

Projekt řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.

Bc. Marek Ulman

Diplomová práce
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Marek Ulman**
Osobní číslo: **M11756**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a vypracujte literární rešerši zaměřenou na náklady a řízení nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu nákladového řízení a metodiky pro kalkulaci ve společnosti XY, s.r.o.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte systém řízení nákladů a identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt nákladového řízení ve společnosti XY, s.r.o.
- Ověřte efektivnost daného projektového řešení a zpracujte doporučení pro management společnosti.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 8071750603.

STANĚK, Vladimír. Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Virglerová
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 22. února 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2013

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

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 obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracoval samostatně a použité informační zdroje jsem citoval;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 24.4. 2013



⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdětku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíží k výši výdětku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. Práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část je literární rešerší odborné literatury, která vymezuje poznatky týkající se oblasti řízení nákladů. Charakterizuje nákladové a manažerské účetnictví, členění nákladů, a metody kalkulace nákladů. V praktické části je charakterizována společnost XY, s.r.o., předmět její činnosti, historie a základní informace. Je provedená analýza tržeb společnosti, hospodářského výsledku a vývoj počtu zaměstnanců v posledních 4 letech. Následně byla provedena analýza současného stavu řízení nákladů, který je zhodnocen, a jsou definovány nedostatky v této oblasti. Na základě vyhodnocení analýzy byl vypracován projekt, který má zlepšit současnou situaci. Projekt se zabývá především zlepšením v oblasti kalkulace nepřímých nákladů, kde je navržena metoda Activity-Based Costing. Na závěr je projekt zhodnocen, provedena verifikace a nákladová a časová analýza projektu.

Klíčová slova: řízení nákladů, manažerské účetnictví, členění nákladů, kalkulace nákladů, analýza nákladů, activity based costing

ABSTRACT

This master thesis is focused on cost management in the company XY, s.r.o. Thesis is divided into two parts. Theoretical part is a literature search of specialized literature which defines cost management. This part defines managerial accounting, cost accounting, cost classification and costs calculation methods. The practical part describes company XY, s.r.o., subject of business, history and basic information. There is analysis of the company's revenues, profits and development of number of employees. After that was made analysis of the current state of cost management and deficiencies was defined. Project was made based on evaluation of analysis and shows how to improve current situation in the area of cost calculation. The main point is to implement method Activity Based costing in calculation. Finally is the project evaluated and the verification and cost analysis of project is made.

Keywords: cost management, managerial accounting, cost classification, cost calculation, cost analysis, activity based costing

Touto cestou bych chtěl poděkovat především Ing. Zuzaně Virglerové za odborné rady, které mi pro zpracování této práce poskytla, a za čas, který mi při zpracování práce věnovala.

Dále bych rád poděkoval finančnímu řediteli společnosti XY, s.r.o. za cenné informace, které mi pro tvorbu diplomové práce poskytl.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ZÁKLADNÍ DRUHY ÚČETNICTVÍ	12
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	12
1.1.1 Funkce finančního účetnictví	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2.1 Úkoly manažerského účetnictví	13
1.2.2 Uživatelé manažerského účetnictví.....	14
1.2.3 Vztah nákladového a manažerského účetnictví	14
2 NÁKLADY	16
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	17
2.2.2 Účelové členění nákladů	18
2.2.3 Členění nákladů z hlediska hospodárnosti	18
2.2.4 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.....	19
2.2.5 Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů.....	20
2.2.6 Kalkulační členění nákladů	23
2.2.7 Manažerské pojetí nákladů.....	23
3 KALKULACE NÁKLADŮ	25
3.1 VÝZNAM KALKULACE NÁKLADŮ.....	25
3.2 PŘEDMĚT KALKULACE	25
3.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	26
3.4 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	29
3.5 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE.....	31
3.5.1 Kalkulace dělením.....	31
3.5.2 Metoda přírážková kalkulace	31
3.5.3 Metoda odčítací kalkulace.....	32
3.5.4 Rozčítací metoda.....	32
3.6 METODY NEABSORPČNÍ KALKULACE.....	32
3.6.1 Activity based costing	32
3.6.2 Target Costing	35
3.6.3 Variable costing (metoda variabilních nákladů)	36
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	39
5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.	40
5.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
5.1.1 Základní informace o společnosti	40
5.1.2 Historie společnosti.....	41
5.1.3 Výstavy a veletrhy.....	41
5.1.4 Portfolio výrobků	41
5.1.5 Výrobní proces	42
5.1.6 Přístup ke kvalitě a životnímu prostředí.....	44

5.2	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	44
5.3	PŘEHLED TRŽEB ZA VLASTNÍ VÝROBKY.....	46
5.4	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI	49
6	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	51
6.1	SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	51
6.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	51
6.2.1	Druhové členění nákladů.....	51
6.2.2	Členění nákladů dle nákladových středisek	55
6.2.3	Kalkulační členění nákladů	58
6.2.3.1	Přímé náklady	59
6.2.3.2	Nepřímé náklady.....	60
6.3	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	62
6.3.1	Kalkulační metoda	62
6.3.2	Kalkulační vzorec.....	63
6.3.3	Plánování a rozpočtování	65
6.4	SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	65
7	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.....	67
7.1	CÍL PROJEKTU.....	67
7.2	NÁVRH ZAVEDENÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE OBJEMU PRODUKCE	67
7.2.1	Variabilní náklady	69
7.2.2	Fixní náklady.....	71
7.3	NÁVRH VYUŽÍVÁNÍ METODY ACTIVITY BASED COSTING.....	72
7.3.1	První fáze – úprava účetních dat	72
7.3.2	Druhá fáze – návrh aktivit.....	73
7.3.3	Třetí fáze – ocenění aktivit.....	75
7.3.4	Čtvrtá fáze – definování vztahových veličin.....	79
7.3.5	Pátá fáze – oceňování nákladových objektů	82
8	VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ.....	84
8.1	OVĚŘENÍ EFEKTIVNOSTI PROJEKTU	84
8.2	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST	85
9	ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU.....	87
9.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	87
9.2	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU.....	88
	ZÁVĚR	89
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	90
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ	93
	SEZNAM TABULEK.....	94
	SEZNAM PŘÍLOH.....	96

ÚVOD

V dnešní době při silné konkurenci a nepřeborném množství nadnárodních korporací, které vyrábějí s velmi nízkými náklady v asijských zemích, není pro střední české podniky úplně jednoduché uspět. Velmi rychlým tempem se vyvíjí technologie, pracovní metody, plánovací a kontrolní systémy, informační systémy, rostou požadavky zákazníků, odběratelů atd. Z toho důvodů je pro podnik velmi důležité, aby se dynamicky rozvíjel, zaváděl nové technologie, zefektivňoval probíhající procesy ve firmě a zaváděl nové modernější metody v oblasti řízení podniku. Tento trend platí i v oblasti řízení nákladů, které je velmi důležité pro dosažení cílů podniku, mezi něž patří i maximalizace zisku. Staré kalkulační metody jsou v dnešní době již nepřesné a z toho důvodu je důležité, aby dynamické podniky v dnešní době hledaly metody, které jim umožní alokovat nepřímé náklady co nejefektivněji.

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnotit aktuálně využívaný systém řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o., poukázat na jeho nedostatky a na základě těchto nedostatků navrhnout projekt, který by společnosti umožnil řídit náklady co neefektivněji. Společnost je výrobním podnikem působícím na českém trhu a zabývající se výrobou dřevěných hraček.

Teoretická část slouží jako podklad k vypracování praktické části a zabývá se problematikou v oblasti řízení nákladů tak, jak ji definují autoři odborné literatury. Nejprve je vymezen rozdíl mezi manažerským a nákladovým účetnictvím, následně jsou definovány jednotlivé druhy členění nákladů a metody kalkulace nákladů, které se v dnešní době využívají.

V analytické části práce je nejdříve charakterizována firma XY s.r.o., její historie, výrobové portfolio atd. Následně je tato část práce zaměřena na analýzu současného stavu řízení nákladů, kde je rozebráno členění nákladů, které firma využívá a její metoda, používaná ke kalkulaci nákladů.

Na základě výsledků analytické části je navržen projekt, jehož účelem je zlepšit aktuální situaci řízení nákladů s využitím nového systému kalkulace nepřímých nákladů, který firmě umožní kalkulovat tyto náklady přesněji.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZÁKLADNÍ DRUHY ÚČETNICTVÍ

Účetnictví a jeho informace můžeme rozdělovat podle toho, kdo je uživatelem těchto účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. (Král, Schroll, 1997, s. 15)

1.1 Finanční účetnictví

Jaroslav Sedláček (2002, s. 18) charakterizuje ve své publikaci úkol účetnictví takto:

„Úkolem účetnictví je zobrazit věrně a pravdivě hospodářské dění v podniku, jeho reálnou majetkovou, finanční a důchodovou situaci.“

1.1.1 Funkce finančního účetnictví

Informační funkce

Jde o poskytování informací, které se týkají se ekonomické situace podniku, interním a externím uživatelům. Externími uživateli jsou vlastníci, obchodní věřitelé a partneři, banky, zaměstnanci a ostatní účastníci finančního případně kapitálového trhu. Interními uživateli finančního účetnictví jsou například vrcholoví manažeři nebo vlastníci či akcionáři podniku. (Sedláček, 2012, s. 19)

Registrační funkce

Tato funkce spočívá ve vedení soustavných zápisů o jevech a událostech, které v podniku nastanou. (Sedláček, 2012, s. 19)

Dokumentační funkce

Uchovává informace o minulé hospodářské situaci podniku. Díky této funkci mají podnikatelé průkazní prostředky k vedení sporů a pro vyměření daňových povinností. (Sedláček, 2012, s. 19)

Dispoziční funkce

Jedná se o podklady, které jsou poskytnuty manažerům, aby byli schopni učinit důležitá rozhodnutí, která jsou potřebná k řízení podniku. (Sedláček, 2012, s. 19)

Kontrolní funkce

Tato funkce finančního účetnictví umožňuje kontrolu hospodaření podniku, stavu jeho majetku i ověření správnosti údajů zaznamenaných v účetních výkazech. (Sedláček, 2012, s. 19)

1.2 Manažerské účetnictví

Helmuth Lang (2005, s. 1) o manažerském účetnictví říká: „*Je dílčí disciplínou nauky o podnikovém hospodářství, tedy nauky, která se zabývá vlastním podnikem a jeho začleněním do hospodářských souvislostí.*“

1.2.1 Úkoly manažerského účetnictví

Hlavní funkcí manažerského účetnictví je plynule, systematicky a v plné výši evidovat náklady, které podniku v daném období vznikají. Porovnáním těchto nákladů s výkony daného období firma vypočítá výsledek hospodaření. Dalšími funkcemi manažerského účetnictví jsou:

Informační funkce

V manažerském účetnictví se stanovuje využití výrobních faktorů a služeb. Náklady na zboží jsou evidovány a následně ohodnoceny, to jsou pro podnik důležité informace. Tyto informace využívají řídicí pracovníci, kteří kontrolují příslušný stav a stanovují optimální hospodárnost. (Lang, 2005, s. 3)

Zjišťovací funkce

Následující veličiny jsou pro manažerské účetnictví velice důležité:

- **Data pro podniková rozhodování**

Jedná se především o určení nákladů a výkonů v souvislosti s druhem, rozsahem a hodnotou. Tyto data jsou základem pro analýzu a následné rozhodování. (Lang, 2005, s. 3)

- **Určení výsledku hospodaření**

Znalost nákladů a odbytu výkonů poskytuje informace o odbytu, výsledku hospodaření, provozním výsledku hospodaření, výsledku hospodaření na skupinu výrobků atd. (Lang, 2005, s. 3)

- **Stanovení ceny výrobku pro obchodní a daňovou bilanci**

Dokončené a nedokončené výrobky musí podnik podle zákona zahrnout do oběžného majetku. Aby tak mohl učinit, musí znát, jaké náklady byly na jednotlivé produkty vynaloženy. Pro stanovení ceny tedy musí podnik přiřadit náklady jednotlivým složkám majetku. (Lang, 2005, s. 3)

- **Data pro podniková srovnávání**

Těmi to daty jsou například objem produkce, složení a vývoj podnikových nákladů. Tyto data slouží pro hodnocení pozice na trhu a určení konkurence. (Lang, 2005, s. 3)

Normované funkce

Aby mohl podnik určit prognózy a normy tak musí znát aktuální objem nákladů a jejich historický vývoj. Běžná normovaná hodnota se stanoví jako průměr dat za minulá období. Plánovaná normovaná hodnota se stanoví jako vývoj běžných nákladů, kde se současně zahrnou i předpokládané hodnoty. (Lang, 2005, s. 4)

Kontrolní funkce

Základním ukazatelem je porovnání skutečných nákladů s náklady, které byly vynaloženy v minulém období. (Lang, 2005, s. 4)

Analytické funkce

Jednotlivé nákladové druhy jsou zkoumány v jednotlivých obdobích. Slouží to k porovnání, jaké normované náklady měl podnik v určitém měsíci a jaké náklady ve skutečnosti vynaložil. (Lang, 2005, s. 4)

1.2.2 Uživatelé manažerského účetnictví

Finanční účetnictví využívají především externí uživatelé. U manažerského účetnictví je tomu naopak, informace které tento druh účetnictví poskytuje, využívají především interní uživatelé. Hlavní uživateli jsou vrcholoví manažeři podniku, kteří tyto informace využívají jako podporu řízení podniku. (Schroll, 1997, s. 31)

1.2.3 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví rozděluje účetní informace na dva samostatné subsystémy:

- **Účetní informace pro řízení podnikatelského procesu**

Jedná se o historicky starší subsystém, který je nazýván jako nákladové účetnictví. Zabývá se především operativním řízením v návaznosti na taktické řízení. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 32)

- **Účetní informace pro rozhodování**

V tomto případě se jedná o manažerské účetnictví v užším významu. Zabývá se taktickým a strategickým řízením, které rozhoduje o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 32)

Tabulka 1 Obsah nákladového a manažerského účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 34)

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

2 NÁKLADY

2.1 Pojetí nákladů

Helmuth Lang (2005, s. 6) ve své knize o pojetí nákladů říká: „*Přilivy a odlivy prostředků v podniku během určitého účetního období mohou mít hospodářské důsledky, a to jak finanční, tak i výsledkové.*“

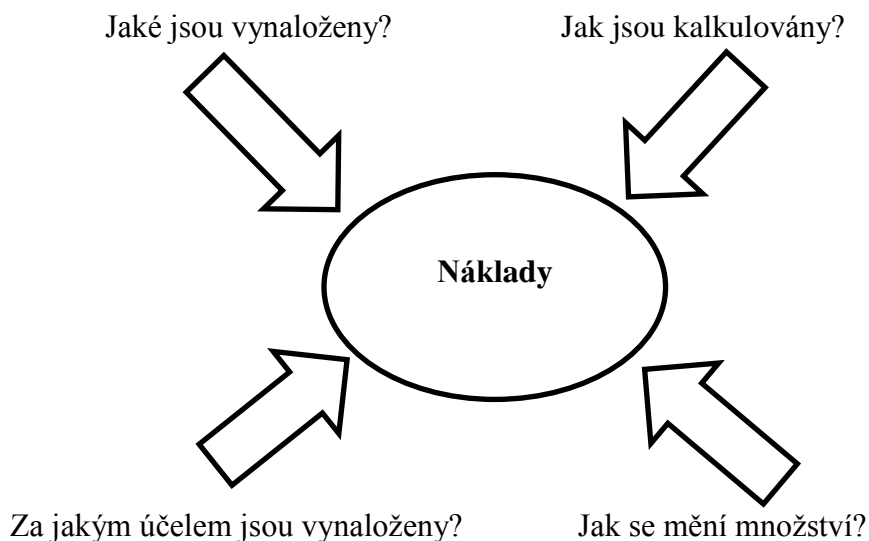
Bohumil Král (2010, s. 46) vymezuje pojem nákladů takto: „*Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky).*“

Náklad je zde vyjádřen jako ekonomický zdroj „obětovaný“ na dosažení výnosů z prodeje. Toto vymezení je dále charakteristické následujícími rysy:

- Je základem měření zisku ve finančním účetnictví, spolu s protikladně vyjádřenými výnosy.
- Ve vztahu mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti je značná volnost.
- Náklady kromě úbytků kapitálu vlastníka, které podnik vynaložil v závislosti na předmětu podnikání, zahrnují také výdaje společenského charakteru a položky rozdělující konečný výsledek činnosti.
- Snaží se zobrazit úbytky kapitálu, které v budoucnosti nepovedou ke zhodnocení nákladů. Jedná se například o ztrátu hodnoty určité složky majetku související podnikatelskou činností, nebo působením mimořádných vlivů. (Král, 2010, s. 47)

2.2 Členění nákladů

Hlavním předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich členění do jednotlivých skupin. Způsobů, podle kterých je možné náklady členit, existuje mnoho. Snahou členění nákladů do jednotlivých skupin je především vyjádřit různorodost pohledů řídicích pracovníků na náklady, podle toho, s jakými řídicími úlohami souvisí. Jednotlivé členění nákladů vychází vždy z typu rozhodování, v závislosti na informacích, které o nákladech máme k dispozici. Náklady můžeme členit podle jednotlivých úhlů pohledu, které jsou zachyceny na obrázku 1. (Král, 2008, s. 68; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 98)



Obrázek 1 Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh
(Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 100)

2.2.1 Druhové členění nákladů

- Druhové členění nákladů chápeme jako jejich shromažďování do stejnorodých skupin, podle činností jednotlivých výrobních faktorů. Druhové členění nákladů je velmi důležité ve finančním účetnictví a pro finanční a další analýzy tohoto typu. Toto členění se uplatňuje zejména ve výkazu zisku a ztráty nebo v účetní osnově. (Synek, 2003, s. 74)

Základními druhy v tomto členění jsou:

- Spotřeba materiálu, surovin, paliv a energie
- Odpisy budov, strojů výrobních zařízení, nástrojů nehmotného investičního majetku
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Finanční náklady
- Náklady na externí služby (Král, 2010, s. 65-66; Synek, 2003, s. 74)

Nákladové druhy jsou charakteristické třemi následujícími vlastnostmi:

- Druhové náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Tyto náklady se stávají předmětem zobrazení hned po vstupu do podniku.
- Jedná se o externí náklady, protože vznikají spotřebou výrobků či služeb jiných subjektů.

- Jsou to náklady jednoduché. Můžeme je tak označit díky podrobnějšímu rozčlenění v podniku a dále už je členit nelze. (Král, 2010, s. 65-66; Synek, 2003, s. 74)

Druhové členění nákladů je v podniku důležité. Podává nám informace o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů a tím nám udává vztah podniku s okolím. Toto členění je základním členěním ve finančním účetnictví a používá se především ve výkazu zisku a ztráty. (Hradecký, Janča, Šiška, 2008, s. 78)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Výhodou účelového členění je, že oproti druhovému členění nákladů obsahuje hledisko účelu nákladů, díky kterému může firma řídit hospodárnost vynaložených nákladů. Abychom mohli hodnotit náklady, musí být členěny podle účelu, to je podle činností, které vyvolávají jejich vznik. (Král, 2008, s. 74; Hradecký, Janča, Šiška, 2008, s. 79)

Podle vztahu k příslušnému logistickému procesu můžeme náklady rozdělit na:

Náklady technologické

Jedná se o náklady, které jsou vyvolané určitou technologií dané činnosti a přímo souvisí s technologickými operacemi při výrobě. Tyto náklady lze snadno stanovit a kontrolovat. Může se jednat například o spotřebu papíru při hlavní tiskařské výrobě na konkrétní titul. (Král, 2010, s. 72; Hradecký, Janča, Šiška, 2008, s. 79)

Náklady na obsluhu a řízení

Tyto náklady obsahují rovněž náklady, které se týkají technologického procesu jako celku a souvisí s určitým obdobím. Nákladový úkol se v tomto případě stanovuje ve vztahu k určitému období, a také podle místa vzniku. To znamená podle úseku, ve kterém je spotřebován. (Hradecký, Janča, Šiška, 2008, s. 79)

2.2.3 Členění nákladů z hlediska hospodárnosti

Náklady jednicové

Jsou to náklady, které přímo souvisí s vyráběným zbožím a jsou k němu bezprostředně přiřazeny. Jednicové náklady můžeme rozdělit následovně:

- **Jednicový materiál**

Jedná se o veškeré suroviny, konstrukční celky či nakoupené díly, které přímo vstupují do výroby. Základem pro stanovení těchto nákladů jsou konstrukční pod-

klady, které eviduje finanční či skladové účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 104; Lang, 2005, s. 42)

- **Jednicové mzdy**

Jsou to náklady, které vznikají přímo výrobou. Jedná se o čas, který je za potřebí k výrobě konkrétního výrobku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 104; Lang, 2005, s. 42)

- **Ostatní jednicové náklady**

Jedná se o náklady, které firma vydá mimořádně a které jsou započítané jednomu konkrétnímu výrobku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 104; Lang, 2005, s. 42)

Náklady režijní

Režijní náklady souvisejí s technologickým procesem jako celkem a proto nerostou přímo úměrně s produkovaným množstvím. Jedná se například o plat mistra při výrobě produktů. Jeho práce zahrnuje velké množství činností, od sledování výroby, podílu při nákupu a konstrukci. Je tedy obtížné přímo stanovit přesný podíl mistra na výrobku. (Lang, 2005, s. 43; Král, 2010, s. 73)

2.2.4 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Toto členění určuje, kde jednotlivé náklady vznikly a kdo je za jejich vznik odpovědný. Jedná se o členění nákladů podle útvarů a může být rozděleno na několik úrovní.

