

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Hodnocení vývoje nákladů z hlediska finančního a  
manažerského účetnictví v konkrétním podniku**

**Maria Dobiášová**

© 2015 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Maria Dobiášová

Podnikání a administrativa

Název práce

**Hodnocení vývoje nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví v konkrétním podniku**

Název anglicky

**Assessment of the Development of Expenses from Financial and Management Accounting Point in a Chosen Company**

---

### Cíle práce

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétní společnosti a zhodnocení vývoje nákladů z různých hledisek, formulace problémových oblastí na základě analýzy příčin a návrhy jejich řešení.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení se použije metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

Náklady, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, provozní náklady, finanční náklady, daň z příjmů, fixní a variabilní náklady, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, jednicové náklady, režijní náklady, přímé náklady, nepřímé náklady.

---

**Doporučené zdroje informací**

Česko. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav  
Česko. Česká národní rada. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších úprav  
Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele  
Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb.  
Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav  
FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha:ASPI, 2007, 432 s., ISBN 978-80-7357-299-0  
KRÁL, B a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8  
LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno:Computer Press, 2008, 198 s., ISBN 978-80-247-4133-8  
MERITUM, kol autorů. Účetnictví podnikatelů 2014. Praha:Wolters Kluwer, 2014, 536 s., ISBN 978-80-7478-447-7

---

**Předběžný termín obhajoby**

2015/16 ZS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 23. 11. 2015

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Hodnocení vývoje nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví v konkrétním podniku" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury 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. 2015

---

## Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a čas, který mi při psaní této diplomové práce věnovala.

# **Hodnocení vývoje nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví v konkrétním podniku**

---

## **Assessment of the Development of Expenses from financial and management accounting point in a Chosen Company**

### **Souhrn**

Teoretická část této diplomové práce se zabývá způsoby organizace finančního a manažerského účetnictví a různým pohledem na sledování nákladů. V části věnující se finančnímu účetnictví budou popsány zásady účtování na nákladových účtech a rozdělení nákladů na provozní, finanční a mimořádné. Bude uvedeno i sledování nákladů z daňového hlediska.

V části, která se zabývá sledováním nákladů v manažerském účetnictví, bude popsáno členění nákladů z různých hledisek.

Praktická část práce bude zaměřena na sledování vývoje nákladů v konkrétním podniku. Pro aplikaci teoretických poznatků byl zvolen podnik, jehož hlavní činností je poskytování úklidových služeb.

Nejprve bude popsán vývoj nákladů z hlediska finančního účetnictví v jednotlivých účtových skupinách za podnik jako celek a pro zjištěný vývoj nákladů budou hledány příčiny. Dále budou náklady členěny dle hledisek manažerského účetnictví, bude popsán způsob jejich sledování v podniku a pro vývoj nákladů budou opět zjišťovány příčiny. Obsahem poslední části práce bude návrh řešení pro některé z problematických oblastí identifikovaných v předchozí části.

### **Summary**

The theoretical part of this thesis deals with the ways of organizing financial and management accounting and differing perspectives on monitoring costs. Accounting principles in the cost accounts will be described in the section dealing with financial

accounting as well as categorising costs into operational, financial and extraordinary. We will also look into monitoring costs for tax purposes.

In the section dedicated to monitoring costs in management accounting, cost classification will be discussed from different perspectives.

Practical part will focus on monitoring the development costs of a particular company. For the application of theoretical knowledge was chosen a company whose principal activity is the provision of cleaning services. Firstly, we will be concerned with cost development in terms of financial accounting in different groups of account for the business as a whole and later on the identified cost development and its underlying causes will be analysed. Furthermore, the costs will be divided according to aspects of management accounting, a method for monitoring the company and cost development will be described again in terms of its determining causes. The last part of the thesis proposes a solution for some of the problem areas identified in the previous section.

**Klíčová slova:** Náklady, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, provozní náklady, finanční náklady, daň z příjmů, fixní a variabilní náklady, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, jednicové náklady, režijní náklady, přímé náklady, nepřímé náklady.

**Keywords:** costs, financial accounting, management accounting, operating expenses, financial expenses, income tax, fixed and variable costs, classification by elements of cost, cost by product classification, prime cost, general expenses, direct costs, indirect costs

# Obsah

1	Úvod.....	12
2	Cíl a metodika.....	14
3	Teoretická východiska .....	15
3.1	Náklady .....	15
3.2	Organizace účetnictví .....	16
3.2.1	Dvouokruhová organizace účetnictví .....	17
3.2.2	Jednookruhová organizace účetnictví.....	18
3.2.3	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace.....	19
3.3	Náklady ve finančním účetnictví .....	19
3.3.1	Zásady účtování na nákladových účtech .....	20
3.3.2	Náklady v provozní oblasti .....	21
3.3.3	Náklady ve finanční oblasti .....	23
3.3.4	Mimořádné náklady .....	24
3.4	Náklady z daňového hlediska .....	24
3.4.1	Daňově uznatelné náklady .....	25
3.4.2	Náklady daňově neuznatelné .....	25
3.4.3	Bezüplatné plnění .....	25
3.5	Náklady v manažerském účetnictví .....	26
3.5.1	Účelové členění nákladů .....	27
3.5.2	Kalkulační členění nákladů.....	31
3.5.3	Náklady v závislosti na změnách objemu výkonu.....	33
3.5.4	Náklady z hlediska rozhodování.....	37
4	Vlastní práce .....	39
4.1	Charakteristika společnosti .....	39
4.1.1	Situace na trhu úklidových služeb .....	40
4.1.2	Situace na trhu pracovních sil.....	41
4.1.3	Organizační struktura.....	41
4.1.4	Vývoj vybraných položek z účetních výkazů .....	43
4.1.5	Vertikální analýza Výkazu zisku a ztráty .....	44
4.1.6	Vybrané ukazatele rentability .....	45
4.1.7	Výkony.....	46
4.1.8	Způsob zpracování účetnictví a další evidence.....	48
4.2	Vývoj nákladů ve finančním účetnictví .....	50
4.2.1	Provozní náklady .....	50
4.2.2	Finanční náklady .....	59
4.2.3	Mimořádné náklady .....	59
4.3	Vývoj nákladů z daňového hlediska .....	59



4.3.1	Výpočet daně z příjmů právnických osob pro rok 2014.....	61
4.3.2	Vývoj účetního výsledku hospodaření a splatné daně .....	61
4.4	Vývoj nákladů z vnitropodnikového hlediska .....	62
4.4.1	Účelové členění nákladů.....	62
4.4.2	Kalkulační členění nákladů.....	70
4.4.3	Náklady v závislosti na změnách objemu výroby .....	72
4.4.4	Náklady z hlediska rozhodování.....	72
5	Zhodnocení a návrhy řešení.....	72
5.1	Druhé členění nákladů .....	72
5.2	Výkaz zisku a ztráty účelově .....	73
5.3	Náklady na opravy úklidové techniky .....	76
5.4	Sledování nákladů z vnitropodnikového hlediska .....	78
5.4.1	Kalkulační členění nákladů.....	80
5.4.2	Zpracování mezd.....	82
6	Závěr .....	91
7	Seznam použité literatury .....	95
8	Seznam příloh .....	97

## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Vývoj vybraných ekonomických dat v letech 2009 – 2014 v tis. Kč:.....	43
Tabulka 2 - Vertikální analýza VZZ.....	44
Tabulka 3 - Ukazatele ovlivňující rentabilitu v tis. Kč.....	45
Tabulka 4 - Ukazatele rentability.....	45
Tabulka 5 - Vývoj tržeb v tis. Kč.....	46
Tabulka 6 - Spotřebované nákupy v Kč.....	50
Tabulka 7 - Účtová skupina 51 v Kč .....	53
Tabulka 8 - Vývoj nákladů na opravy úklidové techniky v Kč .....	53
Tabulka 9 - Účtová skupina 52 v Kč .....	55
Tabulka 10 - Poměr zákonného sociálního pojištění ke mzdovým nákladům .....	56
Tabulka 11 - Účtová skupina 53 v Kč .....	56
Tabulka 12 - Účtová skupina 54 v Kč .....	57
Tabulka 13 - Účtová skupina 55 v Kč .....	58
Tabulka 14 - Účtová skupina 59 v Kč .....	58
Tabulka 15 - Účtová skupina 56 v Kč .....	59
Tabulka 16 - Nedaňové náklady v Kč .....	60
Tabulka 17 - Výpočet daně z příjmů pro rok 2014 v Kč .....	61
Tabulka 18 - Vývoj účetního výsledku hospodaření a splatné daně v tis. Kč .....	61
Tabulka 19 - Vývoj jednicových nákladů na pravidelný úklid v tis. Kč .....	63
Tabulka 20 - Zásobovací režie v Kč .....	64
Tabulka 21 - Odbytová režie v Kč.....	64
Tabulka 22 - Opravy vysavačů a strojů v Kč.....	65
Tabulka 23 - Výrobní režie 2014 v Kč .....	66
Tabulka 24 - Podniková střediska a činnosti – tržby 2014 v Kč .....	67
Tabulka 25 - Sledování nákladů na materiál .....	68
Tabulka 26 - Vývoj nákladů na úklidový materiál dle středisek – kanceláře v Kč .....	68
Tabulka 27 - Příklad kalkulace v podniku .....	71
Tabulka 28 - Skutečné náklady zakázky.....	72
Tabulka 29 - Účelová výsledovka za rok 2014 v tis. Kč .....	75
Tabulka 30 - Struktura provozních nákladů v účelové výsledovce .....	76
Tabulka 31 - Úklid garáží v roce 2014 .....	77
Tabulka 32 - Bod zvratu .....	77
Tabulka 33 - Výsledná kalkulace za hlavní činnosti za rok 2014 v Kč.....	81
Tabulka 34 - Upravená kalkulace z kapitoly 4.4.2. v Kč.....	82
Tabulka 35 - Vývoj nákladů na vedení mzdového účetnictví .....	84
Tabulka 36 - Vývoj nákladů na vedení finančního účetnictví .....	85
Tabulka 37 - POHODA x PAMICA porovnání funkčnosti.....	86
Tabulka 38 - Předpokládané náklady na mzdové účetnictví 2016 - 2018- současný způsob zpracování.....	87
Tabulka 39 - Předpokládané náklady na finanční účetnictví 2016 - 2018 - současný způsob zpracování.....	87
Tabulka 40 - Předpokládané náklady za mzdové účetnictví- varianta 1 .....	89
Tabulka 41 - Kalkulace nákladů - varianta 2 .....	89
Tabulka 42 - Porovnání variant řešení mzdového a finančního účetnictví.....	90

## **Seznam grafů**

Graf 1 - Vývoj tržeb za hlavní činnosti v tis. Kč .....	48
Graf 2 - Spotřebované nákupy - vývoj.....	51

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1 - Členění nákladů .....	29
-----------------------------------	----

# 1 Úvod

V dnešním ekonomickém prostředí jsou výnosy podniků často limitovány silnou konkurencí nebo tržní silou odběratelů. Náklady proto představují oblast, kterou podnik může ovlivnit a přispět tak k tomu, aby nejen přežil, ale i dosáhl přiměřeného zisku. Zdrojem informací o nákladech je účetnictví, které se dělí do tří relativně samostatných subsystémů – na účetnictví finanční, daňové a manažerské.

Teoretická část práce se zabývá způsoby organizace finančního a manažerského účetnictví a různým pohledem na sledování nákladů.

V části věnující se finančnímu účetnictví budou popsány zásady účtování na nákladových účtech a rozdělení nákladů na provozní, finanční a mimořádné. Bude uvedeno i sledování nákladů z daňového hlediska.

V části, která se zabývá sledováním nákladů v manažerském účetnictví, bude popsáno členění nákladů z různých hledisek. Z hlediska účelového lze náklady dělit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, na toto členění pak navazuje členění na náklady jednicové a režijní. Dalším hlediskem členění nákladů je podle místa vzniku a odpovědnosti. Kalkulační členění nákladů poskytuje informaci, na které výrobky nebo služby byly náklady vynaloženy. Toto hledisko členění umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb. Dalším způsobem členění nákladů je dle závislosti na změnách objemu výkonů. Specifickým členěním nákladů je členění nákladů z hlediska rozhodování.

Praktická část práce bude zaměřena na sledování vývoje nákladů v konkrétním podniku. Pro aplikaci teoretických poznatků byl zvolen podnik, jehož hlavní činností je poskytování úklidových služeb. Trh úklidových služeb je vysoce konkurenční s velkým převisem nabídky a to tlačí ceny dolů. Proto je pro podniky sledování a řízení nákladů základní podmínkou přežití na trhu.

Nejprve bude popsán vývoj nákladů z hlediska finančního účetnictví v jednotlivých účtových skupinách za podnik jako celek a pro zjištěný vývoj nákladů budou hledány příčiny.

Dále budou náklady členěny dle hledisek manažerského účetnictví, bude popsán způsob jejich sledování v podniku a pro vývoj nákladů budou opět zjišťovány příčiny.

Obsahem poslední části práce bude návrh řešení pro některé z problematických oblastí identifikovaných v předchozí části na základě analýzy příčin.

## **2 Cíl a metodika**

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétní společnosti a zhodnocení vývoje nákladů z různých hledisek, formulace problémových oblastí na základě analýzy příčin a návrhy jejich řešení.

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení se použije metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Náklady

Náklady jsou faktor, který rozhodujícím způsobem ovlivňuje efektivnost podniku a jejich sledování představuje základní článek hospodaření organizace. O nákladech hovoříme, jestliže se vše, co bylo vynaloženo za účelem vlastních výkonů, vyjádří v penězích. [1]

Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolávána tvorbou podnikových výnosů. [2]

Uspořádaným systémem, který nám podává přehled o podnikových nákladech je účetnictví.

Účetnictví bývá nejčastěji vnímáno jako systematické zaznamenávání hospodářských skutečností, uskutečňovaných podle jasných pravidel, specifickými pracovními postupy s cílem podat věrný a poctivý obraz o ekonomickém subjektu.

Lze také užít obecnější popis tohoto jevu podle ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), která účetnictví označuje jako *„servisní činnost, jejíž funkcí je zajišťovat kvantitativní informace o ekonomické realitě primárně finanční povahy, užitečné pro rozhodování v oblasti ekonomiky.“* [3]

Účetní informace se dělí do tří relativně samostatných subsystémů – na účetnictví finanční, daňové a manažerské. [4]

Každý z výše uvedených subsystémů slouží různým uživatelům pro řešení odlišných rozhodovacích úloh a požadavky jednotlivých uživatelů na zobrazení nákladů se budou obsahově lišit. [5]

Zavedení pojmu finanční účetnictví se datuje do poloviny 19. století, kdy byly v Anglii přijaty zákony týkající se vzniku obchodních společností. S tím souvisel vznik účetních výkazů - výkazu zisku a ztráty a rozvahy. Manažerské účetnictví vstoupilo do popředí rovněž v 19. století a to především v USA se zrodem průmyslové revoluce. Zásadní vzestup pak získalo ve 20. století zejména díky potřebě plánovat vývoj sledovaných veličin uvnitř organizačních jednotek. [6]

### 3.2 Organizace účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje finanční výkazy, které informují o výsledcích hospodářských operací, finanční pozici podniku a cash flow. A to jak pro manažery, tak pro externí subjekty, kterými jsou vlastníci, věřitelé, dodavatelé, zákazníci, vláda a společnost. [7]

Vzhledem k tomu, že se finanční účetnictví nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku ani jejich nižších organizačních složek, je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. Podniková praxe sleduje toto hospodaření zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů. Tento úkol plní vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví. [8]

Finanční a manažerské účetnictví spolu vytváří tzv. duální vztah, který představuje zásadní rozdíl ve vymezení předmětu obou účetních subsystémů, dále výše zmíněné odlišné požadavky externích a interních uživatelů účetních informací a také různé struktury vykazovaných informací, které odrážejí odlišnost v podnikových úlohách, které externí a interní uživatelé organizačních jednotek řeší. [9]

Při tvorbě systému manažerského účetnictví v konkrétním podniku je nutné rozhodnout, na které typy ekonomických informací bude systém primárně orientován, a který typ informací má pouze doplňkový charakter a bude případně zjišťován mimo daný účetní systém.

Základními typy manažerských účetních systémů jsou výkonově orientovaný účetní systém, odpovědnostně orientovaný účetní systém a procesně orientovaný účetní systém. Procesně orientovaný účetní systém je vhodný například pro podniky, které působí na trhu, kde silná konkurence působí na snižování cen a řízení nákladů proto nabývá na významu.

V podnikové praxi jsou používány systémy, které kombinují prvky výkonového, odpovědnostního a procesního účetnictví. [10]

Specifické řešení je nutné v případě zakázkové výroby. Jejím základním rysem je účtování podle jednotlivých zakázek, přičemž přímý materiál a přímé mzdy se přenášejí na zakázku přímo, režie v předem stanovených nákladech podle plánové kalkulace. Je nutno zajistit, aby výdejky přímého materiálu byly vztaženy nejenom k výrobní dávce, ale přímo ke konkrétní



zakázce. Proto se tyto výdejky označují číslem konkrétní zakázky, ke které se vztahují, a jejich kopie se zpravidla také připojují k danému zakázkovému listu. [8]

Zpracování finančního a manažerského účetnictví může být zajištěno v jednookruhové organizaci účetnictví, dvouokruhové organizaci účetnictví, popř. kombinací obou systémů. [5]

### **3.2.1 Dvouokruhová organizace účetnictví**

Dvouokruhová soustava účetních informací je charakteristická existencí dvou relativně samostatných okruhů a existencí spojovacích účtů a účtů rozdílů. Požadavek na používání spojovacích účtů je uveden v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech. Účetní jednotky jsou povinny uvést účty vnitropodnikového účetnictví v účtovém rozvrhu. Spojovací účty se používají u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Spojovací účty jsou nejčastěji používány k nákladům, výnosům z prodeje, zásobám aktivací vnitropodnikových výkonů nebo k časovému rozlišení. Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení podvojnosti a souvztažnosti účetnictví. [4]

Účetnictví dvouokruhové představuje takový systém uspořádání účtů, kde na syntetických účtech se uplatňují souběžně dvě hlediska členění nákladů:

První okruh sleduje finančně majetkovou strukturu firmy a je základem pro sestavení účetních výkazů (účetní závěrky). Tyto výkazy bývají někdy též označovány jako finanční výkazy a účetní okruh, který je základem pro jejich sestavení se nazývá finanční účetnictví. Finanční účetnictví slouží potřebám nejen interních uživatelů, ale i potřebám externích uživatelů.

Druhý okruh zaznamenává a jinak třídí náklady a výnosy, hovoříme o vnitropodnikovém účetnictví, které zajišťuje informace pro řízení firmy, mělo by sloužit pouze interním uživatelům (managementu), pro externí uživatele by mělo zůstat utajené. [11]

Tento zvláštní účetní okruh není zahrnován do standardních účetních výkazů, v tomto okruhu je možno zjistit vnitropodnikový výsledek hospodaření. Pro účtování nákladů a

výnosů ve druhém okruhu slouží samostatné účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví. [10]

### **3.2.2 Jednookruhová organizace účetnictví**

Snahou jednookruhové organizace účetnictví je zajistit požadavky uživatelů finančního a nákladového účetnictví v jediném okruhu analytických účtů, které různým uskupením poskytují různé výstupy v závislosti na úlohách, které jsou řešeny oběma skupinami uživatelů. Tato forma bude vyhovovat zejména v případě, že se informační potřeby interních a externích uživatelů neliší v obsahovém vymezení nebo ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, ale pouze stupněm podrobnosti jejich zobrazení.

Pro zachycení prvotních nákladů a výnosů jsou dle Českého účetního standardu 001 použity účty účtové třídy 5 – Náklady a účtové třídy 6 – Výnosy. Samostatné účty jsou pak použity pro účtování druhotných nákladů a výnosů: 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy. [10]

Výhodou jednookruhové organizace účetnictví je jednodušší zpracování, protože nevyžaduje tytéž vstupní údaje zadávat dvojnásobným způsobem. [5]

U jednookruhové soustavy je nutno vzít v úvahu, že oddělení informací pro obě skupiny uživatelů bude v jednookruhové organizaci účetnictví obtížné. [4]

Pro technické řešení členění účtů v jednookruhové soustavě můžeme využít pomocné číselníky provozů, činností a prostředků pro účtování v účtových třídách 5 a 6 nebo využít kalkulačních položek, které se vkládají na určité místo v analytickém členění účtu (např. použijeme 5. a 6. místo v šestimístném čísle účtu). Největší vypovídací schopnost má pak kombinace obou způsobů.

Při řešení koncepce vnitropodnikového účetnictví je nejpodstatnější pečlivá počáteční úvaha o tom, co vlastně chceme vnitropodnikovým účetnictvím postihnout. Vnitropodnikové účetnictví lze v jeho nejjednodušší formě vytvořit tím, že nepostihujeme vzájemné předávky mezi středisky, ale provedeme pouze třídění nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek a položek kalkulačního vzorce. Tento způsob evidence ve vnitropodnikovém účetnictví se používá v podnicích služeb a v menších výrobních podnicích s jednoduchou výrobou [8]

### **3.2.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové organizace**

Pro současnou praxi je charakteristické obě organizace kombinovat.

Podnik vede standardní finanční účetnictví, ale pro evidenci části ekonomických vztahů je zaveden zvláštní účetní okruh. [10]

### **3.3 Náklady ve finančním účetnictví**

Hlavním účelem finančního účetnictví je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření firmy – o jejím majetku a závazcích, nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření – a sestavovat pravdivé a věrné finanční výkazy pro různé uživatele. Je orientováno především na minulost a je založeno převážně na minulých číslech. [12]

Cílem finančního účetnictví je zobrazení podnikatelského procesu z hlediska vyjádření informačních potřeb externích uživatelů (např. potenciálních a současných vlastníků nepodílejících se na řízení firmy, bank, obchodních partnerů, zaměstnanců, burz a ostatních účastníků finančního a kapitálového trhu). [5]

Náklady ve finančním účetnictví se vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. [5]

Za náklad ve finančním účetnictví se pak považuje jakékoliv snížení užitečnosti, kterou měl majetek podniku či zvýšení závazků podniku, aniž by byl zkoumán účel spotřebovaných nákladů či jeho výše vzhledem k činnosti, na kterou byl spotřebován. Lze také říci, že za náklady se v případě finančního účetnictví berou pouze spotřebované zdroje, za které jsou vydávány reálné peníze. [13]

Pro účetní vykázání nákladů v účetní závěrce slouží výkaz zisku a ztráty. Základní uspořádání a označování položek zisku a ztráty je stanoveno v příloze č. 2 k Vyhlášce č. 500/2002 Sb. [14] – Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění a v příloze č. 3 VPU – Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění. [1]

V Zákoně o účetnictví je stanoven způsob uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů. Uspořádání a označení účtových tříd je určeno směrnou účtovou osnovou. [15]

Ve směrné účtové osnově jsou obsaženy pouze účtové skupiny. Tyto účty je třeba dále členit synteticky popř. i analyticky. Účetní jednotky by měly při členění syntetických a analytických nákladových účtů postupovat tak, aby byly schopny sestavit výkaz zisku a ztráty v předepsaném členění. Další skutečností, které je třeba členění nákladových účtů přizpůsobit, je členění pro daňové účely. [1]

Zajímavé srovnání nákladů ve finančním účetnictví nabízí zahraniční zdroje, kdy náklad ve smyslu „cost“ představuje částku, jenž je přiřazena skutečné aktivitě. Jde o označení typické pro manažerské účetnictví, které pak na náklady nahlíží jako na hodnotové vyjádření účelného vynaložení ekonomických zdrojů. Ve finančním účetnictví je naopak vztah mezi samotným nákladem a předmětem činnosti volnější. Za náklady jsou zde považovány i vynaložené zdroje, které nevedou ke zhodnocení vlastního kapitálu. Náklady, jež vytváří souvislost s hlavní výdělečnou činností podniku, se nazývají „expenses“ a náklady související s nahodilými transakcemi pak „losses“. [16]

„Expenses“ dále podle zahraničních zdrojů představují z podniku odtékající zdroje, které odčerpávají ponechané výdělků v podniku kvůli jeho hospodářským operacím např. mzdy zaměstnanců, provozní náklady či náklady na prodané zboží. [17]

### **3.3.1 Zásady účtování na nákladových účtech**

Všeobecnými zásadami pro účtování nákladů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami se zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. [18]

O nákladech je účtováno na nákladové účty. Ty nemají počáteční stav a jejich přírůstky se účtují na stranu MD. Úbytky jsou účtovány na stranu D (popř. minusem na stranu MD). Na konci účetního období konečné zůstatky nákladových účtů přeúčtovány na účet 710-Účet zisků a ztrát. [1]

### Věcná souvislost nákladů s výnosy

Ve výsledovce musí být zajištěno vykázání souměřitelných nákladů a výnosů běžného účetního období. K nákladům vynaloženým v daném účetním období je nutno přiřadit výnosy, ke kterým tyto náklady povedou až k budoucnu. [1]

V zahraničních zdrojích je věcná souvislost nákladů s výnosy, tzv. „matching“ charakterizována jako základ pro zaznamenávání nákladů (Expenses), které představují náklady na využitá aktiva a vzniklé závazky v souvislosti s výnosy. Princip matchingu zahrnuje dva kroky, kdy zprvu je zapotřebí identifikovat veškeré náklady vzniklé v průběhu účetního období s následným změřením výdajů a odpovídajícím výdajům k dosaženým výnosům. [17]

### Časová souvislost nákladů (akruální princip)

Do sledovaného účetního období je nutno zahrnout všechny náklady, které do něj hospodářsky patří, i když nebyly v běžném účetním období zúčtovány a naopak je potřeba z nákladů vyloučit položky, které byly v běžném účetním období zúčtovány, ale týkají se příštích účetních období. [19]

Náklady se přiřazují k období, k němuž se váží, bez ohledu na to, kdy nastaly výdaje. [3]

Časové rozlišení je prováděno pomocí účtů z účtové skupiny 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv.

