



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 účetních a daňových nákladů a výnosů ve vybrané akciové společnosti

Vypracoval: Eliška Váňová  
Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška VÁŇOVÁ**  
Osobní číslo: **E11171**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Analýza účetních a daňových nákladů a výnosů ve vybrané akciové společnosti**  
Zadávající 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:

Provést analýzu opodstatněnosti nákladů v akciové společnosti zaměřené na výrobu tištěných produktů, navrhnout možná opatření na úsporu nákladů, zjistit jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů.

#### Rámcová osnova:

1. Charakteristika nákladů a výnosů
2. Klasifikace nákladů a výnosů
3. Zásady pro účtování nákladů a výnosů
4. Evidence nákladů a výnosů v účetnictví akciové společnosti
5. Vymezení daňově uznatelných nákladů a výnosů
6. Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový
7. Analýza opodstatněnosti nákladů v konkrétním daňovém subjektu
8. Návrh opatření na úsporu nákladů a jejich vliv na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. DUŠEK, J. Daně z příjmů 2013. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-4641-8.
2. CHALUPA, R. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-726-3.
3. KŘEMEN, B. 100 legálních daňových triků 2013. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-260-2627-3.
4. MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2013. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-4643-2.
5. RUBÁKOVÁ, Věra. Praktické účetní případy 2013. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-4635-7.
6. RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2013. Olomouc: Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-793-5.
7. SKÁLOVÁ, Jana. Podvojně účetnictví 2013. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. ISBN 978-80-247-4633-3.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Hlaváčková  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2014

12   
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

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

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Analýza účetních a daňových nákladů a výnosů zpracovala samostatně, pouze s využitím zdrojů uvedených v seznamu literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona 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 Českých Budějovicích 21. dubna 2014

Eliška Váňová

Děkuji paní Ing. Haně Hlaváčkové za odborné vedení, poskytování rad a připomínky, které mi poskytla při zpracování této bakalářské práce. Dále děkuji paní Mirce Endrštové za čas, který mi věnovala a za poskytnutí podkladů pro zpracování praktické části bakalářské práce.

1. Úvod.....	3
2. Literární rešerše .....	4
2.1 Charakteristika nákladů a výnosů.....	4
2.1.1 Charakteristika nákladů .....	4
2.1.2 Charakteristika výnosů .....	5
2.2 Klasifikace nákladů a výnosů.....	8
2.2.1 Klasifikace nákladů .....	8
2.2.2 Klasifikace výnosů .....	12
2.3 Zásady pro účtování nákladů a výnosů.....	16
2.3.1 Časové rozlišení .....	18
2.4 Syntetická a analytická evidence nákladů a výnosů .....	24
2.5 Vymezení daňově uznatelných nákladů a výnosů.....	25
2.6 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ .....	27
3. Metodika a cíl práce.....	30
4. Praktická část.....	31
4.1 Charakteristika podniku .....	31
4.1.1 Obecné údaje .....	31
4.1.2 O společnosti .....	31
4.2 Evidence nákladů a výnosů ve vybrané společnosti.....	32
4.3 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ .....	34
4.4 Analýza opodstatněnosti nákladů .....	37
4.4.1 Analýza celkových nákladů.....	37
4.4.2 Analýza vybraných nákladů .....	38
4.5 Návrhy na opatření na úsporu nákladů .....	45
4.5.1 Vliv úspor nákladů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů ..	48
.....	48

5. Závěr .....	49
6. Summary .....	51
7. Bibliografie .....	52
Seznam tabulek .....	54
Seznam schémat .....	54
Seznam grafů.....	55
Seznam příloh.....	55

# 1. Úvod

V zákoně o účetnictví je uvedeno, že účetní jednotky účtují o stavu pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Každý podnik sleduje své náklady a výnosy, a to především kvůli výsledku hospodaření. Cílem většiny podniků je maximalizace zisku, kterého podnik dosáhne v případě, že výnosy převyšují náklady. Pokud podnik dosáhl příliš nízkého zisku nebo dokonce ztráty, důvodem mohou být příliš vysoké náklady nebo nízké výnosy. Aby podnik mohl určit konkrétní příčinu svého výsledku hospodaření, je třeba provést analýzu opodstatněnosti nákladů a výnosů podniku. Dalším krokem pak mohou být opatření pro snížení nákladů či zvýšení výnosů. A na tento problém je zaměřena tato bakalářská práce, jejímž cílem je analýza opodstatněnosti nákladů a stanovení návrhu na úsporu nákladů v konkrétní akciové společnosti.

První část této práce je zaměřená na charakteristiku nákladů a výnosů, tedy co to vlastně náklady a výnosy jsou, a jejich klasifikaci. V další části jsou uvedeny zásady pro účtování nákladů a výnosů dle platných právních předpisů a charakterizována analytická a syntetická evidence nákladů a výnosů. Následně jsou vymezeny daňové a nedaňové náklady a výnosy a způsob, jakým probíhá úprava účetního hospodářského výsledku na daňový základ.

Praktická část práce je zaměřena na analýzu nákladů a výnosů společnosti PBTisk a.s., která bude charakterizována v úvodu. Následovat bude evidence nákladů a výnosů společnosti. Na základě evidence nákladů a výnosů bude vypočítán výsledek hospodaření, který bude dále upraven na základ daně z příjmů. Další částí je analýza opodstatněnosti nákladů a výnosů společnosti. Analyzovány budou tynáklady společnosti, které představovaly významnou část na celkových nákladech za rok 2013. V poslední části budou navržena opatření pro úsporu vybraných nákladů společnosti a vypočítán vliv těchto úspor na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů.

Pro teoretickou část byly použity zdroje uvedené v seznamu zdrojů a pro praktickou část posloužily interní zdroje poskytnuté firmou PBTisk a.s.



## 2. Literární rešerše

### 2.1 Charakteristika nákladů a výnosů

#### 2.1.1 Charakteristika nákladů

Ačkoliv většina lidí ví, co zhruba náklady znamenají, někteří si ani neuvědomují, že s pojmem náklady se setkávají každý den. Všichni chodí nakupovat, ať už se jedná o to nejnütnější jako je jídlo, oblečení, knihy, elektronika nebo platínezbytné bydlení. Každá položka má svou cenu, která měří obět, která se musí zaplatit.

Náklady tedy představují peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů, tedy práce, půdy a kapitálu. Tím se zásadně liší od výdajů, které vyjadřují úbytek peněžních prostředků (hotovost v pokladnách a peníze na účtech v bankách) bez ohledu na účel jejich použití, a to je nutné odlišovat.

Například pokud účetní jednotka koupí nový stroj, je to výdaj, nikoliv náklad, tím je až následný odpis stroje. Mzdy zaměstnanců jsou nákladem v době, kdy o nich účtujeme, ovšem výdajem jsou v době jejich zaplacení. Předem placené nájemné je výdajem v okamžiku jeho zaplacení, nákladem pak v období, kterého se týká. S tím souvisí účtování nákladů, které musí být zachyceno ve věcné a časové souvislosti, což se provádí za pomoci účtů časového rozlišení. Časové rozlišení bude ještě řešeno v následujících kapitolách.

Pojetí nákladů je dvojí, a to:

- ekonomické pojetí a
- pojetí ve finančním účetnictví.

Finanční účetnictví chápe náklady podniku jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.

Naopak ekonomické pojetí nákladů nám říká, že náklady charakterizuje to, co bylo skutečně obětováno. Charakterizuje tedy nejen to, co bylo v penězích zaplacené, ale vše, co bylo obětováno. Účetní počítají pouze se skutečnou částkou peněz vynaloženou (utracenou) za výrobní faktory použité na výrobu daného množství určitého výrobku. Když výrobce na to použije svůj kapitál,

účetní nezahrne úrokové náklady, protože nebyly zaplacený. Ekonom naproti tomu bere v úvahu oběť učiněnou výrobcem tím, že použil vlastní kapitál, a do ekonomických nákladů zahrne úroky ve výši rovnající se částce úroků, kterou by výrobce obdržel v případě, že by svůj kapitál půjčil. (Synek, Kislingerová, & kol., 2010)

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období, a to:

- jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv; toto snížení se týká jak peněžních, tak nepeněžních aktiv,
- jednak ve formě vzniku závazků (zvýšení dluhů).

Oba případy snižují zisk běžného roku, resp. zvyšují ztrátu běžného roku, pokud náklady převyšují výnosy. Uvedené vymezení vysvětluje, čím je náklad vyvolán (jak vzniká), ale nelze je chápat opačně – totiž tak, že každé snížení aktiv či vznik závazku je nákladem. Například snížení pohledávky za odběratelem v důsledku přijaté peněžní úhrady se projeví jako změna mezi dvěma položkami aktiv, vznik dluhu v důsledku přijatého úvěru znamená zvýšení peněžních prostředků, a tak bychom mohli pokračovat dále. (Kovanicová, 2009)

## 2.1.2 Charakteristika výnosů

Výnosy nejsou v české právní úpravě nijak všeobecně definovány, proto je možné použít pro charakteristiku různé literatury, včetně Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Jednou z definic je, že výnos je peněžních vyjádření výkonu. Stejně jako u nákladů, je i tady nutné odlišit výnos a příjem. Příjem znamená přírůstek peněžních prostředků (peníze v pokladnách nebo na bankovních účtech) bez ohledu na účel jejich přijetí. Například pokud odběratel zaplatí podniku za konkrétní službu či výrobek, který podnik dodá až příští rok, znamená to pro podnik příjem, nikoliv výnos, ten bude účtován až v období, kdy bude služba provedena či výrobek dodán. Stejně tak pokud firma pronajímá nějaký objekt a pronajímatel zaplatí nájemné později (například za první rok zaplatí až v druhém roce) je to pro firmu výnos

v období, se kterým věcně a časově souvisí a příjem až v době, kdy obdrží peníze na účet nebo případně do pokladny.

Výnosy plynou zejména:

- z prodeje zboží a výrobků,
- z prodeje služeb,
- z využívání podnikových aktiv jinými osobami:
  - úroky – využití peněžních prostředků jinými osobami,
  - licenční poplatky – využívání dlouhodobého nehmotného majetku jinými osobami,
  - dividendy, resp. podíly na zisku z finančního majetku,
  - nájemné – využívání dlouhodobého hmotného majetku jinými osobami,
- zvláštní druhy výnosů účtované ve třídě 6 – Výnosy:
  - rozdíl plynoucí z ocenění k rozvahovému dni reálnou hodnotou u vybraných aktiv,
  - kurzové rozdíl,
  - aktivace majetku,
  - odpisy zaniklých závazků. (Ryneš, 2013)

Na rozdíl od českých účetních předpisů, v nichž je okamžik vykazování výnosů zmíněn v podstatě při okamžiku uskutečnění účetního případu, se v IFRS, neboli v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, věnují oblasti výnosů dva standardy: IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IAS 18 *Výnosy*. (Vašek, Šrámková, Strouhal, & Cardová, 2012)

Definice výnosů podle Mezinárodních účetních standardů říká, že výnosy jsou hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, a to odlišnému od zvýšení v souvislosti s příspěvkem vlastníků. (Jílek & Svobodová, 2012)

Pro určení kritérií, která obecně platí pro uznání výnosů podle IAS 18, je nutné definovat pojem reálná hodnota. Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být směněno aktivum, nebo vyrovnán závazek, mezi informovanými partnery, kteří

by byli ochotni uskutečnit transakci za obvyklých podmínek (Šrámková, Janoušková, & Vojáčková, 2009)

Ted' už lze definovat již zmíněná obecná kritéria pro uznání výnosu a ten může být uznán pouze v případě, kdy:

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku,
- již vzniklé náklady, které ve spojení s transakcí vzniknou, mohou být se spolehlivostí oceněny a
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období, a to:

- jednak ve formě zvýšení (přírůstku) peněžních prostředků, případně i nepeněžních aktiv,
- jednak (spíše ojediněle) ve formě specifických případů snížení či zániku závazku (např. prominutí jeho úhrady).

Oba případy zvyšují zisk běžného roku, čímž zvyšují vlastní kapitál. Pokud náklady převýší výnosy, pak oba případy snižují ztrátu běžného roku, čímž přispívají k menší erosi vlastního kapitálu. I pro výnosy platí obdobná poznámka uvedená u nákladů. Vymezení výnosů vysvětluje, s čím je vznik výnosu spojen, čím je vyvolán, ale neplatí opak. Tedy: ne každé zvýšení aktiv (natož pak snížení závazku) je výnosem. Taková operace není výnosem tehdy, jestliže zvýšení aktiva je zároveň spojeno se snížením jiného aktiva nebo se zvýšením některého pasiva. (Kovanicová, 2009) Například příjem peněz za prodej některého z aktiv (stroj), nebo nákup nového stroje na fakturu.

Hlavními výnosy výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, u obchodního podniku je tzv. obchodní rozpětí, tj. rozdíl mezi prodejní a kupní cenou, u bankovního podniku rozdíl mezi úroky, které banka získá za poskytnuté úvěry, a úroky, které zaplatí za vklady. Tržby jsou peněžní částkou, kterou podnik získal prodeje výrobků, zboží a služeb v daném účetním období (měsíci, roku). Jsou rozhodující složkou výnosů a hlavním finančním zdrojem podniku, který slouží k úhradě jeho nákladů a daní, výplatě dividend a jeho rozšířené reprodukci. (Synek & kolektiv, 2011)

## 2.2 Klasifikace nákladů a výnosů

### 2.2.1 Klasifikace nákladů

Tato kapitola se věnuje třídění nákladů a posléze i výnosů. Náklady se mohou členit z různých hledisek, a to:

- podle účelu,
- podle druhu,
- členění pro zjištění výsledku hospodaření,
- podle závislosti na změnách objemu výroby,
- náklady podle podnikových funkcí,
- členěné nákladů podle spotřebovaných vstupů a
- další kategorie nákladů.

