VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

OCEŇOVÁNÍ VYBRANÉ SKUPINY MAJETKU NÁRODNÍHO DIVADLA BRNO

EVALUATION OF THE SELECTED GROUP OF ASSETS OF THE BRNO NATIONAL THEATRE

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE JAROSLAVA VAVROVÁ
AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.
SUPERVISOR

BRNO 2015

Vysoké učení technické v Brně
Fakulta podnikatelská

Akademický rok: 2014/2015
Ústav financí

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Vavrová Jaroslava

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Oceňování vybrané skupiny majetku Národního divadla Brno

v anglickém jazyce:

Evaluation of the Selected Group of Assets of the Brno National Theatre

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce (metody oceňování dle čs.legislativy, IFRS, atp)
Analýza současného stavu (analyzovat stávající způsob oceňování vybrané skupiny majetku s přihlédnutím ke specifikům ND)
Vlastní návrhy řešení (na základě poznatků z analýzy navrhnout pro vybranou skupinu majetku vhodnější způsoby oceňování , které by respektovalo specifika ND, na konkrétním příkladu porovnat stávající a navržený způsob oceňování)
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně.

Seznam odborné literatury:

HÁLEK, V. Oceňování majetku v praxi. Bratislava: DonauMedia, 2009. 247 s. ISBN 978-80-89364-07-7.
MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 167 s. ISBN 978-80-7263-810-9.
PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
TAKÁČOVÁ, H. Účetnictví neziskových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 184 s. ISBN 978-80-245-1664-6.
ŠVARCOVÁ, J. a kol. Ekonomie. 1. vyd. Zlín: CEED, 2011. 247 s. ISBN 978-808-7301-012.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc. Ředitel ústavu	doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D. Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku hospodaření s vybranou skupinou majetku příspěvkové organizace Národní divadlo Brno. Práce je soustředěna především na oblast kostýmů. Cílem této práce je na základě poznatků z analýzy současného stavu navrhnout pro tuto skupinu majetku vhodnější způsob oceňování.

ABSTRACT

This bachelor's thesis is focused on the management of a select group of assets contributory organization Brno National Theatre. It focused mainly on the costumes. The aim of this work is based on findings from an analysis of the current state of this group suggest a more appropriate method of valuation of assets.

KLÍČOVÁ SLOVA

oceňování, majetek, příspěvková organizace, divadlo, kostýmy

KEYWORDS

valuation, assets, contributory organization, theater, costumes

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

VAVROVÁ, J. *Oceňování vybrané skupiny majetku Národního divadla Brno*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 66 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. května 2015

……..

Jaroslava Vavrová

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí práce, paní Ing. Heleně Hanušové, CSc., za odborné vedení, rady a věcné připomínky při vzniku této bakalářské práce. Dále také vedoucí výroby kostýmů a rekvizit Národního divadla Brno, paní MgA. Michaele Savovové, za poskytnuté materiály a konzultace.

OBSAH

ÚVOD 9

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ 10

Cíle práce 10

Metody a postupy zpracování 10

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE 11

1.1 Národní hospodářství 11

1.2 Regulace účetnictví v ČR 17

1.3 Oceňování 20

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU 34

2.1 Představení společnosti 34

2.2 Kostýmy 41

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ 49

3.1 Evidence a kalkulace přímých nákladů 50

3.2 Evidence nepřímých nákladů 55

3.3 Navržená doporučení 55

ZÁVĚR 60

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 61

SEZNAM ZKRATEK 63

SEZNAM TABULEK 64

SEZNAM OBRÁZKŮ 65

SEZNAM PŘÍLOH 66

ÚVOD

Oceňování majetku a závazků představuje obtížný metodický prvek v účetnictví. Zvolený způsob ocenění majetku a závazků má přímý vliv na výši vykazovaných aktiv a pasiv, dále pak na výši nákladů podnikání a následně na velikosti výsledku vykazovaného výsledku hospodaření. Existuje řada možností, jak majetek a závazky oceňovat. Nevhodně zvolená metoda oceňování ovlivňuje vypovídací schopnost účetních výkazů. Proto je důležitá podrobnější znalost této problematiky.

Ve své bakalářské práci se nejdříve zaměřím na teoretická východiska, která jsou věnována příspěvkovým organizacím. Dále se přesunu do oblasti účetnictví v České republice a s tím související mezinárodní standardy. Další část bakalářské práce je směřována na oceňování majetku a závazků podle české účetní legislativy a následně podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Další kapitola se zabývá analýzou současného stavu, kde v první řadě představím mnou vybranou příspěvkovou organizaci Národní divadlo Brno. Následně popíšu, jakým způsobem tato organizace aktuálně oceňuje vybranou skupinu majetku.

V poslední kapitole na základě poznatků pramenících z analýzy současného stavu navrhnu pro vybranou skupinu majetku vhodnější způsoby oceňování, které by respektovaly specifika této příspěvkové organizace.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cíle práce

Cílem této bakalářské práce je na základě závěrů z provedené analýzy navrhnout pro vybranou skupinu majetku vhodnější způsoby oceňování, které by respektovaly specifika Národního divadla Brno. Dále pak na příkladu porovnat stávající a navržený způsob oceňování.

Metody a postupy zpracování

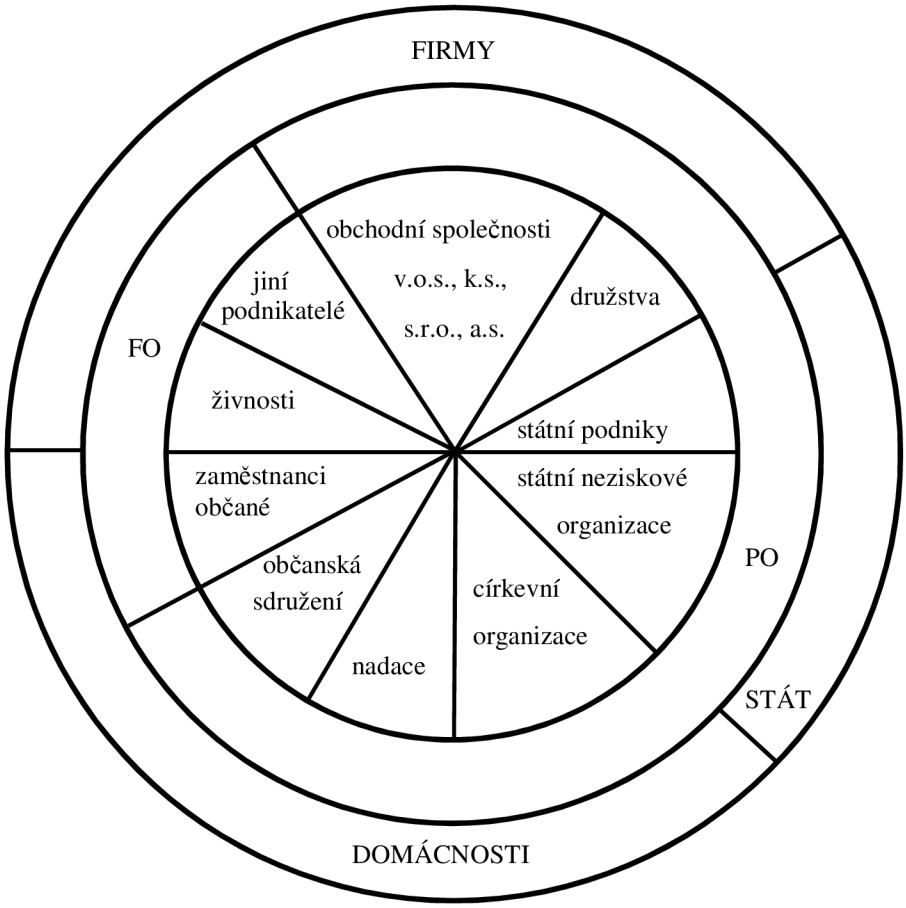
V teoretické části se nejdříve věnuji neziskovým organizacím, dále se pak přesunu na téma účetnictví v podmínkách České republiky a s tím související mezinárodní standardy. Poté se budu zabývat problematikou oceňování, a to podle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Analytická část je zaměřena na analýzu současného stavu týkajícího se právě oblasti evidence způsobu oceňování vybrané skupiny majetku mnou zvolené příspěvkové organizace. Na základě syntézy tyto poznatky spojím v celek. Zjištěné nedostatky mi poslouží jako podklad pro vyvození návrhů. Následně pak provedu komparaci stávajícího způsobu oceňování s navrženým způsobem oceňování. Závěrečná část obsahuje celkové shrnutí této práce.

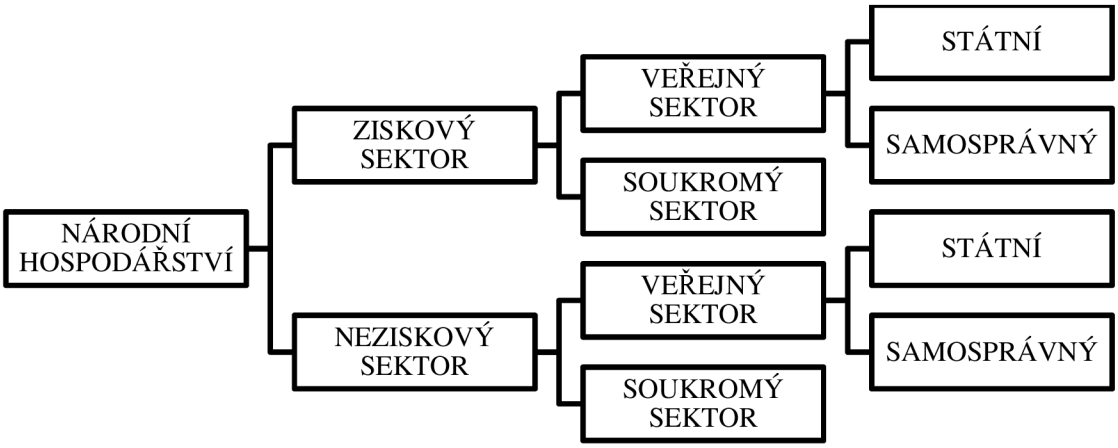
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

1.1 Národní hospodářství

Národní hospodářství ČR je celek, který je složen z určitých částí (odvětví, sektorů). Celé národní hospodářství je součástí vyššího celku (např. hospodářství EU nebo hospodářství světového). Pro pochopení národního hospodářství jako celek je nutné na něj pohlížet jako na systém skládající se ze vzájemně souvisejících částí (subsystémů) a činností fungujících v určitém prostředí. (1)



Obrázek 1: Členění subjektů národního hospodářství (Zdroj: Zpracováno dle (1))



Obrázek 2: Schéma členění národního hospodářství (Zdroj: Zpracováno dle (1))

- **Neziskové organizace**

Pojem „nezisková organizace“ je běžně používán, ačkoliv není definován žádným platným právním předpisem v České republice. O neziskových organizacích je zmíněno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento pojem v něm však není výslovně uveden a blíže vysvětlen. Zákon však vyjmenovává jejich výčet a vytváří tak pro ně skupinu. (2, 3)

Neziskové jsou takové organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jak uvádí zákon o daních z příjmů, na který následně odkazují i ostatní daňové zákony. Neziskovost tedy můžeme chápat jako skutečnost, kdy jakýkoliv zisk těchto organizací nesmí být rozdělen mezi zakladatele, členy orgánů nebo pracovníky, ale musí být použit pro další činnost neziskových organizací. O činnost těchto organizací je jiný zájem. Tento zájem pramení ať už ze strany státu, tak společností nebo určitých skupin lidí. Neziskové organizace jsou založeny za účelem provozování činnosti, a to ve prospěch toho, kdo měl na jejich zřízení zájem. Na prvním místě stojí důležitost výsledků hlavního poslání. Až na druhém místě je výše příjmů z něj. Ačkoliv tyto organizace nejsou zřízeny proto, aby dosahovaly zisku, nemusí být vždy nutně neziskové. Dle českého právního řádu platí, že náležitost mezi neziskové organizace je založena na právní subjektivitě. To je hlavní kritérium. Mezi neziskové organizace spadají i obce, kraje a státní fondy, u nichž převažuje charakter veřejné správy a služby, nelze však vyloučit ani činnost podnikatelského charakteru. Zákon o daních z příjmů

z neziskových organizací vylučuje obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. (2, 3)