Pro zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře se náklady kategorizují do tří skupin – provozní, finanční a mimořádné náklady.

### **3.3.2 Náklady v provozní oblasti**

Za náklady v provozní oblasti se považují ty náklady, které ovlivňují provozní výsledek hospodaření. Ten je spolu s finančním výsledkem hospodaření součástí výsledku hospodaření za běžnou činnost. [1]

Do nákladů v provozní oblasti patří náklady řazené podle směrné účtové osnovy do účtových skupin 51, 52, 53, 54, 55 a 59 (pouze část). V těchto účtových skupinách týkajících se provozní oblasti se sledují mimo jiné: [1]

#### 50 – Spotřebované nákupy

Na účtech této účtové skupiny se účtuje o zásobách (materiál, zboží) a o neskladovatelných nákupech (např. energie).

Pokud účetní jednotka zvolí pro účtování zásob způsob A, je v průběhu účetního období na vrub účtů účtové skupiny 50 účtováno o spotřebovaném materiálu a zboží se souvztažným zápisem ve prospěch účtů zásob.

Při uplatnění způsobu B je během účetního období na vrub účtové skupiny 50 účtováno o nákladech tvořících pořizovací cenu zásob a na účty zásob je účtováno až při uzavírání účetních knih. [18]

#### 51 – Služby

Účty skupiny 51 jsou používány pro účtování o externích službách, opravách a udržování, cestovních výdajích, nákladech na reprezentaci, o ostatních službách a o drobném nehmotném majetku, o kterém bylo účetní jednotkou rozhodnuto, že nebude zařazen jako dlouhodobý majetek. [1]

#### 52 – Osobní náklady

Na účtech účtové skupiny 52 je účtováno v hrubých částkách o veškerých požitcích zaměstnanců a o příjmech společníků obchodních korporací ze závislé činnosti. [18]

#### 53 – Daně a poplatky

Na vrub účtů skupiny 53 je účtováno o daních a jejich doměrcích (vyjma daně z příjmů), odvodech a podobných platbách, pokud je účetní jednotka poplatníkem. [1]

#### 54 – Jiné provozní náklady

Na tomto účtu se zachycují ostatní náklady neúčtované na předcházejících účtech, které se týkají provozní oblasti - např. zúčtování rozdílu z vypořádání odpočtu DPH při uplatňování

daně koeficientem za celý rok, při snížení nároku na odpočet a též při odpočtu DPH u zásob a služeb, které už byly spotřebované nebo prodané, zúčtování pojistného u majetku z odpovědnosti za škodu, placené náhrady škod, atd. [20]

#### 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

V této účtové skupině se zachycují položky týkající se provozní činnosti. Kromě odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je zde účtováno např. o tvorbě, použití a zrušení rezerv, (vyjma rezervy na daň z příjmů), zúčtování komplexních nákladů příštích období nebo o tvorbě a rozpuštění opravných položek k majetku. [18]

#### část 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Ve skupině 59 je v provozní oblasti účtováno o nákladech souvisejících s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti účetní jednotky.

### **3.3.3 Náklady ve finanční oblasti**

Jde zejména o náklady související s finančním majetkem (prodej, přecenění, OP), nákladové úroky, kursové ztráty, bankovní poplatky atd. [1]

Do nákladů ve finanční oblasti patří náklady řazené podle směrné účtové osnovy do účtových skupin 56, 57, a 59 (pouze část). V těchto účtových skupinách týkajících se finanční oblasti se sledují mimo jiné: [1]

#### 56 – Finanční náklady

Na příslušných účtech účtové skupiny 56 je účtováno o úbytku cenných papírů a podílů v případě jejich prodeje, platební povinnosti z titulu úroků vůči bankám, kurzových rozdílech, nákladech peněžního styku – zejména o bankovních výlohách. [18]

#### 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

V této účtové skupině je účtováno o tvorbě, použití nebo zrušení rezerv týkajících se finančních nákladů (s výjimkou rezervy na daň z příjmů). [1]

#### část 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Převod na vrub provozních nákladů v zájmu objektivního vykázání provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

### **3.3.4 Mimořádné náklady**

Mimořádné náklady obsahují náklady zcela mimořádné vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky a náklady z mimořádných událostí vyskytujících se nahodile. [1]

Do mimořádných nákladů patří náklady řazené podle směrné účtové osnovy do účtové skupiny 58 a 59 (pouze část). V těchto účtových skupinách týkajících se mimořádných nákladů se sledují mimo jiné: [1]

#### 58 – Mimořádné náklady

Na účtech této účtové skupiny jsou zachycovány operace, které jsou vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky neobvyklé a mimořádné nahodilé události.

#### část 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Splatná a odložená daň z příjmů z mimořádné činnosti.

### **3.4 Náklady z daňového hlediska**

Z finančního účetnictví vychází účetnictví daňové, které třídí náklady na daňově uznatelné a náklady, které se do základu daně z příjmu nezahrnují. Vazba daňového účetnictví na finanční účetnictví vede podnik ke snaze vykázany zisk minimalizovat. [2]

Vztah finančního a daňového účetnictví se liší podle konkrétních zemí. [4]

Aby bylo výstupy finančního účetnictví možno využít i jako nástroj ke zjištění základu daně z příjmů, je důležitým kritériem pro tvorbu analytických účtů členění pro daňové účely. [1]

Náklady a výnosy pro daňové účely definuje především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.



### **3.4.1 Daňově uznatelné náklady**

Daňově uznatelné náklady pro zjištění základu daně z příjmů jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené Zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy. [1]

Podle §24 Zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů [21], patří mezi daňově uznatelné náklady např.:

- odpisy hmotného majetku
- pojistné, pokud souvisí se zdanitelným příjmem
- pojistné na zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance
- rezervy a opravné položky, jsou-li tvořeny v souladu se Zákonem o rezervách [22]

### **3.4.2 Náklady daňově neuznatelné**

Náklady, které zejména nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely jsou vymezeny v §25 Zákona o daních z příjmu.

Jedná se např. o:

- pokuty
- penále
- cestovné nad stanovený limit. [21]

### **3.4.3 Bezúplatné plnění**

Od základu daně lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění, které bylo poskytnuto například na financování vědy a vzdělání, na sociální, zdravotnické nebo tělovýchovné a sportovní

účely. Hodnota bezúplatného plnění musí činit alespoň 2000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvýše 10% ze základu daně. [21]

### **3.5 Náklady v manažerském účetnictví**

Manažerské účetnictví je určeno manažerům a není předmětem mimopodnikové regulace. Účetní systém by měl být konstruován a upraven pro potřeby konkrétního uživatele – manažera. [23]

Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od účetnictví finančního je výrazně větší potřeba informací o nákladech. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. [5]

Druhové členění nákladů poskytuje informace o tom, jaké náklady byly spotřebovány, členění na náklady variabilní a fixní vypovídá o jejich závislosti na objemu výkonů a členění nákladů na ovlivnitelné a neovlivnitelné útvarem poskytuje informace o tom, kdo nese odpovědnost za jejich vývoj. [4]

Pro podnik hrají náklady klíčovou roli. Měření, evidence, plánování a řízení nákladů mají za úkol pomáhat manažerům činit rozhodnutí směřující ke splnění cílů společnosti. Jednou z příčin toho, že jsou podniky nuceny tlačit své náklady dolů, je rostoucí konkurence. Snaze o nákladovou optimalizaci musí předcházet poznání mezi náklady, činnostmi, které podnik provádí a účelem jejich vynaložení. Základem jakýchkoliv aktivit, jejichž cílem je zvyšování výkonnosti podniku založené na optimalizaci nákladů, je poznání toho, z jakých složek se náklady podniku skládají. Aby snížení nákladů nevedlo ke snížení kvality výkonů, musí nákladové racionalizaci předcházet analýza vazeb mezi náklady a výnosy. [23]

Manažerské účetnictví by mělo podávat odpověď na otázku kolik který druh výkonů vydělává, které výkony jsou při současných cenách nejefektivnější a jak změřit přínos vnitropodnikových útvarů k celopodnikovým výsledkům. [10]

V odborné literatuře je zdůrazňována hlavní role manažerského účetnictví zjišťovat, třídít, analyzovat a prezentovat informace takovým způsobem, který řídicím pracovníkům umožní

cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost – řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky. [4]

V manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností.

V rámci manažerského účetnictví jsou rozlišeny dva přístupy lišící se ve vnímání neúčetních nákladů, a to **hodnotové pojetí nákladů** a **ekonomické pojetí nákladů**.

### **Hodnotové pojetí nákladů**

Hodnotové pojetí nákladů slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu v podniku uskutečňovaných procesů. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen odpovídající jejich současné reálné hodnotě. [23]

Nevýhodou aplikace hodnotového pojetí nákladů je, že se součet nákladů ve finančním a manažerském účetnictví za určité období v důsledku odlišného pojetí nákladů a ocenění nemůže rovnat součtu nákladů v účetnictví manažerském. Proto se v tomto pojetí používá dvouokruhová účetní soustava. [10]

### **Ekonomické pojetí nákladů**

Přístupem, který je ještě odlišnější od finančního pojetí nákladů, je ekonomické pojetí nákladů související s konceptem oportunitních nákladů. [23]

Ekonomické pojetí nákladů je typické pro investiční rozhodovací úlohy. [10]

## **3.5.1 Účelové členění nákladů**

Z hlediska potřeb manažerského řízení je třeba druhové členění nákladů kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem. [5]

Pro potřeby řízení je podstatné členění podle činností, protože druhové členění (materiál, nakupované služby, osobní náklady atd.) směřuje dohromady některé podstatné informace. Například v podniku, který pro zabezpečení svého chodu vykonává mnoho různých činností, jsou pro hlavní výrobu materiálovými vstupy vstupní suroviny podle druhu výroby, pak pro

autodopravu je materiálovou spotřebou spotřeba pohonných hmot, pro údržbu je to drobný materiál, pro správní a administrativní činnosti jsou to kancelářské potřeby, atd. druhové členění (v tomto případě účet 501 - Spotřeba materiálu) nám o spotřebě materiálu podle činností žádnou informaci nedává. [8]

Účelové členění nákladů je možné dle pravidel platných v současné době v České republice použít i k sestavení Výkazu zisku a ztráty v účelovém členění. Od Výkazu zisku a ztráty v druhovém členění se liší pouze v provozní oblasti, finanční a mimořádná část je shodná. [24]

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem. Účelové členění nákladů lze sledovat na rozdílné úrovni a podrobnosti. [4]

### **Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je prvním krokem v podrobném účelovém členění nákladů.

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti. Příkladem může být spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení a jeho odpisy. [4]

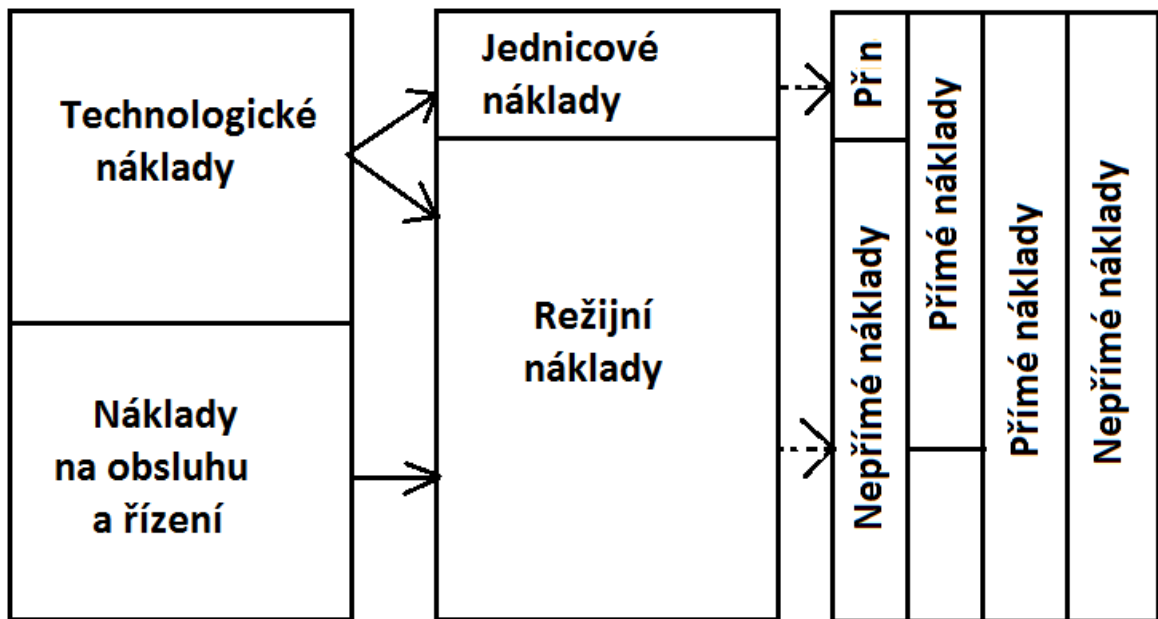
Náklady na obsluhu a řízení jsou skupinou nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti; jejich příkladem může být náklad na osvětlení nebo plat mistra. [5]

### **Náklady jednicové a režijní**

Členění nákladů na jednicové a režijní navazuje na členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení, je jejich podrobnějším členěním. [4]

Základní vztahy mezi členěním nákladů na technologické a nákladů na obsluhu a řízení, na náklady jednicové a režijní a na náklady přímé a nepřímé zobrazuje schéma č. 1:

Obrázek 1 - Členění nákladů



Zdroj: Fibírová, Jana a kol., *Nákladové a manažerské účetnictví* [4]

Jednicové náklady jsou tou částí nákladů technologických, které nejen že souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, jakou je např. jeden výrobek. [23]

Náklady na obsluhu a řízení a tu část technologických nákladů, která nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem, označujeme jako režijní náklady. [23]

Výše těchto nákladů neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů, ale je pouze rámcově ovlivněna rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. [5]

Podle toho, v jakých fázích činnosti podniku režijní náklady vznikají, můžeme je dále členit na:

- Zásobovací režii, která souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu. Náklady zásobování se zpravidla vyjadřují procentní přírážkou k ceně pořizovaného materiálu nebo ostatních zásob. Tato procentní přírážka pak slouží ke krytí zásobovací reže. [8]

- Výrobní režii, která souvisí přímo s výrobou
- Správní režii související s řízením a správou celého podniku
- Odbytovou režii vznikající v souvislosti s expedicí, s balením výrobků, rozvozem, s reklamou

Řízení a kontrola režijních nákladů je obtížnější a méně přesná než u nákladů jednicových, nástrojem jejich řízení je rozpočet režijních nákladů. [2]

Členění nákladů na jednicové a režijní je používáno zejména při tvorbě různých typů kalkulací a je základem kalkulačních vzorců, které jsou v podniku používány. [10]

### **Náklady podle místa vzniku a odpovědnosti**

Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Ve své podstatě se jedná o třídění nákladů podle vnitropodnikových útvarů. Podle velikosti podniku a složitosti výroby jsou náklady členěny v několika úrovních. V první z nich jsou náklady členěny na náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti. Náklady výrobní činnosti jsou dále členěny na náklady hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby. Náklady na nevýrobní činnosti jsou členěny na náklady na odbyt, zásobování, správu, atd. [2]

Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady dle odpovědnosti přiřazovány, jsou označovány jako odpovědnostní střediska. Tento pojem se vztahuje k ekonomické struktuře podniku, která navazuje na strukturu organizační. Jejím úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomocí a odpovědnosti vedoucích pracovníků jednotlivých útvarů. Smyslem ekonomické struktury je vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je založeno mimo jiné na posouzení hodnotových výsledků. [5]

Realizace odpovědnostního přístupu se uskutečňuje ve třech etapách: předběžné stanovení úkolu, následná kontrola cílů a po analýze a vyhodnocení je nezbytné, aby pracovníci byli na výsledku zainteresováni například systémem odměn. [10]

Manažerské účetnictví sleduje i mimořádné náklady, kterými jsou například placené nesmluvní pokuty, manka či škody. Proti těmto nákladům se manažeři snaží stavět opatření tak, aby vůbec nevznikaly, či se snaží o snížení jejich ekonomického dopadu na firmu,

příčemž příčiny vzniku těchto nákladů přiřazuje k odpovědnosti pracovníkům, kteří jejich vznik zavinili. [13]

### **3.5.2 Kalkulační členění nákladů**

Kalkulace představuje předběžné stanovení či následné zjištění vlastních nákladů a ostatních položek ceny na jednotku výkonu, tzv. kalkulační jednici, která reprezentuje výkon vymezený např. množstvím či časem. [25]

Předběžná kalkulace vyjadřuje předpokládané náklady na kalkulační jednici, kalkulace výsledná pak skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určitém období. Úkolem propočtové kalkulace je sestavení podkladů pro návrh ceny nebo předběžné posouzení efektivnosti výkonu. Plánová kalkulace slouží jako podklad pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky a je nástrojem řízení hospodárnosti. Operativní kalkulace je využívána při zadávání nákladového úkolu a při kontrole jejich plnění. Určuje výši nákladů za předpokladu, že budou dodrženy konstrukční, technologické a výrobní předpoklady. [10]

Kalkulační členění nákladů nám poskytuje informaci, na co byly náklady vynaloženy – na které výrobky nebo služby. Toto hledisko členění umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb a řídit výrobkovou strukturu, protože jednotlivé výrobky přispívají k tvorbě zisku různou měrou. [2]

Kalkulační členění nákladů rozlišuje náklady přímé a nepřímé. Náklady přímé se jednoznačně přiřazují konkrétnímu druhu výkonu, protože s ním souvisejí, náklady nepřímé zajišťují vytvoření podmínek pro více druhů výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. [4]

#### **Přímé náklady**

Do přímých nákladů patří téměř všechny jednicové náklady, které jsou vyvolány přímo jednotkou výkonu. Kromě jednicových nákladů jsou pak k výkonu přiřazovány i náklady, které se vynakládají pouze v souvislosti s prováděním tohoto typu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto typu výkonu lze zjistit pomocí prostého dělení. Takovým typem nákladu je

například náklad na výzkum a vývoj konkrétního výrobku nebo náklad na reklamu určitého výrobku. [5]

### **Nepřímé náklady**

Většina režijních nákladů je společná více druhům výkonů. Tyto náklady se přiřazují konkrétním výkonům nepřímo, pomocí metod přiřazování nákladů. [4]

Výše nepřímých nákladů přiřazená kalkulační jednotici je ovlivněna volbou rozvrhové základny. [5]

### **Typový kalkulační vzorec**

Struktura, ve které jsou stanoveny a následně zjišťovány náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně pomocí kalkulačního vzorce.

#### Typový kalkulační vzorec

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní (provozní) režie

-----

Vlastní náklady výroby (provozu)

Správní režie

-----

Vlastní náklady výkonu

Odbytové náklady

-----

Úplné vlastní náklady výkonu

Zisk (ztráta)

-----

Cena výkonu [5]



### 3.5.3 Náklady v závislosti na změnách objemu výkonu

Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. Na rozdíl od výše uvedených klasifikací, které byly zaměřeny na minulé, již spotřebované náklady, je cílem členění ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. V rámci členění rozlišujeme náklady variabilní a fixní. [23]

Členění nákladů na variabilní a fixní představuje relativně samostatné kritérium členění nákladů a vhodným způsobem doplňuje ostatní historicky starší hlediska členění (jednicové a režijní, přímé a nepřímé). [4]

Problematický je způsob evidence a vykazování nákladů podle tohoto hlediska, protože většina účetních systémů je založena na evidenci nákladů v druhovém či účelovém členění. [10]

#### **Variabilní náklady**

V závislosti na změnách objemu výroby se část celkových nákladů mění – nazýváme je variabilní náklady. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část nákladů režijních. [2]

Za variabilní jsou považovány náklady spojené pouze s uskutečněním jediného výkonu nebo dávky výkonů. Tyto náklady jsou spotřebovány každým výkonem a pro uskutečnění dalšího výkonu je nutno tyto náklady opakovaně vynaložit, protože jejich prospěch je vytvořením výkonu vyčerpán. [4]

Pokud by variabilita nákladů byla posuzována pouze ve vztahu ke každé jednotce výkonu, bylo by možné za variabilní považovat pouze takové náklady, které jsou bezprostředně vyvolány konkrétní jednicí výkonu (základní materiál výrobku, spotřeba benzínu v autodopravě). Řadu dalších nákladů je však třeba vynakládat opakovaně po uskutečnění určitého objemu výkonů, např. náklady na údržbu po ujetí určitého počtu kilometrů nebo náklady na dopravu zboží. Proto jsou i tyto náklady vyvolané určitým objemem výkonů a společně více výkonům členěny mezi variabilní. [4]

Další členění variabilních nákladů rozlišuje:

- proporcionální náklady - jsou vyvolané jednotkou výkonu. Náklady na tuto jednotku připadající jsou konstantní a jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů.
- podproporcionální náklady – nákladové položky v absolutní výši rostou pomaleji než objem prováděných výkonů, jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá
- nadproporcionální náklady – absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonů. [5]

Variabilní náklady se skládají z různých položek, kterými jsou spotřeba materiálu, osobní náklady či energie, přičemž jejich sledování zpravidla probíhá samostatně.

Variabilními náklady ve společnosti zabývající se úklidem mohou být například náklady na čisticí prostředky, mopy, kbelíky, utěrky, hadry nebo mzdové náklady uklízečů. [4]

### **Fixní náklady**

Druhá část nákladů je na změnách objemu výroby nezávislá, nazýváme ji fixní náklady. Jejich neměnnost je však relativní – i fixní náklady se mění např. při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu, nemění se však plynule, ale najednou, skokem. Fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrobí. [2]

Fixní náklady zajišťují podmínky pro činnost v určitém rozsahu. Jsou jednorázově vynakládané na určité časové období. Rozsah činnosti (objem výkonů), který je možné fixními náklady vytvořit, je limitován jejich kapacitou. [4]

Fakt, že v určitém intervalu využití kapacity zůstávají fixní náklady neměnné, vede k požadavkům danou kapacitu maximálně využít. Čím větší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. [5]

Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstanou při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady – fixní náklady připadající na jednotku produkce – se s růstem objemu výkonu budou snižovat. [23]

Fixní náklady jsou zpravidla vynakládány v pravidelných časových intervalech bez ohledu na provedený objem výkonů. Jednotlivé položky fixních nákladů zajišťují kapacitu pro rozdílně dlouhá časová období. Zatímco některé položky fixních nákladů, jako např. platy řídicích pracovníků nebo nájemné, jsou opakovaně spotřebovávány v měsíčním intervalu, jiné jsou vázány např. k ročnímu období (licenční poplatky, pojištění.) [4]

Fixními náklady společnosti zabývající se úklidem mohou být například mzdové náklady manažerů a asistentů, nájemné a provoz kanceláří, odpisy mycích zařízení, odpisy aut, telefony, poštovné, marketingové náklady a vedení účetnictví a náklady na IT. [4]

### **Typy fixních nákladů**

- Fixní náklady vyvolané způsobem zajištění činnosti (obsluha strojů a zařízení, mzdy řídicích pracovníků či energie), skutečný vývoj těchto nákladů závisí na různých faktorech, které podnik nemusí dokázat ovlivnit.
- Fixní náklady, které nejsou vyvolány vlastním vytvořením výkonu, ale o jejich vynaložení rozhoduje vedení podniku (náklady na propagaci, výzkum a vývoj či školení). Jejich výši ovlivnit lze.
- Fixní náklady, které jsou pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši (odpisy, nájemné). Výši těchto nákladů lze také ovlivnit, přičemž důvodem jejich samostatného vymezení je omezená možnost jejich řízení na operativní a taktické úrovni.

