

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Kalkulace a třídění nákladů ve společnosti
Postproduction, a.s.**

Bc. Dana Ipserová

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Dana Ipserová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Název anglicky

Costing and Sorting Costs at Postproduction, a.s.

Cíle práce

Cílem práce je za pomoci analýzy, kalkulace a kalkulačních metod nákladů stanovit nejvhodnější metody pro kalkulaci a třídění nákladů na jednotlivé divize a střediska ve společnosti Postproduction, a.s., zabývající se postprodukcí filmů, televizních programů a reklam.

V souvislosti s hlavním cílem práce jsou stanoveny následující dílčí cíle:

- Přehled kalkulačních metod, modelů, systémů třídění nákladů, charakteristika nákladů a jejich možné zařazení.
- Základní charakteristika analyzovaného subjektu, historie podniku, velikost jeho aktiv a pasiv a přehled základní struktury podniku.
- Charakteristika divizí a středisek, stanovení vazeb mezi nimi, rozvrhování nákladů a jejich charakteristika v přímém spojení s podnikem.
- Návrhy vhodných kalkulačních metod, specifikace, rozdělení a zařazení jednotlivých přímých a nepřímých nákladů, doporučení kalkulačních metod mezi jednotlivými středisky a návrh procesu pro rozvrhování režijních nákladů v rámci dílčích nákladových středisek.

Metodika

Teoretická část se bude zabývat vymezením obecných pojmů k manažerskému účetnictví, nákladům a jejich třídění, metodám kalkulace nákladů, kalkulačním vzorcům a ostatním vlivům na stanovení a třídění nákladů.

Vlastní práce bude provedena za pomoci analýzy současného stavu včetně řídicí struktury, střediskové struktury, typologie nákladů, třídění nákladů, alokaci nákladů, návrhu vhodných objektivních kalkulačních metod a stanovení vhodné metodiky pro efektivní zařazení nákladů odpovídající jejich skutečné vazbě na daná střediska.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran textu

Klíčová slova

kalkulace nákladů, kalkulační jednice, přímé a nepřímé náklady, režijní náklady, střediska

Doporučené zdroje informací

- PETERA, P., FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Manažerské účetnictví : nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
- POPEŠKO, B., PAPADAKI, Š. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, M., KUBÁLKOVÁ, M., KOPKÁNĚ, H. Manažerské výpočty a ekonomická analýza. V Praze: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-154-3.
- SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Helena Řezbová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2021

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 11. 03. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s." jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 03. 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Heleně Řezbové, Ph.D. za velmi profesionální přístup, cenné rady, připomínky a ochotu spolupracovat po celou dobu vedení mé diplomové práce.

Dále bych ráda poděkovala vedení společnosti Postproduction, a.s. za vstřícnost při psaní mé diplomové práci.

Kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. Hlavním cílem práce je za pomoci analýzy, kalkulace a kalkulačních metod nákladů stanovit nejvhodnější metody pro kalkulaci a třídění nákladů na jednotlivá střediska ve společnosti Postproduction, a.s. Střediska se zabývají postprodukcí filmů, reklam a televizních pořadů.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, a to na teoretická východiska a vlastní práci. Teoretická východiska popisují za pomoci literární rešerše terminologii obecných pojmů k manažerskému účetnictví a jeho nástrojům, nákladům a jejich třídění, metodám kalkulace nákladů, kalkulačním vzorcům a vybraným ukazatelům rentability.

Vlastní práce je provedena pomocí analýzy současného stavu včetně řídicí struktury, střediskové struktury, analýzy účetních výkazů, struktury a typologie nákladů, třídění a alokace nákladů. Dále pak analýza stávajících metod kalkulace, návrh vhodných objektivních kalkulačních metod a stanovení vhodné metodiky pro efektivní zatřídění nákladů odpovídající jejich skutečné vazbě na střediska. Za pomoci komparace ukazatelů rentability jsou zjištěny difference při použití současných a navrhovaných metod.

V závěru této práce jsou prezentována zjištěná data, je zhodnocena jejich vypovídající schopnost pro manažerské výkaznictví a navržena doporučení pro získávání kvalitnějších dat k dalšímu manažerskému rozhodování.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, kalkulační jednice, přímé a nepřímé náklady, režijní náklady, střediska

Costing and Sorting Costs at Postproduction, a.s.

Abstract

The diploma thesis is focused on cost calculations and classification in the company Postproduction, a.s. The main goal of this work is to use the analysis, calculation and cost calculation methods to determine the most appropriate methods for calculating and classifying costs for individual centers in the company Postproduction, a.s. dealing with the post-production of films, commercials and television programs.

The diploma thesis is divided into two parts, a theoretical part and a practical part. The theoretical part describes, with the help of literature searches, the terminology of general concepts of managerial accounting and its tools, costs and their classification, costing methods, calculation formulas and selected profitability indicators.

The practical part is performed using an analysis of the current state, including management structure, central structure, analysis of financial statements, cost structure and typology, cost classification and allocation, current calculation methods, design of appropriate objective calculation methods and determination of appropriate methodology for effective cost classification corresponding to their actual connection to the centers. With the help of comparison of profitability indicators, differences are found using current and proposed methods.

In conclusion of this work presents the resulting data. Evaluation of their explanatory power for managerial reporting and proposed recommendations for achieving better data for further managerial decision-making.

Keywords: cost calculation, calculation units, direct and indirect costs, overheads costs, centers

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	17
3.1 Manažerské účetnictví.....	17
3.1.1 Nástroje a význam manažerského účetnictví.....	20
3.1.2 Náklady	22
3.2 Kalkulace a kalkulační metody	29
3.2.1 Kalkulační vzorce	36
3.3 Rentabilita a její ukazatele	43
4 Vlastní práce	45
4.1 Základní charakteristika společnosti Postproduction, a.s.	45
4.1.1 Analýza struktury společnosti Postproduction, a.s.	47
4.1.2 Analýza účetních výkazů společnosti Postproduction, a.s.	51
4.2 Analýza struktury nákladů společnosti Postproduction, a.s.	55
4.2.1 Struktura nákladových středisek a kalkulačních úseků společnosti Postproduction, a.s.....	58
4.2.2 Struktura schvalování nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.	61
4.2.3 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.	62
4.2.4 Rozvrhování režijních nákladů	66
4.3 Kalkulační metody	78
4.3.1 Kalkulace nákladů.....	79
4.3.2 Komparace vybraných metodologických postupů.....	82
5 Výsledky a diskuse	85
5.1 Posouzení zvolených kalkulačních metod	85
5.1.1 Výhody zvolené kalkulační metody	86
5.1.2 Nevýhody zvolené kalkulační metody	86
6 Závěr a doporučení	87
7 Seznam použitých zdrojů	91
8 Seznam obrázků, tabulek a grafů	93
8.1 Seznam obrázků	93
8.2 Seznam tabulek	93
8.3 Seznam grafů.....	94

Přílohy..... 95

1 Úvod

Hlavním cílem každého podniku je zisk, a proto kalkulace a třídění nákladů patří mezi jednu z nejdůležitějších částí pro správné stanovení nákladů společnosti. Výše nákladů, jejich identifikace a zařídění na jednotlivá střediska je důležitá nejen pro vedení podniku jako podklad pro odpovídající nastavení cílových prodejních cen, ale především pro manažerská rozhodnutí o dalším směru a vývoji podniku. Bez stanovení odpovídajících nákladů by nebylo možné stanovit, kolik je potřeba požadovat za daný výrobek či službu, tak, aby mělo smysl zabývat se výrobou či poskytováním služeb.

Náklady je možné členit do mnoha skupin. Pro každý podnik je složení nákladů specifické. Rozhodujícím faktorem bývá odvětví, ve kterém podnik působí. Pro všechna odvětví jsou náklady děleny do podobných skupin, nicméně jejich detailnější složení již bývá velice různorodé. Mnohdy záleží na tom, zda se podnik zabývá výrobou nebo poskytováním služeb.

Již od počátku lidstva bylo v mnoha formách s náklady kalkulováno, a to jak při směnných obchodech zboží za zboží, tak i později při vzniku peněz. Samozřejmě při vzniku peněz došlo k mnohem většímu a zásadnějšímu nástupu různých metod kalkulací. Náklady samotné se začaly pojmenovávat a zařídovat do skupin. Začala se jim přiřkládat různá váha. Tyto náklady mohou být v naprosto jednoduché formě. Materiál, potřebný čas a výrobek, jsou ale identifikovány vždy. Pravidlem bývá, že čím složitější podnik, tím širší a složitější složení nákladů. Vždy jde ale o to, s co největší přesností, tyto náklady identifikovat a vyčíslit. S moderním vývojem ekonomiky dochází například k identifikaci

a vyčíslení takzvaných oportunitních nákladů, které nemohou zásadním způsobem změnit výši skutečných nákladů jako takových, ale na základě kterých může dojít k zásadním rozhodnutím.

Téma kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. jsem si vybrala kvůli specifickému odvětví na našem trhu, ve kterém podnik působí. Postprodukce filmů, reklam a televizních pořadů je v dnešní době elektronizace zajímavou oblastí pro bližší seznámení se právě například se strukturou nákladů a kalkulacemi nákladů v takovéto společnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je za pomoci analýzy, kalkulace a kalkulačních metod nákladů, stanovit nejvhodnější metody pro kalkulaci a třídění nákladů na jednotlivé divize a střediska ve společnosti Postproduction, a.s. zabývající se postprodukcí filmů, televizních programů a reklam. V souvislosti s hlavním cílem práce jsou stanoveny jednotlivé dílčí cíle, které jsou rozdělené následovně:

a) prvním dílčím cílem je charakteristika nákladů a jejich možné zařazení, systémů třídění nákladů, přehled kalkulačních metod a modelů;

b) druhým dílčím cílem je základní charakteristika analyzovaného subjektu, a to historie podniku, přehled řídicí a organizační struktury podniku a analýza nákladových položek subjektu;

c) třetím dílčím cílem je stanovena charakteristika divizí a středisek, stanovení vazeb mezi nimi, rozvrhování nákladů a jejich charakteristika v přímém spojení s podnikem;

d) čtvrtým dílčím cílem jsou návrhy vhodných kalkulačních metod, specifikace, rozdělení a zařazení jednotlivých přímých a nepřímých nákladů, doporučení kalkulačních metod a návrh procesu pro rozvrhování režijních nákladů v rámci dílčích nákladových středisek.

Hlavním výstupem práce je doporučení pro efektivní stanovení vhodných objektivních kalkulačních metod pro přesné zařazení nákladů tak, aby měl management společnosti dostatečně kvalitní data pro rozhodování k variantním řešením kalkulací v rámci rozvrhování přímých a nepřímých nákladů a stanovení nejvhodnějších podkladů pro další rozhodování.

2.2 Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na dvě části, a to na „teoretická východiska“ a „vlastní práci“. Část „teoretická východiska“ se bude zabývat vymezením obecných pojmů k manažerskému účetnictví, nákladům a jejich třídění, metodám kalkulace nákladů, kalkulačním vzorcům a ostatním vlivům na stanovení a třídění nákladů. Zejména dle manažerského účetnictví Fibírové (2015) budou představeny metody a nástroje

manažerského účetnictví a dle moderních metod řízení nákladů Popeska a Papadaki (2016) budou charakterizovány aktuální trendy v řízení nákladů. Dále budou charakterizovány náklady, co to vlastně náklad je a jak ho lze vyjádřit, neboť v ekonomii, a zejména pak v účetnictví, je nutné rozlišovat pojem náklad a pojem výdaj. Toto je dle Lazara (2012) důležité rozlišovat především ve finančním účetnictví, kde nastávají situace, kdy není vždy výdej nákladem a náklad výdajem. Důležité bude specifikovat náklad v pojetí manažerského účetnictví, protože ne vždy bude náklad finančního účetnictví nákladem manažerského účetnictví a naopak. Charakteristika druhů nákladů a jejich členění zajistí komplexní přehled o těchto nákladech a vazbách na svůj vznik. Následně budou charakterizovány kalkulace a kalkulační metody pomocí kterých dojdeme ke stanovení daných nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně objemově, druhově a jakostně vymezen. Dle Popeska a Papadaki (2016) se kalkulační metody používají právě pro kvantifikaci nákladů na výkon a vycházejí zejména z toho, jaký způsob nákladové alokace je pro přiřazení nákladů zvolen. Bude vymezen předmět kalkulace, možné druhy přičítání nákladů na nákladový objekt neboli kalkulační jednici, a struktura nákladů v kalkulacích. Pro alokaci nepřímých nákladů neboli nákladů, které není možné přímo přiřadit určitému výkonu, budou pomocí rozvrhování a rozvrhových základů stanoveny principy alokování, které by měly mít příčinnou souvislost k danému výkonu. Dále budou charakterizovány kalkulační vzorce, které vyjadřují strukturu, v jaké se stanovují a zjišťují náklady výkonu. Mezi tyto kalkulační vzorce bude patřit zejména: klasický kalkulační vzorec, typový kalkulační vzorec, retrográdní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady a další vzorce, které budou představeny. Jako poslední bude popsána rentabilita a její ukazatele. Rentabilita, neboli ukazatel finanční analýzy podniku, bude použita jako poměrový ukazatel v hodnocení výsledků této práce, a to porovnáním současného a navrhovaného stavu kalkulace a třídění nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Vlastní práce bude provedena za pomoci analýzy současného stavu podniku včetně řídicí struktury, střediskové struktury, typologie nákladů, třídění nákladů, návrhu vhodných objektivních kalkulačních metod a stanovení vhodné metodiky pro efektivní zatřídění nákladů odpovídající jejich skutečné vazbě na daná střediska a místa vzniku.

V základní charakteristice společnosti Postproduction, a.s. bude definována výrobní oblast podniku, hlavní předmět podnikání (postprodukce filmů, televizních programů a výroba reklam), specifikováno účetní období a povinnosti příslušné nebo dotčené

legislativy. Dále budou uvedeny údaje z účetní závěrky společnosti Postproduction, a.s. včetně hodnot z účetních výkazů a personálního složení.

Prostřednictvím analýzy struktury společnosti Postproduction, a.s. bude analyzována struktura společnosti, a to jak řídicí struktura, tak organizační struktura. Budou charakterizována jednotlivá střediska a jejich oddělení. Dojde k identifikaci, která střediska jsou výrobní a která nevýrobní a budou stanoveny vazby mezi nimi.

Za pomoci analýzy účetních výkazů společnosti Postproduction, a.s., konkrétně výkazu zisku a ztráty, budou identifikovány náklady, které mají nejvyšší procentuální podíl na celkových nákladech společnosti. Budou vybrány pouze řádky s nenulovou hodnotou a seřazeny sestupně od nejvyššího po nejmenší procentuální podíl na celkových nákladech. Pro analýzu budou vybrány výkazy zisku a ztráty za tři období a to rok 2019, 2020 a 2021. Hodnoty jednotlivých nákladových položek výkazu za všechny tři sledovaná období budou znázorněny pomocí grafu.

Dále bude provedena analýza struktury nákladů společnosti Postproduction, a.s., kde budou jednotlivé druhy nákladů charakterizovány. Bude specifikován účetní systém společnosti (K2) a nadstavbový systém pro manažerské účetnictví (OLAP), který společnost používá, a za pomoci nákladových účtů budou přiřazeny k jednotlivým druhům nákladů zjištěných z analýzy výkazu zisku a ztráty číselné kódy, dle účetního rozvrhu společnosti.

Analýza struktury nákladových středisek a kalkulačních úseků společnosti Postproduction, a.s. stanoví nákladová střediska a kalkulační úseky, které budou znázorněny i graficky. Nákladová střediska budou všechna střediska, která spotřebovávají náklady. Kalkulační úseky budou výrobní úseky, na které bude potřeba rozvrhovat nepřímé, respektive režijní, náklady. Budou identifikovány vazby mezi jednotlivými nákladovými středisky tak, aby bylo možné režijní náklady rozvrhovat dle daných vztahů.

Za pomoci charakteristiky struktury schvalování nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. bude stanoven postup, jakým jsou nákladové doklady vstupující do společnosti tříděny. Bude ještě blíže specifikován účetní systém K2, a především způsob zadávání dokladů do systému. Tato struktura schvalování je nutným mezikrokem neboli nástrojem ke zjištění skutečných hodnot potřebných pro databázi, ze které jsou získávána data pro nadstavbový systém společnosti OLAP, který je nástrojem manažerského účetnictví.

Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. bude dalším důležitým krokem ke stanovení nákladů, které budou vstupovat do databáze pro získávání dat manažerského účetnictví. Jednotlivé druhy nákladů budou pomocí tabulky „kategorizace nákladů“ alokovány k výrobním a nevýrobním střediskům, charakterizovány, zda se jedná o náklad přímý či nepřímý, a zda se náklad chová jako fixní nebo variabilní. Pomocí grafu bude znázorněn počet druhů nákladů v závislosti na přiřaditelnosti nákladu přímo nebo nepřímo na výrobní střediska, která budou kalkulačními úseky.

Než bude přistoupeno ke stanovení výše jednotlivých druhů nákladů v hodnotovém vyjádření, bude stanoveno rozvrhování režijních nákladů, představeny možné rozvrhové základy a jejich charakteristika. Stávající rozvrhové základy, které společnost používá, je rozvrhování jednicových nákladů dle m^2 a rozvrhování finančních nákladů dle podílu obratu výrobních středisek na celkovém obratu. Více rozvrhových základů společnost nepoužívá, a proto bude navrženo jejich rozšíření. Těmito navrženými základními budou způsoby rozvrhování: dle m^2 ; dle počtu hodin; dle počtu motohodin; dle množství přenesených dat; dle počtu zaměstnanců; dle počtu uživatelů; dle podílu obratu výrobních středisek na celkovém obratu; dle podílu přímých nákladů výrobních středisek na celkových nákladech a dle počtu zakázek. Následně bude vypracována tabulka s jednotlivými vstupními hodnotami pro rozvrhování (dle zvolených rozvrhovacích základů) získaných z interních informací společnosti a z nadstavbového systému OLAP (databáze hodnot pro manažerské účetnictví). Jako vstupní hodnoty budou použity hodnoty pouze za poslední sledované období a to rok 2021 neboť pro další propočty a kalkulace se budou v této práci používat pouze data za toto poslední sledované období. Dále na základě zjištěných hodnot z tabulky bude stanoven a graficky znázorněn podíl jednotlivých středisek společnosti Postproduction, a.s. na celkových nákladech, díky čemuž dojde ke stanovení podílu a hodnoty režijních nákladů k rozvrhování. Dalším krokem budou jednotlivé charakteristiky a propočty rozvrhových základů tak, aby bylo možné získané hodnoty použít do současného a navrhovaného rozvrhování režijních nákladů. K zajištění hodnot bude vypracována tabulka přiřazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základům dle současného a dle navrhovaného stavu rozvrhování. V tabulce budou k jednotlivým druhům nákladů rovnou přiřazeny hodnoty získané z nadstavbového systému OLAP. Pomocí další tabulky budou tyto hodnoty prostřednictvím prostého součtu sumarizovány a přiřazeny k jednotlivým rozvrhovým základům. Následně budou propočteny režijní náklady na jednotlivé kalkulační úseky

alokované dle současného a dle navrhovaného rozvrhování. Tyto hodnoty budou vyjádřeny jak v peněžním vyjádření (hodnota Kč), tak v procentuálním podílu. Na základě získaných hodnot jak v peněžním vyjádření, tak v procentním podílu, bude porovnán způsob rozvrhování dle stávajícího a dle navrhovaného stavu rozvrhování. Bude zjištěno, jaký mají různé způsoby rozvrhování režijních nákladů dopad na jednotlivé kalkulační úseky. Získané hodnoty v peněžním vyjádření budou použity v kalkulačních metodách.

Za pomoci dosazení hodnot nákladů v peněžním vyjádření alokovaných přímo na kalkulační úseky a hodnot nákladů získaných rozvrhováním dle současného a navrhovaného rozvrhování do kalkulačních vzorců, budou vypočteny úplné vlastní náklady jednotlivých středisek pro současný a pro navrhovaný stav. V této práci bude použit kalkulační vzorec, který má společnost vypracován na základě podkladu klasického kalkulačního vzorce, tak jak je uvedeno v následující tabulce č.1.

Tabulka č. 1 Kalkulační vzorec

Klasický kalkulační vzorec	Kalkulační vzorec společnosti Postproduction, a.s.
1. Přímý materiál	1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy	2. Přímá výrobní režie
3. Ostatní přímý materiál	3. Přímá provozní režie
Přímé náklady celkem	4. Přímé mzdy
4. Materiálová režie	5. Přímá odbytová režie
5. Výrobní režie	6. Přímá obchodní režie
6. Obchodní režie	Přímé náklady celkem (alokované pomocí schvalovacího dokladu)
7. Správní režie	7. Materiálová režie
Úplné vlastní náklady (ÚVN)	8. Provozní režie
	9. Provozní mzdy
	10. Obchodní režie
	11. Správní režie
	Úplné vlastní náklady (ÚVN)

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016) a interní informace společnosti Postproduction, a.s.

Po dosazení hodnot do kalkulačního vzorce společnosti budou získané hodnoty vyhodnoceny pro každé středisko. Bude vyhodnocen vliv aplikace současného a navrhovaného stavu na výši nákladů jednotlivých středisek, a to jak v hodnotovém peněžním vyjádření, tak v procentuálním podílu na celkových nákladech společnosti.

Dále bude, jak pro současný, tak pro navrhovaný stav, vypočtena rentabilita, vyjádřena zvlášť v procentech, a zvlášť v hodnotovém vyjádření (peněžní vyjádření Kč). Pro rentabilitu budou použity tyto vzorce:

$$\text{rentabilita nákladů (ROC) \%} = \frac{Z}{\text{ÚVN}} * 100$$

Z – zisk, ÚVN – úplné vlastní náklady

$$\text{rentabilita nákladů (ROC)} = \frac{Z}{\text{ÚVN}}$$

Z – zisk, ÚVN – úplné vlastní náklady

Získané ukazatele rentability, a to jak v procentním vyjádření, tak v hodnotovém peněžním vyjádření, budou pro každé středisko vyhodnoceny zvláště pro současný i navrhovaný stav. Pomocí ukazatele rentability v procentním vyjádření bude zhodnocena efektivita vynaložených nákladů jednotlivých středisek a pomocí ukazatele rentability nákladů, vyjádřeného v hodnotovém peněžním vyjádření, bude konstatováno, kolik zisku přinese 1 Kč vynaložených nákladů danému středisku. Následně na základě komparace získaných hodnot z těchto vybraných metodologických postupů bude vyhodnoceno, zda je mezi hodnotami difference, jak se hodnotově mění úplné vlastní náklady, jak se mění jednotlivé podíly na celkových nákladech a jak se mění ukazatele rentability vyjádřené v procentech a v hodnotovém peněžním vyjádření jednotlivých kalkulačních úseků (středisek) při použití současného stavu a navrhovaného stavu kalkulace a třídění nákladů.

Následně dojde k vyhodnocení výsledků a budou posouzeny výhody a nevýhody zvolených kalkulačních metod. V závěru práce budou shrnuta zjištěná data, dopad použití současného a navrhovaného stavu na kalkulace a třídění nákladů a stanoveno doporučení pro společnost Postproduction, a.s. na základě výsledků této diplomové práce.

3 Teoretická východiska

3.1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se dle Popeska a Papadaki (2016) v dnešní době považuje za jednu z nejvýznamnějších disciplín v rámci ekonomického řízení podniku. Je to nástroj určený především manažerům, jako zdroj informací pro manažerská rozhodování. Je nutné podotknout, že manažerské účetnictví není finančním účetnictvím tak, jak jej známe z předepsaných zákonů a vyhlášek, ale pouze z něj čerpá vybraná data. V anglosaské oblasti se tento subsystém označuje právě jako *manažerské účetnictví*. Ve Francouzky mluvících zemích se označuje jako *účetnictví pro řízení*. V německé literatuře je označováno jako *účetnictví nákladů a výnosů orientovaných na rozhodování* (Král, 2005). V genezi vývoje manažerských účetních systémů, lze manažerské účetnictví považovat za druhý stupeň, jako nástupce nákladového účetnictví, ale také ho řadíme jako předchůdce další, vyšší, formy moderního manažerského účetnictví, managementu nákladů. Jejich hlavním rozdílem je, kam se které účetnictví orientuje. Všechny tři druhy účetnictví lze charakterizovat v několika bodech:

Nákladové účetnictví

- a) orientace na minulost;
- b) prostá evidence a klasifikace nákladů orientovaná na již vzniklé náklady.

Manažerské účetnictví

- a) orientace na budoucnost;
- b) podpora manažerských rozhodnutí;
- c) modelování variant budoucího vývoje.

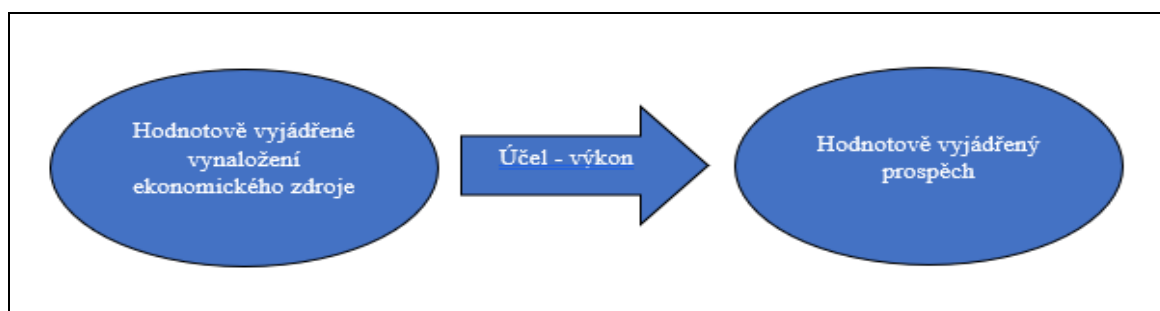
Management nákladů

- a) orientace na budoucnost;
- b) podpora aktivního ovlivňování nákladů;
- c) strategické pojetí nákladů.

Čerpáno z :obrázek 1.1 Geneze manažerských účetních systémů dle Popeska a Papadaki (2016).

Hlavním cílem manažerského účetnictví je zajistit manažerům přesná a spolehlivá data o vnitřní struktuře nákladů a výnosů tak, aby tyto informace mohly být účelně zpracovány. Zpravidla porovnává předem plánované náklady s náklady skutečnými a je tak považováno za nástroj pro řízení nákladů v účetní jednotce (Lazar, 2012). Níže je graficky znázorněna vazba podnikových výkonů a nákladů, což je hlavním motivem pro vznik a rozvoj manažerského účetnictví.

Obrázek č. 1 Vazba podnikových výkonů a nákladů



Zdroj: přepracováno dle Krále (2010)

Manažerské účetnictví čerpá vybraná data z finančního účetnictví, ale zároveň obsahuje další důležité informace jako jsou například vazby nákladů a výnosů, vnější a vnitřní vztahy mezi středisky a jednotlivými procesy, rozpočtové procesy a kalkulace. Mimo to může brát v úvahu i ostatní vlivy, které se ve finančním účetnictví nevykazují. Velmi často obsahuje citlivá data, která jsou určena pouze pro manažery a ostatním jsou utajována. Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008) nelze pojem manažerské účetnictví zaměňovat s pojmy nákladové účetnictví či vnitropodnikové účetnictví, ale jde spíše o širší pojem zahrnující právě nákladové účetnictví i rozpočetnictví a kalkulaci. Na základě historického vývoje se dá manažerské účetnictví rozdělit do tří fází, a to na základě toho, jaké informace řídicím pracovníkům poskytuje (Král, 2005). V první fázi se takto zaměřené účetnictví orientovalo především na zajištění skutečně vynaložených nákladů. Druhá fáze již dává možnost takto zjištěné náklady rozčlenit a porovnat skutečné náklady se žádoucími (plánovanými, rozpočtovanými, kalkulovanými). Tato druhá fáze již zajišťuje kvalitnější podklady pro krátkodobé rozhodování, jakým směrem dále podnik řídit. V anglicky mluvících zemích jsou chápány takto zjištěná data za základní část manažerského účetnictví. V poslední, třetí fázi, je základní snahou rozšířit manažerské

účetnictví o širokou škálu dalších informací, které pomohou vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje podniku.

Manažerské účetnictví lze charakterizovat z několika pohledů. Tyto pohledy mají každý své specifické vlastnosti a záleží na podniku a vedení jaký pohled a které informace jsou důležité jako podklady, na základě kterých se můžou dále rozhodovat o vývoji podniku. Tyto vlastnosti lze dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008) specifičtěji charakterizovat v několika bodech:

- a) je určeno pouze pro interní účely;
- b) je pouze pro manažery a vyšší stupně vedení;
- c) jeho zájmem je maximalizace zisku;
- d) využívá maximální pravdivosti vstupních dat;
- e) používá analytiku, někdy i do posledního kroku;
- f) jednotky používá naturální i hodnotové;
- g) ceny kalkuluje;
- h) není regulováno.

Důležitou vazbou manažerského účetnictví, a především tříděním nákladů, je vazba na controlling. Zatímco controlling lze chápat jako metodu řízení integrující úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, manažerské účetnictví je pouze částí tohoto systému označovaného jako informační nástroj controllingu (Král, 2005).