Na základě dalších souvislostí lze konstatovat, že organizace, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, musí být právnickou osobou, s výjimkou organizačních složek. Fyzická osoba se tedy v žádném případě nemůže považovat za tzv. neziskový subjekt. Nezisková organizace je pouze právnická osoba, mající svého zřizovatele, zakládaná podle různých právních předpisů a podléhající registraci na místě určeným zákonem, podle kterého je zřízena. Je však potřeba nahlédnout do příslušného zákona, zda datum registrace má v rejstříku jen administrativní charakter. V tom případě nepodléhá žádnému procesu schvalování, kde nesplnění by bylo spojeno se sankčními podmínkami. Nebo zda se od data registrace odvíjí i datum založení nebo vzniku. Registraci nelze slučovat s registrací u místně příslušného finančního úřadu pro účely daní, která povinná je. Neziskové organizace mimo to jsou vedeny také v seznamu ekonomických subjektů, kde mají přiděleno identifikační číslo. Tento seznam vede Český statistický úřad. (2)

Neziskové organizace jsou zakládány v oblasti ekologie, humanitární pomoci, tělovýchovy, sociální péče, zdravotnictví, vzdělání, kultury, vědy, výzkumu, ochrany životního prostředí, ochrany lidských práv, práce s dětmi a mládeží. (3)

Zákonné předpoklady

§18 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje základní rozdělení právnických osob. Rozdělení vypadá následovně:

- účelová sdružení majetku (např. nadace);
- sdružení fyzických nebo právnických osob (např. občanská sdružení), výstižnější by bylo označení „spolky“, jelikož nemají nic společného se sdružením fyzických osob bez právní subjektivity;
- jednotky územní samosprávy (obce, kraje, stát);
- jiné, o nichž tak určí zvláštní zákon (Česká televize, Český rozhlas, Akademie věd ČR, profesní komory). (2)

V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, lze najít výčet těchto subjektů v §18 odst. 8. Tento výčet je uvozen slovem „zejména“. To znamená, že se nejedná o výčet vyčerpávající:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti;
- občanská sdružení včetně oborových organizací;
- politické strany a politická hnutí;
- registrované církve a náboženské společnosti;
- nadace a nadační fondy;
- obecně prospěšné společnosti;
- veřejné vysoké školy;
- veřejné výzkumné instituce;
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu;
- obce;
- organizační složky státu;
- kraje;
- příspěvkové organizace;
- státní fondy;
- subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. (2)

Tento výčet není konečný i možná právě s odkazem na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Ten v §56 dovoluje, aby společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti byly založeny i za jiným účelem, než je podnikání, a to pouze za podmínky, že to zvláštní zákon nezakazuje. Z toho plyne, že tyto dva druhy společností mohou být založeny k výkonu činností, které jsou svým charakterem považovány za neziskové. Současná úprava §18 zákona o daních z příjmů však takto založené společnosti nepovažuje za neziskové subjekty. Na druhou stranu tyto společnosti nemusí sledovat hlavní činnost podle jednotlivých druhů. (2)

Definice, která je uvedena v zákoně o daních z příjmů uvozuje subjekty, které nebyly zřízeny za účelem podnikání. Z tohoto však nevyplývá všeobecný zákaz podnikání jako takového. Zvláštní zákon podnikání přímo zakazuje politickým stranám a nadacím.

Další omezení obsahuje také zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů. Toto omezení spočívá v přímém zákazu zakládání sdružení k výkonu výdělečné činnosti. Je nutné konstatovat, že hranice mezi rozsahem hlavní a hospodářské činnosti je nevyjasněná, především jejich vzájemný poměr. Pokud převažuje obratem hospodářská činnost, lze zvažovat, zda se stále ještě jedná o subjekt založený k jiným účelům, než je podnikání. Jestliže nadále přetrvává nepřesné vymezení hranice mezi činnostmi charakterizovanými jako hlavní, doplňkové a hospodářské v příslušných zákonech, ale tuto nepřesnost přece jen vyřešily účetní předpisy, které řadí vše kromě hlavní činnosti mezi činnost hospodářskou, tím se výklad do jisté míry upřesňuje. Legislativní mezeru v definici hlavní činnosti vyplnily účetní předpisy a konkrétní vyhlášky. Pro účely účetnictví je hlavní činností vše, co je definováno ve zřizovacích listinách, statutech nebo ve stanovách. (2)

Veřejný sektor

Pojem veřejný sektor je možné vymezit mnoha způsoby. V současnosti nepřevládá jasná definice, co to vlastně veřejný sektor je. Je dán především velikostí a složitostí. A právě s tím souvisí nejednotnost, jak veřejný sektor chápat. (1)

Teoretický přístup

Definic veřejného sektoru existuje celá řada. Pro účely této bakalářské práce vycházím z přístupu Strecková a Malý. Ti uvádí, že pro vymezení veřejného sektoru je rozhodující, zda je financován z veřejných rozpočtů, řízen a spravován veřejnou správou, zda se v něm rozhoduje veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole. Strecková a Malý zdůrazňují, že veřejné vlastnictví není rozhodující. Rozhodující je skutečnost, z jakých finančních prostředků je produkce a spotřeba statků financována. (1)

Typickým znakem organizací veřejného sektoru je financování z veřejných prostředků. Tím jsou tyto organizace napojeny na veřejnou rozpočtovou soustavu. Základní rozdíl mezi soukromým a veřejným sektorem je, že v soukromém sektoru je přesně definován konkrétní vlastník, a to fyzická nebo soukromá právnická osoba. U veřejného sektoru je vlastníkem některý ze subjektů veřejné správy. (1)

Účetní přístup

Účetnictví v České republice se na veřejný sektor dívá odlišným způsobem. Pojem veřejný sektor není definován, ale jsou vymezeny účetní jednotky, které do této kategorie z hlediska teorie spadají. Problematikou veřejného sektoru se zabývá vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. Od roku 2015 vešla v účinnost také vyhláška č. 301/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb. a vyhláška č. 473/2013 Sb. (1)

Podle §2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. se tato vyhláška vztahuje na účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy dle rozpočtových pravidel a organizačními složkami státu. (4)

Obrázek 3: Schéma veřejného sektoru (Zdroj: Zpracováno dle (4))

Vymezení příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace spadají podle § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mezi vybrané účetní jednotky. Tyto vybrané účetní jednotky jsou při vedení účetnictví povinny dodržovat České účetní standardy č. 701 až č. 710. Těmito standardy Ministerstvo financí ČR upravuje a sjednocuje účetní postupy. (5)

Při sestavování účetní závěrky se příspěvkové organizace musí dále řídit vyhláškou č. 410/2009 Sb., kde najdeme obsahové vymezení jednotlivých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce. Jelikož každá položka rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy je spjata s konkrétním syntetickým účtem, je definice těchto jednotlivých položek výkazů účetní závěrky obsahovým vymezením jednotlivých účtů v účtové osnově. Pro příspěvkové organizace je účtová osnova závazná a dodržení její obsahové náplně je povinné. (5)

1.2 Regulace účetnictví v ČR

Základní zásada pro vedení účetnictví je **zásada věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti**. Při vedení účetnictví je nutné dodržovat předem stanovená pravidla, která zajistí, aby informace zobrazovaly skutečný stav majetku, zdrojů jeho financování a výsledku hospodaření. Díky dodržování těchto pravidel je možné srovnávat jednotlivé podniky mezi sebou. Tato pravidla jsou obvykle upravena právními normami. (6)

V České republice je účetnictví regulováno prostřednictvím:

- zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění;
- souborem vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek;
- Českými účetními standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek. (6, 7)

Zákon se obecně vztahuje na všechno fyzické a právnické osoby, kterou jsou podle tohoto zákona označeny jako tzv. účetní jednotky. Tyto jednotky jsou povinny vést účetnictví. Prováděcí předpisy, tedy vyhlášky a ČÚS, jsou vypracovány s přihlédnutím na zaměření činnosti pro následující typy účetních jednotek:

- podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví;
- banky a jiné finanční instituce;
- pojišťovny;
- zdravotní pojišťovny;
- nepodnikatelské subjekty;
- územní samospráva a organizační složky státu. (7)

Na základě zapojování států do mezinárodní spolupráce a nadnárodních firem existují mezinárodní pravidla pro vedení účetnictví. Patří sem:

- direktivy Evropské unie:
    - Směrnice Evropského parlamentu a Rady zabývající se problematikou účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky;
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví:
    - International Financial Reporting Standards (IFRS);
- Standardy vydávané Výborem pro Mezinárodní účetní standardy:
    - International Accounting Standards Board (IASB) sloužící k harmonizaci účetních závěrek;
- Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední firmy:
    - International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises (vydaný v červnu 2009);
- Všeobecně uznávané účetní zásady:
    - Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) – Všeobecně uznávané účetní zásady vydávané Výborem pro vydávání účetních standardů – Financial Accounting Standards Board v USA od 30. let minulého století. (6)

➢ **Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru**

IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)

Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru vytváří Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB). Tyto standardy vyjadřují požadavky na účetní výkaznictví vládních a jiných účetních jednotek veřejného sektoru. (3)

IPSASB respektuje vytváření vlastních národních standardů jednotlivých zemí. IPSAS mohou složit jako pomůcka při tvorbě národních standardů a tím přispějí k jejich větší srovnatelnosti a kvalitě. IPSASB nemá pravomoc požadovat dodržování mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. (3)

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor čerpají z mezinárodních standardů pro podnikatelské subjekty IAS. IPSAS obsahují navíc komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví jednotek veřejného sektoru. (3)

Finanční výkaznictví na peněžní bázi účetnictví

Standard se skládá ze dvou částí. Část 1 je povinná, stanovuje požadavky, které se vztahují na všechny účetní jednotky sestavující účetní závěrky pro všeobecné použití na peněžní bázi účetnictví. Část 1 definuje peněžní bázi účetnictví, stanovuje požadavky pro zveřejnění informací v účetních výkazech a v podpůrných poznámkách, a zabývá se některými specifickými problémy výkaznictví. Požadavky v této části musí být dodržovány účetními jednotkami, které prohlašují, že vykazují v souladu s Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor Finanční výkaznictví na peněžní bázi účetnictví. (3)

Část 2 není povinná. Aby účetní jednotka mohla zvýšit svoji finanční odpovědnost a průhlednost své účetní závěrky, identifikuje dodatečná účetní pravidla a informace ke zveřejnění, doporučená k přijetí. Mezinárodní federace účetních – Výbor pro veřejný sektor doporučuje přijetí tohoto standardu. Účetní závěrka by měla být označena za vyhovující tomuto standardu pouze za podmínky, že splní všechny požadavky části 1. (3)

Výbor doporučuje vládám přecházet na akruální bázi účetnictví a harmonizovat národní požadavky se standardy IPSAS. (3)

Mezi státy plně používající IPSAS patří Kanada, Nový Zéland, Austrálie, Velká Británie a USA. Celá řada prvků z IPSAS byla implementována do Českých účetních standardů, proto můžeme předpokládat, že při plném zavedení účetnictví státu tyto Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor Česká republice přijme také. (3)

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor lze rozdělit do dvou skupin:

- standardy založené na akruálním principu účetnictví;
- standard založen na principu peněžních toků. (8)

Peněžní báze

Účetnictví, které je založeno na peněžní bázi, identifikuje zdroje přílivu a odlivu peněz, položky, na které byly peníze vynaloženy během vykazovaného období, a stav peněz k rozvahovému dni. Tyto informace o toku peněz slouží uživateli ke zjištění způsobu, jakým účetní jednotka množství peněz potřebných pro financování svých aktiv zvýšila, a způsob použití peněz. Uživatelům finančních výkazů účetní jednotky tyto informace slouží k posuzování toků peněz jednotky, dále při posuzování postupování v souladu s legislativou a nařízeními. Stejně tak jim pomáhají při rozhodování ohledně poskytnutí zdroje jednotce, či zda s jednotkou vstoupí do obchodních nebo jiných transakcí. (8)

Ačkoliv má tento způsob své výhody, existují i jistá omezení nedovolující spolehlivě vyhodnotit zejména budoucí finanční pozici. Navzdory tomu je ale důležitým doplňujícím zdrojem informací pro analýzy týkající se způsobu správy veřejných rozpočtů. (8)

Akruální báze

Tato báze zaštiťuje taková účetní východiska, podle kterých jsou ekonomické transakce a ostatní události vykazovány v období, kdy k nim dochází. A to bez ohledu na to, kdy byly peníze přijaty či vydány. Transakce a skutečnosti jsou zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce za období, k jakému se vztahují. Na základě tohoto principu jsou vykazována aktiva, závazky, čistá aktiva, výnosy a náklady. (8)

