



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

# Analýza výnosů, jejich vykazování – účetní a finanční pohled

Vypracoval: Jan Pavlík  
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2014

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jan PAVLÍK**  
Osobní číslo: **E11918**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Analýza výnosů, jejich vykazování - účetní a finanční pohled**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

V teoretické části vymezit výnosy jako výstupy z hospodářské činnosti, definovat tyto položky dle české právní úpravy a IFRS/IAS, vč. metodik jejich vykazování v účetních výkazech. Dále definovat výnosy jako ukazatel finanční analýzy (zejm. ukazatele výnosnosti). V praktické části aplikovat uvedené metody u vybraného podnikatelského subjektu.

Rámcová osnova:

1. Charakteristika, definice a klasifikace výnosů (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS) .
2. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich evidence.
3. Metodika vykazování výnosů v účetních výkazech (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS).
4. Cenová tvorba ve vztahu k výnosům (výkonům) podniku.
5. Výnosy jako součást finanční analýzy.
6. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
7. Aplikace uvedených teoretických východisek u vybraného podnikatelského subjektu.
8. Analýza výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: světový koncept IFRS/IAS. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.**

**Chalupa, R. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: ANAG, 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.**

**HOLEČKOVÁ, J. Finanční analýza firmy. Praha: ASPI, 2008. 208 s. ISBN 978-807-3573-928.**

**KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-727-3129-7.**

**KRUTINA, V., NOVOTNÁ, M. Ekonomika podniku: (cvičení). České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta, 2009. 133 s. ISBN 978-80-7394-192-5.**

**RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2012. Olomouc: ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.**

**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.**

**Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.**

**České účetní standardy pro podnikatele.**

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

**1. března 2013**

Termín odevzdání bakalářské práce:

**15. dubna 2014**

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

## Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákon č. 111/1998 Sb. V platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Havlíčkově Brodě dne 20. 4. 2014

.....  
Jan Pavlík

## Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu bakalářské práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za vstřícný přístup, ochotnou spolupráci a odbornou pomoc při zpracování této práce.

Zároveň děkuji své rodině a přátelům za jejich podporu při zpracování této práce a podniku AGRA HB, s. r. o. za poskytnutí podkladů pro zpracování praktické části bakalářské práce.

# Obsah

1. Úvod.....	3
2. Charakteristika, definice a klasifikace výnosů (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS) .....	4
2.1 Výnosy dle české účetní legislativy .....	4
2.1.1 Charakteristika výnosů .....	4
2.1.2 Definice výnosů.....	4
2.1.3 Klasifikace výnosů .....	5
2.2 Výnosy dle IFRS/IAS .....	6
2.2.1 Charakteristika výnosů .....	6
2.2.2 Definice výnosů.....	7
2.2.3 Klasifikace výnosů .....	7
3. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich evidence .....	8
3.1 Zásady pro účtování nákladů a výnosů .....	8
3.2 Evidence nákladů a výnosů .....	9
4. Metodika vykazování výnosů v účetních výkazech (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS) .....	11
4.1. Vykazování výnosů dle české účetní legislativy.....	11
4.1.1 Výkaz zisku a ztráty .....	12
4.2 Vykazování výnosů dle IFRS.....	12
4.2.1 Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	13
5. Cenová tvorba ve vztahu k výnosům (výkonům) podniku .....	14
6. Výnosy jako součást finanční analýzy .....	21
6.1 Analýza absolutních ukazatelů.....	21
6.1.1 Horizontální analýza.....	22
6.1.2 Vertikální analýza.....	22
6.2 Analýza poměrových ukazatelů .....	23
7. Metodika .....	26
8. Charakteristika společnosti AGRA HB, s. r. o. ....	29
9. Analýza absolutních ukazatelů .....	32
9.1 Horizontální a vertikální analýza výnosů.....	32
10. Poměrová analýza .....	36
10.1 Ukazatele rentability .....	36
10.2 Ukazatele aktivity.....	37

11. Bližší struktura výnosů .....	38
12. Metody stanovení ceny .....	40
12.1 Stanovení ceny pomocí přírážkové metody .....	40
12.2 Stanovení ceny pomocí kalkulace .....	41
13. Závěr .....	44
14. Summary and keywords.....	46
Bibliografie .....	47
Seznam tabulek	
Seznam grafů	
Seznam obrázků	
Seznam příloh	

# 1. Úvod

Výnosy představují peněžní částky, které podnik získal za určité období prodejem svých výrobků, služeb a zboží. Výnosy ovlivňují výsledek hospodaření podniku, proto je nutné sledovat jejich vývoj. K tomuto sledování slouží finanční analýza, která disponuje celou řadou metod jak odhalit slabiny podniku a předejít tak možným problémům v hospodaření. Finanční analýza poskytuje úplný a věrný obraz hospodaření firmy a patří k základním znalostem finančního manažera a vedení firmy. Má strategický význam pro finanční a investiční rozhodování ve firmě. Při získávání bankovních úvěrů hraje finanční analýza důležitou roli v rozhodování banky, zda úvěr poskytne či nikoliv.

Porovnání výnosů podle IFRS a Českých účetních standardů je nesrovnatelné. Důvodem je stále těsná vazba českého účetnictví na daně, to znamená, že výnos určitého období je zdaněn bez ohledu na to, zda byl ve skutečnosti uhrazen. Vzhledem k tomu, že IFRS není daňově orientovaný systém vykazuje v daném období pouze výnosy, které si podnik pro toto období skutečně zaslouží.

Cílem této práce je finanční analýza výnosů a stanovení ceny pomocí marže a kalkulace nákladů. Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní části, teoretickou část a praktickou část.

V teoretické části bakalářské práce se zaměřím na rozdílné pojetí výnosů dle české účetní legislativy a IFRS a odlišné vykazování výkazu zisku a ztráty. Dále v této části budou popsány metody stanovování ceny a analýza absolutních a poměrových (rentabilita a aktivita) ukazatelů, které mají vazbu na výnosy.

V praktické části charakterizují vybraný podnik AGRA HB, s. r. o. Poté vypočítám analýzu absolutních ukazatelů za roky 2009 – 2012. Dále vypočítám rentabilitu a aktivitu dané firmy a dvou jejích konkurentů, které budu s firmou AGRA HB, s. r. o. porovnávat. Zaměřím se na bližší strukturu výnosů a metodu stanovení ceny firmy. V neposlední řadě stanovím cenu pomocí kalkulace.



## 2. Charakteristika, definice a klasifikace výnosů (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS)

### 2.1 Výnosy dle české účetní legislativy

#### 2.1.1 Charakteristika výnosů

Dle Tkáče (2011) jsou náklady a výnosy zásadní pojmy pro účetní jednotku, která vede účetnictví. Rozdíl mezi těmito dvěma skupinami vede k výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření může být buď zisk, výnosy jsou větší než náklady nebo ztráta, výnosy jsou menší než náklady nebo se může rovnat nule, výnosy jsou stejné jako náklady.

Podle Štohl (2012) výnosy a náklady ovlivňují výsledek hospodaření podnikatelského subjektu. Proto je zapotřebí sledovat vývoj nákladů a výnosů nejen jako celek, ale i v podrobném členění.

Dle Ryneše (2012) výnosy plynou zejména:

- z prodeje služeb,
- z prodeje zboží a výrobků,
- z využívání podnikových aktiv jinými osobami,
- zvláštní druhy výnosů účtované ve třídě 6 – Výnosy.

Výnosy nejsou:

- zálohy na pořízení aktiv,
- částky přijaté jménem třetích stran,
- kapitálové vklady a příspěvky do kapitálu ve smyslu obchodního zákoníku
- daň z přidané hodnoty vyznačená na daňovém dokladu,
- příjmy z výplaty základního kapitálu u podílníka, resp. akcionáře z důvodu jeho snižování, pokud částka vyplacená podílníkovi nebo akcionáři nepodléhá srážkové dani.

#### 2.1.2 Definice výnosů

*„Výnosy jsou výkony účetní jednoty v peněžním vyjádření“.* (Štohl 2012, s. 146)

Výnosy znázorňují míru finančních prostředků, které podnik získal prostřednictvím prodeje vlastních produktů. V manažerském účetnictví jsou výnosy určeny jako ekonomický profit, který je převoditelný na peněžní prostředky. Tento profit vznikl prostřednictvím vhodného vynaložení potřebných zdrojů. (Lanča & Sedláček, 2005)

*„Náklady a výnosy se účtují v zásadě do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů se v účetnictví zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv, popř. opravných položek k aktivům.*

*Opravy nákladů a výnosů nebo výnosů minulých období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají. Pouze v případě významných chyb a oprav z minulých období se účtují tyto částky v běžném období do mimořádných nákladů nebo výnosů“.* (Ryneš 2012, s. 172)

Rozdíl mezi příjmy a výnosy. Příjem určuje přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, jedná se o přírůstky peněz. Příjmy a výdaje jsou hodnoty sledované ve spojitosti s řízením peněžních toků. Výnosy jsou hmotné toky v peněžním vyjádření, nemusí se neprodleně jednat o přírůstky peněz.

### **2.1.3 Klasifikace výnosů**

Dle Tkáče (2011) jsou náklady a výnosy členěny podle různých hledisek a kritérií:

- Z hlediska vykazování výsledku hospodaření:
  - provozní výnosy – jsou to výnosy související s běžnou podnikatelskou činností, odráží se v ní skutečnosti, kvůli kterým byla účetní jednotka založena. Účtují se do účtových skupin 60 až 64. Jsou to například výnosy z prodeje zboží, služeb, tržby za výrobky atd.,
  - finanční výnosy – jedná se o výnosy související s finančními operacemi uskutečňovanými podnikatelským subjektem. Účtují se do účtové skupiny 66. Jsou to například kursové zisky, úroky, tržby z prodeje cenných papírů,
  - mimořádné výnosy – souvisí s mimořádně vzniklými případy vzhledem k běžné činnosti podniku. Účtují se do účtové skupiny 68. Jsou to například výnosy spojené se změnou metody, náhrady škod způsobené mimořádnými nahodilými událostmi.
- Z hlediska daňových potřeb:
  - výnosy daňově účinné – jedná se o výnosy zdaňované, jsou to výnosy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené,
  - výnosy daňově neúčinné – jedná se o výnosy nezdaňované, jsou to výnosy, které jsou od daně osvobozené nebo nejsou předmětem daně.

Rozdělení výnosů na daňové a nedaňové viz příloha č. 1.

- Z hlediska věcné a časové souvislosti:
  - Výnosy dle věcné a časové souvislosti s účetním obdobím:
    - výnosy související s běžným účetním obdobím,
    - výnosy související s příštími účetními obdobími,
    - výnosy související s minulými účetními obdobími.
  - Výnosy dle významnosti jejich výše:
    - výnosy v nevýznamných částkách,
    - výnosy ve významných částkách.

Účetní jednotka si sama určí hranici významnosti ve své vnitropodnikové směrnici.

- Z hlediska organizačních složek podniku
  - prvotní výnosy – jde-li o prodej výkonů externím odběratelům,
  - druhotné výnosy – jedná-li se o výkony poskytované jiným organizačním útvarům v podniku. Tyto výnosy jsou druhotným nákladem útvarů, které uvedené výkony spotřebovaly.

## **2.2 Výnosy dle IFRS/IAS**

### **2.2.1 Charakteristika výnosů**

Dle Krupové (2009) se v rámci IFRS zabývají vykazováním výnosů dva samostatné standardy – IAS 11 Smlouvy o zhotovení a IAS 18 Výnosy. IFRS není daňově orientovaný systém, jeho snahou je vykazovat pouze výnosy, které si společnost v určitém období skutečně zasloužila, a zároveň se vyhnout tzv. kreativnímu účetnictví.

Dle Šrámkové (2010) IAS 11 vyžaduje, aby byly náklady a výnosy spojené se smlouvou vykázány průběžně tak, jak postupují jednotlivé činnosti. Výnosy ze smlouvy jsou dohodnuté sumy ve smlouvě a odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možno je spolehlivě měřit.

Dle Krupové (2009) do IAS 11 spadají různé stavby, rekonstrukce, montáže a instalace technologických celků, ale i kontrakty, které nemají charakter stavební činnosti, ale jejich realizace trvá delší dobu, je to například vývoj softwaru, počítačových sítí, demoliční a sanační práce atd.

