

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH  
BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA**

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**2011**

**Ivana Albertová**

# **JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**EKONOMICKÁ FAKULTA**

**Katedra účetnictví a financí**

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Název bakalářské práce

## **SYSTÉM VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ V KONKRÉTNÍ ORGANIZACI SE ZAMĚŘENÍM NA KALKULACE NÁKLADŮ**

Vedoucí bakalářské práce:  
Ing. Marie Vejsadová Dryjová

Autor:  
Ivana Albertová

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

Jméno a příjmení: **Ivana ALBERTOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **System vnitropodnikového účetnictví v konkrétní organizaci se zaměřením na kalkulace nákladů**

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

Cíl práce:

Cílem této práce je objektivní řešení systému vnitropodnikového účetnictví v organizaci se zaměřením na kalkulace nákladů v podmínkách konkrétního vybraného podniku. Zaměřením se na účetnictví nákladových položek v podniku, vnitropodnikové oceňování a kalkulace vybraných produktů. Závěrem je uvedeno zhodnocení vnitropodnikového účetnictví a návrhy pro změny a opatření.

Osnova:

1. Úvod
2. Klasifikace nákladů
3. Provozní a ekonomická struktura podniku
4. Metody kalkulace nákladů
5. Charakteristika vybraného podniku
6. Analýza nákladových položek v podniku
7. Kalkulační systém u vybraných produktů
8. Závěr  
Seznam literatury  
Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

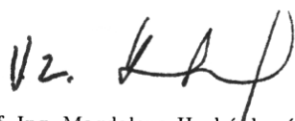
1. Synek, M. a kolektiv: Podniková ekonomika. C.H.Beck. 2002
2. Lanq, H., Forejtová, J., Maňasová, Z.: Manažerské účetnictví, C.H.Beck. 2005
3. Král, B.: Manažerské účetnictví, Praha, Management Press, 2006
4. Král, B.: Manažerské účetnictví pro podnikovou praxi i pro studenty, Management Press, 2008
5. Fibirová, J., Šoljaková, L.: Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku, Aspi 2006
6. Fibirová, J., Šoljaková, L., Wagner, J.: Nákladové a manažerské účetnictví, Praha 2007, Aspi
7. Petřík, T.: Ekonomické a finanční řízení firmy, Praha, Grada publishing, 2005
8. Lazar, J.: Manažerské účetnictví, kontrola a řízení nákladů v praxi

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Marie Vejsadová**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **10. března 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2010**



prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.  
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (26)  
370 05 České Budějovice



prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. března 2009

## PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Marii Vejsadové Dryjové za její odborné vedení, rady a připomínky, kterých se mi při zpracování této bakalářské práce dostalo. Dále bych ráda poděkovala pani Martě Kohoutové za ochotu a vstřícnost při poskytování informací a materiálů potřebných pro zpracování této bakalářské práce.

## Anotace

Bakalářská práce se zabývá systémem vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na finanční analýzu a kalkulace nákladů v podmínkách vybraného podniku. Teoretická část se soustředí na klasifikaci a členění nákladů podniku, provozní a ekonomickou strukturu podniku a metody kalkulací nákladů. Praktická část je zaměřena na nákladové položky společnosti Lázně Aurora s. r. o. Byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů u jednotlivých středisek a proveden výpočet kalkulace u vybraného produktu.

## Annotation

This thesis deals with a system of intercompany accounting focused on financial analysis and calculation of costs in specific company. The theoretical part focuses on the classification and division of business costs, operational and economic structure and methods of cost calculation. The practical part is focused on cost items of company Lázně Aurora s. r. o. The cost has been performed in respect of individual units and calculations for selected product has been carried out.

## Klíčová slova

Vnitropodnikové účetnictví, náklady, alokace nákladů, provozní a ekonomická struktura, finanční analýza, kalkulace

## Key Words

Internal accounting, cost, cost allocation, operational and economic structure, financial analysis, calculation

## **Prohlášení**

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

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

Třeboň, leden 2011

-----  
Ivana Albertová

# OBSAH

2	ÚVOD .....	3
3	KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	4
3.1	Náklady ve finančním účetnictví .....	4
3.1.1	Náklady v nákladovém účetnictví .....	4
3.2	Členění nákladů.....	5
3.2.1	Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení.....	7
3.2.2	Náklady jednicové a režijní.....	7
3.2.3	Kalkulační členění nákladů.....	8
4	PROVOZNÍ A EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU .....	10
4.1	Typologie organizačních struktur.....	10
4.2	Členění organizačních struktur .....	11
4.3	Provozní struktura podniku odpovědnostního řízení .....	12
4.3.1	Uspořádání výrobního procesu .....	13
4.4	Ekonomická struktura podniku.....	13
4.4.1	Majetková struktura podniku dle rozvahy .....	13
4.5	Kapitálová struktura podniku dle rozvahy .....	15
4.6	Ekonomická struktura odpovědnostního řízení.....	16
5	METODY KALKULACE NÁKLADŮ .....	19
5.1	Vymezení základních kalkulačních pojmů .....	19
5.1.1	Předmět kalkulace .....	20
5.1.2	Využití kalkulace pro různé účely .....	20
5.2	Struktura nákladů v rámci kalkulace .....	22
5.2.1	Typový kalkulační vzorec .....	22
5.3	Základní typy nákladových kalkulací .....	23
5.3.1	Kalkulace podle aktivit ( Aktivitý- Based Costing).....	26
6	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU .....	30
6.1	Úvodní slovo .....	30
6.2	Základní charakteristika společnosti.....	30
6.3	Hlavní předmět podnikání.....	31
6.4	Organizační struktura podniku .....	32
6.5	Systém zpracování účetnictví .....	33



6.6	Vnitropodnikové směrnice .....	34
7	ANALÝZA NÁKLADOVÝCH POLOŽEK V PODNIKU.....	35
7.1	Techniky a metody finanční analýzy.....	35
7.2	Absolutní ukazatele .....	35
7.3	Horizontální analýza jednotlivých středisek.....	36
7.4	Vertikální analýza jednotlivých středisek .....	41
8	KALKULAČNÍ SYSTÉM U VYBRANÉHO PRODUKTU.....	47
8.1	Vstupní informace pro kalkulaci.....	47
8.2	Vlastní kalkulovaný produkt.....	48
8.3	Přirážková kalkulace.....	52
9	ZÁVĚR.....	55
10	SUMMARY .....	60
11	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY.....	62

## 2 ÚVOD

Účetnictví je jazykem k předávání ekonomických informací, neboli jako jeden ze systémů vnitropodnikových informací. Systém účetnictví je pak specifický tím, že data sbírá, třídí, zpracovává, kvantifikuje, kontroluje, předává a věrně zobrazuje hospodářskou činnost. Vnitropodnikové účetnictví je ta část manažerského účetnictví, která zde pracuje s klasickými účetními metodami, slouží pro interní potřebu podniku a tvoří spojovací můstek mezi účetnictvím manažerským a finančním. Platí zde objektivní realita, sloučit výstupy z podsystémů do jediné údajové základny.

Cílem bakalářské práce je analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví, se zaměřením na nákladové položky podniku, vnitropodnikové směrnice oceňování a kalkulace vybraného produktu. Práce je zpracována na část teoretickou a praktickou.

Teoretická část zobrazuje oblast nákladů, jejich klasifikaci a členění. Zabývá se provozní a ekonomickou strukturou podniku. Znázorňuje členění a metody kalkulace nákladů.

Praktická část je zaměřena na nákladové položky vybraného podniku, kde bude využita forma horizontální a vertikální analýzy. Skladba vzorového kalkulačního vzorce pro vybraný produkt a jeho výsledná kalkulace. Využití metody přírážkové kalkulace.

Výsledkem bakalářské práce bude zhodnocení vnitropodnikového účetnictví, komentáře k jednotlivým analýzám nákladových položek podniku, posouzení využití kalkulačního systému u vybrané společnosti, návrhy pro změny a zlepšení.

## **3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ**

Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. V podstatě používáme dvojí pojetí nákladů: jedno ve finančním účetnictví, které je určené pro externí uživatele, druhé ve vnitropodnikovém (manažerském) účetnictví, kterého využívají manažeři v řízení (Synek 2006).

### **3.1 Náklady ve finančním účetnictví**

Náklady zobrazené ve finančním účetnictví vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Náklady jsou vymezeny jako snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou příjmy z vlastního kapitálu vlastníků. Pro jejich vyjádření, buď ve výkazech nebo v příloze, je určující odhad jistoty jejich vzniku a spolehlivosti ocenění. Náklady ve finančním účetnictví jsou charakteristické značně volnou vazbou k výkonům (předmětu činnosti podniku), uvádí Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007).

#### **3.1.1 Náklady v nákladovém účetnictví**

Při vymezení nákladů v souvislosti s jejich řízením, které je podstatné pro jejich zobrazení v nákladovém účetnictví, je důležitý především účel vynaložení ekonomických zdrojů (konkrétní výkon, činnost, aktivita) a přiměřenost nákladů tomuto účelu, to znamená racionalita vynaložených nákladů. Skutečné náklady v manažerském pojetí jsou náklady, u kterých můžeme posoudit jejich hospodárnost, tzn. porovnat jejich skutečnou výši s předem stanoveným úkolem (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

## 3.2 Členění nákladů

V oblasti členění nákladů byl vyvinut rozsáhlý terminologický aparát, jehož úkolem je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, přístupy jejich zjišťování, příčinné souvislosti jejich vývoje, nástroje jejich řízení atd. Význam jednotlivých členění nákladů vychází vždy z typu rozhodování, které vychází z informací o nákladech.

### Druhé členění nákladů

Pro nákladové druhy jsou charakteristické **tři základní vlastnosti**:

- \* jsou z hlediska jejich účetního zobrazení **prvotní**, stávají se předmětem zobrazení hned při jejich vstupu do podniku;
- \* jsou **externí**, vznikají spotřebou materiálu, subdodávek, prací či služeb od jiných subjektů (dodavatelů, zaměstnanců);
- \* z hlediska možnosti jejich podrobnějšího členění v podniku jsou **jednoduché**.

Jako výchozí **členění nákladových druhů** se zpravidla používá členění:

- a) spotřebu materiálu a energie;
- b) spotřebu a použití externích prací a služeb (telekomunikační služby, doprava, nájemné, služby spojené s opravami a udržováním aktiv);
- c) mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků);
- d) odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv;
- e) finanční náklady (pojistné, bankovní výlohy a náklady spojené se získáním záruk).

#### Přednosti druhového členění

Předností druhového členění nákladů je **průkaznost** a **jednoznačnost** vykázané spotřeby (pořízení) zdrojů podniku. Druhé členění nákladů je velmi důležité pro základní **kontrolu úplnosti** účetních informací v daném období. Je informačním podkladem při zajištění **proporcí**, **stability** a **rovnováhy** mezi

potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby a další ekonomické zdroje.

### Omezení druhového členění

Druhové členění se však nezabývá příčinou vynaložení nákladů, tj. jejich bezprostředním či zprostředkovaným vztahem k prováděným výkonům, činnostem, útvarům či procesům. To, že druhové členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, je mimochodem jedním z důvodů, proč je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výsledovce. Jeho struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat faktory (ani výši) podnikové efektivnosti (Fibírová, Šoljaková, Wágner, 2007).

Král (2008) uvádí tuto skutečnost na příkladu naší legislativy a obsahového vymezení položky *Spotřeba materiálu a energie*, uváděné ve výkazu zisku a ztrát, jehož základem je druhové členění nákladů: uvedení souhrnné částky spotřeby materiálu (která je navíc v naší konkrétní formě výkazu uvedena souhrnně se spotřebou energie) nedává externímu uživateli možnost zjistit:

- \* zda jde o spotřebu jednicového materiálu tvořící součást výrobku, nebo
- \* o režijní materiál spotřebovaný při provádění pomocných nebo obslužných činností, nebo
- \* o spotřebovaný materiál aktivovaný v dlouhodobém nebo oběžném majetku, nebo
- \* o část jednorázově odepsaného dlouhodobého drobného majetku, nebo
- \* dokonce o formu rozdělování výsledků podnikové činnosti (nákup digitálních diářů či jiné techniky do určité hranice vstupní ceny společníkům a vrcholovým vedoucím pracovníkům).

### **Účelové členění nákladů**

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, úzkou vazbou k vlastnímu procesu

tvorby výkonů, tedy s věcnými a technologickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem (Šoljaková, Fibírová, Wágner, 2007). Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. V první z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních (resp. hlavních podnikatelských) činností a činností pomocných a obslužných (servisních). V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle aktivit nebo jednotlivých operací. Obecnou zásadou v tomto směru je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu a jehož velikost je určující také pro úroveň nákladů (Král, 2008).

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

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou vyvolané technologií dané činnosti, daného výkonu. Nejjednodušším příkladem technologických nákladů je spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení a jeho odpisy (Fibírová, Šoljaková, Wágner, 2007).

Náklady na obsluhu a řízení jsou vynaloženy za účelem vytvoření a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. K tomuto typu nákladů patří náklady na provoz budov (topení, osvětlení, úklid, ochrana), mzdy řídicích pracovníků na všech úrovních řízení, materiálové náklady administrativní činnosti atd. (Král, 2006).

