

KAPITOLA 1

VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ K FINANČNÍMU A DAŇOVÉMU ÚČETNICTVÍ

Případová studie BETA I. – varianta 2009

BETA, a. s. vyrábí doplňky výživy pro sportovce. V průběhu roku 2008 zahájila výrobu nového výrobku BETAMIN, který bude základem výrobního programu v následujícím roce. Přestože byl výrobek byl na trhu žádaný, podnik však vzhledem ke kapacitním možnostem vyrobil pouze 700 kusů tohoto výrobku (balení po 1 000 gramech) a prodal pouze 680 z nich.

Průzkum ukazuje, že o výrobek bude na trhu zájem i nadále, a proto se vedení podniku rozhodlo vytvořit podmínky pro rozšíření výroby na cca 1 000 výrobků; tento objem výkonů byl zároveň i základem pro stanovení plánu výroby. Plán prodeje byl na rok 2009 stanoven ve výši 950 ks. Prodejní cena jednoho kusu výrobku tohoto výrobku se předpokládá 300 Kč bez DPH (DPH činí 19 %).

Počáteční rozvaha společnosti k 1. lednu 2009 je následující:

Aktiva				Rozvaha BETA, a.s. k 1. 1. 2009 (v Kč)		Pasiva	
Položka	Brutto	Korekce	Netto	Položka	Netto		
Software	16 000	-4 000	12 000	Základní kapitál	380 000		
Budovy, stavby	100 000	-30 000	70 000	Zákonný rezervní fond	34 500		
Samostatné movité věci a jejich soubory	265 000	-84 000	181 000	Nerozdělený zisk min.let	16 900		
				VH ve schvalovacím řízení	25 600		
Stálá aktiva celkem	381 000	-118 000	263 000	Vlastní kapitál celkem	357 000		
Materiál na skladě	80 000		80 000	Dodavatelé	9 000		
Výrobky	3 000		3 000	Zaměstnanci	6 000		
Odběratelé - pohledávky	25 000		25 000	Daň z příjmu - splatná	3 000		
Bankovní účty	127 000		27 000	Odložený daň.závazek	16 000		
Oběžná aktiva celkem	135 000		135 000	Ostatní přímé daně	1 000		
				DPH	4 000		
				Zúčtování s institucemi SZP	2 000		
				Cizí zdroje celkem	41 000		
Aktiva celkem	616 000	-118 000	498 000	Pasiva celkem	498 000		

Společnost zároveň provedla zpřesnění norem spotřeby jednicových nákladů na výrobek pro rok 2009 a stanovila rozpočty režijních nákladů jednotlivým střediskům, které v podniku fungují.

Předběžná kalkulace jednicových nákladů na jedno balení (1 KJ výrobku BETAMIN)

Položka	Kč
Přímý jednicový materiál spotřebovaný ve výrobě	36,50
Přímé jednicové osobní náklady (včetně SZP) výrobních pracovníků	13,50
Přímý jednicový materiál spotřebovaný při prodeji	2,00
Celkem	52,00

Rozpočty nákladů odpovědných středisek

Ekonomickou strukturu podniku tvoří čtyři odpovědná střediska: střediska **Vrcholové vedení podniku a správní útvary (Řízení a správa)**, **Hlavní výroba**, **Prodej** a **Doprava**. Rozpočty nákladů těchto středisek jsou uvedeny v následujících tabulkách:

Řízení a správa

Rozpočet celkem	47 500 Kč
Z toho: prvotní náklady	41 500 Kč
druhotné náklady (oceněné v PSN)	6 000 Kč
Druhotné náklady vznikají čerpáním výkonů střediska Doprava.	
Všechny náklady útvaru řízení a správa jsou režijní, nezávislé na objemu výkonů; z hlediska kalkulačního přiřazení jsou vztaženy k předpokládanému objemu prodaných výrobků (950 jednotek).	