- 1) **Náklady výrobních činností a náklady nevýrobních činností**

Náklady výrobních činností dále členíme na hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby. Náklady nevýrobních činností rozdělujeme na náklady na odbyt, správu a zásobování. (Král, 2008, s. 75)

- 2) **Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení**

Tyto náklady vznikají ve výrobě. Technologické náklady souvisí přímo s určitým výkonem a nazýváme je jednicové. Náklady na obsluhu a řízení souvisí s celkem a označujeme je jako režijní. (Král, 2008, s. 75)

3) Hospodářská střediska (profit center)

Jedná se o podnikové útvary, které sledují náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Jsou vytvořena nejen v oblasti hlavní činnosti, ale i v oblastech pomocných a obslužných činností, správy a zásobování. (Král, 2008, s. 75)

4) Nákladová střediska (cost center)

Střediska jsou řízena podle nákladů a jsou jimi například jednotlivá oddělení či úseky společnosti. Střediska musí mít vymezenou svou činnost a výkony a náklady střediska musí být měřitelné. (Král, 2008, s. 75)

2.2.5 Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů

Toto členění patří mezi nejdůležitější z pohledu řízení nákladů a zisku. Začalo se využívat ve dvacátých letech 20. století a je spojováno s transformací nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Manažerské účetnictví totiž neřeší už jen vývoj nákladů v minulosti, ale předpovídá i budoucí vývoj. Základem tohoto členění jsou tyto skupiny nákladů:

- variabilní náklady
- fixní náklady (Král, 2010, s. 78)

Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou vynakládány v souvislosti s objemem výkonů. Klasickou položkou variabilních nákladů může být například spotřeba materiálu na výrobu výrobku, mzdové náklady pracovníků, náklady na dopravu a spotřeba energie na provoz výrobních zařízení. Výše celkových variabilních nákladů závisí na objemu produkce výkonů. (Lang, 2005, s. 47)

Variabilní náklady dále dělíme podle jejich průběhu:

- **Proporcionální variabilní náklady**

Náklady připadající na jednu jednotku jsou konstantní a rostou přímo úměrně s objemem produkce. (Lang, 2005, s. 47; Král, 2010, s. 79)

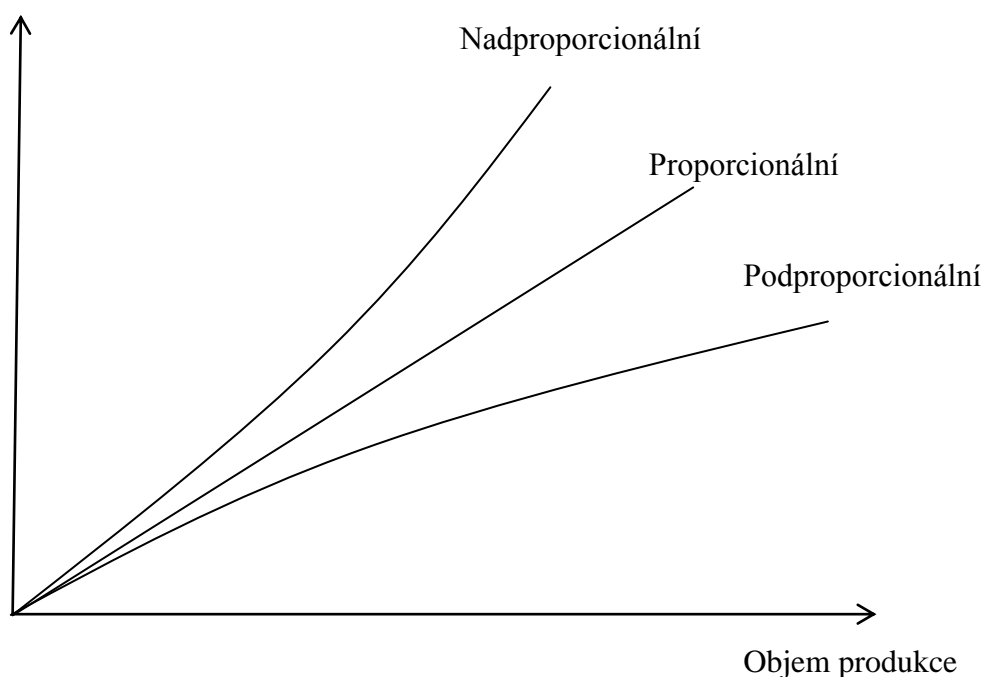
- **Nadproporcionální variabilní náklady**

Jedná se o případ, kdy variabilní náklady rostou rychleji než objem produkce. Výskyt nadproporcionálních nákladů ale není tak častý. Může to být například vzrůst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu produkce prací přesčas. (Lang, 2005, s. 47; Král, 2010, s. 79)

- **Podproporcionální variabilní náklady**

U proporcionálních nákladů roste výše nákladů pomaleji než objem produkce, to je způsobeno smíšeným charakterem nákladů. Příkladem mohou být náklady na opravu a údržbu nových výrobních zařízení ve vztahu k objemu produkce. (Lang, 2005, s. 47; Král, 2010, s. 79)

Celkové VN



Obrázek 2 Vývoj variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

Fixní náklady

Variabilní náklady podnik vykazuje pouze v případě, pokud něco vyrábí. Fixní náklady podniku vznikají i v případě, že nic nevyrábí. Tyto náklady proto také označujeme jako náklady provozní připravenosti. Do fixních nákladů můžeme zařadit velkou část režii. Jedná se například o odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček, leasingové poplatky, náklady na počítačové vybavení, náklady na školení a vzdělávání pracovníků, bezpečnostní služba aj. (Král, 2008, s. 76; Lang, 2005, s. 47)

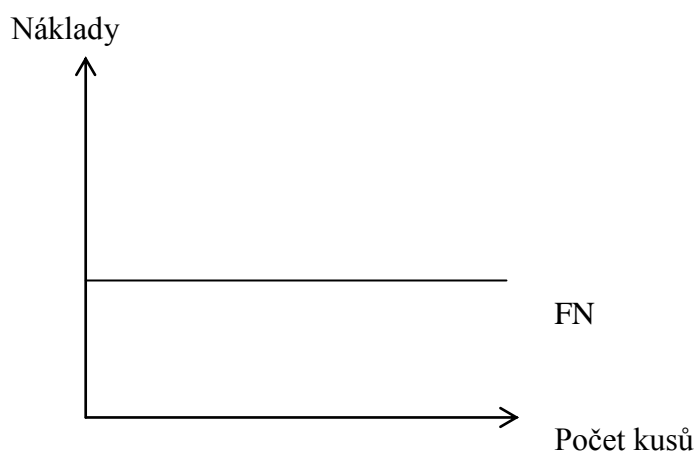
Fixní náklady můžeme rozdělit na:

- **Absolutně fixní náklady**

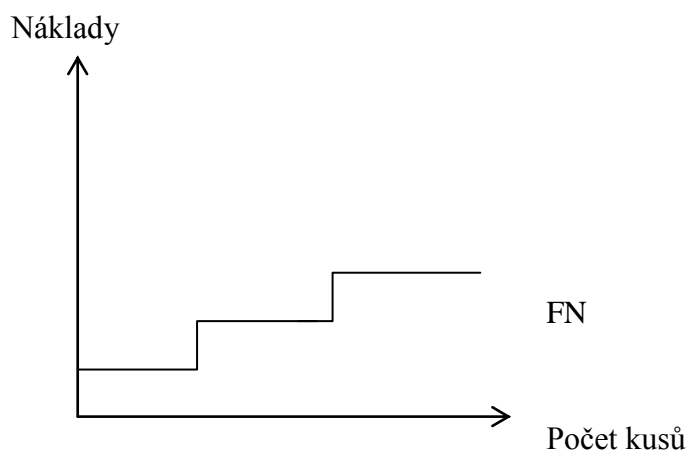
V delším časovém období jsou neměnné. V praxi se s nimi setkáváme minimálně, protože dochází ke změnám výrobních kapacit. (Král, 2008, s. 76; Lang, 2005, s. 47)

- **Skokové fixní náklady**

Vyskytují se s vyšším využitím výrobní kapacity, kdy rostou fixní náklady. S růstem fixních nákladů rostou také náklady na pojistné, nájemné, úroky a mzdy pracovníků rostou podle kolektivních smluv. Průběh fixních nákladů pak má tvar „schodů“. (Král, 2008, s. 76; Lang, 2005, s. 47)



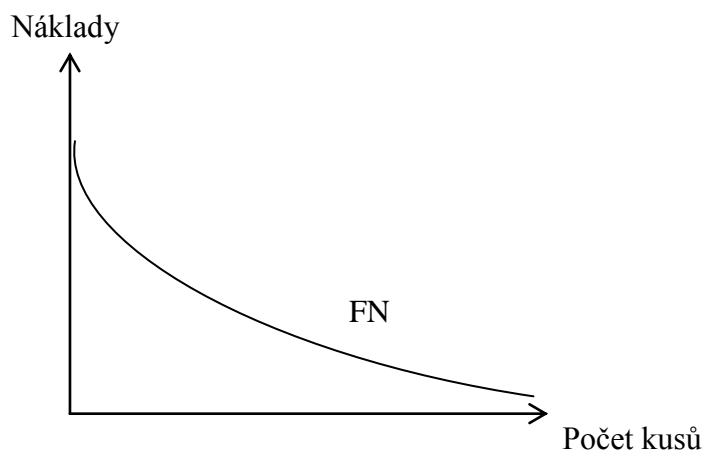
Obrázek 3 Absolutně fixní náklady (Lang, 2005, s. 47)



Obrázek 4 Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48)

- **Degrese fixních nákladů**

Fixní náklady na jednotlivé výrobky klesají při zvyšování kapacity a růstu celkové výroby. Průběh křivky fixních nákladů je ve tvaru hyperboly, která se přibližuje k ose X. (Lang, 2005, s. 48)



Obrázek 5 Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)

2.2.6 Kalkulační členění nákladů

Přímé náklady

Jsou to náklady, které podniky vynaloží v souvislosti s konkrétním výkonem či střediskem, kterému můžeme tyto náklady bezprostředně přiřadit. Jako příklad můžeme uvést spotřebu materiálu, který vchází přímo do výrobku, mzdové náklady pracovníka pracujícího pouze na jedné činnosti, odpis zařízení, které je využíváno pouze najeden výrobek. (Lazar, 2012, s. 12; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105)

Nepřímé náklady

Tyto náklady se vztahují k několika výkonům či střediskům. Pro vyčíslení na konkrétní výrobek se využívají rozvrhové základny. Jedná se například o správní náklady nebo jakékoliv jiné náklady týkající se skupiny výrobků. (Lazar, 2012, s. 12; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105)

2.2.7 Manažerské pojetí nákladů

V manažerské ekonomice hrají náklady základní úlohu při rozhodování manažerů, protože každé důležité rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů s výnosy. Například, pokud uvažujeme o zavedení nového výrobku na trh, srovnáváme výnosy z jeho prodeje a náklady na

jeho výrobu a zavedení na trh. Náklady, které jsou evidovány v účetních výkazech, označujeme jako náklady účetní. Tyto náklady však nejsou pro učinění důležitých rozhodnutí vyhovující, proto vzniklo manažerské pojetí nákladů. Manažerské pojetí nákladů uvažuje s náklady:

- **Ekonomickými náklady**

Jsou to skutečné náklady, které podnik vynaloží a oproti účetním nákladům zahrnují i oportunitní náklady. (Synek, 2011, s. 86)

- **Přírůstkové náklady**

Jsou to náklady, které jsou daným rozhodnutím ovlivněny, proto je nutné s nimi při rozhodování počítat. Zbývající náklady rozhodování neovlivní a nazýváme je utopené náklady. (Synek, 2011, s. 86)

- **Krátkodobý a dlouhodobý pohled nákladů**

Z krátkodobého hlediska jsou některé vstupy podniku fixní a některé se mění s objemem produkce. Z dlouhodobého hlediska jsou veškeré náklady variabilní, tudíž se o fixních nákladech neuvažuje. (Synek, 2011, s. 86)

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Podle Jany Fibírové (2011, s. 206) je definice kalkulace následující: „*Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí přiřazení (propočet) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).*“

Buhumil Král (2010, s. 124) ve své publikaci charakterizuje pojem kalkulace následujícím způsobem: „*V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“

3.1 Význam kalkulace nákladů

Hlavním významem kalkulace nákladů je vyobrazení vzájemného vztahu věcné a hodnotové stránky podnikání, protože udává vztah mezi výkonem, který je vyjádřen naturálně a jeho finančním ohodnocením. Každý výdaj v podnikání musí mít i svůj výnos, je proto důležité si uvědomit, jaký výnos a v jaké hodnotě nám daný výdaj přinese. (Čechová, 2011, s. 86)

Další významy kalkulace jsou následující:

- Je to činnost, která vede ke zjištění nebo určení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen.
- Kalkulace je výsledkem této činnosti.
- Kalkulace je důležitá část informačního systému podniku, která je součástí manažerského účetnictví. Je ale nezastupitelná obsahem informací a metodou jejího získání. (Král, 2010, s. 124)

3.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou výkony, jak dílčí i finální, které jsou v podniku vyráběny nebo prováděny. Kalkulace jsou v praxi prováděny především tam, kde je výroba či služby poskytované podnikem rozmanitá a bez kalkulace by bylo velmi obtížné stanovit ceny. Jedním z možných přístupů kalkulace je zákaznický orientovaná kalkulace. Předmět kalkulace není vymezen jen konkrétním produktem, ale i zákaznickými

kem, který ho bude odebírat. S tímto přístupem se často setkáváme v sériové i hromadné výrobě. (Čechová, 2011, s. 86-87; Král, 2010, s. 126)

Předmět kalkulace je vymezen takto:

- **Kalkulační jednicí**

Je to konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou a druhem. Na tuto jednotku se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Kalkulační jednicí může být konkrétní výrobek, například sekačka na trávu. V tomto případě je měrnou jednotkou kus. (Čechová, 2011, s. 86-87; Král, 2010, s. 126)

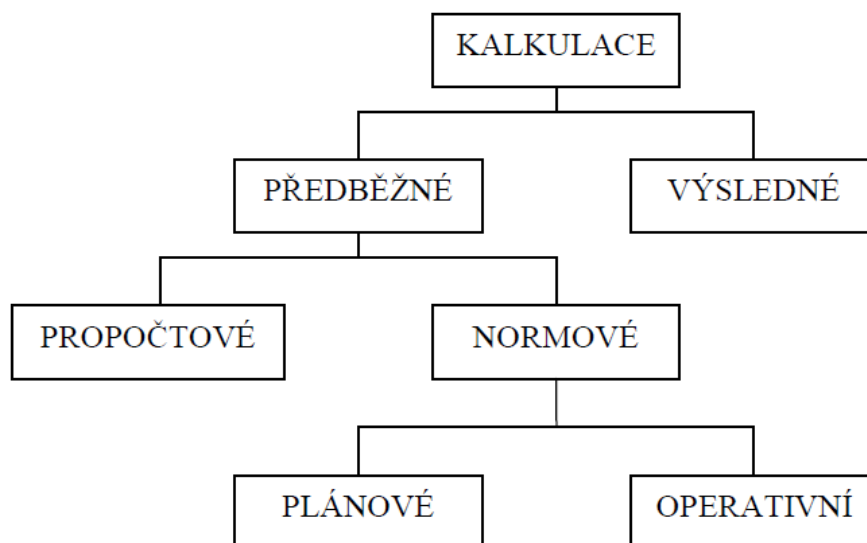
- **Kalkulovaným množstvím**

Je to určitý počet kalkulačních jednic, pro které se kalkuluje a určuje celková výše nákladů. Význam kalkulovaného množství je především v možnosti určení podílu fixních nákladů, který připadá na kalkulační jednici. Fixní náklady však s kalkulačními jednicí ani s konkrétním objemem určitého výkonu přímo nesouvisí. Toto přiřazení je však důležité při řešení některých rozhodovacích úloh. (Čechová, 2011, s. 86-87; Král, 2010, s. 126)

3.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi a je hlavním nástrojem řízení nákladů výkonů. Úkolem kalkulačního systému je zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Podnik sestavuje různé druhy kalkulací. Počet druhů sestavovaných v podniku závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku,
- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací,
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech. (Hradecký, Janča, Šiška, 2008, s. 183; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 246)



Obrázek 6 Kalkulační systém (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011, s. 246)

Podle funkce, kterou kalkulační systém v podniku plní, se sestavuje:

- **Kalkulace předběžné**

Tyto kalkulační systém podnik sestavuje před zahájením výkonu a stanovují nákladový cíl. Předběžné kalkulační systém je možné dále rozčlenit z hlediska úkolu a způsobu sestavení na propočtové, operativní a plánové. Operativní a plánové kalkulační systém řadíme mezi normové. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011, s. 246)

- **Kalkulace výsledné**

Zachycují skutečné náklady výkonů a využívají se ke kontrole a srovnávání s nákladovými cíly. Největší využití má výsledná kalkulační systém v zakázkové výrobě a ve výrobcích s delším výrobním cyklem. V tomto případě se porovnávají náklady podle operativní kalkulační systém a skutečné náklady zakázky. Ve výrobě hromadné nebo výrobě s kratším výrobním cyklem probíhá kontrola skutečně vynaložených nákladů na úrovni jednotlivých odpovědnostních středisek. Cennými informace pro řízení je zde analýza odchylek a zjištění příčiny a odpovědnosti za jejich vznik. Výsledná kalkulační systém má nejvyšší vypovídací schopnost v oblasti jednicových nákladů. Podniky ale tento typ kalkulační systém sestavují i na úrovni plných nákladů, aby vyčíslily skutečné náklady finálního výkonu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011, s. 246)

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace patří mezi předběžné kalkulace a sestavuje se zejména v etapě výzkumu a vývoje nového výrobku. V této fázi dochází k upřesňování konstrukčních a technologických parametrů a také se upřesňují náklady, které bude muset podnik k výrobě výkonu vynaložit. Jako podklad pro její sestavení slouží například výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 197; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

V hromadné a sériové výrobě je tento typ kalkulace jedno ze základních kritérií pro posouzení efektivnosti nového výkonu. Aby podnik zjistil, zda výkon zajistí požadovanou výnosnost, porovná propočtovou kalkulaci s cenou akceptovatelnou na trhu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 197; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

V zakázkové výrobě je propočtová kalkulace důležitá pro vyjádření náročnosti nákladového výkonu. Slouží jako podklad pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Při sestavování kalkulace ještě nejsou k dispozici výkonové normy, proto se k sestavení používají:

- Informace o nákladech a o výrobcích s podobnými parametry.
- Normativy obecnější platnosti, těmi jsou například normativy výtěžnosti, spotřeby práce, normy na jednu hodinu činnosti stroje.
- Odhady vyplývající z vlastností výkonů a způsobu jeho tvorby. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 197; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je předběžnou normovou kalkulací a sestavuje se na základě operativních norem. Tyto normy se týkají technických, technologických a organizačních podmínek. Rozdělujeme operativní kalkulaci výchozí a operativní kalkulaci běžnou. Rozdíly mezi těmi dvěma typy operativní kalkulace jsou změny norem a jejich odchylky. Operativní kalkulace je velmi důležitá při řízení hospodárnosti ve vynakládání nákladů útvarů výroby. Na jejím základě se stanovuje úkol v oblasti spotřeby jednicových nákladů a kontroluje se hospodárnost. (Synek, 2003, s. 108; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 201; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

Základní kalkulace je modifikací kalkulace operativní. Vychází z kalkulace operativní, ale stanovuje se na relativně delší časové období. Tato kalkulace určuje přínos útvarů přípravy

výroby ke snižování nákladů a v řízení se využívá k ocenění výkonů předávaných mezi útvary. (Synek, 2003, s. 108; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 201; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace je předběžnou normovou kalkulací a je vhodná jako nástroj řízení nákladů výkonů v opakované, stabilizované sériové i hromadné výrobě. Sestavuje se na základě norem, které berou v úvahu racionální opatření, která se mají uskutečnit. Základem je roční kalkulace, která zahrnuje plán výkonů, nákladů a tvorby zisku. (Synek, 2003, s. 109; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 199; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

Formy plánové kalkulace:

- Plánová kalkulace dílčího období – vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových obdobích za předpokladu určitých změn.
- Plánová kalkulace hodnoceného období – stanovuje se vážený aritmetický průměr jednotlivých úrovní stanovených nákladů, které reagují na plánované změny.

Protože kalkulace platí pro celé sestavované období, představuje průměrné náklady výrobku, vyráběného v průběhu tohoto období. Plánová kalkulace není úkolem pro výrobní útvary, pro ty jsou důležité normy a standardy, které určuje operativní kalkulace. (Synek, 2003, s. 109; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 199; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 184)

3.4 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec slouží jako vyjádření nákladů, kterých je zapotřebí na jednotku výkonu. Tento vzorec se skládá z jednotlivých položek uspořádaných v časovém sledu a obsahujících příslušné peněžní částky.

Tabulka 2 Typový kalkulační vzorec (Král, 2008, s. 134)

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

Kalkulační vzorec určuje nákladovou cenu, to je cena určená na základě nákladů, v případě, že cenu neurčí trh. Zisk se stanoví podle požadované výnosnosti kapitálu. Tato kalkulace slouží především při komunikaci s odběrateli. (Synek, 2003, s. 95; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177)

Přímé náklady v kalkulačním vzorci jsou přímo přiřazeny jednotlivým výrobkům podle místa vzniku. Přímý materiál zahrnuje suroviny, materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný materiál, výrobní obaly, které se při výrobě spotřebují. Přímé mzdy zahrnují základní úkolové či časové mzdy, případně příplatky a odměny výrobních pracovníků, které přímo souvisí s daným výrobkem. V ostatních přímých nákladech bývá zahrnuto například palivo a energie, odpisy, opravy a udržování, příspěvky na sociální zabezpečení a ztráty ze zmetků. (Synek, 2003, s. 95; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177)

Režijní náklady jsou vynaloženy na celé kalkulované množství výrobků, případně skupinu výrobků. Tyto náklady nejde určit na kalkulační jednici, nebo by toto určení nebylo hospodárné. Výrobní režie zahrnuje veškeré náklady související s výrobou, které nejdu vyčíslit na kalkulační jednici. Správní režie zahrnuje náklady související se řízením podniku. Odbytovými náklady jsou takové náklady, které firma musí vynaložit, aby zajistila odbyt výrobku. (Synek, 2003, s. 95; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 177)

3.5 Metody absorpční kalkulační

Je to způsob, jakým se přiřadí jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici. Závisí na předmětu kalkulační, na způsobu alokace nákladů výkonům a na požadavcích na strukturu a členění. (Synek, 2003, s. 97)

Metody absorpční kalkulační zahrnují všechny složky nákladů, jak fixní tak variabilní. Mají za úkol přiřadit celková náklady konkrétnímu výkonu. (Synek, 2003, s. 97)

3.5.1 Kalkulační dělení

Prostá kalkulační dělení

Je to nejjednodušší metoda kalkulační a používají ji především podniky se stejnorodou hromadnou výrobou. Náklady se vyčísľují na kalkulační jednici při použití tohoto vzorce dělení nákladů N počtem množství q vyrobeného v daném období:

(Synek, 2003, s. 99; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 188)

$$n = \frac{N}{q} \quad (1)$$

Kalkulační dělení s poměrovými čísly

V této metodě se společné náklady přiřazují na základě jejich vztahu k přepočtené kalkulační jednici. Tato jednice vyjadřuje náročnost jednotlivých výkonů na společné nepřímé náklady, která je odlišná. Tato metoda se uplatňuje v homogenní výrobě s jedním druhem výkonu, jednotlivé výrobky se však od sebe liší jedním technickým parametrem. Tímto parametrem může být například rozměr, doba trvání technologického procesu, či množství ingredience. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 163)

3.5.2 Metoda přírážková kalkulační

Hlavní využití přírážkové kalkulační je při přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Uplatnění má jako sumační či diferencovaná metoda. Při sumační metodě lze přírážku nepřímých nákladů zjistit jako vztah nepřímých nákladů k rozvrhové základně. Předpokládá se, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjejí přímo úměrně jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Tou může být například hodina práce, spotřeba strojového času či spotřeba materiálu. V praxi je více uplatnitelná diferencovaná přírážková kalkulační. Pro alokaci nepřímých

nákladů se využívají různé rozvrhové základny. Rozvrhové základny obecně rozdělujeme na naturální a peněžní. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2005, s. 166)

$$PP = \frac{\text{režijní náklady za období}}{\text{rozvrhová základna za období}} * 100 \quad (2)$$

PP *procento přirážky režijních nákladů*

3.5.3 Metoda odčítací kalkulace

Používá se ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších. Hlavní výrobek i vedlejší výrobky vznikají ve stejném výrobním procesu, proto není možné určit samostatně náklady na jednotlivé výrobky. Abychom zjistili náklady hlavního výrobku, odečteme od nákladů výrobního procesu ceny vedlejších výrobků. Při výpočtu nákladů vedlejších výrobků se vychází z prodejní ceny, který je snížena o zisk. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195)

3.5.4 Rozčítací metoda

Tato metoda se využívá ve sdružené výrobě, pokud nelze rozlišit hlavní a vedlejší produkt. Příkladem využití této metody může být výroba mouky, destilace ropy apod. Nejdříve se zvolí poměrová čísla jednotlivých výrobků, podle kterých se z celkových nákladů následně vypočítají kalkulace jednotlivých výrobků. Nejčastěji se v praxi rozčítají náklady podle prodejních cen výrobků, které jsou výsledkem výrobního procesu. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 196)