#### 2.2.1.1 Účelové členění nákladů

Jak už napovídá název, náklady se člení podle toho, na jaký účel byly vynaloženy.

Toto členění je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- náklady se člení podle místa vzniku a odpovědnosti, tj. podle vnitropodnikových útvarů (středisek),
- náklady se třídí podle výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů

Střediska jsou místně vymezené části podniku (např. slévárna, mechanická dílna, expedice, tiskařská dílna atd.), které evidují náklady, za něž jsou zodpovědná (nákladová střediska), nebo i výnosy, resp. i zisk (hospodářská střediska). Pokud není podnik členěn na střediska (obvykle malé podniky), používá se pouze třídění nákladů podle výkonů. (Synek, Kislíngrová, & kol., 2010)

Třídění podle místa vzniku a odpovědnosti odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je za jejich vznik zodpovědný, nazývá se odpovědnostním účetnictvím. Je to v podstatě sledování nákladů podle vnitropodnikových středisek. Podle velikosti podniku a složitosti výroby se náklady člení v několika úrovních. V prvé z nich se člení na náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti. Náklady výrobní činnosti se dále člení na náklady hlavní, pomocné, vedlejší a

přidružené výroby. Náklady nevýrobní činnosti můžeme rozdělit na náklady na odbyt, správu, zásobování atd. Ve výrobě se náklady obvykle člení na technologické náklady (ty jsou řízeny technicko-hospodářskými normami) a náklady na obsluhu a řízení (jejich položky jsou řízeny limity a normativy).

Náklady, které mohou být přímo připočítány určitému nákladovému středisku, jsou označovány jako jednicové náklady střediska. Naopak náklady, které nemohou být připočítány přímo, ale pouze pomocí určitého vzorce, se označují jako režijní náklady střediska. Obvykle se v podniku rozlišují režijní náklady materiálové, výrobní, správní a odbytové. (Synek, Kislingerová, & kol., 2010)

Třídění podle výkonů (neboli kalkulační třídění nákladů) říká, na co byly náklady vynaloženy. Toto třídění umožňuje zjišťování nákladů podle jednotlivých výrobků (resp. služeb), tj. podle tzv. nositelů nákladů. Umožňuje zjistit výnosnost výrobků a tím usměrňovat i strukturu výrobního programu.

Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici (přesně vymezený výkon) se rozlišují dvě hlavní skupiny nákladů – přímé a nepřímé. Přímé náklady mohou být přímo přiřazeny jednotlivým druhům výkonů, kdežto nepřímé náklady jsou společně vynakládány na více výkonů. Tak například za přímý náklad může být označena v tiskárnách mzda pracovníka, který obsluhuje tiskařský stroj. Nepřímým nákladem by mohla být mzda hlavní účetní v podniku.

Přehled jednotlivých položek nákladů na kalkulační jednici udává všeobecný kalkulační vzorec, který sice nemá závaznou formu, ale většina podniku ji používá.

### **Schéma 1 Všeobecný kalkulační vzorec**

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
<hr/> <hr/>
Vlastní náklady výroby
Správní režie
<hr/> <hr/>
Vlastní náklady výkonu
Odbytová režie
<hr/> <hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk
<hr/> <hr/>
Prodejní cena bez DPH

Zdroj: Vlastní tvorba

### 2.2.1.2 Druhové členění nákladů

Třídění podle druhů nákladů vychází z výrobních faktorů, tedy z práce (osobní náklady), dlouhodobého hmotného majetku (odpisy) a materiálu (spotřeba materiálu a energie aj.).

Za základní nákladové druhy se přitom považují:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku a
- finanční náklady (například nákladové úroky).

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti, a to:

- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní; předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku,
- jsou to náklady externí; vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů,
- z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché.

Podrobnější druhové členění je uvedeno například ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) nebo v účtové osnově podniku na provozní, finanční a mimořádné.

### 2.2.1.3 Členění nákladů pro zjištění výsledku hospodaření

K tomu, aby podnik zjistil svůj výsledek hospodaření v předepsané struktuře, se náklady rozdělujína:

- provozní náklady zahrnující běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakujícími hlavními (základními) podnikatelskými činnostmi (účtová skupina 50. – 55),
- finanční náklady představující operace charakteru finančních transakcí jako jsou například úrokové a kursové operace, výnosy z cenných papírů aj. (účtová skupina 56.) a

- mimořádné náklady zachycující operace, které jsou vzhledem k běžné činnosti podniku neobvyklé, nahodilé či mimořádné, jako například škody na majetku vzniklé z příčin zcela mimořádných (záplavy, zemětřesení); náklady vyplývající ze změny metody (např. změna oceňování majetku), opravy nákladů minulých období, jde-li o významné částky apod. (účtová skupina 58.)

#### **2.2.1.4 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby**

Je logické, že pokud změní podnik množství vyráběných produktů nebo zvýší počet poskytovaných služeb, změní se i jeho náklady. Podle této závislosti členíme náklady na variabilní, neboli proměnné, a fixní, neboli stálé.

Z názvů je zřejmé, že variabilní náklady se mění se změnami objemu výroby, např. jednicové mzdy, jednicový materiál, a to buď proporcionálně (rostou stejně rychle), nadproporcionálně (rostou rychleji), nebo podproporcionálně (rostou pomaleji). (Synek, Kislíngrová, & kol., 2010) Naopak fixní náklady zůstávají stále stejné bez ohledu na to, zda podnik svůj objem výroby zvýší či nikoli a vznikají, i když se nic nevyrábí (např. odpisy, při celozávodní dovolené nebo při stávce). Mezi variabilní náklady se řadí jednicové náklady (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a výrobní režie) a část nákladů režijních. Do fixních nákladů patří velká část režii, např. odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček, leasingové poplatky atd.

Z krátkodobého hlediska může podnik měnit pouze některé činitele, například množství spotřebovaných surovin nebo množství práce. Z dlouhodobého hlediska už ale měnit může všechny činitele – vybudovat nové výrobní haly nebo změnit technologie.

#### **2.2.1.5 Náklady podle podnikových funkcí**

Obvykle se rozlišují náklady podle těchto hlavních podnikových funkcí:

- náklady na pořízení (nákup surovin, materiálu),
- náklady na skladování (mzda skladníka, elektřina ve skladu, příp. pronájem skladu),



- náklady na výrobu (mzdy dělníků, spotřebovaná energie při výrobě, spotřeba materiálu),
- náklady na správu (mzdy technickohospodářských pracovníků) a
- náklady na odbyt (reklama, náklady na balení).

#### **2.2.1.6 Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů**

Toto členění nákladů bylo již zmíněno. Spotřebované vstupy mohou pocházet z okolí podniku – tyto náklady nazýváme prvotní nebo též externí náklady. Druhou skupinou jsou náklady druhotné, též interní, vznikající spotřebou vnitropodnikových výkonů. Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů, například středisko údržba provede opravu pro jiné hospodářské středisko. Toto členění je důležité pro zúčtování nákladů mezi středisky. (Synek, Kislíngerová, & kol., 2010)

#### **2.2.1.7 Další kategorie nákladů**

Do této kategorie spadají například náklady, které vznikají v souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů, ty můžeme kvantifikovat na oportunitní náklady. Toto členění je založeno na všeobecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Tyto náklady se nazývají také jako náklady obětované příležitosti nebo náklady ušlých příležitostí. Koncepce oportunitních nákladů se používá v manažerském účetnictví. (Synek, Kislíngerová, & kol., 2010)

Dále mohou být náklady rozlišovány na plánované, normované, skutečné, technologické nebo náklady na obsluhu a řízení.

### **2.2.2 Klasifikace výnosů**

Výnosy se člení podobně jako náklady – pro zjištění výsledku hospodaření, druhové členění a navíc ještě podle Mezinárodních účetních standardů.

IAS 18 *Výnosy* rozděluje výnosy do tří hlavních skupin:

- prodej zboží,

- poskytování služeb a
- licence, úroky a dividendy (tj. výnosy spojené s užitím aktiv jednotky jinými jednotkami).

Jednotlivé skupiny jsou dále přiblíženy a bude vycházeno opět z Mezinárodních standardů.

### **2.2.2.1 Výnosy z prodeje zboží**

Tyto výnosy se zaúčtují, jsou-li splněny následující podmínky, a sice:

- jednotka převedla na kupujícího významná rizika a užitky z vlastnictví zboží,
- jednotka si nezachová pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictví prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad zbožím,
- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že jednotka má ekonomické užitky spojené s transakcí a
- vzniklé náklady nebo náklady, které u transakce teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny. (Jílek & Svobodová, 2012)

Prodej výrobků a služeb je podle IAS 18 upřesněn základním pravidlem pro vykazování výnosů, a to zejména požadavkem, že vykázání výnosu musí předcházet převodu rizik a užitků z prodávajícího na kupujícího. Pokud například zákazník může ve stanovené lhůtě zboží bez udání důvod vrátit a požadovat refundaci, není možné vykázat výnos až do okamžiku, kdy lhůta pro vrácení zboží vypršela, protože podnik na zákazníka nepřevedl rizika, ale pouze užitky. (Vašek, Šrámková, Strouhal, & Cardová, 2012)

### **2.2.2.2 Výnosy z poskytování služeb**

Pokud může být spolehlivě odhadnout výsledek transakce, tedy poskytnutí služby, účtuje se výnos spojený s transakcí s odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni. A tento výsledek může být spolehlivě odhadnut, pokud jsou splněny následující podmínky:

- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,

- je pravděpodobné, že jednotka má ekonomické užitky spojené s transakcí,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny. (Jílek & Svobodová, 2012)

V předchozím odstavci je uvedeno, že výnos spojený s transakcí se účtuje podle stupně dokončení celé transakce. Tento stupeň může být stanoven řadou metod, přičemž jednotka má použít takovou metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. Mezi metody zjištění stupně dokončení patří například přehled a analýzy vykonaného díla nebo služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty.

### **2.2.2.3 Úroky, licenční poplatky a dividendy**

Tyto výnosy se zaúčtují takto:

- úroky za použití efektivní úrokové míry (IAS 39),
- licenční poplatky na aktuálním základě podle podstaty příslušné smlouvy,
- dividendy se zaúčtují v okamžiku, jakmile vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

Přitom musí být pravděpodobné, že jednotka má ekonomické užitky spojené s transakcí a částka výnosu je spolehlivě oceněna. (Jílek & Svobodová, 2012)

### **2.2.2.4 Členění pro zjištění výsledku hospodaření**

Stejně jako náklady se výnosy podle toho členění dělí do tří skupin, a to na provozní, finanční a mimořádné výnosy.

- Provozní výnosy zahrnují běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakujícími hlavními (základními) podnikatelskými činnostmi (účtová skupina 60. – 64.),
- výnosy finanční představují operace charakteru finanční transakcí, jako jsou například výnosy z cenných papírů, kursově a úrokové operace (účtová skupina 66.) a

- mimořádné výnosy zachycují operace, které jsou vzhledem k běžné činnosti podniku neobvyklé, nahodilé či mimořádné, jako např. výnosy vyplývající ze změny metody, opravy výnosů minulých období, jde-li o významnou částku (účtová skupina 68.) aj.

Členění nákladů a výnosů podle činností

**Schéma 2 Členění nákladů a výnosů dle činností**

Činnost	VÝSLEDKOVÉ ÚČTY	
	NÁKLADY	VÝNOSY
Provozní	50 Spotřebované nákupy	60 Tržby za vlastní výkony a zboží
	51 Služby	61 Změny stavu zásob vlastní
	52 Osobní náklady	62 Aktivace
	53 Daně a poplatky	64 Jiné provozní výnosy
	54 Jiné provozní náklady	
	55 Odpisy, rezervy, komplexní NPO a opravné položky v provozní oblasti	
Finanční	56 Finanční náklady	66 Finanční výnosy
	57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů	
Mimořádná	58 Mimořádné náklady	68 Mimořádné výnosy
	59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	

Zdroj: (Kovanicová, 2009)

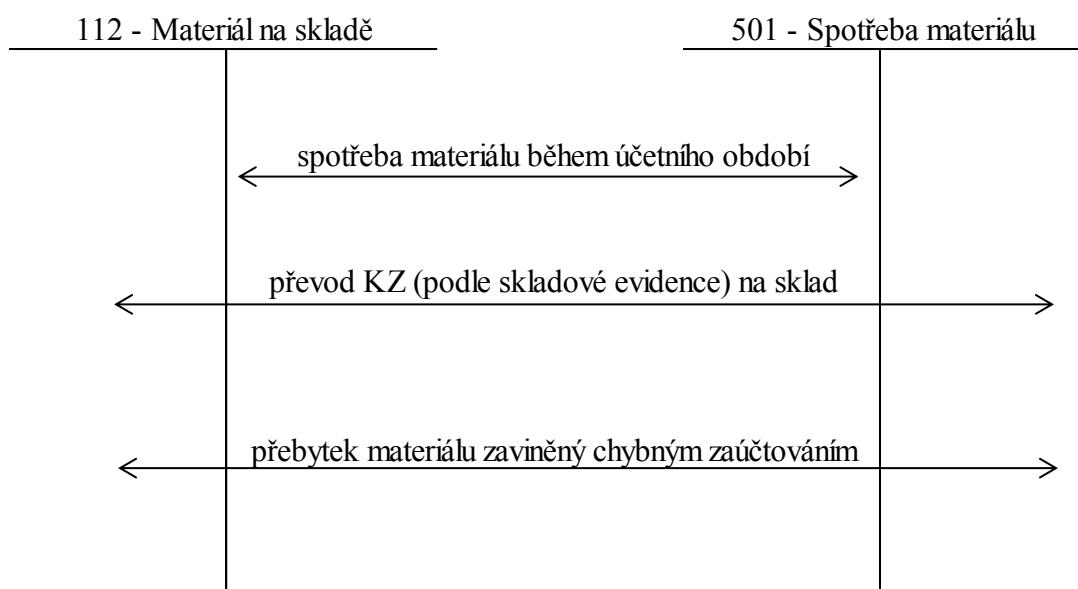
## 2.3 Zásady pro účtování nákladů a výnosů

Náklady a výnosy jako takové nemají na počátku účetního období žádný počáteční stav. Je to z toho důvodu, že z konečných stavů nákladových a výnosových účtů v předcházejícím účetním období byl zjištěn výsledek hospodaření, a tak se náklady a výnosy sledují v novém účetním období od nuly.