1.3 Oceňování

Oceňování v účetnictví je považováno za předpoklad účtování. Představuje specifický způsob měření účetních veličin. A to konkrétně přiřazování čísel (hodnot) účtům (účetním veličinám). Účetnictví lze zhruba popsat jako: (9)

$$\text{účetnictví} = \text{oceňování} + \text{účtování}. \tag{1.1}$$

Odhady pro vlastní potřebu může provádět kdokoliv, kdo má k tomu potřebné informace a znalosti. Odborně správný a použitelný odhad při jednání se třetími osobami musí být zpracován k tomu oprávněnými subjekty jako odhadce, znalec nebo znalecký ústav. (10)

Odhadce

Odhadce je fyzická osoba, která má potřebné odborné vzdělání a je způsobilá zpracovávat odhady ve svém oboru. Na základě koncese na oceňování majetku je oprávněn zpracovávat odhady a odborná vyjádření. (10)

Znalec

Znalec je fyzická osoba splňující odborné předpoklady, která složila požadované zkoušky a na základě těchto skutečností je předsedou krajského soudu jmenována znalcem a zapsána do seznamu znalců vedeného u příslušného krajského soudu. Na rozdíl od odhadců je znalec oprávněn zpracovávat znalecké posudky. (10)

Hodnota

Hodnotou se rozumí ekonomický pojem, který se týká peněžního vztahu mezi zbožím a službami, které lze koupit a těmi, kdo je kupují a prodávají. Hodnota na rozdíl od ceny není skutečností, ale odhadem ohodnocení zboží a služeb v daném čase, podle konkrétní definice hodnoty. (10)

Cena

Cena je požadovaná, nabízená nebo skutečně zaplacená částka za majetek nebo službu. (10)

Východiska oceňování majetku:

1. předmět ocenění;
2. účel ocenění;
3. datum ocenění. (10)

Předmět ocenění

Zásadním předpokladem pro kvalitní a správné ocenění je přesná identifikace majetku, tedy předmětu ocenění. Na základě správné identifikace a množství informací týkajících se oceňovaného majetku se odvíjí další rozhodování o postupu ocenění (např. volba metody). Předmětem ocenění se rozumí majetek nebo jeho soubor, u kterého má být stanovena hodnota. (10)

Účel ocenění

Účel ocenění chápeme jako důvod, pohnutku nebo podnět, pro který je potřeba provést ocenění majetku. Účely ocenění jsou různé, nejčastěji se jedná o stanovení obvyklé hodnoty majetku pro účely daňového řízení, stanovení tržní hodnoty majetku pro účely jeho převodu apod. Podle zadání ocenění a jeho účelu volí znalec mezi vhodnými metodami podle konkrétní situace jednu nebo více metod ocenění, které poskytnou výsledné hodnoty ocenění. (10)

Datum ocenění

Datum ocenění představuje pro znalce velmi důležitou informaci. Rozumí se mu datum, ke kterému je požadovaná hodnota majetku stanovena (i se zpětnou platností). (10)

- **IFRS**

Z důvodu růstu nadnárodních společností a rozvoje mezinárodního kapitálového trhu vznikla potřeba nadnárodních, celosvětově platných účetních norem, které by vycházely z národní úpravy jediné země, ale které by byly vypracovány jako světové účetní standardy. Této potřebě vyhovují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví označované IFRS. (7)

Oceňovací báze

Při procesu oceňování se uvažuje s měnovou jednotkou z minulosti, současnosti i z budoucnosti. Jednotky nejsou navzájem ekvivalentní. Na základě toho jsou mezinárodními účetními standardy v účetnictví definovány následující **oceňovací báze**:

- historické náklady (ceny);
- běžná cena;
- realizovatelná (vypořádací hodnota);
- současná hodnota. (11)

Historické náklady

Tyto náklady představují ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení (pořizovacích cen), nebo ocenění v přiměřené hodnotě, kterou bylo nutné vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení (při bezúplatném pořízení). Závazky jsou oceněny v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazků. (11)

Běžná cena

Tato cena je bází, která spočívá v ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplaceny, pokud by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době. Přesněji lze tuto cenu označit jako reprodukční nebo cenu obnovy. A to díky tomu, že toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice kupce, který chce majetek obnovit (znovu pořídit). Závazky jsou oceněny v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazků v současnosti. (11)

Realizovatelná hodnota

Realizovatelná hodnota, označovaná také jako hodnota vypořádací, zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků. Tyto prostředky je možné získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Tento způsob ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – prodejce, který má v úmyslu majetek prodat. Závazky jsou oceněny v současné diskontované hodnotě budoucích čistých výdajů

peněz, které budou podle očekávání třeba k vypořádání závazků v běžném podnikání. (11)

Současná hodnota

Současná hodnota vyjadřuje oceňovací přístup, při kterém jsou aktiva oceněna v současné hodnotě budoucích čistých příjmů peněz, které bude aktivum podle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky jsou oceněny v současné diskontované hodnotě budoucích čistých výdajů peněz, které budou podle očekávání třeba k vypořádání závazků v běžném podnikání. (11)

Rozdělení oceňovací báze:

- ocenění vycházející z minulosti (historické náklady);
- ocenění odrážející současný stav cen na trhu (běžná respektive reprodukční cena, realizovatelná hodnota);
- ocenění směřující do budoucnosti (současná hodnota budoucích čistých peněžních příjmů). (11)

Ocenění prostřednictvím současné hodnoty nejlépe odpovídá definici aktiva jako očekávaného užitku. Provedení je však často málo spolehlivé a obtížné. Nejjednodušší způsob ocenění jsou historické ceny. Účetní model, který je založený na historických nákladech, však nedokáže řešit dopady měnících se cen. Z toho důvodu některé podniky využívají bázi běžné ceny. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů zavádí **fair value**. (11)

- **Fair value**

Pojem fair value je definován jako částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Jedná se o ocenění aktiva na aktuální tržní bázi. Nejedná se však o konkrétní tržní cenu. Tedy není cenou konkrétní uskutečněné transakce. Jde o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu. Motivem směnné transakce je profit obou stran. Definice fair value nespecifikuje, zda se jedná o realizovanou hodnotu nebo běžnou cenu. Rovněž neupřesňuje, zda má být ocenění řešeno z pohledu kupce nebo

prodávajícího. Při zjištění fair value je vždy upřednostňována cena aktivního trhu, pokud takový trh existuje. Podmínka aktivního trhu je, že položky, se kterými se obchoduje, jsou stejnorodé. Dále kdykoliv je možné najít kupujícího a prodávajícího, kteří jsou ochotni uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné. **Způsob možného zjištění** fair value není vyřešen. A proto neexistuje-li pro ohodnocení aktivní trh, je dán tento postup:

1. výchozí ocenění je tržní cenou aktivního trhu;
2. pokud není k dispozici cena aktivního trhu, lze použít alternativního odhadu tržní hodnoty:
    - cena poslední transakce, pokud nedošlo ke změnám,
    - cena obdobného aktiva se zohledněním rozdílu,
    - současná hodnota budoucích peněžních toků;
3. pokud není k dispozici cena aktivního trhu ani její odhad, nezbývá nic jiného než jiná specifikace fair value, vyjma pořizovací (historické) ceny. (11)

Oceňování kromě zvolené oceňovací báze záleží také na okamžiku, kdy k němu dochází. Rozlišujeme oceňování:

a) při nabývání (pořízení, vzniku) aktiva nebo závazku;
b) v průběhu držení aktiva a existence závazku;
c) při pozbytí aktiv, respektive úhrady závazků. (11)

Oceňování aktiv v okamžiku pořízení

Při oceňování aktiv v okamžiku pořízení závisí na způsobu jejich pořízení, tedy:

- nákupem;
- směnou;
- vlastní výrobou;
- bezúplatně. (11)

Nákup

Aktiva jsou oceňována pořizovacími náklady. Ocenění je soustředěno na rozpoznání veškerých nákladů, které jsou nutné k tomu, aby aktivum bylo způsobilé přinášet užitek a dále aby tyto náklady byly zahrnuty do ceny aktiv. (11)

Směna

V tomto případě je nezbytné rozhodnout, zda má směna komerční povahu. Transakce směnou má komerční povahu, pokud směnou vznikne zisk nebo ztráta. Jestliže je aktivum pořízeno touto komerční transakcí, pro ocenění se použije **fair value** poskytnutého aktiva, v opačném případě je použita účetní hodnota poskytovaného aktiva. (11)

Vlastní výroba

Takto vyrobená aktiva jsou obvykle oceňována na základě ocenění spotřeby vynaložené na výrobu (vlastní náklady výroby). V tomto způsobu ocenění je však problém, neboť do vyráběného aktiva se zahrnují spotřebovaná aktiva, která jsou pořízena v různých obdobích, a alokace nepřímých nákladů do ocenění tohoto vyráběného aktiva není zcela jasná. (11)

Bezúplatné nabytí

Aktiva, která jsou bezúplatně nabyta, jsou oceňována na bázi odhadu jejich tržní ceny. Tedy ocenění odpovídá tomu, za kolik bychom dané aktivum na trhu nakoupili. Toto ocenění však nese jistou míru neurčitosti a subjektivních manipulací. (11)

Oceňování v průběhu držení aktiv

Při tomto oceňování je umožněno využít všechny oceňovací báze. Ty mohou být vyčísleny v aktuální kupní síle peněžní jednoty nebo v přepočtu na pevnou kupní sílu peněz (s úpravou o vliv inflace). Historický model je založen na ocenění aktiva v okamžiku jeho pořízení. Neumožňuje tak reagovat na změny cenové hladiny směrem nahoru (uvažujeme inflaci). Tudíž při oceňování položek účetní závěrky právě na bázi historických cen je možné historickou cenu pouze snižovat, a to v důsledku:

- alokace pořizovacích nákladů dlouhodobých aktiv do jednotlivých období (aktivum se opotřebovává);
- snížení hodnoty aktiva.

Jestliže očekávané účinky, které z aktiva v budoucnu poplynou, jsou nižší, než jeho účetní ocenění, je nutné účetní ocenění snížit. A to samozřejmě v souladu se zásadou opatrnosti a s akruálním principem. Snížení historické ceny se vždy promítá do nákladů. Po pominutí důvodů pro snížení hodnoty dojde ke zpětnému zvýšení účetního ocenění aktiva. Maximálně však jen do výše původních pořizovacích nákladů snížených o jeho opotřebování. (11)

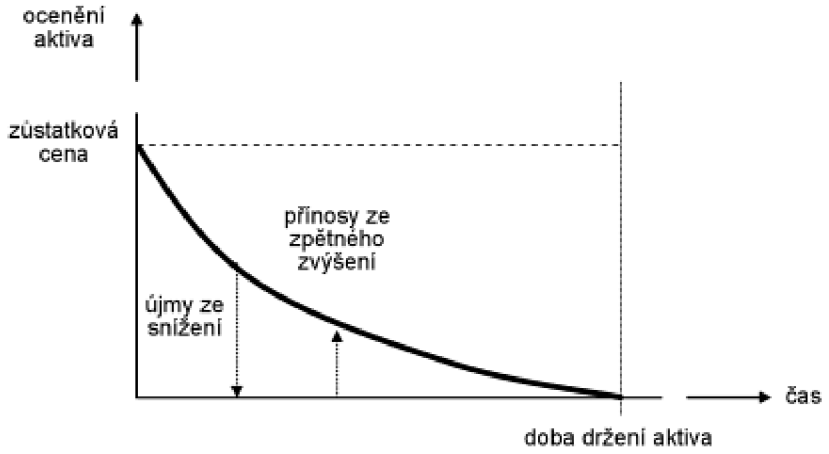
Oceňování v průběhu držení aktiv je prováděno k bilančnímu dni, tedy ke dni sestavení rozvahy. Právě k tomuto dni lze ocenit aktiva v rozvaze uvedená dvěma způsoby, a to:

1. oceněním položek aktiv na bázi historických cen;
2. oceněním aktiv na bázi fair value.