### **Fixní náklady utopené a vyhnutelné**

Fixní náklady lze z hlediska ovlivnitelnosti v případě zřetelného poklesu ve využití kapacity rozčlenit na umrtvené (utopené) fixní náklady a fixní náklady vyhnutelné. [5]

Utopené náklady jsou náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnu. Příkladem utopených nákladů mohou být odpisy fixních aktiv.

Charakteristické rysy utopených nákladů:

- jsou vynaloženy před zahájením výroby
- jejich celková výše již nemůže být ovlivněna
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí
- relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu [23]

### **Smíšené náklady**

Při klasifikaci nákladů v podniku bývá jejich rozdělení na čistě variabilní a fixní velmi obtížné a z části i neúčelné. Velká část nákladových položek podniku bude vykazovat smíšený charakter. Budou obsahovat variabilní i fixní složku.

### **Rozpad fixních nákladů na dvě úrovně**

Další rozčlenění fixních nákladů je rozčlenění fixních nákladů na dvě úrovně. Na fixní náklady daného výrobku (Fixní náklady I) a fixní náklady společné více výrobkům (Fixní náklady II). Fixní náklady I přiřazujeme přes každý výrobek v poměru k celkovému objemu vytvořených výrobků, ve druhém kroku přiřazujeme výrobku podíl fixních nákladů II, které jsou společné více výrobkům. Do kalkulace výrobku nesmí přijít fixní náklady I, které se výrobku netýkají. [8]

Kalkulační vzorec, který využívá dělení nákladů na variabilní a fixní a zaměřuje se na strukturu vykazovaných nákladů:

Cena po úpravách

-----	
-	Variabilní náklady přímý (jednicový) materiál přímé (jednicové) mzdy variabilní režie
-----	
	Marže (příspěvek na úhradu)
-	Fixní náklady připadající na výrobek
-----	
	Zisk [10]

### **3.5.4 Náklady z hlediska rozhodování**

Výše popsané metody klasifikace nákladů se vztahovaly k v minulosti evidovaným nákladovým položkám na základě jejich skutečného charakteru a vztahu k již provedeným výkonům. Další metody klasifikace, které se vztahují k budoucím manažerským rozhodnutím, bývají označovány jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. [23]

#### **Relevantní a irelevantní náklady**

Pro členění nákladů, která tvoří informační podklad rozhodování o budoucnosti je typické, že vycházejí nikoliv z reálných, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Rozčlenění nákladů podle odpovědi na otázku, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne, vede k oddělení relevantních nákladů (nákladů důležitých z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit) a nákladů irelevantních, pro dané rozhodnutí nedůležitých, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. [5]

Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů.

Koncept relevantních a irelevantních nákladů začal být používán pro hodnocení manažerských rozhodnutí s cílem eliminovat zkreslení, která může přinést zahrnutí irelevantních nákladů do rozhodovacího procesu. [23]

#### **Oportunitní náklady**

V rámci ekonomického pojetí řadíme mezi náklady i položky, které jsou v účetnictví evidovány v jiné výši, popř. v účetnictví nejsou evidovány vůbec. Oportunitní náklady, někdy nazývané náklady obětované příležitosti, nejsou v přesné výši v účetnictví evidovány, mají tedy charakter implicitních nákladů. [23]

Kvantifikace oportunitních nákladů je založena na úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Oportunitní náklady jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečnil. [5]

Náklady, které jsou přebírány z finančního do manažerského účetnictví, mohou být doplněny například o kalkulační úroky z kapitálu vázaného v majetku, který je potřebný k výkonu dané činnosti či kalkulační nájemné, které vyjadřuje ušlou možnost pronajmout provozní prostory podniku, které využívá pro svou hlavní činnost. [26]

Oportunitní náklady je možno kvantifikovat pouze v případě, že posuzujeme dvě nebo více rozhodovacích variant. Jsou uplatňovány zejména, pokud omezenost ekonomických zdrojů neumožňuje podniku realizovat všechny varianty. [23]

### **Náklady připisované danému rozhodnutí**

Další kategorií nákladů jsou náklady vázané k rozhodnutí. Jedná se o náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnu. Hovoří se o nich zejména v souvislosti s vývojem a konstrukčním nebo technologickým řešením výrobků. [5]

## 4 Vlastní práce

Pro praktickou část práce byl zvolen podnik zabývající se především úklidovými službami. V práci není použit skutečný název firmy.

### 4.1 Charakteristika společnosti

Společnost XY, spol. s r. o. byla založena v roce 2001 jako ryze česká společnost jediným vlastníkem, který je zároveň i jejím jednatelem. Vzniku společnosti předcházela činnost jednatele v oblasti úklidu jako OSVČ od roku 1995. Výše základního kapitálu činí 200.000,-- Kč.

Společnost je měsíčním plátcem DPH.

Činnosti zapsané v obchodním rejstříku:

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona:

- Poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost
- Nakládání s odpady (vyjma nebezpečných)
- Zprostředkování obchodu a služeb
- Velkoobchod a maloobchod
- Realitní činnost, správa a údržba nemovitostí
- Poskytování služeb osobního charakteru a pro osobní hygienu

Podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady

Hlavní činností společnosti jsou úklidové služby prováděné výhradně na území Prahy. Největší podíl na tržbách má pravidelný úklid kancelářských prostor, úklid společných prostor bytových domů a úklid exteriérů. Jednorázové úklidy jsou prováděny pouze výjimečně, podnik se orientuje na dlouhodobé smluvní vztahy.

Společnost poskytuje zákazníkům i další služby, jako dodávání hygienického materiálu a občerstvení nebo strojové čištění garáží. Žádná z těchto aktivit není vykonávána samostatně, ale je součástí jedné z hlavních činností.

Podnik pronajímá dvě nemovitosti. Tržby z pronájmu tvoří významné procento z celkových tržeb, jedná se spíše o alternativní způsob alokace kapitálu.

Sídlo firmy je v pronajatých prostorách v kancelářském areálu v Praze. Vzhledem k tomu, že hlavní činnost firmy probíhá v prostorách zákazníků, je pro sídlo firmy dostačující jedna kancelář. Sem pravidelně docházejí dvě pracovnice administrativy a na několik hodin týdně pracovnice telemarketingu. Jednatel zde tráví čas dle potřeby. Objektíví vedoucí tráví pracovní dobu na přidělených zakázkách a v sídle firmy se účastní jen pravidelných porad. Zvolené místo pro kancelář firmy je vhodné hlavně z důvodu, že ve stejné budově jsou k dispozici i skladové prostory a parkovací místa.

#### **4.1.1 Situace na trhu úklidových služeb**

Trh s úklidovými službami je vysoce konkurenční a nasycený s velkým převisem nabídky. Vysoká konkurence je příčinou stále silnějšího tlaku na snižování ceny. Důsledkem snahy mnoha firem o získání zakázky je často stlačování ceny pod hranici reálných nákladů, což vede ke snižování úrovně poskytovaných služeb.

V roce 2001, kdy byla společnost založena, byly běžně uzavírány zakázky na úklid kancelářských prostor za cenu 2,-- Kč až 2,50 Kč za 1m<sup>2</sup>, v současnosti se tržní ceny pohybují mezi 0,28 – 0,69 Kč za 1m<sup>2</sup>. U většiny stávajících zakázek je cena za 1m<sup>2</sup> vyšší, než aktuální tržní cena. Část zákazníků je ochotna si za kvalitní úklid připlatit. Společnosti se daří udržet si stávající zakázky především pečlivým výběrem úklidového personálu, pravidelnými kontrolami kvality úklidu a dobrou komunikací se zákazníky. Tento přístup však nefunguje v případě veřejných zakázek, kde jediným kritériem bývá nejnižší nabízená cena.

Důraz na kvalitu služeb vyváženou vyšší cenou má též negativní dopad při výběrových řízeních na větší zakázky, kde nebývá společnost úspěšná. Vítězní konkurenti nabízejí v těchto případech úklid v cenové hladině pod 0,40 Kč za 1m<sup>2</sup>, která není pro společnost akceptovatelná.



V posledních dvou letech mají ekonomické subjekty, využívající outsourcingu v oblasti úklidu kanceláří, tendenci snižovat náklady. Tento trend se projevuje buď tlakem na snížení ceny za 1m<sup>2</sup>, nebo snížením měsíčních tržeb u zákazníků, kteří se úspor snaží dosáhnout snížením frekvence úklidu.

V oblasti pravidelného úklidu bytových domů k tak razantnímu poklesu cen nedochází. Dokonce se u většiny objektů daří každoročně cenu za úklid navyšovat o inflaci.

#### **4.1.2 Situace na trhu pracovních sil**

Významným faktorem ovlivňujícím výsledek hospodaření podniku jsou změny výše minimální mzdy. S ohledem na skutečnost, že zaměstnanci jsou odměňováni vyšší částkou, než je minimální mzda, je tento efekt spíše psychologický ve smyslu neustálého tlaku ze strany zaměstnanců na zvýšení mzdy a snižujícím se počtem uchazečů, kteří na inzerovanou nabídku práce za stávající výši odměny reagují.

Vzhledem k tomu, že dvě třetiny zaměstnanců tvoří mladší důchodkyně, je významným faktorem i zvyšování věku odchodu do důchodu. V roce 2011, kdy podnik zahájil svou činnost, byl věk odchodu do důchodu u žen bez dětí 59 let a 4 měsíce, v roce 2015 odcházejí tyto ženy do důchodu v 62 letech. [27] Čerství důchodci jsou každým rokem starší a menší procento z nich se cítí v dostatečné kondici na přivýdělek ve formě úklidu. Pokud se na úklidové práce hlásí lidé v produktivním věku, požadují více peněz, než důchodce, pro kterého je odměna za úklid jen přílepšením k důchodu.

O úklid mají zájem i cizí státní příslušníci s trvalým pobytem v České republice, podnik si však zakládá na česky mluvícím personálu, jako konkurenční výhodě oproti jiným firmám ve stejném oboru.

#### **4.1.3 Organizační struktura**

Chod celé společnosti vede jednatel, který je zároveň i majitelem. Dvě pracovnice se zabývají administrativou, jedna pracovnice telemarketingem. Osm zaměstnanců je na pozici objektových vedoucích, úklid provádí cca 220 úklidových pracovníků.

## **Jednatel**

Jednatel rozhoduje, jakých výběrových řízení se firma bude účastnit, stanovuje cenovou i mzdovou politiku. Vede jednání s důležitými zákazníky před podpisem smlouvy.

Velkou péči věnuje výběru objektových vedoucích a jejich proškolení ohledně řízení pracovníků úklidu a používání úklidové chemie a úklidové techniky. Jednou měsíčně svolává porady, na kterých objektoví vedoucí předkládají hodnocení kvality od zákazníků.

Při získání nové zakázky na úklid kanceláří pomáhá objektovému vedoucímu se zahájením zakázky. V případě, že je nutné operativně zajistit mimořádné práce nebo okamžitě reagovat na reklamaci ze strany zákazníka, komunikuje často přímo s úklidovým personálem bez součinnosti s příslušným objektovým vedoucí. Také na některé významné zakázky jednatel uklízeče osobně vybírá, přestože personální zajištění zakázek je jinak plně v kompetenci objektových vedoucích.

Dále rozhoduje o nákupu majetku, ať už se jedná o úklidovou či kancelářskou techniku nebo firemní automobily.

Sám se stará o agendu pronájmu nemovitostí od nákupu nemovitosti, její rekonstrukci, až po výběr nájemníků a následnou komunikaci s nimi.

Zabývá se návrhem reklamních materiálů, internetovou prezentací i nákupem reklamy v rozhlase.

## **Administrativní pracovnice**

Jedna administrativní pracovnice vypracovává smlouvy o dílo dle podkladů od jednatele, vystavuje odběratelské faktury, zpracovává odchozí platby a připravuje podklady pro externí účetní.

Druhá pracovnice připravuje podklady pro mzdy, objednává úklidový materiál a koordinuje jeho rozvoz na jednotlivé objekty.

## **Objektoví vedoucí**

Úklid cca 305 bytových domů zastřešují dva objektoví vedoucí. Jeden se věnuje oblasti Prahy 5, 6, 7, druhý zbývajících částí. Každý má pod sebou cca 25 úklidových pracovníků.

Úklid kancelářských prostor řídí pět objektových vedoucích. Každý z objektových vedoucích má pod sebou několik úklidových čtí rozdělených na jednotlivé objekty. Počet pracovníků úklidu na jednoho objektového vedoucího se pohybuje mezi 15 a 30 dle typu zakázek.

Náplní práce objektových vedoucích je nábor a zaškolení zaměstnanců, dohled nad kvalitou jejich práce, zajištění zakázek ohledně úklidového materiálu a úklidové techniky. Jsou v kontaktu se zákazníky, od kterých si nechávají jednou měsíčně vyplnit hodnocení kvality.

### **Zásobování**

Pracovník zásobování rozváží dle pokynů administrativní pracovnice úklidový materiál a potřebnou úklidovou techniku do uklízených kancelářských prostor.

### **Pracovníci úklidu**

Na nejnižším stupni podnikové hierarchie jsou pracovníci úklidu. Většina z nich pracuje na základě uzavřené dohody o provedení práce jen několik hodin týdně.

#### **4.1.4 Vývoj vybraných položek z účetních výkazů**

**Tabulka 1 - Vývoj vybraných ekonomických dat v letech 2009 – 2014 v tis. Kč:**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Vlastní kapitál</b>	12 711	16 519	19 645	17 202	17 555	14 540
<b>Výsledek hospodaření</b>	7 764	4 512	4 911	5 013	4 666	4 415
<b>Dlouhodobý majetek netto</b>	5 340	12 679	12 696	11 443	10 829	10 800
<b>Zásoby</b>	128	134	144	148	158	198
<b>Pohledávky</b>	5 323	2 899	2 531	2 257	2 598	2 689
<b>Osobní náklady</b>	12 183	10 878	10 582	10 865	11 301	12 083

*Zdroj: Účetní výkazy Společnosti XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Z vývoje ekonomických dat je zřejmé, že mimořádně příznivým rokem byl rok 2009. Přestože společnost každým rokem vykazuje zisk, hodnoty z roku 2009 se v následujících letech nepodařilo dosáhnout. Podnik každoročně navyšoval vlastní kapitál až do roku 2013. V roce 2014 dochází k poklesu z důvodu vysokého podílu na zisku, který byl vyplacen společníkovi. Hodnota zásob k rozvahovému dni mírně roste, nejvyšší nárůst vykazuje

v roce 2014. Osobní náklady byly nejvyšší v roce 2009 a po poklesu v letech 2010 a 2011 mají stoupající tendenci.

#### 4.1.5 Vertikální analýza Výkazu zisku a ztráty

Tabulka 2 - Vertikální analýza VZZ

Položka	č.ř.	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I. Tržby za prodej zboží	1	2,93%	3,19%	3,90%	4,74%	5,66%	5,34%
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	2	1,54%	1,92%	2,38%	2,88%	3,24%	3,49%
<b>+</b> <b>Obchodní marže</b>	<b>3</b>	<b>1,39%</b>	<b>1,27%</b>	<b>1,52%</b>	<b>1,86%</b>	<b>2,41%</b>	<b>1,86%</b>
II. Výkony	4	97,07%	96,81%	96,10%	95,26%	94,34%	94,66%
B. Výkonová spotřeba	5	18,34%	21,94%	19,13%	19,25%	21,00%	21,30%
<b>+</b> <b>Přidaná hodnota</b>	<b>6</b>	<b>80,11%</b>	<b>76,14%</b>	<b>78,49%</b>	<b>77,87%</b>	<b>75,76%</b>	<b>75,22%</b>
<b>C. Osobní náklady</b>	<b>7</b>	<b>42,94%</b>	<b>46,67%</b>	<b>46,00%</b>	<b>46,04%</b>	<b>46,69%</b>	<b>48,42%</b>
D. Daně a poplatky	8	0,05%	0,09%	0,07%	0,09%	0,10%	0,13%
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	2,93%	4,69%	5,56%	5,31%	4,67%	5,46%
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	0,27%	0,01%	0,00%	0,00%	0,25%	3,81%
F. Zůstatková cena prod. dl. majetku a materiálu	11	0,07%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,89%
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	0,04%	0,07%	0,23%	-0,06%	-0,17%	-0,10%
IV. Ostatní provozní výnosy	13	0,52%	0,04%	0,73%	0,56%	0,21%	0,83%
H. Ostatní provozní náklady	14	0,46%	0,56%	0,71%	0,78%	0,89%	0,96%
<b>*</b> <b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>17</b>	<b>34,41%</b>	<b>24,10%</b>	<b>26,65%</b>	<b>26,26%</b>	<b>24,04%</b>	<b>22,10%</b>
X. Výnosové úroky	26	0,02%	0,12%	0,02%	0,23%	0,02%	0,02%
N. Nákladové úroky	27	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
XI. Ostatní finanční výnosy	28	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
O. Ostatní finanční náklady	29	0,16%	0,24%	0,20%	0,17%	0,16%	0,15%
<b>*</b> <b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>32</b>	<b>-0,14%</b>	<b>-0,12%</b>	<b>-0,19%</b>	<b>0,06%</b>	<b>-0,14%</b>	<b>-0,14%</b>
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	33	6,90%	4,62%	5,11%	5,08%	4,63%	4,27%
<b>**</b> <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>34</b>	<b>27,37%</b>	<b>19,36%</b>	<b>21,35%</b>	<b>21,24%</b>	<b>19,28%</b>	<b>17,69%</b>
<b>*</b> <b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>	<b>38</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníků	39	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>***</b> <b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>40</b>	<b>27,37%</b>	<b>19,36%</b>	<b>21,35%</b>	<b>21,24%</b>	<b>19,28%</b>	<b>17,69%</b>
<b>****</b> <b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>41</b>	<b>34,27%</b>	<b>23,98%</b>	<b>26,46%</b>	<b>26,32%</b>	<b>23,90%</b>	<b>21,96%</b>

*Zdroj: Vlastní výpočty*

Jednotlivé položky jsou ve vertikální analýze Výkazu zisku a ztráty vyjádřeny jako procento z výnosů – součtu tržeb za prodej zboží a výkonů.

Z vertikální analýzy vyplývá, že největší vliv na celkový provoz společnosti mají osobní náklady.

#### 4.1.6 Vybrané ukazatele rentability

V Tabulka 3 je uveden vývoj základních stavových ukazatelů vstupujících do vybraných ukazatelů rentability podniku.

**Tabulka 3 - Ukazatele ovlivňující rentabilitu v tis. Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>EBIT</b>	9 722	5 589	6 086	6 212	5 786	5 481
<b>EAT</b>	7 764	4 512	4 911	5 013	4 666	4 415
<b>Aktiva</b>	15 728	18 206	21 743	19 112	19 363	16 590
<b>Vlastní kapitál</b>	12 711	16 519	19 645	17 202	17 555	14 549
<b>Tržby</b>	28 369	23 307	23 002	23 600	24 205	24 954
<b>Vlastní kapitál + cizí zdroje dl.</b>	12 711	16 519	19 645	17 202	17 555	14 549

*Zdroj: Vlastní výpočty na základě vzorců uvedených v publikaci Metody komplexního hodnocení podniku, Marek Vochozka*

Pro výpočet rentability tržeb byly uvažovány pouze tržby za prodej zboží a služeb, které jsou hlavním příjmem podniku. Nejvyšší tržby podnik vykázal v roce 2009 a po výrazném poklesu v roce 2010 tržby každoročně mírně stoupají. Vlastní kapitál spolu s dlouhodobými cizími zdroji ovlivňují mimo EBITu ukazatel rentability kapitálu. Vzhledem k tomu, že podnik žádný cizí dlouhodobý kapitál nemá, je výše tohoto vstupního ukazatele shodná s ukazatelem vlastního kapitálu.

**Tabulka 4 - Ukazatele rentability**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>ROA - Rentabilita celk. aktiv (EBIT / AKT)</b>	61,81%	30,70%	27,99%	32,50%	29,88%	33,04%
<b>ROE - Rentabilita vl. Kapitálu (ČZ / VK)</b>	61,08%	27,31%	25,00%	29,14%	26,58%	30,35%
<b>ROS - Rentabilita tržeb (EBIT / T)</b>	34,27%	23,98%	26,46%	26,32%	23,90%	21,96%
<b>ROCE - Rentabilita kapitálu (EBIT / (VK + Dl. K))</b>	76,48%	33,83%	30,98%	36,11%	32,96%	37,67%

*Zdroj: Vlastní výpočty*

Rentabilita podniku (Tabulka 4) je velmi dobrá. Rentabilita celkových aktiv byla nejvyšší v roce 2009, v dalších letech se pohybuje okolo 30%. Rentabilita vlastního kapitálu byla na vrcholu rovněž v roce 2009, kdy dosahovala více než 61%. Rentabilita tržeb překročila v roce 2009 34%, v roce 2010 dochází k poklesu na 23,98% a po mírném zlepšení v roce 2011 již vykazuje až do konce sledovaného období každoroční pokles až na hodnotu 21,96%.

Rentabilita kapitálu byla nejvyšší v roce 2009 – 76,48%, v dalších obdobích neklesá pod 30%.

#### 4.1.7 Výkony

Největší podíl na tržbách podniku mají úklidové práce. Okrajově se podnik zabývá prodejem zboží a od roku 2010 byl zahájen pronájem nemovitostí.

**Tabulka 5 - Vývoj tržeb v tis. Kč**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
úklid domů	8 595	8 400	8 371	7 985	8 440	9 149
úklid kanceláří	9 691	7 102	7 264	8 394	9 272	9 583
úklid exteriérů	8 186	5 621	4 656	4 344	3 149	3 149
prodej zboží	831	743	897	1 118	1 369	1 333
nájem	0	175	720	603	600	440
jednorázové práce	1 067	1 266	1 094	1 156	1 375	1 301
<b>Celkem</b>	<b>28 370</b>	<b>23 307</b>	<b>23 002</b>	<b>23 600</b>	<b>24 205</b>	<b>24 955</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle interní evidence XY, spol. s r. o.*

Podnik se zaměřuje na pravidelný úklid, jednorázové práce tvoří pouze malou část výkonů.

Většina smluv o dílo na pravidelný úklid je uzavřena na dobu neurčitou, cena je kalkulována jako měsíční paušál bez DPH. Před stanovením konečné ceny je zvažována i kupní síla zákazníka a jeho potenciál k další spolupráci.

##### Úklid kanceláří

Cena za 1m<sup>2</sup> vychází z frekvence úklidu, typu podlahových krytin, vzdálenosti od sídla úklidové společnosti a dalších požadovaných služeb, jako mytí nádobí, zalévání květin či čištění kávovarů. K 31. 12. 2014 byl úklid prováděn na 61 zakázkách.

##### Úklid domů

Cena za úklid domů se stanovuje za 1 vchod. V úvahu je nutno vzít počet podlaží a počet bytových jednotek, frekvenci a náročnost úklidu (vyřezávané zábradlí, množství prosklených ploch). U menších domů, kde se tržba pohybuje okolo 2.000,-- Kč, není

prováděno detailní vyměření, v případě větších komplexů je kalkulována cena na 1m<sup>2</sup> podobně jako u úklidu kanceláří. K 31. 12. 2014 byl úklid prováděn na 305 zakázkách.

### Úklid exteriérů

Úklid exteriérů zahrnuje i zimní údržbu. Na poklesu tržeb v roce 2010 se odrazila změna zákona 13/1997 Sb., která přesunula odpovědnost za údržbu chodníků z majitelů přilehlých nemovitostí na vlastníka chodníků, kterým je ve většině případů obec. Část smluv ze strany bytových družstev a společenství vlastníků jednotek byla vypovězena. V některých oblastech však vlastníci nemovitostí neshledávají úklid ze strany města za dostatečný a úklid pěších komunikací nadále pokračuje.

