



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování  
Information Analysis of Internal Accounting in Area of Public Catering

Student:  
Vedoucí diplomové práce:

Bc. Michaela Baudišová  
Ing. Marcela Paločová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michaela Baudišová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování**  
**Information Analysis of Internal Accounting in Area of Public Catering**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
  3. Teoretické vymezení nákladů a výnosů
  4. Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratek  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

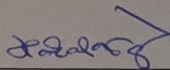
- ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

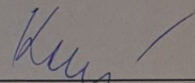
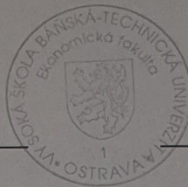
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.  
proděkanka pro studium  
na základě pověření k jednání č.j.  
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019



Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.  
Přílohy č. 1, č. 2 a č. 3 mi byly dány k dispozici.

V Ostravě dne 24.4.2020

*Michaela Poudilová*  
.....  
jméno a příjmení studenta

# Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví.....	7
2.1	Dílčí systémy účetnictví.....	8
2.2	Finanční účetnictví.....	9
2.3	Daňové účetnictví.....	14
2.4	Manažerské účetnictví.....	15
2.4.1	Historie manažerského účetnictví.....	15
2.4.2	Struktura manažerského účetnictví.....	17
2.4.3	Úkoly manažerského účetnictví.....	19
2.4.4	Zásady manažerského účetnictví.....	21
2.4.5	Controlling.....	22
2.4.6	Kalkulace.....	24
2.4.7	Rozpočetnictví.....	29
2.4.8	Vývojové tendence manažerského účetnictví.....	30
2.4.9	Vnitropodnikové účetnictví.....	32
3	Teoretické vymezení nákladů a výnosů.....	35
3.1	Náklady.....	35
3.2	Členění nákladů.....	36
3.2.1	Druhově členění nákladů.....	36
3.2.2	Účelové členění nákladů.....	37
3.2.3	Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	40
3.2.4	Kalkulační členění nákladů.....	42
3.2.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	43
3.3	Výnosy.....	46
3.3.1	Interní výnosy.....	47
3.3.2	Externí výnosy.....	48
3.3.3	Členění výnosů.....	48
4	Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování .	50
4.1	Obchodní společnost.....	50
4.1.1	Analýza dat mateřské a dceřiné společnosti.....	52
4.2	Vybraná gastronomická zařízení.....	53
4.2.1	Náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven.....	56
4.2.2	Náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven.....	60

4.3	Dílčí závěry .....	68
5	Závěr .....	72
	Seznam použité literatury .....	73
	Seznam zkratk .....	75
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Vnitropodnikové účetnictví má mnoho podob definic. Jednou z nich může být např.: že vnitropodnikové účetnictví lze chápat jako vymezenou soustavu účetních postupů, jejich cílem je shromažďovat, třídit a zpracovávat informace o ekonomických procesech, které se realizují uvnitř společnosti, v jejichž definovaných organizačních celcích a mezi nimi, a to v rozsahu a způsobem, který je potřebný pro veškeré uživatele těchto účetních informací, které jsou v plné kompetenci účetní jednotky. [13]

Diplomová práce nese název „Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování“. Z tohoto důvodu bude druhá kapitola této práce věnovaná teoretickému vymezení vnitropodnikového účetnictví a jaká je jeho forma, dále budou popsány dílčí systémy účetnictví, a to finanční účetnictví, daňové účetnictví a jejich vzájemná komparace. Poněvadž vnitropodnikové účetnictví spadá do manažerského účetnictví, bude mu věnována větší pozornost. Kromě vnitropodnikového účetnictví manažerské účetnictví zahrnuje také controlling, kalkulace a rozpočty, o kterých bude v této části diplomové práce zmínka.

Třetí část práce bude věnována problematice nákladů a výnosů. Náklady i výnosy budou teoreticky rozebrány a popsány, jak z hlediska obsahového, tak jejich členění a případného použití.

Čtvrtá část bude orientovaná na vybranou obchodní společnost. Jelikož se jedná o dceřinou společnost, bude v první části této kapitoly představena jak dceřiná, tak i mateřská společnost. Dále bude práce zaměřena na představení vybraných šesti gastronomických zařízení dceřiné společnosti, které budou následně analyzovány. Nejprve budou provozovny analyzovány celkově za sledované období a poté rozděleny do dvojic pro možnost jejich komparace. Srovnávány budou náklady, výnosy a také provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven po jednotlivých měsících za rok 2018. K závěru čtvrté kapitoly bude provedeno shrnutí zjištěných informací.

Druhá i třetí kapitola je teoretická část diplomové práce, až kapitola čtvrtá je praktická.

Cílem diplomové práce je stanovení a vysvětlení základních pojmů vztahujících se k práci, teorii nákladů a výnosů a dále aplikovat teoretické znalosti na reálné vybrané obchodní společnosti. Primárním cílem diplomové práce bude analyzovat informace z vnitropodnikového účetnictví, vyhodnotit je a případně doplnit o vlastní doporučení.



V diplomové práci bude použita metoda popisná, která bude aplikována v teoretické části práce. Dalšími použitými metodami jsou metoda analýzy, srovnání a osobního dotazování.

## 2 Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví může být charakterizováno jako proces poznávání, evidence, měření a zprostředkovávání ekonomických informací. Tyto informace mají pomáhat při rozhodování uživatelů, ať se jedná o uživatele interní či externí. Nejčastěji se jedná o informace o stavu pohybu majetku a jiných aktiv, vlastního kapitálu, závazků a jiných pasiv, nákladech a výnosech, příjmech a výdajích, výsledku hospodaření. Informace jsou prezentovány formou účetní závěrky, která musí podávat věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci podniku. [10]

Tato diplomová práce sleduje společnost, která se nachází na území České republiky, jejíž ekonomika je vyspělá. Pro účetnictví (země s vyspělou ekonomikou) je typické, že odlišují účetní informace tzv. finančního účetnictví, které jsou určeny především pro externí uživatele (např. banky, daňové orgány, věřitele, investory, zaměstnance) od informací vnitropodnikového účetnictví (VPÚ) nebo manažerského účetnictví, které slouží především pro zaměstnance uvnitř firmy (řídící pracovníky na různých stupních podnikového vedení), na jejichž základě činí svá rozhodnutí. [10]

Forma a také organizace VPÚ není nijak právně stanovena, účetní jednotky si ji určují samy. Účetní předpisy pouze stanovují základní úkoly, které účetní jednotky musí plnit. Informace o VPÚ nalezneme v Českých účetních standardech (ČÚS) pro podnikatele č. 001. [10]

Při stanovování formy, organizace a zaměření VPÚ musí účetní jednotka zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazní podklady. Jedná se o poklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. [10]

VPÚ lze organizovat v rámci tří přístupů. Za prvé v rámci analytických účtů, přičemž se použijí účty Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které spadají do účtových skupin 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 – Převodové účty. Za druhé v samostatném okruhu, pro které se vyberou účty v rámci volných účtových tříd osm a devět. Co se týče obsahové náplně uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si stanoví účetní jednotka sama. Třetí přístup je kombinace předchozích dvou. [10]

Spojovací účty prokazující návaznost na VPÚ, pokud je organizováno v samostatném účetním okruhu, si účetní jednotka stanoví v rámci účtů účtových tříd osm a devět, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat. [10]

Účty vnitropodnikové účetnictví uvede účetní jednotka ve svém účtovém rozvrhu. (ČÚS 001, odst. 2, pro podnikatele, které účtují dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

Prostřednictvím účetních informací, které účetní jednotka má, může propojit měření a monitorování finanční pozice společnosti a její změny nebo finanční výkonnost a její změny v průběhu let. Z toho plyne, že pokud má společnost zodpovědně a pravdivě vedené účetnictví může pomocí účetních informací, které vedené účetnictví poskytuje hodnotit a sledovat schopnost podniku vytvářet peněžní prostředky a zároveň může mít i schopnost ovlivnit časové rozložení tvorby peněžních prostředků, díky tomu rovněž může společnost posoudit míru rizik do budoucnosti. [3]

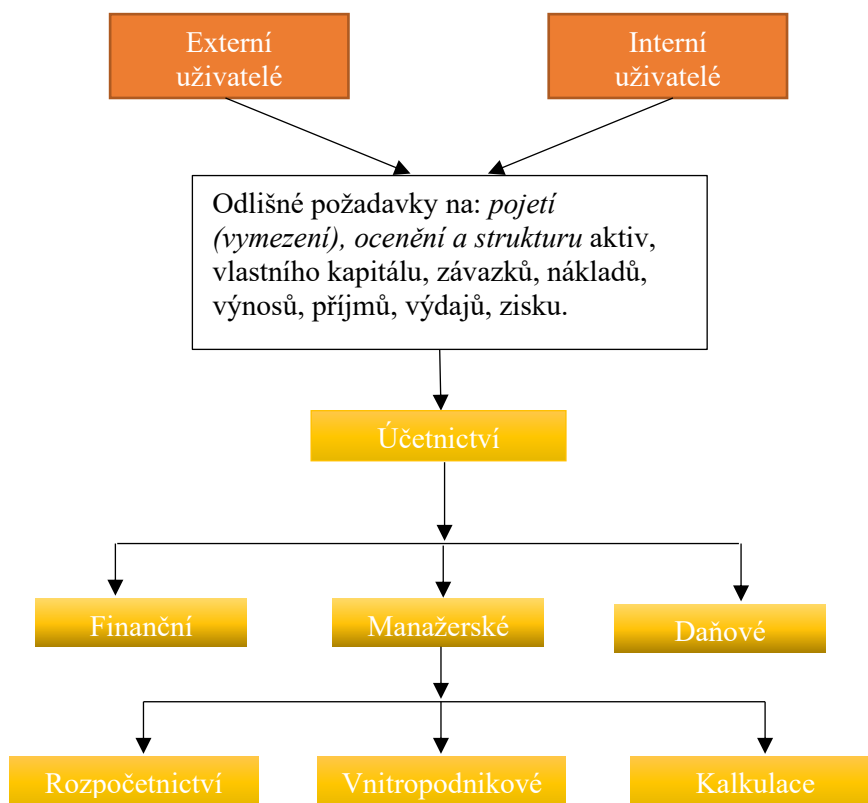
## 2.1 Dílčí systémy účetnictví

Poněvadž jsou potřeby jednotlivých uživatelů účetních informací rozmanité, jsou kladeny vysoké nároky na systémy, které slouží k jejich zpracování. Z tohoto vyplývá, že požadavky uživatelů se budou obsahově lišit. Proto můžeme účetnictví členit na:

- finanční,
- daňové,
- manažerské. [3]

Dílčí systému (subsystémy) účetnictví zobrazuje schéma 2.1.

Schéma 2.1. Účetní subsystémy



Zdroj: [3] – vlastní zpracování

## 2.2 Finanční účetnictví

Finančním účetnictví je chápáno jako uspořádaný systém informací, který znázorňuje podnikatelské procesy, které probíhají uvnitř účetní jednotky po dobu jednoho účetního roku, což zpravidla bývá 12 po sobě jdoucích měsíců. Tyto informace včetně jejich vztahů s okolím zobrazuje finanční účetnictví jako celek. Zabývá se především změnami majetku a závazků, stav a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy, a hlavně výsledek hospodaření účetní jednotky. Z pohledu účetnictví musí být dodržována zásada podávání věrného a poctivého obrazu o hospodaření účetní jednotky. [5]

Finanční účetnictví je obecně řečeno výkaz, který slouží především pro externí (vnější) uživatele. Jedná se např. o banky, akcionáře, finanční úřady, pojišťovny atd. [5]

Finanční účetnictví je v České republice ovlivněno celou řadou právních norem jako je:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,

- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou finančními institucemi,
- ČÚS pro účetní jednotky, které účtují dle vyhlášky č. 501/2002 Sb. – pro banky a jiné finanční instituce,
- ČÚS pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb. – pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami,
- zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů),
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách),
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí,
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech,
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Finanční účetnictví slouží jako podklad pro sestavení účetních výkazů, které tvoří **účetní závěrku**. Účetní závěrka bývá sestavována k datu, kdy se uzavírají účetní knihy (k rozvahovému dni). Výkazy tvořícími účetní závěrku jsou:

### **Rozvaha**

Jinými slovy také bilance. Jedná se o finanční výkaz, který poskytuje přehled o majetku (aktivech) podniku a zdrojích jeho krytí (pasivech) v peněžním vyjádření ke konkrétnímu datu (neboli rozvahovému dni = uzavření účetních knih). [9]

## **Výkaz zisku a ztráty**

Neboli výsledovka. Poskytuje přehled o nákladech a výnosech, ale také informace o tom, jakého výsledku hospodaření účetní jednotka dostáhla za sledované období, včetně porovnávání s minulým obdobím.

## **Příloha**

Poskytuje vysvětlení a doplňující informace, které jsou obsaženy v rozvaze a výsledovce, jedná se především o informace o účetní jednotce, o použitých účetních zásadách, metodách a způsobech oceňování. [9]

Nicméně pokud se jedná o velkou nebo střední účetní jednotku jsou nově dále povinny sestavit i:

## **Přehled o peněžních tocích**

Cizím názvem také cash flow, což představuje rozdíl mezi příjmy a výdaji peněžních prostředků za určité sledované období. [9]

## **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Jedná se o přehled, který podává detailnější informace o operacích, které nějakým způsobem ovlivnily velikost a také strukturu vlastního kapitálu za určité období. [9]

Obsah účetní závěrky, její strukturu a podrobnost jednotlivých součástí účetní závěrky stanovuje vyhláška pro podnikatele s přímou závislostí na kategorii účetní jednotky a požadovaném rozsahu. Rozsah účetní závěrky může být v plném či zkráceném rozsahu. Účetní závěrka a její jednotlivé části mohou být sestavovány ve zkráceném rozsahu pouze za předpokladu, že se jedná o mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost auditu. Všechny obchodní společnosti, bez ohledu na povinnost auditu musí sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu. Obsah zkrácené účetní závěrky je stanoven ve vyhlášce pro podnikatele. Obsah účetní závěrky v plném rozsahu je stanoven ve vyhlášce pro podnikatele pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. [9]

Přehled kategorií účetních jednotek nám znázorňuje Tab. 2.1.

Tab. 2.1: Kategorizace účetních jednotek (ÚJ)

Kategorie ÚJ	Aktiva (mil. Kč)	Obrat (mil. Kč)	Počet zaměstnanců
Mikro	do 9	do 18	do 10
Malá	do 100	do 200	do 50
Střední	do 500	do 1 000	do 250
Velká	nad 500	nad 1 000	nad 250

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Pro představu Tab. 2.2 znázorňuje členění rozvahy ve zkráceném rozsahu v základní verzi, kterou mohou sestavovat pouze mikro účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, kdežto Tab. 2.3 znázorňuje rozvahu také ve zkráceném rozsahu, nicméně ve verzi rozšířené, kterou mohou sestavovat malé účetní jednotky, které nemají povinnost auditu, případně mikro účetní jednotky, pakliže nevyužívají rozvahu v základní verzi. Dále pak v Příloze č. 1 se nachází vzor rozvahy v plném rozsahu. [9]

Tab. 2.2: Základní verze rozvahy ve zkráceném rozsahu

Aktiva	Pasiva
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Stálá aktiva	B. Rezervy
C. Oběžná aktiva	C. Závazky
D. Časové rozlišení aktiv	D. Časové rozlišení pasiv
<b>Σ Aktiva celkem</b>	<b>Σ Pasiva celkem</b>

Zdroj: [15] - vlastní zpracování



Tab. 2.3: Rozšířená verze rozvahy ve zkráceném rozsahu

Aktiva	Pasiva
A. <i>Pohledávky za upsaný základní kapitál</i>	A. <i>Vlastní kapitál</i> A.I. Základní kapitál A.II. Ážio a kapitálové fondy A.III. Fondy ze zisku A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-) A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B. <i>Stálá aktiva</i> B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek B.II. Dlouhodobý hmotný majetek B.III. Dlouhodobý finanční majetek	B. + C. <i>Cizí zdroje</i> B. <i>Rezervy</i>
C. <i>Oběžná aktiva</i> C.I. Zásoby C.II. Pohledávky C.II.1. Dlouhodobé pohledávky C.III. Krátkodobý finanční majetek C.IV. Peněžní prostředky	C. <i>Závazky</i> C.I. Dlouhodobé závazky C.II. Krátkodobé závazky C.II.2. Krátkodobé závazky
D. <i>Časové rozlišení aktiv</i>	D. <i>Časové rozlišení pasiv</i>
<b>Σ Aktiva celkem</b>	<b>Σ Pasiva celkem</b>

Zdroj: [15] - vlastní zpracování

Účetní závěrka se dělí do tří typů a to:

### **Řádná účetní závěrka**

Bývá také označována jako roční účetní závěrka, jedná se o typ, kdy závěrka je sestavena k poslednímu dni běžného účetního období.

### **Mimořádná (konečná) účetní závěrka**

Závěrka sestavena v dalších jiných případech, než je poslední den běžného účetního období, i zde bývají uzavírány účetní knihy. [9]

### **Mezitímní účetní závěrka**

Jedná se o účetní závěrku, která je sestavována v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne, avšak rozdíl spočívá v tom, že účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci pouze pro účely vyjádření

ocenění, takto sestavena účetní závěrka může být např. při poskytnutí dotací privátním školám, v případě fúzí, rozdělení a převodu jmění, při změně právní formy atd. [9]

## 2.3 Daňové účetnictví

I přesto, že účetnictví není nijak přímo formálně spjato s daňovými předpisy, ve skutečnosti je to tak, že účetní předpisy a účetní praxe jsou velmi důrazně ovlivňovány daňovými předpisy. Nepřímo jsou ovlivňovány daňovými zákony, kde s největší pravděpodobností jsou nejvíce ovlivňovány zákonem o daních z příjmů a zákonem o rezervách. Předpisy daňové i účetní vytváří a vykládá Ministerstvo finanční České republiky, co má za následek posílení vazeb obou oblastí, jak účetnictví, tak i daní. [5]

Jakým způsobem stanovit základ daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví je určeno prostřednictvím zákona o daních z příjmů § 23 odst. 2 až odst. 4. U takovýchto účetních jednotek se stanovuje základ daně z příjmu z výsledku hospodaření, který účetní jednotka zjistí ve výkazu zisku a ztráty za dané zdaňovací období. Nicméně zjištěný výsledek hospodaření se nemůže brát jako finální, je potřeba jej upravit právě dle zmiňovaného zákona o daních z příjmů na základ daně. A to buď formou snižováním nebo zvyšováním o položky, které jsou vymezeny v zákoně o daních z příjmů. Základ daně může být navýšen např. o částky, které již byly uplatněny v přechozích zdaňovacích obdobích, částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem sraženy, avšak nebyly odvedeny do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části, o částku zrušené rezervy atd. Základ daně z příjmu může být např. snížen o částky, které vznikly v důsledku změny účetní metody, která snížila výši vlastního kapitálu v daném zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně metody účtováno, o oceňovací rozdíly atd. [5]

U nákladů se např. musí zohlednit, zda jsou daňově uznatelné či nikoli, u odpisů je potřeba zohlednit rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. U výnosů je potřeba zvážit, zda do základu daně z příjmů zahrnout všechny výnosy, které účetní jednotka vygenerovala. Výsledek je dále nezbytně důležitý upravit o položky jako je odložená daň nebo opravné položky. [5]

Pokud zákon o daních z příjmů nestanovuje jinak, tak při stanovování základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů. [5]

## Vztah finančního a daňového účetnictví

V rámci oboustranného vztahu finančního a daňového účetnictví se prosazuje silný sklon k zobrazování podnikatelských procesů především pro zájmy externích uživatelů finančního účetnictví. Objevuje se to také i ve způsobu měření nákladů, výnosů a zisku, který koncepčně vychází ze snahy vyjádřit tyto veličiny s ohledem na princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. [5]

Má to za důsledek rozšiřující se nesoulad mezi vyjádřením zisku a daňového základu daně z příjmů (ze zisku). Proto se primárně zjištěný zisk dále upravuje na odvozeně vyjádřený daňový základ, který ve většině případů probíhá dvojitým způsobem:

- formou výběru účetních informací (příkladem může být rozčlenění daňově účinných a daňově neúčinných nákladů a výnosů pomocí analytického oddělení), nebo
- úpravou zisku na daňový základ mimo účetní systém (příkladem v této situaci může být např. „záměna“ účetních odpisů za daňové). [5]