Dle Dvořákové (2008) se IAS 18 zabývá problematikou rozpoznávání výnosů a jejich správnou klasifikací. Zabývá se výnosy:

- z poskytování služeb,
- z prodeje zboží a výrobků,
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Mezinárodní účetní standard č. 18 nastiňuje požadavky na účetnictví při účtování tržeb za prodané zboží, poskytovaných služeb, úroků, licenčních poplatků a dividend. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou příjmů a pohledávek a účtují se v případě splnění předepsaných požadavků, závisejících na povaze daných výnosů.

Cílem mezinárodního účetního standardu č. 18 je stanovit úpravu účtování výnosů vznikajících z určitých druhů transakcí a událostí. (iasplus.com,2013)

### 2.2.2 Definice výnosů

*„Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků“ (Dvořáková 2008, s. 23)*

ISA 18 zahrnuje hrubé přírůstky ekonomických užitků (hotovost, pohledávky, ostatní aktiva) vznikajících z běžné činnosti účetní jednotky (prodané zboží, služby, úroky, licenční poplatky a dividendy). (iasplus.com,2013)

### 2.2.3 Klasifikace výnosů

Dle Dvořákové (2008) se výnosy (income) skládají ze dvou částí revenue a gains.

- Revenues – do češtiny překládány jako výnosy - jsou to výnosy z běžných činností:
  - tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb,
  - výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, přijatých licenčních poplatků.
- Gains – do češtiny přeloženo jako přínosy, tyto přínosy jsou sníženy o související náklady, které jsou označovány termínem losses (losses – újmy neboli ztráty). Ne však všechny přínosy dosažené účetní jednotkou ovlivní výsledek hospodaření.

## 3. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a jejich evidence

### 3.1 Zásady pro účtování nákladů a výnosů

Dle Štohra (2012) mají náklady i výnosy svoje vlastní účtové třídy. Pro náklady je to 5. účtová třída zatímco pro výnosy 6. účtová třída. Náklady se v průběhu roku účtují na stranu MD, ve výjimečných situacích se účtuje na stranu Dal nebo na stranu MD s minusovým znaménkem, jedná se o snížení nákladů. Výnosy se v průběhu roku účtují na straně Dal, v 61 účtové skupině může docházet ke snížení výnosů, potom se účtuje na straně MD. Náklady a výnosy se musí účtovat do období, s nímž časově a věcně souvisí, to znamená, že se časově rozlišují. Pomocí časového rozlišování se zajišťuje, aby v nákladech a výnosech byly při roční uzávěrce pouze náklady a výnosy, které s příslušným účetním obdobím časově a věcně souvisí. Povinnost časově rozlišovat vzniká, pokud se účetní případ vztahuje k následujícímu nebo předchozímu účetnímu období. Není nutné časově rozlišovat nevýznamné částky a pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy za předpokladů, že se výrazně neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů. Účty pro časové rozlišování se nacházejí v 38 účtové skupině. Jednotlivé účty mají na začátku účetního období nulový zůstatek, na nákladové a výnosové účty se účtuje narůstajícím způsobem. Při uzavírání účetních knih se zůstatky účtů třídy 5. Náklady a 6. Výnosy převádějí na účet 710 - Účet zisků a ztrát. Při účtování nákladů a výnosů je zákaz jejich kompenzace, to znamená, že při náhradě škody nebo manka nesnižujeme náklady, ale zaúčtujeme tento účetní případ jako výnos. Výjimkou ze zákazu vzájemné kompenzace jsou vzájemná zúčtování:

- doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené dani,
- dobropisů a refundací,
- doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené dani,
- zisku a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu
- rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období,
- kurzových rozdílů – tj. souhrnné vykázání kurzových rozdílů v účetní závěrce,
- rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob

- pohledávek a závazků vůči téže FO nebo PO
- vlastních dluhopisů. (Chalupa, a další, 2011)

Do nákladů účetní jednotky se smějí zahrnovat pouze náklady, které se jí týkají.

### 3.2 Evidence nákladů a výnosů

Dle Zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví se v § 2 uvádí, že účtování o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření je předmětem účetnictví. § 3 říká, že o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účetní jednotka účtuje do období, s nímž časově a věcně tyto skutečnosti souvisí. Výnosy a náklady se účtují bez ohledu na okamžik jejich přijetí nebo zaplacení. Účetní období je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců, není-li stanoveno jinak. § 4 zákona odst. 8 stanovuje, že účetní jednotky jsou povinny při účtování dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky. V § 7 zákona je stanovena povinnost účetní jednotky vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. V § 8 jsou doplněny další povinnosti při vedení účetnictví je to například povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Dále se v § 8 řeší správnost účetnictví, které je správné, pokud neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům. V § 14 se zákon zmiňuje, že účetní jednotka musí sestavit účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy, která určuje uspořádání a označení účtových tříd a skupin pro každé účetní období. Jestliže nedochází ke změně účtového rozvrhu k prvnímu dni nového účetního období, postupuje účetní jednotka podle stávajícího účetního rozvrhu. Pro vykazování výnosů a nákladů je také důležitý § 18, kde je vymezena struktura účetní závěrky jako nedílného celku, který je tvořen z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Pokud účetní jednotka k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období má aktiva celkem více než 40 mil. a roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. musí účetní jednotka sestavovat dále přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Další významný paragraf pro vykazování výnosů a nákladu je § 25, který se zabývá oceňováním jednotlivých složek majetku a závazků.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., která se v hlavě I. zabývá a rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky. Z ní je pro tuto práci nejpodstatnější, že je zde popsán obsah účetní závěrky, zejména způsob zachycení položek výkazu zisku a ztráty. Pravděpodobně úplně nejdůležitější z hlediska tématu této práce je hlava III, která popisuje obsahové vymezení zásadních položek výkazu zisku a ztráty. Je zde uvedeno, co lze zahrnout do jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty a v jaké hodnotě. Po prostudování této hlavy lze získat přehled o tom, jakým způsobem je postupně dosahováno přesného určení výsledku hospodaření v členění na provozní, finanční a mimořádný, z čehož lze zjistit hodnotu celkového výsledku hospodaření daného podnikatelského subjektu. V souvislosti s výnosy je určitě vhodné prostudovat také hlavu V., neboť se zabývá tvorbou přehledu o peněžních tocích. Z tohoto přehledu totiž může vzejít závěr, že navzdory tomu, že daný podnikatelský subjekt hospodařil dle výkazu zisku a ztráty v daném účetním období ziskově, nemá dostatek peněžních prostředků potřebných pro svou činnost. Vykázal tedy výnosy, jež převyšují náklady, ale ke skutečnému příjmu peněz již nedošlo. Hlava VI. vysvětluje uspořádání a obsahové vymezení přehledu o změnách vlastního kapitálu. Vlastní kapitál je velmi ovlivněn vygenerovaným výsledkem hospodaření, neboť ten je jeho součástí. Ztráta snižuje vlastní kapitál a zisk jej zvyšuje. Z uvedeného jednoznačně plyne, že pro problematiku výnosů, jíž tato práce analyzuje, je vhodné mít povědomost i o této části vyhlášky. Třetí část vyhlášky rozebírá problematiku směrné účtové osnovy, což je základ pro správné zachycení všech účetních operací, ke kterým v podnikatelském subjektu došlo, tedy i k těm, s nimiž souvisí existence výnosů. Základ směrné účtové osnovy je uveden v příloze 4 této vyhlášky. Pro tuto bakalářskou práci je důležitá příloha 2 a 3 této vyhlášky, neboť zde je uvedeno uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty z hlediska druhového a účelového členění.

## **4. Metodika vykazování výnosů v účetních výkazech (dle české účetní legislativy a IFRS/IAS)**

### **4.1. Vykazování výnosů dle české účetní legislativy**

Účetní výkazy jsou důležitým prostředkem komunikace mezi podnikem a externími uživateli. Poskytují věrný obraz o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích za sledované období.

Základními finančními výkazy jsou:

- rozvaha – informuje o stavu a struktuře majetku, závazcích a vlastním kapitálu, tedy o aktivech a pasivech účetní jednotky,
- výkaz zisku a ztráty (výsledovka) – informuje o skutečné výši nákladů a výnosů jejich struktuře a výsledku hospodaření,
- přehled o peněžních tocích (cash flow) – informuje externí uživatele, jak společnost peněžní prostředky získala a jak je používá,
- přehled o změnách vlastního kapitálu – nabízí informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny,
- příloha – vysvětluje a doplňuje informace.

Dle Pilátové (2011) se účetní závěrka sestavuje buď v plném rozsahu, nebo zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku v plném rozsahu sestavují vždy akciové společnosti a účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem musí splnit minimálně dvě ze tří kritérií. Jedná se o aktiva celkem, které musí být větší nebo rovny 40 mil., roční úhrn čistého obratu musí být větší nebo roven 80 mil. a průměrný přepočtený stav zaměstnanců musí být větší než 50. Pokud účetní jednotka dosahuje těchto hodnot k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období má povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Pokud nesplňuje tyto kritéria a není akciovou společností sestavuje účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

V této bakalářské práci se budu dále podrobněji zabývat výkazem zisku a ztráty.



### 4.1.1 Výkaz zisku a ztráty

*„Výkaz zisku a ztráty je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů“.* (Ryneš 2012, str. 249)

Dle Štohl (2012) je úkolem výkazu zisku a ztráty informovat uživatele o finanční výkonnosti podniku, dále poskytuje informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Výkaz zisku a ztráty může být sestavován ve druhovém nebo účelovém členění. Vzory výkazu zisku a ztráty sestavované v druhovém nebo účelovém členění viz příloha č. 2.

Dle Ryneše (2012) se v druhotném členění zobrazuje, jaké druhy nákladů a výnosů byly vynaloženy a dosaženy. Při účelovém členění sleduje podnikatel, při jaké činnosti výnosů dosáhl a na jaký účel byly náklady poskytnuty.

Dle Pilátové (2011) je účetní jednotka povinna uvést v příloze druhové členění nákladů a výnosů pokud se rozhodne sestavit výkaz zisku a ztráty v účelovém členění. Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu obsahuje jen řádky označené velkými písmeny římskými číslicemi. V plném rozsahu navíc obsahuje další dělení podskupin, které se potom označují arabskými číslicemi.

## 4.2 Vykazování výnosů dle IFRS

Dle Kovanicové (2005) IFRS/IAS své požadavky nedává do žádného standardizovaného formátu. Je na podniku, aby si zvolil tu nejvhodnější formu s cílem zajistit takový rozsah informací v takové formě, aby si externí uživatelé mohli učinit správný názor na finanční pozici, výkonnost a peněžní toky. Odpovědnost za formu a strukturu předložených výkazů má management podniku.

Základními finančními výkazy jsou:

- výkaz o finanční pozici (rozvaha)
- výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka)
- výkaz peněžních toků
- výkaz změn vlastního kapitálu

### 4.2.1 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Dle Kovanicové (2005) výsledovka nemusí obsahovat mezisoučty (výsledek za provozní činnost ani výsledek za finanční činnost). Musí být zveřejněno kolik z čistého zisku/ztráty připadá na menšinový podíl. Akciové společnosti musí uvádět na konci výsledovky čistý zisk/ztráty připadající na 1 akcii.

Je požadováno, aby podnik vždy zveřejnil členění nákladů za provozní činnost buď podle druhu nákladů, nebo podle účelu nákladů. Klasifikace podle účelu musí být vždy doplněna informacemi o nákladových druzích. Vzory výkazu zisku a ztráty sestavované podle druhu nákladů a účelu nákladů viz příloha č. 3.

Ve výsledovce mají být zveřejněny minimálně tyto údaje:

- tržby,
- finanční náklady,
- podíly na zisku/ztrátě přidružených a společných podniků zobrazené metodou ekvivalence,
- výsledek před zdaněním vyplývající z pozbytí majetku nebo z ukončení činnosti,
- daňové náklady,
- čistý zisk/ztráta za účetní období,
- menšinový podíl.

Pokud nestačí minimální rozsah k dostatečnému porozumění dosažené výkonnosti v takovém případě podnik zařadí do výsledovky další řádkové položky, nazve je ve shodě s jejich obsahem a podle potřeby pozmění jejich pořadí.