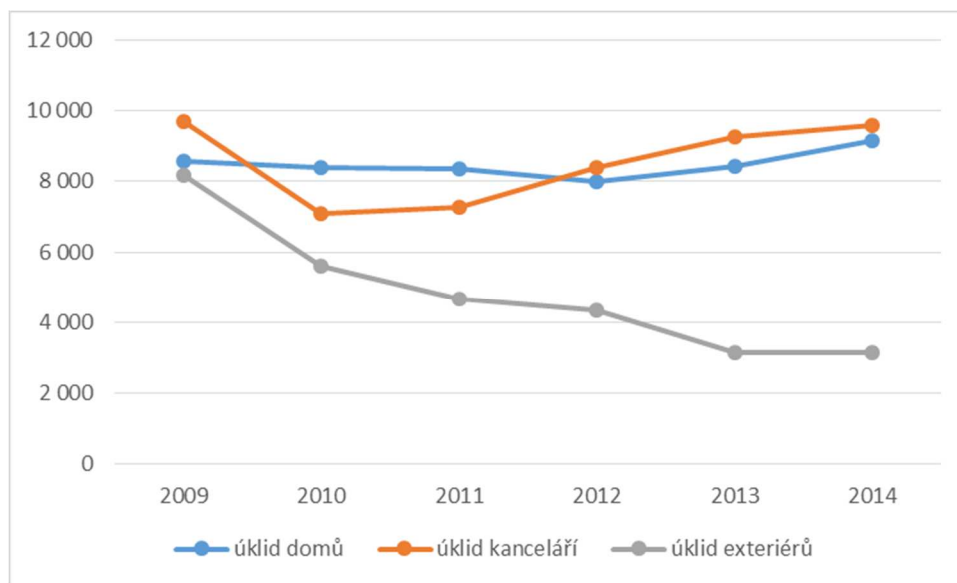
Podnik nevyvíjí snahu o uzavírání nových smluv o dílo na úklid exteriérů především z důvodu vysokých sankcí ze strany zákazníků, které hrozí v případě včasného neodklizení sněhu.

V roce 2014 byly řešeny dva případy úrazu na namrzlém chodníku, a přestože nakonec nedošlo k soudnímu sporu, je vedením společnosti tato oblast považována za rizikovou a nemá v úmyslu ji rozšiřovat. Problémem je nespolehlivost brigádníků na úklid sněhu, kteří po spadu sněhu často nastoupí pozdě nebo nenastoupí vůbec.

### Jednorázové práce

Jednorázové úklidy jsou prováděny spíše výjimečně. Obvykle se jedná o mytí oken nebo čištění kobereců a tyto činnosti jsou řešeny subdodávkami.

**Graf 1 - Vývoj tržeb za hlavní činnosti v tis. Kč**



*Zdroj: Vlastní zpracování*

Z grafu č. 1 je u tržeb za úklid kancelářských prostor patrný po prudkém poklesu v roce 2010 každoroční nárůst. Tržby za úklid domů vykazují v období 2009 – 2012 mírný pokles, po reklamní kampani v rádiu v roce 2013 se podniku podařilo tržby v této oblasti navýšit, tržby za úklid exteriérů mají v celém období klesající tendenci, v letech 2013 a 2014 zůstávají na stejné úrovni.

#### **4.1.8 Způsob zpracování účetnictví a další evidence**

##### **Účetnictví**

Účetní závěrka je sestavována podle českých předpisů, účetním obdobím je kalendářní rok.

Výsledky hospodaření jsou předkládány vlastníkovvi vždy za kalendářní měsíc. Nejedná se však o přesné údaje; v rámci měsíční závěrky není prováděno časové rozlišení, ani není účtováno o dohadných položkách. Vlastník chce mít základní přehled o vývoji výnosů a nákladů, podrobnější analýza je prováděna pouze, pokud dojde k výraznějším změnám v porovnání s předcházejícími měsíci.

Účetnictví je vedeno v ekonomickém systému POHODA od Stormware, s. r.o. a je zajištěno externí účetní, která do podniku dochází.



POHODA neumožňuje přímý zápis do účetního deníku. K zaúčtování dochází prostřednictvím jednotlivých agend (Přijaté faktury, Vydané faktury, Banka, Ostatní závazky, atd.), kam jsou zadávány jednotlivé prvotní účetní doklady.

Pro čísla účtů v rámci analytické evidence, pro která ekonomický systém nabízí volitelně 3 – 6 míst, zvolila účetní jednotka používání šestimístných čísel. Další funkcí, kterou POHODA nabízí, je rozlišování nákladových a výnosových účtů na daňově účinné a daňově neúčinné. Každou položku zaúčtovanou v jednotlivých agendách je dále možno přiřadit ke zvolenému středisku, činnosti a zakázce. Přiřazování jednotlivých účetních případů k jednotlivým střediskům a činnostem je používáno jen v agendě Vydané faktury, přiřazování k číslům zakázek je využíváno jen ve skladové evidenci a u části vydaných faktur.

V roce 2013 byla do systému POHODA zakomponována agenda „Zakázky“, kam vstupují údaje nejen z finančního účetnictví, ale i ze skladové evidence. Z agendy lze získat údaje o výnosech a nákladech vztahujících se k jednotlivým zakázkám a výstupem je procento ziskovosti zakázky. Účetní jednotka přiřazuje číselný kód zakázek pouze u části vydaných faktur a ve skladové evidenci týkající se úklidu kanceláří. Výstupy z agendy Zakázky jsou tedy neúplné a procento ziskovosti získané ze systému není relevantní informací.

## **Mzdy**

Zpracování mezd je zajištěno externě. Účetní jednotka převezme 1x měsíčně výstupy ze mzdového softwaru PKSW Mzdy a položky ze sestavy Sumář jsou zaúčtovány do Ekonomického systému POHODA v agendě interní doklady na příslušné účty.

## **Skladová evidence**

Skladová evidence je také součástí ekonomického systému POHODA. Účetní jednotka zvolila způsob účtování zásob B.

## **Databáze**

Dalším systémem, který je nositelem důležitých informací společnosti, je Databáze vytvořená v MS Access. Do Databáze jsou zaznamenávány údaje o jednotlivých zakázkách.

U každé zakázky je uveden údaj o zákazníkovi, výši tržby, odpovědném vedoucím a zaměstnancích včetně výše jejich mzdy za přidělený úsek.

## 4.2 Vývoj nákladů ve finančním účetnictví

### 4.2.1 Provozní náklady

Účtová skupina 50 – spotřebované nákupy

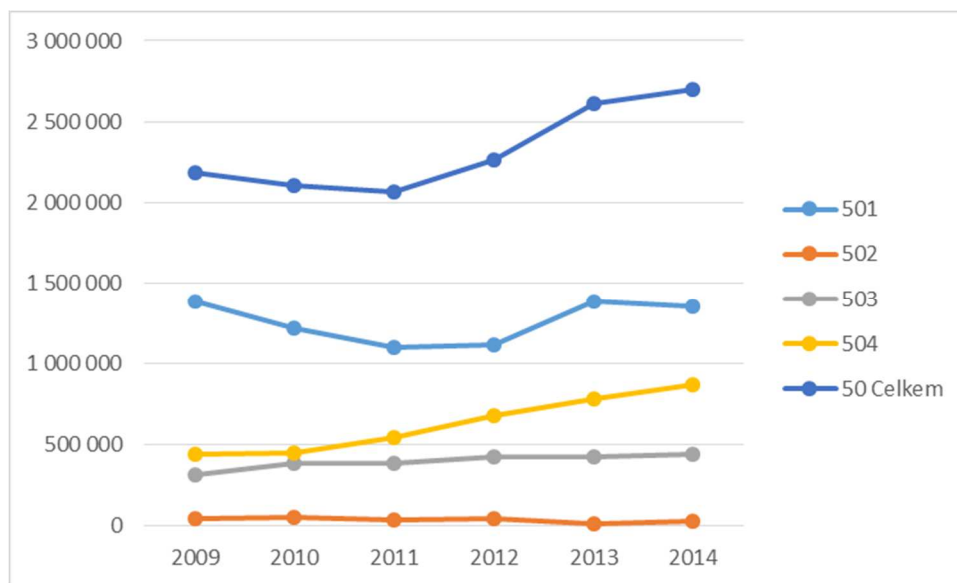
**Tabulka 6 - Spotřebované nákupy v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>501</b>	1 380 828	1 220 804	1 095 653	1 116 936	1 380 890	1 351 697
<b>502</b>	42 146	50 991	40 358	44 073	16 669	31 450
<b>503</b>	318 327	386 171	384 448	424 258	429 289	442 953
<b>504</b>	438 604	447 761	547 237	679 138	784 904	870 192
<b>50 Celkem</b>	<b>2 179 905</b>	<b>2 105 727</b>	<b>2 067 696</b>	<b>2 264 405</b>	<b>2 611 752</b>	<b>2 696 292</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování podle Hlavní knihy XY, spol. s r. o.*

Výše spotřebovaných nákupů mírně klesala v letech 2010 a 2011, poté až do konce sledovaného období roste. Při porovnání s vývojem tržeb (Tabulka 5) se pokles spotřebovaných nákupů o 3% v roce 2010 jeví jako příliš malý v souvislosti s poklesem tržeb o 18% a naopak nárůst spotřebovaných nákupů v roce 2013 o 15% nekoresponduje s navýšením tržeb o pouhá 3%.

**Graf 2 - Spotřebované nákupy - vývoj**



*Zdroj: vlastní zpracování*

Největší podíl na spotřebovaných nákupech má spotřeba materiálu, jejíž podíl v roce 2014 činil 50%.

### **Účet 501 – Spotřeba materiálu**

- nákup kancelářského materiálu (papír do tiskárny, psací potřeby, obálky), který se dále neeviduje ve skladové evidenci, ale je účtován přímo do spotřeby
- osobní ochranné prostředky (uniformy, krémy na ruce, ochranná obuv), klíče k uklízeným objektům, přípravky a nářadí používané při zahradnických pracích (Roundup, hrábě). Většina nakoupeného materiálu je účtována přímo do spotřeby vyjma pracovních uniforem a ochranných krémů, které jsou evidovány ve skladové evidenci, a po provedení inventarizace na konci účetního období je nespotřebovaná část přeúčtována na majetkový účet.
- úklidová chemie a úklidové nářadí. Účetní jednotka zvolila způsob B u účtování zásob. Nakoupený úklidový materiál je evidován ve skladové evidenci vyjma drobných nákupů, kdy materiál nepříjde na sklad, ale je ihned spotřebován na jednotlivých objektech.

- nákup vysavačů a jiné úklidové techniky (parní čistič, kotoučový čisticí stroj), jejíž pořizovací cena nepřesáhla 40.000,-- Kč a dle rozhodnutí účetní jednotky není dlouhodobým majetkem. Nakoupená technika je evidována v ekonomickém systému POHODA v agendě Drobný majetek
- nákup jiných drobných předmětů

Spotřeba materiálu vykazuje největší nárůst v roce 2013, a to o 24%, zatímco tržby vzrostly pouze o 3%.

Dle analytické evidence došlo v tomto roce k největšímu nárůstu v nákladech na úklidový materiál (o 33%), což je zcela neadekvátní růstu tržeb. Dle pracovnice nákupu byl tento nárůst způsoben přechodem na úklidovou chemii značky Kiehl. Tyto prostředky jsou ekologické, nákupní cena za jeden litr je v porovnání s do té doby používanými prostředky vyšší, ale při správném ředění by celkové finanční náklady vzrůst neměly.

#### **Účet 502 – Spotřeba energie**

Na účtu 502 je účtováno o spotřebě elektřiny a plynu k osvětlení a vytápění kanceláře sídla podniku, skladu a úklidových místností na několika zakázkách, kde zákazník přistoupil k přefakturaci spotřebované energie na dodavatele.

Pokles v roce 2013 byl způsoben ztrátou zakázky, kde podnik musel zákazníkovi platit energii spotřebovanou v úklidové místnosti, nárůst nákladů v roce 2014 byl způsoben náklady na spotřebu plynu v bytě v majetku společnosti, který nebyl část roku pronajat. Jinak jsou částky za spotřebu elektřiny a plynu v pronajímaných nemovitostech přeúčtovávány nájemci a v nákladech společnosti se neobjevují.

#### **Účet 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek**

Na syntetickém účtu 503 je účtováno o spotřebě pohonných hmot, od roku 2010 je účet analyticky rozdělen podle jednotlivých vozidel. Na nárůstu nákladů na pohonné hmoty se podílelo jak zvyšování počtu zakázek, které je nutno kontrolovat a zásobovat, tak zvyšování cen pohonných hmot.

#### **Účet 504 – Prodané zboží**

Na účtu 504 je účtováno o nákupech potravin a hygienických potřeb (toaletní papír, mýdlo, papírové ručníky), které jsou dodávány klientům. Zboží je evidováno ve skladové evidenci a zůstatek na skladě je po provedené inventarizaci přeúčtován na majetkový účet.

Růst nákladů na nákup zboží souvisí jednak s růstem objemu prodaného zboží a jednak s nárůstem pořizovacích cen.

#### Účtová skupina 51 – Služby

**Tabulka 7 - Účtová skupina 51 v Kč**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>511</b>	192 180	262 777	547 392	321 714	512 075	496 349
<b>512</b>	35 136	32 578	40 690	34 656	33 557	32 144
<b>513</b>	48 946	65 475	88 873	87 574	108 653	129 106
<b>518</b>	3 186 232	3 095 145	2 203 945	2 513 581	2 601 039	2 830 262
<b>51 Celkem</b>	<b>3 462 494</b>	<b>3 455 975</b>	<b>2 880 900</b>	<b>2 957 525</b>	<b>3 255 324</b>	<b>3 487 861</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analytický XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Syntetický účet 511 – Opravy a udržování je dále analyticky členěn dle majetku, na kterém byly opravy či udržování vykonávány. Účty 511100, 511501, 511600, 511700, 511800 a 511900 slouží k evidenci nákladů na opravy jednotlivých vozidel, na účtu 511300 jsou evidovány opravy a údržba úklidové techniky.

Náklady na opravy a udržování vozů představují běžnou údržbu vozů a nákup pneumatik. Další náklady jsou náklady na opravy poškození vozů při dopravních nehodách, tyto náklady jsou po odečtení spoluúčasti kompenzovány ze strany pojišťovny výnosy na analytickém účtu 648010 – Pojistné plnění.

**Tabulka 8 - Vývoj nákladů na opravy úklidové techniky v Kč**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>511300</b>	47 439	98 735	109 190	85 462	104 884	115 047

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě sestav Výsledovka analytický XY, spol. s r. o.*

Vývoj nákladů na opravy a údržbu úklidové techniky je uveden v Tabulka 8. Jedná se o opravy vysavačů a podlahových mycích automatů. K 31. 12. 2014 podnik evidoval 134 vysavačů, z toho 22 pořízených v roce 2004. Dva podlahové mycí automaty byly pořízeny v roce 2008. Lze předpokládat, že zastaralá technika má vliv na růst nákladů na opravy.

Na účtu 512 – Cestovné je účtováno o cestovních náhradách, které jsou poskytovány zaměstnancům v případě, že se musí přepravovat městskou hromadnou dopravou mezi jednotlivými místy úklidu.

Na účtu 513 – Náklady na reprezentaci jsou zachyceny především náklady na pracovní obědy jednatele s klienty a na dárky pro klienty.

Syntetický účet 518 – Ostatní služby je dále analyticky členěn:

Na analytický účet 518000 – Úklidové služby je účtováno o subdodávkách úklidových služeb. Jedná se především o nárazové práce, především o mytí oken a čištění koberců.

Náklady na poštovné jsou zachyceny na účtu 518010 – Poštovné, náklady na telefonní hovory z pevné linky v kanceláři a z mobilních telefonů jednatele a objektových vedoucích jsou účtovány na účet 518020 – Telefon, fax.

Na účtu 518021 – Internet, software je účtováno o poplatcích za internetové připojení a o nákupu softwaru nepřesahujícím limit pro zařazení jako nehmotný dlouhodobý majetek.

Na účtech 518040 a 518041 bylo v letech 2008 – 2013 účtováno o nákladech souvisejících se zavedením a pravidelnými audity systému řízení společnosti dle systémové normy ISO – 9001 a souvisejícím odborným poradenstvím. V roce 2014 bylo vedením společnosti rozhodnuto další audit nepodstoupit.

Účty 518060 a 518061 jsou používány pro zaúčtování nákladů na nájem kanceláře a nájem plošiny pro výškové mytí oken. O dalších službách je účtováno na účtech 518120 - inzerce ohledně nábory pracovníků, 518130 – propagace a 518200 - praní prádla.

Analytický účet 518900 – ostatní služby je nejobsáhlejší. Je zde účtováno o službách, které není možno zařadit do náplně výše uvedených účtů. Na účtu 518900 jsou zachyceny např. náklady na školení, parkovné, kopírovací služby, elektrovizy, či zprostředkování služeb.

Největší podíl na službách má syntetický účet 518, potom následuje účet 511 – Opravy a udržování.

Velký výkyv směrem nahoru vykazují náklady na opravy a udržování v roce 2011 – o 108% oproti předcházejícímu období a v roce 2013 – o 59% oproti předcházejícímu období. Dle analytické evidence bylo navýšení v obou obdobích způsobeno především náklady na opravu vozů poškozených při nehodě, škodu však uhradila pojišťovna a částka za opravy snižená o spoluúčast se tak projevila i na straně výnosů.

Každoroční nárůst, s výjimkou roku 2012, vykazují náklady na opravu úklidové techniky. To je způsobeno především starým vybavením, oba podlahové mycí automaty, které má podnik v majetku, byly pořízeny v roce 2008.

#### Účtová skupina 52 – Osobní náklady

**Tabulka 9 - Účtová skupina 52 v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>521</b>	10 469 212	9 524 185	9 368 667	9 738 304	10 030 439	10 667 929
<b>522</b>	-	-	-	-	157 278	200 872
<b>524</b>	1 701 064	1 345 280	1 195 424	1 115 479	1 107 970	1 212 170
<b>525</b>	6 120	6 120	3 060	-	-	0
<b>527</b>	-	700	13 855	11 281	5 328	2 500
<b>528</b>	6 221	1 869	584	46	-	0
<b>52 Celkem</b>	<b>12 182 617</b>	<b>10 878 154</b>	<b>10 581 590</b>	<b>10 865 110</b>	<b>11 301 015</b>	<b>12 083 471</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Na účtu 521 je účtováno o hrubých mzdách zaměstnanců. Bylo zde účtováno i o mzdě společníka, což bylo XY, spol. s r. o. vytknuto při kontrole ze strany České správy sociálního zabezpečení. Od února 2013 je pro účtování příjmů ze závislé činnosti společníka používán účet 522.

Účet 524 slouží k účtování nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které společnost hradí za své zaměstnance. Na většině pracovišť mají uklízeči uzavřenu dohodu o provedení práce, která odvodům na zdravotní a sociální pojištění nepodléhá. Obraty na účtu 524 tedy činí méně než 34% hrubých mezd.

**Tabulka 10 - Poměr zákonného sociálního pojištění  
ke mzdovým nákladům**

<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
16,25%	14,12%	12,76%	11,45%	11,05%	11,36%

*Zdroj: Vlastní zpracování dle Hlavní knihy analyticky XY, spol. s r. o.*

Tabulka č. 10 ukazuje poměr zákonného sociálního pojištění ke mzdovým nákladům v letech 2009 – 2014, kdy nižší procento značí více dohod o provedení práce. Pokles v roce 2010 a 2011 byl způsoben ztrátou zakázek, kde byly zaměstnání převážně uklízeči na hlavní pracovní poměr. Další pokles v roce 2012 byl způsoben zvýšením limitu pro dohody o provedení práce ze 150 na 300 hodin ročně. S uklízeči, kteří daný limit v kalendářním roce vyčerpají, musí být na zbytek roku uzavřena dohoda o pracovní činnosti, která odvodům na zdravotní a sociální pojištění podléhá. V roce 2014 znovu dochází k mírnému nárůstu odvodů. Z účetnictví podniku není možno identifikovat důvod.

Výše mzdových nákladů v letech 2010 a 2011 klesala v souvislosti se snížením tržeb, v roce 2012 a 2013 mzdové náklady rostou o 3,95% a 3%, což je nárůst podobný v procentech nárůstu tržeb, v roce 2014, kdy tržby vzrostly o 3%, však mzdové náklady rostou o více než 6%. Vzhledem k tomu, že účet 521 není v podniku dále analyticky členěn, není z účetní evidence možné zjistit, jaké faktory se na navýšení podílely.

Účtová skupina 53 – daně a poplatky

**Tabulka 11 - Účtová skupina 53 v Kč**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>531</b>	8 104	7 688	9 482	10 040	10 811	15 850
<b>532</b>	-	960	1 182	1 232	1 337	1 353
<b>538</b>	4 710	12 690	5 600	10 489	12 150	15 640
<b>53 Celkem</b>	<b>12 814</b>	<b>21 338</b>	<b>16 264</b>	<b>21 761</b>	<b>24 298</b>	<b>32 843</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*



Účet 531 slouží k zaúčtování silniční daně a účet 532 k zaúčtování daně z nemovitostí.

Na účtu 538 je účtováno o nákupu dálničních známek, o správních poplatcích, a o nákupu kolků.

Podrobnější rozbor této účtové skupiny není, vzhledem k výši nákladů, nutný.

#### Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady

**Tabulka 12 - Účtová skupina 54 v Kč**

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>541</b>	19 058	-	-	-	-	720 000
<b>543</b>	1 041	1 000	1 043	1 043	10 000	0
<b>544</b>	-	-	500	2 000	-	0
<b>545</b>	3 854	-	-	200	-	0
<b>546</b>	3 305	12 026	8 864	47 979	54 414	39 104
<b>548</b>	118 363	110 485	151 926	133 638	148 942	198 831
<b>549</b>	4 953	5 831	1 911	1 463	1 850	2 145
<b>54 Celkem</b>	<b>150 574</b>	<b>129 342</b>	<b>164 244</b>	<b>186 323</b>	<b>215 206</b>	<b>960 080</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Na účet 541 byla v roce 2009 zaúčtována zůstatková cena prodaného motocyklu a v roce 2014 cena prodaného osobního automobilu.

Na účtu 543 jsou zaúčtovány dary. V letech 2009 – 2011 byl poskytnut finanční dar vdově po bývalém zaměstnanci, v roce 2013 poskytla společnost dar Tělovýchovné jednotě.

Na účet 544 byla v roce 2011 zaúčtována smluvní pokuta za ztrátu průkazů pro vstup do kolejiště, v roce 2012 smluvní pokuta za nesplnění časového limitu při odklizení sněhu.

Na účtu 545 bylo v roce 2009 účtováno o penále za pozdní odvod zdravotního a sociálního pojištění v roce 2006, v roce 2012 šlo o pokutu za nesprávné parkování.

Účet 546 slouží k zaúčtování odpisu pohledávek.

Účet 548 je analyticky členěn na účty 548000 – Úrazové pojištění zaměstnanců, 548010 – ostatní provozní náklady (především haléřové vyrovnání při zaokrouhlování faktur), 548020

– Pojištění vozidel, 548030 – Pojištění strojů, 548040 – Pojištění nemovitostí a 548100 – Manka a škody z provozní činnosti.

Na účtu 549 je účtováno o mankách na skladě.

Nejvýznamnější položkou v účtové skupině 54 jsou ostatní provozní náklady, vyjma roku 2014, kdy měl nejvyšší zastoupení syntetický účet 541.

Ze sledovaného období byly ostatní provozní náklady nejvyšší v roce 2014. Dle analytické evidence byla výše nákladů ovlivněna dvěma případy náhrady škod klientovi, z toho jedna ve výši 23 tisíc za úklidovou chemií poškozený koberec, druhá ve výši téměř 19 tisíc, kdy uklízečka vpustila do prostor klienta cizí osobu a ta tam odcizila notebook. Další významnou položkou ostatních provozních nákladů bylo pojištění nově pořízeného BMW.

Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

**Tabulka 13 - Účtová skupina 55 v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>551</b>	829 775	1 093 101	1 278 392	1 252 809	1 130 230	1 361 846
<b>558</b>	11 091	16 855	53 415	-13 415	-40 481	-26 317
<b>55 Celkem</b>	<b>840 866</b>	<b>1 109 956</b>	<b>1 331 807</b>	<b>1 239 394</b>	<b>1 089 749</b>	<b>1 335 529</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Na účtu 551 je účtováno o odpisech. Odpisy nevyjadřují skutečné opotřebení hmotného majetku, protože účetní jednotka uplatňuje odpisy ve výši daňových odpisů, jak uvádí i v Příloze účetní závěrky. Zvolený způsob odepisování není optimální z hlediska zásady věrného zobrazení účetnictví.