Výhodou manažerského účetnictví je jeho struktura, kterou nepředepisuje žádná legislativa, a období v jakém se vyazuje. Strukturu a období za jaké se vyazuje manažerské účetnictví, si stanovuje každý podnik dle vlastních potřeb s ohledem na podnikatelskou činnost a požadavky manažerů. Jako období se zpravidla stanovuje účetní jednotka jeden měsíc, ale může být i týdenní či denní, záleží na potřebách daného podniku. Velmi často jsou tato data seskupována do specifických účetních systémů sestavovaných přímo na míru danému podniku a požadavkům manažerů. Pokud se zaměříme na účetní systémy, ze kterých lze čerpat podklady, můžeme tyto systémy obecně rozdělit na evropské a anglosaské (Petřík, 2009). Petřík (2009) dále uvádí, že evropské systémy se zaměřují spíše na potřeby státu a bank (splnění povinných auditů, součástí výročních zpráv... apod.) oproti tomu v anglosaských zemích (Velká Británie a USA), slouží účetní systémy především investorům, majitelům a vrcholovému vedení. O tom, jakým způsobem je potřeba nastavit systém, co k tomu použít a jaký přikládat jednotlivým krokům význam, pojednává následující kapitola.

3.1.1 Nástroje a význam manažerského účetnictví

Manažerské, neboli vnitropodnikové, účetnictví neplní úkoly jen na základě požadavků legislativy, ale je právě významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení (Lazar, 2012). Účetnictví je pak samo o sobě nástrojem, jak již bylo uvedeno v předešlé kapitole. I nástroj ale musí mít své další nástroje bez kterých by nebylo možné získávat kvalitní podklady pro další manažerská rozhodování. Petřík (2009) uvádí, že manažerské účetnictví je vnímáno a pojato nejenom jako vysoce sofistikovaný, analytický a integrovaný informační manažerský nástroj, ale také jako samotný komplexní a nadstavbový nástroj konkurenčního firemního, podnikového a organizačního řízení. Jedním z hlavních nástrojů pro manažerské účetnictví je finanční účetnictví, respektive data z něj. Tato data jsou z finančního účetnictví čerpána především z analytických účtů. Dále se k jednotlivým datům přikládají další specifikace, mnohdy charakterizovány kódy, které přesně specifikují každá dílčí data na základě důležitosti, vzniku, vazby, charakteristiky, zatřídění, evidence a dalších potřebných specifik. Takto získaná data se zpravidla transformují do externích systémů, vedených odděleně od hlavního účetnictví, které zajistí roztřídění dat dle nastavených požadavků. Tyto systémy mohou mít různé názvy a funkce, stejně jako účetní programy používané pro finanční účetnictví. Jedno z takovýchto označení pro systémový nástroj manažerského účetnictví nese název OLAP „Online Analytical Processing“. Dle Thomsena (2002) lze OLAP charakterizovat jako formální jazyk pro definici dat. Toto označení lze také chápat jako technologii určenou k uložení dat v databázi, která je schopna získat přístup k datům, a také nepřiliš srozumitelné množství dat vhodně uspořádat, a docílit tak v nich lepší orientaci a snazší manipulaci s nimi. Takovouto databázi lze považovat za hlavní nástroj pro manažerské účetnictví.

Dalším nástrojem pro manažerské účetnictví je stanovení významnosti jednotlivých dat. Každá data mají odlišný význam, a proto je neméně důležité data nejenom správně roztřídit, ale přiřadit jim patřičnou důležitost. Tato specifikace je důležitá zejména v období, kdy manažeři rozhodují o optimalizaci nákladů. Dle moderních metod Popeska a Papadaki (2016) je velmi důležité, při rozhodování o optimalizaci nákladů vzít v potaz, že ne všechny podnikové výkony tvoří proporcionálně stejný zisk.

Komplexní pojetí nástrojů manažerského účetnictví nelze nikdy přesně shrnout, neboť manažerské účetnictví je nástroj, který není jasně definován a stanoven žádnými

zákony a předpisy. Každý podnik bude mít stanoveny jiné nástroje, jiné postupy, jiné systémy, jiné zdroje, přesněji řečeno ty, které potřebuje pro správné zajištění podkladů pro svá rozhodování, a to nejenom v krátkém období, ale i pro plánování na delší období. Jak uvádí Petřík (2009) je manažerské účetnictví důležité vnímat jako zásadní nástroj firemního plánování. Jako jedny ze základních nástrojů, které by mělo manažerské účetnictví obsahovat jsou:

- a) databáze schopna spravovat v co nejkratším čase vybraná data;
- b) podniková struktura;
- c) jasná identifikace středisek;
- d) stanovená struktura nákladů;
- e) metodika stanovující postup zařídění nákladů;
- f) stanovené kalkulační metody a vzorce.

Pokud vezmeme manažerské účetnictví v celkovém kontextu již z počátku formování manažerského účetnictví, pak se jeho význam v samém základu nemění. Základním pilířem je fakt, že jeho úlohou je poskytovat informace. Dle Krále (1997) by mělo manažerské účetnictví poskytovat informace o:

- a) struktuře nákladů, zejména druhové a účelové;
- b) o výkonech;
- c) o útvarech/střediscích;

dále by mělo zabezpečit dobrou funkci:

- a) kalkulačního systému;
- b) útvarového/střediskového odpovědnostního řízení;
- c) běžné kontroly nákladů;
- d) podnikových rozpočtů;
- e) rozpočtů režie;
- f) rozpočtů střediskových nákladů a výnosů;

a dále zabezpečit podklady, popřípadě výpočty

- a) rozhodovacích úloh.

Výše uvedený výčet lze brát jako další názor na formu manažerského účetnictví. Ani v dnešní společnosti není ucelen jednotný pohled na zpracování, obsah a formu manažerského účetnictví. Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008) jej lze díky metodám svých třech subsystémů (nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace) označit jako proces seskupující vstupní data do podoby pro řízení. Nástroje pro získávání mohou být

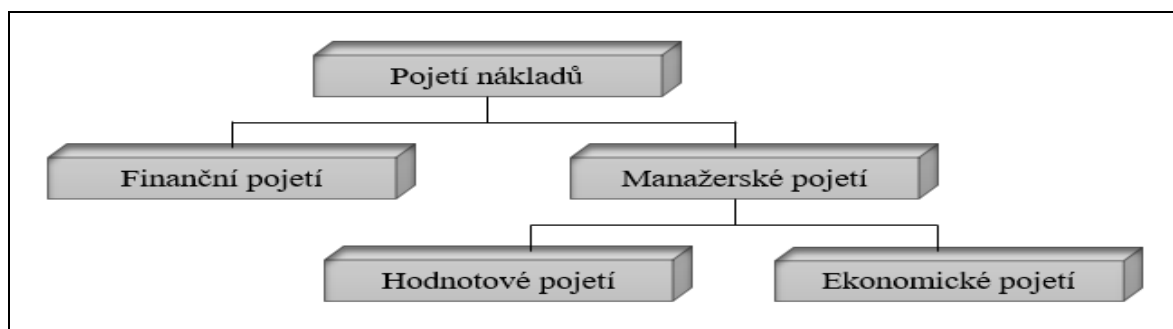
velice různorodé, nicméně hlavním prvkem a základními kameny jsou náklady o kterých pojednává další kapitola.

3.1.2 Náklady

V ekonomii a zejména pak v účetnictví představují náklady označení pro spotřebované ekonomické zdroje spojené se současným nebo budoucím finančním výdejem. V opačném pořadí bychom mohli náklady charakterizovat jako hmotné, zpravidla finanční, výdaje související přímo či nepřímo s procesem výroby či poskytováním služeb vynaložené na zajištění tržeb. V ekonomii, a zejména pak v účetnictví, je ale nutné rozlišovat pojmem *náklad* a pojem *výdaj*. Dle Lazara (2012) je toto důležité rozlišovat především ve finančním účetnictví, kde nastávají situace, kdy není vždy výdej nákladem a náklad výdejem. Jedním z takovýchto případů je nákup majetku, kdy přímo s koupí majetku se vydávají finanční prostředky, ale do nákladů daný výdej za pořízený majetek vstupuje až ve formě jednotlivých odpisů, zpravidla v průběhu několika účetních období.

Dále je potřeba specifikovat náklad v pojetí manažerského účetnictví. Jak uvádí Popesko a Papadaki (2016), je potřeba odlišovat chápání nákladů ve finančním účetnictví a v manažerském účetnictví, neboť v rámci těchto dvou systémů budou existovat položky nákladů, jež manažerské účetnictví bude považovat za náklad, kdežto finanční účetnictví je jako náklad akceptovat nebude a opačně. Pojetí nákladů jako takových ukazuje následující obrázek.

Obrázek č. 2 Pojetí nákladů



Zdroj: přepracováno dle Popeska (2009)

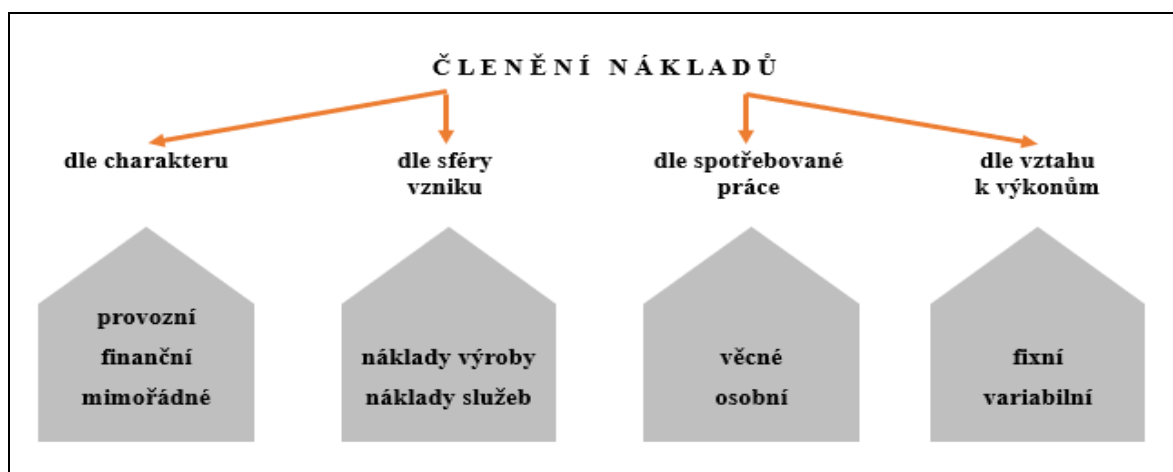
Podnikové náklady lze také charakterizovat jako finančně neboli peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které jsou vynaloženy na tvorbu podnikových

výnosů, a to i včetně nákladů spojených s ostatní činností podniku. Tyto náklady mohou být jak hmotné, tak nehmotné. Dle Synka (2007) jsou náklady důležitým ukazatelem kvality činnosti podniku, a jedním ze zásadních úkolů vedení podniku je tyto náklady usměrňovat a řídit. Aby bylo možno usměrňovat a řídit chod podniku je podrobné třídění těchto nákladů důležitým faktorem.

Na náklady lze ovšem pohlížet i ze strany ekonomického pojetí. To se odlišuje v tom, že odráží nejen to, co bylo zapláceno, ale i to co bylo vynaloženo. Ekonomové na rozdíl od účetních, berou v úvahu také použití vlastního kapitálu, a do ekonomických nákladů zahrnují i úroky ve výši, která se rovná částce úroků, jenž by výrobce získal v případě, že by svůj kapitál půjčil (Synek, 2000).

Náklady lze členit z několika pohledů, ale úplně prvotní pojetí nákladů lze rozdělit na *finanční* a *jednicové*. Finanční náklady jsou spojeny zejména s úrokovou mírou, držbou finančních prostředků, daněmi a amortizací. Jednicové náklady zahrnují veškeré další náklady spojené s výrobou či poskytováním služeb a lze je dále členit z několika pohledů (například druhového, účelového, časového, závislého a vázaného). V manažerském účetnictví a v ekonomických teoriích lze náklady členit tak, jak je uvedeno na následujícím obrázku č. 3:

Obrázek č. 3 Členění nákladů



Zdroj: přepracováno Členění nákladů. Ing. Hana Chládková (9.2.2014), dostupné z:

<https://slideplayer.cz/slide/2347629/8/images>

Každé z uvedených členění nákladů lze specifikovat dle daných vlastností a přiřazovat k nim přesně pojmenované náklady. Přímě pojmenované náklady lze ovšem klasifikovat do různých členění. O zařazení by měla rozhodovat metodika pro zařazení

nákladů dle předem stanovených principů. Jak uvádí Popesko a Papadaki (2016), základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví je správné začlenění, respektive klasifikace nákladů.

Pro stanovení nákladů na jednotlivá střediska se jeví jako jedny z nejdůležitějších rozdělení nákladů na *přímé* a *nepřímé*. Náklady přímé jsou označovány jako náklady *jednicové* a jsou specifické v tom, že jsou přímo spojeny se spotřebou v daném výrobním středisku. Jsou to náklady, které jsou jasně a neomylně přiřaditelné k nákladovému objektu, a to jak výrobku, tak i ke službě. Za takovéto náklady lze považovat přímou spotřebu materiálu a mzdové náklady dělníků. Náklady nepřímé jsou označovány jako náklady *režijní* a jsou to náklady, které nelze přímo přiřadit na nákladový objekt. Jak popisuje Duchoň (2007) jedná se o náklady, které jsou společné více kalkulačním jednicím a nelze je jednoznačně přiřadit na kalkulační jednici jako takovou. Příkladem režijních nákladů mohou být odpisy strojů, mzdy manažerů, účetních, personalistů, údržbářů, techniků, náklady na informační technologie, výpočetní techniku či informační systém podniku a obdobné náklady těžko přiřaditelné k nákladovému objektu.

Duchoň (2007) dále specifikuje rozdělení režijních nákladů na *výrobní režii* což jsou takzvané fixní a ostatní náklady (nájemné, daně, odpisy, údržba, teplo, světlo, voda, nářadí), dále nepřímé materiálové náklady a nepřímé mzdové náklady a *správní režii*, za kterou jsou považovány především administrativní náklady (náklady na řídicí pracovníky, úředníky, účetní, nájemné kanceláří, telefony a podobné náklady). Z výše uvedeného je zřejmé, že náklady jednicové mají mnohem užší zastoupení v celkových kalkulovaných nákladech než náklady režijní. Z tohoto důvodu je více než nutné správně definovat jednotlivé náklady a stanovit kalkulační metody pro co nejpřesnější stanovení nákladů na jednotlivá výrobní střediska.

Pro efektivní řízení nákladů je důležité jejich podrobnější členění do homogenních skupin. Je mnoho způsobů, jak tato členění provést. Aby ale členění bylo přínosné, je třeba náklady členit ve vztahu k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Schopnost správně řídit a ovlivňovat příčiny vzniku nákladů stojí na znalostech jejich struktury a příčin vzniku. Členění nákladů dle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. Král (2010) uvádí následující členění nákladů:

- a) druhové členění;
- b) účelové členění nákladů, které se dále dělí na náklady technologické a náklady na obsluhu řízení a náklady jednicové a režijní;

- c) členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, která se dělí na odpovědnostní středisko a druhotné náklady;
- d) kalkulační členění nákladů;
- e) členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování, které se dále dělí dle závislosti na objemu výkonů, relevantní a irelevantní náklady, oportunitní náklady a náklady vázané k rozhodnutí.

Druhé členění nákladů je asi nejčastější členění nákladů, které vychází ze členění nákladů ve finančním účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016). Za základní druhy se zde považuje spotřeba materiálu (materiál, spotřeba energie, prodané zboží), služby (opravy, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby), osobní náklady (mzdy, odměny členům orgánům společnosti, zákonné sociální a zdravotní pojištění, ostatní sociální náklady), daně a poplatky, jiné provozní náklady (zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, dary, smluvní pokuty a penále, odpisy pohledávek, manka a škody), odpisy (odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, rezervy, opravné položky v provozní oblasti), finanční náklady (prodané cenné papíry a podíly, úroky, kurzové ztráty, ostatní finanční náklady), rezervy a opravné položky ve finanční oblasti, mimořádné náklady a daně z příjmů. Při řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je využití tohoto členění značně omezené, zvláště kdybychom chtěli hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost podnikových výkonů. Především proto, že toto členění nezobrazuje příčinu vynaložení nákladů svého věcného nositele (Král, 2012).

Účelové členění je rozdělení nákladů podle činností, při kterých vznikají náklady např. výrobní, výzkumné, kontrolní, odbytové, správní. Pro svoje dělení dle činností, které vyvolávají vznik nákladů, je vhodné pro hodnocení jejich přiměřenosti (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008). Technologické náklady jsou bezprostředně vyvolány použitou technologií měnícího se procesu, nebo s ním účelově souvisí (Popesko a Papadaki, 2016). Jsou přesně dané, snadno kontrolovatelné, ale nelze je měnit, jsou to vlastně jednicové náklady. Náklady na obsluhu jsou mzdy pracovníků při výrobě. I tyto jsou u většiny výrob dané a přímo úměrně souvisí s množstvím výroby. Náklady na řízení jsou náklady na vedoucího výroby a jejich výši již nelze přímo přiřadit ke konkrétní výrobě (Král, 2012).

Náklady jednicové jsou částí technologických nákladů, souvisejí nejenom s technologickým procesem, ale přímo úměrně s množstvím vyrobených výrobků (Popesko a Papadaki, 2016). Tyto náklady se s růstem výroby zvyšují a nelze je snížit. Jednicové náklady jsou vždy náklady přímé a variabilní. Náklady režijní souvisejí se střediskem nebo

provozem, kde výroba probíhá. Jsou to náklady, které jsou pro výrobu nezbytné, ale nelze je přesně vyčíslit na jednotku produkce. Jsou to např. náklady na ochranné pomůcky, čisticí prostředky, energie, vodu, teplo, opravy, služby, pojištění, odpisy apod. Tyto náklady lze ovlivňovat a nerostou přímo úměrně s růstem produkce. Režijní náklady jsou jak variabilní, tak fixní.

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, je odpovědnostním střediskem místo vzniku těch nákladů (výroba, odbyt, správa). Vedoucí střediska rozhodují o jejich vzniku a mohou ovlivnit jejich výši. Rozhodují o množství a druhu výroby a tím o spotřebě přímého materiálu a mzdových nákladech, ale také o ostatních režijních nákladech.

Druhotné interní náklady jsou náklady, které vznikají mimo středisko nebo podnik, avšak jsou nutné pro výrobu. Dodávky polotovarů, vznikající na jiném středisku, které mělo na jejich výrobu náklady a předává je dalšímu středisku, které je dále zpracovává (Král, 2012). Můžou to být i dodávky vody a tepla z podnikové vodárny nebo kotelny.

Kalkulační členění nákladů jsou náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou ty, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu (Popesko a Papadaki, 2016). Jsou to takové náklady, které lze jasně identifikovat a přiřadit přímo k danému nákladovému objektu. Je to především spotřeba materiálu, ta je jasně měřitelná a určitelná, a mzdové náklady, které jsou jasně definovány spotřebou času potřebného k výrobě nákladového objektu. Za další přímé náklady lze považovat také odpisy stroje, který se používá pouze pro tento daný výkon. Dle definice musejí být veškeré jednicové náklady také náklady přímé. Dále pak to jsou náklady nepřímé. Ty nesouvisejí s konkrétním druhem výkonu, ale zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech. Jedná se zejména o mzdy manažerů, účetních, personálního oddělení, právního oddělení, auditorů, daňových poradců, IT oddělení, náklady na informační systémy podniku, ostatní administrativní náklady, odpisy, které nejsou přímo související s přímou výrobou, které jsou využívány pouze na konkrétní výkon.

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování se členění dle závislosti na objemu prováděných výkonů a považuje se za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění je považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, neboť cílem členění dle závislosti na objemu výkonů je především zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. Výstupy z tohoto zkoumání, jak budou náklady reagovat na změnu, se stávají jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016). Toto členění ukazuje zejména

skutečnost, že odlišné náklady se chovají při změně objemu výkonu různě (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008). Dle tohoto kritéria dělíme náklady na fixní a variabilní. Hovoříme-li o obou typech nákladů společně, jsou považovány za náklady smíšené. Jako příklad může být smíšeným nákladem spotřeba elektrické energie (Popesko, 2009).

Za fixní náklady jsou považovány ty náklady, které se v určitém časovém období a rozsahu nemění. Většinou jde o takzvané kapacitní náklady, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Jsou to náklady většinou časově rozlišené a do nákladů na danou jednici výkonu vstupují pouze v poměrné výši. Tyto náklady mohou být děleny na náklady utopené, provozní a investiční. Příkladem fixních nákladů jsou zejména náklady na pořízení investičního majetku, jakým jsou výrobní stroje, výrobní technologie, softwarové vybavení, ostatní hmotný majetek potřebný pro fungování a zajištění chodu podniku, nájmy výrobních prostor a podobně. Fixní náklady lze rozdělit na celkové fixní náklady a jednicové fixní náklady. Celkové fixní náklady podniku mají v určitém časovém období konstantní charakter a jsou neměnné, zatímco jednicové fixní náklady se i v daném časovém období snižují v závislosti na objemu výroby. Pro rozpočtování lze tak kalkulovat se snižující se výší těchto jednicových fixních nákladů v přímé závislosti na počtu vyrobených nákladových objektech. Fixní náklady vstupují do nákladů na nákladový objekt u hmotného majetku v podobě odpisů a například u nájmu výrobních prostor v podobě přímých, ale fixních, neměnných nákladů.

Naproti tomu jsou variabilní náklady, které se ovšem mění v závislosti na změně objemu výkonu. Jsou to náklady vynaložené přímo v závislosti na objemu výkonu a jejich výše je ovlivněna zejména strukturou a objemem výkonu. Tyto náklady jsou opakovaně vynakládány pro uskutečnění určitého objemu výkonu a jejich prospěch a účelnost je vytvořením výkonu vyčerpán (Fibířová, 2015). Do těchto nákladů zařazujeme veškeré jednicové náklady a část režijních nákladů rozpočtovaných na jednici výkonu. Variabilní náklady jsou při manažerských propočtech považovány za lineárně se vyvíjející (Synek, 2011). Nicméně v dnešní technologicky a konkurenčně vyvíjející se době lze dojít i ke zjištění, že tomu tak nemusí být vždy. Variabilní náklady jako takové lze dále členit na variabilní náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. Za proporcionální náklady jsou považovány náklady jednotkové neboli náklady, které jsou přímo úměrné s úrovní objemu výroby. Mají lineární charakter (tzn. čím více vzrůstá objem výroby, tím tyto náklady rostou). Příkladem těchto nákladů je spotřebovaný materiál

nebo mzda dělníka. Podproporcionální náklady jsou náklady, které mají naopak degresivní charakter ve vztahu k objemu výroby. Tyto degresivní náklady rostou v absolutní výši pomaleji, než objem prováděných výkonů (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008). Jako příklad lze uvést nákup většího množství materiálu pro výrobu, kdy je nabídnuta množstevní sleva. Za nadproporcionální náklady lze uvést mzdy dělníků vynaložené v souvislosti s růstem výroby, kdy zaměstnavatel zavede noční pracovní směnu (Popseko a Papadaki, 2016) anebo dojde k vyplácení přesčasů. Tyto náklady mají charakter progresivní, rostou v absolutní výši rychleji než objem výroby. Tyto náklady se mohou jevit jako nevhodné, neboť by bylo méně nákladné vyrábět za standardních podmínek v běžném provozu. Při rozhodování, zda vynaložit tyto náklady je důležité posoudit a správně vyhodnotit vynaložení těchto nákladů. Může se například jednat o termín dodání určitého objemu výroby v určitém čase pod finanční sankcí z prodlení termínu dodání. Navýšení těchto nákladů může zamezit vyšším nákladům v budoucnosti za sankce a pokuty.

Relevantní a irelevantní náklady jsou již dle pojmenování náklady u kterých lze těžko vyhodnocovat, zda jsou oprávněné či ne a zda rozpočtování na nákladový objekt je správné či není. Rozpočtování těchto nákladů je ale důležité pro budoucí rozhodování a je důležité tyto náklady rozdělit na ty, které budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne (Král, 2012). Po vyhodnocení nákladu jako relevantní by tyto náklady měly být zahrnuty do rozpočtů. Oproti tomu u vyhodnocení nákladu jako irelevantního, by tento náklad neměl vstupovat do rozpočtů a brán v potaz. Toto rozhodování bývá zásadním rozhodnutím pro správnou kalkulaci cen a rozpočtování.

Oportunitní náklady neboli takzvané náklady ušlé příležitosti, alternativní náklady či náklady obětované příležitosti jsou náklady, které se zakládají na úvaze o určitém výdeji ekonomických zdrojů, zda zhodnocení v určitém výkonu znemožňuje jejich využití jiným způsobem (Král, 2012).

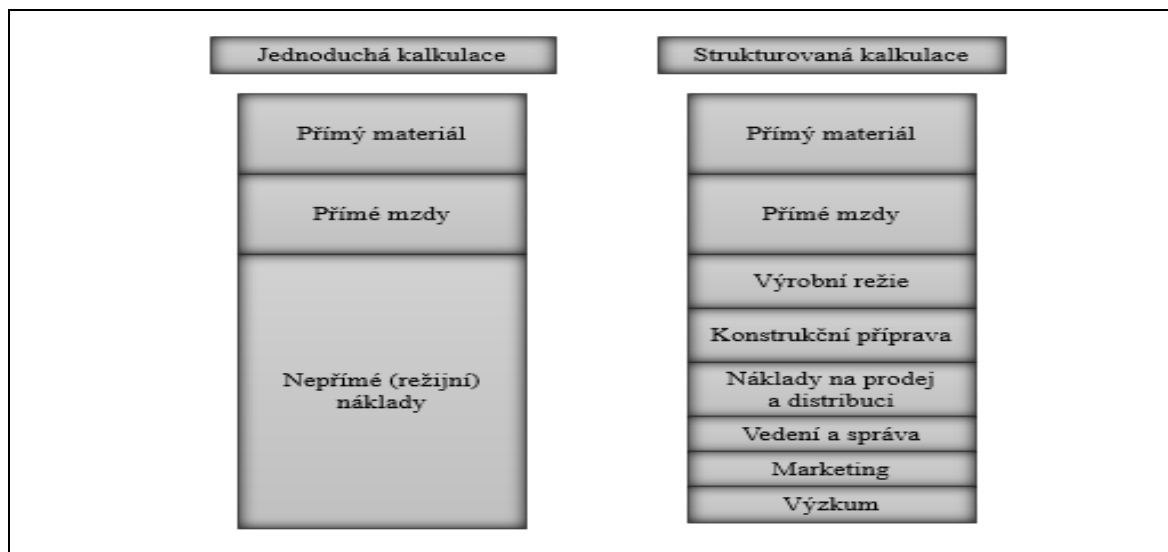
Náklady vázané k rozhodnutí jsou náklady vzniklé na základě současných rozhodnutí vázaných na budoucnost. Tyto náklady souvisí především s technologickým vývojem a rozvojem nových technologických řešení výrobků na základě čehož je předurčena budoucí úroveň jejich nákladů.

3.2 Kalkulace a kalkulační metody

Kalkulace je základní nástroj řízení po linii výkonu. Je to činnost vedoucí ke zjištění či stanovení daných nákladů na konkrétní výkon podniku, který je přesně objemově, druhově a jakostně vymezen. Kalkulační metody jsou pak nástrojem, jak co nejpřesněji určit rozložení nákladů na jednotlivé nákladové objekty. Dle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008) jsou kalkulace hlavním informačním nástrojem, základem pro plánování a kontrolu v operativním řízení, důležitým podkladem pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů, a především výchozí základnou pro rozhodování týkající se cenové politiky a stanovování vnitropodnikových cen. Jak uvádí Popesko a Papadaki (2016) kalkulační metody, které se používají pro kvantifikaci nákladů na výkon, vycházejí zejména z toho, jaký způsob nákladové alokace je pro přiřazení nepřímých nákladů zvolen. Z toho vyplývá, že jednotlivé kalkulační metody se od sebe liší zejména tím, jaký způsob alokace režijních nákladů je používán. Kalkulaci nákladů lze charakterizovat jako proces, při kterém se stanovuje výše nákladů jako taková na nákladový objekt (kalkulační jednici) na základě které lze dále kalkulovat výši ceny, marže zisku a jiné hodnotové veličiny.

Kalkulační metody mohou mít mnoho podob, a to od velice jednoduchých až po velice složité. Nelze jednoznačně říci, že jednoduché kalkulační metody jsou méně přesné než složitější kalkulační metody, ale zpravidla tomu tak bývá. Čím více má kalkulační metoda vstupů, tím by měla být přesnější a alokovat tak přesnější část režijních nákladů k jednicovým nákladům. Dobrá nákladová kalkulace by měla podávat informace nejenom o celkové výši nákladů na výkon, ale také o tom, z jakých skupin se náklady na výkon skládají (Popesko a Papadaki, 2016). Porovnání jednoduché kalkulace se strukturovanou ukazuje následující obrázek č. 4, kde je patrné, že strukturovaná kalkulace bude mít pro management daleko větší vypovídací schopnost, nežli je tomu u jednoduché kalkulace. Díky takto získaným informacím může management kvalitněji rozhodovat o případných úpravách a budoucímu usměrňování nákladů na dané výkony.