## 5. Cenová tvorba ve vztahu k výnosům (výkonům) podniku

Dle Foreta (2003) v tržním prostředí neplatí zásada jednotných cen za stejné či obdobné výkony. Zde je podniky uplatňován diferencovaný přístup k tvorbě ceny, která ovlivňuje zejména:

- objem prodeje (množstevní slevy),
- vzdálenost zákazníků,
- odbytové cesty,
- způsob prodeje,
- význam zákazníka,
- počet mezičlánků obsažených v odbytových cestách, jimiž konečný produkt musí projít, aby se dostal k zamýšlenému koncovému zákazníkovi.

Cena, v níž je zahrnut vliv všech výše uvedených faktorů, je prodejci ještě upravována. Tento proces bývá označován jako finalizace ceny, jež vychází z ceny základní a je dále upravována o nejrůznější rabaty, přírážky či srážky a skonta.

Metody stanovování cen:

***Cena založená na nákladech*** – nejběžnější a nejčastěji používaný způsob pro stanovení ceny, při němž jsou aplikovány různě modifikované kalkulační postupy, v nichž je kladen důraz na co nejpřesnější vyčíslení jednotlivých nákladových položek a zisku. Předností tohoto způsobu stanovení ceny je snadná dostupnost podkladů nutných pro kalkulaci.

Dle Lanči a Sedláčka (2005) lze tuto disciplínu považovat za další vývojovou etapu popisu transformačního procesu. Jeho cílem je informovat management podniku o skutečnostech, jejichž znalost je nezbytná pro efektivní řízení daného podnikatelského subjektu a které nelze identifikovat prostřednictvím finančního účetnictví, neboť to nereflektuje na aktuální potřeby managementu a nezabývá se účetním výkaznictvím nijak hlouběji.

Tabulka 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

	<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
Určení informací	pro externí subjekty	pro vnitřní účely
Rozsah informací	za celý podnik	za útvary, výrobky, procesy
Využití informací	pro stanovení fin. efektů a rozvoj podniku	zvyšování hospodárnosti a efektivity
Časová orientace	kontrola dosažené skutečnosti (důraz na jednotnost, průkaznost a přesnost)	řízení budoucnosti
Charakter informací	jednoznačná skutečnost	navíc i tendence vývoje
Pravidelnost podávání informací	v pravidelných obdobích	v různých časových intervalech
Právní omezení	právní předpisy, účetní zásady	bez omezení
Členění nákladů	podle charakteru (druhu) nákladů	účelové členění, dle vztahu ke změnám
Oceňování	vymezeno předpisy	podle vnitropodnikových zásad (vnitropodnikové ceny)

Zdroj: Lanča a Sedláček 2005

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že manažerské účetnictví pracuje na rozdíl od finančního účetnictví s pojmem vnitropodniková cena. Vnitropodniková cena je ocenění jednoho jistého výkonu, který je poskytován jedním výrobním útvarem (střediskem) útvaru druhému (následujícímu). Jedná se o uznání nákladů, jež první útvar podniku vynaložil na výkony, které předává druhému útvaru. Používá se jako nástroj odpovědnostního řízení, neboť je tvořena pouze sumou nákladů nutných k výrobě jednotky výkonu v prvním středisku.

Prostřednictvím vnitropodnikových cen se určují úkoly v hodnotovém měřítku. Při stanovování vnitropodnikových cen se využívají kalkulace. Kalkulaci lze chápat jako propočet nákladových položek nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku.

Kalkulace slouží vedení podniku především k následujícím činnostem:

- tvorba vnitropodnikových cen a oceňování výkonů jednotlivých útvarů podniku, nedokončených výrobků, polotovarů vlastní výroby a výrobků,
- sestavování rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- měření zásluh střediska nebo jeho zodpovědnosti za náklady,
- úvahám o výrobním a prodejním zaměření hospodářských aktivit podniku,

- rozhodování o investičních záměrech (alternativní kalkulace),
- finanční řízení firmy v oblasti nákladů, výnosů, zisku a investičních rozpočtů,
- srovnávání firem angažovaných v obdobných aktivitách.

Dle Krutiny a Novotné (2009) má kalkulační vzorec většinou následující strukturu kalkulačních položek:

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Polotovary vlastní výroby	
4. Ostatní přímé náklady	
5. Výrobní režie	
Vlastní náklady výroby (provozu) = <i>součet položek 1 až 5</i>	
6. Správní režie	
Vlastní náklady výkonu = <i>součet položek 1 až 6</i>	
7. Odbytové náklady	
Úplné vlastní náklady výkonu = <i>součet položek 1 až 7</i>	
Při kalkulaci ceny vzorec pokračuje dále:	
8. Zisk	
Výrobní cena = <i>součet položek 1 až 8</i>	
9. Obchodní a odbytové přírážky a srážky	
Prodejní cena = <i>součet položek 1 až 9</i>	

Obrázek 1: Typový kalkulační vzorec (zdroj Krutina a Novotná, 2009)

V kalkulačním vzorci jsou dvě základní skupiny nákladů:

- náklady přímé – jsou přímo přiřazovány k jednotlivým výkonům
- náklady nepřímé – jsou společně vynakládány na více výkonů, nepřímé náklady se přiřazují k jednotlivým výkonům nepřímo prostřednictvím přírážek.

Kalkulace se sestavují pro různé účely a zle je členit podle různých kritérií.

Kalkulace se rozdělují do čtyř následujících druhů:

- podle měrných jednotek:
  - kalkulace technická – všechny kalkulační položky, pokud to je možné jsou vyjádřeny v technických měrných jednotkách,
  - kalkulace hospodářská – všechny kalkulační položky jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách,

- kalkulace technicko-hospodářská – kalkulační položky jsou vyjádřeny jak v technických tak peněžních jednotkách,
- podle času:
  - kalkulace předběžná – sestavuje se před začátkem výroby a slouží k omezení nákladů,
  - kalkulace výsledná – sestavuje se po skončení výroby a odráží skutečný stav, kterého bylo dosaženo,
- z hlediska struktury:
  - kalkulace postupná – kalkulační vzorec obsahuje položku polotovary vlastní výroby, ve které se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů z předcházejících fází,
  - kalkulace průběžná – kalkulační vzorec neobsahuje položku polotovary vlastní výroby, vlastní náklady na polotovary se uvádějí v členění položek kalkulačního vzorce,
- podle promítání nepřímých nákladů do kalkulace:
  - kalkulace úplných nákladů – předpokládá, že k výrobku lze přiřadit jak přímé tak i nepřímé náklady,
  - kalkulace neúplných nákladů – předpokládá, že k výrobku lze přesně přiřadit pouze přímé náklady.

Tato bakalářská práce se soustředí na problematiku výnosů, proto bude v dalším textu popsána kalkulace ceny tak, jak je používána v manažerském účetnictví.

Dle Lanči a Sedláčka (2005) je výsledkem nákladové kalkulace suma vlastních nákladů připadajících na určitý objem vyprodukovaných výkonů. Cílem cenové kalkulace je hodnotově určit náklady, jejichž existence vede ke snížení a odčerpání výnosů, po němž zůstane zbylý výnos, tedy zisk.

Na základě způsobu výpočtu odčerpávání nákladů z generovaných výnosů se rozlišují dva způsoby kalkulace ceny:

▪ ***Kalkulace ceny v plných nákladech***

V jednotkové ceně určuje objem nákladů nebo příspěvek na jejich finanční krytí, který z ní bude odčerpán. Do nákladů, které budou od ceny odečteny se zahrnuje:

- přímé náklady na jednotku výkonu (např. materiál nebo mzdy)

- příspěvek na úhradu společných nákladů objemu výkonu v požadované výši (opotřebení zvláštních strojů a nářadí)
- úhrada společných výrobních nákladů (výrobní režie)
- úhrada společných nákladů podniku (správní režie)
- úhrada společných nákladů prodeje (prodejní režie)

▪ ***Kalkulace ceny v neúplných nákladech***

V případě této kalkulace se každému výkonu přiřazují pouze takové náklady, které budou uhrazeny z jednotkové ceny. Ostatní náklady, jež jsou společné pro více různých výkonů, nejsou v kalkulaci určeny v podobě příspěvku, ale jsou spojeny se ziskem v jednu reziduální položku, jež se běžně označuje jako rozpětí.

Stejně jako společné náklady je i míra rozpětí ovlivněna proporcionálně objemem prodeje a nejprve je z něj hrazen objem veškerých společných nákladů výroby, správy a prodeje a teprve zbylý objem finančních prostředků představuje zisk. Tento druh kalkulace informuje o minimálním objemu prostředků nutných k úhradě všech nákladů a lze jejím prostřednictvím kombinovat jednotkové rozpětí tak, aby ve shodě s množstvím prodaných výkonů došlo k úhradě veškerých společných nákladů.

Podle míry společných nákladů, kterou jsou obsaženy v rozpětí, se rozlišují 4 varianty kalkulace v neúplných nákladech:

- kalkulace výrobních nákladů – z ceny se odečítá objem veškerých výrobních nákladů a hrubé rozpětí pokrývá náklady správní a prodejní režie a zbytek prostředků tvoří zisk,
- kalkulace přímých nákladů výkonu – z ceny se odečítají pouze přímé náklady a hrubé rozpětí slouží k úhradě všech nepřímých nákladů a k tvorbě zisku,
- kalkulace přímých nákladů výrobku – z ceny se odečítají přímé náklady připadající na jednotku výkonu a tzv. příspěvkové rozpětí zahrnuje veškeré příspěvky a zisk,
- kalkulace variabilních nákladů – rozpětí obsahuje příspěvek sloužící k úhradě veškerých fixních nákladů a zisk. Předpokladem použití této varianty je rozdělení všech nákladů na část variabilních nákladů a část fixních nákladů.

***Stanovení ceny na základě objemu poptávky*** – odvíjí se odhadnutého množství prodaných výkonů v závislosti na různé výši ceny. Tento způsob stanovování cen vychází z principu vysoké ceny při vysoké poptávce a nízké ceny při nízké poptávce a to i v tom

případě, kdy jsou náklady na jednotku výkonu v obou případech shodné. Cena tedy vychází z hodnoty, kterou výkonu určí spotřebitel. Náklady jsou brány v úvahu až tehdy, hrozí-li, že zákazníci přisoudí výkonu natolik nízkou hodnotu, která by nevedla ke generování žádoucí míry zisku.

**Stanovení ceny na základě cen konkurence** – opírá se o předpoklad, že produkty srovnatelné s konkurenčními produkty, mohou být nabízeny za srovnatelné ceny. Takto stanovená cena vymezuje přiměřenou výši nákladů tak, aby bylo dosaženo žádoucího zisku. Její použití je vhodné zejména tehdy, kdy firma vstupuje na nový trh, neboť informuje management podniku o horním limitu dosažitelné ceny.

**Stanovení ceny plynoucí z marketingových cílů firmy** – v tomto případě usiluje management firmy o to, aby jí určené ceny byly v souladu s cíli, kterých má být prostřednictvím marketingového mixu na daném trhu dosaženo. Rozlišují se zde následující cíle:

- **přežití** – tento cíl si stanoví podnik v případě, že má nadbytečné kapacity, silnou konkurenci nebo se nenadále změnila preference jeho dosavadních zákazníků. Pro dosažení tohoto cíle firma své ceny snižuje až na tu úroveň, kdy jsou pokryty fixní náklady a část nákladů variabilních. Tuto koncepci mohou podniky uplatňovat jen krátký čas, neboť v dlouhodobějším horizontu by vedla k zániku podniku,
- **maximalizace zisku** – v tomto případě firmy usilují o co možná nejvyšší ceny svých výkonů, protože jedině ty jim umožní dosažení maximálního zisku, maximálních peněžních toků nebo maximální rentability investic. Při tomto uplatňování tvorby cenou mají managementy podniků tendenci neohlížet se na dlouhodobější finanční cíle firmy. Rovněž by měla být brána v úvahu aktualizace marketingového mixu, reakce konkurenčních firem či legislativní opatření ovlivňující cenu,
- **maximalizace běžných příjmů** – tuto tvorbu ceny nelze uplatnit bez důkladné znalosti poptávkové funkce. Maximalizací běžných příjmů usilují firmy o dosažení maximalizace zisku a za delší čas také o růst podílu na trhu,
- **maximalizace obrátu** – touto strategií usilují podniky o co možná největší objem prodeje. V tomto případě se předpokládá, že rostoucí objem prodeje povede ke snížení provozních nákladů, proto jsou ceny stanovené na co nejnižší hranici. Tato tvorba cen se doporučuje v případě segmentu zákazníků, který je na změnu ceny velmi citlivý,
- **maximalizace využití trhu** – tato strategie bývá též označována jako „sbírání smetany na trhu“. Při její realizaci firmy stanovují vysoké ceny, které jsou akceptovány pouze



movitějšími zákazníky. Když jejich zájem o výrobky opadne, sníží firma své ceny, čímž dosáhne zvýšení poptávky, která je tvořena zákazníky více citlivými na cenu. Takto firma pokračuje, až postupně nabídne své produkty širokému spektru segmentů zákazníků.

