

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



## **Diplomová práce**

**Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje  
informací v konkrétní účetní jednotce**

**Bc. Veronika Křížková**

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Veronika Sládková

Hospodářská politika a správa  
Podnikání a administrativa

Název práce

**Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v konkrétní účetní jednotce**

Název anglicky

**Assessment of Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company**

---

### Cíle práce

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností identifikovat problémové oblasti a navrhnout případná zlepšení.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

---

**Doporučený rozsah práce**

60-80

**Klíčová slova**

manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy

---

**Doporučené zdroje informací**

- DRURY, C. Management and cost accounting. Hampshire, UK: Cengage Learning EMEA, 2012, 800 s., ISBN 978-1408041802
- DUŠEK, J. Vnitropodnikové účetnictví. Praha: Grada, 2019, 136 s., ISBN: 978-80-271-2544-9
- FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., a kol. Manažerské účetnictví – Nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 416 s., ISBN 978-80-7598-486-9
- HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠIŠKA L. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2018, 792 s., ISBN 978-80-7261-568-1
- LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno: Computer Press, 2008, 198 s., ISBN 978-80-247-4133-8
- LAZAR, J. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada Publishing, 2012, 280 s., ISBN 978-80-247-4133-8.
- POPEŠKO B., PAPADAKI Š. Moderní metody řízení nákladů. Praha: Grada, 2016, 264 s., ISBN: 978-80-247-5773-5

---

**Předběžný termín obhajoby**

2020/21 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 9. 3. 2021

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 9. 3. 2021

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 30. 11. 2021

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v konkrétní účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.11.2021



---



### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Eniko Lörinczové, Ph.D. za cenné rady, trpělivost, pozitivní přístup i čas, který mi věnovala, a majitelům nejmenované firmy za vysvětlení a poskytnutí citlivých informací z interního prostředí podniku.

# Zhodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v konkrétní účetní jednotce

## Abstrakt

Diplomová práce se zabývá hodnocením stavu manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce a je rozdělena na tři části.

První částí jsou teoretická východiska, která se zabývají charakteristikou teoretických poznatků z oblasti účetnictví, do nichž se řadí pozorování nákladů a výkonů, které se kvantifikují pomocí kalkulací na naturálně vyjádřené výkony a prostřednictvím rozpočtů na vnitropodnikové útvary. Vhodně nastavený systém kalkulací a rozpočtů poté poskytuje kvalitní podklady pro rozhodovací úlohy v podniku.

Druhou částí je vlastní práce, v níž je popsána nejmenovaná reálná účetní jednotka. V tomto fragmentu je specifikována obecná charakteristika podniku a jeho informační systém včetně účetního softwarového programu. Uvnitř sekce lze dále shlédnout organizační strukturu firmy s vymezením konkrétních vnitropodnikových útvarů. Součástí je též kvalitativní i kvantitativní analýza nákladů, výkonů i kalkulací.

Zhodnocení a návrhy řešení jsou předmětem třetí části diplomové práce, která komparuje zjištěné poznatky z teoretické části se stavem manažerského účetnictví účetní jednotky a nabízí účetní jednotce prostor pro její zlepšení ve výše popisované oblasti.

**Klíčová slova:** manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, náklad, výkon, výnos, kalkulace, kalkulační systém, rozpočet, analýza odchylek, rozhodovací úloha, kontrola nákladů a výnosů

# **Assessment of Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company**

## **Extract**

The Diploma Thesis deals with an evaluation of the condition of management accounting in a specific accounting entity and is divided into three parts.

The first part introduces theoretical background, addressing the characteristics of theoretical knowledge in accounting, such as observation of costs and operations quantified to naturally expressed operations through calculations and to in-house departments through budgets. An appropriately configured system of calculations and budgets provides a solid foundation for decision-making roles in the enterprise.

The second part is the core of the thesis and describes an actual unnamed accounting entity. It specifies the general enterprise characteristics and its information system, including the accounting software. The section also offers the company's organizational chart, defining specific corporate units. Qualitative and quantitative analyses of costs, operations and calculations are also added.

An evaluation and practical suggestions are contained in the third part of the Diploma Thesis, which compares the lessons learned from the theoretical part with the condition of management accounting in the entity and offers the entity suggestions for improvement in the aforementioned area.

**Keywords:** management accounting, internal bookkeeping, cost, operation, revenues, calculation, calculation system, budget, deviation analysis, decision-making role, cost and revenue control

# Obsah

<b>1 Úvod</b> .....	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika</b> .....	<b>13</b>
2.1 Cíl práce .....	13
2.2 Metodika .....	13
<b>3 Teoretická východiska</b> .....	<b>15</b>
3.1 Vztah finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví .....	15
3.1.1 Finanční (externí) účetnictví .....	15
3.1.2 Manažerské účetnictví .....	16
3.1.3 Vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví .....	17
3.2 Úkoly manažerského účetnictví .....	18
3.3 Sledování nákladů .....	19
3.3.1 Druhové členění .....	19
3.3.2 Účelové členění.....	20
3.3.3 Kalkulační členění .....	21
3.3.4 Náklady podle závislosti na vztahu k objemu .....	22
3.3.5 Náklady podle rozhodování .....	23
3.4 Sledování výkonů.....	24
3.5 Útvary (střediska).....	25
3.6 Kalkulace.....	28
3.6.1 Charakteristika kalkulace.....	28
3.6.2 Metoda kalkulace .....	29
3.6.3 Metoda kalkulace - rozdělování režijních nepřímých nákladů na předmět kalkulace.....	34
3.7 Kalkulační systém .....	35
3.7.1 Členění kalkulací .....	36
3.7.2 Podmínky ovlivňující zaměření výkonově orientovaného účetnictví.....	39
3.7.3 Metody evidence a kalkulace nákladů .....	39
3.8 Rozpočetnictví.....	40
3.8.1 Formy rozpočtů.....	42
3.8.2 Metody stanovení rozpočtů.....	42
3.8.3 Metody kontroly rozpočtů .....	43
3.9 Kontrola nákladů, výnosů a dalších veličin .....	44
3.10 Rozhodovací úlohy.....	47
<b>4 Vlastní práce</b> .....	<b>49</b>
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	49

4.1.1	Předmět činnosti a specifikace produkce podniku.....	49
4.1.2	Lidské zdroje – pracovníci a zaměstnanci .....	49
4.1.3	Organizační struktura.....	53
4.1.4	Vybrané položky z účetních výkazů .....	56
4.2	Současný stav řešené problematiky .....	66
4.2.1	Účetní období.....	66
4.2.2	Stav účetnictví – účetní závěrka .....	66
4.2.3	Stav účetnictví – účetní program podniku .....	67
4.2.4	Vnitropodnikový extranet .....	72
4.2.5	Délka trvání výroby .....	73
4.2.6	Popis středisek .....	74
4.2.7	Charakteristika a sledování nákladů včetně naturální spotřeby.....	78
4.2.8	Sledování a popis výkonů .....	87
4.2.9	Komparace nákladů a výnosů.....	93
4.2.10	Kalkulační systém a kalkulace.....	95
4.2.11	Rozpočty .....	99
4.2.12	Ocenění vlastních zásob a zakázek.....	99
4.2.13	Rozhodovací úlohy .....	100
<b>5</b>	<b>Zhodnocení a návrhy řešení .....</b>	<b>101</b>
5.1	Nedokončená výroba a změna stavu ve výsledovce .....	101
5.2	Sledování nákladů .....	101
5.2.1	Fixní náklady a variabilní náklady.....	103
5.2.2	Oportunitní a skutečné náklady .....	105
5.2.3	Účelové členění nákladů podle odpovědnosti .....	106
5.3	Sledování výkonů.....	107
5.4	Kalkulace a jejich kontrola.....	108
5.4.1	Sledování odchylek kalkulací .....	109
5.5	Rozpočty .....	110
5.6	Rozhodovací úlohy.....	110
5.6.1	Expanze nabídky podniku do zahraničí .....	110
5.6.2	Investiční rozhodnutí .....	110
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>111</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>113</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>115</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1	Struktura účetnictví v podniku .....	15
Obrázek 2	Členění útvarů podle místa vzniku nákladů .....	26
Obrázek 3	Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu, zpracování a využití.....	37
Obrázek 4	Kvantitativní, kvalitativní a kvantitativně kvalitativní odchylka .....	46
Obrázek 5	Průměrný počet klíčových pracovníků za uvedená období.....	50
Obrázek 6	Vývoj průměrného denního počtu pracovníků za měsíc ve výrobě v pracovních dnech.....	51
Obrázek 7	Vývoj průměrného denního počtu pracovníků za měsíc ve výrobě o víkendech .....	52
Obrázek 8	Průměrný počet zaměstnanců za rok v uvedených obdobích.....	52
Obrázek 9	Organizační struktura podniku .....	55
Obrázek 10	Meziroční změny položek rozvahy a jejich vývoj .....	57
Obrázek 11	Dlouhodobý hmotný majetek .....	58
Obrázek 12	Odpisy krátkodobých pohledávek.....	59
Obrázek 13	Vlastní kapitál .....	60
Obrázek 14	Dlouhodobý bankovní úvěr .....	61
Obrázek 15	Výsledky hospodaření účetní jednotky a jejich analýza .....	65
Obrázek 16	Relativní četnost doby trvání zakázek.....	74
Obrázek 17	Útvary v účetní jednotce .....	77
Obrázek 18	Vývoj celkových nákladů podle druhu za rok 2020.....	81
Obrázek 19	Struktura celkových nákladů dvou účetních období .....	82
Obrázek 20	Odpracované hodiny agenturních pracovníků a zaměstnanců za sledovaná období .....	83
Obrázek 21	Vývoj měsíčních nákladů na pracovní sílu v roce 2020.....	84
Obrázek 22	Odpracované hodiny výroby podle vztahu k jednici výkonu.....	85
Obrázek 23	Odchytky nákladů v peněžním vyjádření na výrobní operace zakázky B .....	87
Obrázek 24	Výrobky účetní jednotky .....	88
Obrázek 25	Vývoj struktury výnosů v %.....	89
Obrázek 26	Meziroční vývoj počtu vyrobených kusů .....	90
Obrázek 27	Meziměsíční vývoj počtu vyrobených kusů.....	90
Obrázek 28	Vývoj měsíčního obrátu v roce 2020 .....	91
Obrázek 29	Produktivita dělníků pracujících na zakázce C .....	92
Obrázek 30	Srovnání nákladů a výnosů v roce 2020.....	94
Obrázek 31	Struktura operativní předběžné kalkulace a cenové kalkulace.....	96
Obrázek 32	Hodinová sazba výsekového stroje .....	97
Obrázek 33	Spotřeba materiálu za rok 2020 v Kč .....	102
Obrázek 34	Srovnání alternativních nákladů operace výsek na dvou strojích odlišujících se rychlostí výseku v kusech za hodinu .....	106
Obrázek 35	Vytíženost výrobních zařízení ve sledovaných obdobích .....	107

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Pojetí nákladů a jejich popis .....	17
Tabulka 2 Charakteristika nákladů podle závislosti na vztahu k objemu.....	22
Tabulka 3 Výkony, jejich druhy a měrné jednotky .....	24
Tabulka 4 Odpovědnostní střediska a jejich charakteristika .....	27
Tabulka 5 Typy kalkulačních vzorců.....	34
Tabulka 6 Počet zakázek zasahujících do dvou účetních období .....	74
Tabulka 7 Specifikace nákladů účetní jednotky – 1. část .....	78
Tabulka 8 Specifikace nákladů účetní jednotky – 2. část .....	79
Tabulka 9 Specifikace nákladů účetní jednotky – 3. část .....	80
Tabulka 10 Průměrná hodinová odměna pracovníka ve sledovaných obdobích.....	84
Tabulka 11 Srovnání výsledků operativní kalkulace a výsledné kalkulace zakázky A.....	86
Tabulka 12 Srovnání výsledků operativní kalkulace a výsledné kalkulace zakázky B.....	86
Tabulka 13 Hlavní vlivy působící na rychlost tvorby výkonů.....	88
Tabulka 14 Rychlost výseku dělníků zakázky C .....	92
Tabulka 15 Charakteristika a zastupitelnost provedení výrobních operací z pohledu použitých zařízení .....	93
Tabulka 16 Vývoj výsledku hospodaření v roce 2020 v tis. Kč – 1. část.....	94
Tabulka 17 Vývoj výsledku hospodaření v roce 2020 v tis. Kč – 2. část.....	94
Tabulka 18 Sledování nákladů v účetní jednotce .....	103
Tabulka 19 Navrhované členění nákladů účetní jednotky podle závislosti na objemu produkce: 1. část .....	104
Tabulka 20 Navrhované členění nákladů účetní jednotky podle závislosti na objemu produkce: 2. část .....	105
Tabulka 21 Odchylka nákladů zakázky A .....	108
Tabulka 22 Zadání modelového příkladu na kvantifikaci odchylek.....	109
Tabulka 23 Celková, kvantitativní a kvalitativní odchylka nákladů na pracovníky.....	109

## Seznam použitých zkratk

BOZP a PO – Bezpečnost a ochrana zdraví při práci

DIČ – daňové identifikační číslo

DPH – daň z přidané hodnoty

DzP FO – daň z příjmu fyzických osob

DzP PO – daň z příjmu právnických osob

EET – elektronická evidence tržeb

IČ – identifikační číslo účetní jednotky

PSČ – poštovní směrovací číslo

PVH - provozní výsledek hospodaření

VHÚO - výsledek hospodaření za účetní období

# 1 Úvod

Hlavním cílem podniku je optimalizace zisku a zvyšování hodnoty firmy. Dílčími cíly může být získání vyššího podílu na trhu, zvětšování základního kapitálu, motivace zaměstnanců k vyšší produktivitě nebo distribuce výrobků na nové zahraniční trhy.

Aby mohl být ve firmě řízen zisk, který je ovlivňován vývojem působících vlivů (náklady, výnosy, naturálními výkony, peněžními toky, spotřebou materiálů a komponentů, objemem výroby, strukturou výroby, objemem prodeje, strukturou prodeje), je nutné mít v podniku implementován vhodný informační systém, který obsahuje potřebná data.

Touto zdrojovou základnou je manažerské účetnictví, které poskytuje informace pro řešení cenových, investičních a dalších rozhodovacích úloh, a které kvantifikuje a kontroluje hodnotové veličiny využitím nástrojů umístěných ve finančním účetnictví, ve vnitropodnikovém nákladovém účetnictví, v kalkulacích a v rozpočtech.

Kalkulační systém je konstruován různými typy kalkulací, které se zabývají stanovením peněžní hodnoty výkonů skrze alokaci všech nebo vybraných položek nákladů a zisku. V kalkulačním systému se nacházejí předběžné kalkulace, výsledné kalkulace a cenové kalkulace. Metoda kalkulace je závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na obsahu a struktuře zjišťovaných nákladů na kalkulační jednici v kalkulačním vzorci. Existují absorpční kalkulace a kalkulace neúplných nákladů. Režijní náklady jsou předmětu kalkulace přiřazovány pomocí úhrnných metod a rozdílových metod.

Rozpočetnictví je složeno z rozpočtů a zaměřuje se na řízení hospodárnosti vnitropodnikových útvarů a na vyčíslení spotřeby peněžních jednotek potřebných k uskutečnění plánovaných cílů podniku. Rozpočty jsou stanoveny na základě plánů tržeb, odbytu, spotřeb materiálů, spotřeby práce, apod. Režijní náklady se v rozpočtech rozpočítávají indexní metodou, limity, normativy, variátory, odhady a dalšími metodami.

Kontrola spotřeby naturálií a peněz se uskutečňuje výpočtem odchylek, které vznikají rozdílem mezi standardizovanou hodnotou a skutečnou částkou konkrétní veličiny (např. zisk, výnosy, náklady, naturální spotřeba). Soustava odchylek je v každé firmě stanovena individuálně podle kritéria užitečnosti a vypovídací schopnosti informace.

Na základě podkladů manažerského účetnictví jsou řešeny rozhodovací úlohy strategického řízení, taktického řízení i operativního řízení.



## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem diplomové práce je poznat a zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy. Na základě zjištěných skutečností budou identifikovány problémové oblasti a navržena případná zlepšení.

### **2.2 Metodika**

Metodika je rozdělena do tří částí.

První částí jsou teoretická východiska, která byla adekvátně vybrána na základě sumarizace poznatků z analýzy sekundárních zdrojů a platných zákonů České republiky v oblasti účetnictví. Sekundárními zdroji je literatura uvedená v „Seznamu použitých zdrojů“, který obsahuje knihy tištěné i elektronické podoby a zahrnuje i internetové zdroje. Z knih byly získány také ilustrace, které byly skrze počítačové aplikace „Malování“ a „Microsoft Office Excel“ převedeny do diplomové práce. Z teoretických východisek lze vyčíst vztah manažerského účetnictví k ostatním typům účetnictví, jeho úkoly, různá hlediska sledování nákladů, kritéria sledování výkonů, obecnou charakteristiku útvarů a středisek. Také se v této části objevuje popis kalkulačního systému a rozpočetnictví. Nedílnou součástí i je sledování odchylek. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce.

Druhá část textu je zpracována pomocí poznatků získaných z praktického působení v podniku a z nabytých vědomostí z teoretické části této práce. Aby bylo možné diplomovou práci vypracovat, musela být akceptována hlavní podmínka podniku, kterou je zachování její anonymity. Druhý fragment tedy vychází z charakteristiky vybrané reálné účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. Nejdříve bylo použito metod necíleného dotazování, pozorování a učení pro schopnost orientace v manažerském účetnictví účetní jednotky. Následně byla charakterizována účetní jednotka z hlediska jejího předmětu činnosti, lidských zdrojů, středisek, organizační a ekonomické struktury. Popsán byl též účetní software podniku, účetní závěrka a vnitropodnikové extranety. Vertikální a horizontální analýza byla aplikována na výkazy finančního účetnictví, kterými jsou Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty

účetní jednotky. Metody analýzy bylo využito i při zkoumání kalkulačního systému a jeho kalkulací. Byl proveden rozbor sledovaných veličin, kterými jsou náklady, naturální spotřeba a výkony. Následně v těchto oblastech byly uskutečněny syntézy poznatků, které jsou uvedeny ve druhé části diplomové práce.

Ve třetí části jsou formulovány problémové oblasti manažerského účetnictví účetní jednotky, které jsou komparovány s teoretickými východisky a pro něž jsou navržena případná zlepšení v kapitole 5 Zhodnocení a návrhy řešení.

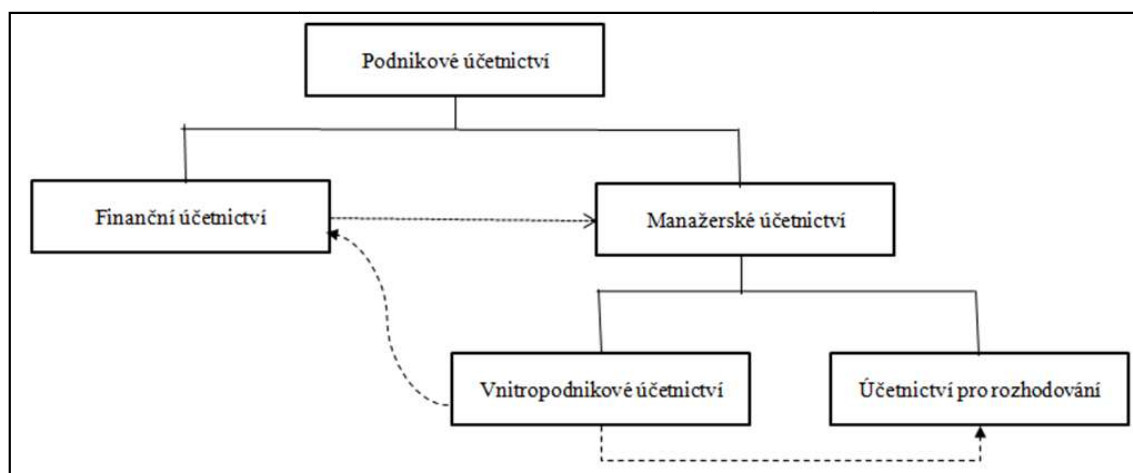
U veškerých analýz byla provedena integrace dat z vnitřního informačního systému a z finančního účetnictví účetní jednotky. Výsledky analýz byly skrze softwarové aplikace Malování a Microsoft Office Excel převedeny do tabulek, do diagramů, do obrázků a do grafů (spojnicových, výsečových, sloupcových). A jsou interpretovány v kapitole 4 Vlastní práce a v kapitole 5 Zhodnocení a návrhy řešení. Také byly provedeny modelové výpočty odchylek přímých nákladů. K vypracování diplomové práce bylo využito i počítačové aplikace Microsoft Office Word.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Vztah finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví funguje jako nástroj zaznamenávání, uchovávání a řízení určitých jevů a skutečností podniku (Čechová, 2011, s. 3). Nestejnorodost informačních potřeb uživatelů účetních informací diferencovala způsoby zachycení a zobrazení podnikatelského procesu podle uživatelů účetních informací a podle řešení rozhodovacích úloh na různé druhy účetnictví, konkrétně na finanční účetnictví a na manažerské účetnictví (Landa, Polák, 2008, s. 4). Provázanost druhů podnikového účetnictví lze pozorovat na obrázku č. 1 a v I. příloze.

**Obrázek 1** Struktura účetnictví v podniku



Zdroj: Landa, Polák, 2008, s. 4

#### 3.1.1 Finanční (externí) účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje úplné, srovnatelné, syntetické a spolehlivé informace externím uživatelům podniku<sup>1</sup> za sledované období o jevech uskutečněných v minulosti (Fibířová a kol., 2019, s. 14, 20, 24; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48; Král a kol., 2018, s. 22, 45). Finanční účetnictví zpracovává účetní případy, které vedou ke změně majetku

<sup>1</sup> Do externích uživatelů se zahrnují potenciální vlastníci firmy, banky a ostatní peněžní ústavy, obchodní partneři a spolupracující podniky, zaměstnanci, burzy, státní orgány, krajské úřady, orgány veřejné správy, společenské organizace, leasingové a faktoringové společnosti (Fibířová a kol., 2019, s. 24; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48; Král a kol., 2018, s. 22).

a závazků účetní jednotky ve vztahu k jejímu okolí, tj. k dodavatelům, k odběratelům, k finančním úřadům, k ostatním dlužníkům a k věřitelům (Lazar, 2012, s. 1).<sup>2</sup>

Ve finančním účetnictví jsou v České republice určeny kategorie účetních jednotek, vymezen způsob a rozsah vedení účetnictví a upraveny pojmy účetnictví, předmět účetnictví, účetní zápisy, účetní doklady (obsah i úschova), způsoby oceňování majetku, účetní knihy a účetní metody (zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 1-32). Účetní jednotky sestavují účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha (zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 18, odst. 1, písm. a-c). Účetní závěrka musí být sestavena v určitém rozsahu daným způsobem, s použitím vymezených metod oceňování a může obsahovat přehled o peněžních tocích i výroční zprávu (Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, §1, písm. a-h).

### **3.1.2 Manažerské účetnictví**

Manažerské účetnictví dává interním uživatelům podniku<sup>3</sup> pro řízení podnikatelských procesů na různých stupních podnikového vedení informace, pomocí nichž lze přibližně určit předpokládané výsledky předem stanovených cílů (Fibířová a kol., 2019, s. 24; Král a kol., 2018, s. 22; Landa, Polák, 2008, s. 5; Šoljaková, Fibířová, 2010, s. 12). Zabývá se sledováním nákladů a výnosů účetních jednotek z hlediska celku i z pohledu nižších organizačních jednotek. Je zaměřeno na srovnání skutečnosti se žadoucím stavem a na hodnocení srovnávaných variant budoucího vývoje (Král a kol., 2018, s. 45; Lazar, 2012, s. 1).

Účetnictví chápe manažerské (implicitní) náklady jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností, a rozděluje je na různá pojetí nákladů, která jsou blíže specifikována níže v tabulce č. 1 (Landa, Polák, 2008, s. 6; Popesko, Papadaki, 2016, s. 29).

---

<sup>2</sup> Ve finančním účetnictví se lze setkat s explicitními náklady, jejichž pojetí je vyjádřeno jako spotřeba externích vstupů evidovaných v účetním systému a lze je chápat jako úbytek ekonomického prospěchu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27).

<sup>3</sup> Do interních uživatelů podniku lze zařadit management, controlling, vlastníky podniku vykonávající řídicí funkci, obchodníky (Šoljaková, Fibířová, 2010, s. 12).

**Tabulka 1** Pojetí nákladů a jejich popis

Pojetí nákladů	Charakteristika
Hodnotové pojetí nákladů	<ul style="list-style-type: none"><li>• Je chápáno jako kalkulační náklady a zahrnuje náklady shodné s finančním účetnictvím i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví.</li><li>• Jde o náklady vyjadřující spotřebu a využití ekonomických zdrojů platící v současnosti, <i>např. spotřebované ekonomické vstupy jsou oceněny na úrovni cen odpovídajících jejich současné reálné hodnotě.</i></li></ul>
Ekonomické pojetí nákladů	<ul style="list-style-type: none"><li>• Jde o oportunitní náklady, jež odpovídají hodnotě, která je získána nejefektivnějším využitím nákladů nebo která je vyjádřena jako maximálně ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů za danou alternativu.</li></ul>
Finanční pojetí nákladů	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vymezení nákladů vychází z tržně ověřeného vynaložení peněz (náklady podložené reálným výdejem peněz) a k jejich oceňování se používá skutečných historických pořizovacích cen příslušných vstupů.</li></ul>

Zdroj: Vlastní zpracování podle Král a kol., 2018, s. 68-69; Landa, Polák, 2008, s. 7; Popesko, Papadaki, 2016, s. 29; Synek, 2012, s. 86

Manažerské účetnictví není upraveno žádnými předpisy a využívá údaje finančního i vnitropodnikového účetnictví, kalkulací, statistiky, operativní evidence, apod. (Synek, 2011, s. 84).

Podle Synka se manažerské účetnictví postupem času vyvinulo z nákladového účetnictví (2011, s. 84). Nyní manažerské účetnictví obsahuje podsystém nákladového účetnictví, které je specifikováno níže v kapitole 3.1.3 Vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví (Král a kol., 2018, s. 22).

### **3.1.3 Vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví**

*„Vnitropodnikové účetnictví je účetnictvím, které slouží k tomu, aby byly náklady správně účetně vykázány tam, kde byly spotřebovány nebo pro koho byly tyto náklady spotřebovány“* (Dušek, 2019, s. 46). Orientuje se na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů k finálním výkonům, k dílčím procesům, k činnostem a k útvarům, které za vynaložené náklady a za realizované výnosy odpovídají, a porovnává skutečné náklady a realizované výnosy s kalkulovaným stavem pomocí odchylek (Král a kol., 2018, s. 23-24).

Účetní jednotka si sama určí formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví, ale musí zabezpečit průkazné doklady pro potřeby finančního účetnictví o stavu a o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností (Ministerstvo financí

České republiky, 2019, Český účetní standard pro podnikatele č. 001, Účty a zásady účtování na účtech, 2. Obsahové vymezení, 2.5. Vnitropodnikové účetnictví). Nákladové účetnictví je tvořeno soustavou analytických účtů, na kterých není nutností účtovat podvojně (Synek, 2011, s. 84). Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat několika formami, které jsou více rozvedeny ve II. příloze.

Podle obsahového zaměření a orientace nákladového účetnictví ho lze identifikovat buďto jako výkonové účetnictví, které má vztah hlavně ke kalkulacím výkonů, nebo jako odpovědnostní účetnictví, které se využívá pro plány, rozpočty a vnitropodnikové ceny (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 106; Král a kol., 2018, 25).

### **3.2 Úkoly manažerského účetnictví**

Hlavním úkolem manažerského účetnictví je sloužit jako nástroj při podnikovém řízení, které je tvořeno rozhodovacími procesy (Čechová, 2011, s. 5). Úkoly manažerského účetnictví lze vyjádřit jako výsledky zpracování informací tří součástí manažerského účetnictví - kalkulací, rozpočetnictví a nákladového účetnictví (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 75).

Manažerské účetnictví by mělo:

- kontrolovat náklady pomocí plnění norem, kalkulací, rozpočtů a sledovat odchylky nákladů,
- podávat informace o struktuře výnosů a nákladů v účelovém členění a v druhovém členění,
- poskytovat informace o výkonech v naturálním i v hodnotovém vyjádření,
- poskytovat informace o jednotlivých útvarech podniku,
- přesně vymezovat pravomoc a odpovědnost každého střediska,
- řídit odpovědnost útvarů podniku,
- stanovovat vnitropodnikové ceny a sazby na základě kvality, termínu a místa předání,
- vytvářet funkční kalkulační systém,
- zabývat se rozpočty a podnikovými plány,
- poskytovat informace pro řešení cenových, investičních a rozhodovacích úloh (Čechová, 2011, s. 5-6; Dušek, 2019, s. 123; Landa, Polák, 2008, s. 6).

### 3.3 Sledování nákladů

Management usměrňuje a řídí náklady a výnosy (Synek, 2011, s. 81). Aby náklady splnily svůj účel, musí být přeměněny na výkony (Čechová, 2011, s. 85). „*Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin*“ (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31). Náklady lze rozdělit podle druhu, podle účelu, podle kalkulace, v závislosti na změnách objemu výroby a podle potřeb rozhodování (Čechová, 2011, s. 73; Landa, Polák, 2008, s. 10). Pro nároky manažerského účetnictví je vhodné kombinovat druhové členění nákladů s účelovým vztahem k podnikovým výkonům (Král a kol., 2018, s. 78). Od kapitoly 3.3.1 Druhové členění až po kapitolu 3.3.5 Náklady podle rozhodování jsou podrobněji rozebrány jednotlivé charakteristiky členění nákladů.

#### 3.3.1 Druhové členění

Náklady jsou rozděleny podle druhu spotřebovaného externího vstupu vloženého do podnikového transformačního procesu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 33) a vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje (Fibířová a kol., 2019, s. 97). Druhově lze členit pouze náklady externí, vstupující do výrobního procesu zvenčí, prvotní, objevující se v dané aktivitě poprvé, a jednoduché, vyjádřené jednou položkou (Čechová, 2011, s. 73-74; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78; Král a kol., 2018, s. 77).

Druhové členění je charakteristické pro finanční účetnictví (Lazar, 2012, s. 11) a neposkytuje podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, tj. umožňuje zjistit objem materiálových toků, ale nejde vypořádat, zda jde o materiál použitý jako součást výrobku nebo režijní materiál (Král a kol., 2018, s. 78; Popesko, Papadaki, 2016, s. 32).

Základní nákladové druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- spotřeba a využití externích prací a služeb (náklady na externí služby),
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaných aktiv (hmotný a nehmotný majetek),
- finanční náklady (Čechová, 2011, s. 73; Fibířová a kol., 2019, s. 67; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78; Král a kol., 2018, s. 77; Popesko, Papadaki, 2016, s. 32; Synek, 2011, s. 81).

### 3.3.2 Účelové členění

Účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení, tj. k výsledku procesu, v němž budou vynaložené náklady spotřebovány, např. oprava zařízení, výroba výrobků, prodej výrobků nebo poskytnutí služeb (Čechová, 2011, s. 75). Zajišťuje informace pro úlohy vedoucí k řízení hospodárnosti vynaložených nákladů pro manažerské účetnictví a jeho hlavním úkolem je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů (Král a kol., 2018, s. 79). V účelovém členění existují i druhotné, interní a složené náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78).

Z hlediska účelového členění lze pozorovat náklady:

- a) ve vztahu k výkonům - podle řízení hospodárnosti, pomocí kalkulačního členění, dle vztahu k jednici prováděného výkonu;
- b) ve vztahu k útvarům - podle útvarů a podle středisek (Čechová, 2011, s. 75; Lazar, 2012, s. 11).

Podle kritéria řízení hospodárnosti se náklady člení dle jejich vztahu k činnosti, k aktivitě nebo k operaci na náklady technologické a na náklady obsluhy a řízení (Král a kol., 2018, s. 79). Technologické náklady jsou bezprostředně vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí (Landa, Polák, 2008, s. 11). Náklady na obsluhu a řízení<sup>4</sup> slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34).

Rozdělení nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady bude více rozvedeno dále v kapitole 3.3.3 Kalkulační členění.

Podle vztahu k jednici prováděného výkonu se rozdělují náklady na jednicové náklady a režijní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35). Jednicové náklady jsou technologické náklady související přímo s určitým výkonem (Čechová, 2011, s. 78; Synek, 2011, s. 81) a hodnotovým informačním nástrojem jejich řízení je norma spotřeby<sup>5</sup> (Král a kol., 2018, s. 80). Režijní náklady<sup>6</sup> jsou technologické náklady související s technologickým procesem

---

<sup>4</sup> Náklady na obsluhu a řízení se vůči nákladům technologickým mění vlivem zcela odlišných faktorů, protože náklady technologické se transformují na konkrétní výkon, ale náklady na obsluhu a řízení jsou relativně nezávislé na vytváření konkrétního výkonu (Fibířová a kol., 2019, s. 69-70).

<sup>5</sup> Norma spotřeby jednicových nákladů je stanovena v naturálních jednotkách a stanovuje úkol ve spotřebě ekonomických zdrojů příčinně souvisejících s vymezenou jednotkou výkonu (Fibířová a kol., 2019, s. 70).

<sup>6</sup> Režijní náklady se pozorují podle středisek a nástrojem jejich řízení jsou rozpočty režijních nákladů v rozpočtu vnitropodnikových útvarů (Fibířová a kol., 2019, s. 71; Synek, 2011, s. 81). Jejich nákladový úkol je stanoven na základě limitů a normativů, které platí po dané časové období (Král a kol., 2018, s. 80).



jako celkem a náklady na obsluhu a řízení (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79; Popesko, Papadaki, 2016, s. 35) a jsou vyjadřovány v komplexních položkách členěných podle jejich funkce v určitém procesu – zásobovací režie, výrobní režie, správní režie, odbytová režie (Čechová, 2011, s. 78; Landa, Polák, 2008, s. 12).

Členění nákladů po linii útvarů je klasifikováno podle odpovědnostních útvarů, v jejichž rámci vznikly (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36). Podle středisek vztahujeme náklady a výnosy k místu jejich vzniku na náklady výrobní činnosti a na náklady nevýrobní činnosti, a na to navazuje odpovědnostní hledisko za vznik nákladů i výnosů (Král a kol., 2018, s. 81; Lazar, 2012, s. 11). V ekonomické struktuře jsou vymezena odpovědnostní střediska (nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové, výdajové<sup>7</sup>), v kterých mají pracovníci různé úrovně pravomocí a odpovědností za hodnotově vyjádřené výsledky - řízení nákladů, výnosů, vnitropodnikových výsledků hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií (Král a kol., 2018, s. 81). Cílem členění je zajištění věcné a časové souvislosti mezi objemem výkonů a potřebným množstvím zdrojů k jejich vytvoření, optimální využití kapacity v útvaru a zajištění optimální spolupráce mezi útvary (Čechová, 2011, s. 80). „*Tato klasifikace nákladů odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik*“ (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 60).

Účelové členění nákladů je znázorněno graficky ve III. příloze.

### 3.3.3 Kalkulační členění<sup>8</sup>

Z hlediska způsobu přiřazení vynaložených nákladů na nákladový objekt, tj. příčinné vazby a početně technických možností, se rozlišují náklady na přímé a na nepřímé (Drury, 2012, s. 45; Fibírová a kol., 2019, s. 72; Král a kol., 2018, s. 84).

Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu či střediskem a lze je k němu v kalkulaci jednoznačně přiřadit (Fibírová a kol., 2019, s. 72; Lazar, 2012, s. 12; Synek, 2011, s. 82). Patří sem téměř veškeré jednicové náklady a režijní náklady, které souvisí přímo s určitým druhem výkonu (Král a kol., 2018, s. 84; Synek, 2011, s. 82).

<sup>7</sup> Blíže jsou odpovědnostní střediska charakterizována v kapitole 3.5 Útvary (střediska).

<sup>8</sup> Podle Krále a kol. je kalkulační členění nákladů zvláštním případem účelového rozdělení nákladů (2018, s. 83). Naopak podle Popeska a Papadaki se kalkulační členění nákladů od účelového rozdělení nákladů odlišuje tím, že u kalkulačního členění nákladů se náklady vztahují vůči druhu výkonu (tj. k více jednicím), kdežto u účelového členění nákladů se přiřazuje náklad k jednotce výkonu, tj. k jednici (2016, s. 36).

Do těchto nákladů lze zařadit i technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení, které souvisí pouze s daným druhem výkonu (Čechová, 2011, s. 76).

Nepřímé náklady se vztahují současně k několika výkonům nebo k více střediskům (Lazar, 2012, s. 12). Do nepřímých nákladů spadají režijní náklady, které jsou spojeny s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek (Synek, 2011, s. 82). Tyto náklady se k výkonům přiřazují pomocí početně technických postupů rozvrhových základů (Landa, Polák, 2008, s. 12; Lazar, 2012, s. 12). Nepřímé náklady nejsou vztaženy k určité aktivitě z důvodu neexistující exkluzivní vazby mezi nákladem a objektem nebo z důvodu neschopnosti či neefektivnosti identifikovat bezprostřední vazbu nákladu ke konkrétnímu druhu výkonu v rámci účetní evidence nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 37).

### 3.3.4 Náklady podle závislosti na vztahu k objemu

Podle vztahu k objemu výkonu (výroby) se náklady člení na variabilní náklady a na fixní náklady, které jsou blíže rozvedeny v tabulce č. 2 (Král a kol., 2018, s. 82; Synek, 2011, s. 79). Někteří autoři k těmto dvěma hlavním skupinám nákladů přidávají ještě smíšené náklady, které jsou kombinací nákladů variabilních a nákladů fixních (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38). „*Toto členění se používá při krátkodobém pohledu na náklady. V dlouhodobém pohledu fixní náklady neexistují*“ (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 57).

**Tabulka 2** Charakteristika nákladů podle závislosti na vztahu k objemu

Typ nákladu	Charakteristika typu nákladu
Variabilní náklady	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mění se v závislosti na objemu výkonů.</li> <li>• Patří do nich všechny jednicové náklady a některé režijní náklady.</li> <li>• Člení se dále na proporcionální, na nadproporcionální a na podproporcionální<sup>9</sup>.</li> </ul>
Fixní náklady	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nemění se při změně objemu prováděných výkonů v instalovaném rozsahu kapacity a v průběhu určitého období – vznikají, i pokud se nic nevyrábí.</li> <li>• Patří do nich některé režijní náklady.</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 81; Drury, 2012, s. 29; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79, 176; Král a kol., 2018, s. 86-87; Landa, Polák, 2008, s. 13; Popesko, Papadaki, 2016, s. 38-39; Synek, 2011, s. 87

<sup>9</sup> Proporcionální náklady jsou konstantní a jejich objem roste přímo úměrně počtu výkonů, podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem produkce a nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem prováděných výkonů (Král a kol., 2018, s. 86-87; Landa, Polák, 2008, s. 13; Popesko, Papadaki, 2016, s. 38; Synek, 2011, s. 79).

Dělení nákladů podle závislosti na vztahu k objemu poskytuje podklady pro rozhodování a řízení podniku pomocí optimalizace celopodnikové marže, tj. řízení nákladů, výnosů a zisku (Fibířová a kol., 2019, s. 71; Král a kol., 2018, s. 85; Lazar, 2012, s. 11; Popesko, Papadaki, 2016, s. 40). Toto rozdělení nákladů umožňuje zjistit rentabilitu výrobků, a tím řídit výrobovou strukturu podniku (Synek, 2011, s. 82).

### **3.3.5 Náklady podle rozhodování**

Náklady podle manažerského rozhodování<sup>10</sup> vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant a jsou zaměřeny na budoucnost (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47).

Rozdělení nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí se dělí na náklady relevantní a na náklady irelevantní (Král a kol., 2018, s. 94; Landa, Polák, 2008, s. 14). Relevantní náklady jsou důležité z pohledu určitého rozhodnutí a mění se při uskutečnění jeho různých variant (Drury, 2012, s. 32; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80; Král a kol., 2018, s. 94; Popesko, Papadaki, 2016, s. 48; Synek, 2011, s. 86). Irelevantní náklady jsou pro určité rozhodnutí nedůležité a změna varianty jejich výši nezmění (Drury, 2012, s. 32; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80; Král a kol., 2018, s. 94). Dalším dělením nákladů je na náklady utopené a náklady vázané k rozhodnutí. Utopené neboli umrtvené náklady byly vynaloženy v minulosti a nemohou být změněny budoucím rozhodnutím, pokud nejde o opačně působící investiční rozhodnutí (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49). Náklady vázané k rozhodnutí na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti (Král a kol., 2018, s. 99; Popesko, Papadaki, 2016, s. 50).

Reálné náklady vznikají realizací určitého rozhodnutí (Čechová, 2011, s. 66). Oproti nim stojí oportunitní náklady vyjádřené jako hodnota ušlého příjmu z alternativy, jejíž přijetí bylo znemožněno přijetím jiného využití zdrojů, protože jde o ušlý výnos, který je ztracen, když zdroje nejsou využity nejlepší ušlou alternativou (Drury, 2012, s. 33; Král a kol., 2018, s. 97; Synek, 2011, s. 86). Náklady ušlé příležitosti se vztahují k využití vzácných omezených zdrojů (Čechová, 2011, s. 67; Popesko, Papadaki, 2016, s. 51).

---

<sup>10</sup> Někteří autoři do tohoto členění nákladů zařazují též rozdělení nákladů podle závislosti na vztahu k objemu na fixní náklady a na variabilní náklady, jejichž podstata je popsána v kapitole 3.3.4 Náklady podle závislosti na vztahu k objemu (Král a kol., 2018, s. 85).

### 3.4 Sledování výkonů

Výkonem se rozumí finální výrobek i jeho jednotlivé části nebo hromadné operace (Lazar, 2012, s. 18). U výkonů lze sledovat jak jejich konečný celek (výrobek, zboží, služba, podniková investiční akce), tak i jejich dílčí části (nedokončené výrobky, polotovary, operace, činnosti, zákazníci, aj.) (Čechová, 2011, s. 85-86; Král a kol., 2018, s. 136; Landa, Polák, 2008, s. 20, 36). Výkon účetní jednotky lze získat přeměnou zdrojů neboli nákladů na produkty požadované zákazníkem plynoucím z prodeje vyrobených výkonů nebo bez transformačních vstupů z finančních a z investičních aktivit (Fibířová a kol., 2019, s. 21).

Naturálně vyjádřeným výkonem může být výrobek, jednotka práce i služba. Konkrétní výkon je sledován pomocí měrné jednotky a druhu, na které jsou zjišťovány náklady (Čechová, 2011, s. 86). Určení jednotky výkonu je závislé na časovém horizontu řízení a na typu řešené rozhodovací úlohy, protože například vrcholové vedení podniku má jiné potřeby než produktový manažer (Fibířová a kol., 2019, s. 117). Tabulka č. 3 uvádí možnosti sledování různých druhů výkonů.

**Tabulka 3** Výkony, jejich druhy a měrné jednotky

Výkon	Kalkulační jednice (druh)	Měrná jednotka
Doprava	provoz kamionu	hodina provozu kamionu, počet ujetých kilometrů
Distribuce energie	energie	jednotka vyrobené energie
Výroba	provoz stroje	strojohodiny
	počet odpracovaných hodin na zakázce nebo operaci zakázky	hodiny lidské práce
	konkrétní výrobek	ks
Prodej výrobků	konkrétní výrobek	kilogramy či tuny zpracovaného materiálu
Prodej zboží	konkrétní zboží	počet prodaných kusů

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 87; Fibířová a kol., 2019, s. 118

Hodnotové sledování výkonů spočívá v peněžním ocenění naturálně vyjádřených výkonů a jde o tzv. výnosy z prodeje (Fibířová a kol., 2019, s. 117).

Tržní cena prodaného výkonu zákazníkovi nesouvisí s vynaloženými náklady tvorby výkonu a na náklady výkonu působí jiné faktory než na jeho prodejní cenu (Fibířová a kol., 2019, s. 62). Výnos nebo tržba je částka, kterou podnik získává za prodej svého produktu, kdežto náklady jsou účelně vynaložené peněžní prostředky na získání produktu (Synek, 2011, s. 74). Na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu lze pomocí metody kalkulační

stanovit výši nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné finanční veličiny (Landa, Polák, 2008, s. 35; Popesko, Papadaki, 2016, s. 59). A právě pomocí kalkulace lze výkony účetní jednotky hodnotit, neboť kalkulace zobrazuje souvislosti vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání (Král a kol., 2018, s. 136). Sloučením naturálního a hodnotového vyjádření výkonů lze agregovat sledování různých druhů výkonů, které by běžně nešly sčítat (Fibírová a kol., 2019, s. 117). Jedním z komplexních příkladů sloučení výkonů v hodnotovém vyjádření je výsledovka, která zobrazuje informace o finanční výkonnosti celého podniku, tj. schopnosti zhodnotit vynaložené zdroje v daném období a vytvářet zisk (Fibírová a kol., 2019, s. 13).

Důležité je také sledovat objem výkonů (např. využití kapacity), což je množství definovaných, měřitelných jednotek výkonů, ke kterým se vážou odpovídajícím způsobem stanovené prodejní ceny a variabilní náklady. U různorodých výkonů se sleduje i jejich struktura pomocí poměru, jakým se jednotlivé produkty podílejí na celkovém objemu produkce a na prodeji (Fibírová a kol., 2019, s. 117, 119, 140).

Výkony se mohou stanovovat v linii výkonové<sup>11</sup> i v linii odpovědnosti<sup>12</sup> (Dušek, 2019, s. 63; Král a kol., 2018, str. 136). „*Nástrojem ocenění výkonů středisek jsou tzv. vnitropodnikové (někdy označované též jako předací) ceny*“ (Král a kol., 2018, s. 468).

### 3.5 Útvary (střediska)

Podnikatelský subjekt lze rozčlenit z hlediska organizační struktury, a na ní navazující ekonomické struktury (Fibírová a kol., 2019, s. 367; Král a kol., 2018, s. 81).

V rámci organizační struktury se útvary rozdělují na hospodářská střediska podle místa vzniku nákladů (Král a kol., 2018, s. 81). Za hospodářské středisko je považován samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar. Počet a rozsah těchto středisek i vztahy nadřízenosti a podřízenosti mezi nimi závisí na konkrétních individuálních podmínkách firmy, tj. typu výroby, druhu činnosti a její organizaci (Lazar, 2012, s. 16). Právě z důvodu originality každého podniku se názor autorů na organizační strukturu liší. Podle Synka se útvary člení na střediska výrobní činnosti, do nichž se řadí útvary hlavní, pomocné a vedlejší výroby, a střediska nevýrobní činnosti, do kterých patří útvary odbyt, správa

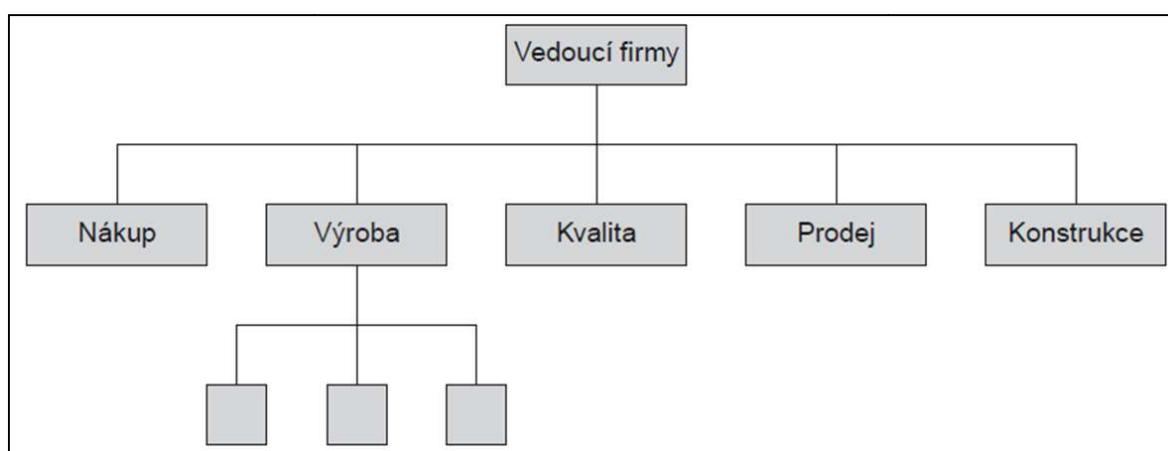
---

<sup>11</sup> Linie výkonová (tj. výkon, proces, zakázka) se jinak nazývá též výrobková nebo horizontální (Dušek, 2019, s. 63).

<sup>12</sup> Linie odpovědnosti je totožná s označením linie organizační či vertikální (Dušek, 2019, s. 63).

a zásobování (2011, s. 8). Podle Lazara u výrobních podniků existují typy hospodářských středisek jako výrobní středisko (hlavní a pomocné výroby), zásobovací středisko, správní středisko, odbytové středisko a další nevýrobní pomocná střediska (2012, s. 17). Podle Fibírové se útvary člení na střediska hlavní činnosti, do nichž spadá výroba, distribuce a služby zákazníkům, a na střediska servisní činnosti, do kterých je zařazena správa a informační technologie (2019, s. 270, 283). Pohled Čechové dělí střediska na výrobu, správu a dopravu (2011, s. 36). Podle Popeska a Papadaki lze na obrázku č. 2 pozorovat další možnost členění útvarů.

**Obrázek 2** Členění útvarů podle místa vzniku nákladů



Zdroj: Popesko, Papadaki, 2016, s. 36

Z pohledu ekonomické struktury se útvary rozdělují na odpovědnostní střediska podle odpovědnosti za vznik nákladů (Landa, Polák, 2008, s. 51). Hlavními cíli řízení po linii odpovědnosti je vymezení oblastí, které mohou útvary svou činností ovlivnit, zadání dílčích úkolů útvarům a vyhodnocení jejich přínosu k celopodnikovým výsledkům (Král a kol., 2018, s. 428). Řízení odpovědnostních středisek je založeno na posouzení hodnotových výsledků (Král a kol., 2018, s. 81). V závislosti na rozsahu pravomoci a odpovědnosti lze v ekonomické struktuře podniku rozlišovat nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové středisko (Dušek, 2019, s. 66; Král a kol., 2018, s. 434; Landa, Polák, 2008, s. 63; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 177). Předchozí uvedená střediska jsou více specifikována dále v tabulce č. 4.

**Tabulka 4** Odpovědnostní střediska a jejich charakteristika

<b>Středisko</b>		
<b>Typ</b>	<b>Charakteristika</b>	<b>Příklady</b>
<b>Investiční</b>	Odpovídá za zhodnocení vloženého kapitálu. Představuje nejvyšší typ odpovědnostního střediska.	vrcholové vedení, samostatná divize zodpovědná za celý uzavřený proces tvorby a prodeje produktu včetně řízení peněžních a investičních toků, holdingové ústředí oprávněné k investičním operacím
<b>Rentabilní</b>	Má oproti investičnímu středisku nižší rozsah pravomoci a zodpovědnosti v oblasti využití aktiv vztahujících se pouze na určité náklady a výnosy. Rozhoduje o optimalizaci čistého pracovního kapitálu (zásoby, pohledávky, běžné závazky).	místně odloučený závod zabývající se výrobou a prodejem uceleného souboru produktů podniku
<b>Ziskové</b>	Pracovníci mají pravomoc ovládat činitele působící na výši výnosů z prodeje i na náklady prodaných výkonů, čímž odpovídají za náklady, výnosy a zisk realizovaný hlavně k vnějšímu okolí podniku. Většinou zastřešuje několik nákladových a výnosových středisek.	prodejní závod výrobního podniku, útvar odbytu výrobního podniku, obchodníci prodávající výrobky, práci nebo služby
<b>Výnosové</b>	Ovlivňuje výši výnosů z prodeje maximálního objemu prodeje a struktury prodaných výkonů, protože nemá pravomoc určovat ceny výrobků a služeb.	prodejní oddělení obchodního domu, podnikový útvar prodeje výkonů externím zákazníkům
<b>Nákladové</b>	Nejnižší středisko ekonomické struktury. Stará se o ovlivnitelné náklady a o výtěžnost, kterou je myšleno využití kapacity strojů. Pracovníci jsou zodpovědní za úsporu skutečných nákladů ve srovnání s rozpočtovými náklady a jsou odměňováni za splnění nákladového úkolu.	výroba, oprava a údržba, úklid, účtárna, servis, zásobování, montáž, správa
<b>Výdajové</b>	Zodpovídají za náklady a výdaje, které přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Pracovníci jsou zodpovědní za dodržování limitu účelově vymezených nákladů a zlepšují měřitelné dlouhodobé efekty (růst firemního podílu na trhu, pokles nákladové náročnosti výrobku, pokles absence pracovníků).	výzkum a vývoj, útvary strategického marketingu, útvary odpovídající za vzdělávání zaměstnanců, technická příprava výroby

Zdroj: Fibírová a kol., 2019, s. 369, 370, 373; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 92-93; Král a kol., 2018, s. 435-440, 443; Landa, Polák, 2008, s. 58; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 177, 180-185

## 3.6 Kalkulace

### 3.6.1 Charakteristika kalkulace

Obsahem kalkulací jsou náklady na výrobu produktů a služeb (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 176). „Základním nástrojem řízení z hlediska výkonnostního jsou kalkulace“ (Čechová, 2011, s. 85). Kalkulace je základní instrument sloužící k vymezení nákladů a cen výkonů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175; Synek, 2011, s. 101). Neboli představuje proces stanovení finanční veličiny, tj. nákladu, marže, zisku, ceny, na naturálně vyjádřenou jednici výkonu, např. výrobek, produkt, službu, činnost, operaci, zákazníka, distribuční síť, investiční projekt (Čechová, 2011, s. 86; Král a kol., 2018, s. 136; Popesko, Papadaki, s. 59; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 196).<sup>13</sup>

Kalkulace jsou důležitým prostředkem podnikového a vnitropodnikového řízení, jejich rozbor vede k odhalování nedostatků v řízení a základním postupem je srovnávání jednotlivých typů kalkulací mezi sebou a následně hodnocení jejich odchylek (Synek, 2011, s. 123-124). Kalkulace se využívají jako podklad pro rozhodování o objemu a struktuře výkonů a o způsobu provádění výkonů, při řízení hospodárnosti jednicových nákladů, k tvorbě vnitropodnikových cen, pro řízení hospodárnosti, k návrhu cen externím odběratelům, pro zhodnocení variantních cenových úvah, pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisků, při plánování a kontrole v operativním řízení a při ocenění aktiv vytvořených vlastních činností (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175; Král a kol., 2018, s. 212; Landa, Polák, 2008, s. 35; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 78; Synek, 2011, s. 101; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 196).