Účet 558 slouží k účtování o opravných položkách k pohledávkám.

Účtová skupina 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

**Tabulka 14 - Účtová skupina 59 v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>591</b>	1 957 400	1 077 490	1 174 770	1 198 710	1 120 430	1 066 280
<b>59 Celkem</b>	<b>1 957 400</b>	<b>1 077 490</b>	<b>1 174 770</b>	<b>1 198 710</b>	<b>1 120 430</b>	<b>1 066 280</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

V účtové skupině 59 je účtováno na účtu 591 o splatné dani z příjmů.

#### 4.2.2 Finanční náklady

Účtová skupina 56 – Finanční náklady

**Tabulka 15 - Účtová skupina 56 v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>568</b>	45 966	56 734	46 569	41 132	39 422	37 455
<b>56 Celkem</b>	<b>45 966</b>	<b>56 734</b>	<b>46 569</b>	<b>41 132</b>	<b>39 422</b>	<b>37 455</b>

*Zdroj: Hlavní kniha analyticky XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

Nejvýznamnějším nákladem účtovaným v účtové skupině 56 jsou bankovní poplatky účtované na účtu 568000. Podnik má účet vedený u České spořitelny, a. s. Největší část bankovních poplatků tvoří poplatky za bankovní transakce. Nejvyšší bankovní poplatky podnik zaplatil v roce 2010, v roce 2011 pomohlo k úspoře na poplatcích využívání internetového bankovníctví Business24, v dalších letech se podařilo využít nabídky výhodných balíčků transakcí.

#### 4.2.3 Mimořádné náklady

Ve sledovaném období účetní jednotka nevykazovala žádné mimořádné náklady.

#### 4.3 Vývoj nákladů z daňového hlediska

Ekonomický systém POHODA umožňuje u každého nákladového a výnosového účtu zvolit možnost, zda je daňově uznatelný nebo není. Zůstatky nákladových účtů daňově neuznatelných jsou pak systémem zařazeny do sestavy Podklady pro přiznání k dani z příjmů právnických osob – příloha č. 1 II. oddílu písmeno A.

**Tabulka 16 - Nedaňové náklady v Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>50 - Spotřebované nákupy</b>	321	-	-	-	195	338
<b>51 – Služby</b>	48 946	65 475	93 332	91 354	108 653	129 106
<b>52 - Osobní náklady</b>	8 669	4 317	1 808	46	-	0
<b>54 - Jiné provozní náklady</b>	7 786	13 011	2 989	5 865	11 860	2 161
<b>Celkem</b>	65 722	82 803	98 130	97 265	120 708	131 604

*Zdroj: Sestava Podklady pro daň z příjmů právnických osob XY, spol. s r. o. vlastní zpracování*

V účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy byl pro zaúčtování daňově neuznatelných drobných částek použit analytický účet 501900 – Materiál nedaňový. Jednalo se například o nákup aspirinu v době chřipkové epidemie.

V účtové skupině 51 - Služby je jako daňově neuznatelný účet 513000 – Náklady na reprezentaci. Na tomto účtu jsou zaúčtovány částky za pohoštění a dárky pro klienty, dále je na tento účet společností účtováno o dárkách pro zaměstnance a o nákladech na firemní vánoční večírek.

Jako daňově neuznatelné náklady ve skupině 52 – Osobní náklady bylo účtováno na účty 525000 – Ostatní sociální pojištění a 528 – Ostatní sociální náklady. Společnost hradila jednateli pojištění, které bylo z jedné poloviny pojištěním životním, splňujícím podmínky pro daňovou uznatelnost – tato polovina byla zaúčtována na účet 525010 – Ostatní sociální pojištění daňové, druhá polovina pokrývala pojištění úrazové a částka byla zaúčtována na účet 525000 – nedaňový. Na účtu 528000 – Ostatní sociální náklady bylo účtováno o vstupních prohlídkách zaměstnanců. Zaměstnanci neabsolvovali vstupní prohlídku u závodního lékaře XY, spol. s r. o., proto byly náklady posouzeny jako nedaňové.

Ve skupině 54 – Jiné provozní náklady jsou z daňově uznatelných nákladů vyjmuty:

- odpisy drobných pohledávek (do 10 Kč), u kterých by bylo neekonomické vytvářet a následně rozpouštět opravné položky
- penále za pozdě odvedené zdravotní a sociální pojištění a dále dopravní pokuty
- manko na skladě

- v roce 2013 poskytnutí daru ve výši 10 000,-- Kč Tělovýchovné jednotě Slavoj – dar byl pak v rámci daňového přiznání odečten ze základu daně v oddílu G. daňového přiznání

#### 4.3.1 Výpočet daně z příjmů právnických osob pro rok 2014

V Tabulce č. 17 je uveden postup výpočtu daně z příjmů právnických osob XY, spol. s r. o. pro rok 2014.

**Tabulka 17 - Výpočet daně z příjmů pro rok 2014 v Kč**

Výnosy	26 114 747,18
Náklady	-20 633 530,23
Výsledek hospodaření před zdaněním	5 481 216,95
Náklady daňově neuznatelné	131 604,43
Základ daně	5 612 000,00
Sazba daně	19,00%
Vypočtená daň	1 066 280,00

*Zdroj: Vlastní zpracování dle výkazů XY, spol. s r. o.*

Výsledek hospodaření byl zvýšen o náklady daňově neuznatelné, z nichž největší část (více než 28%) tvořily náklady na reprezentaci v účetové skupině 51.

#### 4.3.2 Vývoj účetního výsledku hospodaření a splatné daně

**Tabulka 18 - Vývoj účetního výsledku hospodaření a splatné daně v tis. Kč**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Účetní výsledek hospodaření	7 764	4 512	4 911	5 013	4 666	4 415
Splatná daň	1 958	1 077	1 175	1 199	1 120	1 066

*Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty XY, spol. s r. o.*

V celém sledovaném období vykazuje účetní jednotka zisk. Nejvyšší hodnoty účetního výsledku hospodaření bylo dosaženo v roce 2009, v roce 2010 následuje prudký pokles, na kterém měla významný podíl ztráta významné zakázky, která představovala tržbu ve výši 296 tis. Kč měsíčně a byla ukončena ze strany objednatele ke dni 31. 3. 2010.

Nejnižšího účetního výsledku hospodaření z celého sledovaného období bylo dosaženo v roce 2014.

#### **4.4 Vývoj nákladů z vnitropodnikového hlediska**

Účetní jednotka sleduje vývoj nákladů především podle jednotlivých analytických účtů finančního účetnictví. V některých oblastech je toto členění doplněno přiřazením středisek, činností a čísel zakázek k jednotlivým účetním operacím. Doplnkovým zdrojem informací především o přidělených pracovnících na jednotlivé zakázky a tím o výši mzdových nákladů úklidového personálu je databáze v MS Access.

##### **4.4.1 Účelové členění nákladů**

###### **Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Technologickými náklady v pravidelném úklidu jsou mzdové náklady uklízečů, náklady na úklidový materiál při úklidu spotřebovaný a náklady na nákup vysavačů. Dále by sem patřily odpisy úklidové techniky, při úklidu používaná úklidová technika je však již plně odepsaná.

Jednorázové úklidy, jako mytí oken nebo čištění kobereců, jsou prováděny prostřednictvím subdodávek, kdy dodavatel používá své vlastní náčiní i úklidovou chemii a své služby si fakturuje, což se v účetnictví podniku projeví jako náklady na služby.

Všechny ostatní náklady jsou náklady na obsluhu a řízení.

###### **Náklady jednicové a režijní**

V případě pravidelného úklidu jsou jednicovými náklady spotřeba úklidového materiálu a mzdy uklízečů. Vývoj nákladů je v Tabulka 19 porovnáván s vývojem tržeb za pravidelný úklid.

**Tabulka 19 - Vývoj jednicových nákladů na pravidelný úklid v tis. Kč**

<b>Jednicové náklady</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Úklidový materiál	774	902	946
Mzdy uklízečů	7 769	7 979	8 591
<b>Celkem</b>	<b>8 543</b>	<b>8 881</b>	<b>9 537</b>
Tržby	20 723	20 861	21 881

*Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, spol. s r. o.*

U jednicových nákladů dochází k nárůstu mezi roky 2012 a 2013 o 3,95%, mezi roky 2013 a 2014 o 7,39%.

Výrazný je nárůst nákladů na jednicový materiál v roce 2013, kdy podnik začal odebírat úklidovou chemii od nového dodavatele, navýšení mezi lety 2013 a 2014 odpovídá nárůstu tržeb.

Mzdové náklady uklízečů vzrostly v roce 2013 o 2,7% a v roce 2014 o 7,67%. Na nárůstu mzdových nákladů se kromě nárůstu počtu zakázek projevuje stálý tlak zaměstnanců na navyšování mezd, kterému je často vyhověno, protože za stávající výši mzdy není možné na některé pozice sehnat zaměstnance.

Jednicové náklady u jednorázových úklidů představují náklady na služby, protože cena subdodavatelů je součinem jednotkové ceny a výměry čištěných prostor.

#### Režijní náklady

Režijní náklady v podniku zahrnují všechny náklady na obsluhu a řízení, z nákladů technologických sem patří náklady na nákup vysavačů a patřily by sem odpisy úklidové techniky.

#### Zásobovací režie

Zásobování zakázek na úklid kanceláří má za úkol jeden pracovník a pro tyto účely je používán vůz VW Transporter, do srpna 2013 byl používán Ford Transit. Do zásobovací režie patří mzdové náklady, odpis vozu, spotřebované pohonné hmoty a náklady na opravy a udržování, silniční daň, pojištění vozu a nájem skladu, spotřeba elektřiny ve skladu. Zásobování v případě úklidu domů a exteriérů zajišťují objektoví vedoucí, kdy při pravidelných kontrolách kvality úklidu přivezou i potřebný úklidový materiál.

**Tabulka 20 - Zásobovací režie v Kč**

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Zásobovací režie</b>	410 888	549 481	616 932

*Zdroj: Vlastní zpracování dle analytické evidence XY, spol. s r. o.*

Vůz VW Transit byl pořízen v roce 2008 a v roce 2012 byl již plně odepsán, odpisy vozu se proto v roce 2012 ve výši nákladů na zásobovací režii neodrazily. To je důvodem, proč došlo mezi roky 2012 a 2013 ke skokovému navýšení nákladů. Zvýšily se i náklady na pohonné hmoty, což souvisí se zvýšením počtu zásobovaných objektů. Došlo i k mírnému zvýšení mzdy zásobovače.

#### Odbytová režie

Do odbytové režie je možno zařadit náklady spojené s tvorbou a úpravou webových stránek, mzdové náklady na pracovníci telemarketingu, náklady na reklamu v rozhlase a náklady na tisk a rozesílání propagačních materiálů.

**Tabulka 21 - Odbytová režie v Kč**

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Odbytová režie	142 413	320 562	359 430

*Zdroj: Vlastní zpracování dle analytické evidence XY, spol. s r. o.*

Náklady na odbyt rostou, v roce 2013 a 2014 byla odvysílána reklama v rozhlase orientovaná na úklid domů, v roce 2014 bylo vytištěno a rozesláno 5 tisíc reklamních letáků.

Veškeré aktivity v této oblasti jsou směřovány pouze na pravidelný úklid domů a kanceláří.

#### Výrobní režie

Režie, která je přímo spjata s procesem poskytování služeb, je složena z nákladů na odepisovanou i neodepisovanou úklidovou techniku, poskytovaných pracovních uniforem a jiných osobních ochranných prostředků, nákladů na pronájem úklidové místnosti v souvislosti s úklidem exteriérů, spotřeba pohonných hmot do malotraktoru VARI, náklady spojené s provozem automobilů, které mají k dispozici objektoví vedoucí úklidu domů.



Součástí výrobní režie jsou náklady na opravy úklidové techniky, které byly vyčísleny v části zabývající se finančním účetnictvím. V Tabulka 22 byly náklady, které jsou evidovány na účtu 511300 – Opravy a udržování ostatní, podle jednotlivých pohybů v účetním deníku rozděleny na náklady na opravu vysavačů a opravy podlahových mycích automatů WAP Scrubtec 343.

**Tabulka 22 - Opravy vysavačů a strojů v Kč**

<b>Opravy</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Mycí automat</b>	27 954	29 156	29 467
<b>Vysavače</b>	57 508	75 728	85 580

*Zdroj: Vlastní zpracování dle účetního deníku XY, spol. s r. o.*

Část oprav souvisí se špatným zacházením s technikou. U vysavačů je časté poškození při vytahování ze zásuvky místo za vidlici škrubnutím za přívodní šňůru nebo spálený motor z důvodu nevyčištění filtru. Významným faktorem je však stáří úklidové techniky.

V Tabulka 23 jsou náklady na výrobní režii v roce 2014 na tři hlavní činnosti podniku. Jsou zde obsaženy všechny režijní náklady, které se netýkají podniku jako celku, ale lze je přidělit jednotlivým typům výkonů.

**Tabulka 23 - Výrobní režie 2014 v Kč**

<b>Výrobní režie 2014</b>	<b>Domy</b>	<b>Kanceláře</b>	<b>Exteriéry</b>
Ostatní materiál	78 468	102 555	13 392
Úklidová technika		74 695	19 991
Elektrická energie			4 485
PHM stroje			9 370
PHM TRANSIT	63 284		
PHM Peugeot I			94 141
PHM Peugeot II	24 435		
PHM Peugeot III	1 577		
TRANSIT opravy a udržování	38 601		
Opravy a udržování PEUGEOT I			65 327
Opravy a udržování PEUGEOT II	14 702		
Opravy a udržování Peugeot III	19 919		
Cestovné	25 424	6 720	
Nájem kanceláře			36 000
Inzerce - nábor prac	6 694	17 107	
Ostatní služby	72 000		389 264
Mzdové náklady	847 680	1 084 872	321 600
Daň silniční	4 331		1 440
Kolky, poplatky			1 500
Pojištění auta	49 238		8 261
pojištění VARI			2 772
Manka a škody z provozní činnosti		42 469	
Odpisy dl.maj. Peugeot III	94 863		
<b>Celkem</b>	<b>1 341 215</b>	<b>1 328 418</b>	<b>967 543</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů XY, spol. s r. o.*

### Správní režie

Do správní režie patří především náklady na kancelářský materiál, nájem kanceláře a spotřeba elektřiny a plynu, náklady spojené s automobily používanými vedením podniku nebo administrativními pracovníky, náklady na reprezentaci, poštovné, poplatky za telefon, internet, náklady na vedení účetnictví a právní poradenství, mzdové náklady administrativních pracovníků a příjem společníka ze závislé činnosti.

V roce 2014 tvořil souhrn těchto nákladů 3 291 750,-- Kč.

## Náklady podle místa vzniku a odpovědnosti

Podle jednotlivých vedoucích (středisek) a podle jednotlivých typů činností jsou v podniku sledovány především výnosy.

V členění na činnosti a střediska se jednotlivé skupiny částečně překrývají, protože čtyři vedoucí mají na starosti jak kanceláře, tak domy a jeden objektový vedoucí úklidu domů má na starosti i malou část zakázek exteriérů. K souběhu dochází z důvodu rozmístění zakázek po Praze, aby nedocházelo ke zbytečnému přejíždění osob z jednoho konce Prahy na druhý. V Tabulka 24 je vyčíslen přínos jednotlivých středisek a činností ve formě tržeb.

**Tabulka 24 - Podniková střediska a činnosti – tržby 2014 v Kč**

Číslo střediska	Kanceláře	Domy	Exteriéry	Celkem
01	3 045 081	39 024	-	3 084 105
02	2 495 494	377 537	-	2 873 031
03	1 869 098	623 852	-	2 492 950
04	-	4 195 910	853 176	5 049 086
05	409 689	3 913 000	-	4 322 689
06	1 626 031			1 626 031
10	-	-	2 295 935	2 295 935
14	137 267	-	-	137 267
Celkem	9 582 660	9 149 323	3 149 111	

*Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, spol. s r. o.*

Sledování nákladů podle odpovědnosti je využíváno pouze v oblasti spotřeby úklidového materiálu, kdy jsou náklady sledovány dle jednotlivých objektových vedoucích. Vedoucí nemají vliv na cenu materiálu, ale jen na naturální spotřebu. V případě úklidové chemie je klíčovým faktorem správné ředění prostředků. Výkyvy ve spotřebě jsou analyzovány, závazná norma výše spotřeby však není stanovena.

Ve skladové evidenci jsou jednotlivým výdejším pro zásobování kanceláří přiřazována jak střediska, tak i čísla zakázek. Vzhledem k tomu, že společnost zvolila pro účtování zásob způsob B, nevstupují jednotlivé položky na nákladové účty. Jednou měsíčně je ze sestav, které poskytuje skladová evidence, vypracována tabulka v MS Excelu a je předložena jednateli. Tabulka podává přehled o nákladech na úklidové náčiní a chemii rozčleněnou na jednotlivá střediska (objektové vedoucí) a následně ještě na jednotlivé zakázky. V tabulce je

vypočítáno, kolik z tržby tyto náklady tvoří a náklady, které připadají na jednu uklízečku. Barevně jsou v tabulce zvýrazněny případy, kdy spotřeba materiálu překračuje 10% z tržby.

**Tabulka 25 - Sledování nákladů na materiál**

IVA	POČET M2	POČET PRACOVNÍKŮ NA ZAK.	TRŽBA	ŘÍJEN	PROCENTO Z TRŽBY	PRŮMĚR V Kč/PRACOVNÍK ZA MĚSÍC	LISTOPAD	PROCENTO Z TRŽBY	PRŮMĚR V Kč/PRACOVNÍK ZA MĚSÍC	PROSINEC	PROCENTO Z TRŽBY	PRŮMĚR V Kč/PRACOVNÍK ZA MĚSÍC	PRŮMĚRNÉ PROCENTO Z TRŽBY MĚSÍČNĚ ZA ROK 2014	PRŮMĚR V Kč/PRACOVNÍK MĚSÍČNĚ ZA ROK 2014
AC	530	1	8 100,00 Kč	1216,69	15,02%	1 216,69	2181,69	26,93%	2 181,69	304,95	3,76%	304,95	10,45%	846,84
BROŽ	1707	3	26 556,00 Kč	4097,84	15,43%	1 365,95	3275,72	12,34%	1 091,91	0	0,00%	0,00	7,15%	632,91
GYMNÁZIUM	3960	4	15 502,50 Kč	2315,17	14,93%	578,79	2109,85	13,61%	527,46	0	0,00%	0,00	6,47%	250,62
GYMNÁZIUM	1312,66	3	19 907,44 Kč	3943,89	19,81%	1 314,63	298,61	1,50%	99,54	2872,32	14,43%	957,44	10,47%	694,94
HDI	423,72	1	10 176,50 Kč	0	0,00%	0,00	784,24	7,71%	784,24	0	0,00%	0,00	3,29%	335,26
POKROK	1177,26	3	28 779,00 Kč	2652,06	9,22%	884,02	1249,07	4,34%	416,36	1881,3	6,54%	627,10	5,20%	499,28
VÚZ	1730	2	55 896,84 Kč	0	0,00%	0,00	3794,02	6,79%	1 897,01	0	0,00%	0,00	2,17%	606,66
DVI HUSITŠ	847	2	18 070,61 Kč	2741,26	15,17%	1 370,63	2161,8	11,96%	1 080,90	0	0,00%	0,00	5,46%	493,14
Bochemie-HK	300	1	3 860,00 Kč	0	0,00%	0,00	174,8	4,53%	174,80	0	0,00%	0,00	0,38%	14,57
PITRA PÝCH	166,52	1	5 103,00 Kč	0	0,00%	0,00	712,2	13,96%	712,20	0	0,00%	0,00	2,06%	105,17
NÁDR VRSOVICE- DOMEC	980,21	3	21 264,17 Kč	2220,66	10,44%	740,22	844,35	3,97%	281,45	1677,9	7,89%	559,30	4,30%	305,08
Tunnel	192	1	4 799,00 Kč	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	1,71%	82,29
Böhler Křenoka	2311	2	24 401,39 Kč	2159,7	8,85%	1 079,85	6940,92	28,44%	3 470,46	2635,9	10,80%	1 317,95	9,54%	1 164,48
Inter Study Program	435	2	14 924,00 Kč	1688,34	11,31%	844,17	0	0,00%	0,00	463,72	3,11%	231,86	7,50%	559,55
A. J. M. D. 2000	255	1	9 197,92 Kč	0	0,00%	0,00	0	0,00%	0,00	1496,02	16,26%	1 496,02	4,80%	441,43
UPEC autentec.appl	820	2	12 000,00 Kč	0	0,00%	0,00	2845,6	23,71%	1 422,80	0	0,00%	0,00	7,82%	468,92
GRÉGR	560	1	8 301,00 Kč	648,7	7,81%	648,70	1883,7	22,69%	1 883,70	70	0,84%	70,00	10,50%	871,99
Ivana	17707,37	25	288 639,37 Kč	23684,31	8,26%	947,37	29256,57	10,20%	1 170,26	11402,11	3,98%	456,08		

Zdroj: Interní materiály XY, spol. s r. o.

Pro výši spotřeby není ve společnosti určena závazná norma, porovnávána je spotřeba v aktuálním období se spotřebou v předcházejícím měsíci, v případě nových zakázek dochází k porovnávání se zakázkami obdobného charakteru. V případě neobvykle vysoké spotřeby je objektový vedoucí vyzván ke zdůvodnění výkyvu (například nadměrné znečištění prostor stavebními pracemi...) a v případě, že pro zvýšení spotřeby není shledán dostatečný důvod, jsou vedoucímu odebrány prémie.

**Tabulka 26 - Vývoj nákladů na úklidový materiál dle středisek – kanceláře v KČ**

Středisko	2012			2013			2014		
	Tržba	Úklidový materiál	% z tržby	Tržba	Úklidový materiál	% z tržby	Tržba	Úklidový materiál	% z tržby
01	3 240 215	190 898	5,89%	3 156 136	196 797	6,24%	3 045 081	192 154	6,31%
02	2 629 496	146 730	5,58%	2 538 959	141 522	5,57%	2 495 494	137 488	5,51%
03	903 502	37 966	4,20%	1 447 064	61 383	4,24%	1 869 098	119 088	6,37%
05	435 492	23 504	5,40%	452 269	23 519	5,20%	409 689	15 039	3,67%
06	1 185 380	74 480	6,28%	1 677 816	96 184	5,73%	1 626 031	100 476	6,18%
14	0	0		0	0		137 267	24 051	17,52%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, spol. s r. o.

Tabulka 26 ukazuje náklady na úklidový materiál dle jednotlivých středisek. Přiřazování nákladů jednotlivým střediskům bylo zahájeno v roce 2012. Vzhledem k tomu, že objektovým vedoucím se mění přidělený počet zakázek, jsou náklady vždy porovnávány se související tržbou. V roce 2014 byla přijata nová objektová vedoucí (středisko 14) v souvislosti se dvěma novými zakázkami, z nichž jednu podnik získal v červenci 2014 a druhou v září 2014. Vysoké procento nákladů z tržby je způsobeno právě zahájením zakázek, kde bývá úklid zahájen generálním úklidem, což představuje vyšší náklady.

Výrazný pokles podílu nákladů na tržbách u střediska č. 05 nebyl prošetřován, autorka práce se domnívá, že zde došlo k chybě při evidenci.

Údaje o spotřebě úklidového materiálu na úklid domů je možno ze skladové evidence také získat, vyhodnocením těchto údajů se však účetní jednotka nezabývá.

Dalšími náklady, které by bylo možno v účetní evidenci sledovat dle zodpovědné osoby, je spotřeba pohonných hmot, kdy je účet 503 analyticky rozdělen na spotřebu jednotlivými vozidly. Analýza, která by porovnávala hospodárnost jízdy jednotlivých řidičů, však prováděna není.

Mezi náklady, které jsou jednotlivými objektovými vedoucími do určité míry ovlivnitelné, patří například náklady na opravy úklidové techniky. Většina oprav vysavačů je nutná z důvodu nesprávné manipulace s nimi – nebyl včas vyměněn filtr nebo poškození kabelu při vytahování z elektrické zásuvky za kabel místo za vidlici. V současné evidenci však není výše těchto nákladů podle středisek sledována.