***Stanovení ceny na základě zákazníkem vnímané hodnoty*** – produkty s takto stanovenou cenou jsou určeny pro vybraný segment zákazníků, na nějž byla uplatněna promyšlená marketingová taktika a různé marketingové nástroje, jakými mohou být způsob distribuce, značka, balení, servis, propagace. Při tomto určování ceny je nutné znát psychiku zákazníků a způsoby, jakými ji lze ovlivnit.

## 6. Výnosy jako součást finanční analýzy

Dle Holečkové (2008) představuje finanční analýza ohodnocení minulosti, současnosti a doporučuje vhodná řešení do předpokládané budoucnosti finančního hospodaření podniku. Finanční analýza má za úkol identifikovat slabiny, které by mohly vést k problémům a určit silné stránky podniku. Ve finanční analýze nejde jen o hodnocení minulých období, ale především o prognózu finančních vyhlídek podniku.

*„Finanční analýza pomáhá odhalit, zda je podnik dostatečně ziskový, zda má vhodnou kapitálovou strukturu, zda využívá efektivně svých aktiv, zda je schopen včas splácet své závazky a celou řadu dalších významných skutečností“.* (Knapková 2010, str. 15)

*„Finanční analýzu lze chápat jako soubor činností, jejichž cílem je zjistit a vyhodnotit komplexně finanční situaci podniku“.* (Holečková 2008, str. 10)

*„Finanční analýza podniku je pojímána jako metoda hodnocení finančního hospodaření podniku, při které se získaná data třídí, agregují, poměřují mezi sebou navzájem, kvantifikují se vztahy mezi nimi, hledají kauzální souvislosti mezi daty a určuje se jejich vývoj“.* (Sedláček 2011, str. 3)

Dle Grünwalda (2009) finanční analýzu využívá velké množství uživatelů. *Všichni uživatelé mají jedno společné, potřebují vědět, aby mohli řídit“.* (Grünwald 2009, str. 27) Tito uživatelé se rozdělují do dvou skupin:

externí uživatelé:

- investoři,
- obchodní partneři,
- stát a jeho orgány,
- banky a jiní věřitelé,
- konkurenti,

interní uživatelé:

- zaměstnanci,
- manažeři,
- odbory.

### 6.1 Analýza absolutních ukazatelů

Dle Kislíngerové (2007) se tato analýza opírá o rozbor dat obsažený v účetních výkazech, které jsou v absolutním vyjádření. Rozdělují se na dva typy v závislosti na tom, o čem nás informují:

- veličiny stavové – jsou vázány k určitému datu, představují hodnotu majetku či zdrojů financování tohoto majetku uvedených v rozvaze,
- veličiny tokové – představují hodnotu vždy za určitý časový úsek a jsou obsaženy ve výkazu zisku a ztráty nebo v přehledu o peněžních tocích.

### 6.1.1 Horizontální analýza

Dle Sedláčka (2011) tato analýza přímo získává data z účetních výkazů. Cílem horizontální analýzy je absolutní a procentní (relativní) srovnání veličin v čase. Změny jednotlivých položek výkazů se sledují po řádcích, odtud název horizontální analýza.

$$\text{absolutní změna} = \text{běžné období} - \text{předchozí období}$$

$$\text{procentní změna} = \frac{\text{absolutní změna}}{\text{předchozí období}} * 100$$

Dle Holečkové (2008) hledáme odpověď na dvě základní otázky:

- o kolik jednotek se změnila příslušná položka v čase? – absolutní změna
- o kolik procent se změnila příslušná položka v čase? – procentní změna

Vedle procentního vyjádření lze změnu vyjádřit indexy, a to buď bazickými, nebo řetězovými.

**Bazické indexy** – jsou založeny na porovnávání hodnoty určitého ukazatele v jednotlivých obdobích s hodnotou téhož ukazatele ve zvoleném stále stejném období.

**Řetězové indexy** – porovnávají hodnoty určitého ukazatele v jednotlivých obdobích s hodnotou téhož ukazatele v předcházejícím období.

### 6.1.2 Vertikální analýza

Dle Sedláčka (2011) jsou při vertikální analýze posuzovány jednotlivé komponenty majetku a kapitálu, tzv. struktura aktiv a pasiv podniku. Struktura aktiv a pasiv nám ukazuje jaké je složení hospodářských prostředků potřebné pro výrobní a obchodní aktivity podniku a z jakých zdrojů byly pořízeny. Při procentním vyjádření jednotlivých komponent je postupováno v jednotlivých letech odshora dolů, odtud název vertikální analýza. Základem pro procentní vyjádření je obvykle ve výkazu zisku a ztráty velikost tržeb a v rozvaze hodnota celkových aktiv podniku.

Dle Grünwalda (2009) horizontální a vertikální analýza identifikuje podstatné okamžiky ve vývoji finanční situace na pozadí událostí v hospodářském prostředí a v existenci podniku. Cílem těchto analýz je zejména rozbor minulého vývoje finanční situace a jeho příčin, s omezenými možnostmi podat závěry o finančních vyhlídkách podniku.

## 6.2 Analýza poměrových ukazatelů

Jestli má podnik správně fungovat, musí být ziskový (rentabilní), likvidní a také do určité míry zadlužený. Pouze tak bude splněn předpoklad jeho dlouhodobé budoucnosti.

Dle Růčkové (2011) analýza poměrových ukazatelů nabízí ukazatele rentability, aktivity, zadluženosti, likvidity, tržní hodnoty a ukazatele s využitím cash – flow. V této bakalářské práci se budu dále zabývat ukazateli rentability a aktivity.

Pro potřeby finanční analýzy definuje Dluhošová (2006) několik kategorií zisku:

- zisk po zdanění EAT (Earnings after Taxes) – je označován jako hospodářský výsledek za určité účetní období, zisk po zdanění se rovná čistému zisku,
- zisk před zdaněním EBT (Earnings before Taxes) – je označován jako hrubý zisk,
- zisk před zdaněním a úroky EBIT (Earnings before Interest and Taxes) – tento druh zisku je totožný s předchozím ziskem, pouze je zvýšen o nákladové úroky, je označován jako provozní zisk,
- zisk před zdaněním, úroky a odpisy EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) – znázorňuje celkový finanční efekt, který je dán podnikovými aktivy.

Ukazatele rentability patří mezi nejpoužívanější ukazatele, vychází ze dvou výkazů a to rozvahy a výsledovky.

**Rentabilita celkových aktiv ROA (Return on Assets)** – ukazatel ROA poměřuje zisk s celkovými aktivy investovanými do podnikání bez ohledu na to, z jakých zdrojů jsou financovány. Ukazatel ROA se hodnotí v prostoru, čase a na základě rizika (čím je riziko větší, tím více chci, aby mi to vyšlo).

$$ROA = \frac{\text{zisk}}{\text{celkový aktiva}} * 100$$

**Rentabilita vlastního kapitálu ROE (Return on Equity)** – pomocí ukazatele ROE vlastníci zjišťují, zda jejich kapitál přináší dostatečný výnos. Je důležité, aby ROE bylo vyšší než zaměnitelný výnos stejně rizikové investice nebo míra výnosu bezrizikové alokace kapitálu na finančním trhu, za kterou lze u nás pokládat průměrný roční výnos pětiletých státních dluhopisů do doby splatnosti. V opačném případě by to znamenalo budoucí zánik podniku.

$$ROE = \frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}} * 100$$

**Rentabilita tržeb ROS (Return on Sales)** – tento ukazatel uživatelům ukazuje kolik korun zisku dokáže podnik vyprodukovat na 1 Kč tržeb. Představuje poměr mezi dosaženým ziskem a celkovými tržbami, někdy se lze setkat s přístupem, kdy ve jmenovateli jsou používány výnosy, nikoli jen tržby.

$$ROS = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}} * 100$$

Ukazatele aktivity jsou využívány především pro řízení aktiv, umožňují vyjádřit, kvantifikovat, jak účinně, intenzivně a rychle podnik využívá svůj majetek. Z pohledu technického je aktivita vystihována dvěma typy ukazatelů aktivity v těchto podobách:

- rychlost obratu – vyjadřuje, kolikrát se určitá položka obrátí v tržby nebo přemění do jiné položky za určité období,
- doba obratu – uvádí délku časového období, které je zapotřebí k uskutečnění jednoho obratu.

**Obrat celkových aktiv** – informuje uživatele, kolikrát za rok se celková aktiva obrátí v tržby. Celková aktiva by se měla obrátit v tržby minimálně jedenkrát. Výslednou hodnotu porovnááme s oborovým průměrem, pokud je hodnota nižší pak by měl podnik uvažovat o navýšení tržeb nebo odprodej účetního majetku.

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{celková aktiva}} [\text{počet obrátek}]$$

**Obrat zásob** – udává, kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku až po prodej hotových výrobků a opětný nákup zásob. Nízký počet obrátek může mít za následek platební neschopnost. Příliš vysoké zásoby vyvolávají vysoké náklady na skladování, nízké výnosy a dochází zde k umrtvení peněžních prostředků.

$$\text{Obrat zásob} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} [\text{počet obrátek}]$$

**Doby obratu zásob** – tento ukazatel se považuje za ukazatel intenzity využití zásob, udává po kolik dní jsou oběžná aktiva vázaná ve formě zásob. Účetní jednotka se snaží, aby tato doba bylo co nejkratší.

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{zásoby}}{\text{tržby} / 365} [\text{dny}]$$

**Doba obratu pohledávek** – tento ukazatel nám počítá průměrnou dobu, která uplyne od vystavení faktury až po přijetí peněz. Účetní jednotka se snaží, aby tato doba byla co nejkratší.

$$\text{Doba obratu pohledávek} = \frac{\text{pohledávky}}{\text{tržby} / 365} [\text{dny}]$$

**Doby obratu závazků** – tento ukazatel nám počítá průměrnou dobu, která uplyne mezi nákupem zásob a platbou za zásoby. Účetní jednotka se snaží, aby tato doba byl co nejdélší.

$$\text{Doba obratu závazků} = \frac{\text{závazky}}{\text{tržby} / 365} [\text{dny}]$$

## 7. Metodika

Cílem této bakalářské práce je finanční analýza výnosů a stanovení ceny pomocí přírážky a kalkulace nákladů.

### **Analýza absolutních ukazatelů**

Analýza absolutních ukazatelů je provedena na rozvaze a výkazu zisku a ztráty společnosti AGRA HB v období 2009 – 2012.

Při výpočtech absolutních ukazatelů výkazu zisku a ztráty byly použity tyto vzorce:

#### ***Horizontální analýza***

$$\text{absolutní změna} = \text{běžné období} - \text{předchozí období}$$

$$\text{procentní změna} = \frac{\text{absolutní změna}}{\text{předchozí období}} * 100$$

#### ***Vertikální analýza***

$$\text{analýza výnosů} = \frac{\text{jednotlivé položky výnosů}}{\text{celkové výnosy}}$$

$$\text{analýza nákladů} = \frac{\text{jednotlivé položky nákladů}}{\text{celkové náklady}}$$

### **Analýza poměrových ukazatelů**

V analýze poměrových ukazatelů je pracováno se vzorci, které jsou uvedeny v teoretické části. Vychází se z dat rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti (viz tabulky č. 2 a 3).