3.6 Metody neabsorpční kalkulace

Nazývají se také kalkulace neúplných nákladů. Tyto metody berou v úvahu pouze přímé náklady a příspěvek a úhradu fixních nákladů a zisku, nikoliv všechny nákladové položky. Mezi neabsorpční metody kalkulace patří:

- Metoda variabilních nákladů
- Activity based costing
- Target costing (Synek, 2003, s. 109)

3.6.1 Activity based costing

Vladimír Staněk (2003, s. 96) ve své publikaci definuje tuto metodu takto:

„ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou znovu přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá kauzální vztahy mezi nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.“

Metoda ABC podává výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály atd. Je to nástroj ABM, který využívá tyto informace k dosažení cílů organizace při co nejnižších nákladech. (Staněk, 2003, s. 81)

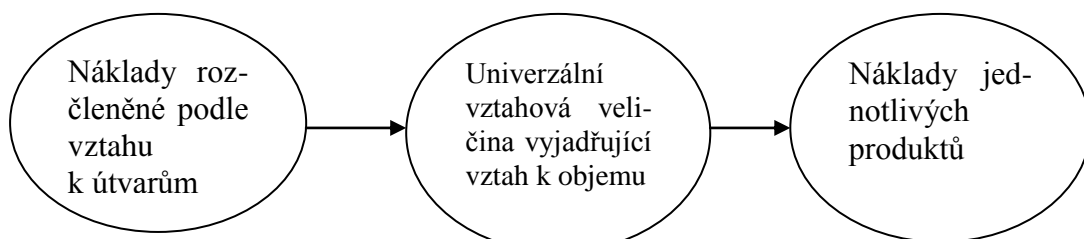
Využití metody ABC:

- Pro přiřazení režijních nákladů
- Pro měření a hodnocení nákladů a výkonnosti procesu (Staněk, 2003, s. 83)

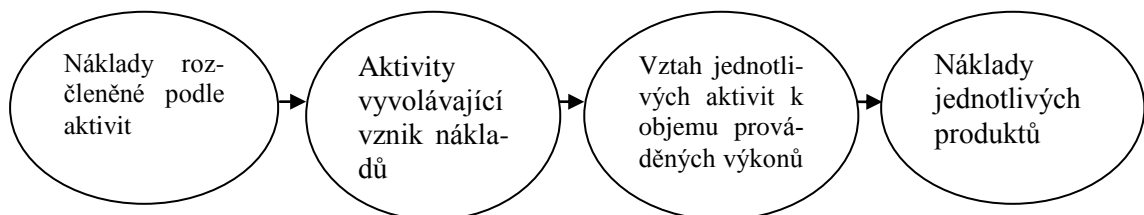
Aktivity je vhodné dále strukturovat, abychom byli schopni analyzovat příčiny nákladů a následně je optimalizovat. Kritériem pro rozdělení bývá vztahová veličina, které je příčinou vzniku nákladů. Podle toho rozdělujeme aktivity vyvolané:

- Jednotkou výkonu – jednicové náklady, jednicový materiál, jednicové mzdy,
- Výrobní dávkou – příprava dávky, seřízení strojů pro konkrétní dávku,
- Druhem výkonu – vývoj a propagace výrobku,
- Činnostmi podniku – správní náklady pro podnik jako celek (Šoljaková, 2003, s. 32)

Tradiční kalkulační postup



Kalkulace podle metody ABC



Obrázek 7 Porovnání tradičního kalkulačního postupu metody ABC (Král, 2008, s. 173)

Tvorbu modelu ABC lze rozdělit do 5 etap:

1. Úprava účetních dat

Účetní data je třeba upravit do podoby, která je vhodná pro účely ABC. Znamená to projít nákladové účty a uspořádat jejich informace tak, aby nebyly pokřiveny nevhodnými úpravami finančního a daňového účetnictví. Model musí obsahovat pouze skutečné náklady. (Staněk, 2003, s. 111; Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 279-288)

2. Návrh aktivit

V tom kroku se definují a popíší hlavní procesy a aktivity organizace. Počet aktivit závisí na velikosti podniku a jeho zdrojích, může být řádově v desítkách či stovkách. (Staněk, 2003, s. 111; Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 279-288)

3. Ocenění aktivit

Zde je třeba vyčíslit náklady, které podnik na každou aktivitu vydává. Pro ocenění aktivit se vychází z prvního kroku, kterým je úprava nákladů. Náklady se pak rozdělí například do skupin podle druhu činnosti, podle umístění, nebo nějaké jiné vlastnosti, pomocí které se dají spojit zdroje s aktivitami. (Staněk, 2003, s. 111; Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 279-288)

4. Definice nákladových objektů

Jedná se o určení toho, co budeme oceňovat. Hledá se, proč podnik své činnosti provádí a jaké budou cíle kalkulace. (Staněk, 2003, s. 111; Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 279-288)

5. Ocenění nákladových objektů

V této etapě je třeba nalézt příčiny spotřeby činností na jednotlivé nákladové objekty a vyčíslení počtu příčin. Náklady se pak rozpustí z činností na nákladové objekty. (Staněk, 2003, s. 111; Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 279-288)

Přednosti metody Activity based costing

Tato metoda přináší zajímavé podněty, které se v některých případech dají uplatnit pro taktické a strategické rozhodování. Nové informace metoda přináší v těchto ohledech:

- **Pro řízení aktivit, činností a procesů**

Klasická orientace manažerů na řízení po linii výkonů měla za následek nižší věnování pozornosti servisním aktivitám a činnostem. Jednalo se například o opravy, dopravní výkony, zásobovací činnosti. Metoda ABC analyzuje náklady aktivit jed-

notlivých zakázek a útvarů, tím dokáže odhalit nesrovnalosti a duplicity. Výhodou metody ABC je, že umožní posoudit nákladovou náročnost a dokáže jí porovnat s přínosy aktivit. (Král, 2008, s. 174)

- **Pro řízení po linii výkonů**

Metoda ABC poukazuje na nákladovou náročnost nestandardních výkonů, které jsou prováděny v malých objektech. Activity based costing umožňuje tyto náklady eliminovat a působí na efektivnost vývojových, výzkumných, konstrukčních a technologických prací. (Král, 2008, s. 176)

- **Pro řízení po linii útvarů**

Znalost dílčích aktivit umožňuje kvalitnější práci s rozpočty režijních nákladů, měření výkonnosti útvarů a zpracování variantních rozpočtů jednotlivých aktivit. Nový pohled vedl ke vzniku metod activity based budgeting a zero based budgeting. (Král, 2008, s. 177)

3.6.2 Target Costing

Tato metoda se také nazývá metodou cílových nákladů. Cílem této metody je zjistit veškeré možnosti snížení nákladů ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem je návrh výrobku, dle požadavků zákazníků, s minimálními náklady, které podniku zajistí požadovaný zisk. Target costingu se nejvíce začalo využívat v 90. letech v Japonsku, kde tuto metodu začalo využívat velké množství firem. (Šoljaková, 2003, s. 74; Kaplan, Atkinson, 1998, s. 224)

Základní rysy Target costingu:

- Metoda ovlivňuje především náklady v předvýrobní fázi, kdy se snaží dosáhnout, aby budoucí výrobní náklady byly co nejnižší.
- Při uplatňování metody cílových nákladů je důležitá komunikace mezi jednotlivými profesemi, které se na vývoji nového výrobku podílí.
- Target costing je orientovaný na zákazníka. Nejdříve se určí ceny, ze kterých se následně odvozují náklady. (Šoljaková, 2003, s. 74)

Postup při provádění kalkulace cílových nákladů:

1. Zjištění dosažitelné tržní ceny.
2. Zjištění přípustných nákladů.

3. Porovnání přípustných nákladů s náklady vycházející z platných norem a standardů společnosti.
4. Stanovení cílových nákladů na základě požadavků zákazníka, konkurenčního prostředí a podnikové strategie. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 198)

Celková částka cílových nákladů se rozčlení podle následujících hledisek:

- Funkce výrobku
- Komponenty výrobku
- Procesy ve střediscích (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 198)

3.6.3 Variable costing (metoda variabilních nákladů)

Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky kalkulací úplných nákladů tím, že odděluje fixní a variabilní náklady. Je to z toho důvodu, že náklady fixní s kalkulační jednoticí nesouvisí. Principem kalkulace variabilních nákladů je přiřazení variabilních nákladů jednotlivým výkonům. Tyto náklady zahrnují jednicové náklady a variabilní složku a jsou vyvolány jednicí konkrétního výkonu. Pokud se tato kalkulace využívá k ocenění vytvářených výkonů, tak se tyto náklady zahrnují do účetnictví jako náklady produktu. (Petřík, 2007, s. 90)

Přednosti kalkulace variabilních nákladů

- Lepší orientace v sortimentní výhodnosti výkonů, v úvahách a cenových změnách a v rozhodnutích typu „make or buy“.
- Díky rozpoznání přechodu části fixních nákladů ve variabilní, lze metodu využít v úlohách o budoucí kapacitě.
- Metoda má předpoklady k lepším výsledkům řízení hospodárnosti.
- Kalkulace variabilních nákladů finálních výkonů, může být využita jako motivační nástroj, který vytváří tlak na rychlý prodej výkonů.
- Kalkulace variabilních nákladů dílčích výkonů, vytvářených pomocí vnitropodnikové kooperace, může být motivací pro její finalizaci. (Král, 2008, s. 161)

Omezení kalkulace variabilních nákladů

Největší omezení této metody se týká vymezení fixních a variabilních nákladů. Problémem u toho členění nákladů je v tomto případě sériové řazení stejně dlouhých časových intervalů. Pro rozhodovací úlohy dlouhodobého charakteru však toto vnímání není vhodné, proto-

že zde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina. Jako příklad můžeme uvést hodnocení výhodnosti investičních projektů, či Life-Cycle Costing. Při zkoumání fixních nákladů je na ně pohlížet v kratších časových intervalech. Pokud zkoumáme náklady v dlouhodobém intervalu, budou variabilní i položky, které jsou v krátkém časovém období fixní. (Král, 2008, s. 157-158)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V diplomové práci byl proveden průzkum literárních zdrojů a vypracována literární rešerše zaměřená na řízení nákladů.

První kapitola byla věnována finančnímu účetnictví, kde byl charakterizován jeho význam a funkce, které jsou pro podnik důležité. Následně bylo charakterizováno manažerské účetnictví, jeho úkoly, funkce a uživatelé. Manažerské účetnictví je pak porovnáno s nákladovým účetnictvím a jsou zde charakterizovány jejich rozdíly.

Největší díl teoretické části je zaměřen na oblast nákladů a jeho členění, které je v oblasti řízení nákladů velmi důležité. Pojem náklady jsou charakterizovány dle definic několika autorů a následně jsou definovány podrobněji. Náklad je tedy ekonomický zdroj, který společnost spotřebovává, aby dosáhla výnosů z prodeje svých výrobků a služeb.

Další kapitola byla zaměřena na členění nákladů. Důležitost členění nákladů spočívá ve vyjádření jejich různorodosti a rozčlenění podle toho, aby co nejlépe vyhovovaly jednotlivých řídicím pracovníkům při jejich rozhodovacích úlohách. Náklady členíme dle druhového členění, účelového členění, dle objemu produkce, dle odpovědnostních středisek. Druhové členění nákladů člení náklady podle jednotlivých výrobních faktorů. Náklady jsou zde členěny podle účtové osnovy a toto členění je uplatňováno především ve výkazu zisku a ztráty. Účelové členění nákladů mapuje náklady podle místa vzniku. Podle objemu produkce dělíme náklady na fixní a variabilní, jejich průběhu jsou věnovány grafy, kde byly znázorněny variabilní náklady, absolutně fixní, skokové fixní a deprese fixních nákladů. Dále byly charakterizovány přímé, nepřímé, jednicové a režijní náklady.

Poslední kapitola teoretické části je věnována kalkulacím. Je charakterizován předmět kalkulace, význam kalkulace, kalkulační systém a druhy kalkulací a kalkulační vzorec. Zbytek kapitoly je věnován jednotlivým metodám kalkulací. Jedná se o metody absorpční kalkulace, což jsou kalkulace úplných nákladů. Přímé náklady jsou v těchto metodách přiřazeny na kalkulační jednici a nepřímé náklady se přiřazují podle kritérií příslušné metody. Dále jsou zde definovány metody neabsorpční kalkulace, které neberou v úvahu všechny nákladové položky, ale pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů. Zde jsou zmíněny metody activity based costing, target costing a variable costing.

Nabyté teoretické poznatky z této části jsou aplikovány při nákladové analýze společnosti XY, s.r.o.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

V této kapitole diplomové práce je představena společnost XY, s.r.o. Dále zde jsou zachyceny základní informace o společnosti, nastíněn historický vývoj a její předmět podnikání. Je provedena analýza společnosti, zaměřená na vývoj výsledku hospodaření v posledních 4 letech, vývoj počtu zaměstnanců a portfolio nabízených produktů.

5.1 Představení společnosti

Hlavní činností firmy je výroba dřevěných hraček a pianinových mechanik. Společnost XY, s.r.o. je jednou z mála firem v Evropě, které se na výrobu dřevěných hraček v současné době zaměřují. Drtivá většina dřevěných hraček se totiž v současné době vyrábí především v Číně. Výrobky společnosti jsou vyráběny z kvalitního, dětem nezávadného materiálu, což někdy u výrobků vyrobených v Číně nelze zaručit. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.1.1 Základní informace o společnosti

Založení společnosti: Společnost vznikla už v roce 1905, od té doby došlo k mnoha vlastnickým změnám, společnost během bývalého režimu byla státním podnikem. Společnost s vlastnickou strukturou, kterou má v současné době vznikla v roce 1993.

Sídlo společnosti: Společnost sídlí v Libereckém kraji.

Základní kapitál: 400 000 Kč

Rozvahový den: Společnost v posledním roce změnila účetní období z kalendářního roku na hospodářský rok. Rozvahový den za poslední období byl tedy k 31.5 2012.

Počet zaměstnanců: Společnost v současné době zaměstnává 161 pracovníků, z toho se 128 zaměstnanců věnuje dělnické profesi.

Výroba a odbyt: Hlavním výrobním programem firmy je výroba dřevěných hraček, bižuterie, perel a komponent do společenských her. Odbyt i průzkum trhu si firma provádí sama. (Výroční zprávy společnosti XY, s.r.o.)

Předmět podnikání

- výroba hraček, bižuterie, společenských her, sportovních potřeb, ozdobných předmětů,
- výroba klavírových a pianinových mechanik a nábytkových dřevěných doplňků,

- stavba strojů s mechanickým pohonem,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje
- prodej včetně zprostředkování prodeje v rámci živností volných,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- úprava a rozvod užitkové vody a provozování vodovodů a kanalizací,
- výroba elektrické energie. (Výroční zpráva společnosti XY, s.r.o.)

5.1.2 Historie společnosti

Firma má bohatou historii, byla založena již v roce 1908. Továrna se v té době zaměřovala především na výrobu dřevěných perel, knoflíků a drobných dřevěných dílků. Firma se postupně stala nejvýznamnějším výrobcem v tomto oboru v celé Evropě. V roce 1927 firma rozšířila svůj sortiment o dřevěné hračky.

V roce 1945 firma obohatila svůj sortiment o pianinové a klavírové mechaniky. V současné je firma největším a nejstarším výrobcem dřevěných hraček, komponentů do společenských her, dřevěných perlí a také pianinových i klavírových mechanik a klávesnic v České republice. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.1.3 Výstavy a veletrhy

Společnost každý rok vystavuje své výrobky na mezinárodních veletrzích a výstavách. Každý rok se účastní největšího světového festivalu hraček Spielwarenmesse v Norimberku, na němž představuje svou širokou kolekci hraček a společenských her.

Dále se společnost pravidelně účastní výstav v Šanghaji a ve Frankfurtu, kde vystavuje pianinové mechaniky a klávesnice. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.1.4 Portfolio výrobků

Dřevěné hračky

Dřevěné hračky, které jsou hlavním předmětem podnikání společnosti, můžeme rozdělit do několika kategorií.

- Licenční výrobky
- Tahací hračky
- Mačkácí figurky
- Montážní program

- Hračky pro nejmenší
- Stavebnice, korálky, návleky
- Magnetické puzzle, počítadla
- Pyramidy
- Společenské hry
- Magnetická divadla, maňásci
- Suvenýry
- Dětská bižuterie

Dřevěné korálky

Dalšími produkty, nabízenými společností jsou dřevěné korálky. Jedná se o korálky různých tvarů a velikostí, které společnost na objednávku zákazníka obarví do jím požadovaného odstínu barvami s vyšší kryvostí, nebo barvami, které zvýrazní strukturu dřeva.

Komponenty do pián a klavírů

Společnost vyrábí součásti do klavírů a pián, pro přední evropské výrobce klavírů. Stěžejní v této oblasti jsou pianinové mechaniky.

- Pianinové mechaniky
- Klavírové mechaniky
- Modely mechanik
- Klávesnice
- Náhradní díly (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.1.5 Výrobní proces

Jak už bylo zmíněno v předchozí části, společnost se zaměřuje na výrobu hraček a všechny komponenty pro výrobu hraček vyjma knotů, šňůrek, kůží, plstí, kovodílků, drátků a kartonáže si vyrábí sama. Její výrobky jsou tudíž označeny logem „Vyrobeno v České Republice“

Vstupní materiál

Hlavním materiálem, který společnost zpracovává je dřevo, a to pouze z České a Slovenské republiky. Nejvíce používanými druhy dřeva jsou habr, buk a javor. Jedná se o tvrdé dřevo, které má pro výrobu dřevěných hraček velmi dobré vlastnosti.

Proces při výrobě

Vstupním materiálem produktů firmy jsou surové kmeny stromů. Kulatina je hned po pokácení převezena na sklad firmy, kde na ní nanáší nepřetržitý postřik vodou, který dřevo chrání proti plísním a zbarvení. Dřevo není nijak chemicky ošetřováno, jedná se o přírodní metody. Firma disponuje pilou, kde se dřevo zpracovává. Na rámové pile, pilnici a prutovkách se dřevo zpracuje na potřebnou délku a tloušťku. Zpracované dřevo se pak 6-18 měsíců přírodně suší. Následně se z něj nařezou a vybrousí hranoly, hůlky a prkna různých rozměrů, které se dále dosouší v automatických sušících komorách řízených počítači. Sušení v těchto komorách pracuje na principu sušení vodní párou za zvýšené teploty. Tyto polotovary jsou pak vstupní surovinou při výrobě hraček, pianinových mechanik či klávesnic.

Z polotovarů se pak vyfrézují a vybrousí příslušné komponenty hraček, pianinových mechanik či klávesnic. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

Povrchová úprava dřeva

Na povrchovou úpravu se používají barvy a laky, které jsou na přírodní bázi a jsou zdraví nezávadné a šetrné k životnímu prostředí. Tyto barvy a laky odpovídají evropské normě EN 71. Pro docílení zvláštní barevnosti a odolnosti povrchu tiskne společnost na dřevo barevné obrázky speciálním tiskem.

Kompletace hraček

Z vyrobených a povrchově upravených dřevěných komponentů se následně sestavují finální výrobky. Kompletace probíhá ve většině případů ručně prostřednictvím firemních zaměstnanců.

Bezpečnost výrobků

Produkty společnosti jsou určeny převážně nejmenším dětem, proto společnost musí dbát na to, aby její výrobky byly zdravotně nezávadné. Používá proto ekologické a testované barvy, které jsou schválené pro děti jakéhokoliv věku a vyhovují normě EN 71. Ostatní materiály jako jsou lepidla, kůže, plstě, látky odebírá společnost od renomovaných výrobců, které je rovněž certifikují pro nejmenší děti. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.1.6 Přístup ke kvalitě a životnímu prostředí

Kvalita

Společnost XY, s.r.o. dbá přísně na kvalitu výrobků, z toho důvodu jsou veškeré výrobky přísně kontrolovány od zadání výroby až po jeho vyhotovení. Touto činností se zabývá oddělení řízení jakosti, které se stará o zaručení vysokého standardu kvality.

Životní prostředí

Jedním z cílů společnosti je udržení a ochrana životního prostředí. Z toho důvodu zpracovává pouze dřevo z České a Slovenské republiky. Společnost podporuje lesní hospodářství, která pracují s certifikáty označení dřeva PEFC/FSC, aby se nekácelo víc dřeva, než doroste. Z dřevěného odpadu, který vzniká při výrobě, společnost zásobuje teplem továrnu i domácnosti nacházející se v okolí společnosti. Aby společnost zamezila vzniku emisí CO₂, neustále kontroluje a vylepšuje výrobní procesy, což jí přináší i energetické úspory.

Pro udržení životního prostředí a také pro snížení energetických nákladů společnost vybudovala malou fotovoltaickou elektrárnu, kterou využívá pouze pro vlastní potřebu. Elektrárna se nachází na střeše výrobní budovy, není tedy znehodnocena žádná zemědělská půda, jako u většiny provozovatelů jiných fotovoltaických elektráren. (Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.)

5.2 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce a v obrázku 8 je zachycen vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, s.r.o. v letech 2007 – 2012. V letech 2007 – 2008 firma měla 5 řídicích pracovníků, v následujícím období se však je jejich počet změnil a firma má v letech 2009 – 2012 4 řídicí pracovníky. Společnost je výrobní firmou, což je vidět i na struktuře zaměstnanců, kde téměř 80 % všech zaměstnanců ve všech letech tvoří pracovníci na dělnických profesích. Jedná se o kvalifikované zaměstnance působící především v hlavní výrobní budově.

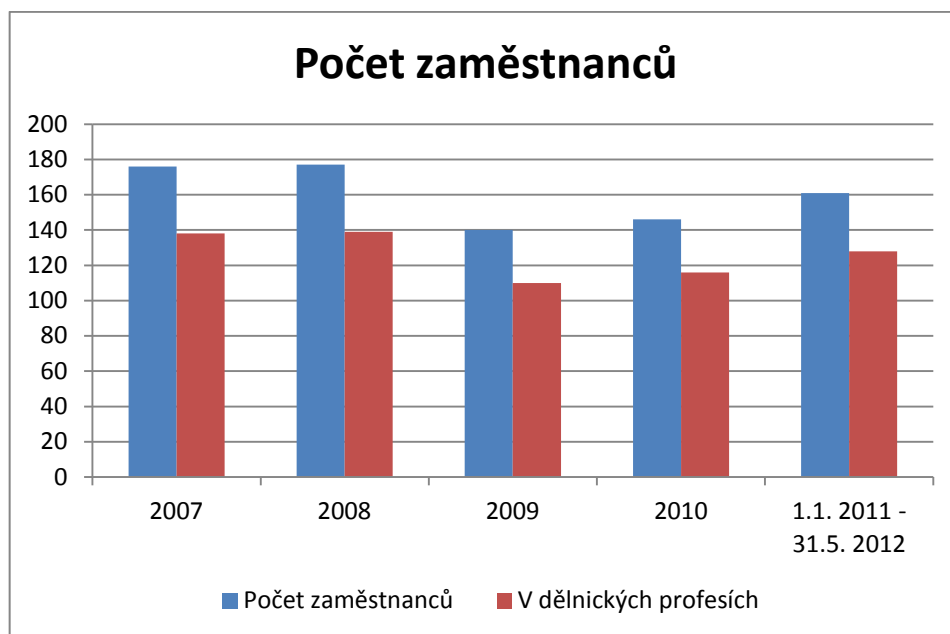
Osobní náklady, klesaly během let 2007 – 2009 přímo úměrně s vývojem zaměstnanců. V roce 2010 osobní náklady opět vzrostly, protože společnost měla více zakázek a zaměstnala také 6 nových zaměstnanců. Největších osobních nákladů společnost vynaložila v posledním účetním období, a to 61 285 000 Kč, to je způsobeno tím, že přešla na hospodářský rok. Uvedená suma nákladů je tedy za rok a půl. Vývoj osobních nákladů je ve všech letech úměrný vývoji počtu zaměstnanců, z toho můžeme předpokládat, že se mzdy pracovníků během těchto let nijak výrazně nezměnily.

