a hospodářský výsledek jsou v podnikové praxi základními veličinami využívanými při hodnocení hospodaření. Pojem náklad byl zevrubně vysvětlen v předchozí kapitole, nyní je tedy možné přistoupit k popisu zbývajících pojmů a objasnit vztah mezi nimi.

Zatímco náklad je možné stručně charakterizovat jako v penězích oceněný vstup do výrobního procesu, výnos je finančně vyjádřený výstup (output). Je to tedy „peněžní ocenění souboru realizovaných výrobků a služeb za určité období“ (Synek a Kislingerová, 2010, s. 42).

Rozdílem nákladů a výnosů za dané období je hospodářský výsledek. Ten může mít dvojitou podobu, tedy zisk (v případě, že jsou výnosy větší než náklady), nebo ztrátu (v případě, kdy je tomu naopak).



Obr. 2: Varianty hospodářského výsledku (vlastní zpracování)

Zisk je odpradáвна považován za elementární cíl snažení každého podnikatele, a to i přesto, že v současnosti je tento pohled považován za značně zjednodušený a moderní ekonomové považují za cíl podnikání maximalizaci tržní hodnoty podniku. Důvodem je striktně účetní pojetí této veličiny, což přináší nepříliš spolehlivou vypovídající schopnost zisku ve smyslu hodnocení úspěšnosti hospodaření. Svůj vliv na hospodaření mají také například charakter podniku, jeho velikost a také výše a struktura základního kapitálu (Popesko, 2009, s. 15-16).

Z logiky věci vyplývá, že zisk je možné maximalizovat dvěma způsoby: snížením nákladů při zachování objemu výnosů, nebo extenzivním zvýšením výnosů. Docent Popesko v knize *Moderní metody řízení nákladů* dokládá, že snižováním nákladů lze dosáhnout mnohem efektivnějších změn (2009, s. 17-18). Tato koncepce je tradičním směrem zvyšování výkonnosti podniku a je charakteristická pro celé dvacáté i začátek jednadvacátého století, je kritiky tohoto pojetí nazývána jako „nákladový svět“. „V tradičním smyslu slova je napříč dvacátým stoletím neustálé zlepšování založeno na konceptu, kterému říkám nákladový svět“ (Eli Goldratt, cit. podle Gibson, 1998, s. 108)¹.

Náklady podniku mají vždy souvislost s výnosy podniku za určité časové období. Tento fakt je zabezpečen časovým rozlišením nákladů a výnosů, které je předmětem účetnictví. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 36).

Od nákladů je nutné odlišit pojem výdaje. Výdaje představují úbytek peněžních prostředků a to buď v hotovosti, nebo na běžných účtech. Výdaje tedy vznikají v okamžiku úhrady. Na rozdíl od toho, náklady vznikají již v okamžiku spotřeby (tedy například v okamžiku vyskladnění materiálu) a jak již bylo řečeno, představují použití výrobních faktorů nebo jiných účelových nákladů na určité výkony. (Zámečník, 2007, s. 4).

1.2 Klasifikace nákladů

Nutnost členění nákladů vyplývá z potřeby získat o nich potřebné informace a díky nim náklady pochopit a řídit. Pod pojmem řízení je pak myšleno především jejich optimalizace a snižování. Pro účely této bakalářské práce bude využito rozdělení na tyto kategorie:

- Druhové členění nákladů
- Účelové členění nákladů
- Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik
- Kalkulační členění nákladů
- Členění nákladů ve vztahu k objemu provedených výkonů
- Relevantní a irelevantní náklady
- Utopené náklady

¹ „In the traditional sense, ongoing improvement – throughout the twentieth century – was based on the concept of what I call the „cost world“.

- Oportunitní náklady

Jednotlivé kategorie budou podrobněji popsány v následujících kapitolách.

1.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je používané při tvorbě standardních účetních výkazů, mimo jiné při konstrukci výkazu zisku a ztrát. (Popesko, 2009, s. 34). Jedná se o klasifikaci nákladů vstupujících do výrobního procesu podniku z externího okolí. Tyto náklady se projevují v prvotní podobě jednotlivých druhů, jejich vznik je podmíněn spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů (podniků) a jsou to náklady jednoduché, tedy nelze je dále členit (Král, 2006, s. 64)

Za základní nákladové druhy jsou považovány:

- Spotřeba materiálu, energie a externích služeb (např. opravy, údržba, nájemné, cestovné atd.)
- Osobní náklady (mzdy, platy, náklady na sociální zabezpečení a jiné)
- Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
- Finanční náklady

Toto členění má ale v praxi mnohem podrobnější podobu, to je ostatně patrné ve výkaze zisku a ztrát, který je v podstatě kombinací těchto nákladových druhů a klasifikace nákladů podle oblasti činnosti. Z tohoto hlediska jsou náklady členěny na provozní, finanční a mimořádné. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 36).

Význam druhového členění spočívá především ve zjištění velikosti podílů jednotlivých druhů, jakou hrají v organizaci roli a jaký je jejich význam, a umožňuje tedy zaměření na tyto druhy s cílem je optimalizovat (Popesko, 2009, s. 35). Obecně má druhové členění význam spíše pro finanční účetnictví, neboť se ze své podstaty dívá do minulosti. Slouží především k výpočtu účetního zisku, analýz dílčích nákladovostí a pro jiné finanční analýzy. Problémem, s kterým se toto členění potýká pak je absence vypovídající hodnoty o účelu vynaložení daných nákladů, na jaké aktivity jsou tyto náklady vázány a jakou měrou se podílí na podnikových výkonech.

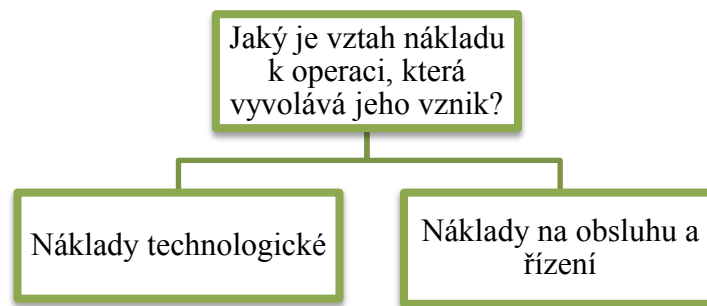
1.2.2 Účelové členění nákladů

Pro klasifikaci nákladů vynaložených podle účelu je běžně využíváno dvojí členění. Prvním z těchto členění je rozdělení nákladů na:

- Technologické
- Náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady úzce souvisí s technologií a to účelově, nebo jí jsou vyvolány. Příkladem takových nákladů může být např. spotřeba papíru pro výtisk konkrétního knižního titulu. Mezi náklady technologické ale patří i odpisy zařízení, které k výrobě, v rámci určité technologie, slouží (Popesko, 2009, s. 37).

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady vynaložené za účelem vytvoření provozuschopných podmínek pro určitou činnost. Mezi takové náklady může například patřit osvětlení haly, platy administrativních pracovníků, spotřeba elektrické energie v nevýrobních prostorech atd.



Obr. 3: Účelové členění nákladů (zdroj: Král, 2006, s. 68)

Další klasifikací nákladů v rámci účelového členění je rozdělení na náklady:

- Jednicové
- Režijní

Jednicové náklady svým charakterem spadají do technologických nákladů, tedy souvisí jednak s technologickým procesem, ale i přímo s daným konkrétním výrobkem, tedy s jednotkou dílčího výkonu. Náklady režijní svou podstatou také spadají do technologických nákladů, s tím rozdílem, že s technologickým procesem souvisí jako s celkem. Tyto náklady přímo úměrně nerostou s počtem provedených výkonů (Král, 2006, s. 69). Protože tyto náklady nejde jednoznačným způsobem přiřadit konkrétním činnostem, je velmi komplikované charakterizovat jejich strukturu a vztahy k jednotlivým výkonům (Popesko, 2009, s. 37).

1.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Zatímco druhové členění nákladů odpovědělo na otázku, jaký druh nákladu byl spotřebován, účelové členění pak na otázku, za jakým účelem, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik přiřazuje jednotlivé náklady konkrétním útvarům, odpovědnostním střediskům. Odpovědnostní střediska úzce souvisí s tzv. ekonomickou strukturou podniku, která navazuje na strukturu organizační. Smyslem a úkolem organizační struktury je vymezení oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti vedoucích pracovníků v jejich věcné podobě, tedy stanovuje, jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem má právo rozhodovat a za co je zodpovědný (Král, 2006, s. 70). Toto členění souvisí s tzv. odpovědnostním účetnictvím, což je nástroj, který má motivovat jednotlivá střediska, potažmo vedoucí pracovníky těchto středisek, k racionalizaci prováděných činností a ke zvyšování efektivnosti jejich hospodaření (Popesko, 2009, s. 37).

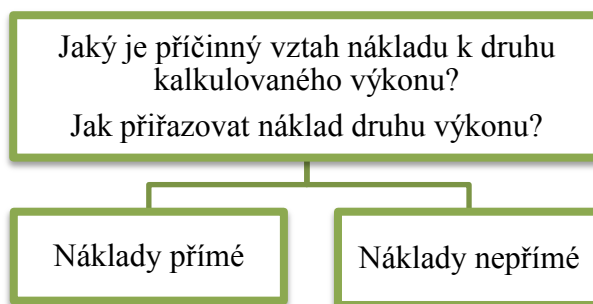
V rámci tohoto členění se pro ocenění nákladů používají předem stanovené tzv. vnitropodnikové ceny. Náklady, které vzniknou neplánovaně vlivem jiného útvaru, jsou zpětně převáděny na útvar, který vznik těchto nákladů zavinil. Vnitropodnikovými cenami jsou pak oceňovány i výkony jednotlivých středisek (Čechová, 2006, s. 76)

1.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů vyplývá z potřeby přiřazovat jednotlivé náklady ke konkrétnímu výkonu nebo k jeho části. Odpovídá tedy na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Smyslem tohoto členění pak je dostatek informací k efektivnímu řízení nákladů. Kalkulační členění nákladů svou podstatou spadá do manažerského účetnictví a náklady zde dělíme do dvou základních kategorií:

- Náklady přímé
- Náklady nepřímé

Přímé náklady přímo souvisí s určitým druhem výkonu. „Lze je specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu“ (Popesko, 2009, s. 38). Nepřímé náklady s určitým druhem výkonu příčinně nesouvisí, zajišťují průběh výrobního procesu jako celku. Důvody, proč nemohou být, vidí docent Popesko dva: „Buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklady, nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní“ (2009, s. 38).



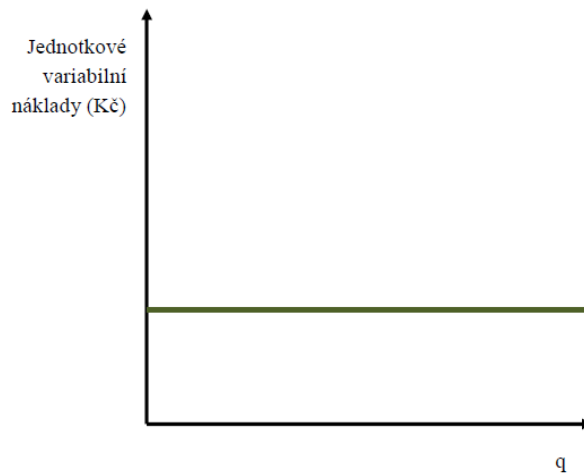
Obr. 4: Kalkulační členění nákladů (zdroj: Král, 2006, s. 73)

1.2.5 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

V rámci toho členění rozpoznáváme dva druhy nákladů a to náklady variabilní a náklady fixní. Náklady variabilní mají souvislost se změnami objemu prováděných výkonů a v závislosti na této skutečnosti se mění v absolutních hodnotách, tedy při zvýšení výkonů podniku rostou a při poklesu výkonů se snižují. Jsou tedy na změnách objemu výkonů závislé, jsou proměnlivé, tedy variabilní (Čechová, 2006, s. 76).

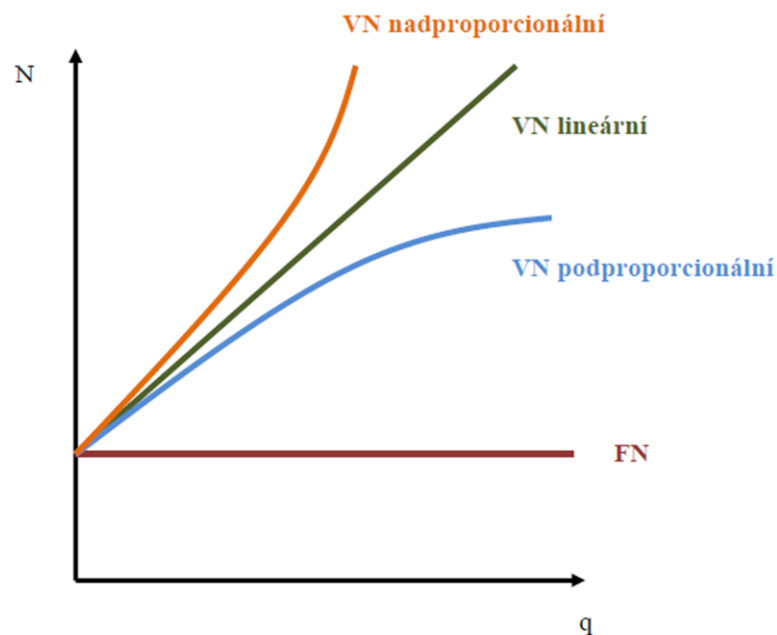
„Variabilní náklady představují vklady, které je možné ekonomicky dělit a vkládat je do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů a to v čase, v němž jsou uskutečňovány. Jsou to takové náklady jako spotřeba materiálu, úkolová mzda dělníků, spotřebovaná služba apod.“ (Čechová, 2006, s. 76)

Podstatnou složkou variabilních nákladů (variable costs, VN) jsou proporcionální náklady, tedy náklady, které se mění přímo úměrně s úrovní dosažených výkonů. Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter (Popesko, 2009, s. 39). V případě, kdy se variabilní náklady vyvíjejí rychleji než objem výroby, hovoříme o nadproporcionálních nákladech. Příkladem takových nákladů může být přesčasová mzda dělníků. Dochází-li k zpomalení variabilních nákladů vůči objemu dosažených výkonů, jedná se o podproporcionální náklady. Zde se může jednat například o náklady na vynaložený materiál, který nám dodavatel při odběru většího množství poskytne se slevou.



Obr. 5: Vývoj jednotkových variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Naopak fixní náklady (fixed costs, FN) se se změnami objemu prováděných výkonů nemění, „při měnícím se objemu produkce zůstávají ve své absolutní výšce stejné, nebo se mění jen částečně“ (Zámečník, 2007, s. 9). Tato vlastnost, tedy neměnnost je ale relativní v čase, neboť fixní náklady se mění skokově při změně výrobní kapacity.



