

# **Projekt zlepšení kalkulačního systému v organizaci Atmosféra, o.s.**

Ing. Radek Blahuš

---

Diplomová práce  
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ing. Radek BLAHUŠ**

Osobní číslo: **M10797**

Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **Finance**

Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt zlepšení kalkulačního systému v organizaci  
Atmosféra, o.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Zpracujte kritickou literární rešerši týkající se zadaného tématu.

### II. Praktická část

- Analyzujte současný stav kalkulačního systému v Atmosféra, o.s.
- Na základě výsledků analýzy zpracujte projekt zlepšení kalkulačního systému v Atmosféra, o.s.
- Verifikujte navržené projektové řešení a identifikujte případná rizika jeho implementace.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.**

**HORNGREN, Charles T., Walter T. HARRISON a M. OLIVER. Financial & managerial accounting. 3rd ed. Boston: Pearson Prentice Hall, 2012, 1190, [72] s. ISBN 978-0-13-278282-1.**

**KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.**

**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.**

**ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Fialová**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání diplomové práce: **22. února 2013**  
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA 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 obhajoby<sup>1</sup>;
- 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. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> 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 nevydělečně 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 nahlížení 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 výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

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

<sup>2</sup> 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, užije-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 vzdělávacího zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> 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). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> 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 30.4.2013



<sup>4</sup> 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 sjednáno 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 vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídáne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

V teoretické části této práce je představen vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím s důrazem na představení manažerského účetnictví. Dále je představeno nákladové účetnictví a možné přístupy k nákladům včetně jejich klasifikací. Na závěr teoretické části jsou popsány možné metody kalkulací a alokace nákladů. V praktické části je představeno občanské sdružení Atmosféra a je provedena analýza nákladů organizace a využívaných kalkulací. Na základě těchto analýz je pro sdružení navržena úprava používaných kalkulací s důrazem na přesnější přiřazování nepřímých nákladů a dána další doporučení. Tento návrh je verifikován porovnáním současných a nově navrhovaných kalkulací. Na závěr jsou identifikována rizika změny systému a navržena vhodná opatření pro jejich omezení.

**Klíčová slova:** Kalkulace, alokace nákladů, nepřímé náklady, rozvrhová základna,

## **ABSTRACT**

In theoretical part of this work, there is introduced a relation between financial and managerial accounting with an emphasis on managerial accounting. Then cost accounting is introduced as well as different approaches to costs and their classification. In conclusion of theoretical part there are described methods of calculations and cost allocation. In practical part there is introduced civic association Atmosfera and analysis of its costs and calculation methods is realized. In the basis of these analyses there is proposed suggestion of calculation methods adjustment. Allocation of indirect costs is emphasized in it. This suggestion is verified by comparison of current calculations with suggested ones. In conclusion, risks of calculation methods change are described and there are suggested precautions for minimization of these risks.

**Keywords:** Calculation, Cost Allocation, Indirect Costs, Allocation Base

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

Děkuji vedoucí své práce Šárce Fialové za ochotu najít si čas na mnoho otázek spojených se zpracováním této práce a za mnoho dobrých rad. Děkuji také rodině a přítelkyni, velmi mi pomohli s vytvářením zázemí, které mi bylo v průběhu zpracování této práce oporou. Také děkuji členům sdružení Atmosféra o.s., zejména pak jejímu předsedovi Karlu Štefloví, za ochotné vyhledávání a dodávání informací, potřebných k mé další práci.

*„Nikde neleží pravda na povrchu.“*

*Albert Einstein*

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>14</b>
<b>1 MANAŽERSKÉ A FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>15</b>
1.1    FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....	15
1.2    DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	15
1.3    MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	16
1.4    VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	16
1.4.1    Dvouokruhová soustava účetních informací.....	17
1.4.2    Jednookruhová soustava účetních informací .....	18
<b>2 OBSAH A ÚLOHA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>19</b>
2.1    NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	19
2.1.1    Výkonově orientované nákladové účetnictví.....	20
2.1.2    Odpovědnostně orientované nákladové účetnictví.....	20
2.1.3    Procesně orientované nákladové účetnictví .....	20
2.2    ÚČETNICTVÍ PRO ROZHODOVÁNÍ .....	20
2.3    STRATEGICKY ZAMĚŘENÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ .....	21
2.3.1    Požadavky kladené na strategicky zaměřené manažerské účetnictví.....	22
2.4    DALŠÍ VÝVOJ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	22
2.5    DALŠÍ DŮLEŽITÉ FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	23
2.5.1    Informační funkce .....	23
2.5.2    Zjišťovací funkce .....	23
2.5.3    Prognózy a normované funkce.....	23
2.5.4    Kontrolní funkce .....	23
2.5.5    Analytická funkce .....	24
<b>3 NÁKLADY</b> .....	<b>25</b>
3.1    POJETÍ NÁKLADŮ .....	25
3.1.1    Finanční pojetí nákladů .....	25
3.1.2    Manažerské pojetí nákladů.....	26
3.2    KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	27
3.2.1    Druhové členění nákladů.....	27
3.2.2    Kalkulační členění nákladů .....	28
3.2.3    Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce.....	28
3.2.4    Relevantní a irelevantní náklady .....	29
3.2.5    Utopené náklady.....	30
3.2.6    Oportunitní náklady .....	30
<b>4 KALKULACE</b> .....	<b>31</b>
4.1    KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	31
4.1.1    Předběžné kalkulace.....	31
4.1.2    Výsledná kalkulace .....	32
4.1.3    Operativní kalkulace .....	32
4.2    METODY KALKULACÍ .....	32
4.2.1    Kalkulace dělením.....	32



4.2.2	Přirážková kalkulace .....	33
4.2.3	Kalkulace sdružených výkonů .....	33
4.2.4	Kalkulace variabilních nákladů .....	33
4.2.5	Kalkulace podle aktivit .....	34
4.2.6	Kalkulace cílových nákladů .....	35
4.2.7	Kalkulace životního cyklu výrobku .....	35
4.3	ALOKACE NÁKLADŮ .....	36
<b>5</b>	<b>TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....</b>	<b>38</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>39</b>
<b>6</b>	<b>CHARAKTERISTIKA ORGANIZACE .....</b>	<b>40</b>
6.1	OBČANSKÉ SDRUŽENÍ ATMOSFÉRA JAKO NEZISKOVÁ ORGANIZACE .....	40
6.2	STRUKTURA NABÍZENÝCH PRODUKTŮ .....	41
6.2.1	Seznamovací kurzy .....	41
6.2.2	Zážitkové kurzy a školní výlety .....	41
6.2.3	Sportovní dny .....	42
6.2.4	Lanové aktivity.....	42
6.2.5	Programy na sněžnicích .....	42
6.2.6	Lukostřelba.....	42
6.2.7	Instruktoři lyžování, snowboardingu, vodní turistiky a cykloturistiky .....	42
6.2.8	Příměstské tábory .....	43
6.2.9	Vzdělávání instruktorů .....	43
6.2.10	Grantové výzvy a výběrová řízení .....	43
6.3	MÍSTO PŮSOBENÍ .....	43
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ ORGANIZACE .....</b>	<b>44</b>
7.1	URČENÍ NÁKLADŮ SDRUŽENÍ.....	44
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ ORGANIZACE.....	45
7.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ ORGANIZACE .....	47
7.3.1	Interní vzdělávací akce.....	49
7.4	PŘÍMÉ NÁKLADY .....	50
7.4.1	Ubytování a stravování, cestovné .....	51
7.4.2	Přímé osobní náklady .....	51
7.4.3	Přímý materiál .....	51
7.4.4	Ostatní přímé náklady .....	52
7.5	NEPŘÍMÉ NÁKLADY .....	52
7.5.1	Nepřímý materiál .....	53
7.5.2	Vzdělávání.....	53
7.5.3	Propagace sdružení.....	53
7.5.4	Náklady na řízení .....	53
7.5.5	Nájem .....	53
7.5.6	Nepřímé osobní náklady .....	54
7.5.7	Náklady na telefon .....	54
7.5.8	Nepřímé finanční náklady .....	54
7.5.9	Ostatní nepřímé náklady .....	54
<b>8</b>	<b>ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU ORGANIZACE .....</b>	<b>55</b>

8.1	POPIS BĚŽNÉ KALKULACE SDRUŽENÍ .....	55
8.1.1	Náklady na instruktory .....	56
8.1.2	Ubytování a stravování instruktorů .....	56
8.1.3	Doprava materiálu a instruktorů .....	57
8.1.4	Materiál .....	57
8.1.5	Odměna sjeznavatele .....	57
8.1.6	Ubytování a strava účastníků, doprava účastníků .....	57
8.1.7	Vstupné .....	57
8.1.8	Příspěvek na činnost sdružení .....	58
8.1.9	Rezerva .....	58
8.2	KALKULACE DALŠÍCH POŘÁDANÝCH AKCÍ .....	58
8.2.1	Kalkulace jednodenních výletů a sportovních dnů .....	58
8.2.2	Kalkulace programu na sněžnicích, lanových aktivit a lukostřelby .....	59
8.2.3	Kalkulace příměstských táborů .....	60
8.2.4	Ostatní kalkulace .....	61
8.3	VÝSLEDKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	61
8.4	ZHODNOCENÍ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	62
<b>9</b>	<b>PROJEKT MODIFIKACE SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU ORGANIZACE .....</b>	<b>64</b>
9.1	ROZČLENĚNÍ KALKULACÍ .....	64
9.1.1	Seznamovací kurzy, školní výlety a sportovní dny .....	64
9.1.2	Lanové aktivity, lukostřelba, programy na sněžnicích .....	65
9.1.3	Příměstské tábory .....	65
9.2	VOLBA VHODNÝCH METOD KALKULACÍ PRO ORGANIZACI .....	65
9.3	ALOKACE NÁKLADŮ .....	66
9.3.1	Nepřímý materiál .....	66
9.3.2	Vzdělávání .....	67
9.3.3	Propagace .....	68
9.3.4	Náklady na řízení .....	69
9.3.5	Nájem .....	70
9.3.6	Nepřímé osobní náklady .....	70
9.3.7	Náklady na telefon .....	71
9.3.8	Finanční náklady – pojištění .....	72
9.3.9	Ostatní nepřímé náklady .....	73
9.4	PŘÍRAZENÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ JEDNOTLIVÝM TYPŮM KALKULACÍ SLUŽEB .....	73
9.4.1	Přiřazení nepřímých nákladů seznamovacím kurzům a výletům .....	74
9.4.2	Přiřazení nepřímých nákladů lanovým aktivitám a příměstským táborům .....	76
9.4.3	Přiřazení nepřímých nákladů příměstským táborům .....	77
9.5	DALŠÍ ÚPRAVY V RÁMCI KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	77
9.5.1	Cestovné a náklady na dopravu .....	77
9.5.2	Rezerva .....	78
<b>10</b>	<b>VERIFIKACE NAVRŽENÉHO ŘEŠENÍ .....</b>	<b>79</b>
10.1	KALKULACE JEDNOTLIVÝCH PRODUKTŮ A JEJICH SROVNÁNÍ S NAVRHOVANOU KALKULACÍ .....	79
10.1.1	Kalkulace třídního seznamovacího kurzu .....	79

10.1.2	Kalkulace jednodenního školního výletu .....	81
10.1.3	Kalkulace lanových aktivit.....	82
10.1.4	Kalkulace příměstských táborů .....	83
10.2	IDENTIFIKACE MOŽNÝCH RIZIK A NAVRŽENÍ VHODNÝCH OPATŘENÍ .....	84
10.2.1	Rizika spojená s návrhem kalkulačního systému .....	84
10.2.2	Rizika spojená se zaváděním systému .....	85
10.2.3	Ostatní rizika .....	86
<b>11</b>	<b>SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ PRO ORGANIZACI.....</b>	<b>87</b>
11.1	DOPORUČENÍ K ÚPRAVĚ KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....	87
11.1.1	Alokace nepřímých nákladů.....	87
11.1.2	Rezervy .....	88
11.1.3	Náklady na dopravu .....	88
11.2	NÁVRH KONEČNÝCH CEN .....	88
11.3	DALŠÍ DOPORUČENÍ.....	89
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>91</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>93</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>94</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>95</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>98</b>

## ÚVOD

S rostoucím zapojením automatizovaných výrobních postupů a sofistikovaných technologií do produkce výrobků i služeb stoupají také nepřímé náklady. Jejich přesné přiřazení k příslušným nákladovým objektům se tak stává velmi důležitou součástí určování správných cen konečné produkce. Neschopnost tohoto co nejpřesnějšího přiřazení může snadno vést k chybným podnikatelským rozhodnutím, nevýhodně nastaveným cenám produkce a služeb nebo struktury produkce.

V rámci snahy o vyřešení těchto problémů stále více organizací využívá moderní kalkulační metody, které jsou schopné, při kvalitní základně účetních informací, pomoci spočítat skutečné náklady na produkci nebo služby.

Podobné problémy však nejsou řešeny pouze ve velkých organizacích. I malé nebo neziskové organizace se snaží správně spočítat své náklady, aby vykonáváním své činnosti postupně neztrácely již získaný kapitál. Občanské sdružení Atmosféra je jednou z těchto organizací a tato práce si klade za cíl přinést návrhy a doporučení, jak kalkulační systém v organizaci zpřesnit a zlepšit.

Teoretická část této práce se bude zabývat oblastmi potřebnými ke kvalitnímu zpracování části praktické. Zpočátku tedy bude popsána oblast finančního i manažerského účetnictví a jejich vzájemné provázanosti. Dále se však práce bude zabývat výrazně více do hloubky účetnictvím manažerským, které s tvorbou kalkulací souvisí výrazně těsněji.

Z oblasti manažerského účetnictví je pro tvorbu kalkulací nejpodstatnější nákladové účetnictví. Práce tedy bude popisovat rozdíly v pojetí nákladů a jednotlivé klasifikace nákladů. V závěru se samozřejmě bude zaměřovat na kalkulační systém, možné metody kalkulací a jejich silné a slabé stránky. V neposlední řadě budou zkoumány také možnosti alokace nákladů.

V praktické části bude nejdříve představeno sdružení Atmosféra o.s. a předmět jeho činnosti – pořádání zážitkových programů zejména pro školy. Náklady sdružení budou podrobeny analýze a budou rozčleněny podle nákladových druhů a podle kalkulačního členění.

Dále bude analyzován současný kalkulační systém sdružení. Podrobně budou zkoumány kalkulace nejčastěji pořádaných akcí a jejich jednotlivé nákladové položky. Výsledky analýzy budou zhodnoceny a na jejich základě bude vystaven projekt úpravy současného kalkulačního systému.

Kalkulace jednotlivých aktivit budou rozčleněny do skupiny s podobnou strukturou nákladů a pro tyto jednotlivé skupiny aktivit budou vytvořeny konkrétní návrhy kalkulací. Tyto návrhy budou porovnány se současným kalkulačním systémem. Pro navrhovaný kalkulační systém budou identifikována základní rizika a navržena opatření k jejich snížení.

Na základě výsledků práce budou navržena další doporučení pro organizaci.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 MANAŽERSKÉ A FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

Hlavním cílem účetnictví je co nejvěrněji zobrazovat hospodářskou skutečnost podniku (Hunčová, 2007). Toto zobrazení se poté využívá pro informování uživatelů účetních informací o těchto skutečnostech. V průběhu 20. století ovlivňovala vývoj účetnictví myšlenka, že je třeba právě na základě potřeb jednotlivých uživatelů rozlišovat způsob zobrazení hospodářských informací. Zobrazení se od sebe liší tak, aby zohledňovalo, jaké rozhodovací úlohy daný uživatel řeší a jaké tedy vyžaduje obsahové sdělení. (Král a kol., 2006).

Takto se tedy postupným vývojem oddělily tři samostatné podsystémy účetnictví. Účetnictví finanční, daňové a manažerské (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011). Podle Krále (Král a kol., 2006) se je možné setkat i s daňovým účetnictvím jako subsystémem účetnictví finančního. Ovšem s ohledem na to, že daňové účetnictví mnohem více řízeno snahou o daňovou optimalizaci a ne snahou o věrné vyjádření finanční situace podniku je toto členění předmětem stále silnější kritiky (Král a kol., 2006).

## 1.1 Finanční účetnictví

Účetnictví finanční je orientováno externě (Lang, 2005). Jeho cílem je zobrazit podnikatelský proces pro uživatele z vnějšku podniku, kteří sice nejsou přímo součástí sledovaného podniku, ale jejich budoucí prospěch je s ním určitým způsobem spjatý. Jedná se zejména o banky, vlastníky, věřitele, obchodní partnery, burzy a účastníky kapitálového trhu. Tito účastníci se s pomocí údajů z účetnictví snaží odhadnout budoucí výnosnost kapitálu subjektu a jeho schopnost produkovat finanční prostředky a tedy také schopnost dostát svým případným závazkům (Král a kol., 2006).

## 1.2 Daňové účetnictví

Podobně jako účetnictví finanční je daňové účetnictví orientováno na externí uživatele (Lang, 2005). V tomto případě je však uživatelem zejména stát. Cílem daňového účetnictví je vyjádřit správným způsobem základ daně z příjmu, případně jiné daňové pohledávky nebo daňového závazku subjektu ke státu (Král a kol., 2006). V popředí daňového účetnictví tak často stojí výsledek hospodaření podniku (Lang, 2005).

Správného vyjádření základu daně se dosahuje státem stanovenými zásadami vedení účetnictví – zásady se týkají zejména sledování stavu majetku, financí, výnosů a nákladů. Jedním z požadavků daňového zákonodárství je také roční účetní závěrka (Lang, 2005).

### 1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je orientováno interně, na vnitřní řízení podniku (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008). Jde o soubor informací, využívaných pro řízení podniku zejména jeho manažery. (Hunčová, 2007). Podrobnější struktura manažerského účetnictví pak vychází zejména z typu informací poskytovaných manažerům podniku a z jejich potřeb pro plánování, rozhodování a kontrolu (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008). Čechová (2006) pak upozorňuje, že manažerské účetnictví v podstatě představuje jakýsi soulad mezi řízením a účetnictvím. Pro dobré fungování manažerského účetnictví je tak potřeba chápat obě tyto jeho složky (Čechová, 2006).

Pojem manažerské účetnictví pochází zejména z anglosaských zemí. Ve francouzské literatuře je možné setkat se s termínem „účetnictví pro řízení“ a v novějších německy psaných zdrojích s termínem „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“ (Král a kol., 2006).

### 1.4 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Jak již bylo uvedeno výše, rozdílné přístupy a požadavky ze stran uživatelů účetnictví vedou ke vzniku tří odlišných subsystémů – finančního, daňového a manažerského účetnictví (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

System informací manažerského účetnictví oproti účetnictví finančnímu a daňovému již z principu své funkce vyžaduje výrazně častější frekvenci dodávání informací a výrazně kratší zpoždění od jejich průběhu. Odlišná časová orientace obou subsystémů vychází také z potřeby řídicích pracovníků nejen zjistit dosaženou výkonnost podniku a jeho jednotlivých součástí, ale také ji ovlivňovat a měnit s ohledem na budoucí výsledky (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007). Informace získávané z manažerského účetnictví jsou považovány většinou podniků za utajené know-how a externím uživatelům jsou tedy nepřístupné (Král a kol., 2006).

Dále může manažerské účetnictví vycházet z rozdílného vymezení aktiv a pasiv, k nimž mohou být započítávány například změny materiálu přijatého ke zpracování, dlouhodobé



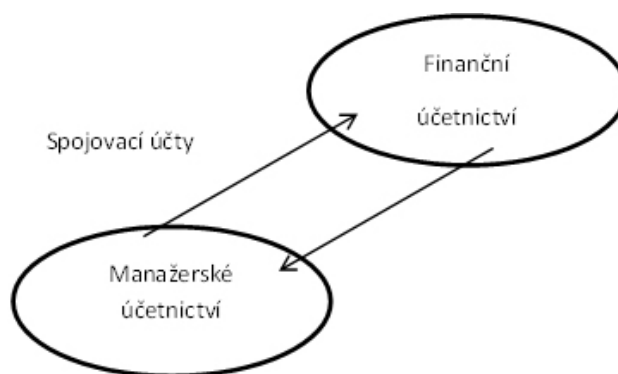
pohledávky nebo závazky z titulu leasingu, majetek pořízený formou finančního leasingu nebo dalších složek běžně v rozvaze finančního účetnictví nevykazovaných nebo vykazovaných v jiné formě (Král a kol., 2006).

#### 1.4.1 Dvouokruhová soustava účetních informací

Dvouokruhová soustava dvou oddělených okruhů informací z finančního a manažerského účetnictví se vyvinula zejména v anglosaské oblasti, kde je již historicky kladený silný důraz na rozdílné požadavky uživatelů. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

S pomocí takzvaných spojovacích účtů však může docházet i k relativně těsnému formálnímu propojení okruhů - zejména v zemích kontinentální Evropy s tradicí detailní legislativní úpravy vedení účetnictví. Spojovací účty pomáhají zaznamenat zejména ty informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví, ale vstupují i do účetnictví manažerského – používají se u hospodářských operací, které jsou zobrazovány v obou účetních subsystémech – tedy zejména u nákladů, výnosů z prodeje, zásobám a podobně (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

Účty rozdílu se využívají v případě rozdílného účtování operací v obou subsystémech. S jejich pomocí jsou zaznamenávány rozdíly mezi způsoby účetního zobrazení v obou subsystémech. Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007) poskytují tyto účty důležité informace pro vrcholové vedení podniku. To může díky znalosti příčin a podstaty vzniku konkrétních rozdílu mezi účetními subsystémy reagovat na měnící se ekonomické podmínky (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).