Mzdové náklady mohou objektoví vedoucí ovlivnit jen zčásti. Výše mzdových nákladů je vedením stanovena při kalkulaci nové zakázky. V některých případech však následně dochází ze strany objektových vedoucích k žádostem o navýšení mezd uklízečů, kteří požadavek zdůvodňují nemožností získat za kalkulovanou odměnu na příslušnou zakázku kvalitní personál. Objektivním důvodem mohou být nadstandardní požadavky zákazníka, obtížně udržovatelné povrchy, obtížná dostupnost objektu MHD nebo pracovní doba začínající příliš brzy ráno nebo naopak končící v pozdních nočních hodinách. V některých případech však jde pouze o pohodlnost objektového vedoucího, pro kterého je jednodušší vyžádat pro stávajícího pracovníka zvýšení odměny, než se zabývat novým výběrovým řízením na danou pozici. Vzhledem k tomu, že se zákazníkem byla cena dohodnuta předem

a je dána smlouvou o dílo, není až na výjimky možné cenu dodatečně navyšovat, a případné zvýšení mezd se projeví pouze zvýšením na straně nákladů a snížením zisku z dané zakázky.

Objektoví vedoucí mají zakázáno přidělovat jednomu pracovníkovi práci na více zakázkách, v mnoha případech však k tomu dochází. Naprostá většina pracovníků je najímána tím způsobem, že s nimi firma v lednu nového roku uzavře z důvodů nižších nákladů na zpracování mzdové agendy a úspory na odvodech dohodu o provedení práce. Po vyčerpání zákonného limitu DPP je následně uzavřena dohoda o pracovní činnosti. Tento limit činil do roku 2011 150 hodin ročně, od 1. 1. 2012 došlo k jeho navýšení na 300 hodin za rok. Pokud uklízeč dostane práci na více zakázkách, dochází k vyčerpání limitu odpracovaných hodin dříve a náklady se navyšují o odvody zaměstnavatele na zdravotní a sociální pojištění.

#### **4.4.2 Kalkulační členění nákladů**

##### **Přímé náklady**

Přímé náklady, které jsou přiřazovány k jednotlivým druhům výkonů, jsou náklady na úklidový materiál, který je dodáván do jednotlivých objektů, a mzdové náklady.

Dalšími přímými náklady, které lze přiřadit jednotlivým typům výkonů je výrobní režie, která byla popsána v předchozí kapitole. Při sestavování kalkulací však výše výrobní režie není zohledněna.

##### **Nepřímé náklady**

Přiřazování nepřímých nákladů ke konkrétním výkonům v podniku neprobíhá.

##### **Kalkulace**

Podnik nemá stanoven žádný závazný kalkulační vzorec. Při předběžném stanovení nákladů v rámci kalkulace ceny na novou zakázku je středem zájmu předběžné stanovení mzdových nákladů úklidového personálu a příslušného objektového vedoucího. Mzdové náklady na úklid 1m<sup>2</sup> kancelářských prostor jsou obvykle kalkulovány v rozmezí 0,36 Kč až 0,40 Kč v závislosti na typu podlahové krytiny, uspořádání místností a náročnosti prací. U standardních prostor se předpokládá výkonnost 170 m<sup>2</sup> až 180 m<sup>2</sup> za hodinu, průměrná hodinová mzda je 64,-- Kč. Objektový vedoucí pak měsíčně obdrží provizi ve výši 15%

z hrubých mezd na každé přidělené zakázce. Náklady na úklidový materiál jsou pak předpokládány u některých zakázek ve výši 5% z tržby, u jiných je předpokládaná spotřeba stanovena jen odhadem.

V Tabulka 27 je kalkulace předpokládaných nákladů na zakázku na úklid kanceláří o výměře 3.223 m<sup>2</sup> uzavřenou v roce 2013. Kromě pravidelného úklidu požaduje zákazník i denní službu.

**Tabulka 27 - Příklad kalkulace v podniku**

Úklid koberce v m <sup>2</sup>	3019
Úklid PVC v m <sup>2</sup>	204
Celková výměra v m <sup>2</sup>	3223
Tržba za 1 m <sup>2</sup> koberce	0,65
Tržba za 1 m <sup>2</sup> PVC	0,88
Četnost v měsíci	21
<b>Měsíční tržba</b>	<b>44 979,27 Kč</b>
Pravidelný úklid:	
Celková výměra v m <sup>2</sup>	3223
Denní MN na 1m2	0,36 Kč
Mzdové náklady 1 provedení	1 160,28 Kč
Četnost v měsíci	21,00 Kč
MN pravidelný úklid	24 365,88 Kč
Denní služba MN	3 000,00 Kč
Provize pro objektového vedoucího	3 654,88 Kč
Chemie - 5% z tržby	2 248,96 Kč
<b>Celkem náklady</b>	<b>33 269,73 Kč</b>
<b>Režijní zisk</b>	<b>11 709,54 Kč</b>
% z tržby	26,03%

*Zdroj: Interní materiály XY, spol. s r. o.*

V kalkulaci nákladů jsou zahrnuty mzdové náklady uklízečů a vedoucího a náklady na chemii ve výši 5% z tržeb. Pro částku, která zbyde z tržby po odečtení nákladů, se v podniku užívá název „režijní zisk“, dále je vypočítáno procento „režijního zisku“ z tržby.

V kalkulovaných nákladech však nejsou další přímé náklady vztahující se k výkonu, jako náklady na zásobování zakázky (pohonné hmoty, mzda řidiče, amortizace auta), náklady na vysavače, jejich případné opravy, nepřímé náklady v kalkulaci nejsou.

**Tabulka 28 - Skutečné náklady zakázky**

<b>Měsíční tržba</b>	<b>44 979,27 Kč</b>
Mzdové náklady uklízečů	28 000,00 Kč
Celková výměra v m <sup>2</sup>	3 223,00 Kč
Denní MN na 1m2	0,41 Kč
Provize pro objektového vedoucího	4 200,00 Kč
Úklidový materiál	1 728,42 Kč
<b>Celkem náklady</b>	<b>33 928,42 Kč</b>
<b>Režijní zisk</b>	<b>11 050,85 Kč</b>
% z tržby	24,57%

*Zdroj: Interní materiály XY, spol. s r. o.*

Tabulka 28 pak ukazuje skutečnou výši nákladů zakázky v roce 2014. Z celkových nákladů je vypočítán měsíční průměr. Mzdové náklady jsou oproti kalkulovaným vyšší, spotřeba materiálu naopak plánované výše nedosáhla.

#### **4.4.3 Náklady v závislosti na změnách objemu výroby**

Podnik členění nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů nesleduje.

#### **4.4.4 Náklady z hlediska rozhodování**

Podnik má volné peněžní prostředky uložené na běžném účtu v bance, úroky z vkladu jsou velmi malé. Pokud by podnik tuto částku investoval do další nemovitosti za účelem pronájmu, ušlý zisk z nájemného představuje oportunitní náklady, o které podnik přichází tím, že peníze nechává nevyužity na účtu.

## **5 Zhodnocení a návrhy řešení**

### **5.1 Druhé členění nákladů**

Většina syntetických účtů je podrobně členěna na účty analytické, náklady jsou sledovány v druhovém členění.



Členění je dostatečné pro účely sestavení přiznání k dani z příjmů právnických osob, kdy jsou daňově neuznatelné náklady účtovány na jiné analytické účty, než náklady daňově uznatelné.

Nejpodrobněji jsou členěny účty 501 – Spotřeba materiálu, 511 – Opravy a udržování, 518 – Služby a 551 – Odpisy.

## **5.2 Výkaz zisku a ztráty účelově**

Účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění. V této kapitole je navrženo členění nákladů tak, aby bylo možno sestavit Výkaz zisku a ztráty účelově ve zjednodušeném rozsahu v souladu s Přílohou č. 3 vyhlášky 500/2002 Sb. K sestavení tohoto výkazu je zapotřebí rozdělit náklady na náklady prodeje, náklady odbytové a správní režii.

Jako výchozí členění bylo použito analytické členění nákladových účtů dle účtového rozvrhu podniku. U některých nákladových účtů není analytické členění dostatečné, rozčlenění dle účelu v rámci analytického bylo provedeno na základě analýzy jednotlivých účetních operací v účetním deníku, popřípadě jiné vnitropodnikové evidence.

U příslušných analytických účtů je vždy uvedeno členění a příklady příslušných nákladových položek. Nejobtížnější bylo rozdělení mzdových nákladů, protože vstupují do finančního účetnictví jednou položkou. Členění bylo provedeno podle databáze MS Access a sestavy Rekapitulace mezd za jednotlivé měsíce roku 2014, která obsahuje jmenný seznam zaměstnanců s výší mzdy a odvodů na zdravotní a sociální pojištění.

### 501020 – Ostatní materiál

- |                 |  |
|-----------------|--|
| Náklady prodeje | - osobní ochranné prostředky pro uklízeče          |
|                 | - klíče nutné pro přístup do uklízených prostor    |
|                 | - schůdky nutné k úklidu ploch ve výšce nad 1,7 m. |
| Správní režie   | - mobilní telefon jednatele                        |
|                 | - hasicí přístroj do kanceláře                     |

- lékárnička do auta jednatele

502010 – Elektrická energie

Správní režie - spotřeba elektřiny v kanceláři

Náklady prodeje - spotřeba elektřiny v úklidové místnosti

518010 – Poštovné

Odbytové náklady - poštovné za odeslání 5.000 ks propagačních letáků

Správní režie - ostatní poštovné

518060 – Nájem kanceláře

Správní režie - nájem kanceláře

Náklady prodeje - nájem skladu s úklidovými prostředky

518900 – Ostatní služby

Náklady prodeje - přistavení kontejneru na odpad vzniklý v souvislosti s poskytováním úklidových služeb

Správní režie - kurz angličtiny, školení

521000 – Mzdové náklady

Náklady prodeje - mzdy uklízečů a objektových vedoucích

Odbytové náklady - mzda pracovnice telemarketingu

Správní režie - mzdy administrativních pracovníků

524000 – Zákonné sociální pojištění

Rozčlenění jako u mzdových nákladů

531000 – Silniční daň

Správní režie - vozidla administrativy

Náklady prodeje - vozidla objektových vedoucích

538000 – Kolky a poplatky

Náklady prodeje - dálniční známky pro vozy objektových vedoucích

Správní režie - dálniční známky pro vozy administrativy, poplatky

548020 – Pojištění auta

Náklady prodeje - pojištění vozů objektových vedoucích

Správní režie - pojištění vozů administrativy

Zjednodušená účelová výsledovka za rok 2014 je uvedena v Tabulka 29, podklady pro sestavení jsou v Příloha č. 3.

**Tabulka 29 - Účelová výsledovka za rok 2014 v tis. Kč**

<b>Položka</b>	<b>2014</b>
Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	24 954
Náklady prodeje	16 212
<b>Hrubý zisk nebo ztráta</b>	<b>8 742</b>
Odbytové náklady	359
Správní režie	3 292
<b>Jiné provozní výnosy</b>	<b>1 157</b>
Jiné provozní náklady	733
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>5 515</b>
Náklady z finančního majetku	38
Výnosové úroky	4
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-34</b>
Daň z příjmů za běžnou činnost	1 066
<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>4 415</b>
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>4 415</b>
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>5 481</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Na základě sestavené účelové výsledovky je možné stanovit strukturu provozních nákladů v účelovém členění, která je zobrazena v Tabulka 30

**Tabulka 30 - Struktura provozních nákladů v účelové výsledovce**

<b>Položka</b>	<b>2014</b>	<b>Podíl na provozních nákladech</b>
Náklady prodeje	16 212	78,71%
Odbytové náklady	359	1,74%
Správní režie	3 292	15,98%
Jiné provozní náklady	733	3,56%
<b>Provozní náklady celkem</b>	<b>20 596</b>	<b>100,00%</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Provozní náklady jsou ze 78,71 % tvořeny náklady prodeje, 15,98% tvoří správní režie, odbytové náklady a jiné provozní náklady jsou zanedbatelné.

Výše uvedené členění nákladů bylo provedeno za podnik jako celek, jedná se o náklady, které se vztahují ke všem podnikovým výkonům, nejen k úklidu kanceláří, domů a exteriérů, ale i k doplňkovým činnostem, jako je prodej hygienického materiálu nebo pronájem nemovitostí.

### **5.3 Náklady na opravy úklidové techniky**

Náklady na opravy úklidové techniky vykazují každoroční nárůst. Je nutné se zaměřit na školení personálu ohledně používání techniky, protože část oprav je nutná z důvodu špatné manipulace a nedostatečné údržby.

Další pravděpodobnou příčinou nárůstu nákladů v této oblasti je zastaralá úklidová technika, a to jak vysavače, z nichž byla část pořízena již v roce 2004, tak i podlahové mycí automaty z roku 2008, jejichž opravy tvoří významnou část nákladů.

Podlahové mycí automaty jsou používány k čištění garáží, které je součástí úklidu několika bytových domů, frekvence čištění je 4x ročně. Stroje byly zakoupeny v roce 2008 dva na jednu velkou zakázku, kterou již podnik v současné době nemá, stále si však ponechává v majetku oba, aby byl v případě poruchy k dispozici náhradní. V roce 2014 byly stroje používány na čtyřech zakázkách uvedených v Tabulka 31.

**Tabulka 31 - Úklid garáží v roce 2014**

Číslo zakázky	Tržba			
	m <sup>2</sup>	Sazba za 1m <sup>2</sup>	Za provedení	Ročně
13Zak00012	1 882,83	2,60 Kč	<b>4 895,36 Kč</b>	<b>19 581,43 Kč</b>
11Zak00002	4 360,00	2,43 Kč	<b>10 610,50 Kč</b>	<b>42 441,98 Kč</b>
12Zak00014			<b>13 578,37 Kč</b>	<b>54 313,48 Kč</b>
11Zak00010	5 587,00	2,38 Kč	<b>13 297,06 Kč</b>	<b>53 188,24 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle interních údajů XY, spol. s r. o.*

Po zbytek roku stroje nejsou využity. Podnik se nabídku čištění garáží nesnaží rozšiřovat právě z důvodu časté poruchovosti strojů.

Vzhledem k tomu, že náklady na opravu strojů činily v roce 2014 více než 29 tisíc Kč, bylo podniku doporučeno zakoupení nového mycího automatu a zároveň rozeslání propagačních letáků s nabídkou úklidu garáží.

Vhodným podlahovým mycím automatem je stroj zn. Nilfix ALTO Scrubtec 343 s ručním pojezdem o výkonu 1035 m<sup>2</sup>/h, cena stroje je 53 900,-- Kč bez DPH. Zaměstnanci mají s ovládním tohoto typu stroje dostatek zkušeností a podnik má dohodnuté slevy u dodavatele úklidového materiálu, který je pro tento typ strojů používán. V Tabulka 32 je vypočítán bod zvratu v m<sup>2</sup>. Po vyčištění této výměry se zaplatí náklady na pořízení stroje a souvisejících fixních nákladů. Kromě odpisů za dobu životnosti stroje jsou do souvisejících fixních nákladů započítány i náklady na rozeslání reklamních letáků a předpokládané navýšení nákladů na opravy vozu, který bude k převážení stroje používán. Předpokládaná cena za 1m<sup>2</sup> je 2,-- Kč, životnost stroje je předpokládána na 5 let.

Podklady pro výpočet bodu zvratu jsou uvedeny v Příloze č. 5.

**Tabulka 32 - Bod zvratu**

cena za 1m <sup>2</sup>	2 Kč
fixní náklady	153 900,00 Kč
variabilní náklady na 1m <sup>2</sup>	0,930 Kč
<b>bod zvratu v m<sup>2</sup></b>	<b>143 832</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## 5.4 Sledování nákladů z vnitropodnikového hlediska

V části práce hodnotící vývoj nákladů z vnitropodnikového hlediska, bylo pro účely této práce provedeno rozčlenění nákladů z různých hledisek. K základní orientaci pomohlo analytické členění účtů a v některých případech i rozdělení na střediska či činnosti, u některých nákladů však bylo nutné projít v účetním deníku pohyby daného účtu a položky ručně rozdělit. V případě mzdových nákladů bylo členění provedeno za pomoci databáze MS Access, ze které je možné zjistit mzdové náklady uklízečů. Ke zjištění ostatních mzdových nákladů na mzdy objektových vedoucích a administrativních pracovníků bylo nutno projít ještě sestavy Rekapitulace mezd za jednotlivé měsíce. Tento způsob není, vzhledem k časové náročnosti, pro pravidelné sledování nákladů v podniku vhodný.

V podniku je vývoj nákladů sledován především za podnik jako celek, vztah nákladů k jednotlivým výkonům je sledován pravidelně pouze u spotřeby úklidového materiálu při úklidu kancelářských prostor. Zde jsou náklady sledovány jak za střediska – podle objektových vedoucích, tak za jednotlivé zakázky. Další náklady jsou sledovány pouze nárazově.

Vlastníkem nebylo dosud podrobnější členění vyžadováno, protože podnik jako celek vykazuje dobré výsledky. Stávající sledování nákladů a s tím související způsob jejich kalkulace, kdy jsou režijní náklady stanoveny odhadem, byl vyhovující v počátečních letech fungování podniku, při obratu 200 tisíc Kč měsíčně a od té doby nedoznalo větších změn. V současné době, kdy podnik vykazuje obrat přes 2 mil. Kč měsíčně, by bylo vhodné stávající systém sledování nákladů optimalizovat.

Hlavním důvodem pro pečlivější sledování nákladů je pokles rentability tržeb za poslední tři roky. Vzhledem k tomu, že cena je dána trhem a tržní cena za úklid 1m<sup>2</sup> klesá, je nutné se zaměřit především na hospodárnost procesů.

Přestože předmětem práce není sledování výnosů, bude v popisu současného stavu nastíněn i způsob používaného členění tržeb. Důvodem je, že by nebylo účelné zavádět zcela nová a pro společnost nezvyklá členění. Východiskem by měl být stávající systém, byť je zatím využíván jen v několika agendách.

Hospodaření společnosti řídí a kontroluje jednatel. Jednou měsíčně je mu předkládán graf s vývojem tržeb a měsíční výsledovka. V případě výrazných výkyvů oproti předchozím měsícům je analyzován důvod rozdílu.

Ekonomický systém POHODA umožňuje ke každé položce v účetním deníku přiřadit Činnost, Středisko a Zakázku. V tomto členění je následně možno ze systému vytisknout výsledovku a další výkazy a posoudit ziskovost skupin činností, jednotlivých středisek a zakázek.

Tento systém je však v současné době využíván jen v agendě Vydané faktury a ve skladové evidenci.

V agendě Vydané faktury je v současné době využíváno následující členění na činnosti – úklid domů, úklid kanceláří, úklid exteriérů, mimořádné úklidové práce a nájem. Dále jsou k vydaným fakturám přiřazována čísla středisek, dle jednotlivých objektových vedoucích.

Za libovolné období je v současné době možno vyčíslit tržbu za úklid domů, kanceláří, exteriérů, atd. Otázkou je, zda podíl na celkové tržbě za jednotlivé činnosti odpovídá i jejich podílu na celkové ziskovosti. Pro řízení hospodářského procesu by bylo vhodné stejné členění využívat i pro nákladové položky.

Vzhledem k velikosti podniku a charakteru činnosti by nebylo účelné zavádět dvouokruhové účetnictví, které je náročnější na zpracování, a část účetních dat by byla zadávána duplicitně. Jako optimální se jeví možnost využít co nejlépe možnosti stávajícího ekonomického systému POHODA, které nejsou v současné době plně využívány.

Jak uvádí Jaromír Lazar [8], lze v podnicích poskytujících služby vytvořit jednoduché vnitropodnikové účetnictví tak, že nepostihujeme vzájemné předávky mezi středisky, ale provedeme pouze třídění nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek a položek kalkulačního vzorce.

Pro podnik je tedy vhodná jednookruhová účetní soustava, bez použití účtů pro vnitropodnikové náklady a vnitropodnikové výnosy.

Podle dalších autorů [10] jsou v praxi používány systémy kombinující prvky výkonového, odpovědnostního a procesního účetnictví a procesně orientovaný účetní systém je vhodný

zejména pro podniky působící na trhu, kde silná konkurence působí na snižování cen a řízení nákladů proto nabývá na významu.

Činnost podniku má zakázkový charakter, kdy každá ze zakázek má svá specifika a kalkulace ceny i kalkulace předběžných nákladů vychází z konkrétních podmínek daného objektu. Podle Lazara [8] by v těchto případech mělo být účtováno dle jednotlivých zakázek, přičemž přímý materiál a přímé mzdy by se na zakázku měly přenášet přímo a režie v předem stanovených nákladech podle plánové kalkulace. Přesto je důležité i členění nákladů podle skupin činností, aby byl patrný jejich podíl nejen na tržbě, ale i na hospodářském výsledku a mohlo být rozhodnuto o zaměření marketingové komunikace na správný segment.

Při vystavování odběratelských faktur je k fakturám na úklid kanceláří přiřazováno středisko, činnost a zakázka, v případě úklidu domů je přiřazeno pouze středisko a činnost. V tomto členění se pak výnosy promítnou do účetnictví.

Podniku bylo doporučeno sledování nákladů ve stejné struktuře, protože činnost úklid domů je specifická velkým počtem zakázek představujícím malé částky. V této oblasti by i přiřazování přímých nákladů na úklidový materiál na jednotlivé zakázky bylo komplikované, protože jeden uklízeč obchází větší počet zakázek s jedním kbelíkem a jednou láhví úklidové chemie. Při přiřazování čísel zakázek k nákladům na úklid jednotlivých domů by náklady na zpracování překročily přínos.

#### **5.4.1 Kalkulační členění nákladů**

K jednotlivým typům výkonů nejsou v podniku přiřazovány nepřímé náklady a kromě mezd uklízečů, mzdy objektového vedoucího a jednicového materiálu ani náklady přímé. Na straně výnosů lze zjistit výši tržeb za jednotlivé výkony, nelze však zjistit, jaký je podíl těchto výkonů na hospodářském výsledku podniku.

Základem rozpočtu režijních nákladů je rozdělení v kapitole 4.4.1.

Zásobovací režie ve výši 616 932,-- Kč je přímým nákladem k úklidu kanceláří, zásobování exteriérů a domů si zajišťují příslušní objektoví vedoucí v rámci kontrol objektů, kteří mají k dispozici služební vozy a u těchto činností je zásobování součástí výrobní režie.



Odbytové náklady přísluší pouze k úklidu domů a kanceláří, na které je marketingová komunikace směřována. Při volbě rozvrhové základny součet tržeb za úklid kanceláří a domů, bude 48,84% nákladů na odbyt připadat na úklid domů a 51,16% na úklid kanceláří.

Správní režie pak bude rozvržena při volbě rozvrhové základny celkové tržby. Podklady k výpočtu jsou v Příloha č. 6.

**Tabulka 33 - Výsledná kalkulace za hlavní činnosti za rok 2014 v Kč**

	<b>úklid domů</b>	<b>úklid kanceláří</b>	<b>úklid exteriérů</b>
Přímý materiál	327 316	588 295	30 700
Jednicové mzdy	3 799 831	4 791 330	407 494
Provozní režie	1 341 215	1 945 350	967 543
<b>Vlastní náklady provozu</b>	<b>5 468 362</b>	<b>7 324 975</b>	<b>1 405 737</b>
Správní režie	1 206 887	1 264 049	415 399
<b>Vlastní náklady činnosti</b>	<b>6 675 249</b>	<b>8 589 024</b>	<b>1 821 136</b>
Odbytové náklady	175 558	183 872	0
<b>Úplné vlastní náklady činnosti</b>	<b>6 850 807</b>	<b>8 772 896</b>	<b>1 821 136</b>
<b>Tržba za činnost</b>	<b>9 149 323</b>	<b>9 582 660</b>	<b>3 149 111</b>
<b>Výsledek hospodaření za činnost</b>	<b>2 298 516</b>	<b>809 764</b>	<b>1 327 975</b>
<b>Podíl činnosti na provozním výsledku hospodaření</b>	<b>41,68%</b>	<b>14,68%</b>	<b>24,08%</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování z údajů v Ekonomickém systému POHODA a další interní evidence XY, spol. s r. o.*

Po přiřazení přímých a rozvržení nepřímých nákladů u tří hlavních činností podniku je nejziskovější činností úklid domů. Na tu by měl podnik cílit marketingovou komunikaci.

### **Kalkulace**

V kalkulacích v podniku jsou zohledněny jen přímé jednicové náklady, ostatní přímé náklady a náklady nepřímé nejsou v kalkulacích zahrnuty. To dává jen přibližnou představu, jaký zisk ze zakázky poplyne a zda kalkulovaná cena vůbec pokryje náklady.