Kalkulace mají být srozumitelné, přehledné a relativně stručné (Fibírová a kol., 2019, s. 231). Nejčastěji využívaným provedením kalkulace jsou propočty orientované na vyčíslení nákladů na určitý výrobek nebo službu (Král a kol., 2018, s. 136). Výkonově orientované účetnictví je základem pro členění nákladů podle místa jejich vzniku (Landa, Polák, 2008, s. 51).

---

<sup>13</sup> „Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry – z ní činí nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání“ (Král a kol., 2018, s. 136).



### 3.6.2 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení hodnotové veličiny, tj. předpokládaná výše nákladů či skutečné náklady, na určitý výkon podniku (Čechová, 2011, s. 86; Král a kol., 2018, s. 136).

Metoda kalkulace je závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- na obsahu a struktuře zjišťovaných nebo stanovených nákladů na kalkulační jednici v kalkulačním vzorci (Čechová, 2011, str. 86; Fibírová a kol., 2019, str. 248; Král a kol., 2018, s. 136; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 74).

#### Předmět kalkulace

*„Předmětem kalkulace obecně mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí“* (Král a kol., 2018, s. 138). Výkony prodávané externím zákazníkům pryč z podniku se nazývají odbytové výkony a úkony předávané uvnitř podniku jsou pojmenovány vnitropodnikovými výkony (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181; Synek, 2011, s. 101). Podle charakteru produkce podniku má předmětem kalkulace podobu produktu (výrobek, polotovary, práce, zboží, služba), jeho skupin i výkonu u zákaznický orientované kalkulace (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181; Landa, Polák, 2008, s. 36). *„Vymezení výkonu se modifikuje s ohledem na rozsah sortimentu, složitost podnikatelského procesu a význam, využitelnost kalkulací“* (Fibírová a kol., 2019, s. 249). Předmětem kalkulace je tedy objekt alokace, vůči němuž se rozdělení nákladů provádí (Popesko, Papadaki, 2016, s. 65).

Předmět kalkulace je determinován kalkulovaným množstvím a kalkulační jednicí (Čechová, 2011, s. 86; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181; Král a kol., 2018, s. 138; Landa, Polák, 2008, s. 36). Kalkulační jednicí je myšlen konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou, jakostí a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny (Čechová, 2011, s. 86; Fibírová a kol., 2019, s. 249; Král a kol., 2018, s. 138; Landa, Polák, 2008, s. 36). Měřicí jednotkou mohou být jednotky množství (kusy), hmotnosti (kg, g), plochy (m<sup>2</sup>), času (h), délky (m), aj. (Synek, 2011, s. 101). Kalkulované množství představuje počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují

nebo zjišťují celkové náklady (Fibírová a kol., 2019, s. 250; Král a kol., 2018, s. 138; Landa, Polák, 2008, s. 36).

Vymezení předmětu kalkulace je důležité hlavně z pohledu určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici (Král a kol., 2018, s. 138).

#### Přirazování nákladů k předmětu kalkulace

„Proces přirazování nákladů na příslušnou kalkulační jednici se označuje jako alokace nákladů“, která musí respektovat vztah nákladů k objektu a na jejím základě řešenou rozhodovací úlohu (Landa, Polák, 2008, s. 37).

Přirazování nákladů předmětu kalkulace je prováděno na třech principech: příčinná souvislost vzniku nákladů, únosnost neboli reprodukce nákladů, a průměrování (Čechová, 2011, s. 92; Landa, Polák, 2008, s. 37). Princip příčinnosti říká, že každý výkon by měl být zatížen náklady, které s ním exkluzivně souvisí (Čechová, 2011, s. 92; Popesko, Papadaki, 2016, s. 63). Princip únosnosti vyjadřuje rozdělení nákladů v závislosti na tom, kolik nákladů unese výkon v prodejní ceně na základě stanoveného procenta z výnosů z prodeje (Fibírová a kol., 2019, s. 252; Popesko, Papadaki, 2016, s. 63; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 201). Princip průměrování představuje určení průměrného podílu nákladů na jeden výkon. Vždy platí, že nejdříve se použije princip příčinnosti, poté princip únosnosti a naposledy princip průměrování (Čechová, 2011, s. 93).

Prerozdělování nákladů na konkrétní nákladový objekt probíhá ve třech fázích (Čechová, 2011, s. 93). V první fázi se předmětu kalkulace přiřazují prostřednictvím exkluzivní příčinné vazby přímé náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 60). Ve druhé fázi se nejpřesněji vymezí veličina, tj. rozvrhová základna, vyjadřující souvislost mezi nepřímými náklady a výkonem, který jejich vznik vyvolal. Ve třetí fázi se nejrelevantněji vyjádří podíl nepřímých nákladů připadajících na určitý druh výkonu (Čechová, 2011, s. 93; Landa, Polák, 2008, s. 37).

Náklady přiřazované předmětu kalkulace jsou klasifikovány podle kalkulačního členění nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 60). V kalkulacích se vyskytují přímé jednicové náklady, přímé režijní náklady a nepřímé režijní náklady (Král a kol., 2018, s. 139). Při rozdělení nákladů se nejdříve využívá členění nákladů podle způsobu přiřazení nákladů objektu kalkulace na přímé náklady a na nepřímé náklady (Čechová, 2011, s. 87; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 197).

- „*Přímé náklady lze bezprostředně, průkazně a hospodárně kvantitativně identifikovat s příslušnými objekty a výkony, se kterými příčinně souvisí*“ (Landa, Polák, 2008, s. 48). Náklady je možné konkrétním kalkulačním jednicím přiřadit přímo při jejich vzniku na základě norem spotřeby i norem pracnosti, a řadí se mezi ně přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, str. 177; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 73-74; Popesko, Papadaki, 2016, s. 60). Přímé náklady se zjistí dělením čitatele „celková výše konkrétních přímých nákladů“ jmenovatelem „množství celkových výkonů“ (Fibírová a kol., 2019, s. 251).
- Nepřímé náklady jsou společně vynakládány na více druhů výkonů nebo na chod celého podniku a zahrnují výrobní, provozní, správní a odbytovou režii (Fibírová a kol., 2019, s. 251; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 73). K rozvrhování nepřímých nákladů se používají početně technické postupy, čili metody kalkulace, které jsou uvedeny níže v kapitole 3.6.3 Kalkulační metody - rozvrhování režijních nepřímých nákladů na předmět kalkulace (Fibírová a kol., 2019, s. 251).

Poté se přihlíží k přiřazování nákladů na předmět kalkulace podle způsobu stanovení nákladového úkolu na náklady jednicové a na náklady režijní, podle vztahu nákladů na změnách objemu výkonů na náklady variabilní a na náklady fixní, a podle ovlivnění výše nákladů konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace na náklady utopené a na náklady vyhnutelné (Čechová, 2011, s. 87; Král a kol, 2018, s. 139; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 197).

#### Struktura nákladů v kalkulačním vzorci

Konkrétní struktura a obsah kalkulace jsou dány kalkulačním vzorcem, který představuje uspořádání jednotlivých typů nákladů připadajících na konkrétní výkon (Landa, Polák, 2008, s. 39; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 198). „*Jednotlivé složky nákladů se vyčíslují v kalkulačních položkách, přičemž struktura a podrobnost sledovaných položek se stanovuje prostřednictvím zvoleného kalkulačního vzorce*“ (Synek, 2011, s. 101). Kalkulační položky obsahují v určitém sledu peněžní částky vztažené k danému výkonu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177). Čím jsou náklady v kalkulaci zobrazeny podrobněji, tím jsou data strukturovanější, srozumitelnější a využitelnější pro účely manažerského rozhodování (Popesko, Papadaki, 2016, s. 70). Struktura kalkulačního

vzorci je v každém podniku vyjádřena individuálně a variantně s ohledem na uživatele, na řešenou rozhodovací úlohu a na účel, jemuž bude kalkulace sloužit (Čechová, 2011, s. 96; Fibírová a kol., 2019, s. 250; Král a kol., 2018, s. 150; Popesko, Papadaki, 2016, s. 67).

Kalkulace jsou děleny na kalkulace nákladů a kalkulace cen podle odlišného přístupu k jejich tvorbě a podle účelu jejich využití (Čechová, 2011, s. 96; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180; Král a kol., 2018, s. 153).

Kalkulace nákladů vyčísluje reálné nebo předpokládané náklady vynaložené na předmět kalkulace za konkrétních výrobních podmínek (Čechová, 2011, s. 96; Popesko, Papadaki, 2016, s. 67). Dále se člení na kalkulace plných nákladů a kalkulace neúplných nákladů (Fibírová a kol., 2019, s. 243; Synek, 2011, s. 116). Oba uvedené typy kalkulací se vhodně doplňují (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, str. 76; Popesko, Papadaki, 2016, s. 78).

- Kalkulace plných (absorpčních) nákladů zahrnuje u konkrétního výkonu všechny náklady procesu jeho tvorby a odpovídá na otázku, kolik stojí výkon (Fibírová a kol., 2019, s. 237; Popesko, Papadaki, 2016, s. 68, 77). Kalkulace ukazuje vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednotice bez ohledu na charakter fixních nákladů a variabilních nákladů, neboť přičítá podíl fixních nákladů výkonům podle rozvrhových základů režijních nákladů (Čechová, 2011, s. 100; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178). Výsledná částka kalkulace plných nákladů se vypočte sečtením všech nákladových kalkulačních položek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180). Kalkulace absorpčních nákladů slouží pro účely dlouhodobého strategického rozhodování a pro účely dlouhodobých cenových rozhodnutí (Popesko, Papadaki, 2016, s. 78). Data pro rozhodování z tohoto typu kalkulace jsou dosti zkreslené, protože její výsledek závisí i na volbě rozvrhové základny (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 76).
- Kalkulace neúplných (neabsorpčních) nákladů kalkulují pouze část podnikových nákladů a ostatní náklady na výkony nerozpočítávají (Popesko, Papadaki, 2016, s. 77). U těchto kalkulací se zisk neurčuje u každého produktu jednotlivě, protože výsledek hospodaření podniku je považován za celek určitého časového období.

Místo zisku<sup>14</sup> se stanovují veličiny, které jsou neměnné při změně objemu produkce, tj. u kalkulace přímých nákladů jde o hrubé rozpětí a u kalkulace variabilních nákladů se jedná o příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77; Synek, 2011, s. 118). Metody neabsorpčních kalkulací respektují potřeby strategického, operativního a taktického řízení, a jsou vhodné při krátkodobých rozhodováních i při častých změnách objemu výkonů např. pro rozhodovací úlohy na existující kapacitě (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178; Popesko, Papadaki, 2016, s. 78-79). Pozorují přínos z prodeje konkrétního výkonu, neboli poskytují podklady pro řízení nákladů a zisku, pro rozhodování o prodeji výkonů, pro řešení úloh o objemu zisku, výkonů a nákladů, a pro systematickou analýzu odchylek v procesu opakovaných výkonů (Fibírová a kol., 2019, s. 242-243). Do těchto kalkulací neúplných nákladů patří metoda kalkulace variabilních nákladů a metoda kalkulace přímých nákladů (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, str. 76).

- Kalkulace variabilních nákladů odděluje fixní náklady od variabilních nákladů, protože fixní náklady souvisí s časovým obdobím, na které se vytváří kapacita, a variabilní náklady příčinně souvisí s kalkulační jednotkou, tj. na fixní náklady se lze dívat jako na funkci času a na variabilní náklady jako na funkci objemu výkonů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178; Landa, Polák, 2008, s. 42; Král a kol., 2018, s. 171). Řízení variabilních nákladů je založeno na stanovení nákladového úkolu odvíjejícího se od vztahu k jednotce výkonu a na snaze eliminovat vznik negativních odchylek od tohoto úkolu. Řízení fixních nákladů se zaměřuje na optimální využití vytvořených kapacit, které vážou určitou výši fixních nákladů (Král a kol., 2018, s. 174-175). Cena výkonu je představena dosažitelnou nebo určitou cenou na trhu, od které se odečítají položky variabilních nákladů a zbytek částky je tvořen příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180; Synek, 2011, s. 118).

---

<sup>14</sup> „Fixní náklady a zisk na jednotku produkce se mění se změnou objemu výkonů“ (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77).

- Kalkulace přímých nákladů pracuje s hrubým rozpětím<sup>15</sup>, které odděluje přímé náklady od nepřímých nákladů a zisku (Synek, 2011, s. 119).

Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku či jinak vyjádřeného přínosu, který se porovnává s cenovými možnostmi konkurenčního prostředí a který je pro podnik žádoucí (Čechová, 2011, s. 96; Král a kol., 2018, s. 153). Užívá se u obchodních organizací, kde nákupní cena zboží je většinou přímým nebo jednicovým nákladem, ke kterému je procentem přiřazena marže, a kde prodejní cena produktu je součtem nákupní ceny zboží a marže (Popesko, Papadaki, 2016, s. 67). Cenová kalkulace zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů (Čechová, 2011, s. 100). Náklady vypočtené kalkulací ceny většinou neodpovídají částce nákladů reálných výrobních podmínek podniku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180).

Základní typy kalkulačních vzorců jsou uvedeny v tabulce č. 5 a podrobněji charakterizovány v IV. příloze.

**Tabulka 5** Typy kalkulačních vzorců

Typ kalkulačního vzorce	Kalkulace nákladů		Kalkulace ceny
	<i>Kalkulace plných nákladů</i>	<i>Kalkulace variabilních nákladů</i>	
Typový kalkulační vzorec	x		
Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady		x	
Retrográdní kalkulační vzorec			x
Dynamická kalkulace		x	
Kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů		x	
Kalkulace relevantních nákladů		x	
Kalkulace ABC	x		

Zdroj: Vlastní zpracování podle Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178; Král a kol., 2018, s. 151, 154-156, 194; Landa, Polák, 2008, s. 39-40, 42

### 3.6.3 Metoda kalkulace - rozdělování režijních nepřímých nákladů na předmět kalkulace

Metodou kalkulace je myšlen způsob stanovení konkrétních nákladů na kalkulační jednici (Synek, 2011, s. 104). Kalkulační metody se liší podle využitelného způsobu alokace režijních nákladů a závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přičítání nákladů výkonům a na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění (Popesko, Papadaki, 2016,

<sup>15</sup> Hrubé rozpětí je pojmenováno jako marginální (mezní) výnos nebo marže (Synek, 2011, s. 119).

s. 59; Synek, 2011, s. 104). Je tedy pochopitelné, že způsob přiřazování nákladů k objektu kalkulace bude v zakázkové výrobě jiný než v hromadné výrobě (Popesko, Papadaki, 2016, s. 80). V současnosti je evidován rostoucí trend nákladů společných pro více výkonů, činností a obtížně jednotlivě přiřaditelných, a proto je důležitá jejich správná a nejpřesnější alokace (Dušek, 2019, s. 100).

Režijní nepřímé náklady na předmět kalkulace lze rozdělit pomocí následujícího členění metod:

- 1. úhrnné kalkulace:
  - 1. 1 v nesdružených výroбах:
    - 1. 1. 1 metoda kalkulace dělením:
      - 1. 1. 1. 1 prostá,
      - 1. 1. 1. 2 stupňovitá / stupňová,
      - 1. 1. 1. 3 s poměrovými / ekvivalentními čísly;
    - 1. 1. 2 metoda kalkulace přírážková:
      - 1. 1. 2. 1 sumační,
      - 1. 1. 2. 2 diferencovaná;
  - 1. 2 ve sdružených výroбах:
    - 1. 2. 1 metoda kalkulace zůstatková / odečítací,
    - 1. 2. 2 metoda kalkulace rozčítající,
    - 1. 2. 3 metoda kvantitativní výtěže;
- 2 rozdílové kalkulace:
  - 2. 1 metoda standardních nákladů,
  - 2. 2 metoda normová (Čechová, 2011, s. 88-89; Fibírová a kol., 2019, s. 251; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 188; Král a kol., 2018, s. 140; Landa, Polák, 2008, s. 42-43; Synek, 2011, s. 104, 112).

Vybrané jednotlivé metody kalkulací jsou podrobněji specifikovány v příloze č. V.

### **3.7 Kalkulační systém**

Kalkulační systém je tvořen soustavou různých druhů kalkulací a vztahů mezi nimi (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 196; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175; Popesko, Papadaki, 2016, s. 69). Jeho prvky jsou jednotlivé kalkulace, které se liší zobrazením nákladů ke kalkulační jednici, metodami alokace nákladů předmětu kalkulace, dobou

sestavení a vztahem k časovému horizontu jejich využití (Král a kol., 2018, s. 212). „Kalkulační systém musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182). Na základě srovnání různých druhů kalkulací se hodnotí odchylky nákladů mezi předběžnými a výslednými kalkulacemi nebo mezi výslednou kalkulací vlastní a konkurenta (Synek, 2011, s. 123). Slouží jako informační nástroj řízení nákladů k výkonům, hospodárnosti, ekonomické efektivnosti výkonů, zobrazení vztahů mezi odpovědnostními útvary ve formě vnitropodnikových cen výkonů a podkladů pro tvorbu plánů (Čechová, 2011, s. 97-98; Král a kol., 2018, s. 228).

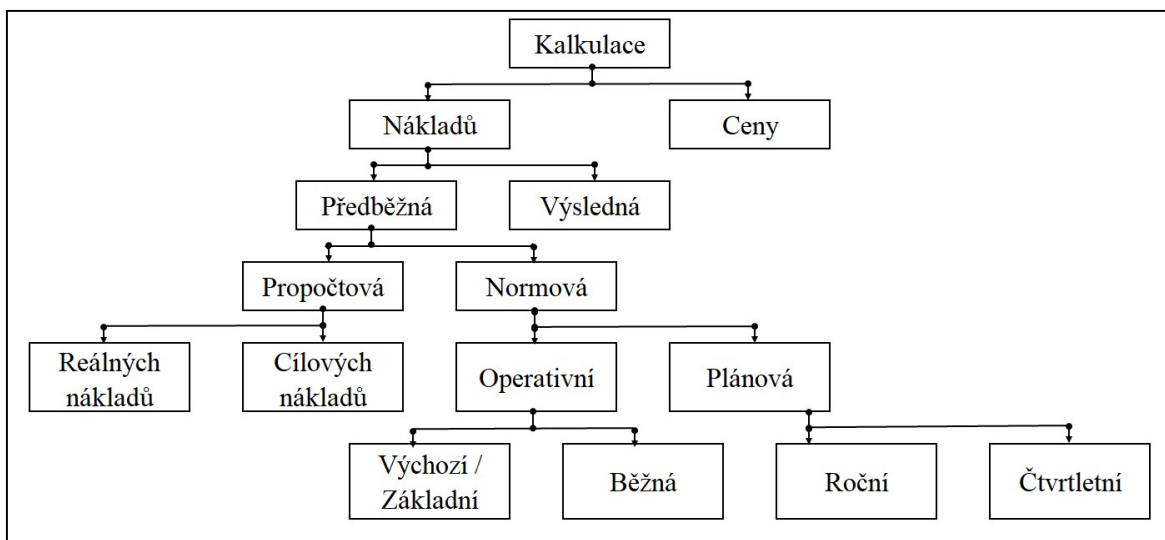
### **3.7.1 Členění kalkulací**

Z hlediska struktury se kalkulace dělí na postupné a průběžné (Synek, 2011, s. 116). Obsahem postupné kalkulace jsou polotovary vlastní výroby a uvádějí se v ní i vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů. V průběžných kalkulacích se náklady na polotovary rozepisují do členění položek kalkulačního vzorce (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 76; Synek, 2011, s. 116).

Kalkulace plní v podnikovém řízení řadu funkcí, a proto existuje více typů kalkulací (Landa, Polák, 2008, s. 37). Kalkulace se rozdělují na kalkulace ceny a kalkulace nákladů (Čechová, 2011, s. 98). Nákladové kalkulace se člení dále podle okamžiku sestavení na předběžné kalkulace a na výsledné kalkulace (Popesko, Papadaki, 2016, s. 68). Podrobnější členění kalkulací lze pozorovat na obrázku č. 3.



**Obrázek 3** Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu, zpracování a využití



Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 98; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182-183; Král a kol., 2018, s. 213; Landa, Polák, 2008, s. 38; Synek, 2011, s. 116

#### Předběžné kalkulace

Předběžné kalkulace se sestavují před provedením výkonu a ukládají úkoly v oblasti plánovaných nákladů pro budoucí provádění výkonů, tj. sumarizují na kalkulační jednici předpokládané a rozpočtované náklady (Landa, Polák, 2008, s. 38; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 76; Synek, 2011, s. 115).

#### ***Propočtová kalkulace***

Propočtová kalkulace poskytuje podklady pro předběžné posouzení ceny nově zaváděného výkonu (Čechová, 2011, s. 98; Král a kol., 2018, s. 216; Landa, Polák, 2008, s. 38; Popesko, Papadaki, 2016, s. 69; Synek, 2011, s. 116). Zpracovává se s technickým vyjasňováním výkonu bez znalostí norem spotřeb před jeho konstrukční a technologickou přípravou na základě informací z výsledných kalkulací podobných výrobků, z náčrtků, z technických parametrů nebo z hmotnosti (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183; Král a kol., 2018, s. 216; Landa, Polák, 2008, s. 38). Její hlavní uplatnění je v dlouhodobém a ve strategickém řízení (Synek, 2011, s. 116).

#### ***Plánová kalkulace***

Plánová kalkulace se sestavuje pro výrobu opakovaných výkonů v rámci delšího časového intervalu na základě plánových norem v návaznosti na podrobnou konstrukční

a technologickou přípravu výroby, přihlíží k racionalizačním opatřením ve formě inovací a změn, které se uskuteční v době platnosti této kalkulace, a představuje průměrné náklady výrobku určitého období (Čechová, 2011, s. 99; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184, 187; Král a kol., 2018, s. 220; Landa, Polák, 2008, s. 38; Synek, 2011, s. 116). Roční plánová kalkulace, která se konkretizuje ve čtvrtletních plánových kalkulacích, slouží jako podklad pro sestavení rozpočtové výsledovky. Srovnává se též s operativními kalkulacemi a s průměrnou roční výslednou kalkulací (Čechová, 2011, s. 99; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 185; Král a kol., 2018, s. 221; Landa, Polák, 2008, s. 38; Synek, 2011, s. 116).

### ***Operativní / Běžná / Výrobní kalkulace***

Operativní kalkulace<sup>16</sup> vyjadřuje předem stanovené náklady v operativních normách budoucího procesu tvorby výkonu a je platná při dodržení konkrétních předpokládaných technických, konstrukčních, technologických, výrobních, organizačních a dalších podmínek. Využívá se v operativním řízení výroby při zadávání úkolů výrobním útvarům, při kontrole jejich plnění a při tvorbě prodejní ceny, porovnává se s výslednou kalkulací a s plánovou kalkulací pro zjištění zajištění ročního plánu nákladů, a funguje jako vnitropodniková cena (Čechová, 2011, s. 99; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183, 184, 186, 283; Král a kol., 2018, s. 222-224; Landa, Polák, 2008, s. 38; Synek, 2011, s. 116).

### ***Kalkulace cílových nákladů***

Kalkulace cílových nákladů určuje výši přípustných nákladů produktu podle jeho tržní ceny a využívá se v raných fázích vývoje produktu (Landa, Polák, 2008, s. 38). „Z rostoucího konkurenčního tlaku globálního prostředí vyplynulo, že vzniklé náklady neurčují cenu; tou je cena velké části výrobků na evropském nebo světovém trhu“ (Synek, 2011, s. 115).

### **Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace se sestavuje po provedení výkonu, zobrazuje skutečné náklady průměrně připadající na kalkulační jednici na určité období a jejími úlohami jsou kontrola hospodárnosti útvarů a reálnosti předběžných kalkulací, mezipodnikové srovnávání, řízení a stanovení prodejních cen, zjištění skutečné rentability jednotlivých druhů podnikových

---

<sup>16</sup> Výchozí operativní kalkulace je platná k prvému dni určitého období, např. roku, čtvrtletí, měsíce. Běžná operativní kalkulace je platná k okamžiku sestavení do doby změny (Synek, 2011, s. 116).

výkonů a sestavování časových řad pro sledování dlouhodobého trendu ve vývoji vlastních nákladů určitého výkonu (Čechová, 2011, s. 99; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175, 187; Král a kol., 2018, s. 225; Landa, Polák, 2008, s. 38; Lazar, 2012, s. 21; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 76; Synek, 2011, s. 115).

### **3.7.2 Podmínky ovlivňující zaměření výkonově orientovaného účetnictví**

Principy a metody naturálního a hodnotového řízení včetně metod volby kalkulací se odvíjejí od následujících podmínek:

- od charakteru, organizačního uspořádání, členitosti a přerušovanosti výrobního procesu;
- od charakteru technologie;
- od charakteru finálních výkonů;
- od vztahu výroby k zákazníkům;
- od rozpracovanosti a sdruženosti výroby (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 31- 36; Král a kol., 2018, s. 240-242; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 25).

Podrobnější charakteristiku předchozích uvedených podmínek lze shlédnout v VI. příloze.

### **3.7.3 Metody evidence a kalkulace nákladů**

Základním třídícím hlediskem pro členění metod evidence a kalkulací nákladů je sdruženost výrobního procesu (Král a kol., 2018, s. 243).

V nesdružených výroбах lze podle možnosti uplatnění v různých typech výroby rozeznat čtyři základní metody evidence a kalkulace nákladů: prostou /základní, fázovou, stupňovou a zakázkovou. Prostá metoda je určena pro podniky s nečlenitou výrobou a lze pomocí ní odděleně sledovat skutečné i předem stanovené náklady více druhů výrobků, vyráběných v jediném výrobním provozu (Král a kol., 2018, s. 243). Fázová metoda sleduje vstupy a výstupy jednotlivých fází výkonově orientovaného účetnictví odděleně, kde náklady finálního produktu jsou dány součtem dílčích položek z každé fáze, a využívá se v hromadné výrobě členitého výrobního procesu produkujícího jeden výrobek nebo jejich stejnorodou skupinu, kdy jsou jednotlivé výrobní fáze na sobě nezávislé a mohou produkovat polotovary i výrobky samostatně, čímž vzniká v každé fázi odlišné množství výkonů (Král a kol., 2018, s. 243; Lazar, 2012, s. 96; Popesko, Papadaki, 2016,

s. 85). Stupňová metoda kumuluje náklady jednotlivých výrobních stupňů zachycených v posledním stupni výroby a uplatňuje se v členitých procesech hromadné výroby (hlavně montáži), kde výkony procházejí více stupni výroby, které na sebe vzájemně navazují a jsou na sobě závislé (Král a kol., 2018, s. 244; Lazar, 2012, s. 70, 96; Popesko, Papadaki, 2016, s. 88). Zakázková metoda se aplikuje v podnicích s produkcí různorodých výrobků podle individuálních objednávek zákazníků, účtuje se zde podle jednotlivých zakázek a je v ní pro každý typ výrobku nutné provést novou kalkulaci (Král a kol., 2018, s. 245; Lazar, 2012, s. 109; Popesko, Papadaki, 2016, s. 80, 95).

Ve sdružených výroбах lze podle možnosti uplatnění v různých typech výroby rozeznat dvě základní metody evidence a kalkulace nákladů: odčítací metodu a rozčítací metodu. Odčítací metoda se použije, když jsou výkony sdruženého procesu z hlediska jejich přínosu považovány za hlavní a vedlejší (např. otruby u obilí), kde náklady hlavních výkonů se zjistí rozdílem celkových nákladů hlavních výkonů a přínosů vedlejších produktů. Rozčítací metoda se využije u výkonů vzniklých sdruženou výrobou se stejnou důležitostí a rovnocenností, např. surový benzín a surová nafta, a kalkulace těchto výkonů vznikají z konkrétního podílu celkových nákladů přerozdělených na jednotlivé druhy výkonů (Král a kol., 2018, s. 245-246; Popesko, Papadaki, 2016, s. 89). Odčítací a rozčítací metoda se může kombinovat (Popesko, Papadaki, 2016, s. 89).

Pro snadnější pochopení výše uvedených jednotlivých metod evidencí a kalkulací nákladů si lze prohlédnout jejich obecná schémata v VII. příloze.

### **3.8 Rozpočetnictví**

Očekávané cíle hospodářské politiky jsou rozpracovány v plánech a následně konkretizovány v rozpočtech (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124; Lazar, 2012, s. 20). Díky různým stupňům podrobnosti a odlišným časovým horizontům plánů a rozpočtů je důležité pro jejich správnou funkčnost systémově propojit strategické, taktické i operativní řízení (Fibířová a kol., 2019, s. 314-315).

Plánování je proces formulující cíle včetně prostředků jejich dosažení a jeho výstupy jsou plány vyjadřující úkoly v naturálních jednotkách (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124; Král a kol., 2018, s. 290-291; Landa, Polák, 2008, s. 52).

*„Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení“* (Synek, 2011, s. 123). A stanovuje budoucí hodnotové veličiny, čímž poskytuje podklady

pro stanovení cílů hospodářské činnosti podniku v peněžním vyjádření a přenáší tyto cíle do vnitropodnikových rozpočtů formou rozpočtů středisek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 79). Jeho výstupem je rozpočet nebo skupina rozpočtů<sup>17</sup> (Král a kol., 2018, s. 291). Rozpočtový proces se skládá z přípravy, ze sestavení a z kontroly rozpočtů, z identifikace i odstranění negativních dopadů odchylek (Popesko, Papadaki, 2016, s. 221).

Rozpočet kvantifikuje vývoj předpokládaných nákladů, výnosů, výsledků hospodaření, příjmů, výdajů, aktiv a závazků na stanovené období konkrétní plánované činnosti a je nástrojem řízení vývoje a hospodárnosti režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124; Král a kol., 2018, s. 346; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 79-80; Synek, 2011, s. 123; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 98). „*Rozpočty se připravují v organizaci pro jednotlivé aktivity, oddělení a funkce*“ (Petřík, 2009, s. 33). Rozpočty musejí být koordinované, realistické, flexibilní a komparativní mezi sebou, což lze zajistit relativním měřením výkonnosti (Fibírová a kol., 2019, s. 317, 322; Popesko, Papadaki, 2016, s. 224). Volba rozpočtů je závislá na typu produkční činnosti, na velikosti podniku, na informačních nárocích pro potřeby řízení, na kvalitě a dostupnosti informací z finančního a z manažerského účetnictví, na míře centralizace a decentralizace rozhodovacích pravomocí (Landa, Polák, 2008, s. 57).

Základními funkcemi a úkoly rozpočtů jsou optimalizace a zefektivnění řídicího procesu plánování a rozhodování, koordinace činností podniku i jeho jednotlivých středisek v budoucnosti, stanovování cílů vývoje plánovaných částek budoucích hodnotových veličin včetně podkladů pro určení přírážek režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví, ukládání úkolů v oblasti nákladů a výnosů vnitropodnikovým útvarům, motivace vedoucích pracovníků k dosahování podnikových cílů, kontrola hospodárnosti vnitropodnikových útvarů, kontrola předpokládaného vývoje rozpočtovaných veličin v porovnání se skutečným vývojem sledovaných veličin (Fibírová a kol., 2019, s. 320-321; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124-125; Lazar, 2012, s. 20; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 79; Popesko, Papadaki, 2016, s. 219; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 98). Odpovědnostní účetnictví zjišťuje přínos

---

<sup>17</sup> Různé systémy rozpočtů lze pro představu pozorovat graficky v VIII. příloze.

vnitropodnikových útvarů k celkovým výkonům s rozčleněním nákladů a výnosů podle odpovědnosti za jejich vznik (Landa, Polák, 2008, s. 51).

### 3.8.1 Formy rozpočtů

Rozpočty lze rozdělit podle následujících kritérií na konkrétní kategorie:

- podle období neboli hlediska času, pro které se sestavují, na krátkodobé rozpočty, na střednědobé rozpočty a na dlouhodobé rozpočty,
- podle předmětu na dílčí rozpočty a na kompletní podnikové rozpočty,
- podle stupně řízení na základní rozpočty a na souhrnné rozpočty,
- podle způsobu zadávání úkolů střediskům na pevné rozpočty a na pružné rozpočty,
- podle návaznosti na minulé období na přírůstkové rozpočty nebo na rozpočty s nulovým základem,
- podle vymezenosti časového období na rozpočty sestavené za pevné období a na rozpočty klouzavé,
- podle potřeby schválení překročení rozpočtu na limitní rozpočty a na volné rozpočty
- podle druhu na rozpočty výroby, prodeje, administrativy, správy, vědy, vývoje a investic (Čechová, 2011, s. 107; Landa, Polák, 2008, s. 56; Petřík, 2009, s. 34; Synek, 2011, s. 124).

Charakteristiku jednotlivých kategorií lze nalézt v IX. příloze.

### 3.8.2 Metody stanovení rozpočtů

Tvorba rozpočtu výnosů a jednicových nákladů se stanoví na základě marketingového plánu, plánu odbytu, plánu výroby, plánu tržeb, plánu materiálu a plánu spotřeby práce a výrobních činitelů podle podkladů o odhadu objemu a struktury výkonů v plánovaném období (Popesko, Papadaki, 2016, s. 220; Synek, 2011, s. 99).

Tvorba rozpočtu režijních nákladů se stanoví podle metod rozpočtování režijních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 220). Do metod rozpočtování režijních nákladů patří indexní metody, rozpočtování od nulového základu, limity, normativy, matematicko – statistické metody, věcné analýzy, variátory a odborné odhady. *„Použití metod se odvíjí od toho, zda režijní náklady rozpočtované v příslušné položce rozpočtu závisejí na úrovni aktivity*

*daného střediska či nikoliv“* (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133). Metody rozpočtovaných režijních nákladů jsou specifikovány v X. příloze.

### **3.8.3 Metody kontroly rozpočtů**

Sestavování rozpočtů musí být spojeno s hledáním a s odhalováním rezerv snižování nákladů (Synek, 2011, s. 125). Proces kontroly rozpočtů spočívá v porovnání předem stanovených nákladů, výnosů, příjmů, výdajů, zisku vůči jejich skutečně dosaženým hodnotám v konkrétních časových intervalech, na jejichž základě jsou identifikovány odchylky (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 152; Král a kol., 2018, s. 335; Landa, Polák, 2008, s. 53; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 132). Odchylky by měly být analyzovány, klasifikovány a vysvětleny z hlediska umístění ve struktuře nákladů, dopadu na výsledek hospodaření a zodpovědnosti za jejich vznik (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 152; Lazar, 2012, s. 20). A stávají se datovou základnou rozhodovacích procesů manažerů, kteří podle nich posuzují činnosti vedoucí k úsporám, řídí motivaci a odměňování pracovníků, optimalizují využití výrobních kapacit a určují další opatření vedoucí k odstranění odchylek (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 15, 152; Lazar, 2012, s. 20; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 100). Protože kontrola rozpočtů úzce souvisí s kontrolou nákladů, s kontrolou výnosů a s identifikací jejich diferencí, podrobnější informace o odchylkách lze nalézt v kapitole 3.9 Kontrola nákladů, výnosů a dalších veličin.

Kontrola rozpočtů může probíhat dvěma způsoby, které jsou rozvedeny v následujících dvou odstavcích.

Prvním způsobem je přezkoumání v rámci účetnictví prostřednictvím interních výnosů a výsledků hospodaření středisek skrze vnitropodnikové ceny<sup>18</sup> na konkrétní úrovni nákladů (Fibírová a kol., 2019, s. 346).

Druhým způsobem je srovnání mimo účetní systém pomocí porovnání rozpočtovaných nákladů a skutečně vynaložených nákladů prostřednictvím pevného rozpočtu, variantně přepočteného rozpočtu a lineárně přepočteného rozpočtu (Fibírová a kol., 2019, s. 346; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 133). Skutečná výše veličiny se porovná

---

<sup>18</sup> Vnitropodniková cena představuje stanovené náklady, je nástrojem, pomocí kterého se převedou náklady podle odpovědnostního hlediska určitému organizačnímu útvaru, a umožňuje určit podíl vnitropodnikových útvarů k výsledku hospodaření jako celku (Landa, Polák, 2008, s. 61; Lazar, 2012, s. 23).

prostřednictvím odchylky s absolutním pevným rozpočtem, s rozpočtem lineárně přepočteným a s variantním přepočteným rozpočtem (Král a kol., 2018, s. 335). Pevný rozpočet porovnává skutečné náklady střediska s limitem nákladů schváleného rozpočtu a využívá se u středisek s nevymezeným výkonem, kupříkladu výzkum a vývoj, správní útvary, servisní střediska, generální ředitelství, ekonomický útvar, personální útvar. Lineárně přepočtený pevný rozpočet přepočítává celkové rozpočtové náklady podle skutečného objemu a struktury výkonů přímo úměrně neboli bez respektování variabilních nákladů a fixních nákladů, je vhodným nástrojem řízení středisek s motivací k vyššímu využití kapacity a je srovnatelný s údaji ve střediskovém odpočtu. Variantně přepočtený pružný rozpočet při kontrole skutečných nákladů upravuje rozpočtované variabilní náklady podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů, a fixní náklady jsou uznány v rozpočtované výši, a je vhodný pro řízení středisek nerozhodujících o využití kapacity (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 152-153; Lazar, 2012, s. 146-147; Popesko, Papadaki, 2016, s. 251; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 134).

### **3.9 Kontrola nákladů, výnosů a dalších veličin**

Úkolem manažerského účetnictví je poskytovat informace pro řízení nákladů a funkcí nákladového účetnictví je kontrola vynaložených nákladů na výkony (Král a kol., 2018, s. 366; Petřík, 2009, s. 51). Plánování nákladů se provádí prostřednictvím podrobných metod z kalkulací a z rozpočtů, nebo pomocí globálních metod, které vycházejí z ekonomických vztahů, např. nákladový model. A působí tlak na snižování nákladů (Synek, 2011, s. 98-99) Kontrola nákladů zahrnuje hospodárné a včasné zjištění skutečnosti, určení odchylek, rozbor a zhodnocení příčin odchylek a přijetí opatření pro jejich odstranění nebo zmírnění, aby mohly být dosaženy plánované podnikatelské cíle (Fibírová a kol., 2019, s. 150; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 158; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 98-99; Popesko, Papadaki, 2016, s. 246). Proces sledování a porovnávání diferencí vzniklých z rozdílů standardních nákladů a aktuálních nákladů se nazývá analýza odchylek, která se provádí vždy k nositeli nákladu, např. kalkulaci, části či celému účetnímu období, vnitropodnikové výsledovce (Landa, Polák, 2008, s. 65; Petřík, 2009, s. 51). „*Cílem analýzy odchylek je zjistit příčiny rozdílů mezi standardní a skutečnou výší zisku a odpovědností za jejich vznik*“ (Fibírová a kol., 2019, s. 159). Neboli jde hlavně o zefektivnění podnikatelského procesu (Král a kol., 2018, s. 394).



Odchylky vyplývají ze změn objemu prodávaných výkonů, ze změn prodejních cen, ze změn variabilních i fixních nákladů a ze změn struktury produkce (Popesko, Papadaki, 2016, s. 248). Jsou informační podporou řízení v oblastech kalkulací a rozpočetnictví (Fibírová a kol., 2019, s. 149). Pro zjišťování odchylek si podnik stanovuje pravidla a metodické postupy, protože konstrukce odchylek je závislá na potřebách firmy podle kritéria užitečnosti a vypovídací schopnosti informace. Proto je nutné se zaměřit na kontrolní činnosti, kde náklady na zjišťování odchylek jsou nižší než přínosy z odchylek (Fibírová a kol., 2019, s. 159; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 99; Petřík, 2009, s. 51; Popesko, Papadaki, 2016, s. 247; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 147). Je důležitá i podstatnost odchylek, která se určuje podle jejich závažnosti, ovladatelnosti, četnosti a místa výskytu (Landa, Polák, 2008, s. 88-89). Pokud je odchylka závažná, hledá se odpovědnost za její vznik (Popesko, Papadaki, 2016, s. 248). Odchylky musejí informace poskytovat rychle, protože poznatky nesené těmito diferencemi v čase stárnou, čímž pro rozhodnutí a provedení korekčních opatření ztrácí svou vypovídací hodnotu. A proto se odchylky většinou stanovují nejméně v měsíčních intervalech nebo i častěji (Petřík, 2009, s. 162).

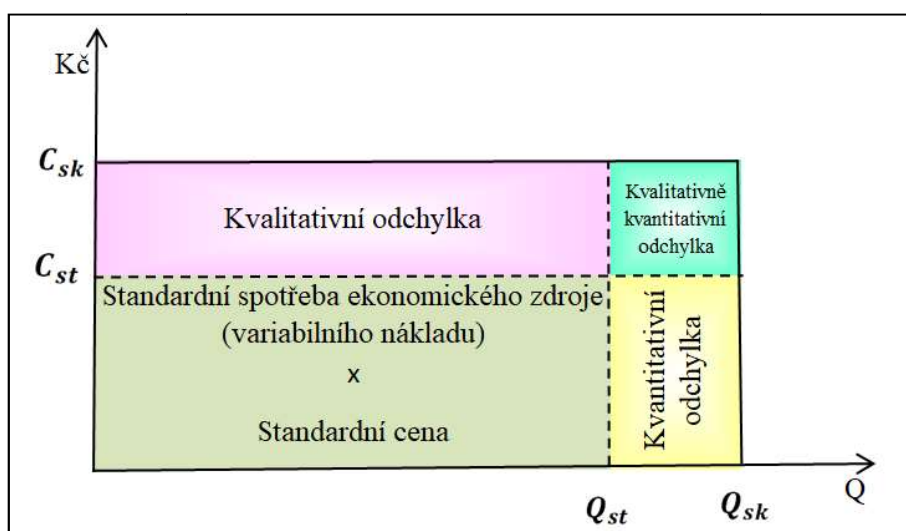
Odchylka vzniká rozdílem mezi výší veličiny podle standardu<sup>19</sup> a skutečným stavem veličiny (Král a kol., 2018, s. 394; Landa, Polák, 2008, s. 65; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 142). Podle vlivu na zisk se rozlišují pozitivní odchylky a negativní odchylky (Fibírová a kol., 2019, s. 153). Pozitivní / příznivé / plusové odchylky mají podobu úspor a vznikají, pokud jsou standardní náklady vyšší než skutečné náklady nebo standardní výnosy nižší než skutečné výnosy. Negativní / nepříznivé / minusové odchylky mají podobu překročení a objevují se, pokud jsou předpokládané náklady nižší než reálné náklady a standardní výnosy vyšší než skutečné výnosy (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 152; Petřík, 2009, s. 51; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 142). Je nutné vyšetřit negativní i pozitivní odchylky, protože například pokud budou náklady na reklamu nižší, může být negativním projevem snížení objemu prodané produkce (Popesko, Papadaki, 2016, s. 148).

---

<sup>19</sup> Standard představuje konkrétně předem stanovené hodnoty variabilních, fixních, jednicových a režijních nákladů, výnosů, prodejních cen výkonů, naturálně vyjádřených zdrojů, objemu výkonů, marže, zisku používaných pro plánování a kontrolu vyznačeného úkolu (Fibírová a kol., 2019, s. 150-152; Lazar, 2012, s. 134). Nejvýznamnějšími druhy standardů jsou naturálně vyjádřené standardy spotřeby jednicových zdrojů, standardní ceny výrobních faktorů, standardní sazby variabilních režijních nákladů, standardní výše fixních nákladů, standardní objem produkce podniku, standardní sortiment výkonů, standardní prodejní ceny a standardní objemy prodeje podnikových produktů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 158-159).

Podle příčin vzniku se odchylky člení u jednicových nákladů na cenové odchylky a na množství odchylky, a u režijních nákladů na spotřební odchylky a na objemové odchylky (Synek, 2011, s. 100). Kvalitativní odchylky vznikají rozdílem standardní výše a skutečné výše hodnotové veličiny, kvantitativní odchylky jsou diferencemi plánované a reálné úrovně naturálií, sortimentní odchylky vyjadřují odlišnosti složení předpokládaných a skutečných nakupovaných a prodávaných výkonů, a odchylky výtěžnosti či úspornosti jsou diferencemi mezi rozpočtovanými a skutečnými vynakládanými ekonomickými zdroji. Odchylky lze kvantifikovat absolutně i procentuelně (Král a kol., 2018, s. 336). Některé odchylky uvedené výše lze pozorovat níže na obrázku č. 4. a v XI. příloze.

**Obrázek 4** Kvantitativní, kvalitativní a kvantitativně kvalitativní odchylka



Poznámka:  $C_{sk}$  - skutečná cena,  $C_{st}$  - standardní cena,  $Q$  - množství,  $Q_{st}$  - standardní množství,  $Q_{sk}$  - skutečné množství

Zdroj: Král a kol., 2018, s. 400

Odchylky se mohou zjišťovat průběžně pomocí rozdílových metod řízení hospodárnosti nebo následně prostřednictvím úhrnných metod. Úhrnné metody sledují skutečné náklady výkonů, odpovědnostních středisek, podnikových aktivit, činností a procesů po jejich dokončení nebo po uplynutí určitého období, čímž jsou omezeny vypovídací schopnosti pro operativní řízení, protože neumožňují rychlou reakci na vývoj skutečnosti, ale pouze rozdíly konstatují. Oproti tomu rozdílové metody mají dobré vypovídací předpoklady pro operativní řízení, protože dokážou ovlivnit vznik nákladů a mohou zasahovat do neskončeného procesu, operativně odhalovat příčiny jejich vzniku a činit opatření k rychlé nápravě (Fibířová a kol., 2019, s. 153, 157; Král a kol., 2018, s. 366).

Rozdílové metody se využívají hlavně při řízení hospodárnosti jednicových nákladů a hlavním představitelem je níže popsaná normová metoda (Kráal a kol., 2018, s. 370).

Metodami řízení odchylek je normová metoda a metoda standardních nákladů a výnosů (Kráal a kol., 2018, s. 69; Landa, Polák, 2008, s. 67).

Normová metoda kontroluje hospodárnost pouze u přímých nákladů prostřednictvím porovnávání norem spotřeb přímých nákladů v naturálních a v peněžních jednotkách se skutečností a nástrojem identifikace diferencí je výsledná kalkulace vlastních nákladů (Landa, Polák, 2008, s. 67). Norma se tedy stanovuje pouze u přímých nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 245). Vychází hlavně z norem operativních kalkulací. Uplatňuje se zejména v hromadné a sériové výrobě s montážní technologií nebo v zakázkové výrobě. Lze pomocí ní kvantifikovat i nedokončenou výrobu prostřednictvím předem stanovených nákladů nebo norem v operativních kalkulacích (Kráal a kol., 2018, s. 370, 373-374, 379).

Metoda standardních nákladů a výkonů se orientuje na řízení přímých i nepřímých nákladů a výnosů, kdy standardy přímých nákladů se zjišťují z kalkulací nákladů, standardy režijních nákladů se kvantifikují z rozpočtů a standardy celkových nákladů se odvozují z kalkulací úplných nákladů (Kráal a kol., 2018, s. 69-70; Landa, Polák, 2008, s. 68, 78, 79). Standard se stanovuje u přímých i nepřímých nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 245). „Metoda spočívá v tom, že podnik nejprve stanoví standardní náklady, které následně porovná se skutečností a zjistí odchylky“ (Lazar, 2012, s. 134). A odchylka vzniká lepším nebo horším využitím stanovených podmínek ve skutečnosti (Synek, 2011, s. 100).

### **3.10 Rozhodovací úlohy**

Úkolem manažerského účetnictví je poskytovat ve správný čas řídicím pracovníkům variantní informace nacházející se v informačním systému podniku (Kráal a kol., 2018, s. 496; Landa, Polák, 2008, s. 91; Petřík, 2009, s. 106). Vlastníky bude z pohledu řízení zajímat zejména zhodnocení vlastního kapitálu, které je vyjádřeno především rentabilitou vlastního kapitálu a ekonomickou přidanou hodnotou. Oproti tomu management si bude všimnat hlavně řízení procesu tvorby výkonů a jejich rentability (Fibírová a kol., 2019, s. 43, 45, 48).

Úrovně manažerských rozhodování lze dělit na dlouhodobá strategická, střednědobá taktická a krátkodobá operativní rozhodnutí (Petřík, 2009, s. 106). Pro všechny typy úloh je vymezeno kritérium optimalizace, kterým je maximalizace zisku a maximální

zhodnocení vloženého kapitálu do podnikání (Král a kol., 2018, s. 499). Účinným nástrojem při rozhodování jsou nákladové modely používané v operativním i ve strategickém řízení, které představují zjednodušené vyjádření hodnotové spotřeby vstupů sloužící k poznání a k pochopení vývoje nákladů, čímž poskytují množství informací potřebné k řízení nákladů (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 63).

Operativní úlohy jsou určeny pro rozhodování na existující kapacitě a nevyžadují investiční vklady (Landa, Polák, 2008, s. 91). Optimalizační úlohy řeší nevyužitou či nevhodně využitou vytvořenou kapacitu a jejich cílem je určit takovou strukturu výkonů, která povede k co nejlepším hodnotovým výsledkům. Úlohy typu „buď, anebo“ hodnotí různé konstrukční, technologické, výrobní a jiné alternativy prováděných výkonů, a jejich cílem je posoudit, zda je výhodnější externí nákup nebo samostatná výroba (Král a kol., 2018, s. 498-499, 501, 520). Krátkodobé rozhodovací úlohy lze kvantifikovat pomocí bodu zvratu<sup>20</sup> a řeší řízení zisku, který je ovlivňován faktory prodejní cena výkonu, variabilní náklady, fixní náklady, objem výroby, struktura výkonů, objem prodeje a struktura prodeje (Fibírová a kol., 2019, s. 159, 166; Landa, Polák, 2008, s. 92-93).

Dlouhodobá rozhodování provází změna kapacity, investice a dlouhodobá cenová optimalizace (Landa, Polák, 2008, s. 91; Petřík, 2009, s. 122). Řešení úloh vychází z teorie firmy a z ekonomického pojetí nákladů (Král a kol., 2018, s. 547). Investiční rozhodování má podstatný vliv na budoucí výkonnost podniku, kterou je schopnost vytvářet zisk, hodnota pro zákazníky, finanční stabilita, budoucí likvidita, aj. (Landa, Polák, 2008, s. 157). Proto je u vkladů investičních prostředků do dlouhodobě využívaných aktiv financovaných dlouhodobě vázaným finančním kapitálem, vhodné zvážit rozložení investičních příjmů, výdajů a míry rizika (Král a kol., 2018, s. 546-547). Ekonomickou efektivnost investičních projektů lze hodnotit nejrůznějšími metodami, např. čistou současnou hodnotou, indexem rentability, vnitřním výnosovým procentem, dobou návratnosti, dobou splacení, metodami nákladů a užitků či výnosností investic (Král a kol., 2018, s. 553-564; Landa, Polák, 2008, s. 162-163; Petřík, 2009, s. 122-139).

---

<sup>20</sup> Bod zvratu vyjadřuje úroveň produkce, kdy dosažené celkové výnosy uhradí vynaložené náklady (Lazar, 2012, s. 92).

## **4 Vlastní práce**

### **4.1 Charakteristika účetní jednotky**

Podnik byl založen roku 1995 a jeho sídlo se nachází v Brně. Základní kapitál účetní jednotky má od roku 2014 do současnosti hodnotu ve výši 700 000 Kč a má podobu peněžního vkladu na účtu v bankovní instituci.

Firma má dva vlastníky. Prvním vlastníkem je generální ředitel, který disponuje 71% podílem a jehož vklad do základního kapitálu činí 500 000 Kč. Druhým majitelem je finanční ředitelka s účastí 29 % (tj. 200 000 Kč) na celkovém základním kapitálu podniku. Vlastníci jsou ve svazku manželském, a tudíž je účetní jednotka rodinným podnikem.

V České republice je účetní jednotka monopolem a na území Evropy se o svoji činnost dělí se třemi konkurenty, kteří mají výrobní závody v Polsku, v Rakousku a v Německu.

#### **4.1.1 Předmět činnosti a specifikace produkce podniku**

Předmětem podnikání společnosti je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona. Podnik je zaměřen na polygrafický průmysl.

Ve výrobním závodě se provádí výsek registrů, šití vazby V1, vrtání a kulacení rohů do zhotovených brožur nebo do volných listů. Z potištěných archů papíru se vyrábějí produkty se spirálovou vazbou (kalendáře, propagační materiály a další podobně zaměřené produkty). Výroba se specializuje i na páskování a na balení hotových kusů do folie, do krabic, do šanonů a do jiných materiálů včetně příloh a vlepování kapsiček podle požadavků zákazníků. Její realizace je prováděna na základě zakázek, které jsou předem potvrzeny objednávkami zákazníků.

Obchodní oddělení nabízí svým obchodním partnerům kromě výše uvedených výrobků i doplňkové služby v podobě zařízení dopravy zboží a doplňkových úprav v polygrafii (tj. vazba knih, tisk), které jsou objednávány u kooperujících firem.