Obr. 1. Dvouokruhová soustava účetních informací (upraveno dle Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)

### 1.4.2 Jednookruhová soustava účetních informací

Jednookruhová soustava účetních informací řeší rozdílné informační požadavky jednotlivých skupin uživatelů v rámci analytické evidence. V jediném účetním okruhu se zaznamenávají veškeré transakce, které umožňují získat informace podle rozdílných požadavků jednotlivých uživatelů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

Pro fungování této soustavy je nutné mít vytvořenu systematickou analytickou evidenci z hlediska věcného naplněné účtů, z hlediska jednotlivých útvarů i z hlediska výkonů. Vedle účtů vymezených jako analytické účty k jednotlivým syntetickým účtům finančního účetnictví se doplňují další účty – zejména účty zobrazující vnitropodnikových meziútvárových vztahů. Ty jsou důležité při zjišťování výsledků hospodaření jednotlivých středisek podniku, ačkoli nemají vliv na výsledky podniku jako celku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

V případě rozdílného zobrazení účetních informací ve finančním a manažerském účetnictví se i zde využívají rozdílové účty (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).



*Obr. 2. Jednookruhová soustava účetních informací (upraveno dle Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007)*

## 2 OBSAH A ÚLOHA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Hlavní úlohou manažerského účetnictví je zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací, které umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011). Mezi tyto informace patří zejména informace týkající se nákladů spotřebovaných v daném období a jejich porovnávání s výkony (Lang, 2005).

Pro konkrétní obsah informací prezentovaných systémem manažerského účetnictví a pro jejich podrobnější strukturu je důležité rozlišovat rozdílnou úroveň hierarchie řízení organizace a cíle, k jejichž splnění mají informace pomoci. Strategické, taktické a operativní cíle vyžadují rozdílné přístupy a jejich vzájemné vazby je potřeba při získávání účetních informací respektovat, stejně jako hierarchii pravomocí a odpovědností v struktuře řízení podniku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011).

Přesto lze od sebe odlišit dva základní subsystémy manažerského účetnictví a to účetnictví nákladové a účetnictví pro rozhodování. Toto rozdělení vychází z typu informací poskytovaných vedoucím pracovníkům z hlediska jejich důležitosti pro určité fáze rozhodovacího procesu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011; Král a kol., 2006).

### 2.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví je někdy též označováno jako účetnictví pro řízení (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011). Zaměřuje se zejména na zjištění skutečných vynaložených nákladů a skutečných realizovaných výnosů organizace. Tyto hodnoty jsou sledovány ve vztahu k celkovým prodaným výkonům podniku, ale také ve vztahu k jednotlivým procesům, činnostem nebo útvarům, které za dané náklady a výnosy nesou odpovědnost a ve vztahu k nim jsou analyzovány (Král a kol., 2006; VanDerbeck, 2013).

Zjištěné informace jsou poté porovnávány s normovanými (plánovanými, kalkulovanými) hodnotami, čímž dávají podklady pro řízení odchylek z krátkodobého a střednědobého hlediska (Král a kol., 2006).

Jedná se o historicky starší subsystém sloužící zejména k řízení procesu, o jehož realizaci a parametrech jeho realizace bylo již rozhodnuto dříve. Z toho důvodu se jedná zejména o řízení operativní s těsnou návazností na řízení taktické (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011).

### **2.1.1 Výkonově orientované nákladové účetnictví**

Nákladové účetnictví lze dále rozčlenit podle obsahového zaměření na výkonově nebo odpovědnostně orientované. Hlavním cílem výkonově orientovaného nákladového účetnictví je podávat informace o výši nákladů, marží, zisků a dalších hodnot konečných nebo dílčích výrobků a služeb. Výkonově orientované nákladové účetnictví probíhá v úzké vazbě na kalkulace výkonů (Král a kol., 2006).

### **2.1.2 Odpovědnostně orientované nákladové účetnictví**

Odpovědnostně orientované nákladové účetnictví naopak probíhá v úzké vazbě na systém podnikových plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen. Podává informace o tom, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé části a útvary podniku (Král a kol., 2006).

### **2.1.3 Procesně orientované nákladové účetnictví**

Procesní nákladové účetnictví se označuje také jako účetnictví orientované na aktivity – takzvaně „activity based accounting“. Vzniklo na základě růstu potřeby řídit dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy, které probíhají v průřezu jednotlivými útvary, které na nich provádějí postupné výkony. Hlavním cílem procesně orientovaného nákladového účetnictví je tedy poskytovat informace pro řízení jednotlivých prvků podnikatelského procesu (Král a kol., 2006).

## **2.2 Účetnictví pro rozhodování**

Účetnictví pro rozhodování je vývojově mladší než nákladové účetnictví. Podává informace zejména o variantách možného budoucího vývoje podniku a jeho hodnototvorného procesu (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011). Díky tomu je možné využít informací podávaných manažerským účetnictvím i pro rozhodování o budoucím vývoji a zaměření podniku. (Král a kol., 2006). Rozhodování, kterému tento subsystem dodává informace, je pak tedy zejména z taktické a strategické oblasti (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011).

S ohledem na využitelnost těchto informací bylo potřeba zajistit jejich včasnost a často originální přístup k tvorbě podkladů. Z tohoto důvodu v oblasti nástrojů účetnictví pro podporu rozhodování ustoupily do pozadí aplikace účetních principů, jako třeba principu podvojnosti a souvztažnosti. Účetnictví pro rozhodování se tak stalo jakýmsi subsystemem hodnotových informací, které na typické účetní informace pouze navazují. Hlavním cílem

se tak postupně stala účelová selekce informací z oblasti nejen účetní (zejména z oblasti nákladů, financí a daní), ale také z oblasti dalších podnikových procesů (zásoby, marketing, výroba) a podnikového okolí (Král a kol., 2006).

Podobně jako u nákladového účetnictví, je možné třídit subsystémy účetnictví pro rozhodování dle výkonové, odpovědnostní nebo procesní orientace. Častější je však členění do dvou skupin na úlohy řešené na existující kapacitě a na úlohy o budoucí kapacitě (Král a kol., 2006).

### 2.3 Strategicky zaměřené manažerské účetnictví

Ačkoliv v tradičním pojetí je manažerské účetnictví chápáno jako souhrn nástrojů (kalkulace, rozpočty, analýzy odchylek a podobně), jejichž výsledky podporují řídicí a rozhodovací funkci managementu podniku, v devadesátých letech se začaly metody a nástroje manažerského účetnictví pro rozhodování prolínat s nástroji a metodami strategického managementu. Mezi tyto propojované metody patří například Balanced Scorecard nebo portfoliové matice (Šoljaková, 2009).

Tyto tendence ve vývoji manažerského účetnictví mají logické dopady na obsah celé této disciplíny. Společně se změnou významu jednotlivých faktorů ovlivňujících výkon podniku ve vyspělých ekonomikách tak podpořily kritiku tradičního pojetí manažerského účetnictví (Šoljaková, 2009), kterému je vyčítáno zejména:

- Orientace na operativní a taktické cíle, namísto orientace na dlouhodobé strategické cíle podniku (Šoljaková, 2009).
- Zaměření na hodnotové řízení bez integrace naturálních nebo kvalitativních charakteristik (Šoljaková, 2009).
- Neexistuje dostatečné propojení informací manažerského účetnictví s charakteristikami kvalitativních ukazatelů, jakými jsou pozice na trhu, kvalita produktů nebo spokojenost zákazníků i zaměstnanců (Šoljaková, 2009).
- Důraz kladený na příčiny a odpovědnost za dosahované výsledky, ne však na faktory ovlivňující dlouhodobý rozvoj podniku (Šoljaková, 2009).
- Chybějí informace o přínosu k naplňování strategických cílů společnosti.
- Informace jsou poskytovány ve vztahu k podniku samotnému, chybí srovnávání s ostatními podniky (Šoljaková, 2009).

### 2.3.1 Požadavky kladené na strategicky zaměřené manažerské účetnictví

Na základě dnešních požadavků kladených na manažerské účetnictví se rozvíjejí metody strategického manažerského účetnictví, jejichž hlavním cílem by mělo být poskytování informací pro formulaci a naplňování podnikové strategie, pro transformaci strategických cílů na cíle taktické a operativní a pro získání konkurenční výhody (Šoljaková, 2009).

Pro splnění těchto požadavků je nutné, aby informace poskytované strategicky zaměřeným manažerským účetnictvím splňovaly tyto požadavky:

- Průkazná vazba na kvalitativní charakteristiky jako je kvalita produkce, spokojenost zákazníků nebo tržní podíl.
- Přihlídnutí k implicitním veličinám – například zahrnutí nákladů na kapitál do rozhodovacího procesu.
- Schopnost vykazovat informace ve vztahu k různým hodnotám – ať už časovým (historické nebo současné ceny) nebo jiným (ve vztahu ke konkurenci, k vývoji celého odvětví a podobně).
- Schopnost vykazovat informace za různé časové úseky do minulosti i do budoucnosti.
- Využití možností vizualizace výstupů za pomoci moderních grafických způsobů prezentace (Šoljaková, 2009).

Splnění těchto náročných požadavků je možné právě propojováním metod manažerského účetnictví a strategického managementu – již zmíněnou metodou Balanced Scorecard, lean management, benchmarking, total quality management nebo analýzou hodnotového řetězce (Šoljaková, 2009).

## 2.4 Další vývoj manažerského účetnictví

Šoljaková (2009) uvádí, že v budoucnosti se pravděpodobně budou metody manažerského účetnictví snažit překonat další úzké vazby mezi jednotlivými podnikovými disciplínami a bude se dále prolínat se sociálními a environmentálními aspekty řízení. Tak by už neřešilo jen vliv produktů na výkon podniku a jeho jednotlivých útvarů a aktivit, ale také jejich dopad na životní prostředí, stakeholdery společnosti a obecně na lidskou společnost (Šoljaková, 2009).

## 2.5 Další důležité funkce manažerského účetnictví

Podle Langa (2005) plní manažerské účetnictví v podniku ještě další funkce. Zejména se jedná o funkci informační, zjišťovací, normovací, kontrolní a analytickou.

### 2.5.1 Informační funkce

Ačkoli je tradičním úkolem manažerského účetnictví zejména dokumentace a technický ráz zúčtování nákladů na produkci, představuje dnes důležitý informační kanál o celkovém podnikovém dění. Orientuje se tedy podle informačních potřeb řídicích pracovníků. Jejich cíle poté rozhodují o využití příslušného způsobu evidence (Lang, 2005).

### 2.5.2 Zjišťovací funkce

Cílem zjišťovací funkce je dodávat informace o dokumentovaných hodnotách nutných pro řízení podniku. Zejména se jedná o následující:

- Data pro podniková rozhodování (stanovení vlastních celkových nákladů, nákladů na skupinu výrobků nebo jednotlivý výrobek, vytvoření nabídkové ceny, plánování využití kapacity, určení předpokládaného výsledku).
- Určení výsledku za období (obrat, provozní výsledek za období, za skupinu výrobků nebo za výrobek, zjištění realizovaných cen celkově a za výrobek).
- Stanovení cen výrobků pro obchodní a daňovou bilanci (za dokončené a nedokončené výrobky, včetně zatím aktivovaných vlastních výkonů a s nimi spojených nákladů).
- Data pro podniková srovnání (přesné znalosti objemu a rozsahu podnikových druhů nákladů, struktura a jejich vývoj v čase). (Lang, 2005).

### 2.5.3 Prognózy a normované funkce

Ačkoli ze současných objemů nákladů a z jejich vývoje ve srovnání s minulými lety lze předpokládat trend vývoje do budoucnosti, je také vhodná znalost normované hodnoty podle propočtu nákladů a zahrnutí očekávaných změn v budoucnosti (Lang, 2005).

### 2.5.4 Kontrolní funkce

Kontrolou se podle Langa (2005) rozumí zejména srovnávání skutečných a požadovaných (normovaných) hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity. Kromě vzájemného porovnávání s hodnotami minulých období porovnáváme také případné změny vývoje hod-

not. V případě porovnání plánovaných nákladů se skutečnými můžeme díky odchylce zjistit, zda byl zohledněn skutečný vývoj podnikání s ohledem na vytížení kapacity i s ohledem na náklady na produkci zboží (Lang, 2005).

### **2.5.5 Analytická funkce**

Zkoumání nákladů je z hlediska manažerského účetnictví prováděno diferencovaně podle jednotlivých nákladových druhů a podnikových funkcí. Význam této funkce je vysoký zejména v oblasti investičně náročných výrobních systémů s diferencovaným výrobním programem (Lang, 2005).



### 3 NÁKLADY

Jedním z důležitých témat nákladového a manažerského účetnictví je klasifikace nákladů podle různých hledisek (Popesko, 2009). Jak však již bylo zmíněno výše, značná odlišnost mezi manažerským a finančním účetnictvím se samozřejmě prolíná i do oblasti klasifikace nákladů a jejich chápání, jak bude vysvětleno v následujících kapitolách.

Informace o nákladech jsou pro podniky velice důležité z mnoha důvodů. Kaplan a Atkinson (1998) uvádějí zejména rozhodování o produktovém mixu a o některých faktorech nabízených produktů a služeb, zlepšování svých konkurenčních strategií a zavádění aktivit k zlepšování interních operací. (Kaplan a Atkinson, 1998)

#### 3.1 Pojetí nákladů

Náklady tedy můžeme pojímat ze dvou základních hledisek – finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů (Popesko, 2009). Přehledně je možné si jej prohlédnout na obrázku číslo 3.

##### 3.1.1 Finanční pojetí nákladů

Pojetí nákladů z hlediska finančního účetnictví přistupuje k problému z hlediska externího uživatele. Pravidla tohoto pohledu jsou vymezena zásadami finančního účetnictví. Chápe náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, projevený v účetnictví poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů – což by ve sledovaném období mělo vést k poklesu vlastního kapitálu. Náklady jsou tedy sledovány jako spotřeba externích vstupů zavedených v účetním systému v účetních cenách. Tento způsob je samozřejmě velmi vhodný pro externí uživatele, potřebám manažera však nedostačuje (Popesko, 2009).

Finanční účetnictví je dále charakteristické značnou volností mezi evidovanými náklady a předmětem činnosti podniku. Finanční náklady totiž zahrnují nejen pokles vlastního kapitálu z důvodu produkce, ale také například sponzorské dary, náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti a podobně (Král a kol., 2006).

Dále jsou ve finančním pojetí zobrazovány také náklady, které nemají vést k zhodnocení v budoucnosti. Může jít například o ztrátu hodnoty aktiv vlivem mimořádných událostí a podobně (Král a kol., 2006).

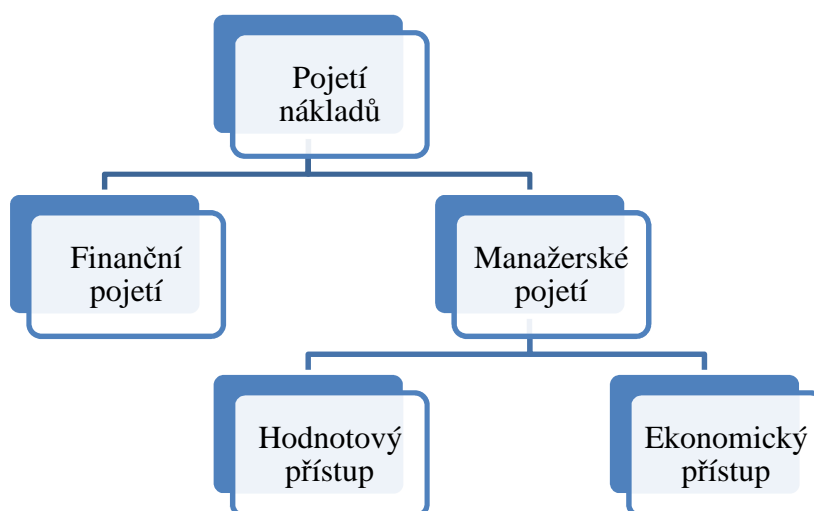
### 3.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Hlavními charakteristikami manažerského pojetí je účelnost (nákladem z manažerského hlediska je vynaložení vstupů, pokud je racionální a přiměřené výsledku činnosti) a účelový charakter, nebo též účelovost (smyslem vynaložení zdroje je jeho zhodnocení). Manažerské pojetí nákladů tedy na rozdíl od pojetí finančního chápe vztah nákladů k výkonům jako velmi těsný (Král a kol., 2006).

Přesto lze v manažerském pojetí ještě dále nalézt a rozlišit ještě dva přístupy – hodnotový a ekonomický přístup (Popesko, 2009).

U hodnotového přístupu jsou vstupy spotřebované v podniku oceňovány na úrovni odpovídající jejich současné reálné hodnotě. Od aktivit uskutečňovaných v podniku v rámci reprodukčních procesů se očekává, že zajistí reprodukci zdrojů nejen v jejich původní výši, ale v cenách jejich aktuální výše. Proto jsou do nákladů v hodnotovém přístupu zahrnuty nejen náklady, které jsou shodné s daty získanými z finančního účetnictví, ale také náklady vykazované v manažerském účetnictví v jiné výši nebo dokonce vůbec nevykazované (tzv. kalkulační náklady). (Popesko, 2009)

Přístup ekonomický pak souvisí s konceptem oportunitních nákladů. V tomto přístupu jsou náklady oceňovány podle hodnoty, kterou je možné získat nejefektivnějším alternativním využitím daných nákladů, případně podle maximálního ušlého efektu vzniklého použitím omezených zdrojů na zvolený účel (Popesko, 2009).



Obr. 3. Vztah jednotlivých pojetí nákladů (upraveno dle Popesko, 2009)

## 3.2 Klasifikace nákladů

Sledovat a řídit všechny náklady v celé jejich šíři není ve většině organizací reálné, jedná se totiž často až o tisíce položek. Důležitým předpokladem pak tedy je možnost náklady rozčlenit podle jejich podstaty do skupin, jejichž chování se při změně situace bude měnit přibližně podobně. Toto členění je jedním ze základních předpokladů pro použití dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko, 2009). Členění nákladů je mnoho druhů. V následujících kapitolách budou představeny ty nejpodstatnější z nich.

### 3.2.1 Druhové členění nákladů

Při druhovém členění nákladů jsou náklady třízeny podle druhu spotřebovaného externího vstupu. Protože toto členění odpovídá finančnímu pojetí nákladů, jedná se o nejběžnější přístup k členění nákladů právě ve finančním účetnictví (Popesko, 2009).

V účetnictví jednotlivých podniků je možné se setkat s různě detailním členěním nákladových druhů, přesto mezi ty obecné a nejčastěji využívané nákladové druhy můžeme zařadit zejména následující:

- osobní náklady, náklady na zaměstnance;
- odpisy investičního majetku;
- spotřeba materiálu;
- spotřeba energie;
- finanční náklady;
- využití externích služeb, outsourcing;
- ostatní výdaje a poplatky (Hunčová, 2007).

Z hlediska manažerského účetnictví je nejpodstatnější procentuální poměr spotřeby jednotlivých nákladových druhů. Tato struktura může často signalizovat také to, o jaký typ společnosti se jedná. Například společnosti zabývající se službami vykazují vysoké procento osobních nákladů, na rozdíl od podniků s automatizovanou výrobou, kde největší položku představuje spotřeba materiálu a poté odpisy. Podle tohoto rozdělení je pak vhodné volit oblasti, na něž by se společnost měla zaměřit při snaze o nákladovou optimalizaci (Popesko, 2009).

### 3.2.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění dělí náklady podle toho, zda mohou být přímo přiřazeny ke konkrétním nákladovým objektům. Nákladovým objektem může být jakákoliv činnost nebo oblast podniku, k níž existuje potřeba po přiřazení nákladů na tuto činnost spotřebovaných. Může se jednat například o náklady na tvorbu produktu, náklady na obsluhu zákazníka nebo náklady na řízení oddělení (Venderbeck, 2013). Stejně tak může jít o náklady na zákazníka jako celek, na udržování distribučních nákladů, na udržení aktivit v konkrétních geografických regionech a tak dále (Bragg, 2012).

Ty náklady, které je možné přímo přiřadit k jejich nákladovým objektům (například materiál na tvorbu výrobku), se nazývají náklady přímé. Ty náklady, které nelze přímo přiřadit k jejich nákladovým objektům (například náklady na propagaci podniku jako celku), se nazývají náklady nepřímé (Drury, 2004).

Přímé náklady mohou být přesně sledovány, protože jsou přímo (často dokonce fyzicky) identifikovány se svým objektem. Protože nepřímé náklady takto sledovány být nemohou, je přiřazení nákladů produktu tím přesnější, čím více přímých nákladů je na jeho produkci spotřebováno. V některých případech však není přímé přiřazování velmi nízkých nákladů efektivní a proto se s nimi pro zjednodušení pracuje jako s nepřímými (Drury, 2004).

### 3.2.3 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce

Drury (2004) upozorňuje, že pro rozhodování je velice důležité také vědět, jak se náklady mění se změnou aktivity podniku nebo objemu produkce. Aktivita podniku nebo objem produkce může být měřen různými ukazateli – jednotkami vyrobené nebo prodané produkce, odpracovanými hodinami, množstvím dopravených osob nebo zkontrolovaných pacientů (Drury, 2004). Základní rozdělení těchto nákladů je na náklady fixní a náklady variabilní (Edmonds et al., 2006).

Fixní náklady se při změně produkce ve společnosti nijak nemění. Jedná se většinou o náklady na svícení a topení, náklady na budovy, odpisy a podobně. V případě, že by všechny náklady organizace byly fixní, pak by každé zvýšení příjmu podniku znamenalo stejné zvýšení zisku (Edmonds et al., 2006).

Naopak variabilní náklady mění svou velikost v případě změny objemu produkce. Variabilní náklady sestávají ze tří složek – nákladů proporcionálních, nadproporcionálních nebo-

li progresivních a podproporcionálních neboli degresivních (Hunčová, 2007; Popesko, 2009).

Proporcionální náklady rostou nebo klesají přímo úměrně s růstem nebo poklesem produkce. Celkové proporcionální náklady tak mají lineární charakter. Jedná se například o přímý materiál a energii pro výrobní zařízení (Hunčová, 2007; Popesko, 2009).

Nadproporcionální variabilní náklady s růstem produkce stoupají rychleji než množství produkce. Může jít například o mzdy pro pracovníky, pracující přesčas a podobně. Naopak podproporcionální variabilní náklady s růstem produkce stoupají pomaleji než aktivita podniku. Může se jednat například o přímý materiál, k němuž při větším objemu nákupu dosáhneme na množstevní slevu (Hunčová, 2007; Popesko, 2009).