#### ***Ukazatele rentability***

$$ROA = \frac{EBIT}{\text{Celková aktiva}} = \frac{VZZ \text{ ř. 41} + \text{ř. 27}}{R \text{ ř. 01}}$$

$$ROE = \frac{EAT}{\text{Vlastní kapitál}} = \frac{VZZ \text{ ř. 40}}{R \text{ ř. 14}}$$

$$ROS = \frac{EBIT}{\text{Celkové výnosy}} = \frac{VZZ \text{ ř. 41} + \text{ř. 27}}{VZZ \text{ ř. 1} + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}$$

U ROA je v čitateli EBIT, protože ve jmenovateli je celkový kapitál a EBIT zahrnuje odměnu pro všechny poskytovatele kapitálu, tzn. vlastníky, věřitele a stát.

Naopak u ROE je ve jmenovateli vlastní kapitál takže se použije EAT, který zahrnuje odměny pouze pro vlastníky.

### **Ukazatele aktivity**

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{Celkové výnosy}}{\text{Celková aktiva}} = \frac{\text{VZZ ř. 1 + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}}{\text{R ř. 01}}$$

$$\text{Obrat zásob} = \frac{\text{Celkové výnosy}}{\text{Zásoby}} = \frac{\text{VZZ ř. 1 + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}}{\text{R ř. 08}}$$

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{Zásoby}}{\frac{\text{Celkové výnosy}}{365}} = \frac{\text{R ř. 08}}{\frac{\text{VZZ ř. 1 + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}}{365}}$$

$$\text{Doba obratu pohledávek} = \frac{\text{Pohledávky}}{\frac{\text{Celkové výn.}}{365}} = \frac{\text{R ř. 10}}{\frac{\text{VZZ ř. 1 + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}}{365}}$$

$$\text{Doba obratu závazků} = \frac{\text{Závazky}}{\frac{\text{Celkové výnosy}}{365}} = \frac{\text{R ř. 23}}{\frac{\text{VZZ ř. 1 + 4 + 10 + 12 + 13 + 26}}{365}}$$

Poměrové ukazatele společnosti AGRA HB, které mají vazbu na výnosy jsou porovnávány s poměrovými ukazateli největších konkurentů, pro které byly poměrové ukazatele také vypočítány. Největšími konkurenty jsou firmy EUROPLANT s 23 zaměstnanci a MEDIPO AGRAS H.B. s 10 zaměstnanci.

### **Stanovení ceny pomocí přírážky**

Firma stanovuje cenu pomocí přírážky, která činí u konzumních brambor 50 – 200 Kč na 1 tunu v závislosti zda jsou brambory určeny k dalšímu zpracování nebo s nimi firmy dále obchodují. U sadbových brambor se marže pohybuje mezi 1 600 – 1 700 Kč na 1 tunu v závislosti na nákladech s nimi spojenými.



### **Stanovení ceny pomocí kalkulace**

Firma stanovení ceny pomocí kalkulací nepoužívá, proto byla zpracována. Jelikož společnost není výrobní podnik za přímé náklady byly stanoveny nákupní ceny brambor. Ostatní náklady jsou rozděleny do výrobní režie, správní režie a odbytové režie. Všechny náklady se rozdělily v poměru nakoupených konzumních brambor a sadbových brambor. Aby byly zjištěny náklady na 1 tunu, všechny náklady byly vyděleny počtem tun.

## **8. Charakteristika společnosti AGRA HB, s. r. o.**

Název: AGRA HB, s.r.o.

Sídlo: Havlíčkův Brod, Smetanovo náměstí 279, PSČ 580 01

Identifikační číslo: 252 82 743

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Datum zápisu do OR: 22. ledna 1998

Základní kapitál: 100 000 Kč

Počet zaměstnanců: 4

Vlastník společnosti: Ing. Jiří Novák, CSc.

Předmět podnikání:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- zprostředkovatelská činnost
- semenářství
- zemědělská činnost.

Společnost byla založena společenskou smlouvou ze dne 10.12.1997 podle zákona č. 513/91 Sb.

Je zapsána v obchodním rejstříku, vedeném Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C vložka 12690.

Firma se zabývá hlavně obchodováním se sadbovými bramborami. Brambory pro ně množí několik desítek jednotlivých množitelů (družstev a zemědělců). AGRA HB, s.r.o. pro něj zajišťuje veškerou potřebnou administrativu, přihlašování porostů, přehlídky porostů, vzorkování porostů a odbyt sadby. Odborné práce jako je vzorkování a přehlídky porostů zajišťuje přes Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský a Výzkumný ústav bramborařský v Havlíčkově Brodě. Zároveň zajišťuje pro množitele odbornou pomoc v průběhu pěstování sadby.

Tabulka 2: Rozvahy společnosti

<b>Položka (v tis. Kč)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Aktiva celkem	6 487	7 165	7 033	8 529
DM	120	120	120	120
DHM	0	0	0	0
DFM	120	120	120	120
Oběžná aktiva	6 179	6 936	6 859	8 401
Zásoby	11	64	733	15
Krát. pohledávky	2 883	1 783	3 140	3 577
Krát. fin. majetek	3 285	5 089	2 985	4 809
Časové rozlišení	188	109	55	8
Pasiva celkem	6 487	7 165	7 033	8 529
Vlastní kapitál	2 363	2 571	2 486	2 799
Základní kapitál	100	100	100	100
Fondy	27	27	27	27
VH min. let	1 663	1 236	1 944	2 358
VH běžného období	573	1 208	414	313
Cizí zdroje	3 808	4 379	4 528	5 722
Krát. Závazky	3 808	4 379	4 528	5 722
Časové rozlišení	316	215	19	8

Zdroj: rozvahy společnosti, vlastní zpracování

Tabulka 3: Výsledovky společnosti

<b>Položka (v tis. Kč)</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Tržby za zboží	35 825	35 076	41 999	35 572
Náklady na prod. zboží	28 992	28 171	34 982	29 013
Obchodní marže	6 833	6 905	7 017	6 559
Výkony	668	815	625	566
Výkonová spotřeba	4 541	4 094	4 546	4 143
Přidaná hodnota	2 960	3 626	3 096	2 983
Osobní náklady	2 308	2 394	2 470	2 568
Daně a poplatky	9	9	10	10
Odpisy DNM a DHM	12	0	0	0
Tržby DM a materiálu	80	0	0	0
Změna stavu rezerv	-5	-355	112	-244
Ostatní provoz. výnosy	135	479	57	47
Ostatní provoz. náklady	117	552	49	341
Provozní HV	734	1 505	512	355
Výnosové úroky	1	2	14	15
Ostatní fin. výnosy	0	0	0	45
Ostatní fin náklady	9	10	8	22
Finanční HV	-8	-8	6	38
Daň z příjmů	153	289	103	80
VH běžného období	573	1 208	414	313
VH za účetní období	573	1 208	414	313
VH před zdaněním	726	1 497	518	393

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty společnosti, vlastní zpracování

## 9. Analýza absolutních ukazatelů

Tato část bakalářské práce představuje horizontální a vertikální rozbor výsledovek společnosti AGRA HB, s. r. o. za roky 2009 – 2012.

### 9.1 Horizontální a vertikální analýza výnosů

Tato část bakalářské práce je věnována horizontální a vertikální analýze výnosů v období 2009 – 2012. V tabulce č. 11 jsou zaznamenány hodnoty v absolutních a relativních změnách.

- **Horizontální analýza výnosů**

Tabulka 4: Horizontální analýza výnosů

Položka	2009/2010		2010/2011		2011/2012	
	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)
Tržby za zboží	-749	-2,09	6 923	19,74	-6 427	-15,30
Výkony	147	22,01	-190	-23,31	-59	-9,44
Tržby DM a mat.	-80	-100	0	-	0	-
Změna stavu rez.	350	7 000	-355	-100	244	-
Ost. pro. výnosy	344	254,81	-422	-88,10	-10	-17,54
Výnosové úroky	1	100	12	600	1	7,14
Ost. fin. výnosy	0	-	0	-	45	-
Výnosy celkem	13	0,04	5 968	16,25	-6 206	-14,54

Zdroj: výkaz zisku a ztráty společnosti, vlastní zpracování

Celkové výnosy, jak je naznačeno v tabulce č. 4 mají pozvolný růst, který je narušen v roce 2011, kdy výnosy stouply o 5 968 000 Kč, což bylo způsobeno nárůstem prodejních cen. Tržby za prodej zboží mají velké výkyvy, které jsou způsobeny rozdílnými cenami sadbových brambor v jednotlivých letech. V roce 2010 hraje významnou roli pokles opravných položek ve výši 350 000 Kč, tuto částku musela dát firma do výnosů, protože jim byly zpětně uhrazeny pohledávky po lhůtě splatnosti. V roce 2011 byly naopak opravné položky navýšeny, protože firmě přibyly další pohledávky po lhůtě splatnosti.

- **Vertikální analýza výnosů**

Tabulka 5: Vertikální analýza výnosů

Položka	2009	2010	2011	2012
Tržby za zboží	97,579	95,505	98,370	97,487
Výkony	1,819	2,219	1,464	1,551
Tržby DM a materiálu	0,218	0	0	0
Změna stavu rezerv	0,014	0,967	0	0,669
Ostat. provoz. výnosy	0,368	1,304	0,134	0,129
Výnosové úroky	0,003	0,005	0,033	0,041
Ostatní fin. výnosy	0	0	0	0,123
Výnosy celkem	100	100	100	100

Zdroj: výkaz zisku a ztráty společnosti, vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že firma pouze nakupuje a následně prodává sadbu brambor od jednotlivých množitelů, nejvyšší podíl výnosů připadá na tržby za prodej zboží. Firma v roce 2009 prodala automobil po doplaceném leasingu za 80 000 Kč, což představuje minimální procento výnosů

- **Horizontální analýza nákladů**

Tabulka 6: Horizontální analýza nákladů

Položka	2009/2010		2010/2011		2011/2012	
	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis Kč)	Relativní změna (v %)
Náklady na zboží	-821	-2,83	6 811	24,18	-5 969	-17,06
Výkon. spotřeba	-447	-9,84	452	11,04	-403	-8,86
Osobní náklady	86	3,73	76	3,17	98	3,97
Daně a poplatky	0	0	1	11,11	0	0
Odp. DNM a DHM	-12	-100	0	-	0	-
Změna stavu rez.	0	-	112	-	-112	-100
Ost. prov. náklady	435	371,79	-503	-91,12	292	595,92
Ost. fin. náklady	1	11,11	-1	-10	12	133,33
Daň z příjmů	136	88,89	-186	-64,36	-23	-22,33
Náklady celkem	-622	-1,72	6 762	19,04	-6 105	-14,44

Zdroj: výkaz zisku a ztráty společnosti, vlastní zpracování

Celkové náklady, které jsou uvedeny v tabulce č. 6 kopírují výnosy, poněvadž firmě vzrostly nákupní ceny sadbových brambor v roce 2011.