Obrázek č. 4 Druhy kalkulací



Zdroj: přepracováno dle Popeska a Papadaki (2016)

Zvolení vhodných kalkulačních metod by mělo odpovídat odvětví, pro které se využívají. Moderní metody pak ukazují, že některé kalkulační metody se mohou používat i v odvětví pro které prvotně nebyly určeny. Dle Popeska a Papadaki (2016) lze kalkulaci nákladů rozdělit na: kalkulace nákladů v hromadné výrobě, v zakázkové výrobě, kalkulace neúplných nákladů a kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing).

Kalkulační metody jsou obecně závislé na: vymezení předmětu kalkulace, způsobu přičítání nákladů předmětu kalkulace a struktuře nákladů, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici neboli nákladový objekt.

Vymezení předmětu kalkulace je dáno kalkulační jednicí, což je konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem na který se stanovují nebo zjišťují náklady anebo je dáno kalkulovaným množstvím, to zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Fibírová (2015) definuje kalkulační jednici jako konkrétní výkon, který je vymezen druhem, jakostí či měrnou jednotkou. Dle Synka (2007) platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici. Předmětem kalkulace mohou být jak finální výkony, tak výkony dílčí uvnitř podniku.

Přičítání nákladů předmětu kalkulace lze provádět přímo, nepřímo nebo podle dílčích aktivit ABC (Activity-Based Management). Přímé přiřazování nákladů k určitému druhu prováděných výkonů musí mít bezprostřední souvislost s daným výkonem. Lze ho provádět dělením nebo stanovit na základě technických norem. U nepřímého přiřazování to

jsou nepřímé náklady zajišťující produkci většího sortimentu výkonu, nebo útvaru či divize, zprostředkovaně. U přiřazování nákladů podle dílčích aktivit ABC se jedná o přiřazování dle konkrétních aktivit přiřaditelných k nákladovému výkonu. Tato metoda je dle Popeska (2009) díky svým charakteristikám i velmi významným nástrojem nákladového řízení, sloužícího ke snižování nákladů a jejich optimalizaci. Dle Popeska a Papadaki (2016) lze přiřazování nákladů rozdělit na tři fáze, tzv. alokační fáze:

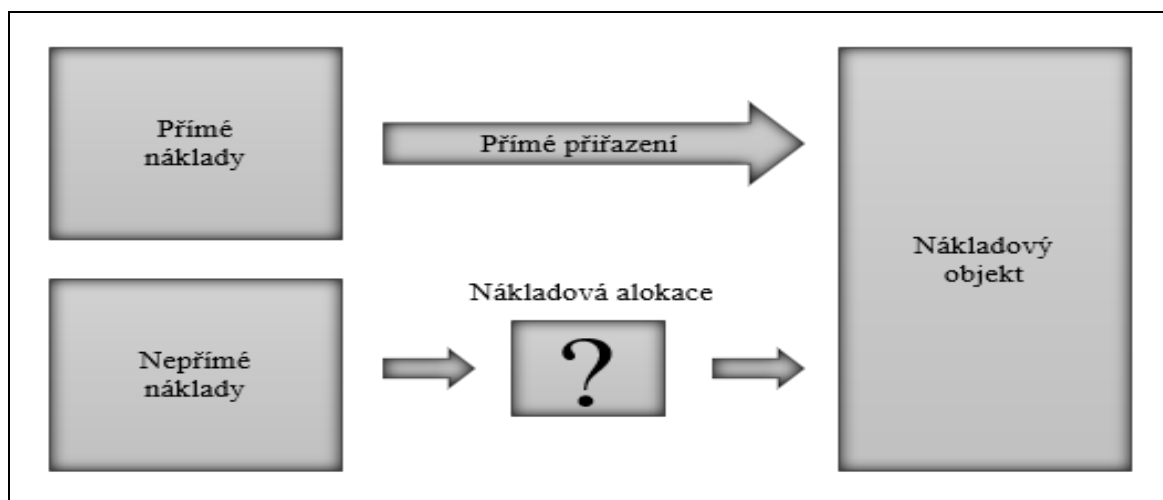
- a) první fáze – cílem je přiřadit přímé náklady k objektu alokace, který vyvolal jejich vznik, u jednicových nákladů se může jednat přímo o finální výrobek;
- b) druhá fáze – cílem je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik, tento objekt je pak zprostředkující veličinou, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady;
- c) třetí fáze – cílem je pak co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh prováděného nebo vyráběného výkonu, v této poslední fázi jde tedy o přiřazení nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, přímo konkrétnímu výkonu.

Struktura nákladů v kalkulaci je vždy určena kalkulačním vzorcem. Kalkulační vzorce jsou velmi různorodé a podnik si je volí na základě toho, jaké má potřeby a nároky na jejich informační podporu. Nicméně důležitým faktem je, že způsob řazení nákladových položek a podrobnost jejich členění, je stanovena variantně s ohledem na využití kalkulace v hodnotovém řízení (Fibírová, 2015). Toto ovšem klade velice vysoké nároky na kvalitní členění nákladů v manažerském účetnictví a musí tak vycházet z požadavků na zajištění všech možných rozhodovacích úloh (Král, 2018). Je velice důležité, jaký kalkulační vzorec je vybrán, neboť právě na základě jeho struktury může mít buď více či méně kvalitnější vypovídací schopnost pro rozhodování o změně výše jednotlivých alokovaných nákladových položek. Pro obchodníka je mnohem cennější informace o tom, jaké celkové náklady daný výkon vyvolal nebo na jakých se podílel než pouze informace, jaká byla výše materiálových a mzdových nákladů daného produktu (Popesko, 2009).

Při výše uvedeném je z hlediska přiřazování nákladů velice důležité rozčlenit si náklady na přímé a nepřímé, tak jak bylo popsáno dříve v kapitole nákladů. Přímé náklady lze celkem jednoduše přiřadit na základě informací z účetnictví pomocí dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím, které představuje dané množství vytvořených výkonů. U nepřímých nákladů je ale právě nutné použít správné rozvrhování

těchto nákladů ke kalkulační jednotici. Obrázek č. 5 níže graficky znázorňuje přiřazování nákladů k nákladovému objektu.

Obrázek č. 5 Přiřazování nákladů



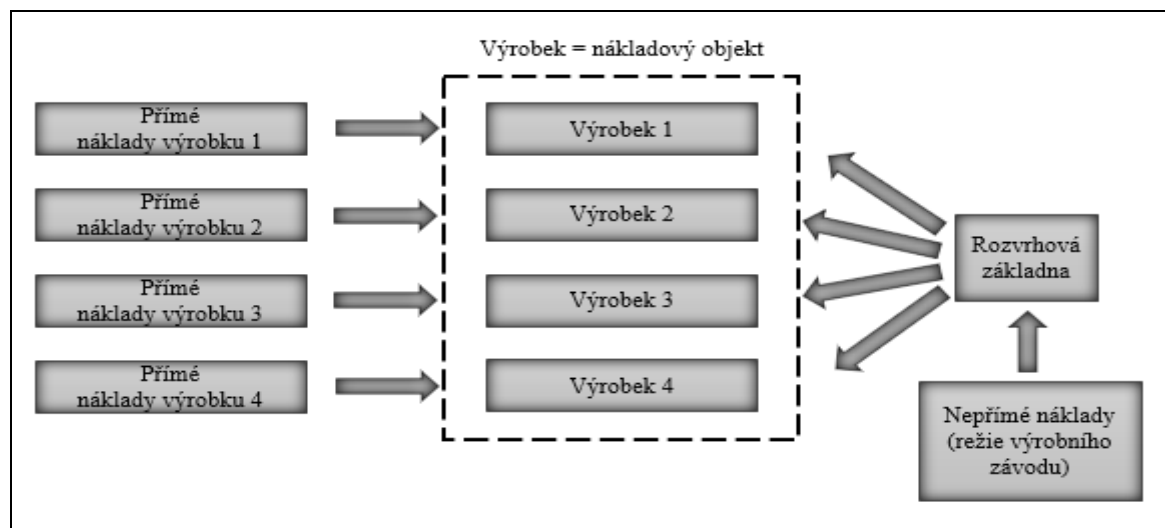
Zdroj: přepracováno dle Popeska a Papadaki (2016)

Rozvrhování se týká především nepřímých nákladů. Tyto nepřímé náklady nelze dle Popeska (2009) specificky a exkluzivně vztáhnout k určité aktivitě ze dvou důvodů: buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje (jedná se pak o režijní náklad) anebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo tato identifikace není pro nás z nákladového hlediska relevantní. U rozvrhování je důležité zajistit, aby rozvržení reflektovalo co nejpřesněji skutečné rozložení režijních nákladů na daný výkon. Rozvrhování probíhá za pomoci nákladové alokace, tedy dané náklady jsou přiřazovány na základě vztahu mezi nákladem a výkonem. Při nákladové alokaci používáme určitou zprostředkující veličinu označovanou jako rozvrhová základna, jejíž pomocí jsou přiřazovány náklady k objektu alokace (Popesko a Papadaki, 2016). Obecně se rozvrhové základny rozdělují na peněžní nebo naturální. Mezi nejčastěji volené rozvrhové základny patří zejména hodiny práce, strojové hodiny nebo množství zpracovaného materiálu (Fibířová, 2015). Výkonem, pro který se alokují náklady může být jeden kus, jeden soubor výrobků, jeden úsek, jedna divize, několik úseků či několik divizí apod. Záleží, co je pro management důležité, kde a jak chce a potřebuje sledovat nákladovost daných výkonů.

Stejně jako rozvrhová základna, tak i alokování nepřímých nákladů k výkonu by mělo mít svůj princip, a to princip příčinné souvislosti, jak již bylo zmíněno výše, buď

exklusivní vazba nákladu s objektem existuje nebo ne. Pokud tuto exklusivní vazbu nelze identifikovat, je zapotřebí najít příčinnou souvislost. Touto souvislostí může být například plocha, kterou jednotlivé útvary využívají. Jako příklad lze uvést alokaci nepřímých nákladů na úklid nebo nájem prostor dle využití plochy danými útvary. Pakliže existují náklady, u kterých neexistuje ani příčinná souvislost s tvorbou výkonu, je důležité nejprve vyhodnotit, zda je nutné takové náklady k výkonům přiřazovat. Pokud ano, uplatňuje se princip únosnosti neboli náklady se přiřazují v závislosti na tom, kolik jich výkon unese v prodejní ceně. Čím vyšší je cena výkonu, tím vyšší správní náklady unese – uhradí (Fibírová, 2015). Následující obrázek č. 6 graficky znázorňuje alokaci nákladů včetně rozvrhované základny ve výrobním podniku.

Obrázek č. 6 Alokace nákladů



Zdroj: přepracováno dle Popeska a Papadaki (2016)

Stejnou strukturu, jak je uvedena výše na obrázku, lze ovšem použít i pro jednotlivé provozy nebo divize, dále pro poskytování služeb apod. Dle daného typu podniku by se pouze měnily popisy jednotlivých složek. Např. u poskytování různých druhů služeb, by byly „Přímé náklady na výrobek 1, 2, 3 a 4“ nahrazeny „Přímými náklady na druh poskytované služby 1, 2, 3 a 4“, slovo „Výrobek“ by bylo nahrazeno slovem „Služba“ a u nepřímých nákladů by se místo „Nepřímé náklady (režie výrobního závodu)“ použil popis „Nepřímé náklady (režie společnosti poskytující služby)“. Rozvrhová základna je tedy obecné označení bez ohledu na to, o jaký podnik se jedná, zda o výrobní, poskytující služby nebo například o zjištění nákladů na jednotlivé prodejny na jednotlivých trzích,

a to at' tuzemských nebo mezinárodních. K tomu všemu je právě důležité správně identifikovat všechny složky kalkulace.

Rozvrhová základna (allocation basis) je dle Krále (2018) v zásadě spojovacím můstkem, který umožňuje překlenout nikoliv přímý, ale pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů na kalkulační jednici neboli nákladový objekt. Ze vztahu určení nákladů v příčinné souvislosti anebo, pokud tuto souvislost nelze jasně identifikovat vyplývá dle Krále (2018) nejdůležitější obecný závěr a to, že význam jakéhokoliv přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování vzrůstá a klesá dle toho, jak úzký (či naopak volný, zprostředkovaný) příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem přiřazování. Rozvrhová základna se uplatňuje u kalkulace dělením a přírážkové kalkulace. Příklady volby rozvrhové základny dle Popeska a Papadaki (2016):

- a) režijní náklady ruční montáže – přímé mzdy;
- b) režijní náklady strojové výroby – strojhodiny;
- c) režijní náklady úseku nákupu – přímý materiál;
- d) režijní náklady obchodního úseku – přímé náklady.

Konkrétní obsah a struktura kalkulačního systému podniku je vždy dána takzvaným kalkulačním vzorcem, jak již bylo několikrát zmíněno, který je stanovován samostatně pro každou jednotlivou úlohu, kterou kalkulace řeší. Dle Lazara (2012) lze konečné vlastní náklady na daný nákladový objekt či středisko zjistit až po úplném dokončení celého výrobního procesu. Kalkulační metody lze rozdělit do dvou skupin. Jedna ze skupin jsou kalkulační metody zaměřené na jednici neboli na kalkulaci nákladů na jeden nákladový objekt. Druhá skupina jsou kalkulační metody zaměřené na celá nákladová střediska, kdy jsou rozpočtovány jednotlivé náklady na celá střediska jako taková. Při určitých typech lze tyto metody kombinovat například u obrátové metody, kdy je kombinována kalkulace podle druhu nákladů na kalkulační jednici s kalkulací podle využívaných nákladových středisek (Lang, 2005). Následně jsou uvedeny možné metody přiřazování nákladů.

Kalkulace prostým dělením – tato kalkulace přiřazuje náklady výkonům na základě daných vztahů společných nákladů k celkovému množství kalkulačních jednic. Jedná se tedy o prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu (Fibířová, 2015).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly – tato kalkulace přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů (Kráal, 2018).

Přirážková metoda – tato kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově anebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny (Fibírová, 2015). Neboli, přiřazuje veličiny, které by měly být v příčinné souvislosti s přiřazovaným nákladem. Tato přirážková metoda se uplatňuje buď jako sumační anebo diferencovaná metoda.

Sumační metoda – jak je uvedeno výše, vychází z přirážkové metody. V rámci této metody se podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů zajišťuje ve vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Tato základna se dá také nazvat univerzální. Předpokládá se, že dané nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna (Fibírová, 2015).

Diferencovaná metoda – tato druhá metoda vycházející z přirážkové metody na rozdíl od sumační používá pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů různé rozvrhové základny. Pro správný výběr rozvrhové základny se vychází především z analýzy příčinného vztahu mezi danými nepřímými náklady a rozvrhovanou základnou (Fibírová, 2015).

Jak již bylo zmíněno, rozvrhové základny se rozdělují na peněžní a naturální. U rozvrhových základen, vyjádřených v penězích, se přirážka nepřímých nákladů počítá v procentuálním vyjádření ve vztahu ke zvolené peněžní rozvrhované základně. U tohoto peněžního vyjádření rozvrhované základny je přednost snadné a přesné zjišťování. Na druhou stranu nedostatkem je slabá příčinná souvislost mezi oceněním rozvrhové základny a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře výkonů. Následující výpočet znázorňuje vztah:

$$\text{Přirážka nepřímých nákladů v \%} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100$$

U naturálního vyjádření rozvrhovaných základen se vypočítá sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku základny (Fibírová, 2015). Jejich zjišťování je už ale celkem složitější, než je tomu u peněžních rozvrhovaných základen, nicméně vylučují působení cenových vlivů. Následující vztah znázorňuje výpočet:

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (natur. jednotky)}}$$

Než přistoupíme ke kalkulačním vzorcům, znovu v krátkosti připomeneme základní rozdělení nákladů, a to na přímé a nepřímé. Přímé náklady (direct costs), bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, kdežto nepřímé náklady (indirect costs) se nevážou k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech (Popesko a Papadaki, 2016). U kalkulace přímých nákladů lze tedy říci, že náklady mají přímý vztah k určitému druhu prováděných výkonů. Tento vztah je bezprostřední a lze ho jednoduše identifikovat. Náklady je možné přiřadit na základě informací z účetnictví, a to pomocí dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím, které představuje dané množství vytvořených výkonů. Mezi tyto přímé náklady se řadí zejména přímý materiál a přímé mzdy. K danému výkonu mohou být ale přímo přiřaditelné i ostatní přímé náklady jako např. spotřeba vody, plynu, energie, opravy a udržování, nájemné a mnoho dalších. Vždy se ale musejí týkat pouze jednoho konkrétního nákladového objektu. Všechny ostatní náklady, které nelze takto přímo přiřadit, lze tedy považovat za náklady nepřímé. Více bylo uvedeno v kapitole 3.1.2 Náklady.

3.2.1 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorce vyjadřují strukturu, v jaké se stanovují a zjišťují náklady výkonu. Dle Popeska a Papadaki (2016) je kalkulační vzorec soupis jednotlivých skupin nákladů v rámci dané kalkulace, který by měl být doplněn o způsob kvantifikace těchto skupin nákladů ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. Jednotlivé složky nákladů se vyčísľují v kalkulačních položkách, kde tyto položky obsahují všeobecný kalkulační vzorec. Tento vzorec ovšem není legislativně závazný, a i když si ho může každý podnik přizpůsobit svým potřebám, je tento vzorec používán ve většině podniků (Synek a Kislíngrová, 2010). Každá organizace má zpravidla odlišný kalkulační vzorec, neboť každá organizace má jinou strukturu nákladů a také rozdílné požadavky na jejich třídění, evidenci a řízení. Existuje však několik modelů konstrukce kalkulačního vzorce, které jsou v manažerském účetnictví obecně definovány (Popesko a Papadaki, 2016). Mezi tyto základní vzorce patří: klasický kalkulační vzorec, retrogradní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec odděľující fixní a variabilní náklady, dynamická kalkulace, kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů a kalkulace relevantních nákladů. Dále budou popsány jednotlivé vzorce.

Klasický kalkulační vzorec je v tuzemských podmínkách často spojován s tzv. typovým kalkulačním vzorcem (Popesko a Papadaki, 2016). Tento vzorec obsahuje strukturu položek nákladů v kalkulaci v podobě, jaká byla pro výrobní podniky stanovena před rokem 1989. Byla to standardizovaná varianta, která byla podnikům nařízena vyhláškou ministerstva hospodářství s cílem zajistit si centrální dohled nad tvorbou kalkulací a cen v tehdejší průmyslu. Dle Krále (2018) se toto prosazovalo v podnicích relativně obtížně, a to na základě obecné skutečnosti, že úloha kalkulace byla deformována v podmínkách centrálně plánovaného řízení, poskytovala podklady pro nákladovou tvorbu cen probíhající na nadpodnikové úrovni. Nicméně postupným vývojem po roce 1989 se tento vzorec stal základem pro kalkulační vzorce zejména pro podniky s historií před tímto rokem. Nejdůležitějším prvkem typového kalkulačního vzorce je klasifikace nepřímých (režijních) nákladů a jejich rozdělení do tří vrstev, tak jak je vidět v následujícím obrázku.

Obrázek č. 7 Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016)

Jako první je k přímým nákladům přičítána výrobní režie, v dalším korku správní režie a jako poslední odbytové náklady. Uvedený typový kalkulační vzorec nicméně definuje konkrétní označení pro jednotlivé dílčí úrovně alokace nákladů v kalkulaci a to: vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu a úplné vlastní náklady označované jako (ÚVN). Toto označení ÚVN (úplné vlastní náklady) se vžilo jako označení i mimo typový kalkulační vzorec jako označení plně alokovaných nákladů výkonu (Popesko a Papadaki, 2016). Na základě struktury, která vychází ze vztahu nákladů k fázím podnikatelského

procesu, je jeho forma do jisté míry v současné době vhodná pouze pro úvahy, které položky zahrnout do ocenění změny stavu zásob vlastní činnosti ve finančním a daňovém účetnictví (Král, 2018). Dále dle Krále (2018) není tento typový kalkulační vzorec inspirujícím podkladem pro řešení rozhodujících úloh, které mají mít informační bázi v manažerském účetnictví. Jak již bylo zmíněno, může být tento typový kalkulační vzorec výchozím vzorcem pro další kalkulační vzorce. Ty se liší v počtu, pojmenování a obsahu používaných skupin režii, ale v zásadě jsou si velmi podobné a charakteristické je pro ně postupné přičítání jednotlivých skupin režii k přímým nákladům (Popesko a Papadaki, 2016). Obecně lze tyto další kalkulační vzorce nazvat libovolně. Například klasický kalkulační vzorec nebo všeobecný kalkulační vzorec. Následující obrázek č. 8. zobrazuje strukturu klasického kalkulačního vzorce.

Obrázek č. 8 Klasický kalkulační vzorec (příklad struktury)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
<u>Přímé náklady celkem</u>
4. Materiálová reжіe
5. Výrobní reжіe
6. Obchodní reжіe
7. Správní reжіe
<u>Úplné vlastní náklady (ÚVN)</u>

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016)

Jak je vidět v uvedeném klasickém kalkulačním vzorci, jsou zde jasně identifikované přímé náklady, ty sečteny a až následně přičítány různé druhy režii. Ale i tak se typovému, respektive standardnímu kalkulačnímu vzorci vytýká řada nedostatků (Král, 2010):

- a) syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům, ty by se měly spíše přiřazovat dle různých principů alokace, příkladem mohou být ostatní přímé náklady, reжіe správní, odbytová a další, každá z nich může zahrnovat různorodé dílčí náklady;
- b) syntetizuje také nákladové položky bez ohledu na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh, příkladem může být kalkulace využitá při rozhodování o optimálním sortimentu na stávající kapacitě, nebere tak v úvahu míru využití kapacity;

- c) je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce a neposkytuje tak informace o změnách nákladů, které by vyvolaly změny sortimentu.

Tyto uvedené nedostatky se zejména týkají samotné použité kalkulační metody (Popesko a Papadaki, 2016).

Retrográdní kalkulační vzorec je používán zejména podniky působícími na konkurenčním trhu. Tyto podniky zpravidla oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. V praxi pak dochází k tomu, že cena daného výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale ovlivňuje jí právě konkurenční prostředí (Popesko a Papadaki, 2016). Cílem retrográdního kalkulačního vzorce proto není zjistit náklady výkonu, ale jeho přínos neboli marži či zisk. Principem je tedy kalkulace cílových nákladů (target costing), která se v současné době používá zejména v automobilovém průmyslu, elektrotechnickém průmyslu a všude kde je hlavním východiskem tržní cena. Od klasického kalkulačního vzorce se odlišuje řazením kalkulovaných položek a pohledem na ně. Daný vytvořený výkon nemusí být posuzován podle nákladů vynaložených při jeho tvorbě, ale lze ho posuzovat z pohledu přínosu podniku (marže), jelikož z podstaty podnikatelského procesu vyplývá, že daným důvodem tvorby výkonů je jejich následný prodej, tj. úhrada nákladů a tvorba zisku (Fibířová, 2015). Z následujícího obrázku č. 9 retrográdního vzorce lze tak zjistit, zda je daný výkon schopen uhradit náklady na jeho tvorbu.

Obrázek č. 9 Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
CENA PO ÚPRAVÁCH
- Náklady
ZISK (marže)

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016)

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady je v současné době využíván podniky, které mají potřebu implementovat do svého kalkulačního systému sledování míry využití výrobních kapacit. Na základě těchto požadavků byly sestaveny kalkulační vzorce, které odděleně sledují fixní a variabilní složku nákladů, a tím umožňují sledovat vztah daných nákladů výkonu ke stupni využití fixních zdrojů (Popesko a Papadaki, 2016).

Sledovat odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonu (variabilní) a náklady fixní je důležité pro řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě (Král, 2018). Následující obrázek č. 10 ukazuje podobu tzv. kalkulace variabilních nákladů.

Obrázek č. 10 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

CENY PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku
- přímé jednicové náklady
- variabilní režie
<hr/>
Marže (krycí příspěvek)
<hr/>
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
<hr/>
ZISK v průměru připadající na výrobek

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016)

Dynamická kalkulace je kalkulace navazující na sledování variabilních a fixních nákladů odděleně. V této kalkulaci se vychází z odděleného sledování přímých a nepřímých nákladů a členění dle různých fází reprodukčního procesu (Popesko a Papadaki, 2016). I tato forma kalkulace je založena na kombinaci členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů včetně dalších hledisek (Král, 2018). Vypovídací schopnost této dynamické kalkulace je ovšem rozšířena o odpověď na otázku, jak budou náklady v daných jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů (Král, 2018). Na základě uvedeného lze tuto formu kalkulace využívat jako podklad pro oceňování vnitropodnikových výkonů, které se předávají na různé stupně podnikové struktury. Jendů z možných variant dynamického vzorce uvádí následující obrázek č. 11.

Obrázek č. 11 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci

Přímé jednicové náklady	
Ostatní přímé náklady	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Náklady výroby	
Prodejní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Plné náklady výkonu	

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016)

Kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů je přizpůsobená neboli upravená kalkulace variabilních nákladů. Rozdíl oproti kalkulaci variabilních nákladů je v tom, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Hlavní rozčlenění těchto fixních nákladů spočívá v tom, že jejich rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady, které jsou alokovány na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů, které jsou přiřazovány podle jejich principů. V kalkulacích se pak podrobněji člení hlavně první skupina nákladů, a to podle toho, zda tyto fixní náklady byly vyvolány konkrétním druhem výkonu nebo skupinou výkonů (Král, 2018). S ohledem na toto členění se pak odděleně kalkuluje část fixních nákladů, které jsou vztahem k jednotlivým výkonům relativně vzdálené a jsou přičítány na principu úhrady či průměrování. Dle Krále (2018) ji lze v retrogradní podobě například způsobem jaký ukazuje následující obrázek č. 12.

Obrázek č. 12 Retrogradní podoba kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů

CENA PO ÚPRAVÁCH
- Variabilní náklady výrobku přímé (jednicové náklady) variabilní režie
<hr/>
Marže I
- Fixní náklady (jednoho druhu) výkonu
<hr/>
Marže II
- Fixní náklady skupiny výkonů
<hr/>
Marže III
- Fixní náklady střediska
<hr/>
Marže IV
- Fixní náklady podniku
<hr/>
ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Zdroj: přepracování vzorce Král (2018)

Kalkulace relevantních nákladů je navazující na předcházející uvedený typ kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Hlavním rozdílem je, že si dále všímá stupňovitého rozvrstvení fixních nákladů ve vztahu k peněžním tokům (Král, 2018). Tato kalkulace má význam v případě, kdy je struktura daných fixních nákladů nestejnorodá i z jejich nároků na peněžní výdaje. Král (2018) dále uvádí vhodné využití této kalkulace hlavně ve dvou případech:

- a) při optimalizaci sortimentu na dané existující kapacitě, kdy je informace o vztahu fixních nákladů k daným výdajům základní indikací k rozlišení umrtvených (irelevantních) a vyhnutelných (relevantních) nákladů;
- b) nebo při úvahách ohledně dolního limitu ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky.

Položky v takto strukturované kalkulaci relevantních nákladů jsou rozvrženy obdobně jako je tomu u kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů. Dle Krále (2018) jediným rozdílem bývá to, že tyto položky nákladů jsou rozděleny daleko podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají vliv na peněžní toky (např. nájemné nebo časové osobní náklady) a které tento vliv nemají (např. odpisy strojního vybavení, speciálních nástrojů, licencí apod.).

Jak již bylo uvedeno, kalkulační vzorce si může každý podnik přizpůsobit svým potřebám. Kvalita vypovídající schopnosti takového kalkulačního vzorce záleží především

na jeho strukturu, vztátech mezi jednotlivými nákladovými položkami a také na tom, jak jsou prvotní data získávána a zda jsou jejich hodnoty relevantní. Jak se tyto kalkulační vzorce mohou uplatnit v praxi a jaké mohou mít vypovídací schopnosti, bude dále ukázáno v praktické části, kde budou zjišťovány kalkulace nákladů v podniku ve vztahu k jednotlivým divizím a zjišťována jejich variantní řešení pro co nejpřesnější přiblížení skutečnosti.

3.3 Rentabilita a její ukazatele

Rentabilita jsou poměrové ukazatele finanční analýzy podniku. Tyto ukazatele rentability poměrují generované výsledky k objemu daných hodnot. Tímto jednoduchým způsobem lze pak vyčíslit tradiční ukazatele rentability na základě kterých má management společnosti dostatečné informace. Ukazatele rentability se obvykle vyjadřují v procentech, ale je možné je vyjadřovat i v hodnotách. Mezi tyto ukazatele rentability patří například:

- a) rentabilita aktiv ROA (Return of assets);
- b) rentabilita kapitálu ROE (Return on Equity);
- c) rentabilita tržeb ROS (Return on Sales);
- d) rentabilita nákladů ROC (Return on Costs).

Tyto klasické ukazatele rentability jsou omezeny skutečností, že jejich hodnota je vždy závislá na hospodářském výsledku společnosti, jako výstupu finančního účetnictví, který se vyčíslí jako rozdíl mezi náklady a výnosy (Popesko a Papadaki, 2016).