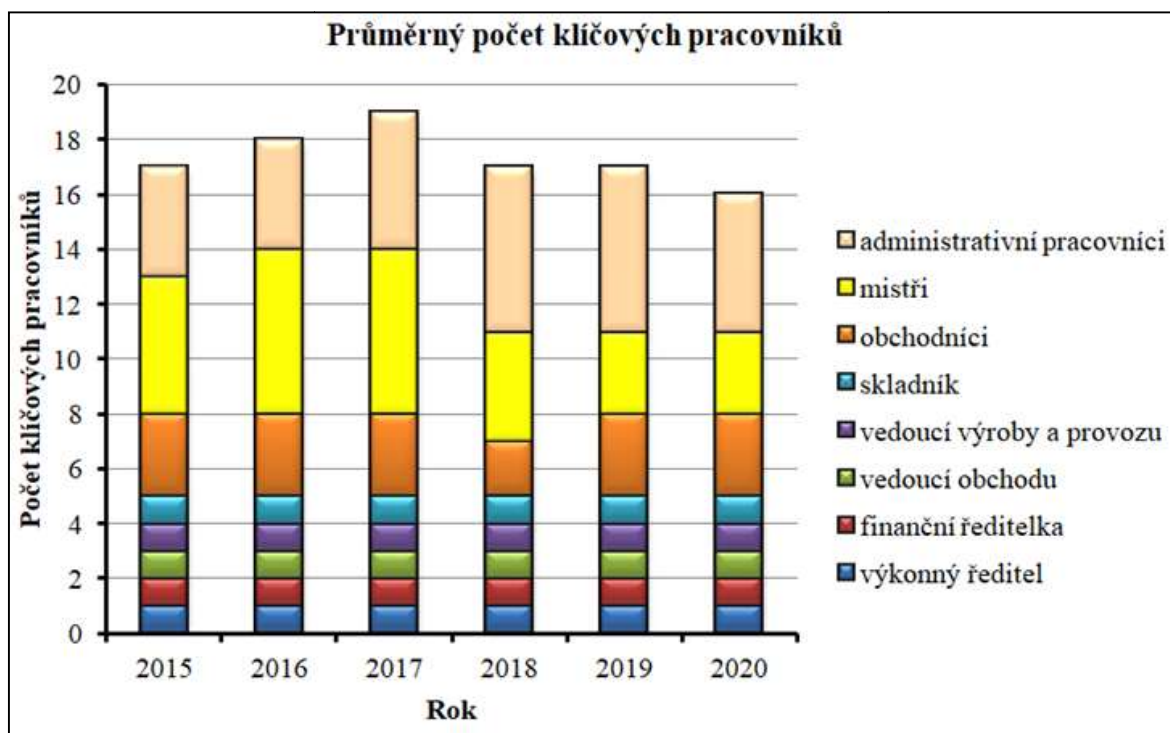
#### **4.1.2 Lidské zdroje – pracovníci a zaměstnanci**

V účetní jednotce je pracovní kapitál sestaven jak ze zaměstnanců, tak z jedinců pocházejících z personálních agentur.

## Pracovníci

Podnik je vybaven relativně stálými pracovníky, kteří jsou pro něj klíčoví, a proto si je drží celoročně. Tento pracovní kapitál musí oplývat určitou mírou znalostí a zkušenostmi v polygrafickém odvětví, aby byl schopen kvalitně a efektivně vykonávat svou práci. Jde o lidi ve vedoucích pozicích (výkonný ředitel, finanční ředitelka, vedoucí obchodu, vedoucí výroby), administrativní pracovníky, mistry a skladníka. Počet pracovníků ve vedoucích pozicích je stabilní. Počet obchodníků se pohybuje v rozmezí od 2 do 3 lidí. Počet administrativních pracovníků se nachází ve sledovaných letech v intervalu od 4 do 6 lidí. Oproti roku 2017 se v roce 2018 zredukoval počet mistrů průměrně z 6 na 4 lidi díky agresivnímu a nelogickému jednání bývalého vedoucího výroby a provozu, a v následujících letech 2019 a 2020 tento počet ještě poklesl na 3 mistry. Podrobnější informace o počtech klíčových pracovníků účetní jednotky jsou zobrazeny na obrázku č. 5.

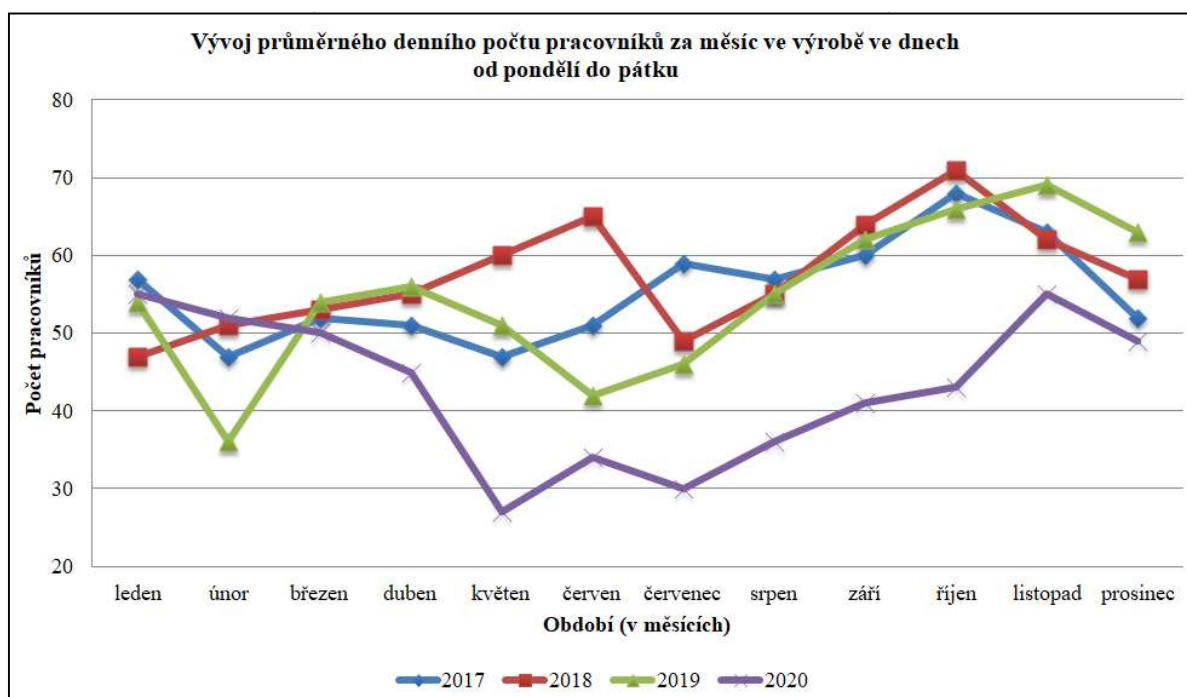
**Obrázek 5** Průměrný počet klíčových pracovníků za uvedená období



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Odvětví polygrafie je však ovlivněno i sezónností, což znamená, že objem práce a velikost zakázek se ve firmě v průběhu roku výrazně mění a že počet pracovníků ve výrobě je na těchto faktorech výrazně závislý. Jedná se zejména o dělnickou pozici. Od roku 2017 do roku 2020 se průměrný denní počet pracovníků<sup>21</sup> v pracovních dnech ve výrobě pohybuje od 27 do 71 lidí. V roce 2020 se vlivem nižšího objemu výroby a kvůli zhoršeným podmínkám pro pohyb pracovní síly mezi státy tento průměrný denní počet pracovníků snižuje a drží se v rozmezí od 27 do 55 lidí. Vývoj průměrného denního počtu pracovníků za měsíc ve výrobě od roku 2017 do roku 2020 v pracovních dnech je uveden v grafu na obrázku č. 6.

**Obrázek 6** Vývoj průměrného denního počtu pracovníků za měsíc ve výrobě v pracovních dnech

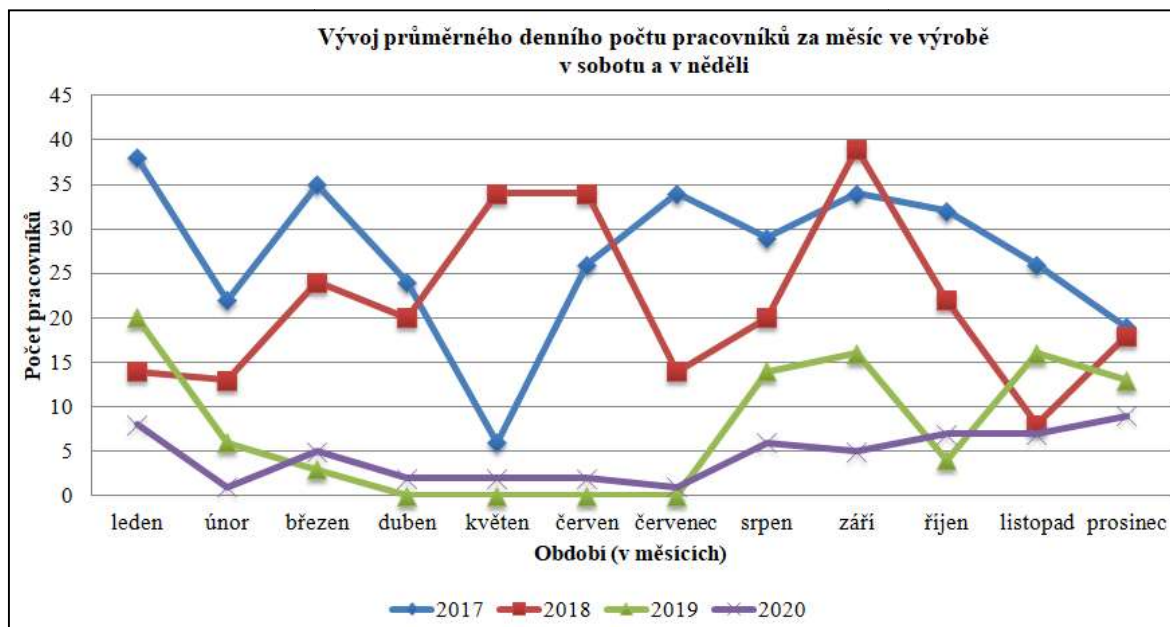


Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Oproti letům 2017 a 2018 došlo v letech 2019 a 2020 o víkendech ke snížení průměrného denního počtu pracovníků za měsíc díky lepší organizaci výroby vlivem nástupu nového vedoucího výroby a provozu. Bližší informace o vývoji lze pozorovat na obrázku č. 7.

<sup>21</sup> Do počtu pracovníků ve výrobě jsou započtení dělníci, mistři, skladník a jeho pomocníci.

**Obrázek 7** Vývoj průměrného denního počtu pracovníků za měsíc ve výrobě o víkendech

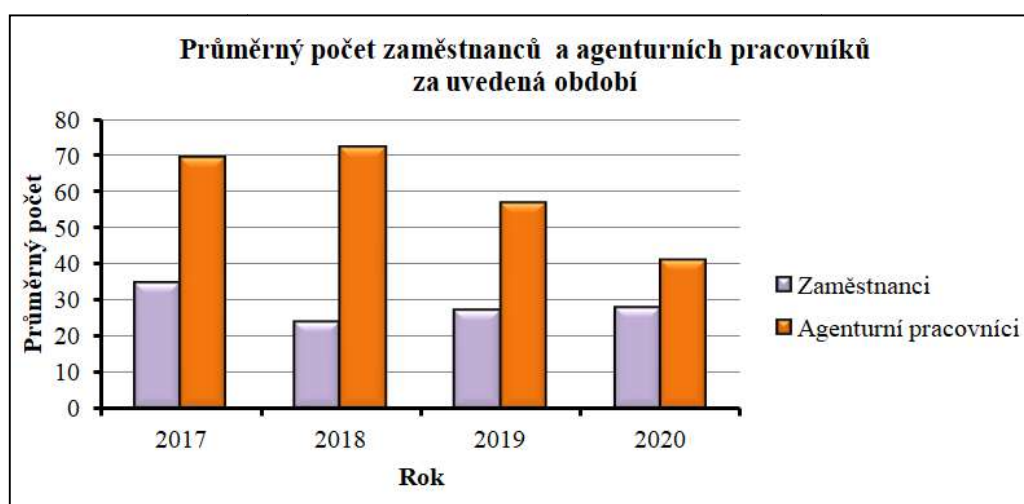


Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

#### Zaměstnanci a agenturní pracovníci

Účetní jednotka průměrně zaměstnávala 34 lidí v roce 2017, 24 lidí v roce 2018 a 27 lidí v letech 2019 a 2020. Využívala též služeb personálních agentur, od kterých si pro výkon práce v podniku v průměru pronajala 69 pracovníků v roce 2017, 72 pracujících v roce 2018, 83 pracovníků v roce 2019 a 41 dělníků v roce 2020. Počty lze sledovat na obrázku č. 8.

**Obrázek 8** Průměrný počet zaměstnanců za rok v uvedených obdobích



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku



### 4.1.3 Organizační struktura

Správním střediskem je útvar vedení, který se nachází v sídle společnosti, kde žijí generální ředitel a finanční ředitelka, a nachází se v něm též oddělení pro fakturaci.

Generální ředitel sleduje aktuality týkající se polygrafického průmyslu, čímž se stará o dlouhodobé strategické zaměření podniku. Též se podílí na řízení podniku vůči jeho vnějšímu okolí v podobě dlouhodobého udržování důležitých vztahů se zákazníky, s dopravními společnostmi, s kooperujícími firmami a s dodavateli. Sleduje finanční řízení podniku pozorováním vývoje ziskovosti provedených zakázek s jejich kalkulovaným stavem. Není mu cizí ani operativní řízení, v jehož rámci pozoruje vývoj vztahů na jednotlivých pracovištích svého podniku a výkonnost výroby, na něž adekvátně reaguje. Částečně se věnuje i softwarovému vybavení informačními technologiemi a zajišťuje funkčnost informačního systému účetní jednotky.

Finanční ředitelka kompletně koordinuje chod finančního systému organizace. Zabývá se správou pohledávek a závazků, komunikuje s dodavateli, s odběrateli, s orgány státní správy, s bankami, s nájemcem výrobních prostor, a řeší vyrovnání pohledávek a závazků vůči zaměstnancům a personálním agenturám. Finanční ředitelce vypomáhá s jejími úkoly administrativní asistentka. Finanční účetnictví je zabezpečeno outsourcingem, tj. externí účetní firmou.

Generální ředitel a finanční ředitelka sledují možnosti veškerých rizik vznikajících ve vnitřním i ve vnějším prostředí podniku. Disponují rychlým úsudkem a pohotovou reakcí řešit vzniklé problémy vhodnými opatřeními, čímž prozatím vždy dokázali odvrátit a minimalizovat škody způsobené účetní jednotce.

Zásobovacím a odbytovým střediskem jsou obchodníci podniku. Jejich starostí je zajišťovat tok zakázek a potřebného materiálu pro výrobu. Pobočky obchodního oddělení se nacházejí v tuzemsku (v Blansku) i v zahraničí (v Německu a v Rakousku). Jejich pracovníci zajišťují prodej výrobků, zboží a služeb firmám polygrafického průmyslu, kterými jsou hlavně tiskárny a knihárny. Obchodníci na základně klientovy poptávky zpracují cenovou nabídku zakázky pomocí přednastaveného kalkulačního systému. V případě kladné reakce na nabídku zákazník zašle objednávku, na jejímž základě je potvrzena výroba zakázky. Poté pracovníci obchodního oddělení zhotoví a odešlou zadání produkce zakázky do výroby v podobě zakázkového listu a dalších doprovodných informačních materiálů, např. rozdělovníků, balících předpisů.

Obchodníci podle přání klienta zajišťují též dopravu zakázek do výroby a zpět ke svému zákazníkovi, nebo přímo ke konečnému spotřebiteli. Odpovědností pracovníků obchodu je zásobování výroby materiálem, např. krabicemi, spirálami, paletami, lepícími kapsičkami, plastovými páskami. V rámci oboru organizace obchodníci poskytují zákazníkům i poradenské služby.

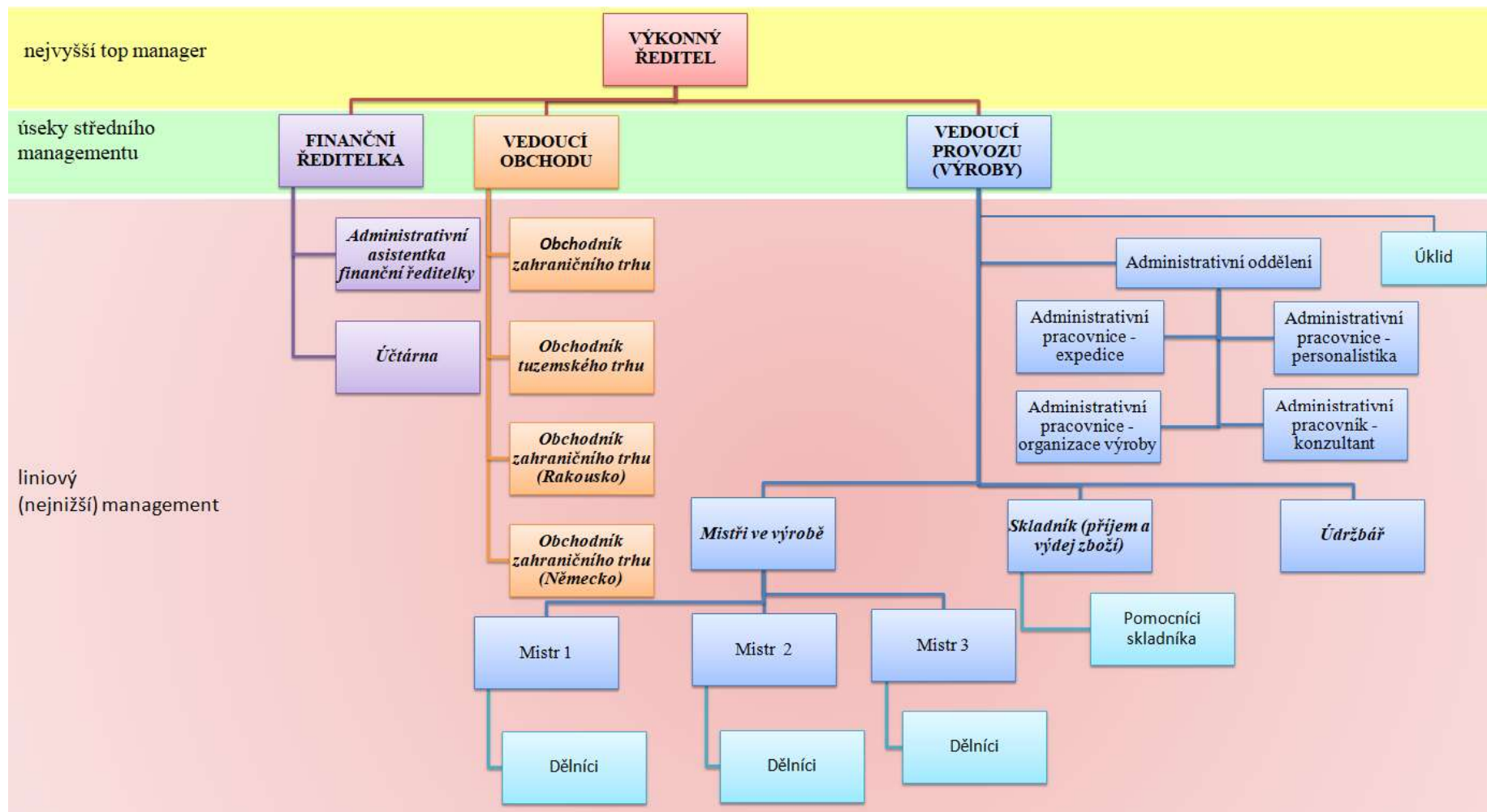
Výrobní útvar podniku je umístěn v Hořovicích. Vedoucí výroby a provozu má na starost organizaci podřízených mistrů, vyhodnocuje plnění úkolů, v závislosti na dosažených výsledcích hodnotí a odměňuje zaměstnance a stará se o provoz výrobních hal. Mistr je zodpovědný za řízení a za školení dělníků, neboli pracovníkům podle potřeby přerozděluje práci, dohlíží na bezpečnost práce a nezávadnost produktů. Mistři též kontrolují a nastavují stroje před výrobou zakázek a spolupracují při schvalování katalogů k výrobě. Dělníci jsou odpovědní mistrům a zajišťují provádění výrobních operací do dovezených polotovarů.

Pomocným útvarem výroby je středisko údržby, kde se údržbář stará o správnou funkčnost strojů.

Další nevýrobní činnost ve formě odbytu a zásobování obstarává skladník, který se zabývá balením a skladováním zakázek před produkcí a po výrobě, uskladněním běžného spotřebního materiálu (krabice, folie, pásky, spirála, vklady, palety), manipulací s odpady, které vznikly při produkci, a nakládáním a vykládáním palet z a do dopravních prostředků. Útvar správy je zastoupen štábem administrativy. Správní středisko zpracovává doklady pro expedice, zajišťuje podklady pro chod výroby, vytváří informační databázi pracovníků včetně jejich mzdového ohodnocení a vyřizuje objednávky (náhradních dílů, broušení nožů a vrtáků do strojů, folií na balení zakázek a palet, plynu pro ještěrku, apod.).

Níže na obrázku č. 9 lze podrobněji pozorovat liniově – štábní organizační strukturu podniku.

Obrázek 9 Organizační struktura podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.1.4 Vybrané položky z účetních výkazů<sup>22</sup>

##### Charakteristika a vývoj vybraných položek z výkazu rozvaha

###### *Aktiva a pasiva*

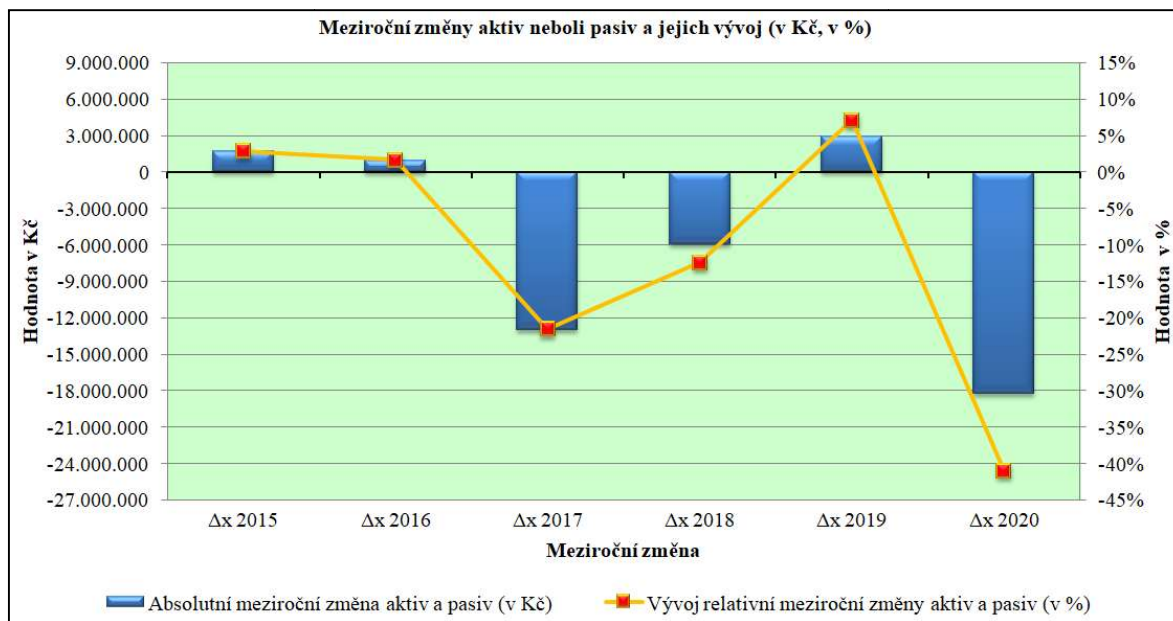
K 31. prosinci 2014 měla aktiva v netto vyjádření i pasiva hodnotu 57 930 000 Kč. K 31. prosinci 2015 oproti 31. prosinci 2014 obě výše uvedené rozvahové položky meziročně vzrostly absolutně o 1 680 000 Kč (relativně o 2,9 %). Meziroční nárůst u aktiv v roce 2015 oproti roku 2014 byl způsoben převážně zvýšením oběžných aktiv o 8 092 000 Kč (o 27,46 %), ostatní položky rozvahy klesaly (dlouhodobý majetek snížení o 21 % a časové rozlišení aktiv zmenšení o 58 %). Meziroční kladná změna pasiv byla v roce 2015 oproti roku 2014 zapříčiněna nejvíce růstem cizích zdrojů o 6 952 000 Kč (o 13,23 %). Oproti 31. 12. 2015 k 31. 12. 2016 vzrostla aktiva i pasiva o 983 000 Kč, kdy přírůstek aktiv byl výsledkem růstu dlouhodobého hmotného majetku o 1 741 000 Kč (o 8 %) a peněžních prostředků o 3 812 000 Kč (o 60,67 %) a pasiva přibyla díky zvýšení hodnoty dlouhodobých závazků o 5 949 000 Kč (o 17,93 %). Výše aktiv i pasiv se oproti 31. 12. 2016 k 31. 12. 2017 snížila o 13 033 000 Kč, tj. relativní úbytek o 22 %. Na meziročním poklesu aktiv k 31. 12. 2017 oproti 31. 12. 2016 se podílely hlavně položky dlouhodobý hmotný majetek, který klesl o 3 515 000 Kč (snížení o 15,85 %), a krátkodobé pohledávky, které se snížily o 6 406 000 Kč (zmenšení o 24 %). Položka pasiv zaznamenala úbytek převážně kvůli snížení cizích zdrojů o 16 696 000 Kč (úbytek o 25,93 %). Hodnota aktiv i pasiv klesala i v následujícím roce (k 31. 12. 2018 oproti 31. 12. 2017) o necelých 13 % (absolutně o 5 907 000 Kč). K 31. 12. 2019 oproti 31. 12. 2018 byla u pasiv i u aktiv zaznamenána kladná meziroční změna 2 960 000 Kč (7 %), protože aktiva se nejvíce zvýšila díky růstu oběžných aktiv (o 7 676 000 Kč, tj. o 29,42 %) a pasiva kvůli zvýšení vlastního kapitálu o 1 871 000 Kč (o 70,58 %) a nárůstu časového rozlišení pasiv o 2 824 000 Kč (o 389 %). K datu 31. 12. 2019 podle účetního výkazu rozvaha dosahovala pasiva i aktiva netto hodnoty 44 613 000 Kč. K 31. 12. 2020 oproti 31. 12. 2019 došlo u aktiv i pasiv ke snížení o 40 % díky meziročnímu poklesu dlouhodobého majetku o 4 081 tis. Kč, oběžných aktiv

---

<sup>22</sup> Níže uvedené informace v kapitole 4.1.4 Vybrané položky z účetních výkazů si lze ověřit v XII. příloze, která obsahuje účetní výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztráty, a zároveň i jejich horizontální a vertikální analýzy v tabulkách i v grafech.

o 12 099 tis. Kč, časového rozlišení aktiv o 2 097 tis. Kč, cizích zdrojů o 22 291 tis. Kč a časového rozlišení pasiv o 3 461 tis. Kč. Meziroční změny aktiv, pasiv a jejich vývoj lze pozorovat na obrázku č. 10.

**Obrázek 10** Meziroční změny položek rozvahy a jejich vývoj



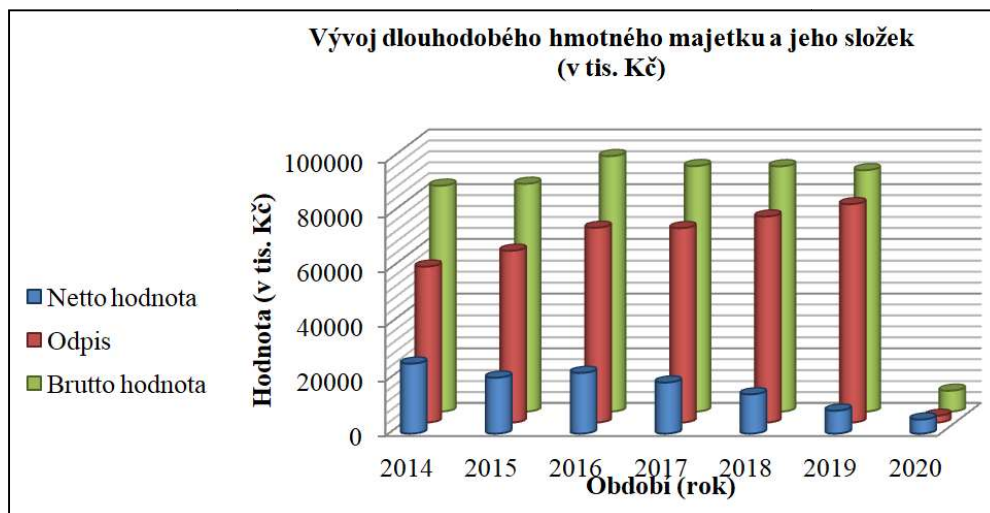
Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

### **Aktiva**

Aktiva 26 336 tis. Kč (v netto vyjádření) jsou k 31. prosinci 2020 složena z 20 % dlouhodobým majetkem a z 82 % oběžnými aktivy. Procentní sumu dlouhodobého majetku a oběžných aktiv (tj. 102 %) snižuje o cca 2 % časové rozlišení aktiv, které je v roce 2020 záporné a má hodnotu -695 000 Kč.

Dlouhodobý majetek má k poslednímu dnu roku 2020 hodnotu 5 363 tis. Kč a je tvořen dlouhodobým nehmotným majetkem, dlouhodobým hmotným majetkem a dlouhodobým finančním majetkem. Dlouhodobým nehmotným majetkem je software neboli programové vybavení strojů, které je ke konci roku vždy spotřebováno. Obsahem dlouhodobého hmotného majetku jsou výrobní stroje a automobily, jejichž opotřebení je snižováno pomocí odpisů. Pokud se aktiva zvýšila, šlo o nákup nových výrobních strojů, nebo automobilů, které jsou ve vlastnictví účetní jednotky. Na obrázku č. 11 lze pozorovat výši vývoje brutto hodnoty, odpisů i netto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku ve sledovaných obdobích. Dlouhodobý finanční majetek je tvořen podíly, zápůjčkami a úvěry ovládaných a ovládajících osob.

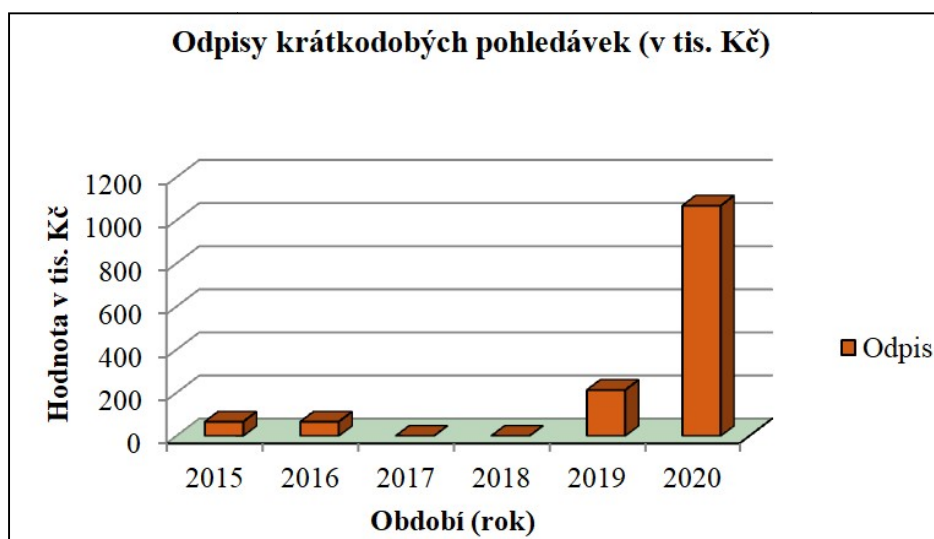
**Obrázek 11** Dlouhodobý hmotný majetek



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

K 31. 12. 2020 se na oběžných aktivech v netto hodnotě 21 668 000 Kč podílí z 0,00 % zásoby, z 0,42 % dlouhodobé pohledávky, z 52,89 % krátkodobé pohledávky a z 28,97 % peněžní prostředky. Zásobami účetní jednotky jsou hlavně balicí materiály (tj. kartony, folie, krabice, papírové a plastové pásky, palety), vlepovací a vkládací komponenty do brožur, knih a šanonů, papír, kovová spirála pro vazbu wire-o, splinty a háčky na zakázky. Peněžními prostředky se rozumí peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech a ceniny ve formě poštovních známek jak v tuzemské měně, tak v eurech. Obsahem krátkodobých pohledávek jsou zejména státní daňové pohledávky a pohledávky z obchodních vztahů. Státní daňové pohledávky jsou představovány daní z přidané hodnoty, kdy účetní jednotce vzniká pohledávka od státu, protože byl již nakoupen materiál na zhotovení zakázek, ale produkty ještě nebyly uhrazeny zákazníkem, čímž vzniká přebytek DPH na vstupu vůči DPH na výstupu. Z pohledu krátkodobých pohledávek jsou zákazníky převážně tiskárny a knihárny z tuzemska, z Německa i z Rakouska, a účetní jednotka je jakýmsi jejich občas skrytým, jindy viditelným kooperujícím subjektem. Důležitým odběratelem je i společnost zaměřující se na zpracování nepotřebného papíru a dalšího odpadu, který vzniká při produkci účetní jednotky. Protože portfolio odběratelů je široké a občas některý z nich zanikne, některé krátkodobé pohledávky se stávají nedobytnými, čímž dochází k jejich snížení pomocí odpisů pohledávek. Nejvyšší odpisy krátkodobých pohledávek byly v roce 2020 v hodnotě 1 068 tis. Kč a vývoj předchozích odpisů krátkodobých pohledávek lze sledovat v grafu na obrázku č. 12.

**Obrázek 12** Odpisy krátkodobých pohledávek



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

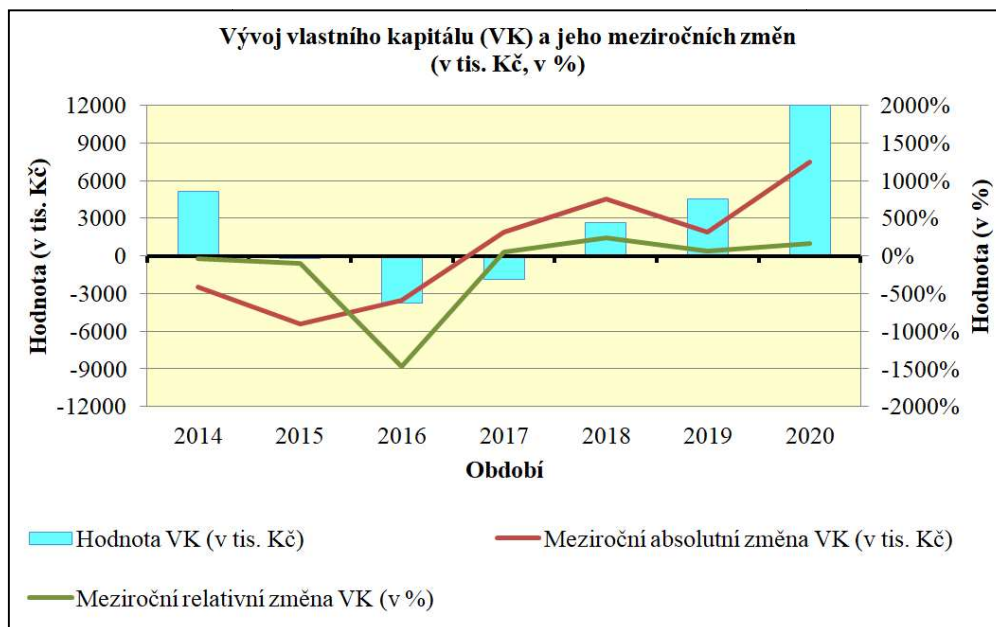
Časové rozlišení aktiv v netto hodnotě minus 695 000 Kč se k 31. prosinci 2020 skládá z nákladů příštích období s podílem 0,02 % a z příjmů příštích období s podílem minus 2,65 %. Náklady příštích období zahrnují nájemné placené předem, pojistné na automobily hrazené předem a úroky placené předem. Příjmy příštích období představují provedené, odebrané a vyfakturované výrobky související s výkony současného období, ale zaplacené v příštím období, nájemné současného účetního období za pronájem strojů zaplacené v následujícím účetním období.

### ***Pasiva***

Pasiva k 31. prosinci 2020 jsou složena ze 45 % vlastním kapitálem, z 54 % cizími zdroji a z 1 % časovým rozlišením pasiv.

Vlastní kapitál má k 31. prosinci 2020 výši 11 997 tis. Kč a jeho obsahem je základní kapitál, ážio a kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Vlastní kapitál prodělal ve sledovaných obdobích dramatické změny díky zápornému výsledku hospodaření běžného účetního období v letech 2014, 2015 a 2016, který je blíže specifikován dále u charakteristiky a vývoje vybraných položek výkazu zisku a ztráty. Vývoj výše vlastního kapitálu a jeho meziroční relativní změny lze pozorovat na obrázku č. 13.

**Obrázek 13** Vlastní kapitál



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

Na cizích zdrojích se k 31. 12. 2020 podílí z 84 % krátkodobé závazky a z 16 % dlouhodobé závazky. Krátkodobými závazky se rozumí závazky z obchodních vztahů, závazky vůči zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a ze zdravotního pojištění, daňové závazky vůči státu, dohadné účty pasivní a jiné závazky. Krátkodobé závazky z obchodních vztahů představují povinnosti účetní jednotky vůči následujícím dodavatelům:

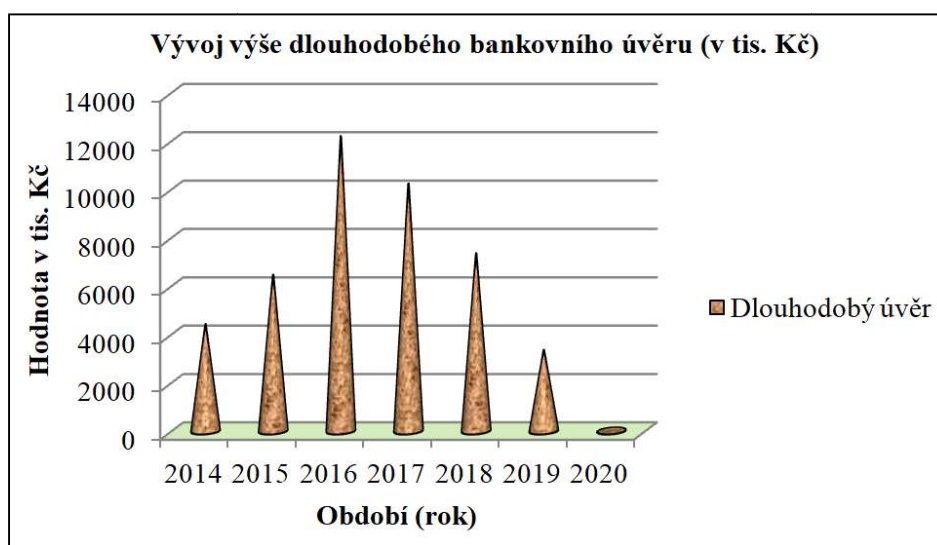
- dodavatelé výrobního, obalového a spotřebního materiálu (krabice, kartony, lepicí kapsičky, nýty, spirály, háčky, izolepy, papírové a plastové pásky, lepenky, folie, palety, papír, mazadla strojů, nafta, plyn, benzín, tonery, čisticí prostředky, ochranné pomůcky, apod.);
- dodavatelé energií (elektřina, voda, plyn);
- dodavatelé pronajatých výrobních, kancelářských a parkovacích prostorů;
- dodavatelé kooperovaných operací (tisk, knihaření, doprava);
- dodavatelé oprav, kontrol a dalších služeb (pravidelné i nepravidelné kontroly, školení bezpečnosti práce, opravy a údržby strojů, broušení vrtáků a nožů, účetnictví, právnické služby);
- dodavatelé náhradních dílů (vrtáky, nože, filtry, vývěvy, převodovky, aj.);
- dodavatelé telekomunikačních služeb, internetu, informačního systému podniku.



Pod závazky k zaměstnancům spadá úkol účetní jednotky zaplatit zaměstnaným pracovníkům čistou mzdu na jejich bankovní účty a odvést za ně další srážky ze mzdy. Přes závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění se vyřizuje povinnost podniku odvádět příslušné okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám zákonem povinné pojistné za zaměstnance i za zaměstnavatele. Do daňových závazků vůči státu lze zahrnout daň z příjmů zaměstnanců, daň z příjmů zaměstnavatelů, daň z přidané hodnoty, silniční daň a sankce za jejich porušení.

Předmětem dlouhodobých závazků jsou především závazky ke společníkům a závazky k úvěrovým institucím. Z hlediska závazků k úvěrovým institucím se jedná o dluh vůči bance díky pořízování výrobních zařízení. Na začátku roku 2016 si účetní jednotka opět půjčila od banky formou úvěru prostředky ke koupi výrobního stroje, což se projevilo v roce 2016 zvýšením hodnoty dlouhodobého bankovního úvěru, který byl splacen 31. 12. 2019 (viz graf níže na obrázku č. 14).

**Obrázek 14** Dlouhodobý bankovní úvěr



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

Časové rozlišení pasiv v hodnotě 89 000 Kč se k 31. prosinci 2020 skládá pouze z výdajů příštích období a výnosy příštích období jsou nulové. Výdaje příštích období věcně souvisejí se současným účetním obdobím, ale zaplacené budou v následujícím účetním období, a zahrnují nájem, elektřinu, plyn, vodu, prémie a odměny placené po uplynutí roku. Výnosy příštích období jsou představovány předplatným nových zákazníků za budoucí výrobky a služby účetní jednotky.

### Charakteristika a vývoj vybraných položek z výkazu zisků a ztrát

Celkové provozní výnosy k 31. 12. 2020 jsou 113 913 tis. Kč, z toho tvoří 10 % tržby z prodeje výrobků a služeb, 84 % tržby za prodej zboží a 6 % ostatní provozní výnosy. V období od roku 2016 do roku 2020 se postupně snižuje podíl tržeb z prodeje výrobků a služeb a naopak se zvyšuje účast tržeb za prodej zboží na celkových provozních tržbách účetní jednotky. Obsahem tržeb z prodeje výrobků je prodej produktů se spirálovou vazbou. Náplní tržeb s prodeje služeb jsou kooperované operace ve formě tisku, vazby a dopravy. Předmětem tržeb za prodej zboží je odbyt vysekaných knih, prodej odpadu z výroby (papír, kov, plast, folie, karton) a tržby za nájem strojů. Ostatními provozními výnosy jsou tržby z prodaného dlouhodobého majetku, tržby z prodaného materiálu a jiné provozní výnosy.

K 31. 12. 2020 mají celkové provozní náklady hodnotu 105 354 tis. Kč a jsou složeny z 82 % výkonovou spotřebou, z 8 % osobními náklady, z 3 % úpravou hodnot v provozní oblasti a ze 7 % ostatními provozními náklady.

- Do výkonové spotřeby se řadí náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu, spotřeba energie a služby. Náklady vynaložené na prodané zboží jsou spojeny s nákupem kooperovaných služeb, které byly specifikovány již výše. Do spotřeby materiálu a energie lze zahrnout spotřebu krabic, folií, drobného kancelářského vybavení, plastových i papírových pásek, spirál, náhradních dílů výrobních strojů (vrtáky, filtry, apod.), izolep, palet, mazadel, čistících potřeb, pohonných hmot, ochranných pomůcek, elektrické energie, plynu, vody apod. Do služeb spadají náklady na pracovníky personálních agentur, opravy strojů, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby jako jsou leasing, poplatek za telefonní a za internetové služby, náklady na informační systém podniku.
- Náplní osobních nákladů jsou mzdy osob zaměstnaných u účetní jednotky, odměny členům společnosti, náklady na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění, ostatní sociální náklady.
- Úpravami hodnot v provozní oblasti se rozumí amortizace neboli odpis pořízených výrobních strojů.
- Ostatní provozní náklady jsou představovány zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku, daněmi a poplatky z provozní oblasti, rezervami z provozní oblasti a komplexními náklady příštích období a jinými provozními náklady.

Z pohledu finanční části výkazu zisku a ztráty vykazuje účetní jednotka k 31. prosinci 2020 nákladové úroky a podobné náklady ve výši 13 000 Kč, ostatní finanční výnosy v hodnotě 1 506 000 Kč a ostatní finanční náklady v sumě 1 618 000 Kč. Nákladové úroky se platí ovládající osobě, která poskytla účetní jednotce zápůjčku, a podobnými náklady jsou poplatky bance za vedení účtů. Ostatními finančními výnosy jsou kurzové zisky a ostatními finančními náklady jsou kurzové ztráty způsobené kurzovým rozdílem mezi eurem a českou korunou v době mezi fakturací a platbou zakázek ze zahraničí.

Výše daně z příjmu byla v letech 2014, 2015 a 2016 nulová díky zápornému výsledku hospodaření před zdaněním. V letech 2017, 2018 a 2019 byla tato daň snížena podle platných právních předpisů určitým způsobem o ztrátu z minulých let. V roce 2020 byla daň z příjmů za všechna sledovaná období nejvyšší a má hodnotu 1 464 000 Kč.

Provozní výsledek hospodaření (dále jen PVH) dosahoval během sledovaných období záporného i kladného charakteru. PVH v roce 2014 byl mínus 1 209 000 Kč, protože vedoucí výroby záměrně poškozoval podnik nedostatečným informováním obchodního oddělení, pomluvami firmy u zákazníků a chybným informováním o zakázkách ve výrobě. Na začátku roku 2015 se obměnilo vedení výroby a provozu účetní jednotky. PVH k 31. 12. 2015 oproti 31. 12. 2014 klesl absolutně o 2 358 000 Kč (relativně o 195 %) díky zvýšeným nákladům vynaloženým na prodané zboží a zvyšujícím se službám. Přestože k 31. 12. 2016 byl PVH záporný, byla jeho meziroční změna kladná ve výši 1 049 000 Kč, čímž došlo oproti 31. 12. 2015 k 31. 12. 2016 ke zlepšení PVH o necelých 30 %. Bohužel se na konci roku 2016 zjistilo, že nový vedoucí výroby parazituje na účetní jednotce zaměstnáváním nadbytečných pracovníků pocházejících z personální agentury jeho kamaráda, čímž se snížila produktivita práce a zvýšily se náklady na pracovní sílu, což lze pozorovat i na zvyšování nákladů u výkonové spotřeby, konkrétně ve službách, kdy se meziročně k 31. 12. 2015 oproti 31. 12. 2014 zvýšily o 6 532 000 Kč (o 14 %) a opět se navýšily k 31. 12. 2016 oproti 31. 12. 2015 o 8 216 000 Kč (o 15 %). Následovala tedy opět výměna vedoucího výroby a provozu. Další vedoucí výroby působil v účetní jednotce v letech 2017 a 2018, než byl kvůli podvodnému podnikání vůči účetní jednotce propuštěn. Na konci roku 2017 oproti předchozímu roku 2016 se PVH zlepšil o 7 313 000 Kč (tj. o 290 %) a dosahoval

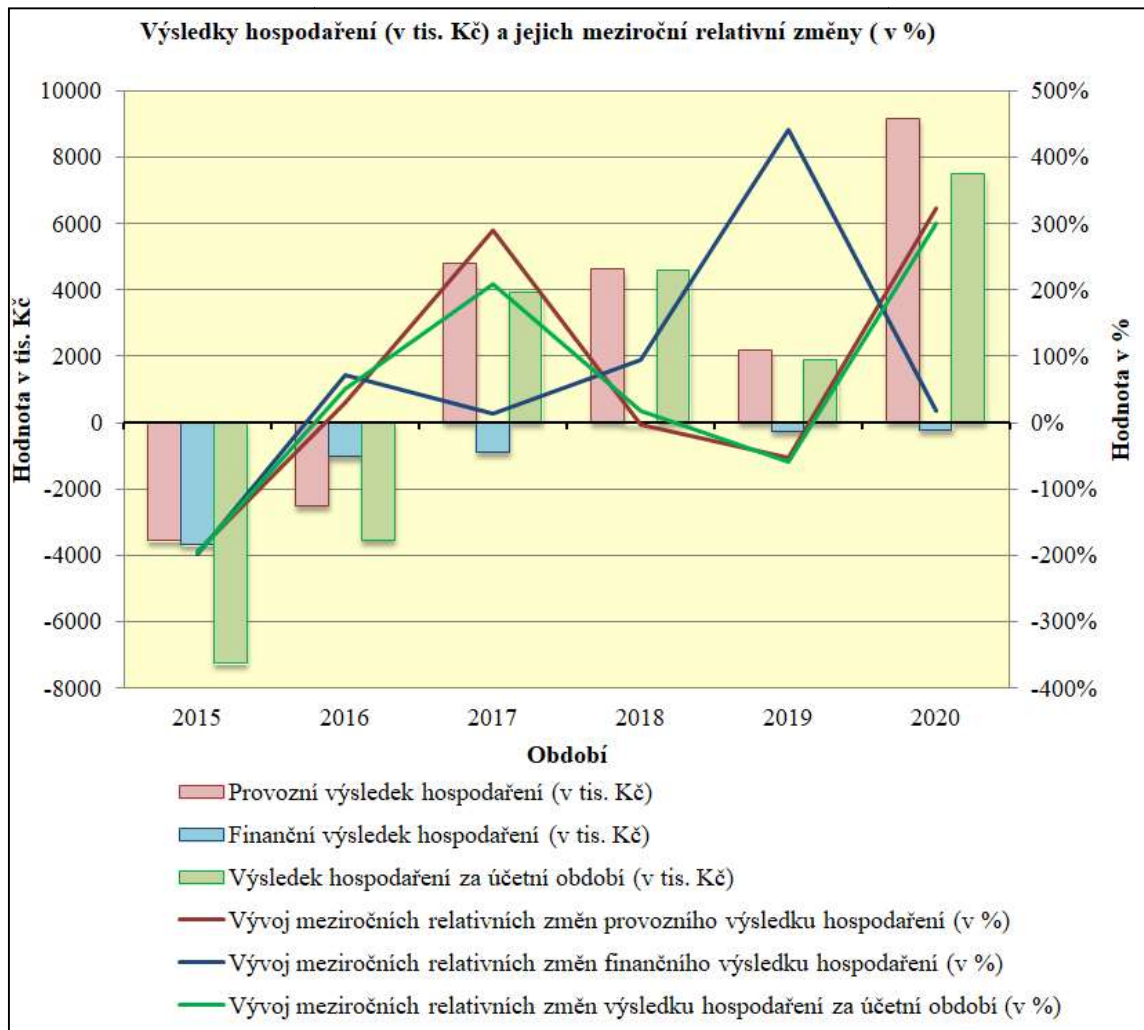
hodnoty 4 795 000 Kč. V letech 2018 a 2019 PVH začíná opět klesat, ale stále se drží v kladných hodnotách. Od roku 2019 vládne ve vedení firmy víceméně harmonická atmosféra podporující cíle a strategie účetní jednotky prozatím bez negativních manévřů vedoucích pracovníků. Nejvyššího PVH bylo dosaženo k poslednímu dni roku 2020 ve výši 9 164 000 Kč, kdy se meziročně zvýšil o 7 mil. Kč (o 324 %).

Finanční výsledek hospodaření má ve všech sledovaných obdobích zápornou hodnotu díky skutečnosti, že kurzové zisky oproti kurzovým ztrátám jsou nižší. Kurzové rozdíly vznikly vlivem časového odstupu mezi fakturací výkonů a platbou zakázek

Výsledek hospodaření za účetní období (dále jen VHÚO) je záporný v letech 2014, 2015 a 2016, a naopak kladný v letech 2017, 2018, 2019 a 2020. Na konci roku 2014 byl VHÚO mínus 2 445 000 Kč. K 31. 12. 2015 oproti 31. 12. 2014 klesl VHÚO o 4 813 000 Kč na hodnotu mínus 7 258 000 Kč. V roce 2016 oproti roku 2015 vzrostl VHÚO o 51 % a činil mínus 3 550 000 Kč. V roce 2017 oproti roku 2016 VHÚO vzrostl o necelých 210 % na hodnotu 3 897 000 Kč. Meziroční změna VHÚO byla v roce 2018 oproti roku 2017 opět kladná (absolutně o 666 000 Kč, relativně o 17 %). Oproti 31. 12. 2018 k 31. 12. 2019 zaznamenal VHÚO pokles o 2 692 000 Kč (snížení o 59 %). Naopak v roce 2020 oproti roku 2019 VHÚO vzrostl absolutně o 5 604 tis. Kč (relativně o cca 300 %).

Vývoj provozního výsledku hospodaření, finančního výsledku hospodaření, výsledku hospodaření za účetní období a jejich meziročních relativních změn lze podrobněji pozorovat na obrázku č. 15.

**Obrázek 15** Výsledky hospodaření účetní jednotky a jejich analýza



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

## **4.2 Současný stav řešené problematiky**

### **4.2.1 Účetní období**

Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok.

### **4.2.2 Stav účetnictví – účetní závěrka**

Účetní jednotka vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku podle českých účetních předpisů, tj. podle Zákona 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a podle Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Úplná účetní závěrka je sestavována v souladu s platnými zákonnými předpisy České republiky pro vedení účetnictví vždy jednou za účetní období k rozvahovému dni (poslední den účetního období) v rozsahu výkazů Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty.

Firma nedělá úplnou účetní závěrku každý měsíc, ale pro svoji orientaci sestavuje zkrácenou verzi výsledovky. Účetní jednotka pro svou vlastní potřebu sleduje vybrané položky výkazu zisku a ztráty ve zjednodušené podobě ve svém interním souboru v aplikaci Microsoft Office Excel, v které lze data srovnávat i mezi měsíci účetního období. Tento soubor obsahuje údaje o nákladech a výnosech. Do nákladů patří spotřeba materiálu, spotřeba energie, prodané zboží, opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby, mzdové náklady, zákonné sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, zákonné sociální náklady, ostatní sociální náklady, ostatní daně a poplatky, zůstatková cena prodaného majetku, poskytnuté dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, odpisy pohledávek, ostatní provozní náklady, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, úroky, kurzové ztráty, ostatní a mimořádné finanční náklady. Výnosy zahrnují tržby z prodeje výrobků a služeb, tržby za zboží, tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ostatní provozní výnosy, úroky a kurzové zisky. Na konci zjednodušené výsledovky je možné pozorovat celkové měsíční zisky před odpisy i po odpisech. Nevyplněnou část formuláře zkrácené výsledovky lze podrobněji sledovat v XIII. příloze.