Popesko (2009) uvádí také náklady smíšené, které obsahují jak fixní, tak variabilní složku – kam by bylo možné zařadit například energii, jejíž spotřeba na osvětlení a vytápění se s růstem produkce nemění, zatímco spotřeba energie na výrobních strojích roste (Popesko, 2009).

Drury (2004) rozlišuje dokonce také náklady skokově fixní, které sice mění svou hodnotu s růstem produkce, ale vždy ve větším objemu po dosažení jisté produkční hranice. Tyto náklady se navíc často projevují s časovým zpožděním. Příkladem může být získání dalších pracovníků, jejichž výběr a příjem může být, dle obtížnosti práce, časově náročný (Drury, 2004).

Je také nutné zdůraznit, že z dlouhodobého hlediska (období několika let) se všechny náklady chovají jako variabilní, protože jejich výši je v dlouhém časovém horizontu možné ovlivnit – například prodejem / změnou budovy a podobně (Popesko, 2009).

### **3.2.4 Relevantní a irelevantní náklady**

Rozdělení nákladů na relevantní a irelevantní se vztahuje k budoucím nákladům, které mohou být ovlivněny určitým rozhodnutím. Za relevantní náklady se považují takové náklady, které mohou být na základě rozhodnutí ovlivněny. Za irelevantní jsou pak považovány takové náklady, jejichž výše se daným rozhodnutím nezmění (Drury, 2004).

Příkladem může být volba cesty do práce automobilem nebo městskou hromadnou dopravou. V tomto případě budou například náklady na povinné ručení irelevantními náklady, protože při obou variantách zůstanou stejné. Naopak náklady na benzin budou v tomto případě náklady relevantními (Drury, 2004).

Irelevantní náklady by měly být z rozhodovacího procesu vyloučeny, protože mohou negativně ovlivnit rozhodování (Popesko, 2009).

### **3.2.5 Utopené náklady**

Utopené náklady (nebo též umrtvené náklady) jsou zvláštní kategorií nákladů irrelevantních (Popesko, 2009). Protože však ne všechny irrelevantní náklady jsou náklady utopenými, jsou často uváděny samostatně (Drury, 2004).

Jde o náklady, které byly vytvořeny rozhodnutím v minulosti a žádné rozhodnutí nyní ani v budoucnu je už nemůže změnit. Může jít například o nákup materiálu, který již není potřeba, odpisy fixních investičních aktiv nebo o náklady na provedení rozhodnutí (Drury, 2004).

### **3.2.6 Oportunitní náklady**

Náklady zobrazované účetnictvím vycházejí z minulých plateb nebo závazků k těmto platbám. Existují ale náklady, které nesestávají z peněžních nebo hodnotových převodů a proto je není možné účetnictvím postihnout. Pokud je potřeba takové náklady zahrnout do rozhodovacího procesu, nazývají se náklady oportunitními. Tyto náklady hodnotí výši ztráty nebo obětované příležitosti zvoleného rozhodnutí oproti alternativnímu rozhodnutí (Drury, 2004).

## 4 KALKULACE

Kalkulaci můžeme definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny či jiné hodnoty k produkci (výrobku, službě) nebo jednotce výkonu (činnosti, operaci). Ta se vyjadřuje naturálně a označujeme ji za kalkulační jednici (Popesko, 2009).

Obtížným bodem při sestavování kalkulací je zejména přiřazování nepřímých nákladů. Růst jejich objemu a složitá otázka, jak je co nejlépe přiřadit, vedla k vzniku různých kalkulačních metod (Popesko, 2009). Těmi se bude podrobněji zabývat kapitola 4.2.

### 4.1 Kalkulační systém

Kalkulace a jejich metody se od sebe neliší jen způsobem přiřazování nepřímých nákladů jednotkám výkonu. Podobně, jako jsou různými uživateli rozdílné nároky kladeny na jednotlivé typy účetnictví, jsou různými uživateli kladeny rozdílné nároky i na kalkulace. Podle jejich uplatnění tak můžeme rozlišit zejména kalkulace předběžné, výsledné a operativní (Popesko, 2009).

V mnoha podnicích je používáno větší množství kalkulací k více účelům. Souhrn těchto kalkulací, jim přiřazených účelů a vazeb mezi nimi se pak nazývá kalkulační systém. Podle svého účelu by jednotlivé kalkulace měly být rozdílně konstruovány tak, aby odpovídaly potřebám svých uživatelů. Přesto by měly být celkově propojeny a sladěny, aby zapadaly do společného kalkulačního systému (Popesko, 2009).

V případě nedodržení této podmínky hrozí vytváření samostatných kalkulací jednotlivými odděleními, kterým ostatní nerozumí. Výsledkem je množství nekompatibilních, pro řízení nepoužitelných, nástrojů (Popesko, 2009).

#### 4.1.1 Předběžné kalkulace

Předběžné kalkulace jsou pro podniky důležité zejména z důvodu cenových vyjednávání před zahájením výroby. Při jejich sestavování nejsou k dispozici údaje o spotřebovaných objemech vstupů a tak se jedná v podstatě o odhad nákladů objektu (Popesko, 2009).

Mezi předběžnými kalkulacemi je možné rozlišit kalkulace propočtové, nabízející odhad budoucích nákladů u nových výrobků nebo cenových nabídek u požadovaných produktů. Plánové kalkulace jsou pak využívány zejména pro přesné plánování operací výroby. Proto vycházejí z poměrně přesných odhadů spotřeby vstupů a nabízejí mnohem detailnější zpracování (Popesko, 2009).

#### 4.1.2 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace se používají k ocenění nákladů spotřebovaných na nákladový objekt po jeho dokončení. Jejich cílem je zejména ohodnocení hospodárnosti produkce a jak reálná spotřeba vstupů odpovídá původnímu odhadu. Neboť je v té době již známa většina potřebných dat, lze se při vypracování výsledné kalkulace opřít o poměrně přesné informace (Popesko, 2009).

#### 4.1.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace jsou typické zejména ve vysoce automatizovaných průmyslech. Sestavují se v průběhu výroby série výrobků kvůli ohodnocení změn ve výši přímých nákladů způsobených změnami různých faktorů (přenastavení stroje, změna postupu a podobně). (Popesko, 2009).

### 4.2 Metody kalkulací

Mezi kalkulačními metodami můžeme rozlišovat dva základní typy. Jedná se o metody absorpční (nebo též kalkulace úplných nákladů) a metody neabsorpční (tedy kalkulace neúplných nákladů). V absorpčních kalkulacích jsou zahrnuty všechny náklady na nákladový objekt (například sérii výrobků) a na jednici výkonu se přímo nebo nepřímo přepočítávají (Hunčová, 2007). Kalkulace neabsorpční zahrnují pouze část nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady nezapočítávají (Popesko, 2009).

#### 4.2.1 Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením je zřejmě nejsnazší kalkulační postup. Hodnota všech nákladů se sčítá a poté je vydělena množstvím produkce. Tato metoda je však vhodná pouze v případě výroby jediného výrobku (Lang, 2005).

V případě většího množství druhů nebo velikostí jinak stejných výrobků, je možné využít také kalkulaci ekvivalenčními čísly. Tato pak násobí množství produkce každého druhu nebo rozměru koeficientem vycházejícím z pracnosti a materiálové náročnosti (Lang, 2005).



#### 4.2.2 Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace se využívá pro rozvržení nepřímých nákladů při různorodé produkci. Jednicové náklady se přiřazují přímo kalkulační jednici produkce. Ostatní náklady se rozvrhují podle rozvrhového koeficientu – takzvané režijní přirážky (Hunčová, 2007).

Jedná se o metodu široce využitelnou a jednoduchou. Data k jejímu plnému použití má podnik většinou snadno k dispozici. Vhodná je zejména při vysokém podílu lidské práce a při propojení různých technologií ve výrobním procesu. Problémem však je volba správné rozvrhové základny pro stanovení režijní přirážky a také proporcionální přiřazování režijních nákladů (Hunčová, 2007; Popesko, 2009).

Popesko (2009) upozorňuje na problémy při použití přirážkové kalkulace v oblasti služeb. Zatímco u výrobních podniků jsou typy režii velice podobné, u podniků poskytujících služby je velké množství rozdílů. Často pak bývá přirážka stanovována na základě množství hodinové práce nebo prostým odhadem (Popesko, 2009).

#### 4.2.3 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů se běžně používá v případě, že společně nevyhnutelně vznikají dva rozdílné produkty (Edmonds et al., 2006). V případě, že se jedná o produkty se srovnatelnou prodejní hodnotou, nazývá se tato kalkulace rozčítací. Vzniklé náklady se mezi produkci dělí podle fyzických měřítek nebo podle tržní ceny výrobků. V případě nepoměrně nižší prodejní hodnoty jednoho z produktů se pak využívá kalkulace odčítací, kdy se od nákladů na jeden produkt odečtou příjmy získané prodejem vedlejšího výrobku (Drury, 2004; Popesko, 2009).

Při sdružené výrobě jsou produkty do určité chvíle vyráběny současně a náklady na ně od sebe nelze oddělit. Od takzvaného bodu rozdělení začnou být produkty samostatně identifikovatelné a náklady na tyto výrobky se dále již rozpočítávají samostatně (Edmonds et al., 2006).

#### 4.2.4 Kalkulace variabilních nákladů

Z důvodů nutných rychlých reakcí na měnící se podmínky trhů ustupují do pozadí požadavky na členění nákladů na přímé a nepřímé. Mnohem důležitější jsou z hlediska kalkulací náklady variabilní a fixní. Tento problém je možné řešit využitím kalkulací variabilních nákladů (Fibířová a Šoljaková, 2005).

Tato kalkulace využívá takzvaného krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který vypočítá odečtením variabilních nákladů od jednotkové ceny výkonu. Tyto příspěvky jsou poté sečteny a s jejich pomocí je vyjádřen celkový příspěvek na úhradu. Od tohoto příspěvku jsou následně odečteny fixní náklady podniku. Výslednou hodnotou je hospodářský výsledek podniku (Popesko, 2009).

Drury (2004) uvádí, že kalkulace variabilních nákladů přináší výrazně užitečnější informace pro rozhodování než kalkulace plných nákladů. Upozorňuje však, že může docházet k podceňování podnikových fixních nákladů (Drury, 2004).

#### 4.2.5 Kalkulace podle aktivit

Kalkulace podle aktivit (též Activity-Based Costing, neboli ABC) je kalkulační metoda, která pro přiřazování nákladů jejím objektům využívá skutečných prováděných výkonů. Snahou této metody je odhalit skutečné příčiny vzniku nákladů a podle toho je správně alokovat (Popesko, 2009). Podle Garrisona, Noreena a Brewera (2012) se metoda snaží nejen správně přiřadit režijní náklady objektům, které je reálně spotřebovávají, ale snaží se dokonce z výrobních nákladů vyčlenit takové, které přímo nenáleží k daným výrobkům a alokovat je společně s ostatními režijními náklady.

Na základě této snahy se na rozdíl od tradičních kalkulačních metod nesnaží kalkulace podle aktivit alokovat na základě objemu produkce, ale definuje pět

Postup aplikace kalkulace podle aktivit je složen ze tří kroků. V prvním kroku jsou jednotlivým definovaným aktivitám (servisní zásah, instalace linky) přiřazeny jejich nepřímé náklady. Toto přiřazení je provedeno na základě vztahové veličiny nákladů, která určuje přepočtení nákladů z účetnictví na tyto aktivity (Popesko, 2009).

Druhým krokem je zjištění celkových nákladů na definované aktivity. Je stanovena vztahová veličina aktivity, takzvaný nákladový nositel, a na základě toho je stanoven náklad na jednotku aktivity (Popesko, 2009).

Třetím krokem je poté určení nákladů na nákladový objekt (výkon, službu, zákazníka). To je určeno násobkem nákladů na jednotku aktivity a objemem jednotek, které daný objekt spotřebovává (Popesko, 2009).

Ačkoli je metoda kalkulace podle aktivit velice přínosná v oblasti přesného určení příčin nákladů, zpětné analýzy nákladů, měření výkonu aktivit nebo analýzy ziskovosti zákazníků a produktů, jedná se o metodu velice náročnou na implementaci. Doba implementování

může být nečekaně dlouhá a personální zajištění, jak implementace, tak i provozu, může být velice problematické. Často je vhodné dobře promyslet, zda má tato metoda pro organizaci dostatek přínosů v porovnání se vznikajícími náklady. Nemá-li společnost složitou strukturu nabídky nebo rozšířenou výrobu, často mohou náklady nad výhodami převážit (Bragg, 2005).

Důležitá je také volba správné podoby výsledného systému tak, aby nezabíhala do zbytečných detailů a nebyla tak v konečném důsledku kontraproduktivní. V neposlední řadě je potřeba se při implementaci této metody připravit na problémy se změnou myšlení zaměstnanců, kteří mohou mít problémy s jejím přijetím a zejména pak s náročností vytváření pravidelných reportů pro fungování systému (Bragg, 2005; Popesko, 2009).

#### **4.2.6 Kalkulace cílových nákladů**

Kalkulace cílových nákladů je metodou strategického řízení nákladů. Je využívána již ve fázi přípravy a vývoje produktu. Na základě očekávané prodejní ceny výrobku a požadovaného zisku jsou nastaveny předpokládané náklady produktu. Hledáním možností na snížení nákladů souvisejících s produktem ještě před zahájením výroby je poté navržen produkt s požadovanými vlastnostmi (Weil a Maher, 2005; Šoljaková, 2009).

Na produkt se v rámci kalkulace cílových nákladů dívat ze tří úhlů. První je pohled orientovaný trhem, při němž jsou identifikovány přípustné náklady na základě situace na trhu a očekávaného zisku organizace a těm je všechno podřízeno. Takový pohled však zcela ignoruje výrobní možnosti společnosti. Produktový pohled na kalkulaci cílových nákladů se pak pokouší reflektovat také možnosti společnosti a kapacity dodavatelů, případně možné odběry zákazníků. Je také možné setkat se s pohledem komponentním, který je od produktového přístupu logicky odvozen (Weil a Maher, 2005).

#### **4.2.7 Kalkulace životního cyklu výrobku**

Potřeba podniků řídit náklady i z hlediska dlouhého časového vedla k vzniku kalkulace životního cyklu. Cílem je stanovit náklady (a také výnosy a zisk), které vzniknou za celý životní cyklus výrobku. Zahrnuje tedy i náklady spotřebované ve fázi návrhu, vývoje a přípravy produktu nebo náklady s ukončením výroby. Také umožňuje zohlednit změnu cen výrobku v průběhu jeho přítomnosti na trhu (Hansen, Mowen a Guan, 2009; Šoljaková, 2009). Tím je tato kalkule vhodná zejména v technologicky náročných odvětvích

s vysokými náklady na vývoj produktů a změnami prodejních cen v průběhu životnosti výrobku.

Ke kalkulaci životního cyklu výrobku můžeme zvolit marketingový nebo produktový přístup. Marketingový přístup sleduje zejména množství prodeje produktu za celý životní cyklus a za jeho jednotlivé části a zdůrazňuje příjmy z prodejů. Naopak produktový přístup se zaměřuje na rozdílnost aktivit v jednotlivých fázích životního cyklu (výzkum, vývoj, výroba, logistika a distribuční podpora) a tedy na náklady v těchto jednotlivých aktivitách. Kombinací obou pohledů lze pak získat celkový náhled na kalkulaci životního cyklu zvoleného produktu (Hansen, Mowen a Guan, 2009).

### 4.3 Alokace nákladů

Nákladovou alokací označujeme přiřazování nákladů, zejména pak nepřímých, jejich nákladovým objektům (Horngren, Harrison a Oliver, 2012). Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, správné přiřazení nákladů příslušným nákladovým objektům, které chceme řídit, může být poměrně složité. I z toho důvodu se vývojem času stalo relativně samostatnou oblastí manažerského účetnictví (Král a kol., 2010).

Poměrně snadné je přiřadit nákladovému objektu přímé náklady, z důvodu existence jasněho příčinného vztahu mezi nimi. Toto však není možné provést s náklady nepřímými. Je proto nutné vyjádřit podíl jednotlivých nákladových objektů na spotřebu konkrétních nákladů. To se provádí za použití zprostředkující veličiny, pomocí níž jsou nepřímé náklady objektu alokace přiřazeny. Tato zprostředkující veličina bývá označována jako rozvrhová základna nebo, u moderních procesních nákladových systémů, jako vztahová veličina (Popesko, 2009). Někdy je také možné setkat se s termínem nákladový nositel.

Rozvrhová základna musí mít kvantifikovatelnou formu – například spotřeba strojních hodin, množství obsazené podlahy nebo spotřeba energie. Tato základna by měla být příčinnou vzniku nákladů – což lze poznat podle toho, že při změně hodnot rozvrhové základny dojde také k adekvátní změně přiřazovaných nákladů. (Bragg, 2012).

Pokud tomu tak není, jedná se často o alokaci bez příčinné souvislosti neboli svévolnou alokaci. Je-li rozvrhová základna skutečně důvodem vzniku nákladů, jedná se o alokaci dle příčinné souvislosti (Popesko, 2009).

Velkým problémem pro správnou volbu rozvrhové základny však může být nereálnost získat zdroj dat, který by umožnil vhodnou rozvrhovou základnu využít. Z toho důvodu

jsou často zvoleny nepříliš vhodné rozvrhové základny, k nimž je však možné získat relevantní data (Popesko, 2009).

Výpočet alokovaných nákladů pak vychází z množství nepřímých nákladů, které je třeba alokovat a z kvantifikované hodnoty rozvrhové základny. Hodnota nepřímých nákladů je vydělena rozvrhovou základnou a poté je výsledná hodnota přiřazena nákladovým objektům podle množství spotřebované rozvrhové základny (Horngren, Harrison a Oliver, 2012).

Je potřeba si také uvědomit, že konečná výše spotřebovaných nepřímých nákladů na mnohé objekty je známa až s určitým odstupem od jejich vzniku. V rámci tvorby kalkulace je však tato hodnota potřeba často naopak s předstihem, dříve, než začnou vůbec vznikat. Kalkulovaná alokace proto pracuje s předpokládanou výší režijních nákladů i předpokládanou spotřebou rozvrhové základny (Horngren, Harrison a Oliver, 2012).

Podle Krále (Král a kol., 2010) vzrůstá důležitost přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování podle těsnosti příčinného vztahu mezi přiřazenými náklady a nákladovým objektem.

## 5 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Účetnictví obecně může být děleno na účetnictví manažerské, daňové a finanční. Tyto jeho jednotlivé části jsou spolu však stále provázány – v rámci organizace může být tento vztah definován účetnictvím dvouokruhovým, kde jsou obě části v podstatě samostatné, vzájemně provázané spojovacími účty, nebo účetnictvím jednookruhovým – v němž je manažerské účetnictví jakousi nadstavbou finančního (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

Manažerské účetnictví plní v podniku více rolí, jeho hlavní úlohou je však zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací, které umožní řídicím pracovníkům řídit podnikatelskou činnost (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011). Lze od sebe odlišit dva základní subsystémy manažerského účetnictví a to účetnictví nákladové a účetnictví pro rozhodování. Toto rozdělení vychází z typu informací poskytovaných vedoucím pracovníkům z hlediska jejich důležitosti pro určité fáze rozhodovacího procesu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011; Král a kol., 2006). Nákladové účetnictví je dále možné dělit na výkonově orientované, odpovědnostně orientované nebo procesně orientované účetnictví (Král a kol., 2006). Je také možné setkat se účetnictvím strategicky zaměřeným (Šoljaková, 2009).

Na náklady v podniku může být nahlíženo z finančního nebo manažerského pojetí. Mohou být klasifikovány podle mnoha různých přístupů umožňujících sledovat různé manažerské cíle (Popesko, 2009). Nejčastější klasifikací je druhové členění nákladů, nejběžnější ve finančním účetnictví a kalkulační členění, využívané naopak zejména v účetnictví manažerském. Kalkulační členění nákladů rozeznává náklady přímé a náklady nepřímé podle možnosti přiřadit je ke konkrétním nákladovým objektům (Drury, 2004).

Dále je možné se setkat s náklady klasifikovanými podle vztahu k objemu produkce, relevantnosti k rozhodovacímu procesu, s utopenými a oportunitními náklady (Drury, 2004).

Kalkulací můžeme rozumět přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo případně jiné hodnoty k produkci nebo jednotce produkce organizace. Toto přiřazení je složité zejména z hlediska přiřazení nepřímých nákladů, kterému se věnuje problematika alokace nákladů s využitím rozvrhové základny nebo vztahové veličiny (Popesko, 2009).

Mezi hlavní a nejčastěji používané metody kalkulací patří kalkulace dělením, dělením s poměrovými čísly, přírážková kalkulace, kalkulace sdružených výkonů, kalkulace variabilních nákladů, kalkulace podle aktivit, kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku (Popesko, 2009).

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 CHARAKTERISTIKA ORGANIZACE

Občanské sdružení Atmosféra je sdružení zabývající se zážitkovou pedagogikou. Touto metodou se snaží napomáhat rozvoji osobnosti u studentů základních, středních a vysokých škol, ale i u svých členů a dalších osob, které s programy sdružení přicházejí do styku. Cílem tohoto rozvoje nejsou jen znalosti, ale také o dovednosti, klíčové kompetence, osobnostní postoje, názory a hodnoty, které člověk potřebuje při studiu, v osobním i profesním životě.

Dále se snaží rozvíjet školní a jiné kolektivy pomocí programů zaměřených na vzájemné seznámení se, budování dobrých vztahů, týmovou spolupráci, dovednost vzájemné komunikace, nastavení pozitivního směřování skupinové dynamiky. Při spolupráci se školami napomáhá prevenci sociálně-patologických jevů a plnění rámcového školního vzdělávacího programu.

Cílem sdružení je zajištění finančních, materiálních a organizačních podmínek pro realizaci těchto programů.

V roce 2012 prošlo programy sdružení asi 1 000 studentů a dětí především ze Zlínských, Otrokovických, Kroměřížských, Uherskohradištských a Uherskobrodských škol, včetně asi 90 studentů UTB, fakulty humanitních studií - obor sociální pedagogika.