Rentabilita aktiv (ROA) poměruje výnos na aktiva a lze ji použít ve dvou variantách v závislosti na tom, jaká vstupní hodnota výnosu je použita. Rentabilita aktiv může být ukazatelem čisté rentability aktiv (použití čistého zisku po zdanění EAT – Earnings after Taxes) nebo základní produkční silou aktiv (použití zisku před odečtením úroků a daní neboli EBIT – Earnings before interest and taxes). Pro výpočet dle následujícího vzorečku potřebujete hodnotu čistého zisku a zisku před úroky a zdaněním z výsledovky a hodnotu celkových aktiv z rozvahy.

$$ROA \% = \frac{Z}{A}$$

Z – zisk po zdaněním
A – celková aktiva

$$ROA \% = \frac{EBIT}{A}$$

EBIT – zisk před odečtením úroků a daní
A – celková aktiva

Rentabilita kapitálu (ROE) neboli rentabilita vlastního kapitálu poměřuje výnos na vlastní kapitál. Pomocí tohoto ukazatele rentability dochází k vyhodnocení návratnosti vloženého kapitálu vlastníky do společnosti na základě poměru zisku po zdanění a vlastního kapitálu. K výpočtu dle následujícího vzorečku jsou potřeba hodnoty zisku z výsledovky a hodnoty vlastního kapitálu z rozvahy.

$$ROE \% = \frac{Z}{VK}$$

Z – zisk po zdanění, VK – vlastní kapitál

Rentabilita tržeb (ROS) se označuje také jako zisková marže a poměřuje zisk po zdanění (EAT) s hodnotou celkového obrátu (tržeb), je to ukazatel výnosnosti podniku. Tento ukazatel měří čistý výsledek podnikového snažení (Synek, 2007). Je důležitý zejména pro obchodního ředitele, protože pomáhá určit zisk, ale využívá ho i finanční ředitel při analýze poměrových ukazatelů. Pro výpočet dle následujícího vzorečku jsou potřeba hodnoty pouze z výsledovky, a to zisk po zdanění a hodnota celkového obrátu.

$$ROS \% = \frac{Z}{T}$$

Z – zisk po zdanění, T – tržby (obrat)

Rentabilita nákladů (ROC) se také označuje jako nákladová rentabilita. Poměřuje celkové náklady k tržbám podniku a zpravidla se jedná o doplňkový ukazatel k rentabilitě tržeb. Dle Petříka (2007) ji lze označovat za ziskovou marži odvozenou ze zisku k nákladům. Tento ukazatel rentability se používá pro znázornění relativní úrovně nákladů. V podniku ji využívá nejčastěji finanční ředitel ve finanční analýze poměrových ukazatelů. Pro výpočet dle následujícího vzorečku jsou potřeba hodnoty z výsledovky, a to zisk po zdanění a celkové náklady.

$$ROC \% = \frac{Z}{N}$$

Z – zisk po zdanění, N – celkové náklady

Veškeré ukazatele rentability uvedené výše jsou důležité zejména pro management společnosti. Pomocí těchto ukazatelů je možné velice dobře porovnávat výsledky hospodaření.

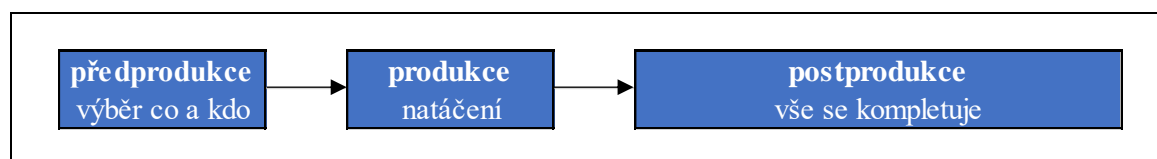
4 Vlastní práce

4.1 Základní charakteristika společnosti Postproduction, a.s.

Vybraný podnik Postproduction, a.s. je akciovou společností zabývající se postprodukcí filmů, televizních pořadů a reklam. Společnost byla založena již v devadesátých letech minulého století jako malá společnost s ručením omezeným. Ta se následně po roce 2000 přeměnila v akciovou společnost a působí na trhu dodnes. Vzhledem k zachování intimity původní společnosti, byla pro tuto práci společnost přejmenována a některá data upravena tak, aby nebylo možno společnost identifikovat.

Pod slovem postprodukce si lze jen těžko představit jeho obsahovou náplň v případě, že nejste z oboru. Postprodukce je jedním z rozhodujících procesů filmové tvorby, neboli tvorby jakéhokoliv audiovizuálního díla, ať už se jedná o film, reklamu či televizní pořad. Jakmile skončí fáze produkce (natáčení) je potřeba, aby tisíce filmových obrazů bylo sestaveno v pořadí, které vypráví příběh a scény mohou být zpřeházeny nebo zkráceny tak, aby hotový produkt odrážel vizi režiséra. Na základě prvotní charakteristiky by se takováto činnost mohla chybně považovat za poskytování služeb. Ve skutečnosti tomu tak ale není. Jde o výrobu audiovizuálních děl a tato výroba je považována za zakázkovou výrobu s členitým výrobním procesem. Společnost jako taková sama nic nevyrábí, vždy jde o zadanou zakázku a společnost daný produkt vyrobí. Jako každý jiný produkt i výroba filmu, televizního pořadu či reklamy (dále budeme používat označení produkt) má své fáze. Jednou z takovýchto fází je právě postprodukce. Postprodukcí lze charakterizovat jako rozhodující část procesu tvorby produktu, která nastupuje po fázi produkce, které předchází fáze předprodukce. Obrázek č. 13 níže představuje ve zjednodušené formě výrobu mediálního (audiovizuálního) produktu neboli filmu, televizního pořadu či reklamy. Šíře jednotlivých fází zohledňuje časovou náročnost daného procesu.

Obrázek č. 13 Schéma mediálního produktu



Zdroj: vlastní zpracování

Předmětem činnosti společnosti je Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a to zejména:

- a) příprava a vypracování technických návrhů, grafické a kresličské práce;
- b) výroba, obchod a služby jinde nezařazené.

Obecně výroba audiovizuálních děl zahrnuje činnosti spojené právě s produkcí a postprodukcí filmů, reklamních spotů, televizních pořadů apod., poskytování grafických a postprodukčních služeb, správu a manipulaci s daty, projekce klientům a dalších služeb s tím spojených.

Jak již bylo zmíněno, vybraná společnost je akciová, a tudíž má své akcionáře. Akcie jsou vedeny na jméno a nejsou veřejně obchodovatelné na burze. Celkem má čtyři akcionáře. Tři z těchto akcionářů vedou každý jedno oddělení, kterými jsou film, reklama a pomocná produkce. Čtvrtý akcionář je zvolen statutárním ředitelem, dohlíží na chod všech středisek a zajišťuje kompletní chod společnosti.

Účetním obdobím společnosti je jeden kalendářní rok počínaje 1. lednem a konče 31. prosincem. Rozhodným dnem, ke kterému je sestavována účetní závěrka je 31. prosinec. Účetnictví společnosti je vedeno a účetní závěrka sestavována v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění. Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. Společnost má povinnost auditu.

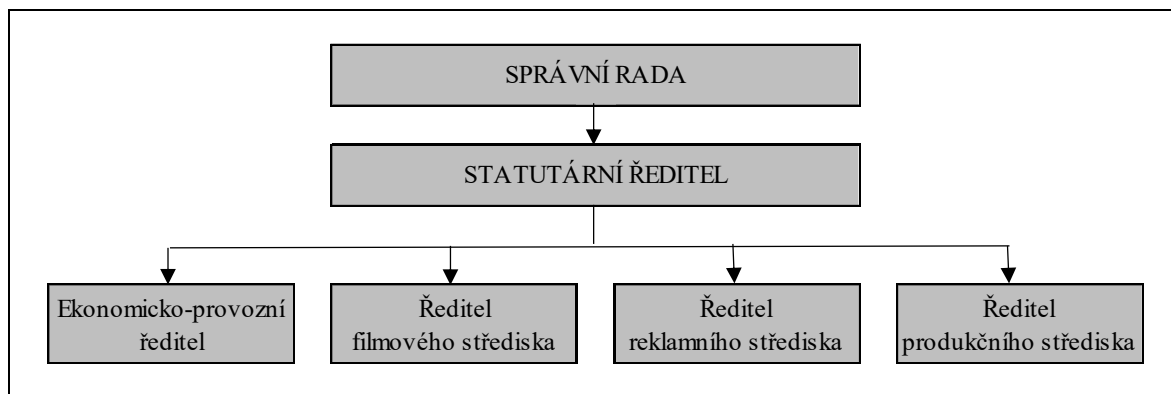
Informace z poslední účetní závěrky roku 2021 ověřené auditorem jsou následující: společnost má základní kapitál ve výši 40 mil. Kč; průměrný počet zaměstnanců je 71; aktiva a pasiva jsou ve výši 351 mil. Kč; výkony v provozní oblasti jsou celkem vysoké, za dané období dosahují výše 287 mil. Kč; hospodářský výsledek po zdanění za dané období činí 52 mil. Kč. Veškeré tyto informace ukazují, že společnost dosahuje kladných výkonů a dle výroku auditora závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření v souladu s českými účetními předpisy.

Podrobněji o vnitřním prostředí společnosti pojednávají následující kapitoly, a to 4.1.1 Analýza struktury společnosti Postproduction, a.s. a 4.1.2 Analýza účetních výkazů společnosti Postproduction, a.s.

4.1.1 Analýza struktury společnosti Postproduction, a.s.

V této kapitole je analyzovaná kompletní struktura společnosti z důvodu jasného obrazu o jejím celkovém rozložení. Jde o prvotní ucelený pohled na rozdělení společnosti na základě, kterého dojdeme k jednotlivým střediskům a vazbám mezi nimi. Je zde identifikována řídicí a organizační struktura společnosti a následně podrobná struktura jednotlivých středisek. Analyzovat strukturu společnosti je prvotním důležitým krokem k jasné identifikaci rozdělení společnosti na jednotlivá střediska. Každé z těchto středisek samozřejmě spotřebovává náklady, a to jak přímé, tak nepřímé a pokud bychom neznali jejich rozdělení, nebylo by možné přiřazovat k nim náklady. Jak již bylo zmíněno v charakteristice společnosti, jedná se o akciovou společnost a tomu i odpovídá na základě Zákona o obchodních korporacích část řídicí struktury jako je správní rada a statutární ředitel. Následující obrázek č. 14 znázorňuje řídicí strukturu společnosti.

Obrázek č. 14 Řídicí struktura společnosti Postproduction, a.s.

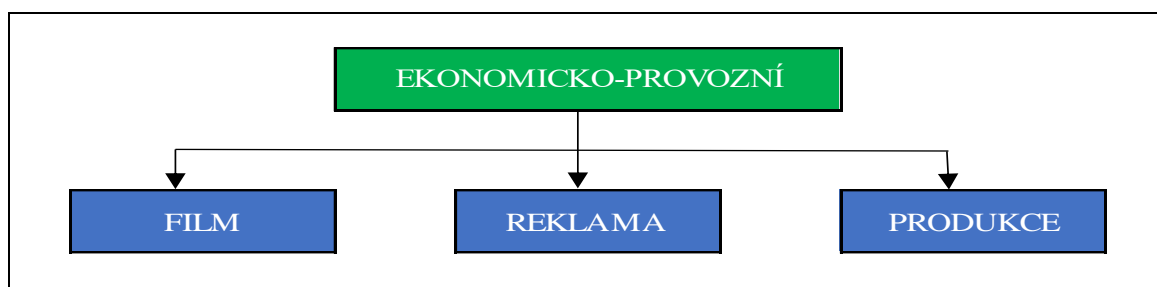


Zdroj: Výroční zpráva společnosti Postproduction, a.s. (2020)

Správní rada se skládá z akcionářů a ze svého středu má zvoleného statutárního ředitele, který dohlíží na chod čtyř hlavních středisek economico-provozní, film, reklama a produkce. Každé z těchto středisek má svého ředitele, tak jak je znázorněno v předešlém obrázku řídicí struktury společnosti, a ten zodpovídá za chod daného střediska. Daná střediska se následně skládají z několika oddělení. Ekonomicko-provozní středisko je nevýrobním střediskem a zajišťuje chod společnosti po administrativní a provozní linii.

Toto středisko je hlavním objektem této práce, protože náklady, které spotřebovává je nutné rozvrhnout dle určitých klíčů právě na výrobní střediska. Střediska film, reklama a produkce jsou výrobní střediska a mohou mít některá oddělení stejná, ale vždy jsou podřízena pouze svému středisku a vzájemně se neovlivňují ani nijak nepropojují. Znat rozdělení středisek na jednotlivá oddělení je opět velmi důležité pro cílené třídění nákladů na tyto oddělení. Pokud bychom měli náklady tříděné pouze na jednotlivá střediska, byla by tato informace určena pouze pro statutárního ředitele. Ten by sice mohl porovnávat nákladovost středisek, ale již by mu k tomu ředitelé jednotlivých středisek nemohli podat podrobnější informace, protože by jim chyběl detailnější přehled o hospodaření svého střediska. Pro získání těchto informací je právě důležité tato oddělení specifikovat a cíleně na ně třídit náklady. Pak na základě těchto informací může každý ředitel vést svá střediska hospodárně a rozhodovat o případných změnách. Cílené třídění nákladů ředitelům středisek zajistí detailní rozbor nákladovosti jednotlivých oddělení. Následující obrázek č. 15 znázorňuje organizační strukturu společnosti.

Obrázek č. 15 Organizační struktura společnosti Postproduction, a.s.

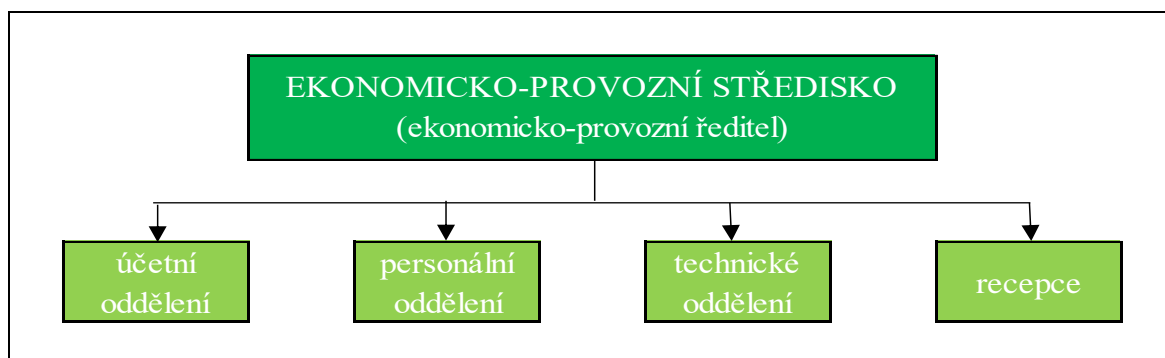


Zdroj: Výroční zpráva společnosti Postproduction, a.s. (2020)

Barevné rozlišení: zelené podbarvení – nevýrobní středisko; modré podbarvení – výrobní střediska

Ekonomicko-provozní středisko, jak již bylo zmíněno je nevýrobním střediskem a zajišťuje chod společnosti po ekonomické a provozní linii. Toto středisko vede ekonomicko-provozní ředitel. Jsou zde oddělení zajišťující potřeby společnosti především v oblasti správního režie jako je vedení účetnictví, personální zajištění, technické zajištění včetně IT a provoz recepce společnosti. Následující obrázek č. 16 graficky znázorňuje jednotlivá oddělení v ekonomicko-provozním středisku.

Obrázek č. 16 Struktura ekonomicko-provozního střediska společnosti Postproduction, a.s.



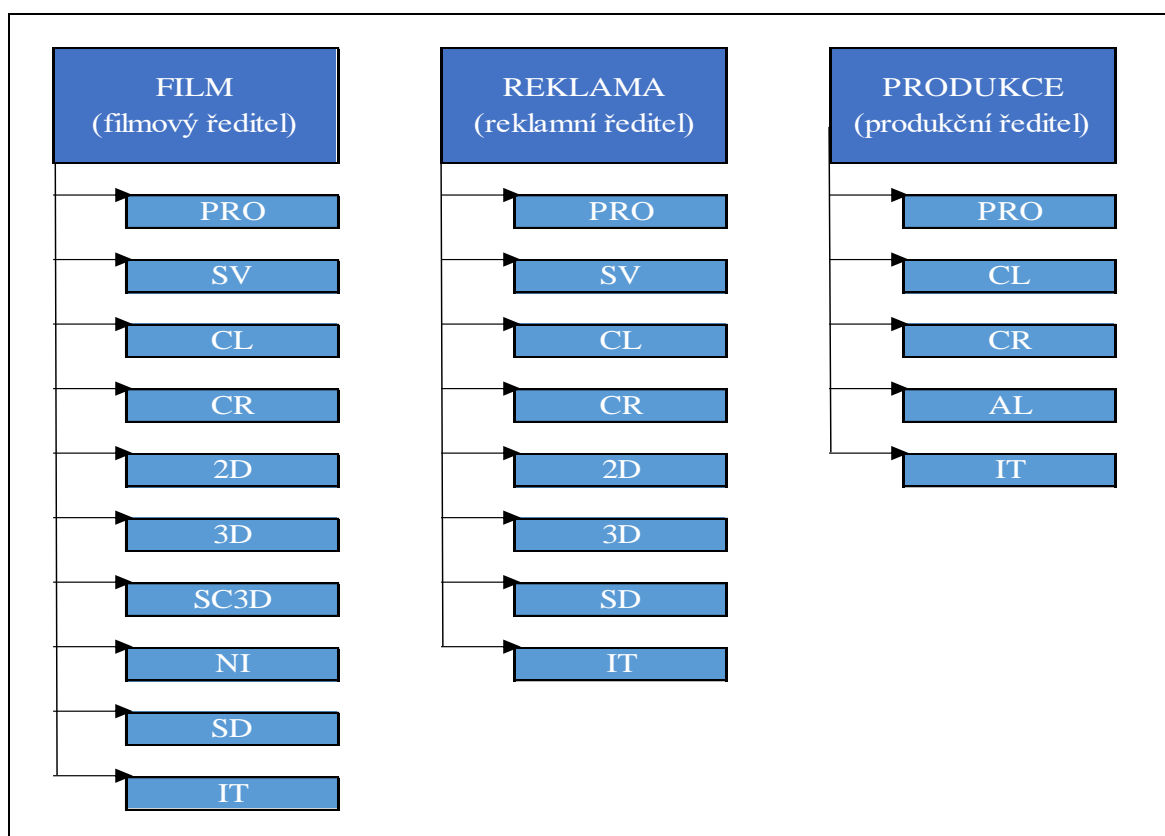
Zdroj: Vnitřní provozní řád společnosti Postproduction, a.s.

Ostatní střediska film, reklama a produkce jsou výrobní střediska. Každé z těchto středisek má svého ředitele a každé středisko se specializuje přímo na jeden daný produkt (film, reklamu a produkci). U výrobních středisek je rozdělení na jednotlivá oddělení vázáno i na charakter výroby, kdy se u výroby produktu jedná o členitý výrobní proces. Výroba jednotlivých fází probíhá místně i časově odděleně a následně pak dochází ke kompletaci produktu do finální podoby. Proto jsou pro tyto produkty potřeba určité dílčí úkony a ty jsou zajišťovány jednotlivými specializovanými odděleními. Tato oddělení mají vždy svého vedoucího a ten se zodpovídá řediteli daného střediska. Jak již bylo zmíněno, tato střediska mají některá oddělení stejná, a proto jsou níže specifikovaná jednotlivá možná oddělení bez vazby na střediska. Jaká oddělení mají jednotlivá střediska je pak následně uvedeno v grafickém znázornění v obrázku č. 17.

- a) PRO – zkratka pro produkci, ta zajišťuje kompletní produkci jednotlivých zakázek, jedná s klienty a finalizuje předání výsledného produktu;
- b) SV – zkratka pro supervizi, ta zajišťuje nejodpovědnější dohled nad daným produktem po technické a odborné stránce, má zodpovědnost za finální produkt;
- c) CL – zkratka pro slovo completion, toto oddělení zajišťuje kompletování produktu například s titulky a jeho finální podobu;
- d) CR – zkratka pro slovo color – toto oddělení zajišťuje, aby finální produkt měl správnou barevnou vizualitu;
- e) 2D – toto oddělení se specializuje na techniku 2D obrazů, zpracovává a vytváří obrazy v technice 2D;

- f) 3D – toto oddělení se specializuje na techniku 3D obrazů, zpracovává a vytváří obrazy v technice 3D;
- g) SC3D – zajišťuje scanning jednotlivých lokací nebo předmětů v 3D formátu pro další zpracování a postupuje svůj produkt dalším oddělením;
- h) NI – zkratka pro new intelligence, je to oddělení specializující se na vývoj a výrobu nových trikových záběrů;
- i) AL – toto oddělení se nazývá „all in one“ vše v jednom a zajišťuje zejména technický support přímo na place kde se natáčí;
- j) SD – toto je oddělení, které zajišťuje výrobu některých komponentů či polotovarů formou subdodávek;
- k) IT – zajišťuje, aby SW a HW byl v požadovaných kvalitách a zajišťuje support pro jednotlivá oddělení.

Obrázek č. 17 Struktura oddělení ve výrobních střediscích společnosti Postproduction, a.s.



Zdroj: Vnitřní provozní řád společnosti Postproduction, a.s.

Zkratky: 2D – 2D technika; 3D – 3D technika; AL – all in one; CL – completion; CR – color; IT – information technology; NI – new intelligence; PRO – produkce; SC3D – skenování ve 3D technice; SD – subdodávka; SV - supervize

Znát toto přesné rozdělení střediska na oddělení je velice zásadní při prvotním účtování dokladů do systému. To nám následně ukáže kapitola 4.2 Analýza struktury nákladů společnosti Postproduction, a.s., kde mimo jiné bude popsán přesný postup při zadávání dokladů do systému společnosti jako prvotní základní vstup informací a dat do systémové databáze ze které se dále čerpají data pro manažerské či nákladové účetnictví.

V předchozích kapitolách byla analyzována struktura společnosti včetně struktur jednotlivých středisek. Tato analýza ukázala, že společnost má čtyři střediska, jedno nevýrobní, zahrnující především ekonomické a provozní oddělení a tři výrobní střediska film, reklamu a produkci. Z daného vyplývá, že náklady na nevýrobní středisko budou muset být ve finální podobě hospodaření společnosti na základě určitého klíče rozvrhnuty na výrobní střediska, protože zajišťují ekonomický a provozní chod společnosti pro všechna tři výrobní střediska. Určit vhodný klíč bude jedním z úkolů v kapitole 4.2.4 Rozvrhování režijních nákladů a následně v kapitole 4.3.2 Komparace vybraných metodologických postupů vybrán postup nejvíce vyhovující a odpovídající skutečné spotřebě nákladů jednotlivých středisek. Než se k tomuto dostaneme, je potřeba ještě provést analýzu účetních výkazů na základě které dojdeme k závěru, jaké druhy nákladů společnost spotřebovává a které mají nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti.

4.1.2 Analýza účetních výkazů společnosti Postproduction, a.s.

Dalším z dílčích podkladů pro tuto práci je analýza účetních výkazů, a to konkrétně Výkazy zisku a ztráty. Tato analýza nám ukáže, jaké náklady mají největší procentní podíl na celkových nákladech společnosti a pro management společnosti tak má smysl se jimi podrobněji zabývat. Analyzována jsou vybraná data výkazů zisku a ztrát společnosti za tři předcházející období od roku 2021, tedy roky 2019, 2020 a 2021. Z výkazů zisků a ztrát jsou vybrána pouze ty data, která jsou potřebná pro tuto práci. Za daná data se považují nenulové řádky výkazu zisků a ztráty, kde jsou účtované náklady neboli takzvaně pětkové účty. Veškeré hodnoty jsou uvedeny v celých tisících Kč a vždy za každým rokem je uveden procentní podíl dané nákladové položky na celkových nákladech za daný rok. Tučně jsou vyznačena procenta u nákladových položek, které se nejvíce podílejí na celkových nákladech, a to první tři v pořadí. Dále je růžově podbarven řádek konkrétního nákladu, který se svou výší nejvíce podílí na celkových nákladech. Podrobný popis výsledků této analýzy je uveden pod následující tabulkou č. 2.

Tabulka č. 2 Analýza Výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. - nákladové položky

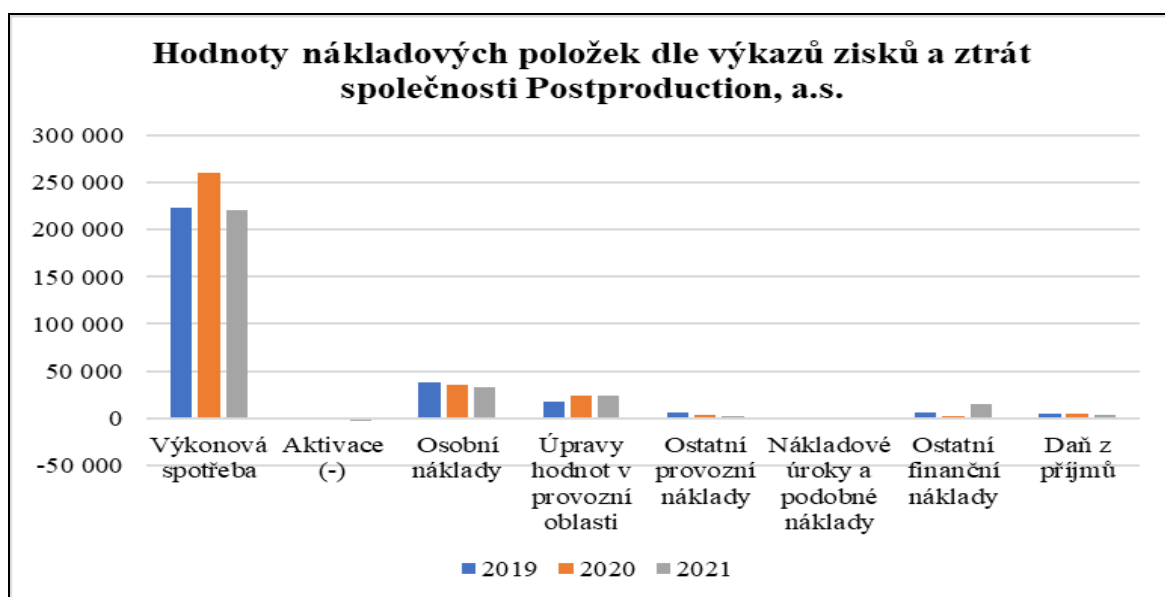
	Druh nákladu	2019	% podíl	2020	% podíl	2021	% podíl
A.	Výkonová spotřeba	223 435	76%	261 032	80%	220 847	75%
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	22 792	8%	19 688	6%	15 206	5%
A.3.	Služby	200 643	68%	241 344	74%	205 641	70%
C.	Aktivace (-)	0	0%	-2 023	-1%	-3 480	-1%
D.	Osobní náklady	37 991	13%	35 391	11%	32 975	11%
D.1.	Mzdové náklady	28 688	10%	26 664	8%	25 521	9%
D.2.	Náklady na sociální zabezp., zdr. poj. a ost. náklady	9 303	3%	8 727	3%	7 454	3%
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdr. pojištění	9 136	3%	8 507	3%	7 099	2%
D.2.2.	Ostatní náklady	167	0%	220	0%	355	0%
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	17 001	6%	23 381	7%	24 278	8%
E.1.1.	Úpravy hod. dlouhodob. nehm. a hmot. maj. - trvalé	16 845	6%	23 214	7%	24 423	8%
E.2.	Úpravy hodnot zásob	93	0%	211	0%	-101	0%
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	63	0%	-44	0%	-44	0%
F.	Ostatní provozní náklady	5 341	2%	3 389	1%	1 691	1%
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	244	0%	54	0%	0	0%
F.3.	Daně a poplatky	92	0%	96	0%	117	0%
F.5.	Jiné provozní náklady	5 005	2%	3 239	1%	1 574	1%
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	387	0%	440	0%	407	0%
J.1.	Nákladové úroky a pod. nákl. - ovl./ovládající os.	387	0%	0	0%	120	0%
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	0	0%	440	0%	287	0%
K.	Ostatní finanční náklady	6 298	2%	2 406	1%	15 406	5%
L.	Daň z příjmů	4 210	1%	4 308	1%	3 333	1%
L.1.	Daň z příjmů splatná	3 596	1%	3 607	1%	2 685	1%
L.2.	Daň z příjmů odložená	614	0%	701	0%	648	0%
Celkem		294 663		328 324		295 457	

Zdroj: Účetní závěrky společnosti Postproduction, a.s. 2019, 2020 a 2021

Barvené rozlišení: šedé podbarvení – sumační řádky; růžové podbarvení – druh nákladu s maximálním podílem na celkových nákladech

Než budou podrobněji vyhodnoceny získaná data z výše uvedené analýzy, jsou hodnoty jednotlivých druhů nákladů za všechna tři sledovaná období graficky znázorněny v následujícím grafu č. 1.

Graf č. 1 Hodnoty nákladových položek z výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. – nákladové položky



Zdroj: Výkazy z účetní závěrky společnosti Postproduction, a.s. 2019, 2020 a 2021

Dle uvedené tabulky č. 2 Analýza Výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. - nákladové položky, je zřejmé, že účetní jednotka vykazuje v druhovém členění. Více o členění nákladů bude uvedeno v kapitole 4.2 Analýza struktury nákladů společnosti Postproduction, a.s. Z uvedené analýzy výkazů zisků a ztrát z tabulky č. 2 a následně i grafického znázornění hodnot jednotlivých druhů nákladových položek z těchto výkazů je zřejmé, že společnost má za daná tři sledovaná období vždy shodně tři oblasti nákladů, které zaujímají v každém sledovaném období stejné pořadí. Na základě tohoto zjištění lze konstatovat, že za sledovaná tři období pravděpodobně nedošlo k významné změně ve složení druhů nákladů společnosti.