Hlavní výroba

Rozpočet celkem	150 000 Kč
Z toho: jednicové náklady:	
jednicový materiál	36 500 Kč
jednicové osobní náklady včetně SZP	13 500 Kč
jednicové náklady celkem	50 000 Kč
režijní náklady:	
prvotní	70 000 Kč
druhotné (oceněné v PSN)	30 000 Kč
režijní náklady celkem	100 000 Kč
Druhotné náklady vznikají čerpáním výkonů útvaru Doprava. <u>Z hlediska závislosti na objemu výkonů</u> (vztahová veličina finální výkon) činí proporcionální variabilní náklady 20 000 Kč a fixní náklady 80 000 Kč.	
Rozpočet byl stanoven na 1 000 jednotek vyrobených výrobků.	

Doprava

Rozpočet celkem	40 000 Kč
z toho: jednicový materiál ¹ – spotřeba PHM	10 000 Kč
režijní náklady prvotní	30 000 Kč

Z hlediska závislosti na objemu výkonů je 20 % režijních nákladů lineárně závislých na objemu dopravních výkonů. Ostatní režijní náklady jsou na objemu výkonů nezávislé.

Rozpočet byl na základě požadavků jednotlivých středisek stanoven na 5 000 ujetých kilometrů. Středisko Hlavní výroba předběžně požadoval 75 % (3 750 km), středisko Řízení a správa 15 % (750 km) a Středisko Prodej 10% (500 km) celkových výkonů.

Prodej

Rozpočet celkem	19 000 Kč
z toho: jednicový materiál	1 900 Kč
režijní náklady prvotní	13 100 Kč
druhotné (oceněné v PSN)	4 000 Kč
režijní náklady celkem	17 100 Kč

Druhotné náklady vznikají čerpáním výkonů střediska Doprava. **Z hlediska závislosti na objemu výkonů** (vztahová veličina objem prodaných výkonů) činí proporcionalní variabilní náklady 2 850 Kč a fixní náklady 14 250 Kč.

Rozpočet byl stanoven na 950 jednotek prodaných výrobků.

Ve skutečnosti společnost překročila plán výroby a dokončila 1 100 kusů výrobku BETAMIN. Další 100 kusů bylo rozpracováno do poloviny, jak co se týče spotřebovaného materiálu, tak i provedených operací a zúčtovaných osobních nákladů. Prodáno však zatím bylo pouze 900 výrobků, a to za předpokládanou jednotkovou prodejní cenu. Odběratelé uhradili celkem 288 600 Kč.

Společnost oceňuje nedokončenou výroby a hotové výrobky vnitropodnikovou cenu na úrovni předem stanovených plných nákladů výroby.

Středisko Doprava překročilo plánovaný objem výkonů též o 10 % s tím, že téměř 70 % z celkových výkonů (3 750 km) bylo provedeno pro středisko Hlavní výroba, cca 13 % (700 km) pro středisko Řízení a správa a cca 8 % (450 km) pro středisko Prodej. Zbýlých 600 km

¹ Podkladem pro rozpočet jednicových nákladů je předběžná kalkulace jednoho kilometru realizovaného jedním typem vozidel, které má středisko k dispozici. Podle této kalkulace, vycházející ze zpracovaných norem spotřeby pohonných hmot, činí spotřeba pohonných hmot na 1 km 2 Kč.

bylo provedeno pro externí zákazníky, kteří je okamžitě uhradili v ceně 11,90 Kč za jeden kilometr (cena včetně 19 % DPH, cena bez DPH 10 Kč za 1 km).

Výkony střediska doprava poskytované ostatním střediskům se oceňují na úrovni plných nákladů a výkony poskytované externím odběratelům se oceňují tržní cenou.