### 6.1 Občanské sdružení Atmosféra jako nezisková organizace

Ačkoli je občanské sdružení Atmosféra neziskovou organizací, snaží se svými aktivitami zajistit si finanční příjem pro svůj vlastní rozvoj. Tyto peníze se většinou používají na obnovu použitého materiálu, nákup materiálu nového a na vzdělávání a další rozvoj instruktorů sdružení.

Za rok 2012 mělo sdružení pro tyto účely k dispozici přibližně 70 000 Kč, zatímco obrat peněz ve sdružení dosáhl přibližně 700 000 korun.

Nezisková organizace sice sama nesmí vytvářet zisk, ale může samozřejmě vyplácet osoby, které pro ni pracují – proto je běžné, že instruktoři sdružení dostávají za svou práci odměnu. Přesto není možné ji vzhledem k odvedené práci a dlouhé přípravě před pořádanými kurzy považovat za adekvátní plat. Je sice podstatnou motivační složkou, ale pro pochopení fungování sdružení je třeba si uvědomit, že jak instruktorskou, tak většinu ostatní práce dělají členové z velké části dobrovolně, z nadšení a pro vlastní radost.



## 6.2 Struktura nabízených produktů

Sdružení Atmosféra se od svého vzniku zaměřuje na výchovu účastníků svých programů přírodou a vlastním zážitkem. Hlavními oblastmi působení jsou školní třídy nebo zájmové a volnočasové útvary a oddíly.

Ačkoli je nabídka sdružení již poměrně široká, stále se rozšiřuje. Jedním z cílů sdružení je nabídnout škálu aktivit dostatečně pestrou, aby zaujala širokou základnu potenciálních zájemců, kteří by v budoucnu mohli využívat i dalších nabídek sdružení.

### 6.2.1 Seznamovací kurzy

Seznamovací, někdy též adaptační, pobyty využívají především střední školy pro vznikající třídy v prvních ročnících jejich oborů. Stále častěji je však možné se s takovými programy setkat i na školách vysokých nebo u škol základních.

Cílem programu takového kurzu je primární prevence sociálně patologických jevů v kolektivu – zejména tedy seznámit spolu nové spolužáky, nastartovat správným směrem skupinovou dynamiku a celkově dát třídě impuls pro dobrý společný začátek.

Adaptační a seznamovací kurzy jsou hlavní páteří organizace. Ze všech typů programů jich probíhá nejvíce a nejvíce se v nich daří víceletá spolupráce se školami. Z pořádání adaptačních kurzů má také sdružení největší příjem.

### 6.2.2 Zážitekové kurzy a školní výlety

Zážitekové kurzy jsou druhým páteřním programem organizace. Nejčastěji jsou opět využívány školami, zejména jako alternativa ke klasickým školním výletům. Návštěvy přírodních nebo historických památek sice mohou být součástí kurzu, často je však větší důraz kladen na zážitkovou část programu, případně s atraktivními, adrenalinovými zážitky jako je slaňování, návštěva lanového centra nebo sjíždění řeky na raftech.

V rámci takového kurzu je možné věnovat se cíleně oblastem průřezových témat rámcového vzdělávacího programu nebo se zaměřit na rozvoj klíčových kompetencí účastníků. V případě problému vyskytujícího se v rámci třídního kolektivu (noví spolužáci, komunikační problémy, nezačlenění některých spolužáků...) je možné využít kurz také jako podporu k jeho řešení.

### **6.2.3 Sportovní dny**

Sportovní dny bývají rozsáhlejší akce pořádané pro větší množství školních tříd v rámci jednoho dne. Často jsou podobné programy připravovány pro celou školu vyjma například maturujících ročníků v době písemných maturit tak, aby byl pro zkoušené studenty zajištěn v budově dostatečný klid. Účastníci si v rámci takové akce, připravované zejména pro zábavu, vyzkoušejí mnoho netradičních sportovních disciplín.

### **6.2.4 Lanové aktivity**

Sdružení nabízí takzvané nízké i vysoké lanové aktivity. Vysoké lanové překážky jsou stavěny přibližně 8 metrů vysoko. Proto jde při jejich překonání zejména o individuální překonání velké výzvy a o silný zážitek, který kolektivy prožijí společně. Nízké lanové překážky se staví přibližně jeden metr nad zemí. Hlavním cílem těchto programů pak bývá rozvoj spolupráce a vzájemné důvěry v kolektivu.

### **6.2.5 Programy na sněžnicích**

Jako neobvyklé doplnění programu na lyžařském kurzu nabízí sdružení také polodenní až jednodenní programy na sněžnicích.

### **6.2.6 Lukostřelba**

Nabídku lukostřelby je možné využít nejčastěji jako součást kompaktnějšího programu (v rámci zážitkového kurzu, sportovního dne...), ale také zcela samostatně, obdobně jako lanové aktivity.

Instruktoři připravující a vedoucí programy lukostřelby jsou absolventy kurzu lukostřelby a bezpečnosti při vedení programu s luky.

### **6.2.7 Instruktoři lyžování, snowboardingu, vodní turistiky a cykloturistiky**

Atmosféra nabízí také pomoc se zajištěním školních sportovních kurzů instruktory s potřebnými licencemi. Mezi členy sdružení jsou držitelé licencí instruktora lyžování, snowboardingu i vodní turistiky. V případě využití této nabídky se mohou postarat v průběhu trvání kurzu také o zajímavý doplňkový program.

### 6.2.8 Příměstské tábory

S myšlenkou příměstských táborů přišlo sdružení již v roce 2012, ovšem sama konkrétní nabídka a zejména její propagace přišla poměrně pozdě. Nepodařilo se proto žádný z turnusů naplnit. První příměstské tábory tak zřejmě proběhnou až v roce 2013. Tábory proběhnou v přírodním prostředí v Březnici a jejich cílovou skupinou jsou děti z prvního stupně základních škol.

### 6.2.9 Vzdělávání instruktorů

Atmosféra klade velký důraz na vzdělávání svých instruktorů a množství instruktorů spolupracujících se sdružením stále roste. Pořádání vzdělávacích seminářů a kurzů se tak stává stále významnější úlohou sdružení. Z toho důvodu jsou na pořádané semináře často zváni významní lektoři a ty se tak stávají zajímavé i pro externí účastníky. Proto jsou jim často, v případě nenaplnění kapacity interními instruktory, nabízeny.

V roce 2011 a 2012 se podařilo sdružení Atmosféra získat akreditaci MŠMT k vzdělávání v oblasti Instruktor zážitkové pedagogiky a v oblasti Instruktor lanových aktivit. I tyto kurzy tak sdružení hodlá nabízet veřejnosti.

### 6.2.10 Grantové výzvy a výběrová řízení

Vzrůstající kvalita instruktorů sdružení a jimi pořádaných programů, stejně jako rostoucí množství zkušeností s různými cílovými skupinami, umožňují sdružení úspěšně bojovat také o grantové výzvy a výběrová řízení.

Úspěšně se tak realizovaly například kurzy pro Národní institut dětí a mládeže. Jeho zaměření se týkalo práce s vnitřní a vnější motivací u instruktorů a vedoucích zájmových útvarů a oddílů. V současné době je dále realizovaná série osobnostně rozvojových programů pro mladé lidi z dětských domovů s cílem zvýšit jejich připravenost na osamostatnění se po opuštění tohoto zařízení.

## 6.3 Místo působení

Sdružení realizuje své aktivity nejvíce v oblasti Zlínského okresu, případně kraje. Největší množství spolupracujících škol se nachází přímo ve Zlíně, méně pak v Uherském Hradišti, Uherském Brodě, Otrokovicích a Kroměříži. Přesto se, zejména s rozvojem možností reakcí sdružení na grantové výzvy, daří realizovat programy i mimo tento region – nyní zejména v kraji Moravskoslezském.

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ ORGANIZACE

Vzhledem k velikosti organizace a nepříliš vysokému obratu, který činil v roce 2011 přibližně 700 000 korun, stejně jako k tomu, že se jedná o neziskovou organizaci, nevede Atmosféra o.s. podvojně účetnictví, ale pouze daňovou evidenci.

Údaje, z nichž analýza vychází, pocházejí z daňové evidence za rok 2011. Atmosféra o.s. není plátcem daně z přidané hodnoty.

### 7.1 Určení nákladů sdružení

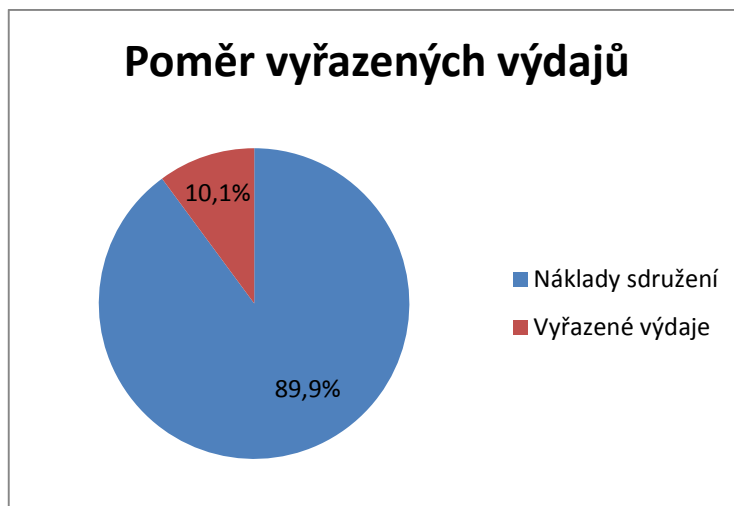
Z výše popsaných důvodů vychází analýza nákladů z evidence výdajů organizace. Tato evidence byla očištěna o výdaje, které ve skutečnosti nejsou náklady organizace za daný rok a naopak byly připočteny náklady daného roku, které byly vydány až později. Tím bylo dosaženo hodnoty nákladů organizace, z nichž vychází další analýza.

Vzhledem k tomu, že hlavní část činnosti sdružení je sezónní a probíhá od května do října, nezůstávají sdružení ke konci roku žádné nesplacené závazky nebo pohledávky. Organizace nemá ve vlastnictví žádný dlouhodobý majetek, není tedy třeba počítat s odpisy. Hlavními vyřazenými výdaji tak byly vratky záloh, výběry hotovosti z pokladny sdružení nebo převody peněz mezi pokladnou bankovním účtem. Žádné další náklady nebyly účetnímu období přiřazeny.

Poměr vyřazených výdajů na celkových nákladech sdružení je přehledně vidět na obrázku číslo 4 a v tabulce číslo 1. Lze si všimnout, že celkové výdaje sdružení v roce 2011 dosáhly výše 697 321 Kč. Po očištění o výdaje, které nejsou náklady, tak dosahují náklady sdružení celkem 626 916 Kč.

*Tab. 1. Poměr vyřazených výdajů na nákladech sdružení (vlastní zpracování)*

	<b>Částka</b>	<b>Procenta</b>
Náklady sdružení	626 916	89,9%
Vyřazené výdaje	70 405	10,1%
<b>Celkem</b>	<b>697 321</b>	<b>100,0%</b>



Obr. 4. Poměr vyřazených výdajů na nákladech sdružení  
(vlastní zpracování)

## 7.2 Druhovému členění nákladů organizace

V rámci druhového členění nákladů bylo vyčleněno několik nejvýznamnějších nákladových druhů organizace. Většina nákladů sdružení vzniká v souvislosti s hlavní náplní činnosti – pořádáním zážitkových akcí. Proto je i struktura nákladových druhů odvozená, podle potřeb sdružení, od nákladů vznikajících při dané činnosti nejčastěji. Nejčastější náklady jsou vyčleněny jako samostatné druhy, naopak například odpisy dlouhodobého majetku, který sdružení vůbec nevlastní, mezi druhy započítány nejsou.

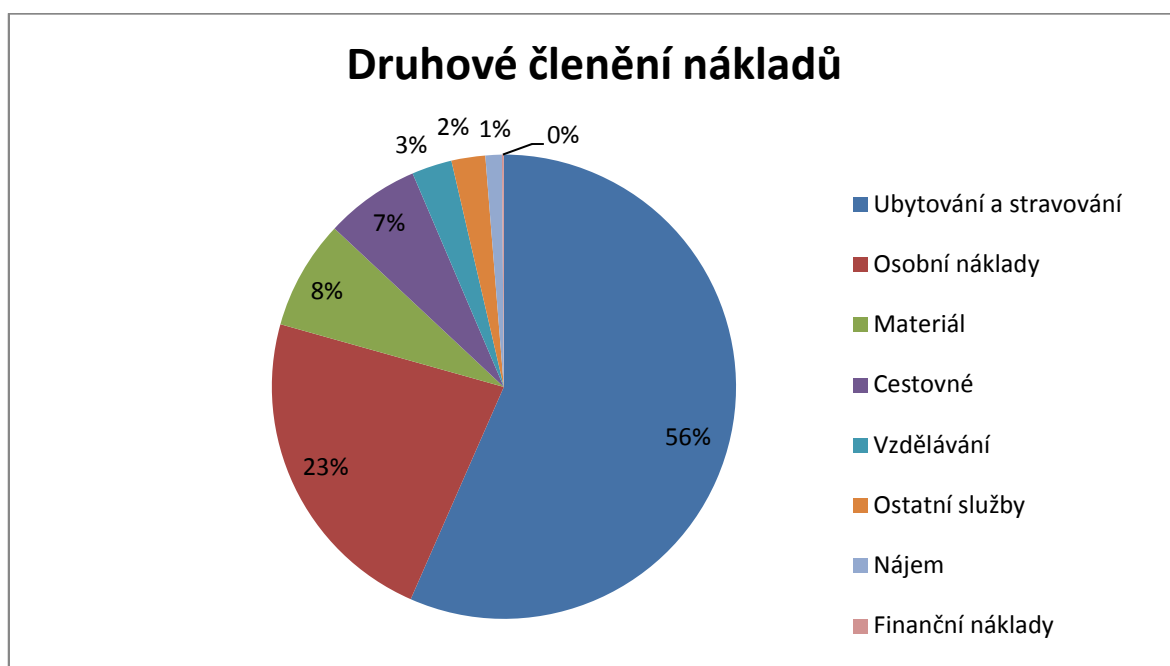
Zvolené nákladové druhy a jejich podíl na nákladech sdružení tak lze vidět v tabulce číslo 2 a na obrázku číslo 5. Výrazně nejčastějším druhem nákladu jsou pro sdružení služby, které se však účelem svého použití značně liší a právě proto byly rozděleny do několika samostatných nákladových druhů.

Ubytování a stravování se váže zejména k pobytu účastníků na pořádaných akcích, podobně jako cestovné se týká jejich dopravy na akci. Ubytování a stravování představuje v druhovém členění nákladů organizace více než 56 % celkových nákladů, společně s cestovním pak více než 60 %.

Obě jsou zajišťovány sdružením zejména podle přání a potřeb zadavatelů. Vzhledem k tomuto a k povaze těchto nákladů má sdružení, které je v této situaci v podstatě pouze zprostředkovatelem, velmi omezené možnosti jejich vznik a výši ovlivnit. Jedinou možností je volba levnějšího střediska či dopravce nebo vyjednávání s nimi. To však může ovlivnit pouze omezenou část vznikajících nákladů.

Tab. 2. Druhové členění nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

Druh nákladů	Částka	Procenta
Ubytování a stravování	355 767	56,7%
Osobní náklady	143 878	23,0%
Materiál	47 611	7,6%
Cestovné	41 309	6,6%
Vzdělávání	17 440	2,8%
Ostatní služby	12 901	2,1%
Nájem	7 200	1,1%
Finanční náklady	810	0,1%
<b>Celkem</b>	<b>626 916</b>	<b>100,0%</b>



Obr. 5. Druhové členění nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

Mezi osobními náklady jsou započteny zejména náklady na instruktorskou práci na kurzech, případně na organizační práci sjezdnatelů jednotlivých kurzů. Výjimečně pak odměny za další práci pro sdružení. Velké množství práce však členové vykonávají dobrovolně a bez nároku na odměnu, případně za odměnu symbolickou. I přesto jsou tyto náklady druhé nejvyšší a dosahují 23 %.

Vzhledem k tomu, že většina materiálu sdružení se buď opotřebovává postupně (lanové vybavení, luky) nebo se naopak jedná o velice drobný materiál (papír, svíčky, kancelářské vybavení), není možné přesně zjistit jeho reálnou spotřebu. V položce materiálu je tedy

započítán nákup materiálu do sdružení. Materiálové vybavení se doplňuje postupně každý rok, případně dle potřeby, a lze proto předpokládat, že tato částka přibližně odpovídá i reálné spotřebě. Jedná se přibližně o 7,6 % nákladů sdružení.

Náklady na vzdělávání jsou vypočítány pouze z nákladů na vzdělávání externími lektory. Vzdělávání členů sdružení vedené interními lektory v roce 2011 neprobíhalo. Náklady na ubytování a stravování účastníků při vzdělávání externími lektory je uvedeno pod druhem nákladů „ubytování a stravování“.

Nájem v celkové částce 7 200 korun platí sdružení za skladovací prostory – garáž. Jiné prostory trvale neužívá.

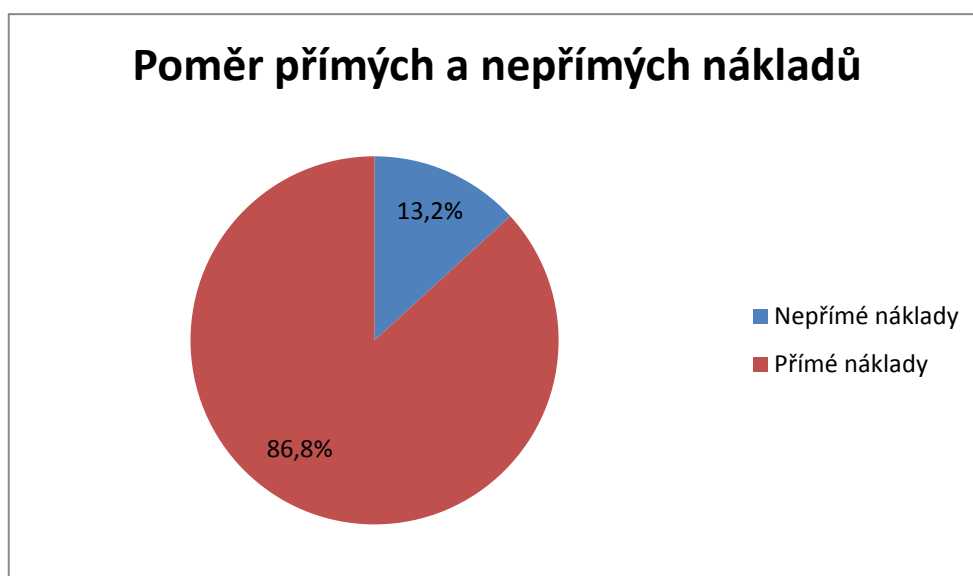
Mezi finanční náklady jsou započteny náklady za bankovní účet a pojištění.

Do položky ostatní služby jsou zahrnuty zejména náklady na telefon, zapůjčení vybavení, náklady na tisk propagace, hosting webových stránek a právní služby.

### 7.3 Kalkulační členění nákladů organizace

Kalkulační členění nákladů je pro naplnění cíle diplomové práce důležitější než členění druhové. Tato kapitola se zabývá rozčleněním nákladů na přímé a nepřímé z hlediska organizace zážitkových akcí, jejichž kalkulacemi se bude práce nadále zabývat.

Náklady sdružení jsou z větší části tvořeny náklady přímými, jak ukazuje obrázek číslo 6 a tabulka číslo 3.



Obr. 6. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

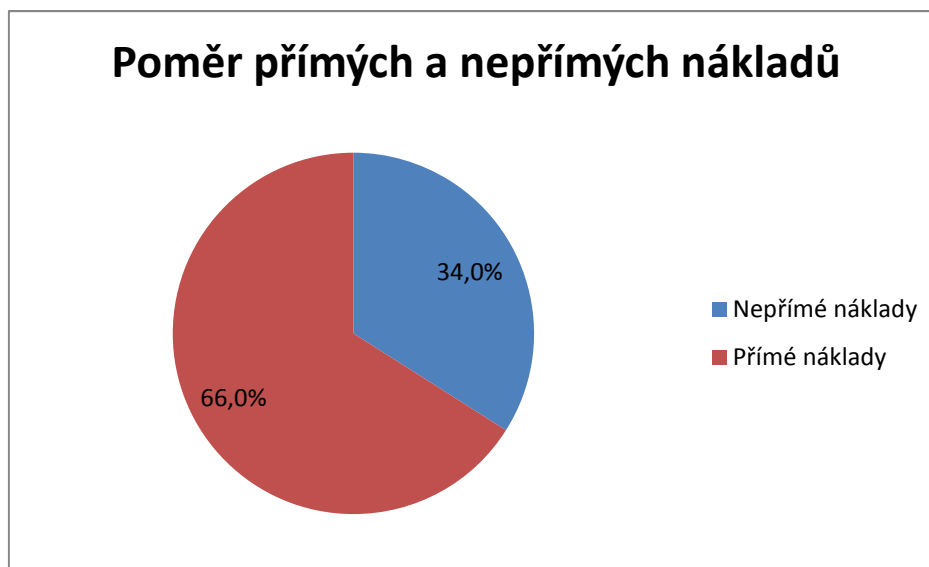
Tab. 3. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

Kalkulační členění	Náklady	Poměr nákladů
Nepřímé náklady	82 759	13,2%
Přímé náklady	544 157	86,8%
<b>Celkem</b>	<b>626 916</b>	<b>100,0%</b>

Jak lze vidět, nepřímé náklady sdružení dosahují přibližně 83 000 korun, což je asi 13 % nákladů sdružení. Je však třeba brát na zřetel fakt zmíněný již v kapitole 7.2, tedy že velké množství nákladů je sdružením v podstatě neovlivnitelných – a to jak z hlediska jejich vzniku, tak z hlediska jejich výše. Jde o náklady na ubytování a stravování účastníků na jednotlivých akcích a o náklady na jejich dopravu.

V případě, že by byly tyto náklady z kalkulačního rozčlenění vyjmuty, bylo by možno se zaměřit pouze na poměr přímých a nepřímých nákladů, u nichž je sdružení schopno ovlivnit jejich výši a vznik. V takovém případě by se poměr přímých a nepřímých nákladů významně změnil. Tuto situaci přehledně zobrazuje obrázek číslo 7 a tabulka číslo 4.