Nejvyšší podíl na celkových nákladech nese výkonová spotřeba ve výši 76 % za rok 2019, 80 % za rok 2020 a 75 % za rok 2021. Tomuto zjištění odpovídá i dřívější charakteristika společnosti, že společnost se zabývá výrobou audiovizuálních děl a tato díla jsou produktem vytvořeným na zakázku. Vzhledem k zakázkové výrobě si společnost najímá externí dodavatele na jednotlivé zakázky a tomu odpovídá i výše nákladů na výkonovou spotřebu-slужby. Toto zjištění potvrzuje charakteristiku předmětu podnikání společnosti.

Dalšími náklady, ale již s o dost méně významným podílem na celkových nákladech, jsou druhé v pořadí osobní náklady, a to 13 % za rok 2019 a shodně 11 % za roky 2020 a 2021.

Třetí v pořadí jsou náklady úpravy hodnot v provozní oblasti, a to 6 % za rok 2019, 7 % za rok 2020 a 8 % za rok 2021.

Další náklady uvedené v analýze výkazů nemají zásadní podíl na celkových nákladech. Tyto oblasti nákladů se podílejí na celkových nákladech zhruba ve výši kolem 1 %. Nicméně i tyto náklady je potřeba zohledňovat v rozvrhování nákladů. Jejich výše nijak významně neovlivňuje hospodaření společnosti, ale i tak jsou to náklady nepřímo spotřebovávané výrobními středisky.

Po analýze nákladů podílejících se na celkových nákladech je zřejmé, že společnost, co se týče zisku, si vede dobře. Tento závěr nám umožňují porovnat zejména hodnoty daně z příjmu, které nám ukázaly, že v každém sledovaném období je vypočtena splatná daň. Samozřejmě informaci o výsledku hospodaření nám dává celkový Výkaz zisku a ztráty, ale zde je ukázáno, že i pouze na základě uvedených nákladových hodnot se lze dobrat předběžného závěru o výsledku hospodaření.

Na základě výše uvedené analýzy byly tedy identifikovány oblasti nákladů podílející se svou výší nejvíce na celkových nákladech v následujícím pořadí od nejvíce se podílející po nejméně (bráno je pořadí za poslední sledovaný rok, který bude dále zdrojem dat pro tuto práci):

- a) výkonová spotřeba;
- b) osobní náklady;
- c) úprava hodnot v provozní oblasti;
- d) ostatní finanční náklady;
- e) ostatní provozní náklady;
- f) daň z příjmů.

Co se týče porovnání celkových nákladů za jednotlivá sledovaná období jsou v roce 2019 a 2021 celkem shodné (295 mil. Kč), ovšem v roce 2020 došlo k navýšení oproti roku 2019 o cca 33 mil. Kč. Samozřejmě toto mohlo být způsobeno nárůstem zakázek, ale také mnoha jinými aspekty jako je cena vstupních surovin, cena práce apod., nicméně tímto bychom se zabývali v jiné práci. Konkrétní podrobné složení jednotlivých oblastí nákladových položek výkazu, jak bylo představeno v této kapitole, bude analyzováno v následující kapitole 4.2 Analýza struktury nákladů.

4.2 Analýza struktury nákladů společnosti Postproduction, a.s.

V této kapitole bude analyzována struktura nákladů společnosti za pomoci identifikace kalkulačních úseků a vazeb mezi nimi, jednotlivé náklady budou kategorizovány a charakterizovány, a následně budou navrženy možné způsoby rozvrhování režijních nákladů. Práce se bude dále zabývat pouze daty za poslední sledované účetní období rok 2021. Abychom mohli dále pokračovat je potřeba charakterizovat společnost po stránce vedení účetnictví, nadstavbových systémů a vůbec jaké možnosti dává zejména softwarové vybavení společnosti pro získání kvalitních dat pro další práci s nimi. Tyto data jsou dále zpracovávány zejména v nadstavbových systémech pro manažerské účetnictví.

Společnost vede účetnictví celé společnosti v účetním systému K2. Tento systém je určen zejména pro výrobní podniky, a tak se ve své rozsáhlosti možného účtování hodí právě i pro výrobu audiovizuálních děl. Systém umožňuje samozřejmě účtovat na analytické účty, dále je možné účtovat na střediska, zakázky, za pomoci kódů i na různá oddělení a v neposlední řadě je možné nákladům přiřazovat přímo i dané osoby. Přiřazování nákladů je podrobněji popsáno v kapitole 4.2.3 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s., kde je popsán i postup zaúčtování vstupních dokladů. Hlavním zdrojem dat pro zatřídění nákladů a jejich následné rozvrhování jsou tedy data z účetnictví.

Jako nadstavbový systém používá společnost pro manažerské účetnictví systémový nástroj OLAP „Online Analytical Processing“. Tento nástroj je formálním jazykem pro definici dat. Tyto data jsou za pomoci zadaných středisek, zakázek a dalších kódů při prvotním zadávání dokladů do účetnictví exportovány do potřebné databáze. V této databázi má management přehled o nákladech i výnosech roztríděných na jednotlivá střediska. Jde tedy o nástroj manažerského účetnictví. Předmětem této práce je třídění a kalkulace nákladů, a proto je tato práce velmi důležitá právě pro správné nastavení klíčů v tomto systému tak, aby režijní náklady byly rozvrhovány na jednotlivá výrobní střediska v adekvátní míře. Tato práce se tedy orientuje pouze na jednu část z manažerského účetnictví a tím je nákladové účetnictví.

Struktura nákladů nákladových oblastí, byla zjištěna z analýzy výkazů v předešlé kapitole. Těmito oblastmi jsou náklady na Výkonovou spotřebu, Osobní náklady, Úprava hodnot v provozní oblasti, Ostatní finanční náklady, Ostatní provozní náklad a Daň

z příjmů. Toto všechno jsou náklady spotřebovávané společností, se kterými je potřeba pracovat. V následující části jsou charakterizovány tyto nákladové oblasti z pohledu složení nákladů. Následně je pak složení zobrazeno v tabulce již včetně čísel nákladových účtů.

Výkonová spotřeba zahrnuje náklady na spotřebu materiálu a energie a na služby. Součástí těchto nákladů jsou náklady, které zahrnujeme do spotřební režie, výrobní režie a odbytové režie. Z analýzy výkazu bylo zjištěno, že Výkonová spotřeba roku 2021 se podílí na celkových nákladech v nejvyšší míře a to 75 %, z čehož se spotřeba materiálu a energii podílí 5 % a opravdu v nejvyšší míře se podílejí na celkových nákladech náklady na služby a to 70 %. Toto jsou ty náklady, u kterých je pro management společnosti nejvíce důležité znát jejich složení, charakteristiku, zařídění a u režijních nákladů chování se v různých variantách při rozvrhování nákladů. Tyto náklady mohou být přímé i nepřímé.

Osobní náklady jsou dalším v pořadí zaujímavými nejvyšší podíl na celkových nákladech. Opět jsou součástí těchto nákladů náklady správní režie, výrobní režie a odbytové režie. Jsou to náklady mzdové, náklady na sociální a zdravotní zabezpečení a ostatní náklady ve vztahu k zaměstnancům. Analýza výkazů ukázala podíl na celkových nákladech za rok 2021 ve výši 11 %. Vzhledem k celkovým nákladům to není opravdu moc, ale jak již bylo zmíněno, společnost má zakázkovou výrobu a na určité zakázky si najímá externí spolupracovníky. Náklady na tyto externí spolupracovníky tak spadají do výkonové spotřeby. Osobní náklady jsou jedním z nákladů, které jsou prvotně vždy přímé ve vztahu k nákladové jednotce, v tomto případě zaměstnanci, ale druhotně mohou být tyto náklady nepřímé ve vztahu ke spotřebovávanému středisku.

Úprava hodnot v provozní oblasti jsou třetím nejvíce podílející se nákladem na celkových nákladech, a to ve výši 8 % za rok 2021. Tyto náklady jsou zejména náklady na trvalou úpravu hodnot nehmotného a hmotného majetku, neboli odpisy, úpravu hodnot zásob a úpravu hodnot pohledávek. I tyto náklady mohou být součástí nákladů na správní režii, výrobní režii a odbytovou režii.

Ostatní finanční náklady jsou náklady především správní režie a jsou ve většině případů nákladem nepřímým. Tyto náklady se podílejí na celkových nákladech za sledovaná období v různých výších. V roce 2019 2 %, v roce 2020 1 % a v roce 2021 ve výši 5 %. Roky 2019 a 2020 jsou téměř shodné, což značí, že nedošlo k výrazné změně, kdežto za poslední sledovaný rok 2021 došlo k navýšení na 5 %. Vzhledem k tomu, že mezi tyto náklady se zahrnují zejména poplatky za vedení bankovních účtů, kurzové

ztráty z cizoměnových operací, náklady z derivátových operací se dá usoudit, že v roce 2021 došlo pravděpodobně k vysokým kurzovým ztrátám z cizoměnových operací.

Ostatní provozní náklady jsou takové náklady, které souvisejí s provozem společnosti obecně. Jsou charakteru správní režie. Mohou být přímé k nákladové jednici, ale k výrobním střediskům jsou ve vztahu nepřímém. Za sledovaná období se jejich výše pohybuje kolem 1 %, pravděpodobně tedy nedochází k zásadní změně v jejich složení. Řadíme mezi ně zejména daně (vyjma daně z příjmů) např. daň silniční, ostatní poplatky jako jsou dálniční známky, poplatky institucím a dále jiné provozní náklady jako jsou dary, odpisy pohledávek, pojištění apod.

Daň z příjmů je samozřejmě už dle názvu daň z příjmů samotná. Její výše je za sledovaná období stejná ve výši 1 %, což zase značí, že nedochází k výrazným změnám v hospodaření společnosti. Tato daň se skládá z daně splatné, což není nic jiného než vypočtená daň z Přiznání k dani z příjmu právnických osob a daně odložené. Odložená daň je nástrojem určeným k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz a dodržovalo účetní zásadu opatrnosti. Zohledňuje zejména rozdílnou hodnotu daňových a účetních odpisů majetku. Účtovat o ní mají povinnost například auditované společnosti a tím společnost Postproduction, a.s. je.

Následující tabulka č. 3 ukazuje, jakými nákladovými účty jsou tvořeny jednotlivé druhy nákladů. První sloupec popisuje druh nákladu a druhý sloupec udává číslo účtu z účtového rozvrhu neboli účtové osnovy společnosti Postproduction, a.s.

Tabulka č. 3 Nákladové řádky Výkazu zisku a ztráty

Nákladová oblast včetně podrobného dělení	Číslo účtu v účetním rozvrhu	Nákladová oblast včetně podrobného dělení	Číslo účtu v účetním rozvrhu
Výkonová spotřeba		Ostatní finanční náklady	
<i>Spotřeba materiálu a energie</i>		Kurzové ztráty	563
Spotřeba materiálu	501	Náklady z derivátových oper.	567
Spotřeba energie	502	Ostatní finanční náklady	568
<i>Služby</i>			
Opravy a udržování	511	Ostatní provozní náklady	
Cestovné	512	<i>Daně a poplatky</i>	
Náklady na reprezentaci	513	Daň silniční	531
Ostatní služby	518	Ostatní daně a poplatky	538
		<i>Jiné provozní náklady</i>	
Osobní náklady		Dary	543
Mzdové náklady	521	Odpis pohledávek	546
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	524	Ostatní provozní náklady	548
Zákonné sociální náklady	527		
		Daň z příjmů	
Úpravy hodnot v provozní oblasti		Daň z příjmů splatná	591
Odpisy dlouhodobého nemot. a hmot. maj.	551	Daň z příjmů odložená	592
Tvorba a zúčt. zákonných oprav.položek	558		
Tvorba a zúčt. opravných položek	559		

Zdroj: řádky ekonomické analýzy Výkazu zisku a ztráty z účetního systému K2 společnosti Postproduction, a.s.

Výše uvedená tabulka č. 3 přiřazuje jednotlivým nákladům už konkrétní účty z účtové osnovy. Tyto účty používají účetní při prvotním zadávání dokladů do účetního systému. Tabulka udává pouze první tři čísla tzv. sběrných účtů. V klasickém účetním systému společnost samozřejmě používá širší číslování účtů neboli účtuje na analytické účty. Pro příklad, účet Spotřeba energie 502 je dále rozdělen na účet 502010 Spotřeba plyn a účet 502020 Spotřeba el. energie. Toto analytické rozdělení účtů slouží k prvotnímu třídění nákladů při jeho zadávání do účetního systému, tedy systému, který je základním zdrojem dat pro manažerské účetnictví. Tento systém tak vytváří databázi, která je schopna spravovat v co nejkratším čase vybraná data pro manažerské účetnictví.

4.2.1 Struktura nákladových středisek a kalkulačních úseků společnosti

Postproduction, a.s.

Struktura kalkulačních úseků se váže, k již popsané struktuře společnosti v kapitole 4.1.1 Analýza struktury společnosti Postproduction, a.s. Za kalkulační úseky se zde považují výrobní střediska. Na tyto střediska se kalkulují nepřímé náklady, které jsou spotřebovávány managementem společnosti, jako je správní rada a statutární ředitel,

a přímé a nepřímé náklady spotřebovávány ekonomicko-provozním střediskem. Co se týče spotřebovávání nákladů na management, tak společnost eviduje na tomto středisku pouze přímé náklady, a tyto náklady dále nerozvrhuje. Veškeré nepřímé náklady na management jsou zahrnuty do Ekonomicko-provozního střediska a jsou součástí rozvrhování na výrobní střediska. Následně je charakterizováno každý nákladové středisko a vazby mezi nimi. Charakteristika je seřazena od nejvýše postaveného nákladového střediska po nejnižší.

Správní rada je nejvýše postaveným nákladovým střediskem a zabývá se nejvyšším managementem společnosti. Náklady spotřebovované správní radou mívají charakter správní režie především ve formě služeb například právní služby, služby notáře apod. Její přímá vazba je pouze ve směru dolu, a to na statutárního ředitele.

Statutární ředitel je druhým nejvýše postaveným nákladovým střediskem a představuje ho fyzická osoba. Náklady spotřebované statutárním ředitelem mají charakter správní režie a jsou ve formě osobních nákladů, nákladů spojených s kanceláří statutárního ředitele, technické vybavení, právní služby, služby notáře apod. Vazba statutárního ředitele je přímá směrem nahoru ke správní radě a směrem dolu k ředitelům středisek.

Ředitelé jednotlivých středisek jsou opět fyzické osoby, které mají své kanceláře. Spotřebovované náklady mají charakter správní režie zejména osobní náklady, náklady spojené s kanceláři ředitelů, technické vybavení včetně IT služeb, úvěry na auta ředitelů, náklady na služby poradců, školení apod. Jejich vazba je přímá směrem nahoru ke statutárnímu řediteli a směrem dolů k vedoucím jednotlivých oddělení nebo oddělením samotným. Ředitelé výrobních středisek mají dále individuální přímou horizontální vazbu na nevýrobní středisko ekonomicko-provozní a tato vazba je i opětována ze strany nevýrobního střediska zpět přímo k jednotlivým výrobním střediskům.

Střediska jako taková jsou složena z dílčích oddělení a jsou posledními články ve struktuře nákladových středisek. Vazba těchto středisek neboli oddělení středisek je přímá směrem nahoru k řediteli střediska a směrem dolů je již bez vazby. Tyto střediska, jak již bylo zmíněno v analýze struktury společnosti, jsou rozdělena na jedno nevýrobní středisko (Ekonomicko-provozní) a tři výrobní střediska (Film, Reklama a Pomocná produkce). V závislosti na tomto rozdělení se liší i druhem spotřebovovaných nákladů.

Nevýrobní středisko je nákladovým střediskem zahrnující několik oddělení, která jsou samostatnými nákladovými středisky. Tato oddělení spotřebovávají především náklady charakteru správní režie jako jsou osobní náklady, náklady na provoz kanceláří,

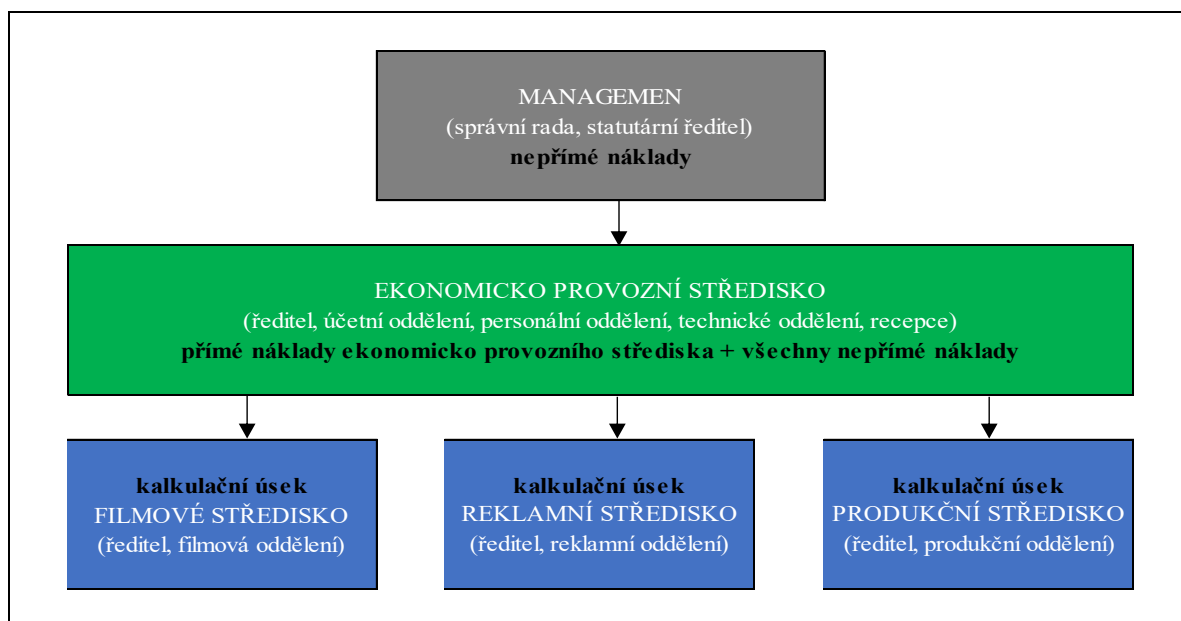
účetní, daňové a právní služby, odpisy majetku určeného pro ekonomicko-provozní úsek, telekomunikační poplatky, náklady obecného provozního charakteru apod.

Výrobní střediska oproti nevýrobnímu středisku spotřebovávají kromě správní režie a osobních nákladů ještě náklady charakteru výrobní režie jako jsou náklady na provoz výrobních prostor, spotřeba materiálu ve výrobě, odpisy víceúčelových výrobních strojů, opravy těchto strojů, na základě zakázkové výroby náklady na externí dodavatele služeb a dále náklady charakteru odbytové režie vznikající v souvislosti s prodejem, reklamou apod.

Všechny uvedená nákladová střediska samozřejmě spotřebovávají obecně režijní náklady, které lze přiřadit přímo či nepřímo. Tyto náklady, pokud nebyly zmíněny v jednotlivých nákladových střediscích, jsou zejména ve formě nákladů na pronájem prostor, spotřebu elektrické energie, vody a plynu, spotřebu pohonných hmot, telekomunikační služby, spotřebu běžných kancelářských potřeb, pojištění apod. Veškeré tyto náklady a jejich charakteristika bude podrobně uvedena v další kapitole 4.2.3 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Výše uvedená nákladová střediska a kalkulační úseky včetně vazeb jsou graficky znázorněny v následujícím obrázku č. 18.

Obrázek č. 18 Struktura nákladových středisek a kalkulační úseky společnosti Postproduction, a.s.



Zdroj: Vnitřní předpis struktura nákladových středisek společnosti Postproduction, a.s.

Výše uvedená struktura nákladových středisek a kalkulačních úseků nám ukázala, na jaká střediska společnost třídí náklady a jaké mají mezi sebou vazby. Dále je jasně identifikováno, že veškeré nepřímé náklady se soustřeďují pouze v ekonomicko-provozním středisku ze kterého se dále rozvrhují na výrobní střediska. Bez uvedené struktury vazeb by nám chyběla informace, kam jsou které náklady vázány a nebylo by možné zvolit odpovídající rozvrhovací proces nákladů.

Než budou jednotlivé náklady kategorizovány, specifikován jejich vztah ke kalkulačním úsekům a charakterizováno, zda jde o náklad přímý či nepřímý, je potřeba identifikovat postup zadávání vstupních dokladů do systému společnosti. V následující kapitole bude popsán postup přijetí vstupních dokladů a jejich schvalování, který je stanoven vnitřním předpisem společnosti.

4.2.2 Struktura schvalování nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

V této kapitole je uveden postup, kterým se řídí účetní při prvotním zadávání nákladových dokladů do účetního systému K2. Již při tomto prvotním zadávání dochází ke třídění nákladů dle daných kritérií, o jaký náklad se jedná. Tato kritéria má společnost stanovena v interním předpisu „Vnitřní předpis třídění a účtování dokladů“. Těmito doklady jsou zejména faktury od dodavatelů, ostatní závazky, platební kalendáře a jiné předpisy. Každý z těchto dokladů musí být schválen ředitelem daného střediska. Toto schválení probíhá za pomoci „schvalovacího dokladu“ společnosti, který obsahuje jasné a cílené zatřídění dokladu na dané středisko. Tímto schválením dochází k velké selekci dokladu na nevýrobní a výrobní střediska. Neboli dochází ke třídění nákladů na přímé, tedy jednicové, a nepřímé, tedy režijní. Doklady na nevýrobní střediska neboli nepřímé náklady vůči výrobním střediskům jsou právě těmi, se kterými budeme dále pracovat jako s režijními náklady a které budou rozvrhovány na základě daných klíčů na výrobní střediska. Naopak doklady zaúčtované na výrobní střediska, jsou náklady přímé, neboť mají přímou souvislost k dané jednici a tímto způsobem jsou přímo rozvrženy k výrobnímu středisku a dále se již nerozvrhují. Jsou přímým nákladem výrobního střediska. Následující tabulka zobrazuje schvalovací doklad, dle kterého dochází k danému třídění nákladů.

Tabulka č. 4 Schvalovací doklad společnosti Postproduction, a.s.

Dodavatel:				Číslo dokladu:			
Popis:				Schválil:			
Eko-prov. ředitel		Filmový ředitel		Reklamní ředitel		Produkční ředitel	
účetní		PRO		PRO		PRO	
personální		SV		SV		CL	
technické		CL		CL		CR	
recepce		CR		CR		AL	
		2D		2D		IT	
Správní rada		3D		3D			
Statutární ředitel		SC3D		SD			
		NI		IT			
		SD					
		IT					
Projekt střediska:							

Zdroj: Vnitřní předpis třídění a účtování dokladů společnosti Postproduction, a.s.

Zkratky: 2D – 2D technika; 3D – 3D technika; AL – all in one; CL – completion; CR – color; IT – information technology; NI – new intelligence; PRO – produkce; SC3D – skenování ve 3D technice; SD – subdodávka; SV - supervize

Ve výše uvedené tabulce schvalovacího dokladu je vidět rozdělení na jednotlivá oddělení a jsou zohledněny i střediska tak jak bylo již uvedeno v kapitole 4.2.1 Struktura nákladových středisek a kalkulačních úseků společnosti Postproduction, a.s. Zkratky uvedené u výrobních středisek v košilce jsou shodné se zkratkami uvedenými v obrázku č. 17 Struktura oddělení ve střediscích. V košilce musí schvalující uvést dodavatele, popis, o co se jedná, zaškrtnout příslušné oddělení, ke kterému se náklad váže a u výrobních středisek dole uvést o jaký projekt se jedná. Projekty mají v systému K2 svou databázi a jsou jim přidělovány nezaměnitelné číselné kódy. Toto rozdělení na projekty je důležité pro ředitele výrobních středisek, aby mohli sledovat nákladovost jednotlivých projektů.

Z interních zdrojů společnosti dále vyplývá, že management pro svá rozhodování nebere v úvahu přímé náklady na management. Tyto náklady si eviduje odděleně a nejsou předmětem dalšího rozvrhování. V následující kapitole budou jednotlivé náklady kategorizovány.

4.2.3 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

V této kapitole jsou jednotlivé náklady kategorizovány a přiřazovány k jednotlivým střediskům. Vzhledem k tomu, že základní databázi pro získávání dat pro manažerské

účetnictví jsou data z účetního systému K2, je kategorizace nákladů provedena ve vazbě na účty z účtové osnovy společnosti. Tuto kategorizaci a třídění nákladů udává i vnitřní předpis společnosti o třídění a účtování dokladů. V následující tabulce jsou jednotlivé náklady kategorizovány, charakterizovány, přiřazovány jednotlivým střediskům a specifikovány, zda se jedná o náklad přímý či nepřímý. Společnost vede výkazy v druhovém členění a tomu odpovídá i rozdělení nákladů v následující tabulce č.5.

Tabulka č. 5 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Pořadí	Účet	Druh nákladu	Středisko		Náklad		Charakter	
			V	N	P	NP	V	F
JEDNICOVÉ NÁKLADY								
1	501001	Spotřeba materiálu - výrobní	x		x		x	
2	501002	Spotřeba materiálu - PHM	x	x	x	x	x	
3	501003	Spotřeba materiálu - kancel.potřeby	x	x	x	x	x	
4	501004	Spotřeba materiálu - drobný majetek	x	x	x	x	x	
5	501005	Spotřeba materiálu - hygiena		x		x	x	
6	501006	Spotřeba materiálu - auta	x	x	x	x	x	
7	501007	Spotřeba materiálu - reklama, propagace	x		x		x	
8	501008	Spotřeba materiálu - neperlivá voda		x		x	x	
9	501009	Spotřeba materiálu - nedaňová	x	x	x	x	x	
10	502001	Spotřeba energie - plyn		x		x	x	
11	502002	Spotřeba energie - el. energie		x		x	x	
12	503001	Spotřeba voda		x		x	x	
13	511001	Opravy a udržování - výrobních zařízení	x		x		x	
14	511002	Opravy a udržování - auta	x	x	x	x	x	
15	511003	Opravy a udržování - režijního zařízení		x		x	x	
16	511004	Opravy a udržování - budova		x		x	x	
17	512002	Cestovné - cestovní výdaje	x		x		x	
18	513001	Náklady na reprezentaci - občerstvení	x		x		x	
19	513003	Náklady na reprezentaci - dárky	x		x		x	
20	518001	Ostatní služby - výrobní subdodávky	x		x		x	
21	518002	Ostatní služby - aplikace, přístupy, drobný SW	x	x	x	x	x	
22	518003	Ostatní služby - internet, hovorné	x	x	x	x	x	
23	518004	Ostatní služby - přepravné	x		x		x	
24	518005	Ostatní služby - nájemné prostory		x		x		x
25	518006	Ostatní služby - nájem technika	x		x		x	
26	518007	Ostatní služby - inzerce		x		x	x	
27	518008	Ostatní služby - účetní, auditorské, právní, daňové		x		x	x	
28	518009	Ostatní služby - autorské honoráře	x		x		x	
29	518010	Ostatní služby - parkovné	x	x	x	x	x	
30	518011	Ostatní služby - poštovné		x		x	x	
31	518012	Ostatní služby - režijní		x		x	x	
32	518013	Ostatní služby - školení	x	x	x	x	x	
33	521001	Mzdové náklady - HPP	x	x	x	x	x	
34	521002	Mzdové náklady - DPP	x	x	x	x	x	
35	521003	Mzdové náklady - SVF		x		x	x	
36	524001	Zákonné sociální pojištění - zaměstnavatel SP	x	x	x	x	x	

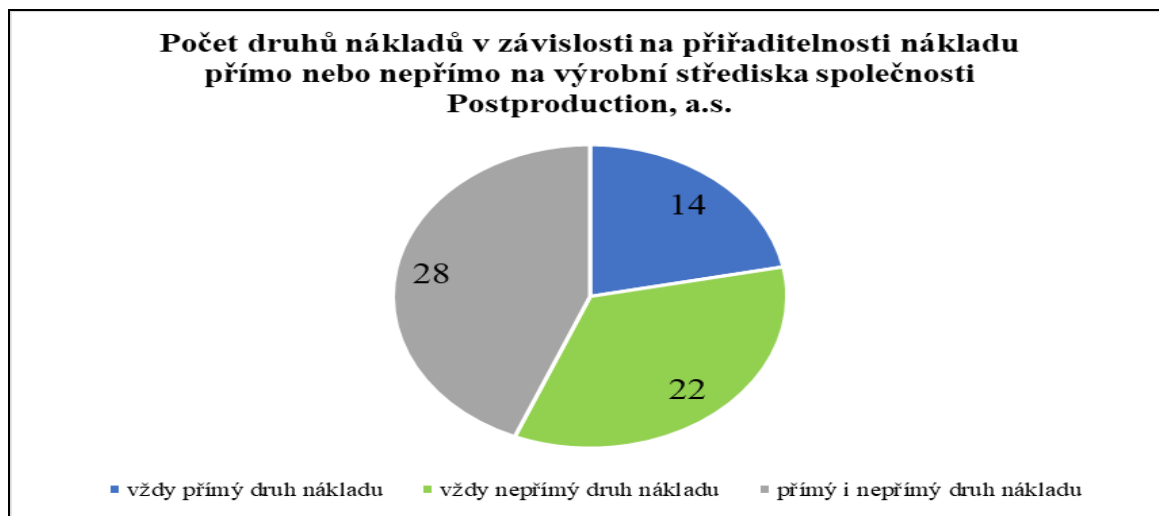
37	524002	Zákonné sociální pojištění - zaměstnavatel ZP	x	x	x	x	x	
38	527001	Zákonné sociální náklady - stravné		x		x	x	
39	527002	Zákonné sociální náklady - zdravotní proh.	x	x	x	x	x	
40	527003	Zákonné sociální náklady - nedaňové	x	x	x	x	x	
41	531001	Daň silniční	x	x	x	x	x	
42	538001	Ostatní daně a poplatky - DZ	x	x	x	x	x	
43	538002	Ostatní daně a poplatky - ostatní	x	x	x	x	x	
44	543001	Dary předané		x		x	x	
45	546001	Odpis pohledávky - daňové	x		x		x	
46	546002	Odpis pohledávky - nedaňové	x		x		x	
47	548001	Ostatní provozní náklady - budova		x		x	x	
48	548002	Ostatní provozní náklady - Koop. pov.pojištění	x	x	x	x	x	
49	548003	Ostatní provozní náklady - pojištění		x		x	x	
50	548004	Ostatní provozní náklady - nedaňové	x	x	x	x	x	
51	548005	Ostatní provozní náklady - halířové vyrovnání	x	x	x	x	x	
52	551001	Odpisy dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x	x		x
53	551002	Odpisy dlouhodobý nehmotný majetek	x	x	x	x		x
54	551003	Odpisy ocenitelná práva	x		x		x	
55	558001	Tvorba a zúct. zákonných opravných položek	x	x	x	x	x	
56	559001	Tvorba a zúct. opravných položek	x	x	x	x	x	
FINANČNÍ NÁKLADY								
57	562001	Úroky - úvěry auta	x	x	x	x	x	
58	562002	Úroky - úvěry a půjčky		x		x	x	
59	563001	Kurzové ztráty	x	x	x	x	x	
60	567001	Náklady z derivátových oper.		x		x	x	
61	568001	Ostatní finanční náklady - poplatky banky		x		x	x	
62	587001	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	x		x		x	
63	591001	Daň z příjmů - splatná		x		x	x	
64	592000	Daň z příjmů - odložená		x		x	x	

Zdroj: Vnitřní předpis třídění a účtování dokladů společnosti Postproduction, a.s.