### 2.4 Manažerské účetnictví

Třetím subsystémem účetnictví je právě zmiňované manažerské účetnictví, které bude v této části práce podrobněji rozebráno. [5]

Tento subsystém nemá jednotné označení, na celém světě se nachází různá označení. Např. v anglosaské oblasti bývá tento subsystém označován jako manažerské účetnictví (Management Accounting, respektive Managerial Accountancy), ve francouzsky mluvících zemích se setkáme s pojmem účetnictví pro řízení (Comptabilité de Gestion), v německé literatuře se objevuje pojem účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování (Entscheidungsorientierte Konten – und Leistungsrechnung). Nicméně v této práci se budeme přiklánět k anglosaskému pojetí účetnictví. [5]

#### 2.4.1 Historie manažerského účetnictví

Přesto, že se může zdát, že pojem účetnictví představuje relativně nový pojem, opak je pravdou. Sice není možné dohledat přesné datum vzniku účetnictví, ale s jistotou můžeme říci, že účetnictví se objevuje v různých formách přibližně už 4 000 let. Zmínky o účetnictví se objevují jak v Bibli, tak v Koránu. [12, 14]

Cjadlejsko-babylonská, asyřanská a sumerská civilizace už ve své době dokumentovala hospodářství v podobě obchodních zápisů. V Egyptě se písaři starali o

zápisy příjmů do státní pokladny. V Číně se vedlo státní účetnictví v posledním tisíciletí před Kristem. Řekové ve 3. stol. př n. l. vyvinuli velmi komplikovaný a podrobný systém odpovědnostního účetnictví. [12, 14]

Italský mnich Luca Bartolomes Pacioli je první člověk, který bývá spojován s pojmem účetnictví v dnešní podobě. Někdy bývá označován jako tzv. „otec účetnictví“. Byl to spolupracovník Leonarda Da Vinciho, který ve své knize Summa de arithmetice, geometria, proportioni et porporcionalita z roku 1494 sumarizuje využívané metody a znalosti tehdejšího účetnictví. Kde se již v té době Pacioli ve své knize zmiňuje o potřebě využívání deníků a hlavní knihy pro účetnictví. V dalších staletích se účetnictví velmi rychle rozšiřovalo, a to hlavně ve Velké Británii. [12, 14]

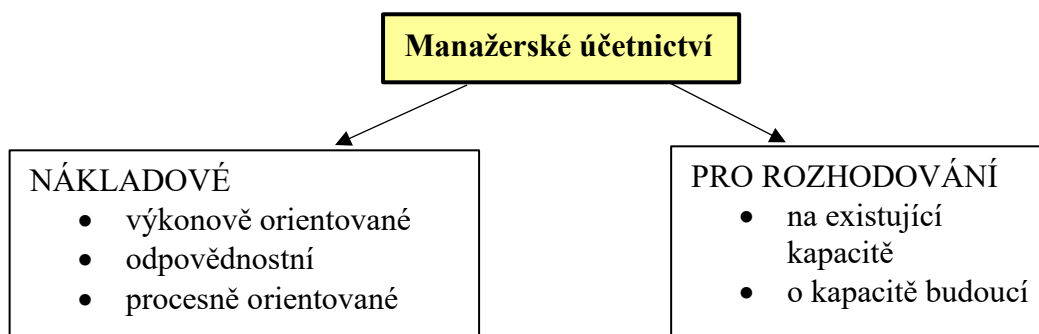
Opravdu velkého rozšíření účetnictví došlo až ke konci 19. století v průběhu probíhající 2. průmyslové revoluce. Vzhledem k tomu, že se rychle rozšiřoval kapitalismus a produkce velkého množství výrobků vedla k tomu, že podnikům již nestačilo vést pouze jednoduchou evidenci v rámci prodeje a nákupu, ale bylo zapotřebí větší specializace účetnictví, která nakonec vedla k rozšíření evidence na všechny druhy majetku a zdrojů podniku, a to včetně jejich nákladů a výnosů. [12, 14]

Do roku 1951 v České republice mělo vnitropodnikové účetnictví podobu pouze provozní účetnictví. Do provozního účetnictví se tehdy zařazovaly kalkulace a rozpočetnictví. S příchodem socialismem a změnou tržního v centrálně plánované hospodářství, které se stavělo na základě centrálně stanovené pětiletky, došlo tak k výrazným změnám. Provozní účetnictví bylo tak nahrazeno národohospodářskou evidencí výroby po dobu dvaceti let. Účetnictví již nemělo stejný význam, jako předtím. Už nemělo získávat informace pro interní uživatele, ale spíše se z něj stalo statistické zjišťování, z kterého poté vládnoucí strana získala přehled o situaci v jednotlivých odvětvích. Pomocí těchto přehledů vláda mohla centrálně stanovit normy, plánované dodávky a odvody, které měly zajišťovat naplnění státního rozpočtu a také splnění plánu, který byl stanoven. Vše se změnilo v rámci zákona č. 21/1971 Sb., ve kterém bylo poprvé v naší zemi oficiálně schváleno vnitropodnikové účetnictví. Zákon přesně stanovil, co je zapotřebí zahrnovat do informační soustavy každého podniku. Vrátila se povinnost podnikům vést rozpočetnictví, kalkulace, a navíc statistika a evidence nabyly mnohem většího významu. [12, 14]

## 2.4.2 Struktura manažerského účetnictví

Schéma 2.2 znázorňuje členění manažerského účetnictví, které je poté dále v této kapitole podrobněji rozebráno. [5]

Schéma 2.2: Členění manažerského účetnictví



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

### Nákladové účetnictví

Podrobnější struktura manažerského účetnictví je závislá především na tom, jaký typ informací poskytuje řídicím pracovníkům. Převažující je zejména dělení informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu, což také bylo typické pro historický vývoj manažerského účetnictví.

V první fázi se manažerské účetnictví orientovala především na zjištění skutečně vynaložených nákladů a skutečně realizovaných výnosů. V první řadě se člení dle jejich vztahu k prodávaným finálním výkonům a dále pak také ve vztahu k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které jsou zodpovědné za vynaložené náklady, případně realizované výnosy. [5]

V druhé fázi díky takto rozčleněným nákladům bylo možno porovnávat skutečně vynaložené náklady se žádoucím (rozpočtovým, kalkulovaným) stavem. Tyto informace byly pokladem pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. [5]

Účetnictví, které zaštiťuje obě tyto fáze a podává o nich informace se v anglicky mluvících zemích rozumí základní částí manažerského účetnictví, které bývá označováno jako nákladové účetnictví neboli Cost Accounting. Jeho prioritním úkolem je podávat podklady pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu bylo již v minulosti rozhodnuto. Znamená to, že např. vedení výrobního podniku má již v principu objasněny představy např. o svých zákaznících (tudíž také i přibližně žádoucí objem a strukturu vyráběných produktů, které budou

prodávány), o způsobu výroby (jakým způsobem budou vyrobeny, jaké jsou potřebné výrobní kapacity, kolik bude zapotřebí zaměstnanců), o potřebě externích zdrojů, které jsou nutné k výrobě a také i k prodeji těchto vyprodukovaných výrobků (jde tedy např. o dodavatelích materiálu, prací a služeb, kteří poskytují tyto zdroje). Tyto představy lze vyjádřit i hodnotově. Např. v podobě požadovaných výnosů z prodeje, vynaložených nákladů prodaných výrobků, zisku, výnosnosti vloženého kapitálu a další kritéria, které definují cíle podniku. [5]

Podstatným znakem nákladového účetnictví je systémové zobrazení podnikatelského procesu jako celku, v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledků. Takovéto zobrazení má poté za následek skutečnost, že nákladové účetnictví si zachovává tradiční prvky účetní metody, i přesto že jsou modifikovaně aplikované. Účetní metody, které jsou použity jsou jak obecné, které umožňují systémové zobrazení (jedná se např. o bilanční princip, podvojně zobrazení hospodářských transakcí včetně jejich hodnotového vyjádření), tak i technické (čímž se rozumí dokumentace a inventarizace), jejichž základním úkolem je zabezpečit průkaznost a soulad účetní zobrazení se skutečností. [5]

Nákladové účetnictví bylo možné dle svého základního obsahového zaměření členit na výkonové a odpovědnostní účetnictví.

### **Výkonové účetnictví**

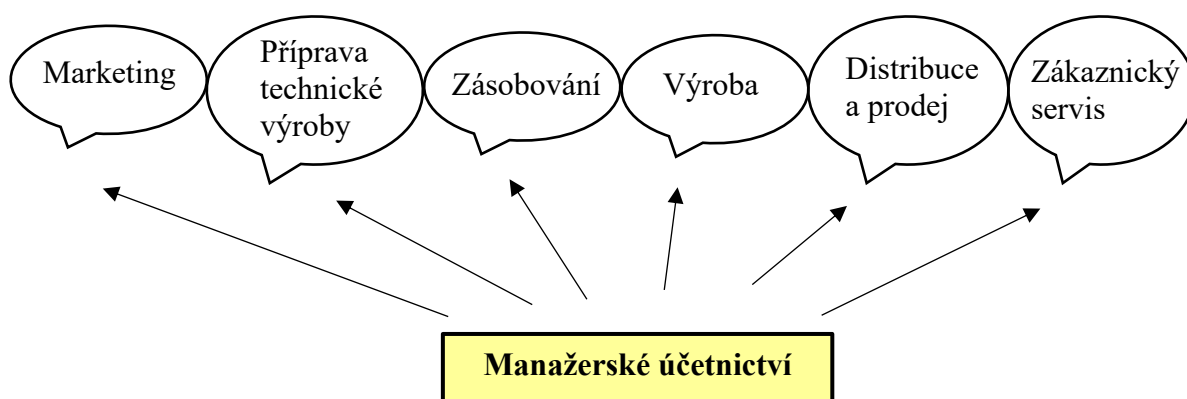
Je ve velmi úzkém vztahu s kalkulacemi výkonů, tento druh účetnictví by měl poskytovat odpovědi na otázky typu: jaké jsou náklady, marže, zisk či jiné hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací, služeb.

### **Odpovědnostní účetnictví**

Je především ve vazbě se systémem plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen, pozoruje odpovědi na otázky typu: jak k celopodnikovým výsledkům přispívají dílčí vnitropodnikové útvary, nebo případně jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost optimálně vedla ke splnění cílů firmy jako celku. [5]

Jelikož od poloviny osmdesátých let dochází k podstatným změnám v rámci podmínek v podnikání, které se projevují především ve zdůrazněnou potřebu koordinovat podnikové činnosti a procesy, rozvíjí se tím tzv. procesně orientované nákladové účetnictví. Hlavním úkolem procesně orientovaného nákladového účetnictví je poskytovat informace pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů, viz Schéma 2.3. [5]

Schéma 2.3: Manažerské účetnictví z hlediska zobrazení procesně orientovaného nákladového účetnictví



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

### Účetnictví pro rozhodování

Třetí fáze manažerského účetnictví se označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. Základním cílem manažerského účetnictví ve třetí fázi je rozšířit škálu poskytovaných informací. Jedná se o informace, které pomáhají vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje podniku. „Co se stane, když...“ je typ informací, které umožňuje využít účetní informace nejen pro běžné řízení podniku při předpokladu, že už o základních parametrech bylo rozhodnuto, ale i pro rozhodování o variantách, které mohou v budoucnosti nastat. [5]

Obvykle je účetnictví pro rozhodování chápáno jako subsystém hodnotových informací, který sice má návaznost na nákladové účetnictví, ale jejich cíle jsou rozdílné. Místo úplného zobrazení procesu, se jedná o účelový výběr informací z nákladového, finančního a daňového účetnictví, z dalších informačních středisek podniku, ale také i z podnikového okolí, které mají poskytovat podklady pro manažerské účetnictví. [5]

Jelikož je každé rozhodnutí specifické, originální, je zapotřebí zajistit specifickou informační podpora. Přesto, že je každé rozhodnutí individuální, je nutné při zajištění informační podpory rozhodnout o typologii rozhodování, protože i když jsou to různé skupiny rozhodnutí, mají společné rysy nejen ve způsobu řešení, ale také pokud jde o informační podklady. [5]

#### 2.4.3 Úkoly manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví má nejdůležitější funkci v podobě evidování nákladů, které spadají do zúčtovacího období plně, kontinuálně a systematicky. Náklady jsou



přiřazovány výkonům v daném období a vzájemně propojeny tak, aby bylo možné tímto způsobem vyčíslit provozní výsledek hospodaření podniku.

Nicméně kromě této funkce, plní manažerské účetnictví ještě další funkce. Jedná se o funkce informační, zjišťovací, normované, kontrolní a analytické. [6]

### **Informační**

Informace jsou poskytovány pro interní účely, pomocí kterých se manažerské účetnictví orientuje dle potřeb řídicích pracovníků, jejichž cíle stanovují využití daného způsobu evidence, v popředí se nacházejí kontrolní informace s ohledem na dosažení předem stanoveného plánu, stanoveny jsou především otázky optimalizace hospodárnosti. [6]

### **Zjišťovací**

Je nutné analyzovat data pro podniková rozhodování, zde spadá určení nákladů a výkonů s ohledem na druh, rozsah a hodnotu, tyto veličiny jsou základem např. pro analýzu a rozhodování o: vytvoření nabídkové ceny za produkt, plánování využití kapacity, určení očekávaného výsledku, určení vlastních celkových nákladů spojené s výrobou produktu, mimo jiné manažerské účetnictví poskytuje číselný základ pro alternativní možnosti jednání, např. při pořízení stroje (vlastní vs. externí nákup), atd. [6]

### **Normované**

Pro odhadnutí budoucího vývoje nákladů je důležité znát aktuální objem nákladů a jejich vývoj ve srovnání s minulostí, avšak kromě toho je důležité znát i optimální hodnoty dle propočtu nákladů a zahrnutí do budoucnosti. [6]

*Stanovení běžné (normované) hodnoty* – informace o tom, jakou určitou výši činí náklady v daném zúčtovacím období nemá žádnou vypovídací hodnotu o tom, jestli je hospodaření dobré nebo špatné, tudíž běžné hodnoty představují pokus o stanovení průměru na základě srovnávaných údajů probíhajícího období. Normalizovaná data, která jsou založena na skutečných hodnotách v minulosti jsou ukazatelem pro budoucí obchod. [6]

*Stanovení plánované hodnoty* – pro potřeby stanovení budoucí plánované hodnoty je nutné zohlednit jak historický vývoj běžných nákladů, tak i prognózy a předpokládané hodnoty, nicméně vliv na to mají i interní a externí data současnosti a minulosti, které mohou mít význam pro určení plánované hodnoty. [6]

## **Kontrolní**

Kontrolou se rozumí neustálé porovnávání skutečných hodnot s hodnotami požadovanými, ať už z hlediska hospodárnosti, tak z hlediska produktivity, první odhady pro kontrolní funkci spočívá ve srovnání hodnot skutečných nákladů s jejich dřívějším účetním obdobím, pokud jsou porovnávány náklady skutečné s běžnými, získávají se informace o tom, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje náklady, avšak porovnáváme-li skutečné náklady s plánovanými, potom odchylka kromě možných výchozích chyb poukazuje, na to, zda byly zohledněny skutečné náklady předpokládaného vývoje podnikání. [6]

## **Analytické**

Pomocí analytického rozčlenění může např. vedoucí výroby dílů z plastů zjistit, jaké normované náklady měl v jistém měsíci srpnu v roce plánování a jaké jsou skutečné náklady, jaké vznikly odchylky a různých měřítcích (např. v korunách, v eurech, v procentech) u jednotlivých druhů nákladů a provést případná opatření. [6]

### **2.4.4 Zásady manažerského účetnictví**

Manažerské účetnictví sleduje především zásady účelnosti, hospodárnosti, úplnosti, kontinuity, periodického pozorování a zásadu příčiny. [6]

#### **Účelnost**

Manažerské účetnictví slouží k interní kontrole podnikání, tudíž není zapotřebí žádného zákonného ustanovení, účelnost manažerského účetnictví záleží pouze na potřebách podniku, jeho obsah stanovuje vedení podniku.

#### **Hospodárnost**

Stanovení a zúčtování má být, pokud možno co nejpresnější, nejúplnější a odpovídající příčině.

#### **Komplexnost (úplnost)**

Manažerské účetnictví obsahuje všechny náklady a výkony podniku i přesto, že pro to neexistují výdaje, tato zásada vede např. k odhadu kalkulační podnikatelské mzdy za činnost podnikatele jako manažera firmy. [6]

## **Kontinuitu**

Pakliže je manažerské účetnictví vedeno dlouhodobě stejným způsobem, je možné výsledky srovnávat a stanovovat průměrnou hodnotu. [6]

## **Periodické pozorování**

Manažerské účetnictví je časově vymezeno v rámci účetního roku, účetní období je analyzováno, kontrolováno a pokud je to možné srovnáváno s předchozími obdobími, s cílem získat výchozí hodnoty pro nové plánování. [6]

## **Zásada příčiny**

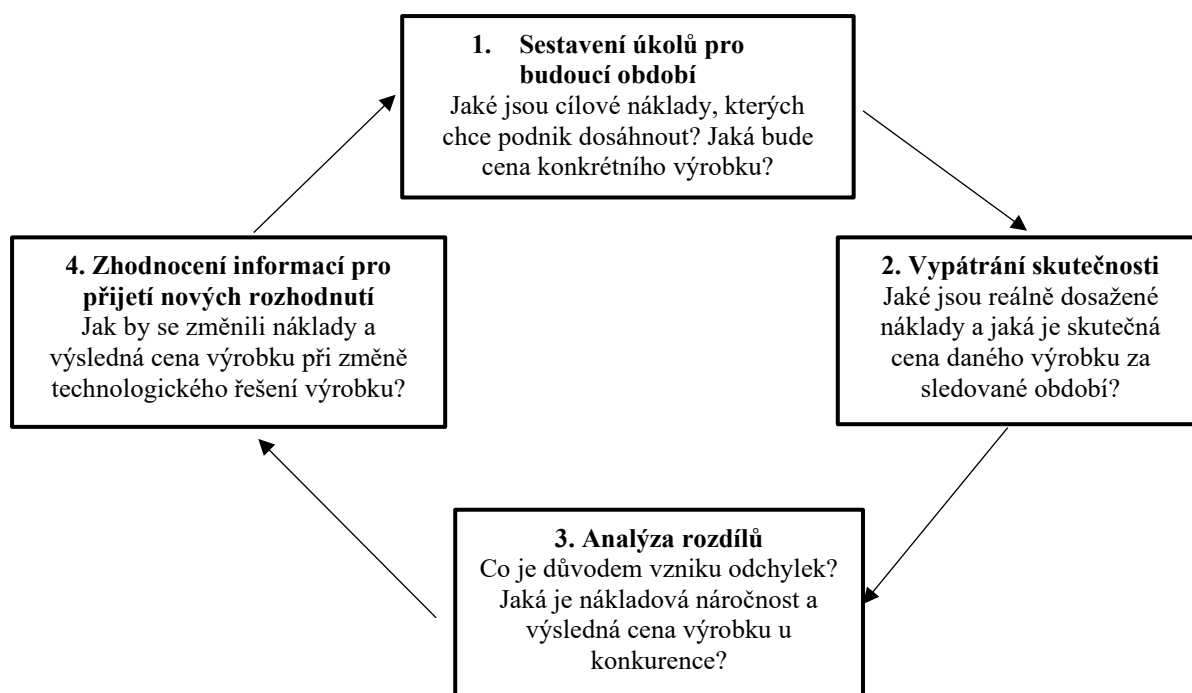
Náklady v kalkulaci jsou připočteny podle příčiny zodpovědnému nákladovému středisku a nositeli nákladů, avšak pokud to není možné, je nezbytné doplnit zásadu příčiny. [6]

### **2.4.5 Controlling**

Pojem controlling nemá jednoznačné vymezení, ale v nejobecnějším slova smyslu jej lze chápat jako nástroj, jehož úkolem je zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním případných odchylek a aktualizací cílů. [5]

Fáze systému řízení je možné rozdělit do čtyř etap řízení, které na sebe působí, viz Schéma 2.4

Schéma 2.4.: Čtyři fáze systému řízení



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Obsahové vymezení controllingu lze rozdělit do dvou subsystémů, a to:

- subsystém plánování a kontroly,
- subsystém zajištění informační základny. [5]

Aby byl controlling účinný, považuje se za základ zejména integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému. [5]

Základní vývoj controllingu se obecně řadí do pěti vývojových etap. První etapa se řadí do 40. – 60. let 20. stol., kde controlling je považován za jednu z více funkcí řízení, je kladen důraz na vyhodnocování odchylek od plánů. Druhou etapou byla 70. – 80. léta 20. stol., kdy controlling začíná přesahovat do celé informační oblasti, je důležité vyhodnotit výsledky, nejprve pro tom management a dále pak pro všechny ostatní úrovně řízení. Třetí etapou jsou 80. – 90. léta 20. stol., v této etapě dochází k rozšiřování propočtů plánovaných (rozpočtových) a očekávaných skutečností, důležitá role reportingu. Dále pak počátkem 21. stol. se controlling stává rozšířením řízení. Návazně poté se vývoj controllingu směřuje k cílovému zaměření řízení, důsledně orientovanému procesně/činnostně s důrazem na řízení časových charakteristik procesů, zdrojů a činností. [5]

Při srovnávání manažerského účetnictví a controllingu vznikají určité rozdíly. Manažerské účetnictví pracuje a opírá se o hodnotové charakteristiky, controlling mnohem více využívá i informace nepeněžní. Obecněji řečeno lze říci, že informace manažerského účetnictví, které jsou určeny pro potřeby řízení, jsou pokryty dvěma zaměřeními controllingu. První zaměření controllingu je controlling nákladový, který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši nákladů a výnosů, čímž také i výši zisku a druhé zaměření je na finanční controlling, který je zaměřen především na řízení finanční a kapitálové struktury a na řízení jejich peněžních toků. [5]

#### 2.4.6 Kalkulace

Kalkulace nákladů je brána jako základní a nezastupitelná informace o vlastních nákladech na jednotky vytvořené podnikatelskou činností. Dále lze získat informace o rentabilitě vlastních výkonů a následně jej použít pro ovlivňování výsledku hospodaření. [7]

Pojem kalkulace bývá používán ve třech smyslech, a to:

- jako činnost, která vede ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je druhově, objemově a jakostně stanoven (nejčastější využití),
- jako výsledek této činnosti,
- jako označení části informačního systému podniku. [7]

Předmětem kalkulace se chápe jeden nebo více druhů výkonů, pro které se sestavují kalkulace nákladů. Může přitom vznikat: homogenní výroba s jedním druhem výkonu, homogenní výroba s více druhy výkonů a heterogenní výroba s více druhy výkonů. [7]

##### **Homogenní výroba s jedním druhem výkonu**

Homogenní výrobou s jedním druhem výkonu se rozumí pouze jediný druh výkonu (např. elektrická energie). [7]

##### **Homogenní výroba s více druhy výkonů**

Při této výrobě vzniká více výkonů při stejném technologickém procesu či postupu, jejich odlišností může být např. tvar, velikost, hmotnost (např. jídelní stoly, které jsou vyrobeny v různých provedeních). [7]

## **Heterogenní výroba s více druhy výkonů**

Produkuje se více druhů výkonů, které se liší jakostí, použitým materiálem, odlišným technologickým procesem nebo postupem (např. ocel ušlechtilá a ocel neušlechtilá).

Charakter předmětu kalkulace ovlivňuje použití kalkulační techniky a výběr vhodného druhu kalkulace.

Pro možnou detailnější kontrolu a řízení nákladů je předmětem kalkulace také jednicové činnosti a jejich výkony. [7]

Kalkulační jednice je definována jako určitý výkon, který je vymezený:

- druhem výkonu,
- měrnou jednotkou,
- místem vzniku,
- případně určení výkonu, pro který se stanovují nebo zjišťují vlastní náklady. [7]

Kalkulované množství je stanoveno jako množství kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují najednou vlastní náklady. Kalkulované množství souvisí s časovým obdobím, pro které se stanovuje kalkulace nákladů, a o jaký typ podnikatelské činnosti se jedná, např. o hromadný, či zakázkový charakter výroby. [7]

### *Členění kalkulací*

Kalkulace nákladů jsou členěny podle různých hledisek, které souvisí s jejich využitím, technikou pro výpočet nebo dle charakteru výrobního procesu. [7]

### **Členění dle sestavení a funkce při řízení kalkulace**

Dle času sestavení a funkce při řízení jsou kalkulace rozlišovány na: kalkulace předběžné, kalkulace výsledné a kalkulace specifické. [7]

#### *Kalkulace předběžná*

Pomocí tohoto druhu kalkulací jsou vyjádřeny předem stanovené náklady dané kalkulační jednice. Kalkulace předběžná se dále může členit na kalkulace operativní, plánované a propočtová. [7]

## **Kalkulace operativní**

Formuluje úroveň předem stanovených nákladů na kalkulační jednici v konkrétních technických, technologických a organizačních podmínkách stanovených pro zhotovení výkonu. Operativní kalkulace je sestavována na základě podrobných operativních normách spotřeby ekonomických zdrojů (jedná se např. o spotřebu materiálu, času) pro jednotlivé činnosti při výrobě jednotky výkonu. Pakliže dojde ke změně podmínek, je potřeba změnit a přepočíst kalkulaci, proto se operativní kalkulace považuje za kalkulaci okamžikovou. Využívá se zejména při stanovení úkolů připadající jednotlivým útvarům a je také důležitá pro kontrolu plnění úkolů. [7]

## **Kalkulace plánovaná**

Prostřednictvím plánované kalkulace se vyjadřují průměrné náklady, kterých se má dosáhnout u konkrétního výrobku, práce či služby v plánovaném období. Tuto kalkulaci lze označit jako kalkulaci intervalovou, poněvadž její náklady jsou průměrným úkolem dané kalkulační jednice na určitý časový úsek. [7]

## **Kalkulace propočtová**

Tato kalkulace bývá sestavována pro nové či inovované výkony. Výpočet kalkulace se provádí na základě dostupných informací o podobném výkonu, kde je tento výpočet upraven o odhady na spotřebu materiálu a práci na novém výkonu. [7]

## *Kalkulace výsledná*

Prostřednictvím výsledné kalkulace se vyjadřují průměrné skutečné náklady kalkulační jednice po jejím dokončení za určité období. Kde skutečné náklady jsou zjišťovány z účetnictví. [7]

Charakter výsledné kalkulace může být dvojitý a to: intervalový nebo okamžikový. Intervalová výsledná kalkulace znázorňuje náklady za stanovené období, může to být např. měsíc, čtvrtletí, pololetí či rok. Pro sestavení kalkulace jsou potřebné informace, které jsou obsaženy v evidenci o výrobě. Kdežto u okamžikové výsledné kalkulace jsou náklady zachyceny na výrobek za dobu kratší, ve většině případů je doba menší než jeden měsíc. Určuje se např. za jednu směnu, den nebo dekádu. Okamžiková výsledná kalkulace zjišťuje jednicové náklady, popřípadě i náklady variabilní na výrobek. Potřebnými informacemi pro sestavení této kalkulace jsou informace, které jsou obsaženy v operativní evidenci o výrobě a ze skutečných cen vstupů platné k datu pořízení.



Výsledky slouží k operativnímu hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů a také k řízení variabilních nákladů. [7]

### *Kalkulace specifická*

Tento druh kalkulací bývá využíván pro specifické účely v oblasti ekonomického řízení. Patří zde kalkulace cenová, výchozí a základní. [7]

Cenová kalkulace vyjadřuje kalkulace prodejní ceny výkonu, tzn. že je v ní obsažen i kalkulovaný zisk. Při tvorbě cenové kalkulace je nutné kalkulace rozdělit dle toho, zda se jedná o externí výkony, jejichž cenu budou či nebudou předmětem cenové regulace. Cenová regulace při kalkulaci ceny se řídí zákonem o cenách č. 526/1990 Sb., který obsahuje věcně usměrňované ceny. Na základě této kalkulace je stanovena prodejní cena zboží pro určité kalendářní období a současně je využívána při cenové kontrole, kterou provádí cenové orgány. [7]

Výchozí kalkulace je vymezena jako technicko-kalkulační nástroj, který slouží k odvození určité kalkulace, především kalkulace plánované. [7]

Základní kalkulace je definována jako pevné měřítko pro hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů po dobu alespoň jednoho účetního období nebo po dobu výroby konkrétní dávky. [7]

### **Členění kalkulací po potřeby hodnocení hospodárnosti**

Takovéto členění kalkulací je provedeno zejména na základě vynaložených nákladů na jednotlivé výkony. Pro hodnocení hospodárnosti jsou pozorovány především náklady jednicové a režijní přímé náklady, protože u těchto nákladů lze stanovit normy spotřeby podle kalkulačních jednic. [7]

Členění kalkulací pro potřeby hodnocení hospodárnosti rozlišuje tři typy kalkulací, a to:

- kalkulaci skutečných cen,
- kalkulaci standartní,
- kalkulaci normovou. [7]

### *Kalkulace skutečných cen*

Tento typ kalkulace se vyznačuje tím, že náklady jsou oceňovány skutečnými cenami spolu s výkyvy, rabaty a kurzovými rozdíly. Všechny tyto skutečnosti musí být

platné v okamžiku sestavování kalkulací. Poněvadž se jedná o aktuální výslednou kalkulaci, jsou použity skutečné ceny vstupů a skutečně spotřebované jednicové suroviny a materiály, energie na kalkulační jednici. Kalkulace následně slouží pro porovnání s kalkulací standardní nebo normovanou, aby bylo možné zhodnotit hospodárnost podniku. [7]

#### *Kalkulace standardní*

Je založena na základě standardů, které představují předem stanovené veličiny nebo naturálně vyjádřenou spotřebu vstupů. Kalkulace slouží k porovnání se skutečnými náklady a výslednou kalkulací. Dále pak také slouží ke zvýšení efektivnosti ekonomického řízení a je součástí metody standardních nákladů. Standardy mohou být stanoveny pro základní (úroveň, která je neměnná po určité období a může vycházet ze skutečnosti, plánu či rozpočtu), běžnou (úroveň vyjadřuje skutečně dosažitelnou úroveň nákladů včetně kalkulované ztráty, k níž běžně dochází při dané činnosti) a ideální úroveň (v případě, kdy dochází k ideálnímu průběhu činnosti, tzn. plné využití výrobní kapacity a zaměstnanosti). [7]

#### *Kalkulace normová*

Kalkulace normová tvoří předběžnou kalkulaci sestavenou na základě norem spotřeby zdrojů a je využívána pro operativní hodnocení hospodárnosti výrobního procesu. Normovaná metoda je příkladem metody rozdílové, ve kterých se srovnávají skutečné náklady s náklady předem stanovenými. [7]

### **Členění dle zahrnutí nákladových položek na kalkulační jednici**

Dle tohoto členění rozlišujeme kalkulace úplných nákladů (neboli kalkulace plných nákladů) a kalkulace neúplných nákladů. [7]

#### *Kalkulace úplných nákladů*

Kalkulace plných nákladů obsahuje buď náklady předběžné, nebo skutečné úplné vlastní náklady při daném objemu výkonů. Podstata této kalkulace je založena na předpokladu, že provedením určitého výkonu jsou vyvolány jak náklady variabilní, tak i náklady fixní. Znamená to tedy, že úplné vlastní náklady výkonu se rovnají průměrným celkovým nákladům (variabilním i fixním). Kalkulace plných nákladů má charakter statický, což znamená, že výše úplných vlastních nákladů na kalkulační jednici je platná jen pro určitý objem výkonů. Pakliže dojde ke změně množství kalkulační jednice, dojde

pak té i ke změně úplných vlastních nákladů této kalkulační jednice vyjádřené v kalkulaci. Mezi výhody této kalkulace se řadí možnost využití jako informace o struktuře veškerých nákladů na kalkulační jednici, dále slouží pro kontrolu hospodárnosti podle výkonů a také slouží pro stanovení dlouhodobé spodní hranice ceny prodávaného výkonu. Naopak nevýhody této kalkulace jsou, že mají výše zmiňovaný statický charakter a nedá se využít pro krátkodobé rozhodovací úkoly. [7]

#### *Kalkulace neúplných nákladů*

V této kalkulaci jsou dovedeny na kalkulační jednici pouze náklady přímé nebo variabilní, náklady fixní jsou považovány za náklady období. Což tvoří první dva předpoklady kalkulace neúplných nákladů. Jako poslední předpoklad se řadí, že ekonomický přínos při prodeji daného výrobku za konkrétní cenu je vyjádřen pomocí veličiny příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku, jinými slovy též označované jako marže. [7]

#### 2.4.7 Rozpočetnictví

Významným nástrojem manažerského účetnictví je právě zmiňované rozpočetnictví. Ve většině případů je rozpočetnictví orientováno na budoucnost, tzn. na tvorbu finančních plánů (sestavovány v naturálních jednotkách) a rozpočtů (sestavovány v peněžních jednotkách). Úkolem rozpočetnictví je sestavení rozpočtů. [11]

Rozpočty z časového hlediska se dříve vztahovaly k poměrně krátkému období a byly považovány za nástroj krátkodobého řízení. Nicméně dnes rozlišujeme operativní rozpočty, které jsou sestavovány na kratší období, což představuje období kratší než jeden rok, maximálně roční rozpočet a dlouhodobé rozpočty, které jsou sestavovány na různě dlouhé období. Rozpočty na delší období v sobě promítají podnikovou politiku firmy. Z toho vyplývá, že rozpočty dle času lze dělit na krátkodobé a dlouhodobé. [11]

#### **Krátkodobé rozpočty**

Jsou takové, které se vztahují ke krátkodobému finančnímu plánu. Krátkodobé rozpočty lze rozdělit na rozpočty vnitropodnikové a rozpočty podnikové. Vnitropodnikové rozpočty mají za úkol řídit vnitropodnikové útvary nebo dílčí činnosti podniku. Kdežto podnikové rozpočty jsou sestavovány pro potřeby řízení podniku jako ekonomického celku. [11]

## Dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé rozpočty jsou takové, které navazují na strategické cíle podniku. Představují určitou konkretizaci a mají tendenci k větší systematizaci. Úkoly dlouhodobých rozpočtů jsou vymezeny globálně, řešení úkolů je stanoveno ve více variantách a postupně se musí zpřesňovat (aktualizovat). Součástí je také i finanční analýza, která má za úkol posoudit dopad prováděných úkolů na finanční hospodaření podniku. Dlouhodobé rozpočty zahrnují zejména rozpočty výdajů na vědu a výzkum, investiční rozpočet a kapitálový rozpočet. [11]

### 2.4.8 Vývojové tendence manažerského účetnictví

V posledních třech desetiletích se prosazují v rámci manažerského účetnictví nové tendence a to zejména:

- S plynoucím rozvojem účetnictví pro rozhodování se stále klade větší důraz na to, aby informace uspokojovaly především rostoucí manažerské potřeby, než aby zachovávaly principy, zásady a metody účetního zobrazení;
- Zejména na přelomu 20. a 21. století dochází ke změnám priorit, které je spojeno s kladením značného důrazu na integrální spojení finančního řízení s řízením naturálním a kvalitativními stránkami podnikatelského procesu;
- Dále se začala objevovat skutečnost, že řada strategických komparativních výhod není v tradičních účetních systémech patrná, jedná se především o výdaje, které souvisejí s výzkumem, s výdaji do marketingových projektů či výdaje vynakládané v souvislosti se zlepšováním profesní kompetence firemních pracovníků, se kterými se počítá jako náklady snižující zisk, avšak se od nich očekává, že budou v budoucnu přinášet ekonomický prospěch. A tato tzv. neviditelná aktiva pak nejsou odpovídajícím způsobem řízena. V současné době vede toto poznání k řadě postupů, které se snaží neviditelná aktiva řídit včetně jejich kvalitní informační podpoře;
- Přibližně v posledních dvaceti letech se rozvíjí řada metod a nástrojů, které mají podpořit strategické řízení podniku, především v případech, že tyto metody a nástroje vycházejí z účetního vidění světa;
- V posledních deseti letech se výrazně změnil postoj k časové hodnotě účetních informací, které jsou využívány v operativním a taktickém časovém výhledu, klade se větší důraz na zpracování tzv. reportů (čímž se rozumí hlášení či podávání nějaké

zprávy, která hodnotí vzniklou situace, na kterou je kladen důraz, pokud možno v co nejbližší aktuálnosti);

- Dále se objevuje snaha reagovat na skutečná, ale také i domnělá omezení účetních informací pomocí jejich rozšířením spektra zájmu, a to snahou překonat jejich úzce disciplinární orientaci;
- Všechny tyto tendence mají sice za následek poskytování více informací, ale to může vést k přeinformovanosti a dále interpretovat vzniklých skutečností, nicméně lze to do jisté míry eliminovat prostřednictvím vizualizací vztahů, grafickým vyjádřením stavů a vývojových tendencí a dalšími prostředky, které umožní lépe chápat vývoj analyzovaných parametrů a jeho zákonnosti. [5]

### Vztah finančního a manažerského účetnictví

Informace pro požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby podnikového managementu, jsou zajišťovány prostřednictvím informací z manažerského účetnictví. Tyto informace se následně zpracovávají „krajními“ metodickými cestami a jejich kombinacemi:

- v tzv. jednookruhové organizaci, která zprostředkovává informace pro potřeby obou skupin uživatelů pomocí různě členěné analytické evidence nákladů, výnosů, avšak i aktiv, závazků a vlastního kapitálu,
- v tzv. dvouokruhové organizaci, v níž se požadavky uživatelů zajišťují zvlášť v relativně odděleném účetním okruhu. [5]

Tab. 2.4 porovnává vztah finančního a manažerského účetnictví.

Tab. 2.4: Finanční versus manažerské účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
<p>Sleduje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aktiva a pasiva,</li> <li>• náklady a výnosy,</li> <li>• výsledek hospodaření.</li> </ul> <p>Výkazy: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled cash flow, přehled o změnách vlastního kapitálu.</p>	<p>Sleduje: informace, které jsou zapotřebí pro efektivní řízení podniku.</p> <p>Zahrnuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nákladové účetnictví,</li> <li>• kalkulace,</li> <li>• rozpočetnictví,</li> <li>• statistiku.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zaměření především na minulost.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Podklady pro možná srovnávání skutečností se žádoucím stavem.</li> </ul>
Uživatelé účetních informací	
Externí uživatelé (banky, investoři, dodavatelé, akcionáři, finanční úřady, zaměstnanci, zákazníci).	Interní uživatelé (management podniku, vlastníci, zaměstnanci).

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Míra regulace	
Regulace pomocí zákonů. Cílem je jednotnost oceňování, účtování a vykazování účetních položek.	Není nijak regulováno. Cíl je oceňování, účtování a vykazování účetních položek v plné kompetenci podniku.
Aplikované měrné jednotky	
<ul style="list-style-type: none"> <li>peněžní jednotky</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>peněžní jednotky,</li> <li>naturální jednotky,</li> <li>mimo účetní informace.</li> </ul>
Pravidelnost vykazování informací	
<ul style="list-style-type: none"> <li>periodicky (jednou ročně)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>nepravidelně,</li> <li>různé časové intervaly.</li> </ul>
Stupeň spolehlivosti	
<ul style="list-style-type: none"> <li>informace jsou spolehlivé,</li> <li>veřejně přístupné.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>poněvadž poskytuje informace, které jsou orientované do budoucnosti, objevuje se tu určitá míra rizika a nejistoty,</li> <li>informace jsou důvěrné.</li> </ul>

Zdroj: [5] -vlastní zpracování

#### 2.4.9 Vnitropodnikové účetnictví

V průběhu času se názvy vnitropodnikového účetnictví měnily. Názvy vnitropodnikového účetnictví měly různou podobu jako: nákladové, výrobní (což je asi nejstarší pojem účetnictví), provozní, obchodní, odpovědnostní, vnitroorganizační účetnictví. [1]

Vnitropodnikové účetnictví má mnoho definic. Avšak pro tuto práci je vybraná jednodušší a kratší definice vnitropodnikového účetnictví, a to:

„Vnitropodnikové účetnictví je účetnictvím, které slouží k tomu, aby byly náklady správně účetně vykázány tam, kde byly spotřebovány nebo pro koho byly tyto náklady spotřebovány.“, jak uvádí Dušek (2019, s. 46).