### 4.2.3 Stav účetnictví – účetní program podniku

Účetní jednotka používá pro své účetnictví počítačový softwarový program „POHODA Komplet SQL“ (dále označován pouze POHODA). Tento program je pro podnik vhodný, protože umožňuje zakázkové vedení účetnictví a může v něm pracovat více uživatelů v rámci jedné databáze, aniž by byla ohrožena integrita již zadaných a uložených dat jejich smazáním nebo přepsáním. Ve výše uvedeném programu je vedeno pro účetní jednotku podvojně účetnictví, jehož subjekt je definován jako podnikatel.

Při otevření programu POHODA jsou automaticky jeho uživateli připomenuty závazky včetně jejich splatnosti, znázorní se mu pohledávky vůči odběratelům opět včetně jejich splatnosti, nastavený aktuální kurzový lístek, daňový kalendář, jím zadané termíny úkolů a aktuální stav hotovosti v pokladnách a peněz na účtech. Člověk tedy nemusí tyto informace složitě hledat, protože jsou dostupné okamžitě při zapnutí softwaru.

Hlavní práce v POHODĚ probíhá v tzv. agendách. Každá agenda obsahuje záznamy podobného typu (stejného uspořádání, logiky, vzhledu) a okruhu funkcí vztahujících se k určité oblasti. V programu je možné mít najednou otevřeno vícero agend (maximálně devět), mezi nimiž se lze libovolně přepínat pomocí panelu agend<sup>23</sup>.

Všeobecně se každá agenda skládá ze dvou hlavních částí, kterými jsou formulář a tabulka. Doplňujícími komponentami každé agendy jsou standardní lišta panelu nástrojů, dělicí pruh a záložky. Členění agendy, konkrétně Vydaných faktur, lze shlédnout v XXVIII. příloze

Formulář agendy zobrazuje detailní pohled na aktuálně označený záznam nebo účetní případ a lze pomocí něho zapisovat a upravovat jednotlivá data v záznamu. Jde kupříkladu o vytvoření nebo úpravu jednoho příjmového pokladního dokladu.

V tabulce agendy je zachycen souhrn všech záznamů, které obsahuje otevřená agenda. Příkladem je soupis všech příjmových pokladních dokladů. V tabulce se také libovolně odebírají a přidávají sloupce podle aktuální nabídky programu a data v nich

---

<sup>23</sup> Aby se agendy v programu při přepínání mezi sebou rychleji rozpoznaly, jsou jejich nadpisy od sebe barevně odlišeny (např. agenda Adresář je červená, agenda Účetní deník je tmavě modrá, agenda Mzdy je zelená).

Lze zobrazit sestupně nebo vzestupně jak číselně, tak abecedně<sup>24</sup>. Součástí tabulky jsou v její horní části záložky, které jsou pro každou agendu specifické a umožňují vložit a podat doplňující informace k aktuálně označenému záznamu tabulky. Prostřednictvím záložek je možné sledovat všechny nebo pouze vyfiltrované záznamy v tabulce a smysluplně vyhledávat a tvořit seznamy záznamů podle nejrůznějších kritérií. Například lze efektivně zobrazit shrnutí všech záznamů za daný měsíc, za určitý kvartál, podle písmene abecedy či numerického čísla, všechny odběratele s neuhrazenými závazky po datu splatnosti vůči účetní jednotce, apod. V záložkách jsou také ukryty další informace o záznamech, kterými jsou položky dokladů, zaúčtování, způsob likvidace (jde o způsob uhrazení závazků a přijetí plateb za pohledávky), doklady (příjemky, výdejky, atd.), výrobky, události, dokumenty (např. ceníky, smlouvy), historie záznamu, poznámky, aj. Právě prostřednictvím záložek jsou agendy v softwaru mezi sebou propojeny a lze se mezi nimi přepínat. Kupříkladu pokud se navolí záznam v agendě Příjemky, tak pomocí jeho záložky Doklady, v které se nachází vydaná objednávka, se po otevření tohoto dokladu lze automaticky dostat do agendy Vydané objednávky a shlédnout podrobněji tuto konkrétní vydanou objednávku.

Standardní lišta panelu nástrojů slouží k zavírání otevřených agend, tvorbě a ukládání nových záznamů v agendách včetně jejich šablon, které urychlují práci s POHODOU, a práci s tiskovými sestavami. V této liště lze nalézt také vyhledávací okno, podle kterého se vyhledá jakýkoliv text nebo číslo v právě aktivní agendě. Součástí lišty je ještě výčetka platidel, soupis finančních prostředků a kalkulačky (daňová, IBAN, obyčejná).

Dělicím pruhem se určuje poměr prostoru mezi částí formulář a částí tabulka.

---

<sup>24</sup> Software POHODA nabízí rozsáhlou nabídku sloupců, které se nazývají Adresa, Agenda, Analytický účet, Banka, Ceny, Cizí měna, Částka, Číslo (úctu, popisné), Časově rozlišeno, Činnost, DAL, Daň, Datová schránka, Datum (dodání, odeslání, potvrzení, výpisu, zdanitelného plnění, účetního případu, splatnosti, vyskladnění), Datová schránka, DIČ, DPH, Druh (podání, účtu), Editoval, E-mail, Fax, Funkce, Firma, Forma úhrady, IBAN, IČ, ID zprávy, Jednotka, Jméno, Kurz, Kurzový rozdíl, Klíč, Koeficient (měrné jednotky), Kód (země, banky), Komu (e-mail, SMS zpráva, datová zpráva), Kopie, Marže, MD, Měna, Mobil, Množství, Název (platby), Období, Obec, Obrat, Oddělení, Odpočet (DPH), Osoba, Označil, Pravidlo párování dokladu, Prémie, Pevný kurz, Platba, Pohlaví, Pokladní, Popis (činnosti, účetního případu), Pořadí (kasy), Potvrzení (o doručení, o přečtení), Poznámka, PSČ, Priorita, Provozovna, Předkontace, Předmět, Překlad (měrných jednotek, způsobů plateb), Příjmení, Rodné číslo, Rok, Řada, Sklad, Skupina, Specifický symbol, Splatnost, Stav (k datu, zprávy, zakázky, zásob), Storno, Středisko, Štítky, Symbol (měny, konstantní, variabilní), Telefon, Text (účetního případu), Typ (podání, účetního případu, kurzu, účtu), Účet, Ulice, Uloženo, Výplata, Vytvořil, Vytvořeno, WWW, Země, Zakázka, Záloha, Zámek, Záruka, Zdroj dokladu, Zkratka (pokladny, banky, měny, středisek), Způsob pořízení a vyřazení, Zůstatek, aj.



Agendy se nacházejí v programu v horní části okna v hlavní nabídce, z níž každá položka obsahuje povely pro otevření tematicky příbuzných agend. Hlavní nabídka programu POHODA se skládá z položek Soubor, Nastavení, Adresář, Účetnictví, Fakturace, Sklady, Mzdy, Jízdy, Majetek, Záznam a Náповěda.<sup>25</sup>

- Pomocí nabídky Soubor se může daný uživatel do programu POHODA přihlásit nebo si změnit heslo. Také zde lze najít tiskové sestavy, jejichž škála je rozsáhlá a různorodá a které se mění podle aktuálně otevřené agendy v softwaru. Například pokud se osoba pohybuje v agendě Účetní deník, lze si vybrat z tiskových sestav Účetní deník, Hlavní kniha, Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, aj. Pokud se však nachází v agendě Vydané faktury, zobrazí se jiné tiskové sestavy jako jedna vydaná faktura, jeden dodací list, soupiska vydaných faktur, apod.
- V nastavení lze konfigurovat globální nastavení, uživatelské nastavení, legislativu, hotovostní pokladny, bankovní účty, homebanking, seznamy a vzhled programu. V globálním nastavení se upravuje razítko účetní jednotky a celkové fungování evidence historie změn v agendách, číslování a členění dokladů, kurzu eura vůči korunám, kurzových rozdílů, zaúčtování účetních případů, plateb, daní, pohledávek, závazků, skladů, mezd, cestovních příkazů, majetku, Intrastatu a EET. U uživatelského nastavení si jednotlivé osoby podílející se na práci v POHODĚ mohou nastavit dle udělených pravomocí a získaných kompetencí elektronický podpis, e - mailovou komunikaci, datovou schránku a předkontace i členění DPH u příjmových pokladních dokladů, u výdejových pokladních dokladů, u bankovních dokladů a u interních dokladů. V POHODĚ je možné, aby každý uživatel měl své vlastní nastavení v rámci jedné účetní jednotky. V seznamech lze nastavit číselné řady (faktur, dobropisů, vrubopisů, závazků, objednávek, cestovních příkazů, časového rozlišení, zásilek, pokladen, reklamací, majetku, aj.), střediska, činnosti, provozovny, cizí měny, kurzové lístky, výčet platidel, kódy bank, platební tituly, konstantní symboly, měrné jednotky, formy úhrad a odpovědné osoby. V legislativě se nachází regulace sazeb DPH, sazeb DzP FO, sazeb DzP PO,

---

<sup>25</sup> V příloze XV. Agendy programu POHODA lze pozorovat jednotlivé položky hlavní nabídky softwaru spolu s podrobněji přiřazenými agendami.

slev na dani, sociálního pojištění, nemocenské, zdravotního pojištění, atd. Prostřednictvím homebankingu je možné upravit činnost tvorby příkazů a zaúčtování bankovních výpisů.

- Adresář obsahuje seznamy událostí, úkolů, zásilek, dopravců, obcí, zemí, smluv a osob. Do soupisu lidí jsou zahrnuti všichni, kteří mají vůči účetní jednotce jakoukoliv existující vazbu (např. odběratelé, dodavatelé, zaměstnanci, úředníci finančního úřadu a úřadu práce, pracovníci bank a pojišťoven). V rámci každého jednotlivého člověka v tabulce software informuje o jeho jménu a příjmení, firmě, ulici a obci pobytu, PSČ, telefonu, e-mailu, datové schránce, IČ, DIČ, číslo účtu, rodném čísle, pohlaví, zařazení do skupiny (dělník, mistr, vedoucí obchodu, aj.) a dalších důležitých datech. Tato agenda je zdrojem dat pro ostatní dokladové agendy, protože se z ní automaticky přepisují informace o osobách a firmách do jiných zápisů.
- Uvnitř nabídky Účetnictví se ukrývají agendy Předkontace, Účtová osnova, Účetní deník, Banka, Pokladna, Interní doklady, Časové rozlišení, Opravné položky, Daň z příjmů, DPH, Saldo, Počáteční stavy účtů a Uzávěrka. Předkontace stanovují, na jaké účty jsou doklady zapsány. Účtová osnova zahrnuje soupis všech používaných účtů včetně jejich druhu, typu a řádku v účetnictví. Účetní deník obsahuje souhrn všech účetních záznamů účetní jednotky. Pomocí Banky a Pokladny lze spravovat hlavně kreditní a debetní bankovní pohyby, příjmové a výdajové pokladní doklady. Agenda Interních dokladů se aplikuje v případě tvorby dokladů pro samovyměření daně, uplatnění nároků na odpočet daně, poskytnutí a přijetí zálohové platby, mzdách, aj. Agenda Časové rozlišení sumarizuje časové rozlišení aktiv ve formě nákladů příštích období a příjmů příštích období a časové rozlišení pasiv v podobě výdajů příštích období a výnosů příštích období. Prostřednictvím agend Daně z příjmů a Daně z přidané hodnoty se účtují a vyrovnávají vztahy související s povinnostmi vůči orgánům státní správy. V účetní jednotce se využívá čtvrtletní kurz eura vůči koruně stanovený Českou národní bankou.
- Náplní fakturace jsou přijaté nabídky, vydané nabídky, přijaté poptávky, vydané poptávky, přijaté objednávky, vydané objednávky, vydané faktury včetně zálohových, ostatní pohledávky (např. mzdy – vrácení daně z příjmů),

přijaté faktury včetně zálohových, ostatní závazky (leasingová splátka, mzda zaměstnance, odvod zdravotní pojišťovně, aj.), příkazy k úhradě a zakázky.

- V nabídce Sklady se nachází zejména zásoby (kartony, spirály, folie, pásky), evidenční čísla, příjemky, výdejky, pohyby na skladech, inventura a prodejní ceny.
- Prostřednictvím Mezd lze spravovat data o zaměstnancích a jejich pracovních pozicích, druzích mezd, sazbách, daních včetně daňových zvýhodnění (sleva na invaliditu, sleva na děti, sleva na poplatníka), pojištěních (zdravotní pojištění, penzijní připojištění), nepřítomnosti (nemoc, dovolená), bankovních účtech, nároku na dovolenou. Také se zde nachází výpočet a zaúčtování mezd včetně informace o odpracovaných hodinách. Skrze výše uvedenou nabídku lze sledovat i eNeschopenky zaměstnanců či podání Evidenčního listu důchodového pojištění, Hlášení zaměstnavatele při ukončení pracovní neschopnosti, Přílohu o dávky nemocenskému pojištění, Oznamení o nástupu do zaměstnání či Přehled o výši pojistného. Nabídka obsahuje i seznam zdravotních pojišťoven, životních pojišťoven, penzijních společností, okresních správ sociálního zabezpečení a obcí.
- Pomocí nabídky Jízdy se zpracovávají údaje o vozidlech a o řidičích. Je možné vystavit i tuzemské nebo zahraniční cestovní příkazy. V agendě Kniha jízd se uchovávají informace o použitém vozidle, trase cesty, počtu najetých kilometrů, čerpání paliva a účelu pracovní cesty.
- V rámci Majetku lze řídit datové toky o členění majetku, o odpisových plánech, o umístění majetku a o dlouhodobém, o drobném dlouhodobém a o leasingovém majetku.
- Záznam umožňuje editovat, označovat, vybírat a uzamykat záznamy, přepínat mezi vybranými agendami, stornovat účetní záznam či vytvořit opravný doklad. Pokud je nějaký záznam stornovaný, POHODA samostatně bez přičinění uživatele provádí stornovaný doklad se stornovacím dokladem, který je v softwaru pro snadnější orientaci napsán červenou barvou. Pod funkcí uzamykat záznamy si lze představit způsob, který zabraňuje úpravám vybraných záznamů ostatními uživateli podniku.

V POHODĚ se mezi moduly, tj. agendami, lze efektivně a rychle pohybovat, protože mezi nimi existuje propojení. Software podporuje jak druhové, tak účelové členění nákladů i výnosů při dodržení určitých pravidel. V programu je možné dělit záznamy

podle střediska, činnosti a zakázky, což vede k podrobnější evidenci nákladů a výnosů. V účetní jednotce se ale dělení na střediska, činnosti ani zakázky nevyužívá. Pro efektivní práci v softwaru lze přednastavit šablony často využívaných dokladů a uložit opakovaně používané dotazy, ke kterým se poté člověk dostane prakticky na jedno kliknutí myši. V programu existují i funkce automatického dopočtu částek bez DPH, hodnot s DPH a výše DPH po zadání jednoho z předchozích uvedených čísel nebo ověření platební schopnosti odběratele pomocí insolvenčního rejstříku.

Výstupy programu v podobě tiskových sestav jsou rychlé a srozumitelné. POHODA v okamžiku vygeneruje jak výstupy dané zákonem a vyhláškami České republiky (Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, Rozvaha, Přiznání k dani z přidané hodnoty, Souhrnné hlášení, Evidenční list důchodového pojištění, aj.), tak i ostatní formuláře (např. soupisku adres, adresní karty, poštovní štítky, kontakty, telefonní seznamy, hlavní knihu, pohyby na účtech, obraty, účetní deník, bankovní výpisy, pokladní doklady, faktury, výplatní pásky, přehled mezd). Tiskové sestavy lze vytisknout nebo převést na dokumenty ve formátu PDF, Excel či HTML a poslat e-mailem v českém jazyce a některé i v německém překladu.

V programu lze zaznamenávat data a pohybovat se pomocí kurzoru myši, klávesnice a klávesových zkratk, prostřednictvím jejichž znalosti si lze práci usnadnit i urychlit. Seznam klávesových zkratk a jejich funkce lze nalézt v XVI. příloze.

#### **4.2.4 Vnitropodnikový extranet**

Kromě účetního softwaru existují v účetní jednotce jako zdrojové základny mezi výrobou, odbytem, obchodníky a vedením účetní jednotky dva vnitropodnikové extranety.

První extranet obsahuje souhrn všech zakázek, na kterých se v současnosti pracuje nebo v budoucnosti bude pracovat včetně operací a termínů plánovaných i skutečných příjmů a výdejů v Excelu. Součástí jsou i objednávky, jednotlivé kalkulace zakázek, soupis výkonů všech pracovníků na dílně, plán výroby strojů a plán směn dělníků, vystavené faktury, sklad krabic, podepsané dodací listy, rozdělovníky, balící předpisy zakázek, zakázkové listy a kooperované činnosti na zakázkách. Tato síť není spojena s účetním programem POHODA. V tomto softwaru jsou veškeré interní informace, které firma potřebuje pro svou činnost, neboť se jedná o systém vyvinutý přímo na potřeby podniku, kde není nic, co firma nepotřebuje, a zároveň je vše, co firma k životu potřebuje.

Jsou zde také automaticky softwarově prostřednictvím vzorců z Excelu propojeny poptávky s nabídkami, tzn., když je něco specifikované, nelze se splést v zápisu parametrů mezi poptávkami a nabídkami. Účetní jednotka je malá a programy ve formě SAP, apod. jsou pro ni příliš všeobecné a upravit je na potřebu konkrétní firmy je drahé a neefektivní.

Druhý extranet eviduje výkon pracovníků na jednotlivých poloautomatických výsekových strojích v kusech za hodinu, a proto je hlavně podpůrným nástrojem pro mistry ve výrobě. Není navázán na další informační kanál účetní jednotky.

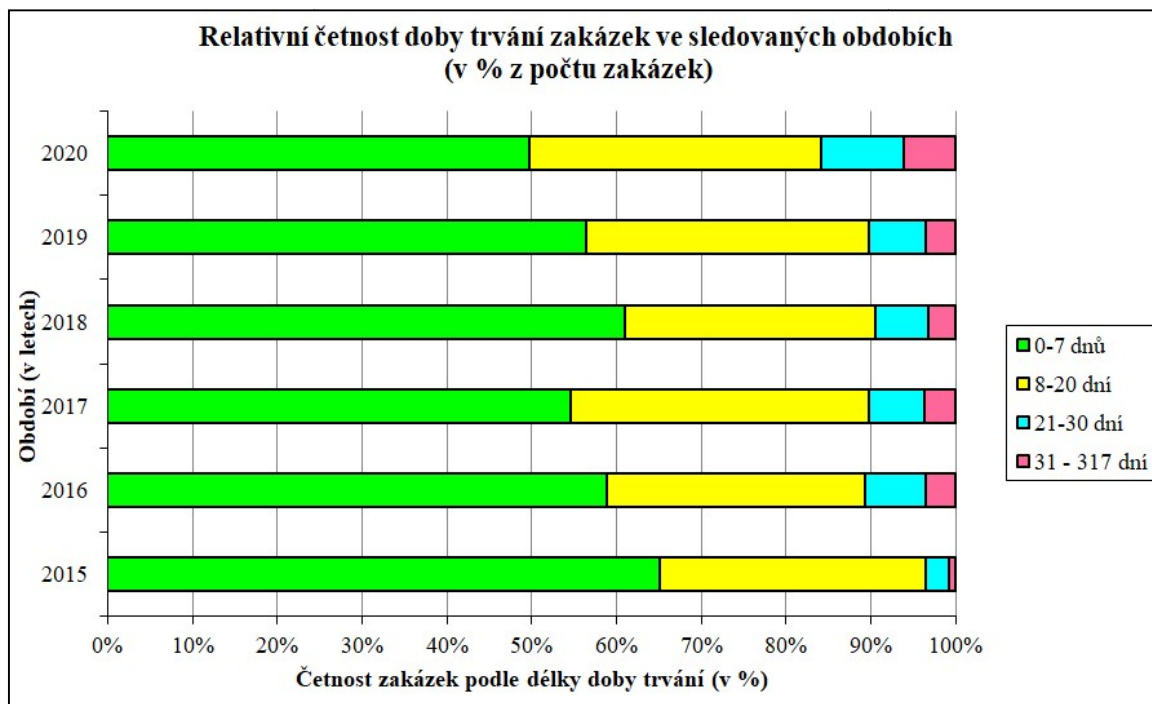
#### **4.2.5 Délka trvání výroby**

Doba trvání výrobku i celé zakázky je závislá na počtu vyrobených kusů, členitosti výrobního procesu (tj. počtu prováděných operací), vlastnostech zpracovávaného materiálu, technickém stavu strojů a šikovnosti pracovníků.

Při výrobě výseků do brožur a do knih dosahuje délka trvání zakázky řádově dny až týdny, ojediněle při vyšších nákladech maximálně tři měsíce. V případě zhotovení spirálové vazby z archů papíru se délka trvání zakázky pohybuje většinou v řádu týdnů či měsíců a maximální doba výroby dosud činila 317 dní. Převážně se zakázky vyrábějí v jednom celku, ale občas se produkují i po částečných množstvích podle přání zákazníka. A nápodobně je to i s jejich fakturací, tj. většina se fakturuje po dokončení jejich výroby, ale občas se kupujícím vystaví faktura za částečné zpracování dodávky.

V průběhu roku 2020 se ze všech 754 zakázek vyrobilo 50 % do jednoho týdne, 34 % v intervalu od 8 do 20 dní, 10 % v rozmezí od 21 do 30 dní a 6 % v rozpětí od 31 do 317 dní. Relativní četnost délky doby trvání zakázek v jednotlivých pozorovaných letech znázorňuje, že dochází k prodlužování doby trvání zakázek ve výrobě, jak je vidět na obrázku č. 16.

**Obrázek 16** Relativní četnost doby trvání zakázek



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů účetní jednotky

Vždy existují zakázky, jejichž výroba začíná v předchozím účetním období, překnuje se a končí v následujícím účetním období. O jejich počtu v účetní jednotce informuje č. 6.

**Tabulka 6** Počet zakázek zasahujících do dvou účetních období

Název	Přechod účetních období					
	2015/2016	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020	2020/2021
Počet zakázek	31	33	14	26	29	35

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů účetní jednotky

#### 4.2.6 Popis středisek

**Investičním střediskem** je vrcholové vedení podniku, které má pravomoc a zodpovědnost při rozhodování o investičních projektech. Majitelé podniku v postavení řídicích pracovníků mají hlavní slovo při koupi strojů, dalšího dražšího vybavení, automobilů a rozsáhlejších generálních opravách, tj. pokud je potřeba, zajišťují i dodatečné cizí zdroje pro podnik ve formě půjček. Kontrolují celkovou koordinaci chodu účetní jednotky prostřednictvím sledování jejich vynaložených nákladů, výkonů a výnosů v agregátním vyjádření, ale odděleně výkonnost jednotlivých středisek nesledují. Náplní jejich práce je domlouvání cen nájmu obchodních prostorů a výrobních prostorů, elektřiny, vody,

plynu, výše mezd zaměstnanců, velikosti odměn pracovníků, leasingu pro firemní automobily, parkovného, pojistného výrobních zařízení, tarifu na internet i na extranety, tarifu na mobily, účetních služeb, právnických služeb. Při své činnosti spotřebovávají hmotné prostředky jako kancelářské potřeby, voda, plyn, elektrická energie v místě sídla podniku, pohonné hmoty, parkovné pro automobily, aj. Investiční středisko spolupracuje při fakturaci a určování cen jednotlivých komponentů určených pro zakázky se ziskovým střediskem. Vyměňuje si informace také v interakci s nákladovými středisky (převážně s výrobním útvarem a se správním útvarem).

**Ziskovým střediskem** je obchodní oddělení, které odpovídá za cenu nákladů z prodaných výkonů, za cenu produktů prodaných výkonů i za spotřebu nákladů svého střediska. Obchodní oddělení nakupuje vstupy na zpracování zakázek, doplňující kooperativní činnosti od dodavatelů a obalové materiály nutné pro přepravu zakázek. Vstupy na zpracování zakázek jsou myšleny krabice a folie, do kterých se balí hotové produkty, papírové pásky, plastové pásky, papír na tisk, spirály, nalepovací kapsičky a vklady. Kooperovanými činnostmi jsou míněny lepená či šitá vazba, tisk na čistý papír, další polygrafické úpravy, doprava pro import do výrobního střediska a doprava pro export z výrobního útvaru. Protože obchodní oddělení zpracovává i cenové kalkulace pro zákazníky a poté zakázky fakturuje, ovlivňuje částečně i cenu prodávaných produktů prostřednictvím změny výše ziskové přírážky počítané z výše vynaložených nákladů, čímž vzniká i síla působící na výši tržeb. Při své aktivitě ziskové středisko z nákladových položek čerpá kancelářské potřeby, elektřinu, vodu, nájem, palivo pro firemní automobil a využívá telekomunikačních služeb. Ziskové středisko spolupracuje na denní bázi s výrobním útvarem, kterému zajišťuje informační funkci a odstraňuje jazykovou bariéru mezi výrobou a zákazníkem. Dále poskytuje informace pro investiční středisko upozorňováním na změny cen nakupovaných položek, aby je vedení podniku mohlo adekvátně upravit v kalkulacích.

**Nákladovými středisky** jsou výroba, údržba, správa, odbyt a úklid.

Zainteresanost výrobního střediska je vázána na ovlivňování naturální spotřeby materiálu, mazadel, dělnické práce v hodinách a pohonných hmot ve firemní dodávce. Mistři snižují spotřebu odpracovaných hodin pracovníků a zmetkovitost pomocí kontroly, školení lidí i správného nastavení a promazávání strojů, což zrychluje proces výroby a zvyšuje produktivitu pracovníků, čímž se snižují náklady spojené s výrobou produktů

a provozem výroby a výsledkem je spokojenější zákazník za včasnější dodávku a nižší cenu produktů. Vedoucí směny působí na úroveň následujících materiálů a dalších nákladových položek: krabice, folie, pásy, elektrická energie zapnutého stroje, spirála, opotřebením nožů a vrtáků, spotřeba pohonných hmot a opotřebením dodávky, vytížení pracovního kapitálu. Výrobní středisko spolupracuje hlavně se ziskovým střediskem.

Útvar údržby poskytuje služby oprav strojů a dalšího technického vybavení. Rovněž nakupuje náhradní díly do strojů, k čemuž využívá dodávku, a tím se částečně podílí na její spotřebě pohonných hmot a opotřebením spolu s mistry. Kooperuje s útvarem výroba. Středisko odbytu ovlivňuje spotřebu plynu, nafty a opotřebením firemních vysokozdvihných vozíků. Závisí na něm i spotřeba obalových materiálů (folie, proklady, euroboxy, palety, pásy). Ostražitost skladníka je důležitá i při přijímání zakázek, protože pokud je zakázka převozem poškozena a nafocena na automobilu, odpadá riziko reklamace ze strany kupujícího s dopadem hrazení způsobené škody na účetní jednotku. Sklad působí v interakci s výrobou. Materiálem odbytového útvaru jsou různé druhy palet, folií, pásek a ochranných kartonových rohů pro balení palet. Příslušník skladu není odpovědný za stav skladových zásob krabic, folií, spirál a dalších materiálů nutných pro výrobu, protože sklad je otevřeným prostorem, do kterého může kdokoliv z výroby vejít, a cokoliv si vzít.

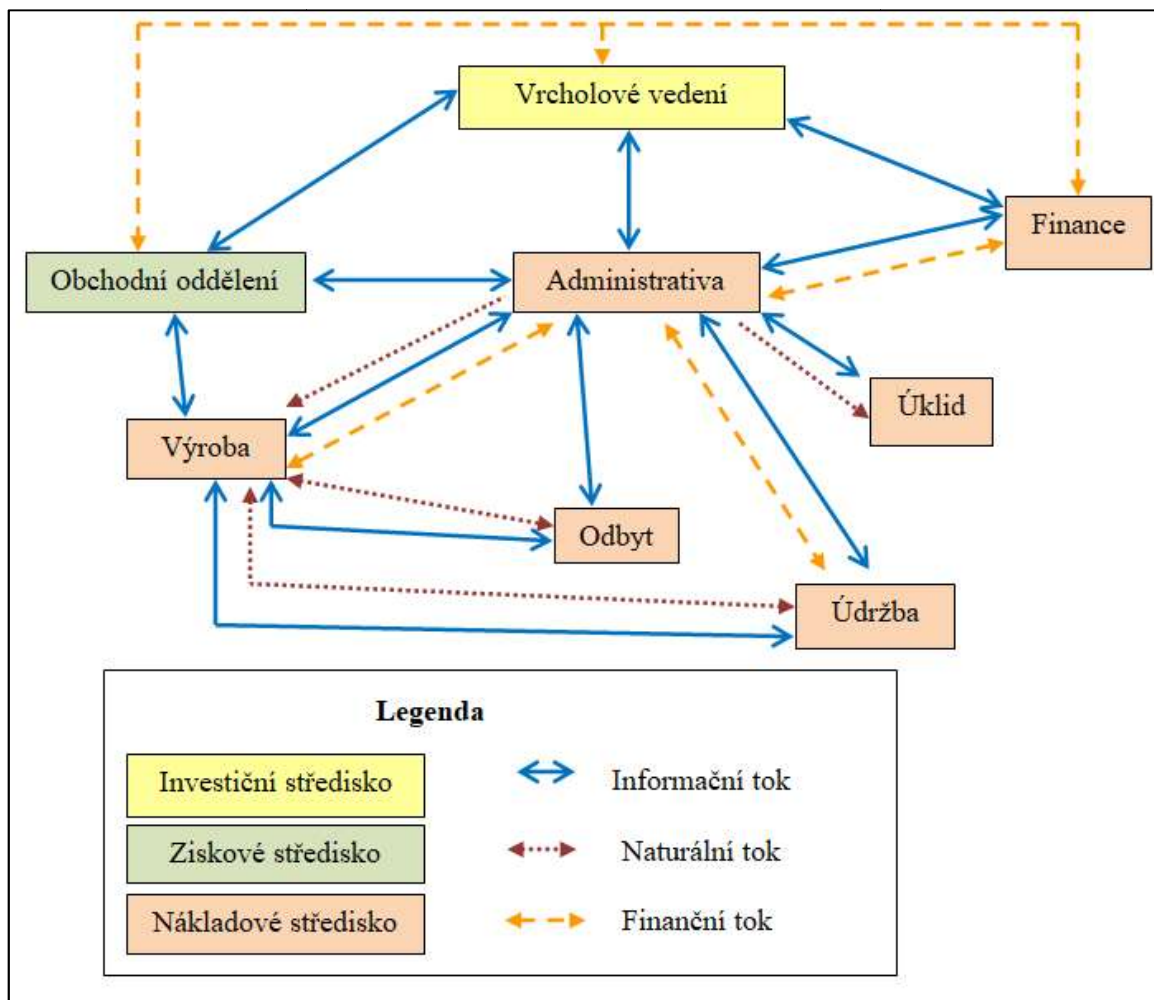
Středisko úklidu působí na spotřebu prostředků nutných pro čištění a dezinfekci útvarů výroby, údržby, administrativy a odbytu.

Správnými středisky jsou útvary administrativy ve výrobním závodě a útvar financí v sídle účetní jednotky. Mají vliv na spotřebu kancelářských potřeb, elektřiny (provoz počítačů a další kancelářské infrastruktury), plynu na vytápění, vody. Administrativa nakupuje ochranné prostředky pro pracovníky výroby a skladu, kancelářské potřeby pro svoji činnost, čisticí, dezinfekční a další prostředky nutné pro útvar úklidu. Správa zajišťuje informační funkci mezi všemi předchozími uvedenými středisky.

Součinnost jednotlivých útvarů účetní jednotky lze vidět níže na obrázku č. 17.



Obrázek 17 Útvary v účetní jednotce



Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.2.7 Charakteristika a sledování nákladů včetně naturální spotřeby

Náklady jsou v účetní jednotce sledovány jak v penězích, tak i v naturální spotřebě.

V rámci finančního účetnictví se náklady kvantifikují zejména podle jejich druhu spotřebovaného externího vstupu vloženého do transformačního procesu prostřednictvím jednookruhové účetní soustavy s podrobnou analytickou evidencí syntetických účtů. Analytické účty v účetním programu jsou odlišeny šestimístními číselnými kódy. Obsahovou náplň jednotlivých skupin nákladů lze sledovat v tabulkách č. 7, 8 a 9.

**Tabulka 7** Specifikace nákladů účetní jednotky – 1. část

Skupina účtů	Účet	Obsah účtu
50 - Spotřebované nákupy	501 - Spotřeba materiálu	<p><b>materiál výroby:</b> papír na tisk, materiál na stojánky, lepenka, krabice (A4, V8, klopové), karton, drát, spirály, háčky, pásky (plastové, papírové), folie, tisk, etikety, palety (obyčejné, europalety), splinty, látka na desky knih, mazivo a olej pro stroje, výplňové fixační polštářky, drátěné hřebety;</p> <p><b>úklid:</b> čisticí prostředky, dezinfekce;</p> <p><b>kancelářské potřeby:</b> počítač, tonery, kancelářský papír, ostatní kancelářské potřeby;</p> <p><b>automobily:</b> pohonné hmoty (nafta, benzín, plyn), oleje do motorů, destilovaná voda;</p> <p><b>drobný hmotný majetek:</b> nové výsekové, řezací a perforovací nože, trezor, telefony, skenery, kalkulačky, vysílačky, páskovač;</p> <p><b>spotřeba režijního materiálu:</b> elektroinstalační materiál (kabely, zásuvky, rozdvojky, aj.), odvíječe, čerpadla, leštící pasty, žárovky, baterie, ložiska, těsnění, závitníky, svorkovnice, čističe brzd, imbusové klíče, barvy, ochranné brýle, šroubováky, doplnění lékárníčky, pracovní rukavice, tlakové hadice, objímky, vrtáky, šrouby, požární hlásič, kleště, varné konvice, mýdla pro vrtačku</p>
	502 – Spotřeba energie	elektrina, voda, plyn
	504 – Prodané zboží	tisk do kalendářů, potisk stojánků, výroba vazby knih a brožur, výroba etiket

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetního softwaru podniku

**Tabulka 8** Specifikace nákladů účetní jednotky – 2. část

Skupina účtů	Účet	Obsah účtu
51 - Služby	511 – Opravy a udržování	servis, opravy a náhradní díly osobních automobilů, výrobních strojů a vysokozdvizných vozíků (výměna čelního skla, ložiska, vývěvy, těsnění, mytí automobilů, přezutí pneumatik, technická kontrola, palivové filtry), broušení nože na perforaci
	513 – Náklady na reprezentaci	občerstvení, nafta, víno, květiny, hudební aparatura, kuchyňské utěrky, vánoční výzdoba, ubytování hostů, tácky, dárkové předměty (parfémy, nápoje, jiné dárky)
	518 – Ostatní služby	ostatní služby určené pro zakázky (korekce a návrhy kalendářů, aj.), nájem, přeprava, daňové poradenství, mytí vozů, odbavení zásilek, clo, přihlášení vozidel, úklid, telekomunikační služby (internet), ostatní nedaňové služby, ubytování klientů, broušení nožů, falcování, dezinfekce, servis počítačů, dotisk kalendářů, ověření listin, odměny notářům, rezervace domény a správa internetových stránek, údržba, poštovné, provize za dohodnuté objednávky, školení a zajištění BOZP a PO, stěhování kanceláří, optimalizace a kontrola fabriky, školení řidičů motorových vozíků, odvoz odpadu, revize hasicích přístrojů, právní služby, poštovní známky, servis PC sít' a její zabezpečení
52 – Osobní náklady	521 – Mzdové náklady	hrubé mzdy, náhrady za nemoc
	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	sociální pojištění, zdravotní pojištění
	527 – Zákonné sociální náklady	příspěvky na penzijní připojištění
53 – Daně a poplatky	531 – Daň silniční	předpis silniční daně
	538 – Ostatní daně a poplatky	dálniční známky, soudní poplatky (zápis do veřejného rejstříku)
54 – Jiné provozní náklady	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	zůstatková cena vyřazených výrobních zařízení a vysokozdvizných vozíků
	543 – Poskytnuté dary	poskytnuté dary jiné organizaci
	546 – Odpis pohledávky	daňový odpis pohledávky
	548 – Ostatní provozní náklady	pojistné automobilů a nesplacených výrobních strojů, zákonné pojištění odpovědnosti při pracovním úrazu, výpisy ze zdravotní dokumentace zaměstnanců

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetního softwaru podniku

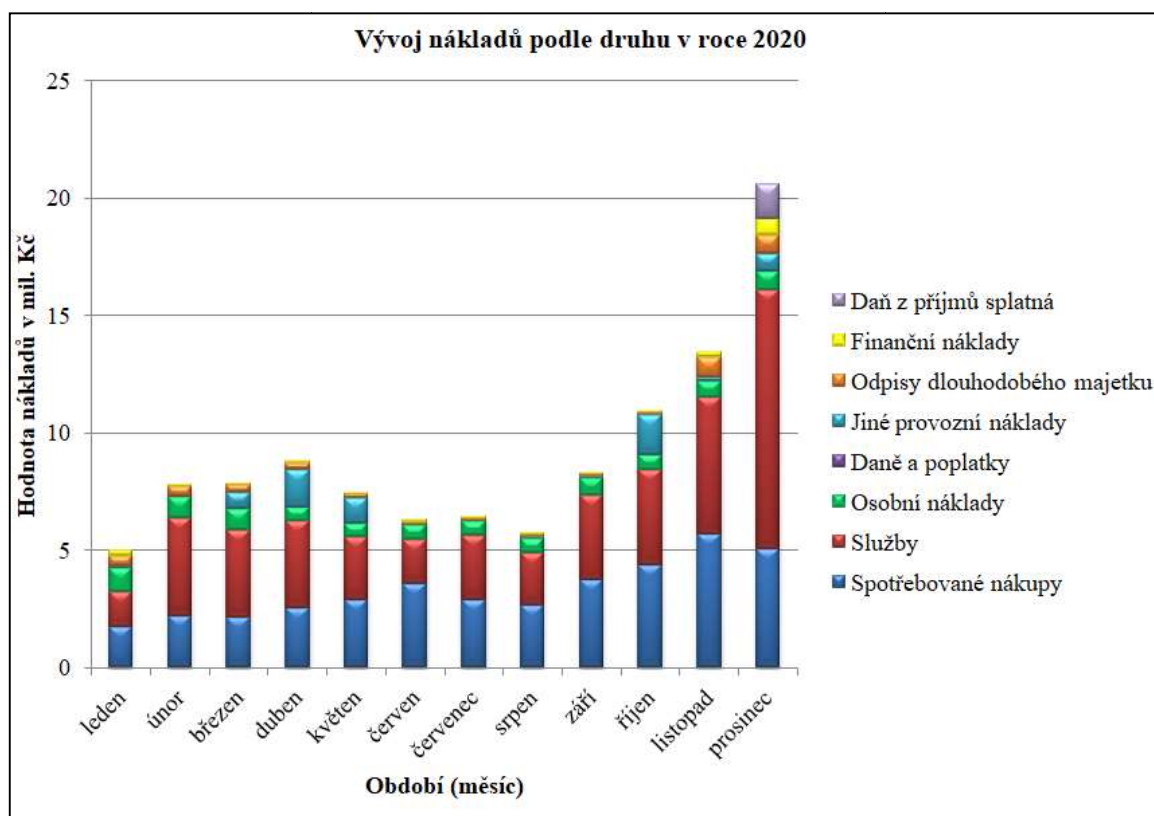
**Tabulka 9** Specifikace nákladů účetní jednotky – 3. část

Skupina účtů	Účet	Obsah účtu
55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	odpisy osobních automobilů, vysokozdvížných vozíků, výrobních strojů, kancelářského nábytku, klimatizace výrobní haly
	558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	opravná položka k pohledávkám
56 – Finanční náklady	561 – Prodané cenné papíry a podíly	prodej obchodního podílu
	562 - Úroky	úroky z úvěrů na výrobní zařízení (měsíční, čtvrtletní)
	563 – Kurzové ztráty	kurzové ztráty pohledávek, závazků a vydaných faktur
	568 – Ostatní a mimořádné finanční náklady	poplatky za vedení účtu, ostatní poplatky
59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	591 – Daň z příjmů splatná	předpis daně z příjmů právnických osob

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetního softwaru podniku

V roce 2020 podle významnosti zastoupení druhu nákladu obsadily první místo náklady na služby v celkovém souhrnu 47,1 mil. Kč, na druhém místě jsou spotřebované nákupy v hodnotě 39,4 mil. Kč a třetí místo získaly osobní náklady v částce 8,7 mil. Kč. Rozložení nákladů podle jejich druhu v jednotlivých měsících roku 2020 lze pozorovat na obrázku č. 18. Z vývoje nákladů je zřejmé, že sezóna v polygrafickém průmyslu vrcholí v posledním kvartálu sledovaného období, neboť v říjnu, v listopadu a v prosinci jsou náklady v absolutním vyjádření nejvyšší. Naopak v ostatních měsících vládne v polygrafickém průmyslu běžný stav nebo útlum, neboť se v podniku vyskytuje méně zakázek, čímž se logicky spotřebuje méně nákladů. Nejvyšších nákladů bylo dosaženo v prosinci ve výši 20 574 tis. Kč a nejnižších nákladů v lednu v částce 5 016 tis. Kč.

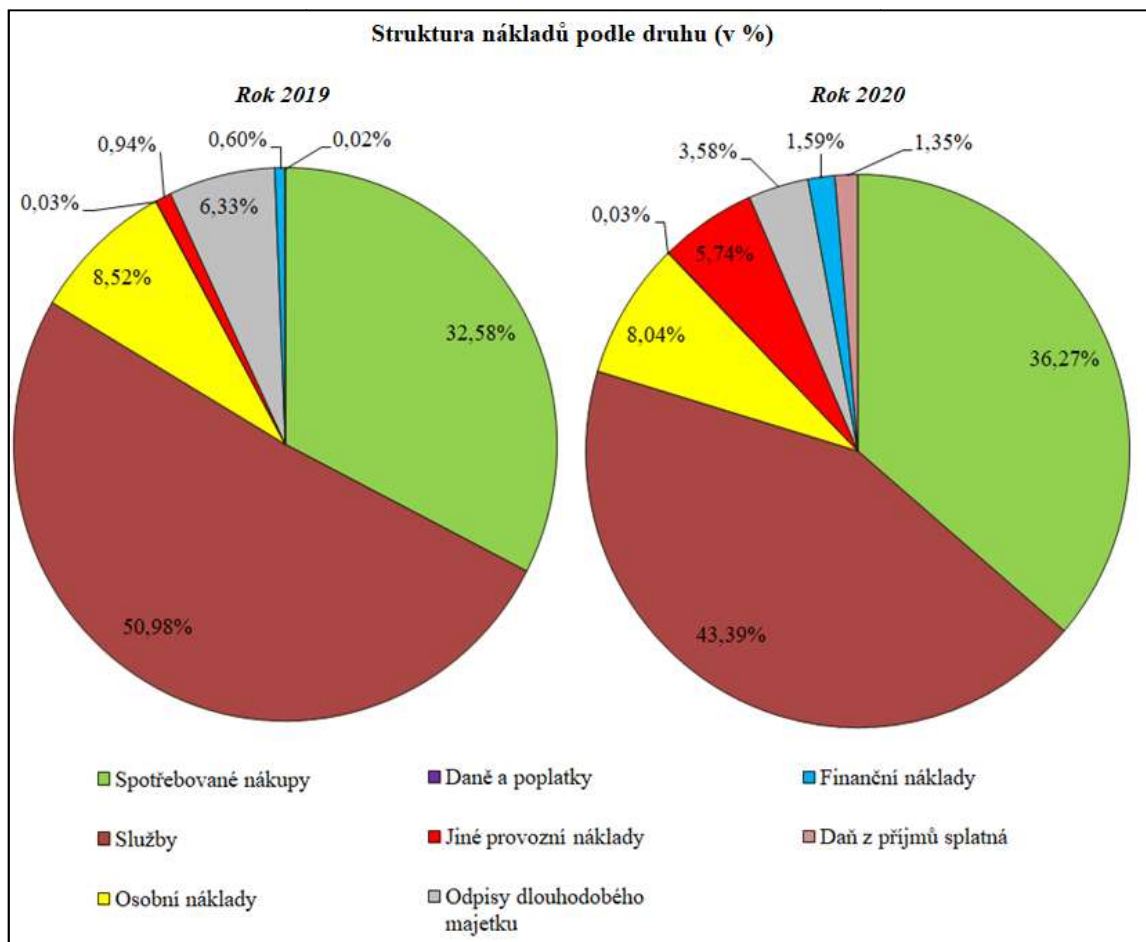
**Obrázek 18** Vývoj celkových nákladů podle druhu za rok 2020



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Skladba nákladů v roce 2020 se oproti roku 2019 změnila následovně: spotřebované nákupy se zvýšily o 3,69 %, jiné provozní náklady vzrostly o 4,8 %, finanční náklady stouply o 0,99 %, daň z příjmů se zvedla o 1,33 %, služby klesly o 7,59 %, osobní náklady se snížily o 0,48 %, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zredukovaly o 2,75 % a daně a poplatky stagnovaly na stejné úrovni v obou sledovaných obdobích. Na obrázku č. 19 se nachází srovnání struktury celkových nákladů za rok 2019 a za rok 2020.

**Obrázek 19** Struktura celkových nákladů dvou účetních období

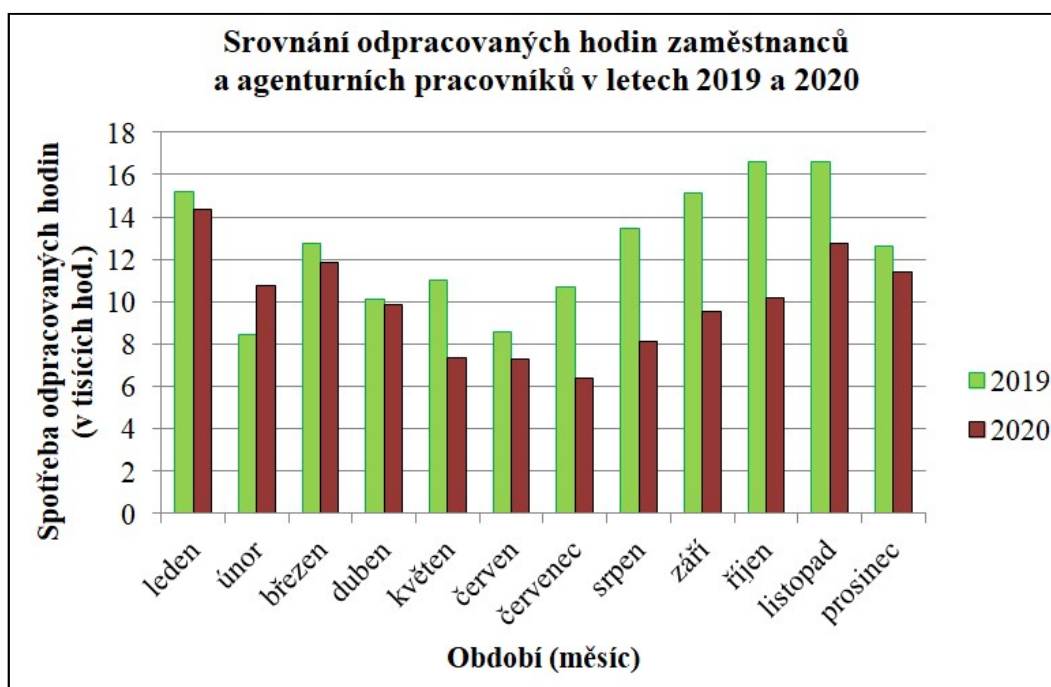


Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Vedení podniku sleduje data v agregovaných ukazatelích i podrobně podle zakázek. Prostřednictvím kalkulací zběžně sleduje a porovnává standardizované náklady s vybranými skutečnými náklady po fakturaci zakázek. Odchytky mezi plánovanými a reálnými náklady nejsou sledovány detailně. Bližší specifikace srovnávaných plánovaných a reálných nákladů jsou rozvedeny níže a v kapitole 4. 2. 10 Kalkulační systém a kalkulace. V měsíčních intervalech jsou kontrolovány syntetické indikátory o mzdách, o nákladech na práci agenturních pracovníků a o odpracovaných hodinách v podniku. Též jsou pro účely fakturace sledovány počty hodin provozu strojů, které jsou pronajaty jiné firmě.

Celkem zaměstnanci a agenturní pracovníci odpracovali v účetní jednotce 151 192 hodin za rok 2019 a 119 927 hodin za rok 2020. Vývoj výrazného poklesu odpracovaných hodin v roce 2020 oproti roku 2019 lze pozorovat na grafu, který se nachází na obrázku č. 20.

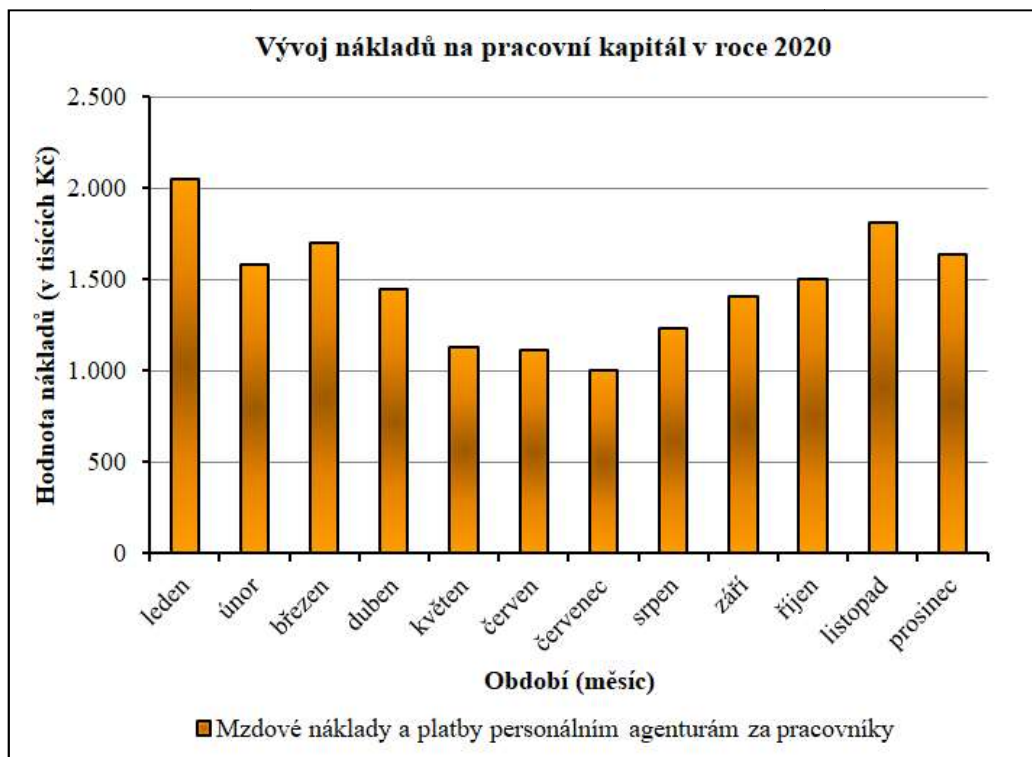
**Obrázek 20** Odpracované hodiny agenturních pracovníků a zaměstnanců za sledovaná období



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

V roce 2020 činily celkové zaplacené mzdy zaměstnancům a odměny pracovníkům personálních agentur 17 606 145 Kč. Nejvyššího měsíčního podílu 11,65 % na celkových ročních odměnách pracovníků bylo dosaženo v lednu. Nejnižšího měsíčního podílu 5,68 % na celkových ročních nákladech na pracovníky bylo docíleno v červenci. Vývoj měsíčních celkových nákladů na pracovní kapitál v roce 2020 je zobrazen na 21. obrázku a přibližně koreluje se spotřebou odpracovaných hodin za tento rok (viz obrázek č. 20).

**Obrázek 21** Vývoj měsíčních nákladů na pracovní sílu v roce 2020



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Následně v 10. tabulce je srovnán počet odpracovaných hodin s náklady na pracovníky v peněžním vyjádření a zjištěna průměrná hodinová odměna jednoho pracovníka za roky 2018, 2019 a 2020. Z průměrné ceny jedné hodiny lidské práce je jasné, že hodnota odpracované hodiny je rok co rok dražší. Došlo ke zdražení hodinové pracovní síly v roce 2019 oproti roku 2018 o 3 Kč a v roce 2020 oproti roku 2019 o 6 Kč.

**Tabulka 10** Průměrná hodinová odměna pracovníka ve sledovaných obdobích

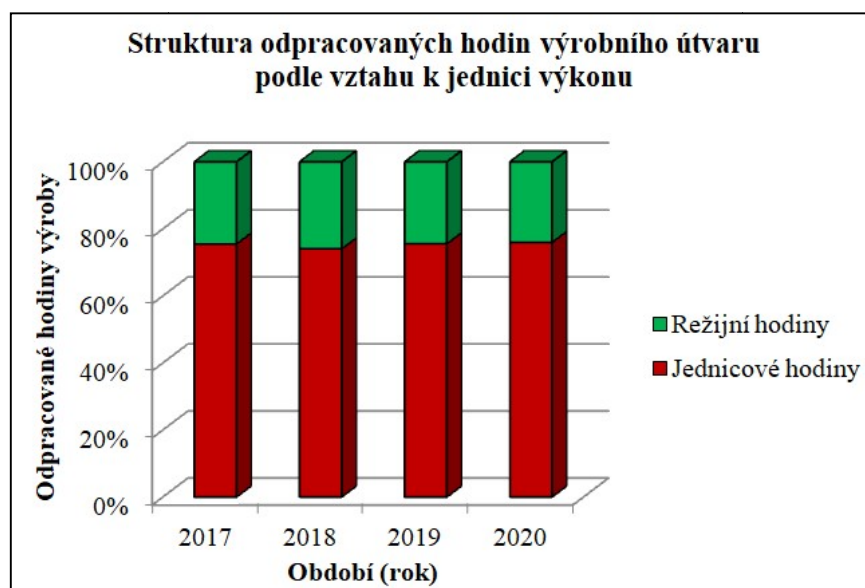
Položka	Období (rok)		
	2018	2019	2020
Odpracované hodiny (v hod)	185 164	151 192	119 927
Náklady na pracovníky (v Kč)	25 391 929	21 267 209	17 606 145
Průměrná cena jedné hodiny lidské práce (v Kč)	138	141	147

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

U výrobního útvaru je také sledováno procento odpracovaných jednicových hodin a procento odpracovaných režijních hodin ku jejím celkovým odpracovaným hodinám. Celkové odpracované hodiny výroby jsou v letech 2017, 2018, 2019 a 2020 tvořeny ze 75 % jednicovými hodinami a z 25 % režijními hodinami, což lze vidět na obrázku č. 22.