Zkratky: středisko V – výrobní středisko; středisko N – nevýrobní středisko; náklad P – přímý náklad; náklad NP – nepřímý náklad; charakter V – variabilní náklad; charakter F – fixní náklad

Barevné rozlišení: šedé – nadpis nákladů; modré – přímé náklady; zelené – nepřímé náklady; bez podbarvení – přímé i nepřímé náklady

Graf č. 2 Počet druhů nákladů společnosti Postproduction, a.s.



Zdroj: Vnitřní předpis třídění a účtování dokladů společnosti Postproduction, a.s.

Z výše uvedené kategorizace nákladů v tabulce č. 5 a uvedeného grafu č. 2 je zřejmé, že společnost rozlišuje celkem 64 druhů nákladů. Tyto náklady lze v závislosti na přiřaditelnosti k výrobním střediskům rozdělit do tří kategorií:

- a) přímý druh nákladu;
- b) nepřímý druh nákladu;
- c) přímý i nepřímý druh nákladu.

Přímé náklady jsou náklady přímo přiřaditelné k nákladové jednici a není potřeba je dále rozvrhovat. Tyto přímé náklady společnost eviduje v počtu 14 druhů nákladů. Náklad je přímo směřován na výrobní středisko na základě schválení vstupního dokladu pomocí schvalovacího dokladu, tak jak je uvedeno v kapitole 4.2.2 Struktura schvalování nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.

Nepřímé náklady eviduje společnost v počtu 22 druhů nákladů. Na základě svého charakteru jsou nepřidatelné k jedné dané kalkulační jednici, ale jsou společné pro více jednic najednou. Tyto náklady je potřeba dále rozvrhnout na daná výrobní střediska.

Přímé i nepřímé náklady jsou náklady, které svým charakterem mohou být přiřaditelné jak přímo, tak nepřímo. V druhých nákladů je společnost eviduje v počtu 28 druhů nákladů, tedy nejvyšším počtem z celkových rozlišovaných nákladů. Zda je daný druh nákladu přímým či nepřímým zajistí již zmíněný schvalovací doklad na základě kterého, při prvotním zadávání dokladu do systému, dojde k jeho rozřazení na dané středisko a tím pádem specifikaci, zda jde o náklad přímý či nepřímý.

Po výše uvedeném by se daly nepřímé náklady rozdělit na náklady, u kterých je známá jejich hodnota přímo z účetnictví z analytických účtů a dále na náklady které je potřeba dalším krokem vyselektovat z přímých i nepřímých druhů nákladů. Nástrojem ke zjištění výše těchto nákladů, jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole Analýza struktury nákladů společnosti, je právě nadstavbový systém OLAP. Tento nadstavbový systém čerpá data z účetnictví a je schopen obratem tyto náklady rozřídít. Třídění nákladů probíhá pomocí kódů na základě zadaných kritérií při zadávání dokladu do účetního systému K2 uvedených na schvalovacím dokladu.

Na základě této kategorizace nákladů, došlo k rozřídění nákladů na přímé a nepřímé vůči výrobním střediskům. Přímými náklady se v rozvrhování zabývat nebudeme, protože jsou přímo spotřebované výrobním střediskem a budou použity přímo až v kalkulačním vzorci jako přímé náklady. Náklady nepřímé neboli režijní jsou ty náklady, kterými se bude zabývat následující kapitola Rozvrhování režijních nákladů.

4.2.4 Rozvrhování režijních nákladů

Rozvrhování režijních nákladů je důležitým krokem pro rozvrhnutí nepřímých nákladů na jednotlivá výrobní střediska neboli kalkulační úseky v závislosti na spotřebě dle určitých klíčů. Tyto klíče mohou mít mnohá variantní řešení a záleží na rozhodnutí managementu společnosti jaké klíče bude k rozvrhování používat. Na základě charakteristiky nákladových položek a středisek je zvoleno rozvrhování za pomoci prostého dělení neboli je zjišťován prostý podíl jednotek výkonu charakterizovaných rozvrhovou základnou na celkových nákladech společnosti. V předchozí kapitole 4.2.3 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. byly kategorizovány různé druhy nákladů. Na základě této identifikace budou k těmto druhům nákladů přiřazovány možné rozvrhovací základny. Tyto rozvrhovací základny ovšem mohou být stejné pro více druhů nákladů, a tak je efektivnější nejdříve identifikovat možné rozvrhovací základny a následně k nim přiřazovat různé druhy nákladů. Jedny z možných způsobů rozvrhování jsou:

- a) dle m² plochy;
- b) dle počtu hodin;
- c) dle počtu motohodin;
- d) dle množství přenesených dat;
- e) dle počtu zaměstnanců;
- f) dle počtu uživatelů;

- g) dle podílu obratu výrobních středisek na celkovém obratu;
- h) dle podílu přímých nákladů výrobních středisek na celkových nákladech;
- i) dle počtu zakázek.

Jak již bylo zmíněno, tyto rozvrhovací základny mohou být stejné pro více druhů nákladů, ale zároveň platí, že na jeden druh nákladu může být aplikováno více rozvrhovacích procesů. Při použití různých způsobů rozvrhování dochází k jinému rozložení nákladů na jednotlivá střediska a mění se tak jejich nákladovost. Toto je zásadní v případě, že se náklady rozvrhují mezi různá individuální výrobní střediska, tak jak je tomu u této společnosti. Žádný ředitel výrobního střediska nechce akceptovat náklady rozvrhnuté na středisko dle nevhodně zvoleného klíče. Tímto by docházelo k navyšování nebo naopak ke snižování celkových nákladů výrobního střediska a tím pádem ke snižování či nepřiměřenému zvyšování zisku daného střediska. Výše zisku střediska je velice důležitá pro rozdělování případných odměn. Na použití rozvrhovacích procesů se musí shodnout management, nicméně klíče rozvrhovacího procesu by měly být nastaveny tak, aby co nejvíce odpovídaly skutečné nákladovosti střediska.

K tomu, aby bylo možné pokračovat jsou důležitá vstupní data. Z uvedených rozvrhovacích základen v úvodu této kapitoly byly vybrány pro práci tyto rozvrhové základny: m^2 plochy, počet zaměstnanců, počet uživatelů, výše podílu obratu na celkovém obratu, výše podílu přímých nákladů na celkových nákladech a počet zakázek. Pro zbylé uvedené rozvrhovací základny počet hodin, počet motohodin a počet přenesených dat by bylo zjištění hodnot náročnější, a tudíž pro společnost nákladnější. Vzhledem k možnosti použití jiných rozvrhovacích základen, kde jsou hodnoty lehce zjistitelné a systém je již nastaven pro jejich snadné vyhodnocení, je vhodné se jinými rozvrhovými základnami nezabývat. Následující tabulka č. 6 podává informace o vstupních datech pro rozvrhové základny rozdělených na jednotlivá střediska organizační struktury.

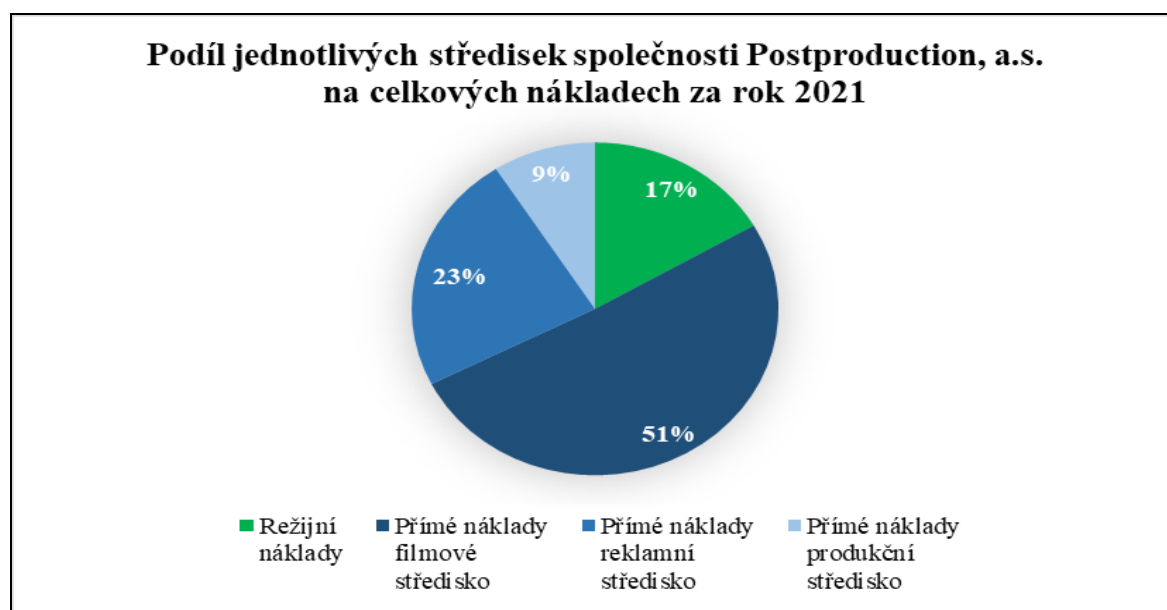
Tabulka č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování

Rozvrhovací základna	Celková hodnota	EP středisko	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
m2	4 045	1 512	1 286	811	436
% podíl		37 %	32 %	20 %	11 %
počet zaměstnanců	71	15	29	18	9
% podíl		21 %	41 %	25 %	13 %
počet uživatelů	185	15	111	42	17
% podíl		8 %	60 %	23 %	9 %
celkový obrat Kč	347 659 192	16 698 012	186 531 040	108 857 273	35 572 867
% podíl		5 %	54 %	31 %	10 %
celkové náklady Kč	295 456 954	49 188 287	150 386 935	69 054 721	26 827 011
% podíl		17 %	51 %	23 %	9 %
počet zakázek	410	0	14	262	134
% podíl		0 %	3 %	64 %	33 %

Zdroj: interní dokumenty společnosti Postproduction, a.s. a nadstavbový systém OLAP (2021)

Výše uvedená tabulka ukazuje hodnoty a procentní podíly jednotlivých středisek organizační struktury. Než budou prezentovány zjištěné hodnoty, tak pomocí hodnot u celkových nákladů bude graficky znázorněn podíl jednotlivých středisek na celkových nákladech společnosti za rok 2021. To je důležité pro celkový pohled kolik z celkových nákladů tvoří režijní náklady, které budou dále rozvrhovány a kolik přímé náklady alokované přímo na výrobní střediska.

Graf č. 3 Podíl jednotlivých středisek společnosti Postproduction, a.s. na celkových nákladech za rok 2021



Zdroj: data společnosti Postproduction, a.s. z nadstavbového systému OLAP za rok 2021

Uvedený graf č. 3 ukazuje, že z celkových nákladů ve výši 295 456 954 Kč společnosti tvoří režijní náklady 17 %. Dalo by se říci, že 17 % není mnoho, ale pokud hodnotu vyjádříme v peněžních prostředcích, činí tato hodnota 49 188 287 Kč. Dále je zřejmé, že pomocí schvalovacího dokladu aplikovaného na každý vstupní nákladový doklad do společnosti je docíleno alokování přímých nákladů na jednotlivá výrobní střediska. Nejvyšší podíl přímých nákladů je alokován na filmové středisko ve výši 51 % (150 386 935 Kč), druhé v pořadí s výši podílu 23 % (69 054 721 Kč) má reklamní středisko a poslední je produkční středisko s podílem 9 % (26 827 011 Kč) přímých nákladů. Tím, že společnost alokuje přímé náklady na výrobní střediska ihned při vstupu nákladového dokladu do společnosti, minimalizuje tak výši režijních nákladů k rozvrhování. Dále uvedené informace jsou již k informacím a zjištěným datům z tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování.

Užitná plocha m^2 je jedinou statickou hodnotou zadanou do systému OLAP napřímo. Všechny ostatní hodnoty (počet zaměstnanců, počet uživatelů, celkový obrat, celkové náklady a počet zakázek) jsou variabilní hodnoty a systém OLAP je vyhodnotí obratem ze zadaných hodnot v účetním systému K2. Procentní podíly u jednotlivých hodnot ukazují procentní podíly na celkových vstupních hodnotách rozvrhových základů. Jak již bylo zmíněno, systém OLAP požadovaná data vyhodnotí na základě zadaných kódů při zadávání vstupních dokladů do účetního systému K2. V tuto chvíli roztřídí náklady přímé na jednotlivá nákladová střediska a dále na náklady nepřímé, které alokuje na ekonomicko-provozním středisku. Toto je dalším mezikrokem k získání potřebných dat pro rozvrhování. Na základě takto získaných dat a za pomoci rozvrhování budou v systému OLAP nastaveny vhodné klíče pro rozvrhování a finální zjištění nákladovosti výrobních středisek neboli veškeré náklady alokované na ekonomicko-provozním středisku budou přiřazeny na kalkulační úseky. Dále jsou rozebrány jednotlivé rozvrhové základny.

Rozvrhování dle m^2 je jednou ze základních rozvrhovacích základů. Tato základna bývá jedna z nejvíce používaných a jsou k ní přiřaditelné náklady jako je nájemné za pronajaté prostory a spotřeba energie na vytápění a provoz. Tato rozvrhovací základna je jednoduše přiřaditelná na základě užívaných m^2 jednotlivými středisky. Z tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování jsou zřejmé hodnoty, že nejvíce užitné plochy z celkových 4 045 m^2 zaujímá ekonomicko-provozní středisko 37 % (1 512 m^2) kam spadají prostory užívané ředitelem, jednotlivými odděleními (účetní, personální, technické a recepce) a samozřejmě společné prostory.

Dále v sestupném pořadí je filmové středisko s 32 % (1 286 m²), reklamní středisko s 20 % (811 m²) a produkční středisko s 11 % (436 m²) užívané plochy. Aby bylo možné rozvrhnout režijní náklady alokované v ekonomicko-provozním středisku je potřeba propočítat procentní podíl k přímým nákladům výrobních středisek (kalkulačních úseků) a to ukazuje následující tabulka č.7.

Tabulka č. 7 Rozvrhování dle m²

Rozvrhová základna	Celková hodnota m2	EP středisko	Hodnota přímých m ²	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
m2	4 045	1 512	2 533	1 286	811	436
% podíl na přímých m ²				51 %	32 %	17 %

Zdroj: vlastní zpracování

Takto získané procentní podíly filmové středisko 51 %, reklamní středisko 32 % a produkční středisko 17 % jsou právě tím klíčem kterým se budou rozvrhovat náklady spojené s možným rozvrhováním dle užívané plochy. To znamená, že všechny náklady alokované v ekonomicko-provozním středisku přiřaditelné k rozvrhovací základně na základě užívané plochy budou kalkulovány na jednotlivé kalkulační úseky tímto podílem.

Počet zaměstnanců je další rozvrhovou základnou a lze dle ní rozvrhovat náklady spjaté se zaměstnanci jako je spotřeba režijního materiálu, ostatní režijní náklady, ostatní režijní služby, mzdové náklady apod. Z tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování je zřejmé, že společnost eviduje celkem 71 zaměstnanců z čehož nejvyšší počet 29 zaměstnanců je ve filmovém středisku, druhý nejvyšší počet 18 zaměstnanců je v reklamním středisku, dále pak ekonomicko-provozní středisko má 15 zaměstnanců a nejméně má produkční středisko 9 zaměstnanců. I zde je potřeba propočítat procentní podíl k počtu zaměstnanců kalkulačních úseků. Tyto hodnoty jsou propočteny v následující tabulce č.8.

Tabulka č. 8 Rozvrhování dle počtu zaměstnanců

Rozvrhová základna	Celková hodnota	EP středisko	Hodnota přímých Z	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
počet zaměstnanců	71	15	56	29	18	9
% podíl na přímých Z				52 %	32 %	16 %

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené procentní podíly v tabulce č. 8 Rozvrhování dle počtu zaměstnanců filmové středisko 52 %, reklamní středisko 32 % a produkční středisko 16 % jsou podíly kterými se budou rozvrhovat náklady spojené s počtem zaměstnanců. Tzn. že veškeré náklady alokované na zaměstnance na ekonomicko-provozním středisku budou rozvrhnuty na jednotlivé kalkulační úseky za pomoci zjištěného procentního podílu na přímých zaměstnancích na tyto kalkulační úseky.

Počet uživatelů je celkem nestandardní rozvrhovací základna. Tato základna je zvolena na základě zjištění, že společnost najímá na své zakázky externí dodavatele. Těmto dodavatelům jsou pronajímána místa a vybavení v prostorách společnosti, neboť charakter podnikání společnosti je velice specifický a je k němu zapotřebí speciálního technického vybavení ať už hardware nebo software. Na základě tohoto se tito uživatelé stávají součástí spotřeby nákladů jako jsou náklady na softwarové a hardwarové vybavení, internet, spotřebu vody apod. Je tedy vhodné rozvrhovat náklady právě i na základě této rozvrhové základny. Mezi uživatele jsou zahrnuti jak zaměstnanci, tak externí dodavatelé. Z tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování je zřejmé, že společnost eviduje celkem 185 uživatelů, přičemž nejvíce uživatelů 111 eviduje na filmovém středisku, dále eviduje 42 uživatelů na reklamním středisku, 17 uživatelů na produkčním středisku a na ekonomicko-provozním středisku eviduje pouze zaměstnance v počtu 15 uživatelů. Následující tabulka č. 9 udává procentní podíly těchto uživatelů na počtu přímých uživatelů.

Tabulka č. 9 Rozvrhování dle počtu uživatelů

Rozvrhová základna	Celková hodnota	EP středisko	Hodnota přímých U	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
počet uživatelů	185	15	170	111	42	17
% podíl na přímých U				65 %	25 %	10 %

Zdroj: vlastní zpracování

Ze získaných hodnot výše uvedené tabulky č. 9 Rozvrhování dle počtu uživatelů je zřejmé, že procentní podíly zjištěné na základě počtu přímých uživatelů jsou v jiné výši než podíly získané dle počtu přímých zaměstnanců. U filmového střediska je procentní podíl dle počtu přímých uživatelů 65 % a u počtu dle přímých zaměstnanců 52 %, tudíž došlo k navýšení o 13 %. U reklamního střediska je procentní podíl z počtu přímých uživatelů ve výši 25 % a u počtu dle přímých zaměstnanců ve výši 32 % tudíž tady naopak došlo ke snížení o 7 %.

U produkčního střediska je procentní podíl dle počtu přímých uživatelů ve výši 10 % a u počtu dle přímých zaměstnanců je to 16 % tudíž došlo opět ke snížení a to o 6 %. Rozdíly jsou celkem markantní, a tak rozvrhování dle těchto dvou odlišných rozvrhovacích základů jako je počet zaměstnanců a počet uživatelů bude přesněji udávat náklady spotřebovávané jednotlivými kalkulačními úseky.

Celkový obrat je další rozvrhovací základnou. Tato základna se používá zejména u nákladů na finanční transakce (peněžní toky), jakými jsou např. bankovní poplatky, kurzové rozdíly a úroky. Dle tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování má nejvyšší obrat filmové středisko 186 531 040 Kč, další v pořadí je reklamní středisko s obratem ve výši 108 857 273 Kč, produkční středisko má obrat ve výši 35 572 867 Kč a kupodivu ekonomicko-provozní středisko má obrat ve výši 16 698 012 Kč. Někomu by mohlo zarazit, jak je možné, že nevýrobní středisko má zadanou hodnotu obratu, když je nevýrobním střediskem. Tento obrat obsahuje kladné hodnoty získané právě z finančních transakcí, jakými jsou například kurzové zisky z finančních nebo derivátových operací a kladné úroky z držby finančních prostředků na bankovních účtech. Následující tabulka č. 10 udává procentní podíl jednotlivých kalkulačních úseků na přímém obratu těchto kalkulačních úseků.

Tabulka č. 10 Rozvrhování dle obratu

Rozvrhová základna	Celková hodnota	EP středisko	Hodnota přímého O	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
celkový obrat Kč	347 659 192	16 698 012	330 961 180	186 531 040	108 857 273	35 572 867
% podíl na přímém O				56 %	33 %	11 %

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnoty získané z výše uvedené tabulky č. 10 Rozvrhování dle obratu udávají procentní podíly na hodnotě celkového přímého obratu středisek, dle kterých budou rozvrhnuty náklady alokovaná ekonomicko-provozním středisku týkající se finančních transakcí, a to ve výši 56 % na filmové středisko, 33 % na reklamní středisko a 11 % na produkční středisko.

Celkové náklady jsou rozvrhovou základnou pro náklady, které nelze úplně tak jednoznačně přiřadit ke specifitějším rozvrhovým základnám. Mohou to být náklady na drobný a dlouhodobý majetek ekonomicko-provozního střediska, náklady nedaňového charakteru, náklady na tvorbu a zúčtování opravných položek, daň z příjmu apod. Dle

tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování jsou nejvyšší náklady alokované na filmovém středisku ve výši 150 386 935 Kč (51 %), druhé v pořadí je reklamní středisko ve výši 69 054 721 Kč (23 %), dále má ekonomicko-provozní středisko náklady ve výši 49 188 287 Kč (17 %) a poslední je produkční středisko s náklady ve výši 26 827 011 Kč (9 %). Následující tabulka č. 11 udává procentní podíl kalkulačních úseků na přímých nákladech na tyto úseky.

Tabulka č. 11 Rozvrhování dle nákladů

Rozvrhová základna	Celková hodnota	EP středisko	Hodnota přímých N	Filmové středisko	Reklamní středisko	Produkční středisko
celkové náklady Kč % podíl přímých N	295 456 954	49 188 287	246 268 667	150 386 935 61 %	69 054 721 28 %	26 827 011 11 %

Zdroj: vlastní zpracování

Uvedená tabulka č. 11 Rozvrhování dle nákladů nám udává hodnoty procentního podílu na přímých nákladech kalkulačních úseku u filmového střediska 61 %, u reklamního střediska 28 % a u produkčního střediska 11 %. Dle těchto zjištěných hodnot budou rozvrhovány náklady alokované na ekonomicko-provozní středisko, které lze k této rozvrhové základně přiřadit.

Počet zakázek je rozvrhovou základnou, která se zde nedá moc použít. Dle tabulky č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování má filmové středisko 14 zakázek, reklamní středisko 262 zakázek a produkční středisko 134 zakázek. Z uvedeného je zřejmé, že počty zakázek jsou diametrálně odlišné. Důvodem je různá časová náročnost jednotlivých produktů výrobních středisek. Tvorba filmu je mnohem více časově náročnější než výroba reklamy či poskytnutí produkčních prací. Na základě těchto informací není charakterizován a přiřazen druh nákladu, který by bylo vhodné rozvrhovat dle rozvrhové základny počet zakázek a toto rozvrhování se nedoporučuje. Rozvrhování dle počtu zakázek by bylo vhodné aplikovat například u výrobní společnosti, kde její výrobní střediska mají shodné produkty minimálně co se týče časové náročnosti.

Možné druhy rozvrhových základen byly navrženy, a tak zbývá k jednotlivým rozvrhovým základnám přiřadit za pomoci analytických účtů z účetního systému K2 náklady k rozvrhování. Jak již bylo zmíněno, takto dochází k rozvrhování na základě prostého podílu na určité rozvrhové základně.

Stávající používané klíče v rozvrhovacím procesu má společnost nastaveny u jednicových nákladů na rozvrhování dle m² plochy a u finančních nákladů na podílu obratu jednotlivých výrobních středisek k celkovému obratu.

Vzhledem k tomu, že náklady společnosti za všechna sledovaná období, tak jak je zřejmé z tabulky č. 2 Analýza Výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. - nákladové položky, jsou v relativně podobné výši, pro další propočty budou použity pouze data za poslední sledované období rok 2021. Následující tabulka č. 12 ukáže hodnoty získané z nadstavbového systému OLAP a k jednotlivým druhům nákladů přiřazení rozvrhových základů dle stávajícího stavu a navrhovaného stavu rozvrhování.

Tabulka č. 12 Přirazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám

Pořadí	Účet	Druh nákladu	Hodnota ze systému OLAP Kč	Stávající RZ	Navrhované RZ
1	501002	Spotřeba materiálu - PHM	82 598	M	Z
2	501003	Spotřeba materiálu - kancel.potřeby	157 200	M	Z
3	501004	Spotřeba materiálu - drobný majetek	498 524	M	N
4	501005	Spotřeba materiálu - hygiena	445 371	M	U
5	501006	Spotřeba materiálu - auta	18 552	M	Z
6	501008	Spotřeba materiálu - neperlivá voda	33 221	M	U
7	501009	Spotřeba materiálu - nedaňová	9 428	M	N
8	502001	Spotřeba energie - plyn	356 241	M	M
9	502002	Spotřeba energie - el. energie	8 026 731	M	U
10	503001	Spotřeba voda	109 289	M	U
11	511002	Opravy a udržování - auta	145 821	M	Z
12	511003	Opravy a udržování - režijního zařízení	135 640	M	N
13	511004	Opravy a udržování - budova	367 467	M	M
14	518002	Ostatní služby - aplikace, přístupy, drobný SW	1 195 748	M	U
15	518003	Ostatní služby - internet, hovorné	459 607	M	U
16	518005	Ostatní služby - nájemné prostory	7 256 520	M	M
17	518007	Ostatní služby - inzerce, propagace	126 157	M	Z
18	518008	Ostatní služby - účetní, auditorské, právní, daňové	1 573 572	M	N
19	518010	Ostatní služby - parkovné	28 177	M	Z
20	518011	Ostatní služby - poštovné	1 251	M	N
21	518012	Ostatní služby - režijní	1 411 561	M	N
22	518013	Ostatní služby - školení	23 545	M	Z
23	521001	Mzdové náklady - HPP	6 050 968	M	N
24	524001	Zákonné sociální pojištění - zaměstnavatel SP	1 050 058	M	N
25	524002	Zákonné sociální pojištění - zaměstnavatel ZP	484 729	M	N
26	527001	Zákonné sociální náklady - stravné	22 301	M	N
27	527003	Zákonné sociální náklady - nedaňové	221	M	N
28	531001	Daň silniční	9 268	M	Z
29	538001	Ostatní daně a poplatky - DZ	4 500	M	Z
30	543001	Dary předané	12 000	M	N
31	548001	Ostatní provozní náklady - budova	373 528	M	M
32	548002	Ostatní provozní náklady - Koop. pov.pojištění	14 524	M	Z
33	548003	Ostatní provozní náklady - pojištění	851 606	M	N
34	548004	Ostatní provozní náklady - nedaňové	975	M	N
35	548005	Ostatní provozní náklady - halířové vyrovnání	295	M	N
36	551001	Odpisy dlouhodobý hmotný majetek	11 934 744	M	N
37	551002	Odpisy dlouhodobý nehmotný majetek	450 161	M	N
38	559001	Tvorba a zúčt. opravných položek	-100 804	M	N
39	562001	Úroky - úvěry auta	24 879	O	Z
40	562002	Úroky - úvěry a půjčky	321 396	O	O
41	563001	Kurzové ztráty	1 736 123	O	O
42	567001	Náklady z derivátových oper.	-5 875	O	O
43	568001	Ostatní finanční náklady - poplatky banky	157 018	O	O
44	591001	Daň z příjmů - splatná	2 685 080	O	N
45	592000	Daň z příjmů - odložená	648 371	O	N
Celkem:			49 188 287		

Zdroj: Nadstavbový systém OLAP společnosti Postproduction, a.s. data roku 2021

Zkratky: RZ – rozvrhová základna; M – rozvrhová základna m²; O – rozvrhová základna dle obratu; Z – rozvrhová základna dle zaměstnanců; U – rozvrhová základna dle uživatelů; N – rozvrhová základna dle podílu přímých nákladů

Výše uvedená tabulka č. 12 Přiřazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám zobrazuje rozčlenění jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám. Z tabulky je zřejmé, že společnost v roce 2021 eviduje nenulové hodnoty pouze u 45 druhů nákladů z celkových 64 kategorizovaných tak jak je uvedeno v tabulce č. 4 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. Dále jsou zjištěny hodnoty dle stávajícího rozvrhovacího procesu a porovnány s navrhovaným způsobem rozvrhování. Následná komparace pak ukáže, zda při zvolení více rozvrhových základen dochází ke změně nákladovosti středisek nebo zda je stávající volba dvou rozvrhovacích klíčů dostačující. Následující tabulka č. 13 sumarizuje na základě uvedeného přiřazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám dle tabulky č. 12 Přiřazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám hodnoty pro další propočty.