Společnost zaměstnává především zaměstnance žijící v okolí fabriky a městech s dobrou dojezdovou vzdáleností. Její snahou je vývoj počtu v jednotlivých letech co nejvíce stabilizovat a udržet kvalifikované pracovníky na dělnických i administrativních pozicích.

Tabulka 3 Počet zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2012 (vlastní zpracování)

	2007	2008	2009	2010	1.1. 2011 - 31.5. 2012
Počet zaměstnanců	176	177	140	146	161
V dělnických profesích	138	139	110	116	128
Osobní náklady v Kč	45 628 000	43 496 000	35 154 000	39 172 000	61 285 000

Počet zaměstnanců se ve firmě v průběhu 5 let vyvíjel jak je vidět na obrázku 8. Nejvíce zaměstnanců společnost měla v letech 2007 a 2008, kdy zaměstnávala 176 a 177 pracovníků. Jak si můžeme všimnout z tržeb společnosti, v roce 2007 dosahovala největších tržeb za vlastní výroby. To bylo způsobené především výrobou a prodejem pianinových mechanik. V následujících letech tržby z pianinových mechanik klesají, což bylo způsobeno finanční krizí, kdy se ve finančních problémech ocitl jeden z hlavních odběratelů a výrazně klesla poptávka po komponentech do klavírů a pián společnosti XY, s.r.o. Odběratel měl problémy s jeho odběrateli v USA, kteří mu neplatili pohledávky. Odběratel musel k těmto pohledávkám tvořit opravné položky ve velké výši, z toho důvodu vykázal v roce 2009 ztrátu a měl významné finanční problémy. To způsobilo, že firma XY, s.r.o. byla v roce 2009 nucena kvůli poklesu tržeb propustit několik zaměstnanců a jejich počet v tomto roce klesl, až na 140 z čehož 110 zaměstnanců vykonávalo dělnické profese. V následujících letech se vývoj zaměstnanců ve společnosti stabilizoval. V letech 2010 společnost zaměstnávala 146 zaměstnanců, z toho 116 na dělnických profesích. V posledním účetním období od 1.1. 2011 do 31.5. 2012 počet zaměstnanců ve firmě vzrostl na 161, z toho bylo 128 zaměstnáno na dělnických pozicích.



Obrázek 8 Počet zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2012 (vlastní zpracování)

5.3 Přehled tržeb za vlastní výrobky

Firma je ryze výrobní společností, z toho důvodu jsou tržby tvořeny převážně jen tržbami z prodeje vlastních výrobků a služeb. V této kapitole se budu zabývat analýzou tržeb za jednotlivé skupiny výrobků a služeb, které společnost produkuje. Vývoj jednotlivých položek tržeb je zachycen v následující tabulce.

Tabulka 4 Přehled tržeb za vlastní výrobky v letech 2007 – 2012 v tis. Kč (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2007	2008	2009	2010	1.1. 2011 - 31.5. 2012
Tržby celkem	96 514	86 626	75 756	88 087	122 681
Pianinové mechaniky	20 108	15 892	4 529	8 023	9 989
Klavírové mechaniky	9 320	7 665	859	2 877	3 238
Hračky a komponenty stolních her	45 197	44 710	52 627	55 449	79 958
Bižuterie a perle	15 896	12 749	11 838	16 219	13 978
Klávesnice	1 859	673	691	1 390	1 328
Ostatní výrobky a služby	4 134	4 937	5 212	4 129	3 255
Elektrina	0	0	0	0	916

Celkové tržby

Nejvyšší sumy v celkových tržbách společnost dosáhla v posledním účetním období. Jedná se ale o částku za 18 měsíců, tudíž jí jako nejvyšší považovat nemůžeme. Nejvyšších celkových tržeb společnost dosáhla v roce 2007 ve výši 96,5 mil. Kč. V letech 2008 - 2009 dochází k poklesu tržeb z důvodu projevující se finanční krize, která měla vliv i na analyzovanou společnost. V letech 2010 se ale tržby společnosti opět zvyšují.

Pianinové mechaniky

Výroba pianinových mechanik patřila v roce 2007 k hlavním činnostem společnosti, která v tomto roce dosáhla v této oblasti nejvyšších tržeb za sledované období ve výši 20,1 mil. Kč. V následujících letech vidíme v této kategorii pokles, který byl nejvýraznější v roce 2009, kdy tržby z pianinových mechanik klesly až na 4,5 mil. Kč. Tento výrazný pokles byl způsoben finanční krizí, která společnost postihla nejvíce v této oblasti. Finanční krize způsobila velké finanční problémy a boj o přežití hlavního odběratele. Odběratel je významným exportérem hudebních nástrojů do zahraničí. Díky finanční krizi výrazně klesla poptávka po odběratelových produktech a vznikali problémy s jeho odběrateli v USA, kteří neplatili včas své závazky. Z tohoto důvodu významně klesla poptávka po pianinových mechanikách společnosti XY, s.r.o. což způsobilo výrazný úbytek v tržbách. V následujících letech si můžeme všimnout, že je výroba pianinových mechanik ve společnosti opět na vzestupu. Podobný vývoj tržeb zaznamenaly i klavírové mechaniky, protože hlavním odběratelem je stejná firma.

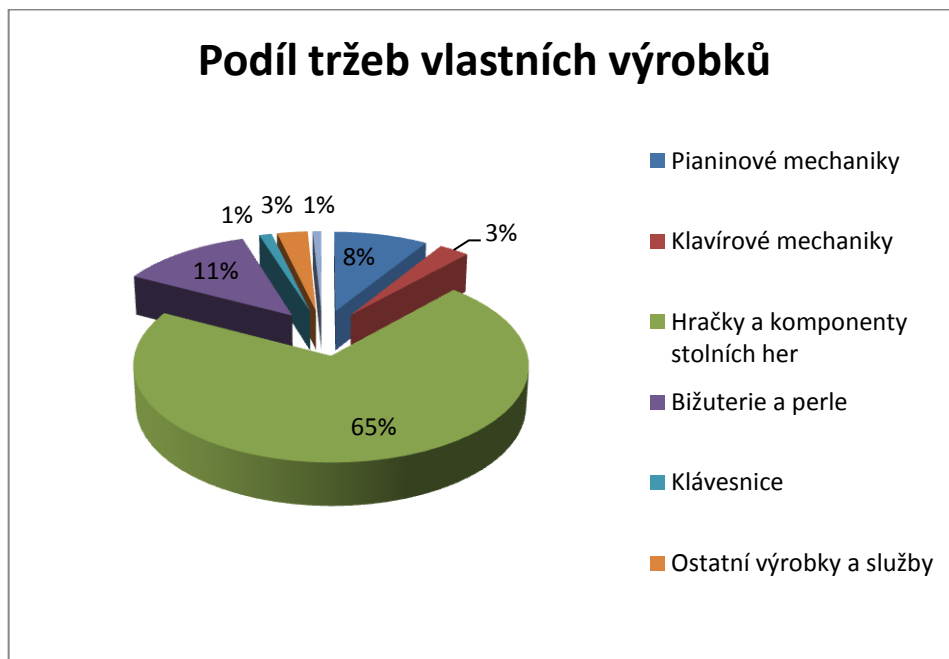
Hračky a komponenty stolních her

Hračky jsou hlavními produkty společnosti. Tržby z těchto produktů měly opačný vývoj, než u pianinových mechanik. V roce 2009 tyto tržby vzrostly téměř o 8 milionů korun. V roce 2010 růst pokračoval a firma zaznamenala největší tržby za hračky ve sledovaném období, a to ve výši 55,5 milionů Kč.

Bižuterie a perle

Největší tržby za prodej bižuterie a perel společnost zaznamenala v roce 2010, ve výši 16,2 mil. Kč. Nejnižší naopak v roce 2009, ve výši 11,8 mil. Kč. V posledním účetním období došlo k dalšímu výraznému poklesu.

Ostatní položky tržeb nejsou nijak významného charakteru, proto se jimi nebudu blíže zabývat. (Výroční zprávy společnosti XY, s.r.o., 2007-2012; Účetní výkazy společnosti XY, s.r.o. 2007 - 2012)



Obrázek 9 Podíl tržeb za vlastní výrobky za účetní období 1.1. 2011 - 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

V grafu je zachycen procentuální podíl tržeb jednotlivých skupin výrobků na celkových tržbách za vlastní výrobky společnosti XY za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012.

Největší podíl na tržbách mají hračky a komponenty do stolních her, které se na celkových tržbách za vlastní výrobky podílí z 65%. Firma se na dřevěné hračky zaměřuje už od jejího založení a tyto produkty zde mají bohatou tradici a historii.

Druhý největší podíl mají bižuterie a perle, které tvoří 11% z celkových tržeb. Jedná se především o dřevěné perle a korále. Pianinové mechaniky zaujímají třetí místo v tržbách produktů firmy XY, s.r.o. s 8% z celkových tržeb. Dříve tyto produkty zaujímaly druhý největší podíl na tržbách, s poklesem poptávky během krize však klesly i tržby po pianinových mechanikách. Klavírové mechaniky a ostatní výrobky a služby zaujímají shodně 3% z tržeb. Ostatní položky jsou zanedbatelné.

5.4 Analýza výsledku hospodaření společnosti

Následující kapitola zachycuje přehled výsledku hospodaření z jednotlivých oblastí v letech 2007 – 31.5. 2012. Výsledek hospodaření je rozdělen do třech oblastí - provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření.

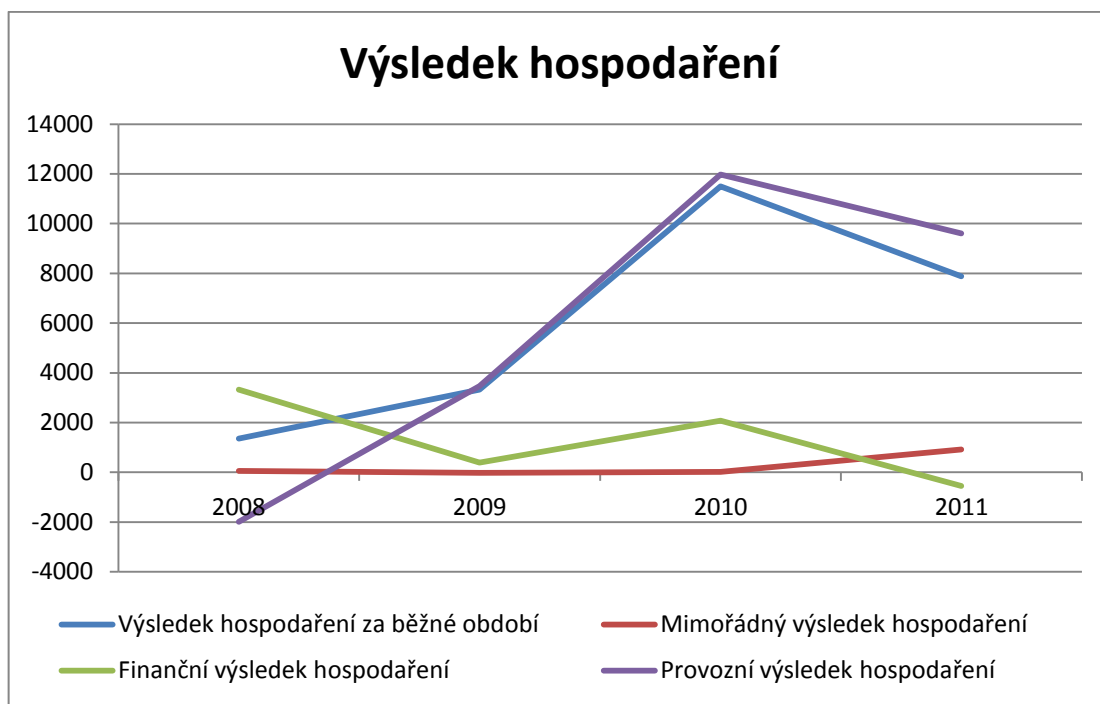
Tabulka 5 Výsledek hospodaření v letech 2008 - 2012 v tis. Kč (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2008	2009	2010	1.1. 2011 - 31.5. 2012
Provozní výsledek hospodaření	-1 987	3 468	11 973	9 605
Finanční výsledek hospodaření	3 320	386	2 082	-545
Mimořádný výsledek hospodaření	52	-25	15	923
Výsledek hospodaření za běžné období	1 353	3 324	11 494	7 884

V roce 2008 společnost zaznamenala záporný provozní výsledek hospodaření. Důvodem byla finanční krize, která způsobila pokles poptávky po produktech společnosti, především po pianinových a klavírových mechanikách. Finanční výsledek hospodaření je v tomto roce nejvyšší za sledované období. Je to způsobeno především zisky z kurzových rozdílů.

V účetním období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 hospodářský výsledek oproti minulému roku výrazně klesl. Jedním z důvodů je pokles tržeb za bižuterii a perle. Finanční výsledek hospodaření je zde záporný, což je způsobeno kurzovou ztrátou.

V roce 2010 společnost zaznamenala nejvyšší výsledek hospodaření za sledované období, kdy dosáhl téměř 12 mil. Kč. Důvodem je oživení poptávky po produktech společnosti po skončení hospodářské krize.



Obrázek 10 Průběh výsledku hospodaření společnosti XY v jednotlivých letech v tis. Kč (Vlastní zpracování)

V grafu je zachycen vývoj výsledku hospodaření z jednotlivých oblastí v letech 2008 – 31.5. 2012. Mimořádný výsledek hospodaření dosahuje pouze zanedbatelných hodnot a jeho vývoj ve sledovaných letech je stabilní, pouze v posledním roce nabírá rostoucí tendenci.

Finanční výsledek společnosti má periodický vývoj. Největší pokles zaznamenal v poslední účetní období, kdy byl záporný. To je způsobeno především kurzovými rozdíly, protože společnost ve velké míře obchoduje se zahraničím.

Provozní výsledek hospodaření má ve všech letech největší podíl na celkovém výsledku hospodaření a jejich vývoj je velmi podobný. V roce 2008 byl provozní výsledek hospodaření záporný, jehož, důvodem byl významný pokles poptávky po pianinových mechanikách během finanční krize. Během let 2008 – 2010 zaznamenal významný nárůst, v roce 2010 dosáhl téměř 12 mil Kč. V posledním účetní období klesl až na 9,6 mil. Kč.

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola je věnována analýze aktuálního systému řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. a zhodnocení stávajícího stavu.

6.1 Současný stav řízení nákladů

Společnost v současné době využívá k řízení nákladů druhové členění, které je základním rozdělením nákladů ve finančním účetnictví. Toto členění je ve firmě využíváno při tvorbě účetních výkazů. Dalším využívaným členěním nákladů je odpovědnostní členění nákladů. U každého střediska společnost eviduje náklady a účtuje vnitropodnikové převody. Jednotlivé členění nákladů je popsáno v následujících kapitolách. Ke kalkulacím společnost využívá přírážkovou metodu kalkulace nákladů, kde jako rozvrhovou základnu využívá přímé mzdy a při kalkulaci na jednotlivé výrobky vychází z typového kalkulačního vzorce. V následujících kapitolách jsou jednotlivá členění nákladů a kalkulační vzorec popsána podrobněji.

6.2 Nákladová analýza

6.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů se nejvíce využívá ve finančním účetnictví. Jednotlivé členění vychází z účetní osnovy a používá se především ve výkazech zisku a ztráty, které je společnost povinna vykazovat.

Dle účtové osnovy můžeme náklady rozdělit do jednotlivých kategorií:

Náklady na prodané zboží

Jedná se o pořizovací cenu zboží. Tržby za prodej zboží jsou však zanedbatelné, vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní firmu.

Služby

Nejvýznamnější položkou služeb, které společnost XY, s.r.o. využívá, jsou náklady na propagaci. Jedná se o náklady na reklamu, propagační materiály, atd. Patří sem také například náklady na opravu automobilů, náklady na reprezentaci, cestovné, telefony.

Spotřeba materiálu a energie

Nejvýznamnější položkou spotřeby materiálu ve společnosti XY, a.s. tvoří dřevo, které je základní surovinou pro výrobu produktů společnosti. Velmi významnou materiálovou položkou je balící technika, kartonář a obaly. Kartonáž v některých případech tvoří až 40% nákladů výrobku. Dalšími materiálovými položkami, které společnost spotřebovává, jsou kůže, plst', kašmír, kovodílký, šňůrky, knoty, magnety. V této položce jsou zahrnuty veškeré spotřeby energie, a také spotřeba vody. Tu společnost čerpá, jak z okolní řeky jako užitkovou vodu, tak z nádrže, která zásobuje oblast pitnou vodou.

Osobní náklady

Největší položkou osobních nákladů jsou pro podnik základní mzdy výrobních dělníků, protože se jedná o výrobní firmu. Dále sem patří mzdy administrativních pracovníků, odměny, prémie, zaměstnanecké benefity, sociální a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady.

Daně a poplatky

Mezi daně a poplatky, které společnost spotřebovává, patří náklady na dálniční známky, daň z nemovitosti a ostatní poplatky a daně.

Odpisy DM

Největší položkou odpisů jsou odpisy k výrobním strojům a zařízením. Dalšími odpisy jsou například odpisy automobilů.

Ostatní provozní náklady

Mezi tyto náklady patří ve společnosti XY, s.r.o. především náklady na pojištění.

Ostatní finanční náklady

Společnost na tomto účtu eviduje kurzové rozdíly a náklady na úvěry.

Rezervy a opravné položky

Společnost v současné době žádné rezervy netvoří. Byly tvořeny v minulosti za účelem budoucích investic, či snížení daňového zatížení. Na tomto účtě společnost v současné době eviduje opravné položky, které tvoří především k pohledávkám.

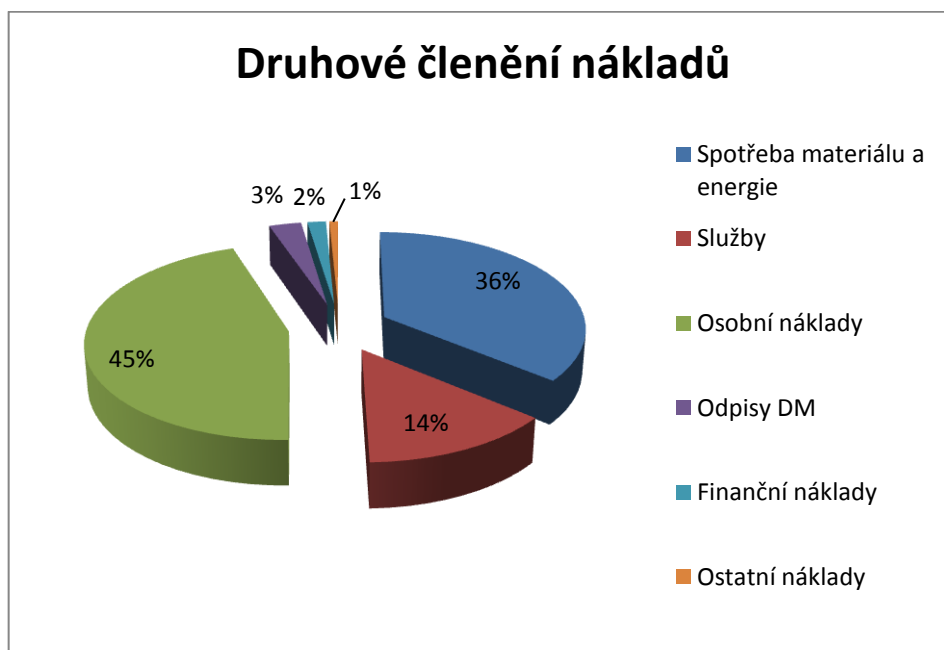
Daň z příjmu

Tato položka eviduje daň z příjmu z běžné činnosti podniku. Jedná se jak o právě splatnou daň z příjmu a odloženou daň z příjmu.

Tabulka 6 Druhé členění nákladů v tis. Kč. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

Náklady celkem v tis. Kč	136 079	100%
Spotřeba materiálu a energie	48 898	36%
Služby	18 654	14%
Osobní náklady	61 285	45%
Odpisy DM	3 939	3%
Finanční náklady	2 260	2%
Ostatní náklady	1 043	1%

Tabulka 7 a obrázek 9 zachycují druhové členění nákladů v podniku za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 s procentuálním podílem jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech a s příslušnými hodnotami. Náklady byly rozděleny do 6 základních skupin, podrobnější druhové členění nákladů je zachyceno níže.



Obrázek 11 Procentuální vyjádření druhového členění nákladů společnosti XY s.r.o. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

Největší podíl na celkových nákladech tvoří osobní náklady, které dosahují hodnoty 45%. Takto vysoký podíl osobních nákladů je působen charakterem společnosti, která je výrob-

ní. Osobní náklady zahrnují z největší části mzdy výrobních dělníků. Výrobní proces je rozsáhlý, jedná se o zpracování dřeva na polotovary a jejich následné zpracování na jednotlivé dílky, z toho důvodu je za potřebí velké množství personálu. Velké množství výrobních operací se provádí ručně, například barvení některých dílků, či kompletace hraček.

Další významnou položkou je zde spotřeba materiálu a energie, která tvoří 36 % z celkových nákladů společnosti. Zde je zahrnut veškerý materiál a energie, který vstupuje do výrobního procesu. Významný podíl na nákladech mají také služby, které tvoří 14 % z celkových nákladů společnosti. Ostatní nákladové položky už na celkových nákladech nemají významný podíl. Jedná se o odpisy dlouhodobého majetku, které tvoří 3 %, dále položka finančních nákladů, která tvoří 2 %, a ostatní náklady, které tvoří také 1 %. Z důvodu nevýznamné částky byly v této položce sloučeny daně a poplatky, ZC prodaného materiálu, ostatní provozní náklady a mimořádné náklady. Tato klasifikace neobsahuje změnu stavu opravných položek a daň z příjmu, a náklady vynaložené na prodané zboží, které byly pro účely analýzy vyloučeny.

Následující tabulka zachycuje druhové členění nákladů podrobněji, i včetně nevýznamných nákladových položek.

Tabulka 7 Podrobnější druhové členění nákladů ve společnosti XY s.r.o. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 v tis. Kč (Vlastní zpracování)

Náklady celkem v tis. Kč	137 668
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 589
Výkonová spotřeba	67 552
Spotřeba materiálu a energie	48 898
Služby	18 654
Osobní náklady	61 285
Mzdové náklady	48 092
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	13 188
Sociální náklady	5
Daně a poplatky	813
Odpisy DNM a DHM	3 939
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	13
Prodaný materiál	13
Ostatní provozní náklady	171
Nákladové úroky	263
Ostatní finanční náklady	1 997
Mimořádné náklady	46

6.2.2 Členění nákladů dle nákladových středisek

Společnost XY, a.s. je rozdělena do deseti hlavních odpovědnostních středisek, z nichž každé středisko má pak pod sebou dílčí střediska. Každé středisko ve společnosti eviduje své náklady a výnosy. Mezi středisky se účtují vnitropodnikové převody.

