

## Vzorové příklady z manažerského účetnictví

### Příklad č. 1

ALFA, a.s. vyráběla v r. 2015 jediný druh výrobku, jehož předběžná kalkulace na 1 000 vyrobených a prodaných kusů byla následující:

Přímý (jednicový) materiál	100,--
Přímé (jednicové) mzdy + SZP (34 %)	80,--
Výrobní režie (VR) - variabilní	120,--
- fixní	200,--
-----	
<b>Náklady výroby</b>	<b>500,--</b>
Správní režie - fixní	25,--
-----	
<b>Náklady výkonu</b>	<b>525,--</b>
Přímé (jednicové) náklady prodeje	5,--
Prodejní režie - fixní	20,--
-----	
<b>Úplné náklady výkonu</b>	<b>550,--</b>
<u>Kalkulovaný zisk</u>	<u>30,--</u>
<b>CENA bez DPH</b>	<b>580,--</b>

Ve sledovaném období společnost vyrobila celkem 1 022 výrobků, z nichž 990 prodala za cenu podle předběžné cenové kalkulace. Skutečné náklady jednotlivých středisek, rozčleněné na jednicové (**JN**), variabilní režii (**VarR**) a fixní režii (**FixR**), jsou uvedeny v následující tabulce:

ÚTVAR		Střediskové náklady	Střediskové výnosy	Rozdíl - výsledek
Hlavní výroba	JN	181 800		
	VarR	118 000		
	FixR	197 000		
Prodej	JN	4 900		
	FixR	19 800		
Správa	FixR	24 600		

PS variabilní náklady prodaných výrobků	PS fixní náklady hrazené z marže	Výnosy z prodeje	Kalkulovaná marže z prodeje

### Úkoly:

a) Doplňte do tabulek výši střediskových výnosů, předem stanovené variabilní náklady prodaných výrobků, výnosy z prodeje, předem stanovené fixní náklady hrazené z marže a kalkulovanou marži ze skutečně prodaných výrobků za předpokladu, že společnost primárně uplatňuje metodu odděleného řízení fixních a variabilních nákladů (variable Costing) a fixní režie řídí za bázi srovnání jejich skutečně vynaložené výše s jejich pevným nepřepočteným rozpočtem (limitem fixní režie).

b) Zjistěte výsledek hospodaření akciové společnosti před úroky a zdaněním (EBIT) za předpokladu, že se změna stavu zásob výrobků oceňuje

ba) na úrovni **předem stanovených variabilních výrobních nákladů**,

bb) na úrovni **skutečných variabilních výrobních nákladů**.

c) Zjistěte EBIT akciové společnosti před zdaněním za předpokladu, že by se změna stavu zásob výrobků oceňovala  
ca) na úrovni **předem stanovených vlastních nákladů výroby**,

cb) na úrovni **skutečných vlastních nákladů výroby**.

### Příklad č. 2

Předběžná kalkulace jediného výrobku, na jehož výrobu se soustřeďuje divize D, má následující podobu:

- Jednicové výrobní náklady a variabilní výrobní režie 35,- Kč
- Fixní výrobní režie 25,- Kč
- Jednicové prodejní náklady a variabilní prodejní režie 10,- Kč
- Fixní prodejní režie 5,- Kč

Průměrná fixní výrobní režie připadající na výrobek byla odvozena z pevného rozpočtu fixních nákladů (100 000,- Kč), které byly vyděleny předpokládaným počtem 4 000 vyrobených a prodaných výrobků. Obdobně – podílem pevného rozpočtu fixní prodejní režie (20 000,- Kč) a počtu prodaných výrobků (4 000 ks) byla zjištěna i průměrná fixní prodejní režie).

Ve skutečnosti divize vyrobila ve sledovaném ročním období 4 200 ks výrobků a prodala z nich 3 900 ks za jednotkovou cenu 100,- Kč za kus. Za toto období divize vynaložila:

- Jednicové výrobní náklady a variabilní výrobní režie 142 500,- Kč
- Fixní výrobní režie 99 000,- Kč
- Jednicové prodejní náklady a variabilní prodejní režie 37 500,- Kč
- Fixní prodejní režie 17 500,- Kč

Zjistěte výsledek hospodaření (EBIT) divize při ocenění neprodaných výrobků na úrovni

aa) skutečných výrobních nákladů

ab) předem stanovených výrobních nákladů

ba) skutečných variabilních nákladů výroby

bb) předem stanovených variabilních nákladů výroby

c) Ve vztahu k výsledku ad ab) zjistěte, jak na celkové hospodárnosti ve vynakládání ekonomických zdrojů v útvarech výroby a prodeje podílely úspory a jak vliv lepšího (horšího) využití kapacity

<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

d) Ve vztahu k výsledku ad aa) zjistěte nákladovou a výnosovou rentabilitu divize:

EBIT/náklady

EBIT/výnosy

e) Vyjděte z propočtů ad d) a zjistěte rentabilitu aktiv a vliv ziskovosti, resp. obratu aktiv na její výši za předpokladu, že

- průměrná výše aktiv činila v hodnoceném období 1 000 000,- Kč, resp.
- divize byla - s ohledem na tlak konkurence – od počátku hodnoceného období nucena prodloužit termíny splatnosti pohledávek, což vedlo k jejich nárůstu o 30 %; pohledávky se před tímto opatřením podílely na celkových průměrných aktivech ve výši 1 000 000,- Kč deseti procenty.

