

ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

MASARYKŮV ÚSTAV VYŠŠÍCH STUDIÍ



BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Analýza systému manažerského účetnictví
v nevýrobní společnosti**

**Analysis of the Management Accounting System
in a Non-Manufacturing**

2024

Aneta Ševčenkova

Studijní program: Ekonomika a management

Vedoucí práce: doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení: **Ševčenková** Jméno: **Aneta** Osobní číslo: **510724**
Fakulta/ústav: **Masarykův ústav vyšších studií**
Zadávací katedra/ústav: **Institut ekonomických studií**
Studijní program: **Ekonomika a management**

II. ÚDAJE K BAKALÁŘSKÉ PRÁCI

Název bakalářské práce:

Analyza systému manažerského účetnictví v nevýrobní společnosti

Název bakalářské práce anglicky:

Analysis of the Management Accounting System in a Non-Manufacturing Company

Pokyny pro vypracování:

- I. Úvod: Výběr tématu práce
- I.1 Formulace cíle: Cílem bakalářské práce je nastínit obsahovou stránku manažerského účetnictví v nevýrobní společnosti.
- I.2 Použitá metoda: Analyticko-syntetická
- II. Část teoretická: Charakteristika manažerského účetnictví a jeho nástrojů.
- III. Část praktická - Obsahová stránka metodiky manažerského účetnictví v nevýrobní organizaci.
- IV. Závěr: Zhodnocení výsledků práce.

Seznam doporučené literatury:

1. KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
2. ŠOLJAKOVÁ, Libuše; KRÁL, Bohumil a FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: případové studie a příklady pro magisterské studium. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2023. ISBN 978-80-245-2497-9.
3. LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
4. MACÍK, Karel. Kalkulace a rozpočtnictví. Vyd. 3., přeprac. Praha: Nakladatelství ČVUT, 2008. ISBN 978-80-01-03926-7.
5. ATKINSON, A. KAPLAN, R.S. et al. Management Accounting Information for Decision Making. 7-th.ed. Cambridge, ISBN 978-1-61853-351-7

Jméno a pracoviště vedoucí(ho) bakalářské práce:

doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D. Masarykův ústav vyšších studií ČVUT v Praze

Jméno a pracoviště druhé(ho) vedoucí(ho) nebo konzultanta(ky) bakalářské práce:

Datum zadání bakalářské práce: **08.12.2023** Termín odevzdání bakalářské práce: **25.04.2024**

Platnost zadání bakalářské práce: _____

doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.
podpis vedoucí(ho) práce

Mgr. František Hřebík, Ph.D.
podpis vedoucí(ho) ústavu/katedry

prof. PhDr. Vladimíra Dvořáková, CSc.
podpis děkana(ky)

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

Studentka bere na vědomí, že je povinna vypracovat bakalářskou práci samostatně, bez cizí pomoci, s výjimkou poskytnutých konzultací. Seznam použité literatury, jiných pramenů a jmen konzultantů je třeba uvést v bakalářské práci.

Datum převzetí zadání

Podpis studentky

ŠEVČENKOVÁ, ANETA. *Analýza systému manažerského účetnictví v nevýrobní společnosti.*
Praha: ČVUT 2024. Bakalářská práce. České vysoké učení technické v Praze, Masarykův ústav vyšších studií.



**MASARYKŮV ÚSTAV
VYŠŠÍCH STUDIÍ
ČVUT V PRAZE**

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Dále prohlašuji, že jsem všechny použité zdroje správně a úplně citovala a uvádím je v přiloženém seznamu použité literatury.

Nemám závažný důvod proti zpřístupnění této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Praze dne: 25. 04. 2024

Poděkování

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu práce doc. Ing. Theodorovi Beranovi, Ph.D. za věnovaný čas na konzultace, jeho odborné rady, poskytnuté materiály a cenné připomínky. Také bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a trpělivost při psaní mé bakalářské práce.

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá analýzou navržením systému manažerského účetnictví ve vybrané nevýrobní organizaci. V práci je zahrnuté obecné vymezení manažerského účetnictví a popis klíčových prvků manažerského účetnictví, které by mohly být pro danou společnost relevantní. Praktická část je soustředěna na detailní analýzu vybrané společnosti, zkoumání jejího informačního systému a aplikaci manažerských účetních nástrojů v rámci této organizace. Závěr práce obsahuje zhodnocení výsledků práce a doporučení pro management společnosti.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, controlling

Abstract

The bachelor thesis deals with the analysis of designing a management accounting system in a selected non-manufacturing organization. The thesis includes a general definition of management accounting and a description of the key elements of management accounting that could be relevant for the company. The practical part focuses on a detailed analysis of the selected company, an examination of its information system and the application of management accounting tools within this organisation. The thesis concludes with an evaluation of the results of the work and recommendations for the management of the company.

Keywords: management accounting, budgeting, costing, controlling

Obsah

Úvod	9
1 Manažerské účetnictví	11
1.1 Historie manažerského účetnictví	11
1.1.1 1. Vývojová fáze manažerského účetnictví	12
1.1.2 2. Vývojová fáze manažerského účetnictví	12
1.1.3 3. Vývojová fáze manažerského účetnictví	12
1.2 Struktura manažerského účetnictví	12
1.2.1 Nákladové účetnictví	13
1.2.2 Rozpočetnictví	14
1.2.3 Kalkulace	15
1.2.4 Controlling	17
2 Rozdíly finančního a manažerského účetnictví	22
2.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví	22
2.1.1 Jednookruhová soustava účetnictví	23
2.1.2 Dvouokruhová soustava účetnictví	23
2.2 Vztah finančního a daňového účetnictví	23
2.3 Výkonově orientované manažerské účetnictví	24
3 Představení společnosti	27
3.1 Rozhlasové systémy	28
3.2 Kabelové sítě	28
3.3 LED osvětlení	28
3.4 Informační kanály a TV studia	29
4 Strategické plánování	30
4.1 Vize společnosti	30
4.2 Mise společnosti	30
5 Účetnictví	32
5.1 Účtování jednotlivých případů	32
5.2 Účetní systém v nevýrobní organizaci XY	33
5.3 Kalkulace nákladů	33
5.3.1 Kalkulační metoda	35

5.3.2	Určování ceny, cenová kalkulace	36
5.4	Rozpočetnictví	40
5.5	Controlling	40
6	Analýza systému manažerského účetnictví.....	43
6.1	Účetní informační systém	43
6.2	Kalkulace	43
6.2.1	ROA organizace	46
6.3	Analýza rozpočetnictví	47
6.4	Analýza controllingu	48
7	Návrhy a doporučení.....	49
	Závěr.....	51
	Seznam použité literatury	53
	Seznam vědeckých článků	54
	Seznam obrázků	57
	Seznam rovnic	Chyba! Záložka není definována.
	Seznam tabulek	Chyba! Záložka není definována.
	Seznam grafů.....	60
	Ostatní zdroje.....	56

Úvod

S termínem „manažerské účetnictví“ jsem se setkala až při studiu na MÚVS ČVUT a rázem si uvědomila, jak důležitý druh účetnictví to je. Ptala jsem se kamarádů z jiných škol, kteří se nezabývají účetnictvím, zda mi jsou schopni říct, co je to manažerské účetnictví a jaký na to mají pohled. Dozvěděla jsem se, že o daném tématu nic nevědí. Rozhodla jsem se tak v práci porovnat manažerské účetnictví s všeobecně známým finančním účetnictvím. Myslím si, že tato bakalářská práce může být užitečná a rozšíří obzor čtenářům.

Má bakalářská práce se zabývá problematikou aplikace systému manažerského účetnictví ve společnosti, kterou jsem si vybrala. Tato práce se snaží identifikovat klíčové aspekty využití manažerského účetnictví v dané společnosti a zhodnotit jeho dopad na efektivitu a výkonnost podniku. Cílem je poskytnout doporučení pro optimalizaci procesů manažerského účetnictví a zlepšení rozhodovacích postupů ve společnosti.

V teoretické části práce jsou detailně analyzovány základní principy a nástroje manažerského účetnictví. Ve druhé kapitole je věnována pozornost rozdílům mezi dvěma typy účetnictví (manažerské X finanční). Cílem této části je poskytnout čtenářům komplexní povědomí o metodologiích a strategiích využívaných v každém druhu účetnictví.

V praktické části mé práce se zaměřuji na obsahovou stránku metodiky manažerského účetnictví v nevýrobní organizaci. Na počátku této sekce detailně popisuji základní charakteristiky dané organizace a představuji ji čtenářům. Dále se věnuji analýze specifik tohoto typu organizace a identifikuji klíčové faktory ovlivňující její manažerské účetnictví. V praktické části se také zabývám implementací vybraných manažerských účetních postupů a jejich vliv na efektivitu řízení v dané organizaci. Důraz je kladen na praktické aplikace konceptů v prostředí firemního řízení a rozhodování.

V závěru této části prezentuji zhodnocení dosažených výsledků a doporučení pro budoucí vývoj manažerského účetnictví v organizaci. Věřím, že výsledky této práce mohou přinést hodnotné poznatky a přispět k dalšímu rozvoji manažerských praktik v rámci zkoumané organizace.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je soubor metod, který napomáhá v rozhodování ve velkých i malých firmách. Tento druh účetnictví se využívá k zjednodušení procesů, které se týkají každodenních činností. Důležitá podstata věci v podnikání je kontrola a dohlížení nad faktory, které umějí dobře nastítnit situaci v podniku. To, jak se firmě daří, pomocí finanční stability, či jak prosperuje pomocí rentability. Jedná se tak o informační a metodickou základnu pro rozhodování, kterou využívají jak podnikový manažeři, tak vlastníci. Může se také jednat o informační systém, který poskytuje informace napomáhající hlavní činnosti v samotném rozhodování. Nejedná se pouze o složky podnikatelských procesů, které zahrnují majetek s jeho zdroji, ale mezi složky poskytovaných informací patří třeba náklady s výnosy, dále pak například hospodářský výsledek a jeho rozdělení a další. ¹

1.1 Historie manažerského účetnictví

Během druhé poloviny minulého století se začalo více soustřeďovat na podporu manažerů v podnicích. Hlavním tahem bylo podpořit manažery s informačním systémem a ulehčit jim tam každodenní práci. Měnil se tak postupně přístup manažerského účetnictví a zdokonalovaly se manažerské nástroje. Po 2.světové válce se svět obohatil o veliká kvanta nových poznatku ve vědách stávajících, ale také toto období přispělo k otevření cest k vědám novým. Rozšířila se práce s kybernetikou a teorií systémů. To všechno vedlo k podpoře managementu v podnicích, tak jak období automatizace a robotizace poskytla velké množství nástrojů k řešení různých problémů. Přibližně z tohoto období se datuje postupný vývoj manažerského účetnictví a stojí za tím i samotný vznik manažerského účetnictví. ²

Druhá polovina 20.století se stala pro manažerské účetnictví důležitou etapu, protože právě toto období stálo za zrození manažerského účetnictví a jeho rozvoj stále nekončí. Za celou tu dobu si stihlo projít třemi historickými fázemi vývoje. S novými přístroji a nástroji manažerského účetnictví se začalo zvyšovat i samotné množství poskytovaných informací tímto informačním systémem. Tak jak se

¹ VYSUŠIL, Jiří. *Vnitropodnikové hospodaření*. Montanex, 1998. ISBN 80-7225-003-5.

² HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Vznik manažerského účetnictví ve druhé polovině 20. století. In: *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 71. ISBN 978-80-247-2471-3.

jedná o systém, který napomáhá v rozhodování, tak zvýšení kvantity složek podnikatelského procesu pozitivně ovlivňuje produktivitu firmy.

1.1.1 1. Vývojová fáze manažerského účetnictví

Tato první vývojová fáze manažerského účetnictví nese název nákladové účetnictví. V tomto období se jedná o jednoduché členění nákladů a informační systém tak mohl evidovat pouze reálně vynaložené náklady a výnosy. Základem tak bylo zjistit, jak jednotlivé činnosti podniku, či jeho výkony, které provádí, jsou výnosné, nebo naopak nákladné. Nakonec takový informačním systémem byl obohacen o samostatné vztahy.

1.1.2 2. Vývojová fáze manažerského účetnictví

Informační systém manažerského účetnictví již pracoval s rozčleněnými náklady. Jeho prací bylo porovnávat tyto rozčleněné reálné náklady se stavem, který se pro firmu jeví jako žádoucí. Takový stav se dá také označit jako plánovaný, či jako kalkulovaný. Sloužilo to převážně pro přípravu materiálu pro střednědobé a krátkodobé řízení podniku pomocí odchylek.

1.1.3 3. Vývojová fáze manažerského účetnictví

Třetí fáze přišla do manažerského účetnictví s tím, že napomůže manažerům rozhodovat o budoucnosti. Rozšiřovala se škála disponujících informací a dat, které dokázala vyhodnotit různé varianty budoucího rozvoje podniku. Tímto se manažerské účetnictví začalo využívat adekvátněji, než když bylo využíváno manažery pro průměrné řízení.³

1.2 Struktura manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví čerpá hlavně z určitých manažerských subsystémů, které spolu kooperují a vytvářejí celkovou strukturu tohoto druhu účetnictví. Jedná se o nákladové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulaci. Pro finanční vyjádření informací slouží podnikovému managementu však ještě jiný segment. Jedná se o controlling, který nabízí hodnotově vyjádřená data, se kterými pracují především controlleři. Ti pak tyto hodnoty poskytují manažerům podniku v podobě informací, se kterými manažeři dokáží pracovat. Controlleři tyto informace musí předávat kvůli rozhodovací

³ KRÁL, Bohumil a kol. Nákladové účetnictví. In: *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2018, s. 26-28. ISBN 978-80-7261-568-1.

pravomoci, kterou nedisponují. Manažeři tak s těmito informacemi mohou rozhodovat o budoucích opatřeních.