Skutečně vynaložené prvotní náklady jednotlivých odpovědnostních středisek uvádí následující tabulka 1.1:

Tabulka 1.1 - Skutečně vynaložené prvotní náklady v roce 2009 (v Kč)

Prvotní náklady	Řízení a správa	Hlavní výroba	Prodej	Doprava	Celkem
Spotřeba jednicového materiálu (včetně pohonných hmot)		41 775	1 900	10 100	53 775
Spotřeba režijního materiálu	3 000	14 000	1 600	2 400	21 000
Spotřeba energie	4 200	8 000	1 000	3 000	16 200
Nakupované služby	6 000	3 000			9 000
Mzdové náklady - jednicové		11 500			11 500
Mzdové náklady - režijní	14 000	18 000	4 000	10 000	46 000
Sociální a zdravotní pojištění - jednicové		4 025			4 025
Sociální a zdravotní pojištění - jednicové	4 900	6 300	1 400	3 500	16 100
Odpisy budov a staveb	200	1 000	300	500	2 000
Odpisy samostatných movitých věcí	11 000	18 000	4 500	9 500	43 000
Odpisy software	4 000				4 000
CELKEM	47 300	125 600	14 700	39 000	226 600

Úkoly

1. Sestavte předběžnou kalkulaci kalkulační jednotice výrobku BETAMIN za předpokladu, že tato kalkulace má sloužit
 - a) pro ocenění interních výkonů středisek a zásob vlastní výroby na úrovni plných nákladů

- b) jako podklad pro rozhodování o přínosu výrobku k celkovému zisku

2. Sestavte rozpočtovou výsledovku na rok 2009 při ocenění zásob na úrovni plných výrobních nákladů

a) na bázi nákladů vynaložených v období

b) na bázi nákladů prodaných výkonů

3. Ověřete správnost zobrazení výše uvedených skutečností

- ve dvouokruhové organizaci účetnictví při zajištění požadavků manažerského řízení v samostatném účetním okruhu – viz schéma 1.1;
- v jednookruhové organizaci účetnictví při zajištění požadavků manažerského řízení formou analytické evidence – viz schéma 1.2.

Legenda ke zúčtovaným hospodářským transakcím:

1a) Zúčtována přijatá faktura od dodavatele strojů na rozšíření výrobní kapacity

1b) Zúčtována úhrada této faktury

2 - 7) Zúčtovány skutečně vynaložené prvotní náklady rozčleněné v prvním okruhu podle potřeb externích uživatelů finančního účetnictví (podkladem pro zúčtování nákladů je Tabulka 1.1 uvedená v zadání)

8) Zúčtováno "přetřídění" skutečně vynaložených prvotních nákladů podle potřeb manažerského řízení (podkladem je opět výše uvedená tabulka 1.1).

9) Zúčtování interních (druhotných) nákladů a výnosů - předání výkonů střediska Doprava ostatním vnitropodnikovým střediskům a externímu odběrateli (podkladem pro zúčtování transakce je jednak rozpočet střediska Doprava, z něhož vyplývá, že vnitropodniková cena 1 km je 8 Kč (2 Kč určené k úhradě jednicových nákladů, 6 Kč určených k úhradě režie), jednak údaje o skutečném čerpání dopravních výkonů, uvedené v zadání).

10) Zúčtován přírůstek nedokončené výroby; podkladem pro zúčtování je požadavek zadání, vyžadující ocenění nedokončených i hotových výrobků v předem stanovených plných nákladech výroby: ty činí podle předběžné kalkulace 150 Kč, z toho jednicové náklady 50 Kč a výrobní režie 100 Kč. Vzhledem k tomu, že v období bylo rozpracováno do poloviny 100 výrobků, činí příslušné podíly $(50 \cdot 100) : 2$ (pro jednicové náklady), resp. $(100 \cdot 100) : 2$ (pro výrobní režii).

11) Zúčtován přírůstek hotových výrobků (podkladem jsou v zásadě obdobné údaje - výrobků bylo dokončeno v období 1 100 ks).

12) Zúčtován převod dokončených výrobků na sklad

13) Zúčtován protokol o vyskladnění 900 ks výrobků oceněných v předem stanovených nákladech výroby 150 Kč za kus.

14) Zúčtování předem stanovených nákladů střediska Prodej do nákladů na prodané výkony; podkladem pro zúčtování je předběžná kalkulace výrobku v položkách "Přímé jednicové prodejní náklady" a "Prodejní režie"; tyto položky jsou pak vynásobeny skutečným objemem prodaných výrobků.

15) Zúčtování předem stanovených nákladů střediska Správa a řízení do nákladů na prodané výkony; podkladem pro zúčtování je rozpočet střediska Správa a řízení.