Protože náklady na ubytování, stravování a dopravu účastníků na kurzy jsou náklady snadno přiřaditelnými konkrétním aktivitám sdružení, jejich vypuštění vedlo k výraznému zvýšení poměru nepřímých nákladů. Ty poté dosahují více než jedné třetiny nákladů sdružení, konkrétně 34 %.



Obr. 7. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. s vyjmutými neovlivnitelnými náklady (vlastní zpracování)



Tab. 4. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. s vyjmutými neovlivnitelnými náklady (vlastní zpracování)

Kalkulační členění	Náklady	Poměr nákladů
Nepřímé náklady	82 759	34,0%
Přímé náklady	160 718	66,0%
<b>Celkem</b>	<b>243 477</b>	<b>100,0%</b>

### 7.3.1 Interní vzdělávací akce

Z hlediska dělení na přímé a nepřímé náklady jsou specifické interní vzdělávací akce sdružení. V průběhu roku probíhá takových akcí několik. Některé jsou zaměřeny na rozvoj v konkrétních instruktorských dovednostech, jiné si kladou za cíl spíše setkání členů sdružení mezi sebou nebo s jinými instruktory a vzájemnou výměnu zkušeností. Celkově je však možno říci, že hlavním cílem pořádání těchto akcí je zvýšení kvality pořádaných zážitkových kurzů.

Tyto akce se od sebe liší jak z hlediska jejich financování, tak z hlediska finanční náročnosti pro účastníky. Na základě toho je třeba rozlišit, které spadají pod náklady přímé a které pod náklady nepřímé.

Některé akce jsou sice pořádány sdružením, avšak členové za účast na nich platí poplatek. Často bývají takové akce otevřeny i zájemcům mimo sdružení. Tyto akce pak mohou být pro sdružení snadno ziskové. Náklady na jejich pořádání jsou pak snadno určitelné a jejich zaplacení plyne z poplatků za účast. Jedná se tedy o náklady přímé. Dle toho jsou v členění přímých nákladů rozděleny podle konkrétního použití – náklady na externí lektory, náklady na materiál a podobně.

Další vzdělávací akce jsou zcela placeny z prostředků sdružení. K jejich zaplacení pak musí sdružení vyprodukovat volné finanční toky z jiných pořádaných akcí. Ačkoli je možné přesně přiřadit náklady dané vzdělávací akci, není možné přiřadit tyto náklady jednotlivým službám, jejichž kvalita má být danou akcí zvyšována. Tyto náklady jsou proto označeny za náklady nepřímé.

Třetí skupinou jsou akce, za účast na nichž sice účastníci poplatek platí, ale část nákladů dotuje také sdružení, aby je členům zpřístupnilo. Tato dotace je v podstatě srovnatelná s financováním vzdělávacích akcí poskytovaných účastníkům zdarma. Cílem vynaložení těchto nákladů je navýšení všech poskytovaných služeb sdružení, konkrétním aktivitám není možné dané náklady přiřadit. Proto jsou náklady do výše dané dotace považovány za

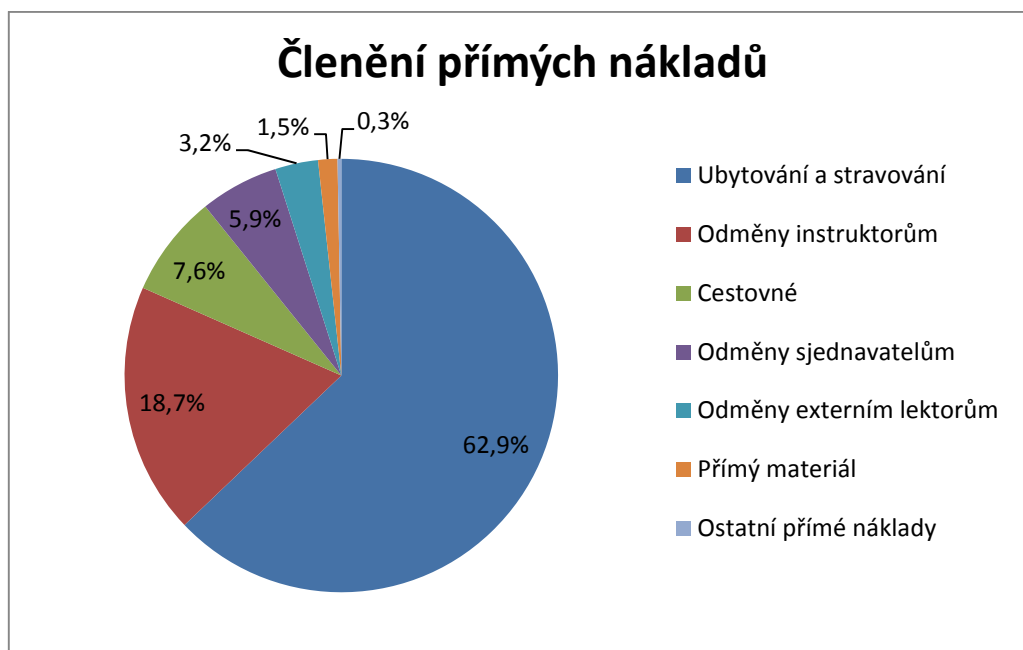
nepřímé. Naopak náklady nad výši této dotace, které jsou zaplacený z poplatků účastníků, lze považovat za náklady přímé.

#### 7.4 Přímé náklady

Bez vyjmutí nákladů na ubytování, stravování a dopravu dosahují přímé náklady sdružení téměř 550 000 korun, v případě jejich vyjmutí by se jednalo přibližně o 160 000 korun. Členění přímých nákladů organizace zobrazuje přehledně tabulka číslo 5 a obrázek číslo 8.

Tab. 5. Členění přímých nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

Členění přímých nákladů	Náklady	Poměr nákladů
Ubytování a stravování	342 130	62,9%
Odměny instruktorům	102 000	18,7%
Cestovné	41 309	7,6%
Odměny sjednavatelům	32 000	5,9%
Odměny externím lektorům	17 338	3,2%
Přímý materiál	7 919	1,5%
Ostatní přímé náklady	1 461	0,3%
<b>Celkem</b>	<b>544 157</b>	<b>100,0%</b>



Obr. 8. Členění přímých nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

#### 7.4.1 Ubytování a stravování, cestovné

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, ubytování, stravování a cestovné společně tvoří nejvýznamnější nákladovou část organizace, ačkoli jsou sdužením jen velmi těžko ovlivnitelné. Z přímých nákladů sdužení tvoří společně dokonce více než 70 %, což je téměř 400 000 korun.

#### 7.4.2 Přímé osobní náklady

Přímé osobní náklady jsou snadno přiřazeny akcím, na nichž vznikly, protože odměny instruktorů, sjezdovatelů a externích lektorů jsou vypočítány dle množství vedených akcí. Největší částí jsou odměny kmenovým instruktorům sdužení v celkové výši přes 100 000 korun. Stejně jako sjezdovatelé kurzů s odměnami v celkové výši 32 000 korun pracují ve sdužení na základě dohody o provedení práce. Neboť se většinou jedná o studenty a jednotlivé výše odměn nebývají příliš vysoké, není třeba brát v potaz sociální a zdravotní pojištění. Všichni pracovníci mají podepsáno prohlášení poplatníka daně a tak není třeba se zabývat ani srážkovou daní.

Odměny externím lektorům byly v roce 2011 vypláceny na základě faktur.

Celkové přímé osobní náklady sdužení tak dosáhly více než 150 000 korun – tedy téměř 28 % přímých nákladů sdužení. Přímé osobní náklady si tak zabírají téměř všechny přímé náklady sdužení, které nespádají pod ubytování, stravování a cestovné.

#### 7.4.3 Přímý materiál

Většina materiálu pro použití na akcích pořádaných sdužením se nakupuje hromadně a týmy organizující danou akci obdrží potřebné vybavení ze skladu. Zejména se jedná o drobné papírnické vybavení (tužky, fixy, papíry, lepicí pásy a podobně). Bylo by sice možné určit na každý kurz jejich spotřebu, vzhledem k nízkým částkám a obrovské pracovní síle by to však bylo velmi neefektivní. Proto je většina spotřebovaného materiálu označena jako náklad nepřímý.

Přímý materiál tak dosahuje celkové výše těsně pod 8 000 korun (tedy asi 1,5 % přímých nákladů) a jedná se o nákupy a spotřebu specifického materiálu, který ve skladu není běžně k dispozici.

#### 7.4.4 Ostatní přímé náklady

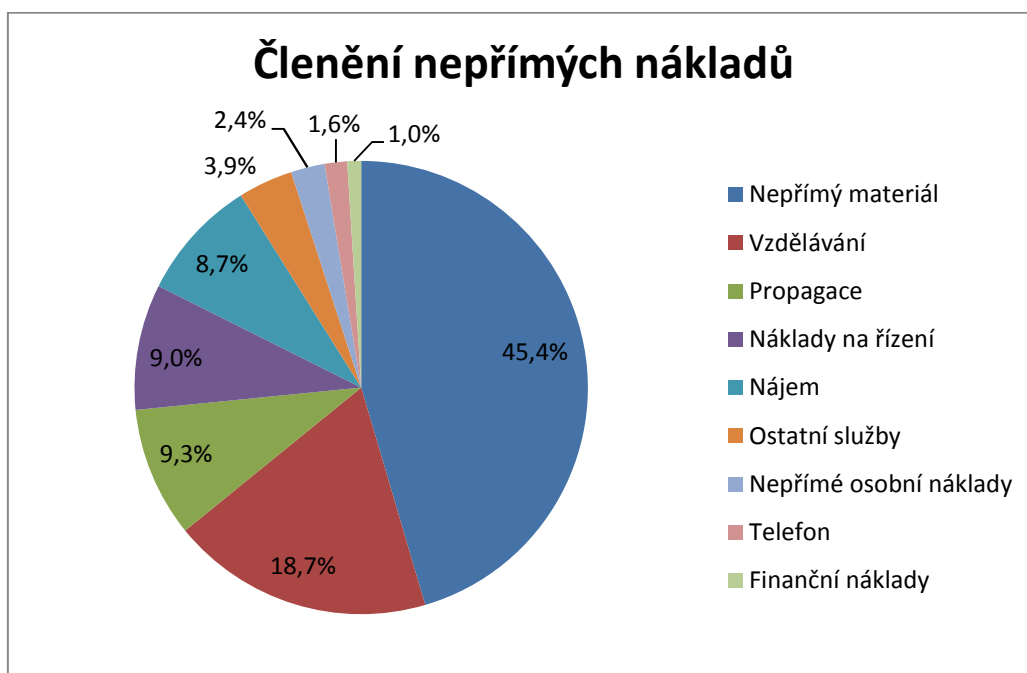
Mezi ostatními přímými náklady v celkové výši pod 1 500 korun, tedy pouze 0,3 % přímých nákladů, jsou započítány například kopírovací služby, půjčovné specifického materiálu nebo jiné poplatky přímo spojené s pořádáním konkrétních kurzů.

#### 7.5 Nepřímé náklady

Celková výše nepřímých nákladů a jejich členění lze přehledně vidět v tabulce číslo 6 a na obrázku číslo 9.

Tab. 6. Členění nepřímých nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

Členění nepřímých nákladů	Náklady	Poměr nákladů
Nepřímý materiál	37 602	45,4%
Vzdělávání	15 479	18,7%
Propagace	7 680	9,3%
Náklady na řízení	7 433	9,0%
Nájem	7 200	8,7%
Ostatní služby	3 219	3,9%
Nepřímé osobní náklady	2 000	2,4%
Telefon	1 336	1,6%
Finanční náklady	810	1,0%
<b>Celkem</b>	<b>82 759</b>	<b>100,0%</b>



Obr. 9. Členění nepřímých nákladů Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)

### 7.5.1 Nepřímý materiál

Největší položkou, zastupující nepřímé náklady, je nepřímý materiál. S náklady 37 602 korun dosahuje 45,4 % nepřímých nákladů sdružení. Důvody, proč je většina materiálu označena jako nepřímý materiál, jsou popsány již výše v kapitole 7.4.3.

Mezi nepřímý materiál však patří kromě drobného papírnického vybavení také obnovování několika pohotovostních lékárníček a zejména pravidelná obnova velkého množství lanového a lukostřeleckého vybavení.

### 7.5.2 Vzdělávání

Rozdělení nákladů na vzdělávání mezi přímé a nepřímé náklady je popsáno v kapitole 7.3.1. Mezi nepřímé náklady na vzdělávání tak spadá celkem asi 15 500 korun, tedy přibližně 19 % nepřímých nákladů.

Konkrétně se jedná o dotace na dvě vzdělávací akce (Atmokurz a Lektorák) v celkové výši asi 7 200 korun, zaplacení nákladů na společné vánoční setkání členů sdružení a financování dvou supervizí externími supervizory.

### 7.5.3 Propagace sdružení

Mezi náklady na propagaci sdružení, ve výši 7 680 korun (9,3 % nepřímých nákladů) spadají zejména náklady na tisk propagačních letáků a katalogů a zaplacení ročního webového hostingu sdružení. V rámci propagačních letáků a katalogů sdružení jsou propagovány všechny aktivity sdružení – není tedy možné vydělit z této položky propagace na jednotlivé pořádané akce.

### 7.5.4 Náklady na řízení

Náklady na řízení dosahují přibližně 7 500 korun a 9 % nepřímých nákladů sdružení. Jedná se o náklady vzniklé s pořádáním valné hromady, velkého organizačního setkání vždy po ukončené sezóně pořádaných kurzů a proplacení nákladů vzniklých výkonnému výboru s výkonem jeho funkce.

### 7.5.5 Nájem

Nájem v hodnotě 7 200 korun (8,7 % nepřímých nákladů) platí sdružení za využívání garáže jako skladiště pro všechny materiál. O danou garáž se dělí s dalším sdružením, které doplácí zbylou částku do celkové hodnoty nájmu 10 800 korun ročně.

### **7.5.6 Nepřímé osobní náklady**

Nepřímé osobní náklady v roce 2011 byly vyplaceny pouze za zpracování daňové evidence sdružení ve výši 2 000 korun (tedy méně než 2,5 % nepřímých nákladů).

### **7.5.7 Náklady na telefon**

Náklady na telefon ve výši 1,6 % nepřímých nákladů (asi 1 400 korun) jsou spojeny zejména s pořádáním kurzů. Často je však není možné přiřadit přímo konkrétním kurzům z důvodu častých hovorů o nakonec neuzavřených dohodách o spolupráci a také z důvodu vysoké pracnosti a neefektivnosti sledování těchto nákladů. Proto jsou označeny za náklady nepřímé.

### **7.5.8 Nepřímé finanční náklady**

Mezi nepřímými finančními náklady jsou náklady na bankovní služby a náklady na pojištění zodpovědnosti, které je pro všechny členy sdružení pořizováno hromadně ve spolupráci s Českou radou dětí a mládeže. Celková výše nepřímých finančních nákladů je však velmi nízká – pouhé 1 % nepřímých nákladů sdružení – tedy 810 korun.

### **7.5.9 Ostatní nepřímé náklady**

Mezi ostatními nepřímými náklady lze nalézt pouze nepřímé služby. Jedná se zejména o služby právní, tiskové a kopírovací služby pro obecné potřeby sdružení, poštovné a další poplatky. Celkově dosáhly v roce 2011 výše 3 219 korun, tedy téměř 4 % nepřímých nákladů sdružení.

## 8 ANALÝZA SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU ORGANIZACE

V současné situaci ve sdružení existuje velmi jednoduchý kalkulační systém. Vytvářejí se předběžné kalkulace, na jejichž základě určuje sdružení ceny pro účastníky pořádaných akcí. Ty vycházejí z prostého součtu všech předpokládaných přímých nákladů s akcí spojených. K nim je poté připočten příspěvek pro sdružení, používaný k úhradě všech ostatních nepřímých nákladů organizace. Výše tohoto příspěvku je k jednotlivým typům akcí vytvořena odhadem.

Pro tento výpočet má každý člověk, odpovědný za sjednávání daného typu zakázek, připraven soubor v tabulkovém editoru, do nějž pouze zadá některé základní údaje. Výslednou kalkulaci a navrženou cenu poté soubor dopočítá na základě vložených vzorců.

Daná kalkulace pak současně slouží jako rozpočet akce.

### 8.1 Popis běžné kalkulace sdružení

Tabulka číslo 7 ukazuje ukázkovou kalkulaci třídního seznamovacího kurzu. Seznamovací kurzy jsou společně se školními výlety výrazně nejčastěji pořádanými akcemi sdružení. Jejich kalkulace jsou v podstatě totožné. Liší se jen drobně v odměnách vyplácených sjednavatelům.

*Tab. 7. Ukázková kalkulace třídního seznamovacího kurzu Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	5 350
Ubytování instruktorů	2 400
Doprava instruktorů	500
Materiál	500
Sjednavatel	1 000
Ubytování a strava	22 450
Doprava účastníků	756
Vstupné	0
Příspěvek na činnost sdružení	1 500
Rezerva	913
<b>Celkem</b>	<b>35 369</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>1 310</b>

Po sečtení všech přímých nákladů, příspěvku sdružení a rezervy jsou celkové náklady vyděleny předpokládaným počtem účastníků a zaokrouhleny na výslednou cenu.

### 8.1.1 Náklady na instruktory

Ve sdružení se v rámci kurzů běžně vyskytují tři skupiny instruktorů. Šéfinstruktor, který má celý běh kurzu na starosti, je za něj zodpovědný a volí si k sobě instruktora a pomocníka. Instruktorskou pozici mohou zastávat pouze lidé, kteří prošli vzdělávacími semináři o zážitkové pedagogice a mají s danou prací zkušenosti. V roli pomocníka může jet na kurz v podstatě kdokoliv.

Těmto instruktorům náleží za vykonanou práci odměna – viz tabulka číslo 8. K této odměně navíc sdružení přispívá instruktorům na vzdělávací akce související s prací ve sdružení. Posledními náklady jsou příplatky za jednotlivé vykonané práce (vypracování závěrečné zprávy, příprava a odvedení programu s lanovými aktivitami / s lukostřelbou) nebo zastávání role zdravotníka na kurzu.

Celkové náklady na instruktory za třídní kurz s lanovými aktivitami tak dosahují hodnoty 5 350 korun.

*Tab. 8. Náklady na instruktory třídního seznamovacího kurzu Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)*

	Odměna	Příspěvek na vzdělání
Šéfinstruktor	1 800	400
Instruktor	1 350	200
Pomocník	750	200
Lanový program	200	-
Závěrečná zpráva	300	-
Zdravotník	150	-
<b>Celkem</b>	<b>4 550</b>	<b>800</b>

### 8.1.2 Ubytování a stravování instruktorů

Náklady na ubytování a stravování instruktorů jsou závislé od místa pobytu. Ačkoliv většína rekreačních zařízení nabízí ubytování zdarma pro pedagogický dozor, tato sleva je často uplatněna na učitele, kteří jsou na místě přítomni s třídou. Tyto náklady dosahují na třídním kurzu hodnoty okolo 2 400,-.



### **8.1.3 Doprava materiálu a instruktorů**

Náklady na dopravu materiálu potřebného k průběhu programu jsou opět dány místem konání kurzu. Instruktoři si k dopravě zajišťují vlastní vozidlo, v majetku sdružení žádné není. V rámci kalkulace je počítáno s náklady na dopravu ve výši 4,5 Kč / km.

V případě velké vzdálenosti rekreačního střediska, je-li to možné, cestují instruktoři i s materiálem společně s účastníky objednaným autobusem.

### **8.1.4 Materiál**

Na nákup a spotřebu specifického materiálu, který si k realizaci není možné vzít ze skladu sdružení, je počítáno pro třídní kurz s částkou 500 korun. Tato se však podle specifik daných zadavatelem může lišit.

Při většině pořádaných kurzů je však z této částky čerpáno méně – instruktoři si vystačí s běžným materiálem.

### **8.1.5 Odměna sjednavatele**

Odměna sjednavatele za dohodnutí kurzu, smluv a administraci kurzu je stanovena podle náročnosti organizace akce a podle délky jejího trvání. V případě výletů je to 500 korun za den trvání akce, v případě třídních seznamovacích kurzů 1 000 korun.

V případě, že z dané akce zůstane po vyúčtování finanční přebytek, dělí se rovným dílem mezi sjednavatele a sdružení.

### **8.1.6 Ubytování a strava účastníků, doprava účastníků**

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, náklady na ubytování a stravu účastníků, stejně jako na jejich dopravu, jsou sdružením ovlivnitelné velmi obtížně. Jejich hodnota je dána zvoleným rekreačním střediskem, jeho vzdáleností od místa bydliště účastníků a délkou trvání akce.

### **8.1.7 Vstupné**

Na školních výletech pak bývá častým přáním zadavatele také návštěva historické památky, kulturní nebo adrenalinové atrakce. V takovém případě se připočítává do kalkulace vstupné nebo jiný náklad na její zajištění. Jejich výše je však pro organizaci stejně těžko ovlivnitelná, jako ubytování, strava a doprava.

### **8.1.8 Příspěvek na činnost sdružení**

Příspěvek na činnost sdružení je stanoven podobně jako odměna sjezdovatele – u všech typů akcí se však jedná o 500 korun za den trvání akce.

Tato hodnota je jediná, která organizaci cíleně přispívá na úhradu nepřímých nákladů. Je v ní započítána i spotřeba většiny běžného papírnického materiálu, opotřebení vybavení sdružení a podobně.

Jak již bylo zmíněno výše, tato hodnota byla určena odhadem a historicky se neověřuje ani nemění.

### **8.1.9 Rezerva**

K nákladům na kurz se dále přičítá rezerva. Její výše není pevně daná, sjezdovatel ji podle vlastního uvážení může vhodně upravit. Její doporučená hodnota je od sdružení nastavena na minimálně 1 000 korun, avšak nijak nezohledňuje délku trvání kurzu nebo jeho celkový rozpočet.

Hlavním cílem rezervy je chránit se před negativním finančním dopadem akce v případě, že se jí nečekaně zúčastní méně účastníků, což však mají za cíl také nastavené stornoplatky.