1.2.1 Nákladové účetnictví

Pokud bychom nákladové účetnictví rozdělili na dvě fáze, tak bychom viděli, jak se první fáze zabývá zjišťováním reálně vynaložených nákladů a zároveň sleduje, jak se mění skutečné výnosy v porovnání s podnikovými výkony. Druhá fáze porovnává pouze jednotlivé skutečné náklady se stavem, který je pro manažery plánovaný neboli požadovaný. Každý náklad a výnos se váže na určitou činnost a jednotlivý dílčí proces, který má na starosti jednotlivý útvar v podniku.

Nákladové účetnictví se v anglickém jazyce řekne Cost Accounting. Dává podkladové materiály pro řízení reprodukčních procesů. Toho dosahuje i v situacích, kdy jsou základní parametry těchto procesů již stanoveny.

Znamená to, že vedení už má představy o

- svých zákaznících (lze snadno předpovědět budoucí objem a strukturu vyrobených a prodaných výrobků);
- způsobu výroby výrobků (lze předpovědět i potřebnou výrobní kapacitu, počet a strukturu pracovníků pro výrobnou činnost, ale také pro správní činnost, jako je obslužná a administrativní);
- potřebě externích zdrojů potřebných k realizaci takové výroby a následného prodeje, resp. o dodavatelích materiálu, prací a služeb)

V hodnotovém vyjádření se vymezují cíle podniku jako žádoucí úroveň výnosů z prodeje, náklady prodaných výrobků, zisku a výnosnosti vloženého kapitálu. Tyto základní aspekty se týkají i struktury podniku.

- aktiva, závazky a vlastní kapitál
- náklady, výnosy a zisk
- příjmy a výdaje

Kvůli podstatným změnám, které stojí za tím, že podmínky pro podnikání od druhé poloviny osmdesátých let minulého století se změnily, se rozvíjí procesní nákladové účetnictví (anglicky Activity Based Accounting). Tyto změny v rámci podnikání jsou viditelné obzvláště v koordinaci dílčích podnikových aktivit, činností a procesů. Jednotlivé dílčí činnosti a aktivity mají na starost jednotlivé útvary v podniku. Hlavním cílem procesního nákladového účetnictví je poskytovat podklady pro řízení

podnikatelského procesu a jeho jednotlivých prvků. Obr.č.1 zobrazuje hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví.

OBRÁZEK 1 PODNIKATELSKÝ PROCES V NÁKLADOVÉM ÚČETNICTVÍ (ZDROJ: HORNGREN, C.T ET AL. 1999)



Manažerské účetnictví, tak jak ho známe teď, se orientuje na takové faktory, které dokáží nějakým způsobem ovlivňovat dlouhodobý růst podniku. Toho se dosáhne získáním konkurenčních výhod na trhu. Náklady jsou definovány informacemi, které jsou hodnotově vyjádřeny. Ekonomické zdroje, které podnik vynakládá jsou vynaloženy racionálním způsobem za určitým účelem, který se váže na danou ekonomickou činnost.

1.2.2 Rozpočetnictví

Další subsystem manažerského účetnictví je rozpočetnictví. Rozpočetnictví má na starosti stanovovat úkoly pro jednotlivé útvary v podniku. Sestavuje se z pravidla do jednoho roku, tedy jeho podstata spočívá v krátkodobém období. Má na starosti zpracovávat informace, které mají předběžnou povahu, a proto je s nimi dobré kooperovat při stanovování daných povinností. Hlavním cílem rozpočetnictví je řešení problematiky nákladů, výnosů a v neposlední řadě i hospodářského výsledku. Aby se informace dostaly od finančního plánování ke kalkulačnímu systému, je potřeba využít právě nástroj rozpočetnictví. ⁴

Rozpočet se dále dá popsat následovně:

- Určuje hodnotové ukazatelé, které vyjadřuje v peněžních jednotkách.

⁴ LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita - ESF, 2005. ISBN 80-2100-3643-5.

- Určuje úkoly s odlišnými druhy významnosti na základě specifických okolností. Každá činnost má různé důležité priority na základě specifických okolností.
- Váže se na určité časové období.
- Není povinností, aby se to stavělo na přesně daných veličinách.

Hlavní funkce rozpočtu:

- Stanovování určitých úkolů v nákladech, které jsou přiřazovány jednotlivým útvarům.
- Dohlížení a kontrolování hospodárnosti v jednotlivých útvarech.
- Dokumentace materiálu pro vytváření sazeb režii v předběžných kalkulacích.
- Poskytování podkladů pro zúčtování nákladů.⁵

V rozpočetnictví se získávají informace o nákladovosti a výkonnosti celého podniku nebo pouze jednotlivých útvarů v podniku. Tento nástroj manažerského účetnictví nám dokáže poskytovat potřebné podklady, které nám napomáhají určit hospodářskou činnosti.⁶

1.2.3 Kalkulace

Jedná se o nástroj, který napomáhá zjistit, jaká je struktura nákladů na jednotlivé výkony. Taková zjištění poskytují podniku informace o tom, zda je firma zisková a který přesně výkon přináší podniku zisk.

Hlavním cílem kalkulace je:

- Vytvoření struktury nákladů
- Určování ceny, marže
- Zjišťování předpokládaného zisku

Způsobů, jak vytvářet kalkulaci je mnoho, proto vždy závisí na typu podniku a na druhu činnosti, kterou se firma nejvíce zabývá. Jinak řečeno, hledí se na to, jakým způsobem se přiřazují režijní

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

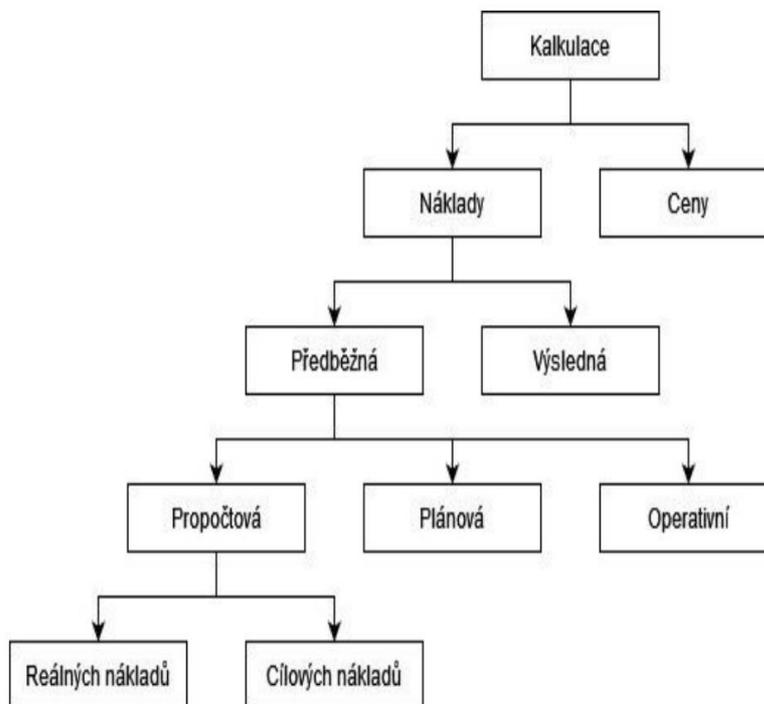
⁶ LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita - ESF, 2005. ISBN 80-2100-3643-5.

náklady. Každá metoda je tedy jiná a její výběr závisí na různých parametrech a závisí na určitých faktorech.

1.2.3.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Jedná se o hlavní nástroj řízení nákladů na výkony. Zajišťuje metodickou jednotu a také dbá na to, aby na sebe navazovali kalkulační systém obsahuje různé druhy kalkulací. Počet druhů kalkulací závisí na druhu podniku, velikosti podniku a na náročnosti. V neposlední řadě závisí i na potřebě využití v rozdílných časových horizontech.⁷

OBRÁZEK 2 KALKULAČNÍ SYSTÉM (POPEŠKO, BORIS A KOL. 2016)



⁷ HRADECKÝ, Mojmír, Jirí LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Systémové pojetí podniku. In: *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 182. ISBN 978-80-247-2471-3.

OBRÁZEK 3 ZÁKLADNÍ KLASIFIKACE KALKULACÍ (HUNČOVÁ, MAGDALENA 2007)

Podle časového horizontu	<ul style="list-style-type: none"> - operativní - strategické
Z hlediska zahrnutým nákladů	<ul style="list-style-type: none"> - absorpční (s úplnými náklady) - s neúplnými náklady
Podle účelu	<ul style="list-style-type: none"> - předběžné a následné - rozdílové - výsledné
Podle techniky zpracování výchozích souborů dat	<ul style="list-style-type: none"> - propočtové - normové - odborným odhadem

1.2.3.2 Tvorba ceny

Cena je z pravidla stanovována trhem. Aby mohla plnit své funkce, je zapotřebí aby byla schopna krýt své náklady. Dále je zapotřebí aby cena platila pro stanovenou dobu, protože pak je možné využívat ceny při řízení. To ale není dlouhodobě udržitelné. Pro tvorbu ceny je zapotřebí správně evidovat vlastní náklady a vzájemné dodávky mezi výrobními podniky. Podpora určitého hmotného vývoje prostřednictvím cen může ztratit své opodstatnění a je nutno, aby ceny odpovídaly i nově vznikající situaci ve vývoji hmotných proporcí.⁸

1.2.4 Controlling

Během vývoje podnikání v 60. a 70. letech se měnily požadavky na systém podnikového řízení. Takové změny zásadně ovlivnily charakter tehdejšího podnikání. To vedlo k tomu, že zvyšování účinnosti systému řízení se začínalo zabývat systémovým propojením a koordinací, kdežto dílčí funkce (organizační, plánovací, kontrolní a informační) již začaly být považovány za samozřejmost. Systém informací a jejich vazeb se musel účelově začít orientovat na předem rozpoznané a vymezené potřeby řízení.⁹

⁸ SEKERKA, Bohuslav, Josef BRČÁK, František HŘEBÍK a Otakar NĚMEC. *Rozvoj vyžaduje plán*. Holešov: Tigris spol.s r.o, 2016, s. 283-290. ISBN 978-80-7490-129-4.

⁹ KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové účetnictví*. In: *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2018, s. 29. ISBN 978-80-7261-568-1.

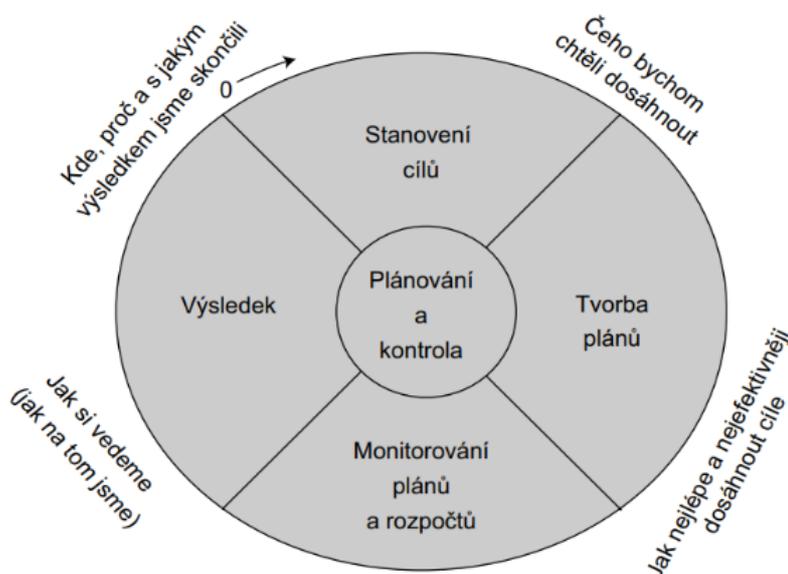
Controlling, jak ho známe dnes, má ucelenou koncepci a jako pojem se začal v různých podobách používat koncem 80. let minulého století. Každý podnik potřebuje směřovat správným směrem. Je podstatné pro vývoj podniku, aby se odkázal orientovat na budoucnost. Controlling lze také označit i jako systémem pravidlem. Zpravidla stojí za tím, aby se plnili cíle neboli žádoucí stav, který si společnost stanoví. Registruje následně odchylky se stávajícím stavem. Dokáže analyzovat nakolik se současný stav liší od předem stanovených cílů. Oznamuje blížící se hrozby, jejich pravděpodobný výskyt i směr vývoje podniku.¹⁰

1.2.4.1 Funkce controllingu

- **Funkce plánovací** – Plánování patří mezi nejdůležitější funkce managementu. Jedná se o identifikátor, který nám analyzuje a hlásí to, co nám přinese budoucnost. Pomáhá nám při potenciálních změnách podmínek. Plánování je obecný proces, který stanovuje cesty k dosahování cílů. Pro plánování je stěženo určit časový horizont, za jakou dobu je potřeba cíle dosáhnout. Tento prvek je velice důležitý. Může se jednat o krátkodobý projekt v rozmezí měsíců, čtvrtletí, jednoho roku anebo i v delším časovém horizontu. Důležitým aspektem správné podstaty plánování je dobrá a důsledná primární analýza. Neexistuje však přesně stanovená definice toho, kolik stádií musí projít plánování, aby se docílilo konečného výsledku. Podstatné je, že plánování stále prochází vývojem a každá taková stadia mají velmi značnou roli. Pro názornost přikládám obrázek č.4, který nám představí, jaká stadia plánování můžeme mít.