▪ **Vertikální analýza nákladů**

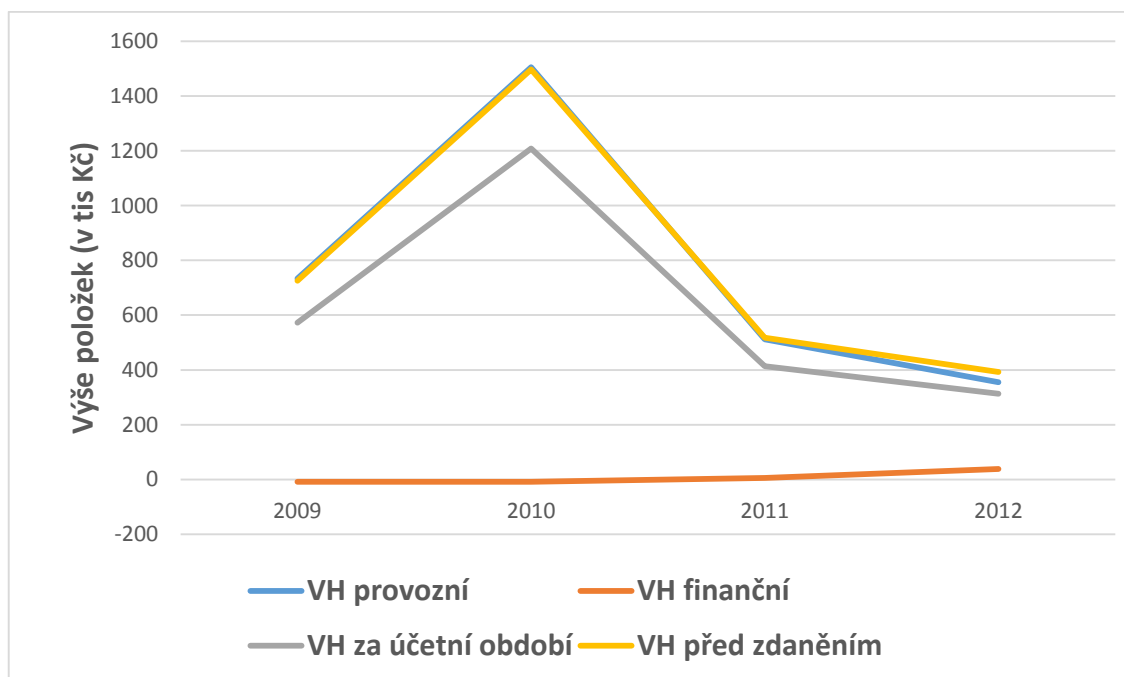
Tabulka 7: Vertikální analýza nákladů

Položka	2009	2010	2011	2012
Náklady na zboží	80,219	79,312	82,737	80,200
Výkon. spotřeba	12,565	11,526	10,752	11,452
Osobní náklady	6,386	6,740	5,842	7,099
Daně a poplatky	0,025	0,025	0,024	0,028
Odp. DNM a DHM	0,033	0	0	0
Změna stavu rez.	0	0	0,265	0
Ost. prov. náklady	0,324	1,554	0,116	0,943
Ost. fin. náklady	0,025	0,028	0,021	0,058
Daň z příjmů	0,423	0,814	0,244	0,221
Náklady celkem	100	100	100	100

Zdroj: výkaz zisku a ztráty společnosti, vlastní zpracování

Největší položkou nákladů jsou náklady vynaložené na prodané zboží vzhledem k charakteru podnikání. Další významnou položkou nákladů je výkonová spotřeba, kde jsou zahrnuty náklady na licenční poplatky, ELISA testy a poplatky ÚKZÚZ. Významnější položku dále tvoří osobní náklady, což jsou mzdy zaměstnancům a odvody na sociální a zdravotní pojištění. Ostatní druhy nákladů jsou v minimální výši.

Graf 1: Výsledky hospodaření



Zdroj: výkaz zisku a ztrát společnosti, vlastní zpracování

Z grafu č. 1 je patrné, že provozní VH a VH před zdaněním mají podobné hodnoty, nejvíce se od sebe odchyľují v roce 2012 kde VH před zdaněním je o 42 000 Kč větší. V roce 2010 jsou VH největší za sledovaná období, kromě VH finančního, který má hodnotu -8 000 Kč. Z grafu je patrné, že od roku 2010 všechny VH klesají, kromě VH finančního, který naopak od roku 2010 stoupá.

V roce 2011 byl velký propad v zisku o 794 000 Kč. To je následek prodeje sadby z roku 2010. Sadba byla na jaře opožděna kvůli špatnému počasí, potom následovalo špatné vzcházení porostů. Vlhké a teplé počasí v květnu a červnu přispělo k výskytu plísni. V červenci přišla velká vedra a porosty trpěly suchem. Objevil se výskyt bakterióz a zdravotní stav porostů nebyl dobrý. To vše mělo vliv na nízký průměrný hektarový výnos roku 2010.

Tabulka 8: Přehled osázených ploch brambor a jejich výnosů

Rok	Průměr ha výnos (v t/ha)	Osázená plocha všech brambor (v ha)	Osázená plocha sadbových brambor (v ha)	Celková sklizeň (v t)
2009	25,29	36 722	3 103	928 699,38
2010	23,45	35 050	3 371	821 922,50
2011	29	33 580	3 406	973 820
2012	26,77	30 069	3 194	804 947,13

Zdroj: situační a výhledová zpráva brambor MZ, vlastní zpracování

Údaje uvedené v tabulce č. 8 vypovídají o klesající osázené ploše všech brambor. U sadbových brambor osázená plocha kolísá. Největší hektarový výnos byl v roce 2011. Celkovou sklizeň ovlivňují hektarové výnosy a osázená plocha.



## 10. Poměrová analýza

Tato část bakalářské práce je zaměřena na poměrovou analýzu společnosti AGRA HB, s. r. o. a dvou významných konkurentů EUROPLANT, spol. s r. o. a MEDIPO AGRAS H.B., spol. r. o. za roky 2009 – 2012.

### 10.1 Ukazatele rentability

Tabulka 9: Vybrané ukazatele rentability (v %)

Ukazatel	2009	2010	2011	2012
ROA AGRA HB	11,19	20,89	7,37	4,61
ROA EUROPLANT	2,6	8,72	-3,26	-
ROA MEDIPO AGRAS H.B.	11,26	8,07	15,38	0,84
ROE AGRA HB	24,25	46,99	16,65	11,18
ROE EUROPLANT	7,8	27,78	-11,09	-
ROE MEDIPO AGRAS H.B.	11,16	9,89	14,31	1,8
ROS AGRA HB	1,98	4,08	1,21	1,08
ROS EUROPLANT	11,97	2,84	-1,87	-
ROS MEDIPO AGRAS H.B.	7,42	5,2	6,86	0,73

Zdroj: výroční zprávy společností, vlastní zpracování

V tabulce č. 9 jsou vypočítány tři nejpoužívanější ukazatele rentability. Tyto ukazatele by pro úspěšně fungující společnost v časovém porovnání měly mít rostoucí tendenci.

Z tabulky jasně vyplývá, že vypočtené hodnoty pro AGRA HB mají od roku 2011 klesající charakter. U společnosti EUROPLANT je situace ještě horší protože rok 2011 přinesl záporné hodnoty všech tří ukazatelů. Společnost EUROPLANT nevložila údaje o roku 2012 na internetovou stránku [www.justice.cz](http://www.justice.cz). a proto pro rok 2012 chybějí všechny vypočítané hodnoty.

Při porovnání firem AGRA HB a EUROPLANT je zřejmé, že firma AGRA HB je na tom ve všech čtyřech letech lépe, výjimkou je rok 2009, kde má firma EUROPLANT u rentability tržeb větší procento. Při porovnáním firmy AGRA HB a MEDIPO AGRAS H.B., je patrné, že firma MEDIPO AGRAS H. B. je na tom lépe u ukazatele rentability celkových aktiv v roce 2009 a 2011 a u ukazatele rentability tržeb ve všech porovnávaných letech. Společnost AGRA HB je na tom naopak lépe u ukazatele rentability vlastního kapitálu ve všech porovnávaných letech.

## 10.2 Ukazatele aktivity

Tabulka 10: Vybrané ukazatele aktivity

Ukazatel	2009	2010	2011	2012
Obrat celkových aktiv AGRA HB	5,66	5,13	6,07	4,28
Obrat celkových aktiv EUROPLANT	2,18	3,07	1,74	-
Obrat celkových aktiv MEDIPO	1,52	1,55	1,90	1,15
Obrat zásob AGRA HB	3 337,64	573,86	58,25	2 432,60
Obrat zásob EUROPLANT	206,20	535,67	81,65	-
Obrat zásob MEDIPO	34,46	63,91	110,13	62,20
Doba obratu zásob AGRA HB	0,11	0,64	6,27	0,15
Doba obratu zásob EUROPLANT	1,77	0,68	4,47	-
Doba obratu zásob MEDIPO	10,59	5,71	3,31	5,87
Doba obratu pohledávek AGRA HB	28,66	17,72	26,84	35,88
Doba obratu pohledávek EUROPLANT	117,76	91,63	144,47	-
Doba obratu pohledávek MEDIPO	74,35	74,07	35,53	35,74
Doba obratu závazků AGRA HB	37,86	43,52	38,71	57,39
Doba obratu závazků EUROPLANT	120,25	76,34	110,58	-
Doba obratu závazků MEDIPO	26,27	45,36	10,09	51,68

Zdroj: výroční zprávy společností, vlastní zpracování

Společnost AGRA HB má ve všech sledovaných letech vyšší obrat celkových aktiv než konkurence, což dokládá tabulka č. 10. U ukazatele doby obratu zásob se firma snaží, aby doba obratu byla co nejkratší, dle literatury je maximum 48 dní. Toto maximum žádná firma nepřekračuje. Společnost AGRA HB je horší pouze v roce 2011 kde byly lepší obě konkurenční firmy.

AGRA HB uvádí na svých fakturách dobu splatnosti do 14 dní. Jak je vidět v tabulce hodnota je vždy větší tzn., že odběratelé neplatí společnosti včas. Při porovnání doby obratu pohledávek a doby obratu závazků je patrné, že společnost AGRA HB platí své závazky déle, než dostane zaplacenou za své pohledávky, což dle literatury je správně. Zatímco firmy EUROPLANT a MEDIPO AGRAS H. B. zaplatí nejdříve závazky a až pak dostanou zaplacenou za své pohledávky. Výjimkou je rok 2012 kde firma MEDIPO AGRAS H. B. dostává dřív zaplacenou než platí za své závazky.

## 11. Bližší struktura výnosů

Firma AGRA HB se zaměřuje především na prodej sadby brambor a částečně i konzumních brambor. Z podrobných výsledkov je zřejmé, že drtivá většina výnosů pochází z prodeje sadbových brambor. Společnost má v nabídce cca 20 – 25 odrůd sadbových brambor a kolem 10 odrůd průmyslových brambor (zpracování na škrob). V celé republice se ročně přihlašuje cca 180 -190 druhů odrůd sadbových brambor. Firma nakupuje dovozovou a tuzemskou sadbu ve stupni množení E, kterou u jednotlivých smluvních množitelů přepěstuje a následně prodává ve stupni A a B jako certifikovanou sadbu jednotlivým odběratelům. Počet množitelů se pohybuje každoročně okolo 40. Nejprodávější a nejžádanější odrůda je IMPALA následována odrůdou ADÉLA. IMPALA patří mezi velmi rané odrůdy a je žádána hlavně pro svoje vysoké výnosy a chuťové vlastnosti. ADÉLA je raná odrůda a je oblíbená pro svoji konzumní kvalitu.

Malé procento tržeb pochází z fakturace licenčních poplatků jednotlivým množitelům. Firma fakturuje část svých nákladů (licenčních poplatků) jednotlivým množitelům z celkového nákladu této položky to činí 30 - 40 procent. Dalšími zanedbatelnými výnosy je například prodej ojetých osobních automobilů, které společnost užívala v podnikání.

Tabulka 11: Objem prodeje brambor

Položka (v tunách)	2009	2010	2011	2012
Sadba brambor	4 066	4 018	4 038	3 954
Konzumní brambory	898	854	1 183	2 001
Celkem	4 964	4 872	5 221	5 955

Zdroj: sumář společnosti, vlastní zpracování

Z tabulky č. 11 vyplývá, že objem prodeje sadbových brambor je rovnoměrný, nejsou zde výrazné výkyvy. U konzumních brambor je situace opačná, jejich prodej má od roku 2011 vzrůstající tendenci.

Tabulka 12: Průměr prodejních cen za tunu

Rok	Brambory	Objem prodeje (v tunách)	Prodejní cena jedné tuny v Kč	Tržby celkem v Kč
2009	Konzumní	898	3 205	2 878 090
	Sadbové	4 066	8 103	32 946 798
	Celkem	4 964	-	35 824 888
2010	Konzumní	854	4 172	3 562 888
	Sadbové	4 018	7 843	31 513 174
	Celkem	4 872	-	35 076 062
2011	Konzumní	1 183	3 990	4 720 170
	Sadbové	4 038	9 232	37 278 816
	Celkem	5 221	-	41 998 986
2012	Konzumní	2 001	2 445	4 892 445
	Sadbové	3 954	7 759	30 679 086
	Celkem	5 955	-	35 571 531

Zdroj: sumář společnosti, vlastní zpracování

Tabulka č. 12 zobrazuje vývoj prodejních cen a tržeb za uplynulé období. Z tabulky vyplývá, že v roce 2011 byly největší tržby, ale výsledek hospodaření byl druhý nejmenší (viz graf č. 1). V roce 2010 byl velice nízký hektarový výnos (viz tabulka č. 8), proto byla vysoká prodejní cena konzumních brambor. Zároveň se tato situace projevila na i na cenách prodeje sady na jaře roku 2011.