## **8.2 Kalkulace dalších pořádaných akcí**

V rámci sdružení jsou všechny kalkulace připraveny velice podobně. V některých bodech se od sebe však liší. Tato specifika jsou objasněna v následujících kapitolách.

### **8.2.1 Kalkulace jednodenních výletů a sportovních dnů**

Kalkulace jednodenních výletů a sportovních dnů je v podstatě totožná s kalkulací pobytových kurzů a výletů. Náklady jsou nižší o ubytování a většinu stravování, často také o dopravu.

Specifický materiál je na podobné akce většinou kalkulován ve výši 200 korun. Pokud má zadavatel specifické požadavky, částka se o ně samozřejmě navýší.

Příspěvek na činnost sdružení i odměna sjezdovatele je stanovena ve výši 500 korun. Doporučená rezerva je nastavena stále na 1 000 korun, často je však nižší.

Tabulka číslo 9 představuje ukázkovou kalkulaci jednodenního výletu společně s obědem v místě konání akce. V nákladech není započítána doprava účastníků, protože místo konání je většinou vybíráno v dostupné vzdálenosti od školy.

*Tab. 9. Ukázková kalkulace programu jednodenního výletu  
Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Náklady na instruktory	2 120
Doprava instruktorů	200
Materiál	200
Sjednavatel	500
Příspěvek sdružení	500
Strava (30 x 80,-)	2 400
Doprava účastníků	0
Rezerva	840
<b>Celkem</b>	<b>6 760</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>250</b>

### 8.2.2 Kalkulace programu na sněžnicích, lanových aktivit a lukostřelby

Kalkulace programů lanových aktivit, lukostřelby, nebo programů na sněžnicích jsou jednodušší. Náklady na instruktory jsou stanoveny čistě odměnou instruktorů, která je nastavena ve výši 100 Kč / hodina. V případě zapojení pomocníka pak dalších 50 Kč / hodina. Programy většinou vedou 2 instruktoři. U všech typů programů je potřeba počítat s určitým trváním přípravy prostoru (lanových překážek, lukostřelnice). Tento čas je samozřejmě započítán instruktorům do odměny.

Doprava materiálu a instruktorů se, zřejmě z důvodu málo časté aktualizace, v jednotlivých kalkulacích liší. Pro lanové aktivity se jedná o 3,5 Kč / km, pro lukostřelbu o 4 Kč / km a pro programy na sněžnicích o spotřebu paliva, k níž se přičítá amortizace ve výši 3 Kč / km.

Odměna sjednavatele je ve všech třech případech 10 % z ceny zakázky.

Protože se nepoužívá žádný specifický materiál, náklady na něj se není třeba zabývat. Je však třeba započítat příspěvek na činnost sdružení společně s amortizací vybavení. Pro všechny aktivity je tato částka nastavena na 500 korun.

Rezervu si sjednavatelé stanovují odhadem. Většinou však sjednávají se zadavatelem celkovou částku zakázky, bez ohledu na počet účastníků. Rezervu, která běžně kryje zejména menší než očekávanou účast žáků, tedy nepovažují za příliš důležitou.

*Tab. 10. Ukázková kalkulace programu lanových aktivit  
Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	1 400
Doprava lektorů	300
Sjednavatel	220
Příspěvek sdružení	500
<b>Celkem</b>	<b>2 420</b>
Počet účastníků	108
<b>Celkem na studenta</b>	<b>22</b>

V tabulce číslo 10 je zobrazena ukázková kalkulace programu lanových aktivit pro 4 školní třídy. Program je připraven na 4 hodiny, započítány jsou 3 hodiny na přípravu a zrušení překážek.

### 8.2.3 Kalkulace příměstských táborů

Příměstské tábory pořádá sdružení nově od roku 2013. Kalkulace je navržena podle tabulky číslo 11. Výrazně největší položkou jsou náklady na instruktory, následovány těsně náklady na stravování. Pronájem prostor se předpokládá ve výši 1 000 korun za turnus. Kalkulace nepracuje s náklady na dopravu materiálu a instruktorů.

*Tab. 11. Ukázková kalkulace programu lanových aktivit  
Atmosféra o.s. (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	10 565
Pronájem prostor	1 000
Materiál	500
Sjednavatel	1 500
Příspěvek sdružení	2 000
Strava	8 400
Propagace	515
<b>Celkem</b>	<b>24 480</b>
Počet účastníků	20
<b>Celkem na účastníka</b>	<b>1 224</b>

Výpočet nákladů na propagaci vychází z nákladů 2060 korun za reklamu v trolejbusech zlínské MHD, která je zaměřena pouze na příměstské tábory. Protože jsou plánovány 4 turnusy, částka je mezi ně rovnoměrně rozdělena.

Příspěvek na sdružení ve výši 2 000 korun je stanoven opět odhadem na základě porovnání s příspěvkem z jiných akcí.

#### **8.2.4 Ostatní kalkulace**

Ostatní kalkulace se týkají zejména interních akcí nebo aktivit spojených s grantovými výzvami a podobně. Tyto jsou většinou specifické a vyžadují individuální přístup. Základní výpočet je však velmi podobný s předchozími kalkulacemi. Očekávané přímé náklady, do nichž je potřeba započítat specifické náklady dané akce (specifický materiál, náklady na lektora v případě vzdělávacích seminářů a podobně) se navýší o příspěvek pro sdružení v odhadnuté hodnotě. Jedná-li se o interní akci nabízenou zejména členům organizace, příspěvek pro sdružení se nekalkuluje.

### **8.3 Výsledky kalkulačního systému**

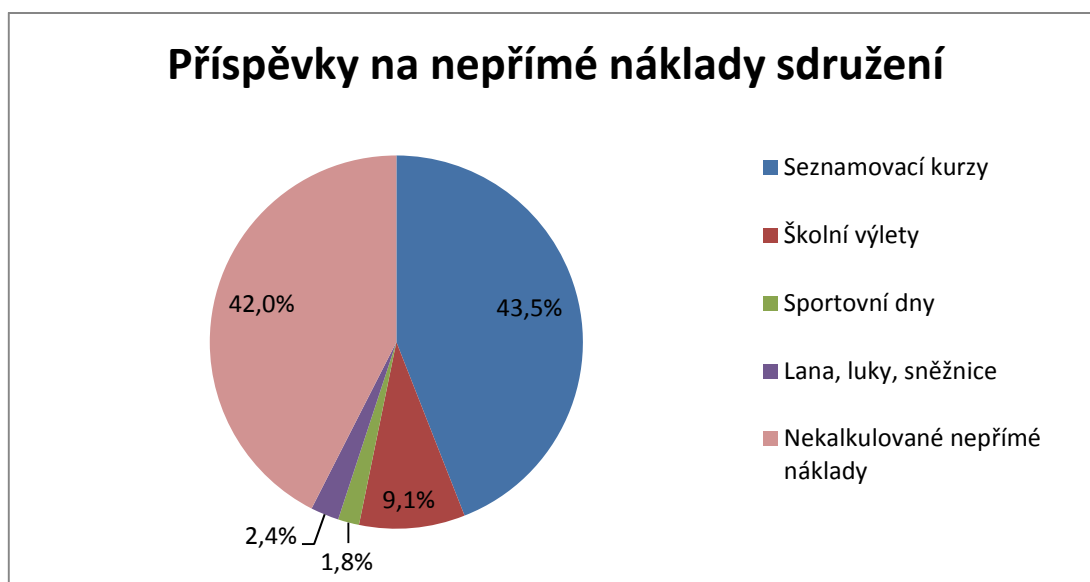
Z popisu kalkulačního systému vyplývá poměrně vysoká přesnost v přiřazování přímých nákladů, jejichž přiřazení je však pro sdružení poměrně snadné. V oblasti výrazně obtížnějšího přiřazování nákladů nepřímých však kalkulace pracují pouze s odhady vznikajících nákladů.

Tabulka číslo 12 ukazuje příspěvek jednotlivých akcí na nepřímé náklady sdružení, množství těchto akcí v roce 2011 a celkový příspěvek na nepřímé náklady, které takto byly kalkulovány. Lze vidět, že přestože nepřímé náklady sdružení dosahují výše 82 759 korun, příspěvky byly kalkulovány pouze ve výši 48 500 korun. Zbytek této částky byl tedy dotován z vyšších příjmů (vyšší množství účastníků než bylo kalkulováno) a z uspořené výdajů (v oblasti rezerv, nákladů na specifický materiál a podobně).

Lze také vidět, že výrazně největší příspěvek pochází ze seznamovacích kurzů, po velkém odstupu pak ze školních výletů.

Tab. 12. Příspěvky na činnost sdružení dle typu pořádaných akcí (vlastní zpracování)

Typ akce	Příspěvek za akci	Počet akcí	Příspěvek celkem
Seznamovací kurzy	1 500	25	37 500
Školní výlety	1 500	5	7 500
Sportovní dny	500	3	1 500
Lana, luky, sněžnice	500	4	2 000
Ostatní aktivity	0	4	0
<b>Celkem</b>			<b>48 500</b>
Nepřímé náklady			82 759
<b>Rozdíl</b>			<b>-34 259</b>



Obr. 10. Poměr splácení nepřímých nákladů sdružení jednotlivými typy pořádaných akcí (vlastní zpracování)

#### 8.4 Zhodnocení kalkulačního systému

Na základě popisu a výše uvedených informací lze kalkulační systém sdružení označit za velmi přesný v přiřazování přímých nákladů, ovšem velice nepřesný a nedostatečný v oblasti přiřazování nákladů nepřímých. Vzhledem k tomu, že nepřímé náklady představují asi třetinu sdružením ovlivnitelných nákladů, jedná se o potenciální riziko pro finanční zdraví organizace.

Z dalších oblastí lze za silnou stránku kalkulací označit jednoduchost výpočtu, která společně s předpřipravenými tabulkovými editory výrazně zjednodušuje práci s jednavatelem při domlouvání ceny se zadavatelem. Toto umožňuje také velmi pružně upravovat výpočet

nákladů podle možných změn oproti původnímu návrhu. Výhodou je také velice podobný systém výpočtu kalkulace pro různé nabízené služby, díky čemuž se v jednotlivých kalkulacích snadno orientuje.

Za problematickou oblast mohou být naopak označeny neaktualizované hodnoty v rámci kalkulací jednotlivých produktů (rozdíly v kalkulovaných nákladech na dopravu), nejasné nastavení rezerv v rámci kurzů, které nezohledňují rozpočet akcí a v neposlední řadě také strnulost kalkulačního systému, který není podrobován kontrole a korekci.

## 9 PROJEKT MODIFIKACE SOUČASNÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU ORGANIZACE

Jak bylo popsáno v předcházejícím textu, současný systém kalkulací sdružení nedokáže přesně určit původ nepřímých nákladů a přiřadit je k jejich reálným původcům. Částka, která je na úhradu těchto nákladů v kalkulacích vyčleněna, nepostačuje k jejich úhradě a vzniklý rozdíl musí být splácen z ekonomických přebytků pořádaných akcí.

### 9.1 Rozčlenění kalkulací

Z hlediska spotřebovaných typů nákladů a zejména z hlediska spotřeby nepřímých nákladů, které při zajišťování jednotlivých akcí sdružení vznikají, je možné rozčlenit tři základní skupiny kalkulací. První z nich je kalkulace nejčastějších kurzů pořádaných sdružením – seznamovací kurzy a školní výlety, včetně jednodenních výletů a sportovních dnů. Druhou skupinou jsou kalkulace lanových aktivit, lukostřelby a programů na sněžnicích. Třetí typ zastupují kalkulace na nově vznikající příměstské tábory.

Teoreticky by bylo možné označit za čtvrtou skupinu kalkulace ostatních aktivit sdružení. Tyto jsou však, jak již bylo popsáno v kapitole 8.2.4, připravovány individuálně podle aktuálních potřeb. Na úhradě nepřímých nákladů se nepodílejí, nepřímé náklady s jejich organizací vznikají pouze výjimečně a v minimální výši. Pořádání podobných aktivit je navíc silně nepravidelné.

#### 9.1.1 Seznamovací kurzy, školní výlety a sportovní dny

V případě seznamovacích kurzů a školních výletů bývá největší nákladovou položkou ubytování a stravování. V případě vzdáleného místa realizace pak také doprava. Kromě těchto specifíků je spotřeba přímých i nepřímých nákladů na těchto akcích v těsném vztahu k délce jejich trvání, případně také množství účastníků.

Na základě toho mohou být kalkulace připadající na tuto skupinu aktivit rozpočítány dělením podle poměrových čísel, zvolených právě dle délky trvání akce a dle množství zapojených účastníků.



### 9.1.2 Lanové aktivity, lukostřelba, programy na sněžnicích

Hlavní nákladovou položkou v kalkulaci těchto aktivit je odměna instruktorů připravujících program. V případě velké vzdálenosti místa realizace pak také doprava. Příspěvek pro sdružení a odměna sjezdovatele zastupuje spíše menší část nákladů.

V rámci těchto pořádaných akcí je struktura programu v podstatě předem známá a není třeba složité domluvy se zadavatelem. Organizace a sjednání daného programu je tak mnohem jednodušší než například v případě sportovních dní - ačkoliv délka trvání je s nimi srovnatelná.

### 9.1.3 Příměstské tábory

Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, příměstské tábory jsou v nabídce sdružení nově od roku 2013. Z předběžné kalkulace vyplývá, že největší nákladové položky budou odměny instruktorům a náklady na stravu.

Z toho důvodu, že v roce 2011 nebyly příměstské tábory pořádány, není možné zohlednit jejich vliv na spotřebu nepřímých nákladů z toho roku. Pro výpočet kalkulace je však informace o spotřebě nepřímých nákladů potřebná.

Z toho důvodu bude v dalších kapitolách bráno v potaz, zda pořádání příměstských táborů změní spotřebu jednotlivých nepřímých nákladů a jakým způsobem. S těmito údaji pak bude počítáno v rámci nového návrhu kalkulací.

Pro výše uvedený výpočet bude předpokládána realizace plánovaných 4 běhů příměstského tábora, vždy za účasti 20 účastníků.

## 9.2 Volba vhodných metod kalkulací pro organizaci

Rozsah ani množství poskytovaných služeb sdružení není příliš veliké a potřebné kalkulace nevyžadují příliš složité operace. Z toho důvodu se jako vhodný typ kalkulace jeví typ přírážkové – i přes problémy, které s sebou její využití v rámci sektoru služeb přináší. Hlavním nedostatkem současného kalkulačního systému je totiž neschopnost přesného přiřazení nepřímých nákladů, což přírážková kalkulace umožní.

Problémy s volbou vhodné rozvrhové základny by neměly být u sdružení příliš výrazné – jednotlivé typy nejčastěji pořádaných aktivit jsou si kalkulačně i nákladově poměrně hodně podobné.

Ve skupině seznamovacích kurzů, školních výletů pobytových i jednodenních a sportovních dnů budou poté náklady rozpočítány na základě kalkulace dělením s poměrovými čísly.

### 9.3 Alokace nákladů

Tato kapitola se bude zabývat přiřazováním vhodných rozvrhových základů jednotlivým nepřímým nákladům tak, aby mohly být nepřímé náklady co nejpřesněji a nejvěrohodněji přiřazeny k akcím, s nimiž souvisí. V rámci tohoto přiřazování bude zohledněn vznik nové významné nabízené služby – příměstského tábora. Bude uvažováno, zda organizace příměstských táborů ovlivní výši nepřímých nákladů sdružení a jak výrazně.

#### 9.3.1 Nepřímý materiál

Spotřeba nepřímého materiálu je největší položkou nepřímých nákladů organizace. Dosažuje téměř 38 000 korun za rok. Na seznamovacích kurzech a školních výletech je spotřeba materiálu v podstatě srovnatelná, neboť program bývá velice podobný. Sportovní dny nebo jednodenní výlety opět mají velice podobnou programovou strukturu a tak je spotřeba – úměrně délce trvání akce a počtu účastníků – také srovnatelná.

Je však velmi složité porovnat spotřebu nepřímého materiálu s lanovými nebo lukostřeleckými programy. U nich většinou nedochází k žádné, nebo jen minimální spotřebě materiálu, zato k mnohem vyššímu opotřebení lan nebo lukostřelecké výbavy. Sdružení proto předpokládá, že opotřebení je se spotřebou papírnického materiálu srovnatelné.

Za nejvhodnějšího nositele nákladů lze v tomto případě považovat počet účastníků zapojených do programu a dny programu. Je však třeba si uvědomit, že na lanových programech je většinou jedna skupina účastníků zapojena přibližně jednu až dvě hodiny. Čtyři hodinové programy pro 4 třídy sice obslouží více než 100 účastníků, současně zapojených je však vždy asi 25.

Tabulka 13 ukazuje výpočet nákladů na účastníka a den. Vzhledem k výši nákladů téměř 38 000 korun a počtu dnů, kteří celkem strávili jednotliví účastníci na kurzu, je celková hodnota nákladů na nepřímý materiál za účastníka a den přibližně 14,69 koruny.

Tab. 13. Výpočet nákladů na nepřímý materiál na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na materiál celkem	37 602
Počet účastníků x dnů	2 559
<b>Náklad na účastníka a den</b>	<b>14,69</b>

V tabulce 14 je dále zobrazeno rozečtení daných nákladů mezi seznamovací kurzy a výlety a mezi programy s lany, luky a sněžnicemi. Plánovaná realizace příměstských táborů povede k dalšímu navýšení nákladů na nepřímý materiál. Toto navýšení lze předpokládat úměrně současným nákladům a lze jej odhadnout z množství plánovaných účastníků a dnů na táboře strávených.

Pro příměstské tábory je tedy potřeba počítat s náklady na nepřímý materiál ve výši přibližující se 6 000 korunám.

Tab. 14. Rozečtení nákladů na nepřímý materiál (vlastní zpracování)

Aktivita	Počet účastníků a dnů	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	2 459	36 133
Lana, luky, sněžnice	100	1 469
Příměstské tábory	400	5 878

### 9.3.2 Vzdělávání

Druhou nejvýraznější položkou nepřímých nákladů jsou nepřímé náklady na vzdělávání instruktorů. Většina dotovaného vzdělávání pro členy sdružení je volena tak, aby byla přínosná z mnoha instruktorských hledisek. Odbornější vzdělávání – například „Instruktor lanových aktivit“ nebo „Zdravotník zotavovacích akcí“ není sdružením přímo dotováno. Jeho držitelé však jsou při využívání svého oprávnění na kurzech speciálně odměňováni.

Z důvodu obecného zaměření vzdělávání a tedy potenciálu k využití tohoto rozvoje na všech akcích pořádaných sdružením je tedy vhodné náklady vhodně rozčlenit mezi všechny aktivity pořádané sdružením.

Jako vhodná rozvrhová základna se proto jeví počet instruktorů a jimi strávených dní na pořádaných akcích.

S příchodem příměstských táborů se nepočítá s nárůstem nákladů na vzdělávání v organizaci. Vzniklé náklady jsou ale rozpočítávány právě i na příměstské tábory, z toho důvodu, že dovednosti rozvíjené při vzdělávání budou instruktory uplatňovány právě i na příměstských táborech.

Tab. 15. Výpočet nákladů na vzdělávání na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na vzdělávání celkem	15 479
Počet instruktorů x dnů	299
<b>Náklad na instruktora a den</b>	<b>51,77</b>

V tabulce 16 je zobrazeno množství nákladů přiřazených jednotlivým aktivitám sdružení právě za vzdělávání. U lanových aktivit je hodnota instruktorů a dnů poměrně nízká, protože v daném roce byly občasnými pomocníky i instruktoři nespádající pod sdružení, kteří se tedy v jeho rámci nevzdělávali.

Tab. 16. Rozečtení nákladů na vzdělávání (vlastní zpracování)

Aktivita	Počet instruktorů a dnů	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	233	12 062
Lana, luky, sněžnice	6	311
Příměstské tábory	60	3 106

### 9.3.3 Propagace

Propagace sdružení probíhá ve formě letáků a katalogů, distribuovaných zejména do škol, třídních kolektivů a zájmových kroužků a také ve formě internetových stránek sdružení. Letáky, katalogy i webové stránky nabízejí v podstatě všechny činnosti sdružení, vyjma nových příměstských táborů, a mezi náklady na propagaci jednotlivých typů akcí tedy není žádný rozdíl.

Vhodným nositelem nákladů lze tedy v tomto případě označit uspořádanou akci, bez ohledu na její velikost.

Tabulka 17 zobrazuje náklady na propagaci na rozvrhovou základnu. V průměru lze vidět, že náklady na propagaci jedné uspořádané akce jsou téměř 170 korun.

Tab. 17. Výpočet nákladů na propagaci na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na propagaci celkem	7 680
Počet akcí	47
<b>Náklad na akci</b>	<b>166,96</b>

Příměstské tábory mají připravenou vlastní reklamní a letákovou kampaň, která je kalkulována samostatně – letáky jsou rozmístěny po prostředcích městské hromadné dopravy ve Zlíně a celkové náklady na danou propagaci činí asi 2060 korun. Naopak informace o tábo-

rech nejsou součástí sdružením jinak běžně používaných letáků a katalogů. Z toho důvodu nebyly tábory v rámci rozčlenění nákladů na propagaci započítány.

Tab. 18. Rozečtení nákladů na propagaci (vlastní zpracování)

Aktivita	Počet akcí	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	43	7 026
Lana, luky, sněžnice	4	654

### 9.3.4 Náklady na řízení

Náklady na řízení v sobě zahrnují náhrady nákladů výkonnému výboru a náklady s pořádáním valné hromady sdružení. Tyto náklady vznikají sdružení bez ohledu na množství uspořádaných akcí. Přesto lze konstatovat, že typům akcí s větším dopadem na činnost nebo pověst sdružení se výkonný výbor i valná hromada zabývají více. Větší důraz je tedy kladen zejména na akce s vyšší četností a větším rozpočtem.

Za vhodného nositele nákladů se tedy jeví součet kalkulovaných přímých nákladů na uspořádání daných akcí. Vzhledem k poměru přímých a nepřímých nákladů v organizaci je však v tabulce 19 pro přehlednost zobrazena hodnota přiřazených nepřímých nákladů na 1 000 korun namísto 1 Kč.

