

Analýza systému kalkulací a systému plánování jako nástrojů ekonomického řízení společnosti XY

Lukáš Sýkora

Bakalářská práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Lukáš SÝKORA
Osobní číslo: M100319
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Management a ekonomika
Forma studia: kombinovaná

Téma práce: Analýza systému kalkulací a systému plánování jako nástrojů ekonomického řízení společnosti XY

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se podnikových kalkulací a podnikového plánování.

II. Praktická část

- Provedte analýzu metodiky a specifik systému kalkulací a systému plánování ve společnosti XY.
- Na základě analýzy vyhodnoťte jejich využití pro proces řízení podniku a odhalte případné nedostatky.
- Navrhněte doporučení ke zdokonalení systému kalkulací a systému plánování ve společnosti XY.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské 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.
- HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- MARINIČ, Pavel. Plánování a tvorba hodnoty firmy. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 232 s. ISBN 978-80-247-2432-4.
- SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 30. června 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 12. srpna 2014

Ve Zlíně dne 30. června 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

- (1) Vysoká škola 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 nahlédnutí 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.

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

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k vyuce 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).

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

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor 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 § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou 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 30.7.2014



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

(2) Není-li 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 přihlídně k vyšší výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

PODĚKOVÁNÍ

Mé poděkování patří panu Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce, za vstřícnost, ochotu a čas, který mi věnoval při konzultacích. Díky mu také za jeho cenné rady a zkušenosti, které mi při naší spolupráci předal.

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

Motto: „Neříkej, že to nejde, raději řekni, že to ještě neumíš.“

Tomáš Baťa

ABSTRAKT

Cílem mé bakalářské práce je analyzovat systém kalkulací a systém plánování jako nástroje ekonomického řízení společnosti XY. Při analýze kalkulačního systému jsem se zaměřil na tvorbu plánové kalkulace a výsledné kalkulace, které se velmi aktivně využívají při řízení podnikových procesů jako podklad pro další rozhodování. Při analýze plánovacího systému jsem se věnoval nejvíce tvorbě finančního plánu, jehož vrcholový plán – plán nákladů, výkonů a tvorby zisku podává společnosti každý měsíc komplexní obraz o hospodaření. Na závěr bakalářské práce navrhuji opatření jak pro kalkulační systém, tak pro plánovací systém, která mohou zlepšit řízení podniku.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, plán, produktová skupina, fakturovatelná výrobní hodina, zakázka, režie

ABSTRACT

The aim of my thesis is to analyze the system of calculations and planning system as a tools of economic management company XY. When analyzing casting system I focused on creating planned calculation and the resulting calculation which are very actively used in the management of business processes as a basis for further decisions. In the analysis of planning system I spent most the creation of a financial plan the top plan – a plan for cost performance and profit generation serves society every month comprehensive picture of the economy. At the conclusion of the thesis suggests measures for both – the casting system and scheduling system which can improve the management of the company.

Keywords: calculation of cost, schedule, product group, billable production hour, order, direction

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNICTVÍ	13
1.1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 INFORMACE, ZE KTERÝCH VYCHÁZÍ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	14
1.3 VZÁJEMNÝ VZTAH FINANČNÍHO, DAŇOVÉHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	15
1.3.1 Finanční účetnictví.....	16
1.3.2 Daňové účetnictví.....	16
1.3.3 Manažerské účetnictví.....	16
1.4 VZÁJEMNÝ VZTAH DAŇOVÉHO A FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	18
1.5 VZÁJEMNÝ VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	18
1.6 FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO PODNIK	18
1.7 ÚKOLY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	20
1.7.1 Informace o struktuře nákladů	20
1.7.2 Informace o výkonech.....	20
1.7.3 Informace o útvarech.....	20
1.7.4 Kalkulační systém	20
1.7.5 Útvarové odpovědnostní řízení	20
1.7.6 Běžná kontrola nákladů.....	20
1.7.7 Podnikové rozpočty, popř. investiční rozpočty.....	21
1.7.8 Rozpočet režie.....	21
1.7.9 Rozpočet střediskových nákladů a výnosů	21
1.7.10 Rozhodovací úlohy.....	21
2 KALKULACE	22
2.1 CHÁPÁNÍ POJMU KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ	22
2.2 VYMEZENÍ PŘEDMĚTU KALKULACE.....	23
2.3 PŘÍČÍTÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	23
3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	24
3.1 KALKULACE JAKO NÁSTROJ STRATEGICKÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	25
3.2 ZÁKLADNÍ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULACÍ	25
3.3 ABSORPČNÍ KALKULACE (KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ).....	26
3.4 PŘIRÁŽKOVÁ (ZAKÁZKOVÁ) METODA KALKULACE	26
3.5 ZAKÁZKOVÁ KALKULACE VE SPOLEČNOSTECH POSKYTUJÍCÍCH SLUŽBY	27
3.6 CÍLOVÁ KALKULACE	28
3.7 KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU	28
4 PODNIKOVÝ PLÁN	29
4.1 FINANČNÍ PLÁN.....	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
5 PŘEDMĚT PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI	32
6 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	34
7 NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ZÁKAZNÍCI	36
8 PROJEKT- ZAKÁZKA	37

8.1	MARKETINGOVÝ PRŮZKUM	37
8.2	MARKETINGOVÝ PROJEKT	38
8.3	PLÁN PROJEKTU.....	38
8.4	DOHODA O VEDENÍ PROJEKTU	39
8.5	PRODEJ	39
8.6	VYHODNOCENÍ A UKONČENÍ PROJEKTU	39
9	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI XY.....	40
9.1	ANALYTICKÁ FUNKCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	40
9.1.1	Členění na hospodářská střediska	40
9.1.2	Členění na činnosti a zakázky	41
9.1.3	Etapy a fáze života zakázky	42
9.1.4	Členění režii	42
9.1.4.1	Výrobní režie	42
9.1.4.2	Marketingová režie	43
9.1.4.3	Celopodniková režie	44
9.1.4.4	Ostatní náklady režijního charakteru	44
9.1.5	Podrozvahové účty	45
9.1.5.1	Účty pro evidenci naturálních jednotek	45
9.1.5.2	Účty pro rozúčtování vybraných nákladů	47
9.1.5.3	Účty pro rozúčtování režijních nákladů	47
10	PLÁNOVÁNÍ.....	48
10.1	VÝCHODISKA PRO PLÁNOVÁNÍ	48
10.2	HLAVNÍ DRUHY PLÁNŮ.....	50
10.2.1	Dlouhodobý plán	50
10.2.2	Střednědobé plány	50
10.2.2.1	Marketingový plán	51
10.2.2.2	Plán příjmů a výdajů	51
10.2.2.3	Personální plán	52
10.2.2.4	Plán investic	52
10.2.2.5	Plán výrobních kapacit	52
10.2.2.6	Finanční plán	54
11	DRUHY KALKULACÍ.....	59
11.1	PLÁNOVÁ KALKULACE	59
11.1.1	Kalkulační jednice plánové kalkulace	59
11.1.2	Podklady pro tvorbu plánové kalkulace	59
11.1.2.1	Podklady vyjádřené ve finančních ukazatelích	59
11.1.2.2	Podklady v naturálních ukazatelích	60
11.1.2.3	Výsledek tvorby plánové kalkulace	60
11.1.2.4	Struktura plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka	61
11.2	OPERATIVNÍ KALKULACE	61
11.3	VÝSLEDNÁ KALKULACE	61
11.3.1	Struktura výsledné kalkulace zakázky	62
12	VYUŽITÍ KALKULACÍ A PLÁNU PRO PROCES ŘÍZENÍ.....	64
13	SHRNUTÍ.....	66
14	DOPORUČENÍ KE ZDOKONALENÍ SYSTÉMU KALKULACÍ A SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ	68

ZÁVĚR	70
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	71
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	72
SEZNAM TABULEK.....	73
SEZNAM PŘÍLOH.....	75

ÚVOD

Cílem mé bakalářské práce bylo analyzovat kalkulační a plánovací systém společnosti XY a zjistit, jaké jsou výsledky jeho použití v praxi. Společnost XY není typickou výrobní společností, která z materiálů produkuje výrobky, ale společností, jejímiž produkty jsou softwarová řešení informačních systémů pro výrobní organizace realizovaná jim na míru. Společnost používá několik druhů kalkulací, a to v závislosti na tom, jestli se jedná o proces tvorby finančního plánu, proces kontroly výsledků hospodaření, nebo o cenotvorbu.

V bakalářské práci je dále zdůrazněna a rozebrána analytická funkce manažerského účetnictví, jehož struktura přesně navazuje na etapizaci a fázovost projektu - zakázky a zároveň detailně analyzuje náklady při tvorbě plánové a výsledné kalkulace.

Následuje analýza systému plánování, v rámci níž jsou popsány jednotlivé podnikové plány, teoretická východiska při jejich tvorbě, podklady pro jejich tvorbu a postupy při vytváření těchto plánů.

Na závěr bakalářské práce je uvedeno, jak jsou využívány kalkulace a plány pro proces řízení společnosti XY a je zde i navrženo doporučení ke zlepšení podoby výsledných kalkulací.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti podniku. Ekonomickou zdatností se rozumí finanční situace podniku, hospodářský výsledek za určitý časový interval a skutečnost, jak je vedení podniku úspěšné v řízení finanční oblasti a zda zajišťuje jeho dlouhodobou stabilitu z hlediska výnosů a nákladů. (Kovanicová, 2012, s. 1)

Jednou ze základních myšlenek, které ovlivnily vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba různým způsobem rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že podstatným obsahovým rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je oddělení:

1) účetních informací finančního účetnictví, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces zejména z hlediska potřeb tzv. externích uživatelů (věřitelů, bank, burz, potenciálních i současných akcionářů, zaměstnanců apod.) a

2) účetních informací, které využívají pro řízení podnikatelských procesů a pro rozhodování o jeho budoucnosti řídicí pracovníci na různých stupních podnikového vedení.

(Král, 1997, s. 15)

1.1 Manažerské účetnictví

„Souhrnným termínem manažerské účetnictví bývá označován soubor informací (zejména o nákladech), využívaných pro řízení hospodářského subjektu. Tento termín je relativně nový a pochází z angloamerické oblasti Management Accounting a zdůrazňuje účel.“

(https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.pdf.)

Cílem manažerského účetnictví je poskytnout řídicím složkám podniku souhrn informací potřebných pro účinné vedení v rámci daného podniku. Do tohoto vedení se řadí metody evidence a kontroly nákladů, nákladové propočty, metody rozpočetnictví a finanční kontroly a systémy vnitřní kontroly. V širším pojetí obsahuje manažerské účetnictví také úlohy rozhodování o existující a budoucí kapacitě.

(Lanča a Sedláček, 2004. s. 18.)

1.2 Informace, ze kterých vychází manažerské účetnictví

Systémy manažerského účetnictví poskytují informace, jak finanční, tak nefinanční, manažerům a zaměstnancům uvnitř organizace. Informace manažerského účetnictví je přizpůsobena specifickým potřebám každého rozhodujícího a je zřídka distribuována mimo organizaci. Výkazy finančního účetnictví, na druhé straně, komunikují standardním formátem ekonomické informace k jednotlivcům či organizacím, které se nacházejí vně společnosti, jako jsou akcionáři, věřitelé (bankéři, majitelé dluhopisů a dodavatelé), regulátoři a vládní daňové orgány.

Vzhledem k potřebám osob s rozhodovací pravomocí v organizaci řídit rozsah a zaměření manažerského účetnictví, můžeme předvídat rozsah manažerského účetnictví, uvážíme-li tři hlavní kategorie rozhodování v organizaci, které jsou plánování, organizování a kontrola.

Plánování zahrnuje činnosti, jako je plánování produktu (který požaduje informace, jako potenciální výnosy a náklady). Plánování výroby (které vyžaduje údaje, jako je dostupnost zdrojů a jeho využití různými produkty, které organizace produkuje), a strategie rozvoje (které vyžaduje údaje o vnějším prostředí organizace, a zejména, požadavky cílových zákazníků). Většina informací plánování je prediktivních a výhledových, což je důležitý kontrast k informacím finančního účetnictví, které jsou historické a dívající se zpět.

Aktivity organizování jsou zaměřeny na rozvoj organizačních systémů, které budou vyvíjet, vyrábět a dodávat produkty organizace (zboží nebo služby) a potřebné infrastruktury pro podporu primárních výrobních systémů. Požadované informace se často zaměřují na hodnocení potenciálu alternativních systémů k dosažení cílů organizace, jako jsou kvalitní potenciální produkt a úroveň poskytovaných služeb poskytovaných zákazníkům. Informace požadované pro organizování aktivit zahrnuje položky, jako jsou výkonnostní potenciál různých výrobních systémů, například, efektivita a produktivita různých strojů, které by mohly být použity na montážní lince.

(Atkinson, 2007, s. 3)

Procesy controllingu jsou zaměřeny na měření a hodnocení výkonnosti stávajících systémů organizací a subjektů k identifikaci jak každý přispívá k dosažení cílů organizace. Informace zde vyžadované zahrnují údaje o výkonnosti systému, jako například náklady na výrobu výrobku nebo provozu procesu jako jsou stáček linky, dosažené úrovně kvality produktu, přínos organizační jednotky pro ziskovost organizace, a čas strávený systémem managementu prodeje reagujícího na přání zákazníka.

Jelikož se současné systémy manažerského účetnictví zaměřují na rozhodující pracovníky na všech úrovních v organizaci, musí být flexibilní a pragmatické. Jak je shrnuto pracovníci s rozhodovací pravomocí na vyšších úrovních organizace mají sklon zaměřit se především na opatření v oblasti finanční výkonnosti, jako jsou výnosy a náklady.

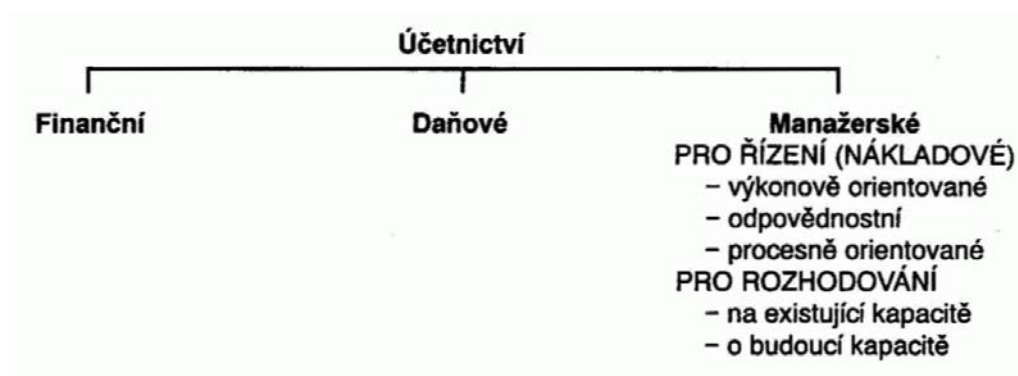
Je to proto, že vedoucí pracovníci komunikují téměř výhradně pomocí finančních informací s lidmi mimo organizaci. Jak se přesunujeme dolů v hierarchii organizace, zjistíme, že v kombinaci požadovaných informací v rozhodovacích pozicích je méně finančních informací a více nefinančních informací.

Je tomu tak z důvodu, že lidé na těchto úrovních organizace potřebují znát charakteristiky výkonnosti systémů, které sledují a řídí. Kvůli rozdílným informačním potřebám manažerů na různých úrovních organizace, systémy manažerského účetnictví, které se používaly ke sledování výhradně finančních informací, začaly měřit a vykazovat nefinanční informace, jako je například kvalita produktů, spokojenost zákazníků, a hodnocení úrovně služeb.

Hlášené náklady z provozního oddělení, jako je montážní oddělení automobilového závodu nebo běh společnosti vyrábějící elektroniku, je jedním z příkladů informací pro manažerské účetnictví. Jiné příklady jsou náklady na výrobu produktu, náklady na poskytování služeb, a náklady výkonu aktivit nebo obchodního procesu, jako je vytvoření faktury zákazníka nebo obslužení zákazníka.

(Atkinson, 2007, s. 4)

1.3 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Obrázek 1 Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví

1.3.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zobrazuje a prezentuje účetní data pro uživatele, kteří stojí mimo podnik. Externími uživateli mohou být banky, současní i budoucí věřitelé, obchodní partneři, zaměstnanci, odborové organizace apod. Zájem externích uživatelů je spojován s budoucím ziskem nebo ztrátou, finanční stabilitou nebo nestabilitou společnosti. Základním rysem finančního účetnictví je, že jeho výstup je definován právními předpisy. Jeho účelem je, aby poskytovalo jednotné, obecné a dále interpretovatelné informace. Potřebné informace poskytují:

- Rozvaha (bilance)
- Výkaz zisků a ztrát
- Příloha k účetním výkazům, která zajišťuje doplňující informace o Cash flow – přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu

1.3.2 Daňové účetnictví

Daňové účetnictví bere podklady ve finančním účetnictví. Jeho hlavním cílem je zjištění a správné vyjádření základu pro výpočet daně z příjmů nebo ostatních daní. V jednotlivých zemích se liší pojetí daňových nákladů a výnosů a z nich zjišťovaného hospodářského výsledku – zisku nebo ztráty.