¹⁰ ŽŮRKOVÁ, Hana. Hodnocení a kontrola plánů. In: *Plánování a kontrola*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007, s. 123. ISBN 978-80-247-1844-6.

OBRÁZEK 4 JEDNOTLIVÉ FÁZE PLÁNOVACÍHO CYKLU (ZDROJ: ŽŮRKOVÁ, HANA 2007)



Na obrázku jsou zobrazeny otázky, na které se společnost snaží nacházet odpověď. Společně s hledáním odpovědí se provází jednotlivými fázemi vývoje.

1. Stanovení cílů a návrhů řešení

Otázka: Čeho bychom chtěli dosáhnout?

2. Tvorba plánů

Otázka: Jak nejlépe a nejefektivněji dosáhnout cíle?

3. Monitorování plánů a rozpočtů

Otázka: Jak si vedeme? Jak na tom skutečně jsme?

4. Výsledek

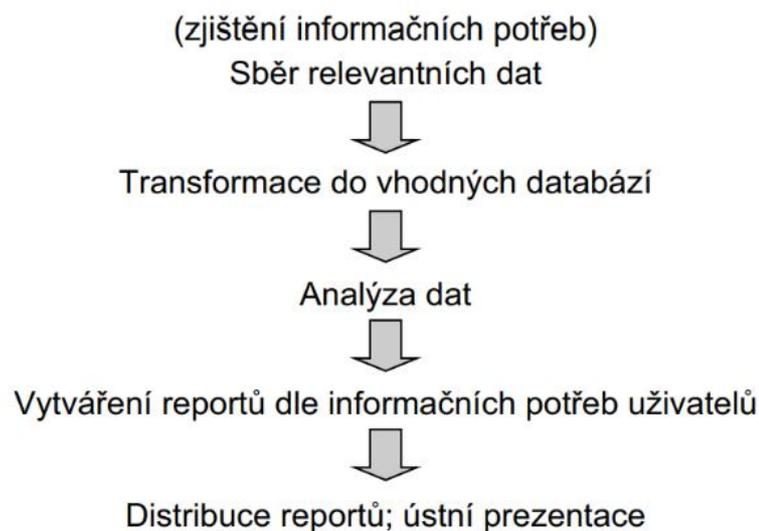
*Otázka: Kde, proč a s jakým výsledkem jsme skončili?*¹¹

- **Funkce zajišťovací a dokumentární** – Tato funkce se zabývá archivací dokumentů, kterými disponuje. Tyto dokumenty se využívají pro potřebné analýzy. Jedná se o archiv, do kterého mohou manažeři kdykoliv, v případě kontroly, nahlídnout a se získanými informacemi tak nakládat.

¹¹ ŽŮRKOVÁ, Hana. Cyklus podnikového plánování. In: *Plánování a kontrola*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007, s. 10–14. ISBN 978-80-247-1844-6.

- **Funkce kontrolní a analytická** – Jak už z názvu napovídá, tato funkce nám kontroluje veškeré procesy v podniku. Jejím úkolem je také analyzování a stanovování případných odchylek. Kontrolní a analytická funkce se v neposlední řadě zabývá i řízením nákladů.¹²
- **Reporting** – Jedna z klíčových funkcí controllingu poskytuje informace ve formě reportů, které se dělí na externí a interní.
 - Externí reporting – Tento druh reportingu se vztahuje vůči vnějším orgánům, tedy jiných nadřízených orgánů. Zpravidla se uvádí vztah mateřské a dceřiné firmy, nebo pobočky. S tímto druhem reportingu se můžeme setkat v nadnárodních společnostech.
 - Interní reporting – Vnitřní uživatelé ve firmě využívají právě vnitřní reporting. Myslí se tím majitele podniků, interní manažeři i jednotlivá oddělení. Interní reporting se dá dále rozdělovat na jednotlivé procesy. Ty budou znázorněny na následujícím obrázku č.5.

OBRÁZEK 5 PROCESY REPORTINGU (ZDROJ: ŽŮRKOVÁ, HANA 2007)



Pro zobrazení reportingu se využívají softwary, které mají předdefinované určité skupiny reportů. Pokud bychom chtěli sledovat odchylky, které se vyskytují vůči původnímu plánu, lze vytvořit jednoduchý report. Pro ukázkou jednoduchého reportu přikládám následující tabulku č.1.

¹² ŽŮRKOVÁ, Hana. Hodnocení a kontrola plánů. In: *Plánování a kontrola*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007, s. 124. ISBN 978-80-247-1844-6.

plán	skutečnost	odchylka %	min. rok	Ø za 12 měs.

TABULKA 1 REPORT KE SLEDOVÁNÍ ODCHYLEK AKTUÁLNÍCH DAT OPROTI PLÁNU (ZDROJ: ŽŮRKOVÁ, HANA 2007)

Reporting by měl společnost informovat při odhalování případných problémů. Úkolem reportingu je identifikovat příčiny takového problému a případně i další rizika, která mohou nastat. Měl by navrhnout opatření vůči těmto nechtěným stavům. Má nastavit rychlý postup dění, který napomůže k odvrácení problémů. Je velice důležité tyto případné problémy odhalit včas.¹³

¹³ ŽŮRKOVÁ, Hana. Reporting. In: *Plánování a kontrola*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007, s. 132. ISBN 978-80-247-1844-6.

2 Rozdíly finančního a manažerského účetnictví

Rozdílů, mezi těmito dvěma druhy účetnictví, je hned několik. Záleží, kdo je uživatel účetních informací a jak se vypořádává s řešením úloh. Diference spočívá v následujících příkladech:

- zobrazování průběhu nákladů v podnikatelském procesu
- určování informací – Pro externí subjekty soustřeďuje informace účetnictví finanční, zatímco pro vnitřní účely soustřeďuje účetnictví manažerské.
- rozsah informací – Finanční účetnictví se zabývá hned celým podnikem, ale o jednotlivé útvary, procesy nebo výrobky se stará manažerské účetnictví.
- využívání informací – Finanční účetnictví využívá informace pro stanovování finančních efektů a také pro rozvoj podniku, zatímco účetnictví manažerské využívá informace pro zvyšování hospodárnosti a efektivnosti podniku.
- řízení budoucnosti má na starosti účetnictví manažerské, zatímco časovou orientaci na skutečnost má finanční
- to stejné s sebou nese i charakter informací, účetnictví manažerské se zabývá i tendencí vývoje do budoucna, dbá na řízení a pohotovostní informace, naopak jednoznačnou skutečnost nám představuje účetnictví finanční
- rozdíl se najde i v pravidelnosti podávání informací, kde v pravidelných obdobích podává informace finanční účetnictví a manažerské podává informace v různých časových intervalech (záleží na stanoveném cíli)
- manažerské účetnictví má vztah pouze k finančnímu úřadu, jinak je právně neomezen, na rozdíl od toho finanční je omezeno právními předpisy, různými účetními zásadami apod.¹⁴

Najde se i více rozdílů, než které jsem vypsal, ale toto jsou takové nejspecifikovanější.

2.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Požadavky externích uživatelů využívajících finanční účetnictví, jsou ve většině případů odlišné od těch požadavků uživatelů, kteří se zabývají manažerským řízením. Pro manažery jsou zajišťovány informace z manažerského účetnictví. Využívají se pro tento účel dvě metody, které se dají navzájem

¹⁴ LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. *Manažerské účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita - ESF, 2005. ISBN 80-2100-3643-5.

kombinovat. Jednotlivé metody (jednookruhová, dvouokruhová) rozeberu podrobněji v následujících podkapitolách.

2.1.1 Jednookruhová soustava účetnictví

Podstatou jednookruhové soustavy účetnictví je jediný účet, proto se této metodě také říká jednookruhová. Obě skupiny uživatelů, jak finančního, tak i nákladového účetnictví, se v této soustavě rozčlení podle analytické evidence nákladů a výnosů, aktiv a vlastního kapitálu a závazků. Tato forma je vyhovující pro ty uživatele, které se liší pouze v stupni podrobnosti, které zobrazení udává, nikoli však v obsahovém vymezení informací či ve způsobu oceňování veličin.

2.1.2 Dvouokruhová soustava účetnictví

V této soustavě jsou všechny účty podniku zaznamenávány pomocí dvojích zápisů, které zachycují každou transakci dvakrát. Tato metoda zajišťuje potřeby uživatelů externího účetnictví a uživatele manažerského účetnictví odděleně. Dá se o tom hovořit, jako o dvou oddělených okruzích, tak jak obsah každé skupiny uživatelů řeší také různá skupina odborníků.¹⁵

Kritici říkají, že manažerské účetnictví je přirovnáváno k jakýsi podřadné kapitole samotného finančního účetnictví. Údajně se externí uživatelé finančního účetnictví nezabývají účetnictvím manažerským.¹⁶

2.2 Vztah finančního a daňového účetnictví

To, co propojuje tyto dva druhy účetnictví, je silná tendence prosazovat zobrazování podnikatelského procesu. Berou se v potaz zájmy externích uživatelů, kteří využívají finanční účetnictví. V případě zobrazení způsobu měření veličin nákladů, výnosů a zisku je snaha předmětu účetnictví tyto veličiny poctivě, a dle vrcholového principu věrného zobrazení, vyjádřit.

Je však možné, že právě kvůli tomuto nastavení se vyjádření zisku a daňového základu daně z příjmu nerovná, nebo se neshoduje. Pak se musí upravit primárně zjišťovací zisk na odvozeně vyjádřený daňový základ. Toho se dá dosáhnout ve většině případů dvěma způsoby. První způsob se

¹⁵ KRÁL, Bohumil a kol. Nákladové účetnictví. In: *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2005, s. 80. ISBN 80-7261-131-1.

¹⁶ JOHNSON, M.T. a R.S. KAPLAN. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987. ISBN 978-0071032445.

zaobírá výběrem účetních informací. Zaobírá se tím například analytické oddělení. Druhý způsob se zaobírá mimo oblast účetnictví. Upravuje zisk na daňový základ jako u zjišťování daňových předpisů.¹⁷

2.3 Výkonově orientované manažerské účetnictví

Konečný účel vynakládaných nákladů jsou finální výkony. Objevuje se zde však i princip účelovosti, který postupuje celým procesem přeměny nákladů do podoby finálního výkonu. Princip účelovosti prolíná dvě linie, které jsou základní a které je zapotřebí regulovat.

- Výkonová linie – Výkonová linie se orientuje na vztahy mezi náklady ke konkrétním výrobkům, práci a službě. Dále se orientuje na vztahy mezi dílčími výkony, aktivitami a činnostmi, které jsou vytvářeny na základě vzájemných vazeb. Takové vazby charakterizují podnikové procesy, jimiž jsou hlavní, pomocné a obslužné.
- Útvarová linie – Stěžejní složkou je zajišťování toho, který vnitropodnikový útvar má na starosti náklady a ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložený.

Pro manažerské účetnictví je velice podstatné zobrazení nákladů. Toho se dá docílit pomocí tří fází:

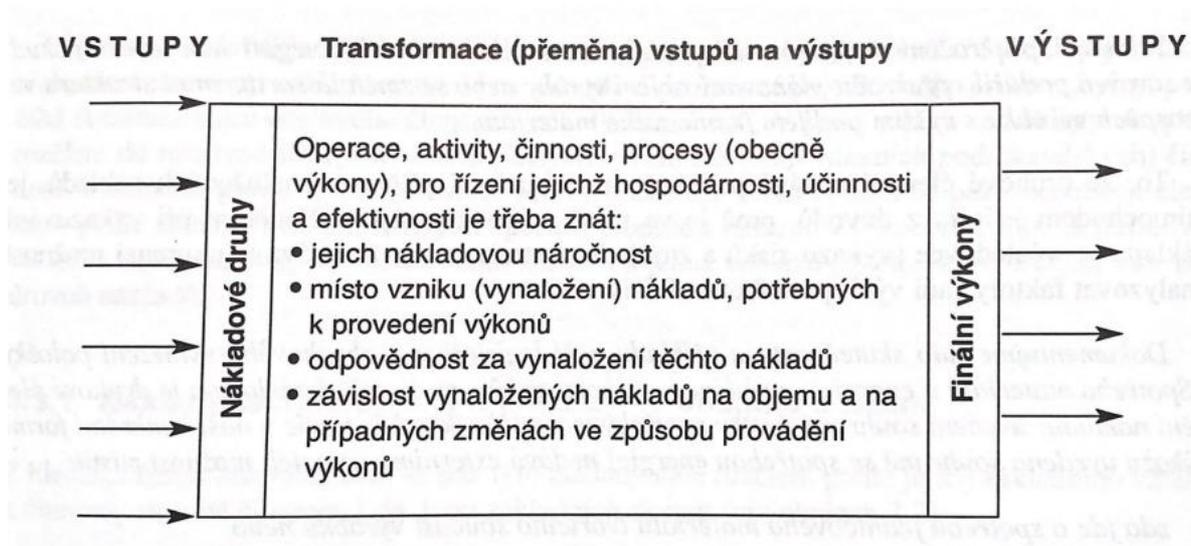
- Vstupní – V této fázi se objevují vstupní náklady, které přicházejí teprve do podniku. Podle vstupní fáze lze poskytovat informace o tom, jaké náklady byly využity.
- Transformační – Do transformační fáze přicházejí materiály, které již prošly vstupní fází. Zde se náklady přeměňují ze vstupů na výstupy a tím dochází k postupné transformaci výkonu.
- Výstupní – V poslední fázi průběhu nákladů podnikatelským procesem se vyobrazují náklady, které jsou už na výstupu z daného podniku.