Tab. 19. Výpočet nákladů na řízení na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na řízení	7 433
Přímé náklady	608 140
<b>Náklady na řízení na 1 000 Kč přímých nákladů</b>	<b>12,22</b>

Pořádání příměstských táborů by nemělo výši vzniklých nákladů na řízení organizace nijak ovlivnit. Byly tedy rozpočítány i mezi tyto tábory a to podle očekávaných přímých nákladů. S ohledem na vysoké přímé náklady spojené s dopravou a ubytováním na dlouhodobé kurzy je však většina těchto nákladů přiřazena právě kurzům.

Tab. 20. Rozečtení nákladů na řízení (vlastní zpracování)

Aktivita	Přímé náklady	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	499 880	6 110
Lana, luky, sněžnice	10 340	126
Příměstské tábory	97 920	1 197

### 9.3.5 Nájem

Výše nájemného za garáž, která je používána jako sklad sdružení, dosahuje 7 200 korun. S ohledem na to, že množství použitého materiálu na akce je v podstatě závislé od počtu účastníků a doby trvání akce, lze za nejvhodnějšího nositele nákladů považovat počet účastníků programu a dny trvání programu.

Stejně jako v případě nositele nepřímých nákladů na materiál je potřeba tento počet upravit tak, aby odpovídal množství reálně v jednu chvíli zapojených účastníků.

*Tab. 21. Výpočet nákladů na nájem na rozvrhovou základnu  
(vlastní zpracování)*

Náklady na nájem	7 200
Počet účastníků x dnů	2 959
<b>Náklad na účastníka a den</b>	<b>2,43</b>

Podobně jako u nákladů na řízení nebo vzdělávání, náklady na nájem se s pořádáním příměstských táborů zřejmě nijak měnit nebudou. Rozečtení nákladů mezi jednotlivé typy kalkulací pak přehledně zobrazuje tabulka 22.

*Tab. 22. Rozečtení nákladů na nájem (vlastní zpracování)*

Aktivita	Počet účastníků a dnů	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	2 459	5 983
Lana, luky, sněžnice	100	243
Příměstské tábory	400	973

### 9.3.6 Nepřímé osobní náklady

Nepřímé osobní náklady ve výši 2 000 korun byly ve sdružení použity na zpracování daňové evidence sdružení. Jako nejvhodnější nositel nákladů je proto určeno množství zpracovaných daňových dokladů souvisejících s danou akcí.

Množství zpracovaných dokladů s příchodem příměstských táborů s největší pravděpodobností silně vzroste. Proto se předpokládá, že by odměna za zpracování účetnictví pro člena sdružení, který se jím zabývá, byla navýšena o 1 000 korun.

Zdaleka ne všechny doklady zpracované ve sdružení však lze přiřadit k jednotlivým typům akcí. Ty doklady, u nichž je to možné, jsou vyčleněny a započítány jako rozvrhová základna pro poměrovou část nepřímých osobních nákladů. Náklady na zpracování dokladů, kte

ré nebylo možno přiřadit konkrétním poskytovaným službám, jsou přiřazeny do ostatních nepřímých nákladů a rozpočítány na základě přímých nákladů. Z toho důvodu dosahuje hodnota rozpočítávaných nepřímých osobních nákladů nižší hodnoty než 2 000 korun uvedených v kapitole 7.5.

*Tab. 23. Výpočet nepřímých osobních nákladů na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)*

Nepřímé osobní náklady celkem	3 000
Počet dokladů celkem	390
<b>Náklad na doklad</b>	<b>7,69</b>
Vyčleněné nepřímé osobní náklady	1 885
Počet dokladů	245

Tabulka 24 pak zobrazuje rozpočtené náklady za zpracování vyčleněných dokladů na jednotlivé typy pořádaných akcí.

*Tab. 24. Rozečtení nepřímých osobních nákladů (vlastní zpracování)*

Aktivita	Počet dokladů	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	133	1 023
Lana, luky, sněžnice	14	108
Příměstské tábory	98	754

### 9.3.7 Náklady na telefon

Náklady na telefon ve výši asi 1 400 korun jsou propláceny sjednavatelům školních výletů, seznamovacích kurzů a sportovních dnů. Sjednavatelé ostatních aktivit většinou nepotřebují kvůli domlouvaným aktivitám příliš telefonovat, proto se jim telefony neproplácejí.

Za vhodného nositele nákladů lze za školní výlety, sportovní dny a seznamovací kurzy označit množství uzavřených smluv.

Za lanové aktivity, lukostřelbu a programy na sněžnicích se však náklady na telefon neproplácejí a tedy se ani nekalkulují. Stejně tak nejsou náklady na telefon propláceny za organizaci příměstských táborů.

Celkové náklady na telefon jsou proto přiřazeny k nákladům na seznamovací kurzy a školní výlety. V tabulce 25 jsou pak zobrazeny náklady na telefon na jednu běžnou uzavřenou smlouvu.

Tab. 25. Výpočet nákladů na telefon na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na telefon celkem	1 336
Počet smluv	16
<b>Náklady na smlouvu</b>	<b>83,50</b>

### 9.3.8 Finanční náklady – pojištění

Mezi finančními náklady v celkové výši 810 korun jsou uvedeny také poplatky bance, které však činí v roce 2011 pouhých 30 korun (tedy méně než 0,05% nepřímých nákladů). Přesto jsou pro věrohodnost výpočtu odečteny. Jsou započítány v rámci ostatních nepřímých nákladů. Zbytek částky finančních nákladů činí pojištění zodpovědnosti instruktorů sdružení.

Nejsou však pojištěni zcela všichni instruktoři, kteří pro sdružení akce realizují – většinou se jedná o členy sdružení v pozicích šéfinstruktorů, kteří jsou za program, jeho průběh a bezpečnost, odpovědní.

Za nejvhodnějšího nositele nákladů pro pojištění instruktorů byl zvolen počet pojištěných instruktorů a dnů při realizaci programu. Nositel nákladů je tedy podobný jako u nákladů na vzdělávání, počet instruktorů je však třeba upravit tak, aby byli započítáni pouze pojištění instruktoři.

Tab. 26. Výpočet nákladů na pojištění na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)

Náklady na pojištění celkem	780
Počet instruktorů x dnů	124
<b>Náklad na instruktora a den</b>	<b>6,29</b>

Tabulka 27 pak přehledně zobrazuje rozpočtené náklady na pojištění po upravení počtu instruktorů na jednotlivých typech akcí.

Tab. 27. Rozečtení nákladů na pojištění (vlastní zpracování)

Aktivita	Počet instruktorů a dnů	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	98	640
Lana, luky, sněžnice	6	39
Příměstské tábory	20	131



### 9.3.9 Ostatní nepřímé náklady

Ostatní nepřímé náklady v celkové částce 3219 korun jsou součtem nákladů, které se nepodařilo přiřadit do žádné jiné ze zvolených skupin nákladů. V této položce jsou započítány náklady, které často nijak nesouvisí spolu navzájem. Přiřazení k jejich reálným nákladovým nositelům je možné pouze velmi složitě.

Z toho důvodu byl za nositele nákladů pro ostatní nepřímé náklady zvolen součet přímých nákladů, stejně jako u nákladů na řízení.

K hodnotě nepřímých nákladů však muselo být připočteno 30 korun z položky finančních nákladů za poplatky bance a zejména 1 115 korun jako část nepřímých osobních nákladů za zpracování daňové evidence sdružení.

*Tab. 28. Výpočet ostatních nepřímých nákladů na rozvrhovou základnu (vlastní zpracování)*

Ostatní nepřímé náklady	4 364
Přímé náklady	608 140
<b>Nepřímé náklady na 1 000 Kč přímých nákladů</b>	<b>7,18</b>

V tabulce 28 byla pro přehlednost použita rozvrhová základna 1 000 Kč přímých nákladů, na niž připadá 7,18 korun ostatních nepřímých nákladů. Tabulka 29 pak přehledně zobrazuje rozpočítání těchto nákladů na jednotlivé akce.

*Tab. 29. Rozečtení ostatní nepřímých nákladů (vlastní zpracování)*

Aktivita	Přímé náklady	Kalkulované náklady
Seznamovací kurzy a výlety	499 880	3 587
Lana, luky, sněžnice	10 340	74
Příměstské tábory	97 920	703

## 9.4 Přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým typům kalkulací služeb

Tabulka 30 zobrazuje přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým typům kalkulací. S ohledem na strukturu pořádaných akcí sdružením není překvapující, že většina nepřímých nákladů je přiřazena seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům. Při nepřímých nákladech téměř 74 000 korun se jedná o více než čtyři pětiny všech nepřímých nákladů sdružení.

Celkové nepřímé náklady počítají i s odhadovaným navýšením těchto nákladů v souvislosti s pořádáním příměstských táborů. Z toho důvodu jsou v součtu o 6 878 korun vyšší než náklady uvedené v kapitole 7.5.

Tab. 30. Přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým kalkulacím (vlastní zpracování)

Typ akce	Nepřímé náklady	Procentuální vyjádření
Seznamovací kurzy a výlety	73 877	82,42 %
Lana, luky, sněžnice	3 023	3,37 %
Příměstské tábory	12 736	14,21 %
<b>Celkem</b>	<b>89 636</b>	<b>100,00 %</b>

#### 9.4.1 Přiřazení nepřímých nákladů seznamovacím kurzům a výletům

Přiřazené nepřímé náklady seznamovacím kurzům a výletům dosahují více než 80 % nepřímých nákladů sdružení. Jejich struktura je zobrazena v tabulce 31.

Tab. 31. Přiřazené nepřímé náklady k seznamovacím kurzům a výletům (vlastní zpracování)

Aktivita	Přiřazené nepřímé náklady
Materiál	36 133
Vzdělávání	12 062
Propagace	7 026
Náklady na řízení	6 110
Nájem	5 983
Nepřímé osobní náklady	1 023
Telefon	1 336
Pojištění	616
Ostatní nepřímé náklady	3 587
<b>Celkem</b>	<b>73 877</b>

Přiřazení nepřímých nákladů seznamovacím kurzům a výletům vyžaduje ještě rozečtení těchto nákladů za pomoci poměrových čísel.

Tabulka 32 zobrazuje výpočet poměrových čísel akcí pořádaných a kalkulovaných v roce 2011. V tabulce je také uveden referenční kurz v době trvání jednoho dne a počtu 27 účastníků. Právě na základě počtu účastníků a dnů, které stráví na kurzu, jsou vypočítána poměrová čísla.

Tab. 32. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům (vlastní zpracování)

Typ akce	Počet dní	Počet účastníků	Dny x účastníci	Poměrové číslo
Referenční kurz	1	27	27	1
Seznamovací kurz	3	27	81	3
Školní výlet	3	27	81	3
Jednodenní výlet	1	27	27	1
Sportovní den A	1	95	95	3,5
Sportovní den B	1	50	50	1,85

Na základě těchto poměrových čísel a četnosti pořádaných akcí poté byla vypočtena rozvrhová základna pro přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým konkrétním akcím. Touto rozvrhovou základnou je součet poměrových čísel všech pořádaných akcí tohoto typu kalkulace. Přehledně tento výpočet zobrazuje tabulka 33.

Tab. 33. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům (vlastní zpracování)

Typ akce	Poměrové číslo	Počet akcí	Celkem	Přidělené náklady
Seznamovací kurz	3	25	75	57 507
Školní výlet	3	5	15	11 501
Jednodenní výlet	1	1	1	767
Sportovní den A	3,5	1	3,5	2 684
Sportovní den B	1,85	1	1,85	1 418
<b>Celkem</b>			<b>96,35</b>	<b>73 877</b>

Z poměru celkových přidělených nepřímých nákladů a součtu poměrových čísel byly vypočítány nepřímé náklady na referenční kurz s poměrovým číslem 1. Dosahují výše 767 korun. Na podobný kurz by podle současné kalkulace bylo kalkulováno 500 korun. Podle něj jsou poté propočítány přiřazené nepřímé náklady i u ostatních typů kurzů. U nejčastějších seznamovacích kurzů dosahují hodnoty 2 300 korun, oproti dříve kalkulovaným 1 500 korunám. Celkový nárůst kalkulovaných nepřímých nákladů tak dosahuje více než 50 % jejich původní hodnoty. Z hlediska ceny kurzu však tento rozdíl zřejmě nebude pro účastníky pořádaných akcí příliš zásadní.

Všechny přiřazené náklady k jednotlivým kurzům proběhlým v roce 2011 jsou přehledně zobrazeny v tabulce 34.

Tab. 34. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům (vlastní zpracování)

Typ akce	Počet dní	Počet účastníků	Poměrové číslo	Náklady
Referenční kurz	1	27	1	767
Seznamovací kurz	3	27	3	2 300
Školní výlet	3	27	3	2 300
Jednodenní výlet	1	27	1	767
Sportovní den A	1	95	3,5	2 684
Sportovní den B	1	50	1,85	1 418

#### 9.4.2 Přiřazení nepřímých nákladů lanovým aktivitám a příměstským táborem

Struktura nepřímých nákladů přiřazených lanovým aktivitám a příměstským táborem je zobrazena v tabulce 35.

Tab. 35. Přiřazené nepřímé náklady k lanovým aktivitám, lukostřelbě a sněžnicím (vlastní zpracování)

Aktivita	Přiřazené nepřímé náklady
Materiál	1 469
Vzdělávání	311
Propagace	654
Náklady na řízení	126
Nájem	243
Nepřímé osobní náklady	108
Telefon	0
Pojištění	38
Ostatní nepřímé náklady	74
<b>Celkem</b>	<b>3 023</b>

Toto rozčlenění již nebylo třeba specifikovat pomocí poměrových čísel, neboť všechny typy pořádaných aktivit i jejich rozsah jsou si velice podobné. Kalkulované nepřímé náklady na jednu akci tedy dosahují 756 korun.

V porovnání se současnými kalkulovanými náklady 500 korun se taktéž jedná o více než 50 % nárůst nepřímých nákladů.

Tab. 36. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům (vlastní zpracování)

Typ akce	Přiřazené náklady celkem	Počet akcí	Náklady na akci
Lana, luky, sněžnice	3 023	4	756

### 9.4.3 Přiřazení nepřímých nákladů příměstským táborům

Struktura nepřímých nákladů přiřazených příměstským táborům je přehledně zobrazeno v tabulce 37. Vzhledem k prvnímu konání těchto táborů v letošním roce je však potřeba počítat s tím, že uvedené hodnoty bude potřeba na konci sezony ověřit a případně upravit.

Tab. 37. Přiřazené nepřímé náklady k příměstským táborům  
(vlastní zpracování)

Aktivita	Přiřazené nepřímé náklady
Materiál	5 878
Vzdělávání	3 106
Propagace	0
Náklady na řízení	1 197
Nájem	973
Nepřímé osobní náklady	754
Telefon	0
Pojištění	126
Ostatní nepřímé náklady	703
<b>Celkem</b>	<b>12 736</b>

Nepřímé náklady na pořádání příměstských táborů jsou kalkulovány ve výši 3 184 korun za jeden běh. Tento nárůst o 1 184 korun je tak, stejně jako v případě lanových aktivit a seznamovacích kurzů a školních výletů, vyšší než 50 %.

Tab. 38. Přiřazení nepřímých nákladů příměstským táborům (vlastní zpracování)

Typ akce	Přiřazené náklady celkem	Počet akcí	Náklady na akci
Příměstské tábory	12 736	4	3 184

## 9.5 Další úpravy v rámci kalkulačního systému

V následující kapitole bude zmíněno několik dalších drobných návrhů na úpravu kalkulačního systému.

### 9.5.1 Cestovné a náklady na dopravu

Jak již bylo zmíněno výše, v rámci kalkulací jednotlivých akcí není pevně sjednocená kalkulovaná výše cestovních náhrad. Vzhledem k tomu, že sdružení zastává jednotný přístup k proplácení cestovních náhrad při jízdě vlastním vozidlem, a to proplácení 4,50 Kč/km, je pravděpodobné, že pouze jednotlivé kalkulační metody nebyly včas aktualizovány. Pro

návrh výpočtů kalkulací proto bude dále počítáno s náklady na úhradu cestovného právě v této výši.

Zároveň byly náklady na dopravu materiálu zavedeny navíc do kalkulace příměstských táborů, v níž byla tato položka opomenuta.

### **9.5.2 Rezerva**

S rezervou se počítá pouze v rámci kalkulace školních výletů a seznamovacích kurzů. Tato rezerva je nastavena zejména z důvodu krytí vypadlých příjmů vzniklých nečekanou neúčastí účastníků. Její výše je nastavena na 1 000 korun bez ohledu na délku trvání kurzu, počet účastníků nebo jeho rozpočet.

Vzhledem k tomu, že při pořádání dalších akcí se s rezervou vůbec neuvažuje a přesto nemají problém s pokrytím svých nákladů (při dřívějším typu kalkulace), je možné rezervy z kalkulačního vzorce zcela vypustit. Ve sdružení je nastavena přiměřená výše storno poplatků. Tyto by měly být k pokrytí případných vypadnutých příjmů za již vzniklé náklady dostatečné.

## 10 VERIFIKACE NAVRŽENÉHO ŘEŠENÍ

V následující kapitole budou představeny kalkulace sdružení upravené podle zjištěných poznatků a porovnány s kalkulacemi současnými. K tomuto porovnání budou zvoleny reálné kalkulace využití v roce 2011 ve sdružení. Poté budou výsledky nových kalkulací zhodnoceny, budou identifikována rizika působící v rámci zavedení nových kalkulací a navržena opatření proti těmto případným rizikům.

### 10.1 Kalkulace jednotlivých produktů a jejich srovnání s navrhovanou kalkulací

V rámci porovnávání současných a navrhovaných kalkulací budou v potaz brány nejen nové výpočty přiřazení nepřímých nákladů, ale také další navržená doporučení. Pro verifikaci navržených řešení budou využity 4 časté typy kalkulací – kalkulaci seznamovacího kurzu, kalkulaci jednodenního školního výletu, kalkulaci lanových aktivit pro 4 třídy a nově vznikající kalkulaci příměstských táborů.

#### 10.1.1 Kalkulace třídního seznamovacího kurzu

Současná kalkulace třídního seznamovacího kurzu v relativní blízkosti školy na rekreačním středisku Revika je uvedena v tabulce 39. Cena pro jednoho studenta dosahuje 1 310 korun.

*Tab. 39. Současná kalkulace třídního seznamovacího kurzu (vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	5 350
Ubytování instruktorů	2 400
Doprava instruktorů	500
Materiál	500
Sjednavatel	1 000
Ubytování a strava	22 450
Doprava účastníků	756
Vstupné	0
Příspěvek na činnost sdružení	1 500
Rezerva	913
<b>Celkem</b>	<b>35 369</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>1 310</b>

Pro navrhovanou kalkulaci byla vypočtena nová výše příspěvku na činnost sdružení ve výši 2 300 korun namísto původních 1 500 korun. Naopak zrušena byla kalkulovaná rezerva, která právě na tyto kurzy činila, kvůli zaokrouhlení ceny pro účastníky, 913 korun. Navrhovaná kalkulace je zobrazena v tabulce 40.

Celkové náklady tedy poklesly o 113 korun a konečná cena pro účastníky mírně klesla na 1 306 korun. Z hlediska potenciálních účastníků kurzů se tak jedná o zcela zanedbatelnou změnu.

Z důvodu zaokrouhlenosti konečné ceny kurzu pak lze doporučit zachovat původní cenu kurzů 1 310 korun.

*Tab. 40. Navrhovaná kalkulace tří denního seznamovacího kurzu (vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Náklady na instruktory	5 350
Ubytování instruktorů	2 400
Doprava instruktorů	500
Materiál	500
Sjednavatel	1 000
Ubytování a strava	22 450
Doprava účastníků	756
Vstupné	0
Rezerva	0
<b>Příspěvek na činnost sdružení</b>	<b>2 300</b>
- nepřímý materiál	1 125
- nepřímé vzdělávání	376
- nepřímá propagace	219
- náklady na řízení	190
- nájem	186
- nepřímé osobní náklady	32
- telefon	42
- pojištění	19
- ostatní nepřímé náklady	112
<b>Celkem</b>	<b>35 256</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>1 306</b>



### 10.1.2 Kalkulace jednodenního školního výletu

Současná kalkulace jednodenního školního výletu je uvedena v tabulce 41. Celková cena pro jednoho účastníka dosahuje částky 250 korun.

*Tab. 41. Současná kalkulace jednodenního výletu  
(vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Náklady na instruktory	2 120
Doprava instruktorů	200
Materiál	200
Sjednavatel	500
Příspěvek sdružení	500
Strava (30 x 80,-)	2 400
Doprava účastníků	0
Rezerva	840
<b>Celkem</b>	<b>6 760</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>250</b>

V tabulce 42 lze vidět novou navrhovanou kalkulaci. Podobně jako v předchozí kapitole byl zvýšen příspěvek na činnost sdružení dle rozečtených nepřímých nákladů. Po odečtení rezervy 840 korun však celkové náklady na akci poklesly o téměř 600 korun, což je téměř 10 %. Celkové náklady na jednoho studenta tak klesly na 229 korun.

*Tab. 42. Navrhovaná kalkulace jednodenního výletu  
(vlastní zpracování)*

<b>Položka</b>	<b>Částka</b>
Náklady na instruktory	2 120
Doprava instruktorů	200
Materiál	200
Sjednavatel	500
Strava (30 x 80,-)	2 400
Doprava účastníků	0
Rezerva	0
<b>Příspěvek sdružení</b>	<b>767</b>
- nepřímý materiál	375
- nepřímé vzdělávání	125
- nepřímá propagace	73
- náklady na řízení	63
- nájem	62

Položka	Částka
- nepřímé osobní náklady	11
- telefon	14
- pojištění	7
- ostatní nepřímé náklady	37
<b>Celkem</b>	<b>6 187</b>
Počet účastníků	27
<b>Celkem na studenta</b>	<b>229</b>

### 10.1.3 Kalkulace lanových aktivit

Současná kalkulační program lanových aktivit pro 4 třídy je uvedena v tabulce 43. Celková cena programu je 2 420 korun, tedy asi 22 korun na účastníka.