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

Jednicové náklady jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Na základě rozpoznání příčinné souvislosti vzniku výkonu a jeho jednicových nákladů je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb) a ocenění této naturální spotřeby.

Režijní náklady jsou náklady, u kterých není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů, jsou to naopak společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů atd. (Fibírová, Šoljaková, Wágner, 2007).

### 3.2.3 Kalkulační členění nákladů

Rozlišení nákladů na přímé a nepřímé se zabývá otázkou početně technického způsobu přiřazení nákladů konkrétně vymezenému předmětu kalkulace.

- \* náklady přímé, které se jednoznačně přiřazují konkrétnímu druhu výkonu;
- \* náklady nepřímé, které zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení.

#### Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Král (2008) tvrdí, že toto členění je důležité pro hodnocení budoucích variant podnikání. Je obsahem té části manažerského účetnictví, které se orientuje na informace pro rozhodování.

#### Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

- \* náklady, které se v závislosti na objemu výkonu mění, označované jako **variabilní**;
- \* náklady **fixní**, které při změnách v určité rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné;
- \* náklady **relevantní**, náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí se budou měnit;
- \* náklady **irelevantní**, pro dané rozhodnutí nedůležitých, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši;
- \* náklady **oportunitní**, jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje;
- \* náklady **vázané** k rozhodnutí, vymezují se jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti (Král, 2008).

## **Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**

Konkretizuje vyjádřením vztahu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž operace (aktivita, činnost) probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů.

\* odpovědnostní střediska, jsou vnitropodnikové útvary, jenž se vztahují k tzv. ekonomické struktuře, která bezprostředně navazuje na organizační strukturu podniku, jejímž úkolem je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti (jaké konkrétní pravomoci pracovník má, o čem je oprávněn rozhodovat, za co odpovídá) uvádí (Kráal, 2008).



# 4 PROVOZNÍ A EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU

Provozní struktura, neboli organizační struktura podniku de-facto vytváří architekturu lidských zdrojů a formou modelů nám umožňuje definovat a klíčovat znalosti a kompetence pro jednotlivá funkční místa a útvary.

## 4.1 Typologie organizačních struktur

Každý typ organizační struktury je založen na určité typologii, kterou charakterizují tyto základní atributy:

- \* mocenské postavení a vztahy mezi jednotlivými subjekty;
- \* uplatňování rozhodovacích pravomocí;
- \* způsob sdružování činností podle obsahové náplně organizačních jednotek;
- \* míra centralizace;
- \* strmost, plochost a počet hierarchických stupňů řízení;
- \* časové trvání;
- \* členitost;

Zaměříme-li se na formální organizační struktury, lze je rozdělit do dvou skupin z hlediska vývoje:

- \* klasické
- \* moderní

Klasické organizační struktury spíše odrážejí myšlenky managementu založeného na dělbě práce a byrokratickém řízení.

Moderní nebo netradiční organizační struktury obsahují pružné prvky tak, aby tyto struktury byly schopné reagovat na změny okolí, ve kterém podnik působí (online).

## **4.2 Členění organizačních struktur**

### **Liniové organizační struktury**

Jsou příkladem nejstarších organizačních struktur. Jsou tvořeny liniovými prvky a liniovými vazbami. Existují zde jednoznačné vazby mezi podřízenými a nadřízenými. Hlavní předností jsou jasné kompetence a jednoduché vazby podřízenosti a nadřízenosti.

### **Funkcionální organizační struktura**

Vyznačuje se funkčně specializovanými vedoucími, mnohostrannými vazbami a specializovanou pravomocí a odpovědností.

### **Liniově štábní struktura**

Liniově štábní organizační struktury jsou příkladem použití kombinovaných liniových struktur. Kromě liniových prvků tato organizační struktura zahrnuje štáb, který má za úkol koordinovat činnosti mezi jednotlivými hierarchickými stupni. Štáb nemá rozhodovací pravomoci a na vlastním řízení se podílí pouze zprostředkovaně.

### **Funkční organizační struktura**

Funkční organizační skupina seskupuje pracovníky do útvarů podle podobnosti úkolů, zkušeností, kvalifikace a aktivit.

### **Výrobová organizační struktura**

V této struktuře jsou jednotlivé útvary organizovány na základě výrobových specializací.

### **Divizní organizační struktura**

Je používána u rozsáhlých organizací, které působí ve více oblastech nebo regionech a je charakteristická decentralizovaným řízením a vytvářením nižších, plně autonomních jednotek.

### **Organizační struktury s pružnými prvky**

**Cílově** programované struktury uplatňují cílového programového řízení. Využívají samoorganizačních a samořídících schopností jedinců a skupin.

**Projektové** organizační týmy vznikají především za účelem týmového řešení rozsáhlých úkolů nebo projektů do předem dané lhůty. Vznikají převážně mimo organizační struktury, většinou z rozhodnutí odpovědného manažera za účelem za účelem vyřešení problému nebo úkolu.

**Maticové** organizační struktury kombinují liniovou organizační strukturu spolu s cílově programovou strukturou řízení. Na jedné straně vznikají funkční útvary specialistů a na druhé straně vznikají cílově orientované útvary (online).

## **4.3 Provozní struktura podniku odpovědnostního řízení**

Cílem tvorby organizační struktury je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. Výsledkem důležitým pro odpovědnostní řízení je pak vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru a výběr těch, které jsou při řízení útvarů důležité.

### **Centralizace**

Centralizace vychází ze soustředění rozhodovací pravomoci i odpovědnosti v celostně vytvořeném vrcholovém vedení podniku, kdy podřízené útvary jsou zřizovány jako výkonné s orientací zejména na kázeň při plnění jednoznačněji a konkrétněji zadaných úkolů.

## **Decentralizace**

Decentralizace naopak předpokládá rozpoznání a přenesení podstatné části pravomoci a odpovědnosti, týkající se např. vyráběného sortimentu, způsobu provádění výkonů a organizace nákupu a prodeje, na hierarchicky nižší útvary. Způsob řízení tedy vyžaduje působit na tyto útvary zejména pomocí nástrojů nepřímého řízení, jež přispívá spíše k uvolnění a využití iniciativy těchto útvarů.

### **4.3.1 Uspořádání výrobního procesu**

- **Předmětné uspořádání**, kde útvary s relativně uzavřeným koloběhem zpravidla nesou odpovědnost za výrobu celého výrobku; horizontální vztahy mezi útvary jsou tedy méně časté a při jejich řízení jsou výhodnější podmínky pro aplikaci decentralizovaného způsobu řízení;
- **Technologické uspořádání**, kde se každý útvar specializuje na určitý druh operace, kterou provádí na všech výrobcích, jež je třeba příslušným způsobem zpracovat (soustružna, brusírna, galvanovna, montáž); výroba finálního výrobku pak pochopitelně vyžaduje značné množství horizontálních vazeb a zejména vrcholovou koordinaci jednotlivých činností; v těchto útvarech se proto využívá spíše centralizovaného způsobu řízení (Král, 1998).

## **4.4 Ekonomická struktura podniku**

Ekonomickou strukturu podniku lze charakterizovat z pohledu:

- 1) majetkové a kapitálové struktury podniku, kterou uvádí rozvaha spolu s výsledovkou a výkazem cash flow;
- 2) na ekonomickou strukturu podniku odpovědnostního řízení.

### **4.4.1 Majetková struktura podniku dle rozvahy**

Kromě kvalifikovaných manažerů a ostatních pracovníků každé podnikání vyžaduje hmotné a jiné hospodářské prostředky. Konkrétní složení prostředků

se označuje jako majetek (majetek podniku, firmy), jeho jednotlivé složky jako aktiva. Aby podnik získal potřebná aktiva, musí mít finanční zdroje, tj. kapitál. Zdrojem může být buď vlastní kapitál, nebo cizí kapitál. Majetek tedy vyjadřuje „*co podnik vlastní*“ a kapitál „*komu to patří*“. Písemný přehled obvykle ve formě účtu, na jehož levé (debetní) straně je zachyceno konkrétní složení majetku podniku, tj. všechna jeho aktiva, a na pravé (kreditní) straně všechny kapitálové zdroje, tj. pasiva, se nazývá rozvaha (balance) podniku.

Majetková struktura podniku (podíl jednotlivých majetkových součástí) je dána jednak odvětvím a typem podniku, jednak finanční politikou. Majetek podniku se rozumí souhrn všech věcí, peněz, pohledávek a jiných majetkových hodnot, které patří podnikateli a slouží k podnikání (Synek, 2006).

## Členění majetku

**Stálý majetek** (označovaný také jako majetek dlouhodobý, fixní, neoběžný, též jako stálá nebo fixní aktiva) se vyznačuje tím, že je používán v podniku dlouhou dobu (obvykle déle než 1 rok), postupně se opotřebovává a že jeho vstupní cena a charakteristika odpovídá stanoveným předpisům. Stálý majetek se obvykle pořizuje koupí, vytvořením vlastní činností, darováním, převodem apod. Člení se do tří základních skupin:

- Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří za úplaty získaná různá oprávnění, jako jsou patenty, licence, autorská a vydavatelská práva, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, obchodní značka firmy, goodwill, náklady na založení podniku a položky jejich, jejichž cena je vyšší než 60 000 Kč.
- Dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, který je fyzicky zhmotněn a postupně se opotřebovává; pořizovací cena jeho položek je obvykle vyšší než 40 000 Kč. V praxi se DHM člení na movitý majetek (stroje, výrobní zařízení, dopravní prostředky, inventář) a nemovitý majetek (pozemky, budovy, stavby).

- o Dlouhodobý finanční majetek tvoří majetkové účasti podniku v jiných podnicích, cenné papíry (akcie, dluhopisy).

**Oběžný majetek** (nazývaný také majetek krátkodobý, provozní, též oběžná aktiva) je charakteristický tím, že v průběhu reprodukčního procesu mění svou formu z peněžní na věcnou a naopak, spotřebovává se najednou a neustále v podniku obíhá. V podniku je přítomen v různých formách:

- o ve věcné podobě jako: zásoby surovin, pomocných a provozních látek, náhradních dílů, obalů, nedokončené výroby, paliva, hotových výrobků a zboží;
- o v peněžní podobě jako: hotovosti (peníze, šeky, ceniny), na účtech v bance, pohledávky, krátkodobý finanční majetek (cenné papíry k obchodování) aj.

**Přechodná aktiva** jsou položky přechodného charakteru mezi majetkem a náklady nebo výnosy. Je to specifický druh majetku především z hlediska účetního (Buchta, 2005).

## 4.5 Kapitálová struktura podniku dle rozvahy

Podnikový kapitál představuje zdroje, z nichž podnikový majetek vzniknul a ze kterých podnik financuje své aktivity.

Celková velikost podnikového kapitálu a jeho struktura závisí na mnoha faktorech, např. na velikosti podniku, oblasti podnikání, rychlosti obratu kapitálu apod. Množství kapitálu by mělo odpovídat potřebám podniku.

Kapitál podniku – (finanční zdroje) označujeme jako

vlastní kapitál (VK)
cizí kapitál (CK)

**Vlastní kapitál** v podniku jednotlivce tvoří jeho peněžité a nepeněžité vklady.

Vlastní kapitál obchodní společnosti je rozdělen do několika položek:

- základní kapitál,
- kapitálové fondy,
- fondy ze zisku,
- nerozdělený výsledek hospodaření minulých let,
- výsledek hospodaření běžného účetního období.

**Cizí kapitál** je závazkem (dluhem) podniku, který podnik musí v určené době splatit. Podle této doby jej rozdělujeme na:

- krátkodobý cizí kapitál zahrnuje závazky podniku, které jsou splatné během jednoho roku, mezi ně patří: krátkodobé bankovní úvěry, dodavatelské úvěry, zálohy přijaté od odběratelů, půjčky, závazky k zaměstnancům, nezaplacené daně, výdaje příštích období, dlužné dividendy aj.
- dlouhodobý cizí kapitál tvoří dlouhodobé bankovní úvěry, vydané (emitované) podnikové dluhopisy, leasingové dluhy, rezervy a jiné dlouhodobé závazky (Synek, 2006).

## 4.6 Ekonomická struktura odpovědnostního řízení

Navazuje na organizační strukturu a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Z hlediska míry a oblastí uplatnění pravomoci a odpovědnosti lze rozlišit šest základních typů středisek, lišících se zejména mírou decentralizace uplatněnou při jejich řízení.

### **Nákladově řízené středisko**

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za něhož se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Středisku, resp. jeho pracovníkům se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Kontrola probíhá dvojnásobem:

- a) jeho skutečné náklady se srovnávají s tzv. pevným rozpočtem; typický u režijních útvarů správního charakteru, jejichž aktivitu nelze vyjádřit měřitelnými jednotkami;
- b) jeho skutečné náklady se porovnávají s předem stanovenými (rozpočtovými) náklady, přepočtenými na skutečný výkon střediska.

Hmotná zainteresovanost pracovníků je zpravidla vázána na úspory skutečných nákladů ve srovnání s rozpočtovými.

### **Ziskové středisko**

Základním rysem ziskového střediska je to, že vedoucí pracovníci střediska odpovídají jak za náklady, tak i výnosy, vynaložené, resp. realizované ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci střediska musí tak mít pravomoc ovládat činitele, které působí na náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje. Zainteresovanost střediska se obvykle váže na dodržení rozpočtovaného zisku (popř. na jeho překročení).

### **Rentabilitní středisko**

Rentabilitní středisko odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale i do jisté míry za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu. V tomto případě odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši zásob a v některých případech mají pravomoc vyjednávat s odběrateli a dodavateli. Zainteresovanost těchto středisek se vztahuje k dosažené rentabilitě vázaného kapitálu, jehož výši středisko ovlivňuje. Příkladem takového střediska je provoz zajišťující ucelenou část výrobního programu, místně odloučený závod zabývající se výrobou a prodejem doplňkových produktů podniku.



### **Investiční středisko**

Zásadní otázky investičního rozvoje si ponechává ve své pravomoci vrcholové vedení podniku, resp. jeho vlastníci. Delimitace pravomoci na nižší útvary je spíše výjimečná. Pokud ale existuje, má vedoucí investičního střediska pravomoc rozhodovat též o pořizování investic, je zpravidla omezena buď limitem pořizovací ceny, nebo stupněm rozšířené reprodukce. Má delegovanou pravomoc a odpovědnost v investičním rozhodování, ovlivňující výši a způsob ekonomického využití investic.

### **Výnosové středisko**

Výnosové středisko je delegované pro oblast výnosů. Svou činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje. Vzhledem k tomu, že středisko zpravidla nemá pravomoc určovat ceny výrobků a zboží (produkt marketingové a prodejní strategie), je jeho primární zájem orientován na maximální objem prodeje. Zainteresovanost pracovníků je tedy vázána na růst výnosů z prodeje, jednak na úsporu ovlivnitelných a hlavně režijních nákladů. Příkladem výnosového střediska je např. podnikový útvar prodeje, ovlivňující výši výnosů způsobem jednání s odběrateli, prodejní oddělení obchodního domu a další.

### **Výdajové středisko**

Výdajové středisko je odpovědné za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Pracovníci výdajových středisek jsou zpravidla zainteresováni jednak na dodržení limitu účelově vymezených výdajů a především pak na měřitelných dlouhodobých efektech, které mohou být chápány jako důsledky koncepčně vynakládaných výdajů. Příkladem výdajových středisek mohou být útvary výzkumu a vývoje, reklamní střediska a další (Král, 2006).

# 5 METODY KALKULACE NÁKLADŮ

## 5.1 Vymezení základních kalkulačních pojmů

Kalkulace, zejména ve smyslu nákladové kalkulace, je v dnešní době považována za nejstarší a dnes také nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. Jedním ze základních potřeb manažerů je identifikace nákladů, které jsou s výkonem podnikových aktivit spojeny.

Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu. Nejčastěji využívanou formou kalkulací jsou propočty, orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům.

Pojem kalkulace se užívá ve třech základních významech:

- \* jako **činnost** vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen;
- \* jako **výsledek této činnosti**;
- \* jako **nedělitelná část informačního systému podniku, sice tvořící součást manažerského účetnictví, ale také nezastupitelná** informačním obsahem a metodou jeho získání, v tomto pojetí se o kalkulaci hovoří, jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro různé účely, které jsou obsahově propojeny zejména s účetnictvím pro řízení a rozpočty nákladů odpovědnostních středisek.

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše, resp. následného zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Obecně je závislá

- \* na vymezení **předmětu kalkulace**;
- \* na způsobu **přířazování nákladů** předmětu kalkulace;
- \* na **struktuře nákladů**, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici (Král, 2006).

### 5.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace obecně mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. V řadě podniků se širokým sortimentem podobných výrobků či služeb, které se provádějí stejnou technologií, se kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin.

Předmět kalkulace je vymezen:

- A) **kalkulační jednicí** – konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny;
- B) **kalkulované množství** – zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady.

### 5.1.2 Využití kalkulace pro různé účely

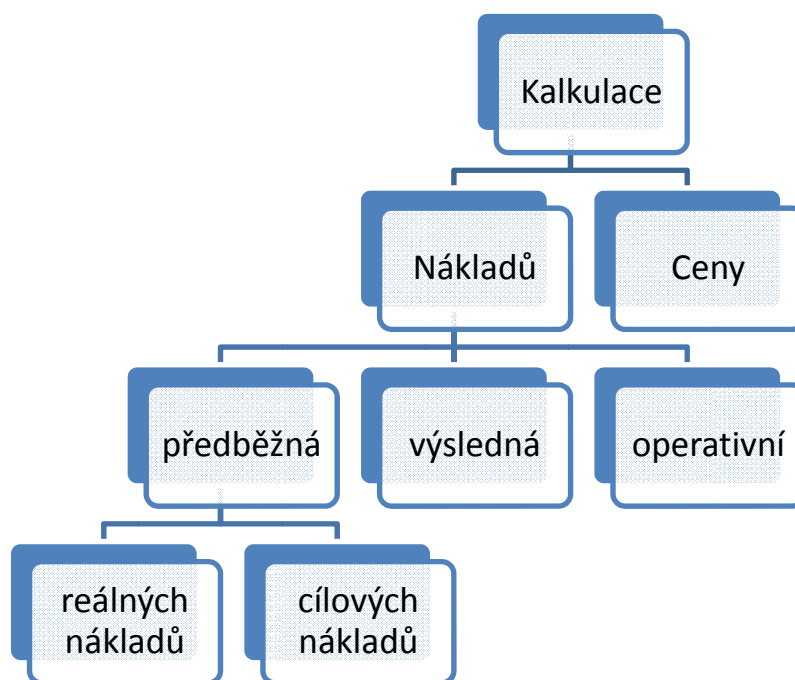
Významným faktorem rozhodování o zvolené kalkulaci je účel, jemuž kalkulace bude sloužit. V zásadě existuje několik variant nákladových kalkulací, které se liší způsobem svého uplatnění v podniku:

- \* **předběžná kalkulace** – jsou charakteristické tím, že v okamžiku jejich sestavování nemáme ještě k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů určitý výrobek nebo služba spotřebovala; do určité míry se jedná o odhad budoucích nákladů na nákladový objekt; v rámci předběžných kalkulací pak také někdy rozlišujeme tzv. **propočtové kalkulace**, což jsou kalkulace, které slouží k určitému rámcovému odhadu budoucích nákladů; nebo tzv. **plánové kalkulace**, které jsou značně detailnější, vychází z relativně přesného odhadu spotřeby vstupů a slouží pro přesné plánování operací;

\* **výsledná kalkulace** – sestavují se po ukončení realizace výkonu; slouží zejména ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, tedy pro posouzení toho, zda skutečná výše spotřebovaných vstupů odpovídá odhadu, který byl proveden před začátkem transformačního procesu;

\* **operativní kalkulace** – zpravidla se sestavuje v průběhu výroby určité série výrobků, aby dokázala reflektovat změny ve výši přímých nákladů, které byly způsobeny různými faktory jako např. změna postupu, nastavení strojů.

Celá řada firem nepoužívá jen jeden typ kalkulace k jedinému účelu. Ve firemní praxi je často používáno více typů nákladových kalkulací, které se používají k různým účelům. Tyto kalkulace tvoří tzv. kalkulační systém firmy, což je vlastně určitá soustava kalkulací s přesně vymezeným účelem využití, mezi kterými jsou definovány vazby (Popesko, 2009).



Obr. 1 Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)

## 5.2 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Nákladová kalkulace podává nejenom informaci o celkové výši nákladů na výkon, ale poskytuje obraz o tom, z jakých skupin se náklady výkonu skládají, umožňuje stanovovat ceny při různých situacích a poskytuje tak daleko přesnější obraz o schopnosti výkonu přispět k tvorbě zisku (Popesko, 2009).

### Jednoduchá kalkulace

Přímý materiál
Přímé mzdy
Nepřímé (režijní náklady)

### Strukturovaná kalkulace

Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní režie
Konstrukční příprava
Náklady na prodej a distribuci
Vedení a správa
Marketing
Výzkum

Obr. 2 Úrovně nákladů v rámci kalkulace (Popesko, 2009)

### 5.2.1 Typový kalkulační vzorec

**Typový kalkulační vzorec** se postupným vývojem stal základem pro kalkulační vzorce používané v tuzemské podnikové praxi. Celá řada organizací, působících hlavně na velmi konkurenčních trzích, odděluje kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. V praxi tak dochází k tomu, že cena výkonu není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivňována konkurenčním prostředím. Podnik je nucen tržní cenu výkonu akceptovat a tato cena se stává jakýmsi východiskem pro stanovení nákladů tohoto výkonu. V těchto situacích jsou náklady výkonu charakterizovány a kalkulovány jako rozdíl mezi cenou

výkonu a očekávaným ziskem. Takovouto kalkulaci označujeme jako rozdílovou nebo **také retrográdní kalkulaci**.

### Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál  
 2. Přímé mzdy  
 3. Ostatní přímý materiál  
 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)

### Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu:  
 -----  
 - Dočasné cenové zvýhodnění  
 - Slevy zákazníkům:  
     - sezónní  
     - množstevní  
 -----  
 Cena po úpravách:  
 -----  
 - Náklady  
 -----  
 Zisk

Obr. 3 Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009)

## 5.3 Základní typy nákladových kalkulací

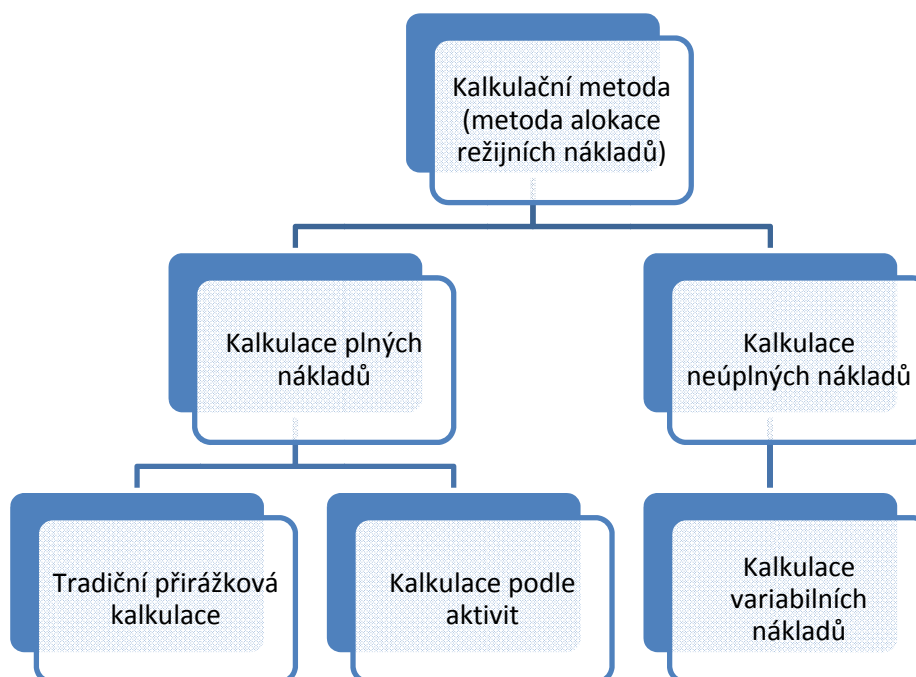
Při definici základních typů nákladových kalkulací vyjdeme ze dvou základních charakteristik.

A) \* **absorpční kalkulace** (absorption costing) nebo také kalkulace úplných nákladů v sobě zahrnují veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky;

\* **neabsorpční kalkulace** (variable costing) nebo také kalkulace neúplných nákladů kalkulují jen část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítávají.

B) \*způsob alokace režijních nákladů objektu

- alokační princip průměrování
- alokační princip příčinné souvislosti.



Obr. 4 Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009)

### **Přirážková kalkulace**

Přirážková kalkulace je v praxi nejčastěji používanou metodou kalkulace. Její využitelnost je velmi široká. Používána je zejména v situacích, kdy podnik produkuje různorodé výkony. Je široce využitelná a především tím, že je principiálně velmi jednoduchá. Rozvrhová základna je často založena na určitém měřitelném základu. Potřebné informace najdeme v základních účetních výkazech a v evidenci přímých nákladů výkonu. I přes tyto skutečnosti má tato kalkulační metoda celou řadu omezení, které spočívají zejména ve

vzrůstající nepřesnosti, způsobené proporcionálním přiřazením režijních nákladů výrobku nebo službě.

Přirážková metoda kalkulace využívá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Uplatňuje se jednak v sumační, jednak v tzv. diferencované variantě.

Přirážka nebo sazba nepřímých nákladů se v sumační metodě zjišťuje ve vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.

V diferencované přirážkové kalkulaci se pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů používají různé rozvrhové základny, při jejichž výběru se samozřejmě vychází z analýzy příčinného vztahu mezi oběma veličinami (Popesko, 2009).

(Buchta, 2005) uvádí návrh rozvrhové základny:

\* peněžní, z které vychází procento přirážky

$$\% \text{ přirážky} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100$$

\* naturální, z níž vychází sazba nepřímých nákladů

$$\text{Sazba} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}}$$

### **Kalkulace variabilních nákladů**

Kalkulace variabilních nákladů, která je někdy označována jako metoda krycího příspěvku. Kvůli svému charakteru je tato metoda manažerským nástrojem s poněkud odlišným spektrem využití. Její výstupy jsou využitelné zejména



v situacích operativního řízení portfolia výkonů za měnících se podmínkách, díky využití příspěvku na úhradu (Popesko, 2009).

Kalkulace variabilních nákladů klade výrazně větší důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům; u těchto nákladů, která zpravidla zahrnují jednicové náklady a variabilní složku režie, předpokládá, že jsou příčinně vyvolány jednicí konkrétního výkonu. Při využití kalkulace se pak tyto náklady zahrnují do ocenění výkonů, a sledují se jako náklady produktu (Král, 2006).

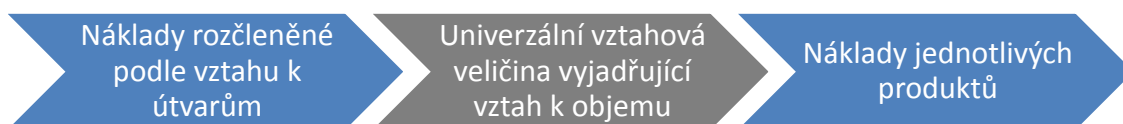
### 5.3.1 Kalkulace podle aktivit ( **Aktivity- Based Costing**)

Kalkulace podle aktivit je metodou relativně novou. Metoda kalkulace podle aktivit (ABC) se snaží aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které organizace provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům. Metoda ABC pro přiřazování nákladů objektům používá měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit. ABC usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů či „hybné síly aktivit“ určující požadavky, které vedou ke specifickému užití společných zdrojů spojených s danou aktivitou. Podstatou ABC kalkulace je alokování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. Postup při aplikaci kalkulace ABC se skládá z následujících kroků:

1. Vynaložený ekonomický zdroj, v tomto případě nepřímý náklad, je přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám; přiřazení se provádí na základě **vztahové veličiny nákladů**, která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity.
2. Zjistí se celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se **vztahová veličina aktivity**, resp. nákladový nositel a stanoví se náklady na jednotku aktivity.

3. Určí se náklady na předmět alokace, tj. **nákladový objekt** (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány.

#### **Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody ABC:**



Obr. 5 Tradiční kalkulační postup (Král, 2008)



Obr. 6 Kalkulační postup metody ABC (Král, 2008)

### **4.4 Speciální typy nákladových kalkulací**

V průběhu vývoje manažerského účetnictví byla vyvinuta celá řada dalších kalkulačních metod, které se od výše definované základní trojice liší v principech alokace režijních nákladů nebo způsobu využití. Ve většině případů tyto metody ale není možné využít obecně pro jakoukoli organizaci. Jedná se totiž zejména o metody, které jsou využívány pro specifické typy výkonů nebo specifické rozhodovací úlohy. Jsou využívány tehdy, kdy charakter transformačního procesu jejich využití umožňuje nebo kdy jsou jejich principy zahrnuty v rámci definovaných hlavních skupin kalkulací (Popesko, 2009).

### **Kalkulace dělením (division casting)**

Kalkulace prostým dělením se aplikuje zejména v případech, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo různými druhy, které však jsou na přiřazované náklady v zásadě stejně náročné.

Základní vzorec má tvar:

$$n_j = \frac{N}{Q}$$

Kde  $n_j$  - náklady v Kč na kalkulační jednotici

$N$  - celkové náklady [ Kč ]

$Q$  - počet vyrobených kalkulačních jednotic.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednotici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů.

### **Kalkulace sdružených výkonů (joint and by-product casting)**

O sdružených výkonech hovoříme tehdy, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být z technologického hlediska oddělena od výroby dalších výrobků a jejichž výroba ani nemusí být žádoucí. Jde zejména o odvětví, jako je zpracování ropy, chemikálií nebo zemědělská výroba. Základním rysem sdružené výroby je to, že náklady jsou vynakládány společně na celý sdružený proces; jednotlivým druhům výrobků, které jsou výsledkem zpracování, tedy nelze přiřadit žádný z těchto nákladů přímo.

Rozlišujeme dvě varianty kalkulací ve sdružené výrobě:

\* **rozčítací** kalkulace (joint product casting) se uplatňuje v případech, kdy výsledkem sdruženého procesu jsou výkony považované z hlediska jejich důležitosti za hlavní či přibližně rovnocenné. Výsledné kalkulace těchto výkonů pak vycházejí z podílu celkových nákladů propočtených na jednotlivé druhy výkonů. Podíly lze vyjádřit např. pomocí dělení s poměrovými čísly, kde jako

poměrová čísla lze využít různé rozvrhové základny, příčinně související s vynaloženými náklady a vyráběnými výkony.

\* **odčítací kalkulace** (by-product costing) je vhodné aplikovat v podmínkách, kdy výsledkem sdruženého výrobního procesu je jeden hlavní výkon, doprovázený objektivním vznikem produktů, které se považují za vedlejší. Náklady kalkulovaného hlavního výrobku se zjistí tak, že se od celkových nákladů odečtou odhadnuté náklady nebo přínosy vedlejších produktů. Rozdíl se pak dělí skutečným množstvím kalkulačních jednic hlavního výrobku (Popesko, 2009).

### **Dynamická kalkulace**

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Zachovává si tak informační základ typového kalkulačního vzorce. Tato forma kalkulace se využívá hlavně jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury.

# 6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU

## 6.1 Úvodní slovo

Sanatorium Aurora zahájilo provoz 7.11.1975 a bylo součástí lázeňské organizace Československé státní lázně Třeboň. Po roce 1990 a uskutečněné privatizaci se rozhodnutím vlády a bezúplatným převodem přešly Státní léčebné lázně Třeboň, dne 10. 7.1998 do majetku města Třeboň.

Lázně Aurora jsou moderním komplexem, který se nachází na západním okraji města.

V Lázních Aurora jsou léčeny nemoci pohybového ústrojí, např. revmatická onemocnění, vertebrogenní syndrom, funkční poruch svalů, šlach atd. Dále se zde léčí stavy po úrazech pohybového ústrojí a po ortopedických operacích, osteoporóza a osteoartróza. K léčbě jsou využívány různé léčebné metody, především však na bázi místně příslušného přírodního léčivého zdroje – peloidu v podobě slatinné koupele nebo slatinného zábalu.

## 6.2 Základní charakteristika společnosti

Lázně Aurora s. r. o. je společnost, která hospodaří s majetkem města Třeboň. Je zaregistrována jako nestatní zdravotnické zařízení, s právní formou společnosti s ručením omezeným, kde jediným společníkem je město Třeboň.

Lázně Aurora s. r. o. je držitelem certifikátu CQS (Sdružení pro certifikaci systému jakosti), na základě kladného certifikačního auditu v roce 2007 a v roce 2010 platný pro procesy:

- Lázeňská léčba a hotelové služby, kongresová a incentivní turistika

Certifikát je dokladem prokazující shodu systému managementu s požadavky příslušné normy ČSN EN ISO 9001 : 2001 a ČSN EN ISO 9001 : 2009

Společnosti tento certifikát přináší např.:

- Naplnění zákona 137/ 2006 Sb. O veřejných zakázkách;
- Zlepšení výkonnosti procesů;
- Zlepšení konkurence schopnosti firmy;
- Posilování důvěry mezi firmou a zákazníkem;
- Zvýšení ceny a image firmy.

## 6.3 Hlavní předmět podnikání

Předmět činnosti dle obchodního rejstříku:

- poskytování ústavní a ambulantní lázeňské péče
- poskytování ambulantní péče v oborech FBRL, ORL, UROLOGIE, CHIRURGIE
- provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a zařízení sloužících regeneraci
- a rekondici
- praní, žehlení, spravování prádla
- pořadatelsví audiovizuálních produkcí (představení)
- půjčování sportovních potřeb, průmyslového zboží a spotřebního zboží, braní věcí do
- úschovy
- hostinská činnost
- ubytovací služby
- koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej, kromě případů vyžadujících zvláštní
- oprávnění
- směnářenská činnost
- provozování odstavných ploch pro motorová vozidla (parkoviště)
- výroba tepla

- silniční motorová doprava osobní
- masérské, rekondiční a regenerační služby
- provozování solárií
- poskytování telekomunikačních služeb
- výroba elektřiny

## 6.4 Organizační struktura podniku

O společnosti v současnosti vypovídá tzv. liniová organizační struktura, která je typická pro střední podniky. Ze struktury je patrné (viz příloha 1), že jde o funkčně specializovanou strukturu, která využívá liniově systém z hlediska odborné příslušnosti.

Funkčně specializované útvary se člení na jednotlivá střediska a dále pak na příslušné provozy (úseky).

V konkrétní společnosti má každý útvar svého odpovědného manažera, v našem případě tvoří management firmy tři významní lidé a to ve funkci ředitele, prokuristy a lékaře. V úzké vazbě jsou napojeni jednotliví vedoucí pěti provozů, kteří za svá svěřená střediska zodpovídají, mají jasně stanovené pravomoci v řízení své jednotky včetně finančního odměňování a kárného řízení.

Z účetního hlediska a VZZ se člení takto:

zdravotnické	ekonomické	obchodní	provozní	technické
<ul style="list-style-type: none"> <li>•41/1 lékaři</li> <li>•41/3 balneo</li> <li>•41/5 wellness</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•správa</li> <li>•46/1 správa THP</li> <li>•46/2 bytovky</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•ubytovací úsek</li> <li>•43/1 pokojské, úklid</li> <li>•43/2 recepce, směnárna</li> <li>•43/3 PUS</li> <li>•43/5 půjčovna, úschovna kol</li> <li>•43/6 informační středisko</li> <li>•43/7 cestovní agentura</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•42/1 stravovací úsek</li> <li>•42/2 kavárna Harmonie</li> <li>•42/3 Bar sál Slatinka</li> <li>•42/4 denní bar</li> <li>•42/6 prodejna</li> <li>•42/8 bowling</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•pomocné provozy</li> <li>•44/2 zahrada</li> <li>•44/3 prádelna</li> <li>•44/4 údržba</li> <li>•44/5 doprava</li> <li>•44/6 sklad rašeliny</li> <li>•44/7 pod RH bazénem, vodárna</li> <li>•44/8 parkoviště</li> <li>•44/9 odpadové hospodářství</li> <li>•44/10 kotelna</li> </ul>

Obr. 7 Formát číselného označení vnitropodnikových středisek společnosti

Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

## 6.5 Systém zpracování účetnictví

Firma Lázně Aurora s.r.o. vede účetnictví podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví podléhající prováděcí vyhlášce (č. 500/2002) k podvojnému účetnictví pro podnikatele.

Společnost využívá softwarový program Účetnictví Spintec, který zpravuje českobudějovická firma Spintec s.r.o.

Program Účetnictví Spintec je modulární ekonomický a informační systém využívající technologii klient / server. Technické řešení je založeno na SQL databázi. Toto řešení přináší stabilitu, spolehlivost a bezpečnost dat, transakční zpracování, zvýšenou propustnost dat.

Systém obsluhuje moduly:

- účetnictví
- pokladna
- fakturace
- kniha došlých faktur



- bankovní operace
- saldokonta
- majetek

Vazba mezi účetnictvím a ostatními moduly je realizována prostřednictvím automatického zaúčtování s využitím systému definovaných předkontací.

Přístupový systém zajišťuje program Cominfo, který slouží pro bezkontaktní identifikaci a vstupní zařízení.

Lázeňský informační systém zajišťuje program Gubi. Jedná se o komplexní systém pro řízení a kontrolu provozu ubytovacího úseku, pro podporu procesů lékařů a sester, wellness provozy, restaurační a skladové provozy.

## **6.6 Vnitropodnikové směrnice**

Obecné účetní zásady jsou konkretizovány dle platného zákona v komplexním souboru vnitropodnikových směrnic (seznam přiložen viz příloha 2), odpovídající podmínkám společnosti. Vnitropodnikové směrnice jsou charakteristické tím, že stanovují pravidla, povinnosti i odpovědnosti v rámci pracovního procesu. Pro firmu Lázně Aurora s. r. o. spočívá v aplikaci platné legislativy v podmínkách účetní jednotky s využitím možnosti, které zákony umožňují použitím variantních řešení, nebo i limitních rozpětí. Směrnice se průběžně aktualizují a překonané se ukládají k archivaci.

Za další interní směrnice lze považovat normy systému managementu kvality (QMS). Jedná se o normy, ve kterých jsou uvedeny základy, zásady, terminologie a směrnice pro zlepšování výkonnosti celé organizace. Každoročně ve společnosti probíhá interní audit, kde tým auditorů kontroluje znalost dokumentů na příslušných pracovištích (např. dodržování postupů, vedení záznamů, používání dezinfekčních a čisticích prostředků, bezpečné ovládání přístrojů atd.). Dokumenty se dle potřeby aktualizují, tak aby skutečnost odpovídala příslušným postupům. Dodržováním by měla být zajištěna stále stejně vysoká kvalita pro poskytované služby.

# 7 ANALÝZA NÁKLADOVÝCH POLOŽEK V PODNIKU

## 7.1 Techniky a metody finanční analýzy

V závislosti na konkrétních potřebách lze finanční analýzu účetních výkazů provádět různým způsobem, v různé míře podrobnosti, pomocí různých forem a technik. Kromě kvantitativních metod testování se nejčastěji používají absolutní, rozdílové či poměrové ukazatele.

## 7.2 Absolutní ukazatele

### Horizontální a vertikální analýza

Horizontální a vertikální analýza poskytuje důležité informace, kterých lze využít při hodnocení ekonomické situace firmy. Ukazatele vertikální a horizontální analýzy dokáží s předstihem identifikovat negativní tendence ve vývoji hospodaření společnosti a upozornit na nutnost změn v ekonomických procesech.

Absolutní ukazatele používáme zejména k analýze vývojových trendů – horizontální analýze a k analýze komponent – vertikální analýze. Horizontální a vertikální analýza jsou výchozím bodem rozborů účetních výkazů.

V případě horizontální analýzy se sleduje vývoj zkoumané veličiny v čase, nejčastěji ve vztahu k nějakému minulému účetnímu období. Porovnání jednotlivých položek se provádí po řádcích, horizontálně. Horizontální analýza si klade za cíl změřit pohyby jednotlivých veličin a to absolutně a relativně, a změnit jejich intenzitu. Hledáme odpověď na dvě základní otázky:

- O kolik jednotek se změnila příslušná položka v čase? – (absolutní změna)
- O kolik procent se změnila příslušná položka v čase? – (procentní změna)

Vertikální analýza, též procentní rozbor komponent nebo strukturální analýza. Vertikální analýza vychází z toho, že jednotlivé položky účetních výkazů pohlíží v relaci k nějaké veličině, zjišťuje procentní podíl jednotlivých položek výkazů na zvoleném základu. Pracuje s účetními výkazy v jednotlivých letech odshora dolů. Máme-li vedle sebe údaje za dva roky a více let, můžeme identifikovat trendy nebo nejzávažnější časové změny komponent. Relativizovaný rozměr veličin (v %) činí vertikální analýzu velmi vhodným nástrojem pro meziroční a mezipodnikové srovnání.

### **7.3 Horizontální analýza jednotlivých středisek**

Horizontální analýza zjišťuje absolutní a procentní změny jednotlivých účetních výkazů. Hlavním tématem a cílem této práce je zaměřením se na nákladové položky, proto zde bylo využito výkazu zisku a ztráty, kde byla provedena horizontální analýza nákladů jednotlivých středisek. V analyzovaném podniku, jak již bylo řečeno, se nachází celkem pět středisek. Cílem bylo zaměřit se na tři stěžejní, které jsou hlavním předmětem činnosti podniku. Při výpočtu se vycházelo z výkazů zisku a ztráty za sledované období od roku 2006 do roku 2009, které jsou přiloženy v příloze. Horizontální analýza nákladů jednotlivých středisek je vyjádřena v *Tab. 1 Zdravotnický úsek*, v *Tab. 2 Stravovací úsek* a v *Tab. 3 Ubytovací úsek*, kde přehledně vyjadřuje absolutní a procentuální změnu. Do analýzy jsou zahrnuty všechny náklady, z kterých je výkaz zisku a ztráty v jednotlivých letech tvořen. Do analýzy nejsou zahrnuty náklady, které se objevují pouze v jednom roce a zaznamenávají zanedbatelnou částku, proto zásadně neovlivní zpracovanou analýzu.

Tab. 1: Horizontální analýza nákladů střediska 41 - Zdravotnický úsek

Název položky	2007/2006		2008/2007		2009/2008	
	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %
Náklady celkem	972093	3,4	4737268	16,0	3354545	9,8
Spotřeba materiálu	-690237	-16,6	828990	23,9	411903	9,6
Prodané zboží	101929	179,7	-49177	-31,0	-8581	-7,8
Opravy a udržování	-272455	-16,2	414638	29,4	-468783	-25,7
Cestovné	-44718	-73,2	17850	108,8	53547	156,3
Ost.služby	-148206	-29,8	-28832	-8,3	172388	53,8
Mzdové náklady	1831479	8,5	3570171	15,2	3253577	12,0
Ost.daně a poplatky	-100	-100,0	2150	0,0	-1650	-76,7
Odpisy inv.majetku	156773	27,2	-5197	-0,7	-36093	-5,0
Ost.fin.náklady	3950	28,2	-2740	-15,2	880	5,8
ZC prod.inv.majetku	21648	0,0	1242	5,7	-22890	-100,0
Dary	10260	0,0	-10260	-100,0	450	0,0
Manka a škody	1770	0,0	-1567	-88,5	-203	-100,0

Zdroj: vlastní

Celkové náklady za hodnocené období zaznamenaly rostoucí trend. V roce 2009 oproti roku 2006 vzrostly náklady o 31,6 %. Rostoucí trend celkových nákladů nejvíce ovlivnily mzdové náklady, které jako jediné za celé analyzované období dosahovaly vždy kladné relativní změny. Příčinou rostoucích mzdových nákladů lze spatřovat v přijetí nových pracovníků, sezónních brigádníků, v balneo provozu rozšíření na dvousměnný provoz, ale i průběžné navýšení základní mzdy zaměstnanců díky ekonomickému vývoji v ČR a míry inflace. Téměř minimální význam v horizontální analýze nákladů střediska 41-Zdravotnický úsek představují nákladové položky dary, manka a škody, ostatní daně a poplatky. Nákladová položka odpisy investičního majetku dosahovala nejvyšší hodnoty v r. 2007 a v r. 2008 v důsledku nákupu nového majetku. Jedná se o nákup zdravotnických přístrojů, nástrojů a zařízení, které jsou nezbytně nutné k prováděným výkonům analyzovaného střediska. Z toho důvodu byl prodán starší majetek organizace, což dokládá položka zůstatková cena prodaného investičního majetku. Zbylé nákladové položky by se nechaly charakterizovat střídavým tempem růstu a poklesu.

Tab. 2: Horizontální analýza nákladů střediska 42 - Stravovací úsek

Název položky	2007/2006		2008/2007		2009/2008	
	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %
Náklady celkem	6647803	13,3	3016854	5,3	6860111	11,5
Spotřeba materiálu	2318828	8,0	1751930	5,6	4191156	12,6
Spotřeba energie	80503	-104,3	-4790	-143,4	3715	-256,3
Prodané zboží	1222242	16,6	666039	7,8	82246	0,9
Opravy a udržování	648596	64,0	-749280	-45,1	253423	27,8
Cestovné	-11226	-77,7	7793	242,5	-11006	-100,0
Ostatní služby	112857	24,6	78840	13,8	41782	6,4
Mzdové náklady	2155193	18,4	1228225	8,8	1885351	12,5
Manka a škody	859	283,8	16802	1447,2	-163	-0,9
Odpisy inv.majetku	128253	33,9	18565	3,7	414247	78,8

Zdroj: vlastní

I v případě druhého analyzovaného střediska je patrný rostoucí trend celkových nákladů. Nejvýraznější nákladové položky, které ovlivnily celkové náklady u tohoto střediska je spotřeba materiálu a mzdové náklady. Obě tyto nákladové položky vykazovaly kladné relativní změny. Položka spotřeba materiálu střediska 42- Stravovací úsek tvoří v každém jednotlivém roce více než polovinu z celkových nákladů. Pro úsek je zřejmé, že příčinou vzrůstajícího trendu, je nezadržitelné zrychlování cenového růstu potravin a zvyšování počtu strávnicků. Vedle těchto faktorů se stále častěji shledává nárůst klientů, kteří žádají nadstandardní stravování formou bufetu, to znamená nad cenový limit

pojišťoven. Mzdové náklady registrovaly pozvolný nárůst adekvátně k danému středisku a tempu vývoje v jednotlivých letech. Kladné relativní změny po celé období také zaznamenala nákladová položka prodané zboží vykazující svůj původ v prodejních jednotkách a denním tisku. V analyzovaném středisku je nepřehlédnutelná položka odpisy investičního majetku, která je důsledkem renovace a modernizace jídelen a nákupu nového zařízení pro spokojenost lázeňských klientů a zkvalitnění služeb. Ostatní nákladové položky v horizontální analýze vykazují zanedbatelný význam, mají osobitý ráz s důsledkem běžně nezbytných provozních nákladů.

Tab. 3: Horizontální analýza nákladů střediska 43 – Ubytovací úsek

Název položky	2007/2006		2008/2007		2009/2008	
	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %	Změna absolutní	Změna %
Náklady celkem	6794606	21,8	5891702	15,5	8293124	18,9
Spotřeba materiálu	-76757	-2,3	1428156	44,2	1616382	34,7
Prodané zboží	11629	126,8	237209	1140,3	19011	7,4
Opravy a udržování	- 1167110	-47,9	2010877	158,5	1526630	46,6
Cestovné	-38212	-54,3	-13245	-41,3	6672	35,4
Ostatní služby	5889658	36,8	816292	3,7	4047062	17,8
Mzdové náklady	2073019	23,4	1406653	12,9	1000446	8,1
Ostatní daně a popl.	-1385	-7,0	-3617	-19,6	-5673	-38,2
Odpisy inv.majetku	31686	14,2	-76563	-30,0	37882	21,2
Kurzové ztráty	3224	68,6	1914	24,1	730	7,4
Ostatní fin.náklady	68883	36,5	83788	32,5	43720	12,8

Zdroj: vlastní

Středisko 43- Ubytovací úsek zaznamenal v analyzovaných čtyřech letech v celkových nákladech nezadržitelně vzrůstající trend. Porovnání roku 2006 a 2009 zaznamenal výrazný skok o 67 %. Výrazný dopad na celkové náklady vykazovala nákladová položka ostatní služby, která má typický kolísavý trend v jednotlivých letech. Původ těchto nákladů vzniká především v nákupu ubytovacích služeb v dependance nad rámec ubytovací kapacity Lázní Aurora. Pozvolný pokles růstu je patrný u mzdových nákladů, který je charakteristický stejným počtem zaměstnanců po celé sledované období. Evidentní dvojnásobný nárůst dosahuje položka spotřeby materiálu, jež je zapříčiněna tzv. DKP, v dnešní terminologii drobný dlouhodobý hmotný majetek, v organizaci vedený v operativní evidenci. Obdobný ráz zaujímá i nárůst nákladové položky opravy a udržování, kde v roce 2008 a 2009 proběhla modernizace pokojů kategorie Superior a revitalizace recepce. Ostatní finanční náklady vykazují ustálený rostoucí trend, zjevně k stále vyšším finančním bankovním výlohám. Klesající trend zaznamenaly pouze nákladové položky kurzové ztráty a ostatní daně a poplatky.

## **7.4 Vertikální analýza jednotlivých středisek**

Vertikální analýza se zabývá stupňovitým rozbořením jednotlivých složek tvořících jeden souhrnný finanční ukazatel. V rámci vertikální analýzy sledujeme základní položky nákladů jednotlivých středisek, které představují procentuální vyjádření struktury celkových nákladů. Při výpočtech vycházíme z výkazů zisku a ztráty za sledované období od roku 2006 do roku 2009, které jsou uvedeny v příloze. Vertikální analýza nákladových položek jednotlivých středisek je vyjádřena v *Tab. 4 Zdravotnický úsek*, v *Tab. 5 Stravovací úsek* a v *Tab. 6 Ubytovací úsek*. Do analýzy jsou zahrnuty nákladové položky, které se významně podílí na celkových nákladech. Do analýzy nejsou zahrnuty nákladové položky, které se zásadně nepodílí na celkových nákladech.

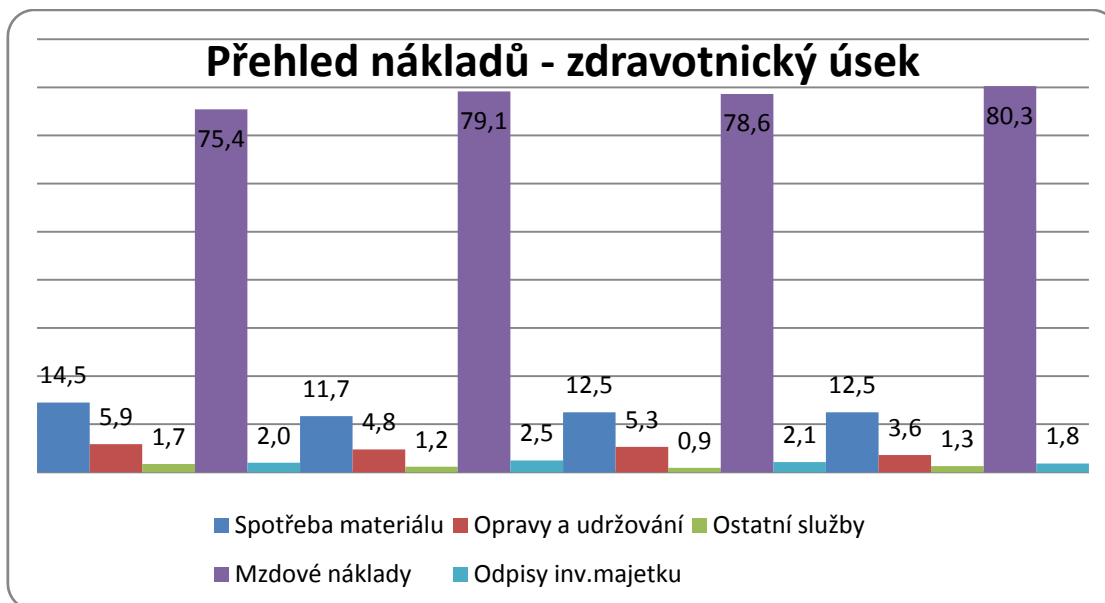


Tab. 4: Vertikální analýza nákladů střediska 41- Zdravotnický úsek

Název položky	2006	2007	2008	2009
Náklady celkem	100	100	100	100
Spotřeba materiálu	14,5	11,7	12,5	12,5
Prodané zboží	0,2	0,5	0,3	0,3
Opravy a udržování	5,9	4,8	5,3	3,6
Cestovné	0,2	0,1	0,1	0,2
Ostatní služby	1,7	1,2	0,9	1,3
Mzdové náklady	75,4	79,1	78,6	80,3
Odpisy investičního majetku	2,0	2,5	2,1	1,8
Ostatní finanční náklady	0,0	0,1	0,0	0,0
ZC prodaného investičního majetku	0,0	0,1	0,1	0,0

Zdroj: vlastní, hodnoty jsou vyjádřeny v %

Z vertikální analýzy nákladů střediska 41- Zdravotnický úsek je zřejmé, že nejvyššího podílu na celkových nákladech dosahovaly mzdové náklady, které jak již bylo uvedeno v horizontální analýze tab. 1 zaznamenaly rostoucí trend. Druhou nejvýznamnější nákladovou položkou tvořila spotřeba materiálu, následovaly opravy a udržování, odpisy investičního majetku a ostatní služby. Zbylé položky nepředstavovaly ani 0,5% zastoupení nákladové položky na celkových nákladech (jednalo se o prodané zboží, cestovné, ostatní finanční náklady a zůstatkové ceny prodaného investičního majetku). Kromě mzdových nákladů charakteristických svým rostoucím trendem ostatní nákladové položky lze popsat jako kolísavé.



Graf 1: Přehled hlavních nákladů zdravotnického úseku, vyjádřeno v %

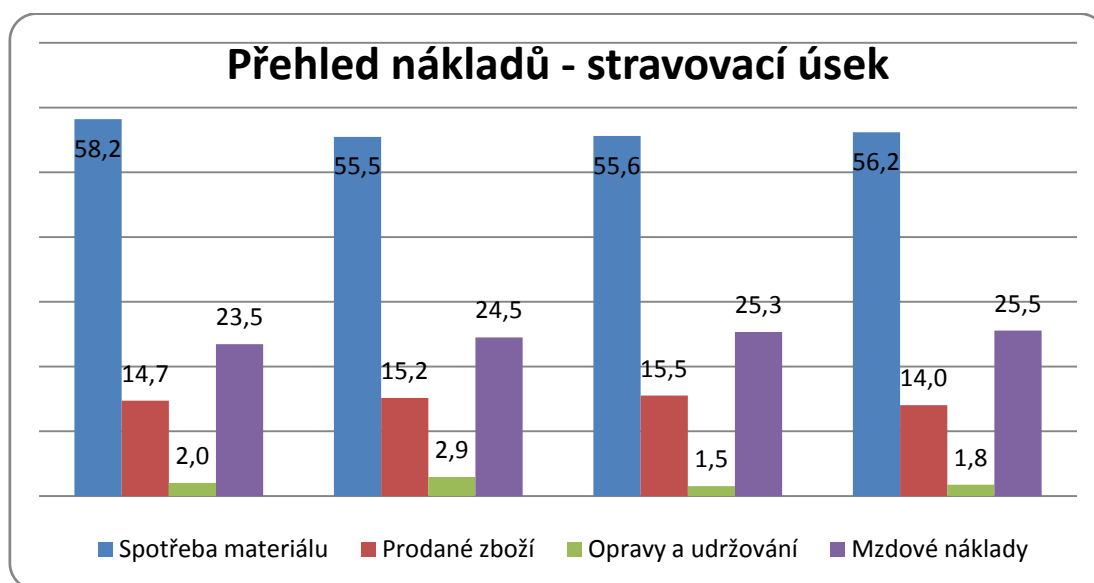
Tab. 5: Vertikální analýza nákladů střediska 42- Stravovací úsek

Název položky	2006	2007	2008	2009
Náklady celkem	100	100	100	100
Spotřeba materiálu	58,2	55,5	55,6	56,2
Spotřeba energie	-0,2	0,0	0,0	0,0
Prodané zboží	14,7	15,2	15,5	14,0
Opravy a udržování	2,0	2,9	1,5	1,8
Ostatní služby	0,9	1,0	1,1	1,0
Mzdové náklady	23,5	24,5	25,3	25,5
Odpisy investičního majetku	0,8	0,9	0,9	1,4

Zdroj: vlastní, hodnoty jsou vyjádřeny v %

Jak dokazuje vertikální analýza nákladů střediska 42- Stravovací úsek, nejvyššího podílu dosahuje nákladová položka spotřeby materiálu, která vykazuje v jednotlivých letech stabilní podíl na celkových nákladech. Na druhé

místo se řadí položka mzdových nákladů, která má ustálený trend vypovídajícího podílu. Třetí místo v pořadí podílu na celkových nákladech zaujímá nákladová položka prodané zboží, taktéž nevykazuje výrazné výkyvy v analyzovaných letech. Podstatně méně se pak podílí na nákladech položka oprav a udržování, která představuje v průměru pouze dvouprocentní podíl. Ostatní položky nezaznamenávají žádný podstatný vliv na celkových nákladech a pohybují se okolo jednoprocenní účasti.



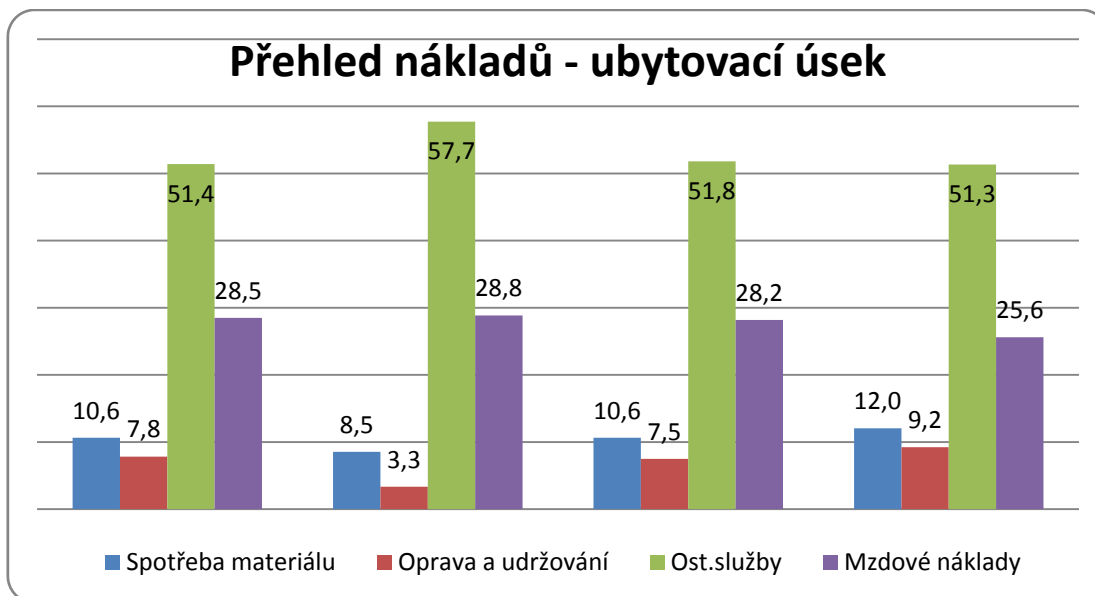
Graf 2: Přehled hlavních nákladů stravovacího úseku, vyjádřeno v %

Tab. 6: Vertikální analýza nákladů střediska 43 – Ubytovací úsek

Název položky	2006	2007	2008	2009
Náklady celkem	100	100	100	100
Spotřeba materiálu	10,6	8,5	10,6	12,0
Prodané zboží	0,0	0,1	0,6	0,5
Opravy a udržování	7,8	3,3	7,5	9,2
Cestovné	0,2	0,1	0,0	0,0
Ostatní služby	51,4	57,7	51,8	51,3
Mzdové náklady	28,5	28,8	28,2	25,6
Ostatní daně a poplatky.	0,1	0,0	0,0	0,0
Odpisy investičního majetku	0,7	0,7	0,4	0,4
Ostatní finanční náklady	0,6	0,7	0,8	0,7

Zdroj: vlastní, hodnoty jsou vyjádřeny v %

Více než polovičním podílem na celkových nákladech se účastní ve středisku 43- Ubytovací úsek nákladová položka ostatní služby, která zaznamenává pouze v roce 2007 nepatrný nárůst, v ostatních letech vyhlíží stabilní úrovní. Další významný podíl na celkových nákladech střediska vykazuje položka mzdových nákladů, kde v roce 2009 klesl její podíl oproti roku 2006 o 2,9 %. Vyjma roku 2007 má nákladová položka spotřeba materiálu postupný zvyšující trend růstu. Poslední nákladovou položku opravy a udržování, kterou vertikální analýza nákladů významně registruje, má v jednotlivých letech kromě roku 2007 ustálený podíl. Zbývající nákladové položky vyjadřují jen nepatrné podíly a nedosahují ani jednoprocenního podílu na celkových nákladech. Jedná se o cestovné, ostatní daně a poplatky, odpisy investičního majetku a ostatní finanční náklady.



Graf 3: Přehled hlavních nákladů ubytovacího úseku, vyjádřeno v %

# 8 KALKULAČNÍ SYSTÉM U VYBRANÉHO PRODUKTU

## 8.1 Vstupní informace pro kalkulaci

Sledování, řízení nákladů a zisku si ve společnosti Lázně Aurora s. r. o. provádí sám management podniku. Jde o autonomní podnik s vlastním systémem finančního řízení a plánování. Kalkulace a kalkulační systém v analyzované společnosti patří k podpůrným činnostem a slouží jako informační nástroj pro vnitropodnikové řízení. Dílčí kalkulace jsou sestavovány v nepravidelných intervalech, nebo dle účelu k potřebám podniku.

Výše uvedené lze v kontextu bakalářské práce využít, pro firmu tak nově sestavit kalkulaci úplných nákladů a navrhnout kalkulační vzorec s podrobným postupem výpočtu. V rámci konzultací a dotazování s firmou ohledně jednotlivých kalkulací v oblasti léčení bylo vyšetřeno, že poslední výpočty a kontrola se udála v letech 2003 a 2007. Díky těmto závěrům, bylo shledáno za vhodné, přispět tak k obnově kalkulačního systému pro rok 2010, včetně návrhu kalkulačního vzorce u vybraného produktu nejen pro vnitropodnikové účely, ale také pro kontrolu dodržování cenových předpisů podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, jenž kontroluje oddělení cenové kontroly Finančního ředitelství.

Pro sestavení kalkulace byl vybrán jeden stěžejní produkt (procedura) společnosti Lázně Aurora s. r. o. z oblasti léčení s využitím léčivého přírodního zdroje – *slatinná koupel*, z důvodu shodného postupu při výpočtech jednotlivých procedur.

Nezbytně nutným prostředkem při zpracování kalkulace budou data z finančního účetnictví (2009), které budou výchozí základnou, nicméně díky náročnosti a složitosti procedury budou data značně upravována a kombinována. Jak již bylo řečeno, jde především o složitost procedury, která se

skládá s více fází a je provázána několika středisky podniku. Oproti jiným léčebným produktům, které Lázně Aurora s. r. o. nabízí, je právě slatinná koupel jednou z nákladnějších a cenově náročnějších procedur.

V teoretické části byly detailně specifikovány a popsány nejčastější postupy a metody sestavení kalkulace. V případě konkrétní vybrané kalkulace nepůjde o vzorový učebnicový model, nýbrž se bude jednat o individuální způsob. Kalkulace bude zpracována volně, resp. alokace nákladových položek, jejich vzájemná kombinace mezi jednotlivými středisky, přiřazení hodnotových veličin. Postup výpočtů bude přibližně stejný (až na drobné odchylky), jaký byl doposud používán společností.

Pro demonstraci bude také předložena tzv. kalkulace přiřázková s peněžní rozvrhovou základnou A) *celkové přímé náklady*, B) *přímý materiál*, C) *přímé mzdy*, díky níž se nabízí možnost pozorování, srovnání a posouzení chování kalkulace při použití jiného postupu a metody.

## 8.2 Vlastní kalkulovaný produkt

**Kalkulovaný výkon:** slatinná koupel

*Struktura jednotlivých nákladových položek: kalkulační vzorec*

### Přímé náklady

- + přímý materiál
- + přímé mzdy

### Nepřímé náklady

- + provozní režie

-----  
*Vlastní náklady produktu*

### Správní režie

- + správa

-----  
*Úplné vlastní náklady výkonu*

Zisk

-----  
*Cena výkonu*

**Přímé náklady** mají bezprostřední vztah k prováděným výkonům. U výsledné kalkulace jsou přímými náklady pro slatinnou koupel:

- Základní materiál – přírodní zdroj rašelina, na který se váže těžba, doprava a příprava slatiny
- Mzda lázeňská – obsluha procedury.

**Nepřímé náklady** nelze stanovit na kalkulační jednotici přímo, proto jsou režijní náklady rozpočítány prostřednictvím vnitropodnikových klíčů:

- Ostatní materiál
- Služby
- Opravy
- Voda
- Teplo
- Prádelna
- Odpisy
- Mzdy režijní
- Balneotechnik

**Správní režie** – náklady související s řízením a správou podniku jako celku

- Správa

**Zisk** – rozdíl prodejní ceny a úplných vlastních nákladů.



Tab. 7: Kalkulace slatinné koupele

Č. položky	Kalkulační položka	Roční náklady	Kalk.dělitel	Dílčí náklad
	<b>Přímé náklady</b>			
1.	Těžba rašeliny	696 145,-	91 879	7,58
2.	Doprava	232 048,-	91 879	2,53
3.	Příprava slatiny	1 862 214,-	91 879	20,27
4.	Mzda lázeňská	1 260 706,-	91 879	13,72
	<b>Nepřímé náklady</b>			
5.	Materiál	532 724,-	91 879	5,80
6.	Služby	572 613,-	91 879	6,23
7.	Opravy	215 369,-	91 879	2,34
8.	Voda	807 250,-	91 879	8,79
9.	Teplo	1 882 990,-	91 879	20,49
10.	Prádelna	3 012 383,-	91 879	32,79
11.	Odpisy	67 808,-	91 879	0,74
12.	Mzdy režijní	1 772 641,-	91 879	19,29
13.	Balneotechnik	587 360,-	91 879	6,39
	<b>Správní režie</b>			
14.	Správa	16 213 196	91 879	176,46
	<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>			<b>323,42</b>
15.	Zisk			<b>176,58</b>
	<b>Cena výkonu</b>			<b>500,-</b>

Zdroj: vlastní, interní materiály

Výpočet proveden z interních dat platné účetní a mzdové evidence za rok 2009.

### Postup výpočtů

Kalkulační dělitel: roční počet procedur

1. Těžba rašeliny: roční náklady 501/62 provozu 41/3 + roční náklady 501/63 provozu 44/6 - tržba zásoby 642/13 - doprava

- roční náklad zdroje pro balneo provoz + roční náklad skladu rašeliny v souvislosti zdroje – tržba z prodeje zdroje – náklady na dopravu
2. Doprava: 1/3 z ročního výpočtu pro těžbu
  3. Příprava slatiny: roční náklady provoz rašelina 44/6 – 501/63 materiál + odvody SP, ZP středisko rašelina
    - roční náklad střediska sklad rašeliny – roční náklad skladu rašeliny v souvislosti zdroje + odvody SP, ZP za středisko rašelina
  4. Mzda lázeňská: 16 lázeňských, mzdové náklady + odvody, z toho 1/3
    - celkové roční mzdové náklady 16 pracovníků balneo provozu + odvody na SP a ZP, 1/3 pracovníků se podílí při výkonu kalkulovaného produktu
  5. Materiál: roční náklady provozu 41/3 – 501/62 – 501/70 z toho 1/3
    - roční spotřeba materiálu provozu balnea – zdroj rašeliny – léky, z výpočtu připadá třetinový podíl na kalkulovaný výkon
  6. Služby: 1/3 ročních nákladů provozu 41/3 + úklid (2 zaměstnanci) + odvody
    - 1/3 ročních nákladů ostatní služby + úklid + úklidové prostředky + odvody SP a ZP
  7. Opravy: roční náklady provozu 41/3 z toho 1/2
    - 50% podíl ročních nákladů oprav a udržování provozu balnea, z důvodu rozlohy nutné pro provoz kalkulovaného produktu
  8. Voda: 35% ročních nákladů provozu balnea
    - 70% podíl balneo provozu ku nákladu střediska 44/7 vodárna, z částky pro balneo 35% pro kalkulovaný produkt, procedura je náročná na spotřebu vody, z důvodu znečištění po výkonu procedury
  9. Teplo: roční náklady provozu 41/3 z toho 1/3
    - 52% podíl balneo provozu ku nákladu provozu 44/10 kotelna, z částky pro balneo podíl 1/3
  10. Prádelna: 60% ročních nákladů provozu 41/3

- 75% podíl balneo provozu ku nákladu provozu 44/3 prádelna, z částky pro provoz balneo pak 60%podíl

11. Odpisy: roční náklady provozu 41/3 z toho 1/3

- třetinový podíl z ročních nákladů provozu balneo

12. Mzdy režijní: 1/10 mzdy lékaři a sestry + 1/3 vedoucí balnea + 1/3 ostatní +odvody

- podíl 1/10 ročních nákladů provozu 41/1 lékaři, sestry + třetinový podíl vedoucího provozu balnea + třetinový podíl zaměstnanců časovní + odvody SZ a ZP

13. Balneotechnik: ½ mzda + odvody

- 50% ročních mzdových nákladů technika + odvody SZ a ZP (úvazek pro Lázně Berta Třeboň)

14. Správa: ¼ nákladů zdravotního střediska

- 2/3 podílu balneo provozu z ročních nákladů zdravotního střediska, z částky 1/3 podílu na kalkulovaném výkonu

15. Zisk: prodejní cena – úplné vlastní náklady výkonu

- zisk tvoří 35 % z prodejní ceny

### **8.3 Přirážková kalkulace**

Vzhledem k tomu, že byly již u předešlé kalkulace podrobně zpracovány data pro strukturu režijních nákladů, budou využity i pro realizaci přirážkové metody a budou tak aplikována pro každou jednotlivou položku režijních nákladů samostatně.

#### **Dispozice pro přirážkovou kalkulaci**

##### Rozvrhová základna:

- A) roční celkové přímé náklady= 4 051 113 Kč
- B) roční celkový materiál včetně dopravy= 2 790 407 Kč

- C) roční celkové přímé mzdové náklady= 1 260 706 Kč

Roční nepřímé náklady:

- materiál= 532 724 Kč
- služby= 572 613 Kč
- opravy= 215 369 Kč
- voda= 807250 Kč
- teplo= 1 882 990 Kč
- prádelna= 3 012 383 Kč
- odpisy= 67 808 Kč
- mzdy režijní= 1 772 641 Kč
- balneo technik= 587 360 Kč
- správa= 16 213 196 Kč

Režijní přírážka - výpočet podle vztahu:

$$\% \text{režijní přírážka} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}}$$

Přímé náklady – výpočet ceny podle vztahu: příslušná rozvrhová základna / počet procedur

Tab. 8: Kalkulace slatinné koupele, metoda přírážková

Položky	Případ A		Případ B		Případ C	
	%přirážka	Dílčí náklad	%přirážka	Dílčí náklad	%přirážka	Dílčí náklad
Přímé náklady		44,10		30,40		13,70
materiál	13 %	5,73	19 %	5,77	42 %	5,76
služby	14 %	6,17	21 %	6,38	45 %	6,17
opravy	5 %	2,20	8 %	2,43	17 %	2,33
voda	20 %	8,82	29 %	8,81	64 %	8,78
teplo	46 %	20,28	67 %	20,35	149 %	20,44
prádelna	74 %	32,63	108 %	32,80	239 %	32,79
odpisy	2 %	0,88	2 %	0,61	5%	0,69
mzdy režijní	44 %	19,40	64 %	19,44	141 %	19,35
balneo technik	15 %	6,61	21 %	6,38	47 %	6,45
správa	400 %	176,37	581 %	176,45	1286 %	176,46
náklady celkem		323,20		309,81		292,93

Zdroj: vlastní

## 9 ZÁVĚR

Lázně Aurora s. r. o., je společnost působící v oblasti lázeňství. Hlavní náplní a činností je poskytování ústavní a ambulantní péče, která je neodmyslitelně spojená se službou ubytování a stravování, jak vyplývá z charakteristiky dané společnosti.

Právě díky těmto hlavním aktivitám je podrobena organizační struktura podniku, která je členěna do pěti jednotlivých úseků. Tyto úseky se dále člení na střediska a související provozy. V rámci podniku je stanovena struktura číselného označení úseků, středisek a jednotlivých provozů dle jejich činnosti.

Ve společnosti je účetnictví vedeno podle platného znění zákona č. 563/1991 Sb., a postupů účtování pro podnikatele. Základem pro třídění nákladů dle nákladových druhů je účtová osnova, kterou má společnost Lázně Aurora s. r. o. doplněnou dle vlastních potřeb. Tyto základní účty jsou rozšířeny o analytické účty. Podrobné analytické členění nákladů napomáhá k přesnému zařazení nákladového druhu na jednotlivá střediska. Účetní výstupy pak přispívají ke snadnějšímu hodnocení a budoucímu plánování nákladů.

Vedení vnitropodnikové účetnictví v podniku je spíše vedením konkrétního účetnictví, které slouží pro interní potřebu podniku než nástroj řízení. Formální organizace účetnictví zajišťuje požadavky finančního a vnitropodnikového účetnictví v okruhu analytických účtů. Dokáže tak svou formou uspokojit jak externí uživatele, tak interní uživatele a manažery společnosti. Z toho vyplývá, že tato forma organizace se neliší v obsahovém vymezení, ale pouze stupněm podrobnosti při jejich zobrazení.

Společnost využívá k účetní evidenci software Spintec. Díky tomuto vybavení je možné vedení vnitropodnikového účetnictví. Kromě modulu účetnictví obsahuje další moduly, kde vazba mezi nimi je realizována prostřednictvím automatického zaúčtování s využitím systému definovaných předkontací. Ze

systému OpenSpa se využívá Gubi komputer systém, který slouží ubytovacímu provozu, wellnes provozu a restauračnímu provozu.

V případě využívání odlišných softwarů není možné jednotlivé výstupy ze středisek a provozů propojit a následně automaticky zaúčtovat v systému účetnictví Spintec. Díky tomu zde dochází ke komplikovanému procesu, jednotlivé výstupy ze středisek se musí přenášet na účetních dokladech a následně poté je pracovník účtárny vkládá do systému účetnictví. Řešení se zde nabízí jediné v propojení účetnictví Spintec a systému OpenSpa, který zabezpečuje provoz lázní. Doporučení do budoucna skýtá v dokoupení modulu pro datové rozhraní systému OpenSpa, které by jednoznačně napomáhalo k zjednodušení a urychlení procesu zúčtování mezi středisky.

Jako v každé jiné moderní firmě dochází ve společnosti Lázně Aurora s. r. o. k monitorování, řízení a plánování nákladů, které je nepostradatelné pro účelné hospodaření a finanční řízení celé firmy.

K podnikovým nákladům se v analyzované firmě přistupuje v pojetí finančního účetnictví. To znamená, že toto pojetí slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů, které jsou v podniku prováděny.

Součástí praktické části a rovněž cílem této práce bylo zpracování horizontální a vertikální analýzy nákladů u vybrané společnosti. Horizontální a vertikální analýza poskytuje důležité informace, které lze využít k vyhodnocení vynaložených nákladů dané společnosti a rovněž k vyhodnocení celkové ekonomické situace. Byla aplikována metoda pomocí poměrových ukazatelů, která je nejpoužívanějším nástrojem finanční analýzy, charakterizující vzájemný vztah pomocí podílu mezi jednotlivými nákladovými položkami. Umožňují získat rychlý a nenákladný obraz o základních charakteristikách jednotlivých středisek.

Horizontální rozbor, nebo také analýza trendů sledovala časový vývoj jednotlivých ukazatelů. V případě této práce se jednalo o vybrané nákladové

položky provozních středisek, které dominují v hlavních činnostech uváděné společnosti. Ve všech analyzovaných střediscích dochází k rostoucímu trendu celkových nákladů. Samostatně pak nákladové položky v jednotlivých střediscích vypovídají o charakteru činnosti provozu, vykazující ve většině případů rostoucí či kolísavý trend.

V případě vertikální analýzy byly sledovány základní položky nákladů jednotlivých středisek, přičemž 100% základ činily vždy celkové náklady střediska. Ve výpočtech se odrážel procentní podíl jednotlivých položek na celku.

Z hodnotícího výzkumu vyplývá, že právě v letech 2006 až 2009 dochází ve společnosti Lázně Aurora s. r. o. k expanzivnímu meziročnímu vývoji celkového počtu klientů a ošetřovacích dnů. To znamená, že od roku 2006 byl celkový procentní nárůst v počtu klientů o 45 %. V počtu lůžkodnů (ošetřovacích dnů) pak celkový nárůst o 15 %. V důsledku těchto údajů mají vynaložené vzrůstající náklady opodstatněný původ. Jedním z dalších faktorů, který výrazně ovlivňuje výši nákladů jednotlivých středisek je rozlišení klientů z hlediska zdravotní a léčebné péče. Jedná se o rozdělení lázeňské péče v rámci pojišťoven (tzv. péči komplexní, příspěvkovou). Dále pak rozlišení léčebných pobytů na tuzemské a zahraniční.

Ať je jakkoliv příznivá situace v oblasti produkce služeb v analyzované společnosti, vývoj nákladů je nutno nadále sledovat, optimalizovat a snižovat. Pro aplikaci plně využívat další nástroje manažerského účetnictví, moderní metody řízení nákladů (např. Activity-Based Cost Management), finanční analýzy, které povedou ke snaze o optimalizaci nebo úsporu nákladů a budou zároveň sloužit pro kalkulování podnikových výkonů. Zaměření se na poznání podstaty jednotlivých nákladových položek tak, aby se dalo zkoumat jejich chování při různých situacích. Dokázat odvodit předpoklad pro odhad vývoje budoucích nákladů při různých úrovních aktivity podniku.



Druhá polovina praktické části je věnována kalkulačnímu systému v konkrétním podniku. Ve společnosti Lázně Aurora s. r. o. je kalkulace podpůrným kalkulačním nástrojem hodnotového řízení. Kalkulaci lze v organizaci definovat jako přiřazení nákladů k jednotlivým výkonům (službám) firmy. Nákladovou kalkulaci je možno využít pro výpočet marže, zisku nebo ceny. Podstatné uplatnění má ve společnosti kalkulace výsledná, která slouží ke zpětnému hodnocení hospodárnosti, zejména pro vyjádření skutečné výše spotřebovaných vstupů a odpovídá předpokládanému odhadu.

V příkladu uváděné kalkulace (slatinná koupel) se vychází z postupu, který je využíván v podniku. Ačkoliv je základní princip výpočtů zachován, v uváděných položkách přímých i nepřímých nákladů je aplikován odlišný postup při výběru dat. Základnu pro výpočty zde tvoří data z finančního účetnictví, která byla upravována a kombinována tak, aby výsledek kalkulace splňoval skutečný účel a měl odpovídající hodnotu. V porovnání s kalkulací (slatinná koupel) z let 2003 a 2006 nedošlo k žádným výrazným změnám úplných vlastních nákladů výsledné kalkulace.

Dále byla aplikována tradiční metoda kalkulace s režijní přírůžkou. Byly navrženy tři rozvrhové základny, aby bylo možné najít tu, která je danému cíli nejbližší. Bude-li posuzována dle hodnot celkových vlastních nákladů, nejbližší vhodná se jeví varianta A) a B). Varianta C) se odklání v podstatě pouze výši zvolené rozvrhové základny. V tuto chvíli je však otázkou, zda režijní náklady jsou výkony spotřebovávány v proporcionalní výši k přímým nákladům. Vzhledem ke struktuře režijních nákladů, kdy v danou chvíli tvoří 86 % celkových nákladů, lze jen těžko jednoznačně určit, která rozvrhová základna by nejlépe vyjádřila výše uvedený vztah.

Po zhodnocení uvedených metod pro danou kalkulaci (slatinná koupel) se jeví používaná interní metoda za přesnější a zůstává tak prakticky pro společnost i nadále použitelným konceptem. Aplikovaná interní metoda se svým analytickým

zpracováním podobá kalkulační metodě ABC z důvodu přesnějšího vyjádření jednotlivých nákladových položek.

V době zpracování této práce se vycházelo z platných údajů a dat za roky 2006 až 2009 ověřených v účetních závěrkách a výročních zprávách.

V dnešním konkurenčním prostředí již mnoha podnikům nepostačí čerpat informace pouze z finančního účetnictví. Vyžadují sofistikované nástroje a postupy, které mají za úkol usnadňovat manažerům poznání nákladů své organizace a na základě této znalosti činit rozhodnutí směřující ke splnění cílů. Finanční, nákladové a manažerské systémy jsou nástroje, které práci s náklady umožňují.

Stejně jako vnitropodnikové účetnictví, tak i kalkulace nejsou upraveny žádnými závaznými předpisy, náleží tedy výhradně kompetenci účetní jednotky. Strukturu i pravidla si nastavuje tak, aby nejlépe vyhovovala potřebám řízení společnosti.

## 10 SUMMARY

Spa Aurora s.r.o. is a company operating in the field of spa trade. Main activity of the spa is providing both inpatient and outpatient treatment.

Part of the practical section and the aim of this thesis was to work on the horizontal and vertical analysis of expenses of a particular company. Horizontal and vertical analysis provides important information which we are able to use when we evaluate the expenses of a particular company and at the same time to evaluate their overall economic situation. The method using ratio indicators was used, this method is the most common used method in financial analysis, it shows the mutual relation between the share of particular expenditure items.

Horizontal analysis of the analysis of tendencies was following the time development of particular indicators. In the case of this thesis, it showed chosen expenditure items of functional centre which are the most important in the main activities given by the company. In all analysed centres, there is an increasing tendency of overall expenses. Particular expenditure items in the centres show the character of activity of the plant, it shows increasing or fluctuating tendency in most of the cases.

In the case of vertical analysis, the basic items of expenses of particular centres were observed, 100% basement represented total expenses of the centre. Procentual share of the individual items was seen in calculations.

Second part of the practical section of my thesis was dedicated to calculating systém in a particular company. We can define calculation in the company as allocation of expenses to individual services in the company. Expense calculation can be used for calculations of a margin, profit or price The most important is total calculation which is used for reverse evaluation of company

economy, especially for expressing real amount of expended inputs and it corresponds with supposed estimation.

Another used method was a traditional method of calculation with cover mark-up. Three timetable basements were designed to be able to find the one which was closest to the given aim.

After evaluation of the given methods for the calculation (moor bath) the internal method is more accurate and it still stays as a concept that is able to use in our society. Applied internal method is with the analytical processing similar to calculation method ABC because of the more accurate expressing of the particular expenditure items.

As the internal accounting, the calculations are not given by specific rules, they belong mainly to the competence of a accounting unit. Structure and the rules are set in a way to be best for the needs of a given company.

# 11 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. Business Process Management: *Organizační struktury a procesy*. [online]. [cit. 8.1.2007]. Dostupný na Google Web: [http://bpm-tema.blogspot.com/2007\\_08\\_01\\_archive.html](http://bpm-tema.blogspot.com/2007_08_01_archive.html)
2. BUCHTA, M.: *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Univerzita Pardubice, 2005. 191 s. ISBN 80-7194-726-1
3. FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WÁGNER, J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0
4. <http://translate.google.cz/translate?hl=cs&langpair=en%7Ccs&u=http://www.rededemobilidade.org/business-management/organizational/organizational-structure-of-the-multinational-companies>
5. KRÁL, B.: *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Management Press 2006. ISBN 80-7261-141-0
6. KRÁL, B.: *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6
7. POPESKO, B.: *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Grada Publishing 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9
8. SYNEK, M., A KOL.: *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Grada Publishing, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4
9. SYNEK, M.: *Podniková ekonomika*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck 2006. 473 s. ISBN 80-7179-892

## Seznam obrázků

Obrázek 1	Kalkulační systém a jeho členění (Král, 2006)
Obrázek 2	Úroveň nákladů v rámci kalkulace (Popesko, 2009)
Obrázek 3	Týmový a retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009)
Obrázek 4	Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009)
Obrázek 5	Tradiční kalkulační postup (Král, 2008)
Obrázek 6	Kalkulační postup metody ABC (Král, 2008)
Obrázek 7	Formát číselného označení vnitropodnikových středisek společnosti

## Seznam tabulek

Tabulka 1	Horizontální analýza nákladů střediska 41- Zdravotnický úsek
Tabulka 2	Horizontální analýza nákladů střediska 42- Stravovací úsek
Tabulka 3	Horizontální analýza nákladů střediska 43- Ubytovací úsek
Tabulka 4	Vertikální analýza nákladů střediska 41- Zdravotnický úsek
Tabulka 5	Vertikální analýza nákladů střediska 42- Stravovací úsek
Tabulka 6	Vertikální analýza nákladů střediska 43- Ubytovací úsek
Tabulka 7	Kalkulace slatinné koupele
Tabulka 8	Kalkulace slatinné koupele, metoda přiřázková

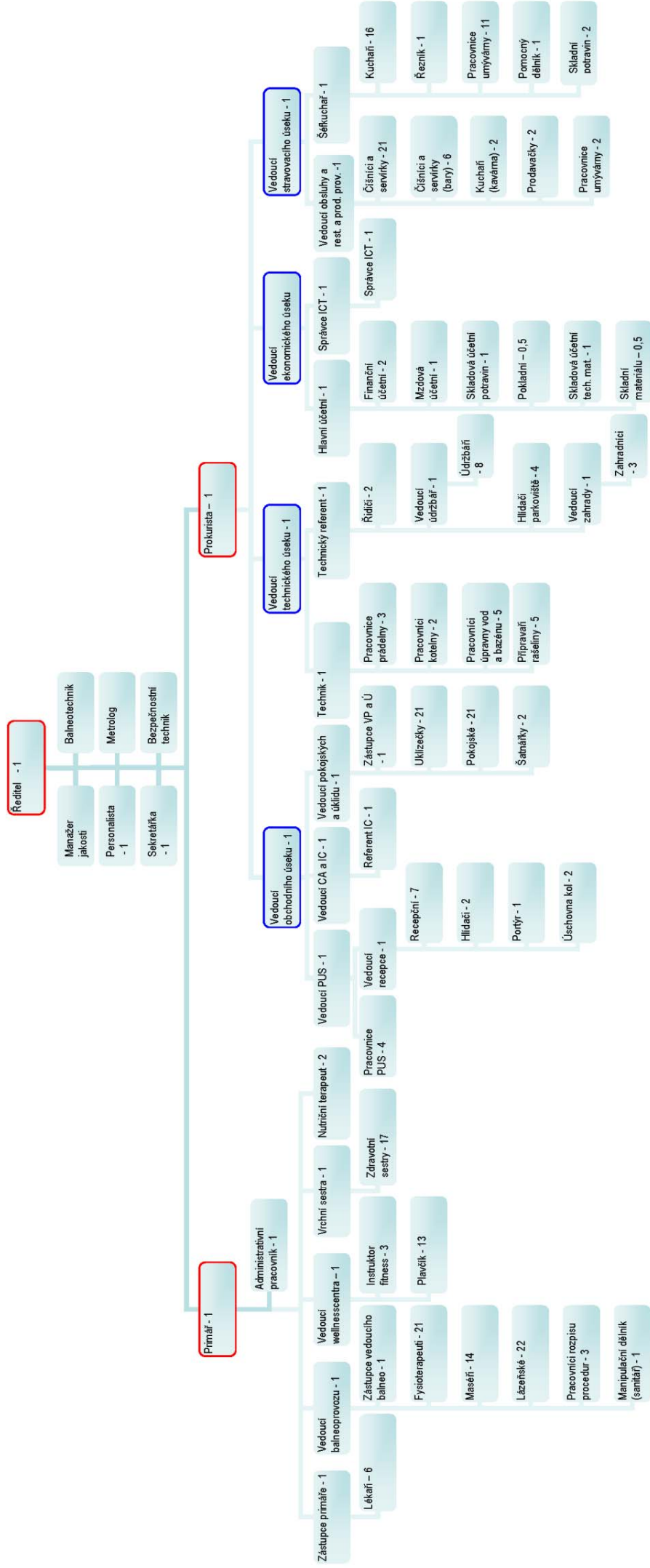
## Seznam grafů

Graf 1	Přehled hlavních nákladů zdravotnického úseku
Graf 2	Přehled hlavních nákladů stravovacího úseku
Graf 3	Přehled hlavních nákladů ubytovacího úseku

## **Seznam příloh**

1. Organizační struktura podniku
2. Seznam vedení vnitropodnikových směrnic podniku
3. Certifikát CQS 2007
4. Certifikát CQS 2009
5. Výkaz zisku a ztrát pro analýzu podniku
6. Výkaz zisku a ztrát pro kalkulaci

# Organizační schéma



Management firmy:  
Střední management:



**Komplexní soubor zahrnuje 8 příloh, které obsahují:**

Směrnice č. 1

1. Systém zpracování účetnictví
2. Úschova účetních písemností

Směrnice č. 2

1. Investiční majetek a jeho evidence
2. Oceňování investičního majetku
3. Odpisový plán

Směrnice č. 3

1. Zásoby a jejich evidence
2. Oceňování zásob

Směrnice č. 4

1. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování, dohadné položky
2. Zásady pro tvorbu a používání rezerv
3. Zásady pro tvorbu a používání opravných položek
4. Kurzové rozdíly

Směrnice č. 5

1. Oceňování majetku a závazků

Směrnice č. 6

1. Vnitropodnikové účetnictví

Směrnice č. 7

1. Inventarizace majetku a závazků

Směrnice č. 8

1. Harmonogram účetní uzávěrky a účetní závěrky