16) Zúčtována vydaná faktura za 600 km střediska Doprava, které byly prodány externímu odběrateli.

17) Zúčtována vydaná faktura za 900 ks prodaných výrobků.

18) Zúčtování vydaných faktur ve vnitropodnikovém okruhu - jejich roztřídění podle odpovědnosti za jejich vznik.

19) Zúčtování změny stavu nedokončené výroby; ta se zjistí jako rozdíl mezi počátečním a konečným stavem účtu 881 - Nedokončená výroba a k zajištění průkaznosti vazby mezi oběma okruhy se zúčtovává nejen v prvním okruhu účetních informací, který je primární

určen externím uživatelům, ale také ve vzájemné souvztáznosti mezi dvěma spojovacími účty, které váží na zobrazení ve finančním účetnictví.

- 20) *Zúčtování změny stavu výrobků; postup je obdobný jako u operace 19 - podkladem pro zjištění změny stavu jsou obraty na účtu 882/2 Výrobky (AE - Prodej).*
- 21) *Zúčtovány úhrady od odběratelů dopravních výkonů (21a) a prodaných výrobků (21b)*
- 22) *Zúčtováno pořízení materiálu pro příští výrobní cyklus (v zadání příkladu výslovně uvedeno není): 22a - přijatá faktura, 22b - příjemka materiálu na sklad.*
- 23) *Zúčtována soupiska úhrad z bankovního účtu společnosti (v zadání příkladu též výslovně uvedena není): společnost uhradila ve sledovaném období své závazky vůči dodavatelům (100 000 Kč), vůči zaměstnancům (42 000 Kč), vůči státnímu rozpočtu z titulu DPH (25 000 Kč), záloh na daň z příjmu právnických osob (20 000 Kč) a daně z příjmu fyzických osob (10 500 Kč) a závazky vůči orgánům sociálního a zdravotního pojištění (27 500 Kč).*
- 24) *Zúčtováno rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku za rok 2008 (není výslovně uvedeno v zadání).*

Zúčtování hospodářských operací v jednookruhovém systému, v němž jsou požadavky manažerského řízení zajišťovány formou analytické evidence, je obsahově stejné jako ve dvouokruhovém systému. Formálně se ovšem liší číslování operací (od 8. hospodářské operace výše) z toho důvodu, že se v jednookruhovém systému neúčtuje o vzájemných vztazích mezi okruhem finančního a nákladového účetnictví: zúčtování prvotních nákladů, externích výnosů a změny stavu vnitropodnikových zásob probíhá zároveň z hlediska potřeb obou skupin uživatelů

Schéma 1.1 – Zobrazení ve dvouokružové organizaci při ocenění hotových výrobků a nedokončené výroby na úrovni předem stanovených plných nákladů