*Tab. 43. Současná kalkulační program lanových aktivit  
(vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	1 400
Doprava lektorů	300
Příspěvek sdružení	500
Sjednavatel	220
<b>Celkem</b>	<b>2 420</b>
Počet účastníků	108
<b>Celkem na studenta</b>	<b>22</b>

V tabulce 44 je uvedena navrhovaná kalkulační daného programu. Je navýšen příspěvek na činnost sdružení náklady na dopravu lektorů podle skutečně vyplacených cestovních náhrad. Adekvátně vzrůstu přímých nákladů je navýšena i procentuálně vypočtená odměna sjednavatele.

Celková cena programu tak vzrostla na hodnotu 2 795 korun, tedy přibližně 26 korun za jednoho účastníka.

*Tab. 44. Navrhovaná kalkulační program lanových aktivit  
(vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	1 400
Doprava lektorů	385
Příspěvek na činnost sdružení	756
- nepřímý materiál	367
- nepřímé vzdělávání	78

Položka	Částka
- nepřímá propagace	163
- náklady na řízení	32
- nájem	61
- nepřímé osobní náklady	27
- telefon	0
- pojištění	9
- ostatní nepřímé náklady	19
Sjednavatel	254
<b>Celkem</b>	<b>2 795</b>
Počet účastníků	108
<b>Celkem na studenta</b>	<b>26</b>

#### 10.1.4 Kalkulace příměstských táborů

Současná kalkulace příměstských táborů je uvedena v tabulce 45. Celkové náklady na jednoho účastníka dosahují 1 224 korun.

*Tab. 45. Současná kalkulace příměstských táborů  
(vlastní zpracování)*

Položka	Částka
Náklady na instruktory	10 565
Pronájem prostor	1 000
Materiál	500
Sjednavatel	1 500
Příspěvek sdružení	2 000
Strava	8 400
Propagace	515
<b>Celkem</b>	<b>24 480</b>
Počet účastníků	20
<b>Celkem na studenta</b>	<b>1 224</b>

Navrhovaná kalkulace pro příměstské tábory je uvedena v tabulce 46. Příspěvek na činnost sdružení byl navýšen podle rozečtení nepřímých nákladů. Stejně tak byly připočteny náklady na dopravu materiálu. Vzhledem k blízké lokalitě jde pouze o 135 korun.

Po započtení všech výše uvedených nákladů tak vzrostly kalkulované náklady na jednoho účastníka na 1 290 korun.

Je však třeba upozornit, že reálný vznik nepřímých nákladů vlivem pořádání příměstských táborů zatím není možné zjistit a bude jej nutné sledovat v průběhu celého roku.

Tab. 46. Navrhovaná kalkulace příměstských táborů  
(vlastní zpracování)

Položka	Částka
Náklady na instruktory	10 565
Pronájem prostor	1 000
Materiál	500
Sjednavatel	1 500
Strava	8 400
Propagace	515
Doprava	135
Příspěvek sdružení	3 184
- nepřímý materiál	1 469
- nepřímé vzdělávání	777
- nepřímá propagace	0
- náklady na řízení	299
- nájem	243
- nepřímé osobní náklady	188
- telefon	0
- pojištění	31
- ostatní nepřímé náklady	176
<b>Celkem</b>	<b>25 799</b>
Počet účastníků	20
<b>Celkem na studenta</b>	<b>1 290</b>

## 10.2 Identifikace možných rizik a navržení vhodných opatření

V rámci projektu zlepšení kalkulačního systému sdružení a jeho zavádění do užívání v rámci organizace může samozřejmě vyvstat několik rizik. Tato je možné rozčlenit do několika skupin. Jedná se o rizika spojená s návrhem nového kalkulačního systému, rizika spojená se zavedením daného systému v organizaci a ostatní rizika.

### 10.2.1 Rizika spojená s návrhem kalkulačního systému

Mezi riziky spojenými s návrhem kalkulačního systému je možné uvést riziko nevhodně zvolených rozvrhových základů a na jejich základě nepřesného přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám organizace. To by mohlo mít za následek chybné kalkulace, které by v konečném důsledku mohly vést sdružení ke ztrátám.

Dalším rizikem je chybné přiřazení poměrových čísel v rámci největší kategorie aktivit sdružení – pořádání seznamovacích kurzů a školních výletů. Dopady tohoto rizika by byly velice podobné a také by mohly vést sdružení ke ztrátám.

Opatřením k eliminaci těchto rizik je konzultace navrženého systému s výkonným výborem sdružení a sjednateli jednotlivých akcí, kteří jsou za výpočty jednotlivých kalkulací odpovědní.

Významným rizikem je také přiřazení nepřímých nákladů příměstským táborům a navýšení těchto nákladů o jejich očekávaný vzrůst. Zejména odhadnout růst nepřímých nákladů bylo poměrně náročné a jejich rozečtením mezi jednotlivé typy pořádaných akcí tak mohlo dojít k znevěhodnění výsledků i u ostatních kalkulací.

Vhodným opatřením je opět konzultace s výkonným výborem sdružení a zejména ověření změny výše nákladů na konci účetního období a jejich případné další sledování.

Posledním existujícím rizikem je riziko nečekaného výkyvu nákladů, které by mohlo způsobit sdružení nečekané finanční potíže. Proti tomuto riziku se však sdružení brání každoročně vypracovanými rozpočty.

### **10.2.2 Rizika spojená se zaváděním systému**

Rizika spojená se zaváděním systému do organizace existují zejména dvě. Méně pravděpodobným z nich je odpor k navrženému systému z hlediska členů nebo vedení sdružení a zejména osob sjednavatelů.

S nimi je třeba důsledně komunikovat a vysvětlit jim důvody navrhovaných změn a jejich dopad na sdružení.

Závažnějším rizikem pak může být riziko přístupu klientů, pokud u jimi využívaných programů by došlo ke změně ceny. Vzhledem k tomu, že cena seznamovacích kurzů zůstává v podstatě konstantní a příměstské tábory ještě své zákazníky nemají, jedná se pouze o změny v rámci krátkodobých školních výletů a lanových aktivit. Jednodenní školní výlety jsou podle nové kalkulace levnější, pouze v případě větší akce pro mnoho dětí současně můžeme očekávat nárůst ceny. Drobný nárůst lze také vidět v rámci výše kalkulace u lanových aktivit.

Klienty, kteří využívají služeb sdružení pravidelně a očekávají stejnou cenu, je o této změně potřeba informovat předčasně – nejlépe ihned po obdržení jejich poptávky na letošní

rok. Vhodnou metodou také může být informovat klienty naopak o nižších cenách jednodenních školních výletů a pokusit se je přesvědčit k využití i této nabídky.

### **10.2.3 Ostatní rizika**

Mezi ostatní rizika by mohla spadat rizika například personální, nákladová nebo časová. Vzhledem k povaze projektu a k minimálním časovým i nákladovým požadavkům na zavedení nově navrženého systému do organizace je však možné daná rizika považovat za zcela zanedbatelná.

## 11 SHRNUŤÍ A DOPORUČENÍ PRO ORGANIZACI

Na základě zjištěných informací z provedených analýz nákladů a analýz kalkulací aktivit sdružení bylo organizaci navrženo několik podnětů k zlepšení současného kalkulačního systému. Dále jsou sdružení dána i některá další doporučení pro zvýšení efektivnosti a přesnosti kalkulačního systému a zejména pro jeho zachování v rámci delšího časového horizontu.

### 11.1 Doporučení k úpravě kalkulačního systému

Následující doporučení vycházejí z analýzy nákladů a kalkulací aktivit sdružení a jejich verifikace porovnáním současných a nově navrhovaných kalkulací.

#### 11.1.1 Alokace nepřímých nákladů

Sdružení se v podstatě žádným způsobem nevěnuje přiřazování nepřímých nákladů svým aktivitám. Nejvýraznějším doporučením je proto větší zaměření organizace na alokaci nepřímých nákladů.

Této problematice a návrhu vhodné alokaci nepřímých nákladů sdružení se podrobně věnuje kapitola 9.3. Navrhovaným výsledkem je poté alokace celkových nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám sdružení uvedená v tabulce 47.

Tab. 47. Přiřazené nepřímé náklady nejčastějším aktivitám sdružení (vlastní zpracování)

Typ akce	Počet dní	Počet účastníků	Poměrové číslo	Náklady
Referenční kurz	1	27	1	767
Seznamovací kurz	3	27	3	2 300
Školní výlet	3	27	3	2 300
Jednodenní výlet	1	27	1	767
Sportovní den	1	95	3,5	2 684
Lana, luky, sněžnice	1	(4 x 27) 108	-	756
Příměstské tábory	5	20	-	3 184

Jak lze vidět v kapitole 10.1.1, ačkoli jsou kalkulované nepřímé náklady ve sdružení pouze odhadnuté, na přesnost určení konečné ceny nejčastější a rozpočtově nejvýraznější části aktivit sdružení (seznamovacích kurzů a školních výletů) neměl tento fakt téměř žádný vliv.

### 11.1.2 Rezervy

Z důvodu nastaveného systému storno poplatků a přesnému přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám lze považovat rezervy v kalkulacích za zbytečnou položku. Na základě toho je organizaci doporučeno tyto rezervy z kalkulací vyloučit.

### 11.1.3 Náklady na dopravu

Organizaci je doporučeno sjednotit ve všech kalkulacích kalkulované náklady na dopravu při jízdě vlastním vozem dle reálně vyplácených cestovních náhrad, které dosahují výše 4,5 Kč / km. V případě rozdílných kalkulovaných a vyplácených náhrad hrozí zbytečné finanční ztráty sdružení.

Zároveň je doporučeno připočíst náklady na dopravu mezi kalkulované náklady příměstských táborů.

## 11.2 Návrh konečných cen

Na základě přiřazených nepřímých nákladů a úpravě kalkulací podle dalších návrhů jsou spočteny celkové kalkulované náklady na jednotlivé nejčastější akce sdružení. Na jejich základě jsou také navrženy konečné ceny tak, aby byly snadno zapamatovatelné a počítatelné. Tyto doporučené ceny zobrazuje tabulka 48.

Tab. 48. Návrh konečných cen aktivit pořádaných sdružením (vlastní zpracování)

Typ akce	Původní kalkulace	Návrh kalkulace	Navrhovaná cena
Seznamovací kurz	1 310	1 306	1 310
Jednodenní výlet	250	229	230
Příměstské tábory	1 224	1 290	1 550
Lana, luky, sněžnice	22	26	26

Lze vidět, jak již bylo zmíněno v kapitole 11.1.1, že doporučená cena pro nejčastější aktivity sdružení zůstává stejná. Naopak cena jednodenních výletů poklesla asi o 8 % a cena lanových aktivit stoupla přibližně o 16 %. U lanových aktivit je cena placena často hromadně za celou skupinu – v tom případě by cena stoupla z celkových 2 420 korun na 2 795 korun.

Specifická je doporučená cena pro příměstské tábory. Kvůli organizaci těchto táborů je vhodné mít co největší množství účastníků přihlášených s výrazným předstihem. Z toho důvodu nabízí sdružení účastníkům přihlášeným s předstihem včetně zaplacené zálohy slevu 10 až 30 procent. Navrhovaná cena pak musí reflektovat i očekávané množství účastníků,



kteří na slevu dosáhnou, tak, aby byly náklady na tábor zaplacený. Podle odhadu množství přihlášených s předstihem je pak navržena uvedená cena 1 550 korun.

Uvedené navržené ceny jsou obecně srovnatelné s konkurencí.

### 11.3 Další doporučení

Obecným doporučením organizaci je pak již zmíněný větší důraz na sledování nepřímých nákladů. Oblasti přímých nákladů je totiž věnována poměrně velká pozornost, nicméně náklady nepřímé se sledují pouze z hlediska návrhů ročního rozpočtu.

Při využití navrhovaných změn kalkulačního systému bude jistě nutné sledovat přiřazené nepřímé náklady a zejména výkyvy nebo výrazné změny v jejich roční spotřebě. Stejně tak bude potřeba věnovat pozornost tomu, zda rozvrhové základny jednotlivých nepřímých nákladů odpovídají, zda se zásadně nemění důvody vzniku těchto nákladů a podobně.

Zvýšená pozornost by poté měla být kladena na nepřímé i přímé náklady ve spojitosti s pořádáním příměstských táborů, tak, aby navržená kalkulace mohla být ověřena a případně modifikována podle skutečnosti.

Jak se však ukázalo, je nadále nutné věnovat jistou pozornost také nákladům přímým. Zejména v oblasti nepříliš často využívaných kalkulací může docházet k opomenutí změn nákladů přímých vstupů. Tento efekt je umocněn rozdílnými osobami, které jednotlivé zakázky sjednávají a jsou za zpracování kalkulací zodpovědné.

Vhodnou cestou by mohla být pravidelná kontrola kalkulací sdružení, nejlépe vždy po uzavření daňové evidence sdružení za předcházející rok. Ta by se zaměřovala jak na vzájemnou kompatibilitu a stejné nastavení výpočtu přímých nákladů, tak zejména na vhodnou alokaci nákladů nepřímých. Ověřovala by jejich výši, případné změny v jejich vzniku a jednotlivé roční výkyvy. Zabývala by se vhodností rozvrhových základen a alokace nákladů. Podle případných zjištěných změn by upravovala kalkulace pro další rok sdružení tak, aby co nejvíce reálně odpovídaly skutečně vznikajícím nepřímým nákladům.

## ZÁVĚR

Z výsledků práce vyplývá, že občanské sdružení Atmosféra, ačkoli v rámci svých kalkulací přiřazuje nepřímé náklady k jednotlivým aktivitám v podstatě odhadem, stanovuje ceny svých služeb poměrně přesně. S růstem sdružení však lze předpokládat postupný nárůst nepřímých nákladů a proto je třeba jejich co nejpřesnější alokaci věnovat náležitou pozornost.

Tato diplomová práce se zabývala kalkulačním systémem občanského sdružení Atmosféra. Nejdříve byla provedena analýza účetních informací sdružení a tyto informace byly upraveny do potřebného formátu. Dále byly analyzovány náklady sdružení dle druhového a kalkulačního členění s důrazem na členění kalkulační a na informace nutné pro následnou analýzu kalkulačního systému.

Tato analýza ukázala kvalitní přiřazení přímých nákladů k nákladovým objektům, avšak téměř neřešenou problematiku přiřazování nákladů nepřímých. Tyto náklady byly přiřazovány nákladovým objektům pouze na základě odhadu.

Proto byl v projektové části práce kladen silný důraz právě na přiřazování nepřímých nákladů k nákladovým objektům. Byly zvoleny tři skupiny vzájemně velmi podobných typů kalkulací, k nimž byly nepřímé náklady přiřazovány. Jednalo se o kalkulace seznamovacích kurzů, školních výletů a sportovních dnů, kalkulace lanových aktivit, lukostřelby a programů na sněžnicích a kalkulace příměstských táborů.

Po přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým produktům byly tyto dále rozpočítány na jednu pořádanou akci. V případě prvního typu kalkulace šlo o rozpočítání za použití poměrových čísel, ve druhých dvou případech šlo o rozpočítání prostým dělením.

Zjištěné informace byly dále verifikovány porovnáním se současným kalkulačním systémem. Tato verifikace ukázala nepříliš zásadní rozdíly v nově navrhovaném kalkulačním systému, zejména u nejčastějších a rozpočtově nejvýraznějších aktivit sdružení. Přesto byly navrženy určité úpravy v přiřazování nepřímých nákladů i v samotné struktuře kalkulací.

Na základě analýzy rizik poté byla navržena opatření k jejich odstranění nebo zmírnění.

Závěry práce poté byly shrnuty a opatřeny závěrečnými doporučeními pro další práci s navrženým kalkulačním systémem v organizaci.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BRAGG, S. c2005. Controller's guide to costing. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons.
- BRAGG, S. c2012. Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples. 3rd ed. Centennial, Colorado: Steven M. Bragg.
- ČECHOVÁ, A. c2006. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Brno: Computer Press.
- DRURY, C. c2004. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning.
- EDMONDS, T. et al. 2006. Fundamental managerial accounting concepts. 3rd ed. Boston: Irwin/McGraw-Hill.
- FIBÍROVÁ, J. a ŠOLJAKOVÁ, L. 2005. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Vyd. 1. Praha: ASPI.
- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. 2007. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI.
- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. 2011. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- GARRISON, R., NOREEN, E. a BREWER, P. c2012. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- HANSEN, D., MOWEN, M. a GUAN, L. 2009. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western.
- HORNGREN, C., HARRISON, W. a OLIVER, M. c2012. Financial & managerial accounting. 3rd ed. Boston: Pearson Prentice Hall.
- HRADECKÝ, M., LANČA, J. a ŠIŠKA, L. 2008. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing.
- HUNČOVÁ, M. 2007. Manažerské účetnictví: základy. 2. vyd. Ostrava: Mirago.
- KAPLAN, R. a ATKINSON, A. 1998. Advanced management accounting. 3rd ed. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- KRÁL, B. 2006. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press.
- KRÁL, B. 2010. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press.

LANG, H. 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck.

POPESKO, B. 2009. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada.

ŠOLJAKOVÁ, L. 2009. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press.

VANDERBECK, E. c2013. Principles of cost accounting. 16th ed. Masdon, Ohio?: South Western/Cengage Learning.

WEIL, R. a MAHER, M. c2005. Handbook of cost management. 2nd ed. Hoboken, N.J.: Wiley.

## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Aktivita-based costing (kalkulace podle aktivit)

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Dvouokruhová soustava účetních informací .....	17
Obr. 2. Jednookruhová soustava účetních informací .....	18
Obr. 3. Vztah jednotlivých pojetí nákladů .....	26
Obr. 4. Poměr vyřazených výdajů na nákladech sdružení .....	45
Obr. 5. Druhové členění nákladů Atmosféra o.s. ....	46
Obr. 6. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. ....	47
Obr. 7. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. s vyjmutými neovlivnitelnými náklady .....	48
Obr. 8. Členění přímých nákladů Atmosféra o.s. ....	50
Obr. 9. Členění nepřímých nákladů Atmosféra o.s. ....	52
Obr. 10. Poměr splácení nepřímých nákladů sdružení jednotlivými typy pořádaných akcí .....	62

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Poměr vyřazených výdajů na nákladech sdružení .....	44
Tab. 2. Druhové členění nákladů Atmosféra o.s. ....	46
Tab. 3. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. ....	48
Tab. 4. Kalkulační členění nákladů Atmosféra o.s. s vyjmutými neovlivnitelnými náklady .....	49
Tab. 5. Členění přímých nákladů Atmosféra o.s. ....	50
Tab. 6. Členění nepřímých nákladů Atmosféra o.s. ....	52
Tab. 7. Ukázková kalkulace třídního seznamovacího kurzu Atmosféra o.s. ....	55
Tab. 8. Náklady na instruktory třídního seznamovacího kurzu Atmosféra o.s. ....	56
Tab. 9. Ukázková kalkulace programu jednodenního výletu Atmosféra o.s. ....	59
Tab. 10. Ukázková kalkulace programu lanových aktivit Atmosféra o.s. ....	60
Tab. 11. Ukázková kalkulace programu lanových aktivit Atmosféra o.s. ....	60
Tab. 12. Příspěvky na činnost sdružení dle typu pořádaných akcí .....	62
Tab. 13. Výpočet nákladů na nepřímý materiál na rozvrhovou základnu .....	67
Tab. 14. Rozečtení nákladů na nepřímý materiál .....	67
Tab. 15. Výpočet nákladů na vzdělávání na rozvrhovou základnu .....	68
Tab. 16. Rozečtení nákladů na vzdělávání .....	68
Tab. 17. Výpočet nákladů na propagaci na rozvrhovou základnu .....	68
Tab. 18. Rozečtení nákladů na propagaci .....	69
Tab. 19. Výpočet nákladů na řízení na rozvrhovou základnu .....	69
Tab. 20. Rozečtení nákladů na řízení .....	69
Tab. 21. Výpočet nákladů na nájem na rozvrhovou základnu .....	70
Tab. 22. Rozečtení nákladů na nájem .....	70
Tab. 23. Výpočet nepřímých osobních nákladů na rozvrhovou základnu .....	71
Tab. 24. Rozečtení nepřímých osobních nákladů .....	71

Tab. 25. Výpočet nákladů na telefon na rozvrhovou základnu .....	72
Tab. 26. Výpočet nákladů na pojištění na rozvrhovou základnu .....	72
Tab. 27. Rozečtení nákladů na pojištění .....	72
Tab. 28. Výpočet ostatních nepřímých nákladů na rozvrhovou základnu .....	73
Tab. 29. Rozečtení ostatní nepřímých nákladů .....	73
Tab. 30. Přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým kalkulacím .....	74
Tab. 31. Přiřazené nepřímé náklady k seznamovacím kurzům a výletům .....	74
Tab. 32. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům .....	75
Tab. 33. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům .....	75
Tab. 34. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům .....	76
Tab. 35. Přiřazené nepřímé náklady k lanovým aktivitám, lukostřelbě a sněžnicím .....	76
Tab. 36. Přiřazení poměrových čísel seznamovacím kurzům, výletům a sportovním dnům .....	76
Tab. 37. Přiřazené nepřímé náklady k příměstským táborem .....	77
Tab. 38. Přiřazení nepřímých nákladů příměstským táborem .....	77
Tab. 39. Současná kalkulace třídního seznamovacího kurzu .....	79
Tab. 40. Navrhovaná kalkulace třídního seznamovacího kurzu .....	80
Tab. 41. Současná kalkulace jednodenního výletu .....	81
Tab. 42. Navrhovaná kalkulace jednodenního výletu .....	81
Tab. 43. Současná kalkulace programu lanových aktivit .....	82
Tab. 44. Navrhovaná kalkulace programu lanových aktivit .....	82
Tab. 45. Současná kalkulace příměstských táborů .....	83
Tab. 46. Navrhovaná kalkulace příměstských táborů .....	84
Tab. 47. Přiřazené nepřímé náklady nejčastějším aktivitám sdružení .....	87



Tab. 48. Návrh konečných cen aktivit pořádaných sdružením .....88

## SEZNAM PŘÍLOH