Velmi podstatnou fází pro manažerské účetnictví je fáze transformační a fáze výstupu. Jedná se také o podstatný úkol a cíl, který musí podnik umět znázornit.¹⁸

¹⁷ JURAJDOVÁ, Hana. *Manažerské účetnictví a daně: cvičení* [PDF]. 2015. Dostupné také z: https://is.muni.cz/el/1456/podzim2015/MPV_MAUD/um/2_tyden_1_prednaska_30.9.2015.pdf [cit. 2024-04-20].

¹⁸ KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové účetnictví*. In: *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2005, s. 75. ISBN 80-7261-131-3

OBRÁZEK 6 PRŮBĚH NÁKLADŮ PODNIKATELSKÝM PROCESEM (ZDROJ: BOHUMIL KRÁL A KOL 2005)



PRAKTICKÁ ČÁST

3 Představení společnosti

S důrazem na poskytování komplexních mediálních služeb pro komunity po celém regionu, organizace XY také vytváří a spravuje propojené sítě, které nejen posilují propojenost obyvatelstva, ale také přinášejí významné zisky pro její podnikání.

Hlavní služby tvoří páteř činnosti a stávají se klenoty v portfoliu. Provádí provozování a správu obecních rozhlasů, které slouží jako klíčový prostředek komunikace a informovanosti v rámci měst a obcí. Díky nim obyvatelé získávají přístup k aktuálním událostem, místním zprávám a kulturním akcím, což posiluje pouta ve společenství a podporuje zapojení obyvatel do veřejného života. Paralelně s provozem rozhlasů se věnuje také kabelovým televizím, které poskytují široké spektrum programů a služeb pro zákazníky. Od zpravodajství až po zábavní obsah, kabelové televize nabízejí rozmanitost pro všechny vkusy a zájmy, čímž poskytují vysoce konkurenceschopnou alternativu na trhu televizního vysílání. Díky strategickému přístupu a neustálému inovačnímu úsilí se organizace XY může stát synonymem pro spolehlivost, kvalitu a komunitní podporu. Organizace je hrdá na to, že její služby nejen obohacují životy lidí, ale také přinášejí prosperitu jejímu podnikání. Je připravena dále rozvíjet své aktivity a posilovat svou pozici na trhu, aby se organizace XY nadále prosperovala a přispívala k rozvoji místních komunit.

Vedle hlavních služeb se organizace XY angažuje i v poskytování doplňkových služeb, které přinášejí další hodnotu pro klienty a rozšiřují dosah v oblasti komunitní infrastruktury. Mezi tyto doplňkové produkty patří například instalování veřejného LED osvětlení v obcích či městech. V dnešní době, kdy se mnoho komunit zaměřuje na udržitelnost a efektivitu, nabízí i organizace XY moderní a šetrné řešení pro veřejné osvětlení. LED osvětlení totiž přináší výhody v podobě nižší spotřeby energie, delší životnosti a lepšího osvětlení, což zlepšuje bezpečnost a estetiku veřejných prostranství. Instalace veřejného LED osvětlení není jen technickou záležitostí, ale také investicí do budoucnosti městské infrastruktury. Všechny služby zahrnují nejen samotnou instalaci, ale také plánování, údržbu a monitorování systémů, aby bylo dosaženo optimálních výsledků v oblasti úspor energie a posílení bezpečnosti. Díky této rozšířené nabídce služeb se organizace XY stává komplexním partnerem pro města a obce, která jim pomáhá efektivně spravovat jejich veřejný prostor a zároveň snižovat jejich ekologický otisk.

3.1 Rozhlasové systémy

Projekce rozhlasových systémů je klíčovým prvkem činnosti. Široké spektrum služeb zahrnuje veškeré potřeby související s rozhlasovou komunikací v rámci komunit, od bezdrátových rozhlasů po vnitřní rozhlasové okruhy v budovách a mnoho dalších. Zkušenosti a odborné znalosti umožňují navrhovat a plánovat rozhlasové sítě přesně podle potřeb klientů. Každý projekt je individuálně přizpůsoben specifickým požadavkům dané komunity nebo instituce, zohledňující například rozlohu území, počet obyvatel, topografii nebo specifika budov.

Výstavba a rekonstrukce rozhlasových systémů jsou další klíčové fáze procesu. Týmy specialistů se starají o každý detail, od instalace antén a reproduktorů po propojení s centrálními jednotkami a zařízeními pro řízení a distribuci zvuku. V případě rekonstrukcí je možnost modernizovat existující systémy, aby odpovídaly nejnovějším technologickým standardům a potřebám klientů. Nedílnou součástí je také servis, údržba opravy, aby byla zajištěna spolehlivost a dlouhodobá funkčnost rozhlasových systémů. Celkově se organizace XY zaměřuje na poskytování komplexního a profesionálního servisu v oblasti městských rozhlasových systémů, který přináší komfort komunitám a institucím po celém regionu.

3.2 Kabelové sítě

Základní pilíř podnikání je provozování kabelových sítí. S dlouholetou zkušeností a neustálým úspěchem firma vybudovala solidní základ pro poskytování telekomunikačních služeb. Provoz kabelových sítí zabezpečuje stabilní příjmy pro společnost a zároveň jí umožňuje poskytovat širokou škálu služeb, jako je údržba, servis a instalace dalších zařízení. Rychlý rozvoj technologií v oblasti telekomunikací umožňuje organizaci držet krok s neustálým pokrokem a vylepšovat poskytované služby. Moderní technologie umožňují nejen rozšiřovat přenosové možnosti, ale také zlepšovat kvalitu a dostupnost služeb. S pevným základem a dynamickým růstem je organizace XY připravena čelit budoucím výzvám a přinášet zákazníkům stále lepší a pokročilejší telekomunikační služby.

3.3 LED osvětlení

Budování sítí veřejného LED osvětlení je jednou z klíčových aktivit organizace XY. Moderní a energeticky úsporné osvětlovací systémy, přinášejí mnoho výhod jak pro samotné komunity, tak pro životní prostředí. Jednou z nejzřetelnějších výhod je nižší spotřeba energie. LED osvětlení využívá moderní technologie, která umožňuje efektivnější přeměnu elektrické energie na světlo. Díky tomu dochází k významnému snížení energetických nákladů a zátěže na elektrickou síť, což je pro města a obce ekonomicky výhodné. Další klíčovou výhodou je delší životnost osvětlení. LED světla mají obvykle

delší životnost než tradiční žárovky či zářivky. To znamená, že je méně často potřeba provádět výměnu a údržbu osvětlení, což šetří náklady na obsluhu a zvyšuje spolehlivost osvětlení ve veřejných prostorech. Kromě úspor a dlouhé životnosti přináší LED osvětlení také lepší kvalitu osvětlení. Světlo je rovnoměrně rozloženo a má lepší barevnou reprodukci, což zlepšuje viditelnost a bezpečnost ve veřejných prostorech, jako jsou ulice, chodníky a parky. To napomáhá snížení počtu nehod a kriminality a zvyšuje pohodlí obyvatel. Neméně důležitým faktorem je také ekologický přínos LED osvětlení. Navíc, díky delší životnosti, se snižuje množství odpadu z použitých světelných zdrojů, což přispívá k udržitelnosti a ochraně životního prostředí.

3.4 Informační kanály a TV studia

Provozování informačních kanálů a TV studií je pro organizaci XY důležitou činností, která rozšiřuje možnosti komunikace a interakce s jejími zákazníky. Díky této činnosti má organizaci možnost poskytovat komplexní informační a zábavní obsah pro své diváky prostřednictvím různých televizních programů. Tento obsah zahrnuje širokou škálu programů, které jsou uzpůsobeny potřebám a zájmům různých skupin diváků. Od aktuálních zpravodajských relací po zábavné pořady a dokumentární filmy, organizace XY se snaží nabídnout pestrou paletu programů, které osloví širokou diváckou základnu. Má tak možnost poskytovat zábavu a relaxaci prostřednictvím různých pořadů a programů, které osvěží jejich volný čas a nabídnou jim nové zážitky.

4 Strategické plánování

Nyní se podíváme na strategické plánování organizace XY. Základní vysvětlení o tom, co je strategické plánování jsem převzala z úryvku z článku. „*Strategické plánování je proces výběru podnikových cílů, stanovení strategií, strategických programů a určení metod potřebných k zajištění realizace strategií a politik. Strategické plánování je také proces dlouhodobého plánování, který je strukturován tak, aby bylo dosaženo cílů společnosti. Jinými slovy, strategické plánování je systematický řídicí proces nebo proces rozhodování o programech, které má společnost realizovat, a odhad množství zdrojů, které budou v příštích několika letech alokovány do jednotlivých programů. Strategické plánování zaujímá klíčové postavení, neboť určuje komplexní, koherentní a vyvážené dlouhodobé plány a krátkodobé plány vytvářené společností. Tento strategické plánování zcela jistě připravuje vedení společnosti za účasti dalších stran, které jsou považovány za důležité a nezbytné.*“¹⁹ (Vlastní překlad)

4.1 Vize společnosti

„*Vize je budoucí obraz organizaci. Vize, jako základní faktor, odráží jasné chápání současné situace a budoucího cílového stavu. Ukazuje cíl společnosti a ovlivňuje všechny její podstatné složky. Dnes již v rámci řízení podniku zaujímá poměrně důležité místo. Vize je pro firmu preferencí a životním stylem. Vize nemají být nereálné. Mají za úkol organizovat, jak a jakými prostředky se dosáhne vytouženého cíle. V ideálním případě, by měly být vize realizovány.*“ (Vlastní překlad)

Organizace je schopná rychle reagovat na změny v trhu, na nové technologie a měnící se preference zákazníků. Dále se snaží rozšiřovat svou klientelu a působnost. Důraz klade i na integrování environmentálních hledisek do svého podnikání. Tyto aspekty hrají klíčovou roli v budování stabilních základů pro prosperitu v dnešním dynamickém světě.

4.2 Mise společnosti

„*Mise vysvětluje důvod existence organizace. Poslání organizace, které ji odlišuje od ostatních společností. Identita organizace je definována tím, jak se prezentuje navenek a jakým způsobem předkládá své cíle a hodnoty. Tímto způsobem dává ostatním jasně najevo, proč je pro ni důležité*

¹⁹ MULYANINGSIH, M., R.D.M DANIAL, K. KOMARIAH, R.T. FIRDAUSIJAH a Y. YUNIARTI. The effect of strategic planning on competitive advantages of small and medium enterprises. *Management Science Letters*. 2021, (11), 411-416.

vykonávat svou činnost. Poslání organizace udržuje manažery a pracovníky pohromadě při realizaci stanovených cílů. Poslání organizace je klíčové pro motivaci pracovníků a pomáhá jim lépe porozumět své odpovědnosti. Dále organizaci usnadňuje hledání a využívání potřebných zdrojů k dosažení svých cílů.“²⁰(Vlastní překlad)

Mise organizace XY spočívá v poskytování inovativních a udržitelných telekomunikačních a mediálních služeb, jež přinášejí hodnotu zákazníkům a přispívají k jejich úspěchu v dynamickém prostředí. Společnost se snaží naplnit její současné potřeby, ale rovněž předvídat a reagovat na budoucí trendy a očekávání. Mise je spojena s úsilím o rozšíření dosahu jejich služeb, zlepšení udržitelnosti operací a její aktivní zapojení do ochrany životního prostředí.

²⁰ MULYANINGSIH, M., R.D.M DANIAL, K. KOMARIAH, R.T. FIRDAUSIJAH a Y. YUNIARTI. The effect of strategic planning on competitive advantages of small and medium enterprises. *Management Science Letters*. 2021, (11), 411-416.

5 Účetnictví

Finanční účetnictví v každé společnosti či firmě má jakousi povinnost dodržovat právní legislativu. Např.:

- ČÚS – České účetní standardy
- vyhlášky k zákonu o účetnictví
- zákon o účetnictví
- daňové zákony

V opačném případě se společnosti vystavují riziku sankcí ze strany státních orgánů. Mimo plnění právních předpisů je klíčové, aby finanční účetnictví společnosti bylo důvěryhodné a férové. To znamená, že veškeré účetní záznamy a výkazy musí přesně a nestranně odrážet skutečnou finanční situaci a hospodářské výsledky společnosti. Mezi zmíněnou legislativu, kterou musí dané společnosti dodržovat, patří:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je právní norma upravující pravidla pro vedení účetnictví v České republice. Zákon o obchodních korporacích (zákon č. 90/2012 Sb.) stanoví právní rámec pro fungování obchodních společností a dalších právnických osob. České účetní standardy (ČÚS) jsou souborem pravidel a doporučení vydávaných Českým účetním úřadem pro správné vedení účetnictví. Zákon o dani z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jsou právní předpisy upravující způsob zdanění příjmů a přidané hodnoty.²¹

5.1 Účtování jednotlivých případů

Rozeberu nyní proces zaznamenávání finančních událostí a transakcí v účetnictví, které jsou specifické pro danou organizaci. Tyto případy zahrnují různé situace, jako jsou nákupy a prodeje zboží, platby faktur, získávání a odpisování majetku, účtování služeb, náklady na mzdy, daně a další finanční události. Každý případ může vyžadovat specifické účetní postupy a kódy pro správné zaznamenání do účetních záznamů a výkazů. Tento proces je klíčový pro správné vedení účetnictví a poskytuje podrobný obraz o finanční situaci a výsledcích hospodaření organizace.