021 - Budovy, náby, stavby PS 100 000	501 - Spotřeba materiálu 7) 74 775	801 - Jednicové náklady 8a) 57 300	901 - Střediskové výnosy (úhrada jednicových nákladů) 10a) 2 500 11a) 55 000	881 - Nedokončená výroba 10) 7 500 11) 165 000	411 - Základní kapitál PS 380 000
081 - Oprávky k budovám PS 30 000 3a) 2 000	502 - Spotřeba energie 2) 16 200	802 - Režijní náklady 8b) 68 300 9) 30 000	902 - Střediskové výnosy (úhrada režijních nákladů) 10b) 5 000 11b) 110 000	421 - Zákonný rezervní fond PS 34 500 24a) 1 300	
022 - Samostatné movité věci PS 265 000 1a) 50 000	518 - Nakupované služby 4) 9 000	ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - DOPRAVA			428 - Nerozdělený zisk min. let PS 16 900 24b) 24 300
082 - Oprávky k sam. mov. PS 84 000 3b) 43 000	521 - Mzdové náklady 5a) 57 500	811 - Jednicové náklady 8c) 10 100	911 - Střediskové výnosy (úhrada jednicových nákladů) 9) 11 000	431 - HV ve schval. řízení 24a) 1 300 24b) 24 300	
013 - Software PS 16 000	524 - Sociální a zdrav. pojištění 5) 20 125	812 - Režijní náklady 8d) 28 900	912 - Střediskové výnosy (úhrada režijních nákladů) 9) 33 000	321 - Dodavatelé 1b) 59 500 23a) 100 000	
073 - Oprávky k softwaru PS 4 000 3c) 4 000	551 - Odpisy 3) 49 000	ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - PRODEJ			331 - Zaměstnanci PS 6 000 5b) 7 188 5c) 10 312 23b) 42 000
112 - Materiál na skladě PS 80 000 22) 70 000 7) 74 775	601 - Výnosy z prodeje výkonů 17) 270 000	821 - Jednicové náklady 8e) 1 900	921 - Střediskové výnosy (úhrada jednicových nákladů) 14a) 1 800	882 - Hotové výrobky PS 3 000 12) 165 000	
121 - Nedokončená výroba 19b) 7 500	602 - Výnosy z prodeje služeb 16) 6 000	822 - Režijní náklady 8f) 12 800 9) 3 600	922 - Střediskové výnosy (úhrada režijních nákladů) 14b) 16 200		
123 - Hotové výrobky PS 3 000 20b) 30 000	611 - Změna stavu zásob NV 18b) 7 500	ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - ŘÍZENÍ A SPRÁVA			23d) 20 000 336 - Zúčtování s institucemi 23e) 27 500
221 - Bankovní účet PS 127 000 21a) 7 140 21b) 59 500 21b) 288 600 23) 225 000	612 - Změna stavu zásob HV 20b) 30 000	832 - Režijní náklady 8g) 47 300 9) 5 600	932 - Střediskové výnosy (úhrada režijních nákladů) 15) 47 500	Daň z příjmů 23f) 10 500	
311 - Odběratelé PS 25 000 16) 7 140 17) 321 300	343 - Daň z přidané hodnoty 1a) 9 500 2) 3 078 4) 1 710 22) 13 300 23c) 25 000	VYSLEDEK Z PRODEJE			342 - Ostatní přímé daně 23f) 10 500
081 - Oprávky k budovám PS 30 000 3a) 2 000	518 - Nakupované služby 4) 9 000	840 - Náklady prodaných 13) 135 000 14) 18 000 15) 47 500	940 - Výnosy z prod. výkonů 18a) 270 000	481 - Odložený daňový závazek PS 16 000	
022 - Samostatné movité věci PS 265 000 1a) 50 000	521 - Mzdové náklady 5a) 57 500	891 - Spojovací účet k nákladům 8) 226 600	991 - Spojovací účet k výnosům a změnám stavu 18) 276 000 19a) 7 500 20a) 30 000		
073 - Oprávky k softwaru PS 4 000 3c) 4 000	551 - Odpisy 3) 49 000	892 - Spojovací účet k zásobám PS 3 000 19a) 7 500 20a) 30 000			
112 - Materiál na skladě PS 80 000 22) 70 000 7) 74 775	601 - Výnosy z prodeje výkonů 17) 270 000				
121 - Nedokončená výroba 19b) 7 500	602 - Výnosy z prodeje služeb 16) 6 000				
123 - Hotové výrobky PS 3 000 20b) 30 000	611 - Změna stavu zásob NV 18b) 7 500				
221 - Bankovní účet PS 127 000 21a) 7 140 21b) 59 500 21b) 288 600 23) 225 000	612 - Změna stavu zásob HV 20b) 30 000				
311 - Odběratelé PS 25 000 16) 7 140 17) 321 300	343 - Daň z přidané hodnoty 1a) 9 500 2) 3 078 4) 1 710 22) 13 300 23c) 25 000				

Schéma 1.2 – Zobrazení v jednookruhové organizaci při ocenění hotových výrobků a nedokončené výroby na úrovni předem plných stanovených nákladů