Jelikož je vnitropodnikové účetnictví značně flexibilní, nenalezneme odpověď na otázku, co je to nejlepší a nejsprávnější vnitropodnikové účetnictví pro konkrétní společnost. Je tedy úkolem každé firmy si zavést vnitropodnikové účetnictví takové, které bude nejvíce vyhovovat požadavkům na ně kladené. [1]

#### **Předpisy k vnitropodnikovému účetnictví**

Za základní předpis vnitropodnikového účetnictví se považuje zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., konkrétně § 14 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh. Dále jsou předpisy členěny dle toho, zda se jedná o podnikatele či o vybranou účetní jednotku (obce, příspěvkové organizace). Porovnání předpisů platných pro podnikatele a vybrané účetní jednotky (VÚJ) znázorňuje Tab.2.5.

Tab. 2.5: Srovnání platných předpisů pro podnikatele a pro VÚJ

Podnikatelé	VÚJ
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 410/2009 Sb.
ČÚS č. 001: Účty a zásady účtování na účtech	ČÚS č. 701 pro VÚJ
VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ = VNITROORGANIZAČNÍ ÚČETNICTVÍ	
Účtová třída 8 – vnitro náklady	Účtová třída 7 – vnitro náklady
Účtová třída 9 – vnitro výnosy	Účtová třída 8 – vnitro výnosy
Další předpisy jsou stejně použitelné jak pro podnikatele, tak i pro VÚJ (např. ČÚS 015 Zásoby, ČÚS č. 019 Náklady a výnosy, Oceňování zásob)	

Zdroj: [1] - vlastní zpracování

### Základní vazby mezi jednotlivými účetnictvími:

- z manažerského účetnictví jsou využívány metody pro účetnictví vnitropodnikové,
- údaje jsou čerpány z finančního účetnictví pro účely vnitropodnikového účetnictví,
- základem pro manažerské účetnictví je účetnictví finanční,
- základem pro manažerské účetnictví je účetnictví vnitropodnikové,
- pakliže jsou respektovány oceňovací principy finančního účetnictví, pak lze považovat vnitropodnikové účetnictví za nástroj pro ocenění vlastních zásob a aktivací. [1]

### Základní pilíře vnitropodnikového účetnictví:

- I. Účtování probíhá na úrovni vnitropodnikových cen. Jinými slovy „za kolik“. Určení vnitropodnikových cen a sazeb je asi nejproblematictější, proto je vhodné získat odborné vědomosti.
- II. Účtuje se na vnitropodnikové účty (má dáti (MD)/ dal (D)). Jinými slovy „čeho se to týká“.
- III. Účtuje se na klíče odběratele (MD). Jinými slovy „pro koho je to provedeno“.
- IV. Účtuje se na klíče dodavatele (D). Jinými slovy „kdo to provedl“.
- V. Účtuje se v čase. Jinými slovy „kdy“. Jedná se zde o časové hledisko zpracování dat. Časové hledisko se stanovuje dle možností a potřeb, např. denní, týdenní, měsíční, čtvrtletní, roční. [1]

*Pozn.:* Klíče lze obecně definovat jako podrobnější analytická evidence k účtům. Může se jednat např. o středisko, výkon, stroj, zakázku. Nicméně co je důležité je, že klíče se netýkají pouze vnitropodnikového účetnictví. [1]

## Kontroly vnitropodnikového účetnictví

Nejen pro vnitropodnikové účetnictví, ale obecně pro účetnictví platí, pakliže jsou nesprávné údaje, vede to k nesprávným závěrům. Tudíž je zapotřebí provádět kontroly. [1]

Kontroly vnitropodnikového účetnictví lze rozdělit na dvě skupiny:

- kontroly matematické,
- kontroly logické. [1]

Kontrola vnitropodnikového výsledku hospodaření v podniku nemůže v celkové hodnotě podnik vykazovat vnitro výsledek hospodaření. Důvodem je, že při vnitropodnikovém účtování nevzniká žádná přidaná hodnota, tak jako je to ve finančním účetnictví. Tudíž vnitropodnikový výsledek hospodaření za celý podnik musí vykazovat nulovou hodnotu. [1]

## Vnitropodnikové versus manažerské účetnictví

Pro lepší orientaci Tab. 2.6 znázorňuje porovnání vnitropodnikového účetnictví a manažerského účetnictví.

Tab. 2.6: Porovnání vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví	Manažerské účetnictví
Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo dříve rozhodnuto.	Účetnictví pro rozhodování o budoucích možnostech činnosti.
Informace pro operativní řízení.	Informace pro řízení strategické a taktické.
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů.	Informace, které jsou určeny pro vrcholové řízení a rozhodování.
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu sortimentu výkonů.	Informace pro zásadní změny činnosti (např. investiční rozhodování, výzkum a vývoj, strategický marketing).

Zdroj: [5] - vlastní zpracování



### 3 Teoretické vymezení nákladů a výnosů

Základním, a hlavně důležitým rysem vnitropodnikového účetnictví je získávat větší množství informací o nákladech a výnosech a odlišené chápání těchto pojmů. Členění nákladů a výnosů je podmínkou pro účinné kontroly a řízení veličin, které mají vliv na výsledek hospodaření. Na náklady bývá pohlíženo jinak než na výnosy, jak při plánování nákladů i výnosů, při tvorbě cenových kalkulací, tak i při výběru varianty investičního záměru. [7]

Náplní této kapitoly bude všeobecná charakteristika nákladů a výnosů, které jsou odlišně členěny na základě informací a jejich struktury. [7]

V první části se podíváme na problematiku nákladů, především jejich základním formám a vlastnostem jednotlivých členění náklady, pomocí kterých řídicí pracovníci mohou rozhodovat o řízení podnikatelského procesu s parametry, které byly již předem stanoveny. [7]

Druhá část bude věnována problematice výnosů, jejich základním formám a vlastnostem dílčích členění. [7]

#### 3.1 Náklady

Obecně se nákladem rozumí účelné a účelové vynaložení prostředků a práce ve vztahu k určitým výkonům. Jinými slovy náklad znamená účelový úbytek prostředků, který má vést k získání ekonomických prospěchů. [5]

V oblasti ekonomie, podnikání a účetnictví pojem náklady představují spotřebování ekonomického zdroje, které obvykle bývá spojováno také se současným nebo budoucím výdejem peněz. Z časového hlediska se náklad projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, i když to nemusí vést k celkovému úbytku aktiv, ale pouze ke změně v jeho struktuře (např. nákup materiálu, zboží, stroje). [5]

Ve finančním účetnictví pojmem náklad se rozumí snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období formou poklesu hodnoty aktiv nebo zvýšením závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jinou formou než jeho rozdělením vlastníkům. Zde z časového hlediska se náklad stane nákladem až v okamžiku, kdy se zdroj „vyčerpá“, čímž ztratí svou užitečnost (např. když se stane součástí výrobku, které byl prodán zákazníkovi). [5]

## 3.2 Členění nákladů

Aby bylo řízení nákladů účinné, je důležité je podrobněji rozčlenit do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů, jak je členit, nicméně je třeba si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou – vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. [5]

### 3.2.1 Druhové členění nákladů

Jedná se o tzv. prvotní náklady. Tyto náklady vstupují do podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů, jsou to náklady externí. Z hlediska podrobnějšího členění jsou to náklady jednoduché. [5]

Mezi základní druhy patří:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a využití externích prací a služeb,
- osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaných aktiv,
- finanční náklady. [5]

Definice základního významu druhového členění zní takto: „Základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováha mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony, služby, lidské zdroje a další ekonomické zdroje“, jak tvrdí Král (2018, s. 77).

Z makroekonomického hlediska má druhové členění mnohem větší význam. Např. při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů atd. Z tohoto důvodu se s ohledem na mezinárodní jednotnost používá v zemích kontinentální Evropy ve finančním účetnictví jako základní členění právě druhové členění, které je minimálně uváděno jako informace v příloze k účetní závěrce. [5]

Nicméně z národního pohledu je to vše poměrně jednodušší, avšak využití druhového členění pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je docela omezené. Důkazem toho je nereálnost hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových výkonů. Nevýhodou, které nese druhové členění je, že náklady jsou

rozděleny tak, že nevypovídají o tom, jaká byla příčina jejich vynaložení. Ovšem má to i pozitivní hledisko, a to právě z výše zmíněné informace, že je druhové členění využíváno pro zobrazení nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Díky takto sestavovanému výkazu zisku a ztráty ve druhovém členění neposkytuje žádné informace k možné analýze podnikové finanční výkonnosti podniku. [5]

Pro potřeby manažerského řízení je potřeba druhové řízení dále kombinovat s dalšími členěními, která vyjadřují účel vynaložení nákladů k podnikovým výkonům. [5]

Účtování o druhových nákladech má podnik obsažený v účtové osnově, která se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kde jsou vytvořeny doporučené účtové osnovy pro podnikatele a nevýdělečná organizace, které poukazují na vytvoření pro jednotlivé účtové skupiny tzv. syntetické účty. [5]

Základní druhové náklady členíme dle účtových skupin na:

- 50 – Spotřebované nákupy,
- 51 – Služby,
- 52 – Osobní náklady,
- 53 – Daně a poplatky,
- 54 – Jiné provozní náklady,
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- 56 – Finanční náklady,
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti,
- 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace,
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. [5]

### 3.2.2 Účelové členění nákladů

Mezi nejdůležitější rozhodovací úlohy se řadí zajištění řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Což zajišťuje účelové členění nákladů, neboť toto členění je nositelem informací o tom, jak jsou v podniku náklady využívány – zda spoří či překračují předem stanovené náklady. Účelové členění nákladů je základnou pro stanovení racionálního nákladového úkolu, které se poměřuje se skutečnou spotřebou nákladové složky. [5]

V praxi strukturalizace účelového členění nákladů probíhá na více úrovních. Na první úrovni se náklady většinou rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních činností, které pro podnik představují hlavní podnikatelskou činnost a činnost pomocnou a obslužnou (které se dále mohou členit např. dle aktivit či jednotlivých operací). Hlavní činností se rozumí taková činnost, která představuje důvod vzniku daného podniku, jehož výstupem může být výroba, obchod (maloobchod, velkoobchod), nebo poskytování služeb (např. stravování, dopravní služby, finanční služby, ubytování atd.). Obecnou zásadou pro určení účelového členění nákladů spočívá v tom, aby byl identifikován věcný nositel (cest driver), který vyvolává důvod vzniku nákladu, na základě velikosti je určena také úroveň racionálně vynaložených nákladů. [5]

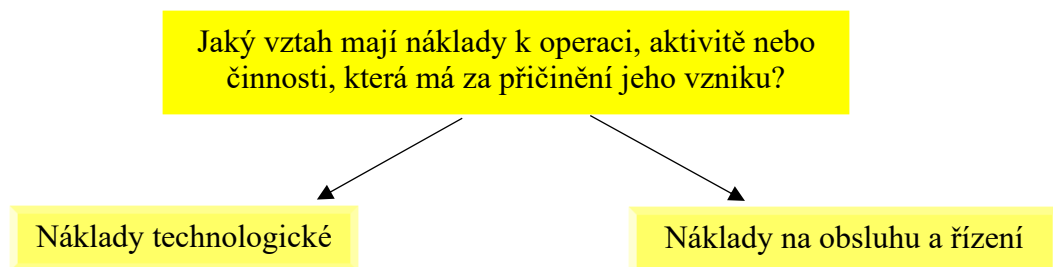
Účelové členění nákladů může být dále členěno na dvě skupiny a to na:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní. [5]

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

Tyto náklady můžeme dále členit z hlediska hospodárnosti do základních dvou skupin a to: náklady technologické a náklady na obsluhu, viz Schéma 3.1. [5]

*Schéma 3.1: Účelové členění nákladů*



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

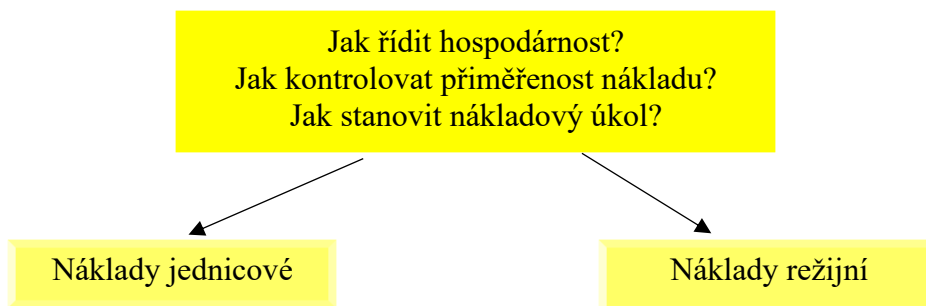
Náklady technologické jsou takové náklady, které jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti, aktivity nebo operace. Příkladem může být např. spotřeba papíru dané kvality vynaložené na konkrétní zakázku v tiskárně. [5]

Náklady na obsluhu a řízení jsou takové náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu příslušné činnosti, aktivity, operace. Příkladem může být např. náklad na osvětlení tiskárny a osobní náklady směnového mistra. [5]

## Náklady jednicové a režijní

K takovému členění nákladů dochází, pakliže členění dle účelu rozčleněné na náklady technologické a na náklady na obsluhu řízení je příliš obecné. Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti nám znázorňuje schéma č. 3.2.

Schéma 3.2: Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti



Zdroj: [5]- vlastní zpracování

Nákladový úkol se u většiny technologických nákladů určuje na základě jeho přímého vztahu k dílčím nebo finálním úkolům, který je výsledkem dané operace, aktivity, činnosti. Jak daný výkon bude proveden bývá ve většině případů předem stanoven dopředu, např. v průmyslovém podniku, ve kterém probíhá určení toho, jak bude daný výkon proveden v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby jednotlivých výrobků. Do této přípravy spadá také definování norem jako naturálně stanovené spotřeby ekonomického zdroje. Jestliže následně dojde k ocenění naturální spotřeby, dochází tak k přeměně norem na kalkulace, které stanovují úroveň nákladů na jednotku výkonu. Náklady, které jsou spjaty jak s technologickým procesem, tak s jednotkou výkonu lze označit jako náklady jednicové. Jejich primárním hodnotovým informačním nástrojem je norma spojená s kalkulací jednicových nákladů. Tato kalkulace se zpravidla vymezuje jako nákladový úkol, který je stanoven na jednotku výkonu. [5]

Kdežto výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která je spjata s technologickým procesem, se nevyvíjí přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Je pouze rámcově ovlivněna rozsahem činností, které zajišťují průběh technologického procesu. Pro určité časové období, případně pro celkový očekávaný objem výkonů, které se za dané období vytvoří, je nákladový úkol obvykle určen na základě souhrnných limitů a normativů (tyto náklady se např. mohou objevit ve výrobních podnicích, kde se určují předpokládané měsíční osobní náklady mistra vycházející z jeho postavení. Ve většině případů bývá tento úkol stanovován i

odpovědnostně, což znamená dle toho, kdo odpovídá za splnění úkolu. Reálně vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem, kdy je tato kontrola mnohem složitější než kontrola u nákladů jednicových. Tyto náklady jsou označovány jako náklady režijní, kdy jejich primárním hodnotovým informačním nástrojem je jejich rozpočet. Rozpočet ve většině případů je vymezen jako nákladový úkol, který je stanoven konkrétnímu útvaru na časové období a očekávaný rozsah aktivity. [5]

### 3.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti není ukončeno rozpoznáním účelu, proč byly náklady vynaloženy, ale dále se musí vyjádřit vztah ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení nebo zhodnocení nákladů. [5]

#### **Odpovědnostní středisko**

Členění nákladů dle vztahu k útvarům začíná rozčleněním nákladů podle místa vzniku, na které avšak musí navázat členění dle odpovědnosti za jejich vznik. Odpovědnostními středisky se rozumí vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány odpovědnosti za vznik nákladů. [5]

Pojem odpovědnostní středisko se týká tzv. ekonomické struktury podniku, která přímo souvisí s organizační strukturou podniku. Úkolem organizační struktury podniku je vymezit oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti zpravidla vedoucích pracovníků ve věcné podstatě (což představuje např. jaké pravomoci pracovník má, o čem smí rozhodovat, za co odpovídá). [5]

Účelem ekonomické struktury je následně vymezit úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je také založeno na posouzení hodnotových výsledků. Což znamená: „Znamená to, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci na úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií.“, jak tvrdí Král (2018, s. 81).

V tomto členění se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek a to: nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. [5]

## **Druhotné (interní) náklady**

Aby mohly podniky řídit svá odpovědnostní střediska, je zapotřebí, aby byl zajištěn přísun informací o nákladech, které jsou rozčleněny dle jejich místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Takového rozčlenění může být chápáno jako první etapa informačního zajištění. Pakliže jsou náklady takto rozčleněny, je dále možné náklady rozčlenit dle tzv. spojení, jinými slovy podle kooperačních vazeb, které jsou mezi jednotlivými útvary. Prostřednictvím toho lze stanovit kdo nese odpovědnost za hodnotové efekty výkonů, které nejsou určeny pro další externí prodej, ale jsou spotřebovány ve výrobním procesu uvnitř podniku. Hodnotovými efekty výkonu mohou být v této souvislosti chápány např. jako úspory nákladů, nebo právě naopak, jejich překračování. [5]

Základními předpoklady tohoto spojení jsou:

- každé odpovědnostní středisko musí mít přesně stanovenou svou činnost, aby bylo možné zjistit a následně kvantifikovat jejich náklady,
- určení dílčích výkonů, které tyto útvary předávají dalším vnitropodnikovým útvarům,
- pomocí vnitropodnikových cen tyto výkony ocenit. [5]

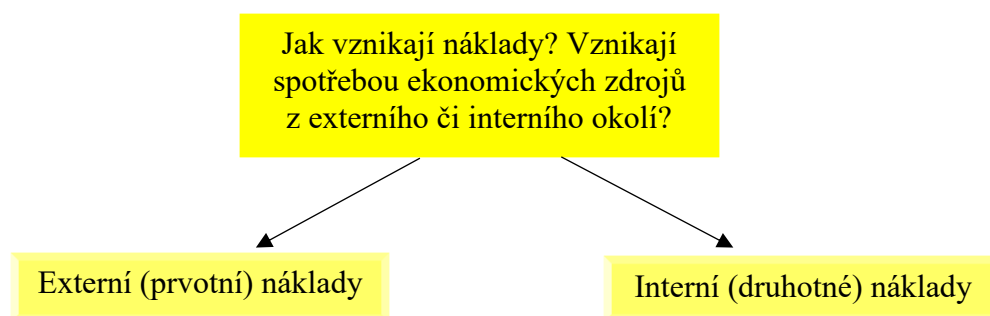
Ke spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky dochází, pakliže se uskutečňuje systém vazeb, jejichž nositeli jsou poskytnuty, případně předány výkony. Náklady, které vzniknou prostřednictvím odebráním ze střediska jsou nazývány jako náklady interní. Jejich výše je kvantifikována jako množstvím výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. [5]

Mezi významné vlastnosti interních nákladů se řadí:

- jedná se o druhotné náklady – z pohledu podniku jako celku se tyto náklady projeví do vstupu podniku již podruhé,
- jde o náklady složené – jelikož je možné je dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám. [5]

Obecné vyjádření členění externích a interních nákladů nám znázorňuje Schéma 3.3.

Schéma 3.3: Členění nákladů z pohledu poskytování výrobků, práce či služeb



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

### 3.2.4 Kalkulační členění nákladů

V rámci podniku se neřeší jen požadavky hospodárnosti, ale často se i řeší otázky rozhodovacích úloh. Jedná se např. o otázky typu vyrobit nebo raději koupit daný výrobek, zrušit nebo právě naopak zavést výrobu a prodej daného sortimentu, danému zákazníkovi, na konkrétním trhu prodeje, prostřednictvím jakého distribučního kanálu. Tyto a další otázky vyplývají ze zvážení příčinné souvislosti nákladů s konkrétním finálním nebo dílčím výkonem. Tento postup, kdy dochází k přiřazování nákladů k výkonům nebo jeho dílčím částem bývá označován jako kalkulační členění nákladů. Toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. [5]

#### **Přímé a nepřímé náklady**

Dalším způsobem, jak je možné rozčlenit náklady, je z pohledu příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je konkrétně specifikován z hlediska kvantity, druhu a jakosti ke kalkulační jednotici. Z hlediska praktických početně technických možností lze náklady dělit na dvě skupiny nákladů, které stanovují, jak racionálně přiřadit tyto náklady určitému výkonu. Jedná se o náklady přímé a náklady nepřímé. [5]

*Přímé náklady:*

- jsou to takové náklady, které bezprostředně souvisejí s určitým druhem výkonu a zároveň je racionální je tomuto výkonu přiřazovat z pohledu vzájemného vztahu „cost – benefit“,
- do této skupiny spadají téměř veškeré jednicové náklady (výjimkou jsou např. náklady vynakládané v tzv. sdružených výroбах),
- dalšími přímými náklady jsou např. fixní náklady v podobě náklady na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby určitého výrobku, odpis časové licence. [5]



*Nepřímé náklady:*

- tyto náklady se nevážou k jednomu druhu výkonu, zajišťují průběh procesu podniku v rozsáhlejších souvislostech, nebo by jejich přiřazení ke konkrétnímu druhu výkonu nebylo v souladu s principem „cost – benefit“,
- do této skupiny nákladů se řadí většina režijních nákladů, kromě těch, které souvisí s jedním druhem výkonu. [5]

### 3.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Jedná se o členění nákladů, které jsou důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Toto členění je především pro manažerské účetnictví, které se zaměřuje na informace pro rozhodování. [5]

#### **Členění nákladů podle závislosti na objemů výkonů**

Členění nákladů podle závislosti na objemů výkonů se začalo objevovat ve dvacátých letech 20. století, což představuje období, kdy se klasicky orientované nákladové účetnictví začalo přetvářet do účetnictví manažerského. Přestaly se řešit otázky minulosti, případně srovnání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem, ale začaly se také řešit a odpovídat na otázky o možných variantách budoucího vývoje. [5]

Dle vazby na objem finálních, ale i dílčích nákladů se náklady dělí do dvou základních skupin, a to na:

- variabilní náklady – jedná se o takové náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů,
- fixní náklady – jedná se o náklady, které se při změnách v konkrétním rozsahu objemu prováděných výkonů nemění. [5]

#### **Variabilní náklady**

Variabilní náklady se mění v závislosti na množství výkonů, což znamená, že tyto náklady bývají opakovaně vynakládány. Jedná se např. o spotřebu základního materiálu, spotřeba obalů apod. Podle typu závislosti nákladů na objemu výkonů jsou variabilní náklady rozlišovány na náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. [7]

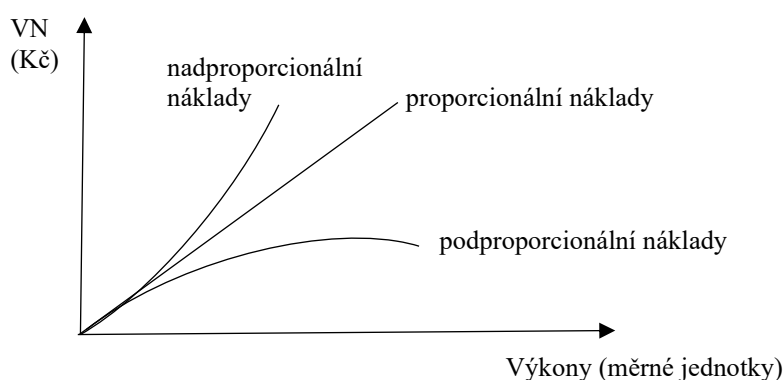
Proporcionální náklady se mění přímo úměrně společně se změnou objemu výkonu. Tempo růstu nákladů a objemu výkonů je stejné. [7]

Podproporcionální neboli degresivní náklady v jejich celkové výši rostou pomaleji než objem výkonů. Tempo růstu je nižší než tempo růstu objemu výkonů. [7]

Nadproporcionální neboli progresivní náklady rostou v jejich celkové výši rychleji, než roste objem výkonů. Tempo růstu těchto nákladů je vyšší než tempo růstu objemu výkonů. [7]

Průběh výše zmíněných variabilních nákladů znázorňuje graf 3.1. Kde VN představují celkové variabilní náklady vyjádřené v peněžních jednotkách a výkony jsou ve měrných jednotkách. [7]

Graf 3.1: Proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální variabilní náklady



Zdroj: [7] – vlastní zpracování

### **Fixní náklady**

Fixní náklady na rozdíl od nákladů variabilních se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů. Jedná se zpravidla o kapacitní náklady, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh výroby. [5]

Fixní náklady se dělí do dvou skupin. První skupinou jsou umrtvené neboli utopené fixní náklady a druhou skupinu fixních nákladů tvoří tzv. vyhnutelné fixní náklady. [5]

#### *Umrtné (utopené) fixní náklady*

Jejich charakteristickým rysem je, že jsou vynakládány ještě před zahájením podnikatelského procesu, např. pořídit budovu, strojní zařízení, jedná se o investiční rozhodnutí. Podstatným znakem utopených nákladů je fakt, že jejich celkovou výši nelze v průběhu podnikání ovlivnit. Jedinou možností, jak je snížit je provedení jejich opaku (nákup budovy – opak: prodej budovy). [5]

### *Vyhnutelné fixní náklady*

Také i tyto náklady vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu, nicméně nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity, tudíž proto je možné při zřetelném snížení kapacity omezit. Příkladem těchto nákladů jsou např. časové náklady mistrů, náklady na vytápění hal. Na rozdíl od utopených nákladů se vyhnutelné náklady projevují tím, že jsou těsněji časově spojeny s jejich úhradou. [5]

Společnou charakterovou vlastností obou skupin je ta, že v určitém intervalu využití kapacity se nemění. Což vede k požadavkům, aby byla maximálně využívaná kapacita, neboť čím větší bude objem provedených výkonů na dané kapacitě, tím rychleji bude klesat fixních nákladů na jednotku výkonu. Avšak kapacity, které jsou možné využít jsou omezené, proto po překročení těchto kapacit je nutné tyto kapacity rozšířit, což znamená opětovné vynaložení umrtvených a vyhnutelných fixních nákladů. Tudíž pakliže zkoumáme náklady v rámci tzv. relevantního rozpětí, což představuje průběh relativních fixních nákladů na jednotku výkonu, platí jejich pokles jen v rámci rozsahu, který odpovídá maximálnímu využití původní kapacity. Při změně fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází ke skoku nejen v absolutní výši, ale také v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonu. [5]

### **Relevantní náklady a irelevantní náklady**

Další variantou členění nákladů, které jsou využívány pro rozhodování o budoucnosti, je členění nákladů na:

- náklady relevantní – jedná se o náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí, poněvadž při uskutečnění různých variant rozhodnutí se budou měnit,
- a náklady irelevantní – jedná se o náklady nedůležité pro rozhodnutí, jelikož změna varianty nezmění jejich výši. [5]

Tyto náklady nevycházejí ze skutečných nákladů, ale naopak z odhadovaných nákladů. Proto je důležité rozčlenit náklady, které budou ovlivněny variantou výběru, a které nikoliv. [5]

## **Oportunitní náklady**

Oportunitní náklady představují náklady tzv. obětované příležitosti, což jsou náklady, které mohli být vynaloženy, avšak nebyly „obětovány,“ v důsledku výběru jiné varianty. [2]

Oproti tomu Král (2018, s. 97) pojal oportunitní náklady takto: „Kvalifikace oportunitních nákladů je založena na obecné úvaze, že konkrétní výdej ekonomických zdrojů za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jejich využití jiným, alternativním způsobem. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje.“

Jelikož jsou ekonomické zdroje omezené a podnik tudíž nemůže uskutečnit všechny možnosti, ale pouze některé z nich, musí si vybrat takovou variantu, která přináší nejvyšší efekt. Odmítnutým variantám s nižším efektem říkáme oportunitní náklady. [5]

### **Náklady vázané k rozhodnutí**

Náklady vázané k rozhodnutí jsou nejobecnější kategorií nákladů, které jsou spojeny s rozhodnutím. Jedná se o náklady, které vzniknou na základě současných rozhodnutí, které se promítnou v budoucnosti. Zmiňují se zejména v souvislosti s vývojem a technologickým řešením výrobků, které podstatně determinují budoucí úroveň jejich nákladů. [5]

Pakliže jsou náklady ve fázi vývoje a přípravy výrobku efektivně vynaloženy, může pak dojít k jejich reprodukci za dobu životnosti výrobku až desetinásobně. Největším přínosem této kategorie je tlak na řízení inovační fáze podnikatelského procesu. [5]

## **3.3 Výnosy**

Výnosy představují hrubý příjem z prodeje zboží a služeb externím uživatelům, pro něž je tato služba nebo zboží určeno. I přestože nedojde k příjmu peněžních prostředků, vzniká prodávajícímu výnos. [2]

S výnosy se pracuje např. při tvorbě podnikového rozpočtu (neboli podnikového plánu) výsledku hospodaření, při zjišťování skutečného výsledku hospodaření, při tvorbě cenové kalkulace, také při controllingových činnostech, v rámci, kterých se zjišťují odchylky mezi očekávanými a skutečnými výnosy (včetně jejich příčin vzniku), při

hodnocení variant investičních záměrů a při dalších činnostech (např. oblast finančního řízení a rozhodování). [7]

Výnosy můžeme definovat dvojím způsobem, a to: z pohledu finančního účetnictví a z pohledu manažerského účetnictví. [7]

Vznik výnosů ve finančním účetnictví se projevuje zvýšením aktiv, avšak nemusí se jednat pouze o přírůstek peněžních prostředků (může se jednat např. o navýšení pohledávek vůči odběrateli), nebo snížením závazků. Jak uvádí Jarmila Mruzková a Karolina Lisztwanová (2013, s. 11): „Ve finančním účetnictví se za výnos považuje jakékoliv zvýšení aktiv (např. nejen z prodeje výkonů podniku, ale i např. z prodeje materiálu, nevyužitých strojů a zařízení, nebo zda patří i tzv. finanční výnosy výrobního podniku v podobě přijatých úroků z poskytnutých úvěrů, z prodeje cenných papírů).“

Pro účely ekonomického řízení a rozhodování je zapotřebí rozlišovat způsob vyjádření výnosů v čase. Jedná se o výnosy skutečné (výnosy, které jsou zjištěny na základě skutečně dosažených prodejních cen a skutečného prodaného množství výkonů) a výnosy předem stanovené (výnosy jsou stanoveny na základě odhadu prodejních cen a množství prodaných výkonů za určité období). [7]

Avšak z pohledu manažerského účetnictví, výnosy vznikají pouze při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti podniku. Kde jsou výnosy rozděleny na výnosy interní a výnosy externí. [7]

### 3.3.1 Interní výnosy

Definici interních výnosů stanovuje Mruzková a Lisztwanová (2013, s. 12) takto: „Výnosy interní (vnitropodnikové) vznikají v dílčích složkách činnosti podniku při předávání dílčích výkonů mezi vnitropodnikovými útvary. Stanoví se dle vztahu, který je uveden ve vzorci 3.1.

*Vzorec 3.1: Vztah vnitropodnikové ceny a předaného vnitropodnikového výkonu*

$$VINT_v = vp_v \cdot QINT_v \quad (3.1)$$

kde  $VINT_v$  je vnitropodnikový výnos v-tého výkonu v Kč,  $vp_v$  je vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu a  $QINT_v$  je předané množství vnitropodnikového výkonu (jednotka výkonu).“

Vnitropodnikové výnosy tvoří horní hranici nákladů, které by měl vnitropodnikový útvar vynaložit na dílčí výkony. Slouží jako měřítko hodnocení

hospodárnosti a tím také i úspěšnosti činnosti vnitropodnikového útvaru. Jestliže jsou v daném útvaru skutečně vynaložené náklady na dílčí výkony nižší, než je daná horní hranice nákladů, dochází tak k zvýšení podílu útvaru na tvorbě výsledku hospodaření podniku jako celku. Nicméně je důležité si uvědomit, že vnitropodnikové výnosy nejsou tvořeny v peněžní formě. [7]

### 3.3.2 Externí výnosy

Definice externích výnosů zní takto: „Výnosy externí lze vymezit jako peněžně vyjádřený ekvivalent realizovaných výkonů, který podnik získává na základě platných (tržních) cen při prodeji svých výkonů a jejich převzetí okolím podniku. Výnosy externí tedy vznikají při prodeji výkonů mimo podnik. Stanoví se dle vztahu, který je uveden ve vzorci 3.2.

Vzorec 3.2: Vztah ceny a prodaného množství vnitropodnikového výkonu

$$V = \sum (p_v \cdot QPRDO_v) \quad (3.2)$$

kde  $V$  jsou celkové externí výnosy v Kč,  $p_v$  je prodejní cena  $v$ -tého výkonu v Kč na jednotku výkonu a  $QPRDO_v$  je prodané množství  $v$ -tého externího výkonu v jednotkách výkonu.“, dle Mruzkové a Lisztwanové (2013, s. 12).

Výše externích výnosů záleží na objemu realizovaných výkonů a na výši stanovené prodejní ceny. [7]

Všechny podniky se snaží vyvíjet maximální objem externích výnosů. Jejich existence znamená účelnost podnikatelské činnosti (o výkony je projeven zájem). Prostřednictvím dohodnuté tržní ceny a tím i externích výnosů zákazník dává najevo prospěch a účelnost prodaných výkonů. Výše externích výnosů ovlivňuje výši výsledku hospodaření podniku. Pomocí výše externích výnosů může podnik řídit i výši zisku podniku. Externí výnosy jsou tvořeny v peněžní formě a tím je umožněno financování činnosti podniku. [7]

### 3.3.3 Členění výnosů

Členění výnosů je rovněž tak důležité jako je členění nákladů. Výnosy můžeme členit dle: druhu, účelu, změny objemu činnosti. [7]

## **Druhové členění**

Druhové členění se v podniku téměř nerozlišuje, nebo jsou v účtovém rozvrhu podniku analyticky rozděleny výnosy dle různých hledisek, které se orientují na směr a způsob užití výstupů činnosti podniku. [7]

V účtovém rozvrhu podniku (ve finančním účetnictví) se objevují další výnosy, které vznikají i jiným způsobem než prodejem výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti (např. mimořádné a finanční výnosy). Nicméně k tomuto datu tyto náklady ani výnosy již neexistují. K jejich zrušení došlo v roce 2016. [7]

## **Účelové členění**

V rámci tohoto členění výnosy z prodeje výkonů, které jsou předmětem hlavní činnosti podniku, mají charakter jednicový, protože vznikají s každým prodaným výkonem. Všechny ostatní výnosy vznikající v podniku mají charakter režijní. Může jít např. o prodej nepotřebného materiálu, nepotřebného zařízení atd. [7]

## **Členění dle změny objemu činnosti**

Při tomto členění výnosy odrážejí i objem prodaných výkonů, jejich charakter je variabilní. Při stálé ceně v krátkém období se vyvíjí lineárně (proporcionálně). Z důvodu poskytování slev při překročení určitého množství prodaných výkonů se výnosy vyvíjejí podproporcionálně. Objevují se výnosy i s fixním charakterem (nejsou závislé na počtu prodaných výkonů). Takovéto výnosy bývají označovány jako tzv. paušály (příkladem může být stálý plat, za nájem elektroměru od společnosti, která poskytuje elektrický proud). [7]

## 4 Analýza informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování

Čtvrtá část diplomové práce bude zaměřena na historii a současnost mateřské i dceřiné společnosti, která je pro tuto práci vybrána. Dále budou zanalyzovány výsledky hospodaření před zdaněním, aktiva a vlastní kapitál obou společností. V této části práce bude představeno šest gastronomických zařízení, která jsou pečlivě vybrána. V další části diplomové práce budou provozovny spárovány do dvojic a detailně popsány, zanalyzovány a okomentovány náklady, výnosy a rozdíl mezi výnosy a náklady neboli provozní výsledek hospodaření všech vybraných gastronomických zařízení. V závěru kapitoly č. 4 budou shrnuty zjištěné informace a poskytnuty doporučení.

Ve čtvrté kapitole budou informace čerpány z interních materiálů, webových stránek a účetních závěrek obou obchodních společností, pokud není uvedeno jinak.

### 4.1 Obchodní společnost

Diplomová práce se zaměřuje na obchodní společnost s názvem Star Gastro s.r.o., dále jen vybraná obchodní společnost. Nicméně vybraná obchodní společnost je jednou ze tří dceřiných společností Star s.r.o., kterou si zde prvně představíme. V této práci bude Star s. r. o. dále jen označována jako mateřská společnost.

Obchodní společnost Star s.r.o. vznikla 8. října 1996. Založili ji dva společníci. Jejich celkový vklad do podnikání činil 100 000 Kč, který byl splacen rovným dílem tj. 50 000 Kč/společníka v roce založení. Dřívější podmínky pro založení s.r.o. byli náročnější, než jsou nyní, avšak v daném roce byli splněny a obchodní společnost mohla vzniknout. Od 21. ledna 2004 společnost vlastní pouze jeden vlastník. Nynějším předmětem podnikání je: zednictví; hostinská činnost; výroba, obchod a služby neuvedená v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona; výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení; pokrývačství, tesařství; izolačství; provádění staveb, jejich změn a odstraňování; vodoinstalačství, topenářství; malířství, lakýrnictví a natěračství; prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin; montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel. Kde hlavní činností společnosti je především výstavba bytových a nebytových budov.

Jak již bylo dříve zmíněno, mateřská společnost má celkem tři dceřiné společnosti. Dceřiné společnosti zabývající v oblasti veřejného stravování jsou: Prokeš Nova s.r.o.,



Star – luna s.r.o. a Star Gastro s.r.o. V diplomové práci vybraná gastronomická zařízení spadají pod obchodní společnost Star Gastro s.r.o. Vybraná obchodní společnost vznikla 1. července roku 2002. V této obchodní společnosti není již jeden jednatel, nýbrž dva. Druhým jednatelem se stal syn majitele společnosti, jedná se tedy především o rodinnou společnost. Jednatelé jednájí za společnost v plném rozsahu samostatně, avšak zakladatel společnosti má vklad ve výši 330 000 Kč, což činí jeho obchodní podíl ve výši 66 % a stává se tím majoritním společníkem. Druhý vlastník vložil 170 000 Kč, čímž jeho podíl tvoří 34 %. Základní kapitál obchodní společnosti tedy činí 500 000 Kč. Předmětem podnikání této obchodní společnosti je: hostinská činnost; výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona; prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin.

Účetnictví jak mateřské, tak i dceřiné společnosti vedou interní zaměstnanci (účetní), avšak mají k dispozici i externí účetní, která dohlíží na kompletní účetnictví obou společností. Vedení účetnictví mateřské společnosti zprostředkovávají celkem tři účetní. Účetnictví dceřiné společnosti mají na starost dvě účetní. Obě tyto společnosti využívají účetní program POHODA, který je využíván od roku 2002.

Účtový rozvrh, dceřiné společnosti, který je součástí přílohy č. 2 sestavovala externí účetní. Čísla konkrétních účtů jsou doplněny o analytickou evidenci, která má třímístný kód, např. náklady na materiál na potraviny jsou pod kódem 501100, náklady na čisticí prostředky jsou pod kódem 501200. Dle autorčina názoru je správně zvolena analytická evidence, neboť je patrné, co daný syntetický účet obsahuje a pomocí analytické evidence je odlišen od ostatních nákladů. Příkladem je účet 518100, které představuje náklady na nájemné a účet 518110 jsou náklady na služby spojené s nájmem.

Dle VPÚ vybraná obchodní společnost má účtový rozvrh rozdělen do osmi účtových skupin. Jsou to účtové skupiny:

- 50 – Spotřebované nákupy,
- 51 – Služby,
- 52 – Osobní náklady,
- 53 – Daně a poplatky,
- 54 – Jiné provozní náklady,
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,

- 56 – Finanční náklady,
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Pro rozlišení gastronomických zařízení ve VPÚ využívá vybraná obchodní společnost číselník hospodářských středisek. Jednotlivé provozovny, které jsou pro diplomovou práci vybrány jsou označeny právě dle číselníku hospodářských středisek v účetním systému POHODA.

#### 4.1.1 Analýza dat mateřské a dceřiné společnosti

V průběhu diplomové práce budou veličiny (náklady, výnosy, provozní výsledek hospodaření, výsledek hospodaření před zdaněním, aktiva celkem a vlastní kapitál) porovnávány v letech, bude se jednat o roky: 2015, 2016 a 2018. Vybraná obchodní společnost bohužel byla v roce 2018 napadena hackerem a přišla o veškeré informace za rok 2017. Toto napadení se stalo až po účetní uzávěrce, která byla zkontrolována auditorem, protože společnost má povinnost auditu. Z toho vyplývá, že nevznikly žádné komplikace pro možnost uzavření účetnictví.

Účetní období pro obě společnosti je rozdílné. Účetní období mateřské společnosti je hospodářský rok (účetní závěrka se tvoří k 31.3. následujícího roku, za který se účetní závěrka provádí) a účetní období Star Gastro s.r.o. je kalendářní rok (účetní závěrka se vytváří k 31.12. daného roku). I přesto, že účetní období společností jsou rozdílné, vedení společnosti nemá v plánu do budoucna období sjednotit.

Tab 4.1 znázorňuje výsledek hospodaření (VH) před zdaněním, čistá aktiva celkem a vlastní kapitál společnosti mateřské i dceřiné.

Tab.4.1: VH před zdaněním, čistá aktiva celkem a vlastní kapitál mateřské a dceřiné společnosti v tisících Kč

	MATEŘSKÁ SPOLEČNOST			STAR GASTRO S.R.O.		
	VH před zdaněním	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	VH před zdaněním	Aktiva celkem	Vlastní kapitál
<b>2015</b>	10 235	78 726	33 157	6 597	39 289	30 709
<b>2016</b>	1 165	74 722	34 175	2 542	41 016	32 831
<b>2018</b>	2 796	76 525	37 402	-5 797	37 971	29 615

Zdroj: VZZ - vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je patrné, že v roce 2016 v mateřské společnosti došlo k rapidnímu poklesu VH před zdaněním. Důvodem takového poklesu byly především splátky dluhů vůči dodavatelům, věřitelům, a to také zapříčinilo snížení peněžních

prostředků na bankovním účtu, tudíž se snížily úrokové výnosy. V daném roce se také čerpali vytvořené rezervy a prováděli se drobné investice do dlouhodobého majetku. V roce 2018 došlo k uzavření dlouhodobého kontraktu na subdodavatelskou spolupráci zaměřenou na stavební práce, což zapříčinilo opětovný růst VH. Zjištěné informace byly čerpány z výkazů účetní závěrky mateřské společnosti za roky 2015, 2016, 2018, které jsou součástí přílohy č. 3.

VH před zdaněním vybrané obchodní společnosti v průběhu let klesal. Důvodem byl špatně zvolený koncept a orientace podniku pod vedením nespolehlivých zaměstnanců. Poněvadž většina příjmů provozoven činily příjmy z výherních automatů. Na přelomu let 2015/2016 probíhaly výdaje na pořízení výherních automatů spojené s podrobným školením. Uskutečňovali se i cesty do Las Vegas, aby byl poskytován servis zákazníkům, pokud možno co nejlepší. Bohužel takto zvolená strategie měla v roce 2018 fatální následky, poněvadž od 1.1. 2018 vyšel v platnost nový zákon č. 186/2016 Sb. o hazardních hrách, který měl za následek zrušení všech výherních automatů v restauračních zařízeních. Dalším důvodem záporných čísel v roce 2018 bylo otevření třech nových provozoven. Avšak vybraná obchodní společnost změnila svou strategii a zaměřila se především na jídlo a kvalitní pivo pro své zákazníky. Dle interních zdrojů společnosti v roce 2019 vybraná obchodní společnost předběžně vykazovala nulové zisky a předpokládá se, že rok 2020 by měl být opět ziskový.

## 4.2 Vybraná gastronomická zařízení

Společnost Star Gastro s.r.o. provozuje celkem dvanáct gastronomických zařízení. Pro tuto diplomovou práci je vybráno šest zařízení. Kritériem pro vybrání daných zařízení bylo subjektivní rozhodnutí autorky diplomové práce. Jednotlivé provozovny nebudou zde přesně pojmenovány, ale budou označovány číselně dle číselníku hospodářských středisek účetního systému POHODA, jak již bylo zmíněno dříve. Potřebné informace byly získány z VPÚ vybrané obchodní společnosti.

Rozdílným faktorem každé provozovny je v orientaci na cílového zákazníka, hlavní produkt, tudíž i jinak vedený marketing a také vedení provozovny. Každá provozovna má svého vedoucího (provozního), který je zodpovědný za chod provozu. Vedoucí se snaží, pokud možno co nejlépe motivovat zaměstnance k lepší práci, protože se dále pak on zodpovídá za výsledky vedení společnosti. Minimálně jednou za měsíc se scházejí všichni zaměstnanci provozovny společně s provozním i s jednateli společnosti,

kde procházejí výsledky za předešlé období, co je čeká v následujícím období a řeší se případné problémy. Pokud je to zapotřebí, řeší se další komplikace s vedením společnosti individuálně.

Provozovny, které budou v diplomové práci analyzovány jsou umístěny na území Ostravy, až na provozovnu č. 12, která se nachází v Havířově.

### **Provozovna č. 02**

Vznik provozovny se datuje k roku 1997, jedná se o první, a tedy i nejstarší provozovnu vybrané společnosti. Toto zařízení se dříve zaměřovalo především na výherní hazardní automaty, ale nyní se orientuje přednostně na kvalitu piva a poskytovaných služeb zákazníkům. Mezi hlavní návštěvníky patří stálí zákazníci, jinými slovy tzv. „štamgasti“. Provozovna v posledních dvou letech prochází velkými změnami, mezi jednou z nich se řadí např. již uskutečněná rekonstrukce, která probíhala na přelomu roku 2018 a 2019. A také vytvoření vlastní bowlingové dráhy. Dále je v plánu zavést kuchyň, která tam momentálně není. Jen čas ukáže, zda změna konceptu přinese lepší výsledky.

### **Provozovna č. 01 a provozovna č. 07**

Obě tyto provozovny jsou součástí velkého komplexu, pod který spadají celkem tři zařízení. Odkoupení tohoto komplexu proběhlo v roce 2004, kdy se jednalo o druhé gastronomické zařízení ve vlastnictví společnosti, pokud budeme zmíněné tři zařízení brát jako jeden celek. Jedno z nich pro diplomovou práci není vybráno z důvodu stejného konceptu jako provozovna č. 02.

Provozovna č. 01 je určena pro všechny zákazníky starší osmnácti let, neboť se jedná o zábavní centrum. I zde se před rokem 2018 nacházely výherní automaty. Příjmy provozovny činí především prodej destilátů a prodej vstupného do zábavního centra. Zvláštností těchto typů provozoven je v tom, že musejí platit vyšší poplatky státu za možnost přehrávání hudebních děl (OSA) v rámci produkční techniky (např. rádio, televize, reproduktory, DJ pult) než ostatní provozovny, neboť většina provozoven dceřiné společnosti vlastní pouze rádio či televize, ale provozovna č. 01 v rámci pořádání diskoték má i DJ pul společně s aparaturou.

Cílovými zákazníky provozovny č. 07 jsou standardní klienti. Ať se jedná o běžné zákazníky, co si chtějí přijít dopřát dobrého jídla, či rodiny s dětmi, neboť provozovna disponuje i dětským koutkem. Jako v jediné z provozoven společnosti se zde při založení ani následně nenacházely žádné výherní automaty, jinak ve všech zbylých zařízeních ano.

Hlavním produktem je jídlo – zaměřené především na italskou kuchyni (pizza, těstoviny apod.). Odlišností provozovny od ostatních je, že si praží vlastní kávu. Káva slouží především pro zásobování vlastních provozoven, ale je možné si ji i zakoupit.

#### **Provozovna č. 04**

Jedná se v pořadí o třetí založenou provozovnu společnosti, která vznikla v roce 2006. Dříve se v provozovně nacházela velká herná, která obsahovala nespočet výherních automatů. Nyní je tento prostor využit v rámci nových salónek. I přesto, že společnost z důvodů zrušení herny přišla o vysoké příjmy z výherních automatů, mělo to však pozitivní vliv na snížení nákladů. Ať už se jedná o náklady na energii, které nyní nahrazují náklady na vytápění (avšak ne v tak vysoké výši), tak se mnohonásobně snížili náklady na mzdy, poněvadž se zrušil provoz non-stop. Provozovna tedy musela změnit zaměření svého působení a soustředila se na jídlo – převážně na českou kuchyni společně s kvalitním tankovým pivem.

#### **Provozovna č. 11**

Založení provozovny se datuje k roku 2009. Jedná se o největší gastronomické zařízení společnosti. Zmíněné zařízení se v průběhu týdne orientuje především na zážitkovou gastronomii, za kterou se dříve považovala otevřená kuchyně, kde se nachází i speciální gril, který byl pořízen na míru, tak o víkendu se změnil na provozovnu pořádané větší zábavné akce. Mezi větší akce se řadí diskotéky, karaoke show, firemní večírky a oslavy. Nachází se zde jak šest bowlingových drah, které fungují i přes týden, tak DJ pult, taneční parket i uzavřený salónek pro soukromé akce. Největšími příjmy jsou právě zde pořádané akce a firemní večírky v průběhu celého roku.

#### **Provozovna č. 12**

Jedná se o pivnici, která se nachází v Havířově a její vznik se datuje k roku 2016. Zaměření pivnice je především na tzv. „štamgasty“, tudíž se jedná o zákazníky v průměru ve věku 30 let a víc. Pivnice nedisponuje vlastní kuchyní a momentálně to není ani v plánu společnosti. Není to jediné zařízení, které se nachází mimo Ostravu. Společnost vlastní další dvě zařízení v Havířově, jedno v Karviné a jedno ve Frýdku-Místku, ty ale nebudou předmětem analýzy této diplomové práce.

#### 4.2.1 Náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2015, 2016, 2018

Tab. 4.2. obsahuje celkové náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření (zjištěný jako rozdíl mezi výnosy a náklady) vybraných šesti provozoven za rok 2015. Avšak v tomto roce ještě neexistovala provozovna č. 12, vznikla až v roce 2016.

Tab. 4.2: Celkové náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2015 v Kč

2015			
	Výnosy	Náklady	Provozní výsledek hospodaření
<b>Provozovna č. 01</b>	5 916 193,33	6 133 587,73	-217 394,40
<b>Provozovna č. 02</b>	2 228 831,13	7 337 073,13	-5 108 242,00
<b>Provozovna č. 04</b>	9 870 987,29	8 677 866,28	1 193 121,01
<b>Provozovna č. 07</b>	3 913 191,52	3 787 118,57	126 072,95
<b>Provozovna č. 11</b>	12 518 799,83	13 820 765,77	-1 301 965,94
<b>Provozovna č. 12</b>	-	-	0,00

Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

Tab. 4.3 zobrazuje celkové náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2016.

Tab. 4.3: Celkové náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2016 v Kč

2016			
	Výnosy	Náklady	Provozní výsledek hospodaření
<b>Provozovna č. 01</b>	4 603 863,84	6 063 294,75	-1 459 430,91
<b>Provozovna č. 02</b>	7 548 844,40	6 676 030,08	872 814,32
<b>Provozovna č. 04</b>	9 371 803,80	8 403 480,73	968 323,07
<b>Provozovna č. 07</b>	3 376 719,09	3 494 866,50	-118 147,41
<b>Provozovna č. 11</b>	11 779 139,51	14 874 256,43	-3 095 116,92
<b>Provozovna č. 12</b>	11 522 775,37	11 387 290,11	135 485,26

Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

Tab. 4.4 znázorňuje náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2018.

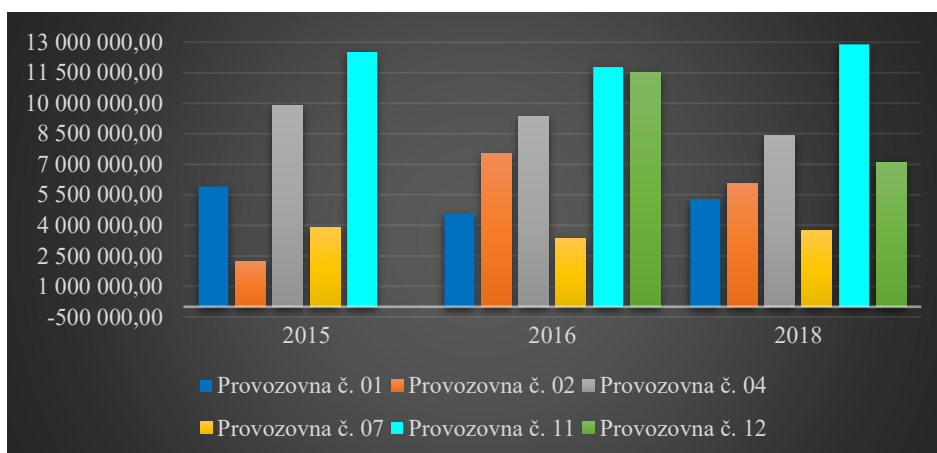
Tab. 4.4: Celkové náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven za rok 2018 v Kč

2018			
	Výnosy	Náklady	Provozní výsledek hospodaření
<b>Provozovna č. 01</b>	5 293 151,77	5 419 573,12	-126 421,35
<b>Provozovna č. 02</b>	6 047 983,60	6 350 783,68	-302 800,08
<b>Provozovna č. 04</b>	8 420 078,32	8 437 695,05	-17 616,73
<b>Provozovna č. 07</b>	3 746 355,77	4 992 649,30	-1 246 293,53
<b>Provozovna č. 11</b>	12 887 232,29	12 155 468,04	731 764,25
<b>Provozovna č. 12</b>	7 101 123,97	8 571 188,50	-1 470 064,53

Zdroj – informace VPÚ – vlastní zpracování

Graf. 4.1 znázorňuje vývoj celkových výnosů jednotlivých provozoven za rok 2015, 2016 a 2018.

Graf 4.1: Celkové výnosy vybraných gastronomických zařízení



Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

Provozovna č. 01 v roce 2015 dosahovala nejvyšších výnosů za zmíněné tři roky. Z roku 2015 na rok 2016 výnosy klesly více než o milion, avšak v roce 2018 oproti roku 2016 opět vzrostly o více než půl milionu.

Provozovna č. 02 v roce 2016 zaznamenala obrovský skok v rámci celkových výnosů, jejich výše vzrostla více než trojnásobně oproti roku 2015. Avšak poté byl opět zaznamenán pokles o více než jeden a půl milion Kč, oproti roku 2016, nicméně stále byly výnosy v roce 2018 více než dvojnásobně vyšší než v roce 2015.

Celkové výnosy provozovny č. 04 v období třech analyzovaných let klesaly. Z roku 2015 na rok 2018 klesly téměř o milion a půl.

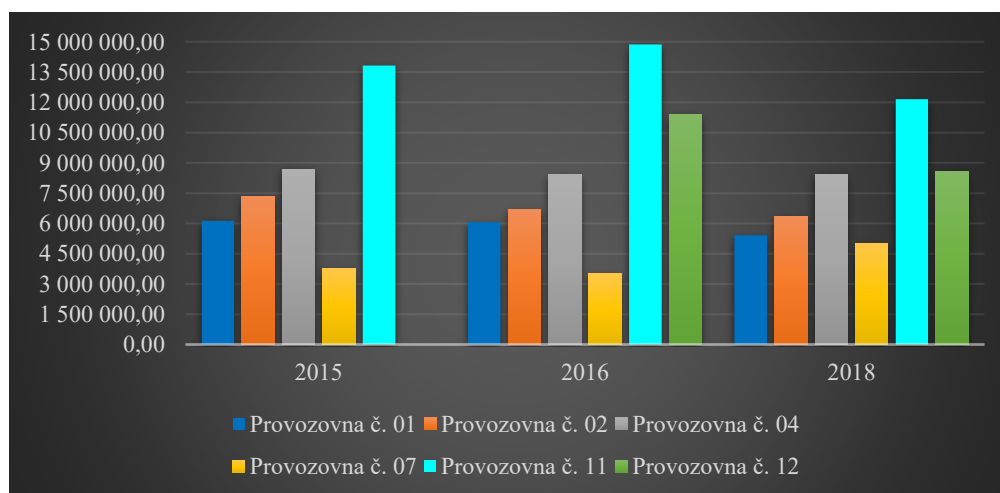
Výnosy provozovny č. 07 v analyzovaných letech nedosahovaly ani čtyř milionů Kč. V porovnání s ostatními analyzovanými provozovnami tato provozovna vykazuje nejnižší výnosy za celé sledované období.

Jak je z grafu 4.1 patrné, nejvyšší výnosy ze všech porovnávaných provozoven za všechny tři roky má provozovna č. 11. V roce 2016 nastal propad celkových výnosů přibližně o jeden milion korun, avšak v roce 2018 dosahovaly téměř stejné výše jako v roce 2015.

Jak již bylo zmíněno provozovna č. 12 vznikla až v roce 2016. Je pozoruhodné, že již v době jejich vzniku dosahovala téměř stejných výnosů jako provozovna č. 11. Například oproti provozovně č. 01, která je v provozu o dvanáct let déle, tak její výnosy byly přibližně o polovinu nižší, než provozovny č. 12. Avšak v roce 2018 celkové výnosy klesly o více než čtyři milióny Kč.

Pro srovnání graf 4.2 znázorňuje vývoj celkových nákladů vybraných provozoven za shodné analyzované období.

Graf 4.2: Celkové náklady vybraných gastronomických zařízení v letech 2015, 2016 a 2018



Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

Celkové náklady provozovny č. 01 v průběhu těchto třech analyzovaných let postupně klesaly. Z roku 2015 na rok 2018 klesly více než o 700 000 Kč.

Provozovna č. 02 vykazovala v průběhu analyzovaného období klesající tendenci celkových nákladů pobočky.

Provozovna č. 04 v průběhu celého období vykazovala přibližně stejné celkové náklady, které se pohybovaly přibližně kolem osmi a půl miliónů Kč.



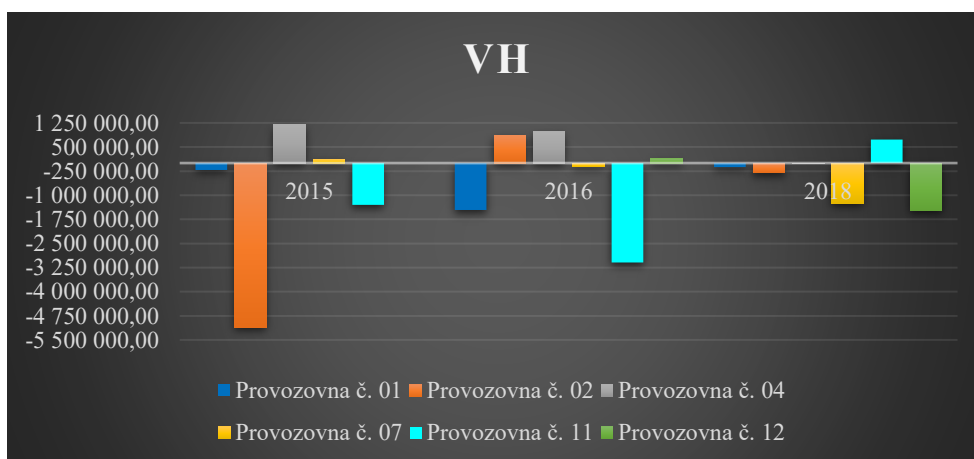
Celkové náklady provozovny č. 07 v prvních dvou analyzovaných letech byly přibližně ve stejné výši, avšak v roce 2018 se navýšili o jeden milión Kč

Jak i výnosy, tak i náklady jsou nejvyšší v provozovně č. 11. Kdy nejvyšší byly v roce 2016.

Provozovna č. 12 v roce založení dosahovala jako druhá v pořadí nejvyšších celkových nákladů, ale i jejich výše se v roce 2018 začala snižovat a klesla o více než dva a půl miliónů Kč.

Graf 4.3 zobrazuje vývoj provozního výsledku hospodaření vybraných provozoven za analyzované období.

Graf 4.3: Provozní výsledek hospodaření vybraných gastronomických zařízení v letech 2015, 2016, 2018



Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

I přesto, že náklady provozovny č. 01 v průběhu analyzovaného období klesaly provozovna nevykazovala dostatečné výnosy, a tudíž v celém období dosahovala ztrát. V roce 2016 provozovna měla více než 6,5krát vyšší ztrátu než v roce 2015. V roce 2018 se provozovně podařilo snížit ztrátu i pod úroveň z roku 2015.