Obr. 6: Vývoj celkových variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

Mezi typické fixní náklady patří odpisy dlouhodobého majetku, mzdy správních a administrativních pracovníků, leasing apod.

Fixní náklady (fixed costs, FN) se se změnami objemu prováděných výkonů nemění, „při měnícím se objemu produkce zůstávají ve své absolutní výšce stejné, nebo se mění jen částečně“ (Zámečník, 2007, s. 9). Tato vlastnost, tedy neměnnost je ale relativní v čase, neboť fixní náklady se mění skokově při změně výrobní kapacity. Mezi typické fixní náklady patří odpisy dlouhodobého majetku, mzdy správních a administrativních pracovníků, leasing apod.

V části odborné literatury, např. v knize Moderní metody řízení nákladů, jsou ještě uváděny tzv. smíšené náklady (semi-variable costs). Tyto náklady obsahují jak variabilní, tak fixní složku a není tedy možné jednoznačně stanovit, že se jedná o variabilní, nebo fixní náklad. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, kdy je část využita na osvětlení haly, provoz periferních zařízení a výpočetní techniky a má tedy fixní charakter a část, která je využita na provoz výrobní linky má – při předpokladu plynulosti výroby - charakter variabilní (Popesko, 2009, s. 41).

V rámci této klasifikace nákladů je nutné ještě zmínit související členění nákladů podle změn objemu výroby. Jsou to náklady:

- Celkové
- Průměrné (jednotkové)
- Přírůstkové

Celkové náklady (N , nebo TC , total costs) představují celkový objem nákladů, který bylo nutné vynaložit k dosažení daného objemu výkonů. Oproti tomu průměrné, neboli jednotkové náklady (N_j , nebo také AC , average costs) představují podíl celkových nákladů, který bylo nutné vynaložit k dosažení jedné jednotky při určitém objemu výkonů (Čechová, 2006, s. 77). Vzorec pro výpočet jednotkových nákladů je následující:

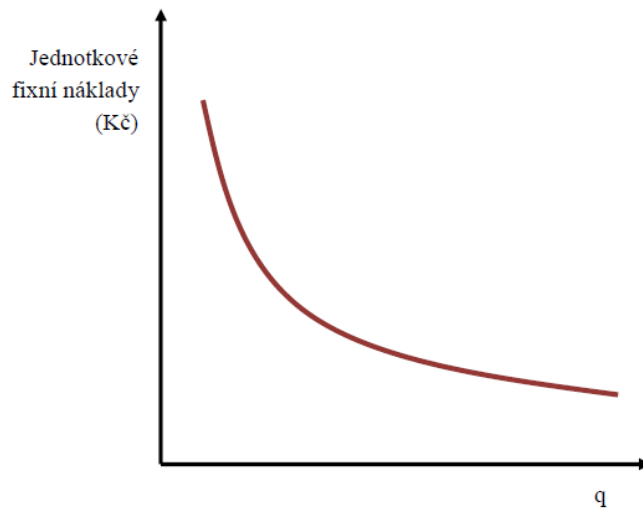
$$N_j = \frac{N}{q},$$

kde N_j představují jednotkové náklady, N náklady celkové a q množství produkce v kusech či jiných množstevních jednotkách.

V případě, že není k dispozici objem výroby v množstevních jednotkách, využijeme vzorec pro haléřový ukazatel nákladovosti, kde je využit objem produkce vyjádřený v peněžních jednotkách:

$$h = \frac{N}{Q}$$

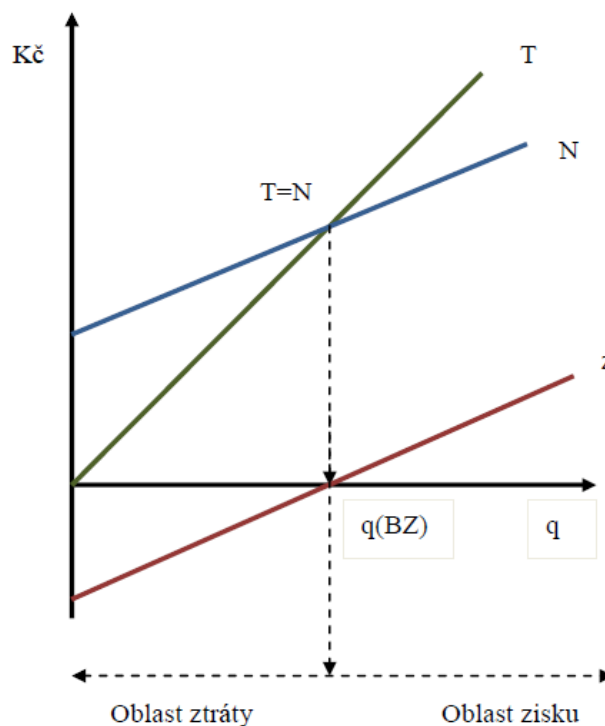
S průměrnými fixními náklady úzce souvisí pojem degrese fixních nákladů. Z grafu funkce průměrných fixních nákladů lze odvodit, že s rostoucím objemem výroby klesají jednotkové náklady výkonu, neboť se fixní náklady rozpouštějí do stále většího objemu produkce (klesají jednotkové fixní náklady). Právě tento jev se nazývá degrese fixních nákladů.



Obr. 7: Vývoj průměrných fixních nákladů (vlastní zpracování)

Stanovení bodu zvratu

Znalost fixních a variabilních nákladů, zisku, objemu výroby, tržeb a cen výrobků umožňuje stanovit tzv. bod zvratu. Bod zvratu je takový objem výroby q , při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům ($T = N$).



Obr. 8: Grafické znázornění stanovení bodu zvratu (vlastní zpracování)

Při výpočtu bodu zvratu tedy vycházíme ze základní rovnice $T = N$. Víme, že tržby se rovnají součinu počtu kusů prodaných výrobků (služeb) a jednotkové ceny. Také víme, že celkové náklady se rovnají nákladům fixním a součinu vyrobených kusů a jednotkových variabilních nákladů. Nyní tedy lze základní rovnici rozšířit:

$$pq = FN + bq$$

Z toho vztahu lze pak odvodit množství produkce, při kterém se tržby rovnají nákladům a stanovit tak bod zvratu.

$$q(BZ) = \frac{F}{p - b}$$

2 KALKULACE

„Kalkulace je výpočet nákladů, zisku, ceny případně jiné finanční veličiny na jednotku výkonu – výrobek, jednotku práce, službu apod., jednoduše řečeno na naturálně vyjádřený výkon.“ (Čechová, 2006, s. 80). Kalkulace je základní (a také nejstarší a nejpoužívanější) nástroj, kterým je možné řídit výkony. Svůj význam má hlavně v případě externě prodávaných výkonů a to zejména z pohledu nákladové kvantifikace a s ní související schopnosti posuzovat ziskovost těchto výkonů. Jednoduše řečeno je v zájmu každého podnikatele vědět, kolik ho ve skutečnosti prováděné výkony stojí (Popesko, 2009, s. 55).

Kalkulace je nejen činnost, která vede ke zjištění objemu nákladů na jeden konkrétní výkon prováděný podnikem, přičemž tento výkon je jasně vymezen, co se týče druhu, množství a jakosti – tzv. kalkulační jednici (Čechová, 2006, s. 80), ale i výsledek této činnosti. Kalkulace je také součástí informačního systému podniku, kde je chápána jako „systém vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro různé účely“ (Popesko, 2010, s. 49)

2.1 Předmět kalkulace

Za předmět kalkulace (jinak také nákladový objekt) jsou obecně považovány veškeré typy finálních i do určité fáze rozpracovaných výkonů. Předmětem kalkulace je:

- Kalkulační jednice, tedy konkrétní výrobek daný měrnou jednotkou (ks, kg apod.), nebo provoz stroje, zařízení, kdy je měrnou jednotkou hodina provozu, případně ujetý km, a nebo vyprodukovaná energie (Čechová, 2006, s. 81).
- Kalkulované množství, které představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které jsou zjišťovány celkové náklady (Popesko, 2010, s. 50). Kalkulované množství je využíváno v případě, kdy podnik produkuje takové množství jednicových výkonů, že by propočet na jeden kus vyžadoval nepřesné matematické operace spojené se zaokrouhlováním a proto je výhodné kalkulaci počítat pro jiné, předem určené množství.

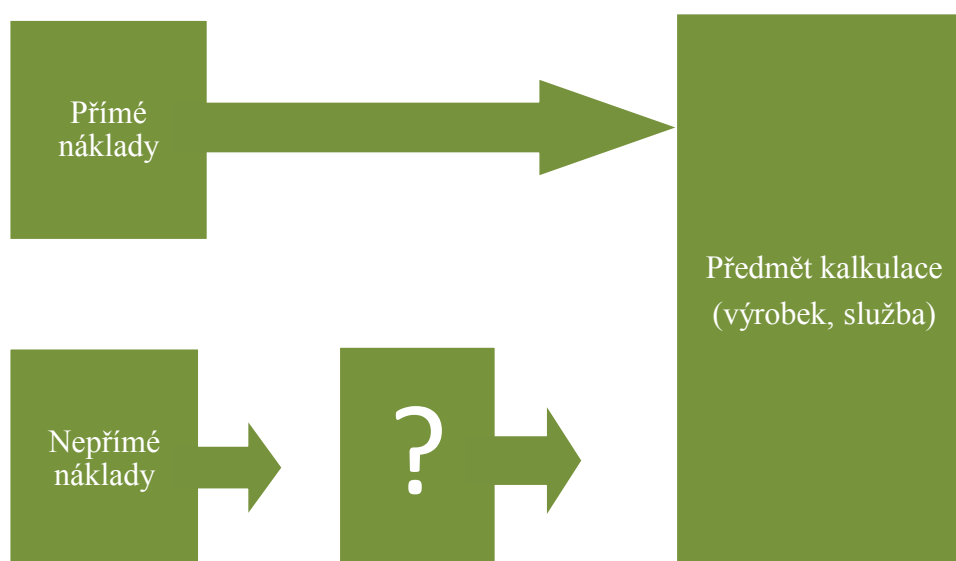
2.2 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace je konkrétní způsob, kterým je stanovena hodnotová veličina na konkrétní výkon. Charakteristickým jevem metody kalkulace je vymezení předmětu kalkulace, způsob přiřazení nákladů k tomuto předmětu a struktura nákladů, ve které jsou zjišťovány nebo stanovovány náklady na kalkulační jednici (Popesko, 2010, s. 49). V podnikové praxi

je nejobtížnějším problémem přiřazení nákladů k předmětu kalkulace a to zejména nákladů režijních. Proto by měla zvolená metoda kalkulace odpovídat charakteru organizace a způsobu použití kalkulace jako takové. Kalkulačních metod je využívána celá řada, od těch nejjednodušších po velice detailní, nutné je brát v potaz, že velice jednoduché nemusejí být přesné a mohou zkreslovat výsledky, naopak velice detailní kalkulační metody s sebou mohou přinášet značné náklady, vynaložené na zjištění potřebných informací. Nelze tedy tvrdit, že detailnější kalkulace je nutně tou účelnější (Popesko, 2009, s. 56).

2.3 Problematika přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Při přiřazování nákladů rozlišujeme tyto náklady na přímé a nepřímé. Využíváme tedy tzv. kalkulační členění. Zatímco přímé náklady můžeme předmětu kalkulace přiřadit přímo, protože vztah mezi náklady a předmětem je jasně dán (jedná se o přímé náklady, přímé mzdy, přímou energii atd.), u nákladů nepřímých tomu tak není a je nutné vztah mezi těmito náklady a kalkulačním předmětem zprostředkovat skrze nějakou veličinu nebo vztah.



Obr. 9: Přiřazení přímých a nepřímých nákladů předmětu kalkulace
(zdroj: Popesko, 2010, s. 51)

Protože nic není černobílé, je nutné toto základní rozdělení ještě dále specifikovat. Přímé náklady v sobě nesou jisté prvky nepřímých nákladů, a proto je potřebné, aby se v kalkulacích sledovaly odlišně dva typy přímých nákladů: náklady přímé jednicové a náklady při-

mé režijní. Zrovna tak nepřímé náklady by měly být rozděleny na variabilní režii, tedy náklady, které jsou, byť nepřímo ovlivněny stupněm využití kapacity a fixní režii, tedy náklady, které se se změnami výkonu nemění.

2.4 Alokace nákladů

Přiřazování nákladů, tedy jejich alokace, je soustředěna do tří základních bodů:

- 1) Princip příčin vzniku nákladů
- 2) Princip únosnosti (reprodukce) nákladů
- 3) Princip průměrování

Za nejúčinnější je považován princip příčin vzniku nákladů, neboť „vychází z úvahy, že každý náklad má svou příčinu, kterou by měl být určitý výkon, a každý výkon by měl být zatížen jen těmi náklady, které s ním souvisí“ (Čechová, 2006, s. 86). V případě, že tento postup není možné uplatnit, je vhodné použít princip únosnosti (reprodukce) nákladů. Tento princip je využíván především v případech, které se zabývají obhajobou ceny. Je tomu tak především proto, že výše ceny by měla být taková, aby pokryla náklady spojené s výrobou (reprodukční cena) a zároveň poskytovala podniku dostatečný či požadovaný zisk (obhajoba a tvorba ceny) (Čechová, 2006, s. 86). Tento postup je ale možné použít v případě, kdy je zapotřebí motivovat vedoucí pracovníky k lepšímu využívání kapacit (Popesko, 2010, s. 53). V případě, že není možné uplatnit ani tento postup, nezbyvá než použít princip průměrování, který pomáhá objasnit otázku průměrných nákladů připadajících na jeden výrobek.

Přiřazování nákladů je soustředěno do tří fází:

- 1) První fází je přiřazení přímých nákladů tomu výkonu, který jejich vznik vyvolal
- 2) Druhou fází je co nejpřesnější určení vztahu nepřímých nákladů ke konečnému výkonu. Výsledek této činnosti, tedy objekt vztahu je považován za zprostředkující veličinu, která vyjadřuje souvislost mezi nepřímými náklady a finálním výkonem (Popesko, 2010, s. 53)
- 3) Konečně třetí fází je stanovení podílu nepřímých nákladů, které připadají na konkrétní výkon. Zprostředkující veličina je tedy přímo přiřazena konkrétnímu výkonu.

Ve druhé a třetí fází jsou nepřímé náklady, které nelze jednoznačně přiřadit jednotce produkce identifikovány pomocí tzv. rozvrhových základů.

2.5 Rozvrhová základna

Rozvrhová veličina umožňuje přiřadit nepřímé náklady jednotce výkonu. Je jakýmsi „spojovacím můstkem, který umožňuje překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu“ (Popesko, 2010, s. 53). Aby byl tento vztah skutečně vypovídající, je nutné zvolit vhodnou rozvrhovou základnu, tedy takovou, která „je v přímé souvislosti jak s jednotkou výkonu, tak i s rozvrhovanými náklady“ (Čechová, 2006, s. 87).