<p>021 - Budovy, haly, stavby</p> <p>PS 100 000</p> <p>081 - Oprávky k budovám</p> <p>PS 30 000 3a) 2 000</p> <p>022 - Samostatné movité věci</p> <p>PS 265 000 1a) 50 000</p> <p>082 - Oprávky k sam. mov. věcem</p> <p>PS 84 000 3b) 43 000</p> <p>013 - Software</p> <p>PS 16 000</p> <p>073 - Oprávky k softwaru</p> <p>PS 4 000 3c) 4 000</p> <p>112 - Materiál na skladě</p> <p>PS 80 000 22) 70 000 7) 74 775</p> <p>121 - Nedokončená výroba</p> <p>10) 172 500 11) 165 000</p> <p>123 - Hotové výrobky</p> <p>PS 3 000 12) 165 000 13) 135 000</p> <p>221 - Bankovní účet</p> <p>PS 127 000 21a) 7 140 1b) 59 500 21b) 288 600 23) 225 000</p> <p>311 - Odběratelé</p> <p>PS 25 000 16) 7 140 21a) 7 140 17) 321 300 21b) 288 600</p> <p>481 - Odložený daňový závazek</p> <p>PS 16 000</p>	<p>613/AE Změna stavu hotových výrobků</p> <p>599/AE - Druhotné režijní náklady</p> <p>9) 30 000</p> <p>611/AE - Změna stavu NV (úhrada režijních nákladů)</p> <p>11) 110 000 10b) 115 000</p> <p>611/AE - Změna stavu NV (úhrada jednicových nákladů)</p> <p>11) 55 000 10a) 57 500</p>	<p>599/AE - Sřídiskové výnosy (úhrada jednicových nákladů)</p> <p>9) 11 000</p> <p>699/AE - Sřídiskové výnosy (úhrada režijních nákladů)</p> <p>9) 33 000</p> <p>602/AE - Výnosy z prod. výkonů</p> <p>16) 6 000</p> <p>699/AE - Sřídiskové výnosy (úhrada režijních nákladů)</p> <p>14a) 1 800</p> <p>699/AE - Sřídiskové výnosy (úhrada režijních nákladů)</p> <p>14b) 16 200</p> <p>699/AE - Sřídiskové výnosy (úhrada režijních nákladů)</p> <p>15) 47 500</p> <p>611/AE - Výnosy z prod. výkonů (náklady prodaných výkonů)</p> <p>17) 270 000</p> <p>599/AE - Náklady prodaných výkonů (prodej, řízení a správa)</p> <p>14) 18 000 15) 47 500</p>	<p>411 - Základní kapitál</p> <p>PS 380 000</p> <p>421 - Zákonný rezervní fond</p> <p>PS 34 500 24a) 1 300</p> <p>428 - Nerozdělený zisk min. let</p> <p>PS 16 900 24b) 24 300</p> <p>431 - HV ve schval. řízení</p> <p>24a) 1 300 PS 25 600 24b) 24 300</p> <p>321 - Dodavatelé</p> <p>1b) 59 500 PS 9 000 23a) 100 000 1a) 59 500 2) 19 278 4) 10 710 22) 83 300</p> <p>331 - Zaměstnanci</p> <p>PS 6 000 5b) 7 188 5) 57 500 5c) 10 312 23b) 42 000</p> <p>Daň z příjmů</p> <p>23d) 20 000 PS 3 000</p> <p>336 - Zúčtování s institucemi SZP</p> <p>23e) 27 500 PS 2 000 5b) 7 188 6) 20 125</p> <p>342 - Ostatní přímé daně</p> <p>23f) 10 500 PS 1 000 5c) 10 312</p> <p>343 - Daň z přidané hodnoty</p> <p>1a) 9 500 PS 4 000 2) 3 078 16) 1 140 4) 1 710 17) 51 300 22) 13 300 23c) 25 000</p>
<p>ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - HLAVNÍ VÝROBA</p>			
<p>ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - DOPRAVA</p>			
<p>ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - PRODEJ</p>			
<p>ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKO - ŘÍZENÍ A SPRÁVA</p>			
<p>VÝSLEDEK Z PRODEJE</p>			

4. Sestavte výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění nákladů a rozvahu společnosti za rok 2009. Posuďte vypovídací schopnost této výsledovky pro potřeby manažerského účetnictví.