## 12. Metody stanovení ceny

### 12.1 Stanovení ceny pomocí přírážkové metody

Tabulka 13: Prodejní marže v jednotlivých letech

Průměrná marže (v Kč/t)	2009	2010	2011	2012
Sadba brambor	1 670	1 680	1 657	1 613
Konzumní brambory	49	181	274	91

Zdroj: sumář společnosti, vlastní zpracování

Z uvedených údajů vyplývá, že prodejní marže sadbových brambor v letech 2009 – 2011 je rovnoměrná. Malý výkyv nastal v roce 2012, kde marže poklesla. Bylo to dáno vyšší úrodou brambor v r. 2011, kdy klesla jejich nákupní a prodejní cena. U konzumních brambor je marže velice kolísavá, je to dáno tím, že firma se zabývá jejich prodejem velice okrajově. V letech 2009 a 2012 se prodávaly konzumní brambory s minimální marží z důvodu zápočtů s firmami, které tyto brambory odebíraly. V roce 2010 a 2011 byla marže konzumních brambor vyšší, protože část byla prodána na zpracování na další výrobky.

Stanovení prodejní ceny je složitější, vzhledem k tomu, že na jaře, kdy se prodává největší objem sadbových brambor, se jedná o sklizeň z předcházejícího roku. To ovlivňuje samozřejmě náklady a tím i prodejní cenu. Často se tak stává, že prodejní ceny na jaře a na podzim se značně liší, protože pocházejí ze dvou různých sklizní a náklady jsou rozdílné.

Firma obchoduje převážně se středně velkými a malými odběrateli (PO i FO). Počet odběratelů se pohybuje mezi 180 – 200 ročně. Mezi největší odběratele z PO patří firmy AGRICO Bohemia, DRAGO a HMH. Největším odběratelem konzumních brambor je firma FRITAGRO, která brambory zpracovává na hranolky, lupínky, krokety a jiné. Největšími odběrateli z FO jsou Josef Král, Martin Drahota a František Král. Společnost velké odběratele zvýhodňuje nižší prodejní cenou, aby si takto významné odběratele udržela, což jde na úkor nižších výnosů společnosti.

Vzhledem k tomu, že firma podniká v ryze bramborářské oblasti je konkurenční tlak na prodejní ceny vysoký a firma se mu musí přizpůsobit. Jednání o cenách jsou někdy opravdu velice složitá. Největším konkurentem je firma MEDIPO AGRAS H. B., která

sídlí také přímo v Havlíčkově Brodě. Vzhledem k tomu, že tato firma má 2,5 násobek počtu zaměstnanců je objem jejího prodeje vyšší a přímý konkurenční boj je nereálný. AGRA HB se snaží nabízet jiné odrůdy sadbových brambor než konkurence.

## 12.2 Stanovení ceny pomocí kalkulace

Tabulka 14: Výsledovka účetní

Účet		Obrat
501/0	Spotřeba materiálu	101 948
501/001	Spotřeba materiálu návěsky	41 280
501/01	Spotřeba dr. Hm. Majetek	1 000
501/1	Spotřeba materiálu – pohonné hmoty	336 941
504/0	Prodané zboží	29 002 858
504/9	Prodané zboží – nedaňový náklad	9 937
511/0	Opravy a udržování	179 906
512/0	Cestovné	11 590
513/1	Náklady na reprezentaci	6 336
518/01	Ostatní služby – software	13 688
518/02	Výkony spojů	111 030
518/03	Přepravné	460 839
518/04	Ostatní služby	694 475
518/041	Ostatní služby – ELISA testy	791 853
518/05	Nájemné	18 112
518/07	Licenční poplatky	1 169 425
518/08	Leasing – Fabia	92 170
518/09	Leasing – Peugeot	99 774
518/1	Ostatní služby – připočitatelná položka	12 462
521/0	Mzdové náklady zaměstnanci	1 263 109
522/0	Mzdové náklady společníků	612 303
524/01	Zákonné sociální pojištění	456 255
524/02	Zákonné zdravotní pojištění	164 251
527	Zákonné sociální náklady	72 440
531/0	Daň silniční	5 370
538/03	Poplatky	4 550
546	Odpis pohledávky daňově	283 500
548/0	Ostatní provozní náklady	2
548/01	Ost. provoz. nákl.: provoz. poplatky	348
548/02	Ost. provoz. nákl.: pojištění kanceláři	2 000
548/05	Ost. provoz. nákl.: pojištění Octavia	9 483
548/06	Ost. provoz. nákl.: pojištění Fabia	14 556
548/07	Ost. provoz. nákl.: pojištění Peugeot	21 172
548/3	Ost. provoz. nákl.: povinné úraz p.	10 222

558	Tvorba opravných položek k pohled.	-244 441
563	Kurzové ztráty	11 867
568/02	Ostatní finanční náklady	10 144
591/1	Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	79 990
	Náklady celkem	35 932 745

Zdroj: výsledovka účetní společnosti, vlastní zpracování

Jednotlivé druhy nákladů jsou rozděleny v poměru nákupu konzumních a sadbových brambor. Náklady jsou dále rozděleny na přímé náklady (účet 504/0), náklady výrobní režie (kde je zahrnuto např. přepravné, opravy a udržování...), náklady správní režie (např. mzda společníka, účetní a polovina mezd obchodních zástupců, výkony spojů...) a odbytové náklady (druhá polovina mezd obchodních zástupců). Rozdělené náklady v jednotlivých skupinách jsou děleny počtem prodaných tun konzumních a sadbových brambor.

Tabulka 15: Kalkulace nákladů na konzumní brambory

<b>Kalkulace nákladů na 1 tunu konzumních brambory v roce 2012</b>	
Přímé náklady	2 174,--
Výrobní režie	39,--
Vlastní náklady výroby	2 231,--
Správní režie	177,--
Vlastní náklady výkonu	2 390,--
Odbytové náklady	46,--
Úplné vlastní náklady výkonu	2 436,--

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Z kalkulace vyplývá, že průměrné náklady na 1 tunu konzumních brambor jsou 2 436 Kč a průměrná prodejní byla 2 445 Kč z čehož plyne čistý zisk 9 Kč na 1 tunu.

Tabulka 16: Kalkulace nákladů na sadbové brambory

<b>Kalkulace nákladů na 1 tunu sadbových brambor v roce 2012</b>	
Přímé náklady	6 234,--
Výrobní režie	713,--
Vlastní náklady výroby	6 947,--
Správní režie	624,--
Vlastní náklady výkonu	7 571,--
Odbytové náklady	144,--
Úplné vlastní náklady výkonu	7 715,--

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Z uvedené kalkulace je patrné, že průměrné náklady na 1 tunu sadbových brambor jsou 7 715 Kč a průměrná prodejní cena v tomto roce byla 7 759 Kč. Rozdíl je čistý zisk ve výši 44 Kč na 1 tunu. Náklady nelze s úplnou přesností rozklíčovat, protože jednotlivé náklady se nenevidují podle druhu sadby a konzumních brambor. Z těchto důvodů firma kalkulace nepoužívá, osvědčila se jí metoda prodejní příirážky. Příirážka by měla pokrýt všechny náklady kromě nákladů na nákup zboží, rozdílem vznikne zisk.

Výše zisku je dle propočtené kalkulace velice nízká a podle mého názoru zkreslená. Je to dáno tím, že v těchto kalkulacích jsou zahrnuty veškeré mzdové náklady, náklady na pohonné hmoty, telefony, leasingy automobilů, pronájem kanceláře atd. Část těchto nákladů ale patří k dalším výnosů firmy, pro které je nelze přesně rozdělit.

Z celkových výnosů tvoří asi 2% (673 213 Kč) další výnosy z přefakturace licencí, přefakturace dopravy, úroků, kurzových rozdílů a ostatních provozních výnosů.. Na tyto výnosy nelze náklady vyčíslit a proto je kalkulace na konzumní a sadbové brambory nepřesná. Ale i tyto výnosy ovlivňují výši hospodářského výsledku.



## 13. Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce byla analýza výnosů pomocí metod finanční analýzy v podniku AGRA HB, s. r. o. Analýza absolutních ukazatelů (horizontální a vertikální analýza výnosů a nákladů) byla provedena za 4 roky, tj. od roku 2009 – 2012. Z výsledků horizontální analýzy je patrné, že největší nárůst výnosů byl v roce 2011, kde výnosy vzrostly oproti roku 2010 o 5 968 000 Kč. V roce 2011 byl i největší nárůst nákladů, které se zvýšily o 6 762 000 Kč, což vedlo k rapidnímu snížení výsledku hospodaření v roce 2011 oproti roku předcházejícímu. Vertikální analýza ukazuje, že největší podíl na výnosech mají tržby z prodeje zboží, které jsou největší taktéž v roce 2011. Největší podíl na nákladech mají náklady na zboží s velkým odstupem následované výkonovou spotřebou, kde jsou zahrnuty ELISA testy, poplatky ÚKZÚZ a licence.

Ze stejných let byla provedena poměrová analýza (rentabilita, aktivita) přičemž výsledky analýzy byly porovnány s dvěma největšími konkurenty a to s firmou EUROPLANT, s. r. o. a MEDIPO AGRAS H.B. s. r. o.

Z provedených výpočtů u ukazatelů rentability je patrné, že firma AGRA HB, s. r. o. je na tom od roku 2011 každým rokem hůře. Jelikož se firma zabývá převážně prodejem sadby brambor jsou tyto výkyvy pochopitelné. Úroda brambor závisí na celé řadě faktorů, které podnik nemůže ovlivnit (např. klimatické podmínky, klesající osázená plocha), proto je více vypovídající srovnání s konkurenty než srovnání v čase. Ve srovnání s konkurenty je na tom firma AGRA HB, s. r. o. relativně dobře. Společnost AGRA HB, s. r. o. dosahovala nejlepších hodnot v roce 2010, to samé se dá říct o firmě EUROPLANT s výjimkou rentability tržeb, kde nejlepšího výsledku (11,97%) dosáhla v roce 2009. Zatímco ukazatele společností AGRA HB a EUROPLANT mají od určitého roku klesající charakter všechny ukazatele firmy MEDIPO mají velké výkyvy - jeden rok stoupají a další klesají.

Jelikož se nejedná o výrobní podnik jsou nejvýznamnějšími ukazateli aktivity ukazatele doby obratu pohledávek a doby obratu závazků. Firma AGRA HB, s. r. o. jako jediná z porovnávaných firem platí své závazky dříve, než dostane zapláceno za své pohledávky. Největší rozdíl byl v roce 2010 kdy firma dostávala zapláceno za pohledávky za 17,72 dne a platila za své závazky za 43,52 dne.

Firma nepoužívá pro stanovení ceny kalkulaci, ale stanovuje cenu pomocí přírážky. Jako svůj přínos pro tuto bakalářskou práci jsem stanovil celkové náklady na jednu tunu konzumních a sadbových brambor. Jelikož firma nerozděluje náklady na konzumní a sadbové brambory musel jsem náklady rozdělit poměrem nákupu jednotlivých komodit. Kalkulované náklady na 1 tunu konzumních brambor jsou 2 436 Kč a průměrná prodejní cena byla 2 445 Kč z čehož plyne čistý zisk 9 Kč na 1 tunu. Kalkulované náklady na 1 tunu sadbových brambor jsou 7 715 Kč a průměrná prodejní cena byla 7 759 Kč z čehož plyne čistý zisk 44 Kč na 1 tunu. Výše zisku dle propočtených kalkulací je velice nízká a zkreslená. Aby kalkulace mohl podnik využívat bylo by třeba analyticky rozdělovat náklady na jednotlivé odrůdy sadeb. Dále by bylo zapotřebí náklady rozdělovat dle jednotlivých sezón tzn. od zasazení až po sklizeň. To by bylo možné uplatnit v případě, že by firma účtovala v hospodářském roce tzn. od dubna do března následujícího roku. V praxi toto použití není úplně možné, protože právě na jaře se prodává sadba sklizená na podzim loňského roku, ale zároveň firmě už vznikají náklady na sázení brambor u svých množitelů na další rok hospodářský rok. Tam by se tyto náklady překrývaly a nebylo by možné je úplně od sebe oddělit.