1.3.3 Manažerské účetnictví

Na rozdíl od finančního i daňového účetnictví, které vycházejí ze zákonných úprav a jsou pro firmy závazné, je pro manažerské účetnictví charakteristická individuálnost, je zaměřeno na budoucnost a zajištění stability a prosperity podniku. Manažerské účetnictví je podle odborné literatury charakterizováno jako systém informací, jenž je určen vedoucím pracovníkům, aby jim umožnil ovlivnit vývoj podniku. Poskytuje informace o skutečnostech, které porovnává s plánem a zároveň umožňuje přijmout taková opatření, která umožní vést hospodářský výsledek k žádoucímu stavu. Systém manažerského účetnictví není jednotně vymezen a forma jeho zpracování je plně v kompetenci daného podniku. Pro manažerské účetnictví existují různé druhy označení a to:

- manažerské účetnictví pro anglosaskou oblast
- účetnictví pro řízení pro francouzskou oblast
- účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování pro německou oblast.

Struktura manažerského účetnictví se odvíjí z hlediska potřeb a požadavků na informace vedoucími pracovníky podle fází rozhodovacího procesu. Vztah mezi fázemi rozhodovacího procesu je typický i pro vývoj historie manažerského účetnictví.

(Král, 2003. s. 21)

První fáze se orientuje na zjištění vynaložených nákladů a výnosů, které závisí na finálních výkonech. Později přešla orientace od finálních výkonů k dílčím činnostem, procesům a útvarům, které za výkon odpovídají.

Druhá fáze podává srovnání mezi skutečně vynaloženými a plánovanými, kalkulovanými, rozpočtovanými náklady. Toto srovnání umožňuje řízení pomocí odchylek v krátkodobém a střednědobém časovém horizontu.

Souhrnně jsou tyto dvě fáze, které tvoří základní část manažerského účetnictví v anglosaských zemích, nazývány nákladové účetnictví. Nákladové účetnictví je podle zaměření svého obsahu členěno na:

- výkonové účetnictví – orientuje se na výkony a k nim vztažené náklady, marži, zisk, služby a práce spojené s výkonem,
- odpovědnostní účetnictví – orientace je zaměřena na určení organizační a ekonomické struktury – tj. vnitropodnikových útvarů, jejichž práce má směřovat k naplnění cílů, které si stanovila firma jako celek,
- procesní nákladové účetnictví (účetnictví orientované na procesy a aktivity) – je zaměřeno na koordinaci dílčích podnikových aktivit a na činnosti a procesy, které probíhají v dílčích útvarech, v nichž jsou prováděny výkony. Jeho hlavním cílem je poskytnout podklady pro řízení těchto procesů.

Třetí fáze je orientována na budoucnost. Jejím úkolem je poskytnout takové informace, které by umožnily zhodnotit varianty rozhodnutí a s ním spojeného výsledku. Tyto manažerské informace jsou využívány pro řízení podnikových činností, které byly předem dohodnuty a dále pro rozhodování o jejich následném průběhu. Tuto třetí fázi označujeme jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské.

1.4 Vzájemný vztah daňového a finančního účetnictví

Finanční účetnictví je prvotně zaměřeno na externí uživatele. Odlišnost od daňového účetnictví je ve způsobu měření nákladů a výnosů či zisku a ztráty. Vzniká nesoulad mezi prvotním vyjádřením zisku, a odvozeně vytvořeném základu daně z příjmů, kde rozdíl zapříčiňuje členění daňově uznatelných a neuznatelných nákladů a výnosů.

1.5 Vzájemný vztah finančního a manažerského účetnictví

Na rozdíl od finančního účetnictví jsou účetní informace určené pro pracovníky na různé úrovni podnikového vedení charakteristické tím, že jejich obsah v zásadě není předmětem mimopodnikové regulace. To se projevuje až do té míry, že subsystém těchto účetních informací není jednotně vymezen, ale dokonce se pro něj nepoužívá ani jednotný pojem. (Král a kol., 1997, s. 15)

Důsledky změn ve vnějším ekonomickém prostředí a jejich dopad do řízení se logicky promítly i do vývoje pojetí nákladového účetnictví a do jeho přetváření na manažerské účetnictví. (Král a kol., 1997, s. 24)

1.6 Funkce manažerského účetnictví pro podnik

Role manažerského účetnictví již nespočívá pouze v zaznamenávání skutečností o činnosti podniku nebo ve vyhodnocování a stanovení úkolů. Tyto funkce mají stále své nezastupitelné místo v systému řízení, zejména pokud napomáhají k zajišťování hospodárnosti, efektivnosti a k optimalizaci činností.

Manažerské účetnictví se stále více orientuje na strategické řízení podniku. Pokud chce firma obstát v silné konkurenci, musí při plánování a rozhodování respektovat očekávané a probíhající změny v podnikatelském prostředí, předvídat změny v požadavcích zákazníků a sledovat sociální, politické a kulturní prostředí. Manažerské účetnictví se proto musí zaměřovat na rozhodující faktory úspěchu. Uvedený závěr vyplývá z vývoje účetnictví v obecné rovině a zejména pak z vývoje oblasti účetnictví manažerského.

Z hlediska vztahu k objektu řízení se manažerské účetnictví v průběhu svého vývoje nejprve orientovalo na poskytování informací pro řízení výkonů (výkonové účetnictví) a následně informací pro řízení vnitropodnikových útvarů (odpovědnostní účetnictví). V osmdesátých letech minulého století se začalo manažerské účetnictví poměrně intenzívně orientovat na rychle se rozvíjející oblast řízení aktivit, činností a procesů v podniku. Tato ob-

last ve značné míře ovlivnila hodnotové řízení a jeho nástroje a v rámci strategického řízení vyústila ve strategickou analýzu hodnotového řetězce.

Při řízení aktivit se totiž rozhodujícím kritériem stala hodnota, kterou jednotlivé aktivity přispívají k celkové hodnotě výrobku nebo služby pro zákazníka. Strategická analýza hodnotového řetězce umožňuje vymezit aktivity, činnosti a procesy, které jsou nutné k uspokojování požadavků zákazníka, rozpoznat konkurenční výhodu a identifikovat možnosti zvýšení hodnoty pro zákazníka nebo ke snížení nákladů. Základní články hodnotového řetězce jsou:

- strategický marketing – formuluje základní koncepci budoucího vývoje firmy,
- výzkum a vývoj – představuje činnosti spojené s přípravou nových výrobků a služeb, s inovacemi dosavadních výrobků a s vytvářením a zlepšováním technologických postupů,
- příprava výroby – spočívá v detailní konstrukční a technologické přípravě výroby, nebo stanovení postupů, metod a podmínek pro poskytování služeb,
- zásobování – zajištění zdrojů potřebných pro výrobu, a to nejen materiálových, ale i lidských,
- výroby – v širším pojetí jde o proces, při němž dochází k využívání podnikového potenciálu k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb,
- propagace a komunikace se zákazníkem – způsoby, jimiž se lidé dozví o hodnotě a znacích výrobků,
- distribuce – představuje mechanismy, které zajišťují dodávku výrobků a služeb zákazníkům,
- služby zákazníkům – zahrnují další činnosti, které jsou poskytovány zákazníkům

(Šoljaková, 2003, s. 17 - 19)

1.7 Úkoly manažerského účetnictví

Základními úkoly, které má plnit manažerské účetnictví, jsou tyto:

1.7.1 Informace o struktuře nákladů

Jedná se o druhové členění nákladů, které je primárně důležité pro (finanční) účetnictví. Dílčí význam může mít i pro i členění režie.

Účelové členění je naopak primárně orientované na vnitřní užití, protože odpovídá na otázku: „Na co byl náklad vynaložen – k jakému účelu?“

V manažerském účetnictví se ale používají i další nákladové struktury, např. struktura vycházející z rozlišení variabilních a fixních nákladů.

1.7.2 Informace o výkonech

Jsou tradičně jedním ze základních úkolů nákladového účetnictví. Jejím hlavním využitím jsou kalkulační potřeby, ale v upravené formě třeba i potřeby finančního účetnictví.

1.7.3 Informace o útvarech

Jejich prvotním posláním bylo poskytnout údaje o režijních nákladech pro potřeby kalkulace (minimálně výrobní, správní, odbytové, popřípadě i zásobovací).

1.7.4 Kalkulační systém

Obsahuje jednak údaje o minulosti, tj. výsledná kalkulace, jednak se orientuje na budoucnost, tj. předběžná kalkulace i její formy: operativní, plánová, rozpočtová.

1.7.5 Útvarové odpovědnostní řízení

Má velmi důležité poslání zvláště při decentralizaci odpovědnosti a pravomoci.

1.7.6 Běžná kontrola nákladů

Běžná kontrola nákladů si klade za úkol kontrolovat krátkodobě dodržování norem, předběžných kalkulací, rozpočtů, limitů a zjišťovat odchylky minimálně podle příčin a odpovědnosti.

1.7.7 Podnikové rozpočty, popř. investiční rozpočty

1.7.8 Rozpočet režie

Rozpočty jsou nástrojem pro řízení režijních nákladů. Útvary, za které se rozpočty sestavují, a za které se kontroluje plnění, nazýváme hospodářskými, popřípadě nákladovými středisky. (Zámečník, 2007, s.194)

1.7.9 Rozpočet střediskových nákladů a výnosů

Tento rozpočet se neomezuje pouze na režijní náklady, ale na všechny náklady a výnosy, které v útvaru vznikají.

1.7.10 Rozhodovací úlohy

Člení se na úlohy nevyžadující vklady, tzv. krátkodobé úlohy, cenová rozhodování a rozhodování o investicích, které úzce váže na investiční rozpočet.

(Kráal a kol., 1997, s. 27)

2 KALKULACE

„Základním nástrojem založeným na využití principů alokace, je kalkulace. V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny, resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo na podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak neutrálně (věcně vyjádřený výkon).“

Skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku – z ní činí nejvýznamnější nástroj vyjadřující vzájemný vztah obou stránek podnikání, nad vypovídající schopností a využitím kalkulace. (Král a kol., 1997, s. 82)

2.1 Chápání pojmu kalkulace nákladů výkonů

Pojem kalkulace nákladů výkonů (dále jen kalkulace) lze obecně chápat ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici)
- jako výsledek této činnosti, tzn. propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici, a
- jako vydělitelnou část informačního systému podniku, sice velice úzce spjatou zejména s nákladovým účetnictvím, podnikovým plánováním, rozpočetnictvím a podnikovou statistikou, ale naopak i nezastupitelnou svým informačním obsahem a metodou získávání. V tomto pojetí se o kalkulaci již nehovoří jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro širší rozsah kalkulačních jednic a pro různé účely. (Král, 1997, s. 83)

V případě společnosti XY se jedná o kalkulační jednici, která je chápána **v tomto třetím významu**. Zakázka je kalkulační jednicí pro operativní a výsledné kalkulace. Pravidla pro průběh procesu kolem zakázky od marketingového průzkumu až po její vyhodnocení a archivace stanovuje vnitrofiremní předpis – směrnice s názvem „Projekt“.

2.2 Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. To je však možné jen v podnicích s úzkým sortimentem výrobků, prací nebo služeb. V podnicích se zpravidla kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny. Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulační jednoticí, jednak kalkulovaným množstvím:

- Kalkulační jednotice se rozumí konkrétní výkon (výrobek, práce, nebo služba), definovaný měřitelnou jednotkou, např. jednotkou množství, hmotnosti, délky, času, apod. (Synek, 2007, s. 408)
- Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady (celkový počet vyrobených příkrývek za období, celkový počet letů na konkrétní lince apod.). Kalkulované množství je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednotici. Tyto náklady sice příčinně nesouvisí ani s kalkulační jednoticí ani s konkrétním objemem určitého druhu prováděného výkonu. (Král, 1997, s. 83)

2.3 Přičítání nákladů předmětu kalkulace

Způsob přičítání nákladů předmětu kalkulace souvisí zejména s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Toto členění je však – v závislosti na řešené rozhodovací úloze a zpracovaném typu kalkulace – často kombinováno s dalšími hledisky: s členěními nákladů

- podle způsobu stanovení nákladového úkolu (na jednicové a režijní),
 - podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů (na fixní a variabilní), popř. podle toho, zda jejich výše bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace (na relevantní a irelevantní)
- (Král, 1997, s. 84)

3 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Kalkulace finálních výkonů, ale i polotovarů, činností a dalších aktivit a operací je zřejmě informačním nástrojem s nejširším spektrem použití. Využívá se jako

- podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složen prodávaných výkonů,
- ve formě vnitropodnikových cen umožňuje zobrazit vazby mezi útvary a ovlivňovat chování těchto útvarů tak, aby jednaly v souladu s podnikovými cíli,
- nástroj řízení hospodárnosti, zejména při vynakládání jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů výkonů,
- je nástrojem pro zhodnocení variantních cenových úvah,
- je podkladem pro tvorbu plánu nákladů, výkonů a zisku,
- je nástrojem pro ocenění nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků.

Kalkulační systém je tvořen všemi v podniku sestavovanými kalkulacemi a vztahy mezi nimi. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší jenom v tom, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického řízení), preventivního běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Dalším kritériem kalkulačního systému je různé obsahové využití jednotlivých kalkulací a vztahů mezi nimi při řízení hospodárnosti a ekonomické efektivity po výkonové linii. Z tohoto pohledu lze kalkulační systém vymezit v jeho užším nebo širším pojetí.

„Cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti po výkonové linii, a to primárně u jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů. Vytvářejí ho jednotlivé kalkulace variabilních nákladů výkonů, zpravidla oddělující část jednicových nákladů od kalkulované variabilní režie. Základním účelem těchto kalkulací je působit na minimalizaci variabilních nákladů vyvolaných jednotkou výkonu.“

„Cílem kalkulačního systému v širším pojetí je – být systematickým nástrojem nejen řízení hospodárnosti, ale i užitečnosti stránky ekonomické efektivity prováděných výkonů, a to v oblasti nejen jednicových (variabilních) nákladů, ale odvozeně i všech ostatních nákladů vyvolaných druhem prováděného výkonu. Kalkulační systém v tomto smyslu zahrnuje nejen jednotlivé druhy kalkulací nákladů, ale i prodejní cenu výkonu „stínovou“ cenovou kalkulaci, popř. i cenovou kalkulaci jiných výrobců, pokud je známa.“ (Kráal a kol., 1997, s. 120 - 134).

3.1 Kalkulace jako nástroj strategického řízení nákladů

Do kalkulačního systému podniku patří také kalkulace, které jsou novými nástroji řízení po linii výkonů – kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku.

Tyto kalkulace vycházejí z poznatku, že náklady na výrobek ovlivňují především vlastnosti výrobku a způsob výroby. Oba aspekty jsou výsledkem výzkumu, vývoje a přípravy výroby výrobku. O většině nákladů na výrobek se rozhoduje již v předvýrobních etapách, kdy se stanovují technologický postup a vlastnosti výrobku. Uvádí se, že až 90% nákladů souvisejících s výkony je výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách.

3.2 Základní typy nákladových kalkulací

Při definici základních typů nákladových kalkulací se vychází ze dvou základních charakteristik. První z nich je otázka, zda nákladová kalkulační metoda má kalkulovat, resp. absorbovat všechny podnikové náklady, nebo jen jejich část. V této rovině rozlišujeme:

Absorpční kalkulační metoda (absorption costing) nebo také kalkulační metoda úplných nákladů v sobě zahrnují veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky.

Neabsorpční kalkulační metoda (variable costing) nebo také kalkulační metoda neúplných nákladů kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají.

Druhou charakteristikou základních typů je způsob alokace režijních nákladů objektu. Zde se uživateli nákladové kalkulační metody nabízejí opět dvě možnosti. Buďto použije nějakou úroveň zjednodušení a vyjádření průměrné úrovně režijních nákladů na výkon, tedy v praxi většinou proporcionalní přiřazení režijních nákladů k objemu přímých nákladů (alokační princip průměrování). Nebo se pokusí o přiřazení režijních nákladů s přihlédnutím k příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem (alokační princip příčinné souvislosti).

Na základě těchto skutečností má budoucí uživatel kalkulační metody v zásadě tři možnosti, jakou metodu nákladové kalkulační metody zvolit. Tyto tři varianty se v zásadě liší způsobem, jakým jsou alokovány režijní, resp. fixní náklady výkonu. První možností je situace, kdy se uživatel rozhodne použít kalkulační metodu úplných nákladů. V tom případě může použít objemové přiřazení režijních nákladů; tuto metodu kalkulační metody nazýváme přírážkovou nebo také zakázkovou kalkulační metodou (absorption costing). Druhou možností je přiřazení nákladů dle skutečných příčinných vztahů; tuto metodu kalkulační metody označujeme jako kalkulační metoda podle aktivit (Activity-Based Costing). Poslední variantou, kterou může uživatel zvolit je možnost, při které režij-

ní, resp. fixní náklady nebude výkonu alokovat v plné výši – část ponechá nealokovánu. Tento princip je podstatou kalkulace variabilních nákladů (variable costing).

(Popesko, 2009, s. 60)

3.3 Absorpční kalkulace (kalkulace plných nákladů)

Absorpční kalkulace vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotce. Absorpční kalkulace je charakteristická tím, že kalkuluje všechny podnikové náklady. Jednou z absorpčních kalkulačních metod je přírážková (zakázková) metoda kalkulace. Předmětem zakázkové kalkulace jsou jednotlivé výrobky nebo malé série výrobků. Využívá se tam, kde se vyrábí více druhů různých výkonů (v kusové nebo sériové výrobě). V rámci přírážkové kalkulace se přímé náklady přiřazují přímo na kalkulační jednotci.