Jako základnu pro rozvrhování nepřímých nákladů je možné použít jednak peněžní veličiny (přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady), nebo naturální veličiny (počet kusů výrobku, hmotnost výrobku, měrný objem, normohodiny, strojové hodiny, spotřeba elektrické energie atd.). (Synek, 2006, s. 96)

2.6 Kalkulační vzorec

„Kalkulační vzorec je soupis jednotlivých druhů nákladů v rámci kalkulace“ (Popesko, 2009, s. 58). Protože se od sebe podniky odlišují strukturou a skupinami svých nákladů existuje mnoho individuálních kalkulačních vzorců, které této struktuře odpovídají.

2.6.1 Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec odpovídá představě kalkulačního vzorce mnoha lidí a to i proto, že v minulém režimu představoval standardní variantu kalkulace. Tento vzorec také představuje určitý základ pro tvorbu kalkulačních vzorců v běžné podnikové praxi.

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímý materiál
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

2.6.2 Retrogradní kalkulační vzorec

Tento vzorec je hojně využíván v případech, kdy je nutné oddělit kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny. Děje se tak například v případě, kdy se organizace nachází v silně konkurenčním prostředí a tudíž není cena výrobků stanovována pouze jako přírážka k celkovým nákladům produktu, ale je tímto konkurenčním prostředím silně ovlivňována. Podnik je tak vlastně nucen akceptovat cenu konkurence, která je výchozím bodem a náklady ji podrobit. Taková kalkulace je označována jako retrogradní, nebo rozdílová (Popesko, 2010, s. 58)

Základní cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní
-

Cena po úpravách

- Náklady
-

Zisk

2.6.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní ze své podstaty umožňuje zohledňovat rozdílné využití kapacity a to pomocí průměrných fixních nákladů, které – jak již bylo řečeno – mají při růstu objemu produkce klesat a naopak.

Ceny po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - přímé (jednicové) náklady
 - variabilní režie
-

Marže (krycí příspěvek na úhradu)

- Průměrné fixní náklady jednoho výrobku
-

Průměrný zisk připadající na jeden výrobek

2.6.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace, stejně jako kalkulace oddělující fixní a variabilní náklady umožňuje zohlednit využití výrobní kapacity. Rozdíl je v tom, že tento kalkulační vzorec umožňuje i členění podle fáze reprodukčního procesu.

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady

- variabilní

- fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie

- variabilní

- fixní

Náklady výroby

Prodejní režie

- variabilní

- fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

2.7 Kalkulační metody

Kalkulační metody rozlišujeme podle toho, zda jsou do nich zahrnuty všechny náklady související s výkonem, či nikoliv:

- **Absorpční kalkulace** – neboli kalkulace úplných nákladů, vzorec v této metodě obsahuje všechny kalkulační položky
- **Neabsorpční kalkulace** – neboli kalkulace neúplných nákladů, vzorec je složen pouze z vybrané části nákladových položek

2.7.1 Absorpční kalkulační metody

Prostá kalkulace

Tato velmi jednoduchá metoda vychází ze vzorce:

$$n = \frac{N}{q},$$

tedy náklady na kalkulační jednici jsou zjištěny dělením celkových nákladů a množstvím vyprodukovaných výkonů. Bývá využívána v podnicích zabývajících se hromadnou výrobou, nebo při omezeném sortimentu výroby.

Přirážková (zakázková) metoda kalkulace

Tato metoda je využívána v podnicích, které se zabývají výrobou širokého sortimentu výrobků v sériové nebo hromadné výrobě. Při této metodě jsou náklady rozděleny do dvou základních skupin: náklady přímé a režijní. Přímé náklady jsou pak přiřazeny přímo konkrétní jednici, režijní náklady je potom nutné přiřadit pomocí rozvrhových základů, nebo sazbou, která je vypočtena jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny, přičemž je snahou, co nejvíce nákladů vykazovat ve formě nákladů přímých (Synek, 2007, s. 101).

Jak již bylo dříve uvedeno, rozvrhové základny je možné rozdělit na naturální a peněžní. Přirážka je v případě peněžních základů vypočítána podle následujícího vztahu:

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}},$$

kde PP = procento přirážky režijních nákladů, NRN = nepřímé režijní náklady a RZ = rozvrhová základna v Kč.

Naturální základny jsou pak určovány podle podobného vzorce, jen je rozvrhová základna určena nikoli peněžně, ale naturální jednotkou:

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{natur. jednotky}}.$$

Kalkulace sdružených výkonů

Tento typ kalkulace je hojně využíván ve výroбах, kde v rámci jednoho technologického postupu vzniká několik druhů výrobků. Náklady (sdružené) jsou tedy rozděleny mezi jednotlivé výrobky a to buď pomocí odečítací metody, nebo metody rozčítací.

2.7.2 Neabsorpční kalkulační metody

Tyto metody reagují na nedostatky absorpčních kalkulačních metod, jejichž nedostatkem je především nevyhovující přiřazení režijních nákladů, díky nesprávnému použití rozvrhových základů.

Kalkulace variabilních nákladů

Tato metoda zohledňuje pouze variabilní náklady (včetně variabilní režie), tedy náklady přímé. Fixní náklady nejsou v této metodě započítávány. Není tedy uplatněno tradiční rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Využito tu je tzv. příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (marže), což je rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady produktu.

2.8 Kalkulační systém

Kalkulační systém je soubor všech kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi vytvořených. Tento systém musí být jednotný a zajišťovat návaznost mezi kalkulacemi. Velikost systému a jeho rozmanitost z hlediska počtu druhů kalkulací závisí na velikosti podniku, druhu jeho činnosti, požadovaných nárocích na vypovídající schopnost kalkulací a potřebě využití kalkulací v rámci různých časových horizontů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182).

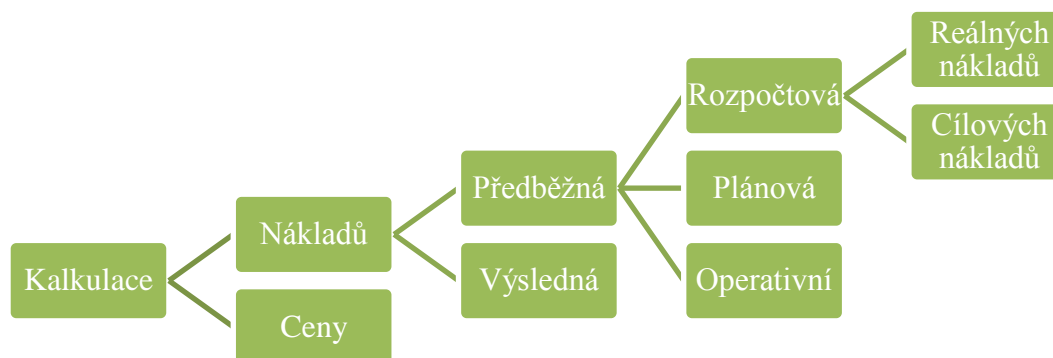
Kalkulační systém je soubor kalkulací:

1. Předběžných
 - Propočtových
 - Operativních
 - Plánových
2. Výsledných

2.8.1 Kalkulace propočtová

Propočtová kalkulace se sestavuje pro nové výrobky ještě v době, kdy výrobek není zcela technicky vyjasněn, a tudíž není k dispozici konstrukční a technická dokumentace a není stanovena spotřební norma. Podkladem pro propočtovou kalkulaci jsou podklady pro kal-

kulaci výrobku stejného či podobného (kalkulace, cena, technické parametry, hmotnost atd.). Ideálním stavem pak je, když je pro podobný výrobek sestavena operativní kalkulační, kalkulační pro výrobek nový je pak sestavována stavebnicovým způsobem, tedy na části výrobku, které jsou stejné s podobným výrobkem je tato operativní kalkulační použita a na části jiné, nové, rozdílné je vytvořena kalkulační propočtová (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183).



Obr. 10: Členění kalkulačního systému (zdroj: Popesko, 2010, s. 60)

2.8.2 Kalkulace operativní

Operativní kalkulační jsou sestavovány v okamžiku, kdy dojde v platnost nějaká změna podmínek procesu výroby. Takovou změnou může být změna dodavatele materiálu, změna ceny materiálu, nové zařízení atd. Ke změně tedy dochází v tom případě, kdy dochází ke změnám v rámci přímých nákladů (Čechová, 2006, s. 92). Podkladem pro sestavení operativní kalkulační jsou podrobné normy spotřeby času a materiálu. Výše režijních nákladů je stanovena podle přírážek či sazeb. Tato kalkulační také funguje jako vnitropodniková cena (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 184).

2.8.3 Kalkulace plánová

Plánová kalkulační slouží jako nástroj pro řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 184). Jedná se tedy o výkony, které jsou prováděny v delším časovém horizontu. Tato kalkulační pak má charakter souboru dílčích informací jednoho časového období (nejčastěji roku) a celkové informace o celém období, za něž se kalkulační tvoří (Čechová, 2006, s. 93).

2.8.4 Kalkulace výsledná

Výsledná kalkulace je z časového hlediska vrcholem celého kalkulačního systému. Tato kalkulace je sestavována až po dokončení příslušného druhu výkonu a slouží jako kontrolní nástroj kalkulací předběžných. Vypovídající schopnost výsledné kalkulace jako kontrolního nástroje, je ale omezená. Náklady, které jsou v každé kalkulační položce uvedené jako celek, není zpětně jednoduché – při jejich překročení – zjistit. Respektive není jednoduché zjistit důvod jejich překročení, což je možné až následující analýzou účetních výkazů.

Význam výsledné kalkulace také spočívá při srovnávání cen s předběžnými kalkulacemi, výsledná kalkulace slouží jako podklad pro sestavování propočtových kalkulací podobných výrobků. Výsledná kalkulace je sestavována podle potřeby v různých intervalech, může mít tedy charakter průběžné výsledné kalkulace nebo kalkulace intervalové (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 188).

3 NEZISKOVÉ ORGANIZACE

Neziskové organizace jsou – jak vyplývá z jejich pojmenování – zřizovány za jiným účelem, než je dosahování zisku. Tímto účelem je uspokojení určité potřeby, která má celospolečenský charakter. Výsledky práce nevýdělečných organizací nelze tedy měřit penězi, často bývá jediným měřítkem jejich úspěchu míra a způsob dosažení stanovených cílů.

Neziskové organizace jsou do určité míry, nebo zcela financovány z veřejných prostředků, jejich hlavním cílem tedy není – na rozdíl od podnikatelských subjektů – maximalizace tržní hodnoty, protože vznik a životnost neziskových organizací je podmíněn existencí potřeby určité služby, kterou organizace uspokojuje a která zpravidla není pro podnikatelský sektor dostatečně atraktivní.

Neziskové organizace místo výnosů v podobě tržeb, které v podnikatelském sektoru financují spotřebované náklady, využívá finanční prostředky ve formě přidělů a dotací. V současnosti jsou hlavními zdroji financování neziskových organizací fondy Evropské unie.

Existuje však poměrně mnoho organizačně právních forem, které mají pro svou činnost daleko více volnosti. Těmito formami jsou občanská sdružení, nadace, nadační fondy, veřejné vysoké školy, obecně prospěšné organizace, příspěvkové organizace.

Neziskové organizace působící v České republice lze rozdělit podle několika kritérií podle kritéria zakladatele, podle právně organizační normy, podle kritéria financování, podle kritéria globálního charakteru poslání, podle vykazování účetních informací a vedení účetnictví apod.

Základním členěním neziskových organizací je členění na:

- Státní neziskové organizace
- Nestátní neziskové organizace

Mezi státní neziskové organizace patří fondy, státní fondy, příspěvkové organizace, územní samosprávné celky a organizační složky.

Mezi nestátní neziskové organizace patří nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, vysoké školy, společenství vlastníků jednotek, sdružení, politické strany a hnutí, církve a náboženské spolky a ostatní nevýdělečné organizace.

3.1 Občanské sdružení

Občanské sdružení je nejpočetnější typ nestátní neziskové organizace, k roku 2011 je v ČR evidováno 72 981 občanských sdružení.² Zpravidla se jedná o sdružení fyzických nebo právnických osob, jejichž společným cílem je dosahování a ochrany určitého zájmu. Občanské sdružení může být založeno nejméně třemi občany ČR, z nichž alespoň jeden musí být starší 18 let. Občanské sdružení vzniká po registraci na Ministerstvu vnitra České republiky (MVČR, © 2011). Nejvyšším orgánem občanského sdružení je valná hromada členů občanského sdružení. Činnost občanských sdružení je financována zejména z příspěvků svých členů, dotací poskytovaných ze státního rozpočtu, rozpočtu EU, rozpočtu kraje nebo obce. V rámci občanského sdružení je možné vést podnikatelskou činnost, tato činnost ale musí být vedena jako činnost doplňková a neměla by finančně zatěžovat činnost hlavní, což je činnost, pro kterou bylo sdružení založeno (Vališová, 2010).

3.1.1 Hlavní a hospodářská činnost občanského sdružení

Hlavní a hospodářská činnost je vymezena stanovami, které jsou součástí návrhu na registraci. „V praxi právnických osob založených za jiným účelem než za účelem podnikání, působí potíže rozlišení toho, co je hlavní (zájmová) činnost a co lze považovat za činnost doplňkovou. Zákon přesně uvedené pojmy nevymezuje. Je proto nutné tyto otázky precizovat ve stanovách, aby se předešlo nejasnostem v návaznosti na otázky účetní a zejména daňové (platí to obecně pro neziskové organizace) (Jurajdová a Šelešovský, 2004, cit. podle Vališová, 2010).

V rámci hlavní činnosti mají neziskové organizace stanoveny tyto dva cíle:

- Rozvoj aktivit zaměřených na podporu neziskových organizací, které působí v sociální oblasti, vytváření podmínek a zázemí pro činnost neziskových organizací
- Organizaci kulturních a charitativních akcí

Cílem vedlejší (tedy hospodářské) činnosti pak je poskytování poradenství pro neziskový sektor v oblastech vztahů s veřejností, propagace, marketingu a dotačního managementu (Vališová, 2010).

² Statistika počtu nestátních neziskových organizací v letech 1990

„V rámci hlavní činnosti by měly být jednotlivé výnosy klíčovány dle činností a k tomu přiřazeny náklady na jednotlivou činnost. V hospodářské činnosti toto klíčování nemusí být dodržováno vzhledem k tomu, že vedlejší činnost je vždy předmětem daně, i když náklady převyšují výnosy, lze tudíž kompenzovat zisk a ztrátu z jednotlivých činností. Pokud se však některé náklady váží jak k hlavní činnosti, tak i k hospodářské činnosti, musí být průkazně klíčovány na jednotlivé hlavní činnosti a činnost hospodářskou (obvykle se jedná o mzdové náklady a režijní náklady) (Vališová, 2010).