**Obrázek 22** Odpracované hodiny výroby podle vztahu k jednici výkonu



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Peněžně vyjádřené náklady nakupovaného materiálu a služeb sleduje hlavně obchodní oddělení a částečně správa podniku. Pokud obchodníci zaznamenají výrazné zvýšení reálných cen pořizovaných komponentů oproti kalkulovaným nákladům, informují vedení podniku, které upraví cenovou hladinu daného vstupu v kalkulaci podle odborného odhadu na patřičnou úroveň, ale samozřejmě pouze za podmínky, že změnu situace umožňuje a zákazníci úpravu akceptují a neodejdou ke konkurenci.

Sledování spotřeby naturálně vyjádřených nákladů kvůli včasnému detekování a predikci doplnění skladových zásob spadá do povinností vedoucího výroby, mistrů a skladníka. Je totiž důležité, aby nebyl ohrožen termín dodání zakázky díky absenci skladového materiálu. Kromě spotřeby materiálně vyjádřených nákladů korigují mistři v průběhu výroby i spotřebu odpracovaných hodin na zakázkách.

Další možností sledování nákladů jsou kalkulace, které zajišťují identifikaci nákladů podle více kritérií. U některých položek kalkulace se využívá klasifikace nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu na náklady jednicové a na náklady režijní. A u jiných položek kalkulace se náklady dělí podle závislosti nákladů na objemu produkce na variabilní náklady a na fixní náklady.

Odchylky plánovaných nákladů a skutečných nákladů sleduje vedení podniku pouze u některých vstupů zběžně odborným okem. Neboli jsou kontrolovány, posuzovány

a upravovány na základě odborného odhadu, a nejsou nikde podrobně zaznamenávány či vyčíslovány a srovnávány se skutečností. Sleduje se zvláště odchylka předpokládaného zisku a skutečného zisku jednotlivých zakázek. Náklady zakázky jsou pozorovány na celý její náklad (objem počtu kusů vyráběné zakázky) a nesleduje se zisk z jednoho vyrobeného kusu. Pokud je zisk zakázky kladný, již nejsou další difference sledovány. Pokud je rozdíl standardizovaného zisku a reálného zisku u některé zakázky záporný, sleduje se důvod, proč vznikl. Poté se pozoruje hlavně spotřeba outsourcingované služby doprava, spotřeba lidské práce v hodinách a náklady vynaložené práce na jednotlivé zakázky hromadně v hodnotovém vyjádření podle prováděných operací. Naopak se nesledují náklady na spotřebu krabic, fólií, europalet, palet, drátu, dalších materiálů a nakupovaných služeb.

Prvním sledovaným příkladem je skutečná zakázka A s nákladem 2 805 ks. Kalkulované náklady zakázky A činí 16 289 Kč a reálné náklady jsou představeny částkou 14 450 Kč. Podle metodiky kalkulačního systému byla zakázka vyrobena s odchylkou úspory nákladů 1 839 Kč a vedení podniku je spokojené (viz tabulka č. 9). Vysvětlení, proč tomu tak ale ve skutečnosti není, je rozvedeno v kapitole 5. 4 Kalkulace a jejich kontrola.

**Tabulka 11** Srovnání výsledků operativní kalkulace a výsledné kalkulace zakázky A

Identifikace zakázky	Operativní kalkulované náklady	Skutečné náklady	Odchylka nákladů
Zakázka A	16 289 Kč	14 450 Kč	úspora 1 839 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

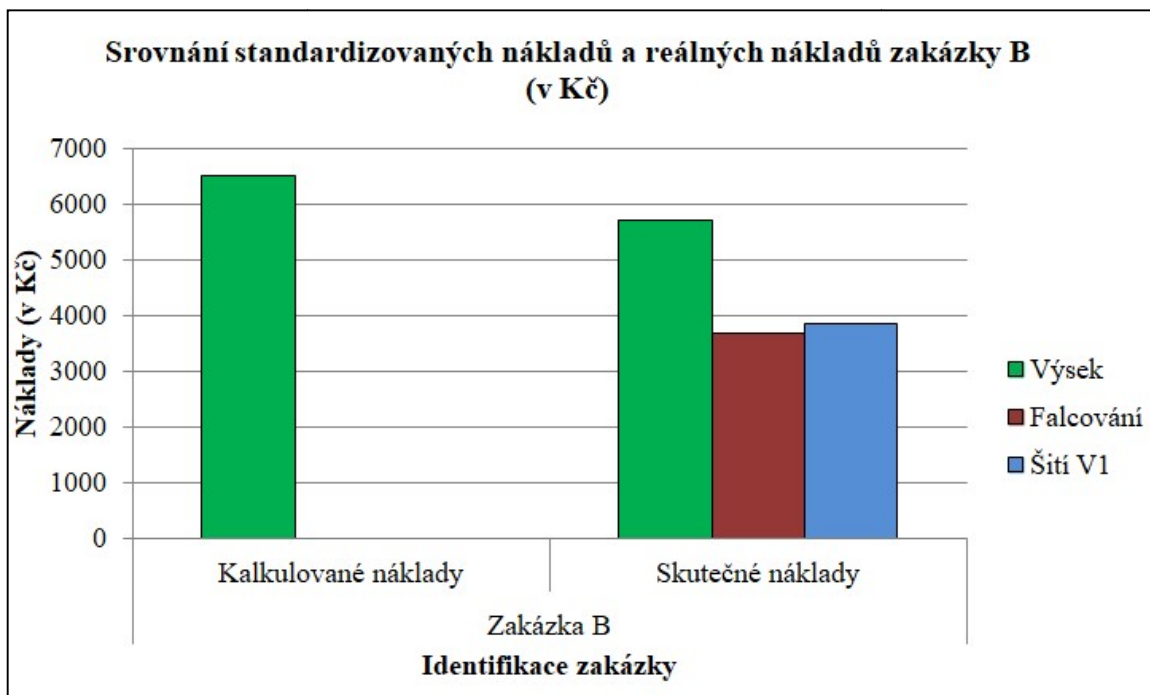
Druhým pozorovaným příkladem je zakázka B. Standardizované náklady zakázky B činí 6 507 Kč a skutečné náklady jsou představeny částkou 13 210 Kč. Podle metodiky kalkulačního systému byla zakázka vyrobena s odchylkou překročení nákladů 6 703 Kč a vedení podniku je nespokojené (viz tabulka č. 12). A proto se dívá na rozdíly mezi operativní kalkulací a výslednou kalkulací, a zjišťuje, že odchylka operace „výsek“ sice skončila s úsporou 807 Kč, ale nebyly kalkulovány operace „falcování“ a „šití V1“, což lze sledovat v hodnotovém vyjádření na obrázku č. 23.

**Tabulka 12** Srovnání výsledků operativní kalkulace a výsledné kalkulace zakázky B

Identifikace zakázky	Operativní kalkulované náklady	Skutečné náklady	Odchylka nákladů
Zakázka B	6 507 Kč	13 210 Kč	překročení 6 703 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

**Obrázek 23** Odchyly nákladů v peněžním vyjádření na výrobní operace zakázky B



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

#### 4.2.8 Sledování a popis výkonů

Podnik funguje na principu zakázkové výroby, a proto se výkony plánují operativně podle předběžných kalkulací, podle rezervací a podle uzavřených objednávek s odběrateli. Objem vyrobených produktů je totožný s objemem prodaných výrobků, pokud nevznikne reklamace. V účetní jednotce existují výkony naturální i hodnotové povahy. Sledovanými naturálními výkony jsou vyrobené kusy, produktivita pracovníků, ujeté kilometry firemních automobilů a vysokozdvizných vozíků. Do finančních výkonů se řadí zisky a výnosy v podobě tržeb za jednotlivé zakázky, z pronájmu strojů, z prodeje odpadového materiálu, který vznikl při výrobě, z finančních výnosů i z tržeb z prodeje dlouhodobého majetku. Konkrétní výrobky účetní jednotky lze shlédnout na obrázku č. 24.

**Obrázek 24** Výrobky účetní jednotky



Zdroj: Vlastní zpracování

Rychlost tvorby výkonů podniku je ovlivněna mnoha kritérii, které jsou vypsány v tabulce č. 13.

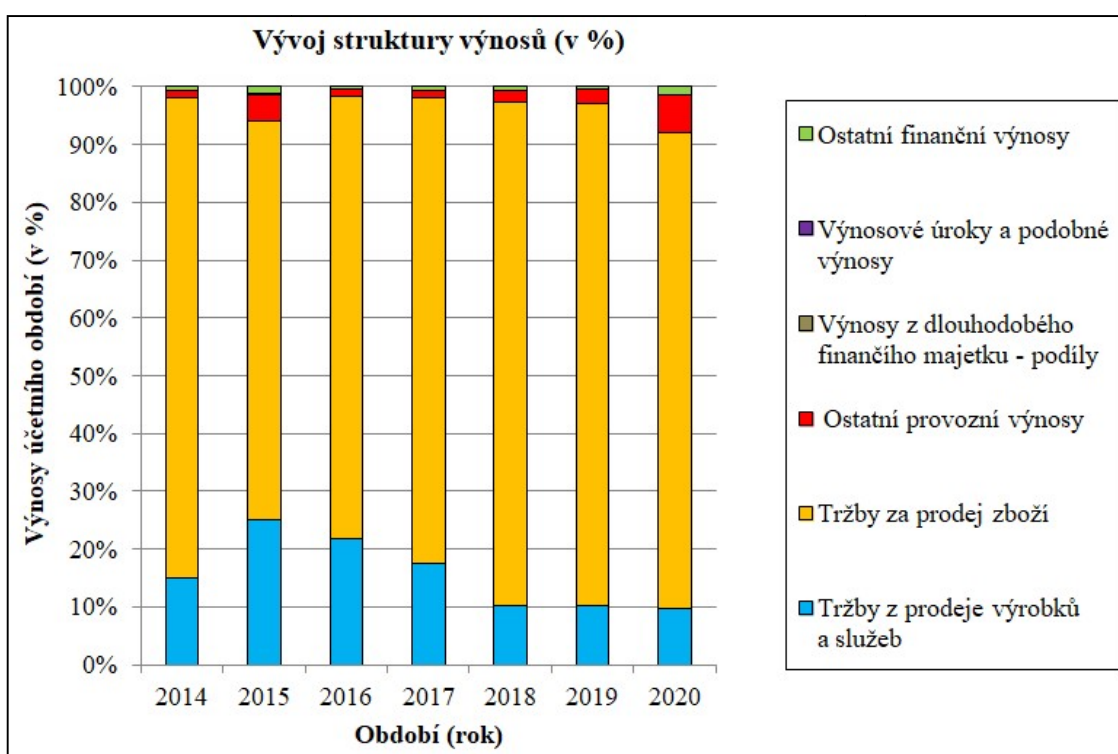
**Tabulka 13** Hlavní vlivy působící na rychlost tvorby výkonů

Kritérium	Vliv na kritérium
Technické parametry produktů	gramáž papíru, formát papíru, počet listů produktu, typ vazby (V1, V2, V4, V8), gramáž obálky (měkká, tvrdá), počet hmatníků, počet seků, použitý výsekový stroj, tloušťka bloku, výška produktu
Kvalita dělníků	jazyková vybavenost, zručnost, rychlost zaučení, kvalita práce, snaživost
Technický stav strojů	poruchovost, údržba
Schopnost vedoucích pracovníků	motivace podřízených, školení, nastavování strojů

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle finančního účetnictví jsou ve všech sledovaných letech nejvýznamnější položkou ve výnosech tržby za prodej zboží, které jsou představeny vysekávanými katalogy. Za nimi následují tržby z prodeje výrobků a služeb, které prezentují vyrobené kalendáře a všechny ostatní produkty a poskytnuté služby. Třetí místo je zastoupeno ostatními provozními výnosy. Nejmenšího podílu (cca 1 %) na celkových výnosech dosahují výnosy z dlouhodobého finančního majetku, výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. Vývoj struktury výnosů je zobrazen na obrázku č. 25.

**Obrázek 25** Vývoj struktury výnosů v %

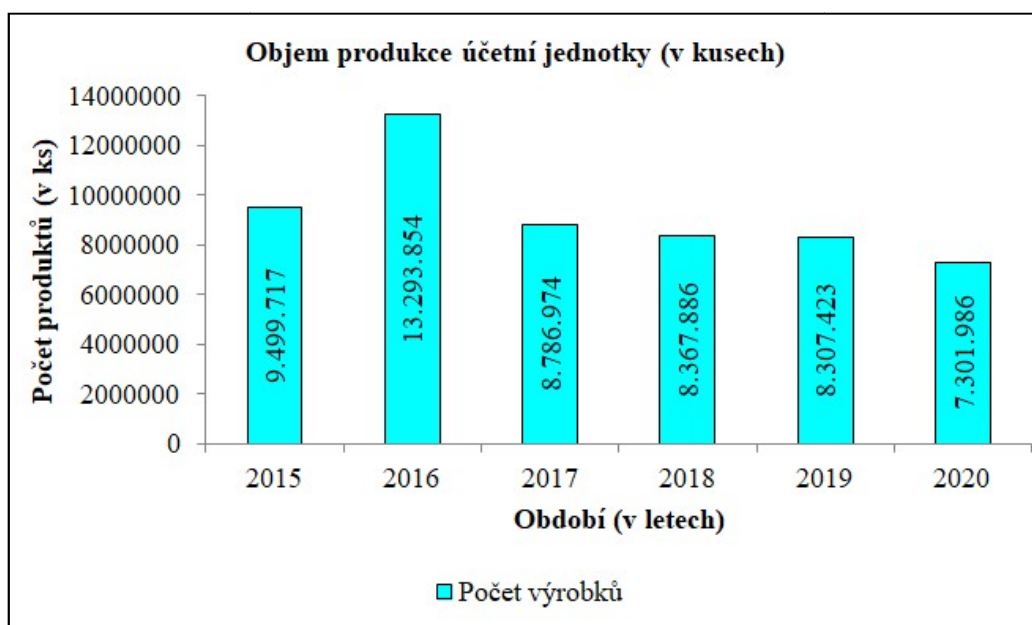


Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Naturálními výkony pozorovanými v účetní jednotce na všech úrovních řízení je počet vyrobených a prodaných kusů. V roce 2015 bylo celkem produkováno 9 499 717 ks. Oproti roku 2015 v roce 2016 vzrostl počet vyrobených kusů absolutně o 3 794 137 ks (o 40 %) a hlavní příčinou tohoto nárůstu je větší počet zakázek s vysokými náklady, u nichž byla prováděna jediná úprava, kterou je řezání, jež je nejméně náročnou výrobní operací na čas. V roce 2017 se oproti roku 2016 snížil počet prodaných kusů o 34 % (absolutně o 4 506 880 ks). V roce 2018 bylo vyrobeno 8 367 866 ks a snížil se objem produkce oproti roku 2017 o necelých 5 %. Rozdíl mezi počtem hotových výrobků mezi rokem 2018 a 2019 je zanedbatelný (v roce 2019 bylo vyrobeno o 0,72 % výrobků méně

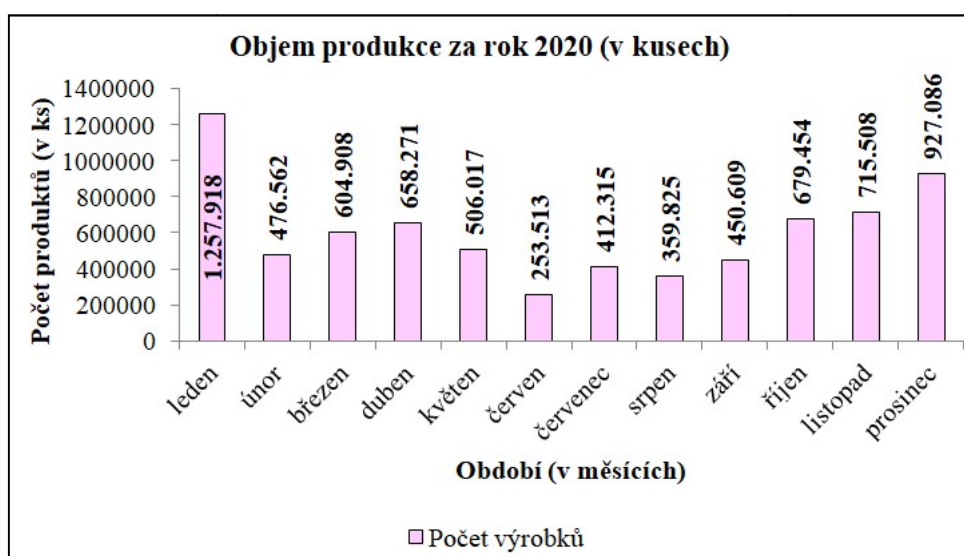
než v roce 2018). Díky zhoršujícím se podmínkám, které jsou spojeny s nemocí zvanou koronavirus, se v roce 2020 vyrobilo pouze 7 301 986 ks produktů, což je o 12 % výrobků méně než v roce 2019. Vývoj počtu vyrobených kusů v letech lze pozorovat na obrázku č. 26. A na obrázku č. 27 je zobrazen měsíční vývoj počtu vyrobených kusů, z kterého je opět patrný doznívající vliv sezónnosti na začátku roku 2020 a začínající nová slabší sezóna v polygrafii na konci roku 2020 díky koronavirové krizi.

**Obrázek 26** Meziroční vývoj počtu vyrobených kusů



Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

**Obrázek 27** Meziměsíční vývoj počtu vyrobených kusů

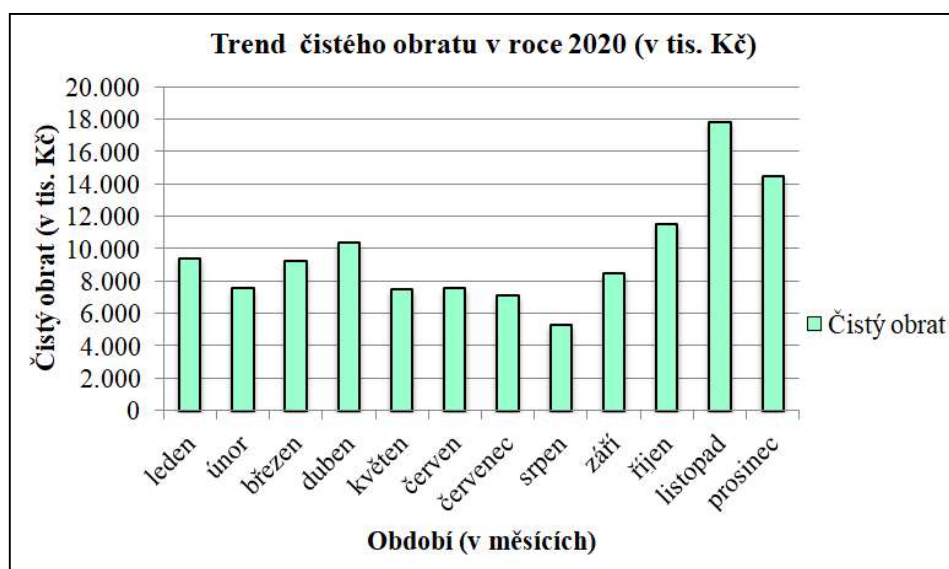


Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Pozorování a hodnocení výkonů je v účetní jednotce různorodé a záleží na úrovni postavení vedoucích pracovníků. Na každém stupni řízení se výkony sledují z jiného úhlu pohledu.

Generální ředitel kontroluje vývoj aktuálních tržeb za měsíc porovnáním s měsíčními tržbami téhož měsíce předchozích dvou let. Měsíční vývoj tržeb za rok 2020 lze pozorovat na obrázku č. 28. Ze syntetických ukazatelů sleduje i roční vývoj obratu tržeb na českém trhu a na zahraničním trhu, který je srovnán s homogenními veličinami statistiky předchozích dvou let. Předmětem jeho zájmu je také sledování ziskovosti jednotlivých zakázek okamžitě po jejich fakturaci. Rentabilita těchto výkonů je sledována letmo porovnáním standardních kalkulovaných nákladů, skutečných nákladů a výnosů z objednávky pro zákazníka. Není evidována podrobně.

**Obrázek 28** Vývoj měsíčního obratu v roce 2020



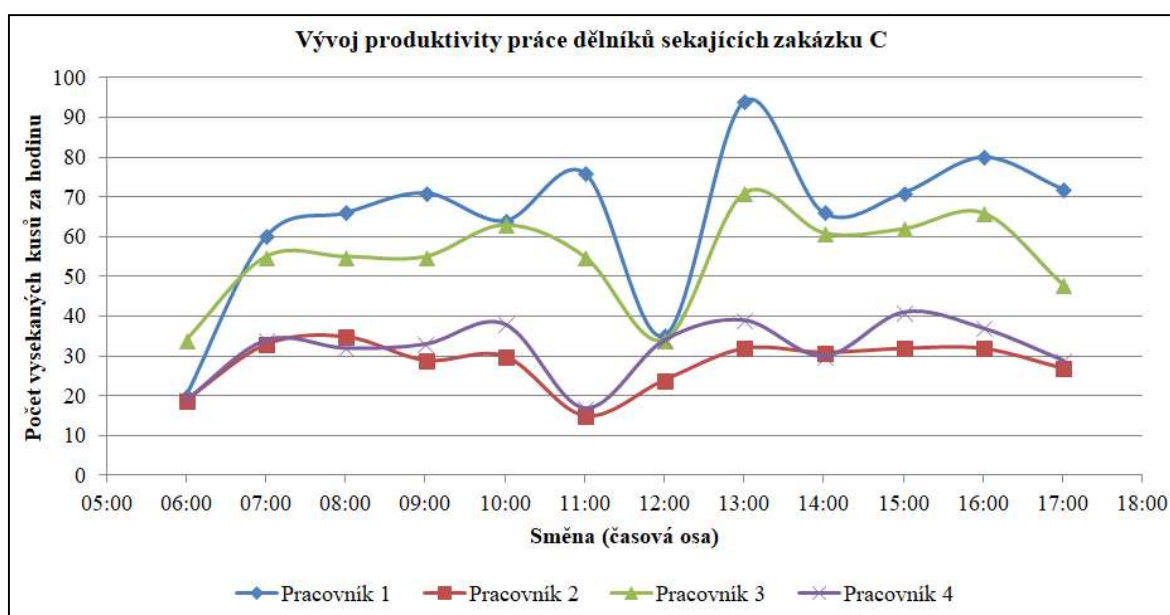
Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

Finanční ředitelka sleduje výkony ve finančním vyjádření, aby mohla zajišťovat likviditu firmy.



Mistři sledují výkony analytičtěji v naturálním vyjádření. Jejich hlavním úkolem je zvyšovat produktivitu práce svěřených pracovníků a kontrolovat rychlost strojů, čímž optimalizují a zkracují dobu trvání zakázek. Na obrázku č. 29 lze pozorovat vývoj výkonu 4 dělníků a v tabulce č. 14 jejich produktivitu práce. Nejrychlejší byl pracovník č. 1 s průměrnou rychlostí výseku 65 ks/hod, následuje pracovník 3 s produktivitou práce 55 ks/hod. Pracovník 2 má výkon 28 ks/hod a pracovník 4 pracoval rychlostí 32 ks/hod. Nízký výkon pracovníků 2 a 4 je dán jejich krátkou zkušeností ve výrobě. Výrazné poklesy ve výkonech mezi 11. a 12. hodinou jsou způsobeny přestávkou na oběd.

**Obrázek 29** Produktivita dělníků pracujících na zakázce C



Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

**Tabulka 14** Rychlost výseku dělníků zakázky C

Dělník	Produktivita pracovníka (v ks/hod)
Pracovník 1	65
Pracovník 2	28
Pracovník 3	55
Pracovník 4	32

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Protože některé výrobní operace lze alternativně vyrábět na více typech strojů, mistři mohou ovlivnit náklady zakázky i zvolením daného výrobního zařízení. Například operaci výsek lze provést na automatickém výsekovém stroji i na poloautomatickém výsekovém



stroji. Podobně je tomu u operace zavírání, kde existuje i rozdíl mezi počtem přidělených pracovníků na různé typy výrobních zařízení (viz tabulka č. 15).

**Tabulka 15** Charakteristika a zastupitelnost provedení výrobních operací z pohledu použitých zařízení

Výrobní operace	Stroj	Potřeba lidských zdrojů na aktivní provoz stroje
Řezání	Řezačka papíru	1
Snášení	Snášečka	2
Perforace	Automatická perforovačka	2
	Ruční perforovačka	1
Zavírání	Zavírající automat	4-5
	Zavírající poloautomat	2
	Ruční zavíračka	1-2
Výsek	Automatický výsekový stroj	1
	Poloautomatický výsekový stroj	1
Vrtání	Vrtačka automatická	3
	Vrtačka poloautomatická	2
	Ruční vrtačka	1
Kulacení rohů	Kulatička rohů	1
Balení do krabic	x	podle potřeby
Balení do folie	Balička folie	2
Páskování	Páskovačka	1
Šití V1	Šička V1	1-2

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

V účetní jednotce se nesleduje rentabilita jednoho kusu výrobku, ziskovost konkrétní operace v delším časovém úseku, hospodářský výsledek konkrétního zařízení, struktura výkonů, vytíženost výrobních strojů, výkon skladníka podle počtu palet i celková ziskovost prováděných výrobních operací za určité období (řezání, snášení, perforace, zavírání, výsek, vrtání, páskování, balení do folie, balení do krabic, nýtování, splintování, šití V1, vkládání, vlepování, aj.).

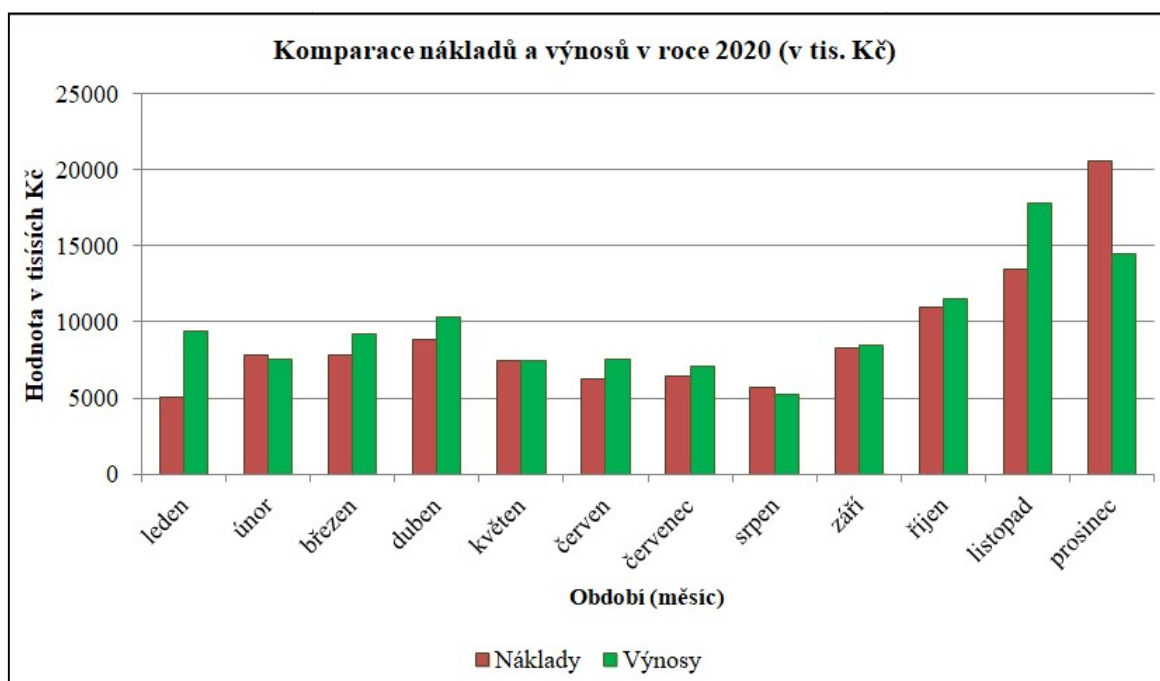
#### 4.2.9 Komparace nákladů a výnosů

Je důležité nesledovat náklady a výnosy pouze jako oddělené kategorie, ale dívat se na ně i v jejich vzájemné interakci.

Vedení podniku měsíčně sleduje trend ziskovosti v porovnání s předchozími daty ze zasílané výsledovky od účetní, aby vidělo, jestli se podnik uживí a nejsou-li podhodnocené náklady. Pokud je vývoj rozdílu výnosů a nákladů negativní, je nutné jednat buďto snížením nákladů v resortu mezd, což znamená méně kvalitní pracovníky,

nebo zvyšováním výnosů, což znamená možnou ztrátu zákazníka díky zdražení produkce. V roce 2020 podle grafu na obrázku č. 30 bylo docíleno zisku v lednu, v březnu, v dubnu, v červnu, v červenci, v září, v říjnu a v listopadu. Ztráta byla v roce 2020 zaznamenána v únoru, v květnu, v srpnu a v prosinci. Výše jednotlivých měsíčních hospodářských výsledků je vyčíslena v 16. a v 17. tabulce. Při hodnocení zisku je vhodné si uvědomovat i časovou prodlevu mezi dobou trvání výroby zakázek a dnem fakturace produktů, kdy vznikají výnosy. Vhodné je sledovat i rozdíl mezi dnem fakturace zakázky a jejím uhrazením zákazníkem, protože i když hospodářský výsledek je kladný, realita na účtech v bance může být odlišná.

**Obrázek 30** Srovnání nákladů a výnosů v roce 2020



Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

**Tabulka 16** Vývoj výsledku hospodaření v roce 2020 v tis. Kč – 1. část

Položka	Měsíc (v tisících Kč)					
	leden	únor	březen	duben	květen	červen
Výsledek hospodaření	4352	-281	1415	1563	-7	1239

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

**Tabulka 17** Vývoj výsledku hospodaření v roce 2020 v tis. Kč – 2. část

Položka	Měsíc (v tisících Kč)					
	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
Výsledek hospodaření	637	-470	198	561	4352	-6084

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Při řízení podniku je nutné si uvědomit i problémy velkých zakázek a malých zakázek. U velkých zakázek existuje vyšší riziko vázaného vysokého zdroje peněz u jednoho zákazníka v delším časovém horizontu, což se vyrovnává výhodou úspor z rozsahu a levnější produkcí jednoho kusu výrobku. Podnik si však včas musí zajistit dostatečné peněžní zdroje. Problém malých nákladů je nižší zisk z jednotky produkovaného kusu, který je kompenzován nižším rizikem nízkého zdroje peněz u zákazníka a kratším časovým úsekem pro výrobu, čímž dojde k rychlejší fakturaci a rychlejšímu uhrazení zakázky odběratelem.

#### **4.2.10 Kalkulační systém a kalkulace**

##### Kalkulační systém účetní jednotky

V kalkulačním systému účetní jednotky se nacházejí předběžné operativní kalkulace nákladů, výsledné kalkulace nákladů a cenové kalkulace. Pro každou zakázku jsou všechny tři typy kalkulací umístěny vždy v jednom Excelovém souboru, který je pojmenován číslem zakázky. Kalkulační systém je tedy souhrnem těchto datových souborů. V konstrukcích kalkulací se využívají nejrůznější funkce Excelu, např. KDYŽ, A, NEBO, IFERROR, ZAOKR.DOLU, ZAOKR.NAHORU, INDEX, SVYHLEDAT, VVYHLEDAT, HODNOTA.NA.TEXT, aj.

##### Obecná charakteristika kalkulace

Předmětem kalkulací je vždy náklad neboli počet kusů zakázky. Kalkulační jednicí je jeden kus výrobku a kalkulovaným množstvím je počet kalkulačních jednic, tj. kalkulovaný počet kusů podle objednávky zákazníka.

##### Předběžná operativní kalkulace

Předběžná operativní kalkulace je kalkulací plných absorpčních nákladů, protože zahrnuje vyčíslení jednicových i režijních nákladů. Je tvořena podle zkušeností z minulých zakázek. Plánované hodnoty naturálních nákladů jsou stanovovány podle norem spotřeb materiálu, norem spotřeb hodin práce a počtu najetých kilometrů. Jednotlivé sazby cen nákladů jsou tvořeny podle odborného odhadu na základě historických dat finančního účetního programu a aktuálního dění na trhu. Například pokud se ví, že se zdraží elektřina, upraví se její sazba několika kliknutími v kalkulačním systému. Rozvrhovými základnami

režijních nákladů je počet odpracovaných hodin lidského kapitálu a objem hodin aktivního provozu strojů.

Univerzální úplný kalkulační vzorec předběžné operativní kalkulace kombinovaný s cenovou kalkulací lze pozorovat na obrázku č. 31. U zpracovávaných zakázek se provádí vždy pouze výběr konkrétních nákladových položek podle přání zákazníka. Cenová kalkulace je popsána dále v této kapitole 4. 2. 10 Kalkulační systém a kalkulace.

**Obrázek 31** Struktura operativní předběžné kalkulace a cenové kalkulace

Typ kalkulace	Položka kalkulace
Nákladová absorpční kalkulace	náklady na výsek
	+ náklady za šití V1
	+ příprava zakázky spirálové vazby (pro celou zakázku)
	+ náklady na řezání
	+ náklady na snášení
	+ kompletace
	+ náklady na perforaci
	+ náklady na zavírání
	+ náklady na balení do folie
	+ náklady na klopou
	+ náklady na falcování
	+ náklady páskování plastovou páskou
	+ náklady na vícepráce (páskování papírovou páskou, balení do krabic, vrtání, vkládání příloh, vlepování příloh, třídění více druhů katalogů, apod.)
= nákladová cena celého nákladu zakázky	
Cenová kalkulace	+ zisková přírážka (Marge = marže)
	+ / - změna ziskové marže
Nákladová absorpční	+ náklady na balení palet
Nákladová absorpční kalkulace a cenová kalkulace	+ náklady + zisk na dopravu
Cenová kalkulace	= celková cena v Kč
	+ skonto (sleva)
	: kurz Eura vůči korunám
	= celková cena v eurech

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Z kalkulací je možné spočítat přímé náklady a nepřímé náklady. Podle jednice prováděného výkonu se kvantifikují všechny náklady na výrobní operace kromě nákladů na vícepráce, které se dělí podle závislosti nákladů na objemu produkce na variabilní náklady a na fixní náklady. Některé výrobní operace jsou na sobě závislé a musí se

provádět v určitém sledu. Prvním typickým produktem je kalendář, u něhož se nejdříve musí nařezat tiskové archy, které se poté snesou, následuje perforace a nakonec zavírání do spirály. Druhým běžným výrobkem jsou bloky listů vkládané do šanonů, u nichž se nejdříve nařezou tiskové archy, které se následně snesou, po operaci snášení následuje vrtání. Třetím standardizovaným produktem je výsek hmatníků. Operace balení do folie, balení do krabic a páskování jsou většinou poslední výrobní operací, neboť se balí až hotové výrobky.

Náklady na operaci výsek jsou vždy výsledkem násobení hodinové sazby výseku v korunách a normy spotřeby času na jednotku výkonu. Výpočet hodinové sazby výseku je naznačen součtem peněžně vyjádřených částí uvedených na obrázku č. 32. U malých zakázek pod 150 kusů je produktům ještě přidělen poplatek za malý náklad zakázky.

**Obrázek 32** Hodinová sazba výsekového stroje

Odpisy strojů
+ Mzdy jednicových dělníků
+ Stroji spotřebovaná elektrická energie
+ Broušení nožů a údržba výsekových strojů (nakoupené náhradní díly, mazadla strojů)
+ Krycí příspěvek na úhradu režie nikde nezahnuté (administrativa, obchod, údržbář, vedení, nájmy výrobních prostor, spotřeba netechnologické energie, vody, plynu, atd.)
<b>= Hodinová sazba výsekového stroje</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Náklady na výrobní operace šití V1, příprava klopky a falcování jsou předepsány limitem na jeden kus výrobku. Částka na přípravu každé zakázky obsahující spirálovou vazbu je též stanovena paušálně.

Náklady na řezání se vypočtou podílem, v jehož čitateli je součin počtu dělníků a hodinové sazby rezačky, a ve jmenovateli se nachází rychlost stroje v kusech za hodinu. Náklady na snášení jsou součtem nákladů na snášení a nákladů na kompletaci. Náklady na perforaci jsou kvantifikovány součtem nákladů na perforaci stojánků a součinem, jehož činiteli jsou počet dělníků, hodinová sazba stroje a podíl tloušťky kusu v mm na rychlosti stroje v počtu naperforovaných listů v mm za hodinu.

Náklady na zavírání vzniknou součtem. První sčítanec je výsledkem násobení činitele počtu dělníků, činitele počtu kusů zakázky a činitele tvořeného podílem hodinové sazby stroje na rychlosti stroje v kusech za hodinu. Přímým materiálem při zavírání jsou spirály, háčky a splinty, jejichž nákladová hodnota vznikne násobením ceny za jednotku materiálu a normy spotřeby materiálu na jeden kus výrobku.

Náklady na balení do folie jsou stanoveny součinem sazby za hodinu operace balení a normou spotřeby času na operaci balení. Přímým materiálem je spotřeba folie vyčíslená jako součin sazby za jednotku folie v  $m^2$  a normy spotřeby na operaci balení do folie. Podobně je tomu u páskování plastovou páskou.

Poté kalkulace vyčísluje vícepráce, kterými jsou páskování papírovou páskou, balení do krabic, vrtání, vkládání a vlepování dalších komponentů. Tyto náklady se kalkulují v členění na fixní náklady a na variabilní náklady. Fixními náklady jsou např. doprava, objednání dopravy, skladování. Variabilními náklady je nákupní cena kusu krabice, spotřeba lidské práce, spotřeba vrtáků nebo spotřeba technologické elektrické energie.

Součtem všech výše uvedených nákladů přepočtených na počet kusů zakázky vzniká nákladová cena, ke které se připočte zisková přírážka.

Náklady na zakázky obsahují ještě náklady na balení palet a náklady na dopravu. Náklady na balení palet se získají součinem ceny za jednu zabalenou paletu a počtem zabalených palet, kdy jsou rozlišovány obyčejné palety a euro palety. Náklady na dopravu jsou určeny podle počtu ujetých kilometrů a počtu převážených palet. Při kalkulování nákladů na dopravu se musí přihlížet k faktu, že Česká republika je vývozní zemí. Neboli to znamená, že export z České republiky je dražší než import do ní, protože kapacity kamionů vyvážející zboží z tuzemska do zahraničí mají omezenější kapacity.

#### Výsledná kalkulace nákladů

Výsledná kalkulace sleduje pouze část reálných nákladů. Finančně kvantifikuje vynaloženou spotřebu elektrické energie podle počtu hodin aktivního provozu výrobního zařízení a podle počtu odpracovaných hodin lidského kapitálu na konkrétních výrobních operacích. Reálné hodnoty sledovaných nákladů se získávají z účetního softwaru POHODA skrze filtraci klíčových slov (např. režie, krabice, folie, páska, spirála, drát, háčky, mzda, sociální, zdravotní, atd.) uvedených v popisu účetního případu po zakončení činností na zakázce nebo ukončením konkrétního období.

#### Srovnávání standardizovaných nákladů a skutečných nákladů v kalkulacích

Celkové plánované náklady operativní kalkulace nákladů a vybrané reálné náklady výsledné kalkulace nákladů se mezi sebou porovnávají. Jejich porovnání však nemá

téměř žádnou vypovídací hodnotu, protože jsou mezi sebou srovnávány dvě nehomogenní skupiny nákladů, čímž vzniká chybná interpretace výsledku hospodaření u některých zakázek.

#### Cenová kalkulace

Cenová kalkulace na základě výše intervalu kalkulovaných nákladů nákladové ceny celého nákladu (počtu kusů) zakázky (viz výše obrázek č. 31) přidělí tomuto výkonu standardizovaný zisk. Plánovaný zisk se počítá procentem z nákladu a fixní částkou z nákladové ceny podle určeného dosaženého intervalu nákladové ceny. Pokud chce zákazník slevu, vidí ji na nabídce, ale ve skutečnosti ji nedostane, protože se výše slevy přičítá v cenové kalkulaci ke konečné ceně za kus výrobku. Kalkulace se tvoří napřed v korunách, a pokud je zákazník ze zahraničí, na konci se převádějí podle kurzu koruny vůči euru do cizí měny. Obchodní oddělení může cenu kalkulace ovlivnit pouze změnou procenta ziskové přírážky jak směrem dolů, tak směrem nahoru.

#### Vícenákklady na zakázky

Pokud jsou u zakázek další potřebné vícepráce, které nejsou zahrnuty v objednávce, jsou zákazníkovi doúčtovány zvlášť. Když vícepráce nenastanou, odběratel za zakázku zaplatí standardizovanou cenu stanovenou prostřednictvím kalkulačního systému.

#### **4.2.11 Rozpočty**

Rozpočty se v účetní jednotce nestanovují. Vedení podniku má však všeobecné povědomí o vývoji výše nájmu, plynu, elektřiny, mezd, záloh na daních a dalších částek, které je nutné zaplatit. Porovnání rozpočtu se skutečnými náklady se nedělá.

#### **4.2.12 Ocenění vlastních zásob a zakázek**

Účetní jednotka nevyužívá vnitropodnikové ceny, protože neúčtuje náklady a výkony mezi svými středisky, neboť se jedná o malý podnik. Nevede se zde ani skladové hospodářství, protože náklady na jeho organizaci jsou vyšší než výnosy z jeho vedení.

#### **4.2.13 Rozhodovací úlohy**

Vedení podniku zastřešuje chod podniku, má konečné slovo v rozhodnutí o koupi výrobních zařízení a stará se o finanční zajištění podniku. Hlavním cílem podniku je zisk. Řeší zejména organizační úkoly na vyšších stupních řízení a zastupuje navenek firmu jako entitu.

Mistři rozhodují o alokaci zakázek na výrobní stroje a rozdělení pracovní síly na výrobu zakázek. Např. vědí, kteří pracovníci jakou práci umí, a podle toho je využívají ve výrobě. Obchodní oddělení rozhoduje o složení zakázek a částečně i cenách nabízených produktů. Obchodníci reprezentují též firmu i u odběratelů.



## **5 Zhodnocení a návrhy řešení**

### **5.1 Nedokončená výroba a změna stavu ve výsledovce**

V účetní jednotce se vždy na konci kalendářního roku vyskytují rozpracované zakázky, což je zobrazeno v kapitole 4. 2. 5. Délka trvání výroby a kvantifikováno v počtu zakázek v tabulce č. 6. Jedná se o komponenty zakázek, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni, tj. nejde o materiál, ale ani o výrobek. Částečně vynaložené náklady nedokončené produkce výrobků minulého účetního období se ale nezohledňují vůči současnému účetnímu období, kdy je zakázka fakturována.

Doporučením je kvantifikovat a účtovat nedokončenou výrobu prostřednictvím nákladových účtů v účtové skupině 58 Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace souvztažně podle principu podvojnosti s rozvahovými účty v účtové skupině 12 Zásoby vlastní činnosti, čímž bude zajištěn aktuální princip. Takto se náklady na zakázku vynaložené v minulém období časově a věcně související s minulým účetním obdobím aktivují, aby ovlivnily výsledek hospodaření až v příštím účetním období, kdy dochází k realizaci výnosu z provedení zakázky.

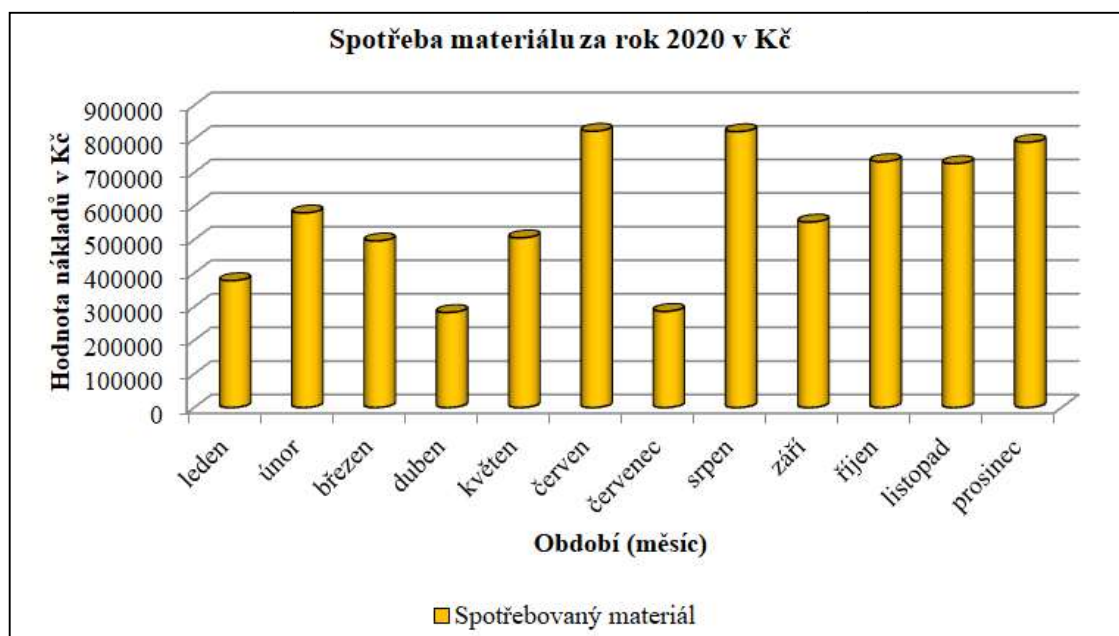
### **5.2 Sledování nákladů**

Účetní jednotka přesně vyčísluje náklady zejména podle druhu spotřebovaného externího vstupu vloženého do transformačního procesu prostřednictvím finančního účetnictví. Tyto náklady jsou rozděleny do okruhů spotřeba surovin a materiálu, spotřeba služeb, osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaných aktiv a finanční náklady.

V naturálních jednotkách je sledována zejména spotřeba počtu odpracovaných hodin lidského kapitálu za celý podnik v měsíčních intervalech. U výrobního útvaru je pozorováno i procento odpracovaných jednicových hodin a odpracovaných režijních hodin k celkovým odpracovaným hodinám ve výrobě. V peněžních jednotkách se pravidelně vždy jednou za měsíc sleduje i výše nákladů na mzdy zaměstnanců a odměny personálních pracovníků. Nejsou sledovány náklady na spotřebovaný materiál, protože prý jejich hodnota není významná. Hodnota nákladů na materiál v roce 2020 činila 6 975 332 Kč, a z této sumy lze usoudit, že se jedná o významnou částku, protože podíl těchto nákladů na celkových nákladech podniku v roce 2020 dosahoval 6 %.

Náklady na materiál by tedy měli být sledovány podrobněji. Vývoj nákladů na materiál v absolutní hodnotě v roce 2020 lze pozorovat na obrázku č. 33.

**Obrázek 33** Spotřeba materiálu za rok 2020 v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Ve všech kalkulacích se uplatňuje kalkulační členění nákladů podle způsobu přiřazení nákladů nákladovému objektu dle příčinné vazby a početně technických možností, tj. na náklady přímé a na náklady nepřímé. Některé položky kalkulací nákladů se člení ve vztahu k jednici prováděného výkonu a u jiných položek kalkulací se využívá rozdělení nákladů podle závislosti na vztahu k objemu.

V tabulce č. 18 lze pozorovat rekapitulaci členění nákladů z teoretické části a v účetní jednotce.

**Tabulka 18** Sledování nákladů v účetní jednotce

Členění nákladů	Sledování a vyčíslování nákladů		
	<i>podrobná kvantifikace</i>	<i>zběžné sledování</i>	<i>místo využití v účetní jednotce</i>
Podle druhu spotřebovaného externího vstupu (spotřeba surovin a materiálu, spotřeba služeb, osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaných aktiv, finanční náklady)	ano	ano	účetní software POHODA
Podle řízení hospodárnosti (náklady technologické a náklady obsluhy a řízení)	ne	ne	-
Podle vztahu k jednici prováděného výkonu (jednicové náklady a režijní náklady)	ano	ano	kalkulace
Podle způsobu přiřazení nákladů nákladovému objektu dle příčinné vazby a početně technických možností (přímé náklady a nepřímé náklady)	ano	ne	kalkulace
Podle místa vzniku (výrobní náklady a nevýrobní náklady)	ne	ne	-
Podle odpovědnostního hlediska (střediska: nákladová, zisková, rentabilní, investiční, výnosová, výdajová)	ne	ne	-
Podle závislosti na vztahu k objemu (variabilní náklady, fixní náklady)	ano	ano	kalkulace
Podle rozhodování (reálné náklady, oportunitní náklady)	ne	ne	-

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

### 5.2.1 Fixní náklady a variabilní náklady

Účetní jednotka vyčísluje fixní náklady a variabilní náklady pouze u položek kalkulační nazvaných vícepráce, do kterých spadají následující výrobní operace: páskování papírovou páskou, balení do krabic, vrtání, vkládání příloh, vlepování příloh. U ostatních položek kalkulační náklady podle objemu produkce členěny nejsou. V kalkulačních nejsou zohledněny odlišné vlastnosti fixních nákladů a variabilních nákladů, protože fixní náklady jsou předmětu kalkulační přičítány na základě odpracovaného objemu hodin na zakázce, čímž je s nimi kalkulováno jako s variabilními náklady. Variabilní náklady příčinně souvisí s kalkulační jednicí a lze je vztáhnout k objemu produkce. Ale fixní náklady se vážou k časovému období, na které se vytváří kapacita, a proto by měly být rozpočítány podle časového období a ne podle objemu produkce.

Výhodou dělení nákladů na fixní náklady a na variabilní náklady je skutečnost, že respektuje potřeby strategického, taktického a operativního řízení.

Neabsorpční kalkulace totiž pozorují přínos z prodeje konkrétního výkonu, čímž poskytují kvalitní podklady pro řízení zisku a nákladů. Konstrukce kalkulace neúplných variabilních nákladů vychází z dosažitelné ceny na trhu, od které jsou odečteny položky variabilních nákladů a zbytek částky tvoří příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

Doporučením je začít dělit náklady podle závislosti na objemu produkce, protože to umožňuje zjistit rentabilitu výrobků (náklady, výnosy, zisk), a tím řídit výrobovou strukturu podniku. Zdroje dat pro výpočet variabilních a fixních nákladů jsou ve firmě kvalitní a dostatečné. Navrhnuté členění nákladů na variabilní náklady a na fixní náklady je uvedeno v 19. a ve 20. tabulce.

**Tabulka 19** Navrhované členění nákladů účetní jednotky podle závislosti na objemu produkce:  
1. část

Identifikace nákladů účetní jednotky	Členění nákladů		
	variabilní	fixní	smíšené
Spotřeba přímého výrobního materiálu (spirály, pásky, folie, papír, aj.)	x		
Spotřeba ostatního materiálu (folie, pásky a palety určeny pro balení palet)	x		
Spotřeba režijního výrobního materiálu (mazadla strojů)	x		
Spotřeba pohonných hmot	x		
Spotřeba technologické elektrické energie (výrobní zařízení)	x		
Spotřeba provozní elektrické energie (topení, osvětlení)		x	
Spotřeba vody (pití, úklid, hygiena, provoz WC)			x
Náklady na úklid budov			x
Spotřeba plynu (topení)		x	
Spotřeba nákladů na administrativní činnosti		x	
Náklady na řízení podniku, správní náklady		x	
Náklady na opravu strojů - pravidelné		x	
Náklady na opravu strojů - nepravidelné	x		
Odbyt výrobků		x	
Poradenské, účetní a právní služby		x	
Výrobní kooperace (tisk, vazba katalogů)	x		
Náklady na udržování strojů : dodavatelské služby: broušení nožů a vrtáků	x		
Telekomunikační služby		x	
Dopravné – přeprava zakázek	x		
Pronájem výrobní haly		x	
Náklady na výpočetní techniku administrativních pracovníků		x	

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 20** Navrhované členění nákladů účetní jednotky podle závislosti na objemu produkce:  
2. část

Identifikace nákladů účetní jednotky	Členění nákladů		
	variabilní	fixní	smíšené
Náklady na informační systém podniku		x	
Cestovné			x
Náklady na webové stránky		x	
Náklady na školení a vzdělávání pracovníků		x	
Mzdové náklady, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění – dělníci ve výrobě	x		
mzdové náklady, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění – údržbář, administrativní pracovníci, vedení podniku		x	
mzdové náklady, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění – mistři, obchodníci			x
Provize		x	
Odpisy strojů, dlouhodobého hmotného majetku		x	
Leasingové poplatky		x	
Pojistné (auto, nesplacené stroje)		x	
Poplatky a ostatní daně (silniční daň)		x	
Úroky z půjček		x	

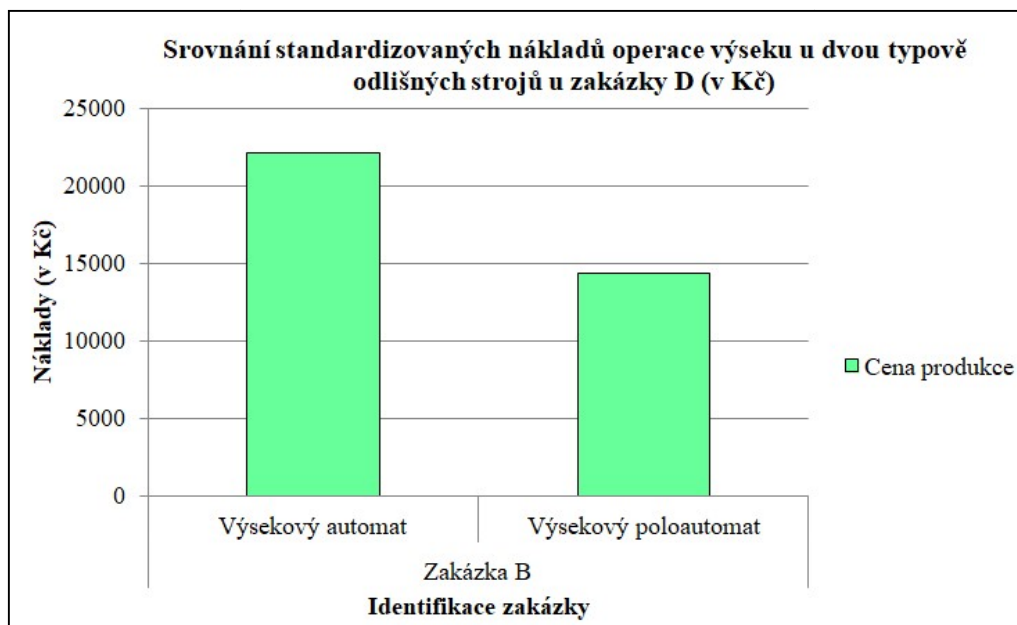
Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.2.2 Oportunitní a skutečné náklady

V účetní jednotce by bylo vhodné sledovat u některých výrobních operací oportunitní a skutečné náklady, protože jednu operaci lze alternativně vyrábět na více strojích, jejichž hodinová sazba, ale i rychlost v počtech kusů za hodinu je odlišná. Proto by měl být vybrán vždy výrobní stroj, který bude více optimalizovat cíl účetní jednotky, kterým jsou nejnižší náklady, aby mohl být produkt nabídnut za nejnižší možnou cenu. Kalkulované zakázky jsou obchodním oddělením nabídnuty zákazníkům vždy v nejnižší možné ceně. Výroba však na tuto skutečnost občas zapomíná a alokuje výrobu katalogů na jiný typ stroje, než je uvedený v kalkulaci, což může mít za následek záporný hospodářský výsledek zakázky.