(is.vstecb.cz/do/5610/czv/1839877/1950716/.../MAU_Prednaska_5.pdf)

3.4 Přírážková (zakázková) metoda kalkulace

Přírážková (zakázková) metoda kalkulace se používá v situacích, kdy je produkováno v jednotlivém období mnoho různých produktů, z nichž každý má individuální a jedinečné znaky. Její rozšířenost je způsobena jednak tím, že je široce využitelná, a také tím, že je principiálně velmi jednoduchá. Rozvrhová základna je často založena na určitém měřitelném přímém nákladu. (Popesko, 2009, s. 60) Například oděvní továrna Levi Strauss bude typicky produkovat mnoho různých typů džínů pro muže i ženy v průběhu jednoho měsíce. Jednotlivá skupina může obsahovat 1000 pánských modrých džínů, číslo stylu A3120. Tato skupina 1000 džínů se nazývá zakázka. V zakázkové kalkulaci jsou náklady sledovány a přiděleny k zakázce a potom náklady na zakázku rozděleny podle počtu jednotek v zakázce, aby bylo možno stanovit průměrné náklady na jednotku.

Další příklady situací, kdy by bylo možné použít zakázkovou kalkulaci, zahrnují rozsáhlé konstrukční projekty řízené Bechtel International, civilních letadel vyrobených společností Boeing, blahopřání navržené a tištěné Hallmarkem a jídla pro leteckou přepravu připravené LSG SkyChefs. Všechny tyto příklady jsou charakterizovány různými výstupy. Každý projekt Bechtel je jedinečný a odlišný od všech ostatních – firma může současně konstruovat přehrady v republice Kongo a most v Indonésii. Podobně, každá letecká společnost objedná jiný typ jídla z LSG SkyChefs' cateringové služby.

Přirážková (zakázková) metoda kalkulace je také značně používána v odvětví služeb. Například, nemocnice, právní kanceláře, filmová studia, účetní firmy, reklamní agentury a opravy, všichni používají variantu zakázková kalkulace k akumulování nákladů. Přestože většina příkladů zakázkové kalkulace se zabývá výrobními společnostmi, stejné základní pojmy a postupy jsou používány v mnoha společnostech poskytujících služby.

(Noreen, 2014, s. 117)

3.5 Zakázková kalkulace ve společnostech poskytujících služby

Jak společnosti poskytující služby používají přirážkovou (zakázkovou) metodu kalkulace? Jak jsme viděli, firmy poskytující služby nemají zásoby. Tyto firmy vykazují pouze neinventarizovatelné náklady. Ale jejich manažeři stále potřebují znát náklady různých prací za účelem stanovení cen svých služeb. (Nobles, 2014, s.1029)

Zatímco struktura kalkulace u výrobních firem je u jednotlivých organizací velmi podobná a použitá přirážková kalkulace často vychází z podobných skupin režii a rozvrhových základů, konstrukce kalkulace v oblasti služeb je značně komplikovaná velkou rozdílností mezi jednotlivými typy služeb a organizacemi, které je vykonávají. Velmi často se v těchto případech setkáváme s cenovou kalkulací, která je určitým způsobem navázána na objem odvedené práce. Podnikatelské subjekty působící v oblasti základních služeb, jako jsou např. řemeslníci, používají velmi často jednoduchou přirážkovou kalkulaci. Taková kalkulace řemeslného výkonu se skládá z položky materiálu a hodinové sazby vyjádřené v peněžních jednotkách, v jejímž rámci jsou sečteny mzdové náklady řemeslníka s určitou sazbou režie. Tato režie ale v těchto případech není evidována odděleně a ve většině případů není ani nijak kalkulována. Bývá často stanovována pouhým odhadem.

(Popesko, 2009, s.75)

Zakázková kalkulace se používá ve společnostech poskytujících služby, jako jsou advokátní kanceláře, filmová studia, nemocnice a opravy, stejně jako ve výrobních společnostech. V advokátní kanceláři, například, každý klientův případ je "zakázka", a náklady na tuto zakázku jsou akumulovány na zakázkový nákladový list, když je klientův případ zpracováván firmou. Právní formy a podobné vstupy představují přímý materiál pro zakázku; Doba vynaložená advokáty je jako přímá práce; a náklady na sekretářky a právní pomůcky, nájemné, odpisy, a tak dále, představují režii.

Ve filmovém studiu jako je Columbia Pictures, je každý film vyprodukovaný ve studiu "zakázka", a náklady na přímý materiál (kostýmů, rekvizit, filmu, atd.) a přímé mzdy (herci, režiséři a další) jsou účtovány na zakázkový nákladový list každého filmu. Podíl režijních nákladů ateliéru, jako jsou pomůcky, odpisy strojů a zařízení, mzdy pracovníků údržby, a tak dále, jsou také účtovány ke každému filmu.

Stručně řečeno, zakázková kalkulace je univerzální a široce užívanou metodou, se kterou se můžeme setkat v téměř každé organizaci, která poskytuje různé produkty nebo služby. (Noreen, 2014, s.135)

3.6 Cílová kalkulace

Cílová kalkulace je nástroj řízení nákladů, který se orientuje na ovlivňování nákladů v předvýrobní fázi a snaží se o dosažení co nejnižších budoucích výrobních nákladů.

Cílová kalkulace klade důraz na komunikaci mezi jednotlivými profesemi při přípravě nového výrobku.

Cílová kalkulace je orientována na zákazníka. Na prvním místě stojí cena, ze které se odvozují náklady.

Orientací na předvýrobní etapy se kalkulace cílových nákladů velmi podobá propočtové kalkulaci. Postup od ceny k nákladům je také charakteristický pro retrogradní kalkulační vzorec. Určitý posun od těchto již velmi propracovaných nástrojů je v silném zdůraznění vazby mezi vlastnostmi, náklady, cenou výrobku či služby a zákazníkem, resp. možnostmi realizace konečného produktu na trhu.

3.7 Kalkulace životního cyklu

Smyslem této kalkulace je odhadnout náklady na výrobek, které vzniknou v průběhu jeho celého životního cyklu. Tím se podstatně liší od klasických kalkulačních metod, které obvykle vycházejí z údajů vztahujících se k měsíci či roku. Kalkulace životního cyklu představuje širší pohled na náklady výrobku, uvažuje se o nákladech na výzkum a vývoj, dalších nákladech vynaložených v předvýrobní etapě a o nákladech spojených s ukončením výrobního cyklu. Kromě toho zároveň respektuje změny ceny a změny nákladů v průběhu celého životního cyklu výrobku. Kalkulace životního cyklu má velký význam zejména v podnicích s rozsáhlým výzkumem, vývojem a přípravou výroby (dopravní prostředky, speciální přístroje, počítače). (Šoljaková, 2003, s. 72 - 81)

4 PODNIKOVÝ PLÁN

„Základním smyslem a cílem strategického řízení firmy je vybudování efektivního a konkurenceschopného podniku, který naplňuje vizi vlastníků a realizuje misi, kterou mu zakladatelé určili jako důvod jeho existence. Jedním z základních nástrojů strategického, taktického a operativního řízení firmy je podnikový plán, který definuje dílčí cílem, způsob a časový harmonogram jejich realizace, aby bylo dosaženo naplnění základního poslání podniku.“ (Marinič, 2008, s. 162)

Délka období je základním kritériem pro dělení plánu podniku. Rozlišujeme strategický plán (více než pět let), dlouhodobý (plánovací období do 5-ti let) a krátkodobý časový horizont (do jednoho roku). Základními požadavky, které musí akceptovat skladba a konstrukce plánu, vycházejí ze strategie rozvoje firmy, jsou:

- podpora dlouhodobého rozvoje firmy,
- etablování finančně výkonné firmy prostřednictvím implementace nejnovějších technologií,
- vazba na globální strategii,
- implementace efektivní finanční a kapitálové politiky.

Procesu sestavování podnikového plánu musí předcházet zpracování následujících bodů:

- zpracování externí analýzy, aby jeho strategie byla konzistentní s jeho okolím,
- interní analýzy, která pomáhá odhalit jeho silné a slabé stránky a nalézt specifické přednosti, které umožní podniku odlišit se od konkurence,
- model životního cyklu produktu, který slouží jako nástroj správných rozhodnutí o marketingových výdajích, o nákladech, o prodeji, plánování výroby,
- architektura hodnototvorného řetězce, která musí odpovědět na otázky, kde a jak v podniku vznikla hodnota,
- základní konkurenční strategie,
- záměr, který definuje parametry růstu a rozvoje podniku, nároky na investice, případně charakteristiku optimální investiční varianty, výběr a návrh organizačních struktur, analýzu a změnu výrobního portfolia, predikci obchodní politiky.

4.1 FINANČNÍ PLÁN

„Finanční plán podniku, jako výsledek dynamického procesu, vymezuje úkoly finančního managementu vyplývající z celkové koncepce rozvoje podniku, které jsou zakotveny v souhrnném plánu podniku.“

(Marinič, 2008, s. 162)

Komplexní finanční plán podniku napomáhá:

- identifikovat splnění strategických cílů podniku,
- identifikovat vzájemné vztahy mezi jednotlivými prvky podniku,
- identifikovat možnosti a různé varianty financování podnikových aktivit a dopad konkrétního způsobu financování na celkovou efektivnost a hodnotu podniku.

Výstupy finančního plánu představují důležité kritérium hodnocení podniku.

Finanční plán musí zodpovědět čtyři základní otázky:

- kolik budou činit tržby za prodané výrobky a služby, musí tedy vycházet z prognózy vývoje prodeje a tržeb definovaném v marketingovém plánu,
- kolik bude stát proměna investice na počátku provozního cyklu na příjmy na konci tohoto cyklu a jaké budou nároky na investice a provozní kapitál,
- kde bude zdroj této investice,
- jestli bude dosaženo zisku.

Sestavení finančního plánu předchází přípravná fáze, v níž je na základě podkladů marketingu zpracována situační analýza. Na situační analýzu navazuje zpracování prognózy vývoje trhu, a to v několika variantách. Teprve poté bude možné zpracovat SWOT analýzu a definovat silné a slabé stránky podniku. Dále se provede kvantifikace nároků na investice a pracovní kapitál.

(Marinič, 2008, s. 162 - 164)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDMĚT PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI

Společnost XY se svým odborným zaměřením pohybuje na rozmezí 3 oborů:

lesnictví – ekonomika – informatika. Předmětem činnosti jsou následující oblasti: expertní a poradenská činnost převážně v oblasti lesnictví; systémy a nástroje řízení lesního podniku - zvýšení efektivity a výnosů z hospodaření v lese; speciální projekty – poradenství pro vlastníky lesů, poskytování informací a analýz v oblasti obnovitelných zdrojů energií, zejména ve využití lesní biomasy; analýza a tisk mapových dat (GIS); systémy a nástroje pro oblast státní správy - tvorba aplikací pro poskytování dotací do zemědělství; geodetické práce. Vysoká kvalita a odbornost při poskytování služeb je podložena dlouhodobou týmovou spoluprací specialistů řady profesí, kteří ve společnosti pracují. Přirozenou schopností společnosti je pak možnost nabídnout zákazníkovi řešení každého projektu ve všech jeho mezioborových souvislostech.

Společnost provádí expertní a poradenskou činnost v oblasti lesnictví. Subjektům, např. soukromým vlastníkům lesa, odborným lesním hospodářům, správcům lesa, a dalším subjektům hospodařícím nad lesem, nabízí společnost nové možnosti řešení problémů v lesní problematice. Jedná se jak o odborné studie zpracovávané dle konkrétních požadavků zákazníka, expertní a poradenské služby, tak i o řadu počítačových programů pro podporu lesnické činnosti. Poskytované služby umožňují zákazníkovi lépe spravovat obhospodařované území, zvýšit svůj zisk při snížení stávajících nákladů za současného zachování přírodních hodnot daného území.

Dle přání klientů vyvíjí a uplatňuje systémy řízení lesního podniku, a to jak formou tvorby organizačních modelů řízení a příslušných podnikových předpisů, tak i in-formačních systémů nebo jejich částí. Vytvořila nástroj určený pro potřebu řízení lesního podniku, který jako jediný v České republice umožňuje řízení výrobních a ekonomických dat lesního podniku nákladovou metodou. Software řeší následující oblasti: oblast kalkulací plánovou a výslednou, rozpočtové plány (výkaz zisku a ztrát, rozvaha, rozpočet nákladu a výnosu pro libovolné organizační jednotky) a výnosové plány (plán výroby, plán prodeje a tržeb), dále tvorbu podkladů pro nákup dříví na pni, pro korekci výroby (statistiky, přehledy a srovnání sloužící k nastavení parametru výroby), generuje kapacitní plány (plán práce a mezd, plán prostředků), řeší motivaci pracovníků (statistiky, přehledy a srovnání sloužící k hodnocení pracovníků), Controlling a odchylková řízení.

Společnost dále provádí rovněž zpracování, analýzu a tisk mapových dat (GIS). Pro tuto činnost vyvinula naše firma výkonný GIS nástroj – prohlížeč a editor vektorových a rastrových map. Jeho využití je směřováno především do oblasti lesnictví a katastru nemovi-

ností. Předností je import dat z většiny používaných vektorových a rastrových formátů, snadné ovládání a vynikající možnost tisku. Definují se a tvoří se uživatelské mapové výstupy, zpracovávají se grafické analýzy. Dále realizujeme odborné GIS studie zpracovávané dle konkrétních požadavků zákazníka na podkladě výše uvedeného interního GIS nástroje nebo dalších výkonných GIS aplikací.

Jedním z hlavních oborů společnosti je tvorba metod, programů a aplikací podporující činnosti státní správy v oblasti státní správy lesa a odborů životního prostředí, jak na úrovni krajských úřadů a obcí s rozšířenou působností, tak i nástrojů pro jednotlivé obce v rámci jejich samosprávy. V této souvislosti vyvinula několik aplikací zabývajících se především správou dat o lese (lesních hospodářských plánů a osnov) a správou dat katastru nemovitostí a to, jak v numerické, tak i grafické podobě za použití vlastního GIS nástroje. Další oblastí nabídky aplikací a služeb pro státní správu je vývoj aplikačních systémů pro podporu realizace dotační politiky ministerstva zemědělství v rámci programu národních dotací pro zemědělství a programu pro rozvoj venkova. Na podporu realizace státní politiky spolufinancování hospodaření v lesích v působnosti krajských úřadů byla rovněž vyvinuta aplikace pro poskytování finančních prostředků v lesním hospodářství.

6 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

Organizační struktura společnosti je definována vnitřním předpisem – směrnicí s názvem „Organizační řád“.

Vnější struktura společnosti je daná valnou hromadou a představenstvem.

Vnitřní struktura společnosti je tvořena jednotlivými články řízení, vytvořenými s ohledem na zaměření činnosti společnosti.

Články řízení společnosti jsou:

- útvary
- výrobní střediska

Společnost má zřízeny tři útvary:

- výrobní útvar
- marketingový útvar
- ekonomicko-správní útvar

Výrobní útvar realizuje zadané projekty, zabezpečuje také uživatelskou podporu. Má střediskovou strukturu, která zahrnuje tři střediska. Členění útvaru výroby na střediska je dáno jejich výrobním zaměřením, regionálním umístěním a evidenčním rozčleněním majetku a zaměstnanců.

Marketingový útvar hledá obchodní příležitosti na trhu, zabezpečuje styk se zákazníkem od prvních získaných kontaktů při nabídkách produktů až po řešení pohledávek z obchodního styku.

Ekonomicko-správní útvar provádí účetní, daňovou evidenci výnosů, nákladů a správu majetku, poskytuje ekonomické informace nezbytné pro řízení společnosti, vede evidenci o zaměstnancích, zajišťuje financování.

Ve společnosti jsou zřízeny systematizované pracovní funkce a ostatní pracovní funkce.

Systematizovanými pracovními funkcemi jsou vedoucí pracovní funkce a ostatní systematizované pracovní funkce.

Vedoucí pracovní funkce jsou:

- ředitel
- vedoucí útvarů
- vedoucí středisek

Ostatní systematizované pracovní funkce jsou

- ve výrobním útvaru – vedoucí projektu
- v útvaru obchodu a marketingu - account manažer, produktový manažer, asistent útvaru obchodu a marketingu.

K 31. 12. 2013 společnost zaměstnávala 35 zaměstnanců, z nichž 75% mělo vysokoškolské vzdělání. Z profesní struktury mělo největší zastoupení 10 analytiků a 9 programátorů.

7 NEJVÝZNAMNĚJŠÍ ZÁKAZNÍCI

K nejvýznamnějším zákazníkům společnosti XY patří Ministerstvo zemědělství ČR, pro které byly realizovány např. následující projekty: vývoj programu pro práci s daty lesních hospodářských plánů a osnov, katastru nemovitostí, projekt řešící problematiku subvenční politiky, informatizace veřejné správy v lesním hospodářství.

Z dalších významných zákazníků lze uvést například: Lesy ČR, s. p., pro které byly vyvíjeny počítačové programy řešící výnosové oceňování lesa, modelování růstových procesů lesních porostů, programy pro výpočet lesní renty, výzkumný projekt na stanovení metody plánování probírek pomocí lokálně odvozených probírkových procent aj. Dále jsou to krajské a obecní úřady, města s rozšířenou působností a firmy ze soukromého sektoru podnikající převážně v lesnicko-dřevařském oboru.