Beta a.s. – Výkaz zisku a ztráty za rok 2009

Položka	Kč

Aktiva**BETA, a.s. - Rozvaha k 31. 12. 2009 (v Kč)****Pasiva**

Položka	Brutto	Korek ce	Netto	Položka	Netto
Aktiva celkem				Pasiva celkem	

5. Zjistěte výsledky hospodaření odpovědnostních středisek a kalkulovaný zisk z prodeje za rok 2009.

Středisko	Střediskové náklady	Střediskové výnosy	Rozdíl
Hlavní výroba – jednicové náklady			
Hlavní výroba – režijní náklady			
Doprava – jednicové náklady			
Doprava – režijní náklady			
Doprava – výsledek k prodeje			
Prodej – jednicové náklady			
Prodej – režijní náklady			
Řízení a správa – režijní náklady			
Kalkulovaný zisk z prodeje			
CELKEM			

6. Zjistěte, jak se na výsledcích jednotlivých středisek podílela absolutní odchylka nákladů (spotřební odchylka, úspornost) a jak relativní odchylka (objemová odchylka, výtěžnost).

Středisko	Absolutní odchylka	Relativní odchylka	Celkem
Hlavní výroba – jednicové náklady			
Hlavní výroba – režijní náklady			
Doprava – jednicové náklady			
Doprava – režijní náklady			
Prodej – jednicové náklady			
Prodej – režijní náklady			
Řízení a správa – režijní náklady			

7. U jednotlivých středisek určete, o jaký typ střediska z hlediska hodnotového řízení se jedná. Vysvětlete, k čemu jsou jednotlivá střediska motivována, zda je uvedený způsob řízení vhodný a jak by bylo ho případně změnit.

Hlavní výroba

Doprava

Prodej

Řízení a správa

8. Celkový hospodářský výsledek podniku zjištěný v úkolu 4 analyzujte z hlediska požadavků externích uživatelů finančního účetnictví.

*Použitý způsob ocenění změny stavu zásob ve vnitropodnikové ceně na úrovni **předem stanovených nákladů** je vhodný zejména pro manažerské vnitropodnikové řízení. Jde však zároveň o způsob, který lze formálně použít (v souladu s českým účetním standardem Zásoby) i pro ocenění vnitropodnikových zásob a změn jejich stavu ve finančním účetnictví.*

Ve finančním účetnictví je však třeba uvedené ocenění používat s určitou obezřetností. V případě, že skutečně vynaložené náklady vytvořených, ale neprodaných výkonů jsou nižší než předem stanovené náklady, přináší ocenění v předem stanovených nákladech problémy.

- *Výše vykázaného zisku společnosti není zcela v souladu se zásadou **opatrnosti**. Zahrnuje totiž i „úspory“ (absolutní i relativní), které jsou dosud vázány v nedokončených a neprodaných výrobcích; ty zákazník uznává až v okamžiku prodeje. Tato část úspor je tedy ziskem **předpokládaným** (anticipovaným).*
- *Tato část zisku se v aktivech rozvahy projeví zvýšeným oceněním nedokončených a neprodaných výrobků; není tedy podpořena finančním plněním a je naopak jedním z možných projevů "příznivého" zisku z provozní činnosti a méně příznivé finanční pozice.*
- *Uvedená skutečnost má negativní dopad i na **daňové zatížení** podniku: vyšší vykázaný zisk zvyšuje i daňový základ daně z příjmu. Splatná daň je tedy částečně hrazena i ze základu, který není výrazem uzavřených obchodních transakcí. To zvýrazňuje rozdíl mezi přijatými finančními prostředky "na vstupu" do společnosti a placenými na výstupu a opět vede ke zhoršení finanční pozice podniku.*