O nákladech se účtuje v páté účtové třídě na straně Má dáti a o výnosech v šesté účtové třídě na straně Dal. Toto je jedno ze základních pravidel pro účtování. Další pravidla účtování nákladů a výnosů budou uvedeny v této kapitole v souladu s ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Jak již bylo zmíněno, o nákladech se účtuje na straně Má dáti a o výnosech na straně Dal v příslušné účtové třídě. Existují ale i výjimky, kdy se náklady mohou účtovat na straně Dal. Například eviduje-li účetní jednotka zásoby způsobem B, pak na konci roku musí, mimo jiné, zaúčtovat konečný zůstatek zásob na skladě dle provedené inventury. V případě evidence zásob materiálu bude účtovat účetní jednotka náklady tímto způsobem:

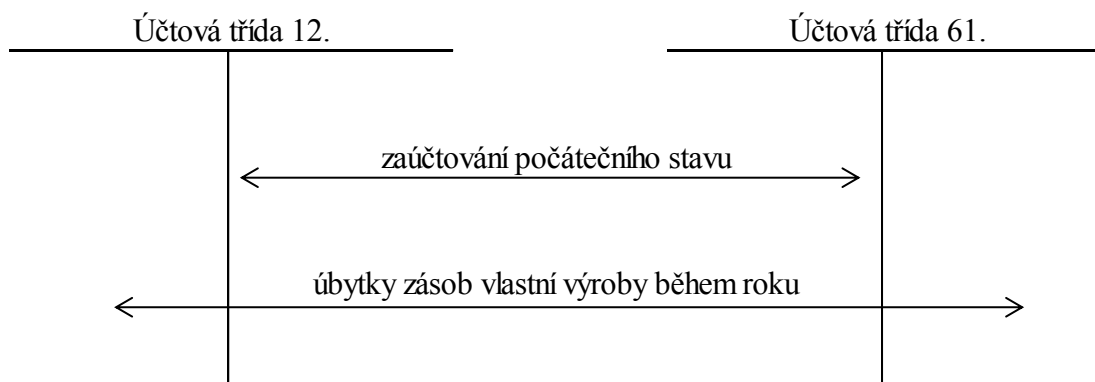
**Schéma 3 Účtování nákladů**



Zdroj: (Štohl, Učebnice účetnictví 2013 I. díl, 2013)

U výnosů taktéž existují případy, kdy semohou účtovat na stranu Má dáti, a to tehdy, když dochází k úbytkům zásob vlastní výroby nebo, stejně jako u nákladů, pokud účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem B. Pak na konci roku zaúčtuje počáteční zůstatek zásob vlastní výroby na vrub účtů 61. účtové skupiny.

#### Schéma 4 Účtování výnosů



Zdroj: (Štohl, Učebnice účetnictví 2013 I. díl, 2013)

Protože účetním obdobím pro vykázání výsledku je hospodaření, ale i pro všechny další činnosti v rámci účetnictví, kalendářní rok, popř. hospodářský rok (dvanáct po sobě bezprostředně jdoucích měsíců) účtují se na jednotlivé účty nákladů a výnosů účetní případy narůstajícím způsobem od počátku do konce účetního období (při vzniku účetní jednotky od jejího vzniku do konce účetního období).

Všeobecné zásady pro účtování nákladů a výnosů jsou v podstatě čtyři:

- je zakázáno vzájemné kompenzování (§ 7 odst. 6 zákona o účetnictví, § 58 prováděcí vyhlášky pro podnikatele),
- náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž věcně a časově souvisejí, tzv. aktuální princip (§ 3 zákona o účetnictví),
- o nákladech a výnosech se účtuje v příčinné souvislosti,
- platí zásada opatrnosti při vyčíslování zisku,
- nákladové a výnosové účty nemají počáteční ani konečné zůstatky,
- na konci účetního období obraty nákladových a výnosových účtů převádíme na účet 710 – Účet zisků a ztrát.

Zásada zákazu kompenzace (vzájemného zúčtování) v podstatě znamená, že pokud má společnost například nákladové úroky z úvěru a výnosový úrok z vkladového účtu, musí o úrocích z úvěru účtovat na nákladový účet a o úrocích z vkladového účtu účtovat na účet výnosový. Nesmí provést vzájemné vyrovnání nebo třeba uvést nákladový úrok do výnosových s minusovým znaménkem.

Od zásady zákazu vzájemného kompenzování jsou osvobozeny některé přesně vyjmenované účetní případy. Například dobropisy vztahující se ke konkrétní nákladové či výnosové položce (pokud jsou zúčtovány v témže období), doměrky a vratky daně z příjmů, nepřímých daní a poplatků, manka a přebytky způsobené (opět v rámci téhož období) neúmyslnou záměnou, tvorba a čerpání rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období. Kompenzovat lze v účetní závěrce kursové rozdíly a zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu.

### **2.3.1 Časové rozlišení**

Aby mohl být účetní případ správně zaúčtován a vykázán jako časové rozlišení, musí účetní jednotka znát v okamžiku účtování tyto tři skutečnosti:

- jeho účel (věcné vymezení),
- přesnou peněžní částku a
- období, jichž se týká.

Pokud jsou známy všechny tyto tři skutečnosti současně, jedná se o časovém rozlišení v užším pojetí. Časové rozlišení se zachytí na účtu 381, 382, 384, 385. V případě, že nebude známa jakákoliv z těchto skutečností, jedná se o časové rozlišení v širším pojetí, což zahrnuje rezervy a dohadné účty aktivní a pasivní.

#### **2.3.1.1 Časové rozlišení v užším pojetí**

Časové rozlišení se nemusí nutně používat v případech, pokud se jedná o opakující se příjmy nebo výdaje a pokud se jedná o nevýznamné částky.

V prvním bodě všeobecných zásad je uvedeno, že náklady a výnosy se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Náklady a výnosy, které vznikly v běžném účetním období, ale které souvisejí s obdobími budoucími,

nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného roku, tedy náklady příštích období (účet 381) a výnosy příštích období (účet 384).

Například, pokud by si účetní jednotka pronajímala výrobní halu nebo si předplácela odborný časopis, mohla by pronajímateli zaplatit nájem (nebo předplatné prodávajícímu) na dva roky dopředu. Výdaj by to byl v běžném období, ale náklad to bude až v období budoucím, účtují se tedy náklady příštích období souvztažně s výdaji. Stejně tak může nastat opačný případ, a sice že je účetní jednotka pronajímatelem. Příjem by dostala v běžném období, ale výnosy by se týkaly období budoucích, účtovala by výnosy příštích období souvztažně s příjmem.

**Tabulka 1 Účtování nákladů a výnosů příštích období**

Číslo úč. případu	Text	Účtování	
		MD	D
	Běžné účetní období:		
1.	VBÚ: Pronajímatel přijal nájemné skladu na roky 2015 a 2016	221	384
2.	VPD: Zapláceno předplatné časopisu za roky 2015 a 2016	381	211
	Účetní období roku 2015:		
1.	VÚD: Poměrná část nájemného připadajícího na rok 2015	384	602
2.	VÚD: Poměrná část předplatného připadajícího na rok 2015	501	381
	Účetní období roku 2016:		
1.	VÚD: Poměrná část nájemného připadajícího na rok 2016	384	602
2.	VÚD: Poměrná část předplatného připadajícího na rok 2016	501	381

Zdroj: Vlastní tvorba

Obdobně náklady a výnosy, které souvisejí s běžným účetním obdobím, ale jim odpovídající výdaj (příjem) se uskuteční až v obdobích budoucích, musí vstoupit do výsledku hospodaření již v běžném účetním období. Zde jsou používány pojmy výdaje příštích období a příjmy příštích období.

Pokud by účetní jednotka platila nájem pozadu, například z důvodu nedostatku peněžních prostředků, pak by se jednalo o náklady daného období, ale výdaj by nastal až v období příštím. U pronajímatele by se jednalo v běžném období o výnos a zároveň o příjem příštích období. Účtování by bylo následující.



**Tabulka 2 Účtování výdajů a příjmů příštích období**

Číslo úč. případu	Text	Účtování	
		MD	D
	Běžné účetní období:		
1.	VÚD: Neuhrazené nájemné za pronájem skladu 2013 (nájemce)	518	383
2.	VÚD: Nepřijatá nájemné za pronájem skladu od nájemce za rok 20143(pronajímatel)	385	602
	Účetní období roku 2014:		
1.	VBÚ: Nájemce uhradil nájemné za rok 2013	383	221
2.	VBÚ: Přijaté nájemné pronajímatelem výrobní haly za rok 2013	221	385

Zdroj: Vlastní tvorba

Dalším případem časového rozlišování jsou komplexní náklady příštích období, které mají vztah nikoliv jen k jednotlivému nákladovému druhu, ale k určitému účelu, např. k přípravě a záběhu nové výroby nebo dlouhodobé propagaci. Celkové náklady by se účtovaly na účet komplexní náklady příštích období (účet 382) souvztačně s tvorbou a zúčtováním komplexních nákladů příštích období (účet 555). V budoucích obdobích by se postupně rozpouštěly do nákladů v období, s nímž věcně souvisejí, nejpozději do 4 let. Účtování by bylo následující.

**Tabulka 3 Účtování komplexních nákladů příštích období**

Číslo úč. případu	Náklady na přípravu a záběh nové výroby v roce 2015:	Účtování	
		MD	D
1.	Mzdy zaměstnanců	521	331
2.	Pojistné z mezd	524	336
3.	Spotřeba materiálu	501	112
4.	Nakoupené služby	518	321 (211)
5.	Zúčtování komplexní nákladů příštích období	382	555
6.	Podíl komplexních nákladů na rok 2015	555	382
	Účtování v dalších letech:		
1.	Podíl komplexních nákladů na rok 2016	555	382

Zdroj: Vlastní tvorba

Třetí obecná zásada o účtování nákladů a výnosů spočívá v tom, že o nákladech a výnosech se účtuje v příčinné souvislosti. Tato souvislost je zajištěna,

když k zúčtovaným výnosům existují odpovídající položky nákladů a naopak, jestliže k zúčtovaným nákladům existují odpovídající položky výnosů.

Cílem je vyčíslit výsledek hospodaření určitých činností uskutečněných v účetním období, tj. provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. (Valder & Lörinczová, 2002)

### 2.3.1.2 Časové rozlišení v širším pojetí

#### Dohadné účty

Dohadné položky představují pohledávky a závazky, které sice věcně patří do běžného období, avšak není dosud přesně známa jejich velikost (u dohadných položek totiž chybí pro zaúčtování externí účetní doklad, takže částku pouze odhadujeme. (Štohl, Učebnice účetnictví 2013 II. díl, 2013) Do dohadných účtů patří účty 388 – Dohadné účty aktivní a 389 – Dohadné účty pasivní.

Do dohadných účtů aktivních se účtují položky, které nemůže účetní jednotka vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek patří do daného účetního období. Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případě, kdy ještě nebyla poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna do konce účetního období neoznámila výši náhrady. Účtování viz následující schéma:

**Tabulka 4 Účtování dohadné účty aktivní**

Číslo úč. případu	Text	Účtování	
		MD	D
	Konec účetního období:		
1.	VÚD: Dohadná pohledávka za pojišťovnou	388	648 (688)
	V následujícím účetním období přiznaná náhrada od pojišťovny:		
1.	VÚD: Předpis pojistné náhrady	378	388
2.	VBÚ: Příjem náhrady od pojišťovny	221	378

Zdroj: Vlastní tvorba

Do dohadných účtů pasivní se účtují takové položky, které nemůže účetní jednotka vyúčtovat jako obvyklý dluh. Jde například o nevyfakturované dodávky za materiál, zboží, elektrickou energii, plyn apod. Účtování o nevyfakturované dodávce by bylo následující:

**Tabulka 5 Účtování dohadné účty pasivní**

Číslo úč. případu	Text	Účtování	
		MD	D
	Konec účetního období:		
1.	VÚD: Nevyfakturovaná dodávka zboží	504	389
	V následujícím účetním období vyúčtování od dodavatele:		
1.	FAP: Faktura od dodavatele zboží	389	321
3.	VÚD: Rozdíl mezi odhadnutou a vyfakturovanou částkou	389	504

Zdroj: Vlastní tvorba

### Rezervy

Poslední zásadou je zásada opatrnosti při vyčíslování zisku. Tato zásada je naplněna, když účetní jednotka o výnosech účtuje až v okamžiku, kdy jsou skutečně dosaženy a o nákladech účtujeme už v okamžiku, kdy je nepochybné, že vzniknou, třeba i v budoucnosti. Nástrojem uplatňování zásady opatrnosti je tvorba rezerv na výdaje, které jsou v budoucnu očekávané (například předpokládáme, že výrobní hala bude potřebovat za tři roky novou střechu). Rezervy jsou částky zúčtované v běžném období do nákladů a jsou charakteristické tím, že se tvoří za konkrétním účelem, ale jejich výše a doba čerpání se pouze odhaduje.

Rezervy se považují za cizí zdroj krytí, protože:

- vyjadřuje „potencionální“ závazek vůči třetím osobám, např. vůči odběratelům výrobků z důvodů záručních rezerv a
- předpokládá se vynaložení výdajů v budoucích obdobích (vnitřní dluh účetní jednotky), např. opravy dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného.