Společnost XY se již také několik let orientuje na zahraniční trhy, kde se uplatňuje především v poskytování organizačně-ekonomického poradenství, přípravou a realizací projektů pro ekonomickou a procesní podporu lesního hospodaření a významně také v dodávání a implementaci plánovacího lesnického informačního systému. Mezi významné zahraniční zákazníky patří státní podnik Lesy Slovenské republiky, dále Státní lesy TANAPu a Vojenské lesy Malacky.

8 PROJEKT – ZAKÁZKA

V procesu tvorby a využívání kalkulací, v procesu tvorby plánu a jeho hodnocení, je důležité stanovit nejmenší organizační úroveň - kalkulační, na kterou se vykazují náklady, výnosy, odpracované hodiny. Touto nejnižší úrovní je projekt neboli zakázka. Pravidla pro průběh procesu kolem zakázky od marketingového průzkumu až po její vyhodnocení a archivace stanovuje vnitřní předpis – směrnice s názvem „Projekt“.

Podle této směrnice zní přesná definice zakázky takto: „zakázka je nejmenší soustava marketingových, výrobních a obchodních kroků směřujících k plnění podnikatelského záměru společnosti, na kterou je kalkulováno ve smyslu vnitřních předpisů firmy a která má v číselníku kalkulačních jednic (číselníku zakázek) přidělenou jednoznačnou identifikaci“.

Zakázka je sice nejmenší organizační úrovní – kalkulační jednicí, avšak účetní systém je definován tak, že umožňuje dále sledovat náklady, výnosy a odpracované hodiny i na jednotlivých etapách a fázích zakázky, které představují pojmenované činnosti, které probíhají v čase realizace zakázky. Z toho důvodu má význam zmínit se na tomto místě i o těchto etapách a fázích. Dalším důvodem je také to, že v rámci života zakázky se různým způsobem pracuje s kalkulacemi a s plánem, což bude patrné v následujících kapitolách.

Doba realizace zakázky - projektu se pohybuje od několika dní až po několik měsíců. Některé zakázky trvají déle než 1 rok. Náklady na jejich realizaci a tržby za ně se pohybují od desítek tisíc do několika milionů. Z toho důvodu je potřeba zdokumentovat proces realizace zakázky již od prvopočátku až po její vyhodnocení. Hlavní činnosti při realizaci zakázky jsou následující:

8.1 Marketingový průzkum

Marketingový průzkum provádějí pracovníci útvaru obchodu a marketingu.

Předmětem marketingového průzkumu je:

- monitoring stavu trhu a jeho vývoje,
- monitoring segmentů trhu a jejich vývoje,
- monitoring požadavků zákazníků,
- monitoring vztahů produkt - zákazník a zákazník – produkt,
- nalezení možných nových příležitostí pro firmu.

Z marketingového průzkumu se pořizují záznamy, a to na předepsaných tiskopisech:

- Záznam z jednání,
- Výsledek průzkumu,
- Kontaktní list,

Tyto záznamy se zpracovávají, vyhodnocují a archivují.

8.2 Marketingový projekt

Předmětem marketingového projektu je konkretizace marketingového záměru vyplývajícího z výsledků marketingového průzkumu ústící do konkrétní podoby s cílem realizovat zakázku. Náležitosti marketingového projektu jsou uvedeny ve formuláři „Marketingový projekt“. V okamžiku zahájení tvorby marketingového projektu se zakládá číslo zakázky pro manažerské účetnictví.

Marketingový projekt prochází procesem schvalování. Zkoumají se požadavky na výrobní kapacity, úplné vlastní náklady, cena, termín dodání, atd. V případě, že je marketingový projekt schválen, stává se zadáním pro vypracování plánu projektu, podle něžž se bude realizovat konkrétní zakázka. Neschválené plány projektu se evidují a archivují, protože se k nim společnost může někdy v budoucnu vrátit.

8.3 Plán projektu

Předmětem plánu projektu je rozpracování:

- předmětu schváleného marketingového projektu do podoby jednotlivých elementárních úkolů,
- přidělení časové dotace ke každému elementárnímu úkolu,
- personální obsazení řešitelského týmu do úrovně konkrétních úkolů,
- časový harmonogram prací s ohledem na časové dotace, termíny a disponibilní kapacity.

Jedná se v podstatě o plán konkrétní zakázky, která prošla schválením jako marketingový projekt a prochází dalším schvalováním jako výrobní projekt. Plán projektu má předepsanou formální úpravu, je to dokument s pevně stanovenými náležitostmi. Jakmile je plán projektu schválen, stává se zadáním do výroby. Současně se jmenuje vedoucí projektu, s nímž společnost uzavírá smlouvu o vedení projektu.

8.4 Dohoda o vedení projektu

Je vnitrofiremním dokumentem, který vychází ze schváleného marketingového projektu, schváleného plánu projektu. Dohoda o vedení projektu obsahuje tyto závazné informace:

- poskytnuté zdroje (pracovníci, technika, finance, externí subdodávky),
- specifikace zadání,
- číslování projektu – zakázky,
- termín pro dokončení a předání,
- časový harmonogram dílčích kroků,
- finanční ukazatele – náklady,
- výše odměn v případě splnění termínu, kvality a nákladů,
- sankce za nesplnění termínu, kvality a nákladů.

8.5 Prodej

Realizují pracovníci útvaru obchodu a marketingu. Vychází se ze smlouvy o dílo uzavřené se zákazníkem. Během realizace projektu mohou nastat různé situace, které vyvolají například dodatečné změny zadání, dojde k dodatkům ke smlouvám, atd. Pracovníci obchodu a marketingu jsou motivováni na dodržení rentability projektu.

8.6 Vyhodnocení a ukončení projektu

K definitivnímu ukončení projektu dojde za následujících podmínek:

- jsou vystaveny všechny faktury, které se projektu týkají, a jsou uhrazeny,
- na projekt nenabíhají náklady, ani se neočekává, že naběhnou další náklady,
- je podepsán předávací protokol mezi společností a zákazníkem,
- dokumentace k projektu je založena v archívu.

Příslušný produktový manažer zpracuje závěrečnou zprávu o realizaci projektu a předá dokumentaci na ekonomicko-správní útvar, který provede ekonomické vyhodnocení projektu.

V případě, že budou požadované ukazatele splněny, může být, za podmínek daných dohodou o vedení projektu, přistoupeno k přiznání odměn pro řešitelský tým.

9 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ VE SPOLEČNOSTI XY

Zákonem předepsaná účetní evidence společnosti XY poskytuje klasický pohled na hospodaření společnosti formou deníku, hlavní knihy, účetních výkazů, obrátové předvahy, konta účtů, inventárních karet majetku, přehledu odpisů majetku, atd.

Účty finančního účetnictví mají podobu analytických šestimístných účtů. V rámci finančního účetnictví se účtuje i na hospodářská střediska. Již toto členění umožňuje společnosti důkladnou analýzu nákladové a majtkové struktury společnosti. Je totiž možné získat z účetnictví všechny sestavy v členění na hospodářská střediska.

Vztah mezi oběma účetnictvími je následující:

- manažerské účetnictví rozšiřuje a prohlubuje finanční účetnictví
- obě účetnictví jsou postavena na stejných základech, důkazem toho je skutečnost, že hospodářské výsledky obou účetnictví je vždy stejné,
- manažerské účetnictví má podpůrný význam pro finanční účetnictví, protože obsahuje mechanismy, jejichž výsledkem jsou podklady pro oceňování nedokončené výroby a majetku vlastní výroby na úrovni úplných vlastních nákladů.

9.1 Analytická funkce manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví společnosti XY, které je nazýváno kalkulačním účetnictvím, je plně podřízeno potřebám řízení společnosti, a to jak v oblasti tvorby a využívání kalkulací, tak v oblasti tvorby a kontroly plnění celopodnikového plánu, plánů projektu a také pro tvorbu jakýchkoliv ekonomických vnitropodnikových i podnikových analýz.

9.1.1 Členění na hospodářská střediska

Manažerské účetnictví, stejně jako finanční účetnictví, člení náklady, výnosy, zaměstnance, majetek na hospodářská střediska, a to na:

Tabulka 7.1.1 - Organizační členění společnosti XY na hospodářská střediska
(zdroj vlastní analýza)

středisko 11	Výroba I
středisko 12	Výroba II
středisko 31	Výroba III
středisko 91	Marketingové středisko
středisko 99	Správní středisko

Hospodářská střediska 11, 12, 31 patří organizačně do útvaru výroby, marketingové hospodářské středisko z účetního hlediska je organizačně v podstatě útvarem obchodu a marketingu a správní hospodářské středisko je ekonomicko-správním útvarem.

9.1.2 Členění na činnosti a zakázky

Manažerské účetnictví dále člení náklady, výnosy, hodiny zaměstnanců, hodiny využití majetku, odpisy majetku na jednotlivé zakázky – projekty. Tyto zakázky mají osmimístné číslování, z čehož

- první dvě číslice znamenají skupinu produktů,
- další čtyři číslice slouží k číslování zakázky v rámci produktové skupiny,
- sedmá číslice představuje etapu realizace, ve které se zakázka nachází,
- osmá číslice znamená fázi realizace v rámci etapy, ve které se zakázka nachází.

Společnost rozlišuje zakázky podle jejich vztahu ke kalkulační jednotce – zakázce na zakázky výrobní a režijní.

Tabulka 7.1.2 – Členění zakázek do produktových skupin a na režijní skupiny zakázek
(zdroj – vlastní analýza)

01	Prohlížečka a na ni vázané aplikace
02	Databázové aplikace (Delphi)
05	Projekty IT – dotační agenda pro Ministerstvo zemědělství
06	Geodetické služby
07	Lesnické poradenství
09	Informační systémy vyráběné na zakázku
10	Obecný vývoj
14	Prodej dříví
91	Výstavy a prezentace
92	Reklama a propagace
94	Granty
95	Dotační projekty
98	Střediskové režie
99	Celopodnikové režie

Činnosti v produktových skupinách 01 až 14 jsou činnosti převážně výrobního charakteru. Činnosti v produktové skupině 91, 92 a také činnosti na výrobních zakázkách při prodeji a prezentaci, které je možné jednoznačně přiřadit ke konkrétním výrobním zakázkám, společností zahrnuje do produktového managementu.

Činnosti v produktové skupině 94 a 95 souvisí se získáním a udržením dotací z evropských a národních fondů.

Střediskové a celopodnikové režie jsou společnými náklady, které není možné při jejich vzniku jednoznačně přiřadit na konkrétní kalkulační jednici – zakázku.

9.1.3 Etapy a fáze života zakázky

Každá zakázka prochází životním cyklem. Manažerské účetnictví rozlišuje etapy a v rámci nich fáze. Veškeré náklady, výnosy a naturální ukazatele, které se k zakázce vážou, se označují také číslem etapy a číslem fáze. Jedná se o etapy a fáze, které jsou **Přílohou P XIX**.

9.1.4 Členění režii

9.1.4.1 Výrobní režie

Výrobní režie je představována náklady, které vznikají na hospodářských střediscích výroby, a to Výroba I, Výroba II, Výroba III. Každé hospodářské středisko výroby má svoji výrobní režii, s tím, že hospodářské středisko Výroba I je nepoměrně největším výrobním střediskem, a proto obsahuje i náklady na vedoucího útvaru celé výroby. Výrobní režii jsou ty náklady, jež není možné zjistit na kalkulační jednici přímo. Jedná se například o

- a) osobní náklady pracovníků výroby za čerpání řádné dovolené a placené svátky včetně pojistného na sociální 2) zabezpečení a zdravotní pojištění,
- b) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na kapitálové životní pojištění,
- c) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na penzijní připojištění,
- d) příspěvek zaměstnavatele pracovníkům výroby na stravování,
- e) odpisy majetků, které se nepoužívají v přímé souvislosti s konkrétními zakázkami,
- f) všechny osobní náklady včetně výše uvedených příspěvků, cestovné a náklady na mobilní telefony vedoucího útvaru výroby, správce sítě a pracovníků výroby, pokud nepracují přímo na konkrétní výrobní zakázce (např. účast na školeních, správa vnitřního informačního systému, atd.),

- g) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláří sloužící pro výrobu.

Výrobní režie výrobních hospodářských středisek jsou režijními zakázkami s těmito čísly:

98110001 – výrobní režie střediska Výroba I

98120001 – výrobní režie střediska Výroba II

98310001 – výrobní režie střediska Výroba III

Do výrobních režii patří i náklady na ostatní výrobní režijní činnosti:

98110101 – administrace sítě a počítačů

98110401 – pracovníci dočasně neumístění na zakázce

98110901 – školení na vývoj webových aplikací

Vzhledem k tomu, že tyto režie nabíhají neustále, provádí se jejich rozpuštění na výrobní zakázky měsíčně.

9.1.4.2 Marketingová režie

Marketingová režie je představována náklady, které vznikají na marketingovém útvaru - hospodářském středisku. Jsou to v podstatě náklady útvaru obchodu a marketingu. Zahrnují zejména tyto náklady:

- a) všechny osobní náklady včetně příspěvků zaměstnancům, cestovné a náklady na mobilní,
- b) náklady na telefonní hovory pracovníků útvaru obchodu a marketingu,
- c) odpisy majetků, které se používají na útvaru obchodu a marketingu,
- d) náklady a výnosy z prodeje majetku útvaru obchodu a marketingu,
- e) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláře sloužící pro obchod a marketing.
- f) podíl měsíčního paušálu za internet vypočtený podle počtu pracovníků útvaru obchodu a marketingu.

Marketingová režie je režijní zakázkou, která má číslo 98910001.

Také marketingové režie nabíhají neustále, a proto se provádí jejich rozpuštění na výrobní zakázky měsíčně.

9.1.4.3 Celopodniková režie

Celopodniková režie je představována náklady, které vznikají na ekonomicko-správním útvaru. Zahrnují zejména tyto náklady:

- a) všechny osobní náklady včetně příspěvků zaměstnancům, cestovné a náklady na hovorné z mobilních telefonů pracovníků ekonomicko-správního útvaru,
- b) odpisy nebo náklady leasingů majetků, které se používají na ekonomicko-správním útvaru, náklady a výnosy z prodeje majetku ekonomicko-správního útvaru,
- c) podíl nájemného za pronajaté budovy vypočtený podle plochy kanceláře sloužící pro ekonomicko-správní útvar,
- d) podíl měsíčního paušálu za internet vypočtený podle počtu pracovníků ekonomicko-správního útvaru,
- e) úroky z úvěrů, případné penále a pokuty, smluvní úroky z půjček,
- f) kurzové rozdíly,
- g) náklady na školení bezpečnosti práce, školení řidičů referentských vozidel,
- h) všechny daně, které jsou nákladovou položkou,
- i) náklady na audity, udržení ISO, celopodnikové porady,
- j) odměny členů představenstva a dozorčí rady,
- k) a další náklady a výnosy celopodnikového charakteru.

Celopodnikové režie je režijní zakázkou, která má číslo 99000001.

Stejně jako výrobní, marketingové, tak i celopodnikové režie se rozpouštějí na výrobní zakázky měsíčně.

9.1.4.4 Ostatní náklady režijního charakteru

NÁKLADY NA MANAGEMENTPRODUKTŮ zahrnují:

- a) náklady na výstavy, tj. osobní náklady pracovníků útvaru obchodu a marketingu, hovorné mobilních telefonů, cestovné, parkovné, nájemné za pronájem stánku na veletrhu, cena za spotřebu elektřiny, cena za montáž a demontáž stánku, cena za vstupenky pro VIP hosty, náklady na občerstvení, nájem za pronájem salónku pro školení o produktech pro vážné zájemce, atd. Náklady na výstavy jsou evidovány pod režijními zakázkami s číslem 91*****, kdy jednotlivé akce jsou rozlišeny číslicemi na 6. a 7. místě čísla zakázky.
- b) náklady na reklamu a propagaci, tj. osobní náklady pracovníků útvaru obchodu a marketingu, pronájem reklamních skříní, cena za reklamní předměty, cena za tisky vizitek,

reklamních letáků, za podporu při tvorbě webových stránek, za grafická zpracování reklamních tabulí, atd. Náklady na reklamu a propagaci jsou evidovány pod režijními zakázkami 92*****, kdy jednotlivé druhy propagace jsou rozlišeny číslicemi na 6. a 7. místě čísla zakázky.

- c) náklady na prodej a prezentaci produktů, věcně se jedná o náklady etapy 0* a jejích fází a etapy 7* a jejích fází ze života projektu. Náklady lze sledovat na konkrétních výrobních zakázkách. Tyto náklady jsou tedy evidovány pod čísly výrobních zakázek *****0* a *****7*.

Náklady na management produktů vznikají během roku nerovnoměrně, a proto se na výrobní zakázky průběžně nerozpouštějí. K rozpouštění dochází až po skončení roku při roční účetní závěrce. Během roku se však v měsíčních rozborech sleduje jejich skutečná výše ve vztahu na plán.

NÁKLADY NA ZÍSKÁNÍ A UDRŽENÍ DOTACÍ

Společnost při své činnosti také využívá nabídky dotací z evropských a národních fondů. Jedná se o například o dotace na podporu vývoje nových metod zjišťování výrobních, obchodních a ekonomických informací v oboru, dotací na školení, dotací na rozvoj, atd.

Jednotlivé dotační projekty, ať úspěšně či neúspěšně vyřízené, jsou vedeny na zakázkách 94***** a 95*****. Na těchto zakázkách jsou vedeny náklady na vybrané projekty i výnosy z dotací.