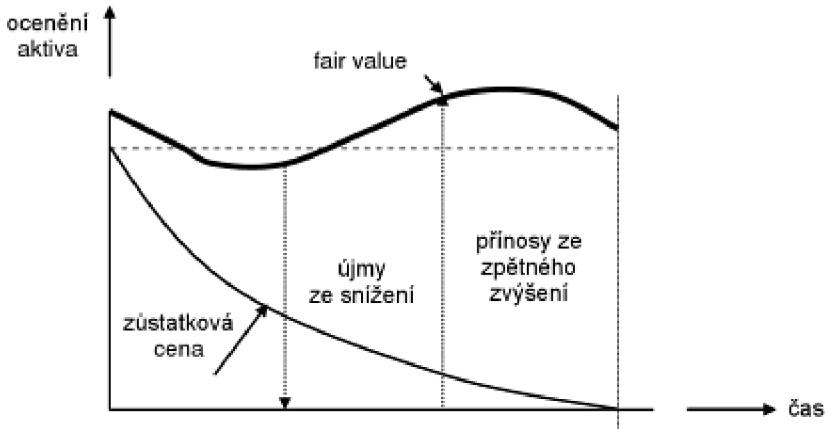
V případě ocenění pohledávek a závazků, ocenění probíhá v okamžiku pořízení, tj. současnou hodnotou. (11)

Ocenění aktiv na bázi fair value vyžaduje přecenění aktiv a závazků na výši zjištěné fair value. Položky oceněné tímto způsobem odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Tento model pak umožňuje hodnotu aktiv jak snižovat, tak i zvyšovat. Tím umožňuje odděleně vykázat zisk, který plyne ze zhodnocení aktiv držených k rozvahovému dni. (11)

Východiskem pro ocenění aktiv při jejich pozbytí a opotřebení v následujícím účetním období je právě toto nové ocenění aktiv. (11)



Obrázek 4: Oceňování v průběhu držení aktiv - model historických cen (Zdroj: (11))



Obrázek 5: Oceňování v průběhu držení aktiv - model fair value (Zdroj: (11))

Model oceňování ve fair value nebo modelem oceňování historickou cenou je na výběru účetní jednotky. Zvolený model je pak používán v dalších účetních obdobích. Případně změna modelu oceňování může být provedena pouze tehdy, pokud by tato změna vedle ke zvýšení vypovídací schopnosti rozvahy. (11)

Oceňování při pozbytí aktiv

Koncepční rámec definuje snížení hodnoty aktiv. Snížení může proběhnout v době, kdy k němu došlo. Hodnota podniku na aktivním trhu je porovnávána s účetní hodnotou. Jestliže je účetní hodnota vyšší, dochází ke snížení hodnoty aktiv podle zásady opatrnosti. (11)

- **Česká účetní legislativa**

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky způsobem stanoveným zákonem o účetnictví. Problematika oceňování je rozebrána především ve čtvrté části zákona o účetnictví v §24 až §28.

Zákon o účetnictví v §24 odst. 2 udává dva okamžiky ocenění majetku:

1) k okamžiku uskutečnění účetního případu (dle §25);
2) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje (dle §27).

Oba tyto způsoby ocenění má účetní jednotka povinnost zaznamenat v účetních knihách. Mimo jiné zákon o účetnictví stanovuje také ceny, které je možné použít pro ocenění dle okamžiku ocenění majetku.

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Existují tři základní způsoby:

- pořizovací cena;
- reprodukční pořizovací cena;
- vlastní náklady. (13)

<u>Pořizovací cena</u>

Pořizovací cena dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny, včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Do pořizovací ceny se zahrnuje fakturační cena koupeného dlouhodobého majetku, dále clo, spotřební daň, u neplátců daně z přidané hodnoty také DPH. (3)

Reprodukční pořizovací cena

Jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Oceňují se jí:

- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízený bezúplatně (darováním);
- majetek vytvořený vlastní činností (vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit; vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena);
- dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu;
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nevedený (např. inventarizační přebytky);
- vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (s výjimkou případů, kdy je vklad oceněn jinak, např. na základě zakladatelské smlouvy). (3)

Vlastní náklady

Představují veškeré přímé náklady a část nepřímých nákladů, které byly vynaloženy na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností účetní jednotky. (3)

Dlouhodobý majetek bezúplatně získaný v rámci delimitací složkami vlastní organizace se oceňuje pořizovací cenou, ve které byl veden u předávající jednotky, pokud je správná a prokazatelná. Pokud tyto podmínky nesplňuje, oceňuje se reprodukční pořizovací cenou. (3)

Mezi další oceňovací báze patří také:

- nominální (jmenovitá) hodnota – týkající se peněžních prostředků a cenin;
- reálná hodnota:
    - tržní hodnota;
    - kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce.

České účetní předpisy nepřipouští současnou hodnotu jako oceňovací bázi. §25 zákona o účetnictví podrobně rozebírá závazné ocenění jednotlivých položek. (12)

Oceňování ke konci rozvahového dne

Zákon o účetnictví vyžaduje vybraná aktiva, případně závazky oceňovat tzv. reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, a to právě k rozvahovému dni. (13)

Reálnou hodnotou se ve smyslu zákona rozumí:

- tržní hodnota – tím se rozumí hodnota vyhlášená na tuzemské nebo zahraniční burze nebo na jiném veřejném trhu;
- ocenění na základě kvalifikovaného odhadu nebo posudkem znalce – jestliže není tržní hodnota k dispozici nebo není věrohodná, tedy mohla by zkreslovat oceňování aktiv;
- ocenění stanovené na základě zvláštních předpisů pro oceňování – jestliže nelze stanovit reálnou hodnotu na základě tržní hodnoty nebo kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. (13)

Tento způsob oceňování se použije pouze v případech, které stanoví zákon. K rozvahovému dni se reálnou hodnotou oceňují tato aktiva a pasiva:

- cenné papíry s výjimkou:
    - cenné papíry držené do splatnosti,
    - cenné papíry představující účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem,
    - vlastní akcie,
    - dluhopisy pořízené v primárních emisích neurčených k obchodování;
- deriváty;
- majetek a závazky v případě přeměn společnosti nebo družstev (s výjimkou změny právní formy);
- majetek a závazky v případech, ve kterých to stanoví zvláštní předpis;
- majetek a závazky zajištěné deriváty;
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování. (13)

V případě, kdy nelze objektivně stanovit reálnou hodnotu žádným způsobem, za reálnou hodnotu se považuje ocenění k datu uskutečnění účetního případu. Tedy pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. (13)

Ocenění jednotlivých druhů majetku

Tab. 1: Způsoby ocenění dlouhodobého majetku (Zdroj: Zpracováno dle: (4))

Majetková skupina	Druhy majetku	Ocenění v době pořízení	Ocenění k rozvahovému dni
DNM	Zřizovací výdaje Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje Software Ocenitelná práva Goodwill Jiný DNM	Pořizovací cena RPC Vlastní náklady	**Princip nižší hodnoty** Zůstatková cena Tržní cena
DHM neodepisovaný	Pozemky	Pořizovací cena RPC Vlastní náklady	**Nižší z hodnot** Pořizovací cena RPC Vlastní náklady Tržní cena
DHM odepisovaný	Stavby Samostatné MV nebo soubory MV Pěstitelské celky trvalých porostů Dospělá zvířata a jejich skupiny Jiný DHM Poskytnuté zálohy na DHM Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	Pořizovací cena RPC Vlastní náklady	**Princip nižší hodnoty** Zůstatková cena Tržní cena
DFM	Podíly – ovládaná osoba Podíly – podstatný vliv	Pořizovací cena	Ekvivalenční ocenění
	Ostatní cenné papíry Půjčky a úvěry Jiný DFM Pořizovaný DFM Poskytnuté zálohy na DFM	Pořizovací cena RPC	Reálná hodnota

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení jsou zejména náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, předprojektové přípravné práce atd.);
- úroky (zejména z úvěru);

- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné či trvalé odnětí lesní půdy;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby;
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich součástí v důsledku nové výstavby;
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání. (14)

Tab. 2: Ocenění oběžného majetku (Zdroj: Zpracováno dle: (4))

Majetková skupina	**Druhy majetku**	**Ocenění v době pořízení**	**Ocenění k rozvahovému dni**
Zásoby	Materiál	Pořizovací cena RPC Vlastní náklady	**Nižší z hodnot** Pořizovací cena RPC Tržní cena
	Nedokončená výroba a polotovary		
	Výrobky		
	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		
	Zboží		
	Poskytnuté zásoby		
Pohledávky	Krátkodobé pohledávky	Pořizovací cena Jmenovitá hodnota	**Nižší z hodnot** Pořizovací cena Tržní cena Jmenovitá hodnota
	Dlouhodobé pohledávky		
KFM	Peníze	Jmenovitá hodnota	
	Účty v bankách		
	Krátkodobé CP		

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Kapitola s názvem analýza současné situace je složena hned z několika částí. Nejdříve představím vybranou příspěvkovou organizaci. Dále provedu analýzu jejího současného stavu zaměřenou na oceňování vybrané skupiny majetku. Tato analýza mi poslouží jako podklad pro zpracování návrhové části bakalářské práce.

2.1 Představení společnosti

- **Základní údaje**

Název organizace:	Národní divadlo Brno, příspěvková organizace
Zřizovatel:	statutární město Brno, se sídlem v Brně, Dominikánské náměstí 196/1, 601 67, okres Brno-město, IČ: 44992785
Sídlo:	Brno, Dvořákova 11, okres Brno-město, PSČ 657 70
IČ:	00094820 (15)

Divadlo je zřízeno jako příspěvková organizace statutárního města Brna. Jedná se tedy o právnickou osobu ve smyslu občanského zákoníku. Při své činnosti se řídí platnými právními předpisy. (16)

- **Hlavní účel**

Hlavním účelem Národního divadla Brno je uchovávat a rozvíjet divadelní a hudební kulturu ve všech formách odpovídajících obsahu jeho činnosti, a zároveň soustavně podporovat novou divadelní a dramatickou formu. (16)

- **Předmět činnosti**

Hlavní předmět činnosti

A. Mezi hlavní předmět činnosti Národního divadla Brno patří:
B. divadelní a koncertní činnost;
C. organizace rozvíjení a výuky uměleckých schopností a dovedností potřebných pro hlavní předmět činnosti;
D. vytváření scénických předmětů (dekorace, kostýmy, rekvizity, vlásenky, atd.) pro vlastní potřebu;
E. prezentace výstav ve svých prostorách;
F. zabezpečení vnitropodnikové dopravy a přepravy osob i materiálu;
G. zabezpečení veřejných představení jiných divadelních souborů;
H. pořádání divadelních a hudebních festivalů;
I. pořádání významných veřejných společenských akcí propagující divadlo;
J. provozování baletní školy;
K. vydávání, rozšiřování a prodávání periodického tisku i neperiodických publikací a jiných tiskovin, dále vydávání, šíření, rozšiřování a prodej zvukových a zvukově obrazových záznamů na všech druzích nosičů, vše sloužící k naplnění hlavního účelu a předmětu činnosti příspěvkové organizace;
L. zabezpečení propagace předmětu své činnosti, včetně výroby, vydávání, prodeje, pronájmu a půjčování propagačních materiálů a programů v tuzemsku i zahraničí;
M. provozování prodeje a předprodeje vstupenek pro akce zajišťované nebo spolupořádané divadlem;
N. organizace a zprostředkování prohlídek divadelních budov a zařízení divadla pro veřejnost;
O. ubytování externích spolupracovníků, se kterými divadlo spolupracuje v rámci hlavního účelu a předmětu své činnosti. (16)

Doplňková činnost

Národní divadlo Brno je oprávněno rozvíjet svoji podnikatelskou činnost v oblastech, které souvisejí s předmětem její hlavní činnosti. Provozuje ji ve svém sídle a v dalších k tomu určených prostorách. Příjmy z doplňkové činnosti musí být odděleně účtovány a sledovány. Tyto příjmy podléhají dani z příjmu. Prostředky získané doplňkovou činností jsou použity pro financování hlavního účelu a předmětu své činnosti. (16)

Mezi okruhy doplňkové činnosti spadá:

1. výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona:
   - velkoobchod a maloobchod;
   - reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení;
   - provozování cestovní agentury a průvodcovská činnost v oblasti cestovního ruchu;
   - realitní činnost, správa a údržba nemovitostí;
   - pronájem a půjčování věcí movitých;
   - mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti;
   - provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí;
   - zprostředkování obchodu a služeb;
   - výroba a opravy obuvi, brašnářského a sedlářského zboží;
   - vydavatelské činnosti, polygrafická výroba, knihařské a kopírovací práce;
   - umělecko-řemeslné zpracování kovů;
   - povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů;
   - výroba a opravy čalounických výrobků;
   - výroba textilií, textilních výrobků, oděvů a oděvních doplňků;
   - zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků;
   - výroba školních a kancelářských potřeb, kromě výrobků z papíru, výroba bižuterie, kartáčnického a konfekčního zboží, deštníků, upomínkových předmětů;

- ubytovací služby;
- výroba, rozmnožování, distribuce, prodej, pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů a výroba nenahraných nosičů údajů a záznamů;