Přestože se rezervy považují za cizí zdroj krytí, nevykazují se jako závazky (dluhy), jelikož v okamžiku jejich vzniku a tvorby vlastně žádný závazek nevzniká.

Rezervami pro účely účetních předpisů se rozumí:

- účetní rezervy podle zákona o účetnictví, jejichž tvorba na vrub nákladů se nepovažuje za daňový základ, tj.:
  - rezerva na rizika a ztráty,
  - rezerva na daň z příjmů,
  - rezerva na důchody a podobné závazky,
  - rezerva na restrukturalizaci,
- zákonné rezervy, tj.:
  - zákonné rezervy podle zvláštních předpisů, zejména podle zákona o rezervách (např. rezerva na opravy) a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů. (Ryneš, 2013)

Mezi zákonné rezervy patří například rezerva na pěstební činnost, odbahnění rybníka, opravy dlouhodobého hmotného majetku, na vypořádání důlních škod nebo rezerva na technické rekultivace a sanace skládek. Pokud by účetní jednotka tvořila rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku, může ji tvořit na majetek, který se řadí do 2. odpisové skupiny a výš, přičemž pro druhou odpisovou skupinu ji může tvořit minimálně dvě účetní období a maximálně 3 roky. V případě tvoření této zákonné rezervy se nesmějí vytvářet rezervy na:

- plánované modernizace a rekonstrukce,
- na majetek určený k likvidaci,
- na pravidelně (každoročně) se opakující opravy,
- na opravy v souvislosti se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi.

**Tabulka 6 Účtování zákonných a nezákonných rezerv**

Číslo úč. případu	Účtování na konci účetního období:	Účtování	
		MD	D
1.	Tvorba rezervy na záruční opravy	554	459
2.	Tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku	552	451
	Následující účetní období:		
1.	Výdaje na záruční opravy 23	511	321
2.	Čerpání rezervy na záruční opravy	459	554
3.	Tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku	552	451

Zdroj: Vlastní tvorba

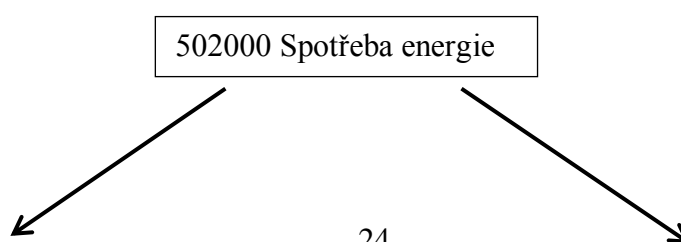
## 2.4 Syntetická a analytická evidence nákladů a výnosů

Náklady a výnosy se v podnicích evidují za účelem zjištění výsledku hospodaření jednotlivých činností podniku, tedy, jak už bylo zmíněno, provozní, finanční a mimořádné. To ale není jediný důvod. Spotřeba materiálu je evidována na účtu 501 Spotřeba materiálu, ale účtujeme zde také spotřebu pohonných hmot, nákupy odborných časopisů a knih nebo drobný dlouhodobý hmotný majetek. Aby účetní jednotka věděla, kolik spotřebovala materiálu nebo pohonných hmot a poté případně provedla návrhy pro snížení těchto nákladů, pokud by byly příliš vysoké, nebo z důvodů rozlišení nákladů a výnosů na daňové a nedaňové, slouží syntetická a analytická evidence.

V syntetické evidenci se zachycují souhrnné stavy a pohyby jednotlivých druhů nákladů a výnosů bez bližších podrobností a pouze v peněžních jednotkách. Tyto účty se nazývají syntetické. Operace spojené s těmito účty zaznamenává účetní jednotka v hlavní knize. Syntetickým účtem je například již zmíněný účet 501 Spotřeba materiálu, na němž se zachycuje spotřeba veškerého materiálu ve firmě.

Analytická evidence poskytuje naopak informace podrobnější. Je tvořena analytickými účty, které jsou vedeny k jednotlivým syntetickým účtům. Příkladem může být následující schéma, které zobrazuje analytickou evidenci k syntetickému účtu 502000 Spotřeba energie.

**Schéma 5 Analytická evidence**



502001 Spotřeba plynu

502002 Spotřeba energie

Zdroj: Vlastní tvorba

Analytické účty k syntetickým účtům si účetní jednotka vytváří dle svých potřeb, mimo jiné z důvodu členění nákladů na daňové a nedaňové. V analytické evidenci se mohou zaznamenávat údaje jak v jednotkách peněžních, tak v jednotkách naturálních. Čísla účtů v analytické evidenci se většinou značí číslem syntetického účtu plus trojčíslí 001, 002, 003 atd. Například k syntetickému účtu 502000 – Spotřeba energie mohou být vytvořeny analytické účty 502002 - Spotřeba energie a 502001 - Spotřeba plynu.

Z předchozího textu vyplývají první dva rozdíly mezi syntetickými a analytickými účty, a sice:

- tvorba analytických účtů k syntetickým je nepovinná a
- údaje na syntetických účtech se zapisují v peněžních jednotkách.

Dalším rozdílem je, že oproti podvojnému zápisu na syntetických účtech jde na analytických účtech o zápis jednoduchý, tj. bez souvztažnosti. Toto tvrzení ale platí tehdy, když je prvotně účtováno na syntetickém účtu.

Z příslušnosti účtů analytických k určitému účtu syntetickému vyplývá, že součet počátečních stavů a zůstatků analytických účtů musí souhlasit s počátečním stavem a zůstatkem příslušného účtu syntetického, což obdobně platí i o obrazech účtů. Tato shoda je označována jako účetní vazba věcná. Ze způsobu zaznamenávání počátečních stavů a účetních případů na účtech vyplývá, že jsou zaznamenávány na téže straně jak na účtu syntetickém, a tak i analytickém a rovněž i vykazovaný konečný zůstatek je zaznamenán na téže straně. V tomto případě jde o (shodu) účetní vazbu formální (Březinová & Munzar, 2008)

## 2.5 Vymezení daňově uznatelných nákladů a výnosů

Každá účetní jednotka je podle Zákona o účetnictví povinna vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě, podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Z toho

vyplývá, že účetní jednotka musí zaúčtovat všechny skutečnosti, které byly nákladem nebo výnosem, a to bez ohledu na to, zda se jedná o náklad nebo výnos daňově uznatelný či neuznatelný.

Rozlišení nákladů a výnosů na daňově účinné a neúčinné je důležité pro správné stanovení výše základu daně a následně i pro správné stavení výše daňové povinnosti. Problematice rozlišení nákladů na daňově uznatelné se věnuje § 24 a daňově neuznatelným nákladům se pak věnuje § 25 Zákona o daních z příjmů.

Aby mohly být náklady uplatněny jako daňové, musí být vynaloženy pro účely podnikání. Při daňové kontrole musí podnikatel správci daně prokázat, že vynaložené náklady mají přímou a bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy, tedy že se jedná o náklady, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. (Štohl, Daně 2012, 2012)

Daňově neuznatelné náklady se mohou rozdělit do několika skupin, a to na:

- náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelné,
- náklady, které jsou daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů,
- náklady, které jsou daňově uznatelné za podmínek stanovených Zákonem o dani z příjmů a
- náklady, které jsou daňově uznatelnými, pokud byli i zaplacený.

Mezi náklady, které nejsou daňově uznatelné, jsou řazeny například výdaje na reprezentaci, ostatní sociální náklady, daň dědickou a darovací, poskytnuté dary nebo rezervy, které nejsou tvořeny podle Zákona o rezervách. Počínaje rokem 2014 byla však daň dědická a darovací zrušena s tím, že příjem z titulu dědění a darování je předmětem daně z příjmů.

Náklady, které jsou daňově uznatelnými do výše souvisejících příjmů, se rozumí například manka a škody, které jsou daňovým nákladem do výše náhrady. Výjimku tvoří manka a škody způsobené živelnými pohromami nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. V těchto případech jsou daňově uznatelné v plné výši. Dále sem patří hodnota neodepisovaného hmotného majetku při jeho prodeji. Pokud by například účetní jednotka prodala pozemek, pak částka na účtu 541 Zůstatková cena prodaného DNM a DHM převyšující částku na účtu 641 Tržby z prodeje DNM a DHM bude daňově

neuznatelná. Od roku 2014 se však podle Zákona o dani z příjmů tato ztráta z prodeje pozemků stává daňově účinnou.

Náklady, které jsou daňově uznatelné za podmínek stanovených Zákonem o dani z příjmů, jsou náklady uvedené v § 24 tohoto zákona. Jedná se například o výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, rezervy tvořené dle Zákona o rezervách, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, výdaje na zabezpečení požární ochrany nebo výdaje na pracovní cesty do limitu stanoveném Zákonem o dani u příjmů.

Poslední skupinou jsou náklady, které jsou daňově uznatelnými teprve tehdy, jsou-li zaplacený. Patří sem pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které má povinnost hradit zaměstnavatel, daň z nemovitosti a daň z nabytí nemovitých věcí a smluvní pokuty a úroky z prodlení. Pojistné na SP a ZP hrazené zaměstnavatelem, který vede účetnictví, je nákladem daňově účinným pouze tehdy, pokud bylo zaplaceno, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

Daňově neuznatelnými výnosy jsou například vyúčtované, ale nevyinkasované smluvní pokuty a úroky z prodlení.

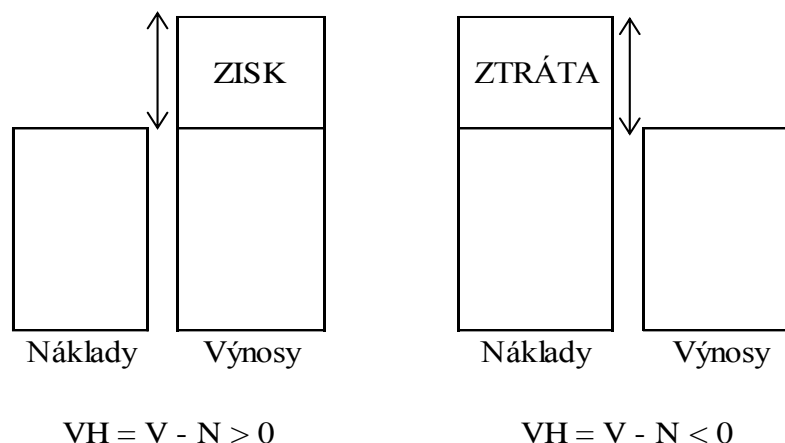
## **2.6 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ**

Výsledkem hospodaření účetní jednotky obecně rozumíme rozdíl mezi výnosy a náklady. Jestliže je tento rozdíl kladný, pak účetní jednotka dosáhla zisku, pokud je rozdíl záporný, je výsledkem ztráta.

Zjištěný výsledek hospodaření slouží jako podklad pro výpočet daně z příjmů účetní jednotky.

### **Schéma 6 Zjištění výsledku hospodaření**





Zdroj: (Strouhal, Židlická, & Cardová, 2014)

Výsledek hospodaření se člení na tři dílčí výsledky, a to na:

- výsledek hospodaření z provozní činnosti,
- výsledek hospodaření z finanční činnosti a
- výsledek hospodaření z činnosti mimořádné.

Součet výsledků hospodaření z provozní a finanční činnosti udává hospodářský výsledek z běžné činnosti.

Aby účetní jednotka správně zjistila základ daně a následně i správně vypočítala daňovou povinnost, musí se vypočtený výsledek hospodaření dále upravit. V prvním kroku se k výsledku hospodaření přičtou daňově neuznatelné náklady a odečtou daňově neuznatelné výnosy. Dalším krokem jsou položky odčitatelné od základu daně dle § 34 Zákona o daních z příjmů. Účetní jednotka si dle tohoto paragrafu může odečíst od základu daně:

- ztrátu, maximálně 5 let zpětně,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo
- odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Dále mohou být odečtena od základu daně sníženého dle § 34 bezúplatná plnění, dříve dary. Pro tento krok platí dvě pravidla. Minimální výše jednoho bezúplatného plnění musí být rovna nebo vyšší než 2 000 Kč a zároveň maximální výše souhrnu všech bezúplatných plnění nesmí přesáhnout 10% základu sníženého o ztrátu. Takto upravený základ daně se zaokrouhlí směrem dolů nacílé tisícikoruny a vynásobí se sazbou daně platnou pro dané zdaňovací období. Pro rok 2014 činí sazba daně 19 %.

## Schéma 7 Úprava výsledku hospodaření na daňový základ

- Výnosy
- Náklady
- = **Účetní výsledek hospodaření před zdaněním**
- + Nedaňové náklady (viz § 25 Zákona o daních z příjmů)
- Nedaňové výnosy
- = **Základ pro výpočet daně I**
- Ztráta z minulých let
- Podpora výzkumu a vývoje
- Podpora odborného vzdělávání
- = **Základ pro výpočet daně II**
- Dary
- = **Základ daně**

Zdroj: Vlastní tvorba

### 3. Metodika a cíl práce

#### Zkoumaný objekt

Analyzovanou společností pro účely této práce je PBtisk a.s. Společnost má sídlo v Příbrami a jejím předmětem podnikání je polygrafická výroba a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje.

#### Hlavní cíl

Hlavním cílem je provést analýzu opodstatněnosti nákladů ve společnosti PBtisk a.s., určit návrhy na možná opatření pro snížení nákladů a zjistit vliv snížení nákladů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů.

#### Dílčí cíle

- charakterizovat a klasifikovat náklady a výnosy,
- určení zásad pro účtování nákladů a výnosů,
- vymezení daňových a nedaňových nákladů a výnosů,
- úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ.

#### Použité metody

- výpočet provozního výsledku hospodaření,
- výpočet finančního výsledku hospodaření,
- úprava výsledku hospodaření na základ daně,
- porovnání nákladů běžného roku s předešlými obdobími.