## **14. Summary and keywords**

Composition was focused on analysis of revenues. The analysis of revenues was made in AGRA HB, s. r. o. using financial analysis. There were used absolute (horizontal and vertical analysis of revenues and costs) and proportional indicators (indicator of profitability and activity). There was also determined the price using surcharge method and calculation.

AGRA HB, s. r. o. is located in Havlíčkův Brod and the objects clause is purchase of goods and it's another sale, intermediary activity, seed growing and farming. The financial analysis was made within 4 years, since 2009 – 2012. The results were compared with indicators of 2 others the biggest competitors.

### **Keywords**

Accounting, calculation, financial analysis, absolute and ratio indicator

## Bibliografie

- Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., . . . Vlach, P. (2011). *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG.
- Dluhošová, D. (2006). *Finanční řízení a rozhodování podniku*. Praha: Ekopress, s. r. o.
- Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press.
- Foret, M. (2003). *Marketing základy a principy*. Brno: Computer Press.
- Grünwald, R., & Holečková, J. (2009). *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, s. r. o.
- Holečková, J. (2008). *Finanční analýza firmy*. Praha: ASPI.
- iasplus.com. (5. 11 2013). <http://www.iasplus.com/en/standards>. Načteno z <http://www.iasplus.com>: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>
- Kislingarová, E. (2007). *Manažerské finance*. Praha: C. H. Beck.
- Knapková, A., & Pavelková, D. (2010). *Finanční analýza*. Praha: Grada.
- Kovanicová, D. (2005). *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. Praha: BOVAPOLYGON.
- Krupová, L. (2009). *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, a.s.
- Krutina, V. & Novotná, M. (2009). *Ekonomika podniku*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích Ekonomická fakulta
- Lanča, J., & Sedláček, J. (2005). *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita.
- Líbal, T. (2011). *Účetnictví - principy a techniky*. Praha: Institut certifikace účetních, a. s.
- Růčková, P. (2011). *Finanční analýza*. Praha: Grada.
- Ryneš, P. (2012). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Praha: Ekopress.
- Sb., V. č. (2002). *Prováděcí vyhláška k podvojménu účetnictví*.
- Sb., Z. č. (1991). *Zákon o účetnictví*.
- Sedláček, J. (2011). *Finanční analýza podniku*. Brno: Competer Press, a. s.
- Šrámková, A., Janoušková, M., & Vojáčková, H. (2009). *Mazinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Institut cerifikace účetních, a. s.
- Štohl, P. (2012). *Učebnice účetnictví 2012*. Znojmo: Pavel Štohl.

## Seznam tabulek:

Tabulka 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.....	15
Tabulka 2: Rozvahy společnosti.....	30
Tabulka 3: Výsledovky společnosti.....	31
Tabulka 4: Horizontální analýza výnosů.....	32
Tabulka 5: Vertikální analýza výnosů.....	33
Tabulka 6: Horizontální analýza nákladů.....	33
Tabulka 7: Vertikální analýza nákladů.....	34
Tabulka 8: Přehled osázených ploch brambor a jejich výnosů.....	35
Tabulka 9: Vybrané ukazatele rentability (v %). ....	36
Tabulka 10: Vybrané ukazatele aktivity.....	37
Tabulka 11: Objem prodeje brambor.....	38
Tabulka 12: Průměr prodejních cen za tunu.....	39
Tabulka 13: Prodejní marže v jednotlivých letech.....	40
Tabulka 14: Výsledovka účetní.....	41
Tabulka 15: Kalkulace nákladů na konzumní brambory.....	42
Tabulka 16: Kalkulace nákladů na sadbové brambory.....	42

## Seznam grafů:

Graf 1: Výsledky hospodaření.....	34
-----------------------------------	----

## Seznam obrázků:

Obrázek 1: Typový kalkulační vzorec.....	16
------------------------------------------	----

## **Seznam příloh:**

Daňové a nedaňové výnosy

Výkaz zisku a ztráty v druhovém a účelovém členění

Ilustrace formátů výsledovky podle IFRS/IAS

Příloha č. 1: Daňové a nedaňové výnosy

601 – Tržby za vlastní výroby	D	Tržby za vlastní výrobky od tuzemských a zahraničních odběratelů
602 – Tržby z prodeje služeb	D	Tržby za služby, nájemné za podnikové byty a ubytovny, příspěvky a příplatky na stravování žáků, tržby z rekreačních zařízení
	N	Honoráře autorů za příspěvky do televize, rozhlasu a časopisů z tuzemska zdaněné u zdroje srážkou, licenční poplatky podle § 19 odst. 1 písm. zj)
604 – Tržby za zboží	D	Tržby za zboží od tuzemských a zahraničních odběratelů
611 – změna stavu nedokončené výroby	D	Změna stavu, přebytky nedokončené výroby, technologické a technické úbytky podle § 25 odst. 2
612 – Změna stavu polotovarů	D	Změna stavu, přebytky polotovarů, technologické a technické úbytky podle § 25 odst. 2
613 – Změna stavu výrobků	D	Změna stavu, přebytky výrobků, technologické a technické úbytky podle § 25 odst. 2, předání do vlastních prodejen
614 – Změna stavu zvířat	D	Změna stavu, přebytky a nezaviněné úhyny zvířat podle § 25 odst. 2
621 – Aktivace materiálu a zboží	D	Hodnota vyrobeného materiálu předaného na sklad a zboží předaného do vlastních podnikových prodejen apod.
622 – Aktivace vnitropodnikových služeb	D	Aktivace vnitropodnikové přepravy a jiných služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	D	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku vyrobeného ve vlastní režii
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	D	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku vyrobeného ve vlastní režii
641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	D	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642 – Tržby z prodeje materiálu	D	Výnosy z prodeje materiálových zásob
644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	D	Zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů
	N	Nezaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů
646 – Výnosy z odepsaných pohledávek	D	Inkasa pohledávek, které byly v minulosti odepsány do daňových nákladů, tržby za postoupené pohledávky
	N	Inkasa pohledávek, které byly v minulosti odepsány do nedaňových nákladů

647 – Odpis záporného goodwillu a zúčtování oprávk k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	D	Odpis goodwillu nebo oprávk k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku při úplatném nabytí podniku
	N	Odpis goodwillu nebo oprávk k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku při vkladu podniku nebo přeměně společností nebo družstva
648 – Ostatní provozní výnosy	D	Náhrady soudních poplatků, mank a škod a inventarizační přebytky majetku, dotace k provozním nákladům
661 – Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	D	Tržby z prodeje dlouhodobých a krátkodobých cenných papírů
662 – Úroky	D	Přijaté úroky
	N	Úroky od daně osvobozené
663 – Kurzové zisky	D	Kurzové zisky vznikající v průběhu účetního období a při uzavírání účetních knih
664 – Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	D	Změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) cenných papírů k obchodování, podílového listu a cenného papíru představujícího účast na základním kapitálu investičního fondu
665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	D	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
	N	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku od daně osvobozené podle § 19
666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku	D	Výnosy z krátkodobého finančního majetku
	N	Výnosy z krátkodobého finančního majetku od daně osvobozené podle § 19
667 – Výnosy z derivátových operací	D	Výnosy při přecenění derivátových operací na reálnou hodnotu
668 – Ostatní finanční výnosy	D	Ostatní finanční výnosy, náhrady mank a škod a přebytky na finančním majetku, dotace k finančním nákladům
681 – Výnosy ze změny metody	D	Zpravidla se bude jednat o změny ve způsobu oceňování např. zásoby vytvořených vlastní činností apod. Změna metody v odpisování DNM a DHM
	N	
688 – Ostatní mimořádné výnosy	D	Nárok na náhradu za škody, oprava výnosů minulých účetních období významného charakteru
	N	Oprava výnosů minulých účetních období významného charakteru, daňově se uplatní v dodatečném přiznání k dani z příjmů
697 – Převod provozních výnosů		Převod z provozních výnosů do finančních nebo mimořádných výnosů v zájmu objektivního vykázání dílčích výsledků hospodaření. Posouzení z hlediska



		daně z příjmů se provádí individuálně podle typu nákladů, které jsou převáděny.
698 – Převod finančních výnosů		Převod z finančních výnosů do provozních nebo mimořádných výnosů v zájmu objektivního vykázání dílčích výsledků hospodaření. Posouzení z hlediska daně z příjmů se provádí individuálně podle typu nákladů, které jsou převáděny.

Zdroj: Líbal 2011

Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty v druhovém a účelovém členění

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ÚČELOVĚ**  
**v plném rozsahu**  
**ke dni**  
 ( v celých tisících Kč )

Rok	Měsíc	IČ

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	1		
A.	Náklady prodeje	2		
*	Hrubý zisk nebo ztráta I. - A.	3		
B.	Odbytové náklady	4		
C.	Správní režie	5		
II.	Jiné provozní výnosy	6		
D.	Jiné provozní náklady	7		
*	Provozní výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů (řím I. až písm. D)	8		
III.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	9		
E.	Prodané cenné papíry a podíly	10		
IV.	Výnosy z dlouhodobého finanč Součet IV.1. až IV.3.	11		
IV.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	12		
2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	13		
3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	14		
V.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	15		
F.	Náklady z finančního majetku	16		
VI.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	17		
G.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	18		
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	19		
VII.	Výnosové úroky	20		
I.	Nákladové úroky	21		
VIII.	Ostatní finanční výnosy	22		
J.	Ostatní finanční náklady	23		
IX.	Převod finančních výnosů	24		
K.	Převod finančních nákladů	25		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů (řím II. až písm. K)	26		
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost Součet L.1. až L.2.	27		
L. 1	- splatná	28		
2	- odložená	29		
**	Výsledek hospodaření za běžn Rozdíl výnosů (řím. čís.) a nákl. (písm) z před. položek	30		
X.	Mimořádné výnosy	31		
M.	Mimořádné náklady	32		
N.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet N.1. až N.2.	33		
N. 1	- splatná	34		
2	- odložená	35		
*	Mimořádný výsledek hospodaře X. - M. - N.	36		
O.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	37		
***	Výsledek hospodaření za účetr HV za běžnou činnost + mimořádný HV - O.	38		
****	Výsledek hospodaření před zdat provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + X. - M.	39		
Sestaveno dne:		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
Právní forma účetní jednotky		Předmět podnikání výroba doplňků stravy	Pozn.:	

**Výsledovka za období  
v plném rozsahu  
ke dni  
( v celých tisících Kč )**

Rok	Měsíc	IČ

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			vybraném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		
+	Obchodní marže L - A.	3		
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4		
II.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5		
2	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8		
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	9		
2	Služby	10		
+	Přidaná hodnota I - A. + II. - B.	11		
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12		
C. 1	Mzdové náklady	13		
2	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14		
3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
4	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů přístích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římská I. Až písmeno I.	30		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. Až písmeno P.	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost Součet Q.1. až Q.2.	49		
Q. 1	-splatná	50		
2	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1	-splatná	56		
2	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výs	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61		

Příloha č. 3 Ilustrace formátů výsledovky podle IFRS/IAS

Výsledovka s klasifikací nákladů podle účelu	Výsledovka s klasifikací nákladů podle druhů
Tržby Náklady prodaných výrobků/zboží/sluzeb <i>Hrubý zisk</i> Ostatní výnosy Odbytové náklady Správní náklady Ostatní náklady	Tržby Ostatní výnosy Změna stavu zásob vlastní činnosti Spotřeba surovin a materiálu Osobní náklady Odpisy a amortizace Snížení hodnoty aktiv Ostatní náklady
<i>Zisk/ztráta z provozní činnosti</i>	<i>Zisk/ztráta z provozní činnosti</i>
Finanční náklady Podíly na ziscích přidružených podniků	Finanční náklady Podíly na ziscích přidružených podniků
<i>Zisk/ztráta před zdaněním</i> Daň ze zisku	<i>Zisk/ztráta před zdaněním</i> Daň ze zisku
<b>Čistý zisk/ztráta za období</b> připadající: akcionářům mateřského podniku menšinovým akcionářům	<b>Čistý zisk/ztráta za období</b> připadající: akcionářům mateřského podniku menšinovým akcionářům
<i>Základní zisk na akcii</i> <i>Zředěný zisk na akcii</i>	<i>Základní zisk na akcii</i> <i>Zředěný zisk na akcii</i>

Zdroj: Kovanicová 2005