2. hostinská činnost,
3. silniční motorová doprava:
   - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně;
   - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny včetně;
   - nákladní mezinárodní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně;
   - vnitrostátní příležitostná osobní. (16)

➢ **Historická kontinuita**

Dne 3. 4. 1881 bylo ustavující valnou hromadou zřízeno Družstvo českého Národního divadla v Brně. Jeho cílem bylo zajistit pořádání důstojných českých divadelních her v Brně a opatřit fond ke zřízení českého národního divadla v Brně. V září 1881 získalo Družstvo povolení k provozování her ve velké dvoraně Besedního domu pod hlavičkou České divadlo družstva divadelního v Brně. V prosinci 1884 zahájilo pravidelný provoz ve vlastní divadelní budově na Veveří ulici a v někdejším německém městském divadle pod hlavičkou Národní divadlo v Brně. Od srpna 1922 převzalo správu a provozování divadelní činnosti Národního divadla v Brně pro tento účel ustavené Kuratorium Národního divadla v Brně, které bylo složeno z delegovaných zástupců země Moravskoslezské, města Brna, Družstva a státu. (16)

Od roku 1931 bylo divadlo převedeno pod názvem Zemské divadlo v Brně do zemské správy. V listopadu 1941 bylo Zemskému divadlu v Brně od zemského úřadu zakázáno pokračovat v činnosti a na jaře roku 1942 jej úředně zrušil. Činnost divadla byla obnovena v květnu roku 1945 svépomocnou akcí divadelníků. (16)

Od srpna 1945 do února roku 1946 provozovalo divadlo Družstvo divadel Práce z. sp. s r. o. v Praze. Provozování divadla bylo po dohodě mezi Družstvem divadel Práce z. sp. s r. o., zemským hlavním městem Brnem a zemí Moravskoslezskou předáno Správnímu sboru Národního divadla v Brně. Převzetím Zemského divadla v Brně bylo od srpna 1948 zřízeno Státní divadlo v Brně. (16)

Koncem října 1957 se stalo zřizovatelem Státního divadla v Brně Ministerstvo školství a kultury. Od července 1978 byl zřizovatelskými funkcemi pověřen Jihomoravský krajský národní výbor. V říjnu 1990 po schválení Rady Jihomoravského krajského národního výboru se ze Státního divadla v Brně stalo Zemské divadlo v Brně. Na konci roku 1990 došlo k přenesení pravomoci zřizovat, řídit a rušit příspěvkovou organizaci Zemské divadlo v Brně na Okresní úřad Brno. Okresní úřad Brno-město na základě žádosti města Brna přenesl zřizovatelské pravomoci vůči Zemskému divadlu v Brně na město Brno, a to s účinností od února 1991. Na konci roku 1992 Zastupitelstvo města Brna schválilo změnu názvu příspěvkové organizace na Národní divadlo v Brně. (16)

Příspěvková organizace byla zapsána do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně, oddíl Pr., vložka 30 dne 3. 10. 2002. Od konce roku 2007 schválilo Zastupitelstvo města Brna změnu názvu příspěvkové organizace na Národní divadlo Brno, příspěvková organizace. (16)

- **Mahenovo divadlo**

Mahenovo divadlo se nachází na Malinovského náměstí 1 v Brně. Jedná se o původně německé Městské divadlo na Hradbách, které bylo postaveno v letech 1881 – 1882 podle projektu vídeňských architektů Ferdinanda Fellnera a Hermana Helmera. Budova Mahenova divadla patří k významným architektonickým památkám města Brna. Budova s harmonizující neorenesanční fasádou se stala prvním plně elektricky osvětleným divadlem v Evropě. Emocionálně působící neobarokní interiér divadla, charakteristický pro fázi již pozdního historismu, je bohatě vyzdoben, a to jak v části vestibulu a foyeru, tak v části hlediště, zdobeného mj. nástropními alegorickými lunetami a jedinečným křišťálovým lustrem. Po skončení první světové války se divadlo stalo sídlem českého Národního divadla v Brně. V současnosti jsou v Mahenově divadle

uváděny především činoherní, výjimečně komornější operní a baletní inscenace. Kapacita divadelního sálu je 569 míst. Prostory foyeru a prvního patra je možné využít ke slavnostním přípitkům, rautům a setkáním. Je možné domluvit i cateringové služby. (16)

- **Janáčkovo divadlo**

Janáčkovo divadlo sídlí na ulici Rooseveltova 1 v Brně. Bylo vystavěno v letech 1961 – 1965, jeho historie vzniku však sahá až do samých počátku existence Národního divadla v Brně. Je historií mnohaletého úsilí o zbudování samostatné reprezentativní budovy českého divadla, hledání prostoru, prostředků a architektonického řešení. Tato monumentální budova, která nese znaky tradicionalismu, je zčásti obklopena městským parkem. Budova je určena především pro velká operní a baletní představení klasického i moderního repertoáru. Slavnostně byla otevřena 2. října roku 1965. Hlediště je uspořádáno jako stupňovitý amfiteátr. Kapacita divadelního sálu je 1055 míst. Sál je možné přizpůsobit ke konferencím, slavnostním setkáním i koncertům. Stejně jak prostory foyeru a prvního patra mohou posloužit jako místa ke slavnostním přípitkům, rautům a koncertům nenáročným na akustiku. V prvním patře divadla se nachází výstavní prostory a dva salonky, jeden ředitelský a druhý primátorský. Je možné domluvit i cateringové služby. (16)

- **Divadlo Reduta**

Divadlo Reduta je postaveno na Zelném trhu 4 v Brně. Tato nejstarší divadelní budova ve střední Evropě prošla od roku 1640 mnoha dramatickými okamžiky. V jejích zdech bylo provozováno divadlo, byla společenským centrem i městskou tržnicí. Podlehla čtyřem zničujícím požárům a byla nesčetněkrát přestavována. Těšila se zájmu brněnského českého i německého divadla. V letech 1945 – 1993 byla sídlem zpěvoherního souboru Národního divadla v Brně. Od 50. let minulého století byla určena pouze divadelním účelům. V roce 1993 byla však pro havarijní stav uzavřena a po několikaleté rekonstrukci znovu otevřena v říjnu 2005. Objektu však bylo vráceno jeho původní poslání a to být společenským centrem. Jedinečné skloubení původních architektonických prvků s moderním a technicky skvěle vybaveným interiérem dodává

dnešní Redutě na přitažlivosti a činí ji znovu místem pro příjemné zastavení i kulturní zážitek. Kapacita divadelního sálu je 259 míst, reprezentačního Mozartova sálu 350 míst a slavnostního salonku 70 míst. Kapacita budovy pro akce je maximálně 350 osob. Reduta je vhodná pro divadelní představení, koncerty, módní přehlídky, konference, slavnostní setkání apod. Je možné domluvit i cateringové služby. (16)

- **Organizační uspořádání**

Statutárním orgánem Národního divadla Brno je ředitel, který je jmenován na základě výběrového řízení na dobu neurčitou. Organizační struktura Národního divadla Brno je vzájemnými vazbami řešena organizačním, pracovním a provozním řádem divadla, které vydává ředitel. (16)

V divadle působí umělecké soubory:

- Janáčkova opera,
- Mahenova činohra,
- Balet.

V čele uměleckých souborů stojí umělečtí šéfové. (16)

- **Organizační struktura**

a) NdB
b) umělecký soubor Janáčkovy opery
c) umělecký soubor baletu
d) umělecký soubor Mahenovy činohry
e) jevištní provoz JD
f) jevištní provoz MD
g) jevištní provoz DR
h) výroba
i) úsek provozně-výrobní - ostatní oddělení (viz Příloha č. 1)
j) útvar ředitele
k) obchodní oddělení (16)
l) úsek ekonomický

2.2 Kostýmy

- **Definice kostýmu**

Cílem kostýmu je dokreslit charakter postavy, kterou má ztvárňovat. Jsou inspirovány místem a dobou, v níž se příběh odehrává, aby na diváka působily co nejvěrohodněji a byly autentické. Kostýmy společně s divadelním prostorem, hudbou, kulisami, rekvizitami, líčením, maskami a pohyby herců spadají do scénografie.

Kostým je ve většině případů složen z několika částí (položek). Například kabátek zvlášť, kalhoty zvlášť. Jednotlivé části se podle potřeby různě kombinují. Každá část je pak vedena pod svým evidenčním číslem, což také umožňuje snazší orientaci v jejich početném množství. Jelikož je kostým rozdělen na části, jeho cena nepřekročí hranici čtyřiceti tisíc korun pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. Pokud tedy jednotlivé položky nepřekročí částku tři tisíce korun, jsou evidovány v podrozvahové evidenci. Nad tři tisíce korun jsou tyto položky považovány za drobný hmotný majetek.

Součástí kostýmu jsou také paruky. Pokud překročí částku pět set korun, jsou evidovány pod číslem a uloženy ve skladu. Do pěti set korun spadají přímo do nákladů. Pro paruky platí výše zmíněná pravidla, tj. do tří tisíc korun patří do podrozvahové evidence, nad tři tisíce korun evidovány jako drobný hmotný majetek.

Obuv je vedena zvlášť. Je nakoupena a podle potřeb upravena. Dělí se do dvou skupin. V první skupině je pracovní obuv, ve které herci cvičí své role. V druhé skupině je obuv na představení.

- **Rozdělení kostýmů**

Kostýmy Národního divadla Brno se dají rozdělit do tří skupin. První skupinu tvoří kostýmy, které jsou aktuálně používány. Ty se nacházejí v jednotlivých budovách divadla.

V případě derniéry (tj. poslední představení, opak premiéry) jsou pak kostýmy uloženy, nikoliv vyřazeny. Zůstávají nadále majetkem divadla a můžou se recyklovat nebo upravovat podle potřeb. Do druhé skupiny tedy můžeme zařadit kostýmy, které jsou uloženy, ale počítá se s možností, že se hra bude např. ještě hrát nebo kostýmy budou použity pro jinou hru.

Poslední skupina jsou kostýmy uložené do tzv. mrtvého skladu. U mrtvého skladu se předpokládá, že hra se už nebude hrát. Kostýmy putují do půjčovny, kde jsou půjčovány za půjčovací taxu. Půjčení kostýmu na jeden den se pohybuje od 200 do 450 korun v závislosti na povaze kostýmu.

- **Výroba kostýmů**

Národní divadlo Brno má vlastní výrobu kostýmů. Podílí se na ní zhruba dvacet lidí, z nichž půlka patří do dámské krejčovny a druhá půlka do pánské krejčovny. Zaměstnanci jsou odborníci ve svých profesích, díky čemuž je výroba na vysoké umělecké i technické úrovni již řadu let. Krejčovny vyrábí veškeré kostýmy a kostýmní doplňky potřebné k provozu divadla. Obě krejčovny se nachází v budově ředitelství NdB. Jsou vybaveny dostupnou technologií, při výrobě jsou použity ověřené i zcela nové postupy, tradiční i netradiční materiály. Mezi netradiční materiály patří například neopren, který byl využit na šaty z opery Turandot. Další netradiční materiál je tkanina na výrobu žíněnek, ze které se vyrábí límce. Na kostýmech pracují také výtvarníci, aby výsledek byl co nejlepší. Některé věci jsou také dokoupeny v obchodech. Jakmile je kostým hotov, přijde na řadu zkouška kostýmů pro herce. Na zkouškách se potom dolaďují detaily.

Než začne samotná výroba kostýmu, je potřeba mít vypracovaný návrh (viz Příloha č. 3), ať už od návrháře nebo od kostýmní výtvarnice či výtvarníka. Jakmile je k dispozici technický popis a technický nákres, přijde na řadu měření základních, pomocných a případně kontrolních tělesných rozměrů osob, pro které je kostým určen. Zapíší se jednotlivé tělesné rozměry.

Následuje příprava pomůcek pro konstrukci střihu a provedou se konstrukční výpočty potřebné pro konstrukci konkrétního kostýmu. Zhotoví se konstrukční síť a zakreslí se jednotlivé části základního střihu tohoto zvoleného kostýmu.

Dále je provedena modelová úprava základního střihu kostýmu. Pokračuje se vykreslením obrysů jednotlivých dílů a vyznačením potřebných značek (kapsy apod.). Dalším krokem je porovnání střihu s technickým nákresem a následně vytvoření střihové šablony jednotlivých dílů.