#### Použité zdroje informací

- interní dokumentace společnosti PBtisk a.s.,
- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.,
- odborná literatura.

## 4. Praktická část

### 4.1 Charakteristika podniku

#### 4.1.1 Obecné údaje

Název:	PBtisk a.s.
Sídlo:	Dělostřelecká 344, 261 01 Příbram I
Právní forma:	akciová společnost
Obchodní rejstřík:	firma je zapsána v obchodním rejstříku uvedeném Městským soudem v Praze oddíl B, vložka 17886
IČO:	48244627
Předmět podnikání:	polygrafická výroba a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje
Základní kapitál:	10 230 000 Kč
Statutární orgán:	Pavel Baštář – předseda představenstva Luděk Lorenc – člen představenstva Jaroslav Škudrna – člen představenstva Ing. Václav Švehla – člen představenstva Dana Baštářová – člen představenstva
Dozorčí rada:	Zdeněk Popovič – předseda dozorčí rady Jan Šejna – člen dozorčí rady

#### 4.1.2 O společnosti

Firma byla založena v roce 1990 jako společnost s ručením omezeným s názvem Alfaserwis Blatná se základním jměním 100 000 Kč. V listopadu 1998 došlo k převodu obchodních podílů novým společníků a ke změně názvu firmy na Pbtisk, s.r.o.

V září roku 2001 převedl na firmu současný majitel firmy, Pavel Baštář, své hospodářské aktivity, přičemž byl v prosinci téhož roku navýšen základní kapitál na 10 230 000 Kč. V roce 2007 byla změněna adresa sídla společnosti na stávající adresu a v roce 2011 došlo ke změně právní formy podnikání na akciovou společnost.

Se svou výrobní plochou 3 000 m<sup>2</sup> a nejmodernějšími technologiemi se řadí společnost PBtisk a.s. mezi přední výrobce tištěných produktů ve střední Evropě a jejími zákazníky jsou jak nakladatelství, agentury, tak i společnosti všech velikostí a zaměření. Svým zákazníkům nabízí kompletní výrobu knih, knihařské zpracování, komerční tisk i výrobu obalů.

V minulém roce společnost vyrobila do celého světa více než 9 000 000 knih, téměř 40% bylo určeno pro export.

## 4.2 Evidence nákladů a výnosů ve vybrané společnosti

Společnost PBtisk a.s. eviduje náklady a výnosy v účetní knize účetního systému Byznys. K většině syntetických účtů nákladů a výnosů společnost vede i účty analytické. Toto dělení je důležité jednak z důvodu větší přehlednosti, a jednak z důvodu rozdělení nákladů a výnosů na daňově a nedaňově účinné.

**Tabulka 7 Evidence nákladových syntetických účtů společnosti**

Číslo účtu	Název účtu
501000	Spotřeba materiálu
502000	Spotřeba energie
504000	Prodané zboží
511000	Opravy a udržování
512000	Cestovné
513000	Reprezentace
518000	Ostatní služby
521000	Mzdové náklady
523000	Odměny členům orgánů společnosti a družstva
524000	Zákonné sociální a zdravotní pojištění
527000	Zákonné sociální náklady
528000	Ostatní sociální náklady
531000	Daň silniční
532000	Daň z nemovitosti
538000	Ostatní daně a poplatky
541000	Zůstatková cen prodaného DNM a DHM

542000	Prodaný materiál
543000	Dary
544000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545000	Ostatní pokuty a penále
546000	Odpis pohledávky
548000	Ostatní provozní náklady
549000	Manka a škody
551000	Odpisy
552000	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
558000	Tvorba a zúčtování opravných položek podle zvláštního právního předpisu v provozní činnosti
561000	Prodané cenné papíry a podíly
562000	Úroky
563000	Kurzové ztráty
568000	Ostatní finanční náklady
569000	Manka a škody na finančním majetku
574000	Tvorba a zúčtování finančních rezerv
582000	Manka a škody
591000	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592000	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
599000	Rezerva na daň z příjmů

Zdroj: Účtový rozvrh společnosti

**Tabulka 8 Evidence výnosových syntetických účtů společnosti**

Číslo účtu	Název účtu
601000	Tržby za vlastní výrobky
602000	Tržby z prodeje služeb
604000	Tržby za zboží
611000	Změna stavu nedokončené výroby
613000	Změna stavu výrobků
622000	Aktivace vnitropodnikových služeb
641000	Tržby z prodeje DNM a DHM
642000	Tržby z prodeje materiálu
644000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646000	Výnosy z odepsaných pohledávek
648000	Ostatní provozní výnosy
661000	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662000	Úroky
663000	Kurzové zisky
668000	Ostatní finanční výnosy
688000	Mimořádné výnosy

Zdroj: Účtový rozvrh společnosti

Celková evidence nákladů a výnosů společnosti, včetně účtů analytických, je z důvodu její obsáhlosti uvedena v příloze 1.

### 4.3 Úprava účetního výsledku hospodaření na daňový základ

Náklady z provozní činnosti tvoří ve společnosti PBtisk a.s. největší část na celkových nákladech a to z toho důvodu, že je to společnost výrobní. Nejvyšší podíl na provozních nákladech, něco málo přes 79,5 milionu korun, tvoří spotřeba základního a režijního materiálu. Do základního materiálu patří materiál na výrobu knížek a do materiálu režijního například náhradní obaly. Druhý nejvyšší podíl, necelých 41 milionu korun, zauímají mzdové náklady. Dalšími významnými náklady jsou spotřeba režijního materiálu (náhradní díly, palety, pytle na odpad, tichá vína pro zákazníky, drobný majetek do 3 000 Kč), spotřeba elektrické energie a plynu, nájemné, operativní leasingy na stroje ve výrobě, kooperace (knihařské práce, laminace), doprava tiskovin, zákonné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, odpisy a kurzové ztráty.

Částky jednotlivých skupin nákladů z provozní činnosti společnosti jsou uvedeny v následující tabulce:

**Tabulka 9 Provozní náklady společnosti**

Účtová skupina	Částka v Kč
50 Spotřebované nákupy	86 192 173,49
51 Služby	62 886 096,94
52 Osobní náklady	55 306 965,60
53 Daně a poplatky	108 034,43
54 Jiné provozní náklady	5 297 513,68
55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	2 296 893,90
<b>Celkem</b>	<b>212 087 678,04</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti za rok 2013

Finanční náklady společnosti tvoří v porovnání s provozními náklady velmi malou část z celkových nákladů. Do finančních nákladů společnosti patří především kurzové ztráty a úroky z úvěrů na automobily společnosti.

### **Tabulka 10 Finanční náklady společnosti**

Účtová skupina	Částka v Kč
56 Finanční náklady	3 842 099,37

Stejně jako u nákladů, tvoří největší část výnosů společnosti provozní výnosy. Největší zásluhu na tom mají tržby za vlastní výrobky, které činí necelých 182 milionu korun. Významný podíl na provozních výnosech mají také tržby z prodeje služeb, do nichž se zahrnuje především knihařské zpracování. Jelikož některé firmy si knihu samy vytisknou, ale svázat ji do knižní podoby už neumí, využívají služeb společnosti PBtisk a.s. Například vazba V8, tedy tvrdá vazba knihy, je velmi náročná, a tak si knihuněkteré tiskárny nechávají vázatspolečností PBtisk a.s. Dále mají na provozních výnosech velký podíl tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (společnost prodala linku na výrobu vazby V8 a část stroje na tuhou vazbu), tržby z prodeje materiálu (odpad) a kurzové zisky.

Jednotlivé skupiny výnosů z provozní činnosti a jejich částky jsou uvedeny v následující tabulce:

### **Tabulka 11 Provozní výnosy společnosti**

Účtová skupina	Částka v Kč
60 Tržby za vlastní výkony a zboží	218 562 159,19
61 Změna stavu zásob vlastní činnosti	243 816,81
64 Jiné provozní výnosy	17 780 017,88
<b>Celkem</b>	<b>236 585 993,88</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti za rok 2013

Finanční výnosy se na celkových výnosech společnosti podílejí v porovnání s provozními výnosy poměrně malou částí. Do výnosů z finanční činnosti řadí společnost hlavně kurzové zisky, které tvoří převážnou část těchto výnosů.

### **Tabulka 12 Finanční výnosy společnosti**

Účtová skupina	Částka v Kč
66 Finanční výnosy	2 375 191,53

Zdroj: Výsledovka společnosti za rok 2013



Přestože ve finanční činnosti náklady převýšily výnosy a společnosti tím vznikla ztráta, celkové výnosy v roce 2013 převýšily celkové náklady. Společnost PBTisk a.s. tedy v předchozím roce dosáhla zisku, což dokazuje následující tabulka.

**Tabulka 13 Výsledek hospodaření společnosti**

Činnost	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Provozní	212 087 678,04	236 585 993,88	24 498 315,84
Finanční	3 842 099,37	2 375 191,53	-1 466 907,84
<b>Celkem</b>	<b>215 929 777,41</b>	<b>238 961 185,41</b>	<b>23 031 408,00</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti za rok 2013

Zisk společnost dále upravuje podle Zákona o daních z příjmů, tedy zvyšuje ho o daňově neúčinné náklady, snižuje o nedaňové výnosy, o položky odčitatelné od základu daně a o hodnotu darů. Jelikož společnosti v přechozích 5 letech nevznikla ztráta, ani neměla výdaje na podporu výzkumu a vývoje nebo odborného vzdělávání, může si základ pro výpočet daně z příjmů snížit pouze o hodnotu darů, které splňují podmínky stanovené Zákonem o daních z příjmů.

Úprava výsledku hospodaření společnosti na základ daně je uvedena v následující tabulce:

**Tabulka 14 Úprava výsledku hospodaření společnosti na daňový základ**

<b>Položka</b>	<b>Částka v Kč</b>
Výnosy	238 961 185
- Náklady	215 929 777
= <i>Účetní výsledek hospodaření</i>	23 031 408
Nedaňové náklady a výnosy:	
+ Nedaňová spotřeba materiálu	72 934
+ Ostatní služby daňově neuznávané	78 391
+ Ostatní sociální náklady daňově neuznávané	11 853
+ Dary	153 000
+ Ostatní pokuty a penále	44 805
+ Odpis prodané pohledávky	110 796
+ Provozní náklady	25 004
- Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	378 160
- Výnosy z odepsaných pohledávek	7 420
= <i>Základ pro výpočet daně I</i>	23 898 931
- Odpočet darů	153 000
= <i>Základ daně</i>	23 745 931

## 4.4 Analýza opodstatněnosti nákladů

Náklady společnosti PBtisk a.s. budou analyzovány nejprve jako celek, a poté budou zkoumány vybrané náklady podrobněji.

### 4.4.1 Analýza celkových nákladů

V první fázi analýzu opodstatněnosti nákladů budou náklady společnosti porovnávány s předchozími roky a to v členění na provozní a finanční náklady. Mimořádné náklady společnost nerealizovala.

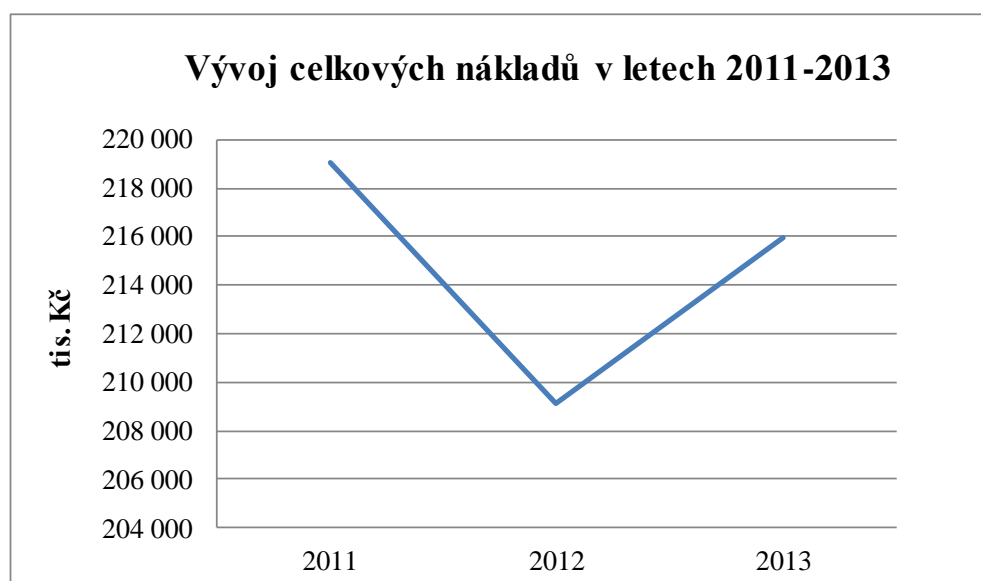
**Tabulka 15 Náklady a výnosy v letech 2011 - 2013**

Náklady	2011	2012	2013
Provozní	217 444	206 991	212 087
Finanční	1 311	1 768	3 842
Celkem	218 755	208 759	215 929

Zdroj: Výsledovka společnosti

Z tabulky je zřejmé, že společnost vynakládá většinu prostředků na provozní náklady a zbytek na náklady finanční. V roce 2011 vynaložila společnost na provozní náklady 99,4 % z celkových nákladů, v roce 2012 se o něco málo provozní náklady snížily na 99,15 % a v roce 2013 byly provozní náklady v porovnání s předchozími dvěma lety nejnižší, tvořily 98,22 % z celkových nákladů. Naopak náklady vynaložené na finanční činnost podniku se pohybují okolo jednoho procenta – v roce 2011 tvořily finanční náklady z celkových nákladů společnosti 0,6 %, v roce 2012 0,85 % a v roce 2013 byly finanční náklady nejvyšší, vzrostly na 1,78 % z celkových nákladů.