Tabulka č. 13 Přiřazené hodnoty k rozvrhovým základnám

Stávající stav rozvrhování	Suma nákladů Kč	Navrhované rozvrhování	Suma nákladů Kč
RZ m2 (jednicové náklady)	43 621 295	RZ m2	8 353 756
RZ dle obratu (finanční náklady)	5 566 992	RZ dle zaměstnanců	635 221
		RZ dle uživatelů	10 269 967
		RZ dle obratu	2 208 662
		RZ dle přímých nákladů	27 720 681
Celkem:	49 188 287	Celkem:	49 188 287

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů tabulky č. 11

Výše uvedená tabulka č. 13 Přiřazené hodnoty k rozvrhovým základnám sumarizuje jednotlivé druhy nákladů k rozvrhovým základnám. Dále uvedené tabulky č. 14 a č. 15 zobrazují jednotlivé propočty k rozvrhovým základnám a vyjadřují podíl jednotlivých kalkulačních úseků na celkových nákladech společnosti. Tabulka č. 14 udává stávající stav a tabulka č. 15 udává navrhovaný stav.

Tabulka č. 14 Rozvrhování dle stávajícího stavu

Rozvrhová základna	Režijní náklady	Kalkulační úsek filmové středisko	Kalkulační úsek reklamní středisko	Kalkulační úsek produkční středisko
+ % podíl plochy m2 (jednicové náklady Kč)	43 621 295	51 % 22 246 860	32 % 13 958 814	17 % 7 415 620
+ % podíl na přímém obratu (finanční náklady Kč)	5 566 992	56 % 3 117 516	33 % 1 837 107	11 % 612 369
Náklady kalkulačních úseků celkem Kč % podíl na celkových nákladech	49 188 287	25 364 376 52 %	15 795 922 32 %	8 027 989 16 %

Zdroj: interní zdroje společnosti Postrproduction, a.s.

Tabulka č. 15 Rozvrhování dle navrhnutého stavu

Rozvrhová základna	Režijní náklady	Kalkulační úsek filmové středisko	Kalkulační úsek reklamní středisko	Kalkulační úsek produkční středisko
+ % podíl plochy m2 (náklady dle m2)	8 353 756	51 % 4 260 416	32 % 2 673 202	17 % 1 420 139
+ % podíl počet zaměstnanců (náklady dle zaměstnanců)	635 221	52 % 330 315	32 % 203 271	16 % 101 635
+ % podíl počet uživatelů (náklady dle uživatelů)	10 269 967	65 % 6 675 479	25 % 2 567 492	10 % 1 026 997
+ % podíl na přímém obratu (náklady dle obratu Kč)	2 208 662	56 % 1 236 851	33 % 728 858	11 % 242 953
+ % podíl na přímých nákladech (náklady dle podílu přímých N Kč)	27 720 681	61 % 16 909 615	28 % 7 761 791	11 % 3 049 275
Náklady kalkulačních úseků celkem Kč % podíl na celkových nákladech	49 188 287	29 412 675 60 %	13 934 614 28 %	5 840 998 12 %

Zdroj: vlastní zpracování dat z nadstavbového systému OLAP

Výše uvedené tabulky č. 14 Rozvrhování dle stávajícího stavu a č. 15 Rozvrhování dle navrhnutého stavu ukazují hodnoty při rozvrhnutí režijních nákladů dle stávajícího stavu a dle navrhovaného stavu. Při porovnání zjištěných hodnot lze konstatovat následující:

Filmové středisko se dle stávajícího stavu společnosti podílí na celkových nákladech 52 % 25 364 376 Kč, ale dle navrhovaného stavu tento podíl činí 60 % 29 412 675 Kč což je o 8 % více (vyjádřeno v peněžních prostředcích o 4 048 299 Kč více). Dle stávajícího stavu jsou náklady na tento kalkulační úsek podhodnoceny, náklady jsou neúměrně snižovány než dle navrhovaného stavu. Pokud se podíváme na vyjádření rozdílu v peněžních jednotkách, tak při rozdělování odměn na výrobní střediska hraje tento rozdíl značnou roli.

Reklamní středisko se podílí dle stávajícího stavu na celkových nákladech ve výši 32 % 15 795 922 Kč, ale dle navrhovaného stavu tento podíl činí pouze 28 % 13 934 614 Kč což je o 4 % méně než dle stávajícího stavu (vyjádřeno v peněžních prostředcích o 1 861 308 Kč méně). Náklady alokované na toto středisko dle stávajícího stavu jsou nadhodnocovány a zvyšuje se tak nákladovost střediska, než je tomu dle navrhovaného stavu. A opět rozdíl vyjádřený v peněžních jednotkách hraje roli při rozdělování odměn na výrobní středisko.

Produkční středisko se podílí dle stávajícího stavu na celkových nákladech ve výši 16 % 8 027 989 Kč a dle navrhovaného stavu tento podíl činí pouze 12 % 5 840 998 Kč, což je o 4 % méně než dle stávajícího stavu (vyjádřeno v peněžních prostředcích o 2 186 991 Kč méně). Stejně jako u reklamního střediska zde dochází k nadhodnocování nákladů a tím pádem se zvyšuje nákladovost střediska než dle navrhovaného stavu. A samozřejmě i zde rozdíl vyjádřený v peněžních jednotkách hraje velkou roli při rozdělování odměn na výrobní střediska.

Výše zjištěné hodnoty ukázaly rozdíl rozložení nákladů při zvolení různých rozvrhových základů. Toto rozvrhování je důležité pro nastavení klíčů do nadstavbového systému OLAP, který společnost používá. Jakmile zná tento nadstavbový systém OLAP dané hodnoty a má zadané klíče, dle kterých náklady rozvrhuje, dochází k automatickému rozvrhování režijních nákladů na dané kalkulační úseky (výrobní střediska). Pomocí tohoto nástroje získává management obratem potřebná data pro další rozhodování a plánování. V následující kapitole budou použity zjištěné hodnoty rozvrhnutých režijních nákladů na jednotlivé kalkulační úseky do kalkulačních vzorců.

4.3 Kalkulační metody

Tato kapitola pomocí kalkulačního vzorce propočte náklady jednotlivých kalkulačních úseků (výrobních středisek). Na základě provedených charakteristik společnosti, nákladů a způsobů rozvrhování bude použit vlastní kalkulační vzorec. Jak již bylo několikrát zmíněno, společnost se zabývá zakázkovou výrobou a z tohoto důvodu pro ni není vhodné použít například Retrográdní vzorec. V tomto vzorci je potřeba znát základní cenu výkonu, a to díky zakázkové výrobě společnost dopředu nezná. Dále společnost v evidenci nákladů nerozlišuje náklady fixní a variabilní, a tudíž pro ni není vhodný ani kalkulační vzorec, který odděluje fixní a variabilní náklady. U dalších kalkulačních vzorců je to podobné, společnost nemá zajištěny vstupní data pro tyto vzorce.

Za kalkulační vzorec byl vybrán jako podklad Klasický kalkulační vzorec. Tento vzorec ale neobsahuje všechny dané skupiny přímých nákladů, které je společnost na základě vstupní košilky dokladu schopna alokovat již při prvotním vstupu nákladového dokladu do společnosti. Jak bylo uvedeno v teoretické části ke kalkulačním vzorcům, tyto vzorce jsou pouze návodem, žádná legislativa je nepředepisuje, a tak si lze kalkulační vzorce přizpůsobit dle vlastních potřeb společnosti. Následující tabulka č. 16 specifikuje přiřazení nákladů specifikovaných jako přímé v tabulce č. 5 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s. v porovnání na nejbližší podobný kalkulační vzorec klasický.

Tabulka č. 16 Kalkulační vzorec

Klasický kalkulační vzorec	Kalkulační vzorec společnosti Postproduction, a.s.
1. Přímý materiál	1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy	2. Přímá výrobní režie
3. Ostatní přímý materiál	3. Přímá provozní režie
Přímé náklady celkem	4. Přímé mzdy
4. Materiálová režie	5. Přímá odbytová režie
5. Výrobní režie	6. Přímá obchodní režie
6. Obchodní režie	Přímé náklady celkem (alokované pomocí schvalovacího dokladu)
7. Správní režie	7. Materiálová režie
Úplné vlastní náklady (ÚVN)	8. Provozní režie
	9. Provozní mzdy
	10. Obchodní režie
	11. Správní režie
	Úplné vlastní náklady (ÚVN)

Zdroj: přepracování vzorce Popesko a Papadaki (2016) a interní informace společnosti Postproduction, a.s.

Do kalkulačního vzorce společnosti budou použity hodnoty, které vycházejí již z prvotního třídění vstupních dokladů, a to přímé náklady, které jsou alokovány na kalkulační úseky na základě schvalovací košilky vstupního dokladu a dále rozvrhnuté režijní náklady tak jak bylo propočteno v předešlé kapitole 4.2.4 Rozvrhování režijních nákladů. Podrobné kalkulace stávajícího stavu v porovnání s navrhovaným stavem jsou uvedeny v následující kapitole 4.3.1 Kalkulace nákladů.

4.3.1 Kalkulace nákladů

V této kapitole budou pomocí tabulek kalkulovány náklady na jednotlivé kalkulační úseky. Provedené kalkulace sumarizují celkové náklady neboli úplné vlastní náklady

(ÚVN) jednotlivých kalkulačních úseků, zjišťují jednotlivé podíly kalkulačních úseků na celkových nákladech a informují o rentabilitě nákladů. V následujících tabulkách č. 17 a č. 18 jsou použity tyto vzorce:

$$\text{úplné vlastní náklady (ÚVN)} = \text{přímé náklady} + \text{režijní náklady}$$

$$\text{zisk (Z)} = \text{celkový obrat} - \text{úplné vlastní náklady}$$

$$\text{rentabilita nákladů (ROC) \%} = \frac{Z}{\text{ÚVN}} * 100$$

Z – zisk, ÚVN – úplné vlastní náklady

$$\text{rentabilita nákladů (ROC)} = \frac{Z}{\text{ÚVN}}$$

Z – zisk, ÚVN – úplné vlastní náklady

Tabulka č. 17 udává kalkulaci nákladů dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů a tabulka č. 18 udává kalkulaci nákladů dle navrhovaného rozvrhování režijních nákladů.

Tabulka č. 17 Kalkulace nákladů dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů

Kalkulační vzorec společnosti	Celkové náklady	Kalkulační úsek filmové středisko	Kalkulační úsek reklamní středisko	Kalkulační úsek produkční středisko
Přímé náklady Kč		150 386 935	69 054 721	26 827 011
Režijní náklady Kč		25 364 376	15 795 922	8 027 989
Úplné vlastní náklady Kč	295 456 954	175 751 311	84 850 643	34 855 000
% podíl na celkových nákladech		59%	29%	12%
Rentabilita				
Obrat vč. rozvrhnutého ONS Kč		195 881 927	114 367 617	37 409 648
Zisk (obrat - ÚVN) Kč		20 130 616	29 516 974	2 554 648
Rentabilita nákladů (ROC) %		11%	35%	7%
Rentabilita nákladů (ROC) Kč		0,11	0,35	0,07

Zdroj: Vlastní zpracování

Zkratky: ONS – obrat nevýrobního střediska; ÚVN – úplné vlastní náklady

Výše uvedená tabulka č. 17 Kalkulace nákladů dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů ukazuje, že po rozvrhnutí nákladů se podílejí jednotlivé kalkulační úseky (výrobní střediska) filmové 59 % ve výši 175 751 311 Kč, reklamní 29 % ve výši 84 850 643 Kč

a produkce 12 % ve výši 34 855 00 Kč. Když poměříme ukazatele rentability nákladů, tak zjistíme, že efektivita vynaložených nákladů je u filmového střediska ve výši 11 %, u reklamního střediska je efektivita vynaložených nákladů ve výši 35 % a u produkčního střediska je efektivita vynaložených nákladů 7 %. Čím vyššího procenta je dosaženo, tím je vynaložení nákladů efektivnější. Pokud porovnáme rentabilitu za pomoci hodnotového vyjádření, tak lze konstatovat, že 1 Kč vynaložených nákladů přinesla zisk u filmového střediska ve výši 0,11 Kč, u reklamního střediska ve výši 0,35 Kč a u produkčního střediska ve výši 0,07 Kč. Z daného vyplývá, že nejlépe si vede reklamní středisko s efektivitou vynaložených nákladu 35 % neboli se ziskem 0,35 Kč na vynaloženou 1 Kč nákladů. Následující tabulka č. 18 ukáže hodnoty propočtů dle navrhovaného rozvrhování režijních nákladů.

Tabulka č. 18 Kalkulace nákladů dle navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů

Kalkulační vzorec společnosti	Celkové náklady	Kalkulační úsek filmové středisko	Kalkulační úsek reklamní středisko	Kalkulační úsek produkční středisko
Přímé náklady Kč		150 386 935	69 054 721	26 827 011
Režijní náklady Kč		29 412 675	13 934 614	5 840 998
Úplné vlastní náklady Kč	295 456 954	179 799 610	82 989 335	32 668 009
% podíl na celkových nákladech		61%	28%	11%
Rentabilita				
Obrat vč. rozvrhnutého ONS Kč		195 881 927	114 367 617	37 409 648
Zisk (obrat-ÚVN) Kč		16 082 317	31 378 282	4 741 639
Rentabilita nákladů (ROC) %		9%	38%	15%
Rentabilita nákladů (ROC) Kč		0,09	0,38	0,15

Zdroj: Vlastní zpracování

Zkratky: ONS – obrat nevýrobního střediska; ÚVN – úplné vlastní náklady

Výše uvedená tabulka č. 18 Kalkulace nákladů dle navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů udává hodnoty nákladů kalkulačních úseku po rozvrhnutí nákladů při použití více druhů rozvrhových základů. Jednotlivé kalkulační úseky se tak podílejí na celkových nákladech jinými podíly, spotřebovávají jinou výši nákladů a mění se jejich rentabilita nákladů neboli efektivnost vynaložených nákladů.

Filmové středisko se podílí ve výši 61 % 179 799 610 Kč což je o 2 % (v peněžním vyjádření o 4 048 299 Kč) více než dle stávajícího stavu, to znamená, že dle stávajícího stavu jsou jeho náklady podhodnoceny, nejsou mu přiřazovány náklady v odpovídající míře. Porovnání rentability nákladů při navrhovaném rozvrhování nákladů ukazuje,

že efektivita vynaložených nákladů je ve výši 9 % což je o 2 % méně než dle stávajícího stavu (11 %). Při porovnání v hodnotovém vyjádření rentability nákladů lze konstatovat, že při navrhovaném stavu rozvrhování režijních nákladů přinese 1 Kč vynaložených nákladů filmovému středisku zisk ve výši 0,09 Kč což je o 0,02 Kč méně než dle stávajícího stavu (0,11 Kč). Výnosnost střediska na základě navrhovaného podrobnějšího členění rozvrhových základů se tak snižuje.

Reklamní středisko se podílí ve výši 28 % 82 989 335 Kč což je naopak o 1 % (v peněžním vyjádření o 1 861 308 Kč) méně než dle stávajícího stavu, jeho náklady jsou tak nadhodnoceny, je mu přiřazováno více nákladů, než odpovídá rozvrhování na základě navrhovaného podrobnějšího členění. Porovnání rentability nákladů při navrhovaném rozvrhování nákladů ukazuje, že efektivita vynaložených nákladů je ve výši 38 % což je o 3 % více než dle stávajícího stavu (35 %). Při porovnání rentability nákladů vyjádřené hodnotově lze tedy konstatovat, že 1 Kč vynaložených nákladů přinese reklamnímu středisku zisk ve výši 0,38 Kč což je o 0,03 Kč více než dle stávajícího stavu (0,35 Kč). Na základě použití více rozvrhových základů tak výnosnost reklamního střediska stoupá.

Produkční středisko se podílí ve výši 11 % 32 668 009 Kč což je o 1 % (v peněžním vyjádření 2 186 991 Kč) méně než dle stávajícího stavu, jeho náklady jsou také nadhodnoceny a jsou mu stejně jako reklamnímu středisku přiřazovány vyšší náklady, než odpovídá podrobnějšímu členění na více rozvrhových základů. Porovnání rentability nákladů při navrhovaném rozvrhování nákladů ukazuje, že efektivita vynaložených nákladů je ve výši 15 % což je o 8 % více než dle stávajícího stavu (7 %). U rentability nákladů vyjádřené hodnotově lze konstatovat, že 1 Kč vynaložených nákladů přinese produkčnímu středisku zisk ve výši 0,15 Kč což je o 0,08 Kč více než dle stávajícího stavu (0,07 Kč). I zde jako u reklamního střediska při použití více rozvrhových základů výnosnost produkčního střediska stoupá.

4.3.2 Komparace vybraných metodologických postupů

V komparaci vybraných metodologických postupů jsou porovnány výsledky zjištěné pomocí předešlé kapitoly 4.3.1 Kalkulace nákladů. Jak již bylo uvedeno, tyto kalkulační sumarizují celkové náklady neboli úplné vlastní náklady (ÚVN) jednotlivých kalkulačních úseků, zjišťují jednotlivé podíly kalkulačních úseků na celkových nákladech a informují o rentabilitě nákladů, která je vyjádřena jak v procentech, tak v hodnotovém

vyjádření. V následující tabulce č. 19 jsou tyto hodnoty shrnuty a vyhodnoceny. Rozdíl je vyjádřen způsobem hodnota stávajícího stavu mínus hodnota navrhovaného stavu.

Tabulka č. 19 Komparace vybraných ukazatelů stávajícího a navrhovaného stavu

Středisko	Ukazatel			
	Úplné vlastní náklady Kč	% podíl na celkových nákladech	Rentabilita nákladů %	Rentabilita nákladů Kč
Filmové středisko				
Stávající	175 751 311	59%	11%	0,11
Navrhováno	179 799 610	61%	9%	0,09
Rozdíl	-4 048 299	-2%	2%	0,02
Reklamní středisko				
Stávající	84 850 643	29%	35%	0,35
Navrhováno	82 989 335	28%	38%	0,38
Rozdíl	1 861 308	1%	-3%	-0,03
Produkční středisko				
Stávající	34 855 000	12%	7%	0,07
Navrhováno	32 668 009	11%	15%	0,15
Rozdíl	2 186 991	1%	-8%	-0,08

Zdroj: Vlastní zpracování

Tato komparace ukazuje za použití dvou různých způsobů rozvrhování režijních nákladů jednotlivé rozdíly nákladovosti výrobních středisek (kalkulačních úseků) pomocí několika ukazatelů. Následně jsou shrnuty výsledky jednotlivých ukazatelů.

Úplné vlastní náklady jsou náklady vyjádřené v peněžních jednotkách Kč. Tento ukazatel podává managementu informaci, kolik nákladů v peněžních jednotkách spotřebovává dané středisko. Z hodnot uvedených v tabulce je zřejmé, že na základě stávajícího stavu rozvrhování je Filmové středisko nákladově podhodnoceno a to o 4 048 299 Kč, náklady na středisko nejsou rozvrhovány v adekvátní míře. Naopak Reklamní a Produkční středisko dle stávajícího stavu má spotřebovávat více nákladů, než jak udává navrhované rozvrhování pomocí širší rozvrhové základny. K Reklamnímu středisku jsou tak přiřazeny náklady vyšší o 1 861 308 Kč a k Produkčnímu středisku náklady vyšší o 2 186 991 Kč.

% podíl na celkových nákladech je ukazatel podávající managementu informaci o procentním podílu jednotlivých nákladových středisek na celkových nákladech společnosti. Tento procentní podíl je samozřejmě ve vazbě na hodnotu úplných vlastních nákladů vyjádřených v peněžních jednotkách. Filmové středisko tak ve vazbě na hodnotu úplných vlastních nákladů udává rozdíl – 2 % podílu na celkových nákladech, náklady jsou

tedy podhodnoceny o 2 %. Naopak u Reklamního střediska je tento procentní rozdíl 1 %, náklady jsou tedy o 1 % nadhodnoceny. Stejně je tomu i u Produkčního střediska, kde jsou náklady také nadhodnoceny o 1 % vůči navrhovanému stavu rozvrhování.

Rentabilita nákladu vyjádřená v % podává managementu informaci jakou efektivitu jednotlivým střediskům přinášejí vynaložené náklady. Z rozdílu uvedených v tabulce je zřejmé, že dle stávajícího stavu je filmové středisko o 2 % nákladově podhodnoceno než oproti navrhovanému stavu rozvrhování za použití více rozvrhových základů. U reklamního střediska je tomu obráceně. Rozdíl stávajícího stavu rozvrhování a navrhovaného stavu rozvrhování činí - 3 % což znamená, že dle stávajícího stavu je reklamní středisko nákladově nadhodnoceno o 3 % než je tomu dle navrhovaného stavu. U produkčního střediska je rozdíl nejvyšší, a to ve výši - 8 % což znamená, že dle stávajícího stavu rozvrhování je produkční středisko nákladově nadhodnoceno o 8 % než je tomu dle navrhovaného stavu rozvrhování za použití více rozvrhových základů.

Rentabilita nákladů vyjádřená hodnotově podává managementu informaci, kolik přinese středisku 1 Kč vynaložených nákladů zisku. U filmového střediska je tento rozdíl ve výši 0,02, což znamená, že 1 Kč vynaložených nákladů přináší středisku dle stávajícího stavu o 0,02 Kč více zisku, než je tomu dle navrhovaného stavu. Neboli, při stávajícím stavu rozvrhování přináší 1 Kč vynaložených nákladů zisk ve výši 0,11, kdežto u navrhovaného stavu rozvrhování činí tento zisk na 1 Kč vynaložených nákladů pouze 0,09 Kč. U reklamního střediska rozdíl činí -0,03, což znamená, že 1 Kč vynaložených nákladů přináší dle stávajícího stavu zisk nižší o 0,03 Kč. Neboli, při stávajícím stavu rozvrhování přináší 1 Kč vynaložených nákladů zisk ve výši 0,35 Kč, kdežto dle navrhovaného stavu rozvrhování činí tento zisk na 1 Kč vynaložených nákladů 0,38 Kč. A podobně je tomu i u produkčního střediska, kde rozdíl činí - 0,08, což znamená, že 1 Kč vynaložených nákladů přináší dle stávajícího stavu rozvrhování zisk nižší o 0,08 Kč. Neboli, při stávajícím stavu rozvrhování přináší 1 Kč vynaložených nákladů zisk ve výši 0,07 Kč, kdežto při navrhovaném stavu rozvrhování činí tento zisk na 1 Kč vynaložených nákladů 0,15 Kč.

Tato komparace vybraných ukazatelů a její slovní zhodnocení ukázala rozdíly jakých je dosaženo za použití dvou rozdílných způsobů rozvrhování v počtu zadaných rozvrhových základů. Byly získány všechny potřebné informace k závěrečnému posouzení zvolené kalkulační metody a zhodnocení výhod a nevýhod což bude shrnuto v následující kapitole 5 Výsledky a diskuze.

5 Výsledky a diskuse

Cílem diplomové práce bylo za pomoci analýzy, rozvrhování, kalkulace a kalkulačních metod nákladů stanovit nejvhodnější metody pro kalkulaci třídění nákladů na jednotlivá střediska ve společnosti Postproduction, a.s. zabývající se postprodukcí filmů, reklam a televizních pořadů. Tato analýza byla provedena za pomoci analýzy současného stavu kalkulace a třídění nákladů a porovnána se stavem navrhovaným. Na základě zjištěných hodnot lze dojít k závěru, že společnost Postproduction, a.s. má nevhodně zvoleny rozvrhové základny pro rozvrhování režijních nákladů. Při použití současného stavu rozvrhování režijních nákladů dochází hodnotově významně k podhodnocení nákladů u filmového výrobního střediska a to o 4 048 299 Kč, naopak u reklamního střediska a produkčního střediska dochází k nadhodnocení nákladů. U reklamního střediska v hodnotovém vyjádření činí nadhodnocení nákladů 1 861 308 Kč a u produkčního střediska dochází k nadhodnocení nákladů dokonce ve výši 2 186 991 Kč. Uvedené hodnoty prokazují uměle sníženou ziskovost střediska a pro management společnosti tak zkreslují skutečnou nákladovost středisek. Rozložení nákladů na jednotlivá výrobní střediska nemá samozřejmě vliv na hospodaření společnosti jako takové, ale má velký vliv na hospodaření jednotlivých středisek, a to je pro každého ředitele těchto výrobních středisek více než důležité.

5.1 Posouzení zvolených kalkulačních metod

Na základě charakteristiky společnosti a za pomoci analýzy struktury nákladů, kde byla identifikována struktura nákladových středisek, kalkulačních úseků, postup schvalování a kategorizace nákladů, byla vybrána kalkulační metoda a ukazatele nákladovosti dílčích středisek, která by měla podávat kvalitnějších informací managementu.

Při posouzení stávajícího způsobu rozvrhování režijních nákladů za pomoci kalkulace úplných vlastních nákladů a vyhodnocení následných ukazatelů v porovnání s navrhovaným způsobem se ukázalo, že navrhovaný způsob vykazuje jiné hodnoty. Při použití více rozvrhových základen ve vazbě na kategorizaci nákladů a jejich třídění je rozvrhnutí režijních nákladů na kalkulační úseky v reálnějších hodnotách, než je tomu za použití pouze dvou rozvrhových základen u stávajícího rozvrhování. Komparací získaných hodnot stávajícího způsobu rozvrhování s navrhovaným způsobem rozvrhování

bylo zjištěno, že u filmového střediska při stávajícím způsobu rozvrhování dochází k podhodnocování nákladů o 4 048 299 Kč, u reklamního střediska dochází naopak k nadhodnocení nákladů o 1 861 308 Kč a u produkčního střediska dochází dle stávajícího stavu také k nadhodnocení nákladů a to o 2 186 991 Kč.

5.1.1 Výhody zvolené kalkulační metody

Za jednu z velkých výhod vybrané kalkulační metody, zakládající se z velké části na Klasickém kalkulačním vzorci, lze považovat její relativní jednoduchost a variabilitu vstupních hodnot. Vstupní data jsou získávána z účetnictví společnosti a výsledky tak zobrazují skutečný stav v danou chvíli.

Další výhodou je, že zvolenou kalkulační metodu lze velice jednoduše aplikovat již na zavedený vnitřní systém společnosti, a tak její zavedení nepřináší zvýšené náklady.

Za jednu z hlavních výhod pro společnost lze považovat to, že ji lze aplikovat individuálně na jednotlivá střediska. Získané hodnoty jednotlivých středisek může management porovnávat, vyhodnocovat a následně rozhodovat o změnách nákladovosti jednotlivých středisek. V neposlední řadě na základě těchto výsledků může management rozhodovat o rozdělování odměn jednotlivým střediskům.

Již na základě nastaveného systému třídění nákladů společnosti, je další výhodou i to, že zvolený typ kalkulace může společnost upravovat na základě svých vlastních potřeb bez dalších větších finančních nákladů na změnu vstupních dat do kalkulačního vzorce. K tomuto slouží již zavedený nadstavbový systém OLAP a struktura schvalování vstupních dokladů.

5.1.2 Nevýhody zvolené kalkulační metody

Nevýhodou zvolené kalkulační metody je její orientace především na minulost. Pro kalkulace jsou potřebná data již uskutečněná, tedy z minulosti.

Další nevýhodou zvoleného kalkulačního vzorce je to, že syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům. Společnost využívá zvolenou kalkulaci především za účelem rozlišení nákladovosti středisek, a tak ji tato nevýhoda zas až tak nevadí, je pro ni méně důležitá.

Poslední nevýhodou je, že zobrazuje statický vztah nákladů ke kalkulační jednici a neposkytuje tak managementu informace o změnách nákladů vyvolaných změnami sortimentu.