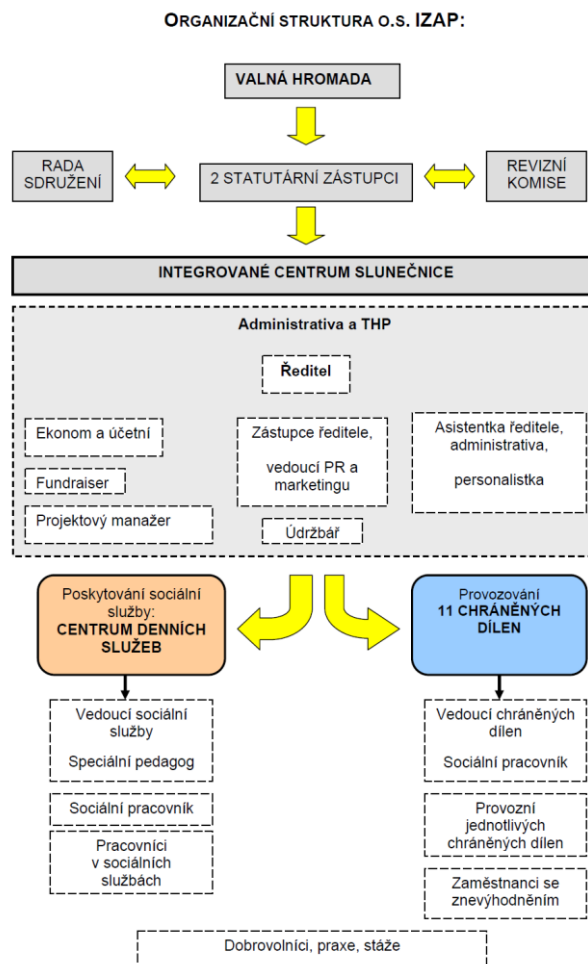
3.1.2 Chráněná dílna

Specifikace chráněné dílny je upravena v zákoně § 76 435/2004 o zaměstnanosti. Chráněná dílna je charakterizována jako pracoviště zaměstnavatele, které je na základě dohody s Úřadem práce vymezené a přizpůsobené pro zaměstnávání osob se zdravotním postižením po dobu nejméně 2 let ode dne sjednaného v dohodě. Na tomto pracovišti musí být zaměstnáno v průměrném ročním přepočteném počtu nejméně 60% osob se zdravotním postižením. Zákon o zaměstnanosti v § 76 také specifikuje poskytování příspěvků na vytvoření jednoho pracovního místa v chráněné dílně. Ten může činit maximálně osminásobek průměrné mzdy za první až třetí čtvrtletí předchozího kalendářního roku, přičemž příspěvek pro osobu s těžším zdravotním postižením může činit až dvanáctinásobek průměrné mzdy v národním hospodářství. Ze zákona č. 435/2004 Sb. také vyplývá povinnost zaměstnavatelů, kteří mají v průměrném ročním počtu více jak 25 zaměstnanců v pracovním poměru, zaměstnávat osoby se zdravotním postižením, a to ve výši povinného podílu 4% na celkovém počtu zaměstnanců. Tento podíl ale lze splnit i jinými způsoby než zaměstnáváním zdravotně postižených. Tuto povinnost je možné splnit také v rámci tzv. náhradního plnění, což je odběr výrobků nebo služeb od firmy, která zdravotně znevýhodněné osoby zaměstnává, nebo odvodem do státního rozpočtu. Náhradní plnění pak představuje pro mnoho chráněných dílen jednu z hlavních možností, jak uplatnit své výrobky a služby (Šesták, 2007, s. 34-40).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 OBČANSKÉ SDRUŽENÍ IZAP

Občanské sdružení IZAP – Sdružení pro integraci zdravých a postižených dětí a mládeže „Chceme žít s vámi“ (dále jen o. s. IZAP) bylo založeno v roce 1992 za účelem podpory integrace spoluobčanů se znevýhodněním, především dětí, mládeže a mladých dospělých lidí s mentálním a kombinovaným handicapem. Posláním této neziskové organizace je vytvářet mladým dospělým lidem s mentálním postižením, popř. s přidruženým znevýhodněním zrakovým, sluchovým, tělesným, psychiatrickým, podmínky pro další vzdělávání, zaměstnání a sociální začleňování, s cílem žít běžný život ve stejných podmínkách, jaké mají jejich zdraví vrstevníci.



Obr. 11: Organizační struktura o. s. IZAP

(zdroj: interní materiály o. s. IZAP)

Hlavní činnost sdružení IZAP je zaměřena na poskytování sociálních služeb, kulturně společenských a sportovních aktivit, rozvoj jedince i společnosti podporou zdravého životního

stylu, veřejně prospěšných a ekologických akcí. Vedlejší činností je provozování chráněných a tréninkových dílen a chráněných pracovních míst. Zřizovatelem o. s. IZAP je MVČR (IZAP, © 2011)

4.1 Historie občanského sdružení IZAP

Jak již bylo zmíněno, sdružení bylo založeno v roce 1992 a v prvopočátku své existence si kladlo za cíl především plnohodnotné a alternativní trávení volného času dětí, které žily v péči sociálních ústavů, dětských domovů a rodin a to formou pořádání různých forem zájezdů a hraní divadelních představení, která se později přesunula ze Zlínska do Prahy, do divadel Semafor, Komedie, Karlínku, Velkého sálu pražské Lucerny. V této době vznikl dnes již velmi známý a zavedený koncert s názvem „Chceme žít s vámi“. Klíčovým bodem organizace je rok 2001, kdy došlo ke vzniku Netradičního centra Slunečnice, moderního typu chráněných a sociálně terapeutických dílen. Posléze byla otevřena kavárna zaměřená na mladé rodiny s dětmi, které mohou využívat velkou zahradu s mnoha možnostmi vyžití. V témže roce sdružení získalo dotaci z prostředků Evropských sociálních fondů, díky čemuž vznikly nové chráněné dílny. V roce 2007 došlo k registraci třech poskytování sociálních služeb: sociálně terapeutické dílny, sociální rehabilitace a Centrum denních služeb.

4.2 Hlavní činnost – Centrum denních služeb

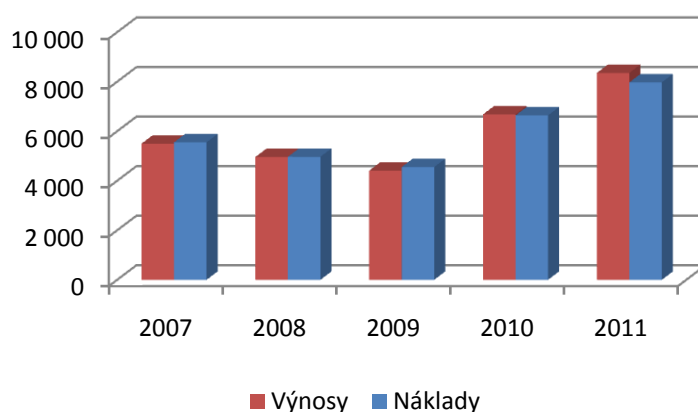
IZAP poskytuje pomoc a podporu osobám v nepříznivé sociální situaci prostřednictvím sociálních služeb podle zákona o sociálních službách č. 108/2006 Sb. Tyto služby jsou poskytovány v souladu se standardy kvality sociálních služeb, čímž je zabezpečena kvalita poskytované služby. IZAP má v současnosti registrovanu pouze jednu sociální službu a to Centrum denních služeb.

Posláním Centra denních služeb je zajistit mladým dospělým lidem s mentálním postižením, popř. s přidruženým znevýhodněním bezpečné, kvalitní a smysluplné trávení volného času s co největší mírou podpory, a to zejména formou pracovní a sociální rehabilitace, s cílem dosáhnout co největší soběstačnosti a sociální integrace (IZAP, © 2011)

4.3 Hospodářská činnost – Chráněné dílny

O. s. IZAP provozuje Chráněné dílny Slunečnice, ve kterých nabízí pracovní příležitosti s pracovním-treninkovým programem pro lidi sociálně znevýhodněné a lidi s mentálním postižením, které mají posílit především v začlenění do běžného života a v uplatnění na běžném trhu práce. V současnosti jsou provozovány tyto dílny: Netradiční tréninková kavárna Slunečnice, kde je zaměstnancům poskytován pracovní trénink v oblasti barmanství a gastronomie. Kreativní dílna a prodejní galerie, jejichž činnost je zaměřena na výrobu, prezentaci a prodej dárkových předmětů. Gastrodílna a catering zabývající se přípravou jídel pro zaměstnance a uživatele o. s. IZAP, přípravou moučníků pro hosty kavárny Slunečnice a pohoštění pro soukromé oslavy v kavárně. V Keramické dílně si zaměstnanci pomocí různých technik osvojují cit pro barvy, jemnou motoriku, zručnost a trpělivost. Úklidová dílna slouží k pravidelnému úklidu celého zařízení a venkovních prostor. Pracovníci Zahradnické dílny pečují o rozlehlou oplocenou zahradu, učí se pečovat o okrasné keře, stromky, trávniky a květiny. Technická dílna se zabývá kompletací pro soukromé firmy a na zakázky. Činnost Mýdlárny a balírny mýdla spočívá ve vaření a následném dárkovém balení devíti druhů přírodního mýdla a nově otevřená Výrobní buttonů, odznaků a placek vytváří reklamní a ozdobné odznaky (IZAP, © 2011).

Vývoj výnosů a nákladů v letech 2007-2011 (v tis. Kč)



Obr. 12: Vývoj výnosů a nákladů v letech 2007 až 2011
(vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

4.4 Základní informace o hospodaření o. s. IZAP

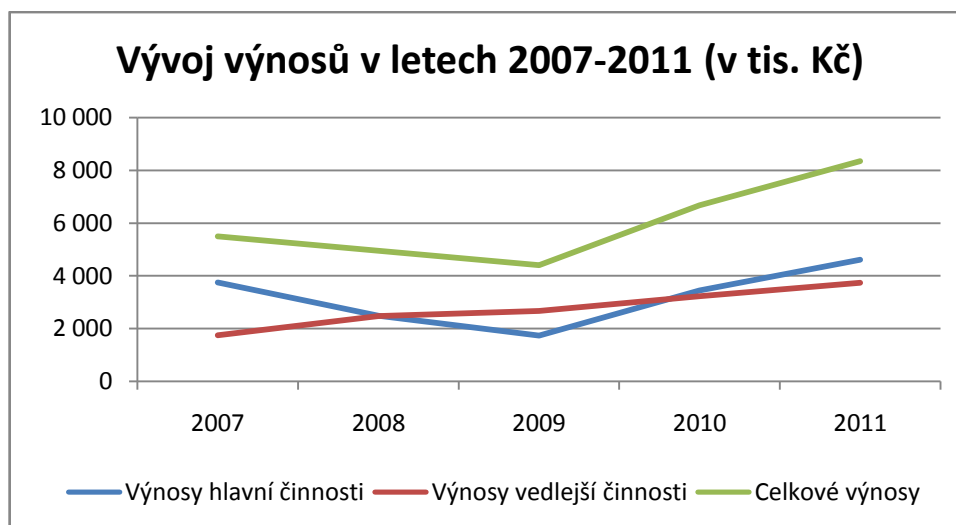
Na úvod praktické části této bakalářské práce bude uvedeno několik základních ekonomických údajů a to zejména z hlediska jejich vývoje v čase. Na obrázku č. 11 je uveden vývoj celkových nákladů a celkových výnosů organizace ve sledovaných letech. Z grafu je evidentní jednak vyrovnaná výše výnosů a nákladů, jednak propad hospodářské činnosti zřejmý především v roce 2009 jako důsledek světové hospodářské krize, jejíž negativní důsledky se samozřejmě projeví i v neziskovém sektoru. Od roku 2009 je také patrný nárůst činnosti organizace, který se odráží ve velikosti celkových nákladů a výnosů.

Vývoj celkového zisku po zdanění je pak uveden na obrázku č. 12. Trend vývoje této veličiny pochopitelně kopíruje vývoj nákladů a výnosů, zřejmý je propad velikosti zisku v roce 2009, kdy ztráta organizace činila téměř 150 tisíc Kč. V roce 2011 o. s. IZAP vykazuje historicky nejvyšší zisk.



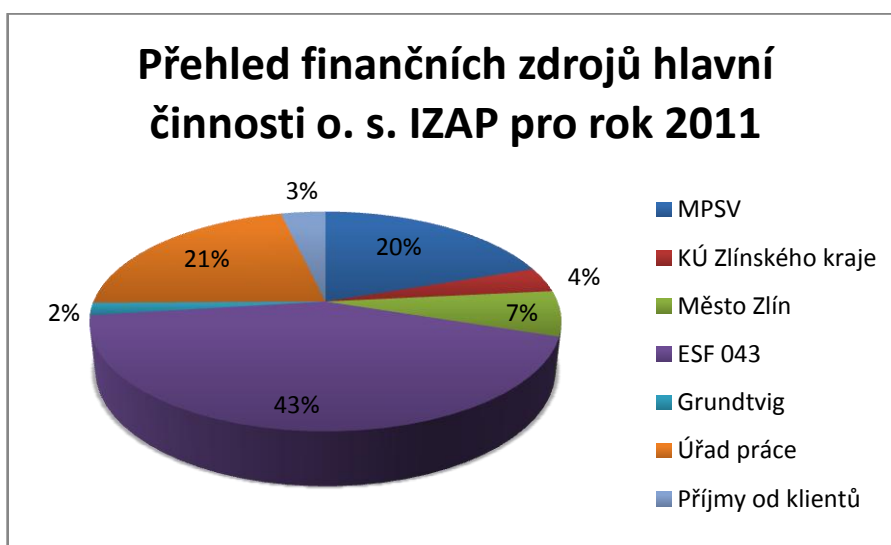
Obr. 13: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Protože se pohybujeme v oblasti neziskového sektoru, je nutné celkový pohled na výnosy, náklady a výsledek hospodaření doplnit přehledem výsledků hospodaření v rámci hlavní a vedlejší činnosti o. s. IZAP (obr. 18). Toto členění vyplývá se zákona, konkrétně z vyhlášek č. 504/2002 Sb. a č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.