9.1.5 Podrozvahové účty

Podrozvahové účty jsou účty účtové osnovy, které jsou využívány pro manažerské účetnictví. Patří k nim účty pro:

- evidenci naturálních jednotek
- rozúčtování vybraných nákladů na konkrétní výrobní zakázky,
- rozúčtování režii z režijních zakázek na konkrétní výrobní zakázky.

9.1.5.1 Účty pro evidenci naturálních jednotek

Obecně k naturálním jednotkám a jejich vykazování

Naturálními jednotkami, které se používají v manažerském účetnictví společnosti, jsou vykázané odpracované hodiny. Vznikají měsíčně vykazováním jednotlivými pracovníky.

Prvotním výkazem pro evidenci odpracovaných hodin je „pracovní deník“. Do tohoto výkazu si pracovník denně zapisuje druh svojí práce, kterou vykonal na výrobní, nebo režijní zakázce. Při zapisování hodin musí dbát na koncovku zakázky, která se týká její etapy a fáze. Popis etap a fází je u zakázky obecný, pracovník má za povinnost uvést do pole deníku s názvem „text“ přesnější formulaci pracovní operace. Po skončení měsíce se údaje z pracovního deníku automaticky převedou do „pracovního výkazu“, kde se hodiny za stejné zakázky sumarizují a výstupem je celkový počet odpracovaných hodin za zakázku na dané etapě a fázi. Do pracovního výkazu se musí ještě uvést hodiny za dovolenou, svátky, přesčasy, aby vznikl plnohodnotný podklad pro výpočet mzdy. Hodiny z pracovních výkazů převede mzdová účetní do účetnictví na níže uvedené účty.

- a) hodiny vykázané při výrobě produktů - jedná se o hodiny vykázané na výrobě produktů na výrobních zakázkách, kromě etapy 0* a etapy 7* života zakázky. K jejich evidenci se používá se číslo účtu 751 001. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na výrobní zakázky.
- b) hodiny vykázané na režijních a dotačních zakázkách - jedná se o hodiny vykázané na zakázkách výrobní, marketingové a celopodnikové režie a také na zakázkách dotací. K jejich evidenci se používá se číslo účtu 751 001. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na režijní a dotační zakázky.
- c) hodiny vykázané na zakázkách produktového managementu - jedná se o hodiny vykázané na zakázkách produkt managementu. K jejich evidenci se používá číslo účtu 751 004. Slouží jako základna pro rozpuštění osobních nákladů na zakázky produkt managementu.
- d) dříve používané naturální ukazatele - společnost používala v minulosti také:
 - účet 751 002, na němž se evidovaly hodiny využití majetku,
 - účet 751 003, na němž se evidovaly kilometry ujeté služebními vozidlyTyto naturální ukazatele sloužily jako základna pro rozpouštění odpisů a leasingu využívaného majetku podle hodin využití majetku na více zakázkách pro rozpuštění cestovního a hovorného podle hodin věnovaných konkrétním zakázkám a pro rozpouštění spotřeby pohonných hmot podle kilometrů ujetých služebními vozidly při služebních cestách ve prospěch více zakázek. Časem se od rozpouštění těchto nákladů tímto způsobem upustilo, protože výsledky neodpovídaly pracnosti s evidencí spojenou.

9.1.5.2 Účty pro rozúčtování vybraných nákladů

Vybranými náklady, které se rozpouštějí podle naturálních ukazatelů, jsou osobní náklady. Tyto náklady se ze mzdového účetnictví automaticky převedou na účty finančního účetnictví a v rámci něj dále na podrozvahový účet manažerského účetnictví 751 101 zakázky pro převod osobních nákladů na zakázky, která má číslo 81100001. Toto je první krok rozpouštění osobních nákladů. Ve druhém kroku, se veškeré osobní náklady ze zakázky 81100001 rozpustí podle odpracovaných hodin konkrétních pracovníků na výrobní a režijní zakázky.

9.1.5.3 Účty pro rozúčtování režijních nákladů

Poté, co se rozpustily osobní náklady, mezi nimiž i byly i osobní náklady, který připadly na režijní zakázky, přichází na řadu třetí krok, a to rozpuštění režijních nákladů na výrobní zakázky, kromě zakázek etapy 0* a etapy 7*. Základnou jsou osobní náklady získané ve druhém kroku tohoto postupu. Je to poněkud přesnější než rozúčtování podle odpracovaných hodin, protože mezi pracovníky jsou rozdíly ve výši osobních nákladů:

- a) u výrobních režii 98110001, 98120001, 98310001 se používá účet 751 601,
- b) u marketingové režie se používá účet 751 701,
- c) u celopodnikové režie se používá účet 751 801,
- d) u nákladů produkt managementu se používá účet 751 901.

10 PLÁNOVÁNÍ

10.1 Východiska pro plánování

Úvaha společnosti o nutnosti plánovat vychází z její potřeby – odstranit nejistoty z budoucího vývoje. Vzhledem k tomu, že společnost provádí mnoho činností, při nichž poskytuje služby a vytváří díla nehmotného charakteru na více pobočkách, je v procesu plánování důležité si tyto činnosti tematicky a střediskově rozdělit. Toto členění však nestačí, poskytování služeb a vytváření díla je potřeba dále členit na konkrétní projekty – zakázky, které jsou prováděny na základě uzavřených smluv. Vzhledem k tomu, že na mnoha zakázkách se pracuje po dobu několik měsíců a přitom se provádí mnoho dílčích činností, člení se dále práce na zakázkách na etapy a tyto dále na fáze. Etapy a fáze jsou pojmenovány typizovaným způsobem a průřezově se dají sledovat a sumarizovat u všech zakázek.

Kromě výrobní činnosti probíhají ve společnosti i jiné důležité činnosti, jako je marketing, obchod, správa, které je potřeba rovněž dobře znát a vést o nich podrobnou evidenci.

Toto členění činností společnosti umožňuje manažerské účetnictví, které společnost používá.

Další důležitou okolností pro plánování je skutečnost, že více jak polovinu všech nákladů společnosti tvoří osobní náklady na zaměstnance – pracovníky. Z velké části se jedná o pracovníky specializované v oboru. Proto jsou pro proces plánování důležité informace personálního charakteru:

- a) jaké profese pracovníků společnost zaměstnává a jaká je jejich struktura,
- b) jaká je kvalifikační úroveň pracovníků z hlediska zaměření činnosti – z hlediska stávajících a očekávaných zakázek,
- c) kteří z těchto specialistů mají navíc manažerské schopnosti, protože někteří z nich pracují zároveň jako vedoucí projektů, vedoucí středisek, vedoucí útvarů,
- d) jak je nastavena motivace všech pracovníků pro jejich práci,
- e) jaký je využitelný pracovní fond každého pracovníka s ohledem např. na jeho plán dovolených, plánovanou pracovní neschopnost (pobyt v lázních, operace, neplacené volno, atd.),
- f) jak může být tento pracovní fond každého pracovníka rozvržen na jednotlivé zakázky,
- g) jaká je produktivita práce jednotlivých pracovníků,
- h) jak vysoké jsou zjištělé náklady na každého pracovníka.

Dalším velmi důležitým východiskem pro plánování jsou informace marketingové a obchodní. Jedná se o informace:

- a) inventarizaci stávajících segmentů trhu,
- b) obchodní bilanci na stávajících segmentech trhu v uplynulém období,
- c) inventarizaci vlastních produktů,
- d) nabídky produktů a chování konkurence,
- e) získané z jednání se stávajícími zákazníky – o jejich potřebách a plánech,
- f) z výstav a prezentací,
- g) ze sledování celospolečenského dění a zejména informace z oboru činnosti společnosti,
- h) o prognózách vývoje v jednotlivých segmentech trhu,
- i) o nových technologiích a trendech v informačních technologiích,
- j) současná cenová úroveň produktů v porovnání s cenami konkurence.

Podstatnými informacemi pro tvorbu plánu jsou také informace o finančním stavu společnosti:

- a) výkaz o stavu majetku a jeho zdrojích ke konci předcházejícího období,
- b) velikost a struktura pohledávek a závazků podle stáří,
- c) uzavřené splátkové kalendáře,
- d) velikost a struktura zásob z hlediska doby obratu,
- e) potřeba investic,
- f) objem splátek úvěru,
- g) očekávané dotace,
- h) objem mzdových prostředků vyplývajících z pracovních smluv,
- i) velikost subdodávek,
- j) očekávaná výše daňových povinností, atd.

Dalšími informacemi pro tvorbu plánů jsou kalkulace. Plánová kalkulace je pokladem pro tvorbu finančního plánu a její výstup je ukazatelem plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku. Operativní kalkulace je zase podkladem pro tvorbu marketingového projektu a plánu projektu. Kalkulace jsou dotaženy do úrovně úplných vlastních nákladů, k nimž je nutné ještě připočítat příslušné náklady na produktový management a subdodávky.

Všechny výše uvedené informace a úvahy jsou nezbytnými východisky pro sestavení podnikových plánů. Vyplývají z účetnictví, z podnikových dokumentů a zejména ze zkušenosti týmu, který provádí tvorbu podnikových plánů.

10.2 Hlavní druhy plánů

10.2.1 Dlouhodobý plán

Dlouhodobým plánem společnosti je strategický plán. Základním účelem strategického plánu je v dlouhodobém časovém horizontu analyzovat trhy, potenciální konkurenci, potenciální zdroje a potenciální možnosti vlastní firmy a stanovit strategické cíle společnosti a strategii jejich dosažení.

Strategický plán obsahuje:

- a) analýzu vnějšího prostředí,
- b) analýzu vnitřního prostředí,
- c) hlavní cíle firmy,
- d) určení strategie dosažení stanovených cílů,
- e) finanční strategii, investice a zdroje jejich krytí,
- f) personální strategii.

Strategický plán je vyhotoven na 3 roky a každoročně se přehodnocuje na základě výsledků uplynulého roku a posunu vizí s ohledem na nové skutečnosti.

Ukazatele strategického plánu jsou:

- a) trend celkového objemu tržeb,
- b) trend rentability tržeb,
- c) dosažení nových segmentů trhu,
- d) trend změny struktury produkce pro cílové trhy,
- e) trend dosahované výše zisku,
- f) objem investic na výzkum a vlastní vývoj.

10.2.2 Střednědobé plány

Střednědobé plány se vyhotovují vždy na jeden kalendářní rok, který je účetním i zdaňovacím obdobím společnosti XY.

10.2.2.1 Marketingový plán

Marketingový plán vychází z predikce strategického plánu a je tvořen na nejbližší kalendářní rok s přihlédnutím k předpokládanému vývoji v dalších letech.

Úkolem marketingového plánu je analyzovat podmínky trhu, konkurence a obchodních možností firmy v nejbližším kalendářním roce s přihlédnutím k předpokládanému vývoji v dalších letech a blíže určit kroky, postupy a prostředky, prostřednictvím kterých lze dojít k cílům vytýčeným ve strategickém plánu.

Marketingový plán obsahuje:

- a) zpřesněnou analýzu vnějšího prostředí,
- b) zpřesněnou analýzu vnitřního prostředí,
- c) cíle firmy a taktiku jejich dosažení,
- d) roční plánované tržby,
- e) roční plánovanou rentabilitu tržeb,
- f) rozpočet na produkt management (reklamu, propagaci, odbytové náklady produktových skupin)

Důležitou položkou marketingového plánu z hlediska kalkulací a plánu jsou roční plánované tržby. Zpracovávají se v několika verzích, které jsou předkládány nejprve vedení společnosti a poté představenstvu. První návrh plánu tržeb je dán vedení společnosti k projednání v listopadu předchozího roku a je vyhotoven v ročních hodnotách v členění podle produktových skupin a v rámci nich podle obchodních partnerů. Druhý návrh plánu je zpracován v lednu běžného roku a je vyhotoven v členění na měsíce, podle produktových skupin a v rámci nich podle smluv.

První i druhý návrh plánu tržeb jsou vytvořeny na základě uzavřených smluv, rozjednaných smluv a odhadu budoucího vývoje.

Konečná verze plánu tržeb má formu úkolu, protože obsahuje navíc částky tržeb a procento rentability tržeb podle produktových skupin tak, jak to vyplývá ze schváleného plánu nákladů výkonů a tvorby zisku.

10.2.2.2 Plán příjmů a výdajů

Plán příjmů a výdajů v oblasti příjmů vychází z marketingového plánu. Na rozdíl od marketingového plánu, který obsahuje tržby bez daně z přidané hodnoty, plán příjmů a výdajů zahrnuje skutečné příjmy ze zaplacených faktur, dotace, přijetí záloh. V položce výdajů

plán vychází ze známých a očekávaných plateb mezd, faktur, splátek úvěrů, plateb pojistného, vrácení půjček, placení daní, atd. Plán příjmů a výdajů je zpracován po týdnech.

10.2.2.3 Personální plán

Personální plán zpracovává každý vedoucí útvaru za svůj útvar. Podklady pro jeho tvorbu poskytuje ekonomicko-správní útvar. Je zpracován v naturálních i finančních ukazatelích na jednotlivé pracovníky a na měsíce.

10.2.2.4 Plán investic

Plán investic se nezpracovává, protože společnost v posledních letech výrazně neinvestovala do nákupu hmotného a nehmotného majetku. Pokud se potřeba nějaké investice v průběhu roku objeví, pokryje se volnými zdroji, které vyplynou z přebytku při naplňování plánu příjmů a výdajů. Společnost investuje spíše do zvyšování kvalifikace svých pracovníků formou specializovaných školení. Tyto náklady se v plánu projeví formou zvýšení režijních nákladů.

10.2.2.5 Plán výrobních kapacit

Východiskem pro tvorbu plánů výrobní kapacity jsou znalosti o rozsahu, termínech:

- a) dosavadních běžících projektů,
- b) nových projektů vyplývajících z právě uzavřených smluv, nebo ze smluv jistých,
- c) budoucích projektů, které jsou možné a jsou spíše ve fázi výhledu,
- d) budoucích projektů, které jsou úkolem pro útvar obchodu a marketingu.

Zjistí se využití fondu pracovní doby každého pracovníka v hodinách na celý příští kalendářní rok a jeho využití v členění na:

- a) svátky – podkladem je kalendář,
- b) dovolené – podkladem je plán dovolených,
- c) předpokládaná nemocnost – podkladem je průměrná nemocnost za poslední roky s přihlédnutím k očekávaným skutečnostem,
- d) využitelný pracovní čas – jako fond pracovní doby snížený o svátky, dovolenou a předpokládanou nemocnost.

- e) Využitelný pracovní čas ad 1. d) se dále člení na čas strávený podle jednotlivých činností:
- a) čas, který bude vykazován na celofiremní režii (pracovní čas účetních, ředitele a ostatních pracovníků např. při celofiremní poradě, sportovním dni, školení řidičů, vánočním večírku, atd.),
 - b) čas, který bude vykazován na výrobní režii daného střediska (např. pracovní porady výrobních pracovníků, pracovní čas vedoucího útvaru výroby, atd.),
 - c) čas, který bude vykazován na marketingovou režii (pracovní čas vedoucího útvaru obchodu a marketingu, pracovníků obchodu a marketingu, který nelze směřovat na přímou zakázku),
 - d) čas věnovaný marketingu produktů (čas pracovníků obchodu a marketingu při prodeji, propagaci, a čas výrobních pracovníků při marketingových fázích výroby),
 - e) celkový čas, kdy bude výrobní nebo i jiný pracovník provádět přímý výrobní výkon v členění na skupiny produktů.

Podkladem pro plánování časů ad a), ad b), ad c) jsou zkušenosti z minulých období, podkladem pro plánování časů ad d), ad e) jsou plány projektu na rozpracované zakázky a smlouvy na nové zakázky. Výstupem tohoto zjišťování je tabulka „**Využití fondu pracovní doby a pracovního času podle činností**“, která je **Přílohou P I**.

Pracovní čas při provádění přímého výrobního výkonu ad 2. e) se dále plánuje na jednotlivé skupiny produktů. Výstupem tohoto plánování pracovní času je tabulka „**Pracovní čas podle produktových skupin**“, která je **Přílohou P II**. Kromě počtu hodin naplánovaných do jednotlivých produktových skupin jsou zde uvedeny i hodiny pracovníka, které zatím nejsou smluvně pokryty, jedná se o tzv. hodiny „neumístěné na produkty“ a dále hodiny subdodavatelů.

Pracovní čas věnovaný marketingu produktu se plánuje v členění na jednotlivé skupiny produktů. Jedná se o činnosti spojené s prodejem, propagací a při práci na marketingových fázích výroby. Výstupem tohoto plánování je tabulka „**Pracovní čas marketingu produktů podle produktových skupin**“, která je **Přílohou P III**. Do pracovního času marketingu produktů podle produktových skupin se zahrnuje i čas, který této činnosti věnují subdodavatelé.

10.2.2.6 Finanční plán

Východiskem pro tvorbu finančního plánu jsou především informace z účetnictví – hlavní kniha v členění analytické evidence, kalkulační listy zakázek, výběry z účetního deníku, a další sestavy. Východiskem jsou také - vyhodnocení plánu projektů, zkušenosti managementu z plánování v minulých letech, odhady budoucího vývoje.

Finanční plán se skládá z mnoha dílčích plánů, které navazují na kalkulační členění tak, aby umožnily tvorbu hlavního finančního plánu „Plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku“.