Stanovení jednicových nákladů na materiál by nemělo být stanoveno jako procento z tržby, ale na základě norem spotřeby, které by bylo vhodné vytvořit. Normu pro stanovení jednicových mzdových nákladů má podnik ve výši 0,36 Kč – 0,40 Kč za 1m<sup>2</sup>.

V Tabulka 34 je kalkulace, která byla uvedena v kapitole 4.4.2. s rozvrženými režijními náklady, jako rozvrhová základna byly stanoveny tržby. Jako jednotka pro rozvrhování byl použit 1m<sup>2</sup>, podnik v roce 2014 provedl úklid přibližně na 12336 tis. m<sup>2</sup>. Pro přímý materiál a přímé mzdy byl použit průměr za rok 2014.

Podklady pro výpočet jsou v příloze č. 7, kalkulovaný zisk je ve výši 10%.

**Tabulka 34 - Upravená kalkulace z kapitoly 4.4.2. v Kč**

	<b>1m<sup>2</sup></b>	<b>3223m<sup>2</sup> 5x týdně</b>
přímý materiál	0,04768	3227,13
přímé mzdy	0,3884	26288,08
výrobní režie	0,1577	10673,61
<b>vlastní náklady výroby</b>	<b>0,59378</b>	<b>40188,82</b>
správní režie	0,1025	6937,51
<b>vlastní náklady výkonu</b>	<b>0,69628</b>	<b>47126,33</b>
odbytová režie	0,0149	1008,48
<b>úplné vlastní náklady výkonu</b>	<b>0,71118</b>	<b>48134,8</b>
zisk 10%	0,071118	4813,48
<b>Cena - měsíční paušál</b>	<b>0,782298</b>	<b>52948,28</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Výsledný měsíční paušál kalkulovaný podnikem byl 44.979,27 Kč, což je nižší cena než cena vlastních nákladů výkonu. Na cenu vyšší než 0,78 Kč za m<sup>2</sup> by však zákazník pravděpodobně nepřistoupil, protože tržní cena za úklid kancelářských prostor každým rokem klesá. Snížení mzdových nákladů nebo nákladů na přímý materiál by bylo na úkor kvality, podnik se musí zaměřit na snižování režijních nákladů, nebo se orientovat na ziskovější úklid domů nebo úklid garáží, jak bylo doporučeno v kapitole 5.3.

#### **5.4.2 Zpracování mezd**

Členění nákladů podle různých hledisek a jejich přiřazování jednotlivým činnostem či zakázkám se ukázalo jako nejproblematictější v případě mzdových nákladů.

Mzdové náklady vstupují na účet 521 jednou částkou na základě dokladu od externí mzdové účetní. Pro účely této práce bylo jejich členění provedeno na základě evidence v databázi MS Access, ze které lze zjistit kalkulované mzdové náklady pro jednotlivé činnosti a

zakázky za jednotlivé měsíce, nejsou zde však zohledněny případné jednorázové změny v podobě odměn pro uklízeče, například v případě mimořádného znečištění prostor nebo na základě pochvaly ze strany zákazníka. V databázi také nejsou zohledněny krátkodobé změny v osobě uklízeče v době dovolených či nemoci, v případě zástupu pracovníka, který má dohodu o provedení práce pracovníkem na hlavní pracovní poměr či dohodu o pracovní činnosti, nelze tedy zjistit navýšení mzdových nákladů u konkrétní zakázky či činnosti o odvody zaměstnavatele na zdravotní a sociální pojištění. Dalším zdrojem informací při členění mzdových nákladů byly sestavy Rekapitulace mezd za jednotlivé měsíce, ve kterých je seznam zaměstnanců s výší mzdy, či odměny a odvody zaměstnavatele.

Výše uvedený způsob byl velmi zdlouhavý a pro každoměsíční rozúčtování mzdových nákladů nepřichází v úvahu.

Dotazem u mzdové účetní, zda program PKSW, ve kterém mzdy zpracovává, umožňuje přidělení středisek či činností k jednotlivým pracovníkům, bylo zjištěno, že program přidělení středisek umožňuje. Rozdělení na střediska je však používáno k rozdělení pracovníků na hlavní pracovní poměry a dohody o pracovní činnosti (středisko č. 1), které podléhají odvodům na zdravotní a sociální pojištění, na mzdu společníka (středisko č. 2) a na dohody o provedení práce (středisko č. 3). Členění podle těchto kritérií je prováděno kvůli kontrolám ze strany Pražské správy sociálního zabezpečení, která výše uvedené rozdělení vyžaduje, a členění ještě podle dalších kritérií software neumožňuje.

Pro účely členění mzdových nákladů v účetní jednotce však výše uvedené členění není použitelné, protože pracovníci na hlavní pracovní poměr jsou jak pracovníci administrativy, tak několik uklízečů. Na dohodu o provedení práce pracuje většina pracovníků úklidu, ale i několik objektových vedoucích, kteří mají přidělen menší počet zakázek, a na dohodu o provedení práce pracuje vždy alespoň jedna studentka, která má na starosti telemarketing a rozesílání propagačních materiálů. Členění mzdových nákladů podle stejných kritérií, jako je prováděno při vystavování faktur – tj. na středisko, činnost a zakázku – při stávajícím způsobu zpracování mezd není možné.

Podniku bylo doporučeno přijmout na zpracování mezd vlastního zaměstnance. Vedení podniku si však nepřeje, aby tato změna vedla ke zvýšení nákladů oproti stávajícímu stavu. Podniku byly navrženy dvě varianty řešení:

1. Zpracování mezd a personalistiky nově přijatým zaměstnancem. Pracovnice, která v současné době připravuje podklady pro zpracování mezd, má na starosti kromě sepisování pracovních smluv a organizace výběrových řízení na pozice uklízečů i objednávání materiálu, koordinaci zásobování, organizování porad, komunikaci se zákazníky a vyřizování reklamací. Pokud by podnik přijal nového mzdového účetního, část práce administrativní pracovnice v podobě sepisování pracovních smluv a zpracování podkladů ke mzdám od objektových vedoucích by přešla do jeho kompetencí. Administrativní pracovnice by pak mohla věnovat více času vyhledávání nových kontaktů na potenciální zákazníky, které následně obvolává pracovnice telemarketingu.
2. Přijmutí nového pracovníka na pozici samostatný účetní, který by zpracovával jak finanční, tak mzdové účetnictví. Příprava podkladů pro mzdy a sepisování pracovních smluv by zůstalo v kompetenci stávající administrativní pracovnice.

Současná externí mzdová účetní si fakturuje 150,-- Kč za zpracování jedné mzdy. Součástí služby je předávání přehledů a oznámení příslušným úřadům i zastupování podniku při kontrolách ze strany Pražské správy sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven. Vzhledem k tomu, že od roku 2011 se počet pracovníků každoročně navyšuje, dochází i k růstu nákladů podniku, jak je patrné z Tabulky 35.

**Tabulka 35 - Vývoj nákladů na vedení mzdového účetnictví**

Rok	Průměrný počet zaměstnanců v jednom měsíci	Roční náklad na vedení mzdového účetnictví
2009	159	286 050 Kč
2010	147	264 900 Kč
2011	144	258 450 Kč
2012	176	317 550 Kč
2013	181	325 500 Kč
2014	192	345 750 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interní evidence XY, spol. s r. o.*

Cena za zpracování finančního účetnictví se odvíjí od počtu řádků v účetním deníku. Vzhledem k tomu, že počet položek se od roku 2011 navyšuje, dochází ke zvyšování nákladů na vedení finančního účetnictví. V ceně je zahrnuto zpracování příznání k dani

z přidané hodnoty, statistických výkazů, přiznání k dani silniční a přiznání k dani z příjmů právnických osob.

**Tabulka 36 - Vývoj nákladů na vedení finančního účetnictví**

	<b>Počet řádků v účetním deníku</b>	<b>Roční náklad na vedení finančního účetnictví</b>
<b>2009</b>	22 387	223 870 Kč
<b>2010</b>	21 159	211 590 Kč
<b>2011</b>	20 795	207 950 Kč
<b>2012</b>	21 556	215 560 Kč
<b>2013</b>	22 832	228 320 Kč
<b>2014</b>	23 335	233 350 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě interní evidence XY, spol. s r. o.*

#### Mzdový software

Podnik používá Ekonomický systém POHODA Premium, je vlastníkem licence pro jeden počítač. Program je zaměstnanci používán jednou měsíčně k vystavování faktur a průběžně k vedení skladové evidence, v těchto dvou agendách je také prováděno členění položek na střediska, činnosti a zakázky. Druhý týden v každém měsíci dochází do podniku externí účetní, která zkontroluje předkontace u vydaných faktur a zaúčtuje v systému ostatní doklady, včetně dokladu od mzdové účetní, zpracuje přiznání k DPH a statistické výkazy a předloží vedení podniku výsledovku za uplynulý měsíc. Do konce roku 2006 byla využívána varianta POHODA Profí, která neobsahovala agendu sklady. V roce 2007 si navýšení objemu nakupovaného materiálu vyžádalo zavedení skladové evidence a bylo nutno zakoupit vyšší variantu programu, POHODA Premium. Ta obsahuje, kromě skladové evidence, která je využívána i cestovní příkazy, mzdy a internetové obchody, které využívány nejsou.

Použití stávajícího ekonomického systému i pro zpracování mezd by bylo nejjednodušším řešením.

POHODA umožňuje účtování mezd pracovníků na střediska, ne však rozčlenění jedné mzdy na více středisek, činností a zakázek. Vzhledem k tomu, že několik uklízečů na hlavní pracovní poměr uklízí domy a zároveň večer uklízí i kanceláře a hlavním důvodem případného nákupu nového software je možnost podrobného členění mezd, je POHODA

v tomto ohledu nedostačující. Dále není možné vést u jednoho zaměstnance více pracovních poměrů; to je důležité zejména v případě že pracovník v průběhu měsíce odpracuje zákonný limit 300 hodin pro dohodu o provedení práce a je nutno s ním ve stejném měsíci na zbývající počet hodin uzavřít ještě dohodu o pracovní činnosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že program POHODA je pro účely podniku nedostatečně vybaven. Dodavatel softwaru STORMWARE, s. r. o. nabízí i samostatný program pro zpracování mezd a personalistiky PAMICA. V Tabulce 34 jsou shrnuty rozdíly mezi oběma programy.

**Tabulka 37 - POHODA x PAMICA porovnání funkčnosti**

Oblast	Funkčnost	POHODA	PAMICA
počet pracovních poměrů	více pracovních poměrů u jednoho zaměstnance	N	A
rozúčtování mezd	účtování mezd pracovníků na střediska	A	A
	rozčlenění mzdy na více středisek, činnosti a zakázek	N	A
	automatické rozúčtování mzdových nákladů na střediska, činnosti a zakázky zadáním poměrů tabulkou	N	A
přístupné mzdy	aktuální rok	A	A
	více let, resp. všechny roky umožňující sledování vývoje mezd	N	A
srážky	provádění zákonných srážek ze mzdy (exekuce)	N	A
	rozlišení přednostních a nepřednostních pohledávek	N	A
	automatický výpočet nezabavitelné a zabavitelné části mzdy	N	A

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů na <http://www.stormware.cz/pamica/porovnani-pohoda-nebo-pamica/>*

Oba systémy lze propojit. Bezproblémový přenos dat do účetnictví POHODA je sice možný z mnoha mzdových programů, výhodou programu od stejného dodavatele je však stejné uživatelské prostředí a možnost členění nákladů ve stejné struktuře. Odpadla by nutnost proškolení stávající administrativní pracovnice, která musí být schopná nového pracovníka zastoupit v případě dovolené či nemoci alespoň co se týče zadání nových pracovníků do systému a vytvoření pracovních smluv. Ty lze vytisknout po zadání

personálních dat přímo z programu. Šablony pracovních smluv a dohod obsahuje i POHODA, ale ta umožňuje jen ruční vyplnění osobních údajů o konkrétním zaměstnanci a jeho pracovním poměru (samotná editace probíhá v programu Microsoft Word), PAMICA tyto údaje vyplňuje automaticky a generuje tak hotové dokumenty. [29]

Cena jednotlivých variant mzdového programu PAMICA se odvíjí od počtu zpracovávaných mezd. Vzhledem k počtu zpracovávaných mezd v podniku by bylo nutno zakoupit variantu pro více než 200 zaměstnanců, PAMICA 2016 MAX. Cena programu činí 49 980,-- Kč bez DPH, roční aktualizace stojí 18.000,-- Kč bez DPH.

Následně budou porovnány předpokládané náklady za tři roky jednotlivých navrhovaných variant řešení s náklady při zachování současného stavu. V rámci variant je ještě uvažováno o variantě, kdy počet zaměstnanců a počet dokladů ve finančním účetnictví zůstanou na úrovni roku 2014, a o variantách počítajících s nárůstem či poklesem o 10%.

**Tabulka 38 - Předpokládané náklady na mzdové účetnictví 2016 - 2018- současný způsob zpracování**

Rok	Počet zaměstnanců se nemění		Nárůst počtu zaměstnanců o 10% ročně		Pokles zaměstnanců o 10% ročně	
<b>2016</b>	223	401 400,00 Kč	245	441 000,00 Kč	201	361 800,00 Kč
<b>2017</b>	223	401 400,00 Kč	269	484 200,00 Kč	181	325 800,00 Kč
<b>2018</b>	223	401 400,00 Kč	295	531 000,00 Kč	163	293 400,00 Kč
<b>Náklady za tři roky</b>		<b>1 204 200,00 Kč</b>		<b>1 456 200,00 Kč</b>		<b>981 000,00 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

**Tabulka 39 - Předpokládané náklady na finanční účetnictví 2016 - 2018 - současný způsob zpracování**

Rok	Roční náklad na vedení finančního účetnictví		
	Neměnný počet dokladů	Roční nárůst o 10%	Roční pokles o 10%
<b>2016</b>	233 350 Kč	256 685 Kč	210 015 Kč
<b>2017</b>	233 350 Kč	282 354 Kč	189 014 Kč
<b>2018</b>	233 350 Kč	310 589 Kč	170 112 Kč
<b>Náklady za tři roky</b>	<b>700 050 Kč</b>	<b>849 627 Kč</b>	<b>569 141 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

V případě přijetí nového zaměstnance se do nákladů promítne nejen mzda a nákup nového mzdového software a jeho aktualizací, ale bude nutno zakoupit nový počítač včetně klávesnice a monitoru a pro zaměstnance bude nutno zajistit odborná školení a literaturu. Volný stůl a židle v kanceláři jsou, školení bezpečnosti práce je fakturováno paušálem, bez ohledu na počet školených osob. S výrazným nárůstem spotřeby kancelářských potřeb se nepočítá.

Bylo navrženo zakoupení stejné PC sestavy, jaké jsou v majetku podniku již tři: PC HP ProDesk 600 SFF i3-4130 za 14 545,-- Kč bez DPH, s displejem HP EliteDisplay LED LCD E231 23 za 4 612,-- Kč bez DPH. Náhradní klávesnici a myš má podnik k dispozici. Náklady na pořízení výpočetní techniky činí celkem 19 157,-- Kč.

Roční náklady na školení a odebírání odborného časopisu jsou předpokládány ve výši 5 500,-- Kč pro vedení mzdového účetnictví a 8 500,-- Kč pro vedení finančního účetnictví.

Předpokládaná mzda byla stanovena na základě údajů o hrubé měsíční mzdě podle podskupin a kategorií zaměstnání CZ-ISCO na stránkách ISPV. [28] Pro mzdového účetního a personalistu je uvažována mzda ve výši 28 300,-- Kč, pro samostatného účetního 36 000,-- Kč. Součástí nákladů budou povinné odvody zaměstnavatele ve výši 34% z hrubé mzdy. V modelu je zohledněn nárůst mezd o 2% ročně.

V Tabulka 40 je výpočet nákladů na vedení mzdového účetnictví při volbě varianty č. 1, náklady na vedení finančního účetnictví se předpokládají v nezměněné výši.



**Tabulka 40 - Předpokládané náklady za mzdové účetnictví- varianta 1**

<b>Rok</b>	<b>Typ výdajů</b>	<b>Náklady</b>
<b>2016</b>	PAMICA	49 980,00 Kč
	Výpočetní technika	19 157,00 Kč
	Roční mzda	339 600,00 Kč
	Vzdělávání	5 500,00 Kč
<b>2017</b>	PAMICA - aktualizace	18 000,00 Kč
	Roční mzda	346 392,00 Kč
<b>2018</b>	PAMICA - aktualizace	18 000,00 Kč
	Vzdělávání	5 500,00 Kč
	Roční mzda	353 319,84 Kč
	Vzdělávání	5 500,00 Kč
<b>Náklady za 3 roky</b>		<b>1 160 948,84 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Varianta 2 zahrnuje náklady na vedení jak mzdového tak finančního účetnictví a je zpracována v Tabulka 41

**Tabulka 41 - Kalkulace nákladů - varianta 2**

<b>Rok</b>	<b>Typ výdajů</b>	<b>Náklady</b>
<b>2016</b>	PAMICA	49 980,00 Kč
	Výpočetní technika	19 157,00 Kč
	Roční mzda	432 000,00 Kč
	Vzdělávání	8 500,00 Kč
<b>2017</b>	PAMICA - aktualizace	18 000,00 Kč
	Roční mzda	432 000,00 Kč
<b>2018</b>	PAMICA - aktualizace	18 000,00 Kč
	Vzdělávání	8 500,00 Kč
	Roční mzda	432 000,00 Kč
	Vzdělávání	8 500,00 Kč
<b>Náklady za 3 roky</b>		<b>1 426 637,00 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

V Tabulka 42 je porovnána výše nákladů za tři roky všech variant způsobu zpracování mzdového a finančního účetnictví. Roční nárůst o 10% znamená v případě mzdového účetnictví nárůst průměrného ročního počtu zaměstnanců, v případě finančního účetnictví nárůst nákladů z důvodu většího počtu účetních dokladů.

**Tabulka 42 - Porovnání variant řešení mzdového a finančního účetnictví**

Způsob zpracování	Náklady za 3 roky		
	Mzdové účetnictví	Finanční účetnictví	Celkem
<b>Zachování současného zpracování</b>			
Konstatní vývoj	1 204 200 Kč	700 050 Kč	1 904 250 Kč
Roční nárůst o 10%	1 456 200 Kč	849 627 Kč	2 305 827 Kč
Roční pokles o 10%	981 000 Kč	569 141 Kč	1 550 141 Kč
<b>Mzdový účetní a personalista</b>			
Konstatní vývoj	1 160 949 Kč	700 050 Kč	1 860 999 Kč
Roční nárůst o 10%	1 160 949 Kč	849 627 Kč	2 010 576 Kč
Roční pokles o 10%	1 160 949 Kč	569 141 Kč	1 730 090 Kč
<b>Samostatný účetní</b>		1 426 637 Kč	1 426 637 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Porovnáním nákladů je nejvýhodnější variantou zaměstnání nového samostatného účetního. Tato změna ve zpracování mezd povede k lepšímu přehledu o mzdových nákladech na jednotlivé činnosti a v porovnání se současným stavem nepovede ke zvýšení nákladů.

## 6 Závěr

Cílem práce bylo zpracovat teoretická východiska problematiky členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétní společnosti a zhodnocení vývoje nákladů z různých hledisek, formulace problémových oblastí na základě analýzy příčin a návrhy jejich řešení.

V teoretické části práce byly náklady popsány jako faktor ovlivňující efektivnost podniku a zdůrazněn význam jejich sledování z různých hledisek. Uspořádaným systémem, který podává přehled o podnikových nákladech, je účetnictví. Způsob uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů jsou v České republice upraveny Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Všeobecnými zásadami pro účtování nákladů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami se zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. Výstupem finančního účetnictví jsou finanční výkazy, které informují o výsledcích hospodářských operací a finanční pozici podniku především pro externí subjekty a slouží pro zjištění základu daně z příjmů. Náklady jsou ve finančním účetnictví členěny především na provozní, finanční a mimořádné. Pro efektivní řízení nákladů je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky a tou je manažerské účetnictví, jehož výstupy jsou určeny pro interní uživatele – řídicí pracovníky a nejsou předmětem mimopodnikové regulace. Druhé členění nákladů poskytuje informace o tom, jaké náklady byly spotřebovány, členění na náklady variabilní a fixní vypovídá o jejich závislosti na objemu výkonů a členění nákladů na ovlivnitelné a neovlivnitelné útvarem poskytuje informace o tom, kdo nese odpovědnost za jejich vývoj. Účelové členění je spojeno s výkony či jednotlivými útvary v podniku. Kalkulační členění nákladů nám poskytuje informaci, na co byly náklady vynaloženy – na které výrobky nebo služby. Toto hledisko členění umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb. V podnikové praxi jsou používány systémy, které kombinují prvky výkonového, odpovědnostního a procesního účetnictví. Zpracování finančního a manažerského účetnictví může být zajištěno v jednookruhové organizaci účetnictví, dvouokruhové organizaci účetnictví, popř. kombinací obou systémů.

Pro aplikaci teoretických východisek a zhodnocení vývoje nákladů byl zvolen podnik XY, s. r. o., jehož hlavní činností je poskytování úklidových služeb v Praze. Důvodem byla

skutečnost, že na trhu úklidových služeb panuje vysoce konkurenční prostředí s velkým převisem nabídky, které neumožňuje zvyšovat ceny služeb a řízení nákladů je pro přežití na trhu nezbytné.

Na spotřebovaných nákupech v podniku má nejvyšší podíl spotřeba materiálu, která v roce 2014 činila 50%. Výše spotřebovaných nákupů od roku 2011 každoročně stoupá, zvýšení souvisejících výkonů lze tento trend připsat jen zčásti. Prudký nárůst nákladů na úklidový materiál o 33% podnik zaznamenal v roce 2013, kdy došlo ke změně úklidové chemie za ekologickou profesionální chemii, která je dražší, ale při správném ředění k nárůstu nákladů dojít nemělo. V účtové skupině 51 – Služby vykazují nárůst náklady na opravy a udržování, na tom mají podíl i opravy úklidové techniky. Část oprav byla způsobena nesprávnou manipulací a údržbou, na růstu nákladů se odráží i stáří úklidové techniky. Ke snižování nákladů dochází u bankovních poplatků, kdy se podniku daří využívat výhodných balíčků transakcí.

Ke každoročnímu nárůstu dochází i v případě mzdových nákladů. Výrazný je nárůst jednicových mezd, tj. mezd uklízečů. Část nárůstu je způsobena navyšováním výkonů, část je způsobena neustálým tlakem na zvyšování mezd ze strany zaměstnanců, kterému je často vyhověno, protože za stávající výši mzdy není možné na některé pozice zaměstnance sehnat. K nárůstu nákladů dochází i u zásobovací režie. Největší rozdíl byl mezi roky 2012 a 2013, to však bylo způsobeno především tím, že do roku 2012 byl k zásobování využíván již plně odepisovaný automobil a do nákladů roku 2012 se nepromítly odpisy vozu. Každoročně vzrůstají i náklady na odbytovou režii – propagaci, jedná se však o pozitivní trend, který podniku přináší nové zakázky. Podrobně jsou v podniku sledovány náklady na úklidový materiál spotřebovaný při úklidu kanceláří a to jak podle jednotlivých objektových vedoucích – středisek, tak i podle jednotlivých zakázek. Náklady jsou vyjadřovány jako podíl z tržby příslušné zakázky, resp. střediska. U většiny středisek dochází meziročně k mírnému nárůstu nákladů v poměru k dosaženým tržbám.

Účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, v 5. kapitole bylo navrženo členění nákladů potřebné pro sestavení účelové výsledovky. Základem bylo analytické členění účtů, které je v některých oblastech velmi podrobné, některé účty však bylo nutno dále rozdělit podle jednotlivých účetních operací.

Z důvodu stárnoucí úklidové techniky dochází ke každoročnímu nárůstu nákladů na opravy. Podnik vlastní dva podlahové mycí automaty, které byly pořízeny v roce 2008 a náklady na opravy těchto strojů činily v roce 2014 více než 29 tis. Kč. Stroje jsou používány pouze na několika zakázkách na úklid garáží a podnik se tuto službu nesnaží rozšiřovat, právě z důvodu poruchovosti strojů. Byl navržen nákup nového vhodného úklidového stroje a byl vypočítán bod zvratu, který udává, kolik m<sup>2</sup> musí být strojem uklizeno, aby byly uhrazeny fixní náklady.