**Graf 1 Vývoj nákladů v letech 2011 - 2013**



Zdroj: Výsledovka společnosti

Nerovnoměrný vývoj celkových nákladů za poslední tři roky je způsoben poklesem v roce 2012 o 5,45 %. Tento propad, který je způsoben z hlavní částí snížením výkonové spotřeby z důvodu snížení poptávky a získání množstevní slevy na materiál o necelých 10 mil. Kč, se netýká pouze společnosti PBtisk a.s., ale celého oddílu CZ-NACE 18.1 Tisk a činnosti související s tiskem. V roce 2013 náklady společnosti vzrostly o 7,8 % vlivem vyřazení prodaného dlouhodobého hmotného majetku společnosti a vlivem zvýšení finančních nákladů.

#### **4.4.2 Analýza vybraných nákladů**

Jelikož má společnost PBtisk a.s. nemalé množství nákladů, bude provedena podrobnější analýza pouze u vybraných nákladů, které se podílejí na celkových nákladech společnosti větší částí než ostatní náklady. Finanční náklady tvoří v poměru k ostatním nákladům společnosti malou část, proto je analýza zaměřena především na náklady z provozní činnosti.

Budou zkoumány především náklady na:

- spotřebu materiálu,
- ostatní služby a
- mzdy.

Tyto náklady byly vybrány proto, že jejich podíl na celkových provozních nákladech tvoří 85,99 %.

### **Spotřeba materiálu**

Spotřebu materiálu eviduje společnost na účtu 501000. Pro tento syntetický účet vede společnost také analytické účty, které jsou uvedené v následující tabulce včetně výše nákladů za rok 2013:

**Tabulka 16 Analytická evidence účtu 501000 společnosti**

<b>Číslo účtu</b>	<b>Název účtu</b>	<b>Částka v Kč</b>
501001	Spotřeba režijního materiálu	4 388 799,77
501002	Spotřeba základního materiálu	75 286 557,33
501003	Spotřeba pohonných hmot	1 316 202,32
501004	Drobný hmotný dlouhodobý majetek	388 058,92
501005	Ukončený leasing	3 286,75
501900	Spotřeba materiálu nedaňová	72 934,00
<b>Celkem</b>		<b>81 455 839,09</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti

Z tabulky je zřejmé, že největší částku společnost vynaložila na základní materiál. Důvodem je předmět podnikání společnosti – polygrafická výroba. Společnost provádí kompletní výrobu knih, knihařské zpracování, výrobu obalů nebo i komerční tisk. Aby mohla tuto činnost vykonávat, potřebuje k tomu papír, barvy do tiskařských strojů, nitě do šiček, lepidla, kartony na pevné vazby knih, plátna nebo stužky pro záložky do knih. Bez základního materiálu by tedy společnost nebyla schopna plnit své zakázky, proto jsou tyto náklady společnosti zcela opodstatněné.

Na režijní materiál byla vynaložena druhá nejvyšší částka. Do spotřeby režijního materiálu společnost řadí spotřebu materiálu v administrativní budově (kancelářské potřeby), náhradní díly, tonery, pytle na odpad, palety a drobný majetek v hodnotě do 3 000 Kč. Příčinou těchto poměrně vysokých nákladů jsou především náhradní díly strojů a tonery do tiskáren ve výrobě.

Dalším poměrně vysokým nákladem společnosti je spotřeba pohonných hmot. Jedním z důvodů je rozhodnutí společnosti řešit dopravu výrobků v České republice nejen prostřednictvím firem zprostředkovávajících dopravu, ale také vlastními dopravními prostředky. Dalším důvodem je využívání automobilů

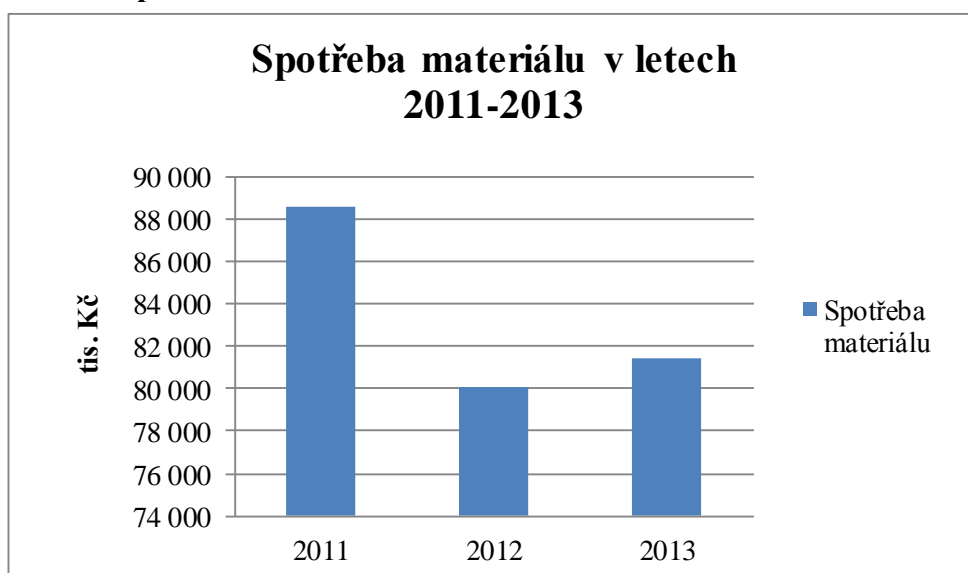
společnosti k dopravě zaměstnanců do práce i z práce, pro pracovní cesty za účelem získání nových obchodních partnerů nebo získání nových odběratelů. Vzhledem k vysokým cenám benzínu a nafty je spotřeba pohonných hmot také opodstatněná.

Na účtu drobného hmotného dlouhodobého majetku společnost eviduje takový dlouhodobý hmotný majetek, který má výši pořizovací ceny od 3 001 – 39 999 Kč. Patří sem například mobilní telefony, počítače, tiskárny a nábytek v administrativní budově. Vzhledem k velikosti podniku jsou tyto náklady poměrně nízké.

Účet 501005 Ukončený leasing společnost eviduje z toho důvodu, že některé firemní automobily, ale především stroje společnost pořizuje prostřednictvím finančního leasingu. Pokud cena, za kterou je majetek při ukončení finančního leasingu pořizovánepřesahuje 40 000 Kč, účtuje společnost majetek na tento analytický účet.

Nedaňová spotřeba materiálu vzniká především v případě, že společnost obdrží fakturu za materiál, který obdržela v předešlém roce. Je to tedy náklady roku minulého, proto si ho nemůže společnost uplatnit jako náklad daňový v běžném roce.

**Graf 2 Spotřeba materiálu v letech 2011 - 2013**



Zdroj: Výsledovka společnosti

Výše uvedený graf vypovídá o snižování nákladů na spotřebu materiálu od roku 2011. Snižování poptávky a získání množstevní slevy na materiál v roce 2012

vyvolalo i meziroční snížení spotřeby materiálu podniku, a to o 9,6 %. Především tento pokles měl vliv na propad celkových nákladů společnosti uvedený v grafu č. 1. Možnosti slevy na větší množství odebraného materiálu využívala společnost i v roce 2013, přesto náklady vzrostly vlivem zvýšením počtu zakázek o 1,7 %.

### Ostatní služby

Společnost eviduje ostatní služby na účtu 518000, který je účtem syntetickým pro dalších 28 účtů analytických. Důvodem rozsáhlé analytiky tohoto účtu je především rozlišení jednotlivých operativních a finančních leasingů, ale také rozlišení dalších služeb, které na tomto účtu podnik eviduje. Viz následující tabulka:

**Tabulka 17 Analytická evidence účtu 518000 společnosti**

Číslo účtu	Název účtu	Částka v Kč
518100	Nájemné	7 428 824,50
518200	Telefonní poplatky	526 063,76
518300	Poštovné	49 652,24
518424	Leasing č. 24 (operativní) SM 102-2	856 776,11
518428	Leasing č. 28 (operativní) SM XL 105-5+XL	8 840 355,74
518429	Leasing č. 29 (operativní) V2 Kolbus	8 092 261,06
518434	Leasing č. 34 Vzduchotechnika	279 522,00
518435	Leasing č. 35 Elektrická požární signalizace	43 257,83
518436	Leasing č. 36 Elektronická zabezpečovací signalizace	46 035,57
518437	Leasing č. 37 Honda CR-V	110 399,26
518438	Leasing č. 38 (operativní) Kombin. skládací stroj KH 82	1 292 348,54
518439	Leasing č. 39 (operativní) OL nitošička Aster 180	1 048 952,16
518441	Leasing č. 41 Kopírka KM Bizhub C220 set Economy	41 349,55
518442	Leasing č. 42 Lepička KAMA	2 322 929,00
518443	Leasing č. 43 Mercedes-Benz Sprinter 316 CDI	201 310,50
518444	Leasing č. 44 PráziCase typ EC3 a 38 (2 stroje)	267 074,52
518445	Leasing č. 45 Mitsubishi Pajero	241 521,20
518446	Leasing č. 46 Océ VarioPrint 6160 vč. příslušenství	588 253,30
518447	Leasing č. 47 Linka Kolbus V8	2 960 410,08
518448	Leasing č. 48 CTP Heidelberg Suprasetter 106	787 507,00
518449	Leasing č. 49 Speedmaster SX 52-4 Anicolor	616 288,00
518450	Drobný dlouhodobý nehmotný investiční majetek	37 296,12
518500	Náklady na reklamu	944 650,11
518600	Kooperace - knih. práce	8 020 549,44
518700	Doprava tiskovin	6 329 375,68
518800	Ostatní služby uznávané daňově	7 191 258,19
<b>Celkem</b>		<b>59 164 221,46</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti

Společnost PBTisk a.s. administrativní budovu a výrobní halu, kterou využívá pro svou podnikatelskou činnost, nevlastní, ale má ji pronajatou od většinového společníka podniku, pana Pavla Baštáře. V době, kdy se výrobní hala a administrativní budova stavěly, nedosahovala zatím společnost takových zisků, aby si mohla dovolit tento projekt financovat. Proto společnost využila možnosti pronájmu obou staveb na dobu neurčitou.

Ostatní služby jsou tvořeny ze 47,66 % finančními a operativními leasingy, které společnost hojně využívá. Společnost by například na stroje typu Speedmaster SM 102 (stroj pro oboustranný tisk) nebo Kolbus(vazba knih V2) finančně nedosáhla nebo by je nepotřebovala po celou dobu jejich životnosti, a proto se rozhodla využít služeb operativního leasingu. Další výhodou operativního leasingu je navrácení pronajatého majetku po skončení leasingu zpět pronajímateli a náklady související s údržbou, opravami nebo servisními službami většinou hradí pronajímatel. Například stroj Speedmaster SM 102 si společnost pronajala na 7 let za 453 840 EUR, což je pro společnost mnohem výhodnější než koupě nového stroje, jehož cena se pohybuje kolem 1 000 000 EUR. Finančního leasingu se společnost rozhodla využít pro majetek, který potřebuje po celou dobu jeho životnosti, ale neměla pro jeho financování v daný okamžik potřebné peněžní prostředky. Jedná se především o automobily, jejichž financování bylo levnější prostřednictvím finančního leasingu než prostřednictvím bankovního úvěru, nebo o elektronické požární a zabezpečovací systémy. Finančním leasingem se společnost také rozhodla financovat některé stroje. Jelikož stroje na výrobu knih umožňují společnosti naplňovat předmět podnikání, náklady týkající se leasingu společnosti jsou opodstatněné.

Do drobného nehmotného investičního majetku firma řadí softwary, jejichž pořizovací cena nepřesahuje 60 000 Kč.

Na účtu 518600 Kooperace – Knihařské práce společnost eviduje především spolupráci s ostatními tiskárnami. Patří sem hlavně spolupráce v posledním čtvrtletí roku, kdy jsou polygrafické žně. Jde o krátké termíny zadané odběrateli, kteří chtějí, aby se jejich knihy dostaly do obchodů v předvánočním čase, kdy spotřebitelé nejvíce nakupují. Pokud by společnost zakázku nestihla, riskovala by neschopnost odběratelů hradit faktury vůči společnosti, jelikož po Vánocích už nejsou nové knihy spotřebiteli tolik žádané. Pro nedostatečnou kapacitu strojů a

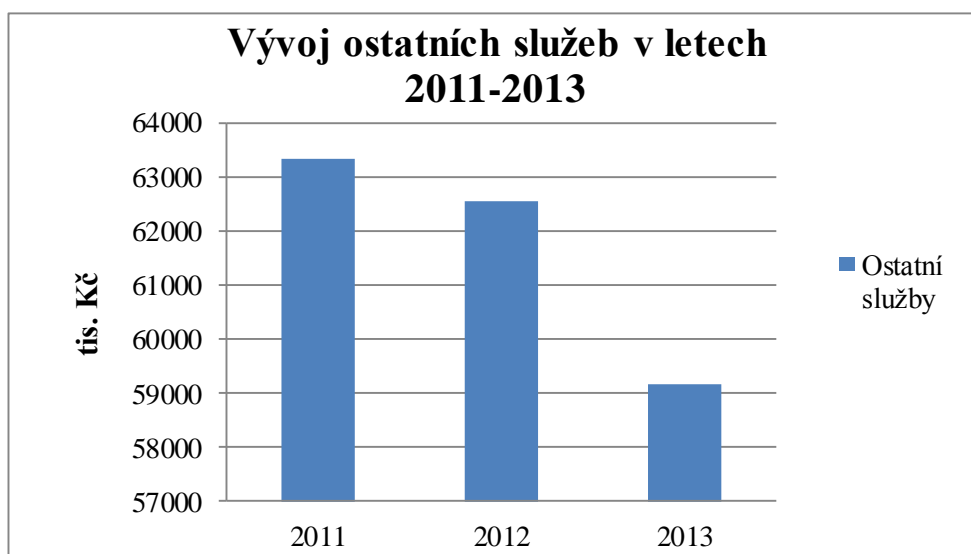
zaměstnanců některé zakázky dává společnost do výroby jiným tiskárnám. Pokud společnost nechce ztratit své zákazníky a přijít tak o zisky, nemá v tomto případě na vybranou a musí dát zakázky ke zpracování jiným firmám. Převýší-li zisk ze zakázek náklady na kooperaci, jsou náklady opodstatněné.