<input type="text"/>	<input type="text"/>
----------------------	----------------------

f) Vyjděte z plánovaných (rozpočtovaných) údajů a aplikace metody odděleného řízení variabilních a fixních nákladů (Variable Costing) a zjistěte, kolik výrobků musí divize prodat, pokud chce dosáhnout bodu zvratu, resp. zisku před zdaněním ve výši 120 000,- Kč.

<input type="text"/>	<input type="text"/>
----------------------	----------------------

### Příklad č. 3:

Podle marketingového oddělení výrobní společnosti Longen, a.s. lze v následujícím roce prodat maximálně 300 kusů výrobků A, 400 kusů výrobků B a 500 kusů výrobků C. O výrobcích jsou k dispozici následující informace:

	1 ks A	1 ks B	1ks C
Jednotková prodejní cena	500	400	600
Jednotkové variabilní náklady	350	240	400
Průměrné fixní náklady na jeden kus (podle struktury prodeje minulého období 400A : 300B : 340C)	90	140	120
Průchod nejužším místem výrobní kapacity (v hodinách)	3	2	5

Nejužší místo výrobní kapacity lze využít ve sledovaném období 4 000 hodin. Celková rozpočtovaná výše fixních nákladů společnosti činí pro následující rok 130 000,- Kč.

a) Určete sortimentní strukturu vyráběných výrobků, která by za výše uvedených předpokladů vedla k maximálnímu zisku.

b) Kolik bude činit rozpočtovaný zisk při této sortimentní struktuře ?

c) Analyzujte citlivost jednotlivých parametrů za předpokladu, že pesimistická varianta rozpočtovaného zisku počítá se ziskem ve výši 65 000,- Kč.

Citlivost objemu

Citlivost ceny

Citlivost variabilních nákladů

Citlivost fixních nákladů

### Příklad č. 4

Útvar oprav předává ostatním útvarům v rámci podniku své výkony (normohodiny provedených oprav) oceněné vnitropodnikovou cenou na úrovni variabilních střediskových předem stanovených nákladů. Vnitropodniková cena jedné normohodiny činí 100,- Kč a byla odvozena z následujících údajů:

- Jednicové (proporcionální) náklady: 65,- Kč
- Variabilní režie: 35,- Kč

Útvaru oprav je dále rozpočtován pevný rozpočet fixní režie ve výši 150 000,- Kč.

Ve sledovaném období útvar předal vnitropodnikovým odběrajícím útvarům celkem 2 100 hodin oprav (čímž o 5 % překročil plánovaný objem výkonů) a v souvislosti s jejich provedením vynaložil 138 000,- Kč jednicových (proporcionálních) nákladů, 72 500,- Kč variabilních režijních nákladů a 147 000,- Kč nákladů sledovaných jako fixní režie.

Zjistěte vnitropodnikový výsledek hospodaření útvaru

a dále ho analyzujte následující kvantifikací: jak ovlivnila jeho výši

a) úspornost jednicových nákladů

b) úspornost variabilní režie

c) úspornost (spotřební odchylka) fixní režie

d) lepší kapacitní využití (objemová odchylka) fixní režie

e) Kolik by činil vnitropodnikový výsledek střediska za předpokladu, že by vnitropodniková cena 1 normohodiny byla stanovena na úrovni plných střediskových nákladů?

f) Kolik by činil – ve vazbě na zadání ad e) – vnitropodnikový výsledek střediska za předpokladu, že by odebírajícím útvarům bylo předáno pouze 1 900 hodin oprav (oceněných VPC na úrovni plných nákladů) a zbylých 200 hodin bylo prodáno externím odběratelům v ceně za hodinu oprav 250,- Kč?

g) Posuďte vhodnost hodnotového řízení střediska. Je kombinace řízení opravářského útvaru v režimu nákladového a ziskového střediska vhodná z hlediska konzistence cílů útvaru s cíli podniku jako celku?

### Příklad č. 5

Dvě stavebně montážní divize společnosti **Stavodom, a. s.**, řízené v režimu rentabilitních odpovědnostních středisek, dosáhly v hodnoceném období stejné úrovně zisku před úroky a zdaněním 30 milionů Kč. Jejich výše odpisů byla také stejná (10 milionů Kč).

Divize se však významně lišily ve svém úsilí o optimalizaci čistého pracovního kapitálu. Zatímco divize A ve sledovaném období snížila stav zásob materiálu o 12 milionů Kč, divize B se materiálem předzásobila, což vedlo k nárůstu jeho stavu o 14 mil. Kč. Zatímco divizi A se v období podařilo snížit výši rozpracovanosti o 10 milionů Kč., divizi B vzrostla úroveň rozpracovanosti o 12 milionů Kč. Zatímco divizi A se v období podařilo snížit výši pohledávek o 8 milionů Kč., divizi B vzrostla výše pohledávek o 6 milionů Kč. Díky prozíravé politice při uzavírání smluv s dodavateli se divizi A podařilo zvýšit výši závazků v období o 14 milionů Kč.; divize B naopak uzavírala smlouvy se zkrácenou lhůtou splatnosti, a následkem toho se snížila její výše závazků o 12 milionů Kč.