Provozovna č. 02 vykazovala v roce 2015 největší ztráty, a nejen v porovnání v analyzovaném čase, ale obecně v porovnání se všemi provozovny za analyzované období. Poté v roce 2016 nastal obrovský obrat, kdy jako jedna z mála provozoven vykazovala zisk. Kdy v roce 2018 opět nastal propad a pobočka se dostala do ztrát, avšak v porovnání s rokem 2015 je ztráta mnohem nižší.

V prvních dvou sledovaných obdobích provozovna č. 04 vykazovala zisky, avšak v roce 2018 nastal propad a pobočka vykazovala ztrátu ve výši -17 616,73 Kč.

Provozovna č. 07 v roce 2015 vykazovala nízké zisky ve výši 126 072,95 Kč, ale následující rok už pobočka dosahovala ztráty, která se v roce 2018 zdesetinásobila oproti roku 2016 a byla ve výši -1 246 293,53 Kč.

Provozovna č. 11 vykazovala nejvyšší celkové výnosy, ale také i nejvyšší náklady. V roce 2015 a 2016 vykazovala ztrátu, kdy v roce 2016 byla ztráta více než dvojnásobná, než v roce 2015. Nicméně v roce 2018 jako jediná z provozoven vykazovala zisk.

Provozovna č. 12 vykazovala v roce 2016 nízké zisky, avšak v roce 2018 již byla ve ztrátě jako většina analyzovaných provozoven.

#### 4.2.2 Náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření vybraných provozoven po jednotlivých měsících za rok 2018

V rámci této kapitoly budou zde zobrazeny, zanalyzovány a okomentovány náklady a výnosy, včetně provozního výsledku hospodaření (dále jen VH) provozoven č. 02 a 12, 04 a 07, 01 a 11, které budou spárovány do dvojic, jak již bylo zmíněno. Spárované dvojice mají velmi podobný koncept, typ zaměření, i typ zákazníků, kteří navštěvují daný provoz, ale objevují se zde odlišnosti mezi provozovny. Analýza provozoven bude provedena po jednotlivých měsících roku 2018. Informace získané pro potřeby analýzy byly čerpány z VPÚ vybrané obchodní společnosti.

##### **Provozovna č. 02 versus provozovna č. 12**

Hlavní odlišností zmíněných provozoven je, že provozovna č. 02 je umístěna v Ostravě, jak již bylo zmíněno a provozovna č. 12 se nachází v Havířově.

Tab. 4.5 zobrazuje náklady, výnosy a také VH provozovny č. 02 a provozovny č. 12 za celý rok 2018 po jednotlivých měsících.

Tab. 4.5: Náklady a výnosy provozoven č. 02 a 12 za rok 2018 v Kč

	Provozovna č. 02			Provozovna č. 12		
	Výnosy	Náklady	VH 02	Výnosy	Náklady	VH 12
Leden	451 554,33	539 658,71	-88 104,38	538 927,91	658 037,18	-119 109,27
Únor	372 968,57	479 772,22	-106 803,65	487 129,14	588 151,54	-101 022,40
Březen	496 044,16	383 442,06	112 602,10	688 180,34	912 527,13	-224 346,79
Duben	504 042,54	434 735,96	69 306,58	691 105,84	810 629,02	-119 523,18
Květen	509 563,92	463 114,74	46 449,18	865 366,78	935 364,34	-69 997,56
Červen	480 630,98	497 506,70	-16 875,72	570 119,44	634 895,93	-64 776,49
Červenec	524 835,20	487 924,42	36 910,78	639 398,32	733 592,65	-94 194,33
Srpen	523 616,97	564 840,88	-41 223,91	692 240,34	773 219,64	-80 979,30
Září	510 840,26	488 412,96	22 427,30	473 283,20	466 165,15	7 118,05
Říjen	529 983,19	525 596,59	4 386,60	308 443,41	399 278,44	-90 835,03
Listopad	517 175,91	552 197,93	-35 022,02	442 558,06	523 346,58	-80 788,52
Prosinec	626 727,57	933 580,51	-306 852,94	704 371,19	1 135 980,90	-431 609,71
<b>Celkem</b>			<b>-302 800,08</b>			<b>-1 470 064,53</b>

Zdroj: informace VPÚ - vlastní zpracování

#### Provozovna č. 02

Náklady provozovny se v průběhu roku pohybovaly v průměru okolo 500 000 Kč, které zajišťovaly průběh chodu provozu. Náklady tvořily především náklady na zaměstnance, zásoby nealko nápojů, které jsou spojeny i s obaly na nápoje a také především náklady na pořízení piva od pivovaru. Provozovna čepuje pivo z tanků, tudíž disponují velkým množstvím piva. Avšak v prosinci náklady stouply téměř dvojnásobně, poněvadž se začalo pracovat na plánované rekonstrukci a stavbě bowlingové dráhy.

První tři měsíce v roce se berou v gastronomii jako nejhorší, protože podniky navštěvuje velmi málo zákazníků. Avšak výnosy v lednu byly překvapivě vysoké, nicméně nedostačující, aby provozovna dosahovala zisku. Únor byl nejslabší měsíc, s čímž se bohužel v této branži musí počítat. Kdy od března začaly výnosy opět stoupat a byly dokonce tak vysoké, aby převyšovaly náklady a podnik byl ziskový. Což zapříčinilo zřejmě velmi krásné a teplé jaro, které v roce 2018 bylo. V červnu byl zaznamenán menší propad, nicméně od července až do listopadu výnosy přesahovaly částky 500 000 Kč. V prosinci byly výnosy poněkud vyšší díky probíhajícím vánočním večírkům a akcím, ale od 20. prosince 2018 byla provozovna zavřená z důvodu rekonstrukce.

Jak je patrné, že náklady v roce 2018 převyšují výnosy, tudíž tato provozovna byla za celý rok ztrátová. Velký propad zapříčinilo zrušení výherních automatů, které přinášely podniku obrovské zisky. Prostor, který vznikl z herny byl využit pro

bowlingové dráhy, který by v budoucnu měl přilákat vyšší počet zákazníků a přinášet opět zisky.

Účtová skupina 50 činila v roce 2018 63 % celkových nákladů provozovny č. 02. Druhou nejčetnější skupinou nákladů v roce 2018 byla účtová skupina 52 ve výši 27 % z celkových nákladů provozovny a třetí skupinou, která činí 10 % z celkových nákladů provozovny byla skupina číslo 51. Účtové skupiny jsou takto seřazeny z důvody jejich procentního zastoupení na celkových nákladech. Z tohoto vyplývá, že největší náklady pro provozovnu činilo pořízení materiálu a zboží včetně zásob materiálu a zboží, který provozovna potřebuje pro svůj chod. Druhou největší skupinou nákladů jsou náklady na zaměstnance, včetně jejich osobního ohodnocení, odměn, sociálního a zdravotního pojištění. Třetí skupinu tvoří služby, které jsou v podobě nájmu, provizí vedoucímu provozovny, drobných oprav a reklam.

Účtové skupiny 53, 54, 55, 56 a 59 tvoří zanedbatelné procento z celkových nákladů. Účtová skupina číslo 53 za celý rok 2018 činila 1 620 Kč, účtová skupina 54 byla ve výši 7,34 Kč a jednalo se pouze o haléřové vyrovnání, účtová skupina 55 byla za celý rok v hodnotě 0 Kč, účtová skupina 56 dosahovala výše 1 292 Kč a účtová skupina 59 byla ve výši 0 Kč. V rámci celkových nákladů jsou výše těchto skupin zanedbatelné, nicméně je třeba o nich účtovat, aby byla zachována zásada věrného a poctivého zobrazení účetnictví obchodní společnosti.

#### *Provozovna č. 12*

V průběhu prvních 11 měsíců se náklady provozovny pohybovaly v přibližném průměru ve výši 575 000 Kč. Nacházeli se tam i výkyvy, kdy např. v měsíci květnu byly náklady v hodnotě 935 364,34 Kč, které byly zapříčiněné nákupem zásob na letní sezónu. Nejnižší náklady byly v měsíci říjen v hodnotě 399 278,44 Kč, důvodem takto nízkých nákladů byla snaha zbavit se již nakoupených zásob, které provozovna měla na skladu. Každý nápoj má své datum spotřeby, tudíž bylo zapotřebí, aby se prodaly nápoje, kterým už nezbývalo mnoho dnů do vypršení garanční lhůty (ve většině případů se tento stav děje přibližně měsíc před skončením spotřební lhůty). Oproti tomu byly v prosinci náklady nejvyšší, a to v částce 1 135 980,90 Kč. Takto vysoké náklady zapříčinil jak běžný chod provozovny, tak i náklady na výstavbu nové zahrádky, která měla být připravena na sezónu 2019. Z toho vyplývá, že provozovna č. 02 i provozovna č. 12 podstoupila v roce

2018 nějakou konstrukční změnu a začala rozšiřovat působíště svých potenciálních zákazníků.

Výnosy se v průběhu roku pohybovaly v průměru ve výši 590 000 Kč. Kdy nejslabší měsíc byl měsíc říjen, který dosahoval výše výnosů v hodnotě 308 443,41 Kč. Toto zjištění bylo velmi překvapivé, poněvadž za nejslabší se počítají první tři měsíce v roce, jak již bylo zmíněno, kdežto provozovna měla nejslabší měsíc až v říjnu. Nejvyšší výnosů dosahovala provozovna v měsíci květnu ve výši 865 366,78 Kč. Po těchto číslech se očekávalo, že letní sezóna přinese ještě větší výnosy, protože se jednalo o začátek sezóny s provozovna měla vysoké výnosy, nicméně se tak nestalo. Hlavním důvodem nejspíše bylo, že pobočka nedisponovala velkou zahrádkou, pouze dvěma stoly venku před pobočkou. V období krásných dnů podniky bez zahrádek přichází o velké peníze.

Oproti provozovny č. 02, která měla za rok tři kladné výsledky hospodaření má provozovna č. 12 pouze jeden kladný výsledek hospodaření, a to v měsíci září ve výši 7 118,05 Kč. Nejhorší výsledek hospodaření provozovny byl v měsíci prosinec, který byl ve výši 431 609,71 Kč, který byl zapříčiněn výstavbou zahrádky, jak již bylo zmíněno výše. Za celý rok 2018 pak provozovna dosáhla ztráty v hodnotě 1 470 064,53 Kč. V porovnání s provozovnou č. 02, je provozovna č. 12 téměř pětinasobně ve větší ztrátě za rok 2018 než provozovna č. 02. Je patrné, že provozovna č. 12 byla mnohem více zasáhnuta zákonem č. 186/2016 Sb. o hazardních hrách od 1. ledna 2018.

Největší účtovou skupinou, která tvoří největší část nákladů za rok 2018 je účtová skupina č. 50 – Spotřebované nákupy, které představují nákup materiálu, zboží včetně i jejich zásob. Náklady provozovny č. 12 jsou o 7 % vyšší než provozovna č. 02. Z toho plyne, že provozovna č. 02 má průběžné zásobování a nedělá si až tak velké zásoby, oproti tomu provozovna č. 12 si dělá velké zásoby a pak se dostávají do situace, kdy musí odprodat, co jim ještě zbylo, protože končí datum spotřeby, což není úplně správné.

Druhou největší skupinou je účtová skupina č. 52 – Osobní náklady. Oproti provozovně č. 02 má provozovna o 4 % nižší náklady na zaměstnance. Hlavním důvodem je, že provozovna č. 02 měla větší tržby, tudíž bylo zapotřebí, aby na směně bylo více zaměstnanců, čímž rostou náklady na zaměstnance.

Stejně jako u provozovny č. 02 má třetí největší poměr nákladů na celku účtová skupina č. 51 – Služby. Dosahují výše 7 %, kdežto provozovna č. 02 10 %, jedná se o 3 % rozdíl. Je to zapříčiněno především rozdílnou výší nájmu, kterou musí společnost platit

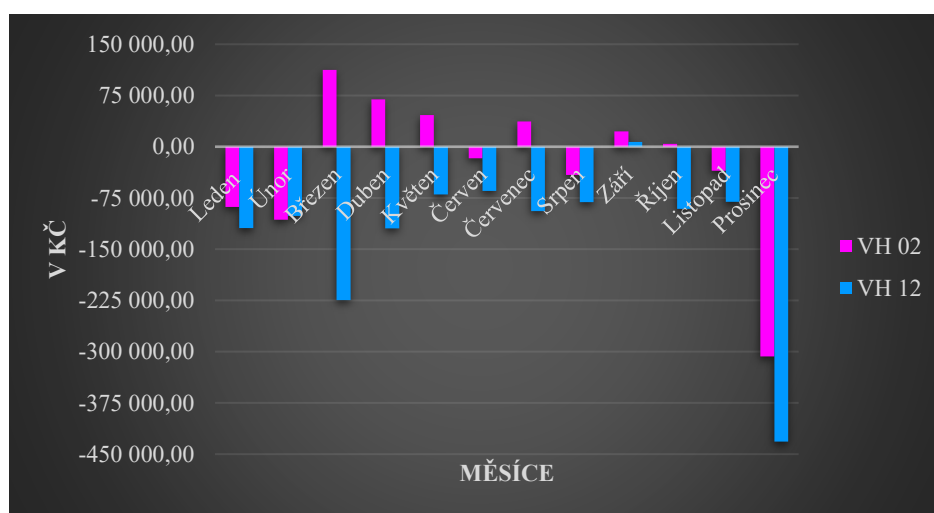
za prostory, ve kterých má svá zařízení. Nájem provozovny v Ostravě činí 35 000 Kč, kdežto nájem provozovny v Havířově činí pouze 23 000 Kč.

I u této provozovny jsou účtové skupiny 53, 54, 55, 56 a 59 v zanedbatelné výši. Účtová skupina 53 – Daně a poplatky v roce 2018 dosahovaly výše 1 620 Kč, kde se jednalo o zálohy na ostatní daně v pravidelných čtvrtletních splátkách v částce 405 Kč/čtvrtletí, účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady byly dokonce záporné, poněvadž se tam účtovalo pouze o haléřovém vyrovnání, které činilo -10,80 Kč, účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti společně s účtovou skupinou 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů byly za celý rok 2018 v hodnotě 0 Kč, účtová skupina 56 – Finanční náklady byly v částce 2 049 Kč, kde se jednalo o bankovní poplatky.

Takto detailně provedena analýza podle jednotlivých účtových skupin v rámci provozoven bude provedena pouze u provozoven č. 02 a 12 a to z důvodu ukázky dobře zpracovaného VPÚ vybrané obchodní společnosti

Graf 4.4 zobrazuje provozní výsledky hospodaření provozoven č. 02 a 12 po jednotlivých měsících za rok 2018.

Graf 4.4: Provozní výsledky hospodaření provozoven č. 02 a 12



Zdroj: informace VPÚ – vlastní zpracování

### Provozovna č. 01 versus provozovna č. 11

Důvodem výběru zmíněných provozoven, bylo zhodnocení, že oba provozy se zaměřují na zábavu.

Náklady, výnosy a také VH obou těchto zařízení jsou zobrazeny v Tab. 4.6.

Tab. 4.6: Náklady, výnosy a VH provozoven č. 01 a 11 po měsících za rok 2018 v Kč

	Provozovna č. 01			Provozovna č. 11		
	Výnosy	Náklady	VH 01	Výnosy	Náklady	VH 11
Leden	622 689,69	409 561,44	213 128,25	937 827,51	945 205,31	-7 377,80
Únor	425 613,84	354 668,46	70 945,38	749 572,91	810 628,09	-61 055,18
Březen	498 915,79	550 138,56	-51 222,77	952 985,20	1 111 404,60	-158 419,40
Duben	443 804,62	473 669,67	-29 865,05	975 274,21	1 099 634,79	-124 360,58
Květen	445 786,61	324 033,60	121 753,01	977 403,20	1 146 023,91	-168 620,71
Červen	378 677,19	400 996,09	-22 318,90	1 009 812,72	1 139 212,36	-129 399,64
Červenec	471 588,54	421 185,38	50 403,16	900 637,94	-1 042 849,45	1 943 487,39
Srpen	386 188,51	431 947,21	-45 758,70	1 046 176,57	1 151 069,35	-104 892,78
Září	437 618,85	428 515,15	9 103,70	1 246 330,61	1 156 124,52	90 206,09
Říjen	329 665,53	412 562,66	-82 897,13	1 128 639,78	1 418 351,01	-289 711,23
Listopad	358 756,13	416 754,91	-57 998,78	1 270 064,84	1 138 533,81	131 531,03
Prosinec	493 846,47	795 539,99	-301 693,52	1 692 506,80	2 082 129,74	-389 622,94
<b>Celkem</b>			<b>-126 421,35</b>			<b>731 764,25</b>

Zdroj: informace VPÚ - vlastní zpracování

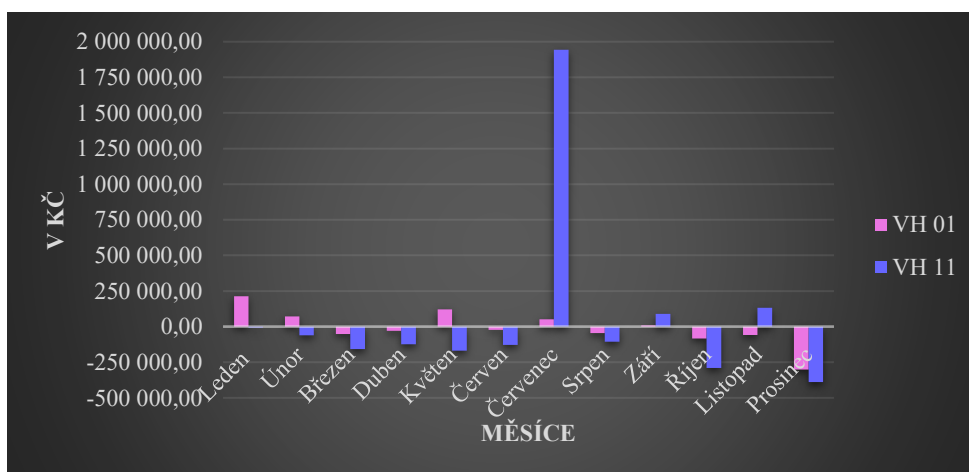
Začátek roku 2018 byl pro provozovnu č. 01 velmi pozitivní a výsledek hospodaření byl kladný. I přesto, že se první tři měsíce v roce považují za nejhorší, provozovna vykazovala zisky. Dokonce v lednu byly nejvyšší výnosy za celý rok 2018, které byly zapříčiněny plánovanou akcí, kde celý víkend hráli DJ ze známého Ostravského rádia. Náhlý propad návštěvnosti byl v měsících březen a duben. Ztráty provozovny mohly být zapříčiněny několika důvody, mohlo se jednat o špatně pořádané akce pobočky, konkurenci, která se nachází přímo naproti přes cestu, která také pořádá diskotéky, nebo mohlo jít také o měnící se zaměstnance. Velkým problémem provozovny bylo a stále je najít schopné zaměstnance, kteří by práci zvládali dobře, neokrádali společnost a byli schopní. Proto se na provozovně často měnili zaměstnanci, což v gastronomii neznačí nic dobrého. Zákazníci poté přemýšlí, co je důvodem těchto změn a při špatném výběru zaměstnance je právě zákazník, který to ve většině případů odnese. Ať už se jedná o špatnou, či dokonce žádnou obsluhu, nalévání podmírových drinků, okrádání nebo opilého zaměstnance. Následujících pět měsíců bylo nevyzpytatelných, jeden měsíc byl ziskový, další opět ztrátový, a tak se stále opakovalo. Hlavní důvod nebyl zjištěn, avšak mohlo se jednat o probíhající festivaly, které bývají v průběhu léta a také provozovna nedisponuje vlastní zahrádkou, což v létě je velký problém, protože zákazníci raději tráví čas venku než uvnitř v provozovně. Zbývající tři měsíce byly pro provozovnu ztrátové. Nejhorší měsíc byl prosinec, který dle očekávání vedení měl přinést vysoké zisky. To se nicméně nestalo. Bylo naplánováno mnoho vánočních večírků, tudíž provozovna nakoupila velké zásoby, aby byla připravena. Jednalo se o zásoby nealkoholických, alkoholických nápojů, destilátů a jídla pro kuchyň. Protože se

očekávalo, že se bude jednat o velké akce, posílilo vedení i počet zaměstnanců na směně, aby byl servis podáváný zákazníkům co nejlepší. Doufali, že si takto zlepší jméno a nalákají tak nové stálé potenciální zákazníky. Bohužel si pobočka nevzala žádné zálohy od zákazníků, kteří si rezervace prováděli a doplatili na to, protože z velkých akcí, které byly domluvené přišla třeba jen třetina hostů a ta největší akce, kdy byla provozovna uzavřena jen pro danou akci, nedošel vůbec nikdo. Za celý rok 2018 byla provozovna č. 01 ve ztrátě 126 421,35 Kč.