Společnost PBtisk a.s. vyváží své výrobky také do zahraničí, a to kolem 50 % z celkové produkce. Pro dopravu do zahraničí i v tuzemsku společnost využívá služeb přepravních firem, které eviduje na účtu 518700 Doprava tiskovin. Společnost nemá kapacitu dopravních prostředků ani zaměstnanců, aby mohla veškerou dopravu zajišťovat sama, proto jsou tyto služby pro podnik důležité. Náklady na dopravu tiskovin jsou také opodstatněné.

Na účet 518800 Ostatní služby uznávané daňově patří školení zaměstnanců, auditorské služby, právní služby, vodné a stočné, internetové služby, provedení služby agenturou práce nebo inzeráty, jejichž pomocí společnost hledá nové agenty, kteří budou pracovat pro společnost v zahraničí. Tyto služby tvořící 8,3 % provozních nákladů, jsou poměrně vysoké jednak kvůli vodnému a stočnému, jelikož jsou ve výrobní hale nainstalovány kropící systémy, které dodávají papíru dostatečnou vlhkost, aby příliš nevyschl. Dalším důvodem výše těchto nákladů jsou služby agentů, kteří získávají pro společnost nové zákazníky především v zahraničí. V minulém roce začala společnost v souvislosti se získáváním zahraničních zákazníků poskytovat nadstandardní služby, které spočívají například v zprostředkování cesty zákazníkovi na náhled na výrobu přímo do výrobní haly společnosti. Jelikož je v České republice velký boj o zákazníky v tiskařském průmyslu, zaměřila se společnost na co možná největší ovládnutí zahraničního trhu, a proto jsou náklady vynaložené na získávání zahraničních odběratelů opodstatněné.



**Graf 3 Vývoj ostatních služeb v letech 2011 - 2013**



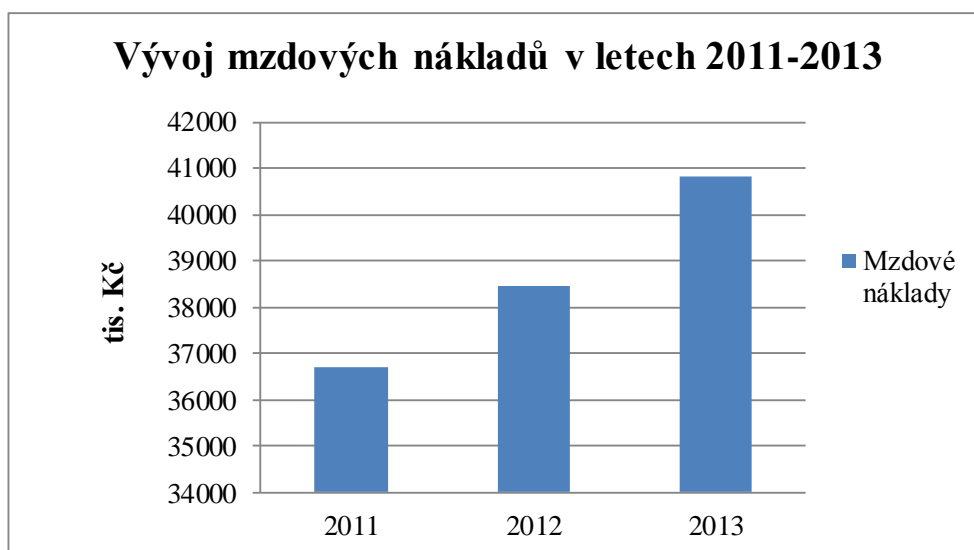
Zdroj: Výsledovka společnosti

Z grafu je zřejmé, že náklady na ostatní služby od roku 2011 klesají. V roce 2012 klesly náklady meziročně o 1,24 % a v roce 2013 dokonce o 5,38 %. Hlavní příčinou je pořízení majetku v roce 2011 na finanční leasing v celkové hodnotě téměř 11 milionu korun. Společnost účtovala tedy první navýšenou splátku spolu se splátkami pravidelnými. V roce 2012 a 2013 se již účtovaly pouze pravidelné splátky, které jsou podstatně nižší.

### **Mzdové náklady**

Na celkových nákladech se mzdové náklady podílejí 18,9 %. Patří sem mzdy zaměstnanců ve výrobě a mzdy administrativních pracovníků společnosti. Náklady na mzdy jsou nezbytným nákladem pro každou společnost, a čím větší společnost, tím větší počet pracovníků potřebuje. S tím souvisí i vyšší mzdy.

**Graf 4 Vývoj mzdových nákladů v letech 2011 - 2013**



Zdroj: Výsledovka společnosti

Graf vykazuje rostoucí tendenci mzdových nákladů, přestože počet zaměstnanců se výrazně nezměnil. V roce 2012 vykázala společnost nárůst mezd o 4,8 % a v roce 2013 činil nárůst 6,23 %. Tento vzestup je ovlivněn průměrnou hrubou mzdou v České republice, která se od roku 2011 zvyšuje. Mzdové náklady společnosti PBtisk a.s. jsou tedy opodstatněné.

#### **4.5 Návrhy na opatření na úsporu nákladů**

Zkoumání opodstatněnosti tří hlavních nákladů v předchozí kapitole ukázalo, že náklady tvořící největší podíl na celkových nákladech, jsou většinou opodstatněné. Jejich úspora nebude tedy řešena, jelikož:

- Společnost již několik let zachovává princip nákupu materiálu od různých dodavatelů, a tak snižuje své náklady na minimum. Snížení těchto nákladů by znamenalo buď snížení počtu přijatých zakázek, což by mělo za následek snížení spotřeby materiálu, nebo nákup materiálu za nižší cenu. Kvalita materiálu se bohužel řídí pravidlem čím nižší cena, tím nižší kvalita. A protože jedním z cílů společnosti je co největší kvalita výroby a s tím související maximální spokojenost zákazníka, není snížení kvality základního materiálu vhodné řešení pro úsporu nákladů. Snížení počtu zakázek by bylo v rozporu s dalším z podnikových cílů, a sice dosažení co největšího zisku.

- Snaha dosáhnout úspor na mzdových nákladech by dopadla stejně jako u spotřeby materiálu. Úspory by se dalo dosáhnout buď snížením počtu pracovníků, nebo snížením mezd. Pokud by se společnost uchýlila k první možnosti, došlo by pravděpodobně buď ke snížení množství zakázek, nebo ke snížení kvality výroby. Snížení mezd by mohlo vyvolat odchod zaměstnanců. Pokud by chtěla společnost udržet stávající výrobu, musela by najmout další pracovníky a ničeho by tím nedosáhla. Ani jedna varianta by úsporu nákladů společnosti neřešila.

Jedním z řešení by ale mohlo být snížení spotřeby energie, které nejenže představuje významnou položku v nákladech, ale každoročně se zvyšuje. Zatímco v roce 2011 činila spotřeba energie 3 965 000 Kč, v roce 2012 to bylo už 4 479 000 Kč. Náklady na spotřebu energie ve výši 4 695 412,52 Kč byly v roce 2013 za poslední 3 roky nejvyšší.

V současné době odebírá PBtisk a.s. energii od společnosti RWE Energie, a.s., který je jedním z největších dodavatelů energie na českém trhu. Následující tabulka vychází z předpokladu, že společnost odebere v roce 2014 stejné množství energie jako v roce 2013.

**Tabulka 18 Srovnání dodavatelů energie**

<b>Dodavatel</b>	<b>Cena za rok v Kč</b>	<b>Úspora v Kč</b>	<b>Úspora v %</b>
X Energie, s.r.o.	4 041 773	653 640	13,9%
ČEZ, a.s.	4 022 708	672 705	14,3%
Amper Market, a.s.	4 070 304	625 109	13,3%
Right Power Energy, s.r.o.	4 107 040	588 373	12,5%

Zdroj: [www.kalkulator.tzb-info.cz](http://www.kalkulator.tzb-info.cz)

Tabulka dokazuje, že změnou dodavatele energie by společnost ušetřila až 14,3 % na celkových nákladech na energii. Největší úsporu nabízí společnost ČEZ, a.s. Pokud by tedy společnost změnila svého současného dodavatele RWE Energie, a.s. za společnost ČEZ, a.s., ušetřila by ročně spotřebě energie celkem 672 705 Kč. Do budoucna by toto řešení bylo pro společnost výhodné.

Dalším návrhem na úsporu nákladů je minimalizovat počet zmetků, tedy výrobků, které musely být opraveny nebo úplně vyřazeny z výroby. Pokud není

poškození výrobku v příliš velkém rozsahu a dá se ještě napravit, je na nápravu potřeba vynaložit další náklady, jako je například další spotřeba materiálu a práce zaměstnanců. V případě poškození výrobku, které již nejde napravit, se výrobek vyhodí a výroba začíná znovu od začátku. Z toho vyplývá, že výroba zmetků přináší pouze větší spotřebu materiálu, mezd zaměstnanců a zmaření nákladů již vynaložených. V roce 2013 tvořily náklady vynaložené na opravu a výrobu zkažených výrobků 1,94 % nákladů na spotřebu materiálu a mzdových nákladů. Pokud by byla společnost schopna snížit tyto náklady na 1,3 %, roční úspora nákladů by činila okolo 1,5 milionu korun.

#### 4.5.1 Vliv úspor nákladů na výsledek hospodaření a základ daně z příjmů

Pokud by společnost využila návrhy na úsporu nákladů, mělo by to vliv nejen na výsledek hospodaření, ale i na základ daně z příjmů. Jelikož se výsledek hospodaření zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady, po úspoře nákladů by byl logicky vyšší, a to o 2 172 075 Kč. Výsledek hospodaření je dále podkladem pro výpočet základu daně z příjmů, a protože je vyšší výsledek hospodaření, bude vyšší i základ pro výpočet daně z příjmů.

Následující tabulka upravující výsledek hospodaření na základ daně z příjmů vychází z předpokladu, že by byly úspory nákladů v roce 2013 realizovány.

**Tabulka 19 Úprava výsledku hospodaření na základ daně po úsporách**

<b>Položka</b>	<b>Částka v Kč</b>
Výnosy	238 961 185
- Náklady	213 757 702
= <i>Účetní výsledek hospodaření</i>	25 203 483
Nedaňové náklady a výnosy:	
+ Nedaňová spotřeba materiálu	72 934
+ Ostatní služby daňově neuznávané	78 391
+ Ostatní sociální náklady daňově neuznávané	11 853
+ Dary	153 000
+ Ostatní pokuty a penále	44 805
+ Odpis prodané pohledávky	110 796
+ Provozní náklady	25 004
- Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	378 160
- Výnosy z odepsaných pohledávek	7 420
= <i>Základ pro výpočet daně I</i>	25 203 483
- Odpočet darů	153 000
= <i>Základ daně</i>	25 050 483

Zdroj: Výsledovka společnosti a navržené úspory

Porovnání skutečného základu daně vypočítaného za rok 2013 a základu daně vypočítaného po snížení nákladů ukazuje, že by společnost sice dosáhla vyššího zisku, ale na druhé straně by měla vyšší i základ daně o 1 304 552 Kč a musela by tedy platit i vyšší daň z příjmů.

## 5. Závěr

Cílem této bakalářské práce byla analýza nákladů a výnosů, vymezení daňově uznatelných a neuznatelných nákladů a výnosů, úprava výsledku hospodaření na daňový základ a návrh na případná opatření pro úsporu nákladů ve vybraném podniku.

První část práce je nejprve zaměřená na charakteristiku a klasifikaci nákladů a výnosů. Z hlediska klasifikace bylo řešeno, do jakých skupin se náklady a výnosy člení. Zde bylo nejdůležitější členění nákladů a výnosů pro účely zjištění výsledku hospodaření. Další kapitola se zabývá zásadami pro účtování nákladů a výnosů, které vycházejí z Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů, konkrétně ČÚS č. 19. V této kapitole byly rozebrány rezervy a časové rozlišení nákladů a výnosů, a to jak v užším, tak v širším pojetí. Následující kapitola se věnuje evidenci nákladů a výnosů, která se člení na syntetickou a analytickou. Toto členění je důležité především z důvodu rozlišení daňově účinných a neúčinných nákladů a výnosů. Téma rozlišení nákladů a výnosů na daňové a nedaňové je rozebráno v navazující kapitole, která vychází především ze Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vymezení nákladů a výnosů bylo dále použito v následující kapitole, která se týká úpravy výsledku hospodaření na daňový základ.

Praktická část práce se věnuje analýze nákladů a výnosů společnosti PBTisk a.s., jejíž základní údaje a historie jsou uvedeny na začátku kapitoly. Evidence nákladů a výnosů společnosti, která je uvedena v další kapitole, je omezena z důvodu rozsáhlosti pouze na syntetickou evidenci. Na údaje získané z této kapitoly navazuje rozlišení nákladů a výnosů z provozní, finanční a mimořádné činnosti společnosti. Díky tomu bylo zjištěno, že největší podíl na nákladech společnosti mají náklady vynaložené na provozní činnosti podniku. Následující kapitola je zaměřená na výpočet výsledku hospodaření společnosti a jeho následnou úpravu na základ daně. Posledními body praktické části práce jsou analýza nákladů společnosti a případné návrhy na jejich úsporu. Rozebrány byly náklady evidované na účtu 501000 Spotřebovaný materiál a 518000 Ostatní služby, jelikož tyto náklady tvořily 66,3 % z celkových provozních nákladů. Analýza jednotlivých analytických účtu těchto skupina prokázala, že náklady

vynaložené společností na provozní činnost byly opodstatněné. Návrhy na úsporu nákladů společnosti jsou zaměřené na oblasti spotřeby energie a zmetků. Spotřeba energie společnosti za poslední tři roky rostla a zkoumání dodavatelů energie na českém trhu dokázalo, že změnou dodavatele by společnost ušetřila 14,3 % nákladů na elektřinu. Úspora ve výrobě v podobě menšího množství zmetků by teoreticky mohla přinést společnosti o 0,7 % nižší celkové náklady. Závěr praktické části se týká dopadů úspor na výsledek hospodaření podniku a základ daně z příjmů. Výpočty prokázaly, že jak výsledek hospodaření, tak základ daně z příjmů vlivem úspor nákladů vzrostly.