V průběhu několika let se odpovědnostní struktura společnosti vyvíjela. Společnost dříve využívala také středisko 750 Klávesnice CNC a středisko 950 Firmy kooperující ve výrobě. Společnost si začala výrobu zajišťovat pouze z vlastních zdrojů a z toho důvodu toto středisko zrušila. Dále středisko 700 Výroba UH, jedná se o výrobu umělé hmoty, kterou společnost dříve využívala při výrobě svých výrobků. V současné době společnost sice toto středisko eviduje, ale nijak ho nevyužívá, takže středisko nevykazuje žádné náklady ani výnosy.

Středisko 001 – Správa

Toto středisko je hlavním správním útvarem společnosti. Zahrnuje ředitelství společnosti a ostatní útvary, které se podílejí na administrativních činnostech společnosti. Nejdůležitějšími, které patří do tohoto střediska, jsou například ekonomický úsek, obchodní oddělení, technický úsek, úsek expedice, řízení jakosti a MTZ.

Středisko 100 – Prvovýroba

V tomto středisku se zpracovává dřevo. Surové kmeny stromů se postupně zpracovávají na pile. Nejprve projdou přes rámovou pilu, pilnici, prutovky a poté putují do sušárny. Výstupem toho to střediska jsou polotovary, které se pak dále zpracovávají a používají se k výrobě hraček či klavírových a pianinových mechanik. Těmito polotovary jsou opracované prkýnka, hůlky a hranoly.

Středisko 200 – Klavírové a pianinové mechaniky

Toto středisko se zaměřuje na výrobu klavírových a pianinových mechanik. Vstupem jsou polotovary jako například prkýnka a hranoly, které se zpracovaly ve středisku prvovýroby. Tyto polotovary se dále zpracovávají v nářezovně, kde se zkrátí na potřebnou délku a šířku a následně se vrtají. Dalším střediskem je montážní dílna, kde se klavírové mechaniky kompletují.

Středisko 300 – Bižuterie a hračky

Toto středisko se zaměřuje na hlavní a stěžejní produkty firmy, kterými jsou dřevěné hračky. K výrobě hraček se využívají prkýnka, hůlky a hranoly zpracované ve středisku prvo-

výroby. Z hůlek, prkýnek a hranolů se vybrousí pomocí vřetenových automatů, pilek a frézek dílky do požadovaných tvarů. Tyto dílky se obrousí, obarví a následně se kompletují dělníky.

Středisko 400 – Technický provoz

Do tohoto střediska patří strojní a montážní dílna a oddělení údržby. Toto oddělení má na starosti především pravidelnou údržbu a opravy strojů.

Středisko 500 - Fotovoltaická elektrárna

Toto středisko eviduje náklady, které spotřebovává fotovoltaická elektrárna, kterou společnost využívá pro vlastní potřebu. Tato elektrárna je umístěna výhradně na střeše výrobní budovy.

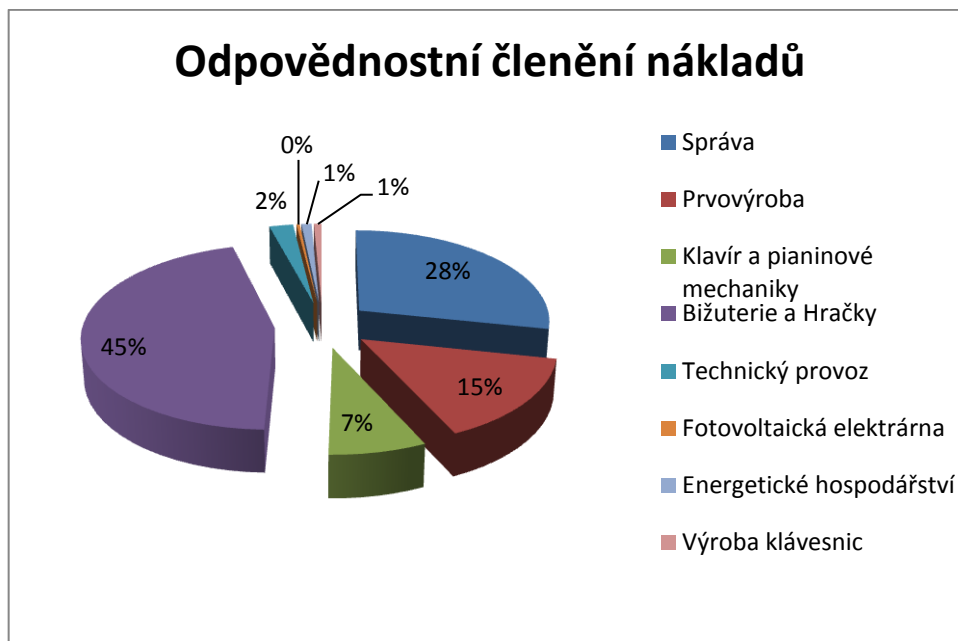
Středisko 600 – Energetické hospodářství

Do tohoto střediska patří veškeré energetické zdroje, kterými společnost disponuje. Jedná se o kotelnu, vzduchotechniku a také čističku odpadních vod, kterou společnost využívá, jak pro vlastní účely, tak pro účel obce.

Středisko 700 – Výroba klávesnic

Toto středisko zahrnuje výrobu klávesnic. Jedná o klávesnice, které slouží jako komponenty do pián a klavírů.

Reportingu společnost ve velké míře nevyužívá. Jedná se pouze o hrubé reportování, mezi jednotlivými středisky. Na základě hrubého reportu zde dochází k porovnání plánovaných nákladů se skutečně vykázanými náklady, což je zpětnou vazbou pro vedení společnosti.



Obrázek 12 Odpovědnostní členění nákladů v Kč za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

V grafu odpovědnostního členění nákladů jsou náklady jednotlivých odpovědnostních středisek vyjádřeny procentuálně. Největší podíl na celkových nákladech má středisko 300 – Bižuterie a hračky. Podíl tohoto střediska je 45 % a celková suma, kterou toto středisko za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 vykázalo je 49,3 mil. Kč. Takto vysoký podíl přímo souvisí s povahou společnosti, jedná se o výrobní společnost a toto středisko představuje hlavní činnost podniku, kterou je výroba dřevěných hraček.

Druhý největší podíl na celkových nákladech společnosti má středisko 001 – Správa. Podíl toho střediska je 28 %. Náklady, které středisko správy za rok 2011 vykázalo, dosahují výše 30,7 mil. Kč. Středisko vykazuje náklady na administrativu a chod společnosti. Takto vysoký podíl na celkových nákladech je způsoben tím, že jsou zde zahrnuty také veškeré náklady, které souvisí s výrobky společnosti, ale jednotlivých střediskům nejdou přiřadit, protože je mají společné. Jedná se zde například o náklady na expedici, skladování, zásobování atd.

Dalším střediskem, které se významně podílí na celkových nákladech společnosti, je středisko 100 – Prvovýroba. Toto středisko zahrnuje náklady spojené se zpracováním surových dřevěných kmenů na pile, jejich broušením, řezáním a sušením. Výstupem jsou polotovary ve formě prkének, hranolů a hůlek, které se využívají při výrobě hraček a klavírových mechanik. Podíl nákladů tohoto střediska je 15 % a jejich celková výše za období 1.1. 2011 – 31.5. 2013 dosáhla 16,1 mil. Kč.

Další střediska se na celkových nákladech společnosti nepodílejí nijak významně. Jednotlivé procentuální členění a hodnoty středisek jsou zahrnuty v tabulce 9.

Tabulka 8 Odpovědnostní členění nákladů v Kč za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

Číslo střediska	Odpovědnostní členění v Kč	1.1. 2011 – 31.5. 2012	% podíl
1	Správa	30 746 000	28%
100	Prvovýroba	16 108 000	15%
200	Klavír a pianinové mechaniky	7 937 000	7%
300	Bižuterie a Hračky	49 357 000	45%
400	Technický provoz	2 445 000	2%
500	Fotovoltaická elektrárna	336 000	0%
600	Energetické hospodářství	1 031 000	1%
700	Výroba klávesnic	789 000	1%
	Celkové náklady	108 749 000	100%

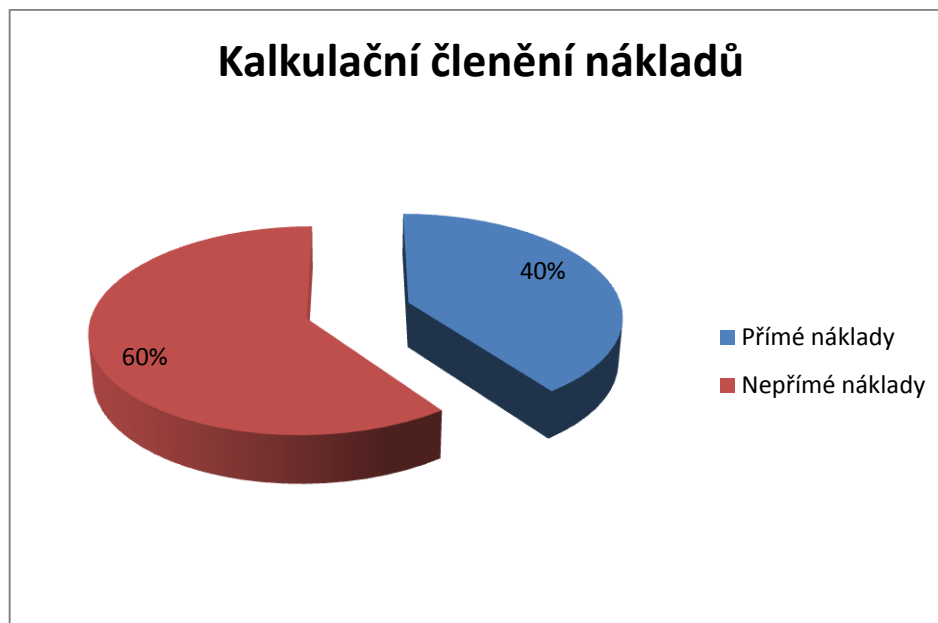
6.2.3 Kalkulační členění nákladů

Tato část diplomové práce je věnována kalkulačnímu členění nákladů, které odděluje přímé a nepřímé náklady. Společnost takto náklady neeviduje, nepřímé náklady však dokáže určit z druhového členění a při kalkulacích je přiřazuje jednotlivým nákladovým objektům. Toto členění nákladů slouží především jako podklad pro projektovou část práce, kde je navrženo využívání metody activity based costing. Informace pro toto rozdělení jsou čerpány z druhového členění nákladů. Jednotlivé položky na analytických a syntetických účtech byly rozděleny na přímé a nepřímé, podle toho jestli mohou být přímo vyčísleny na jeden výrobek, nebo souvisí s výrobou jako celkem.

Tabulka 9 Kalkulační členění nákladů v Kč (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč	1.1. 2011 - 31.5. 2012	% podíl
Přímé náklady	54 408 858	40%
Nepřímé náklady	81 670 142	60%
Celkové náklady	136 079 000	100%

V tabulce 12 a na obrázku 13 je znázorněna skladba přímých a nepřímých nákladů společnosti XY, s.r.o. za období od 1.1 2011 do 31.5. 2012. Přímé náklady tvoří 40 % s celkovou sumou 54,4 mil. Kč. Nepřímé náklady jsou 81,6 mil. Kč a tvoří 60 % nákladů společnosti. Jednotlivé položky přímých a nepřímých nákladů jsou rozebrány v další kapitole.



Obrázek 13 procentuální podíl přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

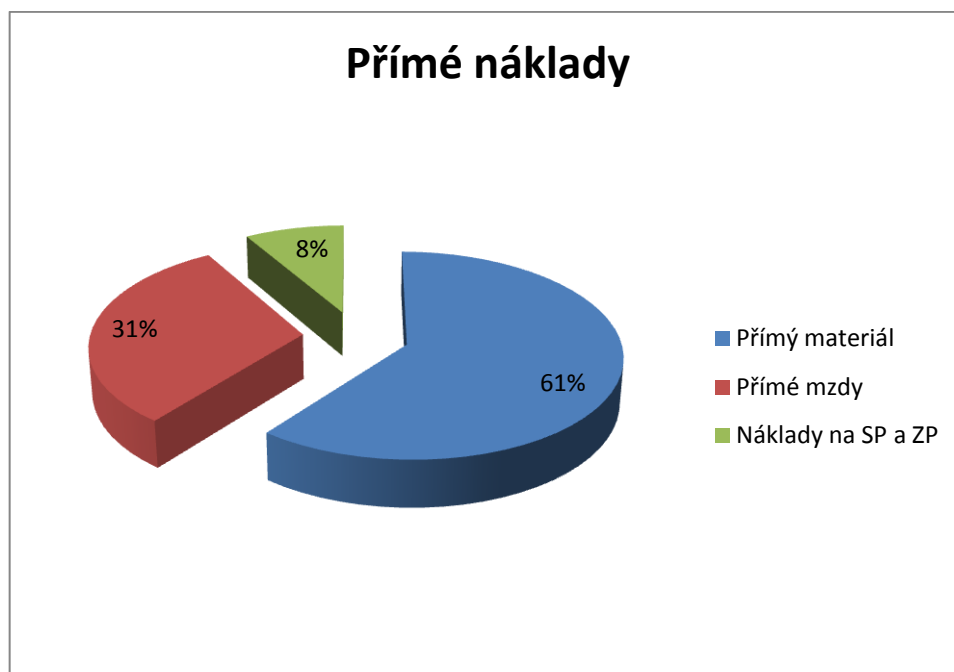
6.2.3.1 Přímé náklady

V následující tabulce a grafu jsou zachyceny položky přímých nákladů společnosti XY, s.r.o. a jejich procentuální podíly na celkových přímých nákladech.

Tabulka 10 Skladba přímých nákladů v Kč (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč	1.1. 2011 - 31.5. 2012	% podíl
Přímé náklady	54 408 858	100%
Přímý materiál	32 971 307	61%
Přímé mzdy	16 824 000	31%
Náklady na SP a ZP	4 613 551	8%

Největší položkou přímých nákladů je přímý materiál, který tvoří 61 %. Nejvýznamnější položkou materiálu je dřevo, které v podobě kulatin vstupuje do výroby. Dalšími materiálovými položkami jsou knoty, šňůrky, plstě, kůže, kovodílky, magnety a kartonáž. Přímé mzdy podniku tvoří 31 %, jedná se o mzdy výrobních dělníků, které je podnik schopen přiřadit jednotlivým výrobkům. Poslední položkou přímých nákladů jsou náklady na sociální a zdravotní pojištění, které přímo souvisí s přímými mzdami a tvoří 8 %.



Obrázek 14 Podíl jednotlivých položek přímých nákladů (vlastní zpracování)

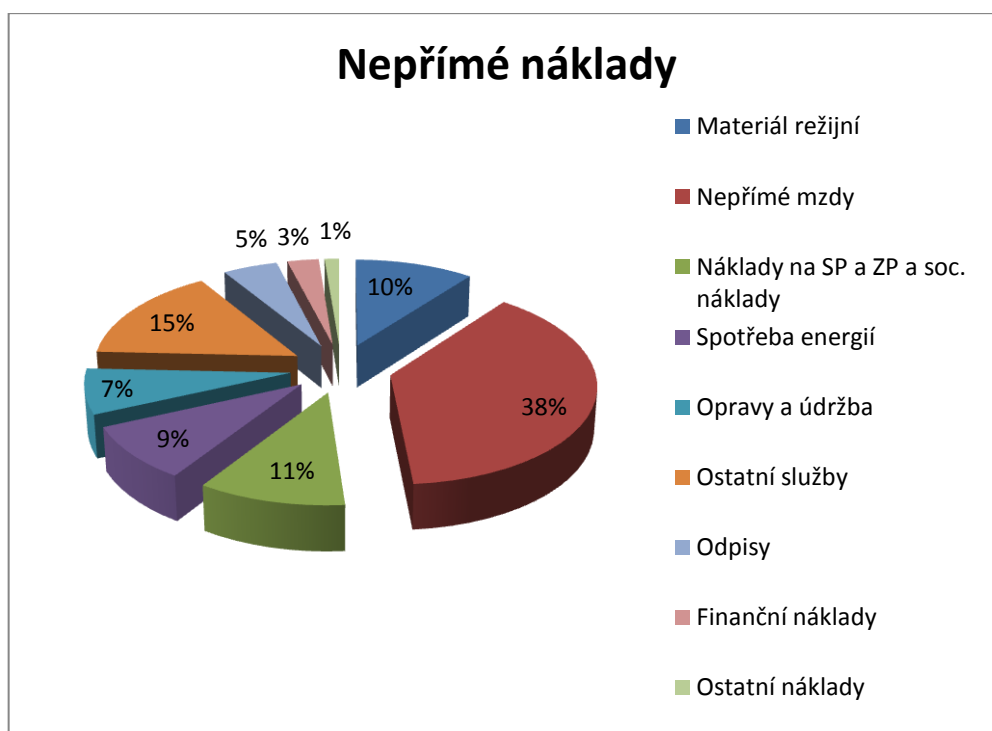
6.2.3.2 Nepřímé náklady

Rozdělení nepřímých nákladů je velmi důležité pro projektovou část práce, ve které je navrženo využití metody ABC. Pro účel analýzy byly nákladové položky rozděleny do 9 skupin. Toto rozdělení vychází z druhového členění nákladů. Složení jednotlivých položek nepřímých nákladů je zachyceno v následující tabulce.

Tabulka 11 Skladba nepřímých nákladů společnosti v Kč (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč	1.1. 2011 - 31.5. 2012	% podíl
Nepřímé náklady	81 670 142	100%
Materiál režijní	8 524 842	10%
Nepřímé mzdy	31 268 000	38%
Náklady na SP a ZP a soc. náklady	8 579 449	11%
Spotřeba energií	7 401 851	9%
Opravy a údržba	6 063 000	7%
Ostatní služby	12 591 000	15%
Odpisy	3 939 000	5%
Finanční náklady	2 260 000	3%
Ostatní náklady	1 043 000	1%

Na obrázku 15 je znázorněn podíl jednotlivých položek nepřímých nákladů. Největší položkou jsou zde nepřímé mzdy, které tvoří 42 % nepřímých nákladů. Tato položka zahrnuje platy mistrů a dalších vedoucích pracovníků. Další položkou je režijní materiál, který tvoří 11 %. Zahrnuje veškerý materiál, který je spotřebován při výrobě, ale nevstupuje do finálního výrobku a také materiál, který je využit při administrativních a správních činnostech. Jedná se například o brousící materiál, vrtáky, frézky, pily, ale také propisky, vizitky, náplně do tiskáren atd. Opravy a údržba tvoří 8 % nepřímých nákladů a zahrnuje náklady na opravy a udržování budov a staveb, strojů a automobilů. Ostatní služby tvoří 7 % nepřímých nákladů a zahrnují náklady na dodávky prací, náklady na propagaci, náklady na vývoz.



Obrázek 15 Procentuální podíl jednotlivých položek nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

6.3 Analýza Kalkulačního systému

6.3.1 Kalkulační metoda

Společnost XY, s.r.o. využívá ke kalkulaci přírážkové kalkulace. Kalkulační jednicí jsou v jejím případě jednotlivé výrobky. Nepřímé náklady se kalkulují pomocí rozvrhové základny, kterou jsou přímé mzdy. Pro kalkulaci nákladů na jednotlivý výrobek společnost využívá kalkulační vzorec.

Pro kalkulaci vedlejšího materiálu společnost využívá fiktivní kartu. V této kartě jsou zahrnuty různé možnosti hmotnosti zboží v rozmezí 0,1 - 5, podle kterého se do kalkulace výrobku promítne cena vedlejšího materiálu.

V kalkulaci jednotlivých výrobků jsou zahrnuty seznamy výrobních operací, které je potřeba při výrobě každého dílku vykonat. Jedná se například o operace při zpracování dřevěných dílků, jako jsou například vrtání, strouhání, broušení, barvení, atd. Jednotlivé náklady však na operace vyčísleny nejsou, ale firma by byla je schopná je zpětně určit podle norem a vykonané práce pracovníků. Firma sleduje především plnění předem stanovených norem a následně jejich plnění vyhodnocuje.

Pro spotřebu materiálu má podniky sestaveny kusovníky. Pro jednotlivé výrobky jsou sestaveny normy spotřeby materiálu na 1 ks výrobku.

Vedlejší náklady společnost do finálního výrobku zahrnuje jako procento, o které navýší přímé mzdy.

Do režijních nákladů společnost zahrnuje z největší části mzdy pracovníků, kteří se na výrobku přímo nepodílí. Jedná se například o práci seřizovače strojů, opraváře, či údržbáře strojů. Mezi nepřímé náklady společnosti patří také náklady střediska. Tyto náklady společnost do jednotlivých výrobků rozpouští pomocí procentuální přírážky. Na každé středisko je určeno jiné procento nákladů. Do režijních nákladů dále patří například režijní materiál, náklady na propagaci, cestovné, náklady na reprezentaci aj.

Výrobní režii společnost určuje procentuální přírážkou. Toto procento určuje společnost zpětně podle nákladů vynaložených za minulé období. Tuto procentuální přírážku pak používá při kalkulacích celé následující účetní období.

Společnost dělá pouze plánové kalkulace a během výroby dále upřesňuje předem stanovené normy. Nejsou tedy známy skutečné normy jednotlivých zakázek, to umožní až nový

informační systém, který společnost postupně začíná využívat. Společnost tedy nedělá předběžné ani skutečné kalkulace.

Zisková marže se liší u jednotlivých výrobků. U zakázkové výroby, která putuje přímo k odběrateli, je zisková přírážka z pravidla nižší. U katalogové výroby, které putuje nejdříve na sklad, bývá zisková přírážka vyšší.

6.3.2 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec, který společnost využívá, vychází z typového kalkulačního vzorce, je však trochu upravený. Na rozdíl od typového kalkulačního vzorce obsahuje položku kooperace. Položka kooperace zahrnuje do kalkulačního vzorce spolupráci a cizí firmou, která je přímým nákladem. Tato kooperace byla uplatňována především při kompletaci výrobků. Firma spolupracovala například s věznicí, kam odvezla dílky a následně přivezla zpět zkompletované výrobky. V současné době firma kooperaci nevyužívá a kompletaci výrobků provádí vlastní pracovníci. Kalkulační vzorec společnosti XY, s.r.o. je znázorněn v tabulce 10.

Výrobní režie se ve společnosti kalkuluje v každém výrobním středisku. Jsou v ní zahrnuty z největší části platy mistrů, dále pak režijní materiál a další.

Správní režie zahrnuje z největší části platy administrativních pracovníků, jedná se především o zaměstnance ředitelství, finančního oddělení, oddělení informatiky a dalších správních útvarů. Dále pak správní režie zahrnuje například cestovné, náklady na vývoz, náklady na propagaci, náklady na opravy automobilů, budov, odpisy a další.

Položka ostatních přímých nákladů zahrnuje sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců. Sociální a zdravotní pojištění se pro každé středisko stanovuje odděleně.

Mzdy pracovníků se stanovují podle pracovních postupů. Na základě pracovních postupů jsou stanoveny normy času, které dělník k výrobě daného produktu potřebuje. Mzda dělníka je vypočtená na základě sazby, která je stanovená na jednu normohodinu.

Tabulka 12 Kalkulační vzorec ve společnosti XY, s.r.o. (vlastní zpracování)

Materiál
Kooperace
Mzdy
Přímé náklady
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
Vlastní náklady výkonu
Správní režie
Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu

Kalkulace dřevěného korálku

Kalkulační vzorec společnosti si ukážeme na konkrétním výrobku, který společnost produkuje. V tomto případě se jedná o dřevěný korálek. Tento korálek je zároveň výrobkem, který společnost prodává samostatně, a zároveň slouží jako součástka pro kompletaci dřevěných hraček, které společnost prodává. Kalkulované množství je v tomto případě 1000 ks.

Materiál na kalkulované množství je 517,36 Kč a tvoří většinu nákladů toto výkonu. Přímé mzdy výrobních pracovníků jsou 22,94 Kč. Ostatní přímé náklady jsou na tomto výrobku 8,03 Kč. Výrobní režie se určí procentuální přírůžkou, která je u tohoto výrobku 49,31 Kč. Následuje správní režie, která je rozpuštěna taktéž procentuální přírůžkou a v případě tohoto výrobku je 45,87 Kč.

Tabulka 13 Kalkulace dřevěného korálku v Kč (vlastní zpracování)

Materiál	517,36
Kooperace	0
Mzdy	22,94
Přímé náklady	540,3
Ostatní přímé náklady	8,03
Výrobní režie	49,31
Vlastní náklady výkonu	597,64
Správní režie	45,87
Úplné vlastní náklady výkonu	643,51

6.3.3 Plánování a rozpočtování

Společnost v současné době sestavuje pouze plány nákladů, neplánuje příjmy. V minulosti společnost sestavovala rozpočty, jednalo se například o plány tržeb, příjmů, nákladů a investic. V současné době ale společnost není schopná určit příjmy, tudíž se rozpočtováním ve velké míře nezabývá. Je možné pouze přesně vyčíslit jednotlivé náklady.

6.4 Shrnutí a vyhodnocení současného stavu řízení nákladů

Společnost XY, s.r.o. Využívá k evidenci nákladů druhové členění, kde jsou jednotlivé nákladové položky vedeny na syntetických a analytických účtech. Dále společnost využívá odpovědnostní náklady, kde jsou vedena jednotlivá nákladová střediska, která v podniku jsou. Tyto střediska mezi sebou účtují vnitropodnikovými převody.

Společnost nemá nijak propracovaný systém řízení nákladů. Náklady sleduje na úrovni jednotlivých středisek. Ke každému výrobku společnost vede dokumentaci, které obsahuje kalkulaci a plán. Plán obsahuje kusovníky s přesným množstvím materiálu na daný výrobek. Dané středisko si nemůže nafasovat více materiálu, než je v plánu. Převažujícím druhem materiálu, který daná střediska spotřebovávají, je dřevo. Režijní náklady společnosti řídí finanční ředitel. Příslušné středisko musí nejprve finančnímu řediteli předložit návrh, ten musí následně všechny náklady schválit, teprve potom mohou být spotřebovány.

Společnost v současné době využívá ke kalkulaci nákladů přírážkovou metodu. Přímé náklady je společnost schopná vyčíslit přesně. K určení přímého materiálu společnost využívá kusovníky. Přímé mzdy společnost stanovuje pomocí stanovených norem a ostatní pří-

mé náklady přímo zahrnují náklady na sociální a zdravotní pojištění a přímo souvisí s přímými mzdami. Nepřímé náklady společnost kalkuluje přírážkou, kdy jako rozvrhovou základnu využívá přímé mzdy. Nepřímé náklady zahrnují z největší části platy, jedná se o platy mistrů a administrativních pracovníků, dále sem patří režijní materiál, náklady na opravy a údržbu, cestovné, náklady na propagaci, náklady na reprezentaci, odpisy aj.

Společnost XY, s.r.o. v současné době se systémem řízení nákladů a kalkulací považuje za dostačující. I přesto se však v tomto systému řízení nákladů ve společnosti najde prostor pro zlepšení.

Pozitiva:

- Zavedení nového informačního systému
Nový informační systém přinesl pozitiva a oblasti řízení nákladů. Firma je díky němu schopná lépe vykalkulovat a vyhodnotit náklady na zakázku. Systém přináší přesnější číslo i kalkulaci na výrobky, na druhou stranu však podnik zůstal u využívání přírážkové kalkulace.

Nedostatky:

- Členění nákladů dle objemu produkce
Firma v současné době náklady na fixní a variabilní nečlení. Bez fixních nákladů není firma schopná určit příspěvek na úhradu, jak celkový, tak u jednotlivých produktů. To je značným nedostatkem při rozhodování, zda konkrétní výrobek dále vyrábět či vyřadit.
- Přírážková kalkulace
Firma ke kalkulaci nákladů využívá přírážkové kalkulace. Přírážková kalkulace patří mezi starší metody a ne příliš přesné.
- Firma netvoří rozpočty, protože není schopná určit budoucí tržby.
- Firma nemá pracovníky zaměřující se na controlling.

7 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.

V této části diplomové práce je navržen projekt, který firmě pomůže zlepšit aktuální systém řízení nákladů.

7.1 Cíl projektu

Cílem projektu je zlepšit aktuální stav řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. Prvním z návrhů na zlepšení aktuálního stavu je využívání členění nákladů dle objemu produkce. Firma v současné době toto členění nevyužívá. Využití tohoto členění by pro firmu mohlo být přínosem. Přínos zde vidím především v možnosti výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který může být cenným podkladem při manažerských rozhodováních. Například při rozhodování o vyřazení ztrátového výrobku z výroby, je příspěvek na úhradu důležitým ukazatelem. V některých případech se zrušení ztrátového výrobku jeví jako ideální řešení, někdy však dojde ještě ke snížení celkového zisku, protože se sníží příspěvek na úhradu fixních nákladů.

Druhým cílem je firmě navrhnout systém, který umožní přesnější alokaci režijních nákladů. Navrhovaným systémem je metoda activity based costing, která díky přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám dokáže vyčíslit režijní náklady přesněji.

7.2 Návrh zavedení členění nákladů dle objemu produkce

Společnost v současné době náklady dle objemu produkce nečlení, z toho důvodu je jedním z projektového návrhu zavedení tohoto členění. Společnost bez členění nákladu dle objemu produkce jen obtížně kontroluje své činnosti. V tomto případě je jedná o nemožnost výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů, výpočtu bodu zvratu a dalších ukazatelů.

Pro rozdělení nákladů na fixní a variabilní budu vycházet z druhového členění nákladů. Jednotlivé nákladové položky budou rozděleny dle klíče na fixní a variabilní náklady. Variabilní náklady přímo závisí na objemu produkce a podle jeho růstu či poklesu se mění. Fixní náklady na objemu produkce nezávisí a s jeho růstem či poklesem jsou neměnné. Podnik je spotřebovává i v případě, pokud by ukončil výrobu. Při přerozdělování jednotlivých položek je důležité si uvědomit, zda jsou vyvolané výkonem či časem.

V tabulce 14 je zachycen návrh rozčlenění nákladů dle objemu produkce. Využití tohoto členění je pro firmu široké, může být využito například v controllingu, při výpočtech krycích příspěvků, bodů zvratu a dalších ukazatelů.

Tabulka 14 Prerozdělení nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)

Nákladové položky	Variabilní náklady	Fixní náklady
Náklady vynaložené na prodané zboží	X	
Spotřeba materiálu a energie	X	
Služby		X
Mzdové náklady	X	
Odměny členům orgánu společnosti		X
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	X	
Sociální náklady	X	
Daně a poplatky		X
Odpisy DNM a DHM		X
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu		X
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti		
Ostatní provozní náklady	X	
Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti		
Nákladové úroky		X
Ostatní finanční náklady		X
Daň z příjmu splatná		
Daň z příjmu odložená		
Mimořádné náklady		X

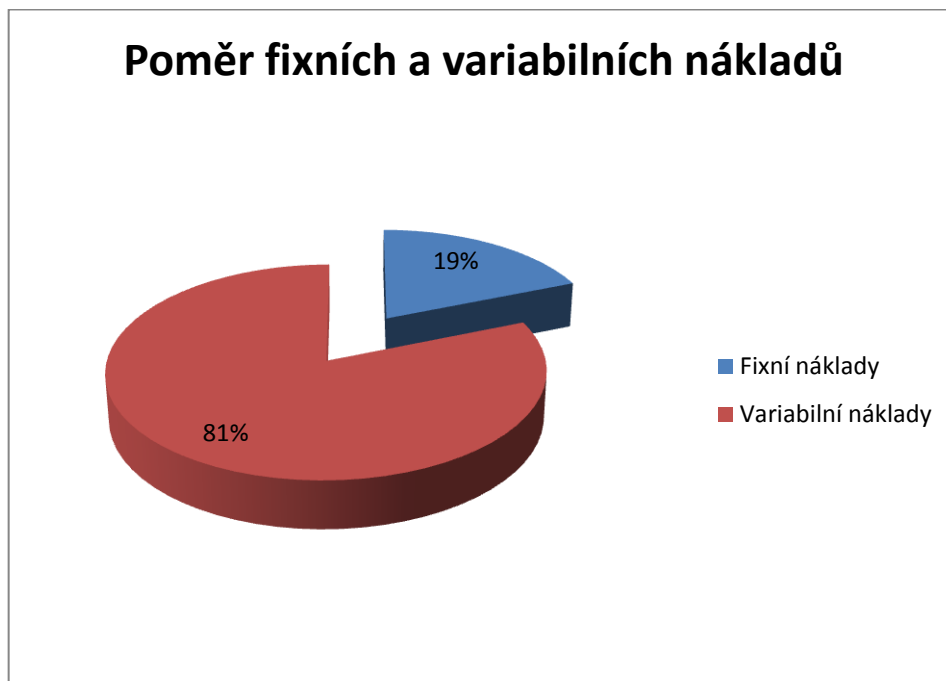
Náklady byly rozděleny na fixní a variabilní a byly jim přiděleny konkrétní sumy. V tabulce 15 je výsledek procesu rozřazení jednotlivých nákladových položek, včetně konkrétních hodnot a procentuálního podílu.

Tabulka 15 Členění nákladů dle objemu produkce v tis Kč (vlastní zpracování)

Členění nákladů dle objemu produkce	v tis. Kč	% podíl
Variabilní náklady	110 354	81%
Fixní náklady	25 725	19%
Celkové náklady	136 079	100%

V grafu 13 je zachycen poměr fixních a variabilních nákladů za účetní období od 1.1. 2011 do 31.5. 2012. Největší podíl zde mají variabilní náklady, které tvoří 81 % z celkových nákladů společnosti XY, s.r.o. Takto vysoký podíl variabilních nákladů je dán tím, že se

jedná o výrobní společnost. Podnik spotřebovává velké množství různého materiálu a také velké množství osobních nákladů, protože velká část finálních produktů se kompletuje ručně.



Obrázek 16 Poměr fixních a variabilních nákladů za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

7.2.1 Variabilní náklady

Tabulka 16 Variabilní náklady společnosti XY, s.r.o. v tis. Kč za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

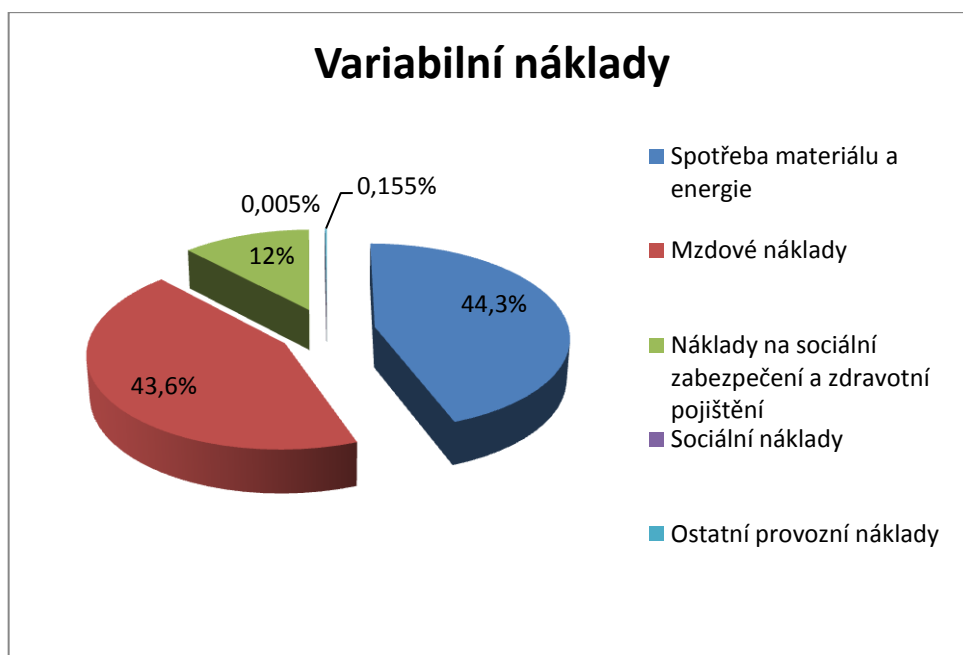
Nákladové položky	tis. Kč	% podíl
Spotřeba materiálu a energie	48 898	44,3%
Mzdové náklady	48 092	43,6%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	13 188	12%
Sociální náklady	5	0,005%
Ostatní provozní náklady	171	0,155%
Variabilní náklady celkem	110 354	100%

Položky variabilních nákladů jsou zachyceny v tabulce 12 a jejich podíl je vyobrazen v grafu. Největší podíl na variabilních nákladech má spotřeba materiálu a energie, která ve sledovaném období dosáhla 48,9 mil Kč, tvořila 44,3 % variabilních nákladů. Největší objem těchto nákladů tvoří spotřeba materiálu, kam patří především dřevo, kůže, plst', kašmír,

kovodílky, šňůrky, knoty, barvy, kartonáž a obaly. Velký podíl má taky energie spotřebovaná ve výrobě, jedná se především o elektřinu a pohonné hmoty, které pohání výrobní stroje.

Další významnou složkou jsou mzdové náklady, které s 48 mil. Kč zaujímají 43,6 % variabilních nákladů. Takto vysoký objem mzdových nákladů závisí na charakteru výroby, kdy se velké množství výrobků barví, či kompletuje ručně. Třetí nejvýznamnější položkou jsou náklady na sociální a zdravotní pojištění, které přímo souvisí se mzdovými náklady, jejich výše je 13 mil. Kč a tvoří 12 % z variabilních nákladů.

Další položky se nijak významně na variabilních nákladech společnosti XY, s.r.o. nepodílejí.



Obrázek 17 Podíl jednotlivých položek na variabilních nákladech společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012

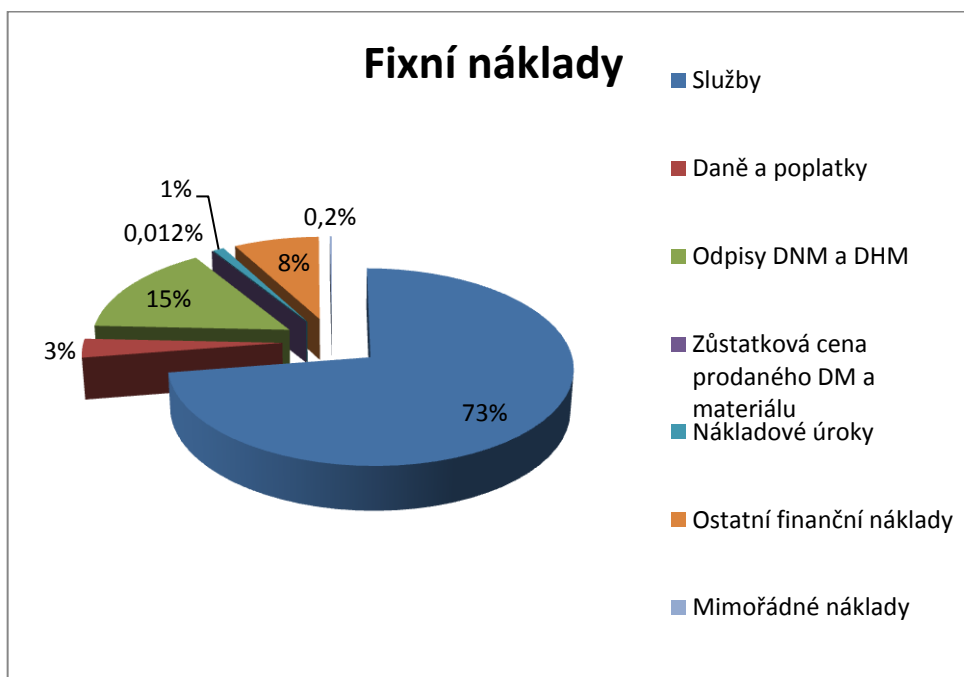
7.2.2 Fixní náklady

Do fixních nákladů společnosti XY, s.r.o. jsou zahrnuty veškeré náklady, které nesouvisí s objemem produkce společnosti.

Tabulka 17 Fixní náklady společnosti XY, s.r.o. v tis. Kč za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)

Nákladové položky	tis. Kč	% podíl
Služby	18 654	73%
Daně a poplatky	813	3%
Odpisy DNM a DHM	3 939	15%
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	13	0,012%
Nákladové úroky	263	1%
Ostatní finanční náklady	1 997	8%
Mimořádné náklady	46	0,2%
Fixní náklady celkem	25 725	100%

V tabulce 13 a na obrázku 15 jsou zachyceny jednotlivé položky fixních nákladů a jejich podíl na celkových fixních nákladech společnosti XY, s.r.o.



Obrázek 18 Podíl jednotlivých položek na fixních nákladech společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012

Nejvýznamnější položkou fixních nákladů jsou služby, které s 18,6 mil. Kč tvoří 73 % fixních nákladů. Položka služeb zahrnuje z největší části náklady na propagaci.

Druhou významnou položkou fixních nákladů jsou odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které se s 3,9 mil Kč podílí na fixních nákladech z 15%. Hlavní složku odpisů, tvoří především výrobní stroje.

Ostatní finanční náklady dosáhly výše 1,9 mil Kč a tvoří 8 % z fixních nákladů. Do této položky firma zahrnuje především kurzové rozdíly, náklady na úvěry, náklady na pojistky atd.

7.3 Návrh využívání metody activity based costing

Tato část projektu na zlepšení řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. bude věnována zavedení metody ABC. Pomocí této metody firma dosáhne co nejpřesnější alokaci režijních nákladů.

Využití metody ABC je ve firemní praxi široké. Určení jednotlivých aktivit a jejich příčin poskytuje manažerům nástroj pro procesní řízení, plánování, kontrolu a hodnocení firemní výkonnosti.

Výhody metody ABC jsou především v tom, že udává co nejpřesnější informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, regiony atd.

7.3.1 První fáze – úprava účetních dat

Cílem této fáze je upravit účetní data, tak aby přesně vyhovovala potřebám metody ABC. V tomto případě se jedná o úpravu dat z hlavní účetní knihy tak, aby nebyly pokřiveny v důsledku nevhodných úprav ve finančním a daňovém účetnictví. Ne všechny náklady vedené v účetní knize jsou skutečnými a pro metodu ABC je důležité počítat pouze se skutečnými náklady. Na základě analýzy analytických nákladových účtů byly stanoveny, které informace jsou pro potřeby aplikace modelu ABC důležité a které nikoliv. Byly vyloučeny náklady, které upravují objem nákladů, tak aby se díky jejich maximalizaci snížilo daňové zatížení podniku. V podniku XY, s.r.o. jsou za tímto účelem tvořeny například rezervy, či některé opravné položky. Není nutno vyloučit všechny opravné položky, ale pouze ty, které jsou tvořeny za účelem snížení daní.

V následující tabulce jsou zachyceny všechny náklady, které byly pro účel metody ABC vyloučeny.

Tabulka 18 Vyřazené položky režijních nákladů (vlastní zpracování)

Nákladové položky	
Daně a poplatky	813 000 Kč
ZC z prodeje materiálu	13 000 Kč
Mimořádné náklady	46 000 Kč
Nákladové úroky	263 000 Kč
Ostatní finanční náklady	1 997 000 Kč
Celkem	3 132 000 Kč

V tabulce 18 jsou zachyceny položky nákladů, které jsou mimořádné, nebo stále měnící se, z toho důvodu musely být vyřazené. Společnost využívá k financování krátkodobých úvěrů, z toho důvodu byly vyřazené nákladové úroky. Položka ostatní finanční náklady, zachycuje kurzové rozdíly, které podniku vznikají při obchodování se zahraničím, tato položka se stále mění. Celková výše nákladů, které byly pro účely modelu ABC vyloučeny, je 3 132 000 Kč. Nepřímé náklady, které budou přiřazovány jednotlivým aktivitám, jsou ve výši 78 537 142 Kč.

7.3.2 Druhá fáze – návrh aktivit

V této fázi projektu návrhu metody ABC, budou navrženy jednotlivé aktivity, které v podniku probíhají. Tyto aktivity budou popsány za účelem alokace režijních nákladů. Je důležité definovat jak hlavní tak podpůrné činnosti, které v podniku probíhají. Počet navrhovaných aktivit závisí například na velikosti podniku, na personálních, časových, finančních zdrojích.

Činnosti musejí být popsány slovesem, případně podstatným jménem, aby bylo jasné, jaká aktivita v podniku probíhá. Podnik je velikostně středním podnikem, z toho důvodu dochází k celé řadě činností. Činnosti byly definovány po konzultaci s vedením podniku a byly navrhovány hlavní aktivity, které zde probíhají. Bylo tedy definováno 7 hlavních aktivit a jedna aktivita podpůrná.

K těmto aktivitám patří:

1) Nákup

Nákupní činnost podniku zastávají dva firemní zaměstnanci. Ti mají na starosti kontrolu a zhodnocení aktuálního stavu materiálu. Podle aktuální situace a pláno-

vané spotřeby materiálu situaci vyhodnotí a případně zajistí nákup materiálu prostřednictvím vystavení a zaslání objednávek dodavatelům.

2) Prvovýroba

Tato činnost je jednou z hlavních aktivit podniku a spočívá ve zpracování dřeva. Společnost nakoupí dřevěné kulatiny, které na pile a dalších strojích zpracuje na polotovary. Těmito polotovary jsou dřevěné hůlky, prkénka a hranoly, které jsou využité při dalších fázích výrobního procesu.

3) Výroba dílků

Společnost XY, s.r.o. při této aktivitě dále zpracovává připravené polotovary. Tyto polotovary se dále upravují pomocí pilek, frézek, vrtaček a dalších strojů na jednotlivé dílky, které jsou pak použity k výrobě hraček či pianinových mechanik. Dále se jednotlivé dílky obarví. Barvení je prováděno buď jednobarevně anebo potiskem.

4) Technické činnosti

Při této aktivitě firma provádí pravidelnou údržbu výrobních strojů. Provádí také servis strojů a opravy.

5) Kompletace

Při této činnosti se kompletují jednotlivé dílky hraček, či pianinových mechanik do finálních produktů. Kompletace zahrnuje i některý materiál, který společnost nevyrobí, ale nakupuje. Jedná se například o kůži, knoty, šňůrky či kartonáž. Většina produktů se kompletuje ručně.

6) Expedice

Činností expedice se v tomto podniku zabývají 3 pracovníci. V rámci této činnosti se provádí balení, kdy jsou produkty zabaleny do krabice, případně jiného obalu. Zboží je pak uskladněno a následně distribuováno a český či zahraniční trh.