PLÁN OSOBNÍCH NÁKLADŮ

Plán osobních nákladů představuje osobní náklady na každého pracovníka v celkovém objemu na kalendářní rok a jeho hodinový průměr. Podkladem pro tento plán jsou pracovní smlouvy s přihlédnutím k očekávaným přesčasům. Výstupem tohoto plánování je „**Plán osobních nákladů**“, který je **Přílohou P IV**.

Na základě znalosti hodinového průměru jsou plánovány osobní náklady ve struktuře plánů výrobních kapacit, tzn., že se vytvoří tyto dílčí plány plánu osobních nákladů:

- a) plán osobních nákladů připadající na svátky, které jsou součástí výrobních režii,
- b) plán osobních nákladů připadajících na dovolené, které jsou součástí výrobních režii,
- c) plán osobních nákladů na marketingovou režii,
- d) plán osobních nákladů na marketing produktů v členění podle produktových skupin,
- e) plán osobních nákladů na celofiremní režii,
- f) plán osobních nákladů na pracovní čas při výrobě.

Výstupem tohoto plánování je „**Plán osobních nákladů podle činností**“ (Příloha P V) a „**Plán osobních nákladů na marketing produktů**“ (Příloha P VI).

PLÁN NÁKLADŮ NA HOVORNÉ Z MOBILNÍCH TELEFONŮ

Plán nákladů na telefonní hovory představuje očekávanou výši nákladů na telefonní hovory z mobilních telefonů podle pracovníků na kalendářní rok v členění stejném jako je u Plánu osobních nákladů. Tento plán je **Přílohou P VII** a **Přílohou P VIII**.

Zdrojem tvorby plánu nákladů na telefonní hovory z mobilních telefonů jsou zkušenosti z minulých období a očekávaná účast pracovníka na projektech plánovaného roku.

PLÁN NÁKLADŮ NA CESTOVNÉ

Plán nákladů na cestovné představuje očekávanou výši cestovních náhrad podle pracovníků na kalendářní rok v členění stejném jako je u Plánu osobních nákladů.

Zdrojem tvorby plánu nákladů na cestovné jsou zkušenosti z minulých období a očekávaná účast pracovníka na projektech plánovaného roku. Tento plán je **Přílohou P IX** a **Přílohou P X**.

PLÁN NEADRESNÝCH NÁKLADŮ - REŽIÍ

Až doposud se plánování týkalo zjišťování nákladů, které se dají adresně přiřadit na jednotlivé pracovníky a jejich odpracované hodiny. Nyní je potřeba přistoupit k plánování nákladů, které jsou společné pro více pracovníků nebo pro všechny pracovníky, a které nelze jednoznačně přiřadit na jednici výkonu. Jedná se o náklady na výrobní režie jednotlivých středisek, marketingovou režii a celofiremní režii. Tyto režie jsou již zčásti naplněny plánovanými režijními náklady, které vyplývají z výše uvedených plánů, tzn. režijními osobními náklady, režijními náklady na cestovné a na telefonní hovory z mobilních telefonů. Zbývá doplnit tyto náklady dalšími náklady režijního charakteru. Jedná se o druhé členění nákladů, jehož zdrojem jsou zkušenosti z minulých období s přihlédnutím k plánovaným zakázkám, např.:

- odpisy hmotných a nehmotných aktiv,
- spotřeba režijního materiálu,
- školení a kurzy,
- podíl spotřeby elektrické energie připadající na výrobní středisko,
- podíl nájemného nebytových prostor, atd.

Na základě znalostí výše uvedených informací se tvoří „**Plán režii**“, jež je **Přílohou P XI** a který obsahuje:

Výrobní režie, marketingové a celofiremní režie.

KALKULACE NÁKLADŮ NA JEDNU FAKTUROVATELNOU VÝROBNÍ HODINU

Dalším krokem plánovacího procesu společnosti XY je tvorba plánové kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu pracovníka. Tato kalkulace vychází z výše uvedených plánovaných nákladů a její struktura je uvedena v jiné kapitole. Je potřeba ještě uvést, že do úplných vlastních nákladů podniku ještě patří náklady na marketing produktů a subdodáv-

ky od externích dodavatelů, avšak tyto náklady se do kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu nepočítají, protože se k ní přímo nevztahují. Kalkulace je **Přílohou P XII a Přílohou P XIII**.

PLÁN NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÉ PRODUKTOVÉ SKUPINY

Jakmile jsou zjištěny náklady na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu každého pracovníka, provádí se výpočet plán nákladů na jednotlivé produktové skupiny podle pracovníků. Podkladem pro tento plán je tabulka „**Pracovní čas podle produktových skupin**“, která je součástí plánu výrobních kapacit. Výpočet probíhá jako součin nákladů na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu pracovníka a jeho plánovaného fondu pracovního času na danou produktovou skupinu. Plán nákladů na každou produktovou skupinu je součtem plánovaných nákladů za všechny pracovníky, kteří se budou v příštím kalendářním roce na produktech dané produktové skupiny pracovat. Z plánu nákladů na produktovou skupinu také zjistíme průměrné náklady na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu a celkový počet hodin. Kromě ukazatelů na produktovou skupinu jsou v tomto plánu také ukazatele na hodiny neumístěné na produktových skupinách, a to náklady celkem, náklady na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu, počet hodin, a to v členění na jednotlivé pracovníky a celkem. Tento plán je **Přílohou P XIV**.

PLÁN NÁKLADŮ NA MARKETING PRODUKTŮ

Marketing produktů je svým charakterem a také evidenčně oddělen od výroby a také od režii. Plánuje se na jednotlivé produktové skupiny. Sestává z nákladů přímo zjistitelných na pracovníky (osobní náklady, cestovné, náklady na hovorné z mobilních telefonů) a nákladů na marketing produktů, které nejsou na pracovníky přímo zjistitelné, v podstatě náklady na marketing produktů režijního charakteru. Tento plán vyjadřuje v absolutních hodnotách marketingové náklady, které zatěžují náklady produktových skupin. **Plán je Přílohou P XV**.

PLÁN SUBDODÁVEK

Společnost XY využívá při výrobě svých produktů a při poskytování služeb subdodávek jiných subjektů, s nimiž je potřeba v plánu rovněž počítat. Jedná se o subdodávky sloužící výrobě, proto se plánují na jednotlivé produktové skupiny. **Plán je Přílohou P XVI.**

PLÁN TRŽEB

Tento plán vychází z informací z uzavřených smluv s odběrateli, které jsou v plánu přímo uvedeny včetně částek plnění, a je členěn na produktové skupiny. V každé produktové skupině jsou uvedeny tržby smluvně zajištěné a také zbývající tržby, kterých chce společnost dosáhnout, aby naplnila svůj plán tržeb. **Plán je Přílohou P XVII.**

PLÁN NÁKLADŮ, VÝKONŮ A TVORBY ZISKU

Tento plán je vrcholný ročním plánem společnosti XY. Je v Příloze P XVIII. Obsahuje hlavní souhrnné ukazatele za produktové skupiny. Jedná se o tyto ukazatele:

- a) Tržby
- b) Rentabilita tržeb
- c) Výrobní náklady oceněné úplnými vlastními náklady (včetně režii)
- d) Náklady na management produktů
- e) Subdodávky
- f) Náklady celkem c) + d) e)
- g) Přidaná hodnota
- h) Hospodářský výsledek
- i) Výrobní ukazatele
 - Náklady na fakturovatelnou výrobní hodinu
 - Počet fakturovatelných výrobních hodin
 - Přepoččet hodin na plné úvazky
 - Náklady na neumístěné pracovníky

Plán nákladů, výkonů a tvorby zisku agreguje výsledky všech dílčích plánů, které jsou výše uvedeny, a podává přehled o budoucím hospodaření společnosti v následujícím kalendářním roce. Je zpracováván na úrovni podniku. Jeho ukazatele jsou každý měsíc hodnoceny porovnáním se skutečností. Manažerské účetnictví umožňuje skutečné výsledky

v této struktuře zjistit také u jednotlivých produktových skupin, v rámci nich také u jednotlivých zakázek a v rámci těchto zakázek i na jejich jednotlivé etapy a fáze.

Zjišťování skutečných nákladů ve výše uvedené struktuře se měsíčně realizuje formou dokumentu, kterým je „Rozbor hospodaření“, a to u podniku celkem, u produktových skupina a zakázek. Zjišťování skutečných nákladů u etap a fází zakázky se provádí podle potřeb v rámci tematických analýz.

Porovnání hospodářských výsledků za poslední tři roky je v **příloze P XIX**.

11 DRUHY KALKULACÍ

11.1 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je podkladem pro tvorbu plánu výroby a plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku. Vychází z očekávání budoucího vývoje. Vzhledem k tomu, že společnost XY provozuje zakázkovou výrobu při tvorbě software a informačních systémů a hlavními náklady společnost XY jsou osobní náklady na zaměstnance - pracovníky, vytváří se plánová kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu. Plánová kalkulace se vytváří jednou ročně, a to na přelomu starého a nového roku.

11.1.1 Kalkulační jednice plánové kalkulace

Kalkulační jednicí je jedna fakturovatelná výrobní hodina. Fakturovatelná proto, že jenom tato hodina směřuje k tržbě. Výrobní pracovníci vykonávají také práci režijního charakteru, která se spotřebuje v rámci společnosti ve formě různých vnitrofiremních služeb nebo neproduktivních hodin. Náklady na tyto práce patří do režii.

11.1.2 Podklady pro tvorbu plánové kalkulace

Poklady pro tvorbu plánové kalkulace na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu jsou informace o stávající skutečnosti za uplynulý kalendářní rok a hodnoty z plánu roku příštího.

11.1.2.1 Podklady vyjádřené ve finančních ukazatelích

Hlavním podkladem pro tvorbu plánové kalkulace je personální plán a finanční plán. Tyto plány se zpracovávají jednou ročně a pro plánovou kalkulaci poskytují tyto ukazatele:

- a) osobní náklady za pracovní čas včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- b) osobní náklady za čerpání řádné dovolené a placené svátky včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění,
- c) náklady na hovorné z mobilních telefonů,
- d) náklady na cestovné.

Všechny tyto ukazatele jsou náklady přímo zjistitelnými na každého pracovníka.

Zbývají náklady výrobní, marketingové a celopodnikové režie, které se plánují samostatně ve struktuře nákladových analytických účtů. Jejich hodnoty se rozpočítají na pracovníky podle jejich osobních nákladů. Pro společnost má smysl rozlišovat tyto 3 druhy režii, i když se všechny rozvrhují podle jedné rozvrhové základny. Je tomu tak proto, že jejich objem se sleduje v čase a každá z režii v sobě zahrnuje jiné náklady.

11.1.2.2 Podklady v naturálních ukazatelích

Podkladem pro plánovou kalkulaci na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu pracovníka útvaru výroby v naturálním vyjádření jsou hodiny výrobních pracovníků – jejich plánovaná výrobní kapacita. Při plánování výrobní kapacity pracovníka se vychází z měsíčních hodnot:

- a) nominálního fondu pracovní doby s ohledem na velikost pracovního úvazku a případného plánovaného ukončení nebo přerušení pracovní činnosti,
- b) svátků a plánu dovolených,
- c) očekávané nemocnosti s ohledem na vývoj v minulých letech.

11.1.2.3 Výsledek tvorby plánové kalkulace

Podklady pro tvorbu plánové kalkulace vycházejí z plánů na příští rok a vzhledem k nízkému počtu zaměstnanců se zpracovávají v excelovských tabulkách. Do plánové kalkulace se nezahrnují náklady na produkt management, které jsou samostatnou položkou podnikového plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku.

Výsledkem tvorby plánové kalkulace je: kalkulace úplných vlastních nákladů (bez managementu produktů a bez subdodávek) na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu (1 FVH) každého pracovníka, u něhož se očekává, že bude v příštím roce ve výrobě jakoukoliv dobu pracovat. V praxi to může být nejen pracovník útvaru výroby (analytik, programátor, technik), ale také pracovník režijního útvaru. Ve společnosti XY je vždy aktuálně rozpracováno několik desítek zakázek, pracují zde lidé se značnými zkušenostmi v oboru, a proto je možné a zároveň nutné je přiřazovat na různé projekty. Převažuje týmová spolupráce, kdy na jednom projektu pracuje více zaměstnanců.

11.1.2.4 Struktura plánové kalkulace na jednu FVH pracovníka

Přímé náklady:	osobní náklady za pracovní čas
	+ osobní náklady za placené svátky
	+ osobní náklady za placenou dovolenou
	+ náklady na cestovné
	+ náklady na hovorné z mobilních telefonů
Nepřímé náklady:	+ <u>výrobní režie příslušného střediska výroby</u>
	= vlastní náklady výroby
	+ podíl marketingové režie
	+ <u>podíl celopodnikové režie</u>
	= úplné vlastní náklady

11.2 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se používají v případech, kdy je potřeba zjistit očekávané náklady u nového produktu, zejména u produktu, který by se měl vyrábět na zakázku. Vychází se z marketingového projektu, u kterého je znám odhad pracovní, struktura pracovníků.

Postup výpočtu úplných vlastních nákladů na nový projekt je následující:

Úplné vlastní náklady na nový projekt = součet ÚVN na pracovníky, kteří by měli na novém produktu pracovat, vypočtený jako:

ÚVN na 1 FVH x počet hodin každého pracovníka

K těmto ÚVN je potřeba ještě připočítat příslušné konkrétní náklady na produkt management nového projektu a případné subdodávky.

11.3 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace se používají:

- jednak během roku k průběžnému zjišťování ÚVN na probíhající zakázky,
- ke konci roku ke zjišťování ÚVN na probíhající zakázky,
- k vyhodnocení zakázky po jejím skončení – jako jeden z podkladů pro archivaci.

Výsledná kalkulace během roku se liší od kalkulací ke konci roku a při skončení zakázky v tom, že ještě nemusí být plně zatížena náklady na produkt management, protože tyto náklady nebyly vždy adresné a na zakázky se budou rozpouštět až koncem roku.

Na rozdíl od plánové a operativní kalkulace vychází výsledná kalkulace z výsledků manažerského účetnictví, které jsou vytvářeny automaticky při každé měsíční účetní závěrce. Mají podobu tiskové sestavy, která zahrnuje přímé náklady v jejich struktuře, obsahuje také informaci o odpracovaných hodinách, marketingových hodinách, velikosti nedokončené výroby, velikosti úvazku pracovníků a také o nezaplacených pohledávkách, které se vážou k danému produktu. Tato operativní kalkulace má tři sloupce hodnot:

- a) skutečnost za poslední uzavřený měsíc,
- b) skutečnost od začátku roku,
- c) skutečnost za celou dobu historie projektu (pokud trvá přes konec roku, nebo více let)

Bylo by možné nastavit i sloupec plán pro jakékoliv období, avšak vzhledem k počtu zakázek, které společnost najednou řeší, by bylo plánování na každou zakázku velmi pracné. Toto hodnocení si však dělá vedoucí projektu, který zakázku realizuje, protože je motivován finančními ukazateli, vycházející z plnění plánu zakázky.

Řádky výsledné kalkulace jsou nazývány typovými položkami kalkulačního vzorce.

11.3.1 Struktura výsledné kalkulace zakázky

- 004 ... cestovné
- 005 ... výkony spojů
- 006 ... nájemné a leasing
- 007 ... ostatní služby
- 008 ... ostatní provozní náklady
- 009 ... pokuty a penále
- 010 ... rezervy a opravné položky
- 011 ... osobní náklady (úctované přímo na zakázku, pokud jsou známy)
- 012 ... odpisy hmotného a nehmotného majetku
- 017 ... převedené osobní náklady (rozpuštěné na zakázku podle výkazu práce)
- 018 ... odpisy nehmotných aktiv vlastní výroby
- 020 ... PROVOZNÍ NÁKLADY**(součet 004 až 018)
- 021 ... finanční náklady
- 031 ... mimořádné náklady

060 ... subdodávky a obrátové položky

070 ... výrobní režie

075 ... VÝROBNÍ NÁKLADY (součet 020 až 070)

080 ... celopodniková režie

085 ... produkt management produktových skupin

090 ... marketingové režie

092 ... odměny z projektů

099 ... NÁKLADY CELKEM (součet 075 až 092)

110 ... tržby a výnosy

119 ... odúčtování výnosů příštích období

120 ... aktivace investičního majetku vlastní výroby

121 ... finanční výnosy

122 ... změna stavu nedokončené výroby

123 ... mimořádné výnosy

124 ... zúčtování rezerv a opravných položek

130 ... VÝNOSY CELKEM (součet 099 až 124)

200 ... HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

150 ... přidaná hodnota (nastaven výpočet)

401 ... pohledávky

555 ... hodnota nedokončené výroby

601 ... hodiny kromě hodin marketingových

604 ... hodiny marketingové

750 ... celkové náklady / fakturovatelnou výrobní hodinu

800 ... tržby / fakturovatelnou výrobní hodinu

850 ... hospodářský výsledek / fakturovatelnou výrobní hodinu

851 ... celkový pracovní úvazek

900 ... rentabilita tržeb

Typové položky kalkulačního vzorce obsahují účty, nebo součty analytických účtů z hlavní knihy. Naplnění typových položek analytickými účty je umožněno tím, že v účtové osnově, je u každého nákladového a výnosového účtu a u vybraných majetkových účtů definována mj. i typová položka kalkulačního vzorce a také číslo zakázky. Tyto parametry se pak využívají pro třídění a začleňování nákladů a výnosů do výsledné kalkulační v manažerském účetnictví.