Obě divize započaly hodnocené období s počátečním stavem na účtech finančních prostředků u vnitropodnikové banky ve výši 1 milionu Kč. S jakým konečným stavem finančních prostředků ukončily obě divize hodnocené období<sup>1</sup>? S jakým konečným stavem finančních prostředků ukončil hodnocené období podnik?

#### Stavodom, a. s. - řešení (v mil. Kč)

Text	Divize A	Divize B
<b>Počáteční stav na účtu finančních prostředků - divize</b>		
Zisk před úroky a zdaněním		
Odpisy		
<b>Potenciální přírůstek cash flow před změnami čistého pracovního kapitálu</b>		
<b>Změny čistého pracovního kapitálu:</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Materiálu</li> <li>• Nedokončené výroby</li> <li>• Pohledávek</li> <li>• Závazků</li> </ul>		
<b>Změny čistého pracovního kapitálu celkem</b>		
<b>Konečný stav na účtu finančních prostředků - divize</b>		
<b>Konečný stav na účtu finančních prostředků – společnost</b>		

<sup>1</sup> Neuvažujte průběžné odčerpávání finančních prostředků vnitropodnikovou bankou ani průběžné dotování účtu v případě nedostatku finančních prostředků na účtu divize.

### Příklad č. 5:

Podnik, který až dosud využíval celou kapacitu výrobou jednoho druhu výrobku A1, zařazuje na přání jednoho ze zákazníků do výrobního programu technologicky podobný, ale z jiného materiálu vyráběný výrobek A2. Ačkoliv objem zařazovaného výrobku není velký, vedl jednak k poklesu celkového objemu produkce, jednak k relativně velkému nárůstu nákladů na zásobovací činnost.

Výchozí údaje pro zjištění podílu těchto nákladů připadajících na jednotlivé výrobky jsou uvedeny v následující tabulce:

Objem prováděných výkonů	5 000 ks A1	250 ks A2
Celkové náklady na zásobování	80 000,- Kč	
z toho: variabilní náklady	30 000,- Kč	
celkové fixní náklady	50 000,- Kč	

Variabilní, výhradně osobní náklady jsou náklady závislé na objemu zmanipulovaného jednicového materiálu. Na základě kvalifikovaného odhadu, ověřeného měřením, je variabilní nákladová náročnost zmanipulované tuny materiálu pro nový výrobek A2 dvakrát větší než materiálu pro výrobek A1<sup>2</sup>. Pro výrobek A1 se zmanipulovalo celkem 20 tun materiálu (4 kg na výrobek), pro výrobu výrobku A2 celkem 1,5 tuny materiálu (6 kg na výrobek).

Určete podíl variabilních a fixních nákladů připadajících na jeden výrobek A1 a A2 za předpokladu, že pro rozvrh variabilních i fixních nákladů používá podnik metodu kalkulace ve vztahu k aktivitám (Activity Based Costing)

Variabilní náklady v průměru připadající na jeden výrobek A1 činí

Variabilní náklady v průměru připadající na jeden výrobek A2 činí

Průměrné fixní náklady připadající na jeden výrobek A1 činí

Průměrné fixní náklady připadající na jeden výrobek A2 činí

### Příklad č. 6

Společnost CONSULT, a. s. se zabývá auditorskou a poradenskou činností. Její zaměstnanci – vesměs špičkoví odborníci – fakturují své výkony sazbou 4 000,- Kč za hodinu.

Společnost vede dvouokruhový systém účetnictví. V prvním okruhu, primárně vedeném v souladu se zákonnými požadavky, oceňuje své nedokončené výkony tzv. skutečnými náklady výkonů. Ve druhém okruhu, primárně vedeném pro potřeby manažerského řízení společnosti, sleduje běžně výkony (počty hodin odpracované na zakázkách) s tím, že tyto hodiny oceňuje tržní cenou.

Ve sledovaném období odpracovali zaměstnanci společnosti na zakázkách celkem 10 000 hodin; 1500 z toho se vztahovalo k zakázkám, které do konce sledovaného období nebyly dokončeny a fakturovány zákazníkům. Skutečně vynaložené náklady, aktivované do ocenění zakázek, činily 24 mil. Kč, náklady na řízení, administrativu, správu společnosti, nezahrnované do ocenění zakázek, činily 3 mil. Kč. Z nákladů na řízení, administrativu a správu činily daňově neúčinné náklady 200 tis. Kč.

Zjistěte výši výsledku hospodaření pro potřeby manažerského řízení, externích uživatelů finančního účetnictví a zjištění základu daně z příjmů.

<sup>2</sup> Tato informace je v metodě ABC podstatná i pro alokaci fixních nákladů.