²¹ AION CS, *Zákony pro lidi*. Online. C2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/>. [cit. 2024-04-20].

Během procesu řízení finančních operací v rámci konkrétních zakázek nebo projektů v podniku má každá zakázka svůj vlastní rozpočet, který je potřeba sestavit a spravovat. Za tuto účetní situaci je odpovědný vedoucí „produktu“. Je potřeba znát seznam potřebného materiálu či položek a následně vedoucí předá informace o skladových zásobách účetnímu oddělení. Účetní oddělení je pak zodpovědné za objednávku materiálu. Po úspěšném provedení objednávky a dodání materiálu je vytvořen účetní doklad, ke kterému je vystaven firemní účetní předpis (FÚP), což je interní dokument, který stanovuje pravidla a postupy pro vedení účetnictví v dané organizaci XY. Jeho cílem je zajistit jednotné a správné vedení účetnictví v souladu s platnými legislativními normami. Dále FÚP pomáhá zefektivnit práci účetního oddělení tím, že poskytuje jasná pravidla a postupy pro účetní operace v rámci organizace.

Každá zakázka s sebou nese i svůj vlastní rozpočet, který se musí zvlášť sestavit. Takovou účetní situaci se zabývá vedoucí produktu. Ten sestaví seznam s potřebným materiálem pro sestavení daného produktu. Následně předá seznam skladové účetní. Po převzetí seznamu s informací o tom, jaký materiál je zapotřebí pro daný produkt, má účetní povinnost zařídit objednávku. Pokud objednávka proběhne úspěšně a materiál bude dodán, účetní bude evidovat účetní doklad, ke kterému vystaví firemní účetní předpis (FÚP). Takový předpis pomáhá zefektivnit práci účetního oddělení. V dalším kroku se FÚP společně s účetním dokladem dokládá řediteli dané organizace, který má na starosti zkontrolovat správnost údajů uvedených na těchto dokladech. V případě veškeré korekce schválí svým podpisem účetní případ, čímž schvaluje to, že účetní může danou fakturovanou částku zaúčtovat do účetního systému. Mimo jiné hlavní účetní kontroluje výpisy z účtu, aby měla přehled o tom, zda všechny odeslané a placené platby.

5.2 Účetní systém v nevýrobní organizaci XY

Organizace pro zpracovávání svého účetnictví využívá účetní systém jménem Money S3. Money S3 patří k nejpoužívanějším účetním softwaru v České republice, zvláště mezi menšími a středně velkými firmami, protože nabízí intuitivní používání. K dispozici je rozsáhlá online nápověda a videonávody. Money S3 je výhodný i z hlediska funkcionality, protože umožňuje vést podvojně i jednoduché účetnictví, daňovou evidenci, mzdy, skladové hospodářství a další. Software je mimo jiné velice kompatibilní s operačními systémy Windows a macOS. Je chráněn bezpečnostními technologiemi a umožňuje automatické zálohování dat na cloudové uložení.

5.3 Kalkulace nákladů

Kalkulace pro vlastní činnosti v organizaci se dá vyjádřit matematickou rovnicí kalkulací nákladů. Rovnice pro součet přímých a ostatních nákladů produktu s režijními náklady je důležitým

nástrojem pro výpočet celkových nákladů na produkt. Tato informace je nezbytná pro stanovení ceny produktu, kontrolu nákladů a dosahování zisku.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Provozní režie
Vlastní náklady provozu
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk/Ztráta
Cena výkonu

ROVNICE 1 KALKULAČNÍ VZOREC (ZDROJ: KRÁL A KOL. 2005)

Přímé náklady jsou náklady, které lze přímo přiřadit k určitému produktu, službě nebo činnosti. Jsou to náklady, které jsou nezbytné pro výrobu nebo poskytnutí daného produktu, služby nebo činnosti. Režijní náklady jsou nepřímé náklady, které nelze přímo přiřadit k určitému produktu, službě nebo činnosti. Jsou to náklady, které jsou nezbytné pro celkový chod organizace, ale nesouvisí přímo s výrobou produktů nebo poskytováním služeb. Režijní náklady vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů daného podniku, a proto nelze sledovat jejich příčinnou souvislost s určitým druhem nebo dokonce s konkrétní jednotkou výkonů podniku. Režijní náklady jsou spojeny s aktivitami v rámci interních oddělení podniku, kde probíhají výrobní, organizační a další procesy. Tyto činnosti přispívají k fungování jak jednotlivých oddělení, tak i celého podniku jako celku. Režijní náklady nelze jednoznačně přiřadit k jednotlivým výrobkům nebo službám, protože vznikají v kontextu celkového provozu podniku. Jsou tvořeny náklady na správu, vedení, a další podpůrné činnosti, které jsou nezbytné pro fungování podnikových procesů. Tyto náklady jsou neoddělitelnou součástí celkových nákladů podniku a mají vliv na jeho hospodářskou výkonnost.

Režijní náklady jsou spojeny s aktivitami v rámci interních oddělení podniku, kde probíhají výrobní, organizační a další procesy. Tyto činnosti přispívají k fungování jak jednotlivých oddělení, tak i celého podniku jako celku. Režijní náklady nelze jednoznačně přiřadit k jednotlivým výrobkům nebo službám, protože vznikají v kontextu celkového provozu podniku. Jsou tvořeny náklady na správu, vedení, a další podpůrné činnosti, které jsou nezbytné pro fungování podnikových procesů. Tyto náklady jsou neoddělitelnou součástí celkových nákladů podniku a mají vliv na jeho hospodářskou výkonnost. Vyčíslení režijních nákladů bývá mnohdy velice složité.

Při výpočtech jsem musela zjistit celkovou částku režijních nákladů a roční obrat organizace. Následně jsem pomocí procentuálního podílů dosáhla výslednou sazbu, se kterou se pracuje po celý rok, tak jak se režijní náklady vždy vyčíslí na celý rok. Režijní náklady jsou přidány k jednotkovým nákladům pouze nepřímo, protože vztah příčinné souvislosti je nahrazen rozvrhovými základy.²²

5.3.1 Kalkulační metoda

Kalkulační metody se využívá pro postup, které v předběžné kalkulaci dopomáhají stanovit předem rozpočtované výše nákladů. Ve výsledné kalkulaci se určuje skutečná výše na daný podnikový výkon na kalkulační jednici. Existují dva hlavní typy kalkulačních metod, které se od sebe liší tím, jakým způsobem přičítají náklady na kalkulační jednici. Dělí se na absorpční a neabsorpční. Absorpční kalkulační metody zahrnují do ceny produktu všechny náklady, a to jak přímé, tak i nepřímé. To znamená, že do ceny produktu se zahrnují i režijní náklady. Neabsorpční kalkulační metody zahrnují do ceny produktu pouze přímé náklady. Režijní náklady se do ceny produktu nezahrnují, ale jsou kalkulovány zvlášť. V předběžné kalkulaci se jednotkové náklady vyjadřují pomocí přirozených norem spotřeby ekonomických zdrojů a následně pak ve výsledné kalkulaci se jedná o reálnou spotřebu těchto zdrojů. Podle dostupných informací vím, že organizace XY využívá přírážkovou metodu, což je absorpční kalkulační metoda

Přírážková metoda se využívá kvůli tomu, že výrobní i služební podniky často vykonávají různorodé úkony, které zahrnují širokou škálu materiálů a pracovní náročnost. Tyto úkony se samozřejmě liší ve své zátěži na různá výrobní zařízení. Podniky tak čelí výzvě řídit tuto rozmanitost a zajišťovat efektivní využití svých prostředků. Druh a množství materiálů použitých při různých výkonech se mohou výrazně lišit a stejně tak je také variabilní pracovní náročnost různých úkonů. To mnohdy ovlivňuje dopad na výrobní proces. Tento rozdíl v náročnosti činností klade různý tlak na dostupné výrobní kapacity. Proto efektivní plánování a řízení jsou klíčovými faktory pro správné vyrovnání těchto rozdílů a optimalizaci výrobního procesu.

Režijní náklady, které vznikají při použití strojního nebo jiného zařízení, je nutné přičítat k jednotlivým kalkulačním jednotkám výkonů v odpovídající míře, v jaké tyto výkony byly způsobeny využíváním daných zařízení. Takto se zajišťuje spravedlivé rozdělení nákladů a lepší pochopení skutečných nákladů spojených s výrobou. Tento postup umožňuje přesnější výpočet nákladů na jednotku výkonu a pomáhá podniku efektivněji plánovat své výrobní operace. Díky správnému

²² HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Systémové pojetí podniku. In: *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 188. ISBN 978-80-247-2471-3.

přirazení režijních nákladů kalkulačním jednotkám je možné lépe hodnotit výkonnost jednotlivých částí výrobního procesu a přijímat informovaná rozhodnutí ohledně alokace zdrojů. Tím se podporuje účinnost výroby a celkového hospodaření podniku.

U režijních nákladů dochází k nepřímému přičtení předmětu kalkulace. Dosahuje se toho tak, režijní náklady, včetně výrobních a dalších režii, jsou připočteny k jednotlivým předmětům kalkulace na základě určené rozvrhové základny a stanovené procentuální přírážky. To je právě ten důvod proč se aplikují principy kalkulování pomocí přírážek režijních nákladů. Tento proces umožňuje podniku správně přidělit náklady a získat přesný obraz nákladů spojených s výrobou nebo poskytovanými službami. Takové přesné určení nákladů je klíčové pro efektivní řízení provozu a stanovení cenové politiky. Výsledná kalkulace vychází z detailních záznamů nákladového účetnictví, které zahrnují účty výkonů pro každý sledovaný předmět kalkulace a účty pro jednotlivá střediska. Následující vzorec vychází z přírážkové kalkulační metody, kterou využívá organizace XY.

$$\text{Přirážka režijních nákladů [\%]} = \frac{\text{Nepřímé režijní náklady}}{\text{Rozvrhová základna [Kč]}}$$

ROVNICE 2 PŘIRÁŽKOVÁ KALKULAČNÍ METODA (ZDROJ: ORGANIZACE XY)

Při použití přírážkové kalkulační metody je klíčové stanovit vhodnou rozvrhovou základnu. Tato základna musí splňovat několik požadavků:

- měla by být veličinou, která má maximální vztah s rozvrhovanými náklady z hlediska jejich celkové výše a změn
- měla by být dostatečně velká, aby i drobné výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily přílišné fluktuace v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici
- poměr mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými náklady by měl zůstat relativně stabilní, což zajistí proporcionalitu mezi nimi
- rozvrhová základna by měla být jednoduchá a snadno zjistitelná a ověřitelná.²³

5.3.2 Určování ceny, cenová kalkulace

Ráda bych na následujících řádkách vysvětlila, jak postup při sestavování cenové kalkulace probíhá. V prvním kroku procesu se zástupce obchodního oddělení zabývá předběžnou kalkulací produktu. Společně s dalšími požadavky na produkt tuto kalkulaci předává technickému úseku.

²³ HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Systémové pojetí podniku. In: *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 191-195. ISBN 978-80-247-2471-3.

Pracovníci v technickém úseku podrobně studují předběžnou kalkulaci produktu. Jejich úkolem je ověřit, zda je možné daný produkt vyrobit podle stanovených kalkulací a požadavků. Pokud existují, pracovníci identifikují odchylky od předběžné kalkulace. Dále se zaměřují na to, zda je realizace produktu v souladu s předem zadanými kalkulacemi proveditelná. Tento proces zahrnuje pečlivou analýzu nákladů a technických možností.

Technický úsek hledá možnosti, jak efektivně zrealizovat požadovaný produkt. V případě odchylek od předběžné kalkulace se úseku pokouší najít vhodná řešení. Komunikace mezi obchodním a technickým oddělením je klíčová pro úspěšné překonání případných problémů. Vzájemná spolupráce umožňuje nalézt optimální řešení pro výrobu daného produktu. Díky tomu lze minimalizovat rizika spojená s vývojem a výrobou. Prověření předběžné kalkulace je důležitým krokem při plánování výrobního procesu. Zajištění souladu mezi požadavky na produkt a technickými možnostmi je klíčové pro úspěšnou realizaci projektu. Pracovníci obou oddělení spolupracují na dosažení společného cíle, kterým je úspěšné uvedení produktu na trh.

Pro tvorbu kalkulací se často využívají různé typy kalkulačních vzorců. Během analýzy postupu kalkulací ve firmě jsem zjistila, že společnost většinou používá kalkulační vzorec, který je podobný typickému kalkulačnímu vzorci, který znázorním v následující tabulce.