K této situaci došlo i v případě společnosti BETA, a. s. Vyšší ocenění nedokončených a neprodaných výrobků je proto třeba upravit o výši úspor, která je v ocenění vázaná. Vnitropodnikové zásoby jsou až dosud oceněny na úrovni předem stanovených plných nákladů výroby: zahrnují tedy náklady střediska hlavní výroba a částečně náklady střediska doprava, které do hlavní výroby byly zúčtovány druhotným převodem. Vyšší úspor, které jsou vázány v ocenění, lze tedy vyjádřit následujícím způsobem:

a) Výše úspor vykázaná ve středisku Hlavní výroba: 16 900 Kč

- *Objem výroby, k němuž se úspora váže:
1 100 výrobků + 100 výrobků rozpracovaných do poloviny.*
- *Objem neprodaných výrobků:
200 výrobků + 100 výrobků rozpracovaných do poloviny.*

Anticipovaný zisk: $(16\,900 : 1\,150) \cdot 250 = \underline{\underline{3\,673,91\,Kč}}$

b) Výše úspor vykázaná ve středisku Doprava: 5 000 Kč

- *Objem výkonů (ujetých km), k němuž se úspora váže: 5 500 km*
- *Objem výkonů (ujetých km), který ovlivňuje výši ocenění nedokončených a neprodaných výrobků: 3 750 km*

Anticipovaný zisk: $(5\,000 : 5\,500) \cdot 3\,750 = 3\,409,09 \text{ Kč}$
 $(3\,409 : 1\,150) \cdot 250 = 741,11 \text{ Kč}$

Anticipovaný zisk celkem: $3\,673,91 + 741,11 = 4\,415,02 \text{ Kč}$

Z celkové výše anticipovaného zisku připadá:

- na nedokončenou výrobu: $(4\,415,02 : 250) \cdot 50 = 883,00 \text{ Kč}$

- na neprodané výrobky: $(4\,415,02 : 250) \cdot 200 = 3\,532,02 \text{ Kč}$

Způsob účetního zobrazení (jedna z možných variant):

a) ve dvouokruhovém systému:

MÚ:

882/2 - Výrobky
(MÚ - Prodej)

PS	3 000	13.	135 000
12.	165 000		

882/21 - Oceňovací rozdíl
k výrobkům (MÚ - Prodej)

19a.	3 532,02
------	----------

881/1 - Nedokončená výroba
(MÚ - Hlavní výroba)

10.	7 500
-----	-------

881/11 - Oceňovací rozdíl
k nedokončené výrobě (MÚ)

19a.	883
------	-----

899 - Rozdíly mezi FÚ a MÚ
(MÚ - Řízení a správa)

19a.	4 415,02
------	----------

Spojovací účty:

991 - Spojovací účet ke změnám stavu

19b.	7 500
19c.	- 883
20a.	30 000
20b.	-3 532,02

892 - Spojovací účet k zásobám

19b.	7 500
19c.	- 883
20a.	30 000
20b.	-3 532,02

FÚ:

123 - Výrobky

PS	3 000
20c.	30 000
20d.	-3 532,02

613 - Změna stavu zásob výrobků

20c.	30 000
20d.	-3 532,02

121 - Nedokončená výroba

19d.	7 500
19e.	- 883

611 - Změna stavu zásob nedokončené výroby

19d.	7 500
19e.	- 883

b) V jednokruhovém systému:

123 - Výrobky/AE

PS	3 000
10.	165 000
20a.	-3 532,02

613/AE - Změna stavu výrobků
Rozdíly mezi FÚ a MÚ

20a.	-3 532,02
------	-----------

121 - Nedokončená výroba/AE

9.	172 500	10.	165 000
20b.	- 883		

611/AE - Změna stavu ned.výroby
Rozdíly mezi FÚ a MÚ

20b.	- 883
------	-------

**Výkaz zisku a ztráty
(zaokrouhleno)**

Položka	Kč
Výnosy z prodeje výrobků	270 000
Výnosy z prodeje služeb	6 000
Změna stavu nedokončené výroby	6 617
Změna stavu výrobků	26 468
Náklady celkem	- 226 600
Z I S K (reálnější z hlediska uživatelů finanční účetnictví)	82 485

Rozdíl ve vykázaném zisku (zaokrouhleno): 86 900 Kč - 82 485 = 4 415.