## 6. Summary

The topic of the Bachelor's thesis was the analysis of accounting and tax costs and revenues in a selected joint-stock company. The costs and revenues are really important for each company because the difference between revenues and costs represents the profit of a company. The goal of each company is to achieve the maximum profit which means to have higher revenues than costs. If the profit is too low it is needed to make an analysis of costs possibly revenues.

The first part of this thesis starts with a characteristic and classification of costs and revenues. This sections are followed by principles for accounting of costs and revenues and registration of costs and revenues which is divided by synthetic and analytical. The last points of this part concerns with the definition of tax and non-tax costs. This definition builds on adjustments to the tax base.

The practical work is focused on the analysis of costs and revenues of a selected joint-stock company. In the first part the registration of cost and revenues is described. It focuses on sections which represent the greatest part of total costs. It was realised that the greatest costs are the costs of operation activities of the company, especially material, consumption and other services. These revenues have been analysed and the results showed that the costs were reasonable. The aim of the last part was to identify proposals to reduce costs related to energy and material consumption.

### **Key words**

Costs, revenues, reasonable, adjustments to the tax base, analysis, reduction, registration



## 7. Bibliografie

- Březinová, H., & Munzar, V. (2008). *Účetnictví I*. Praha: Institut svazu účetních, a.s.
- Čermáková, H. (2008). *Účetnictví - shrnutí základů*. Ostrava: Nakladatelství Mirago.
- Deakin, E. B., & Maher, M. W. (1987). *Cost Accounting*. Illinois: Irwin.
- Jílek, J., & Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Kouřilová, J., & Rybová, J. (2011). *Základy účetnictví pro zemědělské obory*. České Budějovice : Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Nakladatelství Polygon.
- MPO. (10. 10 2013). *Průmysl a stavebnictví: Ministerstvo průmyslu a obchodu*. Načteno z Web Ministerstva průmyslu a obchodu: <http://www.mpo.cz>
- Munazr, V., Březinová, H., & Muzikářová, L. (1995). *Základy podvojného účetnictví* . Praha: Nakladatelství Bilance, spol. s r.o.
- Rubátová, V., & Hrouda, P. (201). *Účetnictví pro úplné začátečníky*.
- Ryneš, P. (2013). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: Vydavatelství Anag.
- Sedláková, I. E. (2014). *Daňové a nedaňové výdaje*. Český Těšín: Poradce, s.r.o.
- Strouhal, J., Židlická, R., & Cardová, Z. (2014). *Účetnictví Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks.
- Synek, Kislíngerová, & kol. (2010). *Podniková ekonomika*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck.
- Synek, M., & kolektiv. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Vydavatelství Grada Publishing, a.s.
- Šrámková, A., Janoušková, M., & Vojáčková, H. (2009). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - Praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s.
- Štohl, P. (2012). *Daně 2012*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo.

Štohl, P. (2013). *Učebnice účetnictví 2013 I. díl*. Znojmo.

Štohl, P. (2013). *Učebnice účetnictví 2013 II. díl*. Znojmo.

Tylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., & Šulc, I. (2014). *Daňové zákony 2014*. Brno: BizBooks.

*Úplné znění zákona o účetnictví*. (2013). Praha: Sagit.

Valder, A., & Lörinczová, E. (2002). *Účetnictví I*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze.

Vašek, L., Šrámková, A., Strouhal, J., & Cardová, Z. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s.

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Účtování nákladů a výnosů příštích období .....	19
Tabulka 2 Účtování výdajů a příjmů příštích období.....	20
Tabulka 3 Účtování komplexních nákladů příštích období.....	20
Tabulka 4 Účtování dohadné účty aktivní .....	21
Tabulka 5 Účtování dohadné účty pasivní .....	22
Tabulka 6 Účtování zákonných a nezákonných rezerv .....	23
Tabulka 7 Evidence nákladových syntetických účtů společnosti .....	32
Tabulka 8 Evidence výnosových syntetických účtů společnosti .....	33
Tabulka 9 Provozní náklady společnosti .....	34
Tabulka 10 Finanční náklady společnosti .....	35
Tabulka 11 Provozní výnosy společnosti .....	35
Tabulka 12 Finanční výnosy společnosti .....	35
Tabulka 13 Výsledek hospodaření společnosti.....	36
Tabulka 14 Úprava výsledku hospodaření společnosti na daňový základ .....	36
Tabulka 15 Náklady a výnosy v letech 2011 - 2013 .....	37
Tabulka 16 Analytická evidence účtu 501000 společnosti .....	39
Tabulka 17 Analytická evidence účtu 518000 společnosti .....	41
Tabulka 18 Srovnání dodavatelů energie .....	46
Tabulka 19 Úprava výsledku hospodaření na základ daně po úsporách .....	48

## Seznam schémat

Schéma 1 Všeobecný kalkulační vzorec .....	9
Schéma 2 Členění nákladů a výnosů dle činností .....	15
Schéma 3 Účtování nákladů .....	16
Schéma 4 Účtování výnosů .....	17
Schéma 5 Analytická evidence .....	24
Schéma 6 Zjištění výsledku hospodaření .....	27
Schéma 7 Úprava výsledku hospodaření na daňový základ.....	29

## **Seznam grafů**

Graf 1 Vývoj nákladů v letech 2011 - 2013 .....	38
Graf 2 Spotřeba materiálu v letech 2011 - 2013 .....	40
Graf 3 Vývoj ostatních služeb v letech 2011 - 2013 .....	44
Graf 4 Vývoj mzdových nákladů v letech 2011 - 2013 .....	45

## **Seznam příloh**

Příloha 1 Účtový rozvrh společnosti .....	1
---	---

## Přílohy

### Příloha 1 Účtový rozvrh společnosti

Číslo účtu	Název účtu
501000	Spotřeba materiálu
501001	Spotřeba režijního materiálu
501002	Spotřeba základního materiálu
501003	Spotřeba pohonných hmot
501004	Drobný hmotný dlouhodobý majetek
501005	Ukončený leasing
501884	Dotace - DKP + související náklady
501900	Spotřeba materiálu nedaňová
502000	Spotřeba energie
502001	Spotřeba elektrické energie a plynu
502900	Spotřeba elektrické energie a plynu nedaňová
504000	Prodané zboží
504100	Prodané zboží xPrint
504200	Prodané zboží
511000	Opravy a udržování
511100	Opravy a udržování
512000	Cestovné
512100	Cestovné stanovené platnými finančními předpisy
512200	Cestovné hrazené nad rámec platných finančních předpisů
513000	Reprezentace
518000	Ostatní služby
518100	Nájemné
518101	Pronájem tiskového stroje Heidelberg
518110	Nájem Stavus-Kraft
518200	Telefonní poplatky
518300	Poštovné
518400	Leasing
518450	DNDM
518500	Náklady na reklamu
518600	Kooperace - knih. práce, laminace
518700	Doprava tiskovin
518800	Ostatní služby daňově uznávané
518810	Likvidace odpadu
518888	Dotace - služby (např. školení)
518900	Ostatní služby daňově neuznávané

521000		Mzdové náklady
	521100	Mzdové náklady základní
	521200	Náhrada mzdy při DPN do limitu
	521300	Náhrada mzdy při DPN nad limit
	521888	Dotace - mzdové náklady
523000		Odměny členům orgánů společnosti a družstva
	523100	Odměny členům orgánů společnosti a družstva
524000		Zákonné sociální a zdravotní pojištění
	524010	Zákonné sociální pojištění za zaměstnance
	524011	Zákonné zdravotní pojištění za zaměstnance
	524888	Dotace - náklady na pojiště (SP i ZP)
527000		Zákonné sociální náklady
	527100	Zákonné sociální náklady - závodní stravování apod.
	527200	Zákonné sociální náklady - učni/od r.2004 se smlouvou
	527300	Zákonné sociální náklady - náhrady mzdy PN
	527301	Zákonné sociální náklady - 1/2 náhrady mzd PN
	527400	Zákonné sociální náklady - preventivní prohlídky zaměstnanců
528000		Ostatní sociální náklady
	528100	Výdaje na závodní stravování překračující stanovené normy
	528101	Životní pojištění zaměstnanců
	528200	Ostatní sociální náklady daňově neuznatelné
531000		Daň silniční
	531100	Silniční daň
532000		Daň z nemovitosti
538000		Ostatní daně a poplatky
	538100	Ostatní daně a poplatky daňově uznávané
	538200	Ostatní daně a poplatky daňově neuznávané
541000		Zůstatková cena prodaného DNM a DHM
	541100	Zůstatková cena prodaného DNM a DHM - účetní
	541900	Dodatečný odpis ZC - nedaňový
542000		Prodaný materiál
	542100	Prodaný materiál v ocenění pořizovací cenou
543000		Dary
	543100	Dary
544000		Smluvní pokuty a úroky z prodlení
	544100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545000		Ostatní pokuty a penále
546000		Odpis pohledávky
	546100	Odpis pohledávky
	546900	Odpis pohledávky nedaňový
548000		Ostatní provozní náklady
	548100	Ostatní provozní náklady
	548200	Pojištění majetku
	548300	Pojištění odpovědnosti
	548900	Provozní náklady daňově neuznatelné

549000		Manka a škody
	549100	Manka a škody
	549900	Manka a škody daňově neuznatelné
551000		Odpisy
	551100	Odpisy DNM a DHM
	551200	Zůstatkové cena vyřazeného DNM a DHM
552000		Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
	552100	Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku
	552200	Tvorba rezervy na pohledávky u soudu
558000		Tvorba a zúčtování opravných položek podle zvláštního právního předpisu v provozní činnosti
	558100	Tvorba zákonných opravných položek
561000		Prodané cenné papíry a podíly
	561100	Prodané cenné papíry a podíly
562000		Úroky
	562110	Úroky z běžného účtu
	562119	Úroky z úvěru od p. Baštáře
	562120	Úroky z úvěru
	562124	Úroky z úvěru č. 9 BMW X5
	562125	Úroky z úvěru ESSOX
	562126	Úroky z úvěru Renault Trafic548
	562127	Úroky z úvěru Renault Trafic
	562128	Úroky z úvěru Toyota RAV4
	562129	Úroky z úvěru Hyundai Santa Fe
	562130	Úroky z úvěru Škoda Superb
	562131	Úroky z úvěru 2012
563000		Kurzové ztráty
568000		Ostatní finanční náklady
	568100	Bankovní poplatky
	568200	Ostatní finanční náklady - bonusy přijaté
	568300	Zákonné pojištění zaměstnanců
569000		Manka a škody na finančním majetku
574000		Tvorba a zúčtování finančních rezerv
582000		Manka a škody
	582100	Manka a škody daňově uznatelné
	582140	Manka a škody ze živelných pohrom
	582210	Manka a škody daňově neuznatelné
591000		Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592000		Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
599000		Rezerva na daň z příjmů

Číslo účtu	Název účtu
601000	Tržby za vlastní výrobky
602000	Tržby z prodeje služeb
	602001 Tržby z prodeje služeb - nájenné
	602002 Tržby z prodeje služeb - kopírování, osvit
	602003 Tržby z prodeje služeb
	602110 Tržby za nájenné Kraft (k nákladům 518110), elektřina
604000	Tržby za zboží
	604100 Tržby za zboží
611000	Změna stavu nedokončené výroby
	611100 Změna stavu nedokončené výroby
613000	Změna stavu výrobků
	613100 Změna stavu výrobků
622000	Aktivace vnitropodnikových služeb
641000	Tržby z prodeje DNM a DHM
	641100 Tržby z prodeje DNM, DHM
642000	Tržby z prodeje materiálu
	642100 Tržby z prodeje materiálu
	642200 Tržby z prodeje materiálu - odpad
644000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
	644100 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646000	Výnosy z odepsaných pohledávek
	646100 Výnosy z odepsaných pohledávek daňové
	646900 Výnosy z odepsaných pohledávek nedaňové
648000	Ostatní provozní výnosy
	648100 Výuka učňů
	648200 Zúčtování dotace s ÚP
	648110 Srážka z mezd
	648210 Zúčtování dotace Lidské zdroje do výnosů
	648300 OPV-Plnění pojišťovny
	648400 Refundace (náhrada) mzdy
	648500 Ostatní provozní výnosy
	648501 Neznámé příjmy
	648502 Škoda nefunkční stroj
	648510 Obědy
	648555 Ostatní provozní výnosy - § 44,46
	648600 Pokuta
661000	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
	661100 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů



662000		Úroky
	662100	Úroky z běžného účtu
	662200	Úroky
	662300	Úroky z půjčky od p. Baštáře
	662301	Úroky z půjčky xPrint
	662400	Ostatní úroky
663000		Kurzové zisky
668000		Ostatní finanční výnosy
	668100	Bonusy, pojištění placené v dalším roce
	668200	Pokuty zaměstnancům za neoprávněné jednání
	668300	Výnos z prodeje pohledávek
688000		Mimořádné výnosy
	688200	Přebytky majetku
	688300	Opravy výnosů minulých účetních období u významných položek