6 Závěr a doporučení

Společnost Postproduction, a.s. je na trhu již od devadesátých let minulého století, takže poměrně dlouho. Její působení není orientované pouze na český trh, ale i na mezinárodní, světový trh. Na základě informací z výročních zpráv společnosti bylo zjištěno, že společnost byla založena jako společnost s ručením omezeným a po roce 2000 bylo toto s.r.o. převedeno na akciovou společnost, kterou dodnes vlastní stejní lidé. Doba setrvání na trhu ukazuje, že vlastníci mají zájem společnost udržovat aktivní. Z výkazů společnosti lze konstatovat, že za dobu setrvání společnosti na trhu má rozvaha dynamický charakter, rok od roku aktivita společnosti stoupají. Toto potvrzují i hodnoty z výkazu zisku a ztráty, kde obrat za sledovaná období měl nejdříve vzestupný charakter, rok 2019 obrat ve výši 397 mil. Kč, za rok 2020 obrat stoupl na 412 mil. Kč, ale pak v roce 2021 pravděpodobně i vzhledem k pandemické situaci COVID 19 se obrat snížil na 348 mil. Kč. I tak hospodaření společnosti za všechna tři sledovaná období skončilo s kladným výsledkem hospodaření. Bohužel tento výsledek hospodaření za sledovaná tři období má sestupný charakter nicméně toto může být způsobeno vyššími investicemi do majetku a technického vybavení. Výsledek hospodaření (po zdanění) roku 2019 byl ve výši 102 mil. Kč, v roce 2020 ve výši 84 mil. Kč a skoro o polovinu méně než v roce 2019 skončil výsledek hospodaření (po zdanění) v roce 2021 ve výši 52 mil. Kč. Tomuto jevu odpovídá i to, že náklady společnosti za sledovaná tři období jsou v relativně stejné výši, v roce 2019 byly náklady ve výši 295 mil. Kč, v roce 2020 byly ve výši 328 mil. Kč a v roce 2021 byly ve výši 295 mil. Kč. V porovnání těchto nákladů k obratu je zřejmé, že ač byl obrat v roce 2021 o 49 mil. Kč nižší než v roce 2019, náklady zůstaly ve stejné výši 295 mil. Kč.

Mediální průmysl, který zahrnuje filmový průmysl, reklamy, televizní pořady a jiná média je rok od roku čím dál tím rozšířenější. Díky tomuto rostoucímu trendu roste i počet zakázek společnosti. V roce 2019 byl počet zakázek ve výši 321, v roce 2020 ve výši 363 a v roce 2021 byl počet zakázek ve výši 410. Samozřejmě ale i s pokročilou dobou rostou i náklady na technické vybavení. Vzhledem k působení společnosti na mezinárodním trhu, je tento požadavek kvality vybavení na velice vysoké úrovni a toto se bohužel odráží pravděpodobně na vyšší nákladů. I tento fakt bude jedním z vlivů na klesající výsledek hospodaření. Právě proto byla tato práce zaměřena na třídění a kalkulaci nákladů společnosti. Úkolem bylo zrevidovat stávající stav a navrhnout vhodnou metodu

a ukazatele nákladovosti jednotlivých středisek pro další rozhodování managementu společnosti.

Společnost má nastaven velice sofistikovaný vnitřní systém na třídění nákladů. Za pomoci kvalitního velice širokospektrého účetního programu K2 a předepsaného schvalovacího dokladu dochází k alokovaní 83 % nákladů přímo na daná střediska. Tímto nastavením společnost minimalizuje režijní náklady na výši 17 % z celkových nákladů, ale i tyto režijní náklady je potřeba rozvrhnout na výrobní střediska (kalkulační úseky) a dojít tak k informaci o úplných vlastních nákladech středisek. Při analýze struktury nákladů, konkrétně u rozvrhování režijních nákladů bylo zjištěno, že společnost používá pro rozvrhování těchto nákladů pouze dvě rozvrhové základny. Jedinicové náklady rozvrhuje dle m² užité plochy jednotlivých středisek a finanční náklady rozvrhuje dle podílu obratu jednotlivých středisek na celkovém obratu. Za pomoci analýzy kategorizace nákladů a následné kalkulace nákladů bylo zjištěno, že tento způsob neodpovídá skutečně spotřebovávaným nákladům jednotlivými středisky vzhledem k vazbě na druh nákladu a jeho možného rozvrhování. U všech tří středisek byl zjištěn rozdíl nákladovosti při stávajícím stavu a při navrhovaném stavu rozvrhování režijních nákladů na základě aplikace více rozvrhových základen. U filmového střediska činí tento rozdíl -2 % čímž u střediska dochází při stávajícím stavu rozvrhování režijních nákladů k podhodnocení nákladů o 2 % na středisko, což je v hodnotovém vyjádření o 4 048 299 Kč méně přiřazených nákladů než dle navrhovaného stavu. Toto zjištění má samozřejmě dopad na ziskovost daného střediska, díky čemuž je toto středisko na základě současného stavu rozvrhování režijních nákladů ziskově nadhodnoceno neboli zůstává mu více zisku k rozdělení případných odměn, a to o značnou sumu 4 048 299 Kč. V závislosti na aplikaci současného a navrhovaného stavu se mění i rentabilita nákladů filmového střediska, a to dle stávajícího stavu k navrhovanému o 2 % což znamená, že dle stávajícího stavu je efektivita vynaložených nákladů ve výši 11 %, kdežto dle navrhovaného stavu tato efektivita ve skutečnosti klesá na 9 %. Toto podhodnocení nákladů u filmového střediska má velký dopad na zbylá dvě střediska a to takový, že tato střediska jsou za stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů nákladově nadhodnocena neboli jsou ziskově podhodnocena, tudíž jim zbývá méně pro rozdělování případných odměn. Reklamní středisko je nákladově nadhodnoceno o 1 %, což činí v hodnotovém vyjádření sumu nákladů ve výši 1 861 308 Kč, za stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů má tak zisk o 1 861 308 Kč nižší, je ziskově podhodnoceno a má o 1 861 308 Kč méně prostředků

k rozdělování případných odměn než při aplikaci navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů. Rozdíl v rentabilitě nákladů je u reklamního střediska -3 %, což znamená, že dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů je jeho rentabilita nákladů snížena o 3 % než dle navrhovaného stavu. Při stávajícím stavu je tak u reklamního střediska efektivita vynaložených nákladů ve výši 35 %, ale dle navrhovaného stavu tato efektivita vzroste na 38 %. U produkčního střediska dochází za stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů k nadhodnocení režijních nákladů jako u reklamního střediska. Tento rozdíl činí také 1 %, ale když se podíváme na hodnotové vyjádření, tak tato hodnota činí 2 186 991 Kč, což u nejmenšího střediska dělá značný rozdíl. Produkční středisko je tak nákladově nadhodnoceno o 2 186 991 Kč, jsou mu dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů přiřazovány náklady navíc v této výši, to znamená, že je ziskově podhodnoceno a má o 2 186 991 Kč méně na rozdělování případných odměn. Rentabilita nákladů u produkčního střediska ukazuje při aplikaci stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů k navrhovanému stavu rozdíl dokonce -8 %. Za stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů je u produkčního střediska efektivita vynaložených nákladů 7 %, ale při aplikaci navrhovaného stavu tato efektivita vynaložených nákladů vzroste až na 15 %. Na základě získaných hodnot je tedy zřejmé, že aplikace navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů, ač činí tyto režijní náklady pouze 13 % z celkových nákladů společnosti, má velký dopad na nákladovost jednotlivých středisek neboli na jejich ziskovost. Pomocí ukazatelů rentability nákladů je zřejmé, že dle stávajícího i navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů má nejvyšší efektivitu vynaložených nákladů reklamní středisko (dle stávajícího stavu 35 % a dle navrhovaného 38 %), ale u filmového střediska a u produkčního střediska dochází při stávajícím a navrhovaném stavu rozvrhování režijních nákladů ke změně efektivitě vynaložených nákladů a to tak, že dle stávajícího stavu je efektivnější ve vynaložení nákladů filmové středisko s 11 %, ale dle navrhovaného stavu se střediskem s efektivnějším vynaložením nákladů stává produkční středisko s 15 %. Nicméně rentabilita nákladů je pomocný ukazatel vypovídající o efektivitě vynaložených nákladů jednotlivých středisek, na která jsou rozvrhovány režijní náklady. Efektivita takto vynaložených nákladů je jedna věc, ale nejsou pro ředitele jednotlivých středisek důležitější hodnotová peněžní vyjádření? Ano právě na základě hodnot v peněžním vyjádření mají ředitelé jednotlivých středisek jasnou představu, kolik spotřebovalo jejich středisko nákladů a jaký je zisk. Tento zisk může posloužit k rozdělování případných odměn v daných střediscích nebo jeho

technickému vylepšení apod. Dle navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů dochází k přesnějšímu alokování nákladů na jednotlivá výrobní střediska neboli nákladovost a ziskovost jednotlivých středisek se více přibližuje skutečně spotřebovaným nákladům a dosaženým ziskům, než je tomu dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů. Na základě zjištěných rozdílů a za pomoci vyhodnocení vnitřního prostředí je doporučení společnosti Postproduction, a.s. následující.

Na základě analýzy vnitřního prostředí společnosti bylo zjištěno, že účetní systém společnosti K2 a nadstavbový systém OLAP je plně dostačující pro získávání vstupních hodnot a není potřeba ho měnit. Zavedení schvalovacího dokladu pro vstupní nákladové doklady plně až nadstandardně zajišťuje společnosti třídění nákladů na přímé a nepřímé. Nepřímé náklady k rozvrhování za rok 2021 tak činily pouze 13 % z celkových vynaložených nákladů společnosti. Jediné, co se dá vytknout a doporučit managementu společnosti změnit je, aby klíče pro rozvrhování režijních nákladů byly do nadstavbového systému OLAP vloženy na základě použití více rozvrhových základů. Navrhovaný stav rozvrhování za pomoci pěti rozvrhových základů místo dvou tak zobrazuje přesnější obraz o úplných vlastních nákladech jednotlivých výrobních středisek. Zajištěním přesnějšího rozvrhování režijních nákladů bude dosaženo přesnější ziskovosti jednotlivých středisek a management tak může přesněji rozhodovat o rozdělení zisku k odměnám na jednotlivá střediska. To zajistí transparentnost a soulad mezi jednotlivými středisky. Samozřejmě tato změna by obnášela určité finanční náklady na změnu nastavení klíčů do nadstavbového systému OLAP, což by obnášelo finanční náklady v podobě úhrady za práci programátora. Na základě konzultace se společností poskytující účetní systém K2 a zároveň nadstavbový systém OLAP byly tyto náklady vyčísleny ve výši 6 hodin práce programátora za cenu 1 490 Kč za hodinu bez DPH což dělá 8 940 Kč bez DPH. Vynaložení těchto finančních prostředků je tak v porovnání se získáváním přesnějších hodnot nákladovosti, ale i výnosnosti jednotlivých středisek dle mého akceptovatelné.

Výsledky této práce byly prezentovány řediteli ekonomicko-provozního střediska, kterého aplikace více rozvrhových základů pro kalkulace a třídění nákladů zaujala a v návaznosti na doporučení se v budoucnu bude touto či podobnou změnou zabývat.

7 Seznam použitých zdrojů

DUCHOŇ, Bedřich. *Inženýrská ekonomika*. Praha: C.H. Beck, 2007. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. ISBN 8024724715.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Albatros Media, 2018, 792 s. ISBN 978-80-726-000-00.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 9788072612178.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 8072611313.

KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. ISBN 80-7175-060-3.

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 8071794198.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 9788024730240.

PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-648-8.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. Expert (Grada). ISBN 9788024719924.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2000. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-388-4.

THOMSEN, Erik. *Řešení OLAP: Budování vícerozměrných informačních systémů*. 2, ilustrované vydání. Canada: John Wiley, 2002. ISBN 0471266256.

Členění nákladů. <https://slideplayer.cz> [online]. [cit. 2019-09-15]. Dostupné z: <https://slideplayer.cz/slide/2347629/8/images/4/1.+Náklady+podniku.jpg>

<https://it-slovník.cz/pojem/olap> [online]. [cit. 2019-05-05].

8 Seznam obrázků, tabulek a grafů

8.1 Seznam obrázků

Obrázek č. 1 Vazba podnikových výkonů a nákladů.....	18
Obrázek č. 2 Pojetí nákladů	22
Obrázek č. 3 Členění nákladů	23
Obrázek č. 4 Druhy kalkulací	30
Obrázek č. 5 Přiřazování nákladů	32
Obrázek č. 6 Alokace nákladů	33
Obrázek č. 7 Typový kalkulační vzorec	37
Obrázek č. 8 Klasický kalkulační vzorec (příklad struktury)	38
Obrázek č. 9 Retrogradní kalkulační vzorec.....	39
Obrázek č. 10 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady.....	40
Obrázek č. 11 Kalkulační vzorec pro dynamickou kalkulaci	41
Obrázek č. 12 Retrogradní podoba kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních nákladů	42
Obrázek č. 13 Schéma mediálního produktu	45
Obrázek č. 14 Řídící struktura společnosti Postproduction, a.s.....	47
Obrázek č. 15 Organizační struktura společnosti Postproduction, a.s.....	48
Obrázek č. 16 Struktura ekonomicko-provozního střediska společnosti Postproduction, a.s.	49
Obrázek č. 17 Struktura oddělení ve výrobních střediscích společnosti Postproduction, a.s.	50
Obrázek č. 18 Struktura nákladových středisek a kalkulační úseky společnosti Postproduction, a.s.	60

8.2 Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Kalkulační vzorce	15
Tabulka č. 2 Analýza Výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. - nákladové položky.....	52
Tabulka č. 3 Nákladové řádky Výkazu zisku a ztráty	58
Tabulka č. 4 Schvalovací doklad společnosti Postproduction, a.s.....	62
Tabulka č. 5 Kategorizace nákladů ve společnosti Postproduction, a.s.	63
Tabulka č. 6 Vstupní data společnosti Postproduction, a.s. roku 2021 pro rozvrhování.....	68
Tabulka č. 7 Rozvrhování dle m ²	70
Tabulka č. 8 Rozvrhování dle počtu zaměstnanců	70
Tabulka č. 9 Rozvrhování dle počtu uživatelů	71
Tabulka č. 10 Rozvrhování dle obratu.....	72
Tabulka č. 11 Rozvrhování dle nákladů	73
Tabulka č. 12 Přiřazení jednotlivých druhů nákladů k rozvrhovým základnám	75
Tabulka č. 13 Přiřazené hodnoty k rozvrhovým základnám	76
Tabulka č. 14 Rozvrhování dle stávajícího stavu	77
Tabulka č. 15 Rozvrhování dle navrženého stavu.....	77
Tabulka č. 16 Kalkulační vzorce	79

Tabulka č. 17 Kalkulace nákladů dle stávajícího stavu rozvrhování režijních nákladů	80
Tabulka č. 18 Kalkulace nákladů dle navrhovaného stavu rozvrhování režijních nákladů.	81
Tabulka č. 19 Komparace vybraných ukazatelů stávajícího a navrhovaného stavu.....	83

8.3 Seznam grafů

Graf č. 1 Hodnoty nákladových položek z výkazů zisků a ztrát společnosti Postproduction, a.s. – nákladové položky	53
Graf č. 2 Počet druhů nákladů společnosti Postproduction, a.s.	65
Graf č. 3 Podíl jednotlivých středisek společnosti Postproduction, a.s. na celkových nákladech za rok 2021	68

Přílohy

Příloha A Výkaz zisku a ztráty společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2021 (období 2021 a 2020)

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2020 (období 2020 a 2019)

Příloha C Rozvaha společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2021 (období 2021 a 2020)

Příloha D Rozvaha společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2020 (období 2020 a 2019)

Příloha A Výkaz zisku a ztráty společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2021 (období 2021 a 2020)

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni 31.12.2021 (v celých tisících Kč)	Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Postproduction, a.s. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště
	IČ XXXXXXXX	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	287 780	321 959
II.	Tržby za prodej zboží	02	0	0
A.	Výkonová spotřeba	03	220 847	261 032
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	0	0
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	15 206	19 688
A.3.	Služby	06	205 641	241 344
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	0	0
C.	Aktivace (-)	08	-3 480	-2 023
D.	Osobní náklady	09	32 975	35 391
D.1.	Mzdové náklady	10	25 521	26 664
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	7 454	8 727
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	7 099	8 507
D.2.2.	Ostatní náklady	13	355	220
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	24 278	23 381
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	24 423	23 214
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	24 423	23 214
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	-101	211
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-44	-44
III.	Ostatní provozní výnosy	20	4 889	12 332
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	28	587
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	0	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	4 861	11 745
F.	Ostatní provozní náklady	24	1 691	3 389
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	54
F.2.	Prodaný materiál	26	0	0
F.3.	Dané a poplatky	27	117	96
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	29	1 574	3 239
*	Provozní výsledek hospodaření	30	16 358	13 121

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31	41 568	73 609
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	41 568	73 609
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého fin. majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	1 401	873
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	1 401	873
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	407	440
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	407	440
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	12 021	3 143
K.	Ostatní finanční náklady	47	15 406	2 406
*	Finanční výsledek hospodaření	48	39 177	74 779
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	49	55 535	87 900
L.	Daň z příjmů	50	3 333	4 308
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	2 685	3 607
L.2.	Daň z příjmů odložená	52	648	701
**	Výsledek hospodaření po zdanění	53	52 202	83 592
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	55	52 202	83 592
*	Čistý obrát za účetní období (I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.)	56	347 659	411 916

Sestaveno dne: 04.01.2022

Právní forma účetní jednotky: a.s.

Předmět podnikání účetní jednotky: Postprodukce filmů, televizních pořadů a reklam

Podpisový záznam:

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2020 (období 2020 a 2019)

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni 31.12.2020 (v celých tisících Kč)	Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Postproduction, a.s. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště
	IČ XXXXXXXXX	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	321 959	288 117
II.	Tržby za prodej zboží	02	0	0
A.	Výkonová spotřeba	03	261 032	223 435
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	0	0
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	19 688	22 792
A.3.	Služby	06	241 344	200 643
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	0	0
C.	Aktivace (-)	08	-2 023	0
D.	Osobní náklady	09	35 391	37 991
D.1.	Mzdové náklady	10	26 664	28 688
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	8 727	9 303
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	8 507	9 136
D.2.2.	Ostatní náklady	13	220	167
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	23 381	17 001
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	23 214	16 845
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	23 214	16 845
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	211	93
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-44	63
III.	Ostatní provozní výnosy	20	12 332	12 508
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	587	269
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	0	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	11 745	12 239
F.	Ostatní provozní náklady	24	3 389	5 341
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	54	244
F.2.	Prodávý materiál	26	0	0
F.3.	Daně a poplatky	27	96	92
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	29	3 239	5 005
*	Provozní výsledek hospodaření	30	13 121	14 857

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31	73 609	92 840
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	73 609	92 840
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého fin. majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	873	213
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	873	213
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	440	387
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	440	387
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	3 143	5 233
K.	Ostatní finanční náklady	47	2 406	6 298
*	Finanční výsledek hospodaření	48	74 779	91 601
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	49	87 900	106 458
L.	Daň z příjmů	50	4 308	4 210
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	3 607	3 596
L.2.	Daň z příjmů odložená	52	701	614
**	Výsledek hospodaření po zdanění	53	83 592	102 248
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	55	83 592	102 248
*	Čistý obrát za účetní období (L + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.)	56	411 916	398 911

Sestaveno dne: 07.03.2021

Právní forma účetní jednotky: a.s.

Předmět podnikání účetní jednotky: Postprodukce filmů, televizních pořadů a reklam

Podpisový záznam:

Příloha C Rozvaha společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2021 (období 2021 a 2020)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Postproduction, a.s.
ke dni 31.12.2021		
IČ XXXXXXXX		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	545 381	194 808	350 573	417 857
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Stálá aktiva	003	307 980	194 505	113 475	184 980
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	58 764	54 024	4 740	2 861
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje	005	0	0	0	0
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	58 297	54 024	4 273	1 835
B.I.2.1.	Software	007	31 689	31 545	144	261
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	26 608	22 479	4 129	1 574
B.I.3.	Goodwill	009	0	0	0	0
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM	011	467	0	467	826
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	467	0	467	826
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	199 558	140 481	59 077	74 040
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	23 656	2 150	21 506	21 621
B.II.1.1.	Pozemky	016	0	0	0	0
B.II.1.2.	Stavby	017	23 656	2 150	21 506	21 621
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	175 804	138 331	37 473	52 419
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
B.II.4.1.	Pěstlelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	024	98	0	98	0
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	0
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	98	0	98	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	027	49 658	0	49 658	108 279
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	49 658	0	49 658	108 279
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0	0
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.4.	Zapůjčky a úvěry – podstatný vliv	031	0	0	0	0
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
B.III.6.	Zapůjčky a úvěry – ostatní	033	0	0	0	0
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	037	224 311	303	224 008	215 603
C.I.	Zásoby	038	1 217	0	1 217	1 254
C.I.1.	Material	039	1 217	0	1 217	1 254
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0	0
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0	0
C.I.3.1.	Výrobky	042	0	0	0	0
C.I.3.2.	Zboží	043	0	0	0	0
C.I.4.	Maďa a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	046	61 954	303	61 651	59 281
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0	0
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
C.II.1.4.	Odloužena daňová pohledávka	051	0	0	0	0
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	0
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společnosti	053	0	0	0	0
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	61 954	303	61 651	59 281
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	26 132	303	25 829	38 742
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	33 854	0	33 854	19 911
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	1 968	0	1 968	628
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společnosti	062	0	0	0	0
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	267	0	267	197
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	1 934	0	1 934	397
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	34
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	-233	0	-233	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	068	0	0	0	0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	071	161 140	0	161 140	155 068
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	205	0	205	904
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	073	160 935	0	160 935	154 164
D.	Časové rozlišení aktiv	074	13 090	0	13 090	17 274
D.1.	Náklady příštích období	075	12 264	0	12 264	15 687
D.2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0	0
D.3.	Příjmy příštích období	077	826	0	826	1 587

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	078	350 573	417 857
A.	Vlastní kapitál	079	265 090	344 999
A.I.	Základní kapitál	080	40 000	40 000
A.I.1.	Základní kapitál	081	40 000	40 000
A.I.2.	Vlastní podíly (-)	082	0	0
A.I.3.	Změny základního kapitálu	083	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	084	13 235	72 046
A.II.1.	Ážio	085	0	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	086	13 235	72 046
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087	0	0
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	13 235	72 046
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obch. korporací	089	0	0
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0	0
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	092	0	0
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	093	0	0
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	094	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	095	159 653	149 361
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	159 653	149 361
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -/)	098	52 202	83 592
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	099	0	0
B + C	CIZÍ ZDROJE	100	84 257	71 574
B.	Rezervy	101	0	0
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0	0
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	103	0	0
B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	0	0
B.4.	Ostatní rezervy	105	0	0
C.	Závazky	106	84 257	71 574
C.I.	Dlouhodobé závazky	107	17 029	28 270
C.I.1.	Vydané dluhopisy	108	0	0
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	109	0	0
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy	110	0	0
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	111	13 294	24 559
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0	0
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů	113	0	0
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0	0
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0	0

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Mnulém účetní období
a	b	c	5	6
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv	116	0	0
C.I.8.	Odloužený daňový závazek	117	3 013	2 365
C.I.9.	Závazky - ostatní	118	722	1 346
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	119	0	0
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	120	0	0
C.I.9.3.	Jiné závazky	121	722	1 346
C.II.	Krátkodobé závazky	122	67 228	43 304
C.II.1.	Vydané dluhopisy	123	0	0
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	124	0	0
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	125	0	0
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	126	12 073	15 500
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	127	0	0
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	128	14 416	18 099
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	0	0
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	131	0	0
C.II.8.	Závazky ostatní	132	40 739	9 705
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	133	19 700	0
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	134	0	0
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	135	1 895	1 824
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	136	1 091	1 025
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	137	993	5 321
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	138	2 207	658
C.II.8.7.	Jiné závazky	139	14 853	877
D.	Časové rozlišení pasiv	140	1 226	1 284
D.1.	Vydaje příštích období	141	1 226	1 284
D.2.	Výnosy příštích období	142	0	0

Sestaveno dne:

04.01.2022

Právní forma účetní jednotky:

a.s.

Předmět podnikání účetní jednotky:

Postprodukce filmů, televizních pořadů a reklam

Podpisový záznam:

Příloha D Rozvaha společnosti Postproduction, a.s. k 31. 12. 2020 (období 2020 a 2019)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	ROZVAHA (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Postproduction, a.s.
ke dni 31.12.2020		
IČ XXXXXXXX		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	592 357	174 500	417 857	333 429
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Stálá aktiva	003	359 032	174 052	184 980	156 098
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	54 556	51 895	2 661	466
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje	005	0	0	0	0
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	53 730	51 895	1 835	466
B.I.2.1.	Software	007	31 556	31 295	261	466
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	22 174	20 600	1 574	0
B.I.3.	Goodwill	009	0	0	0	0
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM	011	826	0	826	0
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	826	0	826	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	196 197	122 157	74 040	54 074
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	23 293	1 672	21 621	19 645
B.II.1.1.	Pozemky	016	0	0	0	0
B.II.1.2.	Stavby	017	23 293	1 672	21 621	19 645
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	172 904	120 485	52 419	34 429
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
B.II.4.1.	Pěstelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	024	0	0	0	0
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	0
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	0	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	027	108 279	0	108 279	101 558
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	108 279	0	108 279	101 558
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0	0
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.4.	Zapůjčky a úvěry – podstatný vliv	031	0	0	0	0
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
B.III.6.	Zapůjčky a úvěry – ostatní	033	0	0	0	0
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	037	216 051	448	215 603	165 735
C.I.	Zásoby	038	1 254	0	1 254	1 039
C.I.1.	Material	039	1 254	0	1 254	1 039
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0	0
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	0	0	0	0
C.I.3.1.	Výrobky	042	0	0	0	0
C.I.3.2.	Zboží	043	0	0	0	0
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	046	59 729	448	59 281	40 884
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0	0
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
C.II.1.4.	Odloužena daňová pohledávka	051	0	0	0	0
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	0
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společnosti	053	0	0	0	0
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	59 729	448	59 281	40 884
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	39 190	448	38 742	20 273
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	19 911	0	19 911	9 854
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	628	0	628	10 757
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společnosti	062	0	0	0	0
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	197	0	197	6 521
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	397	0	397	4 031
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066	34	0	34	205
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	068	0	0	0	0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	071	155 068	0	155 068	123 812
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	904	0	904	469
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	073	154 164	0	154 164	123 343
D.	Časové rozlišení aktiv	074	17 274	0	17 274	11 598
D.1.	Náklady příštích období	075	15 687	0	15 687	5 983
D.2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0	0
D.3.	Příjmy příštích období	077	1 587	0	1 587	5 613

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	078	4 17 857	333 429
A.	Vlastní kapitál	079	344 999	286 786
A.I.	Základní kapitál	080	40 000	40 000
A.I.1.	Základní kapitál	081	40 000	40 000
A.I.2.	Vlastní podíly (-)	082	0	0
A.I.3.	Změny základního kapitálu	083	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	084	72 046	65 425
A.II.1.	Ážio	085	0	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	086	72 046	65 425
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087	0	0
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088	72 046	65 425
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obch. korporací	089	0	0
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090	0	0
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	092	0	0
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	093	0	0
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	094	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	095	149 361	79 113
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let	096	149 361	79 113
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	097	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -/)	098	83 592	102 248
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	099	0	0
B + C	CIZÍ ZDROJE	100	71 574	45 651
B.	Rezervy	101	0	0
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	102	0	0
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	103	0	0
B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	104	0	0
B.4.	Ostatní rezervy	105	0	0
C.	Závazky	106	71 574	45 651
C.1.	Dlouhodobé závazky	107	28 270	14 131
C.1.1.	Vydané dluhopisy	108	0	0
C.1.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	109	0	0
C.1.1.2.	Ostatní dluhopisy	110	0	0
C.1.2.	Závazky k úvěrovým institucím	111	24 559	11 576
C.1.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	112	0	0
C.1.4.	Závazky z obchodních vztahů	113	0	0
C.1.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	114	0	0
C.1.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	115	0	0

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Mnulém účetní období
a	b	c	5	6
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv	116	0	0
C.I.8.	Odloužený daňový závazek	117	2 365	1 664
C.I.9.	Závazky - ostatní	118	1 346	891
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům	119	0	0
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní	120	0	0
C.I.9.3.	Jiné závazky	121	1 346	891
C.II.	Krátkodobé závazky	122	43 304	31 520
C.II.1.	Vydané dluhopisy	123	0	0
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	124	0	0
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy	125	0	0
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	126	15 500	7 718
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	127	0	0
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	128	18 099	17 371
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	129	0	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	130	0	0
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	131	0	0
C.II.8.	Závazky ostatní	132	9 705	6 431
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	133	0	0
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	134	0	0
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	135	1 824	1 891
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	136	1 025	1 013
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	137	5 321	1 405
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	138	658	380
C.II.8.7.	Jiné závazky	139	877	1 742
D.	Časové rozlišení pasiv	140	1 284	992
D.1.	Vydaje příštích období	141	1 284	992
D.2.	Výnosy příštích období	142	0	0

Sestaveno dne:

07.03.2021

Právní forma účetní jednotky:

a.s.

Předmět podnikání účetní jednotky:

Postprodukce filmů, televizních pořadů a reklam

Podpisový záznam: