

# **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

## **B A K A L Á Ř S K Á P R Á C E**

### **Analýza výsledku hospodaření - souměření nákladů a výnosů ve sledované firmě Liberty-Victory s.r.o.**

Vedoucí bakalářské práce:  
**Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.**

Autor:  
**Jitka Vaňková**

---

2011



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jitka VAŇKOVÁ**  
Osobní číslo: **E08493**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Analýza výsledku hospodaření - souměření nákladů a výnosů ve Liberty-Victory s.r.o.**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

#### Cíl práce:

Cílem práce je v teoretické části definovat výsledek hospodaření, jeho tvorbu a vztah (souměření) nákladů a výnosů. Součástí práce je i popis kalkulačního systému. V praktické části analyzovat výsledek hospodaření, jeho složky a faktory ovlivňující jeho tvorbu ve společnosti Liberty-Victory s.r.o.

#### Osnova:

1. Výsledek hospodaření - jeho složky, kategorie a zobrazení v účetních výkazech.
2. Náklady, výnosy - jejich klasifikace, účtování a souměření.
3. Kalkulační systém podniku.
4. Vazba účetních dokladů a vykazání výsledku hospodaření.
5. Charakteristika společnosti Liberty-Victory s.r.o.
6. Analýza výsledku hospodaření (nákladů, výnosů), kalkulačního systému a systému účetních dokladů společnosti Liberty-Victory s.r.o.
7. Analýzy výsledků, návrhy a opatření.



Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

KRÁL, B. et al. Vnitropodnikové účetnictví. Praha 5 : Trizonia, 1994. 326 s. ISBN 80-85573-31-8.

KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. Podklady skryté v účetnictví : Jak porozumět účetním výkazům. II. aktualizované vydání. Praha 4 : Polygon, 1995. 256 s. ISBN 80-85967-06-05.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, 2009. 974 s. ISBN 978-80-7263-503-0.

STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R., KNAPOVÁ, B. Účetnictví 2009 : Velká kniha příkladů. Vydání první. Brno : Computer Press, a.s., 2009. 653 s. ISBN 978-80-251-2425-3.

HOLMAN, R. Ekonomie. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2005. 709 s. ISBN 80-7179-891-6.

SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. Ekonomie. Vydání první - dotisk. Praha : Svoboda, 1992. 1011 s. ISBN 80-205-0192-4.

MANKIW, N. G. Zásady ekonomie. První vydání. Praha 7 : Grada Publishing, spol. s r.o., 2000. 768 s. ISBN 80-7169-891-1.

FIBÍROVÁ, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha : ASPI a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy. Praha : Grada, 2009. ISBN 80-247-1046-3.

SYNEK, M. Manažerská ekonomika. Praha : Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.

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

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

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2010

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2011

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

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

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010



## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci na téma *Analýza výsledku hospodaření - souměření nákladů a výnosů ve sledované firmě Liberty-Victory s.r.o.* jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Horažďovicích dne 2.1.2011

.....  
Jitka Vaňková

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala všem, kteří mi zapůjčili potřebnou literaturu nebo mě jakkoli podpořili při psaní této bakalářské práce. Zejména děkuji mému vedoucímu Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D., který mi pomohl s výběrem tématu a s nímž jsem měla možnost podrobně konzultovat náplň této práce. Dále děkuji firmě Liberty-Victory s.r.o. za laskavé poskytnutí podnikových písemností a informací ke zpracování praktické části bakalářské práce.





# OBSAH

<b>OBSAH</b> .....	<b>1</b>
<b>ÚVOD</b> .....	<b>3</b>
<b>LITERÁRNÍ REŠERŠE</b> .....	<b>4</b>
<b>1. Struktura a funkce podnikového účetnictví</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Obecné vymezení nákladů a výnosů</b> .....	<b>6</b>
2.1 Pojetí nákladů ve finančním účetnictví .....	7
2.2 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví .....	8
<b>3. Věcná a časová souvislost nákladů a výnosů</b> .....	<b>8</b>
3.1 Věcná souvislost.....	9
3.2 Časová souvislost .....	9
<b>4. Členění nákladů</b> .....	<b>10</b>
4.1 Explicitní a implicitní náklady .....	10
4.2 Kalkulační členění nákladů .....	10
4.3 Druhové členění nákladů.....	11
4.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výstupu/výroby.....	12
<b>5. Členění výnosů</b> .....	<b>14</b>
<b>6. Výsledek hospodaření, jeho složky, kategorie a zobrazení v účetních výkazech</b> .....	<b>15</b>
<b>7. Výsledovka a vazba účetních agend na vykázání výsledku hospodaření</b> .....	<b>19</b>
<b>8. Rozpočetnictví</b> .....	<b>20</b>
8.1 Cíle a úkoly rozpočtů .....	20
8.2 Základní funkce rozpočtu.....	21
<b>9. Kalkulace</b> .....	<b>22</b>
9.1 Všeobecný kalkulační vzorec .....	23
9.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici .....	25
9.3 Kalkulační systém podniku .....	27
9.3.1 Propočtová kalkulace .....	27
9.3.2 Operativní kalkulace .....	27
9.3.3 Plánová kalkulace .....	28
9.3.4 Výsledná kalkulace .....	28
9.4 Metody kalkulace .....	28
9.4.1 Kalkulace metodou ABC .....	29
<b>METODIKA</b> .....	<b>31</b>
<b>10. Cíl a obsah</b> .....	<b>31</b>
<b>11. Použité metody</b> .....	<b>31</b>
11.1 Metoda pozorování .....	31
11.2 Metoda rozhovoru .....	31
11.3 Metoda experimentu .....	31
11.4 Metoda analýzy .....	31
11.5 Metoda indukce .....	32
<b>12. Metodický postup</b> .....	<b>32</b>
<b>PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>13. Charakteristika podniku</b> .....	<b>35</b>

13.1	Předmět podnikání .....	35
13.2	Počet pracovníků .....	35
13.3	Výrobní program .....	35
13.4	Organizační struktura .....	36
<b>14.</b>	<b>Výchozí metody souměření nákladů a výnosů .....</b>	<b>36</b>
14.1	Sledování struktury nákladů .....	36
14.2	Výchozí kalkulační vzorec firmy .....	37
14.3	Systém účetních dokladů .....	38
<b>15.</b>	<b>Opatření pro sledování vazby nákladů a výnosů .....</b>	<b>39</b>
15.1	Účelové členění nákladů a výnosů dle středisek .....	39
15.2	Účelové členění nákladů a výnosů dle zakázek .....	40
15.3	Nový systém oběhu účetních dokladů .....	41
15.4	Stanovení kalkulační jednice .....	44
15.5	Tvorba jednotného ceníku pracovních operací .....	45
15.6	Stanovení výkonových norem na jednici .....	46
15.7	Zavedení systému kontroly denní produktivity práce .....	46
15.8	Zjištění dopadu zavedených změn .....	47
15.9	Stanovení jiného typu kalkulačního vzorce .....	50
15.9.1	Kalkulace metodou ABC .....	51
15.10	Stanovení bodu zvratu .....	55
<b>16.</b>	<b>Analýza získaných výsledků .....</b>	<b>60</b>
<b>ZÁVĚR</b>	<b>.....</b>	<b>64</b>
<b>SUMMARY</b>	<b>.....</b>	<b>66</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b>	<b>.....</b>	<b>68</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	<b>.....</b>	<b>70</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ</b>	<b>.....</b>	<b>70</b>
<b>SEZNAM GRAFŮ</b>	<b>.....</b>	<b>70</b>
<b>PŘÍLOHY</b>	<b>.....</b>	<b>72</b>

## ÚVOD

Ve své účetní praxi se setkávám s manažery, kteří hodnotí úspěšnost firmy především podle výše dosaženého obrátu a výše zisku. Zdánlivě jde o vhodný mechanismus kontroly, ovšem může být nedostačující pro odhalení případného rizika nízké efektivity výroby a možné budoucí ztráty z podnikání. Otázkou není jen růst výnosů, stejně důležité je sledování struktury nákladů a pokud není věnována zároveň pozornost *souměření nákladů a výnosů*, může docházet k finančním ztrátám, které nemusí být při běžné kontrole účetních dokladů a výkazů odhaleny.

Následující práce bude zaměřena na *analýzu výsledku hospodaření – souměření nákladů a výnosů ve sledované firmě Liberty-Victory s.r.o.*. Cílem je upozornit na jednu z možných příčin ekonomického neúspěchu firem, kterou je absence mechanismu souměření nákladů a výnosů, poskytnout návod na takový způsob vedení účetnictví a oběhu účetních dokladů, který je schopen samokontroly nákladů a výnosů pomocí vazby mezi jednotlivými doklady. Dále analyzovat faktory ovlivňující tvorbu výsledku hospodaření sledované firmy a navrhnout ekonomicky vhodná opatření.

Práce bude cenným přínosem pro libovolný podnikatelský subjekt a návodem pro účetní praxi především pro firmy působící ve výrobní sféře, neboť ze zkušeností výrobní textilní firmy studie vychází.

V první části budou uvedena teoretická východiska, praktická část se bude věnovat popisu činnosti konkrétní firmy, bude nastíněna její organizační struktura, struktura nákladů a výnosů, kalkulační systém, budou demonstrována opatření, která byla za účelem zvýšení výsledku hospodaření do účetnictví od roku 2009 již aplikována a bude zhodnocen jejich ekonomický přínos. Následně budou vysledovány faktory, které mohou nadále negativně ovlivňovat výsledek hospodaření daného subjektu a budou navržena další opatření, která mohou přispět k ekonomické stabilitě sledovaného subjektu.

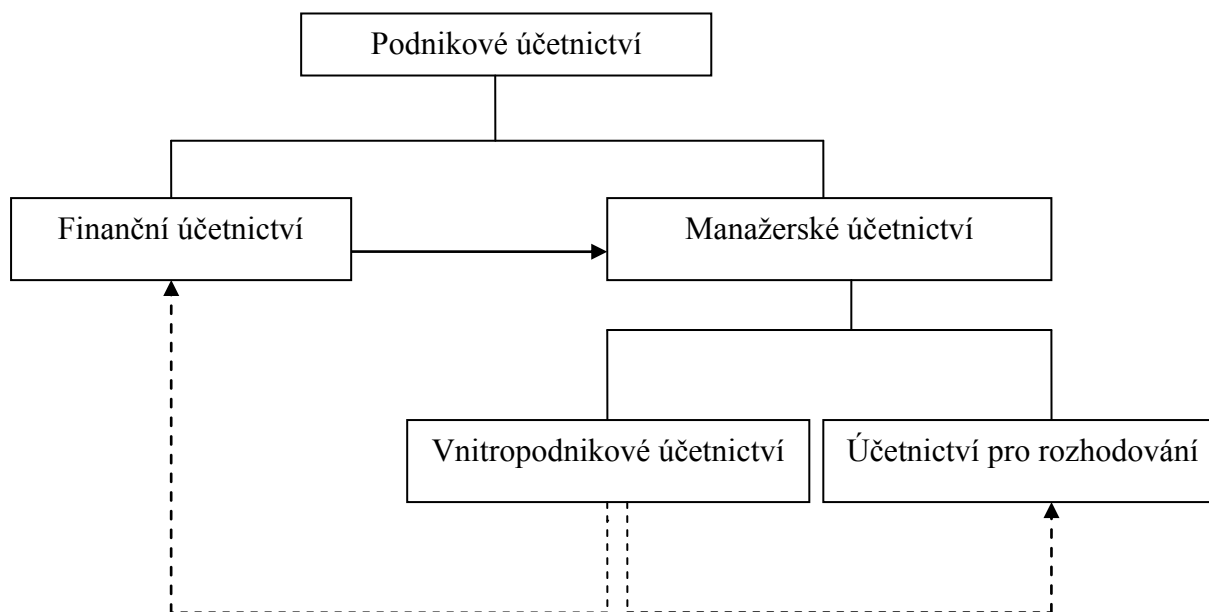
# LITERÁRNÍ REŠERŠE

## 1. Struktura a funkce podnikového účetnictví

Různorodost informačních potřeb uživatelů účetních informací (zejména různorodost informačních potřeb pro externí a interní potřeby) postupem doby vyvolala nutnost *diferenciace způsobu zachycení a zobrazení podnikatelského procesu* podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak došlo k obsahovému oddělení:

1. účetních informací finančního účetnictví,
2. účetních informací, které se využívají pro řízení podnikatelských procesů (manažerské účetnictví), které se dále ještě člení na účetnictví vnitropodnikové a účetnictví pro rozhodování. [1]

**Obrázek 1: Struktura podnikového účetnictví**



Zdroj: Landa, M., 2008

Všechny tyto části podnikového účetnictví jsou – pokud jde o jejich strukturu a rozsah – závislé především na rozsahu podniku, jeho předmětu činnosti a předpokládaném vývoji a růstu. Rozdíly mezi nimi způsobují tato různá kritéria:

- jejich obsah,
- komu jsou informace prvořadě určeny,
- dodržování stanovených účetních zásad, případně norem,
- způsob a techniky zjišťování informací,
- používání měřicích jednotek,
- časové intervaly vykazování zjištěných informací,
- stupeň spolehlivosti a srovnatelnosti získaných informací. [1]

*Finanční účetnictví* je zaměřeno na získání a poskytování ekonomických informací, které požadují *vnější uživatelé* a které jim umožní rozhodování. Poskytuje souhrnné informace o podniku jako celku, tj. o jeho majetku, závazcích, vlastním kapitálu a dále také o nákladech a výnosech s cílem zjištění hospodářského výsledku podniku. Jsou v něm zaznamenány přednostně informace o jevech, které vznikají ve vztahu k vnějšímu okolí (externí vztahy), např. k odběratelům, dodavatelům, bankám a dalším institucím. Jde o vztahy finanční povahy, které je třeba finančně vyrovnat, a proto se toto účetnictví nazývá finančním účetnictvím. [1]

Finanční účetnictví je pak završeno v *účetní závěrce*, kterou tvoří účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu) a příloha k účetním výkazům. [1]

Vzhledem k tomu, že informace finančního účetnictví jsou určeny především pro vnější uživatele, platí pro ně požadavek, aby byly sestaveny v souladu s *obecně uznávanými účetními zásadami a standardy*. Tím je zajištěna větší spolehlivost všech informací, jejich vnitřní provázanost a kontrolovatelnost. Základní měřicí jednotkou ve finančním účetnictví je jednotka peněžní. [1]

Finanční účetnictví je orientováno na minulost a na externí zájemce o informace o podniku; jeho přínos pro interní zájemce (např. pro finanční manažery) je v tom, že poskytuje údaje nutné k posouzení finančního zdraví podniku a upozorňuje na skrytá nebezpečí a vývojové tendence ve finanční situaci podniku. [1]



*Manažerské účetnictví* je určeno k poskytování ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje. Jde o soubor různorodých informací potřebných pro efektivní řízení v rámci daného podniku. Do této části podnikového účetnictví patří zejména:

- použití různých nástrojů pro zobrazení interních ekonomických informací,
- vlastních a úplných nákladů výkonů,
- soustava rozpočtů a finančních plánů,
- vnitřní kontrola a různé (zejména nákladové či finanční) rozpočty,
- řešení různých typů rozhodovacích úloh krátkodobého nebo dlouhodobého charakteru.

Současné manažerské účetnictví poskytuje některé informace i pro finanční účetnictví, zejména pro účely ocenění dlouhodobého majetku a zásob vytvářených vlastní činností.

[1]

Informace získané v manažerském účetnictví jsou přednostně (resp. výlučně) určeny pro *vedení určitého podnikatelského subjektu*. Pomáhají předvídat vývoj (budoucnost) a slouží k hodnocení správnosti dříve přijatých rozhodnutí. [1]

Informace manažerského účetnictví nevyjadřují jen danou skutečnost, ale i skutečnost upravenou určitým způsobem (i odhadem), protože mají sloužit pro plánování a rozhodování o příslušných jevech v budoucnosti, např. při sestavení rozpočtů nákladů. Nemohou být tudíž tak přesné (či srovnatelné) jako získané z finančního účetnictví. [1]

## **2. Obecné vymezení nákladů a výnosů**

*Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období a to jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, jedna ve formě zvýšení závazků.* Náklad je spojen:

- s úbytkem peněz,
- se vznikem závazku,
- s úbytkem nepeněžního aktiva.

Náklad je uznán jako položka patřící do výsledovky tehdy, jestliže snížení budoucího ekonomického prospěchu, vznikající v souvislosti se snížením aktiv nebo zvýšením

závazků, lze spolehlivě změřit (ocení). Znamená to, že uznání nákladu vyvolá souběžně uznání buď vznikajícího závazku, nebo snížení aktiv. [1]

*Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období a to jednak ve formě zvýšení aktiv, jednak ve formě určitých případů snížení závazků. Výnos je spojen:*

- s přírůstkem peněz,
- s přírůstkem jiného, nepeněžního aktiva,
- (spíše výjimečně) se snížením či zánikem závazku.

Výnos je možné uznat jako položku patřící do výsledovky (výkazu zisku a ztráty) tehdy, jestliže zvýšení budoucího ekonomického prospěchu, vznikající v souvislosti se zvýšením aktiv nebo snížením závazků, lze spolehlivě změřit (ocení). Současně je uznání výnosu jako položky výsledovky v praxi regulováno určitými omezeními, jež v sobě zahrnují zejména podmínku spolehlivosti a dostatečného stupně jistoty. [1]

## **2.1 Pojetí nákladů ve finančním účetnictví**

Rozdílné informační potřeby adresátů účetních informací finančního a manažerského účetnictví se přirozeně odrážejí v celé řadě rozdílů, které lze nalézt mezi oběma systémy. Dokumentujme si je na rozdílném pojetí nákladů v obou účetních systémech.

Náklady ve finančním účetnictví definuje Koncepční rámec IFRS následovně: „Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením kapitálu vlastníkům.“ Za náklad v pojetí finančního účetnictví proto chápeme jakékoli snížení užitečnosti, kterou měl majetek podniku, příp. zvýšení závazků podniku, aniž bychom zkoumali, za jakým účelem podnik spotřeboval daný náklad, či zda výše nákladů je úměrná výsledku činnosti, při které byl spotřebován. [2]

## 2.2 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví

Představený pohled finančního účetnictví kontrastuje s pojetím nákladů v manažerském účetnictví, které si klade za cíl informačně podporovat manažery při řízení všech dílčích činností, které probíhají v podniku. Dosahuje toho peněžním oceněním spotřebovaných vstupů (nákladů) a jejich poměřováním s peněžně oceňovanými výstupy (výnosy za výkony) podnikové činnosti. Pro náklady v pojetí manažerského účetnictví proto musí platit, že se jedná o spotřebu, která je:

- účelová, tj. náklady byly spotřebovány na zcela konkrétní podnikovou činnost, či v konkrétním podnikovém středisku v případě většiny režijních nákladů
- účelná, což znamená, že spotřeba nákladů byla přiměřená vzhledem dosaženému výstupu činnosti.

Cílem manažerského účetnictví je rovněž poskytnout kompletní informaci o všech relevantních nákladech, které byly spotřebovány v souvislosti s konkrétní činností, resp. manažerským rozhodnutím o jejím výkonu, protože jedině za předpokladu zahrnutí všech relevantních nákladů lze určit, s jakou efektivností probíhala daná činnost. Z těchto důvodů bývají často náklady převzaté z finančního do manažerského účetnictví doplňovány o řadu tzv. *kalkulačních nákladů*. Ty vyjadřují náklad v podobě ušlé příležitosti, kterou podnik obětoval v důsledku své volby realizovat danou činnost. Formou kalkulačních nákladů se proto do manažerského účetnictví promítají kalkulační úroky z kapitálu vázaného v majetku potřebném k výkonu dané činnosti, kalkulační nájemné, které vyjadřuje ušlou možnost pronajmout provozní prostory podniku, které využívá pro svou hlavní činnost apod. [2]

## 3. Věcná a časová souvislost nákladů a výnosů

V účetnictví i v daních platí všeobecně známý princip vykazování nákladů a výnosů v tom účetním a zdaňovacím období, se kterým tyto náklady a výnosy věcně a časově souvisejí. Tento princip se nazývá *akruální báze*.

Náklad jako snížení ekonomického prospěchu je možné vykázat ve výkazu zisku a ztráty pouze za splnění dvou základních předpokladů:

- a) Náklad je věcně spojen s výnosem v tomto období dosaženém (věcná souvislost výnosů a nákladů),
- b) Náklad je spojen se samotnou časovou periodou, tj. s vykazovaným účetním obdobím / obdobími. [1]

### 3.1 Věcná souvislost

Náklad je uznáván jako prvek výsledovky (tj. snižující hospodářský výsledek) na principu *provázanosti spotřeby aktiv či vzniku závazku s výnosem*. Vychází se zde ze skutečnosti, že určitá transakce či událost vyvolávají odpovídající výnos i náklad. [1]

Věcnou souvislost můžeme vyjádřit také jako souvztažnost nákladů s výkony podniku, s jejich tvorbou a činností podniku. Věcně náklady a výnosy souvisejí s činností podniku vykonávanou v určitém časovém období. Musí se tedy jednat o náklady, které podnik vynakládá na dosažení daných výnosů a naopak. Má-li účetní jednotka např. příjmy pouze ze stavební činnosti, nelze jako náklad na dosažení těchto výnosů uznat odpisy stroje na zpracování mléka. [12]

### 3.2 Časová souvislost

Předchozí pravidlo o přiřazení nákladů výnosům se prakticky týkalo tzv. přímých nákladů, resp. částečně i nepřímých nákladů, které tvoří součást ocenění určitého majetku a mají ve výnosech svůj zrcadlový obraz. V podnikové praxi však existuje mnoho jiných nákladů, které se zpravidla označují jako nepřímé (režijní) náklady, například administrativní náklady (nájemné z provozních prostor podniku, mzdové náklady správních a řídicích pracovníků) a odbytové náklady (náklady na reklamu a propagaci). Tyto náklady vznikají zcela nezávisle na tom, zda podnik v určitém období dosáhl určitých výnosů a užitek z těchto nákladů nelze bezprostředně odvodit z velikosti výnosů, ale spíše z jejich *vztahu k období*, tj. k časové periodě. [1]

Navíc některé náklady z titulu jejich povahy nelze přiřadit jednomu konkrétnímu období, ale je nutno je vztáhnout k více obdobím. K řešení takových situací pak slouží operace *časového rozlišení nákladů a výnosů, rezervy a dohadné položky*. Vzhledem k tomu, že časové rozlišení není primárně předmětem této studie, je úprava účtování

nákladů a výnosů prostřednictvím účtů časového rozlišení podrobněji rozvedena v příloze číslo 3.

## 4. Členění nákladů

### 4.1 Explicitní a implicitní náklady

*Explicitní náklady (Explicit Costs)* jsou náklady skutečně vynakládané na nákup potřebných výrobních faktorů na trhu. Jedná se např. o mzdové, materiálové a dopravní náklady. Přesná výše explicitních nákladů je zaznamenávána v účetních dokladech.

*Implicitní náklady (Implicit Costs)* jsou náklady obětované příležitosti zdrojů, které firma nemusí nakupovat, neboť jsou již v jejím vlastnictví. Tyto náklady firma reálně nevynakládá. Údaje o jejich výši tudíž nelze vyčíst z údajů standardního účetnictví. Jedná se o náklady reprezentující případný „ušlý příjem“ z výrobních faktorů, které jsou ve vlastnictví firmy. Jako příklady implicitních nákladů lze uvést:

- v případě firmy, která vlastní potřebné výrobní prostory – náklady, které by tato firma musela vynakládat na pro nájem výrobních prostor, pokud by nebyly jejím vlastnictvím,
- čas vlastníků firmy, který věnují jejímu řízení, aniž by za to pobírali mzdu,
- hodnotu know-how (vynálezů, patentů, konstrukční dokumentace atd.), které je vnášeno vlastníky firmy bez nároku na speciální odměnu. [5]

### 4.2 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů nám říká, *na co byly vynaloženy* (na které výrobky nebo služby). Toto hledisko je pro podnik rozhodující; umožňuje zjistit rentabilitu (zisk) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku podniku. Je podkladem pro řadu dalších manažerských rozhodování, např. zda výrobek vyrobit nebo koupit, zda určitou činnost zajistit vlastními silami nebo zajistit dodavatelsky (*outsourcing, offshoring, insourcing* – viz dále), pomáhá určit dočasnou minimální „ztrátovou“ cenu atd. Přesně vymezený výkon je *kalkulační jednicí*.



Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů – *přímé*, které přímo souvisejí s určitým druhem výkonu, a *nepřímé*, které souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek. Je jasné, že do přímých nákladů patří náklady jednicové a ty režijní náklady, které s určitým výrobkem přímo souvisejí. Do nepřímých nákladů patří ty režijní náklady, které jsou společné více druhům výrobků; i ty však musí být na konkrétní výrobky dovedeny. [3]

V posledních letech se náklady začaly sledovat a řídit podle jednotlivých činností, resp. procesů. Účetnictví, které toto zajišťuje, je nazýváno *procesní účetnictví* nebo účetnictví založené na procesech, což je odvozeno od původního anglického názvu *Activity Based Accounting* (též *Cost-Driver Accounting*); kalkulace na něm založené jsou nazývány *kalkulace podle dílčích činností* (podle elementárních procesů) nebo kalkulace ABC (*Activity Based Costing – ABC*). [3]

### 4.3 Druhé členění nákladů

Především požadavky vyvolané řízením podniku jako celku a potřeba znát k tomu samu naturální podstatu podnikem spotřebovávaných zdrojů, vyžadují vykazování nákladů v druhovém členění. Mluvíme pak o členění nákladů podle *nákladových druhů*, kdy nákladovými druhy rozumíme věcně stejnorodé položky nákladů.

Za základní nákladové druhy se přitom považují:

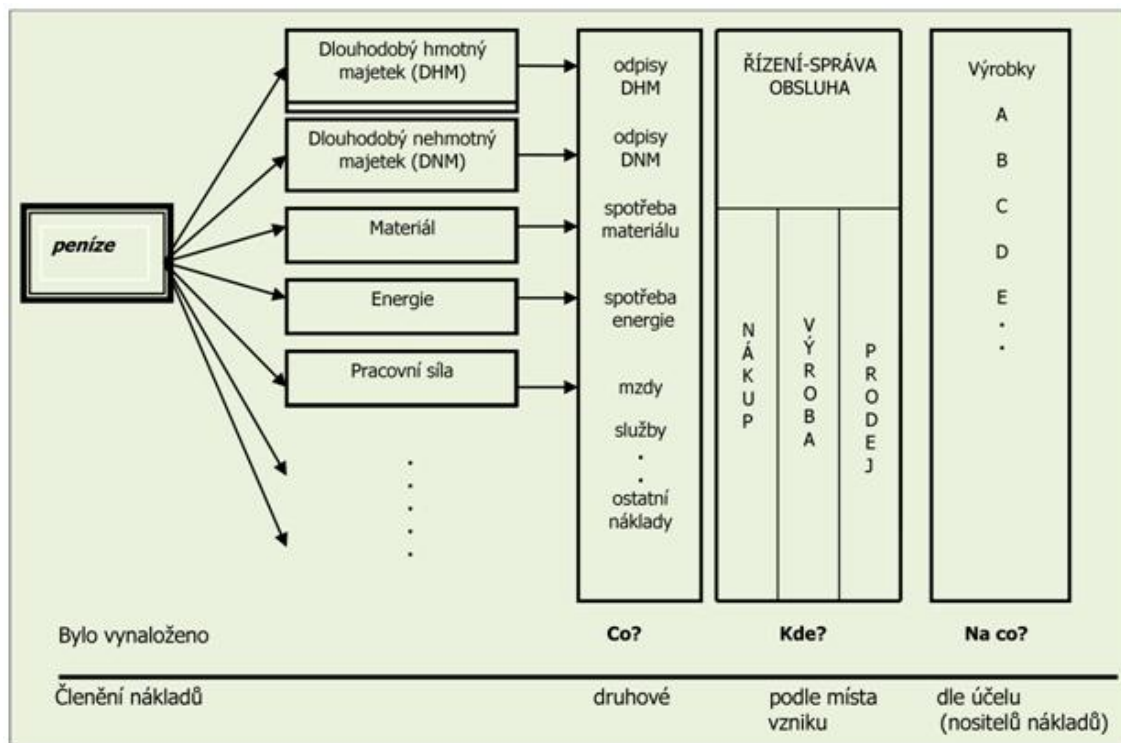
- spotřeba materiálu včetně spotřeba energie;
- spotřeba a použití externích prací a služeb, jako např. výrobních kooperací, poradenských, telekomunikačních, opravářských apod. služeb;
- mzdové a ostatní osobní náklady (vč. sociálního a zdravotního pojištění);
- odpisy dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku;
- finanční náklady, jakou jsou např. bankovní výlohy, pojistné, nákladové úroky apod.

Nákladové druhy, vstupující do podniku, lze charakterizovat takto:

- jde o náklady *prvotní*, zachycované hned při jejich vstupu do podniku
- jde o náklady *externí*, vznikající spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů

- jde o náklady *jednoduché*, které nelze už dále členit na jednodušší složky. [2]
- Členění nákladů z hlediska řízení podniku představuje následující obrázek 2.

Obrázek 2: Členění nákladů z hlediska řízení podniku



Zdroj: *Business.Info.cz* [13]

#### 4.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výstupu/výroby

Výše vysvětlené členění nákladů je používáno spíše z technických či administrativních důvodů. Skutečně ekonomického charakteru je členění nákladů podle závislosti jejich průběhu na změně objemu produkce. Podle tohoto hlediska se rozlišují náklady fixní, variabilní, semifixní a semivariabilní.

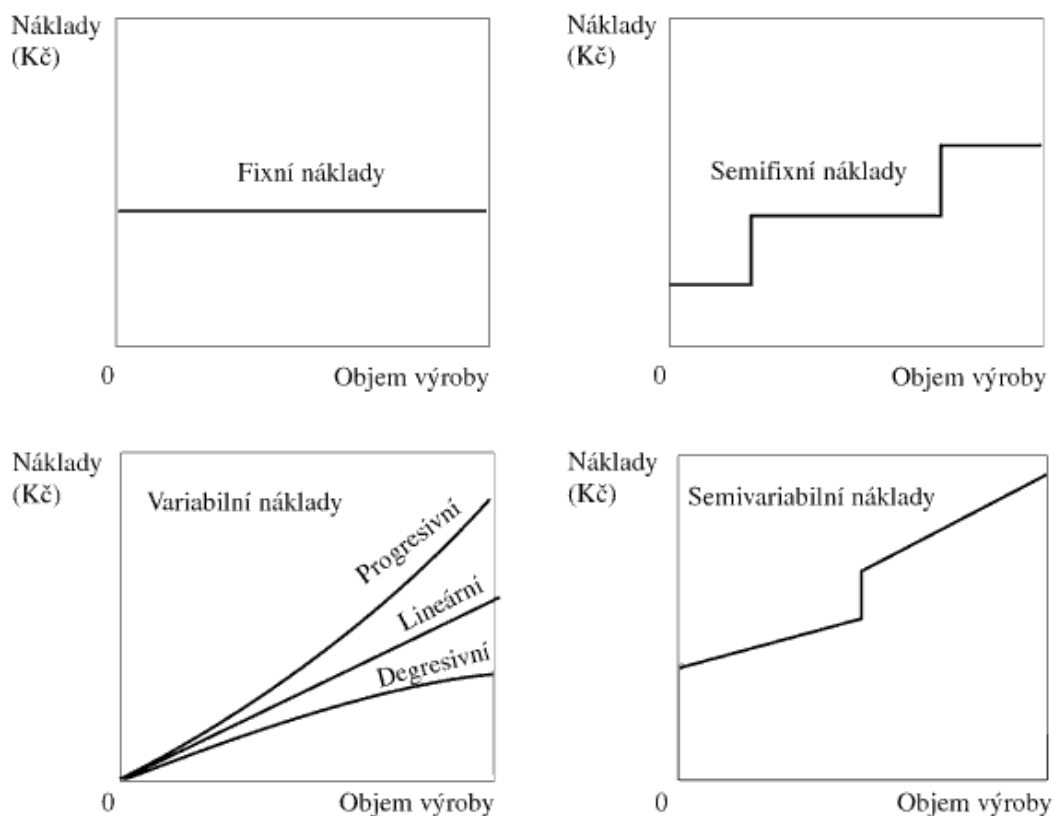
*Fixní náklady (Fixed Costs)* jsou takové náklady, které se nemění se změnou objemu výroby. Firma je musí vynaložit při každém (tedy i při nulovém) objemu výroby. Vixní náklady zpravidla nelze měnit v krátkých časových obdobích. Jako příklad je možno uvést hodnotu budov a strojního vybavení, náklady na vytápění a osvětlení budov, náklady na ostrahu podniku atd.

*Variabilní náklady (Variable Costs)* jsou náklady, které se naopak se změnou objemu výroby mění. Patří sem např. mzdy výrobních dělníků, náklady na materiál a energie potřebné na zhotovení výrobků. Variabilní náklady se mohou s objemem produkce měnit lineárně nebo nelineárně (progresivně či degresivně; viz obrázek 3).

*Semifixní náklady* (též schodové fixní náklady, *Stepped Fixed Costs*) jsou v podstatě fixní náklady, které se však od určitého objemu výroby skokem zvyšují. Jako příklad je možno uvést náklady na nájem (leasing) další výrobní linky poté, co je kapacita stávající linky vyčerpána a vedení firmy se rozhodne dále zvyšovat objem výroby.

*Semivariabilní náklady* jsou náklady, které při určitém objemu výroby skokově vzrostou a dále se s rostoucím objemem výroby mění jako variabilní náklady. Jako příklad semivariabilních nákladů lze uvést průběh daně z příjmu, či telefonní poplatky. [5] Průběh fixních, variabilních, semifixních a semivariabilních nákladů zachycuje další obrázek 3.

**Obrázek 3: Náklady fixní, variabilní, semifixní a semivariabilní**



Pramen: [5]

## 5. Členění výnosů

Pro zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře se výnosy (stejně jako náklady) člení na čtyři skupiny:

*Provozní* – patří sem běžné účetní případy související s pravidelně se opakující podnikatelskou činností. Účtové skupiny:

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží,

61 – Změny stavu vnitropodnikových zásob,

62 – Aktivace,

64 – Jiné provozní výnosy.

*Finanční* – ty zahrnují finanční operace, které podnikatelský subjekt uskutečnil (např. úroky, tržby z cenných papírů apod.). Účtová skupina:

66 – Finanční výnosy.

*Mimořádné* – ty se týkají účetních případů jako jsou manka a škody a nároku na jejich náhradu, přebytky majetku atd. Účtová skupina:

68 – Mimořádné výnosy.

*Převodové*

69 – Převodové účty. [11]

Tržby jsou hlavní složkou výnosů většiny podniků, především podniků průmyslových, zemědělských, dopravních a obchodních.

*Tržby* jsou peněžní částkou, kterou podnik získal prodejem výrobků, zboží a služeb v daném účetním období (měsíci, roku). Jsou rozhodující složkou výnosů a hlavním finančním zdrojem podniku, který slouží k úhradě jeho nákladů a daní, výplatě dividend a jeho rozšířené reprodukci. Tvoří je *tržby z prodeje vyrobených výrobků a poskytnutých služeb, z prodeje nakupovaného zboží a zásob materiálu, nepotřebných strojů a jiného zařízení, tržby za prodané patenty, licence apod.* Rozhodující jsou tržby za výrobky, resp. za poskytnuté služby; ty jsou ovlivněny fyzickým objemem výroby (prodeje), cenami jednotlivých výrobků, sortimentní strukturou prodeje, způsobem fakturace a dobou úhrady faktur a jinými činiteli (např. při exportu kurzem měny). *Fyzický objem výroby* podniku je v krátkodobém pohledu omezen jeho výrobní kapacitou a poptávkou po jeho výrobcích. *Ceny* jsou produktem trhu (kromě cen regulovaných) a jejich vývoj

závisí i na typu trhu. *Změny struktury výroby* jsou v určitém rozsahu v rukou podniku, který může jejich využíváním zvyšovat tržby i zisk. *Způsob fakturace a úhrady faktur* je určen předpisy. Podnik může zvyšovat své tržby zvyšováním prodeje a cen (pokud mu to trh dovolí) dosavadních výrobků, zvyšováním jejich kvality a technické úrovně, zaváděním nových výrobků, zlepšováním servisu, účinnou reklamou apod. [4]

## **6. Výsledek hospodaření, jeho složky, kategorie a zobrazení v účetních výkazech**

Výsledek hospodaření za účetní jednotku jako celek (po zdanění) se zjistí jako rozdíl mezi účtovanými výnosy v účtové třídě 6 – Výnosy a účtovanými náklady v účtové třídě 5 – Náklady.

Tento výsledek hospodaření za účetní jednotku se pro účely vykazování člení na:

- *provozní výsledek hospodaření* – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 60 až 64 a náklady účtovanými na účtech účtových skupin 50 až 55 a převodových účtů (účet 597 a 697),
- *finanční výsledek hospodaření* – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtové skupiny 66, účtu 698 a náklady účtovanými na účtech účtových skupin 56 a 57 a účtu 598,
- *výsledek hospodaření za běžnou činnost* – součet provozního a finančního výsledku hospodaření doplněný o splatnou a doloženou daň z příjmů za běžnou činnost,
- *mimořádný výsledek hospodaření* – rozdíl mezi výnosy účtovanými na účtech účtových skupin 68 a náklady účtovanými na účtech účtové skupiny 58 se zahrnutím splatné a odložené daně z příjmů za mimořádnou činnost.

Mimořádný výsledek hospodaření vzniká zejména v důsledku nákladů a výnosů z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jako i z nákladů a výnosů z mimořádných a nahodile se vyskytujících událostí, zejména:

- ze změn účetních metod včetně způsobů oceňování majetku a závazků
- (účty 581 – *Náklady na změnu metody* nebo 681 – *Výnosy ze změny metody*),



- z oprav významných částek nákladů a výnosů minulých účetních období,
- z ostatních mimořádných případů vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, např. výsledky z postoupení nebo ukončení činnosti, restrukturalizace společnosti atd.,
- převod podílu na výsledku hospodaření společníkům – jedná se o samostatně uváděný převodový účet pouze u veřejných a komanditních obchodních společností. [4]

Na základě níže uvedeného druhového členění výnosů a nákladů je možné v účetní praxi provést výpočet několika *typů výsledků hospodaření* (schéma je uvedeno na častěji používaném schématu výkazu zisku / ztráty v druhovém členění):

**Tabulka 1: Schéma výkazu zisku a ztráty v druhovém členění**

<b>tržby z prodeje zboží</b>	-	náklady na prodej	=	<b>obchodní marže</b>
+		+		+
<b>tržby za výrobky a služby</b>	-	výkonová spotřeba	=	<b>přidaná hodnota</b>
+		+		+
<b>provozní výnosy</b>	-	provozní náklady	=	<b>provozní výsledek hospodaření</b>
+		+		+
<b>finanční výnosy</b>	-	finanční náklady	=	<b>finanční výsledek hospodaření</b>
+		+		+
<b>mimořádné výnosy</b>	-	mimořádné náklady	=	<b>mimořádný výsledek hospodaření</b>
				<b>výsledek hospodaření před zdaněním</b>
			-	<b>daň z příjmů</b>
			=	<b>výsledek hospodaření po zdanění</b>

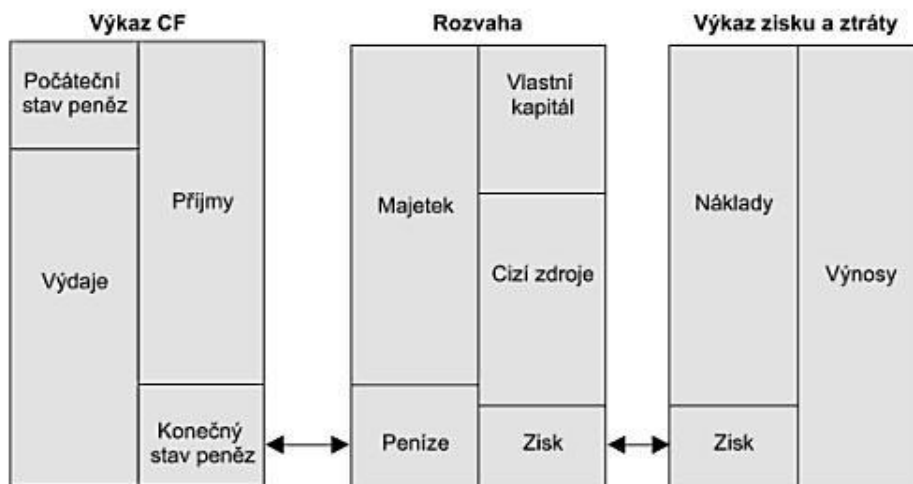
Pramen: Landa, M., 2008

Výsledek hospodaření plní v podnikání čtyři základní funkce:

- je *kritériem pro rozhodování* o všech základních otázkách ekonomiky podniku – o objemu produkce, nových produktech, investicích (kriteriální funkce),
- je *hlavním zdrojem akumulace*, tj. tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku (rozvojová funkce zisku),
- je *základem rozdělování důchodů* mezi vlastníky (dividendy, podíly na zisku), investory (úroky) a stát (daně); to je funkce rozdělovací,
- je *základním motivem* veškerého podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků (motivační funkce). [1]

Zobrazení výsledku hospodaření – v našem případě zisku - v jednotlivých účetních výkazech představuje obrázek 4.

**Obrázek 4: Vzájemná provázanost účetních výkazů**



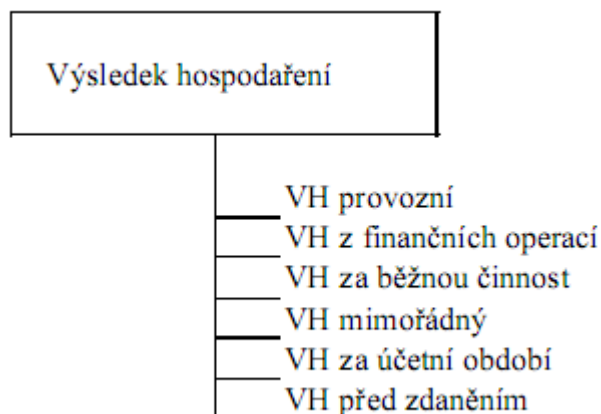
Pramen: Růžičková, P., 2008

Přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření podniku *podává výkaz zisku a ztráty*, stručně zvaný *výsledovka*. Jeho přesná forma a obsah jsou stanoveny Ministerstvem finanční ČR, které vychází ze 4. direktivy EU. [3]

Vzor výsledovky je uveden v příloze 1.

Ve struktuře výkazu zisku a ztráty je možno nalézt několik stupňů výsledku hospodaření. Jednotlivé výsledky hospodaření se od sebe liší tím, jaké náklady a výnosy do jeho struktury vstupují. [6]

**Obrázek 5: Členění výsledku hospodaření – několik stupňů výsledku hospodaření**



Pramen: RŮŽIČKOVÁ, P., 2008

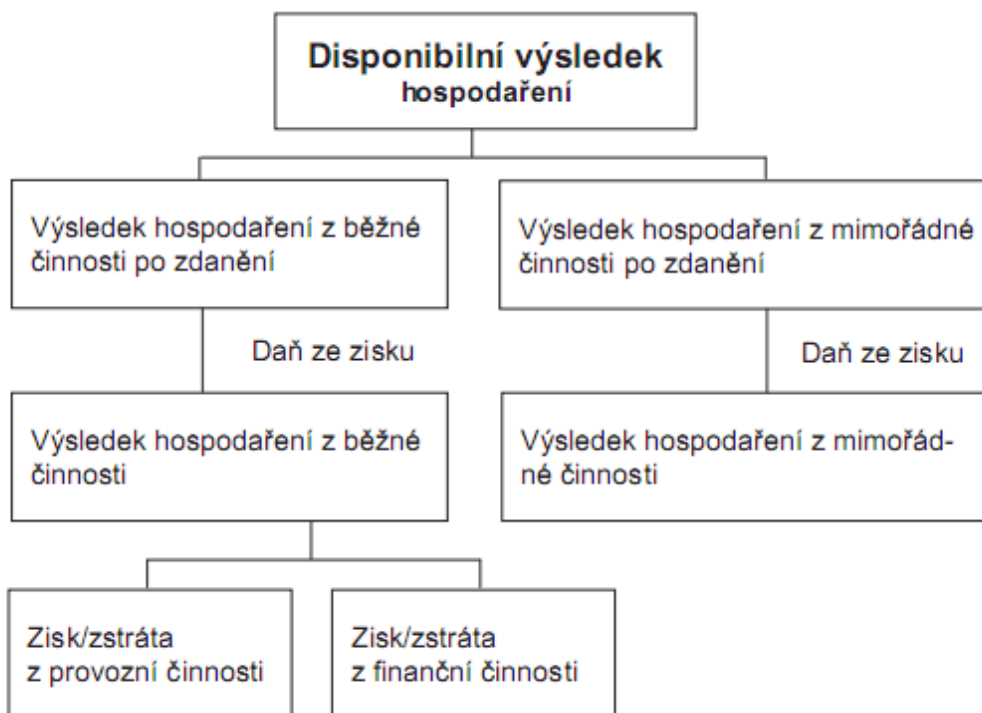
S výkazem zisku a ztráty souvisí také struktura a obsah výsledku hospodaření. Nejdůležitější položkou je výsledek hospodaření z provozní činnosti, který lze takto označit proto, že odráží schopnost firmy ze své hlavní činnosti vytvářet kladný výsledek hospodaření. Provozní výsledek hospodaření je složen z několika dílčích výsledků:

- výsledek z prodeje zboží – obchodní marže – tržby z prodeje se porovnávají s pořizovací cenou prodávaných zásob
- výsledek z prodeje investičního majetku a materiálu;
- výsledek z ostatní provozní činnosti.

Důležitou položkou zde je také mezisoučet přidaná hodnota – tu vypočteme tak, že sečteme obchodní marži a výkony a odečteme od toho výkonovou spotřebu. Podobně bychom se mohli zabývat výsledkem hospodaření z finanční činnosti a mimořádným výsledkem hospodaření. [6]

Jak je tvořen účetní výsledek hospodaření (disponibilní zisk/ztráta), je patrné z obrázku 6. Disponibilní výsledek hospodaření má firma k dispozici k dispozici a „naloží“ s ním podle právních předpisů.

Obrázek 6: Tvorba účetního výsledku hospodaření (disponibilní zisk/ztráta)



Pramen: Fulínová, L., 2009

## 7. Výsledovka a vazba účetních agend na vykázání výsledku hospodaření

Účetní případy, které ovlivňují strukturu majetku a výsledek hospodaření, vstupují do účetnictví prostřednictvím dokladů. Podle obsahu lze rozlišovat účetní doklady na

- externí (vznikají ze vztahu účetní jednotky k vnějšímu prostředí) a
- interní (jsou součástí vnitřní činnosti účetní jednotky).

Interní účetní doklady mohou významnou měrou zpřesnit vykazování nákladů a výnosů a tím napomoci zobrazit co nejuvěrnější výsledek hospodaření.

Účetní agendy do značné míry kopírují členění podnikových procesů a z hlediska obsahu, ale rovněž i z organizačního hlediska (vzhledem k přiřazení agend k podnikovým útvarům) lze rozlišovat typy účetních agend:

Speciální účetní agendy:

- účtování prodeje,

- účtování zásob a nákupů,
- účtování dlouhodobého majetku,
- mzdové účetnictví,
- finanční agenda,
- daňová agenda,
- všeobecná účetní agenda.

Společné účetní agendy:

- metodika účetnictví,
- tvorba kalkulací, plánů a rozpočtů,
- ekonomické informace a analýzy. [2]

## 8. Rozpočetnictví

Pod pojmem rozpočet se rozumí kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě. Je nutno odlišovat pojmy „rozpočet“ a „plán“. U plánu se jedná nejčastěji o vyjádření úkolů v naturálních jednotkách, popř. pouze o verbální vyjádření, zatímco u rozpočtu je kvantifikace vždy vyjádřena v peněžních jednotkách. Plány lze chápat jako nadřazený pojem, zastřešující kategorii, jejíž dílčí součástí je právě rozpočet.

### 8.1 Cíle a úkoly rozpočtů

Řídící pracovníci využívají pro řízení podniku, tzn. pro řízení vztahů a vazeb procesy tvorby výkonů, které jsou v podniku vyjádřeny v souladu s požadavky zákazníků, celou řadu nástrojů, jež jsou vzájemně propojeny v systému plánů a rozpočtů. *Rozpočetnictví (budgeting)* představuje relativně samostatnou problematiku, jejímž těžištěm je *sestavení a vyhodnocování rozpočtů*. [7]

Kvalitně sestavit rozpočet vyžaduje nejen zkoordinovat veškeré činnosti podniku (marketing, logistika, výroba, distribuce a prodej) do jednoho celku, ale vytvořit podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností. Jednou z nejobtížnějších úloh fungování rozpočtu je sladění záměrů a očekávání *jednotlivých středisek* na všech



úrovních vnitropodnikového řízení, které se právě do oblasti *finančního a hodnotového řízení* soustřeďují. Pro sestavení rozpočtu jsou velmi důležité informace o očekávaném vývoji *poptávky na trhu* a výnosů z prodeje, cen vstupů a *nákladové náročnosti* činností podniku, *obchodních platebních podmínek* hlavních partnerů (odběratelů a dodavatelů). Základním úkolem rozpočtu je v *peněžním vyjádření* kvantifikovat vývoj *hodnotových veličin* (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů):

- pro *stanovené období* (to se liší v závislosti na úrovni řízení, pro kterou je rozpočet sestaven – pro strategické, taktické či operativní řízení);
- pro *stanovený* (konkrétně vymezený) *objem a strukturu činnosti* (vytvořených a prodaných výkonů);
- pro *podnik jako celek* či pro konkrétní *hierarchicky nižší úroveň řízení* (středisko);
- při *předpokládaných změnách* podmínek v *procesu tvorby výkonů* (hospodárnosti nákladů) a v *procesu prodeje výkonů* zákazníkům (ziskovosti výnosů). [7]

Zastřešením rozpočtů je tzv. *podnikový rozpočet* (Master Budget), který kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek v *rozpočtové výsledovce*, změnu peněžních toků v *rozpočtu peněžních toků* a finanční pozice v *rozpočtové rozvaze*. Podnikový rozpočet (finanční plán) je konečným *výsledkem dílčích rozpočtů středisek* na všech úrovních vnitropodnikového řízení. [7]

## 8.2 Základní funkce rozpočtu

Ze skutečnosti, že krátkodobý rozpočet stanovuje cíle podniku jako celku a zároveň i cíle středisek a řídicích pracovníků v celé hierarchii vnitropodnikového řízení vyplývá, že rozpočet plní *několik základních funkcí*:

- *stanovuje cíle* ve vývoji hodnotových veličin v daném období (na jeden rok, s rozdělením na stanovená kratší časová období) v *návaznosti* na *strategické* (dlouhodobé) *cíle*. Má *plánovací funkci*.

- *koordinuje* činnosti středisek uvnitř podniku v návaznosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti organizační a ekonomickou strukturou podniku. Má *koordinační funkci*.
- *motivuje* řídicí pracovníky středisek k dosažení dílčích úkolů v souladu s cíli podniku jako celku. Má *motivační funkci*.
- je nástrojem *kontroly* skutečného vývoje hodnotových veličin v porovnání s jejich výší stanovenou rozpočtem. Má *kontrolní funkci*.
- umožňuje *měřit výsledek* činnosti středisek (řídicích pracovníků). Plní *funkci měření výkonnosti*.

## 9. Kalkulace

Jednou z podmínek přežití podniku je jeho konkurenceschopnost; ta souvisí především s jeho výkony, na jejichž odbytu je podnik závislý. Je jisté, že prodejnost výkonů podniku závisí na jejich užitné hodnotě a jí odpovídající ceně, kterou je zákazník ochoten za požadovaný výkon zaplatit. Nástroj, který slouží ke stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu, je *kalkulace*. Z toho pak vyplývá její stěžejní význam pro řízení vývoje nákladů výkonů a tím i pro řízení podniku. [2]

Je nepopíratelné, že kalkulace, vyjadřující náklady na výrobu výkonů, prolínají celým procesem řízení podniku. Jako stěžejní informační nástroj kalkulace zejména:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení, např. při kontrole jednicových nákladů výkonů, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené produkce
- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen

Výčet charakterizuje dnešní funkce kalkulace v systému řízení podniku. Avšak stejně jako ostatní nástroje řízení se i kalkulace a její funkce v systému řízení podniku vyvíjela

v souladu s potřebami organizace a technologie výroby a jejího řízení. První funkcí kalkulace – šlo samozřejmě o kalkulaci *výslednou* – bylo zjištění skutečných nákladů výkonu a na jejich základě pak stanovení ceny výkonu. Řídící složky však postupem doby posunovaly požadavek stanovovat náklady výkonů dopředu tak, aby bylo možno kontrolovat stanovené úkoly. Splnění tohoto požadavku umožnil proces standardizace (jako důsledek zavádění tzv. vědeckých metod řízení), který začal stanovováním norem či standardů spotřeby ekonomických zdrojů. K výsledným kalkulacím tak přibylo několik druhů kalkulací *předběžných*; vzniklou soustavu kalkulací nazýváme *kalkulační systém*. [2]

## 9.1 Všeobecný kalkulační vzorec

Tabulka 2: Všeobecný kalkulační vzorec

+ přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní (provozní) režie (např. odpisy strojů, energie, atp.)
<b>VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY</b>
+ správní režie (např. řízení podniku jako celku, odpisy správních budov)
<b>VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>
+ odbytové náklady (např. skladování, propagace, expedice)
<b>ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>
+ zisk (ztráta)
<b>CENA VÝKONU</b>

Pramen: Wwww.business.center.cz, 2010

Uvedený vzorec je vlastně vzorcem kalkulací ceny, *kdy cena vzniká podle principu „náklady + zisk = cena“*. Jde o tzv. *nákladovou cenu*. Ta se používá v případech, kdy cenu neurčí přímo trh (např. v zakázkové výrobě, u nových – na trhu dosud neexistujících – výrobků, u stavebních prací, v projektové činnosti). Zisk připočtený k nákladům je stanoven tak, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Cenová kalkulace slouží především jako podklad pro jednání s odběrateli. Je-li cena určena jako maximálně dosažitelná na trhu a odběratel požaduje předložení kalkulace, je jejím cílem prokázat únosnost jednotlivých nákladových položek a zisku. Naproti tomu kalkulace *nákladů* je interní informací, není přístupná veřejnosti a slouží jako nástroj vnitropodnikového řízení (ocenění vnitropodnikových výkonů, řízení a kontrole

nákladů apod.). K tomu je však uvedený kalkulační vzorec málo podrobný; rovněž nerozlišuje mezi relevantními a irelevantními náklady (což – jak ukážeme dále – je důležité pro řadu manažerských rozhodování). Tato kalkulace je statická (zjištěné průměrné náklady platí pro předpokládaný objem a strukturu výroby). Pro manažerské rozhodování se proto používají další kalkulace – dynamická kalkulace (přihlíží k výši prováděných výkonů), kalkulace variabilních nákladů (budeme se jí dále podrobněji zabývat) aj. [3]

V kalkulačním vzorci jsou dvě základní skupiny nákladů – náklady přímé a režijní. *Přímé náklady* se přímo přiřazují jednotlivým druhům výrobků bez jejich předchozího soustředování podle místa vzniku. Do položky *přímý materiál* patří zejména suroviny, základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný a ostatní materiál, výrobní obaly (podle toho, co je předmětem kalkulace). Jde o materiál, který se zpravidla stává trvalou součástí výrobku nebo přispívá vytvoření jeho potřebných vlastností apod. [3] Do položky *přímé mzdy* zpravidla patří základní mzdy (úkolové, časové apod.), příplatky a doplňky ke mzdě a prémie a odměny výrobních dělníků přímo související s kalkulovanými výkony. V současné době je u řady výrob obtížné rozlišit přímé a režijní mzdové náklady, neboť podíl přímých mezd klesá a často i mizí. [3]

Do položky *ostatní přímé náklady* se zpravidla zahrnuje technologické palivo a energie, odpisy, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení, ztráty ze zmetků a vadné výroby aj. [3]

*Režijní náklady* (režie, někdy též nepřímé náklady) jsou náklady společně vynakládané na celé kalkulované množství výrobků, více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku, které není možné stanovit na kalkulační jednici přímo, nebo jejichž přímé určování by bylo nevhodné. Na jednotlivé výrobky se režijní náklady *zúčtují nepřímou prostřednictvím přiřádek podle určitých klíčů*. Hranice mezi přímými a režijními náklady je relativní; obecně platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici. Tím ovšem rostou náklady na zjišťování přímých nákladů (na evidenci, stanovení norem aj.); hranicí pro vymezení obou forem nákladů je proto hospodárnost. [3]

*Výrobní (provozní) režie* zahrnuje nákladové položky související s řízením a obsluhou výroby, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Patří sem především režijní

mzdy (ve strojové výrobě až 80% mezd), opotřebení nástrojů, odpisy hmotného investičního majetku, spotřeba energie, náklady na opravy, náklady na technický rozvoj, režijní materiál. Do položky *správní režie* patří nákladové položky související s řízením podniku, závodu nebo obdobného organizačního útvaru jako celku; příkladem jsou odpisy správních budov, platy řídicích pracovníků, poštovné a telefonní poplatky, pojištění aj. *Odbytové náklady* shrnují náklady spojené s odbytovou činností, jako jsou náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobku. [3]

Vzhledem k tomu, že *režijní náklady představují značnou část celkových nákladů* (v některých podnicích dokonce převažující část) a jejich velikost neustále *roste*, je třeba řídit jejich vývoj a stanovit úkoly v jejich snižování. Nejde však o jakékoli snižování (např. zanedbáváním oprav strojů), ale vždy ve vztahu k výsledkům výroby. Režijní náklady jsou jedním z hlavních zdrojů ke snižování celkových nákladů a tím vedou k růstu hospodárnosti. Jejich řízení by mělo zahrnovat:

- stanovení cíle (úkolů) ve snižování,
- evidenci, kontrolu a vyhodnocování skutečných režijních nákladů,
- systém hmotné zainteresovanosti.

Pro praktické řízení režijních nákladů je nutné je členit do podrobnějších položek; hloubka členění závisí na typu výroby, použité technologii, organizaci vnitropodnikových útvarů. Lze je členit z hlediska druhového (to převládá), účelového nebo kombinovat obě členění. Lze je členit i na náklady střediskem ovlivnitelné a neovlivnitelné, nebo náklady fixní a variabilní. [3]

Základním nástrojem řízení režijních nákladů jsou *rozpočty*, základem pro rozpočtování jsou *normy a limity nákladů*. Základními útvary, za které se rozpočty sestavují a kontroluje se jejich plnění, jsou hospodářská popř. nákladová střediska. [3]

## **9.2 Způsob stanovení vlastních nákladů na kalkulační jednici**

Přímé náklady se v operativních a plánových kalkulacích stanoví přímo na kalkulační jednici podle norem spotřeby materiálu a práce; ve výsledných kalkulacích ve výši skutečné spotřeby podle údajů účetnictví, operativní evidence apod.

U výsledných kalkulací se nejprve zjišťují náklady a jejich složky na skutečný objem výroby (pokud nejde o výrobu 1 kusu); zjištěné náklady a jejich složky se pak dělí počtem jednotek. [3]

*Režijní náklady* se v operativní nebo plánové kalkulaci stanoví na kalkulační jednici *zúčtovací (režijní) přírážkou*, což je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně, nebo *zúčtovací (režijní) sazba*, což je podíl režijních nákladů připadající na jednotku naturální rozvrhové základny. Ve výsledné kalkulaci se rozvrhuje skutečná výše režijních nákladů. [3]

*Základnou pro rozvrhování režijních nákladů* bývají veličiny peněžní (např. přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady, zpracovací náklady) nebo naturální (např. počet kusů výrobku, normohodiny nebo strojové hodiny, hmotnost výrobku, spotřeba elektrické energie v kWh aj.). Ve střediscích nevýrobních můžeme použít počet vyřízených zakázek (středisko prodeje), množství zpracovaných dat (výpočetní středisko), počet vyexpedovaných výrobků (středisko expedice apod.).

Základna pro rozvrhování režijních nákladů by měla být zvolena tak, aby:

- režijní náklady k ní byly v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich celkových změn (např. materiálová režie je závislá na objemu spotřeby surovin a materiálů);
- tvořila podstatný podíl ve struktuře nákladů (např. v mechanizovaných a automatizovaných výroбах tvoří výrobní mzdy nepatrný podíl z celkových nákladů a jako rozvrhová základna pro režijní náklady jako celek by neměly být použity);
- byla dostatečně velká, stálá a snadno zjistitelná. [3]

*Jako rozvrhových základen se doporučuje používat:*

- *naturálních ukazatelů* (kg, t, kWh, tkm, m<sup>2</sup>, m<sup>3</sup>, l, hl, pracovní hodiny, normohodiny, strojové hodiny) a *zúčtovací sazbu* stanovit peněžní částkou na jednotku těchto ukazatelů (např. odpisy stroje na 1 strojovou hodinu),
- *více rozvrhových základen* (např. pomocný materiál rozvrhovat z větší části podle hmotnosti výrobků, z menší části podle jejich výrobního času),
- co nejvíce *diferencovaných zúčtovacích sazeb* (sazeb podle druhů strojů apod.),
- dynamických kalkulací (viz dále kalkulaci přírážkovou). [3]

### **9.3 Kalkulační systém podniku**

Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony; kalkulační systém musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. [2]

Uvážíme-li požadavky na fungování kalkulačního systému v různých podmínkách – máme zde na mysli typ výroby, druh výroby aj. – pak je možné kalkulační systém formulovat jako soubor kalkulací:

1. Předběžných
  - propočtových
  - operativních
  - plánových
2. Výsledných [2]

#### **9.3.1 Propočtová kalkulace**

*Propočtová* (též *rozpočtová*) *kalkulace* patří mezi kalkulace předběžné; sestavuje se u nových výrobků, a to v době, kdy se výrobek teprve technicky vyjasňuje a kdy tedy není k dispozici podrobná konstrukční a technologická dokumentace. Podkladem pro její sestavení se stávají výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. stejných či podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace záleží proto na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici. [2]

#### **9.3.2 Operativní kalkulace**

*Operativní kalkulace* je kalkulací předběžnou; podkladem pro její sestavení jsou podrobné normy (standardy) spotřeby materiálu a času, platné právě k datu sestavení operativní kalkulace; je známá také pod pojmem kalkulace běžná nebo výrobní, protože slouží jako úkol pro výrobní útvary. Výše režijních položek se v operativní kalkulaci stanoví podle přírážek či sazeb režijních nákladů, vypočtených z příslušných rozpočtů režijních nákladů středisek, platných v době započetí výroby výrobku. [2]

### 9.3.3 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je poslední z řady předběžných kalkulací. Je vhodným nástrojem řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. [2]

Podrobnost norem, na nichž je plánová kalkulace postavena, se však liší:

- v procesní, plynulé, nejspíše hromadné výrobě, produkující jeden nebo několik málo výrobků stále stejného typu a provedení, či podle neměnné receptury, a
- v heterogenní, mnohdy členité, nejspíše malosériové až velkosériové výrobě, produkující širší sortiment složitých výrobků. [2]

### 9.3.4 Výsledná kalkulace

*Výsledná kalkulace* je – z časového hlediska – završením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se až po dokončení příslušného výkonu; funguje jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. Není tedy nástrojem operativního řízení vývoje nákladů na výkony; její informace přicházejí příliš pozdě, než aby bylo možno činit operativní zásahy ve výrobě.

Vypovídací schopnost výsledné kalkulace jakožto kontrolního nástroje předběžných kalkulací je však poněkud omezená; náklady v každé kalkulační položce jsou uvedeny jednou celkovou částkou, takže podrobné příčiny překročení či úspor nákladů v dané kalkulační položce – jde především o jednicové náklady – by bylo možné zjistit jen následnou analýzou všech účetních dokladů, které byly v dané kalkulační položce zúčtovány. [2]

## 9.4 Metody kalkulace

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. [2]



Tradičně se *kalkulační metody* člení takto:

1. Kalkulace *dělením*
  - prostá kalkulace dělením
  - stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
  - kalkulace dělením s poměrovými čísly;
2. Kalkulace *přirážkové*
3. Kalkulace *ve sdružené výrobě*
  - zůstatková (odčítací) metoda,
  - rozčítací metoda
  - metoda kvantitativní výtěže;
4. Kalkulace *rozdílové* (metoda standardních nákladů, metoda normová). [2]

#### **9.4.1 Kalkulace metodou ABC**

Od kalkulace plných nákladů se přechází nejen na kalkulaci s neúplnými náklady, ale zejména k metodě ABC, která umožňuje měřit přínos jednotlivých výkonů (aktivit) i zákazníků k vytvářené hodnotě a podnikovému zisku. [8]

Metoda ABC umožňuje managementu rozlišovat, které činnosti přidávají hodnotu a které nikoliv. Metoda může být využita pro tvorbu cen, rozhodování o výrobním programu, investicích a organizačních změnách. Tato metoda umožňuje lepší kontrolu a řízení nákladů, zdokonalování produktivity a růst zisku. [8]

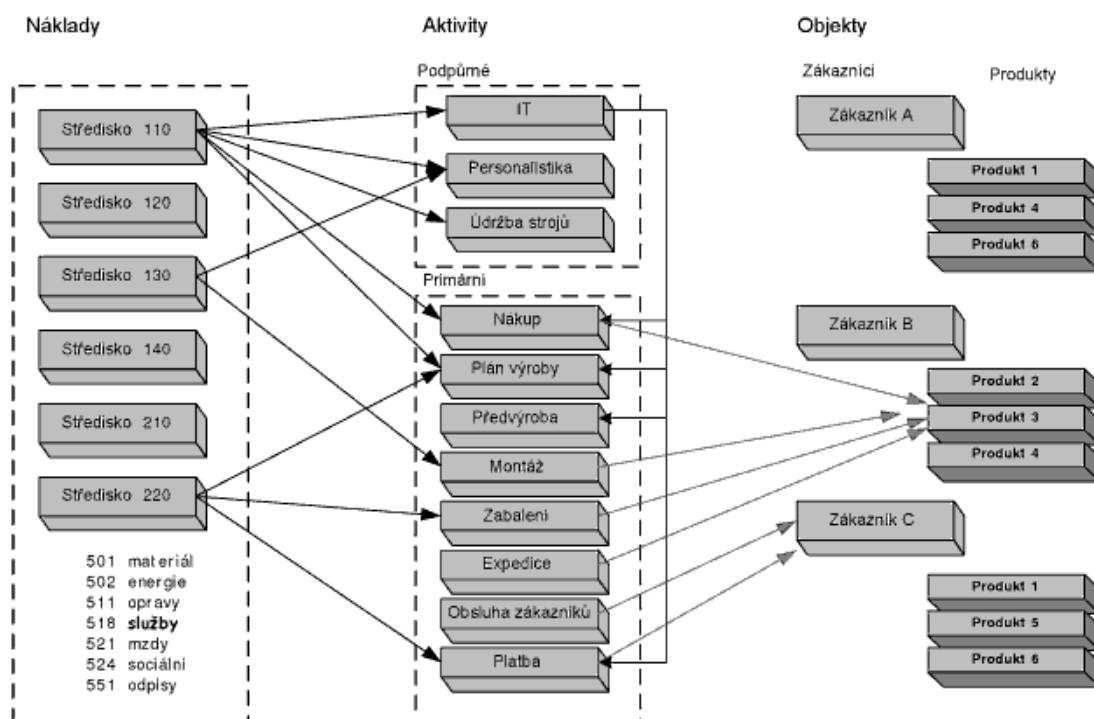
Cílem je rozvrhnout režijní náklady podle skutečné příčiny vzniku. Principem je následující vztah:

*procesy spotřebovávají zdroje a*  $\longrightarrow$  *výkony spotřebovávají procesy.* [8]

Pro samotné využití ABC platí jednoduchý předpoklad. Zákazník od podniku vyžaduje produkt, dodání produktu závisí na provedení příslušných procesů, podnikové procesy ke svému provedení potřebují zdroje a zdroje v jakékoliv podobě (lidské, materiálové, výrobní atd.) spotřebovávají peníze, tedy náklady. ABC vychází od zákazníka, a proto i procesně orientovaná organizační struktura podniku by na svém vrcholu měla mít zákazníka jako nejdůležitější vedení podniku. Pro využití ABC je třeba důkladný popis

podnikových procesů, vytvoření vhodných struktur skupin zákazníků, dodavatelů, segmentů trhu atp. Důležité je i správné vytvoření struktury vnitropodnikových útvarů. To je však jen nezbytně nutnou, nikoliv však postačující podmínkou pro fungování celého systému. Pravidelné sledování a vyhodnocování dle ABC může být zahájeno pouze po vytvoření všech odpovídajících prvků systému. Je třeba také dbát na to, aby daný postup zaměstnanec podniku při zvládnání jejich současné agendy příliš nezatížil a zároveň dokázal poskytnout relevantní a věrohodné informace. Pokud již podnik metodu ABC uplatňuje, je optimální navázat její vstupy a výstupy na celopodnikovou strategii, měření a vyhodnocování hlavních cílů či základních podnikových "měřítek" výkonnosti. Příklad toku nákladů v ABC systému představuje obrázek 7.

**Obrázek 7: Tok nákladů v ABC systému**



Pramen: Popesko, B., 2005 [10]

# **METODIKA**

## **10. Cíl a obsah**

Tato práce je zaměřena na výsledek hospodaření, faktory ovlivňující jeho tvorbu s důrazem na sledování vazby mezi náklady a výnosy.

Práce sleduje dvě stěžejní oblasti. V první fázi zpracování takového systému oběhu účetních dokladů u vybraného podnikatelského subjektu, který zajistí spolehlivé sledování vazby nákladů a výnosů na bázi samokontroly a v druhé fázi analýzu výsledku hospodaření z hlediska souměření nákladů a výnosů, kalkulačního systému podniku a návrhy zlepšení.

## **11. Použité metody**

### **11.1 Metoda pozorování**

Práce vychází z vlastní účetní praxe ve sledované firmě od roku 1994. Z účetních podkladů jsou nejprve pozorovány vazby mezi náklady a výnosy, především vztah mzdových nákladů a tržeb.

### **11.2 Metoda rozhovoru**

Od kooperujících firem jsou cíleně získávány informace formou rozhovoru o způsobu tvorby kalkulací a vedení účetních agend pro zajištění efektivity výroby.

### **11.3 Metoda experimentu**

Získané údaje o metodách kalkulací, způsobech sledování efektivity výroby a systému oběhu účetních dokladů jsou aplikovány do praxe vybraného podnikatelského subjektu a je pozorován vliv na efektivitu výroby a ekonomický rozvoj firmy.

### **11.4 Metoda analýzy**

Jsou analyzována výstupní data firmy, struktura nákladů a výnosů, především mzdové náklady a fakturační ceny za výkony, je provedena analýza vývoje a označeny slabé a silné stránky, nalezeny vazby mezi jednotlivými veličinami.

## 11.5 Metoda indukce

Jsou určeny jednotlivé pozitivní jevy ve výrobním procesu (dosažení vyššího obratu, úspory nákladů) i negativní faktory (chybějící fakturace výkonu, překročení nákladů na zakázku), ze kterých je vyvozen závěr na organizační změnu.

## 12. Metodický postup

Ve sledované firmě je vedeno podvojně účetnictví. Hlavním oborem činnosti je šití a skládání textilních výrobků z dodaného materiálu formou práce ve mzdě, nejdůležitější složku nákladu proto tvoří náklady mzdové. Ceny za provedené výkony určuje trh (požadavek zákazníka). Firma disponuje pouze velmi jednoduchým kalkulačním vzorcem, kdy na přímé mzdy je vydána vždy zhruba 33% sjednané ceny za výkony. Rentabilita výroby je sledována pouze na základě měsíčních a ročních výsledovek zhodnocením, zda se firma nedostává do ztráty.

S růstem objemu výroby roste počet zákazníků, pro které firma uskutečňuje své služby. Pod pojmem zákazník se rozumí také odběratel, středisko výroby nebo jeden určitý typ výroby. Firma je nucena řešit tyto základní oblasti:

- S větší rozmanitostí výroby, tj. s větším počtem zákazníků se projevuje nutnost sledovat náklady v návaznosti na výnosy, aby nedošlo k výrobě ztrátového typu výrobku.
- Je nutné sledovat, zda skutečně vynaložené náklady odpovídají nákladům předpokládaným.

Je potřeba stanovit vhodnější kalkulační vzorec.

Pro dosažení těchto cílů bylo postupováno v těchto krocích:

- V prvním kroku byl ve sledované firmě zaveden systém analytického členění účtové osnovy, aby mohla být později čerpána data pro účely tvorby kalkulací.
- V další fázi je zprovozněn systém účtování nákladů a výnosů podle středisek, pod kterými se rozumí jednotliví zákazníci, aby mohla být posuzována rentabilita jednotlivých typů výrob pro jednotlivé zákazníky.

- Pro další zpřesnění souměření nákladů a výnosů dochází k zavedení účtování podle zakázek za účelem odhalení případného vzniku ztráty z jednotlivé konkrétní zakázky. Je dosaženo vysoké kontroly ziskovosti dle každé zakázky, ovšem administrativní náročnost takto podrobného sledování převyšuje výsledný efekt, kterým je pouze následná kontrola nákladů a výnosů až po dokončení zakázky.
- Proto je účtování podle zakázek zrušeno a hledá se náhradní kontrolní mechanismus.
- Navržen nový systém oběhu účetních dokladů ve firmě, který je schopen samokontroly nákladů a výnosů na bázi vazby mezi jednotlivými agendami. Tento systém kontroly nahrazuje systém účtování dle zakázek bez nutnosti zvýšené administrativní zátěže.
- Stanovena *kalkulační jednice* normohodina (1 výrobní hodina 1 pracovníka), zaveden *nový ceník výrobních operací*, který sjednotil cenu u shodných pracovních úkonů a díky určení výrobní jednice a ceníku byly zavedeny *výkonové normy*. Realizována denní kontrola výkonu zaměstnanců pomocí *pracovních listů*.

Vyjmenovaná opatření jsem ve firmě zpracovala z pozice podnikového ekonoma a zavedla do praxe v časovém horizontu posledních 5 let. V následující studii budou tato opatření popsána a vyhodnocen jejich dopad na výsledek hospodaření firmy.

V současné době firma vyrábí pro dva stěžejní zákazníky dva typy výroby a sice šití ložního povlečení a šití lékařských jednorázových operačních oděvů. Návrhy opatření pro další rozvoj firmy tkví v těchto oblastech:

- Je sestaven nový kalkulační vzorec. Původně zvažovaný všeobecný kalkulační vzorec popsáný v teoretické části v kapitole 9.1 není shledán vhodným, protože je lépe aplikovatelný v plánovaném hospodářství, kdy cenu určuje výrobce. Ve sledované firmě, kde cenu služby určuje zákazník, bude vhodnější kalkulace metodou ABC, která zhodnotí obě oblasti výroby z hlediska alokace režijních nákladů.

Tím bude dosaženo srovnání, který ze dvou typů výroby spotřebovává větší podíl režijních nákladů. Sestavná kalkulace ABC tvoří podklad pro budoucí rozhodování

firmy o dalším složení výroby a informuje o skutečné rentabilitě jednotlivých středisek pro případ, že se firma bude rozhodovat z důvodu poklesu zaměstnanců pouze pro jediný typ výroby.

- Z důvodu postupného poklesu počtu pracovníků je také stanoven bod zratu firmy, tj. počet normohodin pro pokrytí celkových nákladů výroby. V současné době je pokles počtu pracovníků hodnocen ze strany majitelů podniku kladně jako úsporné opatření, ovšem hrozí nebezpečí, že dojde k takovému snížení počtu normohodin, kdy firma již nebude schopna pokrýt své fixní náklady.

Podvojný účetnictví firmy je vedeno v programu MONEY S3, kde lze zadat pro každý účetní doklad až tři kritéria členění (např. podle zakázek, podle středisek, podle výkonů), pomocné účetní agendy (výrobní průvodky, plán výroby, objednávky) jsou tvořeny v programu Excel.

# PRAKTICKÁ ČÁST

## 13. Charakteristika podniku

### 13.1 Předmět podnikání

Předmětem podnikání je opracování textilních materiálů dodaných zákazníkem formou práce ve mzdě zahrnující především šití, skládání, balení, kompletování.

### 13.2 Počet pracovníků

Firma měla v době maximálního využití své výrobní kapacity až 120 pracovníků, aktuální počty zaměstnanců představuje následující tabulka.

Tabulka 3: Počet zaměstnanců

Vývoj počtu zaměstnanců dle jednotlivých měsíců a let				
Měsíc/rok	2008	2009	2010	2011
Leden	32,58	27,61	22,00	24,00
Únor	31,90	27,00	22,61	24,00
Březen	29,35	27,00	23,00	24,00
Duben	29,33	27,00	23,00	
Květen	29,87	27,90	23,00	
Červen	28,30	27,63	23,00	
Červenec	27,81	27,00	23,00	
Srpen	27,71	27,00	23,00	
Září	28,00	28,00	24,00	
Říjen	27,64	27,52	24,00	
Listopad	28,40	27,00	24,00	
Prosinec	29,00	26,35	24,00	

Pramen: Mzdová agenda sledované firmy

### 13.3 Výrobní program

Základní výrobní program firmy tvoří aktuálně pouze dvě oblasti a sice šití ložního povlečení a šití jednorázových lékařských operačních oděvů, firma spolupracuje se dvěma stěžejními zákazníky a i do budoucna je plánován výrobní program tak, aby zahrnoval alespoň dva typ výroby pro minimálně dva odběratele z důvodu překlenutí možných výpadků v odběrech. V době plného využití výrobní kapacity zpracovávala

firma až deset oblastí výroby. Tento přístup na naplnění kapacity ale nebyl efektivní, vlivem vysoké různorodosti rostl požadavek na režijní aparát, na administrativní zajištění, kvalifikované pracovníky technology a kvalitáře a také byla snížena možnost kontroly efektivity výroby díky neustálému zavádění nových výrobků.

### 13.4 Organizační struktura

Organizační strukturu představuje následující schéma:



Pramen: Vlastní

Organizační struktura je velmi strmá, tato organizační struktura je výhodou pro nestabilní dynamický trh, za který lze textilní odvětví označit v době krize a ohrožení oboru levnou pracovní silou z Číny. Strmá organizační struktura umožňuje rychlé přizpůsobení se požadavkům trhu na výrobu.

## 14. Výchozí metody souměření nákladů a výnosů

### 14.1 Sledování struktury nákladů

Původní systém souměření nákladů a výnosů ve firmě zahrnuje porovnání objemu expedované výroby v tzv. „fakturačním sešitu“ se mzdovými náklady. Kontrola je uskutečňována mzdovou účetní, která po zaevidování hrubých mezd zaměstnanců provede součet hrubých mezd za dané období a porovná jej s objemem vyfakturované



výroby za stejné období. Pro účely získání dat pro pozdější kalkulace a podrobnější sledování nákladů a výnosů zavádím analytické členění účetní osnovy.

Firma se nyní nachází ve fázi, kdy

- má lépe členěné náklady do analytických účtů, což poskytuje rovněž kvalitnější informační zdroj pro management firmy a pro finanční účetnictví,
- je realizována kontrola vazby přímých nákladů a výkonů pomocí jednoduchého evidenčního srovnání poměru expedovaného objemu výroby a výše vyplacených mezd („fakturační sešit“), což by na první pohled mohlo zajišťovat dostatečnou kontrolu přeměny nákladů na požadovaný výkon a následně zisk, ovšem
- není zavedena kontrola efektivity výkonů - produktivity práce,
- chybí účelové členění nákladů z hlediska kalkulačního dělení pro zjištění rentability jednotlivých výrobků (ve výrobním programu může být obsažen jeden nebo několik typů výrobků, které mohou být ztrátové, ovšem v celkovém objemu produkce ve stávajícím systému nelze takový výrobek odhalit a může se „skrýt“ v další ziskové výrobě)
- chybí stanovení přesných stabilních výkonových norem na jednici jako standard pro zefektivnění výkonu produkce,
- není určen jednotný kalkulační vzorec pro stanovení fakturační ceny na kalkulační jednici, cenu určuje trh.

## 14.2 Výchozí kalkulační vzorec firmy

Prvotní kalkulační vzorec firmy je velmi jednoduchý, cenu výrobku určuje zákazník a ze sjednané ceny je vypláceno zhruba 33% ceny na hrubé mzdy zaměstnanců. Nároky na podobu kalkulačního vzorce rostou až později spolu s požadavky na snižování nákladů a tím nutností jasného sledování nákladových položek. Potřeba přesnějšího kalkulování je spojena také se zvyšováním zákonem stanovené minimální mzdy (vývoj minimální mzdy znázorňuje příloha 5, se zvyšováním režijních nákladů vlivem budování zázemí firmy a rozvojem výrobní kapacity.

Používané původní kalkulační schéma však nesplňuje základní předpoklad pro tvorbu operativních kalkulací, jejichž východiskem jsou platné normy (standarty) spotřeby

materiálu a času. Operativní kalkulace má ukazovat danou výši norem spotřeby ekonomických zdrojů. Výše uvedeným způsobem však dochází k *různému peněžnímu ohodnocení stejného druhu operace za shodnou časovou jednotku*. Není stanovena kalkulační jednice.

V této fázi dochází ke ztrátám ve výrobě, které lze shrnout do následujících oblastí:

- pracovník nemá pevně danou *výkonovou normu shodnou dle druhu prováděné operace*, ale obdrží u každé zakázky různou mzdu za stejnou výrobní operaci dle aktuálně sjednané fakturační ceny
- různá cena za stejnou operaci *neumožňuje přesnou kontrolu denní produktivity práce*, pracovník si často sám reguluje objem denního výkonu – při vyšší ceně dochází k dobrovolné práci přesčas a naopak při nižší ceně za pracovní operaci lze sledovat tendenci minimalizovat pracovní dobu
- zaměstnancům *jsou placeny přesčasové příplatky*, ovšem chybí kontrola skutečnosti, zda byl pracovníkem za běžnou pracovní dobu splněn denní stanovený výkon, dochází k navýšení mzdové složky za výkon díky tendenci pracovníka „rozložit“ si objem práce určené na běžnou denní pracovní dobu do přesčasových hodin, kdy za stejný denní výkon dostává vyšší mzdu, tím se rozumí mzdu včetně příplatku za přesčas. I když úkolová mzda bere v úvahu denní objem stanoveného úkolu, ani zde nelze ponechat zaměstnanci neomezený časový prostor pro jeho splnění.
- *chybí určení výrobní jednice*. Jednotlivé pracovní operace a výrobky jsou různorodé, chybí elementární kalkulační jednice, pomocí které by bylo možné vyjádřit výrobní cenu libovolného druhu výrobku, nebo podle které by se určoval optimální objem výrobní kapacity, plán výroby...

### **14.3 Systém účetních dokladů**

Systém účetních dokladů se vyznačuje svou jednoduchostí, což představuje úsporu administrativních nákladů. Firma disponuje těmito agendami:

- *Přijaté objednávky* se předávají do výroby, není zavedeno interní číslování objednávek vlastní číselnou řadou.

- Při dokončení objednávky se objem dokončené výroby zaznamená do *fakturačního sešitu*, který je podkladem pro vystavení faktury.
- Záznam o dokončené výrobě z tzv. „fakturačního sešitu“ je dále použit při zpracování mezd jako kontrola vyvezeného objemu výroby a tomu odpovídajícího proplaceného objemu ve mzdách. Aby zde bylo možné souměřit náklady a výnosy, je nutné předávat ke zpracování do mezd *pouze objem vyvezené výroby*, která je zaznamenána ve fakturačním sešitu. Proto je interní směrnicí stanoveno, že pracovníci obdrží mzdu pouze z objemu dokončených a expedovaných zakázek. Vzhledem ke stabilnímu přecházení zakázek z jednoho měsíce do druhého toto opatření zásadním způsobem mzdu neovlivní.

## **15. Opatření pro sledování vazby nákladů a výnosů**

### **15.1 Účelové členění nákladů a výnosů dle středisek**

Vedle podrobné účtové osnovy s členěním do analytických účtů pro druhové sledování nákladů jsem zavedla ve firmě účelové třídění nákladů a výnosů formou *hospodářských středisek*, kde každý jednotlivý zákazník představuje samostatné středisko (typ výroby) a dostává číselné označení, pod kterým jsou sledovány ve finančním účetnictví náklady i výnosy. Firma zpracovává účetní agendu pomocí programu *MONEY S3*, který umožňuje pohodlné zadávání každého účetního dokladu dle střediska, zakázky a v případě potřeby rovněž i podle výkonu.

Zavedením středisek mám možnost kontrolovat stanovené mzdové náklady se skutečně vyplacenými, zda některé ze středisek nepřekračuje stanovený poměr 33% fakturované ceny. Tabulka v příloze 7 představuje souhrn nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek za rok 2005, kde provádím srovnání účtů 521 (případně včetně účtu 518 010, kde jsou vedeny náklady za práci provedenou externími pracovníky formou výpomoci na živnostenský list) a účtu 601. Z výsledovek jednotlivých středisek získávám následující údaje:

- středisko 0100 – mzdové náklady činí 28% z fakturované ceny výkonů
- středisko 0600 – mzdové náklady činí 30% z fakturované ceny výkonů

- středisko 1100 – mzdové náklady činí 27% z fakturované ceny výkonů
- středisko 1500 – mzdové náklady činí 13% z fakturované ceny výkonů
- středisko 1700 – mzdové náklady činí 27% z fakturované ceny výkonů
- středisko 1900 – mzdové náklady činí 40% z fakturované ceny výkonů
- středisko 0002 – mzdové náklady činí 36% z fakturované ceny výkonů
- středisko 2000 – mzdové náklady činí 53% z fakturované ceny výkonů
- středisko 2100 – mzdové náklady činí 34% z fakturované ceny výkonů
- středisko 2300 – mzdové náklady činí 23% z fakturované ceny výkonů
- středisko 0001 – režijní (náklady a výnosy, které nelze přiřadit konkrétnímu typu výroby a souvisejí s celým provozem)

Většina středisek se pohybuje zhruba na kalkulované úrovni mzdových nákladů 33% z fakturované ceny. Střediska, kde je stanovená úroveň překročena, představují typy výroby, kde se v praxi určený podíl mzdových nákladů projevil jako nereálný a nedostatečný. Zde pak musel být podíl mezd zvýšen na dosažitelnou úroveň. U střediska 2000 se jedná o zavádění nového typu výroby, kde je překročení mzdových nákladů akceptováno. Díky zavedenému členění dle středisek získávám údaj o režijních nákladech – středisko 0001.

## **15.2 Účelové členění nákladů a výnosů dle zakázek**

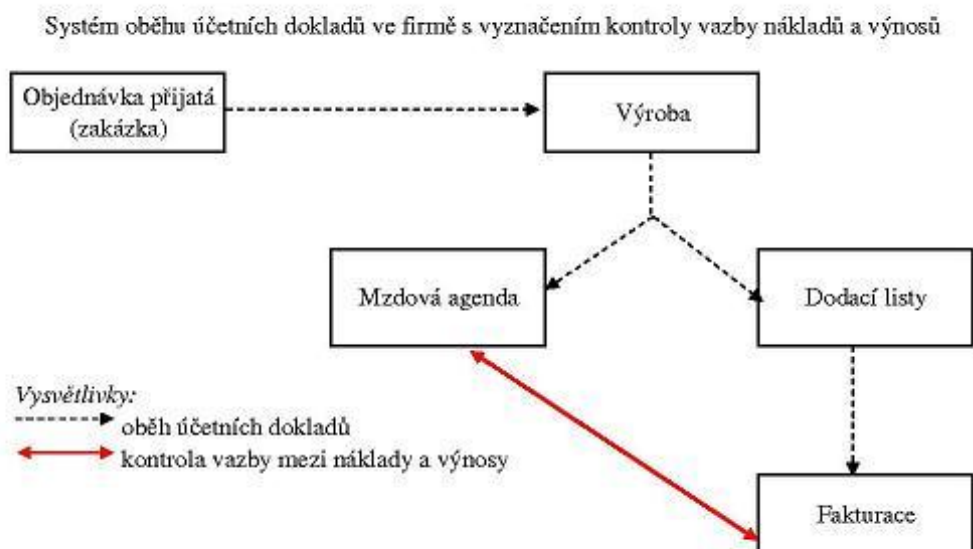
Je patrné, že zavedený systém středisek je vítaným posunem, ovšem neumožní zcela přesnou kontrolu a může dojít k případnému opomenutí vyfakturování výkonů vlivem chyby v podkladech pro fakturaci nebo naopak mohou být překročeny částečně mzdové náklady, aniž bychom v systému středisek toto překročení odhalili, pokud se pohybuje řádově v tisících. Pro další zpřesnění a absolutní kontrolu poměru nákladů k vynaloženým výnosům zavádím účtování dle zakázek. Zakázkou se rozumí každá jednotlivá objednávka. Kontrolní výstup z účetního programu rozdělený podle zakázek poskytuje souměření nákladů a výnosů na vysoké úrovni a s velkou přesností, pokud by chyběla fakturace k zakázce, je nesoulad ihned odhalen, protože by se zakázka zobrazila s nulovým stavem výnosů. Ovšem otázkou je narůstající časová náročnost účetnictví

s rostoucím počtem zakázek. Pokud bude firma dále expandovat, bude administrativní zátěž neúměrná a sestavy příliš obsáhlé.

### 15.3 Nový systém oběhu účetních dokladů

Je nezbytné najít nový postup, jak požadované souměření nákladů a výnosů provádět pomocí jiného kontrolního mechanismu, než je účtování dle zakázek. Navrhují kontrolu na bázi účetních dokladů. Původní systém oběhu účetních dokladů představuje obrázek 8.

Obrázek 8: Původní systém oběhu účetních dokladů ve sledované firmě



Pramen: Vlastní

Dosavadní oběh účetních dokladů má tyto nedostatky:

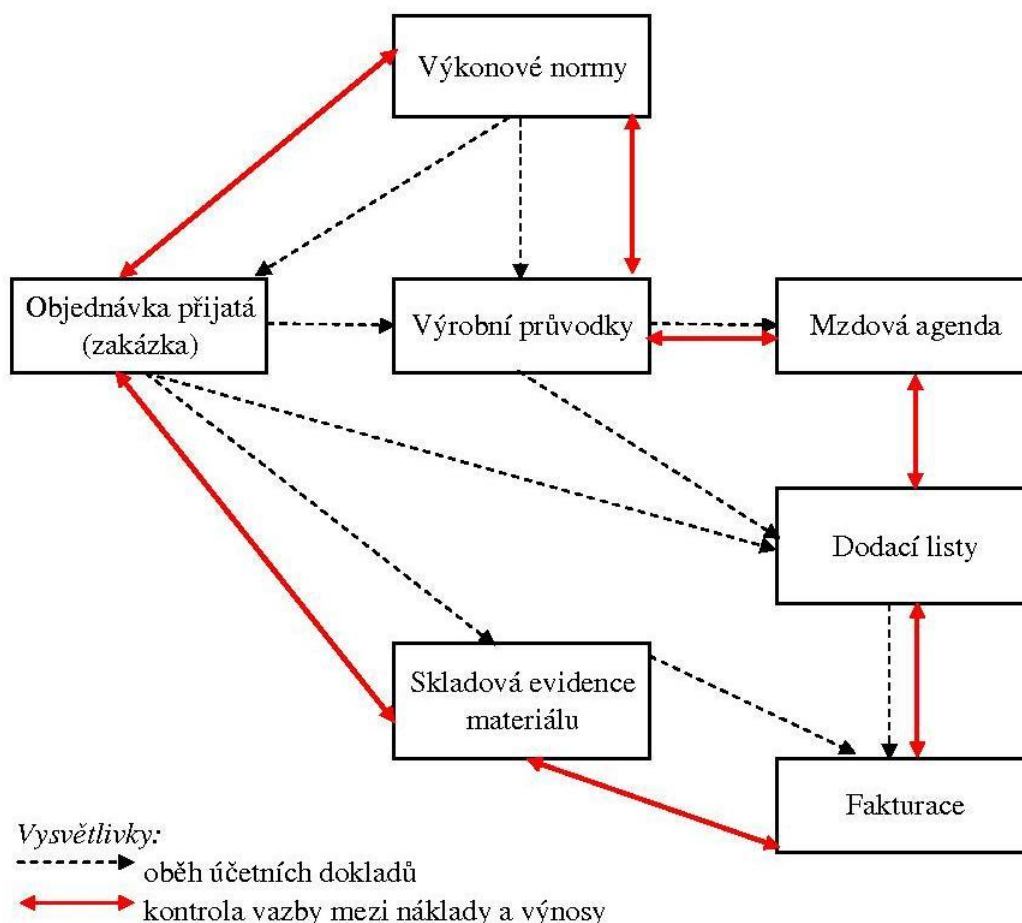
- Při chybném shromáždění podkladů pro fakturaci z výroby, které je povinností mistra výroby, může dojít částečně ke ztrátě ze zakázky vlivem *nekompletní fakturace výkonů*, stávající správnost výše výnosů může tak negativně ovlivnit lidský faktor, aniž by bylo toto pochybení v účetnictví odhaleno.
- Mistr výroby shromažďuje poklady pro mzdy z výrobních průvodek, i zde může nastat *pochybení v přípravě podkladů pro mzdy*.

- Rámcová kontrola poměru vyplacených mezd na výkony je pomocným kontrolním prvkem, ale při vysokém objemu výroby nelze odhalit drobné disproporce stanoveného poměru mezd obzvláště z důvodu, že *každý zákazník má mírně odlišně sjednané fakturační ceny* a tím se částečně liší i *poměr mzdových nákladů k fakturovaným výkonům*.

Byl proto navržen nový systém oběhu účetních dokladů, který tvoří uzavřený okruh a kde vždy bude docházet ke vzájemné kontrole vazby nákladů a výnosů mezi jednotlivými agendami. Bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že nesmí vzrůstat administrativní náročnost, proto bylo vytvořeno co nejmenší množství nových agend a byly zapojeny převážně agendy stávající. Byl kladen důraz na fakt, aby údaje o cenách zadávali do agend pracovníci z výroby co nejméně, aby nemohlo dojít k pochybení a aby jednotlivé agendy opatřovali cenami pokud možno pracovníci co nejvýše postavení v žebříčku organizační struktury, kteří mohou zaručit správnost údajů. Mistr výroby tak přebírá podklady pro výrobu již opatřené cenami a normohodinami z ekonomického úseku. Nový systém oběhu účetních dokladů znázorňuje obrázek 9.

**Obrázek 9: Nově navržený systém oběhu účetních dokladů**

System oběhu účetních dokladů ve firmě s vyznačením kontroly vazby nákladů a výnosů



Pramen: Vlastní

Schéma představuje nový systém oběhu účetních dokladů ve firmě, který poskytuje absolutní kontrolu nákladů ve vztahu k provedeným výkonům. Přerušovaná čára ve schématu vyznačuje oběh dokladů a jejich provázanost, plné šipky označují, kde probíhá souměření nákladů a výnosů a kde je pomocí srovnání podkladů z různých agend kontrolována výše nákladu ve vztahu k výnosu.

- Zákazník zadá *objednávku*. Z objednávky opatřené *výkonovou normou* a fakturační cenou je vytvořena *výrobní průvodka*. Dochází zde ke srovnání mezi objednávkou, normou výkonu a průvodkou.

- *Výrobní průvodky* jsou dále postupovány ke zpracování do mzdové účtárny. Aby nedocházelo k neoprávněným mzdovým nákladům, jsou průvodky opatřeny pořadovým číslem a mistr výroby počet průvodek předaných do mzdové účtárny odsouhlasí podle počtu expedovaných vyrobených kusů.
- Z výroby je předán jako podklad pro fakturaci *dodací list*, kde jsou jednotlivé dodávky opatřené číslem zakázky od mistra výroby. Ze *skladové evidence* je pak vydáván materiál s odpovídajícím číslem zakázky do faktury. Dochází ke kontrole expedovaného množství na dodacím listu a množství materiálu přijatého na sklad.
- *Fakturace* vychází z dodacího listu a z počtu kusů a pracovní normy na průvodce a na objednávce.
- Pokud není předem znám počet kusů objednávky a výroba vychází pouze z objemu dodaného materiálu, slouží jako podpůrná *evidence sklad materiálu*. V účetním programu je materiál evidován, na základě příjemky naskladněn a fakturace pak probíhá postupně ze skladu materiálu až do vyčerpání zásoby. Každý příjem materiálu je veden pod číslem objednávky, tak je zaručena vazba počtu kusů přijatého materiálu a počtu kusů vyfakturovaných výrobků.

#### **15.4 Stanovení kalkulační jednice**

Jednotlivé operace jsou odlišné co do časové náročnosti, nelze tedy použít za elementární kalkulační jednici určitý druh pracovní operace. Kusy výrobků rovněž nejsou vhodné jako primární kalkulační jednice, protože jednotlivé typy výrobků se liší nejen složením pracovních operací, ale liší se také rozměry. Co lze ovšem pro výrobu stanovit jako společný jmenovatel, je *1 normohodina výkonu* (rozumí se jedna odpracovaná hodina jednoho výrobního zaměstnance). Na tuto veličinu lze pak přepočítat libovolný výrobek, protože každý druh výrobku má určitou časovou náročnost, kterou se rozumí časová norma.



## 15.5 Tvorba jednotného ceníku pracovních operací

Nesmí docházet k různému mzdovému ohodnocení stejné práce. Je nutné provést normování všech pracovních operací tak, aby byly pro všechna střediska stejné pracovní úkony ohodnoceny shodnou mzdou. Určitá volnost pracovních norem způsobená různou úrovní sjednaných cen za výrobky není trend, kterým by se firma mohla nadále ubírat. Zahraniční zákazníci velmi dobře zmapovali český trh práce a požadují shodně ceny za práci na nejnižší možné úrovni na straně jedné a stále vyšší mzdové nároky zaměstnanců na straně druhé zužují prostor pro pohyblivé výrobní normy podle aktuálně sjednané ceny za výrobek. Jedinou cestou je nastavit pevný standard reálně dosažitelných norem za výkony a zajistit spolehlivou kontrolu plnění takto stanovených norem.

Provádění normování pomocí měření časové hodnoty všech pracovních výkonů nelze vlivem vysoké časové náročnosti provádět. Shromáždila jsem proto kompletní existující normy ze všech středisek, seřadila jsem veškeré operace ze všech původních norem podle druhu a dostala jsem platný ceník operací firmy. Podle tohoto ceníku bude nyní možno sestavovat kalkulaci mzdových nákladů na každý výrobek na stejné bázi.

*Příklad:*

Z původních norem firmy byly získány tyto údaje:

- šití cíchy 150x200 cm overlokem.... 2,40 Kč (šito 2x200 cm), tj. 0,60 Kč/1 m
- šití cíchy 150x220 cm overlokem.... 2,20 Kč (šito 2x220 cm), tj. 0,50 Kč/1 m
- šití polštáře 70x90 cm overlokem.... 0,72 Kč (šito 2x090 cm), tj. 0,40 Kč/1 m

Z uvedených údajů byla stanovena pracovní operace:

- šití overlokem..... 0,50 Kč/1m

Pevná sazba za jednotku výkonu nevycházela vždy jen z průměru, normy byly posuzovány celkově v logických souvislostech, kde a jaká sazba je reálná podle historických údajů a v součinnosti s mistrem výroby.

## 15.6 Stanovení výkonových norem na jednici

Z ceníku pracovních operací pak vychází cena práce na konkrétním typu výrobku. Každému výrobku je přiřazena výrobní norma. Zbývá určit normovaný výkon na jednici, tj. na 1 pracovní hodinu. Vycházím z historických dat firmy, které představuje následující tabulka:

**Tabulka 4: Rok 2008 – vývoj odpracovaných hodin a tržeb**

Rok 2008 - vývoj odpracovaných hodin a tržeb

Měsíc	leden	únor	březen	duben	květen	červen
Odpracované hodiny	4 343	3 690	3 170	3 481	3 363	3 679
Měsíční tržba	738 418	621 494	563 015	762 735	590 064	705 251
Obrat / 1 h	170	168	178	219	175	192
Měsíc	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
Odpracované hodiny	2 213	3 656	3 886	3 868	3 537	3 019
Měsíční tržba	423 937	728 684	780 355	819 928	473 170	623 581
Obrat / 1 h	192	199	201	212	134	207

Pramen: účetní agenda sledované firmy

Průměrně dosahovaný obrat na 1 normohodinu firmy činil 187 Kč. Hrubá mzda zaměstnance činí z obratu přibližně 33%, mohu tedy určit, že průměrný hodinový výkon zaměstnanců je v uvedeném roce v průměru 62 Kč. Jedná se o vážený průměr, navíc předpokládám nárůst výkonu vlivem uvedených opatření. Proto kalkuluji výkonové normy na vyšší předpokládanou cenovou hladinu 70 Kč za 1 normohodinu s tím, že po zavedení do praxe mohou být provedeny korekce podle realizovaných aktuálních hodnot, pokud se u některých druhů pracovních operací projeví norma jako zkreslená.

## 15.7 Zavedení systému kontroly denní produktivity práce

Dále firma stojí před otázkou, jak efektivně kontrolovat denní produktivitu práce. Současný způsob postupného zadávání průvodek do jednoduché sumarizační mzdové agendy, tak jak průvodky přicházejí z výroby, poskytuje informaci o denním výkonu až po měsíční uzávěrce mezd. Vyhodnocení denních výkonů z pomocné mzdové agendy až na konci měsíčního období je neúčinné. I když lze z měsíční uzávěrky v pomocném mzdovém programu zpětně rozeznat, ve kterých dnech pracovník nesplnil normu, pro

řízení výroby je informace využitelná omezeně a navíc s nízkým efektem. Byl zvažován programový systém kontroly denní produktivity pomocí čarových kódů. Bohužel by taková inovace vyžadovala vysoké investice. Firma zvážila i možnosti dotace na rozvoj softwarového vybavení z EU, bohužel dotační programy, které mají podporovat malé a střední firmy, mají nastavenou minimální hranici výše investice do softwarového vybavení tak vysoko, že sledovaná firma od tohoto záměru ustoupila, protože by se musela na zamýšlené investici podílet částkou řádově ve stech tisících. Nakonec je zaveden jednoduchý systém kontroly na základě *denních listů výkonů zaměstnanců*. Každý zaměstnanec si denně zapisuje do tohoto listu svůj pracovní výkon. Mistrové výroby tento přehled poskytne pomůcku pro efektivní řízení lidí a výroby a pro okamžité odhalení propadů a možnost sjednání nápravy. Kontrola je jednoduchá, za běžnou pracovní dobu 8 hodin při stanovené normě hodinového výdělku 70 Kč musí mít každý výrobní zaměstnanec u daného pracovního dne minimální částku hrubé mzdy 560 Kč. Tato denní kontrola výkonů mohla být realizována až díky zavedení pevných výkonových norem a standardů.

Nyní provedu zhodnocení dopadu zavedených opatření na výsledek hospodaření firmy a na produktivitu práce. Ze získaných výsledků lze vyloučit vliv cenových změn výrobků, protože sledovaná firma pracuje v oblasti šití lékařských jednorázových oděvů 15 let za stejné ceny a v oblasti šití ložního povlečení jsou ceny rovněž neměnné od počátku výroby od roku 2007.

## **15.8 Zjištění dopadu zavedených změn**

Zásadní ukazatelé jsou *produktivita práce a obrat firmy na 1 výrobní hodinu*. Tržby za jednotlivé měsíce v letech 2008-2011 vydělím počtem výrobních hodin. Získám hodinový obrat firmy za jednotlivé měsíce od roku 2008, jak znázorňuje tabulka.

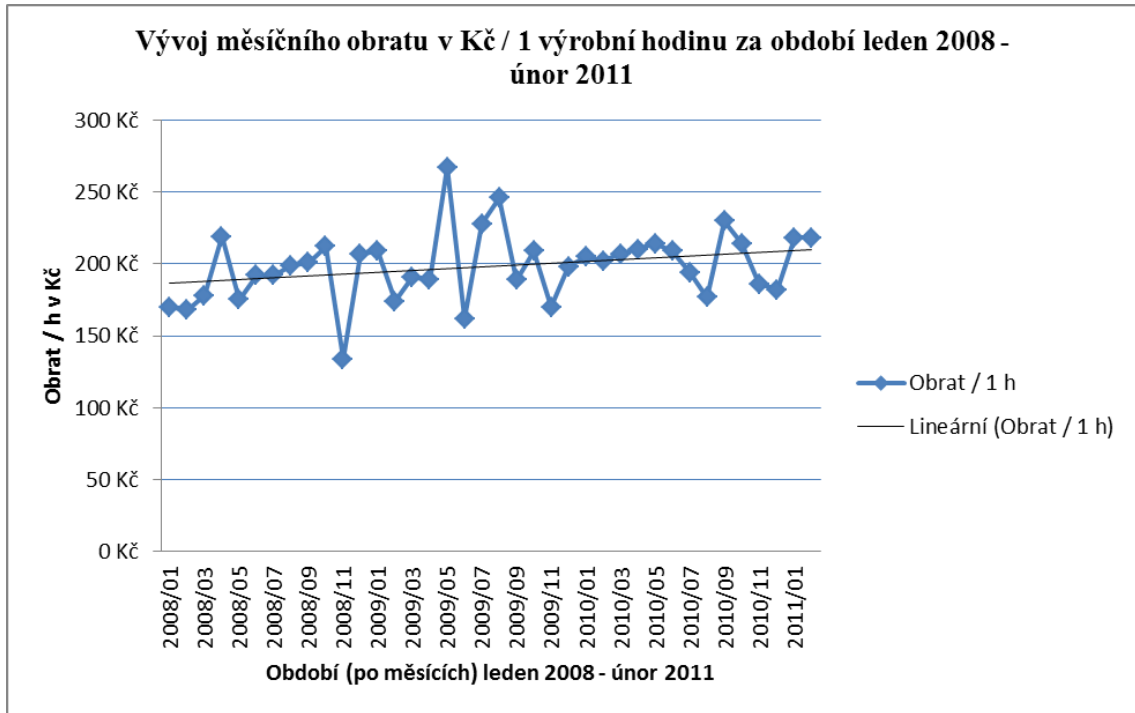
**Tabulka 5: Rok 2008-2011 – odpracované hodiny, obraty, výkon na hodinu**

<b>Měsíc</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
<b>Rok</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>
2008	4 343	3 690	3 170	3 481	3 363	3 679
2009	3 294	3 361	4 039	4 125	3 522	4 071
2010	3 371	3 528	3 766	3 203	3 382	3 658
2011	3 885	4 025				
<b>Rok</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>
2008	738 418	621 494	563 015	762 735	590 064	705 251
2009	687 675	586 390	770 961	780 194	939 817	659 007
2010	691 138	711 577	780 223	671 485	724 644	763 510
2011	844 323	879 192				
<b>Rok</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>
2008	170	168	178	219	175	192
2009	209	174	191	189	267	162
2010	205	202	207	210	214	209
2011	217	218				
<b>Měsíc</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
<b>Rok</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>	<b>Výr. hodiny</b>
2008	2 213	3 656	3 886	3 868	3 537	3 019
2009	2 999	2 948	4 269	3 391	4 071	3 021
2010	2 818	3 298	2 912	3 170	4 013	3 855
2011						
<b>Rok</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>	<b>Tržby v Kč</b>
2008	423 937	728 684	780 355	819 928	473 170	623 581
2009	683 463	725 882	804 794	709 495	694 080	598 064
2010	547 568	584 316	669 775	678 610	747 624	700 195
2011						
<b>Rok</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>	<b>Obrat / hod.</b>
2008	192	199	201	212	134	207
2009	228	246	189	209	170	198
2010	194	177	230	214	186	182
2011						

Pramen: Účetní a pomocné agendy sledované firmy

Zobrazení vývoje obratu na 1 hodinu v grafu a vložení spojnice trendu nasvědčuje, že dochází k růstu obratu tržeb na 1 výrobní hodinu firmy.

**Graf 1: Vývoj měsíčního obratu na 1 výrobní hodinu 2008 - 2011**



Pramen: Vlastní

Průměrný roční obrat na hodinu vykazuje za období 2008-2011 tyto hodnoty:

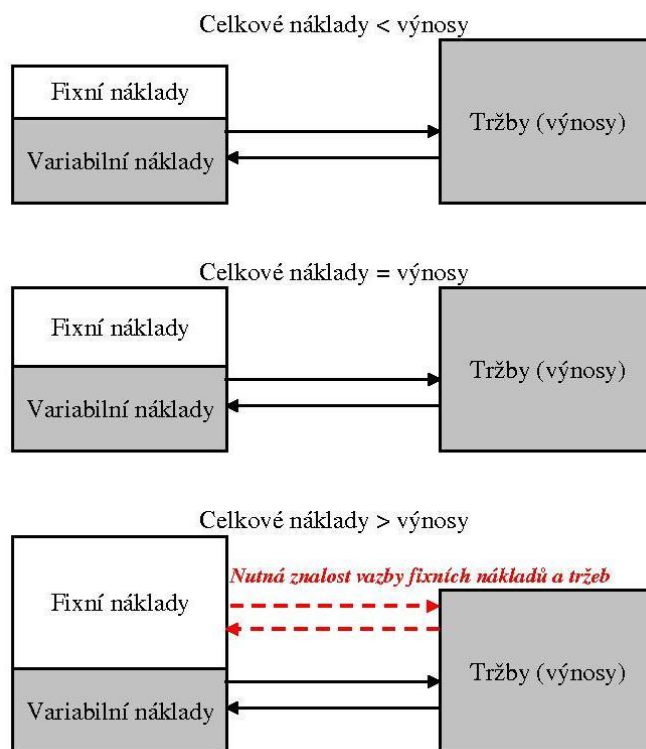
2008.....	187 Kč / hod.
2009.....	203 Kč / hod.
2010.....	203 Kč / hod.
2011.....	218 Kč / hod.

Je prokazatelný kladný vliv zavedených změn, který lze kvantifikovat jako dosažení průměrného zvýšení obratu na 1 výrobní hodinu o 16 – 30 Kč. Zvýšení obratu na hodinu dokazuje zvýšení produktivity práce.

## 15.9 Stanovení jiného typu kalkulačního vzorce

Všechna dosavadní opatření firmy se zabývala souměřením variabilních nákladů a tržeb. Bez znalosti struktury fixních nákladů a bez sledování jejich vazby k tržbám hrozí následující nebezpečí, které popisuje následující obrázek 10.

Obrázek 10: Důsledky neznalosti vazby fixních nákladů na výnosy



Pramen: Vlastní

Pro další fungování firmy je proto nutné určit a rozvrhnout fixní náklady podle vybraného typu kalkulačního vzorce.

Současný trend, kdy cenu za výrobek určuje trh, nekoresponduje příliš s kalkulacemi nákladového typu, kde cena vzniká principem  $\text{náklady} + \text{zisk} = \text{cena}$ . Tento princip nalézal většího uplatnění v plánovaném hospodářství za doby socialismu. Sledovaná firma má ve svém výrobním programu dva typy výrobků. Je patrné, že jedna výroba spotřebovává vyšší podíl režijních nákladů, ale má nižší podíl mzdových nákladů, tvoří tedy vyšší ziskovou marži. Firma se vlivem snižování počtu pracovníků může dostat do fáze, kdy se bude rozhodovat pro jeden typ výroby. Zatím však není známo, která

z výrob by byla ekonomicky výhodnější. Pro toto rozhodnutí je nutné stanovit kalkulaci na oba typy výroby. Volím kalkulaci metodou ABC, která pomůže rozlišit, jaký objem fixních nákladů spotřebovává výroba A a jaký objem výroba B a která z výrob je tak pro firmu více rentabilní.

### **15.9.1 Kalkulace metodou ABC**

Jednotlivé činnosti podniku rozdělím podle středisek v poměru, jakým jsou jednotlivými středisky vyvolávány a spotřebovávány.

Pro zjištění fixních nákladů jsem vycházela z podnikové výsledovky za rok 2010 členěné podle jednotlivých středisek a sice fixní náklady jsou čerpány konkrétně z výsledovky za středisko „0001 - režijní“ (viz příloha 7), protože zde účtuji o nákladech, které nelze přiřadit k žádné výrobě, jde tedy o náklady *fixní, které vznikají, i když se nic nevyrábí*. Výše fixních nákladů firmy za rok 2010 činí 3 504 140 Kč. Podíl jednotlivých činností na účtu 52x určím podle mzdového výměru zaměstnanců, podíl činností na zákazníka A a B stanovím z pracovních náplní zaměstnanců, v jaké míře plní práce, vztahující se k danému typu výroby.

Tabulka 6: Rok 2010 – rozdělení režijních nákladů podle střediska, které náklady vyvolává

Kalkulace nákladů metodou ABC dle údajů za rok 2010							
Okruh činnosti - úsek	Pracovník	Účet	Částka Kč	Podíl z účtu 52x v %	Činnost	Zák. A	Zák. B
<i>Skladování, příjem a výdej materiálu,</i>	Skladník	52x	1154730	13	manipulace s materiálem	5	35
					trhání látky (řezání)	0	40
					balení, expedice	5	15
<i>Administrativní činnosti</i>	Účetní	52x		22	účetování	1	29
					objednávky, maily	1	19
					vedení Intrastatu	0	40
					vedení skladové evidence na PC	2	8
<i>Seřizování strojů</i>	Seřizovač	52x		12	seřizování strojů	50	50
<i>Sjednávání zakázek</i>	Jednatel	52x		32	obecné rozhodování	40	40
					vyřizování požadavků zákazníka	0	20
<i>Úklid</i>	Uklízečka	52x		5	úklid prostor (2/3 prostor zák.B)	30	70
<i>Organizace výroby, kontrola kvality, příprava mezd</i>	Mistr výroby	52x		16	organizace výroby	10	50
					kontrola kvality	1	19
					zpracování mzdových podkladů	1	19
<i>Provoz celé firmy</i>		50x	746494	}	Vztahuje se ke všem činnostem. Rozděleno rovnoměrně.	50	50
		51x	1534564			50	50
		53x	2719			50	50
		54x	4658			50	50
		56x	60975			50	50
$\Sigma$ fixní náklady 2010			3504140			396	704

Pramen: Vlastní



Nyní zkalkuluji režijní náklady na 1 výrobní hodinu podle střediska A a střediska B. Vycházím z celkového objemu odpracovaných hodin 40 974 za rok 2010, které zobrazuje tabulka 5 v kapitole 15.8..

**Tabulka 7: Rok 2010 – rozvržení režijních fixních nákladů metodou ABC na 1 normohodinu**

<b>Kalkulace režijních nákladů na 1 výrobní hodinu metodou ABC při objemu odpracovaných hodin 40 974 za rok (podle skutečnosti roku 2010)</b>							
	Náklady na činnost celkem	%	Náklady na činnost pro zák. A	%	Náklady na činnost pro zák. B	Zákazník A / 1 hod.	Zákazník B / 1 hod.
Skladování	150 115,00	10	15 011,50	90	135 104,00	0,37	2,97
Administrativní činnost	254 041,00	4	10 161,64	96	243 879,00	0,24	5,71
Seřizování	138 568,00	50	69 284,00	50	69 284,00	1,69	1,69
Jednání s odběrateli	369 514,00	40	147 805,60	60	221 708,00	3,61	5,41
Úklid	57 736,00	30	17 320,80	70	40 415,00	0,42	0,99
Organizace výroby	184 756,00	12	22 170,72	88	162 585,00	0,54	3,97
Provoz celé firmy	2 349 410,00	50	1 174 705,00	50	1 174 705,00	28,67	28,67
<b>Σ</b>	<b>3 504 140,00</b>		<b>1 456 459,26</b>		<b>2 047 681,00</b>	<b>35,54</b>	<b>49,41</b>

Pramen: Vlastní

Zákazník A spotřebovává a tedy vyvolává režijní náklady po zaokrouhlení ve výši 36 Kč na 1 výrobní hodinu a na zákazníka B připadá po zaokrouhlení hodinová spotřeba 49 Kč při celkovém objemu fondu pracovní doby podniku 40 974 hodin.

Nyní mohu rozhodnout, které středisko tvoří na 1 normohodinu práce větší zisk. Při tomto výpočtu vycházím z hodnoty fakturace za 1 h práce podle průměru za rok 2010 podle tabulky 5, která vyjadřuje fakturační cenu za hodinu vypočtenou váženým aritmetickým průměrem za obě střediska.

**Tabulka 8: Marže na 1 výrobní hodinu za středisko A a B**

<b>Zákazník</b>	<b>A</b>	<b>B</b>
<b>Přímé mzdy</b>	70	70
<b>Odvody</b>	28	28
<b>Režijní náklady</b>	36	49
<b>Fakturační cena za hodinu</b>	203	203
<b>Zisková marže na 1 h</b>	69	56

Pramen: Vlastní

Pro přesnější výsledek musím ale vycházet ze *skutečné* fakturační ceny za hodinu práce pro konkrétního zákazníka A, B. Díky členění sledování výnosů podle jednotlivých zákazníků vím, že středisko A tvoří nižší obrat za hodinu než středisko B, protože mzdy tvoří v případě zákazníka A vyšší podíl z fakturované hodnoty. Z výsledovek dle středisek za rok 2010 zjistím skutečný poměr vyplácených hrubých mezd z tržeb pro zákazníka A a B:

zákazník A....36% z fakturované hodnoty na přímé hrubé mzdy (účet 521)

zákazník B....31% z fakturované hodnoty na přímé hrubé mzdy (účet 521)

Nyní mohu kalkulaci zpřesnit. Fakturační cena na hodinu 203 Kč představovala vážený průměr. U zákazníka A představují přímé náklady ve výši 70 Kč 36%, fakturační cena za hodinu 100% proto činí  $70 : 36 \times 100 = 194$  Kč. Pro zákazníka B je výše fakturační ceny za hodinu  $70 : 31 \times 100 = 226$  Kč.

**Tabulka 9: Marže na 1 výrobní hodinu za středisko A a B**

<b>Zákazník</b>	<b>A</b>	<b>B</b>
Přímé mzdy	70	70
Odvody	28	28
Režijní náklady	36	49
Fakturační cena na hodinu	194	226
<b>Zisková marže na 1 h</b>	<b>60</b>	<b>79</b>

Pramen: Vlastní

V obou tabulkách jsem získala rozdílné závěry. V případě zjištěné průměrné sazby za hodinu 203 Kč se jeví více rentabilní výroba A. Proto má význam členění výsledovky na střediska nejen na straně nákladů, ale také na straně výnosů. Jen díky tomuto členění mohu získat přesný údaj o skutečné fakturované hodinové sazbě, což zásadním způsobem ovlivní závěr. Více rentabilní je výroba B, která poskytuje ziskovou marži na hodinu 79 Kč. Rozhodnutí vychází z předpokladu, že na obou střediscích je nastavená úroveň dosažitelné přímé mzdy na hodinu 70 Kč reálná a dlouhodobě je splňována. Skutečnou výši hodinové dosažené mzdy mohu zkontrolovat díky zavedenému systému

měsíčních pracovních výkazů a díky mzdové agendě, kde mohu zkontrolovat, že je norma 70 Kč zaměstnanci na jednotlivých střediscích v průměru splňována.

Poznatek, že je výroba B je více zisková, ovšem neznamená, že bude pro firmu výhodné výrobu A zrušit. Podnik musí mít na paměti *hrubé rozpětí*.

$$\text{Hrubé rozpětí} = \text{fakturovaná cena} - \text{variabilní náklady}$$

(často označováno jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku)

I v případě, že by výroba A nebo B vykazovala zisk 0, nelze tvrdit, že bude výhodné výrobu odstavit. Stále mohou z každé odpracované hodiny získávat příspěvek na úhradu fixních nákladů, bez kterého by se normohodina zbylé části výroby prodražovala. Ale kolik vlastně firma musí odpracovat normohodin za měsíc, aby své fixní náklady pokryla? Odpověď získám určením bodu zvratu.

### 15.10 Stanovení bodu zvratu

Jak už jsem uvedla, firma vlivem snižování počtu zaměstnanců zaviněným vnějšími vlivy snižuje současně objem výroby a může se dostat do fáze, kdy bude rozhodovat o zachování pouze jednoho typu výroby. Proto nyní zkalkuluji předpokládaný zisk, pokud by se při současném objemu normohodin 40 974 firma orientovala pouze na jeden druh výroby A nebo B za podmínky, že by se podařilo odbourat režijní náklady na zaniklou výrobu.

**Tabulka 10: Vývoj zisku firmy při zavedení pouze jediného typu výroby A nebo B při stávajícím objemu výroby 40 974 normohodin**

Vztah nákladů k objemu výroby v členění na výrobu A a B				
Zákazník	A	B	A	B
Fond pracovní doby v h	1	1	40 974	40 974
Variabilní náklady	98	98	4 015 452	4 015 452
Fixní náklady	36	49	1 475 064	2 007 726
Zisk	60	79	2 458 440	3 195 972
<b>Obrat / h</b>	<b>194</b>	<b>226</b>	<b>7 948 956</b>	<b>9 342 072</b>

Pramen: Vlastní

Jak už naznačily předešlé výpočty, výroba B má vyšší ziskovou marži na 1 normohodinu. Pokud firma při stávajícím objemu normohodin zvolí pouze výrobu B, bude dosahovat předpokládaného zisku 3 195 972 Kč. Předpokladem pro dosažení tohoto zisku je snížení úrovně režijních nákladů pouze na takovou úroveň, která odpovídá výrobě B. Pro tento závěr jsem však zvolila funkci zisku jako maximalizační. Firma se však může díky nepříznivému vývoji na trhu práce a nedostatku pracovních sil dostat do situace, kdy bude muset budoucí výrobu hodnotit z hlediska minimálního počtu normohodin, při kterých bude dosaženo pokrytí nákladů. Pro toto rozhodnutí musím znát *bod zvratu*. Bod zvratu představuje objem výroby  $q$ , při kterém se tržby  $T$  rovnají celkovým nákladům  $N$  ( $T=N$ ).

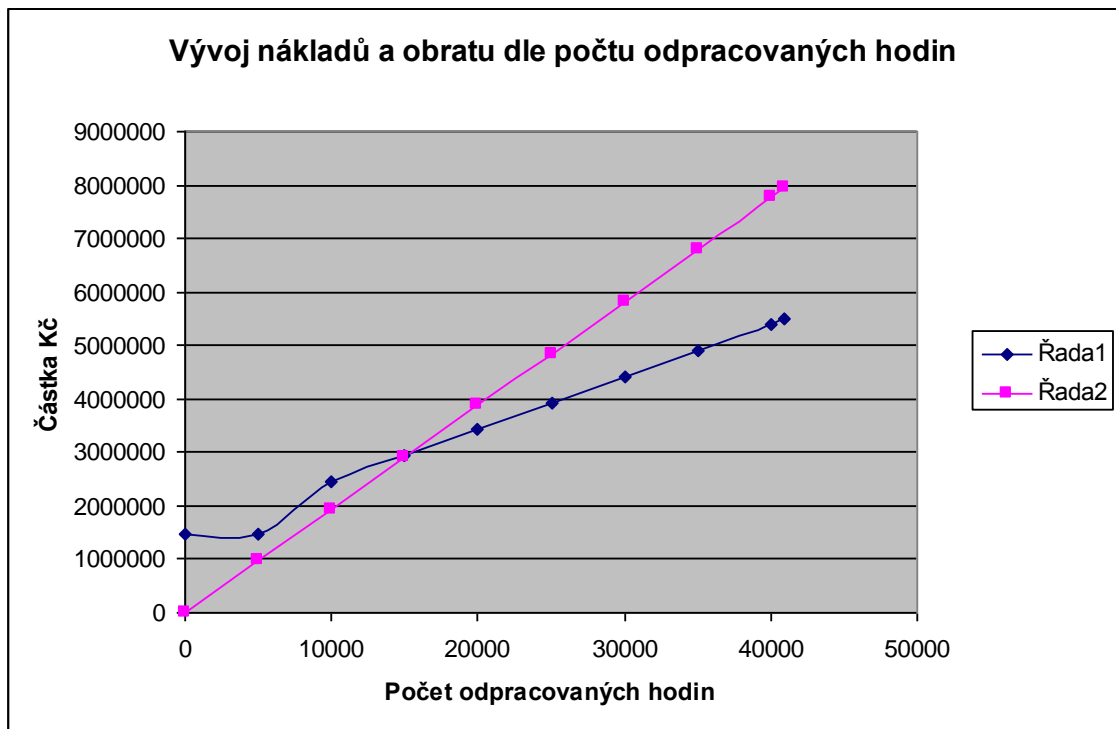
Shrnu do tabulky předpokládaný vývoj nákladů a výnosů ve vztahu k počtu normohodin pro výrobu A v tabulce č. 11.

**Tabulka 11: Vývoj nákladů a výnosů v závislosti na počtu normohodin pro výrobu A**

Vývoj nákladů a výnosů v závislosti na počtu odpracovaných normohodin pro výrobu A					
Počet odpracovaných hodin	0	5 000	10 000	15 000	20 000
Variabilní náklady Kč	0	98	980 000	1 470 000	1 960 000
Fixní náklady Kč	1 475 064	1 475 064	1 475 064	1 475 064	1 475 064
Celkové náklady Kč	1 475 064	1 475 162	2 455 064	2 945 064	3 435 064
Obrat při fakturační ceně 194 Kč/h	0	970 000	1 940 000	2 910 000	3 880 000
Zisk	-1 475 064	-505 162	-515 064	-35 064	444 936
Počet odpracovaných hodin	25 000	30 000	35 000	40 000	40 974
Variabilní náklady Kč	2 450 000	2 940 000	3 430 000	3 920 000	4 015 452
Fixní náklady Kč	1 475 064	1 475 064	1 475 064	1 475 064	1 475 064
Celkové náklady Kč	3 925 064	4 415 064	4 905 064	5 395 064	5 490 516
Obrat při fakturační ceně 194 Kč/h	4 850 000	5 820 000	6 790 000	7 760 000	7 948 956
Zisk	924 936	1 404 936	1 884 936	2 364 936	2 458 440

Pramen: Účetní agenda sledované firmy

**Graf 2: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu A v závislosti na objemu výroby graficky**



*Vysvětlivky: Řada 1 – vývoj obratu (tržeb), řada 2 – vývoj celkových nákladů*

Pramen: Vlastní

Z grafického znázornění je patrné, že k pokrytí celkových nákladů dochází zhruba při počtu normohodin 15 000 za rok (počet skutečných normohodin firmy činí v současné době 40 974 h). Přesnou hodnotu získám ze vztahu:

$$1\,475\,064 = 194x - 98x$$

$$1\,475\,064 = 96x$$

$$\underline{x = 15\,365}$$

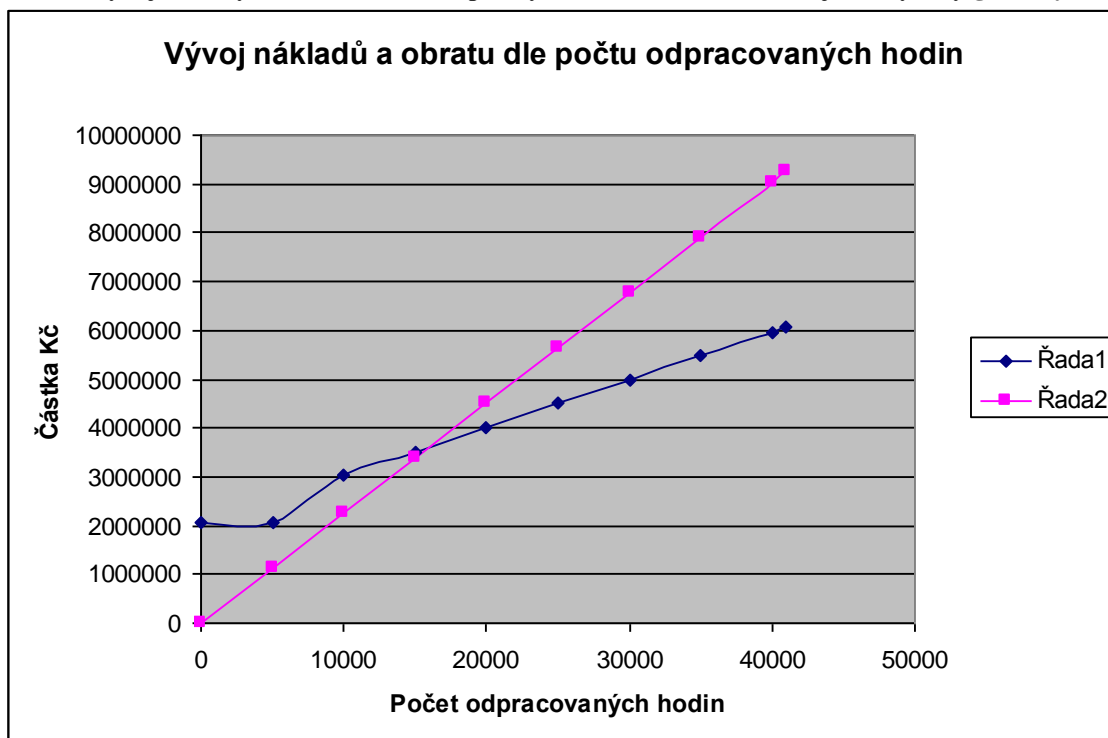
Stejně údaje si připravím pro středisko B v tabulce 12 a graficky v grafu 3.

Tabulka 12: Vývoj nákladů a výnosů v závislosti na počtu normohodin pro výrobu B

Vývoj nákladů a výnosů v závislosti na počtu odpracovaných normohodin pro výrobu B					
Počet odpracovaných hodin	0	5 000	10 000	15 000	20 000
Variabilní náklady Kč	0	98	980 000	1 470 000	1 960 000
Fixní náklady Kč	2 048 700	2 048 700	2 048 700	2 048 700	2 048 700
Celkové náklady Kč	2 048 700	2 048 798	3 028 700	3 518 700	4 008 700
Obrat při fakturační ceně 194 Kč/h	0	1 130 000	2 260 000	3 390 000	4 520 000
Zisk	-2 048 700	-918 798	-768 700	-128 700	511 300
Počet odpracovaných hodin	25 000	30 000	35 000	40 000	40 974
Variabilní náklady Kč	2 450 000	2 940 000	3 430 000	3 920 000	4 015 452
Fixní náklady Kč	2 048 700	2 048 700	2 048 700	2 048 700	2 048 700
Celkové náklady Kč	4 498 700	4 988 700	5 478 700	5 968 700	6 064 152
Obrat při fakturační ceně 194 Kč/h	5 650 000	6 780 000	7 910 000	9 040 000	9 260 124
Zisk	1 151 300	1 791 300	2 431 300	3 071 300	3 195 972

Pramen: Vlastní

Graf 3: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu B v závislosti na objemu výroby graficky



Vysvětlivky: Řada 1 – vývoj obratu (tržeb), řada 2 – vývoj celkových nákladů

Pramen: Vlastní

Z grafu vývoje nákladů střediska B je zřejmé, že k pokrytí nákladů dochází při objemu výroby nad 15 000 normohodin za rok. Opět hodnotu zpřesním pomocí výpočtu.

$$2\,048\,700 = 226x - 98x$$

$$2\,048\,700 = 128x$$

$$\underline{x = 16\,005}$$

Při hledání výroby, která pokryje náklady s co nejnižším počtem pracovníků, zvolím výrobu A, kde dosahuji bodu zvratu při 15 365 normohodinách. Větší rozpětí přímek u grafu pro výrobu B však napovídá, že pokud chci maximalizovat zisk a budu se rozhodovat pro zachování jedné z výroby, zvolím výrobu B, která mi do budoucna může přinášet vyšší zisky i přes vyšší fixní náklady.

Tyto závěry jsou východisky pro budoucí rozhodování. Firma ale do současné doby vyrábí pro zákazníka A i B a proto určím také bod zvratu pro nynější složení výroby. Vycházím z údajů roku 2010, kde představují tržby pro zákazníka A 56% a tržby pro zákazníka B 44% z celkového objemu tržeb.

**Tabulka 13: Celkové náklady a tržby firmy v členění na fixní a variabilní v roce 2010**

Sledovaná veličina	Kč
Objem výroby v Kč	8 160 284
Fixní náklady v Kč	2 489 473
Variabilní náklady v Kč	4 953 680
Celkové náklady v Kč	7 443 154

Pramen: Účetní agenda firmy

$$BZ = \frac{F}{p - b} = \frac{2\,489\,473}{203 - 98} = \underline{23\,709 \text{ normohodin}}$$

Firma musí při současném složení výroby zachovat minimální kapacitu 23 709 hodin za rok pro pokrytí svých nákladů. Toto množství představuje *bod zvratu*. Rok 2011 má

celkem 253 pracovních dnů, při pracovní době 8 hodin činí fond pracovní doby 1 dělníka 2 024 hodin. Přepočteno na počet zaměstnanců:

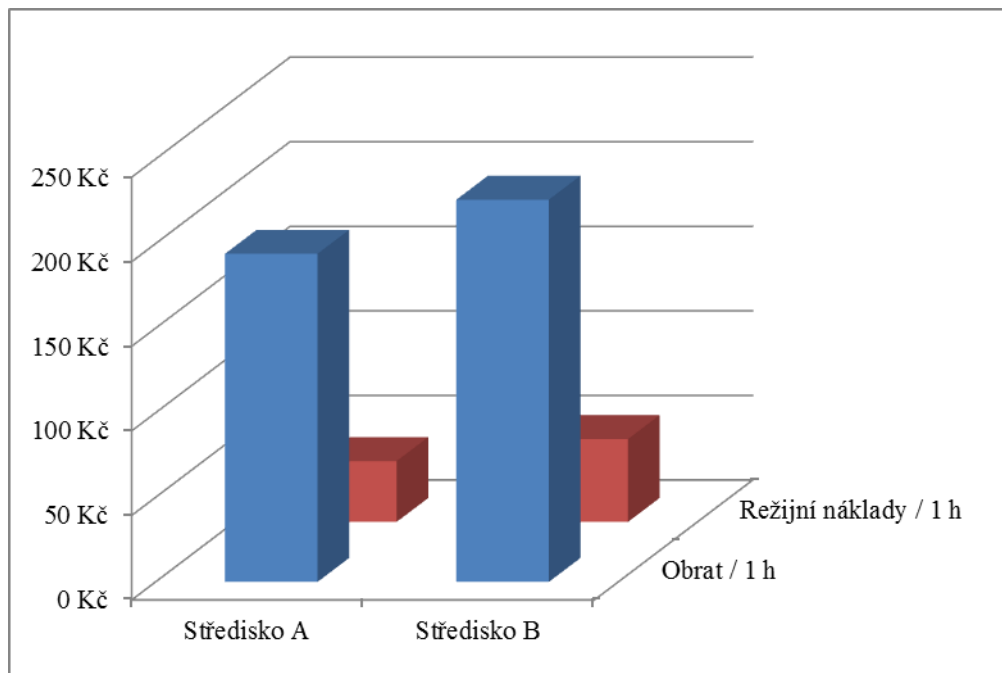
$$23\,709 - 2\,024 = 11,7 = \underline{12 \text{ výrobních zaměstnanců.}}$$

## 16. Analýza získaných výsledků

Firma vlivem nového systému účetních dokladů, který je schopen striktně srovnávat náklady ve vztahu k výnosům, docílila zvýšení obratu a tedy zvýšení produktivity práce za 1 výrobní hodinu ve výši 16-30 Kč, jak dokazuje graf 1 v kapitole 15.8. Rozmezí je dáno kolísáním hodinového obratu v určitých intervalech, přesto lze pomocí lineární spojnice trendu prokázat vzestupnou tendenci a to i za předpokladu, že po celé sledované období firma vyrábí za neměnnou cenu práce. Vzestupný trend vlivem kolísání ceny je proto vyloučen. Předpokladem pro zvýšení produktivity práce a její samokontrolu na bázi účetních dokladů je zavedení pevných výkonových norem jako standardů, ale také především důsledná kontrola plnění těchto standardů pomocí denní evidence práce. Dalším přínosem je získání poznatku o rentabilitě výroby v rozdělení na jednotlivé zákazníky – středisko A a středisko B. Zhodnocení ziskovosti je podmíněno rozdělením režijních nákladů podle střediska vzniku a tedy střediska spotřeby konkrétního režijního nákladu. Zatímco dosud pracuje firma s hodnotou obratu za 1 výrobní hodinu 203 Kč – viz tabulka 8, která představuje vážený aritmetický průměr obratů za obě střediska, byl nově získán poznatek o obratu za středisko A a B samostatně, který činí – jak ukazuje tabulka 9 – 194 Kč pro středisko A a 226 Kč pro středisko B. Středisko B však spotřebovává vyšší podíl režijních nákladů. Abych mohla rozhodnout, na které ze středisek je ekonomicky výhodnější koncentrovat výrobu, musím kvantifikovat zisk každého střediska s ohledem na spotřebu režijních nákladů. Tabulka 7 shrnuje hodnoty o režijních nákladech na 36 Kč za 1 normohodinu u střediska A a 49 Kč za 1 normohodinu u střediska B. Úroveň obratu a režijních nákladů podle středisek představuje graf 4.



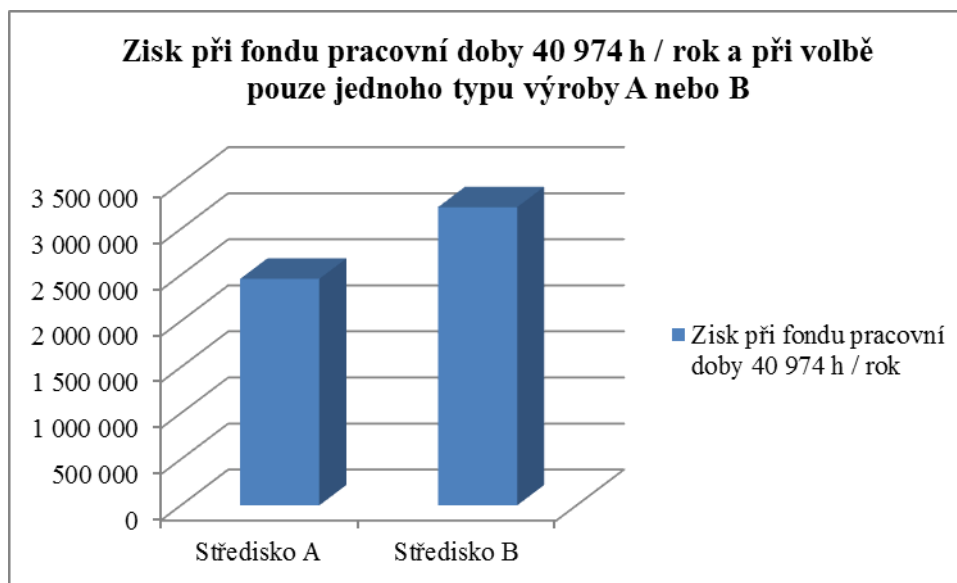
**Graf 4: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu B v závislosti na objemu výroby graficky**



Pramen: Vlastní

Jak je patrné z grafu, znalost hodnot přesného obratu a znalost režijních nákladů na 1 výrobní hodinu zatím neposkytuje jednoznačnou odpověď, zda má exponovat větší podíl výrobních sil na výrobu A nebo na výrobu B. Toto však lze jednoznačně určit ze zisku na 1 výrobní hodinu, který jednotlivá střediska tvoří – viz graf 5, který vychází z tabulky 10 v jedné z předešlých kapitol.

**Graf 5: Vývoj zisku při fondu pracovní doby 40 974 h / rok pro výrobu A a B**



Pramen: Vlastní

Na základě alokace režijních nákladů podle příčiny vzniku lze doporučit výrobu B, která sice spotřebovává vyšší podíl fixních nákladů, ale přesto tvoří vyšší zisk na hodinu, je více rentabilní. V žádném případě tento závěr nemá směřovat k omezení či zastavení výroby A. I tato výroba přináší příspěvek na úhradu fixních nákladů. Veškeré propočty byly provedeny na aktuální kapacitu 40 974 výrobních hodin ročně, která je reálně dosažitelná. Ve studii nebyla zvažována možnost zvýšení rentability vlivem navýšení výrobní kapacity, protože takovému kroku neodpovídá hospodářská situace v textilním průmyslu a ani vývoj počtu pracovních sil v regionu. Závěr lze však aplikovat v případě, že bude poptávka na výrobku na obou střediscích, pak bude firma přednostně alokovat pracovníky na středisko B. A konečně v posledním bodě praktické části studie řeší výrobní kapacitu, protože nejen variabilní náklady ovlivňuje počet výrobních hodin, ale také fixní náklady jsou úzce spjaty s objemem výroby. Středisko A pokryje celkové náklady při počtu normohodin 15 365, zatímco středisko B pokrývá celkové náklady při počtu odpracovaných normohodin 16 005. Tyto hodnoty představují bod zvratu. Tyto hodnoty mohou management firmy zajímat při volbě výroby, která bude schopna pokrýt celkové náklady s co nejmenším počtem pracovníků, to znamená při co nejmenším počtu odpracovaných hodin. Tato situace může nastat při

přechodném nedostatku pracovních sil. A konečně posledním získané doporučení se týká aktuální nejnižší doporučené výrobní kapacity při současné kombinaci výroby na obou střediscích A a B, která nesmí klesnout pod 23 709 hodin ročně, což představuje minimální počet 12 výrobních zaměstnanců. Pro úplnost uvádím současný poměr využití výrobní kapacity, kdy 56% kapacity připadá na středisko A a 44% na středisko B. Navržená opatření nepředstavují radikální změny současného stavu, neboť nynější výroba byla dle mého názoru optimalizována po dobu posledních 5 let na nejvyšší možnou úroveň dosažitelnou bez navýšení cen za práci pouze efektivním využitím stávající výrobní kapacity a výrobních sil. Na procesu jsem se aktivně podílela z pozice ekonoma firmy a zastávám názor, že dalším krokem ke zvýšení zisku firmy je pouze zvýšení objemu výroby, což ale znemožňuje situace na trhu pracovních sil. Ač je celostátně deklarována vysoká nezaměstnanost, zájem o profesi šití ze strany uchazečů o práci je mizivý a zájem o dělnické profese jako takové rovněž, protože sociální politika umožňuje lidem získat finanční prostředky jiným způsobem než pracovním nasazením. Jednou z dalších cest k vyšší ekonomické prosperitě firmy je nalezení jiného výrobního programu, který nebude sestávat ze šicích prací. Ovšem i v této oblasti je nevýhodou konkurence východních států. Poslední možností by byla dohoda s odběrateli o vyšší ceně za práci, což by bylo logickým vyústěním dlouholeté spolupráce bez valorizace cen. Ovšem i zde stojí firma před volbou vyrábět za ceny neměnné nebo výrobu zcela ukončit, protože odběratelé opět odkazují na možnost levnější pracovní síly z Číny. Z ekonomického hlediska mohu tedy nyní doporučit pouze důsledné sledování vývoje nákladů a výnosů s ohledem na číselné hodnoty uvedené v praktické části studie a v případě negativního vývoje ekonomických ukazatelů včas reagovat a nevyrábět se ztrátou. Vzhledem k zaměstnávání daného počtu pracovníků se i malé propady produktivity práce či výrobní prostoje okamžitě násobí a mohou firmu velmi rychle dostat do finančních nesnází. Proto je nezbytná kontrola nákladů a výnosů nezbytná, jak už bylo zmíněno v úvodu práce.

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo definovat výsledek hospodaření, jeho tvorbu a vztah nákladů a výnosů. Úkolem praktické části bylo analyzovat výsledek hospodaření, jeho složky a faktory ovlivňující jeho tvorbu ve sledované společnosti. Zpracovaná studie na modelu výrobní firmy dokázala nutnost důsledného sledování nákladů ve vazbě na výnosy. Část navržených změn byla již do praxe zavedena a podařilo se kvantifikovat jejich pozitivní dopad na ekonomický vývoj firmy. Firma díky pečlivému sledování struktury nákladů a výnosů vykazuje i v době trvání hospodářské krize obzvláště zasahující textilní průmysl vyšší zisky na výrobní jednotici a vyšší produktivitu práce, než tomu bylo před zavedením změn. Firma v daném regionu prosperuje jako jedna z posledních textilních výrobních firem, proto je potřeba zamýšlet se nad možnostmi budoucího vývoje. Systém sledování variabilních nákladů a tržeb firmy je vypracován na tak vysoké úrovni, že další snižování přímých variabilních nákladů nelze předpokládat. Proto je pozornost zaměřena na fixní náklady firmy, které nejsou dostatečně prozkoumány a kontrolovány. Firma postrádá kalkulační systém pro rozvržení fixních nákladů, proto je zvolen nový kalkulační systém firmy. Je zpracován poměrně novou kalkulační metodou ABC, která vznikla až v 80. letech 20. století. Výhodou této metody je možnost srovnání různých typů výrob z hlediska spotřeby a vyvolávání režijních nákladů. Pomocí této kalkulační metody je připraveno východisko pro budoucí rozhodování firmy pro případ, že by vlivem nedostatku pracovních sil nebo z důvodu nedostatku práce bylo nutno výrobu redukovat. V takovém případě lze doporučit výrobu typu B, která i přes spotřebu většího podílu režijních nákladů vykazuje tvorbu vyššího zisku. Výsledek hospodaření firmy nelze hodnotit bez vazby na objem výroby, proto dále studie přináší podklad pro plánování budoucí výrobní kapacity a to ve smyslu určení bodu zvratu, který představuje objem tržeb rovnající se celkovým nákladům. Znalost této hodnoty zabrání firmě poddimenzovat výrobu. Dosavadní snižování počtu pracovníků se jeví jako úsporné opatření, kdy je považováno za vedlejší produkt zvýšení efektivity práce, kdy s méně pracovníky lze zajistit stejný objem výroby. Při nevhodně nastaveném objemu výroby a její přílišné redukci může dojít k tomu, že firma již nepokryje své náklady. Pokud

nastane nutnost dalších opatření pro zajištění ekonomické rovnováhy firmy, bude vedení firmy představeny výsledky této práce a doporučeno zrušení výroby typu A, ale pouze za předpokladu, že budou současně odbourány režijní náklady, které tato výroba vyvolává. Tento postup považuji ale za krajní řešení, kdy bude redukce výroby nevyhnutelná. Pro zdravé fungování firmy je stávající výroba pro dva zákazníky žádoucí, neboť tak lze lépe čelit výpadkům práce. Rovněž pro absorbování režijních nákladů do výrobní jednice, kterou je normohodina, představuje zvyšování počtu normohodin žádoucí jev. Za ideálních podmínek by navýšení výrobní kapacity bylo firmě doporučeno, pokud by skokově nadproporcionálně nevzrostly k rozšířené výrobě také režijní náklady. Vzhledem ke znalostem podmínek situace v regionu, kde je nedostatek pracovní síly vlivem sociální politiky a vlivem nízké úrovně mezd v textilním průmyslu a z důvodu nízké poptávky po nabízené službě šití, není se zvyšováním výrobní kapacity ve studii kalkulováno. Práce poskytuje cenné informace pro management společnosti.

## SUMMARY

Práce se zabývá náklady a výnosy ve výrobní textilní firmě se zaměřením na jejich souměření a dopady na výsledek hospodaření. Bez znalosti struktury nákladů a výnosů nelze hospodárně a efektivně řídit výrobní proces firmy. Je potřeba nastavit účetní systém tak, aby byla sledována vazba mezi náklady a výnosy. Problematika bude řešena pomocí změny systému oběhu účetních dokladů schopného samokontroly vazby mezi náklady a výnosy a dále pomocí nastavení vhodného kalkulačního systému firmy.

Práce vychází z praktického pozorování vztahu mezi náklady a výnosy, jejich vlivem na výsledek hospodaření v podmínkách výrobní firmy. Bude provedena analýza již aplikovaných opatření a z nich bude vyvozen závěr a doporučení pro další ekonomický vývoj firmy.

Výsledkem práce je kvantifikace vlivu změny systému oběhu účetních dokladů. Došlo prokazatelně k vyšší produktivitě práce díky efektivnějšímu sledování vazby nákladů a výnosů. Kalkulační metodou ABC byly zhodnoceny dva stěžejní typy výroby z hlediska režijních nákladů a tvorby hospodářského výsledku a byla označena výroba, která přináší vyšší zisk. Tyto závěry tvoří teoretický základ pro budoucí rozhodování o výrobním programu firmy.

Doporučení, která práce obsahuje, neuvažují možnost zvýšení objemu výroby, protože pro toto východisko nejsou vhodné hospodářské podmínky. Naopak se předpokládá zachování stávajícího počtu výrobních zaměstnanců až případná redukce výroby vlivem vnějších hospodářských aspektů v regionu.

Studie poskytuje základní orientaci ve skladbě nákladů a výnosů firmy, doporučení pro zvýšení efektivity výroby. Nabízí možnosti kontroly nákladů a způsoby kalkulace režijních nákladů.

### *Klíčová slova:*

Náklady, výnosy, souměření nákladů a výnosů, výsledek hospodaření, kalkulace ABC, produktivita práce, vazby nákladů a výnosů, oběh účetních dokladů, kalkulace ve výrobní firmě

The thesis deals with expenses and proceeds in manufacturing textile industry company and focuses on their measurement and effects on the operating result. We can not effectively and economically manage the production process of the company without previous knowledge of the structure of expenses and proceeds. It is necessary to regulate the accounting system and monitor the relationship between expenses and proceeds. These problems will be solved by the change of the system of the accounting documents' circulation which is able to self-control the relationship between expenses and proceeds, and furthermore by the regulation of the suitable costing system of the company.

The thesis results from the practical observation of the relationship between expenses and proceeds, their effect on the operating result in conditions of the manufacturing company. The applied arrangements will be analysed for drawing conclusions and recommendations for the next economic development of the company.

The result of the thesis is the influence quantification of the change of the accounting documents' circulation system. Productivity of labour was demonstrably higher due to more effective observation of the relationship between expenses and proceeds. The costing method "ABC" evaluated two fundamental types of the manufacture in term of general expenses and formation of the operating result, and the manufacture with higher profits was marked. These conclusions build the theoretical principle for the future decisions about the manufacturing programme of the company.

The recommendations, which are included in the thesis , do not consider the possibility of the volume increase of the production because of the unsuitable economic conditions. The current number of employees will remain the same, and the reduction of the production owing to external economic aspects in the region is possible.

The thesis offers the basic orientation in the structure of the expenses and proceeds of the company, and the recommendations for the increase of the production effectivity. It offers the control possibilities of expenses, and costing methods of general expenses.

*Key words:*

Expenses, proceeds, measurement of expenses and proceeds, operating result, costing method "ABC", labour productivity, relationship between expenses and proceeds, accounting documents' circulation, costing methods in the manufacturing company

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Monografie:

- [1] LANDA, Martin. *Jak číst finanční výkazy, analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic*. Vydání první. Brno : Computer Press, a.s., 2008. 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5.
- [2] HRADECKÝ, Mojmír , LANČA, Jiří , ŠÍŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. První vydání . Havlíčkův Brod : Grada Publishing, a.s., 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualizované a rozšířené vydání. Praha : Grada Publishing, a.s., 2007. 464 s. ISBN 978-80-247- 1992-4.
- [4] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, 2009. 974 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
- [5] KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Ekonomie pro strategické řízení*. Praha : C. H. Beck, 2004. 184 s.
- [6] RŮŽIČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza : metody, ukazatele, využití v praxi*. 2. aktualiz. vyd . Praha : Grada Publishing, a.s., 2008. 120 s.
- [7] FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše , WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha : Aspi, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [8] DVOŘÁČEK, Jiří . *Audit podniku a jeho operací*. Praha : C. H. Beck, 2005. 151 s.
- [9] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, 2009. 974 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
- [10] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2005. Praha : Grada, 2005. 164 s.
- [11] BLECHOVÁ, Beata, JANOUŠKOVÁ, Jana . *Podvojně účetnictví v příkladech*. Praha 7 : Grada Publishing, a.s., 2010. 200 s. ISBN 978-80-247-3208-4.



Článek na internetu:

- [12] FUČÍK, Ivan, HŮLOVÁ, Martina. Věcná a časová souvislost nákladů a výnosů. *Finanční management: Elektronický newsletter titulu Finanční management* [online]. 26.9.2008, 2008, 15, [cit. 2011-01-04]. Dostupný z WWW: <[http://ihned.cz/download/DOT\\_nwsltr/FinManagement\\_2008\\_15.pdf](http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_15.pdf)>.
- [13] STRACHOTOVÁ, Dana . *Business.Info.cz* [online]. 2011 [cit. 2011-05-07]. Náklady v rukou průmyslových inženýrů. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/management-msp/naklady-v-rukou-prumyslovych-inzenyru/1001663/59953/>>.

## SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1: Vzor A - výsledovka ve vertikálním členění s druhovým členěním nákladů 72
- Příloha 2: Popis obsahu hlavních položek výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu v druhovém členění podle aktuálního znění § 20 - § 37 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele
- Příloha 3: Časové rozlišení nákladů a výnosů
- Příloha 4: Náklady a výnosy sledované firmy v letech 2003 – 2010
- Příloha 5: Vývoj minimální mzdy v letech 1991 - 2007
- Příloha 6: Přehled nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek za rok 2005
- Příloha 7: Výsledovka za rok 2010 za středisko 0001 - režijní
- Příloha 8: Účtová osnova pro podnikatele

## SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obrázek 1: Struktura podnikového účetnictví ..... 4
- Obrázek 2: Členění nákladů z hlediska řízení podniku ..... 12
- Obrázek 3: Náklady fixní, variabilní, semifixní a semivariabilní..... 13
- Obrázek 4: Vzájemná provázanost účetních výkazů ..... 17
- Obrázek 5: Členění výsledku hospodaření – několik stupňů výsledku hospodaření..... 18
- Obrázek 6: Tvorba účetního výsledku hospodaření (disponibilní zisk/ztráta) ..... 19
- Obrázek 7: Tok nákladů v ABC systému ..... 30
- Obrázek 8: Původní systém oběhu účetních dokladů ve sledované firmě..... 41
- Obrázek 9: Nově navržený systém oběhu účetních dokladů ..... 43
- Obrázek 10: Důsledky neznalosti vazby fixních nákladů na výnosy ..... 50

## SEZNAM GRAFŮ

- Graf 1: Vývoj měsíčního obrátu na 1 výrobní hodinu 2008 - 2011 ..... 49
- Graf 2: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu A v závislosti na objemu výroby graficky ..... 57

Graf 3: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu B v závislosti na objemu výroby graficky .....	58
Graf 4: Vývoj celkových nákladů a tržeb pro výrobu B v závislosti na objemu výroby graficky .....	61
Graf 5: Vývoj zisku při fondu pracovní doby 40 974 h / rok pro výrobu A a B .....	62

# PŘÍLOHY

## Příloha 1: Vzor A - výsledovka ve vertikálním členění s druhovým členěním nákladů

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT</b>		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		<b>ke dni 31. prosince 2010</b>			
		( v celých tisících Kč )			
		<b>IČ</b>		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	běž. 1	min. 2	
I.	Tržby za prodej zboží	01			
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02			
+	<b>Obchodní marže (ř. 01-02)</b>	03			
II.	<b>Výkony (ř. 05+06+07)</b>	04			
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05			
II. 2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06			
II. 3	Aktivace	07			
B.	<b>Výkonová spotřeba (ř. 09+10)</b>	08			
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09			
B. 2	Služby	10			
+	<b>Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)</b>	11			
C.	<b>Osobní náklady</b>	12			
C. 1	Mzdové náklady	13			
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14			
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15			
C. 4	Sociální náklady	16			
D.	Daně a poplatky	17			
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18			
III.	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)</b>	19			
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20			
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21			
F.	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)</b>	22			
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23			
F. 2	Prodaný materiál	24			

G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b> /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sled. 1	min. 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku ( ř. 34 + 35 + 36)</b>	33		
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b> /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47)/	48		
Q.	<b>Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)</b>	49		
Q. 1	-splatná	50		
Q. 2	-odložená	51		
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)</b>	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	<b>Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)</b>	55		
S. 1	-splatná	56		
S. 2	-odložená	57		

*	<b>Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55 )</b>	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)</b>	60		
****	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)</b>	61		

Pramen: Business.center.cz

**Příloha 2: Popis obsahu hlavních položek výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu v druhovém členění podle aktuálního znění § 20 - § 37 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele**

**Provozní výnosy a náklady**

§ 20 - § 28 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Ozn.	Položka výsledovky	Popis
I.	Tržby za prodej zboží	Položka obsahuje částku vyúčtovaných tržeb za prodej zboží
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	Položka obsahuje pořizovací cenu, popřípadě reprodukční pořizovací cenu prodaného zboží, přeúčtovanou z příslušného účtu účtové skupiny 13
+	<b>Obchodní marže</b>	Položka obsahuje rozdíl z vyúčtovaných tržeb za prodej zboží a nákladů vynaložených na prodané zboží
II.	Výkony	
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Položka obsahuje částku vyúčtovaných tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	Položka obsahuje změnu stavu zásob vlastní výroby, to je nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin; tato položka může mít i zápornou hodnotu
II.3	Aktivace	V této položce se uvádí hodnota aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností
B.	Výkonová spotřeba	
B.1	Spotřeba materiálu a energie	Položka obsahuje náklady na spotřebu materiálu a energie
B.2	Služby	Položka obsahuje zejména náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku
+	<b>Přidaná hodnota</b>	Položka + Přidaná hodnota obsahuje součet položky + Obchodní marže a rozdílu položek II. Výkony a B. Výkonová spotřeba
C.	Osobní náklady	
C.1	Mzdové náklady	Položka obsahuje hodnotu vyúčtovaných mzdových nákladů
C.2	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	Položka obsahuje hodnotu odměn poskytnutých členům orgánu společnosti a družstva
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Položka obsahuje hodnotu vyúčtovaných nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (včetně sociálních nákladů fyzické osoby)
C.4	Sociální náklady	Položka obsahuje hodnotu vyúčtovaných ostatních sociálních nákladů (zákonných i ostatních)
D.	Daně a poplatky	Položka obsahuje veškeré daně a poplatky zaúčtované účetní jednotkou jako náklady s výjimkou daně z příjmů
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Položka obsahuje hodnotu odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	Položka obsahuje částku vyúčtovaných tržeb za prodej dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
III.2	Tržby z prodeje materiálu	Položka obsahuje částku vyúčtovaných tržeb za prodej materiálu
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	Položka obsahuje zůstatkovou cenu prodaného nehmotného a hmotného majetku ve vztahu k položce III.1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
F.2	Prodaný materiál	Položka obsahuje pořizovací hodnotu prodaného materiálu ve vztahu k položce III.2 Tržby z prodeje materiálu
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	Položka obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období; tato položka může mít i zápornou hodnotu
IV.	Ostatní provozní výnosy	Položka obsahuje zejména smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z postoupených pohledávek a výnosy z odepsaných pohledávek, inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy a pojistná plnění, která nejsou uvedena v položce XIII. Mimořádné výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	Položka obsahuje zejména poskytnuté dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, pojistné vztahující se k provozní činnosti, inventarizační rozdíly a škody v provozní oblasti. Dále obsahuje spotřebu preferenčních limitů, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a spotřebu povolenek na emise a jejich číselné označení v rejstříku obchodování s povolenkami. Spotřeba povolenek je vykázána bez ohledu na jejich následné vyřazení
V.	Převod provozních výnosů	
I.	Převod provozních nákladů	
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	Položka * Provozní výsledek hospodaření obsahuje rozdíl mezi položkami provozních výnosů (I. – V.) a provozních nákladů (A. – I.)



## Finanční výnosy a náklady

§ 29 - § 34 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Ozn.	Položka výsledovky	Popis
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	Položka obsahuje částku prodejní ceny za prodej cenných papírů a podílů
J.	Prodané cenné papíry a podíly	Položka obsahuje částku pořizovacích cen prodaných cenných papírů a podílů (viz položka VI.)
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	Položka obsahuje zejména dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy u dluhových cenných papírů ve věcné a časové souvislosti, u dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou držení do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou dluhopisu ve věcné a časové souvislosti, u dluhopisů, jejichž úrokový výnos je stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a nižším emisním kursem, rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou
VII.1	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	
VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	
VII.3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	Položka obsahuje výnosy z cenných papírů a vkladů, které účetní jednotka vykazuje jako krátkodobý finanční majetek
K.	Náklady z finančního majetku	Položka obsahuje například u dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou držení do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou ve věcné a časové souvislosti
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	Tato položka obsahuje výnosy vznikající z přecenění cenných papírů a derivátů
L.	Náklady z přecenění majetkových papírů a derivátů	Tato položka obsahuje náklady vznikající z přecenění cenných papírů a derivátů
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	Položka obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv a opravných položek ve finanční oblasti; tato položka může mít i zápornou hodnotu
X.	Výnosové úroky	Položka obsahuje výnosové úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
N.	Nákladové úroky	Položka obsahuje nákladové úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
XI.	Ostatní finanční výnosy	Položka obsahuje zejména kursové zisky a nároky na náhrady mank a schodků na finančním majetku
XI.	Ostatní finanční výnosy	Položka obsahuje zejména kursové zisky a nároky na náhrady mank a schodků na finančním majetku
O.	Ostatní finanční náklady	Položka obsahuje zejména kursové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku a bankovní výlohy
XII.	Převod finanční výnosů	
P.	Převod finanční nákladů	
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	Položka * Finanční výsledek hospodaření obsahuje rozdíl mezi položkami finančních výnosů (VI. – XII.) a finančních nákladů (J. – P.)

## Daň z příjmů, výsledek hospodaření

§ 35 - § 38 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Ozn.	Položka výsledovky	Popis
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	Položka obsahuje daňovou povinnost z titulu daně z příjmů právnických nebo fyzických osob (účetních jednotek) za běžnou činnost
Q.1	- splatná	
Q.2	- odložená	
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	Položku tvoří součet položek * Provozní výsledek hospodaření a * Finanční výsledek hospodaření po odpočtu položky Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
XIII.	Mimořádné výnosy	Položka obsahuje výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i výnosy z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících
R.	Mimořádné náklady	Položka obsahuje náklady z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i náklady z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	Položka obsahuje daňovou povinnost z titulu daně z příjmů právnických nebo fyzických osob (účetních jednotek) z mimořádné činnosti
S.1	- splatná	
S.2	- odložená	
*	<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>	Položka * Mimořádný výsledek hospodaření obsahuje rozdíl mezi položkami finančních výnosů (XIII.) a součtem mimořádných nákladů (R.) a položky S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	Položka obsahuje nárok na podíl na zisku nebo povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	Položku tvoří součet položek ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost a * Mimořádný výsledek hospodaření po odpočtu položky T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	Položku tvoří položka Výsledek hospodaření za účetní období po odpočtu položek Daň z příjmů za běžnou činnost a Daň z příjmů z mimořádné činnosti

Pramen: HRADECKÝ, M., LANČA, J., 2008

### **Příloha 3: Časové rozlišení nákladů a výnosů**

#### **Časové rozlišení nákladů a výnosů**

Správné vykázání hospodářského výsledku účetní jednotky za sledované účetní období předpokládá zahrnout do něho všechny náklady a výnosy, které do něj hospodářsky patří, i když z různých důvodů nebyly v běžném účetním období zaúčtovány. Naopak je třeba z nákladů a z výnosů vyloučit položky, které sice byly v běžném účetním období zaúčtovány, avšak týkají se příštích účetních období. Tato úprava nákladů a výnosů se účtuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dalších přechodných účtů a rezerv. [9]

#### **AKTIVA**

#### **PASIVA**

Náklady příštích období

Příjmy příštích období

X

Výdaje příštích období

Výnosy příštích období

Rezervy

Účty časového rozlišení a rezervy stojí z pohledu rozvahy v páru (aktivní, pasivní). Výjimku tvoří rezervy, které nemají v aktivech protipoložku, v souladu s dodržováním zásady opatrnosti. [3]

Časovým rozlišením rozumíme účetní případy účtované na účtech 381 až 385, na kterých se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem, u kterých je znám:

- účel (titul) vynaložené částky,
- částka,
- období, ke kterému se částka vztahuje.

Uvedené tři podmínky musí být splněny současně. Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody.

Časové rozlišení není nutno používat v případech:

kdy se jedná o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku, jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy. [9]

Časové rozlišení nákladů a výnosů se považuje z hlediska zákona o daních z příjmů za položky, které jsou znávány v plné míře pro účely stanovení daňové základny. [9]

#### **Náklady příštích období (přeplatky nákladů)**

Jedná se o částky účetní jednotkou předem vydané, popř. vyúčtované na vrub nákladů, např. první splátka u finančního pronájmu, které se týkají zčásti nákladů právě minulého účetního období a zčásti nákladů příštího účetního období, nebo které se týkají celého příštího účetního období, pokud se takové částky neúčtují jako pohledávka, např. předem zaplacené nájemné. [9]

Účetní standardy rozlišují dva systémy účtování nákladů příštích období:

### **Účet 381 – Náklady příštích období**

Výdaje běžného účetního období se vztahují ke konkrétnímu nákladovému účtu v účtové třídě 5. Částka výdajů běžného období, která nesouvisí předmětným účetním obdobím, nýbrž až následujícími, se převede na přechodný účet 381 – *Náklady příštích období*, prostřednictvím něhož se zatíží příslušný nákladový druh v následujících obdobích o částku, která věcně a časově souvisí tímto obdobím. Jedná se např. o náklady většího rozsahu na zařazení drobného hmotného majetku do používání, nájemné placené předem včetně akontací u finančního leasingu, předplatné. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí. U nájemného a dalších smluvních ujednání se náklady zúčtují v závislosti na době trvání smluvního vztahu. [9]

Příklad účetního provedení – náklady příštích období

Text	MD	Dal
<b>Běžné účetní období</b>		
1. Platba nájemného na běžné a následující účetní období		
a) platba		221
b) podíl nájmu běžného roku	518	
c) nájemné příštího roku	381	
<b>Následující účetní období</b>		
2. Nájem tohoto roku	518	381

Pramen: Ryneš, P., 2009

### **Účet 382 – Komplexní náklady příštích období**

Výdaje běžného účetního období se vztahují určitému účelu (akci), týkají se většinou několika nákladových druhů a zahrnují výkony ve vlastní režii i výkony nakupované (komplexní náklady), např. příprava a záběh výroby, dlouhodobá propagace atd. Na rozdíl od účtu 381 se zaktivuje přes účet 555 – *Zúčtování komplexních nákladů příštích období* celková komplexní položka na účet 382 a příslušnými podíly se přiděluje do období, se kterým hospodářsky souvisí na vrub účtu 555 – *Zúčtování komplexních nákladů příštích období*. Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede nejpozději do 4 let, nebo ve lhůtě vyplývající ze smluv či z právních předpisů. [9]

Příklad účetního provedení – komplexní náklady příštích období

Text	MD	Dal
<b>Běžné účetní období</b>		
1. Výdaje na dlouhodobou propagaci		
a) platba (výdaj)		221
b) mzdy	531	
c) spotřeba materiálu	501	
d) služby	518	
2. Zúčtování komplexních nákladů příštích období	382	555
3. Příslušný podíl komplexních nákladů běžného roku	555	382
<b>Následující účetní období</b>		
2. Příslušný podíl komplexních nákladů tohoto účetního období	555	382

Pramen: Ryneš, P., 2009

### Výdaje příštích období (nedoplatky nákladů)

Výdaje příštích období představují částky dosud nezaplacené, které se při splatnosti týkají zčásti nákladů právě minulého účetního období a zčásti nákladů účetního období příštího, nebo které se celé týkají nákladů minulého období, pokud se takové částky neúčtují jako závazek. Jedná se např. o nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku. O mzdách za nevybranou dovolenou se obvykle neúčtuje. [9]

Příklad účetního provedení – výdaje příštích období

Text	MD	Dal
<b>Běžné účetní období</b>		
1. Nezaplacené nájemné běžného roku	518	383
<b>Následující účetní období</b>		
2. Zaplacené nájemné za minulé i běžné účetní období		
a) platba		221
b) nájemné běžného roku	518	
c) nájemné minulého roku	383	

Pramen: Ryneš, P., 2009

### Výnosy příštích období (přeplatky výnosů)

Výnosy příštích období představují částky podnikem přijaté, které se týkají zčásti výnosů právě minulého účetního období a zčásti výnosů příštího období, nebo které se celé týkají období příštího, pokud se takové částky neúčtují jako závazek, např. přijaté nájemné předem, přijaté paušály předem na zajištění servisu, přijaté předplacené. Vlastník rozvodného zařízení může časově rozlišovat po dobu nejdéle 20 let přijaté úhrady podle příslušného zákona za účelně vynaložené náklady spojené s připojením a se zajištěním požadovaného příkonu a v případě přeložek rozvodných zařízení za samostatné stavby s nimi souvisejícími. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, se kterým výnosy věcně souvisejí. [9]

Příklad účetního provedení – výnosy příštích období

Text	MD	Dal
<b>Běžné účetní období</b>		
1. Přijaté nájemné za běžné i následující účetní období		
a) příjem částky	221	
b) nájemné běžného roku		6.
c) nájemné příštího roku		384
<b>Následující účetní období</b>		
2. Příslušný podíl nájemného vztahující se tomuto roku	384	6..

Pramen: Ryneš, P., 2009

### Příjmy příštích období (nedoplatky výnosů)

Příjmy příštích období představují částky podnikem dosud nepřijaté, které se při splatnosti týkají zčásti výnosů právě minulého a zčásti výnosů příštího účetního období, nebo které se celé týkají výnosů účetního období právě minulého, pokud

se takové částky neúčtují jako pohledávka, např. výnosové provize, popř. nevyúčtovaný bankovní úrok, který dokáže účetní jednotka přesně vypočítat (jinak dohadná položka), provedené a odběratelem odebrané nevyfakturované práce a služby. [9]

Příklad účetního provedení – příjmy příštích období

<b>Text</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>Běžné účetní období</b>		
1. Neuhrazená výnosová provize	385	648
<b>Následující účetní období</b>		
2. Přijatá provize (celá částka souvisí s minulým účetním obdobím)	221	385

Pramen: Ryneš, P., 2009

**Příloha 4: Náklady a výnosy sledované firmy v letech 2003 – 2010**

	Výsledovka za období	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
501 002	Spotřeba režijního materiálu	103 320	140 806	137 800	155 356	330 878	97 072	213 752	222 798
501 003	Spotřeba kancelářských potřeb	13 124	26 412	43 228	52 253	29 505	18 260	21 043	17 185
501 004	Spotřeba DDM	20 996	26 041	451 159	232 902	178 284	234 619	160 632	220 586
501 006	Spotřeba PHM	6 624	45 449	39 218	70 388	81 547	56 114	47 299	55 973
501 007	Vodné	5 822	14 658	6 811	5 527	5 513	7 893	12 716	6 871
501 008	Náhradní díly PC	3 861	3 767	24 105	461	4 443	1 205	0	0
501 010	Náhradní díly šicí stroje	2 584	20 834	78 458	14 999	12 689	13 881	20 164	19 192
501 018	Reklamní předm.opatř.logem do 500,--	0	1 809	0	8 697	3 328	0	8 932	24 758
501 019	Zdravotnický materiál	0	0	1 433	805	660	1 317	2 432	3 329
501 020	Pracovní oděvy a obuv, ochranné prostředky	0	0	4 582	1 756	16	25	0	0
501 991	Technické zhodnocení budova	13 354	15 248	2 959	0	0	0	0	0
501 998	Technické zhodnocení PC	0	2 306	0	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>169 684</b>	<b>297 330</b>	<b>789 752</b>	<b>543 144</b>	<b>646 863</b>	<b>430 386</b>	<b>486 971</b>	<b>570 691</b>
502 000	Spotřeba energie	60 047	142 041	133 206	137 133	54 137	118 725	118 866	136 287
502 001	Spotřeba plynu	103 200	130 741	141 637	208 215	133 007	144 430	154 579	166 128
<b>Σ</b>		<b>163 247</b>	<b>272 782</b>	<b>274 842</b>	<b>345 347</b>	<b>187 144</b>	<b>263 155</b>	<b>273 445</b>	<b>302 415</b>
504 000	Prodané zboží	0	0	0	26 608	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>26 608</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
511 000	Opravy a udržování	8 860	84 691	24 088	361 140	276 215	310 178	199 357	384 684
<b>Σ</b>		<b>8 860</b>	<b>84 691</b>	<b>24 088</b>	<b>361 140</b>	<b>276 215</b>	<b>310 178</b>	<b>199 357</b>	<b>384 684</b>
512 000	Cestovné zaměstnanci	181 222	59 710	22 384	572 855	547 125	258 963	212 844	0
512 001	Cestovné jednatelé	0	301 015	270 388	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>181 222</b>	<b>360 725</b>	<b>292 772</b>	<b>572 855</b>	<b>547 125</b>	<b>258 963</b>	<b>212 844</b>	<b>0</b>
513 000	Náklady na reprezentaci	10 540	60 290	23 190	33 012	42 441	27 430	17 572	20 985
<b>Σ</b>		<b>10 540</b>	<b>60 290</b>	<b>23 190</b>	<b>33 012</b>	<b>42 441</b>	<b>27 430</b>	<b>17 572</b>	<b>20 985</b>

518 001	Dopravné	184 717	127 832	20 368	30 667	223 572	6 700	0	915
518 002	Nájemné	433 588	939 764	872 361	840 000	840 000	840 000	840 000	840 000
518 003	Poštovné, kurýrní služby	1 244	8 566	7 621	63 550	113 780	105 949	65 647	81 806
518 004	Splátka leasing, od roku 2007 CR-V	0	0	0	65 136	260 544	260 544	195 408	0
518 005	Splátka leasing	0	0	0	0	101 181	126 771	126 771	12 206
518 006	Telefonní poplatky	42 808	100 652	104 978	102 587	102 139	95 629	99 182	90 256
518 007	Celní poplatky	33 672	38 650	25 000	46 755	52 856	10 153	0	0
518 009	Ostatní služby	256 544	159 702	77 551	168 055	196 274	152 304	146 523	122 030
518 010	Opracování textilií	535 317	178 262	241 723	128 083	160 797	135 357	114 646	125 483
518 011	Rekl.pře.500.-- Kč / přeúčt. Na 501 018	0	0	0	0	0	0	0	0
518 012	Programové vybavení, servis, internet	0	0	33 755	32 611	0	0	21 860	23 645
518 013	Náklady na zajištění BOZP, revize, školení	0	0	0	39 656	4 820	0	0	51 704
<b>Σ</b>		<b>1 487 890</b>	<b>1 553 428</b>	<b>1 383 356</b>	<b>1 517 099</b>	<b>2 055 964</b>	<b>1 733 406</b>	<b>1 610 037</b>	<b>1 348 045</b>
521 000	Mzdové náklady	3 351 092	6 195 346	0	2 949 983	4 987 915	4 011 026	3 995 746	3 618 346
521 001	Mzdové náklady - režijní včetně dovolené	0	0	1 049 010	457 049	0	0	0	0
521 002	Mzdové náklady - dovolená výrobní zam.	0	0	609 380	503 789	0	0	0	0
521 003	Mzdové náklady - jednatelé včetně dovol.	0	0	517 180	346 192	0	0	0	0
521 004	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovol.	0	0	3 975 750	1 307 205	0	0	0	0
521 600	Mzd.nákl. - dohody o PP, od r.2005 jen výrobní	184 632	206 354	129 755	33 788	0	0	0	0
521 601	Mzdové náklady - dohody režijní	0	0	151 421	33 990	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>3 535 724</b>	<b>6 401 700</b>	<b>6 432 496</b>	<b>5 631 996</b>	<b>4 987 915</b>	<b>4 011 026</b>	<b>3 995 746</b>	<b>3 618 346</b>
524 000	Zákonné sociální pojištění	0	0	0	1 024 755	1 748 986	1 388 321	1 200 234	0
524 001	Odvod SP org.za zam., od r.2005 jen režijní	871 288	1 610 797	272 736	118 831	0	0	0	889 548
524 002	Odvod SP org.z dovol.výrobních zaměstnanců	0	0	158 439	130 988	0	0	0	319 763
524 004	Odvod ZP org.z mezd režijních zaměstnanců	0	0	94 406	41 135	0	0	0	0
524 005	Odvod ZP org.z dovol.výr. zaměstnanců	0	0	55 026	45 349	0	0	0	0
524 006	Odvod ZP org.z mezd jednatelů	0	0	46 544	31 158	0	0	0	0
524 007	Odvod ZP org.z mezd výrobních zaměstnanců	0	0	358 364	117 539	0	0	0	0
524 011	Odvod SP org.z mezd jednatelů	0	0	134 465	90 010	0	0	0	0



524 012	Odvod SP org.z mezd výrobních zaměstnanců	0	0	1 033 708	339 570	0	0	0	0
524 003	Odvod ZP organizace za zaměstnance	290 356	550 992	0	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>1 161 644</b>	<b>2 161 789</b>	<b>2 153 688</b>	<b>1 939 335</b>	<b>1 748 986</b>	<b>1 388 321</b>	<b>1 200 234</b>	<b>1 209 311</b>
527 000	Zákonné sociální náklady	0	12 424	60 311	241 017	27 500	31 446	446	297
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>12 424</b>	<b>60 311</b>	<b>241 017</b>	<b>27 500</b>	<b>31 446</b>	<b>446</b>	<b>297</b>
528 000	Ostatní sociální náklady	0	8 026	35 032	19 389	22 500	365	30 365	243
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>8 026</b>	<b>35 032</b>	<b>19 389</b>	<b>22 500</b>	<b>365</b>	<b>30 365</b>	<b>243</b>
531 000	Daň silniční	2 525	4 950	7 975	6 618	8 197	4 346	4 836	1 872
<b>Σ</b>		<b>2 525</b>	<b>4 950</b>	<b>7 975</b>	<b>6 618</b>	<b>8 197</b>	<b>4 346</b>	<b>4 836</b>	<b>1 872</b>
538 000	Ostatní daně a poplatky	6 350	7 386	3 180	2 130	3 450	8 000	2 270	3 048
<b>Σ</b>		<b>6 350</b>	<b>7 386</b>	<b>3 180</b>	<b>2 130</b>	<b>3 450</b>	<b>8 000</b>	<b>2 270</b>	<b>3 048</b>
542 000	Prodaný materiál	301 718	198 612	606 977	390 285	119 862	211 335	256 199	6 652
542 001	Jednorázové dřevěné palety	0	0	0	57 000	11 000	0	0	0
542 011	Prodaný materiál zákazník 011	0	0	571 277	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>301 718</b>	<b>198 612</b>	<b>1 178 254</b>	<b>447 285</b>	<b>130 862</b>	<b>211 335</b>	<b>256 199</b>	<b>6 652</b>
543 000	Dary	6 000	7 500	5 000	1 500	0	1 000	0	1 000
<b>Σ</b>		<b>6 000</b>	<b>7 500</b>	<b>5 000</b>	<b>1 500</b>	<b>0</b>	<b>1 000</b>	<b>0</b>	<b>1 000</b>
544 000	Smluvní pokuty a penále	0	2 855	0	1 039	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>2 855</b>	<b>0</b>	<b>1 039</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
545 000	Ostatní pokuty a penále	3 186	21 631	32 289	37 744	3 216	25 537	3 374	2 852
<b>Σ</b>		<b>3 186</b>	<b>21 631</b>	<b>32 289</b>	<b>37 744</b>	<b>3 216</b>	<b>25 537</b>	<b>3 374</b>	<b>2 852</b>
546 999	Odpis pohledávky - nedaňový náklad	0	0	0	0	0	12 472	0	0
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>12 472</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
548 000	Ostatní provozní náklady	0	2 639	0	93	2 440	12 491	69 046	0
548 030	Haléřové vyrovnání	6	7	3	29	39	368	106	636
<b>Σ</b>		<b>6</b>	<b>2 646</b>	<b>3</b>	<b>122</b>	<b>2 479</b>	<b>12 859</b>	<b>69 152</b>	<b>636</b>
549 000	Manka a škody - nedaňové	0	0	0	54 085	0	0	0	0
549 001	Škody, odcizení - pachatel neznámý	0	0	0	0	0	100 000	0	
549 000	Manka a škody - daňové nebo hrazené pojišť.	0	0	0	38 155	0	0	0	0

Σ		0	0	0	92 240	0	100 000	0	0
551 009	Účetní odpisy DDM nedaňové	78 546	235 411	238 258	236 664	216 942	236 664	157 762	0
551 022	Odpisy nehm.a hmot.DM nákup SRO úč.=daň.	0	0	62 024	71 064	66 682	12 750	213 772	334 382
551 028	Odpisy DDM - účetní = daňové	755	114 478	118 550	2 719	0	0	0	0
551 061	Úč.odp.vl.maj.část.daň.uznat.do výše ZC	35 945	107 834	107 834	107 834	98 848	107 834	71 886	0
Σ		115 246	457 723	526 666	418 281	382 471	357 248	443 421	334 382
552 000	Tvorba zákonných rezerv	0	0	250 000	250 000	-500 000	0	0	0
Σ		0	0	250 000	250 000	-500 000	0	0	0
562 000	Úroky	9 032	59 546	24 584	56 389	81 795	97 291	26 793	23 650
Σ		9 032	59 546	24 584	56 389	81 795	97 291	26 793	23 650
563 000	Kurzové ztráty	63 891	162 672	129 682	49 600	17 897	27 038	982	1 965
Σ		63 891	162 672	129 682	49 600	17 897	27 038	982	1 965
568 000	Ostatní finanční náklady	49 578	76 557	80 422	92 122	60 140	34 391	47 866	19 969
568 001	Ostatní finanční náklady - pojištění	0	0	0	40 411	70 317	71 244	34 638	31 454
Σ		49 578	76 557	80 422	132 533	130 457	105 635	82 504	51 423
591 000	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	0	0	0	0	0	10 020	9 800	0
Σ		0	0	0	0	0	10 020	9 800	0
Σ		7 276 342	12 215 264	13 707 582	12 726 424	10 803 478	9 427 454	8 926 347	7 882 496
601 001	Tržby za práce zákazník 001	0	45 000	431 600	763 062	0	0	0	0
601 003	Tržby za práce zákazník 003	0	218 313	0	0	0	0	0	0
601 004	Tržby za práce zákazník 004	0	0	0	568 070	419 885	0	0	0
601 006	Tržby za práce zákazník 006	1 066 869	3 723 162	2 545 858	-2 901	-6	0	0	0
601 008	Tržby za práce zákazník 008	1 403 666	308 111	0	0	0	0	0	0
601 011	Tržby za práce zákazník 011	0	37 095	453 405	721 559	862 860	263 170	0	0
601 013	Tržby za práce zákazník 013	0	0	0	0	0	0	0	23 308
601 014	Tržby za práce zákazník 014	15 364	0	0	0	0	0	0	0
601 015	Tržby za práce zákazník 015	17 774	313 210	152 133	0	0	0	0	0
601 016	Tržby za práce zákazník 016	28 970	0	0	0	0	0	0	0
601 017	Tržby za práce zákazník 017	0	246 701	337 293	0	0	0	0	0

601 018	Tržby za práce zákazníků 018	0	52 799	0	0	0	0	0	0
601 019	Tržby za práce zákazníků 019	0	68 903	37 843	0	0	0	187 241	0
601 021	Tržby za práce zákazníků 021	0	0	2 025 937	5 141 413	4 310 914	3 817 940	4 197 223	3 590 234
601 022	Tržby za práce zákazníků 022	0	0	400	0	0	0	0	0
601 023	Tržby za práce zákazníků 023	0	0	95 967	144 602	0	0	0	0
601 024	Tržby za práce zákazníků 024	0	0	0	247 335	192 570	0	0	0
601 025	Tržby za práce zákazníků 025	0	0	0	0	862 630	0	0	0
601 200	Tržby za práce zákazníků 200	2 801 280	7 162 777	6 379 595	3 217 568	3 007 443	4 034 391	4 267 972	4 546 741
<b>Σ</b>		<b>5 333 923</b>	<b>12 176 072</b>	<b>12 460 031</b>	<b>10 800 708</b>	<b>9 656 296</b>	<b>8 115 500</b>	<b>8 652 435</b>	<b>8 160 284</b>
602 000	Tržby z prodeje služeb	247 971	154 505	53 083	110 088	450 438	295 822	137 499	187 777
602 001	Refundace mezd	0	1 731	0	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>247 971</b>	<b>156 236</b>	<b>53 083</b>	<b>110 088</b>	<b>450 438</b>	<b>295 822</b>	<b>137 499</b>	<b>187 777</b>
604 000	Tržby za zboží	0	0	0	26 690	79 500	137 480	632 390	26 600
604 001	Tržby za prodej prostředků látek	0	0	0	0	9 165	21 393	23 604	13 772
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>26 690</b>	<b>88 665</b>	<b>158 873</b>	<b>655 994</b>	<b>40 372</b>
611 000	Změna stavu nedokončené výroby	375 657	-205 821	-108 274	-51 988	-9 574	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>375 657</b>	<b>-205 821</b>	<b>-108 274</b>	<b>-51 988</b>	<b>-9 574</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
613 000	Změna stavu výrobků	0	0	30 556	0	0	-29 831	0	0
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>30 556</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-29 831</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
641 000	Tržby z prodeje dlouh. nehm. a hmot. majetku	0	0	0	0	110 000	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>110 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
642 000	Tržby z prodeje materiálu	330 822	296 162	679 911	551 581	197 739	324 101	212 702	20 408
642 001	Tržby z prodeje jednorázových palet	0	0	0	103 440	22 600	0	0	0
642 002	Tržby z prodeje europalet	0	0	0	4 200	3 500	0	2 100	15 600
642 011	Tržby z prodeje materiálu zákazníků 011	0	0	571 277	0	0	0	0	0
<b>Σ</b>		<b>330 822</b>	<b>296 162</b>	<b>1 251 188</b>	<b>659 221</b>	<b>223 839</b>	<b>324 101</b>	<b>214 802</b>	<b>36 008</b>
648 000	Ostatní provozní výnosy	1 999	47 969	27 532	38 725	92 464	158 371	9 502	461 167
648 030	Haléřové vyrovnání	34	62	-48	7	8	3	2	2
<b>Σ</b>		<b>2 033</b>	<b>48 031</b>	<b>27 484</b>	<b>38 732</b>	<b>92 472</b>	<b>158 374</b>	<b>9 504</b>	<b>461 169</b>

662 000	Úroky	8 390	65 853	433	388	348	100	1	3
$\Sigma$		<b>8 390</b>	<b>65 853</b>	<b>433</b>	<b>388</b>	<b>348</b>	<b>100</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
663 000	Kurzové zisky	18 390	32 276	205	6 477	2 684	0	2 924	1 498
$\Sigma$		<b>18 390</b>	<b>32 276</b>	<b>205</b>	<b>6 477</b>	<b>2 684</b>	<b>0</b>	<b>2 924</b>	<b>1 498</b>
668 000	Ostatní finanční výnosy	0	9	0	0	24	0	0	0
$\Sigma$		<b>0</b>	<b>9</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>24</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
$\Sigma$		<b>6 317 186</b>	<b>12 568 817</b>	<b>13 684 150</b>	<b>11 590 315</b>	<b>10 615 192</b>	<b>9 052 769</b>	<b>9 673 159</b>	<b>8 887 110</b>
$\Sigma$	<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>-959 155</b>	<b>353 552</b>	<b>-23 432</b>	<b>-1 136 108</b>	<b>-188 286</b>	<b>-374 685</b>	<b>746 813</b>	<b>1 004 614</b>

Pramen: Výkazy zisku a ztráty sledované firmy

**Příloha 5: Vývoj minimální mzdy v letech 1991 - 2007**

<b>Období</b>	<b>Výše minimální mzdy</b>	
	<b>v Kč za měsíc</b>	<b>v Kč za hodinu</b>
1991 únor	2 000	10,8
1992 leden	2 200	12,0
1996 leden	2 500	13,6
1998 leden	2 650	14,8
1999 leden	3 250	18,0
1999 červenec	3 600	20,0
2000 leden	4 000	22,3
2000 červenec	4 500	25,0
2001 leden	5 000	30,0
2002 leden	5 700	33,9
2003 leden	6 200	36,9
2004 leden	6 700	39,6
2005 leden	7 185	42,5
2006 leden	7 570	44,7
2006 červenec	7 955	48,1
2007 leden	8 000	48,1

Pramen: *MPSV.CZ* [online]. 10.07.2010 [cit. 2011-04-10]. Přehled o vývoji částek minimální mzdy. Dostupné z WWW: <<http://www.mpsv.cz/cs/871>>.

**Příloha 6: Přehled nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek za rok 2005**

Seskupení: Středisko:Účet	Zisk 2005	Popis	Poměr účtů 601 a 521 (+ 518 010)v %
-	<b>27 503,41</b>	<b>Náklady a výnosy nepřirazené středisku</b>	<b>nepřirazeno</b>
+ 501003	-764,67	Spotřeba kancelářských potřeb	
+ 511000	-2 090,00	Opravy a udržování	
+ 518009	-200,00	Ostatní služby	
+ 518010	2,08	Opracování textilií	
+ 613000	30 556,00	Změna stavu výrobků	
<b>- 0100</b>	<b>255 574,44</b>	<b>Zákazník 0100</b>	<b>28%</b>
+ 501004	-1 567,23	Spotřeba drobného dlouhod.majetku	
+ 518010	-9 559,00	Opracování textilií	
+ 521004	-115 291,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	
+ 521600	-5 174,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	-120 465,00
+ 524005	-3 174,00	Odvod ZP organizace z dovol.výr.zam.	
+ 524007	-10 376,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-29 970,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 568000	-913,95	Ostatní finanční náklady	
+ 601001	431 599,62	Tržby práce ve mzdě	431 599,62
<b>- 0600</b>	<b>1 342 973,95</b>	<b>Zákazník 0600</b>	<b>30%</b>
+ 512000	-16 717,00	Cestovné zaměstnanci	
+ 518007	-19 000,00	Celní poplatky	
+ 518010	-111 953,24	Opracování textilií	
+ 521004	-741 959,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	
+ 521600	-18 603,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	
+ 521601	-6 099,00	Mzdové náklady - dohody režijní	-766 661,00
+ 524007	-69 594,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-201 030,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 542000	-427 793,28	Prodaný materiál	
+ 548030	-0,91	Haléřové vyrovnání	
+ 563000	-1 674,11	Kurzové ztráty	
+ 568000	-4 662,67	Ostatní finanční náklady	
+ 601006	2 545 127,06	Tržby za práci ve mzdě	2 545 127,06
+ 602000	609,30	Tržby z prodeje služeb	
+ 611000	-40 076,00	Změna stavu nedokončené výroby	
+ 642000	456 247,96	Tržby z prodeje materiálu	
+ 648030	-53,31	Haléřové vyrovnání	
+ 663000	205,15	Kurzové zisky	
<b>- 1</b>	<b>-6 631 110,32</b>	<b>R E Ž I J N Í</b>	<b>režijní náklady</b>
+ 501002	-137 600,48	Spotřeba režijního materiálu	
+ 501003	-42 463,42	Spotřeba kancelářských potřeb	
+ 501004	-429 591,69	Spotřeba drobného dlouhod.majetku	

+ 501006	-39 218,00	Spotřeba PHM	
+ 501007	-6 810,67	Vodné	
+ 501008	-24 105,13	Náhradní díly PC	
+ 501010	-78 457,63	Náhradní díly šicí stroje	
+ 501019	-1 432,98	Zdravotnický materiál	
+ 501020	-4 581,56	Pracovní oděvy a obuv	
+ 502000	-133 208,53	Spotřeba energie	
+ 502001	-141 636,69	Spotřeba plynu	
+ 511000	-21 997,73	Opravy a udržování	
+ 512000	-848,00	Cestovné zaměstnanci	
+ 512001	-270 388,00	Cestovné jednatelů	
+ 513000	-23 190,17	Náklady na reprezentaci	
+ 518002	-872 361,20	Nájemné	
+ 518003	-2 802,50	Poštovné	
+ 518006	-104 977,76	Telefonní poplatky	
+ 518009	-75 983,23	Ostatní služby	
+ 518012	-33 754,72	Programové vybavení, servis, Internet	
+ 521001	-1 049 010,00	Mzdové náklady - režijní včetně dovolené	
+ 521002	-609 380,00	Mzdové náklady - dovolená výrobní zaměstnanci	
+ 521003	-517 180,00	Mzdové náklady - jednatelů včetně dovolené	
+ 521601	-114 658,00	Mzdové náklady - dohody režijní	
+ 524001	-272 736,00	Odvod SP organizace za režijní zaměst.	
+ 524002	-158 439,00	Odvod SP organizace z dovol.výrobních zam.	
+ 524004	-94 406,00	Odvod ZP organizace z mezd režijních zam.	
+ 524005	-51 852,00	Odvod ZP organizace z dovol.výr.zam.	
+ 524006	-46 544,00	Odvod ZP organizace z mezd jednatelů	
+ 524011	-134 465,00	Odvod SP organizace z mezd jednatelů	
+ 527000	-60 310,70	Zákonné sociální náklady	
+ 528000	-35 031,80	Ostatní sociální náklady	
+ 531000	-7 975,00	Daň silniční	
+ 538000	-3 180,00	Ostatní daně a poplatky	
+ 542000	-43 750,73	Prodaný materiál	
+ 543000	-5 000,00	Dary	
+ 545000	-32 289,00	Ostatní pokuty a penále	
+ 548030	-2,17	Haléřové vyrovnání	
+ 551009	-238 258,08	Účetní odpisy DDM nedaňové	
+ 551022	-62 024,00	Odpisy nehmot. a hmot. DM nákup SRO úč.=daňové	
+ 551028	-118 549,86	Odpisy DDM účetní = daňové	
+ 551061	-107 833,80	Úč.odpis.vl.maj.část.daň.uznatelné jen do výše ZC	
+ 552000	-250 000,00	Tvorba zákonných rezerv	
+ 562000	-24 583,79	Úroky	
+ 563000	-121 256,80	Kurzové ztráty	
+ 568000	-54 630,11	Ostatní finanční náklady	

+ 601006	731,16	Tržby za práci ve mzdě	
+ 602000	400,00	Tržby z prodeje služeb	
+ 648000	26 076,00	Ostatní provozní výnosy	
+ 648030	5,30	Haléřové vyrovnání	
+ 662000	433,15	Úroky	
<b>- 1100</b>	<b>261 286,57</b>	<b>Zákazník 1100</b>	<b>27%</b>
+ 501991	-2 958,85	Technické zhodnocení budova	
+ 512000	-4 819,00	Cestovné zaměstnanci	
+ 518007	-6 000,00	Celní poplatky	
+ 521004	-123 130,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	-123 130,00
+ 524007	-11 090,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-34 168,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 542000	-60,50	Prodaný materiál	
+ 542011	-571 276,95	Prodaný materiál Birchmeier	
+ 548030	-0,29	Haléřové vyrovnání	
+ 563000	-1 201,69	Kurzové ztráty	
+ 568000	-8 994,81	Ostatní finanční náklady	
+ 601011	453 404,86	Tržby za práci ve mzdě	453 404,86
+ 642000	304,65	Tržby z prodeje materiálu	
+ 642011	571 277,15	Tržby z prodeje materiálu Birchmeier	
<b>- 1500</b>	<b>85 435,27</b>	<b>Zákazník 1500</b>	<b>13%</b>
+ 518001	-12 000,00	Dopravné	
+ 521004	-20 218,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	
+ 524007	-1 818,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-5 255,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 542000	-41 780,60	Prodaný materiál	
+ 563000	-5 549,72	Kurzové ztráty	
+ 568000	-150,00	Ostatní finanční náklady	
+ 601015	152 133,08	Tržby práce ve mzdě	
+ 602000	15 232,50	Tržby z prodeje služeb	
+ 611000	-56 365,00	Změna stavu nedokončené výroby	
+ 642000	61 206,01	Tržby z prodeje materiálu	
<b>- 1700</b>	<b>211 235,39</b>	<b>Zákazník 1700</b>	<b>27%</b>
+ 521004	-88 507,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	
+ 521600	-3 217,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	-91 724,00
+ 524007	-7 964,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-23 019,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 568000	-3 350,54	Ostatní finanční náklady	
+ 601017	337 292,93	Tržby práce ve mzdě	337 292,93
<b>- 1900</b>	<b>24 431,18</b>	<b>Zákazník 1900</b>	<b>40%</b>
+ 518001	-2 100,00	Dopravné	
+ 518010	-6 842,80	Opracování textilií	
+ 521004	-8 282,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	-15 124,80



+ 524007	-744,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 568000	-303,43	Ostatní finanční náklady	
+ 601019	37 842,71	Tržby práce ve mzdě	37 842,71
+ 602000	2 559,06	Tržby z prodeje služeb	
+ 642000	2 301,64	Tržby z prodeje materiálu	
- 2	3 142 852,26	Zákazník 0002	36%
+ 501004	-20 000,00	Spotřeba drobného dlouhod.majetku	
+ 518010	-53 799,60	Opracování textilií	
+ 521004	-2 229 757,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	-2 283 556,60
+ 521600	-91 563,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	
+ 521601	-28 757,00	Mzdové náklady - dohody režijní	
+ 524007	-200 958,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-579 734,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 601200	6 379 594,86	Tržby práce ve mzdě	6 379 594,86
+ 611000	-32 174,00	Změna stavu nedokončené výroby	
- 2000	7 701,00	Zákazník 2000	53%
+ 521004	-14 000,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	-14 000,00
+ 524007	-1 259,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-3 640,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 602000	26 600,00	Tržby z prodeje služeb	26 600,00
- 2100	1 212 011,71	Zákazník 2100	34%
+ 501002	-199,90	Spotřeba režijního materiálu	
+ 518001	-3 900,00	Dopravné	
+ 518003	-4 560,00	Poštovné	
+ 518009	-1 368,00	Ostatní služby	
+ 518010	-59 570,68	Opracování textilií	
+ 521004	-613 531,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	
+ 521600	-10 354,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	
+ 521601	-1 907,00	Mzdové náklady - dohody režijní	-685 362,68
+ 524007	-52 662,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-151 415,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 542000	-92 775,76	Prodaný materiál	
+ 568000	-7 104,43	Ostatní finanční náklady	
+ 601021	2 025 937,16	Tržby práce ve mzdě	2 025 937,16
+ 602000	7 682,00	Tržby z prodeje služeb	
+ 611000	20 340,78	Změna stavu nedokončené výroby	
+ 642000	157 399,54	Tržby z prodeje materiálu	
- 2200	142,00	Zákazník 2200	nový typ výroby
+ 518003	-258,00	Poštovné	
+ 601022	400,00	Tržby práce ve mzdě	
- 2300	67 083,82	Zákazník 2300	23%
+ 518001	-2 367,65	Dopravné	
+ 521004	-21 075,00	Mzdové náklady - výrobní zam.bez dovolené	

+ 521600	-844,00	Mzdové náklady - dohody o prov.práce výrobní	-21 919,00
+ 524007	-1 899,00	Odvod ZP organizace z mezd výr.zam.	
+ 524012	-5 477,00	Odvod SP organizace z mezd výrobních zam.	
+ 542000	-815,90	Prodaný materiál	
+ 568000	-311,96	Ostatní finanční náklady	
+ 601023	95 967,13	Tržby práce ve mzdě	95 967,13
+ 642000	2 450,97	Tržby z prodeje materiálu	
+ 648000	1 456,23	Ostatní provozní výnosy	

Pramen: Účetní agenda sledované firmy

Příloha 7: Výsledovka za rok 2010 za středisko 0001 - režijní

Účet	Název účtu	Počáteční stav	Obrat	Koncový stav
<b>Náklady</b>				
501002	Spotřeba režijního materiálu	0,00	143 038,46	143 038,46
501003	Spotřeba kancelářských potřeb	0,00	16 866,68	16 866,68
501004	Spotřeba drobného dlouhodob. majetku	0,00	220 585,78	220 585,78
501006	Spotřeba PHM	0,00	55 266,34	55 266,34
501007	Vodné	0,00	6 870,98	6 870,98
501010	Náhradní díly šicí stroje	0,00	19 191,67	19 191,67
501018	Reklamní předměty opatřené logem firmy do 500,- Kč bez DPH, tiché víno	0,00	24 757,50	24 757,50
501019	Zdravotnický materiál	0,00	3 329,28	3 329,28
501xxx		0,00	489 906,69	489 906,69
502000	Spotřeba energie	0,00	136 287,00	136 287,00
502001	Spotřeba plynu	0,00	166 128,29	166 128,29
502xxx		0,00	302 415,29	302 415,29
50xxxx		0,00	792 321,98	792 321,98
511000	Opravy a udržování	0,00	364 639,62	364 639,62
511xxx		0,00	364 639,62	364 639,62
513000	Náklady na reprezentaci	0,00	18 456,04	18 456,04
513xxx		0,00	18 456,04	18 456,04
518001	Dopravné	0,00	705,00	705,00
518002	Nájemné	0,00	840 000,00	840 000,00
518003	Poštovné, kurýrní služby	0,00	57 420,02	57 420,02
518005	Splátka leasingu HONDA JAZZ	0,00	12 206,00	12 206,00
518006	Telefonní poplatky	0,00	90 256,40	90 256,40
518009	Ostatní služby	0,00	119 505,62	119 505,62
518012	Programové vybavení, servis, Internet	0,00	23 645,00	23 645,00
518013	Náklady na zajištění BOZP, revize, školení...	0,00	51 703,90	51 703,90
518xxx		0,00	1 195 441,94	1 195 441,94
51xxxx		0,00	1 578 537,60	1 578 537,60
521000	Mzdové náklady	0,00	864 058,00	864 058,00
521xxx		0,00	864 058,00	864 058,00
524001	Odvod SP organizace za režijní zaměst.	0,00	214 095,00	214 095,00
524004	Odvod ZP organizace z mezd režijních zam.	0,00	76 037,22	76 037,22
524xxx		0,00	290 132,22	290 132,22
527000	Zákonné sociální náklady	0,00	297,00	297,00
527xxx		0,00	297,00	297,00
528000	Ostatní sociální náklady	0,00	243,00	243,00
52xxxx		0,00	1 154 730,22	1 154 730,22
538000	Ostatní daně a poplatky	0,00	2 719,00	2 719,00
538xxx		0,00	2 719,00	2 719,00
53xxxx		0,00	2 719,00	2 719,00
542000	Prodaný materiál	0,00	520,80	520,80
542xxx		0,00	520,80	520,80
543000	Dary	0,00	1 000,00	1 000,00

Účet	Název účtu	Počáteční stav	Obrat	Koncový stav
543xxx		0,00	1 000,00	1 000,00
545000	Ostatní pokuty a penále	0,00	2 852,00	2 852,00
545xxx		0,00	2 852,00	2 852,00
548030	Haléřové vyrovnání	0,00	285,62	285,62
548xxx		0,00	285,62	285,62
54xxxx		0,00	4 658,42	4 658,42
551000	Odpisy nehmot. a hmot. dlouhodobého majetku nedaňové nákup SRO	0,00	334 382,00	334 382,00
551xxx		0,00	334 382,00	334 382,00
55xxxx		0,00	334 382,00	334 382,00
562000	Úroky	0,00	23 649,56	23 649,56
562xxx		0,00	23 649,56	23 649,56
568000	Ostatní finanční náklady	0,00	19 969,14	19 969,14
568001	Pojistky	0,00	17 356,00	17 356,00
568xxx		0,00	37 325,14	37 325,14
56xxxx		0,00	60 974,70	60 974,70
5xxxxx		0,00	3 928 323,92	3 928 323,92
xxxxxx		0,00	3 928 323,92	3 928 323,92
<b>Výnosy</b>				
601200	Tržby práce ve mzdě	0,00	2 163,35	2 163,35
601xxx		0,00	2 163,35	2 163,35
604001	Tržby za prodej prostřihů látek	0,00	13 771,50	13 771,50
604xxx		0,00	13 771,50	13 771,50
60xxxx		0,00	15 934,85	15 934,85
642002	Tržby z prodeje europalet	0,00	15 600,00	15 600,00
642xxx		0,00	15 600,00	15 600,00
648000	Ostatní provozní výnosy	0,00	392 643,94	392 643,94
648030	Haléřové vyrovnání	0,00	1,97	1,97
648xxx		0,00	392 645,91	392 645,91
64xxxx		0,00	408 245,91	408 245,91
662000	Úroky	0,00	3,28	3,28
662xxx		0,00	3,28	3,28
66xxxx		0,00	3,28	3,28
6xxxxx		0,00	424 184,04	424 184,04
xxxxxx		0,00	424 184,04	424 184,04
<b>Hospodářský výsledek (počáteční stav):</b>				<b>0,00</b>
<b>Hospodářský výsledek:</b>				<b>-3 504 139,88</b>
<b>Hospodářský výsledek (koncový stav):</b>				<b>-3 504 139,88</b>

Pramen: Účetní agenda sledované firmy

## **Příloha 8: Účtová osnova pro podnikatele**

### **Účtová osnova pro podnikatele**

#### **Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek**

##### **01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**

- 010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

##### **02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

##### **03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

##### **04 - Pořízení dlouhodobého majetku**

- 040 - Pořízení dlouhodobého majetku
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

##### **05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**

- 050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý

majetek

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

##### **06 - Dlouhodobý finanční majetek**

- 061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky podnikům ve skupině
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

##### **07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

##### **08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

##### **09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku**

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

#### **Účtová třída 1 - Zásoby**

##### **11 - Materiál**

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

##### **12 - Zásoby vlastní výroby**

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvířata

##### **13 - Zboží**

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

##### **19 - Opravné položky k zásobám**

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům

195 - Opravná položka ke zvířatům

196 - Opravná položka ke zboží

#### **Účtová třída 2 - Finanční účty**

##### **21 - Peníze**

- 210 - Peníze
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

##### **22 - Účty v bankách**

- 221 - Bankovní účty

##### **23 - Běžné bankovní úvěry**

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

##### **24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci**

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

##### **25 - Krátkodobý finanční majetek**

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

##### **26 - Převody mezi finančními účty**

- 261 - Peníze na cestě

##### **29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

### Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

#### **31 - Pohledávky**

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

#### **32 - Závazky**

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

#### **33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

#### **34 - Zúčtování daní a dotací**

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace

#### **35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení**

- 351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

#### **36 - Závazky ke společníkům a sdružení**

- 361 - Závazky k podnikům ve skupině
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

#### **37 - Jiné pohledávky a závazky**

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

#### **38 - Přejícné účty aktiv a pasiv**

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 386 - Kurzové rozdíly aktivní \*
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní \*
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

#### **39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

### Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

#### **41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

#### **42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

#### **43 - Výsledek hospodaření**

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

#### **45 - Rezervy**

- 451 - Rezervy zákonné
- 459 - Ostatní rezervy

#### **46 - Bankovní úvěry**

- 461 - Bankovní úvěry

#### **47 - Dlouhodobé závazky**

- 471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

#### **48 - Odložený daňový závazek a pohledávka**

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

#### **49 - Individuální podnikatel**

- 491 - Účet individuálního podnikatele

### Účtová třída 5 - Náklady

#### **50 - Spotřebované nákupy**

- 500 - Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

#### **51 - Služby**

- 510 - Služby
- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

#### **52 - Osobní náklady**

- 520 - Osobní náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

#### **53 - Daně a poplatky**

- 530 - Daně a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitosti
- 538 - Ostatní daně a poplatky

**54 - Jiné provozní náklady**

- 540 - Jiné provozní náklady
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody

**55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů**

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 558 - Tvorba zákonných opravných položek
- 559 - Tvorba opravných položek

**56 - Finanční náklady**

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

**57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů**

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položek

**58 - Mimořádné náklady**

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba opravných položek

**59 - Daně z příjmů a převodové účty**

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů

**Účtová třída 6 - Výnosy****60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výroby
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží

**61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob**

- 610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovaru
- 613 - Změna stavu výrobku
- 614 - Změna stavu zvířat

**62 - Aktivace**

- 620 - Aktivace
- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého

nehmotného majetku

- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

**64 - Jiné provozní výnosy**

- 640 - Jiné provozní výnosy.
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 - Ostatní provozní výnosy

**65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů**

- 652 - Zúčtována zákonných rezerv
- 654 - Zúčtování ostatních rezerv
- 655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 657 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 658 - Zúčtování zákonných opravných položek
- 659 - Zúčtování opravných položek

**66 - Finanční výnosy**

- 660 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy

**67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů**

- 674 - Zúčtování rezerv
- 679 - Zúčtování opravných položek

**68 - Mimořádné výnosy**

680 - Mimořádné výnosy

- 681 - Výnosy ze změny metody
- 684 - Zúčtování rezerv
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 689 - Zúčtování opravných položek

**69 - Převodové účty**

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

**Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty****70 - Účty rozvahné**

- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný

**71 - Účet zisků a ztrát**

- 710 - Účet zisků a ztrát

**75 až 79 - Podrozvahové účty****Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví**

Pramen: Business.center.cz