7) Prodej

Další činností je prodej, jenž v podniku provádějí 4 zaměstnanci. Ti mají za úkol zajistit odbyt výrobků společnosti. Jedná se o příjem objednávek či zakázek a jejich zpracování. Tato činnost zahrnuje také obsluhu stávajících a vyhledávání nových odběratelů.

Podpůrné aktivity

8) Administrativa a správa

Poslední činností v podniku je administrativa a správa, která je podpůrnou činností. V rámci této činnosti dochází k řízení pracovníků, vedení účetnictví, personálním činnostem a dalším administrativním pracím.

7.3.3 Třetí fáze – ocenění aktivit

V této kapitole při tvorbě modelu ABC jsou oceněny definované aktivity. Cílem této fáze tvorby modelu je přiřadit jednotlivým aktivitám nepřímé náklady. Jednotlivé aktivity jsou oceněny na základě konzultace s finančním ředitelem společnosti. S jeho pomocí jsou určeny procentuální podíly jednotlivých aktivit na režijních nákladech společnosti. Jedním z kritérií, které bylo použito, je počet zaměstnanců, zabývajících se jednotlivými aktivitami.

Tabulka 19 Ocenění aktivit probíhajících v podniku (vlastní zpracování)

Aktivita	Spotřeba nákladů v %	Spotřeba nepřímých nákladů
Nákup materiálu	1%	785 381 Kč
Prvovýroba	34%	26 702 968 Kč
Výroba dílků	30%	23 561 442 Kč
Technické činnosti	1%	785 381 Kč
Kompletace	17%	13 351 484 Kč
Expedice	4%	3 141 526 Kč
Prodej	4%	3 141 526 Kč
Administrativa a správa	9%	7 068 433 Kč
Celkem	100%	78 538 142 Kč

Po přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám můžeme snadno určit, která aktivita spotřebovává kolik nákladů. Nejvíce nepřímých nákladů spotřebovává prvovýroba, která je jednou z hlavních činností podniku. Její procentuální podíl na nepřímých nákladech tvoří 34 % a spotřebovává 26 702 968 Kč nepřímých nákladů. Důvodem je, že tato činnost zabírá velký prostor v areálu podniku, jedná se o pilu, kde se zpracovává surové dřevo a obrovské prostory k sušení zpracovaného dřeva, pracuje zde také nejvíce zaměstnanců a je zde největší spotřeba energie.

Druhou nejvýznamnější aktivitou je výroba dílků, ta spotřebovává 23 561 442 Kč nepřímých nákladů a tvoří 30 %. Důvodem takto vysokého podílu je, že se jedná o jednu z nej-

významnějších činností, které se věnuje velký počet zaměstnanců, a jejich stroje spotřebovávají velké množství energie.

Další významnou aktivitou společnosti XY, s.r.o. je kompletace výrobků. Tato aktivita tvoří 17 % a spotřebovává 13 351 484 Kč nepřímých nákladů. Důvodem je, že ke kompletaci hotových výrobků je potřeba velké množství dělníků, protože je prováděna především ručně.

Co se týče dalších aktivit, 9 % tvoří administrativa a správa, které podporují hlavní aktivity. Touto podporou je zejména řízení celé společnosti, jednotlivých útvarů, vedení účetnictví a finanční řízení. Na základě počtu zaměstnanců v této činnosti bylo této aktivitě přiřazeno 9% režijních nákladů v celkové výši 7 068 433 Kč.

Zbylé aktivity mají pod 5 % a jsou jimi expedice výrobků, prodej, nákup materiálu, technické činnosti.

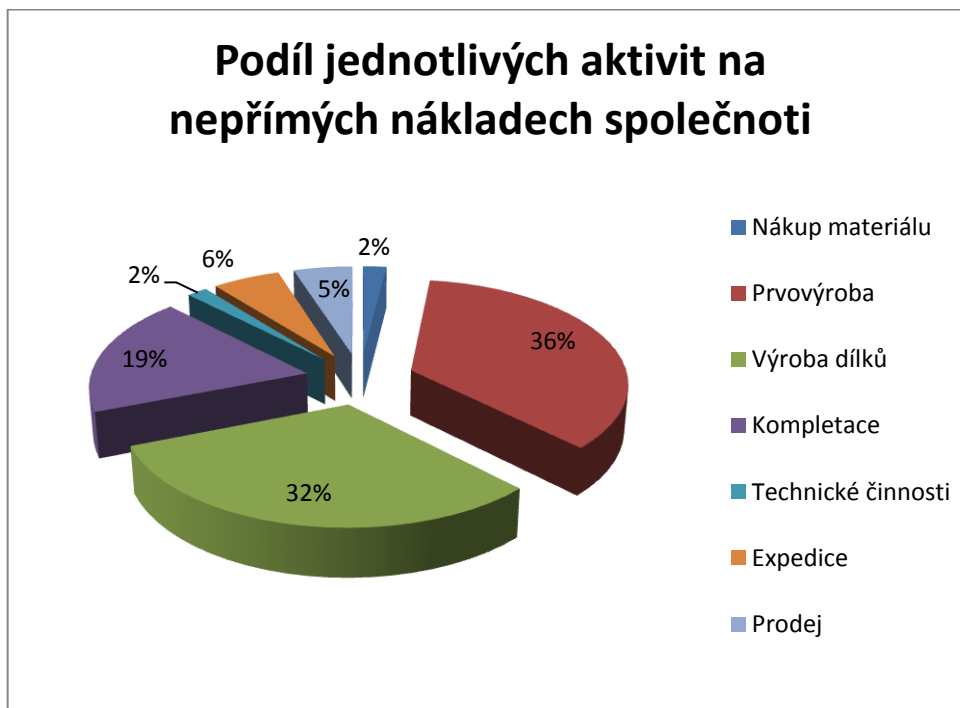
Další část bude věnováno rozpuštění podpůrné aktivity mezi hlavní aktivity. Touto aktivitou je administrativa a správa, jejíž celková výše je 7 068 433 Kč.

Tabulka 20 Rozpuštění podpůrné aktivity administrativa a správa (vlastní zpracování)

Aktivita	Spotřeba nepřímých nákladů	Rozpuštění podpůrné aktivity	Náklady po úpravě
Nákup materiálu	785 381 Kč	777 528 Kč	1 562 909 Kč
Prvovýroba	26 702 968 Kč	1 201 634 Kč	27 904 602 Kč
Výroba dílků	23 561 442 Kč	1 201 634 Kč	24 763 076 Kč
Kompletace	13 351 484 Kč	1 201 634 Kč	14 553 118 Kč
Technické činnosti	785 381 Kč	565 475 Kč	1 350 856 Kč
Expedice	3 141 526 Kč	1 343 002 Kč	4 484 528 Kč
Prodej	3 141 526 Kč	777 528 Kč	3 919 053 Kč
Administrativa a správa	7 068 433 Kč	-7 068 433 Kč	0 Kč
Celkem	78 538 142 Kč	7 068 433 Kč	78 538 142 Kč

V tabulce 20 je znázorněno rozpuštění podpůrné aktivity administrativy a správy mezi hlavní aktivity. Náklady byly rozpuštěny podle počtu pracovníků, kteří se jednotlivým aktivitám věnují a byly také zohledněny příčiny spotřeby zdrojů. Díky rozpuštění podpůrné aktivity se jednotlivé nákladové položky změnilly. Nejvíce nákladů bylo přiřazeno aktivitě expedice ve výši 1 343 002 Kč. Dále bylo přiřazeno stejné množství nákladů mezi činnosti související s výrobou, jako jsou prvovýroba, výroba dílků a kompletace. Ke každé z těchto

aktivit bylo přiřazeno 1 201 634 Kč. Důvodem je, že tyto aktivity jsou z oddělení administrativy a správy podporovány významným způsobem.



Obrázek 19 Podíl aktivit na nepřímých nákladech společnosti (vlastní zpracování)

Na obrázku 16 je znázorněn podíl jednotlivých aktivit na nákladech po rozdělení podpůrné aktivity. Celková výše nákladů se však nezměnila. Největší podíl aktivit zůstává ve výrobě konkrétně u aktivity prvovýroba, a to 36 %. Další výrobní činnost po úpravě zaujímá 32 % nepřímých nákladů společnosti.

Největší nárůst po rozpuštění podpůrné aktivity zaznamenaly prvovýroba, kompletace a expedice, která vzrostla na 6 %.

Jednotlivé aktivity, které byly definovány v předchozí části, se ještě podrobněji zabývají dalšími činnostmi. Z toho důvodu jsou jednotlivé aktivity dále rozčleněny do činností, které v rámci nich probíhají. Jednotlivé činnosti jsem nejprve navrhl a následně prodiskutoval s finančním ředitelem podniku, který na základě svých znalostí o procesech v podniku činnosti upravil, a na základě jeho odborného odhadu byla činnostem přiřazena jednotlivá procenta spotřeby nepřímých nákladů.

Tabulka 21 Ocenění činností probíhajících v rámci jednotlivých aktivit (vlastní zpracování)

Aktivita	Činnosti	Procentuální podíl	Částka
Nákup materiálu			1 562 909 Kč
Prvovýroba	Celkem	100%	27 904 602 Kč
	Zpracování na pile	30%	8 371 381 Kč
	Řezání	27%	7 534 242 Kč
	Pilování	23%	6 418 058 Kč
	Sušení	20%	5 580 920 Kč
Výroba dílků	Celkem	100%	24 763 076 Kč
	Vrtání	16%	3 962 092 Kč
	Lisování	15%	3 714 461 Kč
	Frézování	20%	4 952 615 Kč
	Broušení	24%	5 943 138 Kč
	Barvení	25%	6 190 769 Kč
Technické činnosti	Celkem	100%	1 350 856 Kč
	Údržba strojů	45%	607 885 Kč
	Opravy a servis strojů	55%	742 971 Kč
Kompletace	Celkem	100%	14 553 118 Kč
	Montáž	70%	10 187 182 Kč
	Zabalení	20%	2 910 624 Kč
	Opatření kódem a etiketou	10%	1 455 312 Kč
Expedice	Celkem	100%	4 484 528 Kč
	Skladování	50%	2 242 264 Kč
	Kartonování	20%	896 906 Kč
	Vychystání	30%	1 345 358 Kč
Prodej	Celkem	100%	3 919 053 Kč
	Příjem objednávek	55%	2 155 479 Kč
	Vystavování faktur	45%	1 763 574 Kč
Celkové náklady			78 538 142 Kč

V tabulce 21 jsou aktivity rozčleněny na činnosti a jsou jim přiřazeny částky režijních nákladů. Nejvíce činností bylo přiřazeno výrobním aktivitám. Tyto aktivity jsou pro podnik nejdůležitější, jelikož zde probíhá mnoho důležitých procesů. V aktivitě prvovýroba bylo rozděleno 27 904 602 Kč mezi činnosti zpracování na pile, řezání, pilování a sušení. Co se týče aktivity výroba dílků, bylo zde rozděleno celkových 24 763 076 Kč mezi probíhající činnosti, kterými jsou vrtání, lisování, frézování, broušení, barvení.

7.3.4 Čtvrtá fáze – definování vztahových veličin

Předposlední etapou modelu ABC je určení vztahových veličin. Zde je zapotřebí si uvědomit důvod vzniku nákladů a určit příčiny jejich vzniku, což je již zmíněná vztahová veličina. Příčiny vzniku nákladů je nutné definovat, abychom následně mohli určit náklady na definovanou jednotku.

Vztahové veličiny byly určeny na základě diskuze s vedením společnosti a následně s pomocí příslušného pracovníka bylo určeno, kolik daná aktivita přibližně spotřebuje definovaných vztahových veličin za období 18 měsíců. Období 18 měsíců bylo zvoleno z důvodu, že firma přešla v účetním systému na hospodářský rok a veškeré režijní náklady, které jsou rozpouštěny, jsou za období 18 měsíců. Náklady na období jednoho roku nebyly při vypracovávání práce k dispozici.

Určit přesný počet jednotlivých vztahových veličin bylo v některých případech poměrně složitým procesem, zejména kvůli nedostatku informací pro některé činnosti. Jednalo se zejména o časy jednotlivých činností probíhajících při výrobě, tyto časy společnost přímo neeviduje, z toho důvodu byla potřebná data stanovena na základě odborného odhadu po konzultacích s kvalifikovanými pracovníky, kteří procesům ve firmě rozumí.

Při stanovení jednotlivých vztahových veličin bylo důležité určit vztahovou veličinu tak, aby co nejlépe definovala příčinu vzniku nákladů. U výrobních činností, které jsou v podniku hlavními, byly určeny časové vztahové veličiny, kterými v rámci výroby jsou strojové hodiny. Počet strojových hodin byl určen na základě odhadu provozu stroje, kde je zohledněn pracovní časový fond za sledované období.

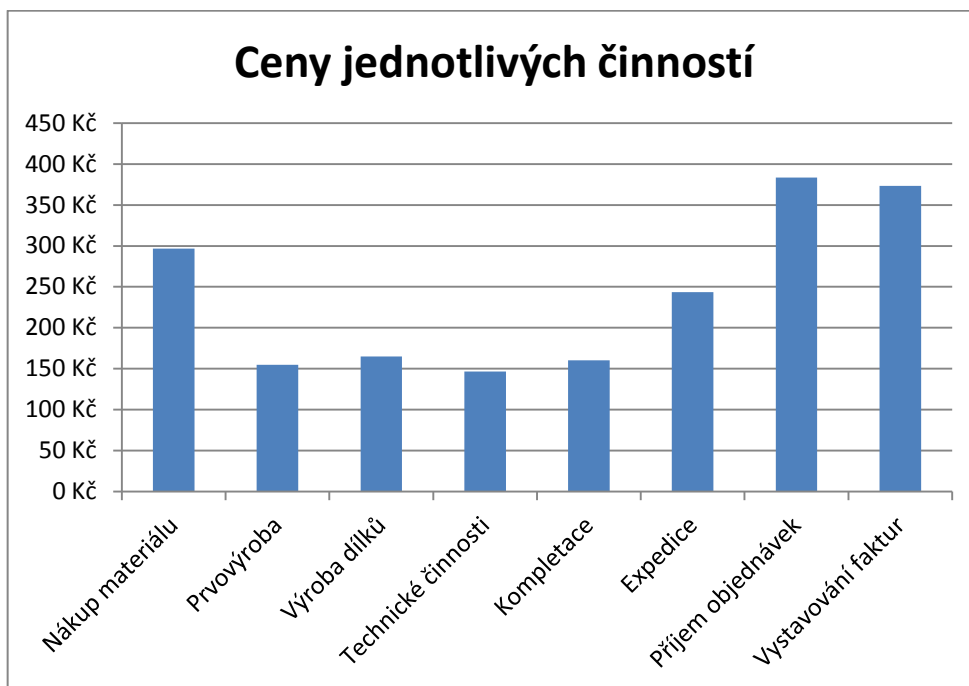
Při aktivitách, jako je kompletace, technické činnosti a expedice byly jako vztahové veličiny určeny počty hodiny práce, které jsou k vykonání těchto aktivit potřeba. Vztahové veličiny byly v těchto případech určeny podle počtu pracovníků, kteří se danými činnostmi zabývají a časového fondu za sledované období.

Dalšími aktivitami byly nákup materiálu a prodej. V těchto případech jsou vztahovými veličinami počty přijatých, vystavených objednávek a počty vystavených faktur. Při určení počtu těchto vztahových veličin se vycházelo z rozhovorů s finančním ředitelem společnosti a z interní dokumentace firmy.

Tabulka 22 Přřazení nákladů jednotlivým činnostem (vlastní zpracování)

Aktivity a činnosti	Vztahová veličina	Náklady v Kč	Počet příčin	Cena příčiny
Nákup materiálu	počet objednávek	1 562 909	5 268	297 Kč
Prvovýroba	Celkem	27 904 602	180 000	155 Kč
• Zpracování na pile	počet strojových hodin	8 371 381	54 000	155 Kč
• Řezání	počet strojových hodin	7 534 242	48 600	155 Kč
• Pilování	počet strojových hodin	6 418 058	41 400	155 Kč
• Sušení	počet strojových hodin	5 580 920	36 000	155 Kč
Výroba dílků	Celkem	24 763 076	150 000	165 Kč
• Vrtání	počet strojových hodin	3 962 092	24 000	165 Kč
• Lisování	počet strojových hodin	3 714 461	22 500	165 Kč
• Frézování	počet strojových hodin	4 952 615	30 000	165 Kč
• Broušení	počet strojových hodin	5 943 138	36 000	165 Kč
• Barvení	počet strojových hodin	6 190 769	37 500	165 Kč
Technické činnosti	Celkem	1 350 856	9 200	147 Kč
• Údržba strojů	počet hodin práce	607 885	4 140	147 Kč
• Opravy a servis strojů	počet hodin práce	742 971	5 060	147 Kč
Kompletace	Celkem	14 553 118	90 700	160 Kč
• Montáž	počet hodin práce	10 187 182	63 490	160 Kč
• Zabalení	počet hodin práce	2 910 624	18 140	160 Kč
• Opatření kódem a etiketou	počet hodin práce	1 455 312	9 070	160 Kč
Expedice	Celkem	4 484 528	18 400	244 Kč
• Skladování	počet hodin práce	2 242 264	9 200	244 Kč
• Kartonování	počet hodin práce	896 906	3 680	244 Kč
• Vychystání	počet hodin práce	1 345 358	5 520	244 Kč
Prodej	Celkem	3 919 053		
• Příjem objednávek	počet objednávek	2 155 479	5 620	384 Kč
• Vystavování faktur	počet faktur	1 763 574	4 723	373 Kč
Celkové náklady		78 538 142		

Po přiřazení vztahových veličin jednotlivým aktivitám můžeme určit náklady jednotlivých činností. Tyto ceny se určí tak, že se vynásobí počet spotřebovaných příčin cenou jedné příčiny. Při sečtení těchto nákladů dostaneme sumu nákladů na nákladový objekt.



Obrázek 20 Porovnání cen jednotlivých činností (vlastní zpracování)

Na obrázku 17 jsou zachyceny ceny jednotlivých aktivit. Z grafu je patrné, že největší množství nepřímých nákladů spotřebovává aktivita příjem objednávek. Cena jedné přijaté objednávky je 384 Kč. Druhou nejdražší činností je vystavování faktur, která taktéž souvisí s prodejem. Její cena je 373 Kč. Následují aktivity jako je nákup, expedice a činnosti spojené s výrobou.

7.3.5 Pátá fáze – oceňování nákladových objektů

Ocenění nákladových objektů je poslední fází zavedení metody ABC. Nejprve je nezbytné definovat nákladové objekty. Těmi se rozumí objekty, na které budou nepřímé náklady alokovány. Mohou jimi být například výrobky, služby, zákazníci, jednotlivé zakázky, dodavatelé atd. Hlavním cílem této fáze modelu ABC je určit kolik jednotek činností daný nákladový objekt spotřebovává. Na základě toho pak můžeme určit náklady jednotlivých činností na zvolený objekt.

Nákladovým objektem v tomto modelu ABC byly zvoleny výrobky. Metoda kalkulace ABC bude předvedena na konkrétním výrobku, kterým je dřevěná kulička, jejíž kalkulace pomocí stávající metody, kterou podnik využívá, byla uvedena v analytické části. Přímé náklady na tento produkt jsou k dispozici z uvedeného kalkulačního vzorce v předchozí části. Kalkulace tohoto produktu je na 1000 ks. Firma tento produkt na 1 ks nekalkuluje, protože se jedná o malý dřevěný korálek a vyrábí se pouze ve výrobních dávkách 1000 kusů nikoliv samostatně. Z toho důvodu bude i v modelu ABC počítáno s dávkou 1000 ks, aby pak bylo možné obě metody porovnat.

Jednotlivá spotřeba aktivit byla určena na základě konzultace s finančním ředitelem společnosti. Spotřeba výrobních aktivit byla určena na základě podnikové dokumentace, kde jsou uvedeny výrobní časy jednotlivých výrobních dávek. Z dokumentace se prostřednictvím uvedených normominut určil celkový výrobní čas jedné dávky. Minuty byly jednotlivým výrobním činnostem přiřazeny na základě odborného odhadu. Byl určen poměr jednotlivých činností během výroby tohoto produktu a jednotlivé poměry byly roznásobeny počtem normominut.

Spotřeba aktivity technických činností byla obtížně určitelná. Na výrobních strojích se zpracovávají i ostatní výrobky ze sortimentu společnosti, tudíž je obtížně vyčíslitelné kolik času zabere údržba stroje pro tento výrobek. Dané časy byly proto určeny odborným odhadem.

Aktivity Expedice byly určeny pomocí norem a evidencí. Následně byly stanoveny hodiny práce na skladu, který pracovníci při skladování stráví a následně i činnosti jako kartonování a vychystávání.

V tabulce 23 jsou zachyceny nepřímé náklady na 1000 kusů dřevěných korálků. Přímé náklady na 1000 kusů dřevěných korálků byly stanoveny v kalkulaci a činí 548,33 Kč. Celkové náklady při využití metody ABC jsou tedy 639,81 Kč.

Tabulka 23 ABC kalkulace režijních nákladů na dřevěný korálek (vlastní zpracování)

Aktivity a činnosti	Vztahová veličina	Počet příčin	Cena příčiny	Náklady v Kč
Nákup materiálu	počet objednávek	0,04	297 Kč	11,87 Kč
Prvovýroba	Celkem		155 Kč	
• Zpracování na pile	počet strojových hodin	0,02	155 Kč	3,10 Kč
• Řezání	počet strojových hodin	0,02	155 Kč	3,10 Kč
• Pilování	počet strojových hodin	0,01	155 Kč	1,55 Kč
• Sušení	počet strojových hodin	0,01	155 Kč	1,55 Kč
Výroba dílků	Celkem		165 Kč	
• Vrtání	počet strojových hodin	0,06	165 Kč	9,91 Kč
• Lisování	počet strojových hodin	0,01	165 Kč	1,65 Kč
• Frézování	počet strojových hodin	0,05	165 Kč	8,25 Kč
• Broušení	počet strojových hodin	0,07	165 Kč	11,56 Kč
• Barvení	počet strojových hodin	0,02	165 Kč	3,30 Kč
Technické činnosti	Celkem		147 Kč	
• Údržba strojů	počet hodin práce	0,01	147 Kč	1,47 Kč
• Opravy a servis strojů	počet hodin práce	0,01	147 Kč	1,47 Kč
Kompletace	Celkem		160 Kč	
• Montáž	počet hodin práce	0,00	160 Kč	0,00 Kč
• Zabalení	počet hodin práce	0,03	160 Kč	4,81 Kč
• Opatření kódem a etiketou	počet hodin práce	0,01	160 Kč	1,60 Kč
Expedice	Celkem		244 Kč	
• Skladování	počet hodin práce	0,01	244 Kč	2,44 Kč
• Kartonování	počet hodin práce	0,01	244 Kč	2,44 Kč
• Vychystání	počet hodin práce	0,01	244 Kč	2,44 Kč
Prodej	Celkem			
• Příjem objednávek	počet objednávek	0,03	384 Kč	11,51 Kč
• Vystavování faktur	počet faktur	0,02	373 Kč	7,47 Kč
Celkové náklady				91,48 Kč

8 VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

8.1 Ověření efektivnosti projektu

Tato kapitola bude věnována ověření řešení z projektové části. K ověření jsou porovnány oba systémy kalkulace, kalkulace dle přírážkové metody, kterou společnost v současné době využívá a kalkulace pomocí moderní metody activity based costing. Pro porovnání jsou srovnávány kalkulace na dřevěný korálek a je posouzeno, která z uvedených metod je pro kalkulaci nákladů ve společnosti výhodnější.