Kalkulační vzorec
Přímý materiál (skladový)
+ přímý materiál (neskladový)
+ přímé jednicové mzdy
= Vlastní náklady výroby
+ režijní náklady
= Úplné Vlastní náklady výkonu
+ obchodní marže
= Prodejní cena (bez DPH)

TABULKA 2 KALKULAČNÍ VZOREC ORGANIZACE XY (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

Následující tabulku jsem vytvořila pro zobrazení toho, jak vypadá předběžná kalkulace v organizaci XY.

Přímé náklady			
Skladové položky			
<i>Název součástky</i>	<i>Množství</i>	<i>Jednotková cen</i>	<i>Cena</i>
Spínač	1	2833,1	2833,1
Sortiment (matice a šrouby)	3	0,6	1,7
Vnitřní vodič	3	7,0	20,9
Koaxiální kabel	1	9,0	9,0
Svorkovnice	1	6,3	6,3
Napájecí zástrčka	1	17,1	17,1
Konektor Canon	1	12,9	12,9
Plastová krytka	1	11,5	11,5
Přístrojový pult	2	11,9	23,8
Cena celkem			2936,2
Neskladové položky			
<i>Název součástky</i>	<i>Množství</i>	<i>Jednotková cen</i>	<i>Cena</i>
Měděný vodič	2	31,6	63,3
Bužírka smršťovací	1	13,6	13,6
Výrobní štítek	1	2,4	2,4
Design	1	26,4	26,4
Cena celkem			105,6
Práce			
<i>Název součástky</i>	<i>Množství</i>	<i>Jednotková cen</i>	<i>Cena</i>
Mechanická	3	195	585
Elektrotechnická	1	260	260
Testovací, nastavovací práce	2	260	520
Komplementační, dokumentace	0,5	130	65
Cena celkem			1430

TABULKA 3 PŘÍMÉ NÁKLADY (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

Přímé náklady celkem	
Skladové položky	2936,21
Neskladové položky	105,65
Práce	1430,00
Celkem	4471,86

TABULKA 4 CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

Důležitým krokem techniků je validace výrobku. Validace ověřuje, zda produkt splňuje všechny požadavky na funkčnost, bezpečnost a spolehlivost. To je nezbytné pro zajištění spokojenosti zákazníků a ochranu značky. Validace taktéž pomáhá odhalit a vyřešit potenciální problémy s produktem. Díky tomuto se dá ušetřit výrobcí čas a peníze v dlouhodobém horizontu. V mnoha průmyslových odvětvích existují regulační požadavky na validaci produktů. po provedení validace produktu se obvykle provádí sériová kalkulace pro různé série výrobních kusů. To umožňuje výrobcí lépe posoudit náklady a ziskovost výroby v závislosti na objemu produkce. Následující tabulka porovnává sériovou výrobu 50 kusů a 200 kusů. Tato tabulka umožňuje porovnat náklady a ziskovost při různých objemech produkce.

Sériová kalkulace			
<i>Název</i>	<i>Počet</i>	<i>Výrobní cena 1 ks</i>	<i>Výrobní cena</i>
Digitální přijímač	50	4 471,86	223 593,00
Vysílací digitální signál	50	2 188,84	109 441,80
Audio rack	50	1 183,80	59 190,00
Instalace	50	780,85	39 042,60
Celkem		8 625,35	431 267,40
<i>Název</i>	<i>Počet</i>	<i>Výrobní cena 1 ks</i>	<i>Výrobní cena</i>
Digitální přijímač	200	4 394,97	878 994,00
Vysílací digitální signál	200	2 069,08	413 815,20
Audio rack	200	1 092,40	218 479,20
Instalace	200	736,52	147 304,80
Celkem		8 292,97	1 658 593,20

TABULKA 5 NÁKLADY NA SÉRIOVOU IMPLEMENTACI (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

Při výrobě většího množství kusů se výrobní proces stává efektivnějším. Náklady na rozjezd výroby se rozdělí na více kusů a výrobce může lépe využít výrobní kapacity. A proto se výrobní cena jednoho kusu produktu s počtem kusů v sérii obvykle snižuje. Čím více kusů výrobce objedná, tím nižší cenu za kus obvykle zaplatí. Konečný výsledek toho, kolik bude organizace vytvářet v sériové výrobě je na obchodním zástupci. Ten se postará o to, že vypočítá, která z variant bude pro organizaci nejvýhodnější. Při kalkulaci ceny výrobku nebo služby se nejprve spočítají všechny přímé náklady na výrobu nebo poskytování služby, jako jsou suroviny, práce a ostatní výrobní náklady. Poté se k těmto nákladům připočítá procento režijních nákladů, které zahrnují fixní náklady spojené se správou samotné organizace, jako jsou náklady na pronájem, platy zaměstnanců v administrativě a další a získá koncovou cenu.

$$\text{Prodejní marže (\%)} = \left(\frac{\text{Cena prodeje} - \text{Nákladová cena}}{\text{Cena prodeje}} \right) \times 100$$

ROVNICE 3 VÝPOČET MARŽE (ZDROJ: Z PŘEDNÁŠEK)

Závěrečná kalkulace	
Celkem výrobní náklady bez DPH	8 292,97
Režijní náklady	1 960,98
Prodejní marže	1 260,48
Prodejní cena bez DPH	11 514,43
DPH [20%]	2 302,89
Prodejní cena s DPH	13 817,31

TABULKA 6 ZÁVĚREČNÁ KALKULACE (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

5.4 Rozpočetnictví

Ve firmě XY s r. o. není žádné speciální oddělení, které by se zabývalo rozpočtováním. Problém s určováním rozpočtů v této společnosti přičítám skutečnosti, že firma vyrábí pouze minimální množství vlastních výrobků. Ve většině případů se firma zabývá realizací zakázek o dílo, nebo jiných specifických produktů. Tento typ podnikání může být náročný na stanovení rozpočtů, protože každá zakázka může mít odlišné náklady a požadavky. Nedostatek stabilní produkce může také komplikovat dlouhodobé plánování rozpočtů. Organizace by mohla zvážit implementaci flexibilnějších metod rozpočtování, které lépe vyhovují jejímu obchodnímu modelu. Firma často získává tyto zakázky prostřednictvím vypsaných veřejných konkurzů. Tyto konkurzy poskytují firmě příležitost získat nové obchodní příležitosti a rozšířit své portfolio zakázek. Účast v těchto veřejných soutěžích umožňuje firmě konkurovat a získávat zakázky na základě transparentního procesu výběru dodavatelů. Firma pravidelně získává tyto zakázky prostřednictvím veřejných konkurzů, které jsou vypisovány pro výběrově řízení.

Dle mého přesvědčení, jediným způsobem tvorby firemních rozpočtů jsou součty kalkulací přiřazených k jednotlivým zakázkám. Na základě této analýzy se určuje rozpočet pro danou zakázku. Kontrola rozpočtů neprobíhá průběžně, ale až po dokončení jednotlivých akcí.

5.5 Controlling

Plány jsou vytvářeny vedením společnosti a zahrnují jak dlouhodobé, tak krátkodobé aspekty. Po zadání plánu je každé oddělení pověřeno jeho prováděním. Pravidelně se konají čtvrtletní porady

vedení, během nichž se posuzuje dodržování těchto plánů. Tyto porady slouží k monitorování pokroku a identifikaci případných problémů. Vedoucí pracovníci firemních úseků se na těchto poradách scházejí k diskusi o aktuálních výsledcích a plánovaných krocích. Vedení společnosti tak má možnost reagovat na aktuální události a zajistit, že plány jsou realizovány efektivně a v souladu s cíli firmy. Tyto plány hrají klíčovou roli v strategickém řízení a usměrňují činnost společnosti v souladu s dlouhodobými cíli. Pravidelná revize a aktualizace plánů zajišťuje flexibilitu a schopnost adaptace na měnící se podmínky v obchodním prostředí. Pracovníci, kteří se těchto porad účastní jsou zpravidla samotný ředitel této organizace, dále samozřejmě hlavní účetní, obchodní zástupce, vedoucí oddělení návrhu a vývoje, vedoucí výroby a taktéž vedoucí jednotlivých produktů.

Organizace disponuje uznávaným mezinárodním standardem pro systémy managementu kvality, který byl poprvé vydán v roce 1987. Jedná se o normu ISO 9001, která je velmi relevantní. Prochází pravidelnými revizemi, aby odrážela aktuální potřeby a trendy v oblasti řízení kvality. Nejnovější verzí je ISO 9001:2015, která byla vydána v září 2015. Tato verze se zaměřuje na procesní přístup k řízení kvality a klade důraz na neustálé zlepšování.²⁴

Principy normy ISO 9001 jsou:

- Zákaznická orientace
- Vedení a angažovanost
- Zapojení zaměstnanců
- Procesní přístup
- Neustálé zlepšování
- Faktické rozhodování
- Vzájemně prospěšné vztahy s dodavateli

Firma má na každý rok naplánované určité ISO cíle. Tím, že si je stanoví, je musí i ve stanovené lhůtě dodržet. Závěr každého takového roku zpracovává obchodní zástupce prostřednictvím vnitřního auditu, který provádí v organizaci XY. Obchodní zástupce má právo kdykoliv vyžádat od vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení o potřebné informace a dokumenty, které je povinný vedoucí dodat. Během auditu se obchodní zástupce vyjadřuje k plnění těchto cílů, zda je plnění uskutečňováno na základě platných předpisů a norem. V případě nejasností, má

²⁴ ISO 9001 - Systém managementu kvality (QMS) [online]. LEGISLATIVA S.R.O. c2024 [cit. 2024-04-20].

Dostupné z: <https://www.iso.cz/iso-9001>

obchodní zástupce požadovat dodatečné informace. Po uskutečnění takového auditu, předává podklady samotnému řediteli organizaci XY a také organizacím, které ISO certifikáty uděluje. Následně v organizaci XY proběhne kontrola pověřeným zástupce z organizace udělující ISO certifikáty. Tato pověřená osoba musí do organizace XY přijít kontrolovat z toho důvodu, aby mohla následně udělit certifikát. Stará se o pravdivost celého proběhlého auditu a kontrolu správnost plnění ISO cílů.

6 Analýza systému manažerského účetnictví

Jak název práce napovídá, zaměřím se na využití manažerského účetnictví v organizaci XY a na analýzu systému manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví může také sloužit jako informační systém pro řídicí pracovníky. Jeho hlavním cílem je poskytovat potřebné informace k rozhodování. Tento systém se opírá o čtyři základní nástroje:

- účetní informační systém
- kalkulace
- rozpočetnictví
- a controlling

V následujícím textu se zaměřím na tyto oblasti v rámci nevýrobní organizaci XY a budu hledat nedostatky a navrhopvat opatření k jejich odstranění. Konkrétně se budu zabývat analýzou těchto nástrojů a hledáním způsobů, jak je efektivněji využít. Cílem je optimalizovat procesy a zlepšit výkonnost společnosti. V rámci účetního informačního systému se zaměřím na jeho přesnost a aktuálnost dat. Kalkulace budu zkoumat s ohledem na správné stanovení nákladů a ziskovosti jednotlivých produktů či služeb. Rozpočetnictví a controlling budu analyzovat s cílem lépe plánovat a sledovat finanční výkony a odhalit možné nedostatky v řízení. Navrhovaná opatření budou směřovat k efektivnějšímu využití těchto nástrojů a k lepšímu rozhodování ve prospěch zkoumané organizace XY.