Oproti tomu provozovna č. 11 měla horší první polovinu roku 2018. Provozovna vykazovala záporné výsledky hospodaření. Provozovna prováděla průběžně zásoby pro novou provozovnu, která se měla v červenci otevírat, proto náklady na zboží byly vyšší, než bylo zapotřebí. Zlom přišel v červenci, kdy podnik vykazoval zisky ve výši 1 943 487,39 Kč. Náklady byly ve výši -1 042 849,45 Kč, což zapříčinilo, že provozovna se dosáhla tak vysokého zisku. Náklady byly záporné, protože došlo k přesunu zboží z provozovny č. 11 na nově otevřenou provozovnu, která není součástí této práce. Následující měsíce byly také nevyzpytatelné, jednou provozovna vykazovala zisky, následně pak zase ztrátu, a tak se to neustále střídalo až do konce roku. Provozovna č. 11 jako jedna z mála za celý rok 2018 na konci roku vykazovala zisk ve výši 731 764,25 Kč.

Vývoj výsledků hospodaření za rok 2018 zobrazuje graf č. 4.5.

Graf č. 4.5: Vývoj výsledků hospodaření provozovny č. 11 po měsících za rok 2018



Zdroj: informace VPÚ - vlastní zpracování



## Provozovna č. 07 versus provozovna č. 04

Hlavním důvodem takového výběru bylo, že obě zařízení se orientují na jídlo, jedna provozovna na italskou kuchyni a ta druhá na českou kuchyni. Další zajímavostí je, že se jedná o jedny z prvních vytvořených provozoven společnosti.

Tab. 4.7 znázorňuje náklady, výnosy a VH provozoven č. 07 a 04 po jednotlivých měsících za rok 2018.

Tab. 4.7: Náklady, výnosy a provozní výsledek hospodaření provozoven č. 07 a 04 v Kč

	Provozovna č. 07			Provozovna č. 04		
	Výnosy	Náklady	VH 07	Výnosy	Náklady	VH 04
Leden	239 149,83	441 760,04	-202 610,21	629 201,73	686 247,80	-57 046,07
Únor	284 919,25	322 717,19	-37 797,94	608 392,94	633 075,02	-24 682,08
Březen	199 546,23	319 111,49	-119 565,26	637 170,29	659 668,52	-22 498,23
Duben	265 311,33	298 181,19	-32 869,86	763 802,38	768 010,38	-4 208,00
Květen	238 281,31	340 165,01	-101 883,70	720 117,38	760 338,48	-40 221,10
Červen	270 933,64	349 047,21	-78 113,57	747 235,04	793 401,36	-46 166,32
Červenec	313 498,87	399 337,40	-85 838,53	673 179,92	711 200,05	-38 020,13
Srpen	230 983,65	466 473,55	-235 489,90	647 773,16	735 698,25	-87 925,09
Září	365 420,58	458 770,16	-93 349,58	711 241,09	691 118,78	20 122,31
Říjen	294 791,16	411 121,76	-116 330,60	750 980,33	761 701,18	-10 720,85
Listopad	382 267,08	464 927,18	-82 660,10	758 120,75	813 628,04	-55 507,29
Prosinec	661 252,84	721 037,12	-59 784,28	772 863,31	423 607,19	349 256,12
<b>Celkem</b>			<b>-1 246 293,53</b>			<b>-17 616,73</b>

Zdroj: informace VPÚ - vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno, obě provozovny jsou zaměřeny především na kuchyň, odlišností je, že jedna se zabývá italskou kuchyní (provozovna č. 07) a druhá českou kuchyní (provozovna č. 04). I přesto, že zaměření obou provozoven je velmi podobné, výsledky hospodaření provozoven jsou značně rozdílné.

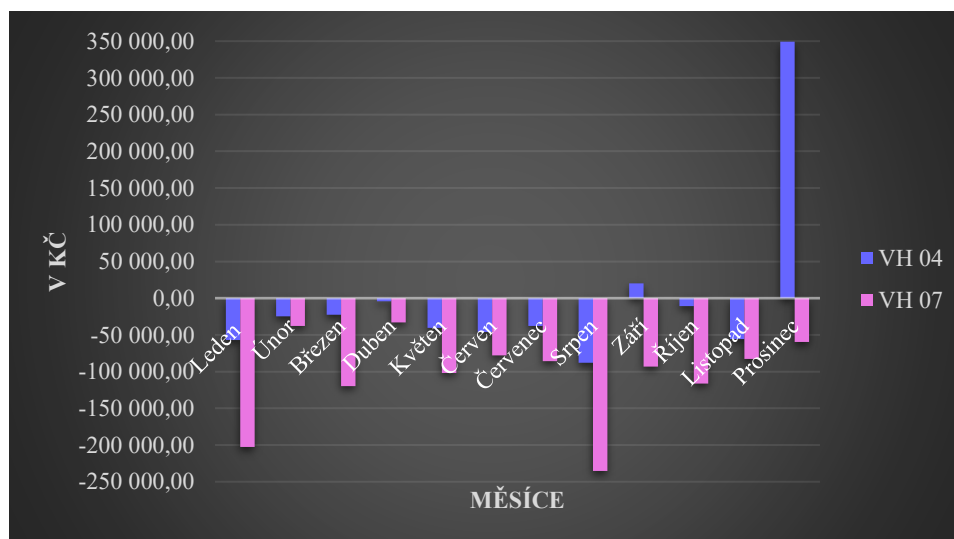
Provozovna č. 07 ani jeden měsíc za celý rok 2018 nevykazovala zisk, tato provozovna je velice ztrátová. Celková ztráta pobočky činila 1 246 293,53 Kč. Příčinou těchto ztrát bylo hned několik. Jednalo o špatně zvolený marketing, jídelní lístek i vedení provozu. V průběhu roku 2019 vedení společnosti vše postupně změnilo. Dle interních zdrojů provozovna měla v průběhu roku 2019 i ziskové měsíce.

Provozovna č. 04 až do srpna vykazovala ztrátu. Za hlavní důvod se považuje zrušení herny, která obsahovala výherní automaty a přeměnění tohoto prostoru na další obytové místo. I na této provozovně přinášely výherní automaty vysoké zisky, tudíž jejich ztráta a nákup nového vybavení provozovny přispělo ke snížení výsledku

hospodaření podniku. Pro podporu provozovny vedení v září uskutečnilo šipkařský turnaj pro amatéry, který sklídl velký úspěch. Díky turnaji a také začínající sezóně v ledním hokeji, provozovna dosahovala zisku ve výši 20 122,31 Kč. Měsíce říjen a listopad byly opět ztrátové, nicméně měsíc prosinec vykazoval nejvyšší zisky, a to v částce 349 256,12 Kč. Celkové náklady v prosinci činili pouze 423 607,19 Kč, i přesto, že pobočka nesnížila nákupy zásob a náklady na mzdy zaměstnanců byly za celý rok nejvyšší, kvůli očekávaným vysokým výnosům zvýšila počet zaměstnanců na provozu byly náklady za celý rok nejnižší. Důvodem bylo vrácení záloh na elektřinu, která činila 834 899 Kč. V prosinci také byly nejvyšší výnosy v částce 772 863,31 Kč, které byly zapříčiněny vánočními večírky a Silvestrem pořádaným provozovnou.

Vývoj výsledků hospodaření obou provozoven je znázorněn v grafu č. 4.6.

Graf č. 4.6: Výsledky hospodaření provozoven č. 04 a 07 po měsících za rok 2018



Zdroj: informace VPÚ - vlastní zpracování

### 4.3 Dílčí závěry

Mateřská společnost vykazovala ve všech třech analyzovaných letech zisky. Jejím hlavním odvětvím je stavebnictví, které přináší společnosti vysoké výnosy. Společnost by se i nadále měla tímto odvětvím zabývat a snažit se navázat další nové dlouhodobé kontrakty.

Vybraná obchodní společnost se za rok 2018 dostala do miliónových ztrát, které jsou zapříčiněny hlavně zavedením zákona č. 186/2016 Sb. o hazardních hrách, o zrušení výherních automatů v gastronomických zařízeních. Ve většině případů byl právě výtěžek z výherních automatů zdrojem příjmů provozovny. Avšak společnost poměrně pružně

zareagovala na vzniklou situaci a změnila koncept orientace svého podnikání. Již nejsou provozovny orientovány na hazard a příjmy z něj, ale na gastronomické služby.

VPÚ vybrané obchodní společnosti je výborně zpracované. Pomocí číselníku hospodářských středisek bylo možné rozčlenit výnosy a náklady vybraných provozoven a následně provést analýzu s přesností na koruny.

Pro diplomovou práci bylo vybráno celkem 6 provozoven, které jsou analyzovány a kromě provozovny č. 11 je všech pět provozoven ztrátových. Do roku 2018 byly hlavní příjmy těchto provozoven především z výherních automatů, až na provozovnu č. 07, která ani při svém vzniku neměla ve vlastnictví výherní automaty.

Provozovna č. 02 na konci roku 2018 vynaložila náklady na výstavbu nové bowlingové dráhy, která má přilákat nové zákazníky. Avšak pobočku navštěvují především stálí zákazníci, kteří tuto změnu nemusí kladně přijmout. Vzhledem k tomu, že jsou zvyklí na svůj standard, nové prostředí a vzniklý hluk z bowlingu by je mohl odradit. Důležitou otázkou zůstává, zda i přesto, že by provozovna přišla o část svých stálých zákazníků, zda tato změna přiláká dostatečné množství zákazníků, kteří tuto ztrátu vynahradí, a ještě přinesou výnosy, kterými splatí vynaložené náklady na výstavbu bowlingových drah.

Provozovna č. 12 se nachází v Havířově. Z výsledků vychází, že tato provozovna je mnohonásobně víc zasažena zrušením výherních automatů v gastronomických zařízeních, protože cílovými zákazníky provozovny byly především „gambleři“. I tato provozovna na konci roku investovala do inovací. Výstavba nové zahrádky může přilákat nové zákazníky. Součástí zahrádky je dětské hřiště, tudíž by to mohlo přilákat i rodiny s dětmi.

Přesto, že jsou provozovny č. 01 a 11 založeny na velmi podobném konceptu, vznikají tam významné rozdíly. Provozovna 01 je ve více jak sto tisícových ztrátách a provozovna č. 11 jako jedna z mála i po vydání zákona č. 186/2016 Sb. o hazardních automatech vykazovala zisk na konci roku. Ani jedna z těchto dvou provozoven neprošla rekonstrukcí ani opravami. Provozovna č. 01 měla značné problémy se zaměstnanci, které nebyly plně vyřešeny ani v roce 2019. Dalším velkým problémem byly špatně zorganizované rezervace pro pořádané akce. Výhodou provozovny č. 11 je, že má k dispozici velkou letní zahrádku. V průběhu prvního půl roku prováděla zásoby pro nově

otevíranou pobočku. Největší zisky měla provozovna č. 11 právě v prosinci, kde se odehrávalo nejvíce vánočních večírků.

Provozovny č. 07 a 04 byly obě v roce 2018 ztrátové. I přesto, že jsou založeny na podobném konceptu rozdílly ve ztrátách byly více než sedmdesátinásobné. Provozovna č. 07 je zaměřena na italskou kuchyni a hlavními problémy byly špatné vedení a jídelní lístek. Na oba tyto problémy se vedení společnosti v roce 2019 zaměřilo a začalo je řešit. Provozovna č. 04 v průběhu roku 2018 investovala do nového vybavení salónek. Pro zlepšení svého výsledku hospodaření provedla amatérský turnaj v házení šipek, který se vyplatil. Šipkařský turnaj společně se začínající hokejovou sezónou přivedl společnost v září ke kladnému výsledku hospodaření. Dále poté v prosinci provozovna vykazovala téměř 350 000 Kč zisky díky nově získaného prostoru (zrušení herny) a možnost pořádání vánočních večírků a oslavení Nového roku.

Vybraná obchodní společnost by se měla zaměřit na lepší marketing – zviditelnění se. I přesto, že vybraná obchodní společnost investuje do rekonstrukcí svých poboček, není nikde moc o tom zmínka. Dále pořádání nějakých dobročinných sbírek, či nějakých společenských akcí by mohlo společnost a tým i provozovny, ve kterých by se akce děly zviditelnit. Další doporučení je, že by podniky, především ty, které vznikly na začátku podnikání by měly podstoupit rekonstrukci. Od roku 2017 je v platnost protikuřácký zákon č. 65/2017 Sb. o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, který zakazuje kouření cigaret v restauracích. Starší provozovny jsou kouřem zašlé a zastaralé. Aby nedocházelo k chybám, které se staly na provozovně č. 01, měly by lépe vyřešeny rezervace v restauraci pomocí záloh a také ověřování, zda rezervace platí pár dní předem. Na mnoha provozovnách díky zrušení výherních automatů v gastronomických zařízení vznikl nový volný prostor, který by mohl být využíván pro slavnostní akce, cateringy. Vedení by mělo i lépe vybírat své zaměstnance. Pakliže vyberou špatně, je to velká chyba a mohou přijít o zákazníky. Pro stávající zaměstnance by měli pořádat školení a tím zlepšovat jejich kvalitu poskytovaných služeb.

Dle interních zdrojů dceřiná společnost měla za rok 2019 vykazovat nulové zisky. Není to bohužel kladný výsledek, ale je tam značný posun, kdy se společnost dostala z miliónových ztrát. Pro rok 2020 byly prognózovány zisky na všech provozovnách, bohužel vzhledem k situaci, která nastala v České republice jsou tyto prognózy velmi ohroženy. Všechny gastronomická zařízení jsou od 14.3. 2020 z důvodu globální

koronavirové nákazy (COVID – 19) zavřeny. Společnost se bude potýkat s několika miliónovými ztrátami.

## 5 Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na analýzu informací vnitropodnikového účetnictví v oblasti veřejného stravování. Vnitropodnikové účetnictví má mnoho definic a způsob jeho vedení je zcela v kompetenci účetní jednotky. To znamená, že záleží pouze na účetní jednotce, jakým způsobem a co bude jeho vnitropodnikové účetnictví obsahovat. Společnost si může vybrat formu vnitropodnikového účetnictví a také jakým směrem bude vnitropodnikové účetnictví orientováno.

Diplomová práce byla rozdělena na dvě části, a to teoretickou část, kterými jsou kapitoly dvě a tři a praktickou část, která je obsažena v kapitole číslo čtyři. Cílem druhé kapitoly bylo teoretické vymezení manažerského účetnictví, do kterého spadá i vnitropodnikové účetnictví, controlling, rozpočetnictví a kalkulace. Avšak kromě manažerského účetnictví byla tato kapitola zaměřena na jeho subsystemy, kterými jsou finanční a daňové účetnictví včetně jejich vzájemných srovnáních.

Třetí kapitola byla orientována na definování pojmů jako jsou náklady a výnosy včetně jejich základních forem a dílčích členění.

Čtvrtá část byla zaměřena seznámení se s mateřskou a dceřinou společností. Dále zanalyzování jejich výsledků hospodaření před zdaněním, aktiva a vlastní kapitál obou společností. Následně bylo autorkou diplomové práce vybráno celkem šest gastronomických zařízení dceřiné společnosti, které byly zanalyzovány z hlediska jejich nákladů, výnosů a provozních výsledků hospodaření v letech 2015, 2016 a 2018. Poté byly gastronomická zařízení spárována do dvojic dle podobnosti jejich zaměření a zhodnoceny za jednotlivé měsíce v roce 2018.

Cílem diplomové práce bylo objasnění základních pojmů týkajících se této diplomové práce, jak nákladů a výnosů, tak také i vnitropodnikové účetnictví. Dále bylo cílem v praktické části aplikovat získané teoretické znalosti a také analýza vnitropodnikového účetnictví vybrané dceřiné společnosti včetně autorčina doporučení.

## Seznam použité literatury

### Odborná kniha

- [1] DUŠEK, Jiří. *Vnitropodnikové účetnictví praktický návod s podklady na jeho zavedení*. Praha: GRADA Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2544-9.
- [2] ELLIOTT, Barry and Jamie ELLIOTT. *Financial Accounting and Reporting*. 16th ed. Harlow: Pearson, 2013. 877 p. ISBN 978-0-273-77817-2.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2019*. 16. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 533 s. ISBN 978-80-7598-271-1.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví. 4. vyd.* Praha: Management Press, 2018. 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- [6] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [8] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 2.vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [9] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2019*. 19. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. 1080 s. ISBN 978-80-7554-192.

### Elektronické dokumenty a ostatní

- [10] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů | 2016 | Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 18.12.2019] Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2016/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-24262>
- [11] Eknihovna – Rozpočetnictví, část 95 [online]. [cit. 27.02.2020] Dostupné z: [https://www.is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz\\_cast.pl?cast=95](https://www.is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=95)
- [12] Historie vzniku manažerského účetnictví – Management, Marketing – Vše, co student potřebuje vědět [online]. [cit. 10.04.2020] Dostupné z: <http://management-marketing.studentske.eu/2008/06/2-historie-vzniku-manaerskho-etnictv.html>

[13] HRUŠKA, Vladimír – Vnitropodniková směrnice: vnitropodnikové účetnictví a podrozvahové účty, Účetnictví č. 5/2012 [online]. [cit. 28.03.2020] Dostupné z: [https://cs.wikipedia.org/wiki/Vnitropodnikov%C3%A9\\_%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD#cite\\_note-2](https://cs.wikipedia.org/wiki/Vnitropodnikov%C3%A9_%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD#cite_note-2)

[14] OPATŘIL, Dušan, *Využití informací manažerského účetnictví pro potřeby zemědělského podniku*, Ostrava, 2011. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava. Ekonomická fakulta.

[15] Účetní osnova ~ účtová osnova 2020 . Účtování.net - Účetnictví jasně a srozumitelně [online]. [cit. 20.12.2019] Dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

[16] Účetní závěrka od roku 2016 - Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele - Portál POHODA [online]. [cit. 12.04.2020]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zaverka-od-roku-2016/>

[17] Vyhláška č. 500 z 5. prosince 2002, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 2002, částka 174. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

[18] Výnosy (ekonomie) – Ekonomikon. Ekonomikon – Ekonomika, podnikání, finance [online]. [cit. 18.01.2020] Dostupné z: <https://www.ekonomikon.cz/ekonomika/vynosy/>

[19] Zákon č. 90 z 22. prosince 2012, o obchodních korporacích. In: Sbírka zákonů České republiky. 2012, částka 34. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

[20] Zákon č. 563 z 31. prosince 1991 , o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

[21] Zákon č. 586 ze dne 18. prosince 1992, o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

### **Interní materiály**

[22] Interní internetové stránky společnosti

[23] Interní materiály společnosti



## Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
D	dal
MD	má dáti
Ná	náklady
$p_v$	prodejní cena v-tého výkonu v Kč
$QINT_v$	jednotka výkonu
$QPROD_v$	prodané množství v-tého externího výkonu v jednotkách výkonu
Sb.	Sbírka
Úč. sk.	účetová skupina
ÚJ	účetní jednotky
V	celkové externí výnosy
VH	provozní výsledek hospodaření
$VINT_v$	výnos v-tého výkonu v Kč
VN	celkové variabilní náklady
VPÚ	vnitropodnikové účetnictví
$vp_y$	vnitropodniková cena v-tého výkonu v Kč na jednotku výkonu
VÚJ	vybrané účetní jednotky
Vý	výnosy

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užit (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užit dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užit své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2020

*Michaela Pavlovská*  
.....  
jméno a příjmení studenta

## Seznam příloh

Příloha 1: Vzor rozvahy v plném rozsahu

Příloha 2: Účtový rozvrh dceřiné společnosti Star Gastro s.r.o. za rok 2018

Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty a rozvaha mateřské společnosti za rok 2015, 2016, 2018