Příklady kalkulací jsou uvedeny v **Přílohách P XX, P XXI, P XXII.**

12 VYUŽITÍ KALKULACÍ A PLÁNU PRO PROCES ŘÍZENÍ

Plány a kalkulace jsou pro společnost XY důležitým nástrojem řízení. Proto je jeho tvorbě a kontrole věnována náležitá pozornost.

Plánovací proces začíná zhruba v listopadu běžného roku a končí v únoru roku příštího, pro který se plán tvoří. Na sestavení plánu se podílí celý management společnosti. Plán vzniká směrem od nižších článků řízení až do úrovně podniku. Nejprve se projednává na útvarech, později na poradách vedení. Konečný návrh plánu schvaluje vedení společnosti a předkládá ho ke schválení představenstvu. Nakonec se s podnikovým plánem seznámí všichni zaměstnanci na celopodnikové poradě, která se koná zpravidla v březnu.

Konečná verze plánu se během roku nemění, pokud nenastanou výrazné změny jeho východisek nebo ukazatelů. Vývoj skutečnosti na plán se kontroluje každý měsíc. Společnost provádí měsíční účetní závěrky, z jejichž výsledků zpracovává rozbor hospodaření, který obsahuje také kontrolu plnění plánu. Kontrolují se:

- a) ukazatele plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku po produktových skupinách – tržby, rentabilita, hospodářský výsledek, výrobní náklady, náklady na produkt management celkem, subdodávky, počet fakturovatelných výrobních hodin, náklady na jednu fakturovatelnou výrobní hodinu. Skutečnost k těmto ukazatelům společnosti poskytují výsledné kalkulace, které jsou sestaveny ve formě tzv. kalkulačního listu.
- b) náklady na produkt management v členění na produktové skupiny a v rámci nich na etapy a fáze produktového managementu,
- c) měsíční plány tržeb, kdy je skutečnost uvedena podle jednotlivých faktur,
- d) celkové náklady na dotační projekty.

Plánované hodnoty nákladů, rentability a hospodářského výsledku se při kontrole plnění plánu uvádějí jako 1/12 ročních hodnot. Tržby jsou plánovány na měsíce.

Při kontrole plnění plánu se koncem plánovaného roku začíná na základě dosavadního vývoje a očekávaných skutečností tvořit výhled plnění plánu, což je očekávaná skutečnost k 31. 12. plánovaného roku. Tato očekávaná skutečnost se objeví již v rozboru hospodaření k 30. 9. a pak se každý měsíc upřesňuje až do 31. 12. Společnost tak získá další porovnávací hodnoty kromě ročního plánu a průběžné skutečnosti.

Další měsíční hodnocení plnění plánu provádějí vedoucí projektu, kteří mají na starosti zakázky v rámci produktové skupiny. Tito sledují u jednotlivých zakázek, jak se vyvíjí skutečnost v porovnání s plánovanými hodnotami vypočtenými pomocí operativní kalkulace.

Kromě měsíčního hodnocení plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku se každý týden postupně aktualizuje plnění plánu příjmů a výdajů, který je zpracován jako týdenní plán.

Využití kalkulací bylo popsáno v předchozích kapitolách. Je třeba zdůraznit, že jejich provázanost s plánem je evidentní. Správné fungování plánu by bez kalkulací nebylo možné a naopak plánové kalkulace by nebylo možné bez plánu nákladů sestavit. Na druhé straně si společnost nedokáže představit svoji činnost bez funkčního plánu a přesných kalkulací.

13 SHRNU TÍ

Společnost XY se zabývá softwarovým řešením informačních systémů pro výrobní organizace, která jsou jim realizována na míru. Jedná se o zakázkovou výrobu, kdy proces od zahájení zakázky do jejího ukončení trvá několik měsíců, neřídka i přes rok. Některé zakázky jsou dlouhodobé a v průběhu let se fakturují dílčí plnění.

Společnost je organizačně rozdělena do útvarů a výrobních středisek. Jedná se o výrobní útvar se svými třemi výrobními středisky, útvar obchodu a marketingu a ekonomicko-správní útvar.

Manažerské účetnictví společnosti XY, které je nazýváno kalkulačním účetnictvím, je plně podřízeno potřebám řízení společnosti. Poskytuje podklady k jejímu ekonomickému řízení. Vyniká mj. svojí analytickou funkcí, protože umožňuje evidovat náklady, výnosy, majetek, zaměstnance ze dvojího pohledu, a to z pohledu organizačních útvarů - hospodářských středisek a také z pohledu etap a fází života zakázky.

Toto analytické členění poskytuje společnosti podklady jak v oblasti tvorby a využívání kalkulací, tak v oblasti tvorby a kontroly plnění celopodnikového plánu, plánů projektu a také pro tvorbu jakýchkoliv ekonomických vnitropodnikových i podnikových analýz.

Ve společnosti jsou nástrojem ekonomického řízení – systém kalkulací a systém plánování. Kalkulační systém je tvořen všemi ve společnosti sestavovanými kalkulacemi a vztahy mezi nimi. Ve společnosti XY se tvoří a používají tři druhy kalkulací, a to v závislosti na tom, jestli se jedná o proces tvorby finančního plánu, proces kontroly výsledků hospodaření, nebo o cenotvorbu. Jedná se o přírážkové kalkulace tvořené na úrovni úplných vlastních nákladů, zahrnujících výrobní, marketingové a celofiremní režie a také ostatní náklady režijního charakteru, což jsou náklady na management produktů a náklady na získání a udržení dotací.

V procesu tvorby finančního plánu se používají plánové kalkulace, v procesu kontroly výsledků hospodaření se používají výsledné kalkulace a v procesu cenotvorby se používají operativní kalkulace. Příklad použití všech tří typů kalkulací je uveden na jedné konkrétní zakázce v přílohách P XX, P XXI a P XXII.

Plánovací systém společnosti XY zahrnuje plánování všech důležitých procesů, které ve společnosti probíhají. Jedná se o marketingový plán, plán příjmů a výdajů, personální plán, plán investic, plán výrobních kapacit a finanční plán se svým hlavním plánem – plán ná-

kladů, výkonů a tvorby zisku. Z časového hlediska se vytváří dlouhodobý – strategický plán a střednědobé – roční plány.

Hlavním plánovacím nástrojem je plán nákladů, výkonů a tvorby zisku, který se plánuje v členění na produktové skupiny. Má agregující charakter, protože soustřeďuje výsledky všech ostatních ročních plánů a jeho hodnocení poskytuje komplexní pohled na ekonomiku společnosti. Skutečné výsledky hospodaření se hodnotí v porovnání s tímto plánem měsíčně.

Konečná podoba plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku pro rok 2013 je v příloze P XVIII. V příloze P XIX je porovnání skutečného vývoje hlavních ukazatelů plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku za roky 2011, 2012 a 2013. Je zřejmé, že hospodářské výsledky společnosti se nevyvíjejí dobře, o čemž svědčí např. postupný pokles tržeb a zhoršování hospodářského výsledku, který je každoroční ztráta. Majitelé společnosti tento stav zdůvodňují poklesem zakázek u státních institucí a pracují na tom, aby tento výpadek dorovnali tržbami od subjektů soukromého sektoru. Příjmový nedostatek vykrývají půjčkami vlastními i cizími. Situace se začala zlepšovat na jaře roku 2014 zásluhou nových zakázek jak u státních institucí, tak u soukromých subjektů.

Z hlediska motivačního je na splnění hospodářského výsledku plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku nastavena motivace ročních odměn pro všechny zaměstnance. Vzhledem k tomu, že výsledky hospodaření jsou dlouhodobě špatné, nepočítají zaměstnanci prakticky s žádnými odměnami. Dalším motivačním nástrojem je vyhodnocování plnění plánu projektu, které se přestalo využívat.

14 DOPORUČENÍ KE ZDOKONALENÍ SYSTÉMU KALKULACÍ A SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ

Na úvod této kapitoly bych chtěl uvést, že systém kalkulací a systém plánování společnosti XY je dobře propracován, vychází z podnikatelských specifík společnosti, opírá se o zkušenosti managementu a o podrobné a variabilní manažerské účetnictví.

Na druhé straně je třeba se podívat na funkci obou systémů, jestli vedou k požadovaným výsledkům a cílům. Společnost si dává za cíl posílení své pozice na trhu, kde působí. Jejím požadovaným výsledkem je zvyšování zisku a finanční stability a nezávislost na cizích zdrojích. Bohužel ani jeden z požadovaných ukazatelů se jí nedaří naplňovat podle jejích představ, a proto se domnívám, že systém plánování a kalkulací, který je teoreticky v pořádku, nebude pravděpodobně důsledně naplňován a dodržován. Příčin odchylek od očekávaných výsledků bude pravděpodobně více. Pokusím se zaměřit pouze na tu oblast, kterou jsem měl možnost analyzovat.

Navrhovaná opatření:

- 1) Strategický plán se schvaluje na období 3 let a měl by se každoročně aktualizovat. Toto vyplývá ze směrnice společnosti o plánování. Společnost však od roku 2001 zpracovala jeden jediný strategický plán, který se čas od času upřesňuje, avšak v současné době tento plán včetně jeho upřesnění již není aktuální. Náznaky strategických úvah se objevují vždy při schvalování ročních plánů, avšak nikdy nebyl vytvořen ucelený dokument. Moje první opatření se netýká zdokonalení systému plánování, ale spíše jeho naplňování: „vypracovat nový strategický plán a provádět jeho roční aktualizaci.“
- 2) Výsledné kalkulace jsou výstupem manažerského účetnictví a mají podobu kalkulačních listů. V měsíčních rozborech jsou však hodnoty z kalkulačních listů za produktové skupiny pracně přepisovány do excelovských tabulek, kde je uveden plán a tady jsou porovnávány. Účetní systém však umožňuje vytvořit v kalkulačním listu nový sloupec, kde by byl uveden plán a dokonce by bylo možné využít ještě jeden sloupec na rozdíly plánu a skutečnosti. Návrh opatření se týká výsledné kalkulace: „využít v účetnictví v kalkulačním listu volný sloupec pro plán a sloupec pro porovnání plánu a skutečnosti“.
- 3) Dalším opatřením je „Při tvorbě ročního plánu plánovat finanční plán ve více variantách“, protože vývoj ukazatelů v posledních letech není na požadované úrovni. Každoročně se zpracovává optimistický plán, který se však již v průběhu roku nedaří plnit a plán vyhotovený na začátku roku se již neaktualizuje. Bylo by dobré každoročně zpra-

covávat plán ve více variantách a po skončení roku analyzovat odchylky a jejich příčiny, tzn. vyhodnotit, nakolik se jednotlivé varianty rozcházejí se skutečností.

- 4) Odměňování zaměstnanců ročními odměnami sice závisí na plnění podnikového plánu, avšak vzhledem k tomu, že tento plán není dlouhodobě plněn, neplní svoji motivační úlohu. Dalším motivačním nástrojem je plnění plánů projektů, které má motivovat skupiny zaměstnanců, podílejících se na zhotovení konkrétních zakázek na jejich výsledcích. V minulosti se tyto plány projektů psaly a vyhodnocovaly a byly tím očekávaným motivačním nástrojem. V současné době se od této praxe ustoupilo z důvodu nedostatku finančních prostředků společnosti a zaměstnanci tak nemají prakticky žádnou motivaci k dosahování lepších výsledků, než svoji základní mzdu.

Doporučuji, aby se důsledně vyhodnocovaly plány projektů, které se týkají zaměstnanců, a na kterých se tito zaměstnanci bezprostředně podílejí. Přispěje to k efektivnímu využívání vlastní výrobní kapacity a zvýšení kvality předávaného díla.

ZÁVĚR

Po absolvování bakalářské práce, mohu konstatovat, že mě tato bakalářská obohatila a to jak po stránce teoretické, tak zejména po stránce praktické. Měl jsem možnost seznámit se s trochu specifickým druhem podnikání a s ekonomickým řízením společnosti XY.

Společnost disponuje propracovaným kalkulačním i plánovacím systémem, který je připraven na jeho velikost, jeho výrobní zaměření a jeho podmínky vůbec.

Pokud se týká kalkulací, domnívám se, že jsou dodržovány zásady při tvorbě kalkulací, tzn., že velikost rozvrhové základny pro režie, což jsou osobní náklady, je dostatečná. Dále je dobré, že existuje vztah přímé souvislosti mezi rozvrhovou základnou a kalkulační jednotkou – fakturovatelnou výrobní hodinou. Rozvrhová základna je jednoduchá a snadno zjistitelná. Kalkulační systém společnosti XY je funkční, je pravidelně aktualizován a výsledky jsou uváděny do praxe.

Plánovací systém je rovněž dobře využitelný v praxi a je zřejmé, že byl vytvořen přímo podnikem, protože reaguje na jeho specifika.

Existuje vzájemná a úzká vazba mezi kalkulačním a plánovacím systémem. Tyto systémy se vzájemně doplňují a zároveň podporují.

Svoje doporučení pro zdokonalení ekonomického řízení společnosti XY jsem uvedl v předchozím článku.

Věřím, že mnou navržená opatření budou společností vzata v úvahu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [12] ATKINSON, Anthony A. *Management accounting*. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, c2007, xxv, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.
- [8] HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN. *Cost management: accounting*. 6th ed. Mason, OH: South-Western CengageLearning, c2009, xxix, 832 p. ISBN 03-245-5967-4
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, ix, 412 s. . ISBN 978-80-7273-169-5.
- [1] KRÁL, Bohumil a kol., 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: Prospektrum, 408 s. ISBN 80-7175-060-3
- [13] LANČA, J.; SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005. ISBN 80-2100-3643-5.
- [3] MARINIČ, Pavel, 2008. *Plánování a tvorba hodnoty firmy*. 1. vyd. Praha: Grada-Publishing, 240 s. ISBN 978-80-247-2432-4
- [11] NOBLES, Tracie L, Brenda MATTISON, Ella Mae MATSUMURA a Charles T HORNGREN. *Horngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th ed. Boston: Pearson, c2014, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 978-0-13-325543-0.
- [10] NOREEN, Eric W, Peter C BREWER a Ray H GARRISON. *Managerial accounting for managers*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, c2014, xxxi, 596 s. ISBN 978-1-25-906073-1.
- [9] POPESKO, Boris., 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [6] SYNEK, M. a kol., 2007. *Manažerská ekonomika*. 4.aktual. rozš. vyd. Praha: Grada-Publishing, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4
- [4] SVOZILOVÁ, Alena, 2006. *Projektový management*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 356 s. ISBN 80-247-1501-5
- [2] ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 146 s. ISBN 80-7261-087-2
- [7] ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z., HROMKOVÁ, L., 2007. *Podniková ekonomika II*.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

PM.....	produktový management
PS	produktová skupina
FVH	fakturovatelná výrobní hodina
ÚVN	úplné vlastní náklady

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Organizační členění společnosti XY na hospodářská střediska.....	24
Tabulka 2 - Členění zakázek do produktových skupin a na režijní skupiny zakázek.....	24

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví.....14

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Využití fondu pracovní doby a pracovního času podle činností.....	76
Příloha P II: Pracovní čas podle produktových skupin.....	77
Příloha P III: Pracovní čas marketingu produktů podle produktových skupin	78
Příloha P IV: Plán osobních nákladů	79
Příloha P V: Plán osobních nákladů podle činností	80
Příloha P VI: Plán osobních nákladů na marketing produktů	81
Příloha P VII: Plán nákladů na hovorné z mobilních telefonů	82
Příloha P VIII: Plán nákladů na hovorné z mobilních telefonů na MP.....	83
Příloha P IX: Plán nákladů na cestovné.....	84
Příloha P X: Plán nákladů na cestovné na marketing produktů	85
Příloha P XI: Plán neadresných výrobních nákladů	86
Příloha P XII: Plán režii	87
Příloha P XIII: Kalkulace nákladů na jednu FVH pracovníka.....	88
Příloha P XIV: Plán nákladů na jednotlivé produktové skupiny.....	89
Příloha P XV: Plán nákladů na marketing produktů.....	90
Příloha P XVI: Plán subdodávek	91
Příloha P XVII: Plán tržeb	92
Příloha P XVIII: Plán nákladů, výkonů a tvorby zisku za rok 2013.....	93
Příloha P XIX: Porovnání skutečného vývoje hlavních ukazatelů plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku.....	94
Příloha P XX: Plánovaná kalkulace ÚVN na jednu FVH za rok 2013 u vybraných pracovníků.....	95
Příloha P XXI: Operativní kalkulace ÚVN projektu „Probírkové modely pro lesní podnik“.....	96
Příloha P XXII: Výsledná kalkulace ÚVN projektu „Probírkové modely pro lesní podnik“.....	97
Příloha P XXIII: Etapy a fáze života zakázky	98

Příloha P I: Využití fondu pracovní doby a pracovního času podle činností

(v hodinách a dnech)

Stř.	Pracovník	Úvazek (1,00= 100%)	Délka prac. poměr	Plán. dovol.	Počet prac. svát- ků	Předpokl. nemocnost	Dispon. počet prac. hodin	Celofi- remní režie	Výrobní režie			Marketin- gová režie	Marketing produktů			Počet FVH ve vý- robě	Zbývá rozdělit hodin
									Režie výroby 11	Režie výroby 12	Režie výroby 31		Prodej	Propa- gace	Mark. fáze výroby		
			Měs.	Dnů	Dnů	Dnů	Hodin										
	jméno zaměstnance	1,00	12	25	9	3	1 792										
	Celkem zaměstnanci			771	270	89	53 038	8 266	2 506	80	100	1 524	700	450	6 141	33 271	
	jméno subdodavatele						1 325									1 325	
							2 010							400		1 610	
	Subdodavatelé						4 367							500		3 867	
	Celkem vč. subdodavatelů						57 405	8 266	2 506	80	100	1 524	700	450	6 641	37 138	

Koeficient využití úvazku pracovníků výroby
a pracovníků výroby včetně
subdodavatelů

0,7686

0,7793

Příloha P II: Pracovní čas podle produktových skupin

(v hodinách)

Stř.	Pracovník	Plánovaný počet FVH	Počet hodin zaměstnanců a subdodavatelů umístěných na konkrétní PS							
			02	05	06	07	09	10	14+16	Zatím neu- místěno
	Celkový počet FVH za zaměstnance	33 271	1 600	4 707	3 526	4 329	8 447	1 542	7 216	1 904
	Celkem FVH za subdodavatele	3 867		150		200	1 810	625	1 082	
	Celkový počet FVH včetně subdodavatelů	37 138	1 600	4 857	3 526	4 529	10 257	2 167	8 298	1 904

Příloha P III: Pracovní čas marketingu produktů podle produktových skupin

(v hodinách)

Stř.	Pracovník	Prodej								Propagace								Marketingové fáze výroby								
		Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14+16	Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14+16	Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14+16	
	Celkem	700	700							450	60			390				6 141	294	490	130	3 897	470	70	790	

Stř.	Subdávateľ	Prodej								Propagace								Marketingové fáze výroby								
		Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14 +16	Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14 +16	Plán. počet hodin	02	05	06	07	09	10	14 +16	
	Celkem																	500		10				350	50	90

Podnik	700	700								450	60			390				6 641	294	500	130	3 897	820	120	880
--------	-----	-----	--	--	--	--	--	--	--	-----	----	--	--	-----	--	--	--	-------	-----	-----	-----	-------	-----	-----	-----

Příloha P IV: Plán osobních nákladů

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Prů- měr za Q	Osobní nákla- dy	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červe- nec	srpen	září	říjen	listo- pad	prosi- nec	Celkem	Průměr za měsíc	Prů- měr za den	Průměr za hodi- nu

Pracovních dnů	22	20	21	21	21	20	22	22	21	22	21	19	252
Svátků	1			1	2		1		1		3	9	

Příloha P V: Plán osobních nákladů podle činností

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Za dovo- lenou	Za svát- ky	Celofi- remní režie	Výrobní režie			Marke- tingová režie	Marketing produktů			Výroba	Osobní náklady celkem
					Režie výroby 11	Režie výroby 12	Režie výroby 31		Prodej	Propa- gace	Mark fáze výroby		
	jméno zaměstnance												
	Celkem zaměstnanci	1 303 426	451 199	1 736 294	652 267	14 170	16 943	396 232	129 379	93 138	1 244 788	6 658 965	12 696 791

Příloha P VI: Plán osobních nákladů na marketing produktů

(v Kč)

Stř	Pra- cov- ník	Prodej							Propagace							Marketingové fáze výroby								
		02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16		
	Celkem	129 379							11 090				82 048					58 267	87 716	23 026	786 052	97 458	17 251	175 009

Příloha P VII: Plán nákladů na hovorné z mobilních telefonů

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Náklady na hovorné celkem	Celofirmní režie	Výrobní režie			Marketingová režie	Marketing produktů			Výroba
				Režie výroby 11	Režie výroby 12	Režie výroby 31		Prodej	Propagace	Mark. fáze výroby	
	jméno zaměstnance										
	Celkem zaměstnanci	157 000	75 087	2 855	268	169	8 207	4 297	369	11 215	54 533

Příloha P VIII: Plán nákladů na hovorné z mobilních telefonů na marketing produktů

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Prodej							Propagace							Marketingové fáze výroby							
		02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16	
	Celkem	4 297							369						1 522	1 044	435	3 623	528			4 063	

Příloha P IX: Plán nákladů na cestovné

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Náklady na cestovné	Celofirmní režie	Výrobní režie			Marketingová režie	Marketing produktů			Výroba
				Režie výroby 11	Režie výroby 12	Režie výroby 31		Prodej	Propagace	Mark. fáze výroby	
	jméno zaměstnance										
	Celkem	1 491 994	162 069	95 746	5 129	4 786	95 171	3 906	820	197 819	926 548

Příloha P X: Plán nákladů na cestovné na marketing produktů

(v Kč)

Stř.	Pracovník	Prodej							Propagace							Marketingové fáze výroby							
		02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16	02	05	06	07	09	10	14+16	
	Celkem	3 906							335			485				1 312	19 817	8 338	58 750	18 646	143	90 814	

Příloha PXI: Plán neadresných výrobních nákladů

(v Kč)

Stř.	Položka	Náklady celkem	Neadresné výrobní náklady		
			Středisko výroby 11	Střediskovýroby 12	Středisko výroby 31
	analytické účty				
	Náklady celkem				

Příloha P XII: Plán režii

(v Kč)

Položka	Režie celkem	Celofiremní režie	Výrobní režie			Marketin- gová režie
			Režie výroby 11	Režie výroby 12	Režie výroby 31	
Analytické účty						
Náklady celkem	9 592 928	6 156 338	2 313 705	178 994	32 995	910 896

Příloha P XIII: Kalkulace nákladů na jednu FVH pracovníka

(v Kč)

Stř.	Zaměstnanec	Plán. FVH	Osobní náklady na FVH	Cestovné na FVH	Mobilní telefony na FVH	Výrobní režie			Neadres. výrobní náklady	Vlastní náklady výroby	Marketing. režie (bez MP)	Celofir. režie na FVH	Celkové náklady na FVH	Náklady na jednu FVH bez PM a subd.
						Osobní náklady čerpání dovolené	Osobní náklady svátky	Neadres. výrobní režie						
	Celkem	33 271	6 658 965	826 567	54 533	981 441	341 642	2 525 698	481 160	11 870 003	910 896	6 156 338	18 937 237	569

Příloha P XIV: Plán nákladů na jednotlivé produktové skupiny

(v Kč)

Stř.	Pra- covník	UVN na jednu FVH	02		05		06		07		09		10		14 + 16		Neumístění	
			Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin na PS	Celkový náklad na PS	Počet hodin	Celkový náklad
Celkem			1 600	705 402	4 707	2 740 101	3 526	1 608 903	4 329	2 383 702	8 447	4 652 181	1 542	968 102	7 216	4 982 183	1 904	896 665
Průměrná UVN PS			441		582		456		551		551		628		690		471	

Příloha P XV: Plán nákladů na marketing produktů

(v Kč)

PS	Prodej				Propagace				Marketingové fáze výroby				Ostatní neadresné náklady MP	MP cel- kem
	Osobní náklady	Mobilní telefony	Cestovné	Celkem	Osobní náklady	Mobilní telefony	Cestovné	Celkem	Osobní náklady	Mobilní telefony	Cestovné	Celkem		
02	129 379	4 297	3 906	137 582	11 090	369	335	11 794	58 267	1 522	1 312	61 101	14 895	225 372
05									87 716	1 044	19 817	108 577	5 095	113 672
06									23 026	435	8 338	31 799	960	32 759
07					82 048		485	82 533	786 052	3 623	58 750	848 425	42 090	973 048
09									97 458	528	18 646	116 632	26 515	143 147
10									17 251		143	17 394	1 920	19 314
14+16									175 009	4 063	90 814	269 886	83 925	353 811
Celkem	129 379	4 297	3 906	137 582	93 138	369	820	94 327	1 244 778	11 215	197 820	1 453 813	175 400	1 861 122

Příloha P XVI: Plán tržeb

(v Kč)

Produktová skupina	Tržby smluvně zajištěné	Tržby smluvně nezajištěné	Tržby celkem
02	901 954	451 570	1 353 524
05	3 641 985	100 000	3 741 985
06	0	935 000	935 000
07	1 449 920	2 927 000	4 376 920
09	4 530 630	2 967 500	7 498 130
10	298 120	0	298 120
14+16	2 260 464	3 820 606	6 081 070
Celkem	13 083 073	11 201 676	24 284 749

Příloha P XVII: Plán subdodávek

(v Kč)

Produktová skupina	Výroba	Marketing produktů	Celkem
02	8 226		8 226
05	132 500	3 500	136 000
06			
07	126 150		126 150
09	574 480	120 050	694 530
10	181 600	200 270	381 870
14+16	323 700	680 000	1 003 700
Celkem	1 346 656	1 003 820	2 350 476

Příloha P XVIII: Plán nákladů, výkonů a tvorby zisku

Produktová skupina	02	05	06	07	09	10	14 + 16	Celkem	Neumístění pracovníci	Celkem vč. neumístěných
Tržby	1 353 524	3 741 985	935 000	4 376 920	7 498 130	298 120	6 081 070	24 284 749		24 284 749
Náklady bez PM a subd.	705 402	2 740 101	1 608 903	2 383 702	4 652 181	968 102	4 982 183	18 040 574	896 665	18 937 239
Management produktů	225 372	113 672	32 759	973 048	143 147	19 314	353 811	1 861 123		1 861 123
Subdodávky	8 226	136 000	0	126 150	694 530	381 870	1 003 700	2 350 476		2 350 476
ÚVN (vč. subdodávek)	939 000	2 989 773	1 641 662	3 482 900	5 489 858	1 369 286	6 339 694	22 252 173	896 665	23 148 838
Hospodářský výsledek	414 524	752 212	-706 662	894 020	2 008 272	-1 071 166	-258 624	2 032 576	-896 665	1 135 911
Rentabilita tržeb	31%	20%	-76%	20%	27%	-359%	-4%	8%		5%
Spotřeba materiálu	328 561	1 007 381	579 507	1 184 929	1 692 741	348 558	1 883 607	7 025 284		7 025 284
Přidaná hodnota	1 016 737	2 598 604	355 493	3 065 841	5 110 859	-432 308	3 193 763	14 908 989		14 908 989
Počet FVH	1 600	4 707	3 526	4 329	8 447	1 542	7 216	31 367	1 904	33 271
Náklady bez PM a subd. na FVH	441	582	456	551	551	628	690	575	471	569
ÚVN na FVH	587	635	466	805	650	888	879	709	471	696
Tržby na FVH	846	795	265	1 011	888	193	843	774		730
počet čistých úvazků	0,79	2,33	1,75	2,15	4,19	0,76	3,58	15,55	0,94	16,49
počet hrubých úvazků	1,03	3,04	2,28	2,79	5,45	1,00	4,66	20,25	1,22	21,47

Příloha P XIX: Porovnání skutečného vývoje hlavních ukazatelů plánu nákladů, výkonů a tvorby zisku

(v Kč)

U K A Z A T E L	rok 2011	rok 2012	rok 2013
Tržby	21 819 272	21 592 432	18 269 269
Výrobní náklady oceněné ÚVN (včetně režii)	18 119 599	20 641 790	18 136 670
Náklady na management produktů	1 969 119	1 684 798	1 056 333
Subdodávky	3 227 831	1 240 670	1 261 563
Náklady celkem	23 316 549	23 567 258	20 454 566
Hospodářský výsledek	-1 497 277	-1 974 826	-2 185 297
Rentabilita tržeb	-0,07	-0,09	-0,12
Přidaná hodnota	14 730 421	15 018 827	13 610 895
Počet fakturovatelných výrobních hodin	33 680	37 108	33 974
Výrobní náklady na FVH	537,99	556,26	533,84
Přepočet hodin na plné úvazky	21,74	23,95	21,93

Příloha P XX: Plánovaná kalkulace úplných vlastních nákladů na jednu FVH na rok 2013 u vybraných pracovníků

Stř.	Zaměstnanec	Osobní náklady za pracovní čas	Osobní náklady za svátky	Osobní náklady za dovolenou	Cestovné	Hovorné mobilních telefonů	Výrobní režie	Vlastní náklady výroby	Marketingové režie	Celofí - remní režie	Úplné vlastní náklady	Plán počet FVH	Náklady na jednu FVH bez PM
11	Pan Čech	259 898	14 417	40 046	79 673	2 173	115 794	512 001	35 552	240 281	787 834	1 298	607
11	Pan Polák	94 085	10 964	30 456	17 948	513	41 918	195 884	12 870	86 983	295 737	643	460
11	Pan Slovák	68 261	13 141	39 424	0	0	30 413	151 239	9 338	63 109	223 686	374	598
11	Pan Ital	347 745	16 288	36 195	165 816	10 756	154 933	731 733	47 569	321 497	1 100 799	1 642	670
11	Pan Rus	250 672	13 862	38 506	7 266	0	111 684	421 990	34 290	231 751	688 031	1 302	528
11	Pan Němec	269 848	11 090	30 805	0	0	120 227	431 970	36 913	249 480	718 363	1 752	410

**Příloha P XXI: Operativní kalkulace úplných vlastních nákladů projektu
„Probírkové modely pro lesní podnik“**

Stř.	Zaměstnanec	Náklady na jednu FVH bez PM	Plánovaný počet hodin na projektu	Úplné vlastní náklady zaměstnanců
11	Pan Čech	607	550	333 828
11	Pan Polák	460	80	36 795
11	Pan Slovák	598	35	20 933
11	Pan Ital	670	65	43 576
11	Pan Rus	528	60	31 706
11	Pan Němec	410	10	4 100
				470 939
	Subdodávky			0
	Produkt management			0
	Úplné vlastní náklady projektu			470 939

**Příloha P XXII: Výsledná kalkulace úplných vlastních nákladů projektu
"Probírkové modely pro lesní podnik"**

Číslo typové položky kalkulačního vzorce	Název položky kalkulačního vzorce	Hodnota (v Kč)
001	Spotřeba materiálu a energie	48
003	Práce mat. a nemat. povahy	63 240
004	Cestovné	61 205
008	Ostatní provozní náklady	0
011	Osobní náklady přímé	1 904
017	Převedené osobní náklady	157 093
020	PROVOZNÍ NÁKLADY	283 490
070	Středisková režie	48 567
075	VÝROBNÍ NÁKLADY	332 057
080	Celofiremní režie	111 488
090	Marketingová režie	16 878
092	Odměny z projektů	5 600
099	NÁKLADY CELKEM	466 023
110	Tržby a výnosy	1 002 585
130	VÝNOSY CELKEM	1 002 585
200	HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	536 562
150	Přidatná hodnota	939 297
601	Výrobní hodiny	800
604	Marketingové hodiny	8
800	Tržby na FVH	1 252
850	Hospodářský výsledek na FVH	670
851	Celkový pracovní úvazek	0,48
900	Rentabilita tržeb	0,54

Příloha P XXIII: Etapy a fáze života zakázky

Etapa 0*	Zadání
Fáze 01	Nepoužívá se k evidenci nákladů, výnosů a naturálních ukazatelů
Fáze 02	Formulace vizí, strategií a cílů
Fáze 03	Výzkum trhu a analýza trhu
Fáze 04	Analýza vlastního podniku
Fáze 05	Marketingová plánování a projektování
Fáze 06	Smlouva nebo vnitrofiremní zadání
Fáze 07	Plán projektu
Fáze 08	Analýza vstupu produktu na trh a možnosti jeho propagace
Fáze 09	Marketingové zpravodajství
Etapa 1*	Věcná analýza
Fáze 11	Popis problematiky
Fáze 12	Popis procesů
Fáze 13	Popis stavů
Fáze 14	Seznam uživatelských požadavků
Fáze 15	Analýza funkčních požadavků
Fáze 16	Analýza nefunkčních požadavků
Etapa 2*	Systémová analýza
Fáze 21	Use Case model
Fáze 22	Class model
Fáze 23	GUI – analýza uživatelského rozhraní aplikace
Fáze 24	Analýza sestav
Etapa 3*	Design návrh
Etapa 31	Design
Etapa 4*	Vlastní řešení
Fáze 41	Vlastní řešení elementárních problémů
Fáze 42	ADL + metody + uložené procedury místo metod
Fáze 43	GUI – vývoj uživatelského rozhraní aplikace
Fáze 44	Sestavy
Fáze 45	Databáze (tabulky, pohledy)
Fáze 46	Implementace
Etapa 5*	Vlastní řešení
Fáze 51	Dokumentace

Fáze 52	Příručka
Fáze 53	Nápověda (SW Help)
Etapa 6*	Testování
Fáze 61	Testování - vývojové, výstupní
Fáze 62	Optimalizace, ladění výkonu
Etapa 7*	Prodej a propagace
Fáze 71	Oceňování produktů a tvorba ceníků
Fáze 72	Tvorba nabídky (ve věcné, časové a nákladové rovině)
Fáze 73	Obchodní jednání
Fáze 74	Marketingová dokumentace, tvorba obalů a podkladů k propagaci
Fáze 75	Kompletace, výstupní kontrola, expedice
Fáze 76	Marketingové řízení a kontrola
Fáze 77	Řízení vztahů se zákazníky a péče o ně
Fáze 78	Propagace produktů a společnosti
Fáze 79	Prodej
Etapa 8*	Provoz a údržba
Fáze 81	Uživatelská podpora
Fáze 82	Parametrizace pro zákazníka
Fáze 83	Údržba produktu
Fáze 84	Pracovní postupy pro zákazníka
Fáze 85	Školení zákazníků
Etapa 9*	Společné náklady projektu
Fáze 91	Zatím neobsazeno
Fáze 92	Vedení projektu
Fáze 93	Školení zaměstnanců spojené s projektem
Fáze 94	Bližší neadresovatelné náklady