Pokud je modelování hotovo, přechází se k práci se samotným materiálem. Nejdříve je potřeba materiál vyžehlit, zjistit jeho srážlivost, zpracovatelské vlastnosti a znovu přeměřit jeho délku a šířku. Po přeměření se textilie rozloží nebo složí (záleží na použitém materiálu atd.) a vyrovnají se její okraje. Textilii je potřeba zajistit proti posunutí. Jakmile je zajištěna, následuje sestavení šablony do střihové polohy. Zakreslí se obrysy jednotlivých dílů a vyznačí se potřebné značky. V této fázi se stanovuje spotřeba materiálu.

Zakreslení je hotovo, může se začít s vystřihováním jednotlivých dílů z materiálu podle střihových šablon. Po vystřihnutí se nastříhané díly zkontrolují, označí se a připraví se k předání na šití. Během této činnosti se musí dodržovat bezpečnost práce při práci. Tím se rozumí správná obsluha a údržba strojů podle návodů, používání ochranných pracovních prostředků apod.). Samozřejmě je nutné udržovat pořádek a čistotu na pracovišti.

Máme jednotlivé vystřihnuté díly, můžeme si stanovit a realizovat vhodný technologický postup pro zhotovení kostýmu. Vhodných technologickým postupem se rozumí především určení strojů a zařízení pro zhotovení zvoleného kostýmu.

Nyní se konkrétní kostým připravuje k první zkoušce. Tedy zvolíme technologii, pomocí které spojíme jednotlivé díly. Po první zkoušce se provedou úpravy, kde se opět zvolenou technologií dokončí jednotlivé operace a poté se rozhodne o druhé zkoušce. Stejně jako po první zkoušce i po druhé zkoušce dojde k úpravám a dokončení posledních úprav.

Další fáze se zabývá obsluhou speciálních šicích strojů. Mezi tyto stroje patří např. dírkovací stroj, zapošívací stroj, knoflíkovací stroj a závorovací stroj.

Po dokončení práce na speciálních strojích přejdeme na tvarování kostýmů. Pod tvarováním kostýmů si můžeme představit např. podlepení určitých částí kostýmu, zažehlení určitých dílů apod.

Kostým už je téměř hotový. Na řadě je první zkouška rozpracovaného oděvu. Na základě zkoušky jsou označeny potřebné úpravy a změny nejčastěji křídou nebo špendlíky. Provede se úprava a podle nutnosti se koná druhá zkouška.

Na závěr je provedena kontrola kostýmu. Zda odpovídá technickému nákresu a technickému popisu, přeměření a srovnání s naměřenými hodnotami. Mimo jiné je potřeba zkontrolovat stroje, jestli jsou čisté, funkční, správně seřízené, dále provést jejich údržbu, vyměnit jehly, nitě apod. Nakonec je zpracovaná výsledná kalkulace.

- **Výrobní list**

Pro každý kostým se vypisuje výrobní list. Vzor výrobního listu jsem přiložila v Příloze č. 2. Každý takový výrobní list obsahuje určité náležitosti. Můžeme ho rozdělit do několika částí.

První část je tvořena hlavičkou, ve které nalezneme základní informace jako číslo výrobního listu, název dílny, ve které byl daný kostým zhotoven, případně ve které byly provedeny činnosti spojené s kostýmem, název hry, pro kterou se kostým připravuje, představitel (výrobek), jeho inventární číslo a cenu (zaokrouhleně).

V druhé části se dostáváme k jednicovému materiálu, který vystihuje tabulka 3. Najdeme zde číslo skladu, ze kterého je materiál čerpán, specifikace použitého materiálu, jeho jednotkové množství, počet využitých jednotek a cenu za jednotku. Vynásobením počtu využitých jednotek a ceny za jednotku získáme celkovou cenu použitého materiálu.

Tab. 3: Jednicový materiál (Zdroj: Zpracováno dle (17))

Sklad číslo	materiál	jedn. množství	počet jedn.	cena za jedn.	cena celkem:

Třetí část je zaměřena na jiné náklady. V tabulce 4 se vyplňuje datum, číslo dokladu, se kterým tyto náklady souvisí, dále popis provedeného úkonu a částka, za kterou byl úkon proveden. Ve většině případů však zůstávají jiné náklady nevyplněny.

Tab. 4: Jiné náklady (Zdroj: Zpracováno dle (17))

Datum	č. dokladu	úkon - dodávka	částka

Čtvrtá část popisuje podíl mzdových nákladů. Opět se zde vypisuje datum, dále počet odpracovaných hodin, popis pracovního úkonu a jméno pracovníka, který tento úkon provedl. Každý druh pracovníka má různě stanovenou hodinovou mzdu. Například krejčí má hodinovou mzdu 136 Kč, modistka 142 Kč apod. Vynásobením počtu hodin a příslušné hodinové mzdy získáme podíl mezd. Ve spodní části tabulky 5 je pak součet hodin celkem a celková částka v Kč a na závěr podpis mistra.

Tab. 5: Podíl mzdových nákladů (Zdroj: Zpracováno dle (17))

Datum	hodin	pracovní úkon	pracovník
		celkem hod.	
		celkem Kč	**podpis mistra**

Poslední část se nazývá rekapitulace a je zobrazena v tabulce 6. V ní se dočteme celkového shrnutí předešlých částí. Výsledkem je celková cena, zaúčtování a v konečné fázi datum a podpisy osob, které výrobní list vypracovaly, schválily a zaúčtovaly.

Tab. 6: Rekapitulace (Zdroj: Zpracováno dle (17))

	Kč
Jednicový materiál	
Podíl mezd	
Jiné náklady	
Celkem	

MD	D

Datum	
Vypracoval	
Schválil	
Zaúčtoval	
Evid. maj.	

Po celou dobu je kostým oceněn původní pořizovací cenou, tj. souhrn jednicových nákladů a podíl mezd. Každý kostým má jinou životnost. Závisí to hlavně na použitém materiálu a míře použití. Oficiálně se však doba životnosti kostýmů nestanovuje, slouží spíš pro interní potřeby. Například po 10 letech se cena kostýmu snižuje podle jeho stavu. Taktéž je cena snížena v případě poškození kostýmu např. od molů.

Do ceny kostýmů nevstupuje spotřebovaná energie, náklady na skladování, náklady spojené s návrhem kostýmu atd. Cena kostýmu se nepromítá do ceny vstupenky.

- **Evidence**

Pánské kostýmy jsou v systému vedeny pod číslem 53, dámské kostýmy pod číslem 54. Katalog kostýmů Národní divadlo Brno nevede. Kostýmy jsou vedeny pouze pod číslem v evidenci majetku.

- **Půjčovna kostýmů**

Po stažení inscenací z repertoáru putují oděvy do veřejné půjčovny. Veřejná půjčovna kostýmů se nachází v podzemí Janáčkova divadla. Půjčovnu mohou zájemci navštívit dva dny v týdnu, konkrétně každý čtvrtek a pátek. Vrácení kostýmů probíhá v pondělí a úterý. Zájem o půjčení kostýmů je po celý rok, nejvíc se odvíjí podle sezónních akcí (masopust, vinobraní, hody, firemní večírky apod.). Půjčovna využívá fundus (tj. inventář) Národního divadla Brno, ve kterém je uloženo až dvacet tisíc kostýmů. Cena jednoho kostýmu se pohybuje v rozmezí od dvou do dvaceti tisíc korun. Většina kostýmů však stojí do pěti tisíc korun.

- **Prodej kostýmů**

Bez schválení vedením nemůže být prodán žádný kostým. V případě schválení je uzavřena kupní smlouva. Cena je stanovena kvalifikovaným odhadem na základě stavu kostýmu. Nejčastěji jsou kostýmy vykoupeny za 1/3 pořizovací ceny.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V této části bakalářské práce se zaměřím na návrhy v oblasti oceňování vybrané skupiny majetku Národního divadla Brno. Konkrétně se bude jednat o kostýmy divadla. Návrhy budou směřovány především na stávající evidenci a kalkulaci nákladů.

V předchozí kapitole 2.1 jsem popsala stávající způsob oceňování tohoto majetku. Zjistili jsme, že aktuálně používaná kalkulace se skládá ze tří částí. Mezi tyto části patří jednicový materiál, jiné náklady a podíl mzdových nákladů. Součtem těchto tří částí se dostaneme k ceně kostýmu, v které je kostým v účetnictví veden. A právě zde nacházíme problém.

Národní divadlo Brno sleduje jen určitou část přímých nákladů, tedy necítí potřebu s nimi hospodařit. Způsob hospodaření, tím myšleno oceňování, zachycování nákladů na kostým, je neúplný. Nevede tedy tuto instituci k tomu, aby dobře hospodařila. Jinými slovy nevede divadlo k tomu, aby využívalo potenciálu, který má. Pokud to bude dělat, tak to samozřejmě vyvolá i změny organizační. Tyto změny však jen zlepší způsob hospodaření a využívání tohoto majetku.

Hned na začátek bych chtěla podotknout, že mnou navržené návrhy nevyjdou pro divadlo cenově lépe. Naopak cena kostýmu by se zvýšila. Úkolem návrhu však není cenu kostýmu snížit, ale správně zachycovat vynaložené náklady na kostým. Nedostatečná kalkulace nákladů totiž neumožňuje tyto náklady řídit. Stejně tak neumožňuje rozhodnout o způsobu jejich dalšího použití.

3.1 Evidence a kalkulace přímých nákladů

Nejdříve se podíváme na přímé náklady, které se dají přímo a přesně stanovit na jednotku výkonu, tedy např. na kus, metr apod. Jak již bylo zmíněno výše, je jim věnován celý výrobní list. Podíváme se konkrétněji na členění těchto přímých nákladů.

- **Přímý materiál**

Nejdříve si projdeme přímý materiál, který je znázorněn v tabulce 3. Struktura, v jaké je zachycován ve výrobním listu (viz Příloha č. 2), je v podstatě v pořádku. Problém tedy není struktura, ale obsah přímého materiálu. Divadlo do této části zahrnuje pouze základní materiál. Základním materiálem v tomto případě rozumíme např. kůži, plátno, podšívkový materiál apod. Nikde však už není zahrnutý pomocný materiál, který je při výrobě kostýmu použit. Mezi pomocný materiál můžeme zařadit např. nitě, knoflíky, křídy apod. Pomocný materiál by se vedl úplně stejně jako materiál základní. Forma zápisu jednicového materiálu by tedy mohla zůstat stejná. Není podstatné vyloženě rozlišovat základní a pomocný materiál, ale důležité je tento materiál zahrnout do ceny kostýmu.

- **Osobní náklady**

Nyní se dostáváme k podílu mzdových nákladů. Jaké položky jsou zde obsaženy, uvádí tabulka 5. V tomto úseku nákladů najdeme jak přímé mzdy, tak ostatní přímé náklady, konkrétně pojistné hrazené za zaměstnance z objemu přímých mezd. Při současném zachycení podílu mzdových nákladů se sice dočteme, kolik hodin bylo na daném kostýmu stráveno, dále celkové náklady za tento čas, ale na první pohled nepřijdeme na to, kde se toto číslo vzalo. V případě, že by všichni zaměstnanci, kteří se přímo podílejí na výrobě kostýmů, měli stejnou hodinovou mzdu, nebyl by to až takový problém. Divadlo má však práci oceněnou podle jednotlivých pracovních pozic. Pro lepší představu, struktura hodinové mzdy modistky vypadá zhruba následovně:

Tab. 7: Struktura hodinové mzdy (Vlastní zpracování)

Pracovní pozice	Hrubá mzda	Odvody [35,6 %]	Hodinová mzda před zaokrouhlením	Hodinová mzda po zaokrouhlení
modistka	104,37	37,16	141,53	142

Pro lepší přehlednost mzdových nákladů ve výrobním listu bych navrhovala, aby se mezi aktuálně používané položky přidala i hodinová mzda daného pracovníka. Na první pohled by tak bylo vidět, jak se k výslednému číslu došlo a předešlo by se i početním chybám, které by tím zkreslily výslednou cenu kostýmu. Nově by podíl mzdových nákladů ve výrobním listě vypadal následovně:

Tab. 8: Návrh - Podíl mzdových nákladů (Vlastní zpracování)

Datum	Pracovník	Pracovní úkon	Počet hodin	Hodinová mzda	Celkem Kč
	Podpis mistra		Celkem hodin		Podíl mezd

- **Jiné náklady**

Problém nastává u jiných nákladů. Ve výrobním listu se sice nacházejí, ale nevyplňují se. Jelikož výrobní list se skládá pouze z přímých nákladů, přepokládám, že jinými náklady se tady rozumí ostatní přímé náklady. Mezi tyto náklady patří např. pojistné hrazené za zaměstnance z objemu přímých mezd. Toto pojistné však divadlo zařazuje do podílu mzdových nákladů.

Energie potřebná k chodu strojů

K jiným nákladům dále můžeme zařadit energii potřebnou k chodu strojů. Ta se vypočítá velmi jednoduše. Každý stroj má určitý příkon. Nejdříve se zapíše doba strávená na tomto stroji. Nakonec se zjistí cena energie. Základem je, aby příkon, počet hodin a cena energie byla ve stejných jednotkách. To znamená, že příkon bude veden v jednotkách kWh, doba strávená na stroji v hodinách a cena energie za 1 kWh. Nyní máme vše, co pro výpočet energie potřebné k chodu stroje potřebujeme. Samotný výpočet pak už jen spočívá ve vynásobení zjištěných informací:

$$energie\ potřebná\ k\ chodu\ stroje = příkon \cdot počet\ hodin \cdot cena\ energie. \qquad (3.1)$$

Vzorec máme, nyní potřebujeme tabulku, do které budeme zjištěné výsledky zapisovat. Prvním krokem bude změna struktury původních jiných nákladů. Jelikož tyto jiné náklady budeme rozdělovat do několika částí, výsledná tabulka, respektive tabulky, budou vypadat naprosto jinak. Začneme tedy tabulkou pro energii potřebnou k chodu strojů. Ta by mohla vypadat následovně:

Tab. 9: Energie potřebná k chodu strojů (Vlastní zpracování)

Spotřeba elektrické energie				
Druh stroje	**Příkon [kWh]**	**Čas [h]**	**Cena energie za 1 kWh [Kč]**	**Celková cena [Kč]**
			Mezisoučet	

Opotřebení strojů

Součástí ostatních přímých nákladů by mělo být i opotřebení použitého stroje pro výrobu daného kostýmu. Výpočet tohoto opotřebení je snadný. V první řadě je potřeba znát pořizovací cenu použitého stroje. V druhé řadě pak už jen stačí odhadnout životnost tohoto stroje, ideálně v hodinách. Popsaný vzorec by vypadal takto:

$$hodinové\ opotřebení\ stroje = \frac{pořizovací\ cena\ stroje\ [Kč]}{předpokládaná\ životnost\ stroje\ [h]}. \quad (3.2)$$

Po dosazení do tohoto vzorce dostaneme hodinové opotřebení daného stroje. Pak už jen stačí vynásobit hodinové opotřebení s dobou, po kterou byl stroj používán k výrobě kostýmu. Opět je důležité, aby vše bylo ve stejných jednotkách. Tedy předpokládaná životnost stroje v hodinách a doba strávená na stroji rovněž v hodinách.

$$Celková\ cena\ opotřebení\ stroje = hodinové\ opotřebení \cdot počet\ hodin. \quad (3.3)$$

Tab. 10: Opotřebení strojů (Vlastní zpracování)

Opotřebení strojů					
Druh stroje	**Pořizovací cena [Kč]**	**Předpokládaná životnost [h]**	**Hodinové opotřebení [Kč/h]**	**Počet hodin [h]**	**Celková cena [Kč]**
				Mezisoučet	

S opotřebením strojů okrajově souvisí také chlazení strojů. Chlazení strojů má vliv na spolehlivost a právě také na prodloužení životnosti stroje. Proces chlazení strojů je prováděn prostřednictví destilované vody. Výhodou destilované vody je také její nízká cena oproti jiným prostředkům.

Tab. 11: Destilovaná voda (Vlastní zpracování)

Destilovaná voda			
Opotřebení stroje	**MJ**	**Kč/MJ**	**Celkem [Kč]**

Návrh kostýmů

S dalším nákladem, se kterým divadlo dále už nepracuje, je odměna návrháře za zpracování návrhu vybraného kostýmu. V současné době je tato odměna návrháři vyplacena zvlášť a dál se s ní nepracuje. Návrh kostýmu (viz Příloha č. 3) je však nedílnou součástí celého výrobního procesu. Je tedy nutné s touto odměnou v ceně kostýmu počítat a promítnout ji do ní. Není to nic složitého. Návrh se vždy týká jednoho kostýmu. Každá role má určitý počet alternací. To znamená, že jednu roli hraje více herců. Pro tuto roli je stanoven kostým. Je však zřejmé, že vždy nenajdeme úplně stejné herce, kteří oblečou stejný kostým. Proto je kostým zhotoven v několika provedeních. Z toho vyplývá, že odměnu návrháře za jeden návrh můžeme snadno rozdělit a tím získat náklad na jeden kostým. Stačí nám jednoduchý vzorec:

$$cena\ návrhu\ na\ 1\ kostým = \frac{odměna\ návrháře}{počet\ provedení}. \tag{3.4}$$

Potenciál fundusu je obrovský. Celou řadu inscenací by divadlo nemuselo dělat znovu. Mohlo by kostýmy přebírat nebo je upravovat. Když ani jedno, kostýmy by mohlo půjčovat. Oni však tuto potřebu necítí, protože návrhář je placen z jiných peněz – z inscenace jako celku. Rozdíl však je v tom, zda návrhář navrhne pět nebo padesát kostýmů pro danou inscenaci. Pokud navrhne padesát kostýmů, pak je tato inscenace drahá. Proto by bylo ideální, co nejvíce kostýmů přebírat. Vyvolá to dvojí úsporu. Divadlo by ušetřilo, jelikož návrh stojí peníze, a to nemalé, protože se jedná o umělecké dílo. Je tedy nutné s návrhem takto i zacházet. Buď tedy takové kostýmy budeme půjčovat, nebo použijeme jeho látku. Jednoduše budeme počínat tak, abychom hospodařili. To samozřejmě vede k dalším reorganizacím, ke kterým na základě toho začne docházet.

3.2 Evidence nepřímých nákladů

Již návrhy vztahující se k evidenci přímých nákladům, představují radikální změnu v přístupu. Vzhledem k tomu, že Národní divadlo Brno režijní náklady nevede, neumožňuje mu zcela vystupovat jako podnikatelský subjekt. S přihlédnutím k organizační struktuře divadla jsou tyto náklady velice vysoké. To, že tyto náklady nejsou sledovány, může být jedním z důvodů jejich vysoké výšky.

Co se týče výpočtu nepřímých nákladů, jelikož je v současné době divadlo nesleduje, nedá se říci, jak by je mělo připočítávat. Jedinou možností je stanovení procentuální přirážky.

Skutečnost, že divadlo nezapočítává režijní náklady do ceny kostýmů, je nepředstavitelné. Tyto náklady existují, někdo je musí platit. Navzdory tomu, že nakonec budou stejně vykryty, divadlo musí vědět, co do nich patří a samozřejmě si i samo bokem vydělávat.

3.3 Navržená doporučení

Předchozí kapitoly byly zaměřeny na návrhy týkající se přímých a nepřímých nákladů. Obecně s oceňováním majetku jsou spojeny i další aktivity, jako například samotné vedení majetku apod. V této kapitole se zaměřím na návrhy, které se vztahují právě na tyto aktivity.

- **Systém vedení kostýmů**

V současné době jsou kostýmy vedeny pouze v evidenci majetku pod číslem. Tento způsob vedení kostýmů je pro divadlo poměrně neefektivní. Kostýmy se ve většině případů přebírají a používají se i pro další představení. Tyto kostýmy se vybírají přímo ve skladu kostýmů. Divadlu by tedy vyplatilo evidovat kostýmy nejen pod číslem, ale také i pod fotkou. V případě výběru kostýmů by pak stačilo do systému zadat hledaný kostým. Systém by na základě toho vygeneroval seznam kostýmů, které odpovídají hledanému názvu kostýmu. Pro divadlo by to znamenalo především časovou úsporu. Nemuselo by se chodit do skladu a procházet všechny kostýmy, ale systém by přesně

poskytl seznam kostýmů, které vyhovují kritériím, a pod evidenčním číslem by se pak tento kostým vyhledal.

- **Půjčovna kostýmů**

Aktuálně je potřeba nejdříve do půjčovny kostýmů zavolat. Na základě toho si zákazník domluví termín, kdy se může zastavit a požadovaný kostým si vybrat a vyzkoušet. Divadlu by se vyplatilo vést stránky určené pro půjčovnu kostýmů. Pokud by divadlo dle předchozího návrhu vedlo evidenci kostýmů jak pod číslem, tak pod fotkou, nepoužívané kostýmy by se z tohoto systému jednoduše přenesly na stránky půjčovny Národního divadla Brno. Zákazník by si pak z těchto stránek mohl předem vybrat (případně zamluvit) kostým, který si chce půjčit. Pokud by divadlo takové stránky vedlo, časem by mohlo na tyto stránky přidávat dostupnost kostýmu, rezervaci apod.

- **Vedení výrobních listů**

Národní divadlo Brno v současné době tiskne výrobní listy podle vzorů a vyplňuje je ručně. Jednodušší způsob by byl vedení těchto výrobních listů elektronicky. Výrobní list by byl například sestaven v MS Excelu, ve kterém by byly přednastavené vzorce. Stačilo by pak vyplnit pouze použité jednotky. Excel by zbylé hodnoty dopočítal na základě vzorců. Tímto způsobem by se ušetřil čas, který je stráven na ručním vyplňování těchto listů a zároveň by se předešlo početním chybám. Hotový výrobní list zpracovaný v Excelu by se vytiskl, předal by se k podepsání a zaevidoval.

- **Porovnání stávajícího a navrženého způsobu oceňování**

Na základě návrhů vztahujících se k přímým nákladům, provedu porovnání stávajícího a nově navrženého způsobu oceňování na vzorovém příkladu. Pro porovnání jsem si zvolila sako. Ceny neodpovídají skutečnosti, jedná se pouze o modelový příklad.

Tab. 12: Příklad - stávající způsob oceňování (Vlastní zpracování)

Jednicový materiál

Sklad číslo	materiál	jedn. množství	počet jedn.	cena za jedn.	cena celkem:
1	vrchový	m	1,5	79,00	118,50
1	podšívkový	m	1,5	49,00	73,50
1	výztužný	m	0,9	60,00	54,00
2	vycpávky	ks	2,0	19,00	38,00

Jiné náklady

Datum	č. dokladu	úkon - dodávka	částka

Podíl mzdových nákladů

Datum	hodin	pracovní úkon	pracovník
3. 5. 2015	7	střih	Novák
4. 5. 2015	10	šití	Novotná
	17	**celkem hod.**	
	2190,00	**celkem Kč**	**podpis mistra**

Rekapitulace

	Kč
Jednicový materiál	284,00
Podíl mezd	2190,00
Jiné náklady	0,00
Celkem	**2474,00**

MD	D

Datum	
Vypracoval	
Schválil	
Zaúčtoval	
Evid. maj.	

Tab. 13: Příklad - navržený způsob oceňování 1. část (Vlastní zpracování)

Přímý materiál					
Sklad číslo	**materiál**	**jedn. množství**	**počet jedn.**	**cena za jedn.**	**cena celkem:**
1	vrchový	m	1,5	79,00	118,50
1	podšívkový	m	1,5	49,00	73,50
1	výztužný	m	0,9	60,00	54,00
2	vycpávky	ks	2,0	19,00	38,00
2	nitě	m	300	-	20,00
2	knoflíky	ks	5,0	6,00	30,00
				Mezisoučet	**334,00**

Osobní náklady					
Datum	**Pracovník**	**Pracovní úkon**	**Počet hodin**	**Hodinová mzda**	**Celkem Kč**
3. 5. 2015	Novák	Střih	7	140,00	980,00
4. 5. 2015	Novotná	Šití	10	121,00	1210,00
			17		**2190,00**
	Podpis mistra		**Celkem hodin**		**Podíl mezd**

Spotřeba elektrické energie				
Druh stroje	**Příkon [kWh]**	**Čas [h]**	**Cena energie za 1 kWh [Kč]**	**Celková cena [Kč]**
Šicí stroj	0,66	14	3,50	32,34
Fixační lis	12,00	1	3,50	42,00
Žehlička	1,20	2	3,50	8,40
			Mezisoučet	**82,74**

Opotřebení strojů					
Druh stroje	**Pořizovací cena [Kč]**	**Předpokládaná životnost [h]**	**Hodinové opotřebení [Kč/h]**	**Počet hodin [h]**	**Celková cena [Kč]**
Šicí stroj	30000,00	10000	3,00	14	42,00
Fixační lis	50000,00	12000	4,17	1	4,17
Žehlička	5000,00	5000	1,00	2	2,00
				Mezisoučet	**48,17**

Destilovaná voda			
Opotřebení stroje	**MJ**	**Kč/MJ**	**Celkem [Kč]**
Šicí stroj	3,5 L	6,00	21,00

Tab. 14: Příklad - navržený způsob oceňování 2. část (Vlastní zpracování)

Jiné náklady			
Datum	**č. dokladu**	**úkon - dodávka**	**částka**
15. 4. 2015	1/1/2015	návrh kostýmu	1000,00

Rekapitulace

	Kč
Jednicový materiál	334,00
Osobní náklady	2190,00
Spotřeba elektrické energie	82,74
Opotřebení strojů	48,17
Destilovaná voda	21,00
Jiné náklady	1000,00
Celkem	**3675,91**

MD	D

Datum	
Vypracoval	
Schválil	
Zaúčtoval	
Evid. maj.	