Rozdíl nákladů operace výšek zakázky D mezi poloautomatickým strojem a automatickým strojem lze pozorovat na obrázku č. 34. Výšek této zakázky s 2 800 kusy katalogů by měl být proveden na poloautomatickém stroji, protože výroba na poloautomatickém stroji je o 7 783 Kč levnější než produkce na automatickém stroji.

**Obrázek 34** Srovnání alternativních nákladů operace výseku na dvou strojích odlišujících se rychlostí výseku v kusech za hodinu



Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

Sledováním oportunitních a reálných nákladů by se daly ušetřit náklady, protože by byla vybrána vždy nejlépe možná varianta produkce výrobní operace. Například by mistrům mohla být sestavena automatická tabulka, v které by sledovali nákladovost zakázky podle zvoleného typu stroje. Motivací by pro ně mohlo být procento odměny ze správného alokování zakázek na výrobní zařízení.

### 5.2.3 Účelové členění nákladů podle odpovědnosti

Vedení podniku nesleduje hospodaření samostatných jednotlivých útvarů a v podniku není stanovena žádná vnitropodniková cena mezi útvary. Proto nejsou dostupné informace o hospodaření jednotlivých středisek podle odpovědnosti. Aby mohlo vedení podniku sledovat výkonnost jednotlivých středisek, muselo by začít členit náklady podle odpovědnostního hlediska po linii útvarů. K realizaci by musely být stanoveny vnitropodnikové ceny a zavedeno vnitropodnikové účetnictví.

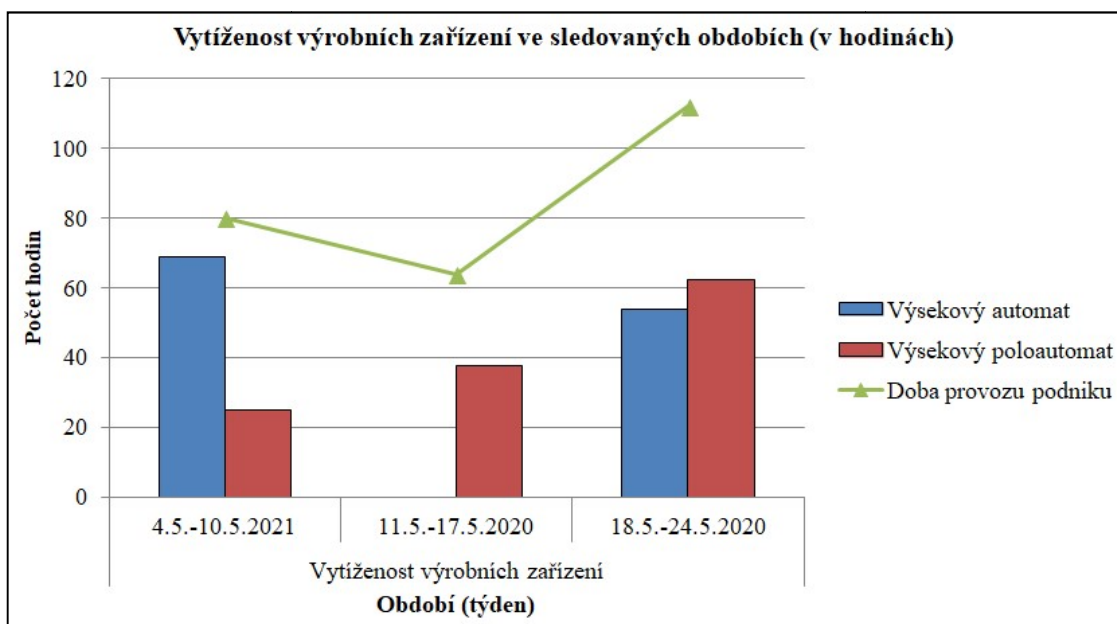
Členění nákladů podle odpovědnosti by mohlo vypadat následovně. Obchodní oddělení má odpovědnost za stanovení prodejní ceny prostřednictvím kalkulace a za nákupní ceny materiálu na zakázky. Oproti tomu útvar výroby zodpovídá za kvalitu a produktivitu práce dělníků, čímž ovlivňuje rychlost provedených operací, a může tak šetřit nebo promrhat náklady spotřebovaných odpracovaných hodin.

### 5.3 Sledování výkonů

Sledovanými naturálními výkony v podniku jsou na všech úrovních řízení objem produkce, který koresponduje s objemem prodeje. Dále se pozoruje produktivita pracovníků, ziskovost celých zakázek a spotřeba pohonných hmot osobních automobilů a vysokozdvizných vozíků. Z hodnotových výkonů je sledován hlavně čistý obrat výnosů v každém měsíci, na jehož hodnotě se nejvíce podílely tržby z prodeje zboží, které jsou představeny katalogy, do kterých je provedena operace výsek.

Není sledována ziskovost jednoho produktu, vytíženost strojů ani počet zhotovených kusů podle provedených výrobních operací. Vytíženost výrobních strojů je však vhodné sledovat, protože se zvyšujícím se rozsahem produkce se snižuje hladina fixních nákladů na jednotku výrobku. A opačně, pokud se vyrobí menší počet kusů než je optimální, výrobky jsou dražší, protože fixní náklady na jeden kus rostou. Tzn., že pokud se v účetní jednotce snižuje počet vyrobených kusů, stoupají náklady vázané na časové období. Na obrázku č. 35 je zobrazena vytíženost dvou výsekových strojů v květnu roku 2020. Zelená linka představuje dobu podniku v aktivním provozu, doba činnosti výsekového automatu je označena modře a doba produkce výsekového poloautomatu červeně. Z tohoto obrázku je jasné, že v podniku ve sledovaných obdobích existovala volná kapacita výrobních strojů.

**Obrázek 35** Vytíženost výrobních zařízení ve sledovaných obdobích



Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

## 5.4 Kalkulace a jejich kontrola

Kalkulační systém účetní jednotky je tvořen předběžnými operativními kalkulacemi a výslednými kalkulacemi. Předběžné operativní kalkulace nákladů počítají se všemi náklady výkonů a jsou tzv. absorpčními kalkulacemi. Oproti tomu výsledné kalkulace podniku kvantifikují pouze část nákladů podniku, respektive skutečnou spotřebu přímých mzdových nákladů a spotřebu technologické energie strojů. Mezi kalkulacemi existují metodické rozdíly mezi obsahem nákladů.

Problém nastává ve vyhodnocování odchylek nákladů mezi operativní kalkulací a výslednou kalkulací. Protože ve výsledné kalkulaci není počítáno s náklady materiálu (spotřeba pásky, spotřeba folie, spotřeba krabic, aj.), ale v předběžné kalkulaci tyto náklady zahrnuté jsou. Z toho vyplývá, že suma nákladů uvedená v operativní kalkulaci není metodicky homogenní se sumou nákladů uvedených ve výsledné kalkulaci. Přestože standardizované náklady a skutečné náklady nejsou komparativní, srovnávají se, což má za následek chybné interpretace výsledků hospodaření zakázek, protože, ač se některé zakázky tváří jako ziskové, ve skutečnosti tomu tak není, díky chybějícím nákladovým položkám ve výsledné kalkulaci. Typickým příkladem je porovnání odchylek zakázky A, která je uvedena v tabulce č. 11. Pokud se však do výsledné kalkulace nákladů započtou i kalkulované náklady z operativní kalkulace, které obsahují materiálové položky, hospodářský výsledek zakázky A již není kladný, ale záporný, což výrazně mění úhel pohledu vedení podniku. Odchylka nákladů zakázky A je vyčíslena metodicky správně v tabulce č. 21.

**Tabulka 21** Odchylka nákladů zakázky A

Identifikace zakázky	Operativní kalkulované náklady	Skutečné náklady	Odchylka nákladů
Zakázka A	16 289 Kč	23 026 Kč	překročení 6 737 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Existují dvě možnosti řešení tohoto problému. Prvním východiskem je z předběžné operativní kalkulace odebrat plánované náklady, které nejsou předmětem výsledné kalkulace. Druhou možností je doplnit výslednou kalkulaci o náklady, které v ní nejsou uvedeny.



### 5.4.1 Sledování odchylek kalkulací

Vedení podniku sleduje odchylky nákladů pouze zběžně. Neboli pokud je dosaženo úspory nákladů, již nejsou odchylky dále řešeny. Pokud je zakázka ztrátová, generální ředitel zjišťuje, proč tomu tak je, ale ne podrobně.

Doporučením je sledovat alespoň odchylky mzdových nákladů a nákladů agenturních pracovníků, protože podíl těchto nákladů na celkových nákladech činil 32 % za rok 2020 a absolutně dosahoval částky 35 212 290 Kč. Měly by se tedy ve společnosti kvantifikovat alespoň kvantitativní a kvalitativní odchylky nákladů na pracovníky. Zadání ilustračního příkladu na odchylky lze vidět v tabulce č. 22 a návod na jejich kvantifikaci lze pozorovat v další tabulce č. 23. Celková odchylka osobních přímých nákladů činila -5702 Kč, z toho byla způsobena kvalitativní odchylkou v hodnotě -2537 Kč (změnou mzdového tarifu) a kvantitativní odchylkou s částkou -3165 Kč (změna spotřebovaných hodin lidské práce).

**Tabulka 22** Zadání modelového příkladu na kvantifikaci odchylek

Identifikace	Hodinový tarif pracovníka v Kč	Počet odpracovaných hodin
Plán	150 Kč	37,9 hod.
Skutečnost	193 Kč	59 hod.

Zdroj: Vlastní zpracování podle interního informačního systému

**Tabulka 23** Celková, kvantitativní a kvalitativní odchylka nákladů na pracovníky

Název + výpočet	Poznámka
<p><i>Celková odchylka osobních přímých nákladů</i></p> $O_p^* = O_p^* + Q_q^* = -2537 \text{ Kč} + (-3165 \text{ Kč}) = -5702 \text{ Kč}$	<p><math>O_p^*</math> – cenová odchylka hodinového tarifu,  <math>Q_q^*</math> – množstevní odchylka osobních nákladů</p>
$O_p^* = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} = (150 \text{ Kč} - 193 \text{ Kč}) * 59 \text{ hod.} = -2537 \text{ Kč}$	<p><math>c_{st}</math> - plánovaný mzdový tarif,  <math>c_{sk}</math> - skutečný mzdový tarif,  <math>Q_{sk}</math> - skutečný objem odpracovaných hodin</p>
$Q_q^* = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} = (37,9 \text{ hod} - 59 \text{ hod}) * 150 \text{ Kč} = -3165 \text{ Kč}$	<p><math>c_{st}</math> - plánovaný mzdový tarif,  <math>Q_{sk}</math> - skutečný objem odpracovaných hodin,  <math>Q_{st}</math> - standardní objem odpracovaných hodin</p>

Zdroj: Vlastní zpracování

## **5.5 Rozpočty**

Účetní jednotka sleduje celkový zisk za měsíc porovnáním nákladů a výnosů, na který adekvátně reaguje a podle zjištěného stavu koná nápravná opatření (snižování nákladů, zvyšování výnosů). Sleduje tedy hodnotu nákladů a výnosů ve vzájemné interakci až po uskutečnění daných rozhodnutí.

Pokud by se majitelé podniku rozhodovali podle rozpočtů, předem by věděli o situacích, které mohou nastat v budoucnosti a problémy by mohli řešit dříve nebo by vůbec nemusely nastat.

## **5.6 Rozhodovací úlohy**

V účetní jednotce se řeší spíše operativní rozhodovací úlohy než strategické úlohy. Řeší se hlavně ziskovost zakázek, cenotvorba, spotřeba odpracovaných hodin a peněžní zajištění nákladů na mzdy a odměny personálních pracovníků.

### **5.6.1 Expanze nabídky podniku do zahraničí**

Protože v podniku existují volné kapacity strojů, mohla by účetní jednotka expandovat na další zahraniční trhy, aby byla lépe využita výrobní kapacita strojů, díky čemuž se zvýší objem produkce a klesne hodnota fixních nákladů připadajících na jednotku výrobku, a důsledkem je i snížení ceny prodávaného výrobku.

### **5.6.2 Investiční rozhodnutí**

Pokud je pořizováno výrobní zařízení, investice do něj nejsou hodnoceny podle metod, kterými jsou např. čistá současná hodnota, index rentability, vnitřní výnosové procento, doba návratnosti, metoda nákladů a užiteků či výnosnost investic.

## 6 Závěr

Hlavní objekt zkoumání manažerského účetnictví představuje účetní jednotka zaměřená na polygrafický průmysl, jejímž předmětem podnikání je výroba, služby a obchod. Firma svou produkci plánuje na základě objednávek, neboli jde o zakázkovou výrobu. 80 – 90 % zakázek je ve výrobě zpracována do 20 dní od jejich započetí. Přestože výroba zakázek je poměrně rychlá, na konci účetního období existují rozpracované zakázky, jejichž náklady by bylo vhodné vůči novému účetnímu období zohlednit jejich aktivací pomocí nákladových účtů. Ve výrobě jsou většinou prováděny operace, které na sebe navzájem navazují.

Firemní organizační struktura je liniově – štábní a z hlediska ekonomické struktury se v podniku nachází investiční středisko vedení podniku, ziskové středisko obchodní oddělení a nákladová střediska výroba, údržba, správa, odbyt a úklid. V roce 2020 disponoval podnik průměrně 27 zaměstnanci a 41 agenturními pracovníky.

Celkové skutečné náklady společnosti jsou sledovány ve druhovém členění podle finančního účetnictví v účetním softwaru POHODA a vybrané skutečné přímé náklady (přímé mzdy, přímá spotřeba technologické energie v Kč) spotřebovaného počtu odpracovaných hodin lidského kapitálu a spotřebované technologické energie stroje ve výsledné kalkulaci. Kromě těchto nákladů je měsíčně sledován počet odpracovaných hodin v podniku, mzdové náklady a náklady na odměny personálních pracovníků, podíl jednicových hodin a režijních hodin na celkových odpracovaných hodinách ve výrobě. Podnik by se měl zamyslet i nad členěním nákladů podle rozhodování na reálné náklady a na oportunitní náklady. Také by bylo vhodné sledovat rozdělení nákladů podle vztahu k objemu produkce na náklady fixní a na náklady variabilní, aby bylo možné sledovat přínos jednotlivých zakázek na celkovém výsledku hospodaření. Při pozorování útvaru výroba bylo zjištěno, že lze alternativně provádět konkrétní výrobní operace (výsek, perforace, zavírání, řezání) na více výrobních strojích, které se od sebe technologicky liší. Útvar výroby by měl respektovat kalkulovaný stroj v zakázce, aby nedocházelo k překračování standardizovaných nákladů.

Z hlediska výkonů se sleduje hlavně objem vyrobených kusů, produktivita práce dělníků a čistý obrát výnosů. Bylo by vhodné sledovat i vytíženost strojů a zvyšovat ji, aby mohly být zlevněny produkty účetní jednotky.

V komparaci jsou sledovány výnosy a náklady, aby se vidělo, jak si firma stojí. Když by však byly zpracovány rozpočty, mohlo by vedení podniku na některé problémy přijít dříve nebo jim dokonce předejít.

Kalkulační systém podniku obsahuje předběžné operativní kalkulace, výsledné kalkulace a kalkulace cen. Celkové náklady operativní kalkulace jsou porovnávány s náklady výsledné kalkulace, která obsahuje pouze náklady na spotřebu pracovních hodin odpracovaných na zakázce a spotřebu technologické energie strojů. Protože se v těchto dvou kalkulacích srovnávají nehomogenní skupiny nákladů, je sledovaná odchylka nákladů kontraproduktivní, neboť ukazuje zkreslené informace. Vybrané sledované náklady výsledné kalkulace jsou pouze částí celkových kalkulovaných nákladů v operativní kalkulaci. Bylo by dobré upravit buďto výslednou kalkulaci nebo předběžnou operativní kalkulaci tak, aby oba druhy kalkulací byly naplněny obsahově stejnými náklady. Společnost by měla zavést i vyčíslování kvantitativních a kvalitativních odchylek u nákladů na mzdy a na agenturní pracovníky, neboť podíl těchto nákladů na celkových nákladech je 32 % za rok 2020.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Knihy

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, 2012. *Management and cost accounting*. 8. vydání. Londýn: CENGAGE Learning. 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

DUŠEK, Jiří, 2019. *Vnitropodnikové účetnictví: Praktický návod s podklady pro jeho zavedení*. Praha: Tiskárna v Ráji. 136 s. ISBN 978-80-271-2544-9.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, PETERA, Petr 2019. *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody* [e-kniha]. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 416 s. (PDF). [cit. 2020-03-28]. ISBN 978-80-7598-487-6. Dostupné z [www: https://obchod.wolterskluwer.cz/cz/manazerske-ucetnictvi-nastroje-a-metody-3-upravene-vydani.p5759.html](http://www.obchod.wolterskluwer.cz/cz/manazerske-ucetnictvi-nastroje-a-metody-3-upravene-vydani.p5759.html)

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav, 2008. *Manažerské účetnictví* [e-kniha]. Praha: Grada Publishing. 264 s. (PDF). [cit. 2020-02-29]. ISBN 978-80-247-7789-4. Dostupné z [www: https://www.martinus.cz/?uItem=137787](http://www.martinus.cz/?uItem=137787)

KRÁL, Bohumil a kol., 2018. *Manažerské účetnictví* [e-kniha]. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. 792 s. (PDF). [cit. 2020-2-29]. ISBN 978-80-7261-569-8. Dostupné z [www: https://www.alza.cz/media/manazerske-ucetnictvi-4-rozsirene-a-aktualizovane-vydani-d5534807.htm?o=1](http://www.alza.cz/media/manazerske-ucetnictvi-4-rozsirene-a-aktualizovane-vydani-d5534807.htm?o=1)

LANDA, Martin, POLÁK, Michal, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling* [e-kniha]. Praha: Grada Publishing. 280 s. (PDF). [cit. 2020-2-29]. ISBN 978-80-247-7988-1. Dostupné z [www: https://www.alza.cz/media/manazerske-ucetnictvi-a-controlling-d430065.htm?o=1](http://www.alza.cz/media/manazerske-ucetnictvi-a-controlling-d430065.htm?o=1)

MARTINOVIČOVÁ, Dana, KONEČNÝ, Miloš, VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. 224 s. ISBN 978-80-271-2034-5.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi* [e-kniha]. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. 736 s. (PDF). [cit. 2020-02-29]. ISBN 978-80-247-7035-2. Dostupné z [www: https://www.alza.cz/media/ekonomicke-a-financni-rizeni-firmy-d409612.htm](http://www.alza.cz/media/ekonomicke-a-financni-rizeni-firmy-d409612.htm)

POPEŠKO, Boris, PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení* [e-kniha]. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. 264 s. (PDF). [cit. 2020-2-29]. ISBN 978-80-271-9050-8. Dostupné z www: [https://www.grada.cz/moderni-metody-rizeni-nakladu-\(1\)-8972/](https://www.grada.cz/moderni-metody-rizeni-nakladu-(1)-8972/)

SYNEK, Miloslav a kol., 2011. *Manažerská ekonomika* [e-kniha]. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing. 480 s. (PDF). [cit. 2020-2-29]. ISBN 978-80-247-7528-9. Dostupné z www: <https://www.alza.cz/media/manazerska-ekonomika-d471071.htm?o=1>

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, FIBÍROVÁ, Jana, 2010. *Reporting* [e-kniha]. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. 224 s. (PDF). [cit. 2020-2-29]. ISBN 978-80-247-6708-6. Dostupné z www: <https://www.alza.cz/media/reporting-d340986.htm>

## **Internetové zdroje a právní předpisy**

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, 2019. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů - České účetní standardy pro podnikatele. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2019 [cit. 2021-10-9]. Dostupné z www: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY, 2021. *JUSTICE.CZ: Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2021-10-11]. Dostupné z www: <https://www.justice.cz/>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví.

## 8 Přílohy

### Seznam příloh

Příloha I Druhy účetnictví a jejich podrobnější charakteristika .....	117
Příloha II Účtování v jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavě .....	118
Příloha III Účelové členění nákladů .....	121
Příloha IV Kalkulační vzorce .....	122
Příloha V Charakteristika metod přiřazování režijních nepřímých nákladů předmětu kalkulace .....	131
Příloha VI Podmínky působící na volbu kalkulace .....	137
Příloha VII Obecná schémata metod evidencí a kalkulací nákladů.....	139
Příloha VIII Systémy výrobních rozpočtů .....	141
Příloha IX Formy rozpočtů .....	144
Příloha X Metody stanovení režijních nákladů u rozpočtů.....	146
Příloha XI Charakteristika a obecná kvantifikace odchylek.....	149
Příloha XII Rozvaha, výkaz zisku a ztrát a jejich horizontální a vertikální analýza .....	151
Příloha XIII Interní výsledovka účetní jednotky .....	162
Příloha XIV Popis agendy v softwaru POHODA.....	163
Příloha XV Agendy programu POHODA .....	164
Příloha XVI Klávesové zkratky softwaru POHODA .....	165

### Seznam obrázků v přílohách

Obrázek: I Druhy účetnictví .....	117
Obrázek: II Schéma jednookruhové účetní soustavy.....	119
Obrázek: III Schéma dvouokruhové účetní soustavy .....	120
Obrázek: IV Účelové členění nákladů .....	121
Obrázek: V Struktura typového kalkulačního vzorec.....	123
Obrázek: VI Struktura retrográdního vzorce .....	125
Obrázek: VII Struktura ceny metody kalkulace variabilních nákladů.....	126
Obrázek: VIII Struktura kalkulačního vzorce oddělující fixní a variabilní náklady .....	127
Obrázek: IX Struktura dynamické kalkulace podle Hradeckého, Lanči, Šiška, Landy a Poláka.....	128
Obrázek: X Struktura dynamické kalkulace podle Krále, Popeska a Papadaki.....	128
Obrázek: XI Struktura kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů .....	129
Obrázek: XII Struktura ceny metody kalkulace přímých nákladů .....	130
Obrázek: XIII Metoda dělením prostá .....	131
Obrázek: XIV Metoda dělením stupňová .....	132
Obrázek: XV Metoda dělením s poměrovými čísly .....	133
Obrázek: XVI Obecné vzorce procenta přírážky a sazby nepřímých nákladů .....	134
Obrázek: XVII Metoda kalkulace přírážková.....	135
Obrázek: XVIII Prostá metoda .....	139
Obrázek: XIX Fázová metoda .....	139
Obrázek: XX Zakázková metoda.....	139
Obrázek: XXI Stupňová metoda.....	140
Obrázek: XXII Odčítací metoda .....	140
Obrázek: XXIII Rozčítací metoda .....	140
Obrázek: XXIV Schéma soustavy rozpočtů .....	142

Obrázek: XXV Systém podnikových plánů a rozpočtů s důrazem na hlavní výdělečnou činnost výrobních firem .....	143
Obrázek: XXVI Členění odchylek.....	149
Obrázek: XXVII Vertikální a horizontální analýza vybraných položek rozvahy graficky (v %).....	157
Obrázek: XXVIII Agenda (Vydané faktury) .....	163

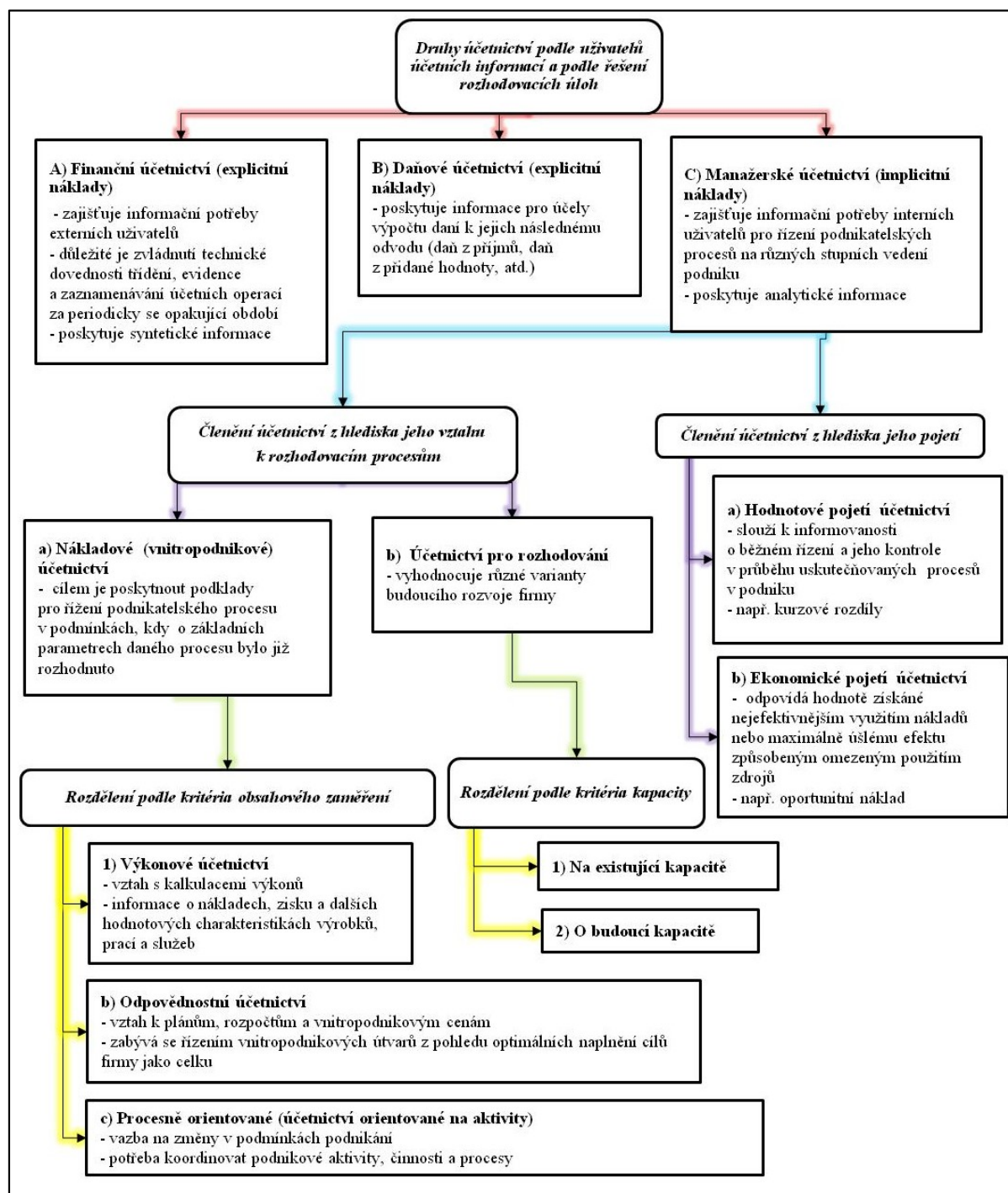
## Seznam tabulek v přílohách

Tabulka: I Podmínky působící na volbu kalkulace – 1. část .....	137
Tabulka: II Podmínky působící na volbu kalkulace – 2. část .....	138
Tabulka: III Formy rozpočtů – 1. část .....	144
Tabulka: IV Formy rozpočtů – 2. část .....	145
Tabulka: V Charakteristika a kvantifikace odchylek jednicových nákladů .....	150
Tabulka: VI Rozvaha (v tis. Kč) – aktiva (1/2) .....	151
Tabulka: VII Rozvaha (v tis. Kč) – aktiva (2/2).....	152
Tabulka: VIII Horizontální analýza aktiv – meziroční absolutní změna aktiv v netto hodnotě (v tis. Kč) .....	153
Tabulka: IX Horizontální analýza aktiv – meziroční relativní změna aktiv v netto hodnotě (v %).....	153
Tabulka: X Vertikální analýza aktiv v netto hodnotě (v %).....	154
Tabulka: XI Rozvaha (v tis. Kč) - pasiva .....	154
Tabulka: XII Horizontální analýza pasiv – meziroční absolutní změna pasiv (v tis. Kč) .....	155
Tabulka: XIII Horizontální analýza pasiv – meziroční relativní změna pasiv (v %) .....	155
Tabulka: XIV Vertikální analýza pasiv (v %) .....	156
Tabulka: XV Výkaz zisků a ztrát (v tis. Kč).....	158
Tabulka: XVI Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty – meziroční absolutní změna (v tis. Kč) .....	159
Tabulka: XVII Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty – relativní meziroční změna (v %) .....	160
Tabulka: XVIII Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty (v %) .....	161
Tabulka: XIX Zjednodušená výsledovka účetní jednotky.....	162
Tabulka: XX Hlavní nabídka programu POHODA.....	164
Tabulka: XXI Klávesové zkratky a jejich funkce v účetním softwaru POHODA (1. část) ...	165
Tabulka: XXII Klávesové zkratky a jejich funkce v účetním softwaru POHODA (2. část) ..	166



## Příloha I Druhy účetnictví a jejich podrobnější charakteristika

Obrázek: I Druhy účetnictví



26

Zdroj: Vlastní zpracování podle Fibírová a kol., 2019, s. 11-15; Král a kol., 2018, s. 21-27; Lazar, 2012, s. 1-2; Petřík, 2009, s. 26-27; Popesco, Papadaki, 2016, s. 27-29;

<sup>26</sup> Někdy je odděleno pouze finanční účetnictví od manažerského účetnictví (Lazar, 2012, s. 1; Popesco, Papadaki, 2016, s. 27), a jindy se ještě mimo výše uvedené druhy účetnictví vymezuje zvláště daňové účetnictví (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 43; Král a kol., 2018, s. 22; Petřík, 2009, s. 26-27). Podle Synka je daňové účetnictví subsystemem finančního účetnictví (2012, s. 84).

## **Příloha II Účtování v jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavě**

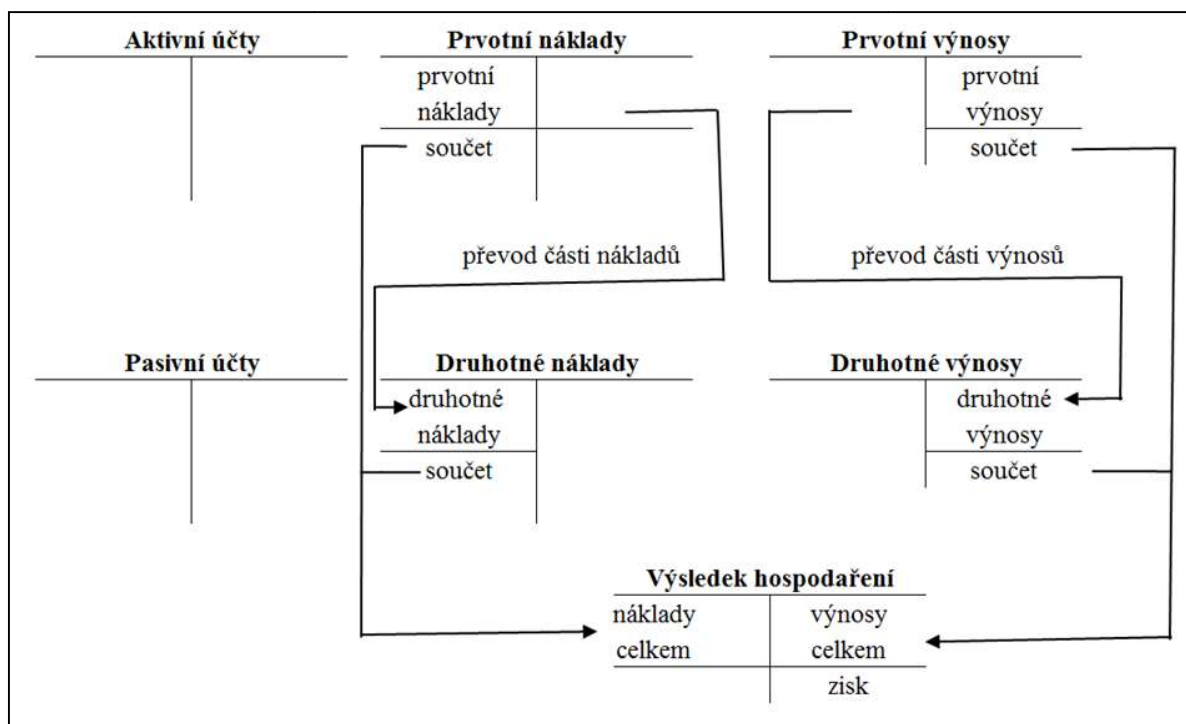
Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat dvěma formami a jejich kombinací:

- 1. analytickou evidencí finančního účetnictví, čímž se vytvoří jednookruhová účetní soustava;
- 2. samostatným účetním okruhem použitím účtů volných účtových tříd 8 a 9, čímž se vytvoří dvouokruhová účetní soustava;
- 3. kombinací analytické evidence finančního účetnictví a samostatného účetního okruhu (Čechová, 2011, s. 29; Lazar, 2012, s. 1).

## Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová organizace účetnictví zajišťuje požadavky finančního i nákladového účetnictví v jediném okruhu analytického členění syntetických účtů finančního účetnictví (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 105; Král a kol., 2018, s. 123). Běžné náklady a výnosy podle vnitropodnikových útvarů se sledují na analytických účtech nebo v analytické evidenci účtové třídy 5 Náklady a 6 Výnosy (Lazar, 2012, s. 28). Do účtových skupin 59 *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a 69 *Převodové účty* se zařadí vnitropodnikové náklady a vnitropodnikové výnosy (Ministerstvo financí České republiky, 2019, Český účetní standard pro podnikatele č. 001, Účty a zásady účtování na účtech, 2. Obsahové vymezení, 2.5. Vnitropodnikové účetnictví, 2.5.2. Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat). Pomocí účtů 599 a 699 se provádí rozúčtování nákladů „nevýrobních“ středisek a vzájemně poskytované výkony jednotlivých „výrobních“ středisek (Čechová, 2011, s. 31). Systém je vhodný pro většinu malých a středních podniků (Landa, Polák, 2008, s. 28). Systém jednookruhové účetní soustavy lze vidět na obrázku č. II.

**Obrázek: II** Schéma jednookruhové účetní soustavy

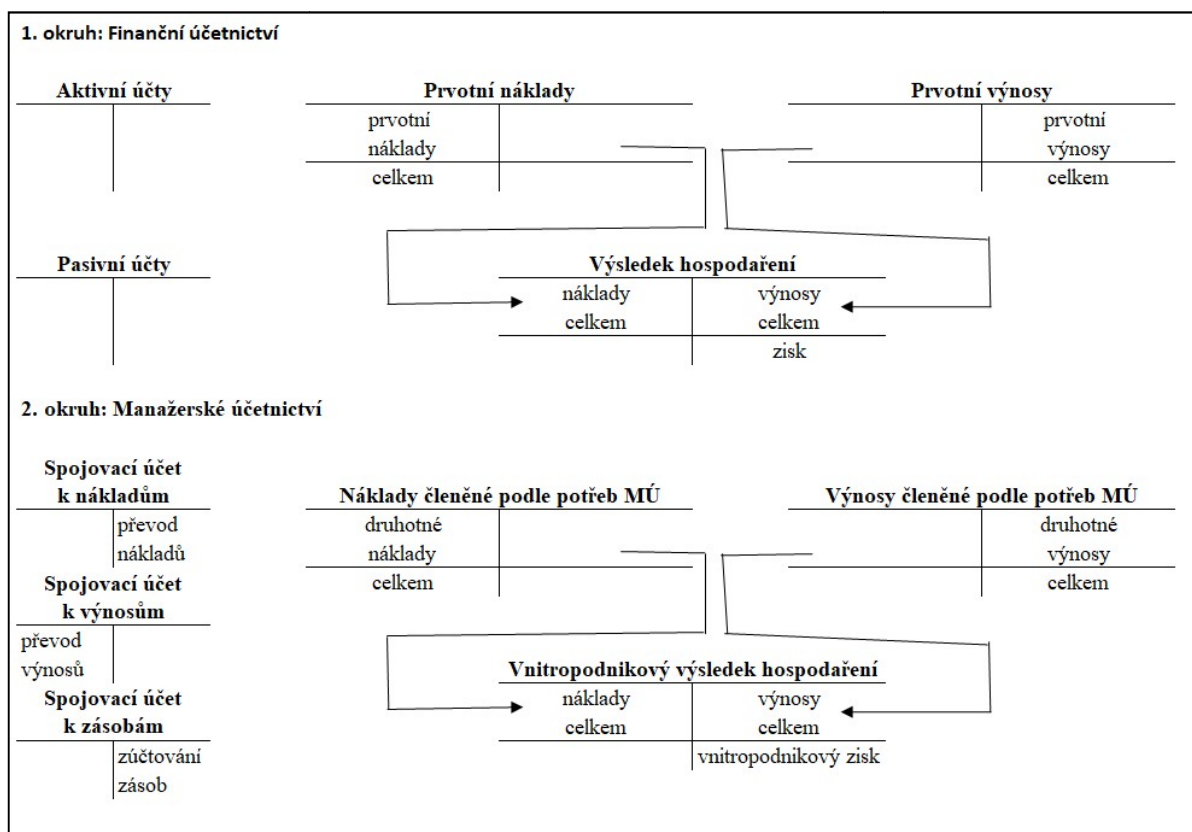


Zdroj: Landa, Polák, 2008, s. 29

## Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová organizace účetnictví zajišťuje přístup k manažerským informacím a k informacím finančního účetnictví odděleně pomocí dvou samostatných soustav analytických účtů, které však mají mezi sebou vazby ve formě spojovacích účtů (spojovací účet k nákladům, spojovací účet k výnosům, spojovací účet k zásobám) a rozdílových účtů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 106; Král a kol., 2018, s. 119; Lazar, 2012, s. 40). Podle účtové osnovy pro podnikatele jsou v druhém okruhu využívány podrozvahové účtové třídy 8 a 9 (Lazar, 2012, s. 40). „Každá nákladová a výnosová položka je zúčtována dvakrát, jednou ve finančním účetnictví a podruhé je převedena pomocí spojovacích účtů do účetnictví nákladového“ (Čechová, 2011, s. 35). Systém dvouokruhové účetní soustavy je znázorněn na obrázku č. III.

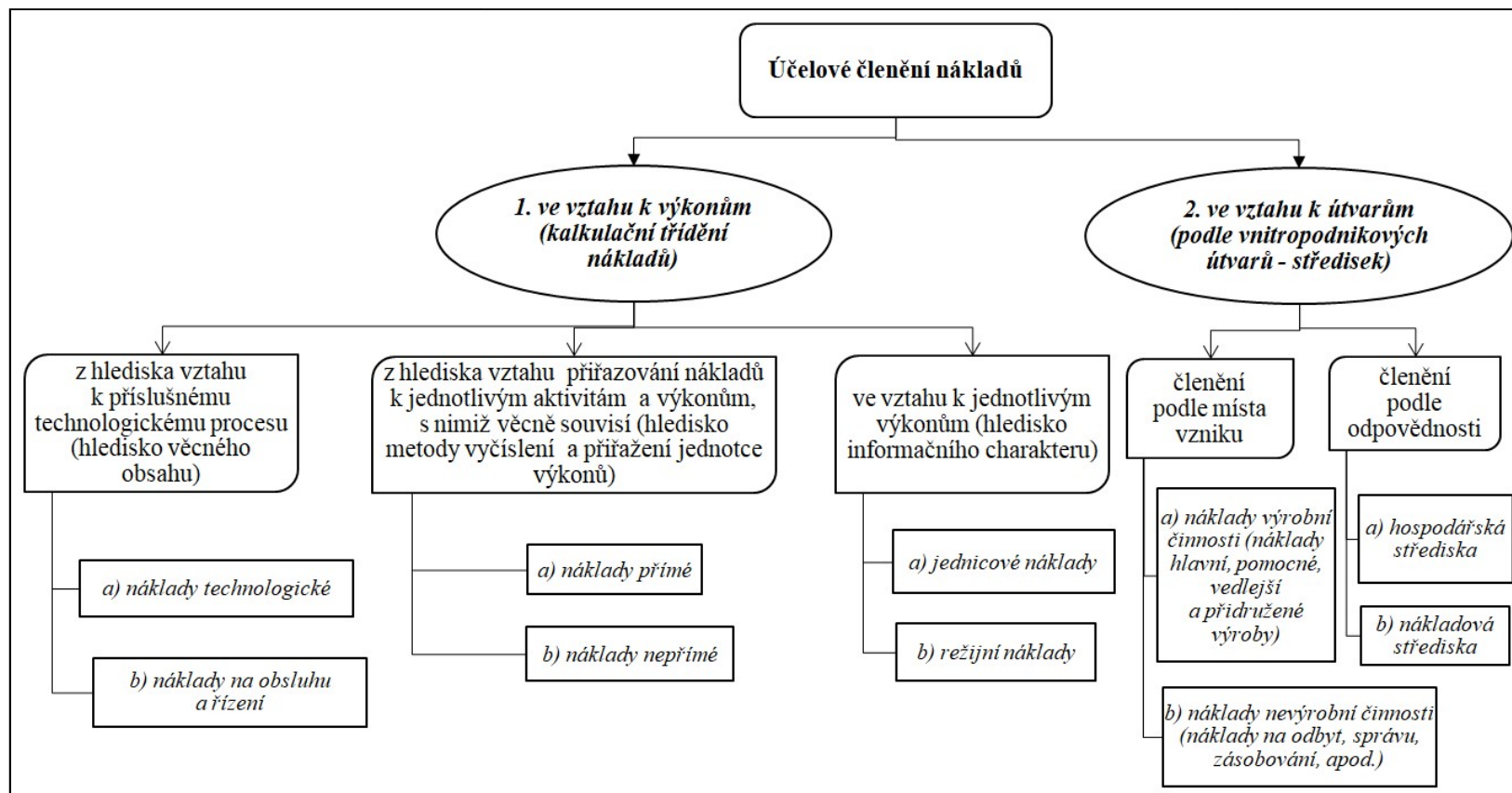
**Obrázek: III** Schéma dvouokruhové účetní soustavy



Zdroj: Landa, Polák, 2008, s. 30

### Příloha III Účelové členění nákladů

Obrázek: IV Účelové členění nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, str. 75-80; Synek, 2012, s. 81

## **Příloha IV Kalkulační vzorce**

### Kalkulace plných nákladů (Absorpční kalkulace)

#### *Typový/Klasický kalkulační vzorec*

Tento vzorec statisticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadající na jednotku výkonu (Fibířová a kol., 2019, s. 238; Král a kol., 2018, s. 169; Synek, 2011, s. 102).

Omezením kalkulace je, že předpokládá neměnný objem a sortiment výrobků (Král a kol., 2018, s. 169; Synek, 2011, s. 117). Fixní náklady přiřazené výkonům podle předpokládaného objemu a struktury výkonů jsou hrazeny skutečnými prodanými výkony. Pokud se liší předpokládaný objem výkonů od jejich skutečně prodaného objemu, čímž se změní i struktura kalkulovaných výkonů, vznikají v účetnictví rozdíly mezi skutečnými fixními náklady a „uznanými“ fixními náklady (Král a kol., 2018, s. 166; Popesko, Papadaki, 2016, s. 79).

Významným jevem je „kruhové působení fixních nákladů“ alias „spirála smrti“. Dochází k němu, když je skutečné využití kapacity nižší než předpokládané využití kapacity, což vede k nárůstu průměrných fixních nákladů alokovaných na jednotlivé druhy výkonů a jejich jednice. Tím se zvýší i plné náklady jednice, které překročí prodejní cenu produktu, a management firmy tento výkon odstraní z nabídky jako „ztrátové“, což vede k dalšímu snížení využití kapacity a „spirála“ začíná nanovo (Král a kol., 2018, s. 168-170). Nutný je poznatek, že změny v objemu výkonů nezpůsobují zvyšování fixních nákladů, protože fixní náklady nejsou přímo vázány na jednotku výkonu (Čechová, 2011, s. 101).<sup>27</sup>

Tento kalkulační vzorec je používán hlavně pro potřeby plánování nákladů a kontrolu rentability výkonů, pro úvahy, které položky zahrnout do ocenění změny stavu zásob vlastní činnosti ve finančním účetnictví, dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti produkovaných výkonů, stanovení cen individuálně vyráběných zakázek, posouzení uhrazení všech nákladů určitou prodejní cenou, jako měřítko konkurenceschopnosti a má schopnost měřit vliv využití kapacity fixních nákladů na zisk (Fibířová a kol., 2019,

---

<sup>27</sup> „Při rostoucím objemu výkonu sice klesá podíl jednotky výkonu na fixních nákladech, ale nemá to přímo s jednotkou výkonu nic společného. Každé zařízení má určitou kapacitu a musí se hledat její optimální využití.“ Pouze variabilní náklady jsou příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu a fixní náklady se berou v úvahu jako nedělitelný celek vynaložený pro zajištění podmínek pro podnikání v určitém časovém období a v určitém objemu (Čechová, 2011, s. 101).



s. 240, 244; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178; Král a kol., 2018, s. 151; Landa, Polák, 2008, s. 39; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 198).

Tento typ vzorce není vhodným podkladem pro řešení rozhodovacích úkolů (Fibírová a kol., 2019, s. 239; Čechová, 2011, s. 96; Král a kol., 2018, s. 151).

Na V. obrázku lze pozorovat složení absorpční kalkulace.

**Obrázek: V** Struktura typového kalkulačního vzorec

<p>1 Jednicový/přímý materiál (<i>suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný materiál, výrobní obaly</i>)</p> <p>+ 2 Jednicové/ přímé osobní náklady (<i>hrubé mzdy produkčních pracovníků – tj. časová i úkolová mzda, prémie, odměny, příplatky; sociální zabezpečení a zdravotní pojištění přímo související s kalkulovanými výkony</i>)</p> <p>+ 3 Ostatní jednicové/přímé náklady (<i>technologické palivo, technologické energie, odpisy výrobního zařízení, opravy a udržování, nakupované externí služby, ztráty ze zmetků a vadné výroby, licenční poplatky stanovené na kus</i>)</p> <hr/> <p>= <b>Jednicové náklady výkonu</b></p> <p>+ 4 Výrobní / provozní režie (<i>režijní mzdy, režijní odvody sociálního zabezpečení a sociálního pojištění, opotřebení nástrojů, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba energie, náklady na opravy, náklady na technický rozvoj, režijní materiál</i>)</p> <hr/> <p>= <b>Vlastní náklady výroby/provozu</b></p> <p>+ 5 Správní režie (<i>osobní náklady řídicích a administrativních pracovníků, odpisy provozních budov a dalšího dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, telefonní poplatky, nájemné, poštovné, a další, které nepatří do předchozích položek</i>)</p> <hr/> <p>= <b>Vlastní náklady výkonu</b></p> <p>+ 6 Odbytová režie (<i>náklady na propagaci, prodej, expedice, dopravu produktů</i>)</p> <p>+ 7 Zásobovací režie (<i>náklady na pořízení materiálových vstupů a jejich skladování do fáze výdeje do výroby</i>)</p> <hr/> <p>= <b>Úplné vlastní náklady výkonu</b></p> <p><u>Zisk (ztráta)</u></p> <hr/> <p>= <b>Cena výkonu</b></p>
---

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 96; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177-178; Král a kol., 2018, s. 151; Landa, Polák, 2008, s. 39-40; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 73; Popesko, Papadaki, 2016, s. 71; Synek, 2011, s. 101

### ***Kalkulace ABC (Activity Based Costing)***

Protože se snižuje podíl přímých nákladů vůči nepřímým nákladům a narůstá podíl režijních nákladů nutných k zajištění kontrolních, pomocných, obslužných, informačních a dalších aktivit, je nutné zpřesnit způsob přiřazení nákladů finálním výkonům tak, aby byl co nejzřejmější jejich přínos k celopodnikovým výsledkům (Král a kol., 2018, s. 189; Landa, Polák, 2008, s. 47).

Kalkulace ABC přiřazuje náklady předmětu kalkulace podle aktivit, činností a procesů<sup>28</sup>, neboli nachází postup vyjádření příčinného vztahu mezi výkonem a náklady, a je chápána jako informační podpora řízení podnikových aktivit (Čechová, 2011, s. 102; Král a kol., 2018, s. 187-188; Landa, Polák, 2008, s. 46-47; Popesko, Papadaki, 2016, s. 137-138). Nejdříve se přiřadí náklady aktivitám, které se následně alokují přes rozvrhové základny plynoucí z rozsahu aktivit, a poté se náklady přepočítají na nákladový objekt (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 209; Popesko, Papadaki, 2016, s. 138).<sup>29</sup>

Metoda přináší nové informace zejména pro řízení aktivit, činností, procesů po linii výkonů a po linii útvarů (Král a kol., 2018, s. 195). Jedná se o kvantifikaci nákladů na obslužné procesy a činnosti nevýrobní povahy, tj. plánování, výzkum a vývoj, konstrukce a technologie práce, prodej, kontrola kvality, zásobování, odbyt, informační technologie (Čechová, 2011, s. 102; Král a kol., 2018, s. 196).

Tento typ kalkulace má význam v rozhodování o zařazení nového sortimentu výkonů, které jsou nevýznamné k objemu celkových výkonů, ale jsou významné z hlediska strategie podniku (Čechová, 2011, s. 102). Lze pomocí ní i modelovat ziskovost podle zákazníků, kdy např. 80 % zákazníků přináší 180 % zisku a 10 % zákazníků tento zisk snižuje o 80 % (Král a kol., 2018, s. 197).

---

<sup>28</sup> Aktivita je prvkem podnikatelského procesu vymezeného minimálně z hlediska nákladů, které je třeba v souvislosti s jeho zajištěním vynaložit, ale případně i z hlediska měřitelného výkonu, který je výsledkem této aktivity. Činností se rozumí systémové spojení jednotlivých aktivit, které představují funkčně nebo účelově vymezenou část podnikového procesu. Proces se charakterizuje jako systémové propojení jednotlivých činností (Král a kol., 2018, s. 190).

<sup>29</sup> Oproti tomu u tradičních metod se nejdříve přiřadí náklady útvarům a náklady útvarů se alokují podle rozvrhových základů vyplývajících z objemu výkonů na jednotlivé výkony (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 208).



## Kalkulace ceny

### ***Retrográdní kalkulační vzorec***

Retrográdní kalkulační vzorec je výchozím předpokladem pro jednání s odběratelem (Čechová, 2011, s. 96; Landa, Polák, 2008, s. 40). Kalkulovaná cena výkonu po porovnání s tržní cenou produktu poskytuje podklady pro interní rozhodnutí o vstupu na trh s daným výrobkem či službou (Král a kol., 2018, s. 153). Retrográdní kalkulační vzorec respektuje tržní cenu produktu, podle níž se přizpůsobují různé varianty nákladů na předmět kalkulace (Popesko, Papadaki, 2016, s. 73). Uspořádání retrográdního vzorce lze sledovat na obrázku č. VI.

**Obrázek: VI** Struktura retrográdního vzorce

<p>Základní cena výkonu / výrobku - Dočasná cenová zvýhodnění - Slevy zákazníkům (<i>imozstevní, sezónní, za platby v hotovosti, jiné</i>) = <i>Základní cena výkonu / cena po úpravách</i> - <u>Náklady</u> = <b>Zisk/jinak vyjádřený přínos</b></p>
---

Zdroj: Čechová, 2011, s. 97; Fibírová a kol., 2019, s. 242; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181; Král a kol., 2018, s. 154; Landa, Polák, 2008, s. 40; Popesko, Papadaki, 2016, s. 73

### Kalkulace neúplných nákladů (Neabsorpční kalkulace)

Kalkulace neúplných nákladů slouží k hodnocení:

- jednotlivých druhů výrobků přispívajících k zisku podniku,
- pořadí výhodnosti výrobků a optimálního výrobního sortimentu,
- výhodnosti polotovaru vyrobit nebo nakoupit a zařízení nakoupit či najmout,
- dolní hranice prodejní ceny výrobku,
- pořadí zařazování a vyřazování výrobní kapacity do provozu,
- přijmutí dodatečné zakázky, zvolení výrobní metody (Synek, 2011, s. 122-123).

### Metoda kalkulace variabilních nákladů

Místo zisku se v kalkulaci variabilních nákladů stanovuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který je vytvořen rozdílem mezi tržní cenou a variabilními náklady (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77).

Zisk se u metody variabilních nákladů získá tak, že se od tržeb odečtou variabilní náklady všech výrobků, čímž se vypočítá příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, od kterého se odečte fixní režie. Všechny výše uvedené veličiny v tomto odstavci jsou vztažené ke konkrétnímu období (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77).

Stavbu vzorce metody kalkulace variabilních nákladů lze shlédnout na VII. obrázku.

**Obrázek: VII** Struktura ceny metody kalkulace variabilních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování podle Synek, 2011, s. 119

„Rentabilita výrobku se měří podílem, jaký má příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku na ceně výrobku nebo na jednotce omezujícího zdroje (např. na 1 nh)“ (Synek, 2011, s. 118). Podle podílu příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na prodejní ceně je možné výrobky nebo skupiny výrobků seřadit od nejvýhodnějšího (maximální podíl) k nejméně výhodnému (minimální podíl) výkonu. Čím větší je podíl příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku na prodejní ceně, tím dříve jsou příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbě zisku uhrazeny nepřímé náklady, a tím dříve se začíná vytvářet fixní zisk (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77).

### ***Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady***

Hlavním přínosem je adekvátní reakce na zvyšující se neurčitost podnikatelského procesu a vytváření informační báze pro variantní zobrazení změn v průběhu krátkého období (Král a kol., 2018, s. 177). Tento typ kalkulačního vzorce slouží k řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě (Král a kol., 2018, s. 154). Skladba kalkulačního vzorce oddělujícího fixní a variabilní náklady je na VIII. obrázku.

**Obrázek: VIII** Struktura kalkulačního vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

<p>Cena po úpravách</p> <p>- Variabilní náklady výrobku (<i>přímé jednicové náklady</i> → <i>přímý jednicový materiál, přímé jednicové mzdy, ostatní jednicové náklady; variabilní režie</i>)</p> <hr/> <p>= <i>Marže / příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku</i></p> <p>- <i>Fixní náklady v průměru připadající na výrobek</i></p> <hr/> <p>= <i>Zisk v průměru připadající na výrobek</i></p>
---

Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 179; Král a kol., 2018, s. 154; Popesko, Papadaki, 2016, s. 74

### ***Dynamická kalkulace***

Kalkulace vychází z členění nákladů na přímé a na nepřímé náklady, a z rozdělení nákladů podle fází reprodukčního neboli výrobního procesu (Čechová, 2011, s. 97; Král a kol., 2018, s. 155; Landa, Polák, 2008, s. 41). Vypovídací schopnost je rozšířena o informace ovlivnění nákladů změnami v objemu prováděných výkonů (Landa, Polák, 2008, s. 41). Tento typ kalkulace se využívá jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů (Král a kol., 2018, s. 155). Pohled na uspořádání struktury dynamické kalkulace se liší, což lze vidět na obrázcích č. IX a X, kde jsou rozdíly mezi pohledy konkrétních autorů vyznačeny červeně.

**Obrázek: IX** Struktura dynamické kalkulace podle Hradeckého, Lanči, Šiška, Landy a Poláka

Přímé jednicové náklady ( <i>přímý materiál, přímé mzdy</i> )
+ Ostatní přímé náklady – <b>variabilní</b>
+ Ostatní přímé náklady – <b>fixní</b>
<hr/>
= <b>Přímé náklady celkem</b>
+ Výrobní režie – <b>variabilní</b>
+ Výrobní režie – <b>fixní</b>
<hr/>
= <b>Vlastní náklady výroby</b>
+ <b>Správní režie – variabilní</b>
+ <b>Správní režie – fixní</b>
<hr/>
= <b>Vlastní náklady výkonu</b>
+ <b>Přímé (jednicové) odbytové náklady</b>
+ <b>Odbytová režie – variabilní</b>
+ <b>Odbytová režie – fixní</b>
<hr/>
= <b>Úplné náklady výkonu</b>

Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 180; Landa, Polák, 2008, s. 41

**Obrázek: X** Struktura dynamické kalkulace podle Krále, Popeska a Papadaki

Přímé jednicové náklady
+ Ostatní přímé náklady – <b>variabilní</b>
+ Ostatní přímé náklady – <b>fixní</b>
<hr/>
= <b>Přímé náklady celkem</b>
+ Výrobní režie – <b>variabilní</b>
+ Výrobní režie – <b>fixní</b>
<hr/>
= <b>Vlastní náklady výroby</b>
+ <b>Přímé prodejní náklady – variabilní</b>
+ <b>Přímé prodejní náklady – fixní</b>
+ <b>Prodejní režie – variabilní</b>
+ <b>Prodejní režie – fixní</b>
<hr/>
= <b>Vlastní náklady výkonu</b>
+ <b>Správní režie</b>
<hr/>
= <b>Úplné náklady výkonu</b>

Zdroj: Král a kol., 2018, s. 155; Popesko, Papadaki, 2016, s. 74

### ***Kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů (kalkulace variabilních nákladů se stupňovitým výpočtem příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku za období)***

Kalkulační vzorec se snaží oddělit fixní náklady přiřazované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů (Král a kol., 2018, s. 156; Synek, 2011, s. 122). Rozdělení fixních nákladů v kalkulačním vzorci vychází z konkrétního druhu výkonu (Landa, Polák, 2008, s. 42). Uspořádání prvků kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů je na XI. obrázku.

**Obrázek: XI** Struktura kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů

Cena po úpravách /Tržby z prodeje
- Variabilní náklady výrobku (přímé jednicové náklady, variabilní režie)
= <i>Marže I. / Příspěvek na úhradu I.</i>
- Fixní náklady výrobku (jednoho druhu)
= <i>Marže II. / Příspěvek na úhradu II.</i>
- Fixní náklady skupiny výrobků
= <i>Marže III. / Příspěvek na úhradu III.</i>
- Fixní náklady střediska / útvaru
= <i>Marže IV / Příspěvek na úhradu IV.</i>
- Fixní náklady podniku
= Zisk / Ztráta v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 179; Král a kol., 2018, s. 156;  
Landa, Polák, 2008, s. 42; Synek, 2011, s. 122

### ***Kalkulace relevantních nákladů***

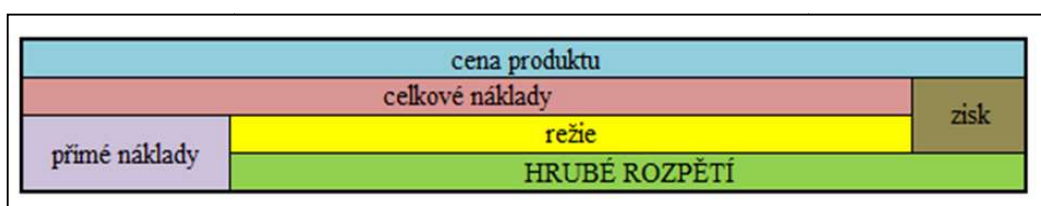
Kalkulační vzorec kalkulace relevantních nákladů pozoruje stupňovitě rozvrstvené fixní náklady z pohledu jejich vztahu k peněžním tokům. Struktura tohoto vzorce je obdobná struktuře vzorce kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů a rozdíl spočívá v podrobnějším členění nákladů na náklady mající vliv na peněžní toky a na náklady nemající vliv na peněžní toky. Využívá se v rozhodovacích úlohách pro optimalizaci sortimentu na existující kapacitě pro rozlišení umrtvených a vyhnutelných nákladů a pro úvahy o dolním limitu ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky (Král a kol., 2018, s. 156-157).

### Metoda kalkulace přímých nákladů

Místo zisku se v metodě kalkulace přímých nákladů posuzuje hrubé rozpětí, které je rozdílem mezi tržní cenou a přímými náklady (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 76; Synek, 2011, s. 118).

Zisk se u metody přímých nákladů získá tak, že se od tržeb odečtou přímé náklady všech výrobků, čímž se vypočítá hrubé rozpětí, od kterého se odečte režie. Všechny výše uvedené veličiny v tomto odstavci jsou vztažené ke konkrétního období (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77). Stavba vzorce metody kalkulace přímých nákladů je na XII. obrázku.

**Obrázek: XII** Struktura ceny metody kalkulace přímých nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování podle Synek, 2011, s. 119

„Rentabilitu výrobku pak můžeme posoudit jako podíl hrubého rozpětí a prodejní ceny, popř. hrubého rozpětí a omezujících nákladů“ (Synek, 2011, s. 117). Podle podílu hrubého rozpětí na prodejní ceně je možné výrobky nebo skupiny výrobků seřadit od nejvýhodnějšího (maximální podíl na celku) k nejméně výhodnému (minimální podíl na celku). Čím větší je podíl hrubého rozpětí na prodejní ceně, tím dříve jsou hrubým rozpětím uhrazeny nepřímé náklady, a tím dříve se začíná vytvářet fixní zisk (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 77).

## Příloha V Charakteristika metod přiřazování režijních nepřímých nákladů předmětu kalkulace

### Kalkulace dělením – metoda prostá

Prostá metoda se většinou uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou produkcí u výrob s jedním druhem stejnorodých výkonů s relativně stejnou náročností na vynaložené nepřímé / režijní náklady pro výpočet výrobní režie a ostatních jednicových nákladů (Fibířová a kol., 2019, s. 253; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189; Král a kol., 2018, s. 140; Landa, Polák, 2008, s. 43). Podle položek kalkulačního vzorce se náklady na kalkulační jednici vyčíslují podílem, kdy čitatelem jsou celkové rozvrhované náklady za určité období a jmenovatelem je počet kalkulačních jednic vyrobených za stejné období (Landa, Polák, 2008, s. 43; Synek, 2011, s. 104). Postup výpočtu prosté metody dělením je zobrazen na XIII. obrázku.

**Obrázek: XIII** Metoda dělením prostá

Položka		Zadáni	Postup výpočtu	Výsledek
		Náklady v Kč		Kalkulace na 1 kus výkonu v Kč
Přímé náklady výroby	Přímý materiál	30000	3000 Kč/1000 ks	3
	Přímé mzdy	6000	6000 Kč/1000 ks	6
	Ostatní přímé náklady	1000	1000 Kč/1000 ks	1
	<b>Celkem přímé náklady výroby</b>	<b>37000</b>	-	-
Nepřímé náklady výroby	Režijní materiál	4000	-	-
	Režijní mzdy	6000	-	-
	Odpis dlouhodobého majetku	1500	-	-
	Spotřeba energie	2500	-	-
	Ostatní nepřímé náklady	500	-	-
	<b>Celkem výrobní režie</b>	<b>14500</b>	<b>14500 Kč/ 1000 ks</b>	<b>14,5</b>
Náklady správy	Režijní materiál	500	-	-
	Režijní mzdy	5000	-	-
	Spotřeba energie	1000	-	-
	Odpisy dlouhodobého majetku	1500	-	-
	Ostatní nepřímé náklady	700	-	-
	<b>Celkem správní režie</b>	<b>8700</b>	<b>8700 Kč / 1000 ks</b>	<b>8,7</b>
<b>Počet vyrobených kusů</b>		<b>1000</b>	-	-
<b>Náklady jednoho výkonu celkem v Kč</b>			<b>3+6+1+14,5+8,7</b>	<b>33,2</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 89; Fibířová a kol., 2019, s. 253

### Stupňovitá / stupňová metoda kalkulace dělením

Stupňovitá kalkulace dělením se využívá ve fázové výrobě, kdy se sestavují kalkulace pro jednotlivé stupně výroby, což znamená zjišťování nákladů a měření objemu produkce pro každý výrobní stupeň zvlášť. Náklady konečného výkonu se zjistí součtem nákladů



na jednotku produktu z dílčích fází výroby (Synek, 2011, s. 105), jak je zřejmé z obrázku č. XIV.

**Obrázek: XIV** Metoda dělení stupňová

Zadání			
Útvar	Činnost	Množství v ks	Náklady v Kč
Výroba dílů	výrobní náklady	1000	100000
Kompletace dílů	montáž výrobků	300	56000
Zásobování	nakoupené díly	600	28000
Odbyt	prodej výrobků	200	20000
	prodej dílů	30	
Správa	organizace výroby		10000
Poznámky: Jeden kompletní výrobek je složen ze dvou vyrobených a jednoho nakoupeného dílu. Zisková přírážka při prodeji je 25 % z celkových nákladů výkonu.			
Kalkulační jednice	Postup výpočtu	Výsledek v Kč	
Vyrobený díl	100000 Kč/1000 ks	100	
Kompletace výrobku	56000 Kč / 300 ks	187	
Nakoupené díly	28000 Kč / 600 ks	47	
Náklady prodeje	20 000 Kč / 230 ks	87	
Náklady správy	10 000 Kč / 230 ks	43	
<b>Náklady prodaného výrobku</b>	<b>2 x 100 Kč + 187 Kč + 47 Kč + 87 Kč + 43 Kč</b>	<b>564</b>	
<b>Náklady prodaného vyrobeného dílu</b>	<b>100 Kč + 87 Kč + 43 Kč</b>	<b>230</b>	
<b>Náklady prodaného koupeného dílu</b>	<b>47 Kč + 87 Kč + 43 Kč</b>	<b>177</b>	
<b>Prodejní cena prodaného výrobku</b>	<b>564 Kč + 564 Kč x 25 % zisková přírážka</b>	<b>705</b>	
<b>Prodejní cena prodaného vyrobeného dílu</b>	<b>230 Kč + 230 Kč x 25 % zisková přírážka</b>	<b>288</b>	
<b>Prodejní cena prodaného výrobku</b>	<b>177 Kč + 177 Kč x 25 % zisková přírážka</b>	<b>221</b>	

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 89-90; Synek, 2011, s. 105

#### Metoda kalkulace dělení s poměrovými / ekvivalentními čísly

Metoda kalkulace dělení s poměrovými čísly se uplatňuje v homogenní výrobě s několika výkony, které jsou odlišeny technickým parametrem, např. rozměr, množství, ingredience, doba trvání technologického procesu, velikost, tvar, hmotnost, pracnost, jakost (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190; Synek, 2011, s. 107).

Společné nepřímé náklady se přiřazují výkonům na základě přepočtené jednice, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů (Kráľ kol, 2018, s. 140). Neboli rozdílná nákladová náročnost se zohledňuje v kalkulaci pomocí poměrových čísel, která vyjadřují poměr výše nákladů mezi jednotlivými výkony a která jsou zvolena podle objektivně měřitelných hodnot, tj. spotřeba přímého materiálu, spotřebovaný čas, hmotnost jednotlivých výrobků, přímé mzdy, velkoobchodní ceny výrobků, aj. (Fibířová a kol., 2019, s. 255; Landa, Polák, 2008, s. 44; Synek, 2011, s. 107). Nejdříve se daným jednotlivým výkonům přiřadí poměrové číslo, a poté se součinem činitele určitého množství skutečného výkonu a činitele příslušného poměrového čísla zjistí dané přepočtené množství konkrétního výkonu. Následuje součet všech přepočtených



množství jednotlivých výkonů. Pak se vypočte podíl, kdy v čitateli jsou nepřímé režijní náklady všech výkonů a ve jmenovateli je součet přepočtených množství výkonů, čímž se zjistí přidělené určité nepřímé náklady na jednu jednotku základního výrobku. Načež se zjištěná kalkulační jednice u každého jednotlivého výkonu musí vynásobit jeho přiděleným poměrovým číslem (Fibírová a kol., 2019, s. 255; Synek, 2011, s. 107). Postup výpočtu je naznačen na XV. obrázku.

**Obrázek: XV** Metoda dělení s poměrovými čísly

Zadání			
Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C
Spotřeba přímého materiálu v Kč	15	18	24
Spotřeba přímých mezd	5	7	6
Spotřeba technologické energie v Kč	0,5	0,8	0,3
Ostatní přímé náklady v Kč	1	2	3
Spotřeba času na výrobu 1 ks v minutách	10	20	40
Režijní náklady výrobního střediska	20.000 Kč		
Objem výkonů v ks	200	600	450
Poznámka: Poměrové číslo bude určeno podle spotřeby času na výrobu jednoho kusu v minutách.			

Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C	Poznámky
Spotřeba času na výrobu 1 ks v minutách	10	20	40	
Poměrové číslo pracnosti	1	2	4	Výrobku A je přiřazeno číslo 1 → poměrové číslo u výrobku B se spočítá jako 20 minut výrobku B děleno 10 minut výrobku A je 2; poměrové číslo u výrobku C se spočítá jako 40 minut výrobku C děleno 10 minut výrobku A je 4
Objem výkonů v ks	200	600	450	
Počet přepočtených jednic v ks	200	1200	1800	vzorec: poměrové číslo pracnosti určitého výrobku x objem výkonů v ks vybraného výrobku
Celkem přepočtených jednic v ks	3200			vzorec: 200 ks výrobku A + 1200 ks výrobku B + 1800 ks výrobku C
Režijní náklady výrobního střediska	20.000 Kč			
Výše režijních nákladů výrobního střediska na přepočtenou jednici	6 Kč			vzorec: režijní náklady výrobního střediska / celkem přepočtených jednic v ks
Režijní náklady výrobního střediska na jednici výkonu	6 Kč	13 Kč	25 Kč	vzorec: výše režijních nákladů výrobního střediska na přepočtenou jednici x poměrové číslo pracnosti konkrétního výrobku

Kalkulace výkonů			
Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C
Přímý materiál	15	18	24
Přímé mzdy	5	7	6
Spotřeba technologické energie	0,5	0,8	0,3
Ostatní přímé náklady	1	2	3
Režijní náklady výrobního střediska	6	13	25
Náklady celkem na 1 ks produktu	27,5	40,8	58,3

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 90; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190-191; Landá, Polák, 2008, s. 44-45; Synek, 2011, s. 108

### Metoda kalkulace přírážková

Metoda kalkulace přírážkové se využívá při výrobě různorodých výkonů s různými technickými postupy a s odlišnou náročností jednotlivých výrobků na kapacitu strojů (Landa, Polák, 2008, s. 45; Synek, 2011, s. 108). Režijní náklady se na příslušnou kalkulační jednici přičítají prostřednictvím zvolené rozvrhové základny a vypočtené přírážky režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191; Landa, Polák, 2008, s. 45; Synek, 2011, s. 108). Přírážka je stanovena u hodnotových základen procentní přírážkou nepřímých nákladů a u naturálních základen sazbou nepřímých nákladů, a jejich obecné vzorce lze pozorovat na obrázku č. XVI (Fibírová a kol., 2019, s. 257; Král a kol., 2018, s. 141).

**Obrázek: XVI** Obecné vzorce procenta přírážky a sazby nepřímých nákladů

$$\text{Procento přírážky nepřímých nákladů} = \frac{\text{Nepřímé/režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} \times 100$$
$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{Nepřímé / režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \times 100$$

*v naturálních jednotkách*

Zdroj: Fibírová a kol., 2019, s. 257; Král a kol., 2018, s. 141

V sumační metodě kalkulace přírážkové se určuje pouze jedna přírážka režijních nákladů, která je aplikována souhrnně na všechny nepřímé náklady. U diferencované metody kalkulace přírážkové se přírážka režijních nákladů počítá samostatně pro každý druh režijních nákladů s rozdílnými rozvrhovými základnami (Čechová, 2011, s. 91; Fibírová a kol., 2019, s. 257; Král a kol., 2018, s. 141).

Názorný příklad výpočtu přírážkové metody lze sledovat na obrázku č. XVII.

**Obrázek: XVII** Metoda kalkulace přírážková

Zadání			
Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C
Spotřeba přímého materiálu v Kč	15	18	24
Spotřeba přímých mezd	5	7	6
Spotřeba technologické energie v Kč	0,5	0,8	0,3
Ostatní přímé náklady v Kč	1	2	3
Režijní náklady	5.000 Kč		
Objem výkonů v ks	200	600	450
Poznámka: Rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy.			

Výpočet režijní přírážky					
Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C	Celkem	Poznámky
Objem výkonů v ks	200	600	450	1250	
Spotřeba přímých mezd na 1 ks	5	7	6	x	
Přímé mzdy celkem - rozvrhová základna	1000	4200	2700	7900	vzorec: objem výkonů v ks x spotřeba přímých mezd na 1 ks
Režijní náklady	x	x	x	5000	
Procento přírážky režijních nákladů	63%				vzorec: (režijní náklady / přímé mzdy celkem) x 100
Režijní přírážka	633	2658	1709	x	vzorec: přímé mzdy celkem x procento přírážky režijních nákladů
<b>Režijní přírážka na 1 kus výkonu</b>	<b>3,2</b>	<b>4,4</b>	<b>3,8</b>	<b>x</b>	vzorec: režijní přírážka / objem výkonů v ks

Kalkulace výkonů			
Položka	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C
Přímý materiál	15	18	24
Přímé mzdy	5	7	6
Spotřeba technologické energie	0,5	0,8	0,3
Ostatní přímé náklady	1	2	3
<b>Režijní náklady na 1 kus výkonu</b>	<b>3,2</b>	<b>4,4</b>	<b>3,8</b>
<b>Náklady celkem na 1 ks produktu</b>	<b>24,7</b>	<b>32,2</b>	<b>37,1</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 91; Landa, Polák, 2008, s. 45-46

### **Rozvrhové základny**

Hodnota vyjadřující souvislost mezi nepřímými režijními náklady a finálními výkony je pojmenovaná jako rozvrhová základna, která vyjadřuje zprostředkovaný vztah nákladů k jednici výkonu (Landa, Polák, 2008, s. 37). Při rozvrhování režijních nepřímých nákladů na předmět kalkulace je důležité zvolit správnou rozvrhovou základnu (Čechová, 2011, s. 93). „Kvalita informace o výši nepřímých nákladů přiřazených kalkulační jednici je významně ovlivněna volbou rozvrhové základny“ (Král a kol., 2018, s. 146). Výběr rozvrhové základny se řídí zásadou příčinnosti, únosnosti, poměrnosti, a měla by být dostatečně velká, stálá a snadno zjištělná (Čechová, 2011, s. 94; Martinovičová, Konečný, Vavřina, s. 74; Synek, 2011, s. 103).

Rozvrhové základny mohou mít charakter naturálních i hodnotových ukazatelů (Král a kol., 2018, s. 141; Synek, 2011, s. 103-104; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 202).

Nejčastěji používanými naturálními rozvrhovými základnami jsou normohodiny, počty odpracovaných přímých hodin, strojní hodiny, počet hodin chodu konkrétního stroje, množství zpracovaného materiálu, objem výkonů, počet výrobních dávek, počet vyrobených jednotek, počet kusů výrobků, čistá hmotnost výrobku (kg, t), spotřeba pohonných hmot (l),

objem prodaných výrobků (kg, ks), poměr podlahové plochy jednotlivých částí podniku (m<sup>2</sup>), spotřeba elektrické energie (kWh), spotřeba vody (l, hl), počet vyřízených zakázek, množství zpracovaných dat, počet vyexpedovaných výrobků, objem dopravy (tkm). Hodnotovými rozvrhovými základnami jsou přímé nebo jednicové mzdy, spotřeba přímého materiálu, celkové přímé náklady, zpracovací náklady, zboží, součet přímých mezd a přímého materiálu, součet přímých mezd a výrobní režie, součet přímých nákladů a výrobní režie, součet přímých nákladů a výrobní a správní režie, výnosy z prodeje (Čechová, 2011, s. 93; Landa, Polák, 2008, s. 37; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 74; Synek, 2011, s. 103; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 202).

U naturálních základů je jejich výhodou stabilita v čase, protože se nemění působením cenových vlivů a nevýhodou jejich složitější zjišťování. U hodnotových základů je jejich kladem snadnější zjišťování a negativem jejich horší příčinná souvislost v důsledku změny cen (Fibírová a kol., 2019, s. 257-258).

## Příloha VI Podmínky působící na volbu kalkulace

Podmínky působící na volbu kalkulace lze sledovat v I. a ve II. tabulce.

**Tabulka: I** Podmínky působící na volbu kalkulace – 1. část

Podmínka	Členění	Popis
Charakter výrobního procesu	procesní výroba	v procesech se přeměňují výchozí suroviny a materiál ve výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi od výchozích zdrojů ( <i>např. výroba oceli</i> )
	montážní / heterogenní výroba	výrobky vznikají mechanickým spojováním dílů a jednotlivé díly si ponechávají charakter výměnné části finálního výrobku ( <i>např. výroba automobilů</i> )
Charakter technologie	mechanická výroba	vstup mění tvar a jakost, ale nemění vlastnosti látkové podstaty zpracovaného materiálu a polotovarů ( <i>např. výroba nábytku</i> )
	chemická výroba	vstupy mění vlastnosti látkové podstaty surovin a materiálů ( <i>např. destilace ropy</i> )
	biologická a biochemická výroba	využívá se přírodních procesů - látková podstata surovin a materiálu se mění ( <i>např. zemědělská výroba, potravinářská výroba</i> )
Charakter / Typ finálního výkonu	homogenní / stejnorodý produkt	výsledek procesní výroby, výkony se vyznačují stejnorodostí suroviny nebo výchozího materiálu a jednotou výrobního procesu, výrobek nelze rozčlenit na jednotlivé části ( <i>např. elektřina, pivo</i> )
	heterogenní / nestejnorodý produkt	výsledek montážní výroby, produkty jsou rozložitelné na jednotlivé části, vyrobeny z různých materiálů, někdy i na různých místech a v různé době ( <i>např. výroba automobilů</i> )
Členitost výrobního procesu - vztah k tvořeným výkonům	členitá výroba	výrobní proces probíhá postupně a jeho jednotlivé části jsou místně či časově odděleny, vzniká nedokončená výroba a produkce každého výrobního útvaru je kvalitativně odlišná
	nečlenitá výroba	výroba probíhá v jediném nebo několika málo na sebe navazujících procesů, které tvoří technologicky nepřetržitý uzavřený celek a výroba je vázána na určité pracoviště
Vztah výroby k zákazníkům (organizace opakovatelnosti a dávkování množství výkonů)	hromadná výroba	výroba velkého množství jednoho nebo malého rozsahu výrobků k vymezenému časovému intervalu ( <i>např. směna, den, týden, rok</i> ), výrobní plán vychází z množství výrobků, jež může být vyrobeno při plánovaném využití kapacity
	sériová výroba	určité předem přesně stanovené množství menšího počtu nepravidelně opakovaně vyráběných výkonů v sérii s přesně stanoveným počtem potřebných součástí, výroba je dána poptávkou
	zakázková / kusová výroba	výroba jednotlivých, kvalitativně odlišných výkonů podle specifikovaných požadavků konkrétních zákazníků, výrobní příkazy vznikají nepravidelně podle požadavků zákazníků

Zdroj: Vlastní zpracování podle Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 31-36; Král a kol., 2018, s. 240-242; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 25

**Tabulka: II** Podmínky působící na volbu kalkulace – 2. část

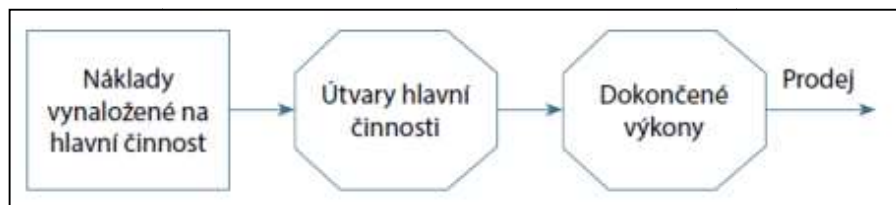
Podmínka	Členění	Popis
Sdruženost výroby	nesdružená výroba	zpracováním jednoho nebo více druhů surovin vzniká jeden výrobek - více různých druhů výrobků se vyrábí samostatně různou technologií na různém výrobním zařízení a obsahují různé výchozí materiály
	sdružená výroba	zpracováním jednoho nebo více druhů surovin a materiálu vzniká více výrobků v určitém vzájemném poměru, přičemž výrobce nemá žádnou, nebo má jen omezenou možnost ovlivnit relace mezi těmito výrobky ( <i>např. chemická výroba, potravinářská výroba – mlýnská výroba</i> )
Organizační uspořádání výrobního procesu	proudová / kontinuální výroba	příbuzné výrobky prochází pracovišti s výrobními linkami organizovanými do proudu a existuje zde časová následnost technologickým postupem předepsaných operací - opracovaný předmět postupuje nejkratší cestou ze stroje na stroj ( <i>např. elektřina, chemická výroba</i> )
	skupinová výroba	výroba několika výrobků s ustálenou spotřebou, kde jsou výrobní zařízení uspořádána pružně (předmětně organizované linky, proudové linky) a různé výrobní fáze mohou být rozpojeny pomocí mezioperačních zásob, aby mohla být výroba přizpůsobena k produkci většího počtu výrobků, kolísavý stav nedokončené produkce
	fázová výroba	vyrábí se mnoho různých výrobků na sklad i pro konkrétního zákazníka, výrobní zařízení jsou uspořádána do funkčních skupin podle technologického uspořádání výroby a mají univerzální charakter, specializace pracovišť je nízká, kolísavý stav vyššího objemu nedokončené produkce
Přetržitost výrobního procesu	plynulá / kontinuální výroba	výrobní proces probíhá nepřetržitě v nepřetržitě propojených aparaturách obsahujících i skladovací zařízení; výroba má hromadný charakter; ideální podmínky pro automatizaci výrobního procesu i jeho řízení ( <i>např. chemická výroba, hutní výroba</i> )
	přerušovaná / diskrétní výroba	díky různorodosti operací a velkému počtu současně vyráběných výrobků je technologický proces přerušován nutností uskutečnit řadu netechnologických procesů ( <i>např. strojírenský, elektrotechnický, oděvní, nábytkářský průmysl, stavebnictví</i> )
Rozpracovanost výroby	dokončená výroba	výroba konkrétních produktů je dokončena v rámci určitého účetního období
	nedokončená výroba	výroba konkrétních produktů není dokončena v rámci určitého účetního období

Zdroj: Vlastní zpracování podle Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 31-36; Král a kol., 2018, s. 240-242; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 25

## Příloha VII Obecná schémata metod evidencí a kalkulací nákladů

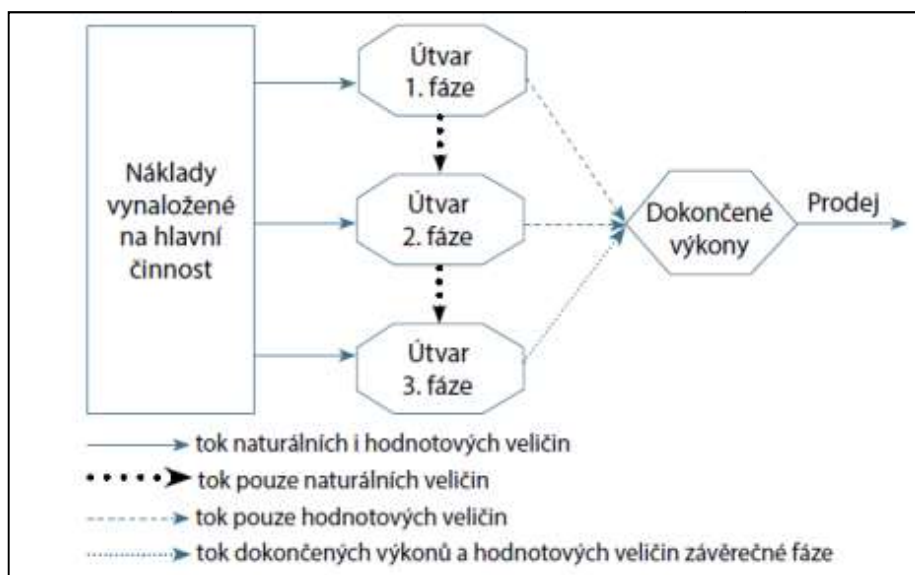
Na XVIII., XIX., XX., XXI., XXII. a XXIII. obrázku lze pozorovat zjednodušené znázornění prosté, fázové, zakázkové, stupňové, odčítací a rozčítací metody.

**Obrázek: XVIII** Prostá metoda



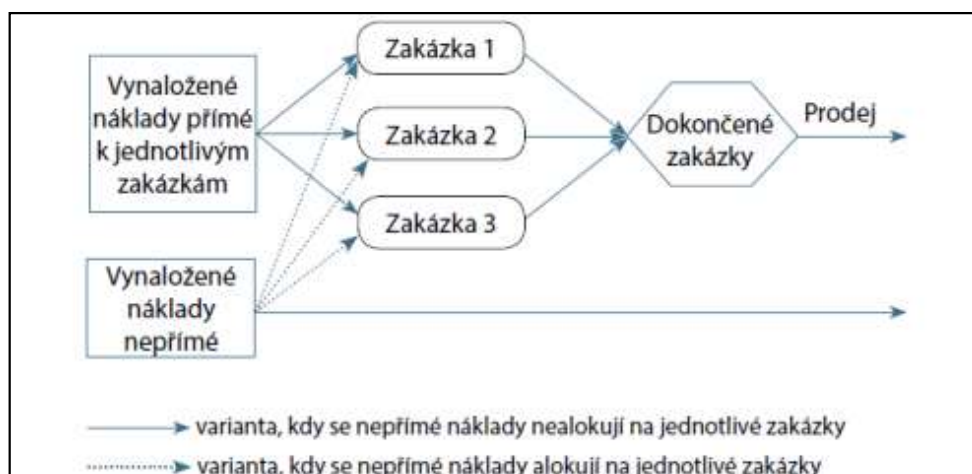
Zdroj: Král a kol., 2018, s. 243

**Obrázek: XIX** Fázová metoda



Zdroj: Král a kol., 2018, s. 244

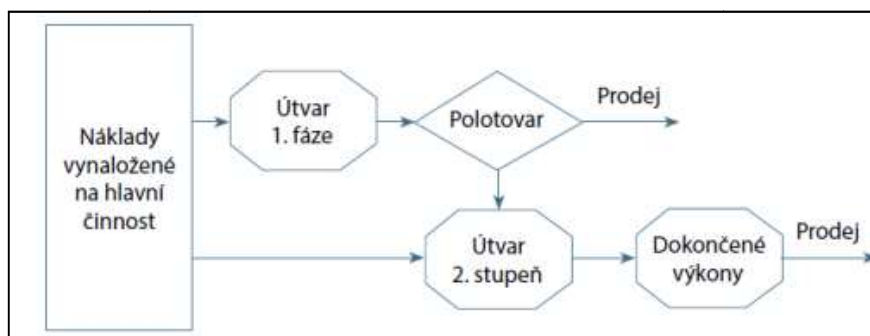
**Obrázek: XX** Zakázková metoda



Zdroj: Král a kol., 2018, s. 245

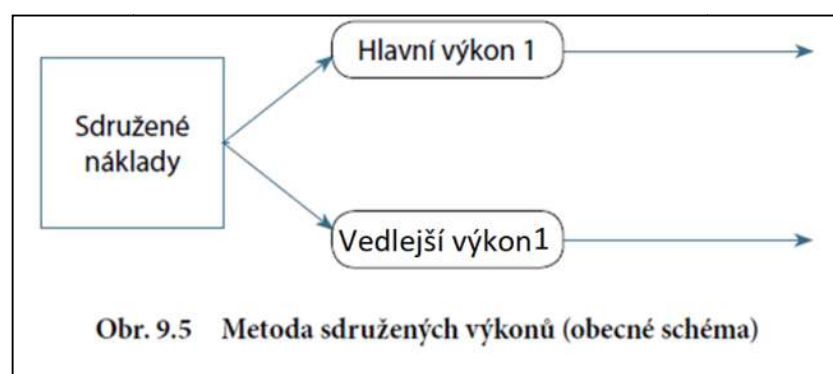


**Obrázek: XXI** Stupňová metoda



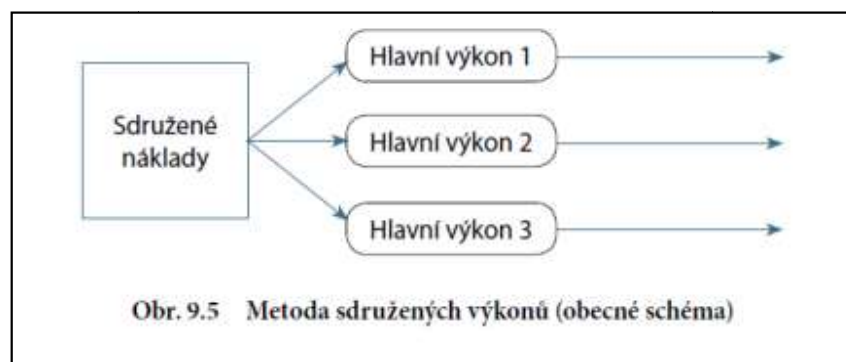
Zdroj: Král a kol., 2018, s. 244

**Obrázek: XXII** Odčítací metoda



Zdroj: Vlastní zpracování podle Král a kol., 2018, s. 246

**Obrázek: XXIII** Rozčítací metoda



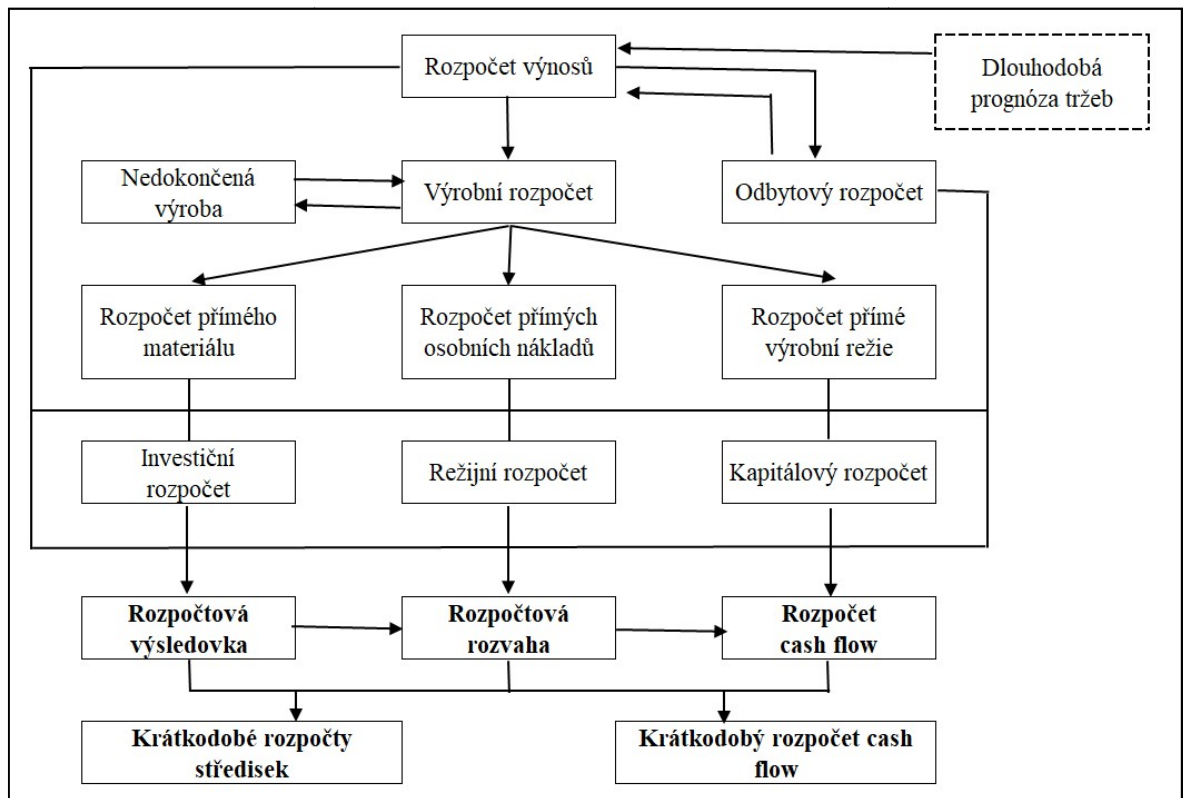
Zdroj: Král a kol., 2018, s. 246



## **Příloha VIII Systémy výrobních rozpočtů**

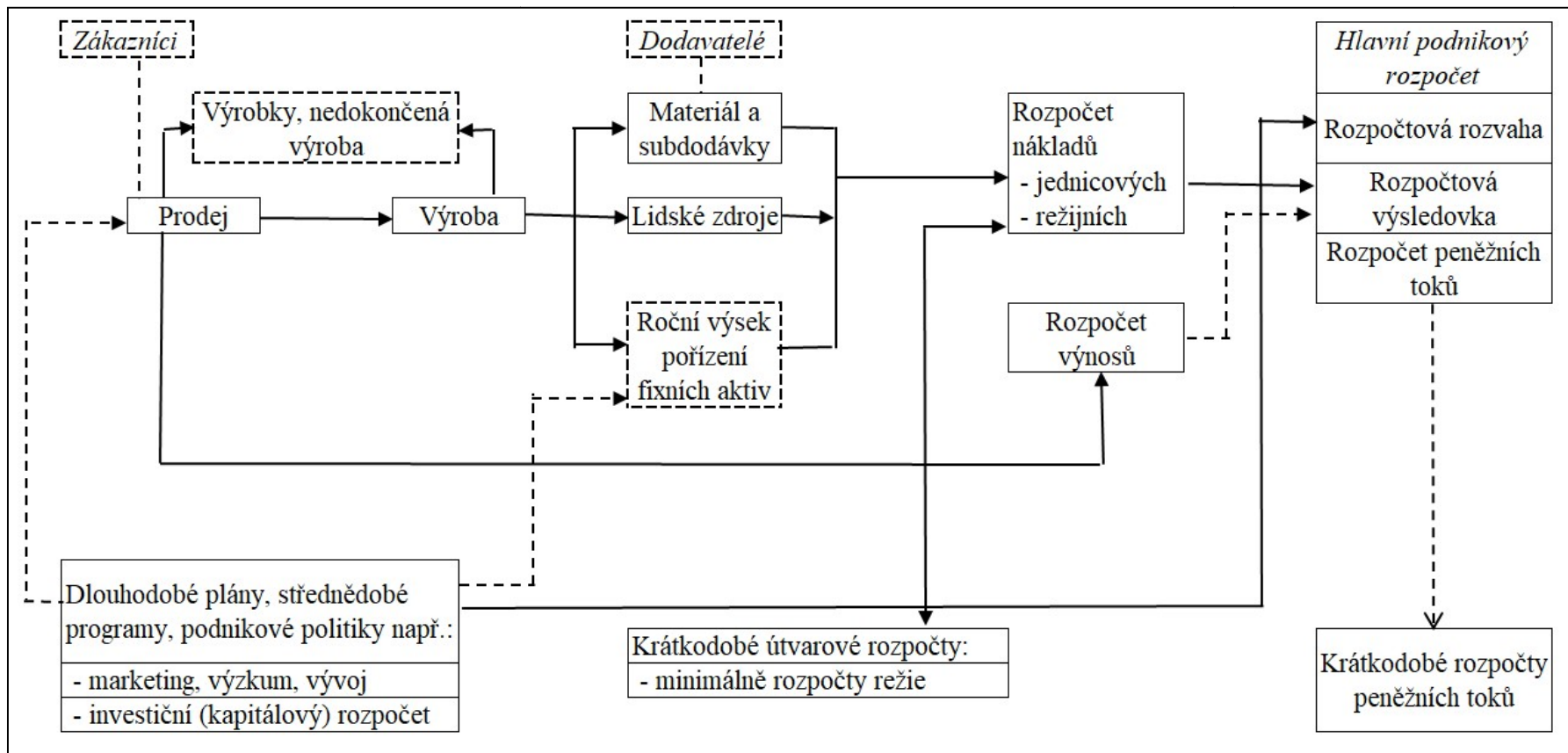
Rozpočet výnosů je odvozený z dlouhodobé prognózy tržeb a z odbytového rozpočtu. Na rozpočet výnosů navazuje odbytový rozpočet a výrobní rozpočet s vazbou na rozpočet nedokončené výroby, na rozpočet přímého materiálu, na rozpočet přímých osobních nákladů a na rozpočet přímé výrobní režie. Dílčí rozpočty jsou doplněny o investiční rozpočet pořízení dlouhodobého majetku a odpisů, rozpočet režijních nákladů a kapitálový rozpočet obsahující vnitřní a vnější zdroje financování. Data z výše uvedených dílčích rozpočtů vstupují do výsledných rozpočtových výkazů, kterými jsou rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet cash flow (Landa, Polák, 2008, s. 60). Rozpočtová výsledovka obsahuje předpokládanou spotřebu jednicových i režijních nákladů a předpokládané rozpočtové ceny, a sleduje se v ní hlavně vývoj obchodní marže, přidané hodnoty a provozního výsledku hospodaření (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 140; Landa, Polák, 2008, s. 60; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 81). Rozpočet cash flow zachycuje toky očekávaných výdajů a příjmů a je nástrojem řízení likvidity a financování podnikových aktivit (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 141; Landa, Polák, 2008, s. 60). Rozpočtová rozvaha zjišťuje výši základních skupin dlouhodobých aktiv, oběžných aktiv, vlastního kapitálu, cizího kapitálu, a výpočty údajů o celkové ekonomické a finanční pozici podniku sleduje vyváženost zdrojů používaných podnikem ke své činnosti (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 140; Landa, Polák, 2008, s. 60). Vazby výše popsaného systému rozpočtů lze pozorovat na obrázku č. XXIV. A systém fungování rozpočtů podle Krále lze shlédnout na obrázku č. XXV.

**Obrázek: XXIV** Schéma soustavy rozpočtů



Zdroj: Landa, Polák, 2008, s. 60

**Obrázek: XXV** Systém podnikových plánů a rozpočtů s důrazem na hlavní výtěžnou činnost výrobních firem



Zdroj: Král a kol., 2018, s. 302

## Příloha IX Formy rozpočtů

V tabulkách č. III a IV je uvedeno členění rozpočtů podle nejrůznějších úhlů pohledu.

**Tabulka: III** Formy rozpočtů – 1. část

Kritérium členění	Kategorie	Popis kategorie
Čas / Období sestavění	krátkodobý rozpočet	Jedná se o denní, týdenní, měsíční, čtvrtletní a maximálně roční rozpočty. Slouží pro operativní řízení. Zahrnují celopodnikové, vnitropodnikové, střediskové a režijní rozpočty. Zajišťují realizaci dlouhodobých rozpočtů díky reakci na měnící se aktuální podmínky.
	střednědobý rozpočet	Tvoří se od 1 roku do 3 roků nebo do 5 let. Slouží pro taktické řízení. Jejich časový horizont je dán obrátkou podnikatelského cyklu. Zaměřují se na nejlepší využití dostupných zdrojů na dosud vytvořené kapacitě.
	dlouhodobý rozpočet	Tvoří se pro období delší než 5 let. Navazují na cíle a strategie podnikové politiky, obsahující provozní, investiční, finanční, výzkumnou a vývojovou část, jsou tvořeny na základě strategických plánů a slouží k hodnocení dlouhodobých investičních projektů a podnikové strategie. Jsou zpřesňovány krátkodobými rozpočty.
Předmět	dílčí rozpočet / dílčí aktivita	Dílčími rozpočty jsou například rozpočet režijních nákladů, rozpočet krátkodobé likvidity, rozpočet výroby. Střediskové rozpočty stanovují úkoly vedoucím pracovníkům středisek z pohledu odpovědnosti za náklady, výnosy, stavy aktiv a investovaný kapitál včetně kontroly plnění. Režijní rozpočty se sestavují v účelovém nebo ve druhovém členění a základním členění režii je na výrobní, na správní, na odbytovou a na zásobovací režii.
	hlavní / kompletní podnikový rozpočet, rozpočet celkové činnosti	Tvoří se na dobu 3-10 let. Má tendenci k systematizaci. Obsahuje agregovanou peněžní kvantifikaci strategických plánů podniku klíčových oblastí aktivit, produktů a trhů ve zjednodušené podobě rozpočtového výkazu zisků a ztráty, rozpočtové rozvahy a rozpočtového výkazu cash flow, které jsou sestaveny ve vzájemné interakci. Úkolem je pomoci vrcholovému managementu s předvídáním budoucího stavu podniku a s hledáním cest zlepšení podnikových procesů. Reaguje na informační potřeby investičního rozhodování o budoucí kapacitě. Aktualizace probíhá prostřednictvím klouzavého plánování shrnutím všech dílčích rozpočtů. Odvozují se z něj úkoly pro zaměření vnitropodnikových rozpočtů, tj. navazují na něj operativní rozpočty.
Stupeň řízení	základní rozpočet	Jsou tvořeny za jednotlivá hospodářská střediska nebo za konkrétní výkony.
	souhrnný rozpočet	Jsou kvantifikována za vyšší stupně řízení.

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 107, 112-118, 123-125; Fibírová a kol., 2019, s. 314-315; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 126, 128, 139; Král a kol., 2018, s. 292, 301; Landa, Polák, 2008, s. 54-59; Petřík, 2009, s. 34, 36; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 99

**Tabulka: IV** Formy rozpočtů – 2. část

Kritérium členění	Kategorie	Popis kategorie
Počet variant plánu / Způsob zadávání úkolu středisku	pevný rozpočet	Představuje střediskem nepřekročitelnou absolutní částku stanoveného limitu výdajů režijních nákladů. Používá se u režijních nákladů nebo v případě, že rozlišení variabilních a fixních nákladů je těžko zjistitelné, nákladné nebo rozdíly mezi plánovanými náklady a skutečností jsou bezvýznamné. Je stanoven pro určitou úroveň činností bez ohledu na rozlišení fixní a variabilní složky režijních nákladů. Není vhodný při kolísání objemu výkonů a činností. Využití u správních středisek, středisek výzkumu a vývoje.
	variantní / pohyblivý / pružný/ flexibilní rozpočet	Odděluje závislost vývoje režijních nákladů na objemu výkonů členěním fixních nákladů od variabilních nákladů, čímž předpokládá možnost odchylky skutečného objemu produkce od plánované a změnu variabilních nákladů. Zpracovává se pro různé varianty budoucího vývoje objemu výkonů. Má význam, pokud z různých důvodů dochází k výkyvům ve výkonech a ve stupni využití výrobní kapacity. Aplikuje se u výrobních středisek, obslužných a pomocných středisek.
Návaznost na minulé období	přírůstkový rozpočet	Sestavuje se na základě rozpočtů a skutečných údajů minulého období, kdy se rozpočet aktuálního období procentuelně upraví podle předpokládané změny rozsahu činností a cenových úprav u jeho dílčích položek. Snaží se obhájit náklady podle předchozích období a nepřihlíží k aktuální tržní situaci, což může způsobit neúčelné vynakládání některých prostředků rozpočtu.
	rozpočet s nulovým základem	Hodnotí činnosti a potřeby pro plánované aktivity nově podle aktuálních tržních podmínek. Založen na pravidelném přezkoumávání smysluplnosti doposud prováděných aktivit.
Časové vymezení	rozpočet za pevné období	Zahrnuje určité časové období: měsíc, čtvrtletí, rok. Je sestaven na celé období a nebere v úvahu změny, které mohou v jeho průběhu nastat.
	klouzávý rozpočet	Sestavuje se na konkrétní období, které se člení na kratší časové úseky s aktivní rolí aktualizace rozpočtu, protože na konci dílčího úseku rozpočtu se úkoly na další období zpřesňují o dosavadní plnění rozpočtu a budoucí očekávané změny podmínek včetně požadavků trhu. Zajišťuje návaznost mezi strategickými, taktickými a operativními rozpočty.
Limit	limitní rozpočet	Stanovuje nepřekročitelný limit nákladů. Překročení úkolu je nutné schválit.
	nelimitovaný / volný rozpočet	Stanoven na úrovni odhadovaných částek. Nedodržení rozpočtu není předmětem dodatečného schvalování. Je nástrojem řízení hospodárnosti zainteresovaných odpovědných osob.

Zdroj: Vlastní zpracování podle Čechová, 2011, s. 107-110, 112; Fibírová a kol., 2019, s. 316; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 129; Král a kol., 2018, s. 332-334; Landa, Polák, 2008, s. 56-58; Popesko, Papadaki, 2016, s. 236-237; Synek, 2011, s. 126

## **Příloha X Metody stanovení režijních nákladů u rozpočtů**

**Indexní metoda** upravuje náklady na základě dat z minulosti prostřednictvím aplikace indexů, které vyjadřují růst či pokles nákladových položek v návaznosti na informace o předpokládaných změnách v objemu vytvořených a prodaných výkonů v budoucím rozpočtovém období u variabilních režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 131, 133; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 131). Indexem může být například míra inflace (Popesko, Papadaki, 2016, s. 223). Chybně se využívá i u fixní režie nezávislé na objemu výroby (Fibírová a kol., 2019, s. 344). Výhodou této metody je levné a rychlé určení rozpočtu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 132). Její nevýhodou je zakonzervování dřívějších nehospodárností skrytých nákladů v podobě dříve uzavřených v současnosti neplatných servisních smluv, personálních nákladů na aktuálně nezaměstnané pracovníky, mimořádných okolností, nyní neplatných cenových a organizačních vlivů (Fibírová a kol., 2019, s. 341; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133; Popesko, Papadaki, 2016, s. 223; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 128).

**Metoda rozpočtování od nulového základu** odvozuje předpokládané náklady a výnosy rozpočtů režijních nákladů od očekávaných aktivit a očekávaných cen na základě budoucích tržních poměrů nutných pro zajištění výkonů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 131-132). Pozitivem metody je vyšší informační přínos ve formě rušení neproduktivních a zbytečných činností, a propojení rozpočtových prací s naturální stránkou rozpočtového procesu (Fibírová a kol., 2019, s. 342; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133). Negativem je pracnost jejího zpracování (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133).

V praxi se **indexní metoda** a **metoda rozpočtování nulového základu** kombinují (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133).

**Limit** je stanovená horní hranice nákladů střediska určená řídicím subjektem, která by se neměla překročit, a vyčísluje se pro fixní režijní náklady, tj. u položek rozpočtu nemožných je spojovat s úrovní aktivity střediska (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 134; Král a kol., 2018, s. 355; Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 80; Synek, 2011, s. 125; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 131). Stanoví se na základě údajů z historie např. pro náklady na reklamu, na vzdělání, na reprezentaci, na cestování, na kancelářské potřeby, na telekomunikační poplatky, na dary a na pohoštění (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 134; Král a kol., 2018, s. 355).

**Normativ** se určuje pro variabilní režijní náklady (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 131). Při jejich vyčíslení se využívají matematické a statistické metody většinou vycházející

z propočtů minulého období, které zohledňují odlišnosti prováděných výkonů v závislosti na technických a materiálních jednotkách, např. kWh, kg, nh, aj. (Čechová, 2011, s. 117; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 134; Král a kol., 2018, s. 354; Synek, 2011, s. 125). Stanovení norem režijních nákladů se vztahuje k různým jednotkám výkonu a času (Čechová, 2011, s. 116). „*Normativ režijních nákladů stanovuje nákladový úkol režijních nákladů středisku v konkrétní proporcí k vývoji výkonu střediska (například množství zpracovaného materiálu, počet strojohodin, počet hodin, atd.)*“ (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 129).

**Variátor** je vyjádřen podílem variabilních režijních nákladů na celkových režijních nákladech, neboli vypovídá o tom, jaká část smíšeného režijního nákladu položky rozpočtu má variabilnější charakter vzhledem k úrovni aktivity střediska (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133, 137; Synek, 2011, s. 99). „*Variátor je v podstatě zvláštním typem normativu, který vyjadřuje stupeň závislosti smíšeného režijního nákladu na příslušné vztahové veličině*“ (Král a kol., 2018, s. 355). Variátor udává procento změny celkových režijních nákladů při změně objemu výkonů nebo jiné vztahové veličiny o 1 % (Synek, 2011, s. 99). Pokud se zvýší objem výkonů o jedno procento, celkové režijní náklady vzrostou pomaleji o násobek variátoru a tohoto procenta, protože narůstat bude pouze složka variabilních nákladů a fixní náklady nebudou růstem objemu výkonu dotčeny. Variátory se uplatňují při kontrole plnění rozpočtů a při vytvoření přibližné představy o intenzitě vlivu, který bude mít změna ve vytížení kapacity střediska na jeho režijní náklady (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 138).

**Matematicko-statistické metody** se aplikují na smíšené režijní náklady pro rozlišení fixní a variabilní složky položek rozpočtu a většinou se opírají o lineární regresní analýzu (Fibírová a kol., 2019, s. 344; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133-134). Nejrozšířenějšími matematicko-statistickými metodami jsou metoda nejmenších čtverců a metoda dvou bodů. Metoda je považována za vhodnou pro rozpoznání základních souvislostí a trendů vývoje nákladů pro strategické a taktické řízení (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 131).

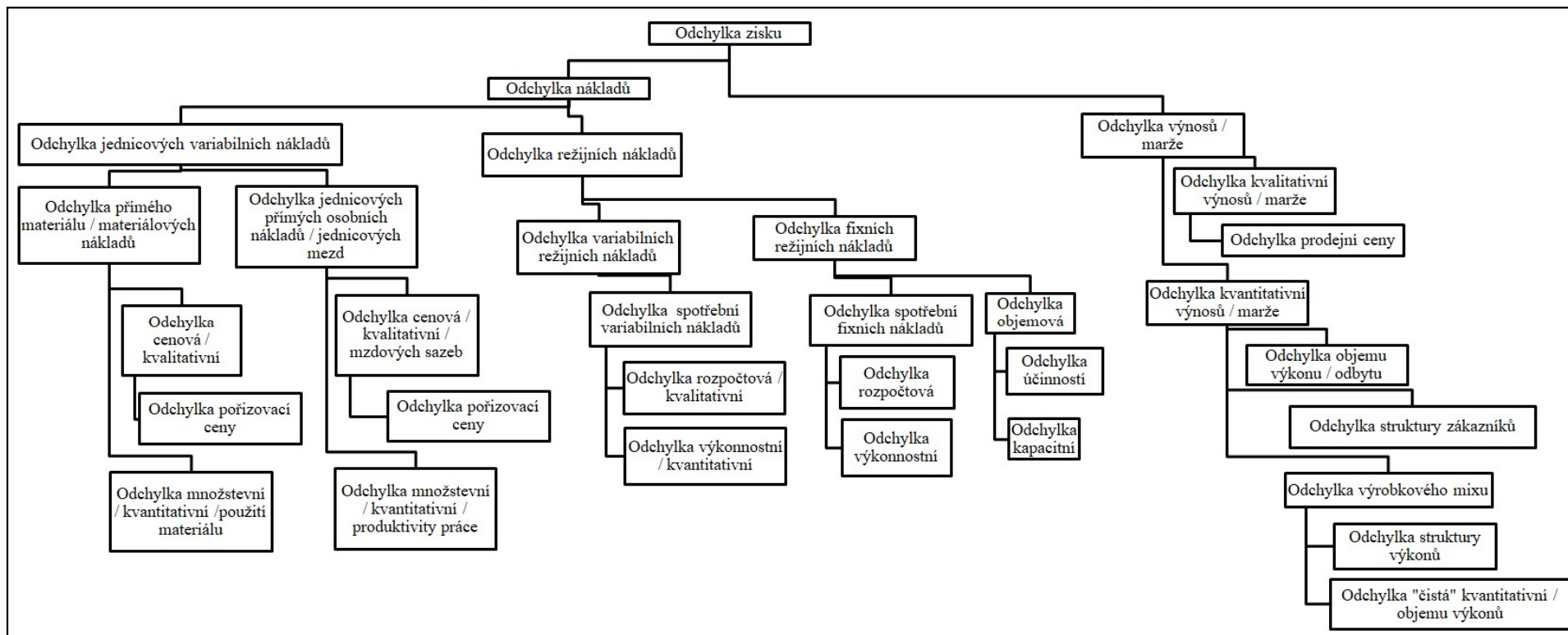
**Věcná analýza** je alternativou pro matematicko-statistické metody a usuzuje podle věcné podstaty režijních nákladů, zdali jde o náklady variabilní nebo náklady fixní, popř. zda jsou nevyhnutelné nebo se jich lze vyvarovat (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 133, 136; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 131).

**Odborný odhad** na základě pomocných propočtů určuje parametry budoucího vývoje, z kterých se odvozují odhady budoucích režijních nákladů (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 139). Používají se při neefektivnosti využití přesných metod výpočtu, a kde nejsou pro přesný výpočet režijních nákladů k dispozici potřebné údaje (Čechová, 2011, s. 117; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 139). Jde například o odpisy nebo o opravy dlouhodobého majetku (Čechová, 2011, s. 117).



## Příloha XI Charakteristika a obecná kvantifikace odchylek

Obrázek: XXVI Členění odchylek



Zdroj: Vlastní zpracování podle Fibírová a kol., 2019, s. 159-174; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 161-162; Král a kol., 2018, s. 395-410; Landa, Polák, 2008, s. 66-67; Lazar, 2012, s. 152-158; Petřík, 2009, s. 53; Popesko, Papadaki, 2016, s. 248-252; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 152,154

**Tabulka: V** Charakteristika a kvantifikace odchylek jednicových nákladů

Název	Výpočet	Poznámka
<b>Celková odchylka přímého materiálu a přímých osobních nákladů</b>	<i>Celková odchylka přímého materiálu = jednicového a přímých osobních nákladů</i> + <i>Celková odchylka přímého materiálu</i> + <i>Celková odchylka přímých osobních nákladů</i>	x
<b>Celková odchylka jednicového přímého materiálu</b>	<i>Celková odchylka jednicového přímého materiálu = <math>O_p + Q_q</math></i>	$O_p$ – cenová odchylka jednicového materiálu, $Q_q$ – kvantitativní odchylka jednicového materiálu
Kvalitativní /cenová odchylka jednicového přímého materiálu	$O_p = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk}$	$c_{st}$ - standardní jednotková cena materiálu, $c_{sk}$ - skutečná jednotková cena materiálu, $Q_{sk}$ - skutečný objem spotřebovaného materiálu
Kvantitativní / množstevní odchylka jednicového přímého materiálu	$Q_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$	$c_{st}$ - standardní jednotková cena materiálu, $Q_{sk}$ - skutečný objem spotřebovaného materiálu, $Q_{st}$ - standardní objem spotřebovaného materiálu
<b>Celková odchylka jednicových mezd / osobních přímých nákladů</b>	<i>Celková odchylka osobních přímých nákladů = <math>O_p^* + Q_q^*</math></i>	$O_p^*$ – cenová odchylka osobních nákladů / mzdového tarifu, $Q_q^*$ – kvantitativní odchylka osobních nákladů
Kvalitativní / cenová odchylka osobních nákladů /mzdového tarifu	$O_p^* = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk}$	$c_{st}$ - plánovaný mzdový tarif, $c_{sk}$ - skutečný mzdový tarif, $Q_{sk}$ - skutečný objem odpracovaných hodin
Kvantitativní / množstevní odchylka osobních nákladů	$Q_q^* = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$	$c_{st}$ - plánovaný mzdový tarif, $Q_{sk}$ - skutečný objem odpracovaných hodin, $Q_{st}$ – standardní objem odpracovaných hodin

Zdroj: Vlastní zpracování podle Popesko, s. 249-254

## Příloha XII Rozvaha, výkaz zisku a ztrát a jejich horizontální a vertikální analýza

### Rozvaha – aktiva

Tabulka: VI Rozvaha (v tis. Kč) – aktiva (1/2)

Rozvaha - Aktiva		Rok (stav v tis. Kč k 31.12. uvedeného roku)											
		2014			2015			2016			2017		
Položka		Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto
<b>AKTIVA CELKEM</b>		<b>115308</b>	<b>-57378</b>	<b>57930</b>	<b>122800</b>	<b>-63190</b>	<b>59610</b>	<b>132175</b>	<b>-71582</b>	<b>60593</b>	<b>118951</b>	<b>-71391</b>	<b>47560</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	84775	-57312	27463	84752	-63124	21628	94885	-71516	23369	91245	-71391	19854
B.I.	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	308	-308	0	308	-308	0	308	-308	0	308	-308	0
B. II.	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	82575	-57004	25571	83252	-62816	20436	93385	-71208	22177	89745	-71083	18662
B. III.	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	1892	0	1892	1192	0	1192	1192	0	1192	1192	0	1192
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	29538	-66	29472	37630	-66	37564	36799	-66	36733	27640	0	27640
C. I.	<i>Zásoby</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. II.	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	309	0	309	254	0	254	0	0	0	94	0	94
C. III.	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	21542	-66	21476	31093	-66	31027	26704	-66	26638	20232	0	20232
C. IV.	<i>Peněžní prostředky</i>	7687	0	7687	6283	0	6283	10095	0	10095	7314	0	7314
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV	995	0	995	418	0	418	491	0	491	66	0	66
D. 1.	<i>Náklady příštích období</i>	201	0	201	418	0	418	491	0	491	123	0	123
D. 3.	<i>Příjmy příštích období</i>	794	0	794	0	0	0	0	0	0	-57	0	-57

Zdroj: Vlastní zpracování podle www. justice.cz

Tabulka: VII Rozvaha (v tis. Kč) – aktiva (2/2)

Rozvaha - Aktiva		Rok (stav v tis. Kč k 31.12. uvedeného roku)								
		2018			2019			2020		
Položka		Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto	Brutto	Korekce	Netto
<b>AKTIVA CELKEM</b>		<b>117274</b>	<b>-75621</b>	<b>41653</b>	<b>124983</b>	<b>-80370</b>	<b>44613</b>	<b>30158</b>	<b>- 3.822</b>	<b>26336</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	91041	-75621	15420	89601	-80157	9444	8117	- 2.754	5363
B.I.	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	308	-308	0	308	-308	0	308	- 308	0
B. II.	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	89665	-75313	14352	88225	-79849	8376	7609	- 2.446	5163
B. III.	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	1068	0	1068	1068	0	1068	200	0	200
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	26091	0	26091	33980	-213	33767	22736	- 1.068	21668
C. I.	<i>Zásoby</i>	171	0	171	20	0	20	0	0	0
C. II.	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	5	0	5	51	0	51	110	0	110
C. III.	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	19117	0	19117	25545	-213	25332	14997	- 1.068	13929
C. IV.	<i>Peněžní prostředky</i>	6798	0	6798	8364	0	8364	7629	0	7629
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV	142	0	142	1402	0	1402	-695	0	-695
D. 1.	<i>Náklady příštích období</i>	147	0	147	101	0	101	4	0	4
D. 3.	<i>Příjmy příštích období</i>	-5	0	-5	1301	0	1301	-699	0	-699

Zdroj: Vlastní zpracování podle www. justice.cz



**Tabulka: VIII** Horizontální analýza aktiv – meziroční absolutní změna aktiv v netto hodnotě (v tis. Kč)

Rozvaha - meziroční absolutní změna aktiv v netto hodnotě		Absolutní změna (v tis. Kč) [ $\Delta x = x_1 - x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015	$\Delta x$ 2016	$\Delta x$ 2017	$\Delta x$ 2018	$\Delta x$ 2019	$\Delta x$ 2020
Položka							
<b>AKTIVA CELKEM</b>		<b>1680</b>	<b>983</b>	<b>-13033</b>	<b>-5907</b>	<b>2960</b>	<b>-18277</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	-5835	1741	-3515	-4434	-5976	-4081
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	-5135	1741	-3515	-4310	-5976	-3213
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	-700	0	0	-124	0	-868
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	8092	-831	-9093	-1549	7676	-12099
C. I.	Zásoby	0	0	0	171	-151	-20
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	-55	-254	94	-89	46	59
C. III.	Krátkodobé pohledávky	9551	-4389	-6406	-1115	6215	-11403
C. IV.	Peněžní prostředky	-1404	3812	-2781	-516	1566	-735
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV	-577	73	-425	76	1260	-2097
D. 1.	Náklady příštích období	217	73	-368	24	-46	-97
D. 3.	Příjmy příštích období	-794	0	-57	52	1306	-2000

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

**Tabulka: IX** Horizontální analýza aktiv – meziroční relativní změna aktiv v netto hodnotě (v %)

Rozvaha - meziroční změna aktiv v netto hodnotě		Relativní změna (v %) [ $\Delta x = (x_1 - x_0) / x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015/2014	$\Delta x$ 2016/2015	$\Delta x$ 2017/2016	$\Delta x$ 2018/2017	$\Delta x$ 2019/2018	$\Delta x$ 2020/2019
Položka							
<b>AKTIVA CELKEM</b>		<b>2,90%</b>	<b>1,65%</b>	<b>-21,51%</b>	<b>-12,42%</b>	<b>7,11%</b>	<b>-40,97%</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	-21,25%	8,05%	-15,04%	-22,33%	-38,75%	-43,21%
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	-20,08%	8,52%	-15,85%	-23,10%	-41,64%	-38,36%
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	-37,00%	0,00%	0,00%	-10,40%	0,00%	-81,27%
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	27,46%	-2,21%	-24,75%	-5,60%	29,42%	-35,83%
C. I.	Zásoby	0,00%	0,00%	0,00%	x	-88,30%	-100,00%
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	-17,80%	-100,00%	x	-94,68%	920,00%	115,69%
C. III.	Krátkodobé pohledávky	44,47%	-14,15%	-24,05%	-5,51%	32,51%	-45,01%
C. IV.	Peněžní prostředky	-18,26%	60,67%	-27,55%	-7,05%	23,04%	-8,79%
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV	-57,99%	17,46%	-86,56%	115,15%	887,32%	-149,57%
D. 1.	Náklady příštích období	107,96%	17,46%	-74,95%	19,51%	-31,29%	-96,04%
D. 3.	Příjmy příštích období	-100,00%	0,00%	x	91,23%	26120,00%	-153,73%

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

**Tabulka: X** Vertikální analýza aktiv v netto hodnotě (v %)

Rozvaha - Vertikální analýza aktiv v netto hodnotě		Procentní podíl na celkových aktivech k 31.12. uvedeného roku (v %)						
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Položka								
<b>AKTIVA CELKEM</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	47,41%	36,28%	38,57%	41,75%	37,02%	21,17%	20,36%
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	44,14%	34,28%	36,60%	39,24%	34,46%	18,77%	19,60%
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	3,27%	2,00%	1,97%	2,51%	2,56%	2,39%	0,76%
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	50,88%	63,02%	60,62%	58,12%	62,64%	75,69%	82,28%
C. I.	Zásoby	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,41%	0,04%	0,00%
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	0,53%	0,43%	0,00%	0,20%	0,01%	0,11%	0,42%
C. III.	Krátkodobé pohledávky	37,07%	52,05%	43,96%	42,54%	45,90%	56,78%	52,89%
C. IV.	Peněžní prostředky	13,27%	10,54%	16,66%	15,38%	16,32%	18,75%	28,97%
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV	1,72%	0,70%	0,81%	0,14%	0,34%	3,14%	-2,64%
D. 1.	Náklady příštích období	0,35%	0,70%	0,81%	0,26%	0,35%	0,23%	0,02%
D. 3.	Příjmy příštích období	1,37%	0,00%	0,00%	-0,12%	-0,01%	2,92%	-2,65%

Zdroj: Vlastní zpracování podle www. justice.cz

Rozvaha - pasiva

**Tabulka: XI** Rozvaha (v tis. Kč) - pasiva

Rozvaha - Pasiva		Rok (stav v tis. Kč k 31.12. uvedeného roku)						
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Položka								
<b>PASIVA CELKEM</b>		<b>57930</b>	<b>59610</b>	<b>60593</b>	<b>47560</b>	<b>41653</b>	<b>44613</b>	<b>26336</b>
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	5146	-241	-3792	-1911	2651	4522	11997
A. I.	Základní kapitál	700	700	700	700	700	700	700
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	-1870	0	0	-2017	-2017	-2017	-2017
A. III.	Fondy ze zisku	10	10	10	10	10	10	10
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	8751	6307	-952	-4501	-605	3958	5829
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-2445	-7258	-3550	3897	4563	1871	7475
B. + C.	CIZÍ ZDROJE	52543	59495	64385	47689	38276	36541	14250
C. I.	Dlouhodobé závazky	32288	33181	39130	28159	23897	21103	2313
C. II.	Krátkodobé závazky	20255	26314	25255	19530	14379	15438	11937
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ PASIV	241	356	0	1782	726	3550	89
D. 1.	Výdaje příštích období	241	356	0	1780	574	3540	89
D. 2.	Výnosy příštích období	0	0	0	2	152	10	

Zdroj: Vlastní zpracování podle www. justice.cz



**Tabulka: XII** Horizontální analýza pasiv – meziroční absolutní změna pasiv (v tis. Kč)

Rozvaha - meziroční absolutní změna pasiv		Absolutní změna (v tis. Kč) [ $\Delta x = x_1 - x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015	$\Delta x$ 2016	$\Delta x$ 2017	$\Delta x$ 2018	$\Delta x$ 2019	$\Delta x$ 2020
Položka							
<b>PASIVA CELKEM</b>		<b>1680</b>	<b>983</b>	<b>-13033</b>	<b>-5907</b>	<b>2960</b>	<b>-18277</b>
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	-5387	-3551	1881	4562	1871	7475
A. I.	Základní kapitál	0	0	0	0	0	0
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	1870	0	-2017	0	0	0
A. III.	Fondy ze zisku	0	0	0	0	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-2444	-7259	-3549	3896	4563	1871
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-4813	3708	7447	666	-2692	5604
B. + C.	CIZÍ ZDROJE	6952	4890	-16696	-9413	-1735	-22291
C. I.	Dlouhodobé závazky	893	5949	-10971	-4262	-2794	-18790
C. II.	Krátkodobé závazky	6059	-1059	-5725	-5151	1059	-3501
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ PASIV	115	-356	1782	-1056	2824	-3461
D. 1.	Výdaje příštích období	115	-356	1780	-1206	2966	-3451
D. 2.	Výnosy příštích období	0	0	2	150	-142	-10

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

**Tabulka: XIII** Horizontální analýza pasiv – meziroční relativní změna pasiv (v %)

Rozvaha - meziroční změna pasiv		Relativní změna (v %) [ $\Delta x = (x_1 - x_0) / x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015/2014	$\Delta x$ 2016/2015	$\Delta x$ 2017/2016	$\Delta x$ 2018/2017	$\Delta x$ 2019/2018	$\Delta x$ 2020/2019
Položka							
<b>PASIVA CELKEM</b>		<b>2,90%</b>	<b>1,65%</b>	<b>-21,51%</b>	<b>-12,42%</b>	<b>7,11%</b>	<b>-40,97%</b>
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	-104,68%	-1473,44%	49,60%	238,72%	70,58%	165,30%
A. I.	Základní kapitál	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	100,00%	0,00%	x	0,00%	0,00%	0,00%
A. III.	Fondy ze zisku	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-27,93%	-115,09%	-372,79%	86,56%	754,21%	47,27%
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-196,85%	51,09%	209,77%	17,09%	-59,00%	299,52%
B. + C.	CIZÍ ZDROJE	13,23%	8,22%	-25,93%	-19,74%	-4,53%	-61,00%
C. I.	Dlouhodobé závazky	2,77%	17,93%	-28,04%	-15,14%	-11,69%	-89,04%
C. II.	Krátkodobé závazky	29,91%	-4,02%	-22,67%	-26,37%	7,36%	-22,68%
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ PASIV	47,72%	-100,00%	x	-59,26%	388,98%	-97,49%
D. 1.	Výdaje příštích období	47,72%	-100,00%	x	-67,75%	516,72%	-97,49%
D. 2.	Výnosy příštích období	0,00%	0,00%	x	7500,00%	-93,42%	-100,00%

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

**Tabulka: XIV Vertikální analýza pasiv (v %)**

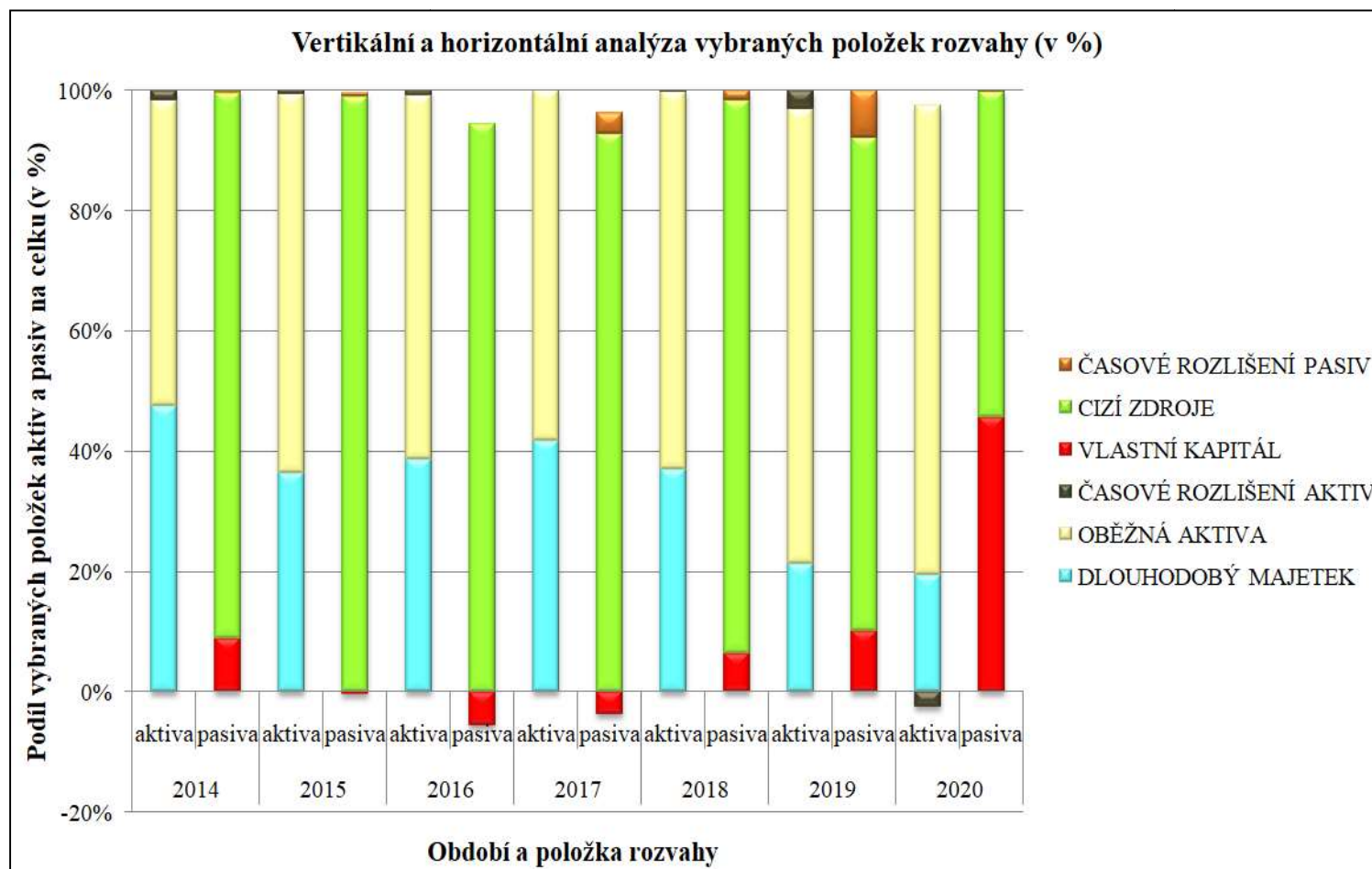
Rozvaha - Vertikální analýza pasiv		Procentní podíl na celkových pasivech k 31.12. uvedeného roku (v %)						
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Položka								
<b>PASIVA CELKEM</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	8,88%	-0,40%	-6,26%	-4,02%	6,36%	10,14%	45,55%
A. I.	Základní kapitál	1,21%	1,17%	1,16%	1,47%	1,68%	1,57%	2,66%
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	-3,23%	0,00%	0,00%	-4,24%	-4,84%	-4,52%	-7,66%
A. III.	Fondy ze zisku	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,04%
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	15,11%	10,58%	-1,57%	-9,46%	-1,45%	8,87%	22,13%
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	-4,22%	-12,18%	-5,86%	8,19%	10,95%	4,19%	28,38%
B. + C.	CIZÍ ZDROJE	90,70%	99,81%	106,26%	100,27%	91,89%	81,91%	54,11%
C. I.	Dlouhodobé závazky	55,74%	55,66%	64,58%	59,21%	57,37%	47,30%	8,78%
C. II.	Krátkodobé závazky	34,96%	44,14%	41,68%	41,06%	34,52%	34,60%	45,33%
D.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ PASIV	0,42%	0,60%	0,00%	3,75%	1,74%	7,96%	0,34%
D. 1.	Výdaje příštích období	0,42%	0,60%	0,00%	3,74%	1,38%	7,93%	0,34%
D. 2.	Výnosy příštích období	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,36%	0,02%	0,00%

Zdroj: Vlastní zpracování podle [www.justice.cz](http://www.justice.cz)



Aktiva a pasiva – Vertikální a horizontální analýza rozvahy

**Obrázek: XXVII** Vertikální a horizontální analýza vybraných položek rozvahy graficky (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování podle [www. justice.cz](http://www.justice.cz)

Výkaz zisků a ztrát

Tabulka: XV Výkaz zisků a ztrát (v tis. Kč)

Výkaz zisků a ztrát		Rok (stav v tis. Kč k 31.12. uvedeného roku)						
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
I.	TRŽBY Z PRODEJE VÝROBKŮ A SLUŽEB	16386	30042	26725	20740	11550	11277	11187
II.	TRŽBY ZA PRODEJ ZBOŽÍ	90379	82556	93382	94481	97691	94900	95603
A.	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	90091	98197	104073	96888	92139	89755	86473
A. I.	Náklady vynaložené na prodané zboží	33205	37309	35110	30563	23926	25256	30961
A. II.	Spotřeba materiálu a energie	11911	9381	9240	10643	10019	9742	8414
A. III.	Služby	44975	51507	59723	55682	58194	54757	47098
D.	OSOBNÍ NÁKLADY	8069	8200	8733	8276	7377	9149	8728
D. I.	Mzdové náklady	6281	6446	6719	6292	5561	6868	6585
D. II.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1788	1754	2014	1984	1816	2281	2143
E.	ÚPRAVY HODNOT V PROVOZNÍ OBLASTI	10149	9701	9840	6125	5616	6585	3030
E. 1. (E. 1. 1.)	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (trvale)	10149	9701	9840	6125	5616	6585	3030
III.	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	1458	5528	1541	1590	2156	2730	7728
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	100	4598	163	82	712	520	5767
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	1044	583	1131	0	0	1227	0
III. 3.	Jiné provozní výnosy	314	347	247	1508	1444	983	1961
F.	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	1123	5595	1520	727	1648	1254	7123
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	8	4840	53	0	50	90	5784
F. 2.	Daně a poplatky z provozní oblasti	105	38	65	66	31	28	31
F. 3.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0	0	0	0	213	855
F. 4.	Jiné provozní náklady	1010	717	1402	661	1567	923	453
*	<b>PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-1209</b>	<b>-3567</b>	<b>-2518</b>	<b>4795</b>	<b>4617</b>	<b>2164</b>	<b>9164</b>
IV.	VÝNOSY Z DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU - PODÍLY	0	100	0	0	0	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0	100	0	0	0	0	0
G.	NÁKLADY VYNALOŽENÉ NA PRODANÉ PODÍLY	0	1870	0	0	0	0	0
H.	NÁKLADY SOUVISEJÍCÍ S OSTATNÍM DLOUHODOBÝM FINANČNÍM MAJETKEM	0	0	0	0	0	0	100
VI.	VÝNOSOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ VÝNOSY	8	4	1	0	0	0	0
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	8	4	1	0	0	0	0
J.	NÁKLADOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ NÁKLADY	286	278	273	255	185	122	13
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	286	278	273	255	185	122	13
VII.	OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	673	1453	414	757	704	377	1506
K.	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	1631	3100	1174	1400	569	526	1618
*	<b>FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-1236</b>	<b>-3691</b>	<b>-1032</b>	<b>-898</b>	<b>-50</b>	<b>-271</b>	<b>-225</b>
**	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>	<b>-2445</b>	<b>-7258</b>	<b>-3550</b>	<b>3897</b>	<b>4567</b>	<b>1893</b>	<b>8939</b>
L.	DAŇ Z PŘÍJMŮ	0	0	0	0	4	22	1464
***	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>	<b>-2445</b>	<b>-7258</b>	<b>-3550</b>	<b>3897</b>	<b>4563</b>	<b>1871</b>	<b>7475</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

Tabulka: XVI Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty – meziroční absolutní změna (v tis. Kč)

Výkaz zisků a ztrát - meziroční absolutní změna		Absolutní změna (v tis. Kč) [ $\Delta x = x_1 - x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015	$\Delta x$ 2016	$\Delta x$ 2017	$\Delta x$ 2018	$\Delta x$ 2019	$\Delta x$ 2020
I.	TRŽBY Z PRODEJE VÝROBKŮ A SLUŽEB	13656	-3317	-5985	-9190	-273	-90
II.	TRŽBY ZA PRODEJ ZBOŽÍ	-7823	10826	1099	3210	-2791	703
A.	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	8106	5876	-7185	-4749	-2384	-3282
A. I.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4104	-2199	-4547	-6637	1330	5705
A. II.	Spotřeba materiálu a energie	-2530	-141	1403	-624	-277	-1328
A. III.	Služby	6532	8216	-4041	2512	-3437	-7659
D.	OSOBNÍ NÁKLADY	131	533	-457	-899	1772	-421
D. I.	Mzdové náklady	165	273	-427	-731	1307	-283
D. II.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	-34	260	-30	-168	465	-138
E.	ÚPRAVY HODNOT V PROVOZNÍ OBLASTI	-448	139	-3715	-509	969	-3555
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (trvalé)	-448	139	-3715	-509	969	-3555
III.	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	4070	-3987	49	566	574	4998
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	4498	-4435	-81	630	-192	5247
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	-461	548	-1131	0	1227	-1227
III. 3.	Jiné provozní výnosy	33	-100	1261	-64	-461	978
F.	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	4472	-4075	-793	921	-394	5869
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	4832	-4787	-53	50	40	5694
F. 2.	Daně a poplatky z provozní oblasti	-67	27	1	-35	-3	3
F. 3.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0	0	0	213	642
F. 4.	Jiné provozní náklady	-293	685	-741	906	-644	-470
*	<b>PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-2358</b>	<b>1049</b>	<b>7313</b>	<b>-178</b>	<b>-2453</b>	<b>7000</b>
IV.	VÝNOSY Z DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU - PODÍLY	100	-100	0	0	0	0
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	100	-100	0	0	0	0
G.	NÁKLADY VYNALOŽENÉ NA PRODANÉ PODÍLY	1870	-1870	0	0	0	0
H.	NÁKLADY SOUVISEJÍCÍ S OSTATNÍM DLOUHODOBÝM FINANČNÍM MAJETKEM	0	0	0	0	0	100
VI.	VÝNOSOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ VÝNOSY	-4	-3	-1	0	0	0
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	-4	-3	-1	0	0	0
J.	NÁKLADOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ NÁKLADY	-8	-5	-18	-70	-63	-109
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	-8	-5	-18	-70	-63	-109
VII.	OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	780	-1039	343	-53	-327	1129
K.	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	1469	-1926	226	-831	-43	1092
*	<b>FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-2455</b>	<b>2659</b>	<b>134</b>	<b>848</b>	<b>-221</b>	<b>46</b>
**	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>	<b>-4813</b>	<b>3708</b>	<b>7447</b>	<b>670</b>	<b>-2674</b>	<b>7046</b>
L.	DAŇ Z PŘÍJMŮ	0	0	0	4	18	1442
***	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>	<b>-4813</b>	<b>3708</b>	<b>7447</b>	<b>666</b>	<b>-2692</b>	<b>5604</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz



Tabulka: XVII Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty – relativní meziroční změna (v %)

Výkaz zisků a ztrát - meziroční relativní změna		Relativní změna (v %) [ $\Delta x = (x_1 - x_0) / x_0$ ]					
		$\Delta x$ 2015/2014	$\Delta x$ 2016/2015	$\Delta x$ 2017/2016	$\Delta x$ 2018/2017	$\Delta x$ 2019/2018	$\Delta x$ 2020/2019
I.	TRŽBY Z PRODEJE VÝROBKŮ A SLUŽEB	83,34%	-11,04%	-22,39%	-44,31%	-2,36%	-0,80%
II.	TRŽBY ZA PRODEJ ZBOŽÍ	-8,66%	13,11%	1,18%	3,40%	-2,86%	0,74%
A.	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	9,00%	5,98%	-6,90%	-4,90%	-2,59%	-3,66%
A. I.	Náklady vynaložené na prodané zboží	12,36%	-5,89%	-12,95%	-21,72%	5,56%	22,59%
A. II.	Spotřeba materiálu a energie	-21,24%	-1,50%	15,18%	-5,86%	-2,76%	-13,63%
A. III.	Služby	14,52%	15,95%	-6,77%	4,51%	-5,91%	-13,99%
D.	OSOBNÍ NÁKLADY	1,62%	6,50%	-5,23%	-10,86%	24,02%	-4,60%
D. I.	Mzdové náklady	2,63%	4,24%	-6,36%	-11,62%	23,50%	-4,12%
D. II.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	-1,90%	14,82%	-1,49%	-8,47%	25,61%	-6,05%
E.	ÚPRAVY HODNOT V PROVOZNÍ OBLASTI	-4,41%	1,43%	-37,75%	-8,31%	17,25%	-53,99%
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (trvalé)	-4,41%	1,43%	-37,75%	-8,31%	17,25%	-53,99%
III.	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	279,15%	-72,12%	3,18%	35,60%	26,62%	183,08%
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	4498,00%	-96,45%	-49,69%	768,29%	-26,97%	1009,04%
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	-44,16%	94,00%	-100,00%	0,00%	x	-100,00%
III. 3.	Jiné provozní výnosy	10,51%	-28,82%	510,53%	-4,24%	-31,93%	99,49%
F.	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	398,22%	-72,83%	-52,17%	126,69%	-23,91%	468,02%
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	60400,00%	-98,90%	-100,00%	x	80,00%	6326,67%
F. 2.	Daně a poplatky z provozní oblasti	-63,81%	71,05%	1,54%	-53,03%	-9,68%	10,71%
F. 3.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	x	301,41%
F. 4.	Jiné provozní náklady	-29,01%	95,54%	-52,85%	137,07%	-41,10%	-50,92%
*	<b>PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-195,04%</b>	<b>29,41%</b>	<b>290,43%</b>	<b>-3,71%</b>	<b>-53,13%</b>	<b>323,48%</b>
IV.	VÝNOSY Z DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU - PODÍLY	x	-100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	x	-100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
G.	NÁKLADY VYNALOŽENÉ NA PRODANÉ PODÍLY	x	-100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
H.	NÁKLADY SOUVISEJÍCÍ S OSTATNÍM DLOUHODOBÝM FINANČNÍM MAJETKEM	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	x
VI.	VÝNOSOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ VÝNOSY	-50,00%	-75,00%	-100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	-50,00%	-75,00%	-100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
J.	NÁKLADOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ NÁKLADY	-2,80%	-1,80%	-6,59%	-27,45%	-34,05%	-89,34%
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	-2,80%	-1,80%	-6,59%	-27,45%	-34,05%	-89,34%
VII.	OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	115,90%	-71,51%	82,85%	-7,00%	-46,45%	299,47%
K.	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	90,07%	-62,13%	19,25%	-59,36%	-7,56%	207,60%
*	<b>FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-198,62%</b>	<b>72,04%</b>	<b>12,98%</b>	<b>94,43%</b>	<b>442,00%</b>	<b>16,97%</b>
**	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>	<b>-196,85%</b>	<b>51,09%</b>	<b>209,77%</b>	<b>17,19%</b>	<b>-58,55%</b>	<b>372,21%</b>
L.	DAŇ Z PRÍJMŮ	0,00%	0,00%	0,00%	x	450,00%	6554,55%
***	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>	<b>-196,85%</b>	<b>51,09%</b>	<b>209,77%</b>	<b>17,09%</b>	<b>-59,00%</b>	<b>299,52%</b>

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

Tabulka: XVIII Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty (v %)

		% podíl na bilanční sumě celkových výnosů (stav v % k 31.12. uvedeného roku)						
Výkaz zisků a ztrát - vertikální analýza (vzorec: položka/celkové výnosy)		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
I.	TRŽBY Z PRODEJE VÝROBKŮ A SLUŽEB	15,05%	25,10%	21,89%	17,64%	10,30%	10,32%	9,64%
II.	TRŽBY ZA PRODEJ ZBOŽÍ	82,99%	68,98%	76,50%	80,36%	87,15%	86,84%	82,40%
A.	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	82,73%	82,05%	85,26%	82,41%	82,19%	82,13%	74,53%
A. I.	Náklady vynaložené na prodané zboží	30,49%	31,17%	28,76%	26,00%	21,34%	23,11%	26,68%
A. II.	Spotřeba materiálu a energie	10,94%	7,84%	7,57%	9,05%	8,94%	8,91%	7,25%
A. III.	Služby	41,30%	43,04%	48,93%	47,36%	51,91%	50,11%	40,59%
D.	OSOBNÍ NÁKLADY	7,41%	6,85%	7,15%	7,04%	6,58%	8,37%	7,52%
D. I.	Mzdové náklady	5,77%	5,39%	5,50%	5,35%	4,96%	6,28%	5,68%
D. II.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1,64%	1,47%	1,65%	1,69%	1,62%	2,09%	1,85%
E.	ÚPRAVY HODNOT V PROVOZNI OBLASTI	9,32%	8,11%	8,06%	5,21%	5,01%	6,03%	2,61%
E. 1. (E. 1. 1.)	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (trvalé)	9,32%	8,11%	8,06%	5,21%	5,01%	6,03%	2,61%
III.	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	1,34%	4,62%	1,26%	1,35%	1,92%	2,50%	6,66%
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0,09%	3,84%	0,13%	0,07%	0,64%	0,48%	4,97%
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	0,96%	0,49%	0,93%	0,00%	0,00%	1,12%	0,00%
III. 3.	Jiné provozní výnosy	0,29%	0,29%	0,20%	1,28%	1,29%	0,90%	1,69%
F.	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	1,03%	4,67%	1,25%	0,62%	1,47%	1,15%	6,14%
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,01%	4,04%	0,04%	0,00%	0,04%	0,08%	4,99%
F. 2.	Daně a poplatky z provozní oblasti	0,10%	0,03%	0,05%	0,06%	0,03%	0,03%	0,03%
F. 3.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,19%	0,74%
F. 4.	Jiné provozní náklady	0,93%	0,60%	1,15%	0,56%	1,40%	0,84%	0,39%
*	<b>PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-1,11%</b>	<b>-2,98%</b>	<b>-2,06%</b>	<b>4,08%</b>	<b>4,12%</b>	<b>1,98%</b>	<b>7,90%</b>
IV.	VÝNOSY Z DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO MAJETKU - PODÍLY	0,00%	0,08%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0,00%	0,08%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
G.	NÁKLADY VYNALOŽENÉ NA PRODANÉ PODÍLY	0,00%	1,56%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
H.	NÁKLADY SOUVISEJÍCÍ S OSTATNÍM DLOUHODOBÝM FINANČNÍM MAJETKEM	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,09%
VI.	VÝNOSOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ VÝNOSY	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
J.	NÁKLADOVÉ ÚROKY A PODOBNÉ NÁKLADY	0,26%	0,23%	0,22%	0,22%	0,17%	0,11%	0,01%
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0,26%	0,23%	0,22%	0,22%	0,17%	0,11%	0,01%
VII.	OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	0,62%	1,21%	0,34%	0,64%	0,63%	0,34%	1,30%
K.	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	1,50%	2,59%	0,96%	1,19%	0,51%	0,48%	1,39%
*	<b>FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>-1,13%</b>	<b>-3,08%</b>	<b>-0,85%</b>	<b>-0,76%</b>	<b>-0,04%</b>	<b>-0,25%</b>	<b>-0,19%</b>
**	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	-2,25%	-6,06%	-2,91%	3,31%	4,07%	1,73%	7,70%
L.	DAN Z PŘÍJMŮ	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,02%	1,26%
***	<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ</b>	<b>-2,25%</b>	<b>-6,06%</b>	<b>-2,91%</b>	<b>3,31%</b>	<b>4,07%</b>	<b>1,71%</b>	<b>6,44%</b>

30

Zdroj: Vlastní zpracování podle www.justice.cz

<sup>30</sup> Celkovou bilanční sumou jsou v XVIII. tabulce celkové výnosy podniku za uvedená období.



## Příloha XIII Interní výsledovka účetní jednotky

Tabulka: XIX Zjednodušená výsledovka účetní jednotky

<b>Výsledovka</b>					
Číslo účtu	Název účtu				
<b>Náklady</b>		<b>leden-listopad</b>	<b>jen listopad</b>	<b>leden-prosinec</b>	<b>jen prosinec</b>
501	Spotřeba materiálu	0,00	0,00	0,00	0,00
502	Spotřeba energie	0,00	0,00	0,00	0,00
504	Prodané zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
511	Opravy a udržování	0,00	0,00	0,00	0,00
512	Cestovné	0,00	0,00	0,00	0,00
513	Náklady na reprezentaci	0,00	0,00	0,00	0,00
518	Ostatní služby	0,00	0,00	0,00	0,00
521	Mzdové náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	0,00	0,00	0,00	0,00
527	Zákonné sociální náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
528	Ostatní sociální náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
538	Ostatní daně a poplatky	0,00	0,00	0,00	0,00
541	Zůstatková cena prodaného majetku	0,00	0,00	0,00	0,00
543	Poskytnuté dary	0,00	0,00	0,00	0,00
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	0,00	0,00	0,00	0,00
546	Odpis pohledávky	0,00	0,00	0,00	0,00
548	Ostatní provozní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,00	0,00	0,00	0,00
562	Úroky	0,00	0,00	0,00	0,00
563	Kurzové ztráty	0,00	0,00	0,00	0,00
568	Ostatní a mimořádné finanční náklady	0,00	0,00	0,00	0,00
	<b>Náklady celkem</b>	<b>0,00</b>	0,00	<b>0,00</b>	0,00
<b>Výnosy</b>		-	-	-	-
602	Tržby z prodeje služeb	0,00	0,00	0,00	0,00
604	Tržby za zboží	0,00	0,00	0,00	0,00
641	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a h	0,00	0,00	0,00	0,00
648	Ostatní provozní výnosy	0,00	0,00	0,00	0,00
662	Úroky	0,00	0,00	0,00	0,00
663	Kurzové zisky	0,00	0,00	0,00	0,00
	<b>Výnosy celkem</b>	<b>0,00</b>	0,00	<b>0,00</b>	0,00
		-	-	-	-
	<b>Zisk po odpisech</b>	<b>0,00</b>	0,00	<b>0,00</b>	0,00
	<b>Zisk před odpisy</b>	<b>0,00</b>	0,00	<b>0,00</b>	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních dokumentů podniku

## Příloha XIV Popis agendy v softwaru POHODA

Obrázek: XXVIII Agenda (Vydané faktury)

The screenshot displays the 'Vydané faktury' (Issued Invoices) screen in the POHODA software. The interface is divided into several sections:

- Menu Bar:** Soubor, Nastavení, Adresář, Účetnictví, Fakturace, Sglady, Mzdy, Jízdy, Majetek, Záznam, Nápvěda.
- Formulář (Form):** A red-bordered form for creating or editing an invoice. It includes fields for 'Faktura' (Type, Číslo, Var.sym., Pár.sym., Text) and 'Odběratel' (Customer details like IČ, Firma, Oddělení, Jméno, Ulice, PSČ, Obec, Tel., Mobil, E-mail, Číslo obj., Datobj., Forma, Účet, Konst.sym.). A summary table at the bottom shows 'Částka', '+%', 'DPH', and 'Celkem'.
- Table:** A table of issued invoices with columns: X, Typ, Číslo, Datum, Splatno, Předkontace, Text, Celkem, K likvidaci, Středisko, Činnost, Zakázka. It lists six invoices from 20.02.21 to 20.11.21.
- Agenda (Sidebar):** A vertical list of icons for various functions: Vydané faktury, Adresář, Přijaté objednávky, Kniha jízd, Mzdy, Vydané objednávky, Interní doklady, Pokladna, Účetní deník.
- Legenda (Legend):** A box on the right explaining the color coding:
  - Panel agend (Green)
  - Formulář (Red)
  - Tabulka (Blue)
  - Dělicí pruh (Grey)
  - Záložky (Yellow)
  - Standardní lišta panelu nástrojů (Brown)
  - Hlavní nabídka POHODY (Purple)

Zdroj: Vlastní zpracování podle softwaru účetní jednotky

## Příloha XV Agendy programu POHODA

Tabulka: XX Hlavní nabídka programu POHODA

Položka hlavní nabídky	Agendy
<b>Soubor</b>	účetní jednotky, exportovat do pdf. a excel, překlady textů, přehled historie záznamů, nástroje ( <i>výčetka platidel, daňová kalkulačka, kalkulačka, IBAN kalkulačka</i> ), datová komunikace ( <i>elektronické podání, odeslané e-maily, SMS</i> ), zálohování
<b>Nastavení</b>	globální nastavení ( <i>logo, razítko, daně, platby, zaúčtování, pohledávky, závazky, mzdy, cestovní příkazy, majetek, Intrastat</i> ), uživatelské nastavení ( <i>pokladna, banka, faktury, interní doklady, cestovní příkazy, číselné řady, datová schránka, e-mail, SMS klient</i> ), legislativa, přístupová práva, zámek k datu, hotovostní pokladny, bankovní účty, kasy, hardware, homebanking, SMS brány, internetové obchody, seznamy ( <i>číselné řady, střediska, činnosti, provozovny, cizí měny, kurzový lístek, výčet platidel, kódy bank, platební tituly, konstantní symboly, měrné jednotky, formy úhrad, odpovědné osoby, stavy reklamace a servisu, seznam textů, štítky záznamů</i> ) a zobrazit ( <i>vzhled programu, panel agend, standardní lišta, atd.</i> )
<b>Adresář</b>	adresář ( <i>např. seznam zákazníků</i> ), události ( <i>co nastane</i> ), úkoly ( <i>co se má udělat</i> ), obce a země ( <i>seznamy</i> ), smlouvy, dokumenty
<b>Účetnictví</b>	předkontace, účtová osnova, účetní deník, banka, pokladna, interní doklady, časové rozlišení, opravné položky, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty ( <i>příznání DPH, Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení, členění DPH, registrace a sazby DPH v EU, předměty plnění</i> ), výkazy pro MF (ministerstvo financí), evidence náhradního plnění, saldo, analýza, počáteční stavy ( <i>počáteční stavy salda, počáteční stavy účtů, výchozí stavy účtů, výkazy minulého roku</i> ), uzávěrka ( <i>účtování na přelomu období, uzávěrka kurzových rozdílů, účetní uzávěrka, datová uzávěrka</i> )
<b>Fakturace</b>	přijaté a vydané nabídky, přijaté a vydané poptávky, přijaté a vydané objednávky, přijaté a vydané faktury, přijaté a vydané zálohové faktury, ostatní pohledávky a závazky, příkazy k úhradě
<b>Sklady</b>	sklady, členění skladů, prodejní ceny, cenové skupiny, cenové akce, zásoby, pohyby, inventurní seznamy, inventura, evidenční čísla, recyklační příspěvky, příjmy, výdejky, výroba, převod, reklamace, servis, prodejky, kasa
<b>Mzdy</b>	personalistika, mzdy, eNeschopenka, podání ( <i>ELDP = evidenčního listu důchodového pojištění, HZUPN = hlášení zaměstnavatele při ukončení pracovní neschopnosti, NEMPRI = příloha k žádosti o dávky nemocenského pojištění, ONZ = oznámení o nástupu do zaměstnání, PVPOJ = přehled o výši pojistného</i> ), seznamy ( <i>zdravotní a životní pojišťovny, penzijní společnosti, místa výkonu práce, správa sociálního zabezpečení, obce – ZÚJ</i> )
<b>Jízdy</b>	vozidla, kniha jízd, tuzemské a zahraniční cestovní příkazy, řidiči, skupiny řidičů
<b>Majetek</b>	majetek, drobný majetek, leasingový majetek, členění majetku, umístění majetku, odpisové plány
<b>Záznam</b>	editace, označení, výběr, zámek, komunikace, ověření v rejstřících, události, přenos, aktualizace sazeb DPH, časové rozlišení, hromadná likvidace bez vazby, kontrola dokladů, nedobytná pohledávka, odpočet záloh podle § 37 a, penalizace, sleva, vložit do ENP, vygenerovat zásilky, zaokrouhlení, opravný doklad, storno, cizí měna, odložený výdej, platební terminál, registrace DPH v EU, ruční odpočet zálohy, sdružování položek, vyřizeno
<b>Nápověda</b>	podle potřeby uživatele

Zdroj: Vlastní zpracování podle počítačového softwaru Pohoda účetní jednotky



## Příloha XVI Klávesové zkratky softwaru POHODA

**Tabulka: XXI** Klávesové zkratky a jejich funkce v účetním softwaru POHODA (1. část)

Funkce klávesové zkratky		Klávesová zkratka
zobrazení	nápovědy otevřené agendy	F1
	nápovědy konkrétního pole	Ctrl + F1
	všech záznamů v tabulce	Alt + V
	záznamů s výběrem zadaného dotazu v tabulce	Alt + Q
	daňové kalkulačky	F11
	kalkulačky	Shift + F11
	celkového stavu finančních prostředků	F 12
otevření	výklopného seznamu ve formuláři	F4
	tiskových sestav	Ctrl + T
	náhledu tiskové sestavy	Ctrl + Shift + T
otevření agendy	Účetní jednotky	Ctrl + U
	Globální nastavení	Ctrl + W
	Adresář	Ctrl + A
	Účetní deník	Ctrl + D
	Banka	Ctrl + B
	Pokladna	Ctrl + H
	Interní doklady	Ctrl + I
	Zakázky	Ctrl + Alt + Z
	Vydané nabídky	Ctrl + N
	Přijaté objednávky	Ctrl + Shift + O
	Vydané faktury	Ctrl + F
	Vydané zálohové faktury	Ctrl + Shift + F
	Přijaté faktury	Ctrl + P
	Přijaté zálohové faktury	Ctrl + Shift + P
	Ostatní závazky	Ctrl + Shift + Z
	Příkazy k úhradě	Ctrl + Shift + B
	Sklady	Ctrl + Shift + S
	Zásoby	Ctrl + Z
	Prodejky	Ctrl + Shift + J
	Kasa	Ctrl + Shift + K
	Personalistika	Ctrl + E
	Kniha jízd	Ctrl + J
	Majetek	Ctrl + M
	Drobný majetek	Ctrl + Shift + M
	Přiznání DPH	Ctrl + Shift + D
	Kontrolního hlášení DPH	Ctrl + Shift + I
	Souhrnného hlášení DPH	Ctrl + Shift + U

Zdroj: Vlastní zpracování podle počítačového softwaru Pohoda účetní jednotky

**Tabulka: XXII Klávesové zkratky a jejich funkce v účetním softwaru POHODA (2. část)**

Funkce klávesové zkratky		Klávesová zkratka
přesunutí	sloupce na jinou pozici tabulky	Shift + levé tlačítko myši
	na začátek řádku tabulky	home
	na konec řádku tabulky	end
	na začátek sloupce tabulky	Ctrl + home
	na konec sloupce tabulky	Ctrl + end
přepínání	mezi záložkami agendy	Alt + I
	označení dokladu v tabulce	Alt + X
	zobrazení položek dokladu v tabulce	Alt + P
setřídění záznamů	vzestupně (od A do Z, od nejmenšího do nejvyššího čísla)	dvojklik levým tlačítkem myši na záhlaví sloupce
	sestupně (od Z do A, od nejvyššího čísla do nejnižšího čísla)	Shift + dvojklik levým tlačítkem myši na záhlaví sloupce
přechod	na další pole formuláře	Tabulátor
	na předchozí pole formuláře	Shift + Tabulátor
zapsání	dnešního data	Mezerník
	zítrějšího data	+
	včerejšího data	-
označení celého sloupce tabulky		Ctrl + Mezerník
kopírování dokladu/záznamu		Ctrl + K
uložení záznamu		Ctrl + Enter
smazání dokladu		Ctrl + Delete
zastupuje jakýkoliv znak nebo číslici v textu		?
založení nového záznamu		Insert
vytvoření nového záznamu pomocí kopie		Ctrl + K
aktivace práce se šablonami		F8
nastavení přístupových polí formuláře		Ctrl + Y

Zdroj: Vlastní zpracování podle počítačového softwaru Pohoda účetní jednotky