Sledování nákladů z vnitropodnikového hlediska bylo shledáno nedostatečným. Pro účely této práce bylo nutno za účelem členění nákladů z různých hledisek provést rozčlenění v rámci některých analytických účtů na základě analýzy jednotlivých účetních pohybů v účetním deníku. Pro pravidelné sledování hospodárnosti ať už podle jednotlivých objektových vedoucích – středisek, nebo podle jednotlivých zakázek, není tento způsob vhodný. Ekonomický systém POHODA umožňuje tři způsoby členění. Ke každé účetní operaci lze přiřadit středisko, činnost a zakázku. Tento způsob členění je v současné době používán v agendě vydané faktury a ve skladové evidenci. Podniku bylo doporučeno, aby byly stejným způsobem označovány i náklady. V účetním systému je pak možné sestavit výsledovku dle jednotlivých typů činností i za jednotlivé zakázky.

V podniku neprobíhá alokace režijních nákladů. Podniku bylo doporučeno přiřazování režijních nákladů s použitím rozvrhové základny tržby. Při přiřazení nákladů tímto způsobem jedné ze zakázek na úklid kanceláří bylo zjištěno, že cena, kterou dodavatel za pravidelný úklid platí, náklady nepokrývá. Zvýšení ceny by však zákazníkem nebylo akceptováno, podniku bylo doporučeno orientovat se na úklid domů, který se po sestavení výsledné kalkulace za hlavní typy činností za rok 2014 ukázal jako ziskovější. Jako další možnost bylo podniku navrženo rozšířit po nákupu nového stroje úklid garáží.

Členění nákladů podle různých hledisek a jejich přiřazování jednotlivým činnostem či zakázkám se ukázalo jako nejproblematictější v případě mzdových nákladů.

Mzdové náklady vstupují na účet 521 jednou částkou na základě dokladu od externí mzdové účetní. Pro účely této práce bylo jejich členění provedeno na základě interní evidence podniku, což vzhledem k časové náročnosti pro každoměsíční zaúčtování mezd nepřichází v úvahu. V poslední kapitole práce je proto návrh různých variant řešení zpracování

mzdového účetnictví. Požadavkem vedení bylo, aby změnou způsobu zpracování mezd nedošlo ke zvýšení nákladů v porovnání se stávajícím způsobem zpracování.

Byly porovnány náklady při zaměstnání pracovníka na pozici mzdového účetního a personalisty a náklady při zaměstnání samostatného účetního. Po porovnání nákladů bylo podniku doporučeno zaměstnání samostatného účetního a zakoupení mzdového software PAMICA, který umožňuje stejné členění jako ekonomický systém POHODA.

## 7 Seznam použité literatury

1. Meritum, kol autorů. *Účetnictví podnikatelů 2014*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 536 s. ISBN 978-80-7478-447-7.
2. SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
3. KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 109 s. ISBN 978-80-739-5301-0.
4. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
5. KRÁL, Bohumil a kol., *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, s. r. o., 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
6. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav, PETERA, Petr, *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
7. HORNGREN, Charles a kol. *Financial and Managerial Accounting*. New Jersey: Pearson Education, Inc, 2012. 1320 s. ISBN 978-0-13-249799-2.
8. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2012. str. 280. ISBN 978-80-247-4133-8.
9. KRÁL, Bohumil. *Duální vztah finančního a manažerského účetnictví*. Český finanční a účetní časopis, roč. 1, č. 1. [Online] 2006. [Citace: 11. 06 2015.] [http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vse.cz%2Fpolek%2Fdownload.php%3Fjnl%3Dcfuc%26pdf%3D113.pdf&ei=F1qMVZ7yGcToUsy-scgH&usg=AFQjCNGMyFdHaJA-r\\_yxNXhkAKTQhYb07g&bvm=bv.96782255,d.d24&cad=rja](http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vse.cz%2Fpolek%2Fdownload.php%3Fjnl%3Dcfuc%26pdf%3D113.pdf&ei=F1qMVZ7yGcToUsy-scgH&usg=AFQjCNGMyFdHaJA-r_yxNXhkAKTQhYb07g&bvm=bv.96782255,d.d24&cad=rja).
10. LANDA, Martin a POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, a. s., 2008. str. 198. ISBN 978-80-251-1996-9.
11. CARDOVÁ, Zdenka, CARDA Jindřich. *Pravidla pro vnitropodnikové účetnictví. Daně, účetnictví, práce, práce a mzdy pro profesionály*. [Online] Verlag Dashöfer, 30. 03 2015. [Citace: 16. 09 2015.] Dostupné z: [http://www.du.cz/33/vnitropodnikove-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCz-qNIPmf5xmhkSSI7BKySvA/?uri\\_view\\_type=32](http://www.du.cz/33/vnitropodnikove-ucetnictvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCz-qNIPmf5xmhkSSI7BKySvA/?uri_view_type=32).
12. PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*, 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
13. PODNIKÁTOR. *Pojetí nákladů podle finančního a manažerského účetnictví*. [Online] 2015. [Citace: 11. 06 2015.] Dostupné z WWW:<<http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18288/Pojeti-nakladu-podle-financniho-a-manazerskeho-ucetnictvi>>..
14. Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb.

15. Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších úprav.
16. CAFIN. *Náklady*. [Online] 2015. [Citace: 05. 06 2015.] Dostupné z WWW:<<http://news.cafin.cz/slovník/naklady>>.
17. HARRISON, W. a kol. *Financial accounting*. New Jersey: Prentice Hall. 2010. 924 s. ISBN: 978-0-13-610886-3.
18. Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele.
19. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0.
20. JINDROVÁ, Blanka. *Daně a účetnictví*. [Online] 26. 04 2014. [Citace: 19. 06 2014.] <http://www.du.cz/33/548-ostatni-provozni-naklady-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40w5qMCiGLOh5og5Ry8Wk9gZA/?query=548&serp=1>.
21. Česko, Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav.
22. Česko. Česká národní rada. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších úprav.
23. POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
24. CARDOVÁ, Zdenka. *Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění*. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. [Online] 25. 06 2009. [Citace: 27. 10 2015.] <http://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-zraty-v-ucelovem-cleneni-uniqueidmRRWSbk196EZY9EEhbhYd21Y1unzW13x6-qUVhrTkj8/?query=v%FDkaz%20zisku%20a%20ztr%E1ty%20v%20%FA%E8elov%E9m%20%E8len%ECn%ED&serp=1>.
25. BUSINESS CENTER. *Kalkulace nákladů*. [Online] 2015. [Citace: 13. 06 2015.] Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/diskuze/zprava.aspx?id=332763>>.
26. HRADECKÝ, M. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
27. MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Starobní důchody*. [Online] 31. 08 2011. [Citace: 07. 11 2015.] <http://www.mpsv.cz/cs/618>.
28. ISPV. *Aktuální výsledky šetření. Informační systém o průměrném výděлку*. [Online] TREXIMA, spol. s r.o, 2015. [Citace: 12. 11 2015.] <http://www.ispv.cz/cz/Vysledky-setreni/Aktualni.aspx>.
29. STORMWARE. *PAMICA Personalistika a mzdy*. STORMWARE. [Online] STORMWARE, 2014. [Citace: 11. 11 2015.] <http://www.stormware.cz/pamica/porovnani-pohoda-nebo-pamica/#funkcnost>.



## 8 Seznam příloh

Příloha č. 1 - Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu 2014.....	98
Příloha č. 2 - Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu 2014.....	99
Příloha č. 3 - Podklady pro účelovou výsledovku roku 2014.....	101
Příloha č. 4 - Sumář dobírky 12/2014.....	103
Příloha č. 5 - Podklady pro výpočet bodu zvratu.....	104
Příloha č. 6 - Podklady pro rozvržení režijních nákladů.....	106
Příloha č. 7 - Podklady ke kalkulaci .....	107

## Příloha č. 1 - Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu 2014

Rozvaha podle Přílohy č. 1  
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí  
účetní závěrku současně  
s doručením daňového přiznání  
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu  
úřadu

### ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni **31.12.2014**  
( v celých tisících Kč )

Rok	Měsíc	IČ
2014		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky  
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	23 133	-6 543	16 590	19 363
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	17 342	-6 542	10 800	10 829
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	5	17 342	-6 542	10 800	10 829
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	6				
C.	Oběžná aktiva	7	5 661	-1	5 660	8 408
C. I.	Zásoby	8	198		198	158
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	9				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	10	2 690	-1	2 689	2 598
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	11	2 773		2 773	5 652
D. I.	Časové rozlišení	12	130		130	126

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
			5	6
	PASIVA CELKEM	13	16 590	19 363
A.	Vlastní kapitál	14	14 540	17 555
A. I.	Základní kapitál	15	200	200
A. II.	Kapitálové fondy	16		
A. III.	Fondy ze zisku	17	20	20
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	18	13 334	12 669
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	19	4 415	4 666
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku /-/	26	-3 420	
B.	Cizí zdroje	20	1 990	1 777
B. I.	Rezervy	21		
B. II.	Dlouhodobé závazky	22		
B. III.	Krátkodobé závazky	23	1 990	1 777
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	24		
C. I.	Časové rozlišení	25	51	31

Zdroj: Sbíрка listin na [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

## Příloha č. 2 - Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu 2014

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni **31.12.2014**  
( v celých tisících Kč )

Rok	Měsíc	IČ
2014		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	1 333	1 369
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	870	785
+	Obchodní marže	3	463	584
II.	Výkony	4	23 621	22 836
B.	Výkonová spotřeba	5	5 314	5 082
+	Přidaná hodnota	6	18 770	18 338
C.	Osobní náklady	7	12 083	11 301
D.	Daně a poplatky	8	33	24
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	1 362	1 130
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	950	61
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	720	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	-26	-40
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	207	51
H.	Ostatní provozní náklady	14	240	215
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Převod provozních nákladů	16		
*	Provozní výsledek hospodaření	17	5 515	5 820

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25		
X.	Výnosové úroky	26	4	5
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29	38	39
XII.	Převod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření	32	-34	-34
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	1 066	1 120
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	4 415	4 666
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	38		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	40	4 415	4 666
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	5 481	5 786

Zdroj: Sbírková listina na [www.justice.cz](http://www.justice.cz)

### Příloha č. 3 - Podklady pro účelovou výsledovku roku 2014

Účet		Druhové členění	náklady prodeje	odbytové náklady	správní režie	ostatní
<b>501</b>	<b>Spotřeba materiálu</b>					
501010	Kancelářský materiál	69 434,16			69 434,16	
501020	Ostatní materiál	240 928,23	203 163,23		37 765,00	
501030	Úklidový materiál	946 310,88	946 310,88			
501040	Úklidová technika	94 685,89	94 685,89			
501900	Materiál nedaňový	338,00			338,00	
<b>502</b>	<b>Spotřeba energie</b>					
502010	Elektrická energie	14 976,02	4 485,00		10 491,02	
502020	Plyn	16 473,60			16 473,60	
<b>503</b>	<b>PHM</b>					
503081	PHM Porsche	26 492,89			26 492,89	
503100	PHM BMW	47 056,20			47 056,20	
503300	PHM stroje	9 369,82	9 369,82			
503500	PHM motorka	4 647,02			4 647,02	
503501	PHM Transporter 3AN4304	85 346,00	85 346,00			
503600	PHM TRANSIT 9A04151	63 284,44	63 284,44			
503700	PHM TOUAREG	75 372,03			75 372,03	
503800	PHM Peugeot 9A86723	94 141,05	94 141,05			
503820	PHM BMW 335i 4A17586	11 231,77			11 231,77	
503900	PHM Peugeot 9A94369	24 435,49	24 435,49			
503920	PHM Peugeot 4AH1976	1 576,69	1 576,69			
<b>504</b>	<b>Prodané zboží</b>					
504100	Prodané zboží - potraviny	129 507,37	129 507,37			
504200	Prodané zboží hyg. a úkl. mat.	740 684,93	740 684,93			
<b>511</b>	<b>Opravy a udržování</b>					
511100	BMW Opravy a udržování	16 633,19			16 633,19	
511300	Opravy a udržování ost	115 047,04			115 047,04	
511501	TRANSPORTER Opravy a udržování	38 460,95	38 460,95			
511510	Opravy a udržování MOTORKA BMV	13 512,47			13 512,47	
511600	TRANSIT opravy a udržování	38 601,05	38 601,05			
511700	TOUAREG opravy a udržování	27 179,48			27 179,48	
511800	Opravy a udržování PEUGEOT 9A86	65 326,52	65 326,52			
511810	Opravy a udržování Porsche	69 199,96			69 199,96	
511820	Opravy a udržování BMW 4A17586	77 767,80			77 767,80	
511900	Opravy a udržování PEUGEOT 9A94	14 702,10	14 702,10			
511920	Opravy a udržování Peugeot 4AH19	19 918,59	19 918,59			
<b>512</b>	<b>Cestovné</b>					
512010	Cestovné	32 143,67	32 143,67			
<b>513</b>	<b>Náklady na reprezentaci</b>					
513000	Náklady na reprezentaci	129 105,84			129 105,84	
<b>518</b>	<b>Úklidové služby</b>					
518000	Úklidové služby	768 477,72	768 477,72			
518010	Poštovné	127 942,12		50 000,00	77 942,12	
518020	Telefon, fax	84 580,45			84 580,45	
518021	Internet, SW	48 549,20			48 549,20	
518041	audit ISO	904,11			904,11	
518060	Nájem kanceláře	228 743,58	48 000,00		180 743,58	
518061	Nájem auta, plošiny	9 750,00	9 750,00			
518070	Pojistné	39 285,55			39 285,55	
518100	Ekonomické a právní služby	773 800,00			773 800,00	
518120	Inzerce - nábor prac	23 800,36	23 800,36			
518130	Propagace	189 430,20		189 430,20		
518200	Praní prádla	23 387,26	23 387,26			
518900	Ostatní služby	493 943,35	461 264,35		32 679,00	
518990	Služby Zemědělská 8	17 668,00	17 668,00			

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě účetní evidence XY Úklid, s. r. o.*

<b>521</b>	<b>Mzdové náklady</b>					
521000	Mzdové náklady	10 661 255,00	10 084 361,00	120 000,00	456 894,00	
521100	Náhrada mzdy PN	6 674,00			6 674,00	
<b>522</b>	<b>Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti</b>					
522000	Příjmy společníků obchodní korporace	200 872,00			200 872,00	
<b>524</b>	<b>Zákonné sociální pojištění</b>					
524000	Zákonné sociální pojištění	1 212 170,00	1 056 826,04		155 343,96	
<b>527</b>	<b>Zákonné sociální náklady</b>					
527100	Závodní zdravotní péče	2 500,00			2 500,00	
<b>531</b>	<b>Daň silniční</b>					
531000	Daň silniční	15 850,00	7 331,00		8 519,00	
<b>532</b>	<b>Daň z nemovitých věcí</b>					
532000	Daň z nemovitých věcí	1 353,00	1 353,00			
<b>538</b>	<b>Kolky, poplatky</b>					
538000	Kolky, poplatky	15 640,00	1 500,00		14 140,00	
<b>541</b>	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku</b>					
541000	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	720 000,00				720 000,00
<b>546</b>	<b>Odpis pohledávky</b>					
546000	Odpis pohledávky	15,00				15,00
546100	Odpis pohledávky daňový	39 089,00				39 089,00
<b>548</b>	<b>Úrazové pojištění zaměst.</b>					
548000	Úrazové pojištění zaměst.	19 048,00			19 048,00	
548010	Ostatní provozní náklady	58,28				58,28
548020	Pojištění auta	125 018,41	76 036,41		48 982,00	
548030	pojištění VARI	2 772,37	2 772,37			
548040	Pojištění nemovitostí	9 464,00	9 464,00			
548100	Manka a škody z provozní činnosti	42 469,07	42 469,07			
548999	Ostatní provozní náklady - přeplat	0,45				0,45
<b>549</b>	<b>Manka a škody z provozní činnosti</b>					
549100	Manka a škody z provozní činnosti	2 145,14	2 145,14			
<b>551</b>	<b>Odpisy dl. maj.</b>					
551010	Odpisy Dvojsedák	6 420,00	6 420,00			
551011	Odpisy Trojsedák	6 869,00	6 869,00			
551020	Odpisy byt	262 295,00	262 295,00			
551030	Odpisy Statenice	433 697,00	433 697,00			
551100	Odpis dl. majetku - BMW	140 537,00			140 537,00	
551320	Odpisy dl.maj. MOTORKA BMW	48 736,00			48 736,00	
551501	Odpisy VW TRANSPORTER	165 156,00	165 156,00			
551820	Odpisy BMW 4A17586	203 273,00			203 273,00	
551920	Odpisy dl.maj. Peugeot 4AH1976	94 863,00	94 863,00			
<b>558</b>	<b>Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti</b>					
558000	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	-26 317,40				-26 317,40
<b>Celkem</b>		<b>20 596 075,36</b>	<b>16 212 049,39</b>	<b>359 430,20</b>	<b>3 291 750,44</b>	<b>732 845,33</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování dle analytické evidence a účetního deníku podniku*

Příloha č. 4 - Sumář dobírky 12/2014

PKSW Mzdy s.r.o.

Sumář dobírky za 12/2014

13.1.2015 List:0004

Odprach	DovolH	Nemoch	OČRH	OmAbsPlH	OmAbsNeH	NeomAbsH	CelkemH	PřesčasH	ZáklMzda				
7 851,5	200,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8 051,5	0,0	778 118				
ZáklPřes	PřipPřes	OsobPř	PřiplVed	OdpoiSm	NočniSm	PřipSoNe	ZtPrPro	ZvlPřipl	OstPřip	Prémie	DalPlat		
0	0	0	0	0	0	0	0	0	2 160	174 323	0		
Odměny	Podily	Dovolená	Náhrady	MimNáhr	PracPoh	HrubMzda	PožítVy	PožítNe	OdČlStOr	JubilOdm	Odstupné		
5 670	0	18 233	0	0	0	978 504	0	0	15 000	0	0		
SuperHrMzda	NáprOpat	DaňSrážk	SlNaDaZák	SlNaDaDě	DaňovBonus	SkSrDaňZál	VÚPaušNáh	JÚPaušNáh	ČistáMzda	NáhrMzdyPN	JinéNed		
1 113 576	0	36 948	98 355	4 424	1 117	27 886	0	0	890 237	0	0		
VráceDaň	Výživné	ZákonSr	Půjčky	Spoření	Pojištění	OstSráž	PojDS5%	Obědy	OdbPř	Záloha	Doplatek		
0	0	2 994	0	638 744	0	0	0	0	0	34 975	213 524		
(z toho)	OdprachH	PřesčasH	Přesčasy	PřipSoNe	HrubMzda	DaňSrážk	SkSrDaňZ	NáhrMzPN	ZákonSr	Spoření	OstSráž	Záloha	Doplatek
DPC	699,0	0,0	0	0	78 710	0	3 675	0	0	42 651	0	5 000	18 031
DPP	4 960,5	0,0	0	0	640 363	36 948	135	0	2 516	479 129	0	8 725	112 910

Kč	5000	2000	1000	500	200	100	50	20	10	5	2	1	Výčetka	Doplatku
kusů	19	34	21	33	40	26	31	28	15	23	19	11		

VZáPojSoc	PojSocZam 6.50/3.50%	PojSocOrg 25.00%	PojSocCel
353 141	22 962		6.50%, ne DS
0	0		3.50%, jen DS
353 141	22 962	88 286	111 248
			Celkem

VZáPojZdr	PojZdrZam 4.50%	PojZdrOrg 9.00%	PojZdrCel
54 841	2 929	4 477	7 406
17 032	767	1 533	2 300
286 368	12 892	25 773	38 665
0	0	0	0
0	0	0	0
0	0	0	0
358 241	16 588	31 783	48 371
			Celkem

MIN ZP Ministerstva vnitra ČR  
VOJ Vojenská ZP  
VZP Všeobecná zdravotní pojišťovna  
217 METAL ALIANCE  
CPZ ČESKA PRUMYSLOVA ZDRAVOTNI POJIŠTOVNA  
OZP OBOROVÁ ZP BANK A POJIŠTOVEN

PojSoc+Zdr	39 550	120 069	159 619	Celkem
------------	--------	---------	---------	--------

VymZákladÚrazPoj: 926 420    SazbaÚrazPoj[promile]: 5.6    ÚrazPoj: 5 188



**Příloha č. 5 - Podklady pro výpočet bodu zvratu**

<b>cena za jednotku</b>	<b>2,00 Kč</b>
variabilní náklady na jednotku:	
přímý materiál:	
mycí chemie do stroje LOW FOAM	0,04 Kč
pad do stroje	0,36 Kč
chemie na ruční domytí rohů a výklenků	0,01 Kč
ruční domytí - ostatní materiál	0,03 Kč
přímé mzdy	0,28 Kč
PHM - převoz stroje	0,22 Kč
<b>VN na jednotku celkem</b>	<b>0,93 Kč</b>
fixní náklady za 5 let - doba životnosti stroje	
odpis stroje	53 900,00 Kč
opravy vozu na převoz	50 000,00 Kč
rozesílání letáků	50 000,00 Kč
<b>FN za dobu životnosti stroje celkem</b>	<b>153 900,00 Kč</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Podklad pro výpočet přímých mezd

<b>Výkon m<sup>2</sup>/h</b>	1035
<b>Předpokládaná plocha 1 zakázky</b>	3000
<b>Potřebný čas k mytí v hodinách</b>	2,9
<b>počet pracovníků</b>	2
<b>Časová rezerva na přípravu v hodinách</b>	0,5
<b>Doba potřebná na přemístění stroje na zakázku a zpět</b>	1
<b>Celkem odpracovaných hodin</b>	8,8
<b>mzdové náklady na hodinu vč. Odvodů</b>	93,8
<b>MZDOVÉ NÁKLADY NA 1 PROVEDENÍ</b>	825,44 Kč
<b>PŘÍMÉ MZDY NA 1M2</b>	0,28 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Při výpočtu předpokládaných přímých mezd je zapotřebí vzít v úvahu nejen čas strávený vlastním čištěním, ale i čas na převoz stroje a přípravu. Průměrná výměra garáží je předpokládána 3 000 m<sup>2</sup>. Pracovníci jsou dva – dva lidé jsou zapotřebí k naložení stroje a



druhý z pracovníků během čištění jde před strojem a odmetá větší nečistoty a dočišťuje rohy, kam se stroj nedostane.

Do souvisejících fixních nákladů jsou započítány náklady na rozesílání propagačních letáků a předpokládané zvýšení nákladů na opravu vozu, kterým bude stroj převážen.

## Příloha č. 6 - Podklady pro rozvržení režijních nákladů

	domy	kanceláře	exteriéry	zboží	nájem	jednorázové práce
Tržby 2014 celkem	24 954 516					
Tržba 2014	9 149 323	9 582 660	3 149 111	1 333 046	439 965	1 299 110
% přírůžky - tržby	36,66%	38,40%	12,62%	5,34%	1,76%	5,21%
Jednicové mzdy	3 799 831	4 791 330	407 494	0	0	0
Jednicový materiál	327 316	588 295	30 700	0	0	0
Jiné jednicové náklady	0	0	0	870 192	746 514	768 478
Výrobní režie	1 341 215	1 328 418	967 543	0	0	0
Zásobovací režie	0	616 932	0	0	0	0
Odbytová režie	175 558	183 872	0	0	0	0
Správní režie	1 206 887	1 264 049	415 399	175 842	58 036	171 366
HV za činnost	2 298 516	809 764	1 327 975	287 012	-364 585	359 267
%	41,68%	14,68%	24,08%	5,20%	-6,61%	6,51%

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Rozvržení nákladů na odbyt mezi úklid domů a kancelář

odbytová režie celkem	359 430
jen mezi dvě činnosti	
Tržby jen domy + kanceláře	18 731 983
domy %	48,84%
kanceláře %	51,16%

*Zdroj: Vlastní zpracování*

**Příloha č. 7 - Podklady ke kalkulaci**

	Celkem rok 2014	Průměrně Kč na 1m <sup>2</sup>
v roce 2014 uklizeno m <sup>2</sup> kanceláří	12336000	
tržba za úklid kanceláří 2014	9 582 660	
Přímé mzdy	4 791 330	0,388402237
Přímý materiál	588 295	0,047689283
Výrobní režie kanceláře	1 945 350	0,157696983
správní režie	1 264 049	0,102468272
Odbytové náklady	183 872	0,014905354

*Zdroj: Vlastní zpracování*