Obr. 14: Vývoj výnosů celkových výnosů, výnosů hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

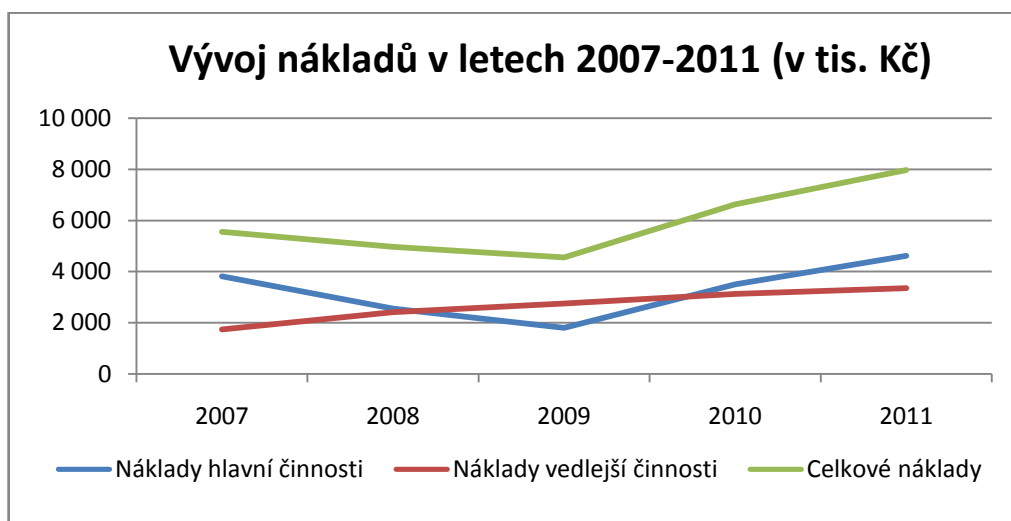
Hlavní činností o. s. IZAP je poskytování sociální služby – provozování Centra denních služeb. Fungování této služby je z naprosté většiny hrazeno z vnějších zdrojů, především pak z dotací Evropských sociálních fondů, z dotací poskytnutých Ministerstvem práce a sociálních věcí. Menší měrou jsou pak zastoupeny zdroje ze Zlínského kraje a města Zlína (viz obr. 15).



Obr. 15: Finanční zdroje o hlavní činnosti o. s. IZAP v roce 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Struktura a vlastní podíl více zdrojového financování se samozřejmě rok od roku liší. Vlastní zdroje financování hlavní činnosti o. s. tvoří pouze příjmy od návštěvníků Centra denních služeb. V roce 2011 tyto příjmy tvořily 3% příjmů celkových.

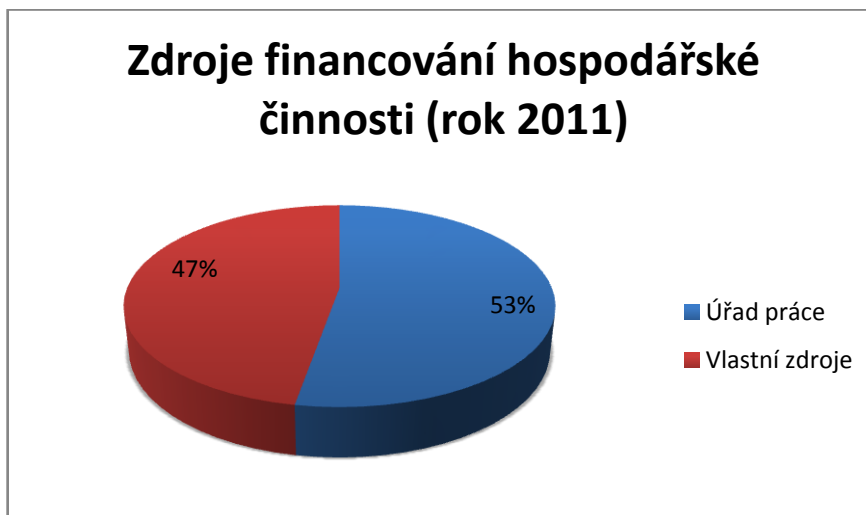
Náklady hlavní činnosti, respektive jejich velikost a struktura, vyplývají z množství a účelu poskytnutých dotací. Neziskové organizace samozřejmě plní jiný účel než podnikatelské subjekty. Na trhu existuje poptávka, která není pro podnikatelské subjekty dostatečně atraktivní. Uspokojení této poptávky je proto hrazeno z veřejných zdrojů. Za tímto účelem jsou také zřizovány neziskové organizace, díky čemuž jim odpadá úsilí, jak svůj produkt (službu) na trh umístit. V rámci hlavní činnosti proto o. s. IZAP náklady nijak podrobně nesleduje, neklasifikuje je pro potřeby kalkulace. Pouze dbá na to, aby byly využity co nejhospodárněji, tedy aby byl rozpočet hlavní činnosti vyrovnaný nebo lehce schodkový. Analýza nákladů hlavní činnosti bude předmětem další kapitoly této práce.



Obr. 16: Vývoj celkových nákladů, nákladů hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Výnosy vedlejší činnosti by měly v plné míře pokrýt náklady této činnosti a v případě kladného hospodářského výsledku pokrýt náklady ty hlavní činnosti, pro které nebyl nalezen finanční zdroj z vnějšku. Výnosy vedlejší, tedy hospodářské, činnosti v o. s. IZAP tvoří dva zdroje: vlastní výkony tvořené chráněnými dílnami a příspěvky z Úřady práce (pro-

vozní dotace, příspěvek na zdravotně postižené, příspěvek na společensky účelné pracovní místo). Poměr těchto dvou zdrojů v roce 2011 je zobrazen na obrázku č. 17.



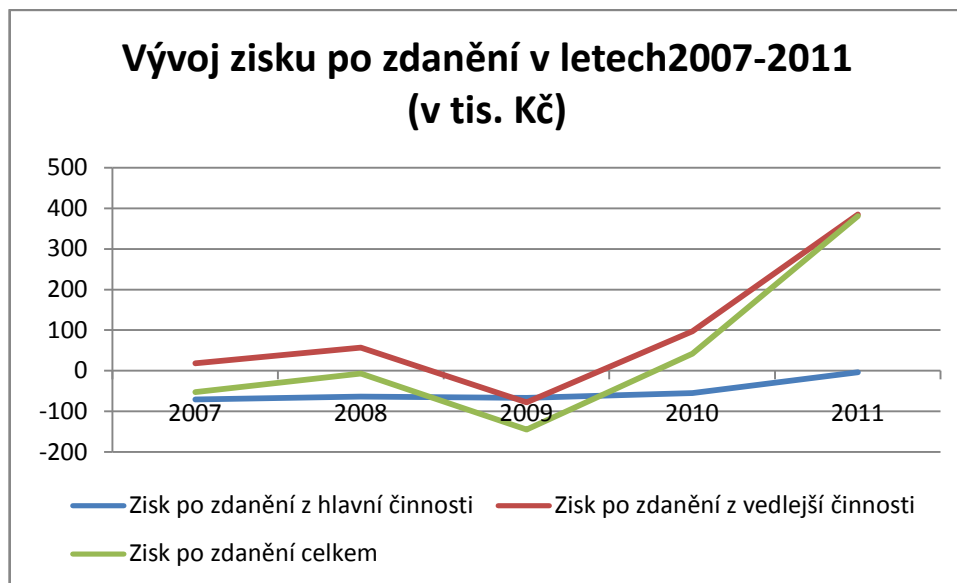
Obr. 17: Zdroje financování hospodářské činnosti o. s. IZAP v roce 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Náklady vedlejší činnosti budou podrobně analyzovány v další části této práce. Z grafu jejich vývoje (obr.16) je patrné, že v rámci rozmezí sledovaných let setrvale rostou, jejich vývoj kopíruje (díky vyrovnanému rozpočtu hospodářské činnosti) výnosy vedlejší činnosti.

Neziskové organizace nemohou v hlavní činnosti vytvářet zisk. Hlavní činnost musí mít vyrovnaný rozpočet, nebo rozpočet schodkový. Schodkový rozpočet by měl být dorovnáván ziskem z vedlejší-hospodářské činnosti. Ten může být použit právě a jenom na financování hlavní činnosti, tedy jako zdroj pro Centrum denních služeb. Je zřejmé, že organizaci se toto nedaří (výjimkou je rok 2010) a to i přesto, že je hospodářská činnost více než polovinou financována Úřadem práce.

Tab. 1: Struktura a počet zaměstnanců o. s. IZAP v letech 2007-2010 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

	2007	2008	2009	2010
<i>Lidé bez znevýhodnění</i>	13	13	11	14
<i>Lidé se znevýhodněním</i>	17	15	20	22
Zaměstnanci celkem	30	28	31	36



Obr. 18: Vývoj zisku celkového, zisku z hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

V tabulce č. 1 jsou uvedeny počty zaměstnanců ve sledovaných letech. Pracovníci bez znevýhodnění pracují na plný pracovní úvazek, tedy 40 hodin týdně a zastávají vedoucí pozice a to jak v Centru denních služeb (tedy v hlavní činnosti), tak v Chráněných dílnách (tedy hospodářské činnosti). Zaměstnanci se znevýhodněním pracují velmi často na zkrácený pracovní úvazek v závislosti na míře jejich znevýhodnění, přičemž mzdu pobírají pouze za určitou část odpracovaných hodin, tak aby ocenění jejich práce bylo adekvátní jejich výkonu.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ

5.1 Analýza nákladů hlavní činnosti

K vysvětlení alokace nákladů hlavní činnosti je nutné nejprve uvést, že ze zákona č. 218/2000 Sb. musí nezisková organizace sestavovat v hlavní činnosti vyrovnaný nebo schodkový rozpočet, tzn. peněžní prostředky, které neziskové organizace získaly z dotací, mohou být použity právě jen k účelům, na které jsou určeny. Výše nákladů hlavní činnosti jsou stanovovány podle jednotlivých zakázek (dotací) a musí odpovídat výši příjmů, které zakázka přináší. Při sestavování předběžného rozpočtu zakázky organizace využívá kvalifikovaného odhadu a rozdělení nákladů do tří skupin: náklady, které se pravidelně opakují (mzdy, materiálové náklady, spotřeba energie, vodné a stočné, náklady na údržbu a opravy), dále náklady, které se vyskytují nepravidelně, nelze je předem s určitou přesností odhadnout (oprava automobilu, opravy zařízení). Třetí skupinou jsou náklady využívané na rozvoj organizace (pořízení nového, kvalitnějšího zařízení, realizace školení). Pro účely řízení nákladů zakázky je sestaven předběžný rozpočtový výkaz zisku a ztráty, kde jsou náklady rozděleny podle analytické evidence na jednotlivé druhy. Rozpočet je v průběhu trvání dotace kontrolován, popřípadě jsou náklady upravovány (nejčastěji v rámci mzdových nákladů). Na konci zakázky jsou sestavovány konečné rozpočtové výkazy zisku a ztráty. Příklad takového výkazu je uveden v příloze pod názvem Rozbor hospodaření zakázky. Jak bylo již uvedeno, výkaz obsahuje druhové členění nákladů, tedy: spotřebu materiálu, služby, osobní náklady a jiné provozní náklady. Jedinou výnosovou položkou je dotace z Ministerstva práce a sociálních věcí.

Cena služeb hlavní činnosti, tedy poskytování Centra denních služeb, je stanovena podle cen konkurenčních organizací.

5.2 Analýza nákladů Chráněných dílen Slunečnice

Hospodářská činnost neziskových organizací totiž umožňuje tvorbu zisku, který má sloužit k dofinancování hlavní činnosti a k celkovému rozvoji organizace jako takové.

Náklady hospodářské činnosti se týkají fungování Chráněných dílen, které slouží k aktivní politice zaměstnanosti. Jak bylo již dříve uvedeno, organizace nevytváří v hospodářské činnosti výnosy v takové míře, aby pokryly náklady a je z velké části financována z vnějších zdrojů. Těmito zdroji jsou dotace z Úřadu práce a v roce 2011 tvořily více jak

50% celkových výnosů v hospodářské činnosti organizace. Tyto dotace pak slouží zejména k pokrytí mzdových nákladů a nákladů na zákonné sociální pojištění.

Tab. 2: Přehled nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP a jejich hodnot v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Číslo účtu	Název ukazatele	Hospodářská činnost (v tis. Kč)				
		2007	2008	2009	2010	2011
Náklady celkem		1 732	2 414	2 751	3 130	3 352
I. Spotřebované nákupy celkem		654	721	818	1 147	986
501	Spotřeba materiálu	330	268	261	554	397
502	Spotřeba energie	68	171	250	227	186
504	Prodané zboží	256	282	307	366	403
II. Služby celkem		73	124	199	218	535
511	Opravy a udržování	7	5	23	64	4
512	Cestovné	5	6	7	6	9
513	Náklady na reprezentaci	12	7	9	37	38
518	Ostatní služby	49	106	160	111	484
III. Osobní náklady celkem		924	1 509	1 667	1 677	1 782
521	Mzdové náklady	681	1 117	1 411	1 317	1 406
524	Zákonné sociální pojištění	243	392	256	360	376
IV. Daně a poplatky celkem		1	1	1	2	2
V. Ostatní náklady celkem		50	56	41	60	43
VI. Odpisy DHM a DNM		30	0	19	20	4
VII. Poskytnuté příspěvky celkem		0	3	6	6	0

Celkové náklady hospodářské činnosti v absolutních hodnotách rostou (tab. 2), tento růst je způsoben stále se zvyšující produkcí v rámci vedlejší činnosti, svůj podíl má samozřejmě i celoplošný růst cen. K největšímu meziročnímu rozdílu došlo v roce 2008, kdy se celkové náklady hospodářské činnosti zvýšily o více než 39% (tab. 4). Takový skok je ale ve sledovaném období výjimkou, v dalších letech tyto náklady rostou ve stále menších rozdílech oproti předchozím obdobím. V roce 2011 je tato změna pouhých 7%, tedy o polovinu menší hodnotu než je skutečnost v roce předcházejícím (tab. 4).

Nejvyšší nákladovou položkou jsou ve sledovaném období mzdové náklady. Mají rostoucí charakter v absolutních hodnotách (tab. 2), jejich podíl na celkových nákladech z hospodářské činnosti však od roku 2009 klesá (tab. 3). Důvodem nárůstu absolutních hodnot je neustále se zvyšující počet znevýhodněných pracovníků zaměstnaných

v hospodářské činnosti o. s. IZAP. V roce 2007 jich v Chráněných dílnách pracovalo 17, v roce 2011 je jejich počet již 26. Nejvyšší procentuální nárůst nastal v roce 2008, kdy se mzdové náklady oproti předchozímu roku zvedly o více než 63% (tab. 4). Procentuální podíl na celkových nákladech hospodářské činnosti je pak v roce 2007, 2010 a 2011 53%, v letech 2008 a 2009 více než 60% (tab. 3).

Tab. 3: Vertikální analýza nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Číslo účtu	Název ukazatele	Podíl na celkových nákladech z hosp. činnosti				
		2007	2008	2009	2010	2011
Náklady celkem		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
I. Spotřebované nákupy celkem		37,8%	29,9%	29,7%	36,6%	29,4%
501	Spotřeba materiálu	19,1%	11,1%	9,5%	17,7%	11,8%
502	Spotřeba energie	3,9%	7,1%	9,1%	7,3%	5,5%
504	Prodané zboží	14,8%	11,7%	11,2%	11,7%	12,0%
II. Služby celkem		4,2%	5,1%	7,2%	7,0%	16,0%
511	Opravy a udržování	0,4%	0,2%	0,8%	2,0%	0,1%
512	Cestovné	0,3%	0,2%	0,3%	0,2%	0,3%
513	Náklady na reprezentaci	0,7%	0,3%	0,3%	1,2%	1,1%
518	Ostatní služby	2,8%	4,4%	5,8%	3,5%	14,4%
III. Osobní náklady celkem		53,3%	62,5%	60,6%	53,6%	53,2%
521	Mzdové náklady	39,3%	46,3%	51,3%	42,1%	41,9%
524	Zákonné sociální pojištění	14,0%	16,2%	9,3%	11,5%	11,2%
IV. Daně a poplatky celkem		0,1%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
V. Ostatní náklady celkem		2,9%	2,3%	1,5%	1,9%	1,3%
VI. Odpisy DHM a DNM		1,7%	0,0%	0,7%	0,6%	0,1%
VII. Poskytnuté příspěvky celkem		0,0%	0,1%	0,2%	0,2%	0,0%

Druhou významnou nákladovou položkou jsou spotřebované nákupy, tedy spotřeba materiálu, spotřeba energie a náklady na prodané zboží. V absolutních hodnotách spotřebované nákupy rostly do roku 2010 k hodnotě nad 1 mil. Kč, v roce 2011 došlo k jejich poklesu na 980 tis. Kč. Stejný charakter vývoje má také spotřeba materiálu (tab. 2). Poměrně širokému záběru hospodářské činnosti o. s. IZAP odpovídá i struktura využívaného materiálu. Jedná se o např. suroviny pro Gastro dílnu, keramickou hlínu a glazury pro Keramickou dílnu, glycerin a přísady do mýdel (esenciální oleje) pro Mýdlárnu, materiál pro nově otevřenou Výrobu buttonů, v menší míře pak suroviny pro Kreativní dílnu (dráty a korálky pro vý-

robu Stromečků štěstí, Fimo hmota a komponenty pro výrobu šperků, různé typy papírů pro výrobu dárkových předmětů). Organizace na účtu 501 eviduje také pohonné hmoty, drobný majetek a materiál na údržbu objektů. K nejvyššímu nárůstu spotřeby materiálu došlo v roce 2010, kdy má organizace i nejvyšší výnosy z prodeje vlastních výrobků. Toto zvýšení oproti roku 2009 je způsobené jednak ustupující finanční krizí, jednak dostatečným množstvím pracovníků v Chráněných dílnách. Pokles v roce 2011 je důsledkem nedostatečného řízení zakázek, kdy z organizace odešel vedoucí prodeje, a organizace přišla o důležité odběratele. Nutno je též dodat, že řízení zakázek je v případě neziskových organizačních postaveno na osobnějších dlouhodobých obchodních vztazích, tyto vztahy tedy nejsou řízeny cenou výrobků, lhůtou a způsobem dodání, jak je tomu běžné u podnikatelských subjektů, ale spíše osobní sympatií. V případě, že jsou tyto vztahy narušeny, dochází ke ztrátě zákazníka. I k tomu právě v roce 2011 došlo.

Tab. 4: Horizontální analýza nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

Číslo účtu	Název ukazatele	Změna			
		07/08	08/09	09/10	10/11
Náklady celkem		39,4%	14,0%	13,8%	7,1%
I. Spotřebované nákupy celkem		10,2%	13,5%	40,2%	-14,0%
501	Spotřeba materiálu	-18,8%	-2,6%	112,3%	-28,3%
502	Spotřeba energie	151,5%	46,2%	-9,2%	-18,1%
504	Prodané zboží	10,2%	8,9%	19,2%	10,1%
II. Služby celkem		69,9%	60,5%	9,5%	145,4%
511	Opravy a udržování	-28,6%	360,0%	178,3%	-93,8%
512	Cestovné	20,0%	16,7%	-14,3%	50,0%
513	Náklady na reprezentaci	-41,7%	28,6%	311,1%	2,7%
518	Ostatní služby	116,3%	50,9%	-30,6%	336,0%
III. Osobní náklady celkem		63,3%	10,5%	0,6%	6,3%
521	Mzdové náklady	64,0%	26,3%	-6,7%	6,8%
524	Zákonné sociální pojištění	61,3%	-34,7%	40,6%	4,4%
IV. Daně a poplatky celkem		0,0%	0,0%	100,0%	0,0%
V. Ostatní náklady celkem		12,0%	-26,8%	46,3%	-28,3%
VI. Odpisy DHM a DNM		-100,0%	100,0%	5,3%	-80,0%
VII. Poskytnuté příspěvky celkem		100,0%	100,0%	0,0%	-100,0%

Spotřeba energie do roku 2009 rostla skokově, přelom roku 2007 a 2008 představuje nárůst 152%, následující období pak 46% (tab. 4). V roce 2009 pak organizace přijala úsporná opatření, která se týkají především rozčlenění prací v jednotlivých místnostech. Že byla

tato opatření účinná, dokazují následující období, kdy při vyšší produkci organizace vykazuje pokles spotřeby v roce 2010 9%, v roce 2011 18% (tab. 4). Prodané zboží je nákladová položka, která se týká především Netradiční tréninkové kavárny Slunečnice. Jedná se o nákup a následný prodej nápojů a pochutin.

Náklady na služby se týkají především oprav a udržování, cestovného, nákladů na reprezentaci, právních služeb spojených s hospodářskou činností, telefonními a poštovními spoji, školení a kurzů a ostatních služeb. V absolutních číslech náklady na služby v rámci let 2007 až 2011 setrvale rostou (tab. 2). Zatímco v roce 2007 služby představují 4% celkových nákladů hospodářské činnosti, v roce 2011 je to již 16% (tab. 3). Největší změna pak nastala v roce 2011, kdy rozdíl oproti předchozímu roku činí 145% (tab. 4). V roce 2009 a 2010 proběhla rekonstrukce Netradiční tréninkové kavárny Slunečnice, která se projevila v růstu položky Opravy a udržování (v roce 2009 růst o 360%, v roce 2010 o 178%) (tab. 4).

5.3 Sledování a řízení nákladů Chráněných dílen o. s. IZAP

Náklady jsou sledovány podle jednotlivých zakázek v druhovém členění. Zakázkami jsou v hospodářské činnosti míněny jednak jednotlivé chráněné dílny, jednak vnější zdroje financování, tedy dotace, sbírky a příspěvky od nadací. Přehled zakázek hospodářské činnosti pro rok 2011 je uveden v tabulce č. 5, kde je patrné, že dotace od Úřadu práce jsou využité na mzdy, jedná se o dotace na zdravotně postižené, dotace na provoz a dotace na tvorbu společensky účelných pracovních míst.

Organizace ještě sleduje spotřebu některých nákladových položek v jednotlivých dílnách. Tyto rozborů ale mají nulovou výpovědní hodnoty a jsou v nich sledovány pouze náklady jasně přiřaditelné jednotlivým dílnám. Příklad takového rozboru je uveden v tabulce č. 6.

Tab. 5: Přehled nákladů jednotlivých zakázek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

2011 (v tis. Kč)	501	502	504	511	512	513	518	521	524	530	540	55.	Σ
0	98	142			2		70	145	43		23	4	527
401 - dotace ÚP								947	244				1191
402 - dotace ÚP		23						128	42				193
403 - dotace ÚP								22	9				31
501 - sbírky	79										2		81
601 - akce cihla	10					1	13	3					27
602 - nadace okd	16							98	32				146
603-604- dary	40							18	6				64
898 - nadace děti							105						105
899 - route 66	3					4	211	10			2		230
901 - slunečnice režie	16	21			1	31	73	6		2	16		166
902 - kavárna	8		403	4		2	6						423
903 - dílny	1				6		6	14					27
904 - kuchyně	100												100
905 - centrum ds													0
906 - kadeřnictví								15					15
907 - mýdlárna	26												26
celkem	397	186	403	4	9	38	484	1406	376	2	43	4	3352

Tab. 6: Rozbor hospodaření zakázky (zdroj: interní materiály o. s. IZAP)

Rozbor hospodaření zakázky

Za období: 01/2011 - 12/2011

Zakázka: 903 Slunečnice – dílny
hodnoty v Kč

Účet	Název účtu	Měsíční pohyb	Od počátku roku
501700	Ostatní materiál	418,29	418,29
50	Spotřeba materiálu	418,29	418,29
512100	Cestovné	5 972,00	5 972,00
518900	Ostatní služby	5 435,30	5 423,30
51	Služby	11 407,30	11 395,30
521200	Mzdové náklady - dohody	14 400,00	14 400,00
52	Osobní náklady	14 400,00	14 400,00
538100	Ostatní daně a poplatky	173,29	173,29
53	Daně a poplatky	173,29	173,29
	Celkem náklady	26 398,88	26 386,88

6 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Tato část práce bude zabývat kalkulacemi v hospodářské činnosti organizace, tedy v provozování Chráněných dílen. Nejprve bude pro úplnost stručně charakterizován způsob kalkulace v činnosti hlavní, kde je cena služby Centra denních služeb stanovena podle tabulek MPSV a konkurenčních organizací, o. s. IZAP na tomto nemůže nic měnit, náklady na provoz Denního centra služeb sleduje pouze v rámci finančního účetnictví, tak aby je pravdivě vykazala k jednotlivým dotacím.

Jak již bylo zmíněno dříve, hospodářská činnost se sestává z provozování Chráněných dílen. Jsou jimi:

- Netradiční tréninková kavárna Slunečnice
- Kadeřnictví, kosmetika a pedikúra (do roku 2011)
- Kreativní dílna a prodejní galerie
- Gastrodílna a catering
- Keramická dílna
- Úklidová dílna
- Zahradnická dílna
- Technická dílna
- Mýdlárna
- Výrobna buttonů (od roku 2012)

Za fungování jednotlivých dílen jsou zodpovědní vedoucí pracovníci jednotlivých dílen, kteří také sestavují kalkulace jednotlivých výrobků a služeb. Tito vedoucí pracovníci jsou zodpovědní vedoucí Chráněných dílen, která hospodářskou činnost řídí jako celek. Analyzovány budou následující dílny.

6.1 Mýdlárna



Obr. 19: Mýdla vyráběná v Chráněných dílnách o. s. IZAP

(zdroj: www.slunecnice.us)

Mýdlárna se zabývá výrobou, tedy vařením a následným balením kosmeticky atestovaného přírodního mýdla. Je vyráběno 9 druhů glycerinových mýdel s přidavkem různých druhů esenciálních olejů, barvy a ostatních ingrediencí (např. mořská sůl, rozmarýn, bergamot, eukalypt) ve dvou různých velikostech. Vyrobená mýdla jsou pak prodávána jednak přímo v organizaci, nabízena k prodeji prostřednictvím soukromých prodejců, či prodávána firmám v rámci náhradního plnění.

Na výrobu všech druhů mýdel je zpracována jednotná kalkulace, která ale obsahuje pouze přímé materiálové náklady a slouží pouze jako podklad pro stanovení ceny. Tato kalkulace je uvedena v tabulce č. 7.

Tab. 7: Kalkulace mýdla (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)

<i>Materiálové náklady na 1 ks mýdla 120g</i>	
Glycerin průhledný (80 g)	9,28 Kč
Glycerin bílý – hobliny (40 g)	6,60 Kč
Esenciální olej (0,81 g)	1,16 Kč
Barva (0,2 g)	0,20 Kč
Ostatní ingredience	0,10 Kč
Etiketa, keramická pečeť	0,50 Kč
Celkem	17,84 Kč

Prodejní cena mýdel je pak stanovena podle cen přírodních mýdel vyráběných konkurencí.

6.2 Keramická dílna



Obr. 20: Pracovníci keramické dílny (zdroj: www.slunecnice.us)

Pracovníci Keramické dílny se zabývají výrobou poměrně širokého spektra výrobků. V nabídce figurují zejména hrnky různých tvarů a velikostí, zvonky, chaloupky na svíčky, aromalampy, obrázky na zavěšení nebo na magnet, zvonkohry a závěsy na pověšení, „zapichovátka“, figurky a sezónní keramika, jako jsou betlémy, svícný, vajíčka, velikonoční zajíčci apod. Výrobky jsou vytvářeny různými technikami (válení, modelování, vykrajování), následně vypáleny. Poté jsou glazovány a znovu vypáleny.

Kalkulace je stanovena pro 6 stěžejních výrobků a obsahuje pouze jednicové materiálové náklady a cenu energie potřebné na vypálení jednoho kusu výrobku. Příkladem je kalkulace uvedená v tabulce č. 8. Ceny ostatních výrobků, např. sezónních produktů, jako jsou keramické vánoční ozdoby, či velikonoční zajíčci, ale i třeba aromalampy jsou pak stanovovány odhadem podle množství použité hlíny a glazury. Cena energie potřebné pro vypálení keramiky se odvíjí podle množství pálených polotovarů v peci. Konečná cena výrobku je pak stanovena vedoucí Chráněných dílen a to stejným způsobem, jako v případě jiných výrobků o. s. IZAP, tedy odhadem podle cen konkurenčních výrobců keramiky.

*Tab. 8: Kalkulace velkého hrnku (vlastní zpracování
dle interních materiálů o. s. IZAP)*

<i>Hrnek velký, prodejní cena 180 Kč</i>	
Keramická hlína (1 000 g)	15 Kč
Glazura (200 g)	20 Kč
Spotřeba el. energie na vypálení	20 Kč
Celkem	55 Kč

7 POPIS ZJIŠTĚNÝCH NEDOSTATKŮ A NÁVRH NÁPRAVNÝCH OPATŘENÍ

7.1 Náklady

V hospodářské činnosti o. s. IZAP, jsou náklady sledovány nedostatečným způsobem. **Organizace náklady sleduje pouze v rámci finančního účetnictví a to tak, aby vytvořila dostatečný objem podkladů pro svého zřizovatele a pro sestavení daňového přiznání.** Náklady nejsou sledovány pro vyšší úroveň řízení, krátkodobého či střednědobého rozhodování, lepší predikci a pro účelnější kontrolu čerpání veřejných prostředků.

Hospodářská činnost neziskových organizací je provozována za účelem dosažení zisku, proto by se i o. s. IZAP mělo v rámci této činnosti chovat více tržně a na tuto činnost aplikovat postupy manažerského účetnictví, které jsou blízké klasicky výrobním podnikům.

Náklady o. s. IZAP sleduje pouze pro účely vykazování jednotlivých zakázek. Jak již bylo řečeno, zakázkami jsou míněny jednak jednotlivé Chráněné dílny, jednak dotace a dary, které jsou v rámci hospodářské činnosti poskytovány především Úřadem práce, dále pak různými nadacemi a také dary od právnických a fyzických osob. Organizaci tedy spíše zajímá, kde vzala prostředky na pokrytí svých nákladů, místo toho, aby sledovala, kde a na co byly tyto náklady vynaloženy. **Vedení tak musí nutně chybět podklady pro jednoznačné řízení jednotlivých dílen,** není možné jakýmkoli způsobem řídit hospodárnost jednotlivých činnosti, hospodaření jednotlivých dílen, chybí motivační nástroje pro vedoucí dílen, neexistují podklady pro výpočty kalkulací.

Náklady by tedy měly být sledovány především po linii dílen, tak aby bylo jednoznačně prokazatelné, jaké druhy nákladových položek a v jaké míře byly spotřebovány v konkrétní dílně, protože jen tak může management získat základní informace o hospodaření jednotlivých dílen, tedy přinejmenším jaký podíl na celkovém zisku/ztrátě jednotlivé dílny mají. Sledování nákladů (a samozřejmě i výnosů) v rámci jednotlivých dílen tak prokazatelně ukáže, které činnosti jsou ztrátové, a firma by je měla opustit, a které naopak generují velký podíl zisku a je třeba se na ně zacílit. Informace takto získané též mohou posloužit lepšímu hospodaření s přidělenými finančními prostředky vedoucím k úsporám a vést k tvorbě mnoha motivačních nástrojů, které mohou podpořit výkon a kreativitu vedoucích pracovníků.

Sofistikované a dostatečně podrobné informace o struktuře nákladů a jejich rozsahu jsou samozřejmě důležité při časovém porovnání s minulým obdobím při tvorbě rozpočtů a prostředkem pro průběžnou kontrolu jejich plnění. **Dalším zjištěným nedostatkem je naprostá absence kalkulačního členění nákladů.** V dílnách jsou stanoveny maximálně přímé náklady (jednicové materiálové náklady). **Nepřímé náklady nejsou stanoveny vůbec.** Přitom právě jejich účtování a přiřazování jednotlivým činnostem či dílnám má velký význam zejména proto, že neziskové organizace jsou povinné vést účetnictví zvláště pro hlavní a vedlejší činnost. Aby byla zjištěna výše nepřímých nákladů, je nutné je zjistit z analytických účtů.

7.1.1 Stanovení nepřímých nákladů hospodářské činnosti

Tab. 9: Nepřímé náklady účtu 501 – Spotřeba materiálu (vlastní zpracování)

<i>Nepřímé náklady - účet 501 - Spotřeba materiálu (v Kč)</i>	
PHM	15 344
Čisticí prostředky	14 901
Ochranné pomůcky	521
Údržbářský materiál	6 833
Kancelářské potřeby	45 834
Publikace	1 520
Drobný majetek	69 046
Celkem	153 999

Tab. 10: Nepřímé náklady účtu 518 – Ostatní služby (vlastní zpracování)

<i>Nepřímé náklady - účet 518 - Ostatní služby (v Kč)</i>	
Spoje telefonní	24 893
Spoje poštovné	2 734
Ostraha	4 685
Právní služby	41 035
Software	9 523
Odvoz odpadu	3 698
Školení, kurzy	22 853
Ostatní služby	374 365
Celkem	483 786

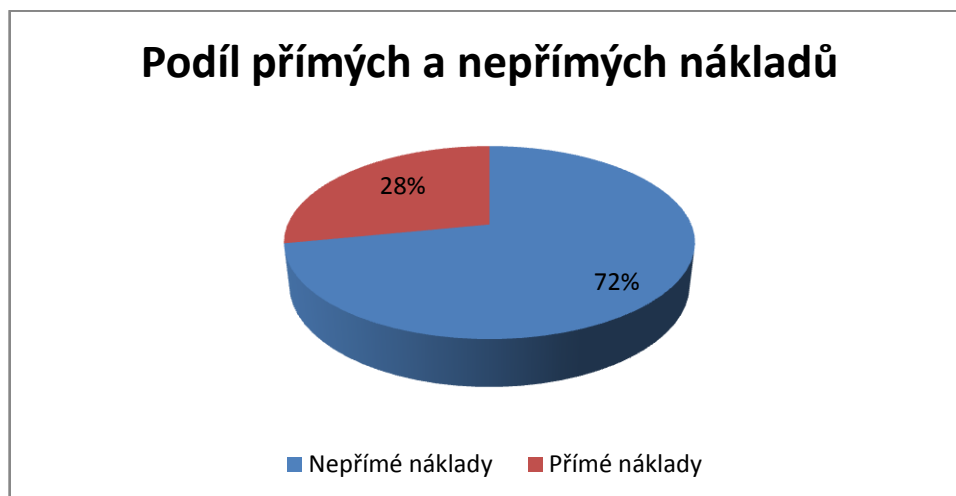
Nejprve byly vyseparovány následující položky nepřímých nákladů z účtu 501 – Spotřeba materiálu. Jedná se o položky, které souvisejí s výrobou jako celkem a odpovídají tedy charakteru nepřímých nákladů (viz tabulka č. 9).

Na účtu 518 byly do nepřímých nákladů zahrnuty všechny položky tohoto účtu, jak je patrné z tabulky č. 10.

Tab. 11: *Nepřímé náklady na ostatních účtech (vlastní zpracování)*

Ostatní účty (v Kč)	
Spotřeba energie	186 135
Prodané zboží	403 000
Opravy a údržba	4 000
Cestovné	9 000
Mzdové náklady (vedení, administrativa)	854 000
Zákonné sociální pojištění	228 000
Ostatní daně	2 000
Ostatní náklady	43 000
Odpisy	4 000
Náklady na reprezentaci	38 000
Celkem	1 771 135

V tabulce č. 11 jsou pak uvedené nepřímé náklady zjištěné na ostatních účtech. V případě mzdových nákladů a zákonného sociálního pojištění byly do nepřímých nákladů zahrnuty mzdy administrativních a vedoucích pracovníků (účetní, vedoucí Chráněných dílen, projektant).



Obr. 21: *Podíl přímých a nepřímých nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování)*

Celková částka celkových nákladů tedy činí 2 408 920 Kč. Podíl přímých a nepřímých nákladů je znázorněn na obrázku č. 21.

7.2 Kalkulační systém a kalkulace nákladů

Kalkulační systém o. s. IZAP se skládá pouze z předběžných kalkulací a to jen v několika dílnách. V případě návrhu výroby nového produktu, jsou sestavované tzv. předběžné kalkulace, které obsahují pouze část přímých nákladů. Tyto kalkulace jsou podkladem pro plánové kalkulace, kde jsou přímé náklady upřesněny. Nutno opět dodat, že se tak děje **pouze v rámci přímých nákladů a to ještě nedostatečně.** Tento systém také funguje více méně intuitivně a pouze rámcově a slouží pouze jako odrazový můstek ke stanovení ceny. **Kalkulace výsledné nejsou prováděny, tudíž neexistuje formální kontrola nad množstvím vynaložených nákladů,** ani nad cenami, které jsou ale stejně stanovovány odhadem, zejména podle konkurenčních podniků. **Organizaci tak chybí podklady pro rozhodování, jaký sortiment výrobků prodávat, a jak je co nejvýhodněji vyrobit, chybí podklady pro rozpočtování a predikci nákladů, chybí nástroj, který by mohl být využit jako dozor nad prováděnými operacemi.**

Znatelným problémem pro stanovení kalkulace výrobků je **velmi vysoký podíl nepřímých nákladů,** jejichž přiřazení jednotlivým výrobkům může být zdrojem nepřesností. Je to dáno strukturou podniku, který provádí jak výrobní činnost, tak poskytuje služby. Jak již bylo zmíněno, organizace v rámci jednotlivých dílen sleduje materiálové přímé náklady, v případě keramické dílny i přímou energii, chybí však například přímé mzdové náklady. Jistým problémem je, že výrobky jsou z velké části vytvářeny jak znevýhodněnými lidmi, tak lidmi zdravými a proto není možné stanovit s určitou přesností časovou normu. Stanovení normy času reálně probíhá tak, že je stanoven čas, za který je produkt vyrobit zdravý člověk a z tohoto času je odvozen čas, za který je jej schopen vyrobit člověk znevýhodněný. Nejčastěji je tak činěno zdvojnásobením této hodnoty, což podle vedoucí Chráněných dílen nejlépe odpovídá skutečnosti. Jinou možností by bylo stanovit mzdy všech pracovníků jako nepřímý náklad, což by ale podstatně navýšilo podíl celkových nepřímých nákladů a mohlo být zdrojem dalších nepřesností.

Ve snaze co nejkonkrétnějšího přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým výrobkům budou nepřímé náklady rozděleny do čtyř skupin, tedy na výrobní režii, správní režii, zásobovací režii a odbytovou režii.

7.2.1 Stanovení výrobní, správní, zásobovací a odbytové režie

Pro stanovení hodnoty nákladů vázaných ve výrobku bude využita **přirážková (zakázková) metoda kalkulace a to v diferencované variantě**. Přirážková kalkulace je poměrně jednoduchá a široce používaná. Nepřímé náklady budou nejprve rozděleny do homogenních skupin, ze kterých budou vypočítány přirážky, prostřednictvím kterých budou jednotlivým výrobkům přiřazeny nepřímé náklady. Přirážka bude stanovena na základě nákladů evidovaných v účetnictví organizace pro rok 2011. Problémem této metody je jistá **statičnost**, neboť režijní náklady se v čase pochopitelně mění. Řešením by mohlo být stanovení režijních nákladů na základě plánu v rámci rozpočtu organizace pro rok 2012, ten však organizace nemá zpracovaný. Dalším problémem je, jak vyplývá z předchozích částí této práce, že o. s. IZAP provozuje v rámci hospodářské činnosti několik chráněných dílen, kterým ale nejsou režijní náklady alokovány, nezbyvá tedy než je stanovit pro hospodářskou činnost jako celek.

Do výrobní režie byly zahrnuty čisticí prostředky, ochranné pomůcky, spotřeba drobného majetku a část energie nutné pro provoz výrobních zařízení (pece pro vypalování keramiky, varna na mýdlo apod.).

Tab. 12: Výrobní režie (vlastní zpracování)

Výrobní režie (v Kč)	
Čisticí prostředky	14 901
Ochranné pomůcky	521
Drobný majetek	69 046
Spotřeba energie	83 000
Celkem	167 500

Správní režie tvoří nejpočetnější a také nejobjemnější položku režijních nákladů, byly do ní zahrnuty náklady spojené s administrativou a chodem společnosti jako takové. Největší položkou správní režie jsou mzdové náklady administrativních pracovníků hospodářské činnosti, tedy vedoucí Chráněných dílen, projektantky, část platu účetního a ředitelky.

Tab. 13: Položky správní režie (vlastní zpracování)

<i>Správní režie (v Kč)</i>			
PHM	5 205	Údržbářský materiál	6 833
Kancelářské potřeby	45 834	Opravy, údržba	4 000
Publikace	1 520	Mzdové náklady	854 000
Spoje telefonní	8 300	Zákonné soc. pojištění	228 000
Spoje poštovní	900	Ostatní daně	2 000
Ostraha	4 685	Ostatní náklady	43 000
Právní služby	41 035	Odpisy	4 000
Software	9 523	Reprezentace	38 000
Odvoz odpadu	3 698	Spotřeba energie	87 000
Školení, kurzy	22 853	Cestovné	4 500
Ostatní služby	374 365	Celkem	1 789 300

Zásobovací režie je tvořena náklady, které souvisí se získáváním potřebného materiálu k jeho skladování. Mezi tyto náklady patří pohonné hmoty, telefonní a poštovní spoje a spotřeba energie potřebná k vytvoření vhodných podmínek pro skladování zásob.

Tab. 14: Položky zásobovací režie (vlastní zpracování)

<i>Zásobovací režie (v Kč)</i>	
PHM	6 505
Spoje telefonní	8 300
Spoje poštovní	900
Spotřeba energie	8 000
Celkem	23 800

Odbytová režie je týká nákladů vynaložených na skladování hotových výrobků a jejich následný prodej. V této části režijních nákladů byly zahrnuty pohonné hmoty, energie, cestovné (značná část výrobků je prodávána na různých prodejních akcích vně i mimo Českou republiku) a spoje nutné k vyřizování objednávek.

Tab. 15: Položky odbytové režie
(vlastní zpracování)

Odbytová režie (v Kč)	
PHM	3 634
Cestovné	4 500
Spoje telefonní	8 300
Spoje poštovné	900
Spotřeba energie	8 000
Celkem	25 400

7.2.2 Stanovení rozvrhových základů a výpočet jednotlivých koeficientů

Jako rozvrhová základna pro výrobní režii byly stanoveny přímé mzdy pracovníků v rámci hospodářské činnosti o. s. IZAP. Opodstatněným důvodem pro tuto volbu je rozdílná pracnost jednotlivých výrobků, která se odráží v časové náročnosti. Protože pracovníci v Chráněných dílnách pobírají časovou mzdu, tato náročnost se projeví právě v ní. Výpočet koeficientu výrobní režie byl proveden podle vzorce:

$$k_{VR} = \frac{VR}{PM_z}$$

Tab. 16: Tabulka výpočtu koeficientu výrobní režie (vlastní zpracování)

Výrobní režie (VR)	167 500 Kč
Přímé mzdy (PM _z)	698 000 Kč
Koeficient výrobní režie (k_{VR})	0,240

Pro určení podílu zásobovací režie byla, jako rozvrhová základna, zvolena cena přímého materiálu. Důvod k této volbě byl především ten, že z interních materiálů organizace možné zjistit fyzické množství použitých surovin, tak aby bylo možné využít naturální rozvrhovou základnu v podobě váhy pořízeného materiálu, který by výpočet koeficientu nezakresloval o měnící se ceny surovin. Dále je brána v potaz skutečnost, že dražší materiál (jako například keramická hlína) je náročnější na skladování (vyžaduje specifickou teplotu, kontrolu, specifické balení apod.). Koeficient zásobovací režie byl vypočten podle vzorce:

$$k_{ZR} = \frac{ZR}{PM_t}$$

Tab. 17: Tabulka výpočtu koeficientu zásobovací režie (vlastní zpracování)

Zásobovací režie (ZR)	23 800 Kč
Přímý materiál (PM _t)	242 702 Kč
Koeficient zásobovací režie (k _{ZR})	0,098

Stanovit koeficient správní režie není snadné. Z tabulky č. 13 je zřejmé, že většina nákladů ve správní režii má fixní charakter, výše těchto nákladů tedy nesouvisí s objemem výroby. Hledána tedy byla veličina, která s objemem výroby také nesouvisí, přesto ale má příčinnou souvislost mezi výkonem a režijními náklady. Za rozvrhovou základnu správní režie proto byly stanoveny odpracované hodiny pracovníků v Chráněných dílnách. Výpočet byl stanoven podle vzorce:

$$k_{SR} = \frac{SR}{OH}$$

Tab. 18: Tabulka výpočtu koeficientu správní režie (vlastní zpracování)

Správní režie (SR)	1 789 300 Kč
Odpracované hodiny (OH)	80 640 hod
Koeficient správní režie (k _{SR})	22,2 Kč/hod

Rozvrhovou základnou pro odbytovou režii byl určen součet přímých mezd, přímé energie a přímého materiálu. Uplatněný vzorec tedy vypadá následovně:

$$k_{OR} = \frac{OR}{PM_t + PM_z + PM_e}$$

*Tab. 19: Tabulka výpočtu koeficientu odby-
tové režie (vlastní zpracování)*

Odbytová režie (OR)	25 400 Kč
Přímý materiál (PM _t)	242 702 Kč
Přímé mzdy (PM _z)	698 000 Kč
Přímá energie (PM _e)	554 000 Kč
Koeficient odbytové režie (k _{SR})	0,017

7.2.3 Doplnění kalkulačního vzorce a kalkulace nákladů vybraného výrobku

Zjištěné koeficienty je pak možné doplnit do typového kalkulačního vzorce a vypočítat tak náklady připadající na jeden výrobek. V našem případě to je velký hrnek, jehož prodejní cena činí 180 Kč.

Hrnek velký (prodejní cena 180 Kč) (pracnost 1,5 hod)

Přímý jednicový materiál (hlína, glazura)	35,00 Kč
Přímé jednicové mzdy	75,00 Kč
Přímá energie	20,00 Kč
Výrobní režie	8,40 Kč
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	138,40 Kč
Správní režie	22,20 Kč
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	160,60 Kč
Odbytové náklady	1,28 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	161,88 Kč

Takto zpracovaná kalkulace s sebou přes své nesporné výhody (jednoduchost, malý počet potřebných informací) sice přináší mnoho nepřesností, ale pro účely Chráněných dílen Slunečnice by mohla být dostatečným informačním zdrojem ke stanovení vlastních nákladů výroby, vlastních nákladů výkonu a úplných vlastních nákladů výkonu, stanovení vnitropodnikových cen a prodejní ceny výrobku.

7.2.4 Návrh nápravného opatření

Návrh nápravného opatření je směřován k požadavkům vedení Chráněných dílen a potažmo i vedení o. s. IZAP na větší ziskovost v rámci hospodářské činnosti a jejímu efektivnějšímu řízení. Důvodem je především rostoucí tlak na posilování vlastních příjmů ze strany zřizovatele. O. s. IZAP by se v budoucnu chtěl z neziskové organizace přeměnit na sociální podnik, čímž by i nadále plnil svůj účel, tedy zaměstnával znevýhodněné osoby, ale více působil na běžném trhu, který představuje tvrdou konkurenci v podobě běžných podnikatelských subjektů. Pro tyto účely byly vypracovány následovné návrhy:

Organizaci navrhuji opustit striktně jednookruhovou soustavu účetnictví, která se skládá pouze z účetnictví finančního a slouží jako výkaz pro externí uživatele a **přejít k soustavě dvouokruhové, která se skládá jak z účetnictví finančního, tak z účetnictví manažerského.**

Dále navrhuji dostatečným způsobem **sledovat a řídit své náklady v rámci tzv. nákladového účetnictví.** To spočívá v dostatečně podrobné evidenci zadané a odvedené produkce jednotlivých dílen, sledování nákladů navrhuji orientovat jak na výkonovou linii, tedy přiřazení nákladů jednotlivým výrobkům, tak na linii útvarovou, tedy podle místa vzniku. Toto sledování by mělo probíhat nepřetržitě a jeho **výsledky navrhuji vykazovat v častějších intervalech než je tomu doposud** (jednou za rok). Protože je sběr, analýza a vyhodnocování těchto dat poměrně časově náročná, navrhuji toto automatizovat prostřednictvím vhodného softwaru. Takto získané informace by pak měly být podkladem pro analýzu faktorů hospodaření jednotlivých dílen a následně i celkové hospodářské činnosti. Respektive jak jednotlivé dílny přispěly k celkovému výsledku.

Podrobné a účelné sledování nákladů také poskytuje informace pro budoucí rozhodování, tedy plánování nákladů, tvorbě rozpočtů, stanovení optimálního výrobního a odbytového programu, stanovení kalkulací nákladů a výsledné ceny atd.

Součástí návrhu je stanovení přímých nákladů jednotlivým výrobkům a to v co největší míře přímé. Ve všech dílnách byly zjištěny nedostatky, které spočívaly v pouhé evidenci přímého materiálu či (v případě Keramické dílny) přímé energie. Dále pak navrhuji stanovit i přímé, byť to v oblasti zaměstnávání zdravotně a mentálně znevýhodněných lidí představuje jistý problém. Nutno ale dodat, že v Chráněných dílnách pracují lidé s podobnou úrovní postižení a stanovit normu času či výkonu by tedy nemělo představovat velký problém. Navíc mnoho činností své rámcové normy má, pouze nejsou oficiálně uve-

deny ve známost a pracovníci se jimi tudíž neřídí (je dáno, že postiženému pracovníku trvá práce dvakrát tak déle, jako pracovníku zdravému). Optimálním by bylo (u výrobků, u kterých je to možné) alokovat i přímou energii.

Stejným způsobem – tedy podle jednotlivých dílen – doporučuji stanovit i náklady nepřímé, tedy režijní. Taková alokace nepřímých nákladů značně upřesní určení nepřímých nákladů jednotlivým výrobkům, aniž by těmito náklady byly zatěžovány i výrobky z jiných dílen. Tedy tak, aby mohl být v maximální možné míře uplatněn princip příčinné souvislosti.

Současně navrhuji nastavit dostatečný kalkulační systém. Ten současný má pouze intuitivní formu, kalkulace nákladů jednotlivých výrobků jsou neúplné, obsahují pouze část přímých jednicových nákladů. Neslouží (a díky své neúplnosti ani nemohou) k odhadu budoucích nákladů, ale spíše k rámcovému stanovení ceny. Tyto kalkulace navíc nejsou aktualizovány, mají statický charakter a neodrážejí změny v cenách surovin a materiálu. Přitom právě kalkulace jsou považované za stěžejní nástroj řízení vývoje nákladů i podniku jako celku, který poskytuje značné množství informací pro budoucí rozhodování.

Systém doporučuji vytvořit z předběžných kalkulací, které jsou sestavovány před započítáním výroby případného nového produktu **a výsledných kalkulací,** které slouží jako kontrolní nástroj předběžných kalkulací.

Kalkulace nákladů jednotlivých výrobků navrhuji průběžně kontrolovat a především aktualizovat. Pro účely stanovení celkových nákladů vybraného produktu byla v kapitole 7.2.3. vypracována ukázková kalkulace velkého hrnku. Využito bylo přírážkové kalkulace a typového kalkulačního vzorce. Tato metoda je poměrně jednoduchá a je opodstatněné se domnívat, že pro účely řízení Chráněných dílen dostatečná.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce byla vypracována pro neziskovou organizaci o. s. IZAP, jejíž práci a dlouhodobé úsilí obdivuji. Cílem práce bylo nabídnout vodítko, jak efektivněji, sofistikovaněji a účelněji řídit a kalkulovat náklady. Pevně doufám, že přednesené návrhy budou alespoň z části aplikovatelné a budou organizaci k užítku.

Mé osobě vypracování práce přineslo mnoho teoretických i praktických poznatků z oblasti sledování a řízení nákladů a tvorby kalkulace, které, pevně doufám, budu mít příležitost nejen využít, ale i rozšířit i v budoucím profesním životě.

Práce se skládá se dvou nosných částí, z části teoretické, která formou odborné rešerše zpracovává dostupné poznatky z oblasti nákladů a kalkulací od předních českých odborníků. V praktické části bylo nejprve o. s. IZAP představeno, uveden byl i krátký exkurz do její historie. Poté byly analyzovány náklady organizace a systém kalkulací s cílem zjistit nedostatky, které byly posléze prezentovány a byly k nim podány návrhy nápravných opatření.

Bylo doporučeno sledovat náklady podle jednotlivých středisek, neboť pouze tímto způsobem lze tato střediska řídit. V organizaci značným způsobem absentuje nákladové řízení jako takové, náklady jsou členěny pouze pro účely daňového vyrovnání a vyrovnání jednotlivých dotací. V rámci návrhu nápravných opatření byly náklady rozčleněny na přímé a nepřímé. Tato kvalifikace byla provedena na základě dostupných účetních výkazů, interních materiálů a výročních zpráv. Nepřímé (režijní) náklady byly stanoveny pro hospodářskou činnost jako celek, nedostatečné sledování nákladů bohužel neumožnilo nepřímé náklady určit konkrétně jednotlivým dílnám. Separace nepřímých nákladů a jejich rozdělení do homogenních skupin bylo využito pro účely kalkulace nákladů.

V rámci kalkulačního systému byly zjištěny nedostatky ve tvorbě jednotlivých kalkulací, které obsahují pouze přímé náklady. Ke stanovení ukázkové kalkulace nákladů konkrétního výrobku bylo využito přírážkové metody a to zejména proto, že potřebná data pro její tvorbu jsou zjistitelná z účetních výkazů a výročních zpráv.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1]. ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1124-5
- [2]. DOHNALOVÁ, Zuzana. *Mikroekonomie I: studijní pomůcka pro distanční studium*. 2., uprav. Vyd. Zlín: UTB ve Zlíně, 2007. ISBN 978-80-7318-566-4
- [3]. GOLDRATT, Eli, cit. podle GIBSON, Rowan, 1998. *Rethinking the future*. London: Nicholas Brealey Publishing, 1998. ISBN 978-1-85788-108-0
- [4]. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471
- [5]. IZAP, o. s., IZAP – Slunečnice. Slunecnice.us. [online]. © 2012. [cit. 2012-03-21]. Dostupné z: <http://slunecnice.us/>
- [6]. KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0
- [7]. OTRUSINOVÁ, Milana. *Hospodaření nepodnikatelských organizací: studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vyd. Zlín: UTB ve Zlíně, 2009. ISBN 978-80-7318-789-7
- [8]. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [9]. POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Zlín: UTB ve Zlíně, 2010. ISBN 978-80-7318-702-6
- [10]. STEJSKALOVÁ, Irena a kolektiv. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací: se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s. 2006. ISBN 80-7357-187-0
- [11]. SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktual. vyd. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4
- [12]. SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-336-3
- [13]. ŠESTÁK, Jan. *Chráněná dílna: nástroj k pracovnímu uplatnění a začlenění lidí se zdravotním postižením*. 1. vyd. Týn nad Vltavou: Domov sv. Anežky, o. p. s., 2007. ISBN 978-80-254-0108-8
- [14]. ŠPLÍCHAL, Josef. *Občanské sdružení: jak je založit, jak je provozovat a čeho se vyvarovat aneb Desatero pro občany* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra

ČR. [cit. 2012-04-25]. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z:
https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:X_IMIDk_bOQJ:www.mvcr.cz/soups://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:X_IMIDk_bOQJ:www.mvcr.cz/soubor/manual-sdruzeni-pdf.aspx+&hl=cs&gl=cz&pid=bl&srcid=ADGEESh-nZQtaCUPAxcUku2yoFQU-lQw_GMsxy68dvTAB7aLPQHJJSoxUdklS4wAEAi7kDThTg2OiELfkNBILR10uPZKE7mpPvTKX10WkRVJwEY5V4TyeVYiHDOAVIiwUd4gP78i6zex&sig=AHIEtbTHpn5zPOILnPzQsyqb_94uTLfpjg

- [15]. VALIŠOVÁ, Věra. Analýza zdanění neziskové organizace. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra veřejné ekonomie, 2010. Vedoucí bakalářské práce Pavla Kvapilová
- [16]. ZÁMEČNÍK, Roman. Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: UTB ve Zlíně, 2007. ISBN 978-80-7318-624-1

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Dvojí pojetí nákladů podniku (vlastní zpracování dle Zámečník, 2007, s. 3-4)	13
Obr. 2: Varianty hospodářského výsledku (vlastní zpracování).....	14
Obr. 3: Účelové členění nákladů (zdroj: Král, 2006, s. 68)	17
Obr. 4: Kalkulační členění nákladů (zdroj: Král, 2006, s. 73).....	19
Obr. 5: Vývoj jednotkových variabilních nákladů (vlastní zpracování)	20
Obr. 6: Vývoj celkových variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)	20
Obr. 7: Vývoj průměrných fixních nákladů (vlastní zpracování)	22
Obr. 8: Grafické znázornění stanovení bodu zvratu (vlastní zpracování).....	23
Obr. 9: Přiřazení přímých a nepřímých nákladů předmětu kalkulace (zdroj: Popesko, 2010, s. 51)	25
Obr. 10: Členění kalkulačního systému (zdroj: Popesko, 2010, s. 60).....	32
Obr. 11: Organizační struktura o. s. IZAP (zdroj: interní materiály o. s. IZAP).....	38
Obr. 12: Vývoj výnosů a nákladů v letech 2007 až 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP).....	40
Obr. 13: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP).....	41
Obr. 14: Vývoj výnosů celkových výnosů, výnosů hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP).....	42
Obr. 15: Finanční zdroje o hlavní činnosti o. s. IZAP v roce 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)	42
Obr. 16: Vývoj celkových nákladů, nákladů hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)	43
Obr. 17: Zdroje financování hospodářské činnosti o. s. IZAP v roce 2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)	44
Obr. 18: Vývoj zisku celkového, zisku z hlavní a vedlejší činnosti v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)	45
Obr. 19: Mýdla vyráběná v Chráněných dílnách o. s. IZAP (zdroj:www.slunecnice.us)	53
Obr. 20: Pracovníci keramické dílny (zdroj: www.slunecnice.us)	54
Obr. 21: Podíl přímých a nepřímých nákladů v roce 2011 (vlastní zpracování)	58

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: <i>Struktura a počet zaměstnanců o. s. IZAP v letech 2007-2010 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	44
Tab. 2: <i>Přehled nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP a jejich hodnot v letech 2007-2011 (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	47
Tab. 3: <i>Vertikální analýza nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	48
Tab. 4: <i>Horizontální analýza nákladových položek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	49
Tab. 5: <i>Přehled nákladů jednotlivých zakázek v hospodářské činnosti o. s. IZAP (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	51
Tab. 6: <i>Rozbor hospodaření zakázky (zdroj: interní materiály o. s. IZAP)</i>	51
Tab. 7: <i>Kalkulace mýdla (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	53
Tab. 8: <i>Kalkulace velkého hrnku (vlastní zpracování dle interních materiálů o. s. IZAP)</i>	55
Tab. 9: <i>Nepřímé náklady účtu 501 – Spotřeba materiálu (vlastní zpracování)</i>	57
Tab. 10: <i>Nepřímé náklady účtu 518 – Ostatní služby (vlastní zpracování)</i>	57
Tab. 11: <i>Nepřímé náklady na ostatních účtech (vlastní zpracování)</i>	58
Tab. 12: <i>Výrobní režie (vlastní zpracování)</i>	60
Tab. 13: <i>Položky správní režie (vlastní zpracování)</i>	61
Tab. 14: <i>Položky zásobovací režie (vlastní zpracování)</i>	61
Tab. 15: <i>Položky odbytové režie (vlastní zpracování)</i>	62
Tab. 16: <i>Tabulka výpočtu koeficientu výrobní režie (vlastní zpracování)</i>	63
Tab. 17: <i>Tabulka výpočtu koeficientu zásobovací režie (vlastní zpracování)</i>	63
Tab. 18: <i>Tabulka výpočtu koeficientu správní režie (vlastní zpracování)</i>	63
Tab. 19: <i>Tabulka výpočtu koeficientu odbytové režie (vlastní zpracování)</i>	64