Z daného srovnání vyplývá, že navržený způsob oceňování vyjde jako cenově dražší způsob. Podle modelového příkladu by při starém způsobu oceňování zvolené sako vyšlo celkově na 2474 Kč. Po přepočtu podle nově navrženého způsobu by se tato cena vyšplhala až na 3675,91 Kč. Což je zhruba o 70 % víc než stará varianta. Smyslem však není tuto cenu saka co nejvíce snížit, ale jde především o zachycení (všech) skutečných nákladů spojených s výrobou tohoto saka.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce byla zpracována na téma oceňování vybrané skupiny majetku Národního divadla Brno. Národní divadlo Brno jsem si vybrala z důvodu dřívější spolupráce s touto organizací.

Abych mohla splnit stanovený cíl této práce, musela jsem si na toto téma prostudovat potřebnou teorii, které je věnovaná cela kapitola 1. Teoretická východiska jsou směřována na neziskové organizace, dále na účetnictví v podmínkách České republiky. S touto částí jsou spojeny také mezinárodní standardy. Dále jsem přešla na problematiku oceňování majetku a závazků dle české účetní legislativy a dále dle IFRS.

Druhá kapitola obsahuje představení příspěvkové organizace Národní divadlo Brno. V dalších podkapitolách je pak popsán aktuálně používaný způsob oceňování vybrané skupiny majetku. Analýza současného stavu mi dále posloužila jako podklad pro zpracování kapitoly 3.

Kapitola s číslem 3 je nazvaná jako návrhová část. Na základě analýzy současného stavu jsem podala návrhy směřované na vhodnější způsoby oceňování vybrané skupiny majetku s přihlédnutím ke specifikům Národního divadla Brno. Vytváří se základní předpoklad pro řízení nákladů přímo na výrobu kostýmů. Dalším krokem pak musí být i přiřazení režií souvisejících s výrobou, ale také rozdělení kostýmů na základě ceny na skupiny dle dalšího možného využití. Následně pak podle toho vytvořit i evidenci a sklady hotových kostýmů. Divadlo plně nevyužívá tvůrčího potenciálu, který je na inscenaci vynaložen. Návrhy kostýmů včetně návrhů scény v sezónně realizovaných inscenacích mohou být součástí výzdoby ve foyer divadla. Z toho plyne propagace další inscenace. Na závěr této kapitoly jsem uvedla porovnání stávajícího způsobu oceňování vybrané skupiny majetku s nově navrženým způsobem. K tomu jsem využila modelový příklad. Tímto jsem cíl práce splnila.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1) STRECKOVÁ, Y., I. MALÝ a kol. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
2) MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
3) TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 184 s. ISBN 978-80-245-1664-6.
4) Zákony pro lidi.cz. *Zákony pro lidi* [online]. © 2010-2015 [cit. 2015-05-2014]. Dostupné z: http://www.zakonyprolidi.cz/
5) MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. *Praktický průvodce účtováním příspěvkových organizací: sbírka souvztažností a praktické souvislé příklady*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 167 s. ISBN 978-80-7263-810-9.
6) ŠVARCOVÁ, J. a kol. *Ekonomie*. 1. vyd. Zlín: CEED, 2011. 247 s. ISBN 978-808-7301-012.
7) KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
8) Mezinárodní federace účetních. *Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. 1. vyd. Praha: Nejvyšší kontrolní úřad, 2006. 818 s. ISBN 80-239-7238-3.
9) MÁČE, M. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2012. 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
10) HÁLEK, V. *Oceňování majetku v praxi*. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 2009. 247 s. ISBN 978-80-89364-07-7.
11) DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 352 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
12) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 15. vyd. Praha: Polygon, 2005, 418 s. ISBN 80-7273-118-1.

13) KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví a daně České republiky v kontextu vstupu ČR do Evropské unie*. 1. vyd. Karviná: Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, 2004. 148 s. ISBN 80-7248-272-6.
14) PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
15) Ministerstvo spravedlnosti České republiky. Výpis z obchodního rejstříku Národní divadlo Brno, příspěvková organizace. *Justice.cz* [online]. © 2012-2014 [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=591249&typ=PLATNY
16) Národní divadlo Brno. *Národní divadlo Brno* [online]. © 2006-2015 [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: http://www.ndbrno.cz/
17) Národní divadlo Brno. *Výrobní list*. Brno: Národní divadlo Brno, 2015.
18) Národní divadlo Brno. *Návrh kostýmu*. Brno: Národní divadlo Brno, 2015.

SEZNAM ZKRATEK

CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DR	Divadlo Reduta
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
JD	Janáčkovo divadlo
KFM	Krátkodobý finanční majetek
MD	Mahenovo divadlo
MJ	Měrná jednotka
MV	Movitý majetek
NdB	Národní divadlo Brno
PO	Právnická osoba
RPC	Reprodukční pořizovací cena
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Způsoby ocenění dlouhodobého majetku (Zdroj: Zpracováno dle: (4)) 32
Tab. 2: Ocenění oběžného majetku (Zdroj: Zpracováno dle: (4)) 33
Tab. 3: Jednicový materiál (Zdroj: Zpracováno dle (17)) 45
Tab. 4: Jiné náklady (Zdroj: Zpracováno dle (17)) 46
Tab. 5: Podíl mzdových nákladů (Zdroj: Zpracováno dle (17)) 46
Tab. 6: Rekapitulace (Zdroj: Zpracováno dle (17)) 47
Tab. 7: Struktura hodinové mzdy (Vlastní zpracování) 51
Tab. 8: Návrh - Podíl mzdových nákladů (Vlastní zpracování) 51
Tab. 9: Energie potřebná k chodu strojů (Vlastní zpracování) 52
Tab. 10: Opotřebení strojů (Vlastní zpracování) 53
Tab. 11: Destilovaná voda (Vlastní zpracování) 53
Tab. 12: Příklad - stávající způsob oceňování (Vlastní zpracování) 57
Tab. 13: Příklad - navržený způsob oceňování 1. část (Vlastní zpracování) 58
Tab. 14: Příklad - navržený způsob oceňování 2. část (Vlastní zpracování) 59

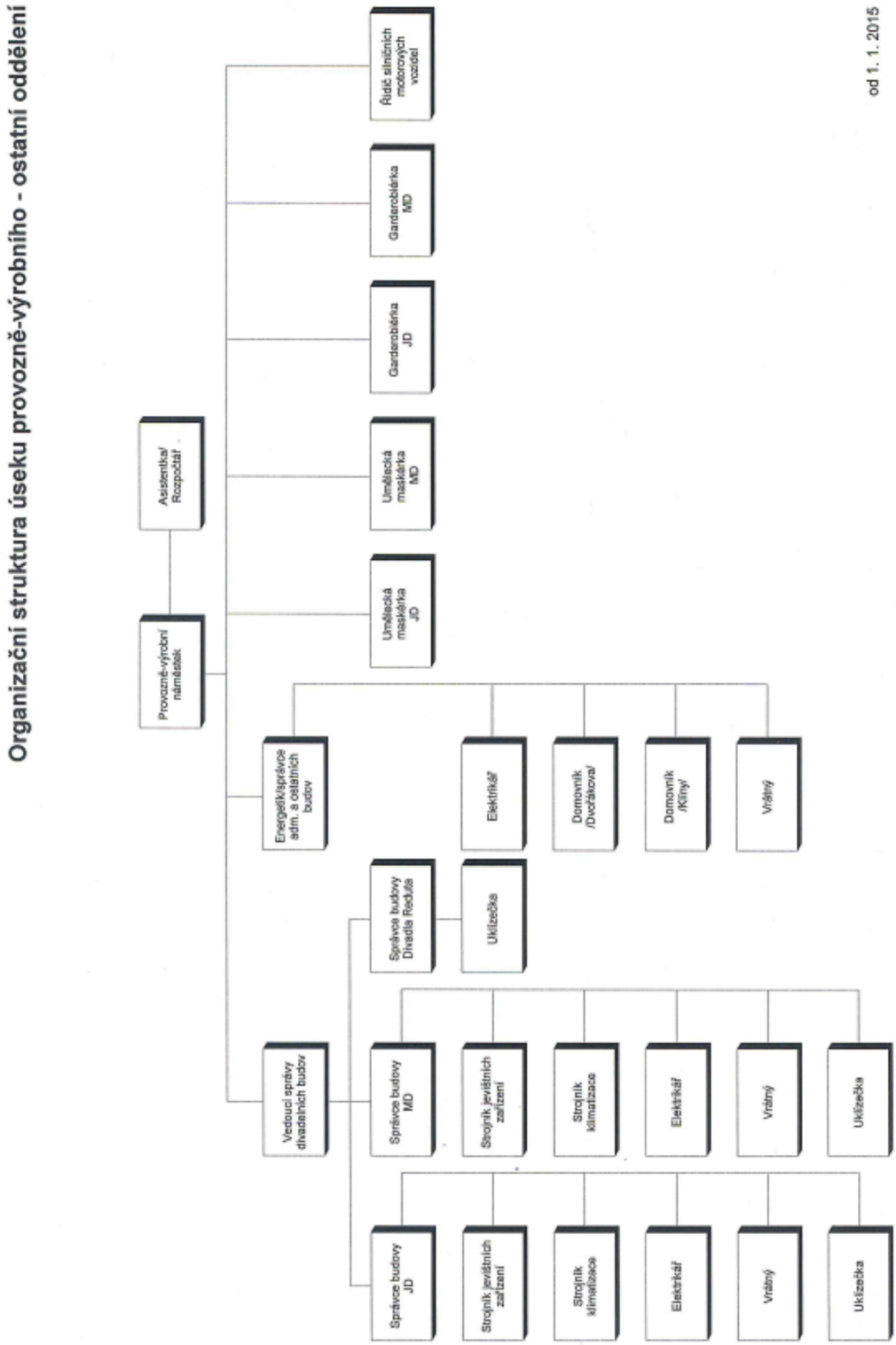
SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Členění subjektů národního hospodářství (Zdroj: Zpracováno dle (1))..... 11
Obrázek 2: Schéma členění národního hospodářství (Zdroj: Zpracováno dle (1))..... 12
Obrázek 3: Schéma veřejného sektoru (Zdroj: Zpracováno dle (4)) 16
Obrázek 4: Oceňování v průběhu držení aktiv - model historických cen (Zdroj: (11)) . 28
Obrázek 5: Oceňování v průběhu držení aktiv - model fair value (Zdroj: (11)) 28

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....I
PŘÍLOHA Č. 2: VÝROBNÍ LIST..... II
PŘÍLOHA Č. 3: NÁVRH KOSTÝMU III

PŘÍLOHA Č. 1: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA



(Zdroj: (16))

PŘÍLOHA Č. 2: VÝROBNÍ LIST

NDB

PRŮVODNÍ LIST číslo: 1 Maj

64 295
64 296

výr. list č.: 11 430

invent. číslo:

dílna: Domácí práce

cena (zaokr.):

název hry: „HRY O HAIZII"

představitel: (výrobek): KROV

Jednicový materiál: KANTOROVÁ, PROCHÁZKOVÁ

Jiné náklady:

Sklad číslo	materiál	jedn. množství	počet jedn.	cena za jedn.	cena celkem:	Datum	č. dokl.	úkon - dodávka	částka
653822	150/61	PUT.	0,30	61	18,30				
683221	150/232	RAŤ.	0,30	232	69,60				

Podíl mzdových nákladů.

Datum	hodin	pracovní úkon	pracovník
17. 12.	8	Opr. Procházková a Kantorová	
			Jiříčková
	8	celkem hod.	
	1088	celkem Kč	podpis mistra

Rekapitulace:

	Kč	MD	D
Jednicový materiál	87,90		
Podíl mezd	1088,-		
Jiné náklady			
Celkem			

Datum	31-03-2015
Vypracoval	
Schválil	
Zaúčtoval	
Evid. maj.	

(Zdroj: (17))

PŘÍLOHA Č. 3: NÁVRH KOSTÝMU

(Zdroj: (18))