6.1 Účetní informační systém

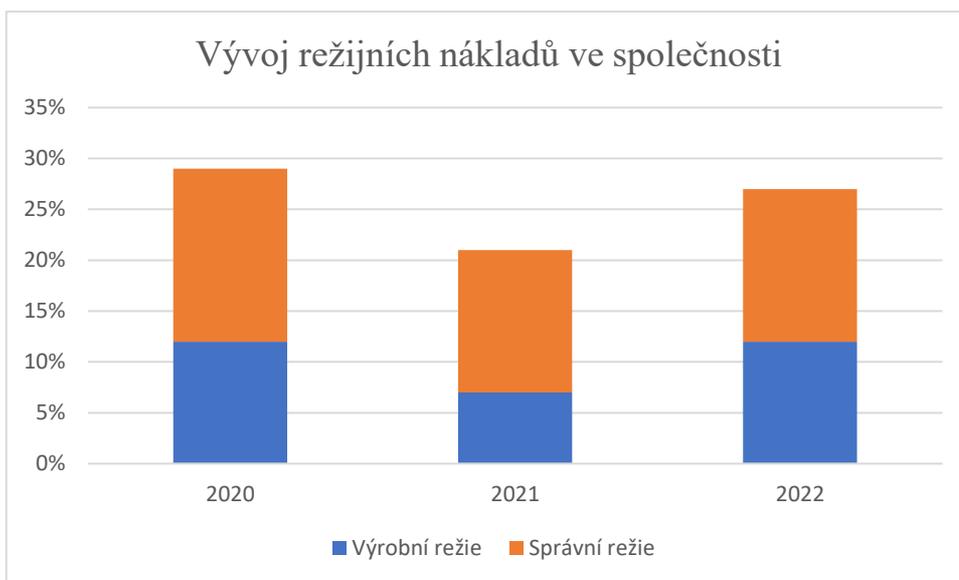
I přestože organizace disponuje svými interními informacemi, nevidí do nich každý zaměstnanec. Účetní informační systém má v sobě totiž uložené podstatné účetní informace. Několik zaměstnanců mají možný náhled, do účetního systému, avšak s omezeným přístupem. Jedná se například o pracovníky skladu, kteří mohou nahlížet do databáze pro sklad. Ty, pro výkon své funkce, nepotřebují vidět do citlivých účetních údajů. Mají přístup k datům, které využijí při své činnosti. Plný přístup má udělen ředitel, pracovníci účetního oddělení a obchodní zástupce

6.2 Kalkulace

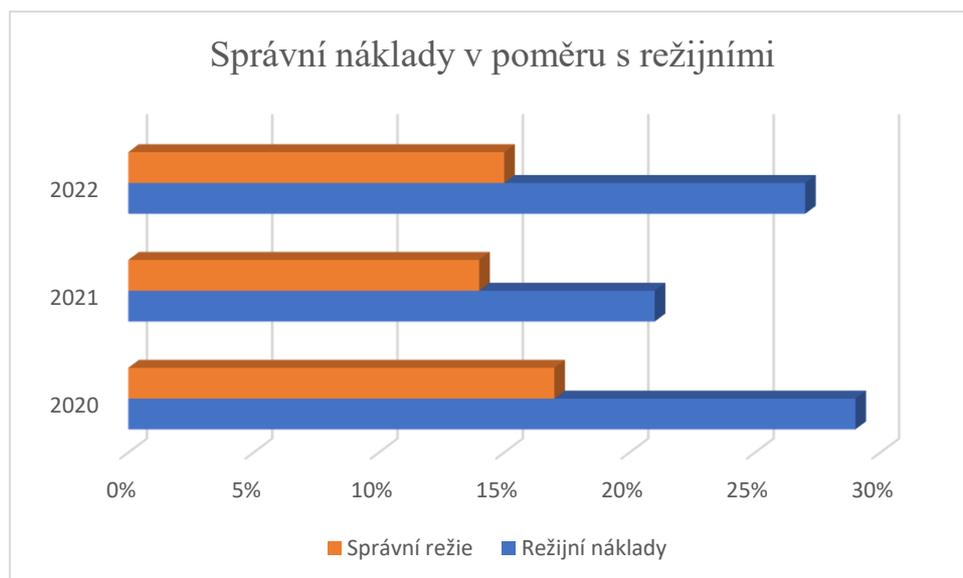
Aby zpracování kalkulací bylo kvalitní, je zapotřebí provádět jejich průběžnou aktualizaci a důkladnou kontrolu. Důkladnou kontrolu výpočtu totiž zajistí přesnost a spolehlivost výsledků. Organizace má velmi dobrou komunikaci a spolupráci mezi zaměstnanci, kteří se podílejí na kalkulacích. To pomáhá zajišťovat konzistentní a přesné výsledky. V následující tabulce jsou zobrazeny výpočty a výsledné hodnoty jednotlivých režii a celkových režijních nákladů za posledních několik let.

Vývoj režijních nákladů ve společnosti						
	2020		2021		2022	
Obrat společnosti	40 312 352	100%	60 468 529	100%	48 374 823	100%
Výrobní režie	4 837 482	12%	4 232 797	7%	5 804 979	12%
Správní režie	6 853 100	17%	8 465 594	14%	7 256 223	15%
Režijní náklady [%]	11 690 582	29%	12 698 391	21%	13 061 202	27%

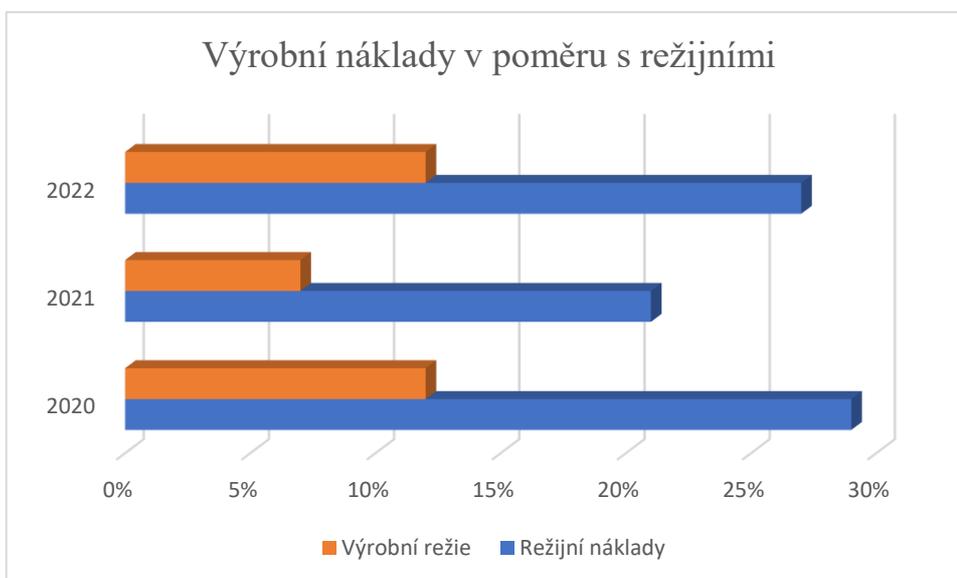
TABULKA 7 REŽIJNÍ NÁKLADY (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)



GRAF 1 VÝVOJ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)



GRAF 2 SPRÁVNÍ NÁKLADY V POMĚRU S REŽIJNÍMI (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)



GRAF 3 VÝROBNÍ NÁKLADY V POMĚRU S REŽIJNÍMI (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

Zatímco výrobní režie je přímo spojena s procesem výroby nebo poskytování služeb, správní režie je spíše obecnější a souvisí s celkovým řízením a vedením podniku.

Výrobní režie zahrnuje náklady spojené s výrobou zboží nebo poskytováním služeb. Jedná se o náklady na suroviny, pracovní sílu, výrobní zařízení, technologii, skladování zásob a další. Obvykle se měří v souvislosti s výstupy.

Správní režie zahrnuje náklady spojené s obecným vedením a řízením podniku jako náklady na administrativní pracovníky, provozní náklady také systémy/software a další náklady spojené s řízením firmy. Obvykle se měří v souvislosti s obdobím na měsíce či roky.²⁵

Celkově lze říci, že režijní náklady během pandemie COVID-19 byly ovlivněny rozsáhlými změnami v pracovních postupech, infrastruktuře a strategiích společnosti, s cílem se přizpůsobit novým podmínkám a udržet podnikání životaschopné. Mnoho firem a organizací muselo přizpůsobit změnám ve svém provozu a struktuře nákladů.

Graf znázorňuje velký výkyv v roce 2021, kde obrat vzrostl o 50 %, ale sazba režijních nákladů klesla o 8 % z celkového obratu. Náklady na energie a nájemné se snížili kvůli opatřením a úsporám zavedeným kvůli pandemii. Následující rok byla zaevidována změna ve spotřebitelském chování a

²⁵ Přednášky z kurzu Manažerské nástroje a propočty

některé vnější faktory, které ovlivnili poptávku. Organizace byla nucena přizpůsobit svou strategii a provozní postup změnám, aby se udržela a prosperovala. Vyžaduje to pozornost a určité i reakci vedení, tedy ředitele. V tomto období bylo důležité pečlivě analyzovat příčiny takových změn. Organizace XY byla však schopná rychle reagovat na nové podmínky a inovativně se přizpůsobila. Dokázala se adaptovat na nové podmínky, aby si zachovala finanční stabilitu během COVID-19. Udržení své konkurenceschopnosti a dlouhodobé udržitelnosti se však nepodařilo, kdy následující rok poklesl obrát organizace a zvýšili se režijní náklady. Růst režijních nákladů znamená, že společnost si ponechává jen menší část svých příjmů jako zisk. To může neumožňovat reinvestovat do růstu organizace a stávat se méně konkurenceschopnější na trhu. Dále si nemůže dovolit zachovávat ziskovou marži. Rostoucí režijní náklady naznačují, že se organizace stává i méně efektivnější ve svém provozu. Buď se zhoršovali procesy, klesali a klesají investice do nových technologií nebo neprobíhá dostatečná redukce nadbytečných nákladů. Je důležité poznamenat, že rostoucí sazba režijních nákladů nemusí být naštěstí dlouhodobá. Organizace XY by se měla zaměřit na to, aby to nevedlo ke snižování kvality produktů a služeb.

6.2.1 ROA organizace

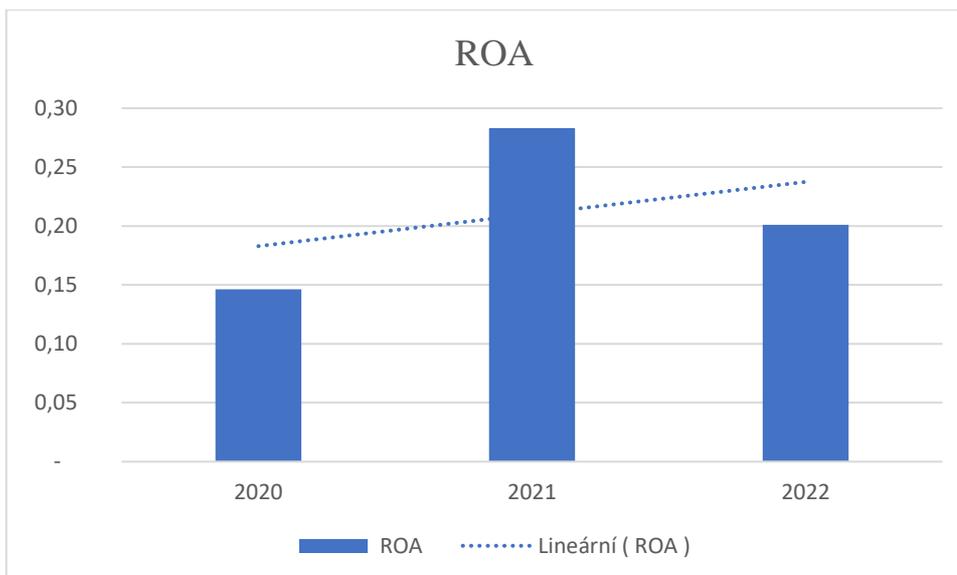
ROA (Return on Assets) neboli návratnost aktiv je ukazatel finanční výkonnosti, kteří měří efektivitu, s jakou firma využívá svá aktiva pro generování zisku. Získá se vypočtením poměru mezi ziskem a celkovými aktivy.²⁶

Během pandemie COVID-19 organizace zažívala výrazné výkyvy v ROA. Vzrůst vznikl kvůli zvýšení obrátu, kdy firma dokázala efektivně využít svá aktiva.

	2020	2021	2022
ROA	0,15	0,28	0,20
ROA [%]	14,64	28,33	20,10

TABULKA 8 NÁVRATNOST AKTIV (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

²⁶ Přednášky z kurzu Podnikové finance



GRAF 4 NÁVRATNOST AKTIV

Z grafu je patrné, že organizace reagovala na ekonomické tlaky pandemie, a proto užívala úsporná opatření pro snižování svých nákladů. Také se organizace přizpůsobila novým podmínkám a novým trendům na trhu. Trh se neustále vyvíjí a mění, a pokud nějaká společnost nedokáže reagovat na nové trendy, může zaostávat za svými konkurenty a tím i ztrácet svůj tržní podíl. Naopak přizpůsobením se měnícím se podmínkám organizace XY oslovila nové zákazníky a posílila vztahy se stávajícími zákazníky, čímž zvýšila svou konkurenční výhodu v roce 2021.

Zvýšení ROA (Return on Assets) je klíčovým cílem pro mnoho společností. Efektivnější procesy vedou k nižším nákladům a vyššímu výnosu z aktiv. Organizace by měla investovat do aktiv s vyšším potenciálem návratnosti a minimalizovat ztrátová aktiv. Proč ale v roce 2020 ROA prudce klesla se dá vysvětlit zvyšováním nových nákladů spojenými s adaptací na nové podmínky, jako jsou dodatečné bezpečnostní opatření, pracovní zdravotní pojištění pro zaměstnance nebo změny ve způsobu provozu. Organizace nicméně ani nepředpovídala to, se nastane náhlý pokles poptávky po jejich službách. Dokázala se však přizpůsobit novým podmínkám a obnovila své finanční výkonnosti.

6.3 Analýza rozpočtictví

Absence možnosti vytvářet dlouhodobé plány pro jednotlivé zakázky přímo zasahuje do schopnosti formovat rozpočty na delší časové období. Vždy se reaguje na aktuální situaci a tržní změny, což vede k tomu, že rozpočty jsou utvářeny pouze na krátkodobý časový horizont. Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, organizace musí pružně reagovat na proměnlivé podmínky a současně si udržet finanční stabilitu. Vzhledem ke všem okolnostem se jí to daří.

Rozpočet organizace XY sestavuje na jeden kalendářní rok na základě speciálního harmonogramu, který obsahuje termíny jednotlivých úkolů, které mají být plněny. Sestavování rozpočtu se vyvíjí od strategie organizace, které představuje budoucí očekávání. Na takové strategické plány navazují operativní, které sestavují měsíční plány.

6.4 Analýza controllingu

Organizace pravidelně zasedá na pravidelných poradách a provádí controlling v rámci financí a interního řízení rizik a hospodaření v organizaci, což má klíčový význam pro ochranu hodnoty a integrity organizace. Je zásadní, aby rozsah a forma controllingu odpovídaly specifikům a rozměrům dané organizace a aby tyto prvky reflektovaly její potřeby a charakter. Controlling pomocí reportů poskytuje podporu pracovníkům. Mimo jiné se zabývá sestavováním výkazů, kterých se organizace přeje docílit, a následně je srovnává s reálnými odchylkami. Na controllingových poradách se vedoucí pracovníci podrobně zaměřují na porovnání plánovaných cílů se skutečným stavem. Taková činnost pomáhá udržovat transparentnost a efektivitu kontrolního mechanismu ve společnosti. Dále je systematicky prováděn každoroční audit, který komplexně zkoumá informace z různých oblastí společnosti a detailně hodnotí stav a pokrok ve splnění cílů a standardů ISO. Tento periodický proces auditu představuje důkladné monitorování a zajištění dodržování předepsaných standardů a cílů kvality.

7 Návrhy a doporučení

V této kapitole bych se ráda zaměřila na návrhy a doporučení, na které jsem během času stráveného nad analýzou organizace XY přišla a ráda bych se o ně podělila.

Organizace XY se snaží velice pečlivě zakládat na tom, aby informace v účetním informačním systému byli důkladně zpracovávány. Věnuje jim také velkou pozornost. Avšak pro organizaci by nebylo od věci správně nastavit a nakonfigurovat účetní software tak, aby co nejlépe vyhovoval potřebám umožňoval snadnější zpracování účetních údajů. Organizace disponuje kvalitními účetními záznamy. To v sobě zahrnuje pravidelné a systematické zaznamenávání veškerých transakcí a také pravidelnou kontrolu a revizi účetních dat. Myslím si, že v dnešní rychle prosperující době by se mohla nastavit správnou konfiguraci systému, aby pokročilý účetní software, do kterým je dobré investovat, již dnes obsahují funkce umožňující automatické klasifikování účtů na základě předem nastavených pravidel a algoritmů. Tyto systémy mohou analyzovat s vysokou přesností účetní transakce a automaticky přiřazovat účty podle definovaných pravidel, což snižuje nutnost manuálního zásahu. V dnešním prosperujícím světě, je nesmysl, aby firma měla informační systémy, který potřebují manuální zásah. Zvyšuje to riziko chyby. Stávající účetní systém však je nastaven tak, aby automaticky klasifikoval účty podle účetních principů a standardů.

V kalkulacích byl skokový charakter v roce 2021. Mohu pochválit vedení organizace, že rychle reagovalo na nové podmínky, které musely být obtížné. Nicméně skokové výkyvy bývají problematické. Způsobuje to hlavně nepředvídatelnost vývoje situace. Z grafu bylo patrné, jak se změnila poptávka kvůli změně chování spotřebitelů a změně tržních trendů. Také to mohlo s sebou přinést negativní dopady na finanční rozhodování a strategii. Mohlo to také způsobit obtíže při odhadu budoucích výnosů a nákladů. Právě takové situace vedou k chybným rozhodnutím a finančním ztrátám. Bylo to ale rozhodně těžké období, kdy organizace musela provádět kalkulace s dvojitou opatrností a pružností a musela se také přizpůsobovat změnám a neustále své předpoklady měnit.

Rozpočet umožňuje plánovat a kontrolovat své náklady a alokovat zdroje tam, kde jsou nejpotřebnější. Proto se důležité při sestavování na něj dobře dbát. Tím se minimalizují rizika překročení rozpočtu a neefektivního využívání zdrojů. Firma v sestavování rozpočtu nezaostává, ale jakmile by přestala mít takové kvalitní výstupy, mohla by přijít o přehledné sledování cash flow, které je zásadní pro finanční stabilitu a udržitelnost.

Pokud organizace nestanoví jasné a měřitelné cíle, může být obtížné hodnotit výkonnost a úspěch. Pokud by organizace zvolila správné cílové indikátory, nemusela by dospět k takovému

rozhodnutí, které způsobilo tak velký skokový pokles ročního obratu. Pravděpodobně se stala chyba v nedostatečné analýze finančních a operačních dat, a právě takové limity v informacích vedlo k nedostatečnému porozumění výkonnosti organizace XY. To také způsobilo to, že nebyl odhalen potenciální problém.

Závěr

Cílem mé bakalářské práce „Analýza systému manažerského účetnictví v nevýrobní organizaci“ bylo zanalyzovat systém manažerského účetnictví ve vybrané nevýrobní organizaci. Vybrala jsem si organizaci XY, která kladem důraz na poskytování komplexních mediálních služeb a spravuje propojené sítě.

Ve své práci jsem se zaměřila na podrobné popsání informačního systému a nástrojů využívaných v rámci manažerského účetnictví zkoumaného podniku. V teoretické části jsem analyzovala koncepty a principy manažerského účetnictví, stejně jako klíčové komponenty informačního systému v podnikovém prostředí. Dále jsem provedla průzkum současného stavu používaných metod a technologií v manažerském účetnictví a identifikovala možnosti pro jejich zlepšení. V praktické části jsem aplikovala teoretické poznatky na konkrétní případovou studii zkoumaného podniku. Prováděla jsem analýzu stávajícího informačního systému a procesů manažerského účetnictví a navrhla konkrétní opatření a změny, které by mohly vést k efektivnějšímu využití zdrojů, zlepšení výkonnosti a dosažení strategických cílů podniku v této oblasti. Celkově jsem se snažila poskytnout komplexní pohled na problematiku manažerského účetnictví a přispět k jeho dalšímu rozvoji a optimalizaci v rámci zkoumané organizace.

V teoretické části své práce jsem se zaměřila na detailní popis základů manažerského účetnictví. Prozkoumala jsem klíčové koncepty, principy a metody této disciplíny s cílem poskytnout čtenářům nezbytné informace k porozumění jeho významu a úloze v podnikovém prostředí. Tato analýza mi umožnila lépe pochopit dynamiku a funkce manažerského účetnictví a poskytla pevný teoretický základ pro mé další výzkumné úsilí. Detailní zkoumání manažerského účetnictví v teoretické části mé práce mi umožnilo hlouběji proniknout do jeho významu a aplikací v praxi. Získané poznatky mi poskytly ucelený obraz o tom, jak manažerské účetnictví pomáhá podnikům řídit své zdroje, plánovat budoucnost a dosahovat svých cílů. Tato teoretická základna byla klíčová pro další průzkum a analýzu v praktické části mé práce, kde jsem aplikovala tyto koncepty na konkrétní případovou studii.

Praktická část bakalářské práce se zaměřuje na detailní analýzu fungování organizace XY prostřednictvím čtyř kapitol. V úvodní kapitole jsem čtenáře seznámila s touto organizací a poskytla jsem komplexní popis její činnosti, čímž jsem vytvořila základní kontext pro mé další zkoumání. Další kapitola se pak soustředila na konkrétní nástroje manažerského účetnictví, které organizace využívá. Prováděla jsem analýzu informačního systému, studovala přístupy k nákladovým kalkulacím a zkoumala metody rozpočtování, abych lépe porozuměla fungování manažerského účetnictví v rámci organizace XY. V poslední kapitole praktické části jsem se zaměřila na oblast controllingu a detailněji

prozkoumala procesy a postupy monitorování a řízení výkonnosti organizace. Tímto systematickým přístupem jsem poskytla podrobný a komplexní pohled na využití manažerského účetnictví v praxi, což přispělo k dosažení hlavního cíle mé bakalářské práce.

V předposlední kapitole mé bakalářské práce, nazvané "Návrhy a doporučení", jsem se zaměřila na shrnutí mého poznání o organizaci XY, které jsem získala během analýzy v praktické části. Cílem této kapitoly bylo předložit organizaci konkrétní návrhy a doporučení, které by mohly přispět k jejímu dalšímu rozvoji a zlepšení. V rámci této kapitoly jsem pečlivě zvážila všechny relevantní informace a poznatky, které jsem získala během studia organizace. Na základě této analýzy jsem navrhla konkrétní kroky a opatření, které považuji za vhodné a užitečné pro organizaci XY. Tyto návrhy jsou podloženy mou analýzou a věřím, že by mohly přinést organizaci významné výhody a příležitosti pro další růst a rozvoj.

V závěru této kapitoly jsem zdůraznila, že proces zvažování a přijímání navržených opatření je klíčový pro úspěch organizace. Každá organizace má své vlastní specifické potřeby a situace, a proto je důležité, postupovala v souladu s těmito faktory. Nicméně věřím, že předložené návrhy jsou založeny na důkladné analýze a mohou přinést pozitivní změny a výhody. Je důležité, aby organizace aktivně zvažovala tyto návrhy a zhodnocovala jejich možná rizika a přínosy. Implementace těchto opatření může organizaci pomoci dosáhnout svých dlouhodobých cílů a zvýšit její konkurenceschopnost na trhu. Proto bych doporučila organizaci, aby se vážně zamyslela nad těmito návrhy a přijala opatření, která povedou k jejímu dalšímu úspěchu a rozvoji.

Seznam použité literatury

1. JOHNSON, M.T. a R.S. KAPLAN. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987. ISBN 978-0071032445.
2. ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada Publishing, 2007. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1844-6.
3. HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Ostrava: Mirago, 2007. ISBN 80-86617-34-3.
4. VYSUŠIL, Jiří. *Vnitropodnikové hospodaření*. Montanex, 1998. ISBN 80-7225-003-5.
5. PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
6. ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 9788025128312.
7. POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
8. MACÍK, Karel a Theodor BERAN. *Účetnictví*. 3., přeprac. vyd. V Praze: České vysoké učení technické, 2009. ISBN 978-80-01-04219-9.
9. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
10. KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
11. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
12. SEKERKA, Bohuslav, Josef BRČÁK, František HŘEBÍK a Otakar NĚMEC. *Rozvoj vyžaduje plán*. Holešov: Tigris spol.s r.o, 2016. ISBN 978-80-7490-129-4.

Seznam vědeckých článků

1. AHRENS, Thomas a Christopher S. CHAPMAN. Management accounting as practise. *Accounting, organizations and society*. 2007, **32**(1-2), 1-27.
2. MULYANINGSIH, M., R.D.M DANIAL, K. KOMARIAH, R.T. FIRDAUSIJAH a Y. YUNIARTI. The effect of strategic planning on competitive advantages of small and medium enterprises. *Management Science Letters*. 2021, (11), 411-416.
3. REID, Gavin.C. a Julia.A. SMITH. The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*. 2000, **11**(4), 427-450.

Seznam elektronických zdrojů

1. AION CS, *Zákony pro lidi*. Online. C2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/>.
2. *ISO 9001 - Systém managementu kvality (QMS)* [online]. LEGISLATIVA S.R.O. c2024 [cit. 2024-04-20]. Dostupné z: <https://www.iso.cz/iso-9001>
3. JURAIDOVÁ, Hana. *Manažerské účetnictví a daně: cvičení* [PDF]. 2015. Dostupné také z: https://is.muni.cz/el/1456/podzim2015/MPV_MAUD/um/2_tyden_-_1._prednaska_30.9.2015.pdf

Ostatní zdroje

1. Interní dokumentace firmy
2. Přednášky z kurzu Manažerské nástroje a propočty
3. Přednášky z kurzu Podniková ekonomika

Seznam obrázků

Obrázek 1 Podnikatelský proces v nákladovém účetnictví (zdroj: Horngren, C.T et al. 1999).....	14
Obrázek 2 Kalkulační systém (POPESKO, Boris a kol. 2016).....	16
Obrázek 3 Základní klasifikace kalkulací (HUNČOVÁ, MAGDALENA 2007)	17
Obrázek 4 Jednotlivé fáze plánovacího cyklu (Zdroj: Žůrková, hana 2007)	19
Obrázek 5 Procesy reportingu (Zdroj: Žůrková, Hana 2007).....	20
Obrázek 7 Průběh nákladů podnikatelským procesem (Zdroj: Bohumil Král a kol 2005).....	25

Seznam vzorců

Rovnice 1 Kalkulační vzorec (Zdroj: Král a kol. 2005)	34
Rovnice 2 Přirážková kalkulační metoda (Zdroj: Organizace XY)	36
Rovnice 3 Výpočet marže (Zdroj: z přednášek)	40

Seznam tabulek

Tabulka 1 Report ke sledování odchylek aktuálních dat oproti plánu (Zdroj: Žůrková, Hana 2007)	21
Tabulka 2 Kalkulační vzorec organizace XY (Zdroj: Vlastní zpracování)	37
Tabulka 3 Přímé náklady (Zdroj: Vlastní zpracování)	38
Tabulka 4 Celkové přímé náklady (Zdroj: Vlastní zpracování).....	38
Tabulka 5 Náklady na sériovou implementaci (Zdroj: vlastní zpracování)	39
Tabulka 6 Závěrečná kalkulace (Zdroj: Vlastní zpracování).....	40
Tabulka 7 Režijní náklady (Zdroj: Vlastní zpracování)	44
Tabulka 8 Návratnost aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování).....	46

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj režijních nákladů ve společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování).....	44
Graf 2 Správní náklady v poměru s režijními (Zdroj: Vlastní zpracování).....	44
Graf 3 Výrobní náklady v poměru s režijními (Zdroj: Vlastní zpracování)	45
Graf 4 Návratnost aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování)	47