Společnost v současné době využívá ke kalkulaci nákladů přírážkovou metodu. Přímé náklady je společnost schopná vyčíslit přesně. K určení přímého materiálu společnost využívá kusovníky. Přímé mzdy společnost stanovuje pomocí stanovených norem a ostatní přímé náklady přímo zahrnují náklady na sociální a zdravotní pojištění a přímo souvisí s přímými mzdami. Nepřímé náklady společnost kalkuluje přírážkou, kdy jako rozvrhovou základnu využívá přímé mzdy.

Navrhovaná metoda ABC je pro podnik výhodná v mnoha ohledech. První výhodou je úprava režijních nákladů, které podnik alokuje. Z celkové sumy režijních nákladů se odečtou položky, které nejsou skutečnými náklady. Jsou tedy odečteny položky, které jsou mimořádnými náklady, stále měnícími se náklady, nebo nesouvisejícími s hlavní činností podniku. Další výhodou je určení aktivit a jejich ocenění. Při alokaci režijních nákladů podnik nepočítá pouze s jednou rozvrhovou základnou, ale přiřazuje režijní náklady činnostem, které v podniku probíhají. Díky tomu vedení podniku zná ceny jednotlivých činností probíhajících v podniku, může tyto procesy optimalizovat a dosáhnout tak celkového snížení nepřímých nákladů. Z toho důvodu může být pro firmu přínosem v oblasti procesního řízení.

V tabulce 27 je zachycena kalkulace přírážkovou metodou a v tabulce 28 je vyobrazena kalkulace metodou ABC. Obě metody kalkulace budou následně porovnány.

Tabulka 24 Kalkulace dřevěného korálku přírážkovou metodou (vlastní zpracování)

Přirážková metoda	Kč
Přímé náklady	548,33
Režijní náklady	95,18
Celkové náklady	643,51

Tabulka 25 Kalkulace dřevěného korálku metodou ABC (vlastní zpracování)

Metoda ABC	Kč
Přímé náklady	548,33
Režijní náklady	91,48
Celkové náklady	639,81

Při porovnání jednotlivých metod kalkulací jsou rozdíly pouze v kalkulaci nepřímých nákladů, protože přímé náklady byly přiřazeny stejnou metodou.

Důvodem rozdílu v obou kalkulacích je, že v kalkulaci metodou ABC jsou obsaženy pouze skutečné náklady. Metoda ABC počítá se všemi náklady včetně odbytových nákladů. Rozdíl mezi jednotlivými kalkulacemi je 3,70 Kč. Můžeme tedy říci, že díky využití metody ABC se zvýšil čistý zisk z tohoto výrobku. Další výhodou využití metody kalkulace ABC je, že nyní je znám podrobný přehled cen, které podnik stojí jednotlivé činnosti, které musí k výrobě tohoto produktu vykovat. Po zhodnocení metod kalkulace můžeme tedy říci, že metoda ABC je pro podnik prospěšnější než přírážková metoda kalkulace, protože dokáže přesněji alokovat režijní náklady a také proto, že udává informace o nákladech na jednotlivé činnosti, které podnik při produkci daných výrobků musí vykonat.

8.2 Doporučení pro společnost

Jedním z nedostatků, které byly při nákladové analýze odhaleny, bylo nevyužívání členění nákladů dle objemu produkce. Toto členění rozděluje náklady na fixní a variabilní. Variabilní náklady se mění se změnou objemu produkce, fixní náklady naopak při změně objemu produkce zůstávají neměnné. Rozdělení nákladů na fixní a variabilní jsou pro podnik prospěšné v mnoha ohledech. Hlavní přínos vidím v možnosti výpočtu bodu zvratu, kdy je možné určit množství výrobků, které je pro podnik výhodné vyrábět. Další výhodou tohoto členění nákladů je možnost výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který

může sloužit jako významný podklad při manažerských rozhodnutích, např. zda přestat vyrábět výrobek, který se jeví jako ztrátový. Vyřazení ztrátového výrobku může však pro podnik znamenat špatné rozhodnutí, protože výrobek přispívá k úhradě fixních nákladů a celkový zisk se tak sníží. Z těchto důvodů bych firmě doporučoval evidovat náklady z hlediska členění dle objemu produkce. Toto členění je podkladem k důležitým výpočtům, které může výrazně pomoci k dobrým manažerským rozhodnutím.

Druhou částí projektu bylo navržení kalkulace nepřímých nákladů pomocí metody activity based costing. V rámci modelu byla nejprve upravena účetní data, ze kterých se při výpočtech vycházelo. Následně byly na základě rozhovorů s podnikovým managementem navrženy aktivity, které v podniku probíhají. Na základě odborného odhadu byla jednotlivým činnostem přiřazena procenta, která odrážela nákladovou náročnost jednotlivých aktivit, ze kterých se pak aktivitám přiřadily celkové náklady. Následovalo určení vztahových veličin, které jsou příčinou vzniku nákladů a určení sumy, které podnik za sledované období spotřeboval. Z těchto údajů bylo možné určit ceny jednotlivých aktivit, které byly následně využity při kalkulaci nepřímých nákladů na konkrétní produkt.

Aktuálně využívaný systém kalkulace přírážkovou metodou přináší v současné době několik nedostatků, na které by se společnost měla zaměřit. Systém kalkulace přírážkovou metodou neumožňuje alokovat nepřímé náklady úplně přesně. Při alokaci počítá s veškerými nepřímými náklady, to znamená, že do modelu vstupují i některé náklady, které ve skutečnosti nejsou ekonomickými náklady anebo se stále mění. Z toho důvodu si myslím, že by využití metody ABC bylo pro podnik přínosem.

Metoda activity based costing umožňuje průhlednější alokaci nepřímých nákladů. Nepřímé náklady jsou přiřazeny jednotlivým aktivitám, což nám umožňuje vyčíslit náklady na jednotku aktivity. Při využití metody ABC známe příčinu vzniku nákladů, které může vést ke snadnějšímu pochopení procesů probíhajících v podniku a k následné eliminaci nákladů.

Podniku navrhuji, aby upustil od klasické v současné době ne zcela přesné kalkulace nákladů přírážkovou metodou. Přínos vidím v zavedení metody Activity Based Costing, kterou považuji za přesnější. Tato metoda umožní vedoucím pracovníkům si uvědomit příčiny vzniku nákladů jednotlivých aktivit a umožňuje zcela nový pohled v oblasti kalkulace a řízení nákladů.

9 ANALÝZA REALIZACE PROJEKTU

V předchozí kapitole bylo navrženo využívání metody ABC při kalkulaci nepřímých nákladů, bylo předloženo doporučení a shrnuta pozitiva, které by zavedení tohoto systému přineslo. Při rozhodování zda přejít na jinou metodu kalkulace režijních nákladů je pro společnost velice důležité zvážit jaké budou přínosy této metody, její nevýhody, jaké finanční prostředky bude muset podnik vynaložit při realizaci a jak bude realizace časově náročná. Z tohoto důvodu považuji za důležité předložit v diplomové práci i nákladovou a časovou analýzu projektu.

Cena projektu a její časová náročnost závisí na celkové velikosti projektu, na společnosti, která implementaci provede, počtu zaměstnanců, kteří s touto metodou budou pracovat a také technické vybavenosti podniku. Tyto faktory však v současné době nejsou známy. Z toho důvodu není k dispozici dostatek informací pro plnohodnotnou analýzu, proto náklady na implementaci a ani časovou náročnost projektu nelze přesně určit. Časová a nákladová analýza bude proto provedena odhadem.

9.1 Nákladová analýza projektu

Náklady na realizaci projektu je třeba rozdělit do dvou skupin, tou první jsou jednorázové náklady nutné k realizaci a tou druhou jsou náklady na provoz systému.

Jednorázové náklady na zavedení systému ABC musí společnost XY, s.r.o. vynaložit před implementací systému. Jedná se o pořízení softwaru, práce externího odborníka při analýze a zavedení a školení interních zaměstnanců. Technické vybavení společnosti je v současné době vyhovující, nákup nového vybavení proto do kalkulace zahrnut není.

Tabulka 26 Jednorázové náklady potřebné na zavedení metody ABC (vlastní zpracování)

Nákladová položky	Cena za jednotku	Počet jednotek	Celkové náklady
Pořízení systému ABC (software)	190 000 Kč	1	190 000 Kč
Práce externího odborníka (analýza podnikových procesů)	1 800 Kč/hodina	24	43 200 Kč
Práce externího odborníka (implementace systému)	1 800 Kč/hodina	40	72 000 Kč
Školení pracovníků	3 600 Kč/kurz	15	54 000 Kč
Celkové náklady na zavedení			359 200 Kč

Provozní náklady systému jsou náklady, které musí firma průběžně vynaložit po dobu užívání systému. Jedná se zejména o náklady na správu systému, administrativu, na získávání a zpracování příslušných dat. Celková těchto nákladů závisí na velikosti projektu. Po zavedení systému se můžou naskytnout ještě další náklady, jako jsou například náklady na doškolení zaměstnanců, konzultace s odbornou firmou. Tyto náklady se však v průběhu můžou měnit a v současné době s nimi pro realizaci projektu nepočítáme, z toho důvodu v kalkulaci zahrnutý nejsou.

Tabulka 27 Měsíční provozní náklady systému ABC (vlastní zpracování)

Nákladová položky	Cena za jednotku	Počet jednotek	Celkové náklady
Správa systému (paušální platba)	7 000 Kč/měsíc	1	7 000 Kč
Náklady na obstarávání dat (mzda interního pracovníka)	2 000 Kč/den	5	10 000 Kč
Náklady na tvorbu informačních výstupů	2 000 Kč/den	3	6 000 Kč
Celkové provozní náklady			23 000 Kč

9.2 Časová analýza projektu

Doba potřebná k zavedení projektu závisí na mnoha faktorech. Časová náročnost implementace systému ABC se liší podle velikosti podniku, softwarového vybavení a zejména náročnosti analýzy současného stavu.

Nejprve je důležité provést analýzu podnikových procesů, určení aktivit a nákladových objektů. Dále je třeba obstarat softwarovou nástavbu, která by využití metody ABC umožňovala. Tento software je třeba zavádět postupně a provést školení všech zaměstnanců, které s tímto systémem budou pracovat. Školení zaměstnanců, to se provádí zhruba v 6 hodinových blocích přibližně 3 dny.

V závislosti na mnoha faktorech při zavádění systému je obtížné určit přesnou dobu, kterou bude implementace trvat. Z toho důvodu byla implementace odhadnuta v intervalu 15 – 20 týdnů.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo provést analýzu současného stavu nákladového řízení v podniku XY, s.r.o., tento stav řízení nákladů vyhodnotit a navrhnout projekt, který by podniku v této oblasti přinesl zlepšení.

Tato diplomová práce se skládá s teoretické, analytické a projektové části. Teoretické část byla zpracována v podobě literární rešerše, kdy bylo čerpáno z řady publikací známých autorů. Nejprve bylo definováno finanční, manažerské a nákladové účetnictví a byly popsány základní rozdíly mezi nimi. Následně bylo definováno pojetí nákladů a jednotlivé druhy nákladového členění, kterými jsou účelové členění nákladů, druhové členění nákladů, členění nákladů dle objemu produkce, kalkulační členění nákladů a manažerské členění nákladů. Dále se teoretická část věnovala metodám kalkulace nákladů, které je možné rozdělit na metody kalkulace úplných a neúplných nákladů.

Praktická část byla rozdělena na dvě části, na část analytickou a na část projektovou. V analytické části byla nejprve přestavena společnost, základní informace o společnosti, historie společnosti, výrobní proces, kterým se zabývá, výrobní portfolio a byly analyzovány tržby a vývoj zaměstnanců v minulých letech. Dále byla provedena analýza současného stavu řízení nákladů. Byly analyzovány jednotlivé položky nákladů podle členění, která podnik k řízení nákladů využívá. Těmi jsou druhové členění nákladů a střediskové členění nákladů. Byla také popsána kalkulační metoda a kalkulační vzorec, které se k řízení nákladů využívají. Současný stav byl vyhodnocen a byly popsány jeho nedostatky.

Na základě definovaných nedostatků řízení nákladů ve společnosti XY, s.r.o. byl navržen projekt, který měl za cíl tyto nedostatky odstranit. Byly určeny dva cíle projektu, jedním byl návrh členění nákladů dle objemu produkce a tím druhým bylo zavedení metody activity based costing při kalkulaci nepřímých nákladů. Metoda ABC byla navržena podle kroků, které byly definovány v odborné literatuře, a následně byl model aplikován na konkrétní výrobek. Poslední částí projektu bylo ověření jeho efektivnosti, které bylo provedeno pomocí porovnání navrhované metody a metodou, kterou podnik v současné době využívá. Projekt byl v poslední kapitole shrnut a byla zde navržena doporučení pro zlepšení aktuální situace a byla provedena časová a nákladová analýza.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Bibliografické zdroje:

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Jaroslav WAGNER a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2004. *Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I)*. 3. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 374 s. ISBN 80-245-0746-3.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, c2012. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KAPLAN, Robert S. a Anthony A. ATKINSON, 1998. *Advanced management accounting*. 3rd ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 798 s. ISBN 0-13-080220-4.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-726-1217-8.

KRÁL, Bohumil, 2008. *Manažerské účetnictví*. 3. rozšiř. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 978-80-726-1144-6.

KRÁL, Bohumil, 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 407 s. ISBN 8071750603.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 8071794198.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

PETŘÍK, Tomáš, 2007. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 331 s. ISBN 80-86119-95-5.

SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 461 s.

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 466 s. ISBN 802470515x.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 145 s. ISBN 80-726-1087-2.

Internetové zdroje:

Internetové stránky společnosti XY, s.r.o.

Interní materiály:

Interní materiály společnosti XY, s.r.o.

Účetní výkazy společnosti XY, s.r.o. za roky 2007 - 2012

Výroční zprávy společnosti XY, s.r.o. za roky 2007 - 2012

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity based casting
ABM	Activity based management
CN	Celkové náklady
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majek
FN	Fixní náklady
MTZ	Materiálové technické zabezpečení
N	Náklady
n	Náklady na kalkulační jednici
OP	Opravné položky
PP	Procentuální přírážka
q	Množství vyrobené za dané období
SP	Sociální pojištění
UH	Umělá hmota
VN	Variabilní náklady
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 100)	17
Obrázek 2 Vývoj variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80).....	21
Obrázek 3 Absolutně fixní náklady (Lang, 2005, s. 47).....	22
Obrázek 4 Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48)	22
Obrázek 5 Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)	23
Obrázek 6 Kalkulační systém (Fibírová, Šoljaková, Wagner 2011, s. 246).....	27
Obrázek 7 Porovnání tradičního kalkulačního postupu metody ABC (Král, 2008, s. 173).....	33
Obrázek 8 Počet zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2012 (vlastní zpracování).....	46
Obrázek 9 Podíl tržeb za vlastní výrobky za účetní období 1.1. 2011 - 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	48
Obrázek 10 Průběh výsledku hospodaření společnosti XY v jednotlivých letech v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	50
Obrázek 11 Procentuální vyjádření druhového členění nákladů společnosti XY s.r.o. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování).....	53
Obrázek 12 Odpovědnostní členění nákladů v Kč za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	57
Obrázek 13 procentuální podíl přímých a nepřímých nákladů (vlastní zpracování).....	59
Obrázek 14 Podíl jednotlivých položek přímých nákladů (vlastní zpracování).....	60
Obrázek 15 Procentuální podíl jednotlivých položek nepřímých nákladů (vlastní zpracování)	61
Obrázek 16 Poměr fixních a variabilních nákladů za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	69
Obrázek 17 Podíl jednotlivých položek na variabilních nákladech společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012	70
Obrázek 18 Podíl jednotlivých položek na fixních nákladech společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012	71
Obrázek 19 Podíl aktivit na nepřímých nákladech společnosti (vlastní zpracování)	77
Obrázek 20 Porovnání cen jednotlivých činností (vlastní zpracování)	81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Obsah nákladového a manažerského účetnictví (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 34)	15
Tabulka 2 Typový kalkulační vzorec (Král, 2008, s. 134)	30
Tabulka 3 Počet zaměstnanců společnosti v letech 2007 – 2012 (vlastní zpracování)	45
Tabulka 4 Přehled tržeb za vlastní výrobky v letech 2007 – 2012 v tis. Kč (vlastní zpracování)	46
Tabulka 5 Výsledek hospodaření v letech 2008 - 2012 v tis. Kč (vlastní zpracování)	49
Tabulka 6 Druhové členění nákladů v tis. Kč. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	53
Tabulka 7 Podrobnější druhové členění nákladů ve společnosti XY s.r.o. za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 v tis. Kč (Vlastní zpracování).....	54
Tabulka 8 Odpovědnostní členění nákladů v Kč za účetní období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	58
Tabulka 9 Kalkulační členění nákladů v Kč (vlastní zpracování)	58
Tabulka 10 Skladba přímých nákladů v Kč (vlastní zpracování).....	59
Tabulka 11 Skladba nepřímých nákladů společnosti v Kč (vlastní zpracování)	60
Tabulka 12 Kalkulační vzorec ve společnosti XY, s.r.o. (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 13 Kalkulace dřevěného korálku v Kč (vlastní zpracování).....	65
Tabulka 14 Přerozdělení nákladů na fixní a variabilní (vlastní zpracování)	68
Tabulka 15 Členění nákladů dle objemu produkce v tis Kč (vlastní zpracování)	68
Tabulka 16 Variabilní náklady společnosti XY, s.r.o. v tis. Kč za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	69
Tabulka 17 Fixní náklady společnosti XY, s.r.o. v tis. Kč za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012 (vlastní zpracování)	71
Tabulka 18 Vyřazené položky režijních nákladů (vlastní zpracování).....	73
Tabulka 19 Ocenění aktivit probíhajících v podniku (vlastní zpracování).....	75
Tabulka 20 Rozpuštění podpůrné aktivity administrativa a správa (vlastní zpracování)	76
Tabulka 21 Ocenění činností probíhajících v rámci jednotlivých aktivit (vlastní zpracování)	78
Tabulka 22 Přiřazení nákladů jednotlivým činnostem (vlastní zpracování).....	80
Tabulka 23 ABC kalkulace režijních nákladů na dřevěný korálek (vlastní zpracování).....	83

Tabulka 24 Kalkulace dřevěného korálku přírážkovou metodou (vlastní zpracování)	85
Tabulka 25 Kalkulace dřevěného korálku metodou ABC (vlastní zpracování)	85
Tabulka 26 Jednorázové náklady potřebné na zavedení metody ABC (vlastní zpracování)	87
Tabulka 27 Měsíční provozní náklady systému ABC (vlastní zpracování)	88

SEZNAM PŘÍLOH

P I Rozvaha společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012

P II Výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o. za období 1.1. 2011 – 31.5. 2012

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. ZA OBDOBÍ

1.1. 2011 – 31.5. 2012

ROZVAHA

v plném rozsahu
ke dni 31.5.2012

Název a sídlo účetní jednotky

(v celých tisících Kč)

IČ

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	114 745	47 537	67 208	59 102
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	75 278	46 201	29 077	25 711
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004	1 007	1 007	0	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3.	Software	007	1 004	1 004	0	0
4.	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
5.	Goodwill	009	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	3	3	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	74 271	45 194	29 077	25 711
B. II. 1.	Pozemky	014	1 580	0	1 580	1 580
2.	Stavby	015	32 226	14 304	17 922	16 923
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	64 815	55 902	8 913	2 328
4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	18	18	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	1 221	0	1 221	6 107
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	272	0	272	436
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	-25 861	-25 030	-831	-1 663
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	38 932	1 336	37 596	33 096
C. I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032	28 620	0	28 620	12 376
C. I. 1.	Materiál	033	11 256	0	11 256	5 602
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	6 326	0	6 326	1 232
3.	Výrobky	035	9 845	0	9 845	3 542
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
5.	Zboží	037	1 180	0	1 180	1 987
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	13	0	13	13
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	043	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	9 537	1 336	8 201	3 588
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	8 063	1 336	6 727	3 212
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	052	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	054	144	0	144	65
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 127	0	1 127	311
8.	Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	0
9.	Jiné pohledávky	057	203	0	203	0
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	775	0	775	17 132
C.IV.1.	Peníze	059	407	0	407	363
2.	Účty v bankách	060	368	0	368	16 769
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4.	Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	535	0	535	295
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	528	0	528	295
2.	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	066	7	0	7	0

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	67 208	59 102
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V.)	068	30 834	22 950
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	069	400	400
A. I. 1.	Základní kapitál	070	400	400
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3.	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. II.1 až A. II.5)	073	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	074	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
5.	Rozdíly z přeměn společnosti	078	0	0
A. III.	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	079	75	75
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	75	75
2.	Statutární a ostatní fondy	081	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	082	22 475	10 981
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	22 475	10 981
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	085	7 884	11 494
B.	Cizí zdroje (B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.)	086	36 374	35 996
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	087	18 400	26 400
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	18 400	26 400
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
4.	Ostatní rezervy	091	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	092	59	108
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	094	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	095	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	0	0
6.	Vydané dluhopisy	098	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	100	0	0
9.	Jiné závazky	101	0	0
10.	Odložený daňový závazek	102	59	108

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	103	13 755	9 488
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	4 500	3 337
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	105	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	106	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	2 000	0
5.	Závazky k zaměstnancům	108	196	265
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	1 045	940
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	242	2 345
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	1 464	384
9.	Vydané dluhopisy	112	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	113	2 244	231
11.	Jiné závazky	114	2 064	1 986
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	115	4 160	0
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	224	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	3 936	0
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	119	0	156
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	0	156
2.	Výnosy příštích období	121	0	0

Sestaveno dne: 5.10.2012

Právní forma účetní jednotky: společnost s r.o.

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba hraček, bižuterie, společenských her, sport

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. ZA OBDOBÍ 1.1. 2011 – 31.5. 2012

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.5.2012

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 783	937
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1 589	893
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	194	44
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	135 062	86 213
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	121 911	88 087
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	11 399	-2 841
3.	Aktivace	07	1 752	967
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	67 552	36 499
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	48 898	27 635
2.	Služby	10	18 654	8 864
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	67 704	49 758
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	61 285	39 172
C. 1.	Mzdové náklady	13	48 092	30 902
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	13 188	8 124
4.	Sociální náklady	16	5	146
D.	Daně a poplatky	17	813	369
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3 939	2 853
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19	404	259
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	98	162
2.	Tržby z prodeje materiálů	21	306	97
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22	13	14
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
2.	Prodaný materiál	24	13	14
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-8 012	-4 831
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	-294	48
H.	Ostatní provozní náklady	27	171	515
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+), až V.)	30	9 605	11 973

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	-831	-831
X.	Výnosové úroky	42	26	9
N.	Nákladové úroky	43	263	23
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	858	2 944
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 997	1 679
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-545	2 082
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	2 099	2 576
Q. 1.	- splatná	50	2 148	2 603
2.	- odložená	51	-49	-27
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	6 961	11 479
XIII.	Mimořádné výnosy	53	969	15
R.	Mimořádné náklady	54	46	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	923	15
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	7 884	11 494
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	9 983	14 070

Sestaveno dne: 5.10.2012

Právní forma účetní jednotky: společnost s r.o.

Předmět podnikání účetní jednotky: výroba hraček, bižuterie, společenských her, sport

Podpisový záznam: