

Projekt využití metody Activity-Based Costing ve firmě ZPV Rožnov, s. r. o.

Bc. Gabriela Palacká

Diplomová práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Gabriela Palacká**
Osobní číslo: **M120279**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt využití ABC kalkulace ve firmě ZPV Rožnov,
s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické poznatky z dostupných literárních pramenů o řízení podnikových nákladů.
- Využijte získané poznatky k záměru realizace projektového řešení.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve firmě ZPV Rožnov, s. r. o.
- Vytvořte projekt využití metody ABC kalkulace ve sledované firmě.
- Projekt podrobte nákladové a časové analýze.

Závěr

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

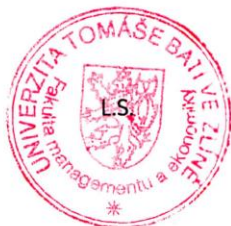
Seznam odborné literatury:

ATKINSON, Anthony A. Management accounting. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, c2007, xxv, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.
DRURY, Colin. Cost and management accounting: an introduction. 6. ed. London [u.a.]: Thomson, 2006, 596 s. ISBN 18-448-0349-X.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting and control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 22. února 2014
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/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;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/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 nevydělečně 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 nahlížení 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 – bakalářskou/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 bakalářské/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 bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 28.4.2014

.....


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 výdělku 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 přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá zavedením a využitím moderní kalkulační metody Activity Based Costing ve firmě ZPV Rožnov, s. r. o.

Teoretická část poskytuje informační základ pro danou tematiku za použití dostupných literárních pramenů. Popisuje tedy tematiku nákladů jako takových přes jejich definici, různá pojetí a členění. Kalkulace, jakožto další okruh teoretické části práce, otevírá problematiku početnictví, alokace nákladů apod. Spolu s rozpočtnictvím jsou tak popsány obecně nedůležitější a také nejvýznamnější nástroje řízení nákladů. Významný podíl teoretické části taktéž zaujímá tematika ABC kalkulace. Tato část obsahuje i návod na praktickou aplikaci pro co nejúčelnější využití v analytické a projektové části předkládané diplomové práce. Analytickou částí je představena sledovaná společnost s ručením omezeným ZPV Rožnov. Po obecné charakteristice podniku následuje analýza systému řízení nákladů, tedy popis využívaných metod v kalkulacích a rozpočtnictví. Základem diplomové práce je její projektová část, věnující se aplikaci metody ABC v daném podniku. Firmě jsou také vyslovena závěrečná doporučení a zhodnocení současného stavu řízení nákladů a navrhovaného projektu.

Klíčová slova: Náklady, Systém řízení nákladů, Kalkulace, Rozpočtnictví, Activity Based costing

ABSTRACT

This thesis deals with the implementation and usage of a modern calculation method, called Activity Based Costing (ABC) in the company ZPV Rožnov, s. r. o.

The theoretical part offers an information base for this topic using available literary sources. It describes the topic of costs starting with its definition, various concepts and classifications. Calculations, as another section of the theoretical part, opens a discussion about accountancy, cost allocations and so on. Calculations together with budgeting are defined as they are the two most important and the most frequently used cost management tools. A significant share of the theoretical part holds the main topic of this Diploma Thesis, Activity Based Costing method. This last part also contains instructions for practical applications in order to utilize these manuals in the analytical and project part. The analytical part analyses the observed company ZPV Rožnov. After the company's general characteristics a cost management analysis follows, thus a description of the currently used calculation and budgeting methods. The core of this thesis is its project part, showing an application of the ABC system in the examined company. There are also final recommendations and evaluations made based on the cost management's current state analysis and the proposed project results.

Keywords: Costs, Cost management system, Calculation, Budgeting, Activity Based Costing

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu práce, panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, za odborné vedení, poskytnutý čas a velice cenné rady.

Taktéž patří velké poděkování i týmu pracovníků sledované firmy a hlavně Ing. Renátě Slezákové. Jejich praktické znalosti, poskytování podrobných dat a spolupráce přispěla ke skutečně reálnému pohledu na danou problematiku ze strany praxe.

Nemohu taktéž při děkování opomenout svou rodinu a blízké, kteří svou podporou značnou měrou napomohli ke zdárnému dokončení diplomové práce.

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

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ÚVOD DO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	14
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	14
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
1.2.1 Druhové členění	16
1.2.2 Účelové členění	16
1.2.3 Kalkulační členění.....	16
1.2.4 Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce.....	17
1.2.5 Klasifikace z hlediska rozhodování	17
1.3 NÁKLADOVÉ KALKULACE	18
1.3.1 Kalkulační vzorce.....	19
1.3.2 Metody kalkulace	20
1.3.3 Kalkulační systém	22
1.4 ROZPOČETNICTVÍ	23
1.4.1 Klasifikace rozpočtů.....	24
1.4.2 Rozpočtovací proces	25
1.4.3 Odpovědnostní účetnictví.....	26
1.4.4 Moderní metody rozpočtování	26
2 METODA ACTIVITY-BASED COSTING	28
2.1 ZMĚNY PROSTŘEDÍ JAKO DŮVOD PRO VÝVOJ ABC	28
2.2 POPIS METODY ABC	28
2.3 VYMEZENÍ POJMŮ V ABC SYSTÉMU	29
2.3.1 Aktivity	29
2.3.2 Nákladové objekty	30
2.3.3 Vztahové veličiny.....	30
2.4 ZÁKLADNÍ ETAPY ZAVEDENÍ ABC SYSTÉMU.....	32
2.4.1 Úprava účetních dat.....	32
2.4.2 Definice struktury systému	33
2.4.3 Přřazení nákladů aktivit.....	36
2.4.4 Analýza jednotlivých aktivit	38
2.4.5 Přřazení nákladů nákladovým objektům.....	39
2.4.6 Samotná implementace ABC	40
2.5 NEVÝHODY ABC	41
3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	42
II PRAKTICKÁ ČÁST	43
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	44
4.1 PROFIL SPOLEČNOSTI.....	44
4.2 INTERNÍ ANALÝZA	45
4.2.1 Organizační struktura	45
4.2.2 Struktura produktů	47
4.2.3 Struktura zákazníků.....	48
4.2.4 Základní ekonomické údaje	49

5	ANALÝZA SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	51
5.1	ANALÝZA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
5.1.1	Druhové členění	51
5.1.2	Kalkulační členění.....	53
5.2	KALKULACE.....	54
5.2.1	Proces kalkulace.....	54
5.2.2	Kalkulační vzorce.....	56
5.2.3	Principy oceňování režijních nákladů	58
5.2.4	Zhodnocení kalkulačního systému	59
5.3	ROZPOČETNICTVÍ	60
5.3.1	Plánové výkazy	60
5.3.2	Podnikové rozpočty.....	60
6	FINANČNÍ ANALÝZA	62
6.1	ANALÝZA ZADLUŽENOSTI	62
6.2	ANALÝZA RENTABILITY	63
6.3	ANALÝZA LIKVIDITY	63
6.4	ANALÝZA ČPK	64
7	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	65
8	PROJEKT VYUŽITÍ ABC SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI	67
8.1	VYMEZENÍ PROJEKTU	67
8.1.1	Cíle projektu.....	67
8.1.2	Časová analýza projektu	68
8.2	TVORBA ABC MODELU	68
8.2.1	Úprava účetních dat.....	69
8.2.2	Definice struktury systému	70
8.2.3	Přiřazení nákladů aktivitám (procesní nákladová analýza).....	76
8.2.4	Analýza aktivit a vztahových veličin	80
8.2.5	Přiřazení nákladů nákladovým objektům.....	85
8.3	ZPROVOZNĚNÍ ABC MODELU	88
8.3.1	IT podpora ABC.....	88
8.3.2	Implementační tým.....	90
9	ZHODNOCENÍ PROVEDITELNOSTI PROJEKTU.....	91
9.1	RIZIKOVÁ ANALÝZA	91
9.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	92
10	ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ.....	94
	ZÁVĚR	96
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	98
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	100
	SEZNAM OBRÁZKŮ	101
	SEZNAM TABULEK.....	102
	SEZNAM PŘÍLOH.....	103

ÚVOD

Každá firma a podnikající subjekt se snaží v podnikatelském prostředí co nejlépe uspět, zhodnotit vložené prostředky a přinášet do svého života i celé společnosti úspěch a uspokojení. Pro takovýto úspěch je třeba se přizpůsobovat probíhajícím změnám v prostředí. Mnozí podnikatelé však tuto myšlenku spojují zejména se změnou produktu, vztahu se zákazníky a dalších podobných aspektů. Nehledí však na to, jaké informace čerpá pro svá rozhodnutí při přizpůsobování se prostředí. Je známo, že není přínosné se příliš ohlížet zpět, ale je třeba hledět do budoucnosti. Jak ale lze rozhodovat o budoucích krocích, pokud nevíme, jak úspěšná byla rozhodnutí minulá. Pokud má podnikatel ponětí o tom, co je výhodné a co nikoliv, může směřovat své úsilí správným směrem.

Předkládaná diplomová práce se věnuje systému Activity Based Costing, zkráceně ABC. Tato metoda mimo jiné vkládá do rukou manažerům další podklad pro jejich významná manažerská rozhodování. Jelikož je rozhodování o budoucnosti vždy v určité míře spojeno s jistým rizikem, stává se hmatatelný zdroj informací velmi cenným nástrojem pro rozhodování. V minulosti bylo podnikatelské prostředí diametrálně odlišné, firmy jednoduše produkovaly a v případě úspěchu masově prodávaly pouze hmotné výrobky či jednoduché služby, jejich režijní náklady ani zdaleka netvořily tak významnou část celkových nákladů, jako je tomu nyní. To je způsobeno hlavně rozvojem konkurence a přinášení do produktů a služeb nové přidané hodnoty. Dnešní zákazník řeší mnohé stránky produktu, který si hodlá zakoupit. Každá přidaná hodnota produktu představuje konkurenční výhodu. Výrobce nyní kupříkladu neprodává jen samotný výrobek, ale i služby k němu přiřazené jako je např. komunikace, záruky, dodací podmínky, servis a další. Dalším trendem je také např. zkracování životního cyklu výrobků. Tím obecně rostou režijní náklady firmy. V době, kdy vznikaly tradiční kalkulační metody, byly režijní náklady do jisté míry opomíjeny, neboť jejich přesnější alokace nebyla tak důležitá. Přímé náklady tedy byly podrobovány analýze, třídění a kalkulaci, zatímco režijní náklady buď alokovány obecně anebo vynechány úplně.

Activity Based Costing kalkuluje režijní náklady na aktivity, které jsou stanoveny dle skutečně prováděných režijních procesů v dané firmě. Vedení podniku se tak otevírá možnost sledovat nákladnost těchto režijních aktivit. Po přiřazení k nákladovým objektům (zákazníkům, projektům, produktovým řadám apod.) je díky ABC získán pohled na celkovou nákladnost těchto objektů. Vedení může zhodnotit, která aktivita je příliš nákladná a například i kde hledat možné úspory. ABC tedy poskytuje firmě data o výši režijních nákladů na

aktivity i stanovených nákladových objektů a tak i možnost mít pohled k manažerskému rozhodování o volbě produktového mixu, koncentraci na určitou skupinu zákazníků a dále k úspoře nákladů, restrukturalizaci procesů ve firmě a tak dále.

Hlavní částí předkládané diplomové práce je projekt využití ABC systému ve sledované firmě, ZPV Rožnov, s. r. o. Základem pro samotnou implementaci tohoto modelu je analýza firmy jako celku a hlavně analýza systému řízení nákladů ve firmě. Tyto dvě analýzy budou představovat obsah analytické části práce. Systém řízení nákladů by měl být analyzován zejména ve vazbě k projektové části. Je tedy třeba věnovat se zejména kalkulacím, současné alokaci a plánování nákladů společnosti.

Jak analytická i projektová část vyžaduje teoretický základ. V teoretické části je nutno popsat řízení nákladů od počátku, kdy je definován náklad jako takový až po metodický návod implementace ABC kalkulace.

Jeden z cílů diplomové práce je účelně propojit teoretický základ s analytickou a projektovou částí pro co nejkompaktnější popis problematiky řízení nákladů jako takového a řízení nákladů podle aktivit. Hlavním cílem předložené diplomové práce je komplexně zhodnotit situaci ve vybrané firmě, vypracovat projekt aplikace a využití kalkulace ABC a na základě zjištěných informací projekt i přínos kalkulace zhodnotit a vyslovit závěrečná doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

1.1 Definice nákladů

Náklady, jakožto hlavní pojem pro ekonomické a finanční řízení firmy, budou v následujících kapitolách popsány skrz jednotlivá pojetí nákladů, klasifikace a v rámci nákladových kalkulací a rozpočetnictví.

Pojetí nákladů

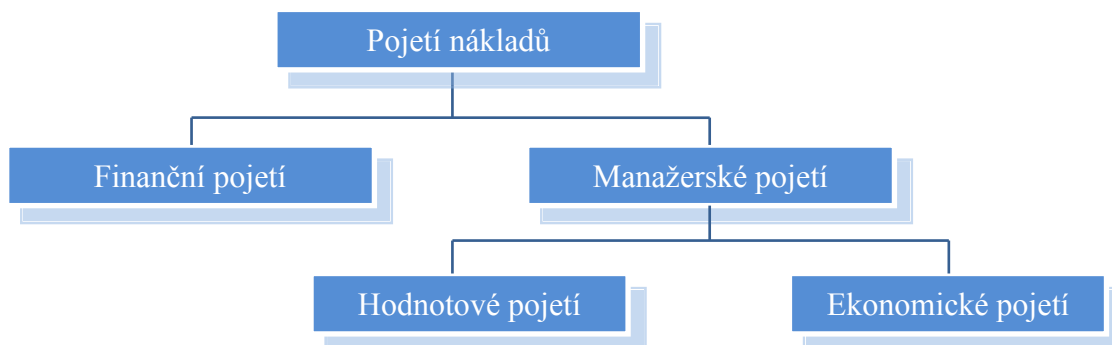
Pojetí nákladů úzce souvisí s využitím nákladů v patřičném typu účetnictví. Zámečník, Tučková, a Hromková (2010), Drury (c2004), Popesko (2009) i Horngren, Harrison a Oliver (2012) se věnují manažerskému a finančnímu účetnictví.

Finanční (popř. daňové) účetnictví je primárně zaměřeno na potřeby externích uživatelů, kteří vyžadují srovnatelnost informací s jinými právními subjekty a upravují formu účetnických dat např. zákonnými regulacemi. Jedná se zejména o finanční úřady, státní organizace apod.

Manažerské (vnitropodnikové) účetnictví na druhé straně poskytuje informace interním uživatelům, zejména manažerům, pro podporu rozhodování (Popesko, 2009, s. 28, 29).

Finanční účetnictví do jisté míry může plnit funkci vnitropodnikového účetnictví, v tomto případě je řeč o jednookruhovém uspořádání. U odděleného účetnictví finančního a manažerského (vnitropodnikového) hovoříme o dvouokruhovém uspořádání (Synek, 2002, s. 280 – 281).

Pojetí nákladů lze rozšířit kromě finančního a manažerského i na hodnotové a ekonomické.



Obrázek 1 Rozdělení pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

Kotěšovcová a Janoušková (2007, s. 8) pod manažerské účetnictví řadí účetnictví pro nákladové řízení (výkonové, odpovědnosti a procesně orientované) a účetnictví pro rozhodování (o existující či budoucí kapacitě).

- **Finanční pojetí**

Toto pojetí hledí na náklady jako na peněžní ocenění úbytku ekonomického prospěchu. Náklady vyjadřují „... *úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů* ...“ (Král, 2002, s. 36).

- **Manažerské pojetí**

Jak již bylo řečeno, v rámci manažerského účetnictví se náklady v tomto pojetí zaměřuje na potřeby manažerů v rámci rozhodovacích funkcí. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 16) definují náklady manažerského pojetí jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností*“.

- **Hodnotové pojetí**

Náklady v hodnotovém pojetí se využívají při běžném řízení a kontrole průběhu prováděných procesů ve firmě. Náklady se oceňují reálnými cenami odpovídající jejich hodnotě. Ačkoliv je hodnotové pojetí zařazeno pod manažerské účetnictví, může také obsahovat náklady spadající pod finanční účetnictví (Popesko, 2009, s. 33).

- **Ekonomické pojetí**

Ekonomické pojetí přináší mezi náklady i ty, které byly skutečně obětovány, tzv. oportunitní náklady (Zámečník, Tučková, a Hromková, 2010, s. 12). Oportunitní náklady lze rámcově dělit na implicitní, v účetnictví jasně a přesně definovány, a na explicitní náklady, jimiž se účetnictví buď vůbec nezabývá, nebo je eviduje v jiné výši (Popesko, 2009, s. 42).

1.2 Klasifikace nákladů

Základním členěním nákladů je:

- Druhové členění;
- Účelové členění;
- Kalkulační členění;
- Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu a produkce;
- Klasifikace z hlediska rozhodování.

1.2.1 Druhové členění

Toto členění je vlastní nákladům v pojetí finančním. Náklady jsou rozdělovány do stejnorodých skupin, které lze hlavně spatřit v oficiálních výkazech zisku a ztráty firem. Jedná se o skupiny (Zámečník, Tučková, a Hromková, 2010, s. 15):

- Materiálové náklady;
- Externí služby;
- Mzdové náklady;
- Daně a poplatky;
- Odpisy, rezerv;
- finanční náklady a další.

1.2.2 Účelové členění

Účelové členění vnáší do klasifikace rozměr vynaložení nákladů podle místa vzniku a účelu vynaložení. Lze hovořit o členění podle místa vzniku a odpovědnosti, kdy jsou náklady obvykle členěny na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení (Zámečník, Tučková, a Hromková, 2010, s. 16,17).

1.2.3 Kalkulační členění

Podle Zámečníka, Tučkové a Hromkové (2007, s. 17) kalkulační členění nákladů spadá pod výše popisované účelové členění.

Náklady, které jsou přiřazovány danému nákladovému objektu jsou rozdělovány na 2 hlavní skupiny, a to na **přímé a nepřímé náklady**. Tyto dvě skupiny jsou hlavními pojmy v kalkulacích nákladů (Drury, c2004, s. 30).

Přímé náklady lze přímo stanovit na kalkulační jednici. Jde např. o materiál obsažený ve výrobku, přímou práci apod. Nepřímé (režijní) náklady oproti tomu je třeba určitou zúčtovací metodou/sazbou rozpočítat na dané jednice, neboť s nimi přímo nesouvisí, avšak jejich vznik způsobuje. Jde o náklady společné pro více objektů (Zámečník, Tučková, a Hromková, 2010, s. 17, 66).

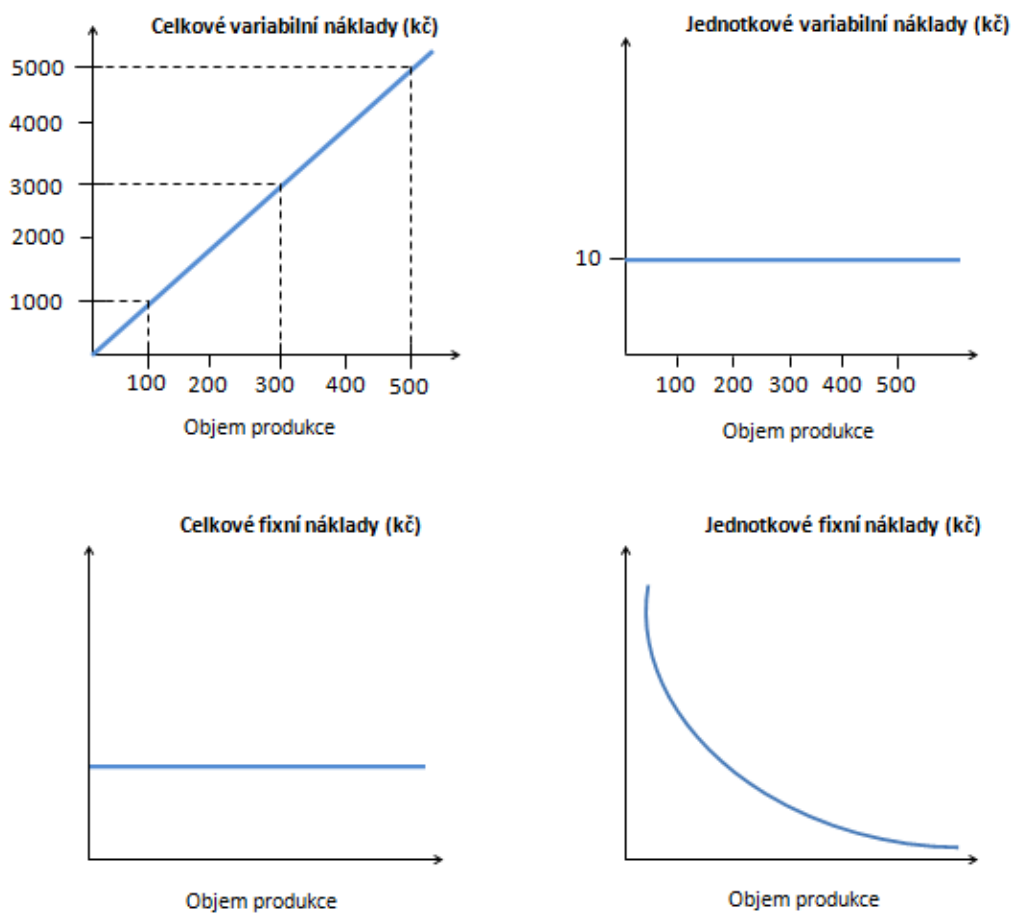
Kalkulační jednicí rozumíme konkrétní výkon, ke kterému se stanovují náklady a další veličiny. Je to například polotovár, práce, výrobek či služba a je měřena příslušnou měrnou jednotkou (např. ks, kg, jednotka času apod.) (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 32).

1.2.4 Členění z hlediska závislosti nákladů na změnách objemu produkce

Pod tento druh členění spadají fixní a variabilní náklady, popřípadě i smíšené (semi-variabilní/semi-fixní náklady).

Variabilní náklady (VN) se mění v přímé proporci k objemu vyráběných produktů. Avšak je nutno podotknout, že ne všechny VN musí mít proporcionální chování (např. nadproporcionální/podproporcionální náklady) (Popesko, 2009, s. 39).

Fixní náklady (FN) zůstávají konstantní pro určité rozmezí objemu výroby po určitý časový úsek. Při vyšších objemech výroby se jednotkové fixní náklady snižují a naopak – firma tedy může využít úspory z rozsahu (Drury, c2004, s. 34-37).



Obrázek 2 Celkové a jednotkové FN a VN (Drury, c2004, s. 35)

1.2.5 Klasifikace z hlediska rozhodování

Zde jde zejména o náklady relevantní a irelevantní, které jsou základem pro rozhodování.

Relevantní jsou ty budoucí náklady, jejichž výši může dané rozhodnutí změnit. **Irelevantní** náklady sledovaným rozhodnutím ovlivněno nebude, a tudíž nebudou brány v potaz.

Někdy se setkáváme v rámci rozhodování i s pojmy **ovlivnitelné** a **neovlivnitelné** náklady. Ovlivnitelné náklady mohou být např. ušetřeny při nepřijetí daného rozhodnutí a u neovlivnitelných naopak. Pojem **utopené náklady** se používá pro náklady vynaložené již v minulosti, jejich výši již tedy nezmění žádné rozhodnutí (Drury, c2004, s. 37, 38).

1.3 Nákladové kalkulace

Kalkulace jako takové jsou jednou ze základních metod řízení nákladů spolu např. s rozpočtováním. Kalkulací rozumíme dle Popeska (2009, s. 55) „*přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak vyjádřené jednotce výkonu firmy,...*“. Pro účely této diplomové práce je soustředěna pozornost na nákladové kalkulace s jejich přiřazením na výrobek.

Kalkulace slouží zejména pro stanovení vnitropodnikových cen, ke kontrole hospodárnosti výroby, jako podklad pro rozhodování o složení sortimentu, pro tvorbu plánů nákladů i výnosů, atd. (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 32).

Nákladové kalkulace jsou vyhotovovány pro určité kalkulační jednotice či nákladové objekty. Těmi lze považovat jakékoliv aktivity či výkony, pro něž je vyžadováno sledování nákladů. Rozdílem od kalkulační jednotice je, že nákladovým objektem může být i projekt, trh, zákazník apod. Aby přiřazení nákladů bylo založeno na účelovosti vynaložení nákladů, využíváme metody přiřazování nákladů, a to přímé nebo nepřímé, pro které se používá pojem nákladová alokace. Nepřímé přiřazení či alokace se využívá při absenci přímé exkluzivní vazby mezi nákladem a nákladovým objektem. Pro přiřazení těchto nepřímých nákladů je využívána veličina nazývaná **rozvrhová základna** či **vztahová veličina** (Popesko, 2009, s. 47-48).

Přiřazování je založeno na třech základních principech (Čechová, c2006, s. 86):

- **Princip příčinnosti**, kdy je objektu přiřazován pouze ten náklad, který sám „zapříčinil“;
- **Princip únosnosti**, využíváný při nemožnosti či neúčelovosti použít nejpřesnější princip příčinnosti. Slouží zejména pro obhajobu ceny, aby pokryla potřebné náklady či vygenerovala očekávaný zisk. Objektu jsou přiřazeny náklady, které je schopna „unést“;
- **Princip průměrování** je poslední možností, kdy se alokované náklady k objektu pouze průměrují.

1.3.1 Kalkulační vzorce

Kalkulační vzorec je vlastně sumarizace nákladů, popř. zisku pro danou kalkulační jednici, využívající určitou kalkulační metodu a klasifikaci položek. Nejpoužívanějším vzorcem je tzv. **všeobecný či typový kalkulační vzorec**. Ten sčítá náklady přímé (materiál, mzdy, ostatní) a nepřímé (režie výrobní, správní, odbytové), popřípadě i zisk (Zámečník, Tučková, Hromková, 2010, s. 64).

Retrográdní vzorec hledí na kalkulaci z druhé strany - ze základní ceny daného výkonu odečítá slevy a náklady a výsledkem je zisk. Rozdíl poskytuje následující obrázek:

Typový kalkulační vzorec	Retrográdní kalkulační vzorec
1. Přímý materiál	Základní cena výkonu:
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímý materiál	- Dočasné cenové zvýhodnění
4. Výrobní (provozní) režie	- Slevy zákazníkům:
Vlastní náklady výroby (provozu):	- sezónní
5. Správní režie	- množstevní
Vlastní náklady výkonu:	
6. Odbytové náklady	Cena po úpravách:
Úplné vlastní náklady výkonu:	- Náklady
7. Zisk (ztráta)	
Cena výkonu (základní)	Zisk

Obrázek 3 Typový a retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

Základními částmi nákladů v typovém kalkulačním vzorci jsou tedy (Zámečník, Tučková, Hromková, 2010, s. 64-65):

- A) **Přímé náklady** – jednoznačně a exkluzivně přiřaditelné náklady:
- Přímý materiál – spotřeba surovin, polotovarů;
 - Přímé mzdy – mzdy výrobních pracovníků, jejichž práce přímo souvisí s danou kalkulační jednicí;
 - Ostatní přímé náklady – ty náklady, které nejsou obsaženy v předešlých dvou, jedná se o příspěvky na sociální pojištění výrobních pracovníků, technologické palivo apod.;
- B) **Nepřímé náklady** – alokované pomocí rozvrhové základny, nepřímo související s danou kalkulační jednicí:
- Výrobní (provozní) režie – nepřímé náklady související s řízením výroby;

- b. Správní režie – nepřímé náklady řízení a správy celého podniku či divize/útvary;
- c. Odbytové náklady – nepřímé (někdy i přímé) náklady odbytu, tj. obaly, přepravné, reklama atd.

1.3.2 Metody kalkulace

Podle toho, zda kalkulace využívá všechny náklady (přímé i nepřímé), se dělí na kalkulace **absorpční** (kalkulace plných nákladů) a **neabsorpční** (kalkulace neúplných nákladů) (Popesko, 2009, s. 61).

Mezi absorpční kalkulace patří kalkulace dělením, kalkulace přírážkové, kalkulace ve sdružené výrobě, dynamická kalkulace a rozdílové metody.

- **Kalkulace dělením** – zahrnuje metodu prostého dělení, stupňovitou kalkulaci a metodu dělení ekvivalentními čísly:
 - **Prosté dělení** – spočívá ve vydělení celkových nákladů počtem jednic, jakožto nejjednodušší metoda může být použita například v hromadné výrobě (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 189);
 - **Stupňovitá kalkulace** (fázová) – jak již název vypovídá, je kalkulace propočítávána postupně po výrobních fázích. Jinak označovaná rozvrhová metoda, považována za kombinaci kalkulace dělením a přírážkové metody, nabízí výhodu z oddělení kalkulací pro různé výrobní stupně a nezatěžuje všechny výrobky všemi druhy režii. Například tedy neprodaný výrobek není zatížen odbytovými režii (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 69);
 - **Kalkulace s ekvivalentními čísly** (poměrové čísla) – slouží zejména pro kalkulace obdobných výrobků s různou hmotností, velikostí apod. Pomocí poměrových čísel jsou celkové náklady přepočteny dle zvoleného parametru poměru (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 69).
- **Kalkulace přírážkové** (zakázkové) – jakožto nejpoužívanější metodou v praxi (při výrobě různorodých produktů, hromadné a sériové výrobě) stanovuje pomocí zvolené základny přírážku režijních nákladů k přímým nákladům. Režijní přírážka je stanovena buď sazbou nebo procentem (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 69-70). Přírážkové kalkulace lze rozdělit na sumační (souhrnnou) a diferencovanou (selektivní) (Lang, 2005, s. 91-92).

- **Kalkulace ve sdružené výrobě:**
 - **Odečítací, zůstatková metoda** – je využívána zejména při výrobě hlavního výrobku a ostatních/vedlejších výrobků. Od celkových nákladů jsou odečteny tržby vedlejších výrobků a zůstatkem jsou náklady připadající na hlavní výrobky, následuje dělení tohoto zůstatku na jednotlivé hlavní výrobky (Lang, 2005, s. 98);
 - **Rozčítací metoda** - představuje jakousi kombinaci odečítací metody a kalkulace podle poměrových čísel. Rozčítací metoda je použita, když nelze výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší, využívají se poměrová čísla dle množství výrobků, množství použité suroviny, technických vlastností nebo cen (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 71).
- **Dynamická kalkulace** – představuje speciální alokační princip, kdy je využita přiřázková kalkulace obohacená o principy změn objemu produkce a jejího vlivu na jednotkové náklady z hlediska fixních nákladů (Popesko, 2009, s. 67).
- **Rozdílové metody** – využívají předem stanovené standardní náklady a kalkulují se zjištěnými rozdíly oproti těmto standardům. Jsou využívány pro běžnou, operativní kontrolu (Zámečník, Tučková, Hromková, 2010, s. 71).

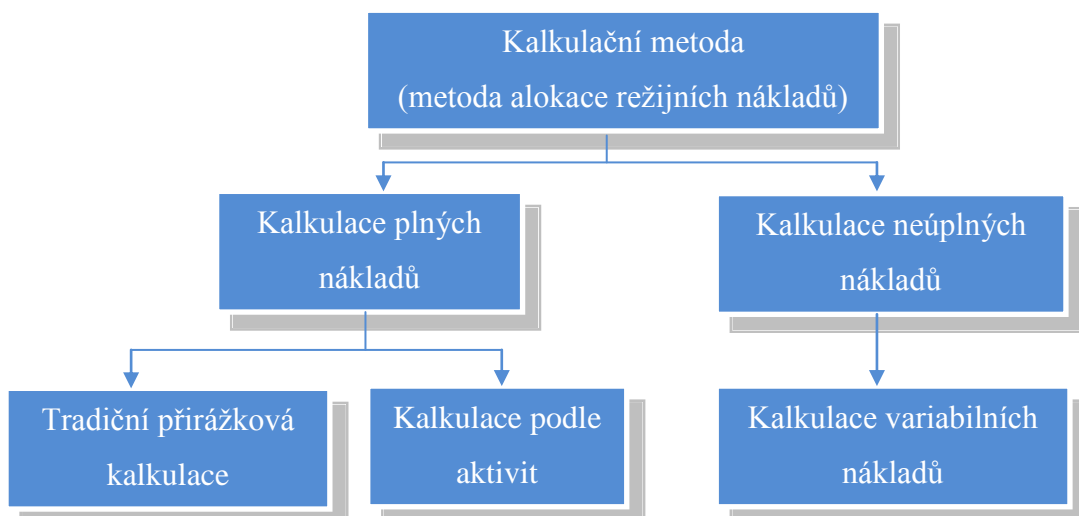
Nedostatkem absorpčních metod je zjevně nepřesné stanovování režijních sazeb a rozpočítávání režijních nákladů, kalkulace nereagují na změny objemu produkce. V době vzniku těchto, hlavně přiřázkových, metod nebyly tyto nedostatky tak významné. Nepřímé náklady totiž tehdy většinou netvořily ani 10 % nákladů celé firmy. V nynější době však poměr režijních nákladů v podnicích významně vzrostl (mnohdy až na 50%) a nevýhody přiřázkových kalkulací tak přibývají na významu (Popesko, 2009, s. 69, 78).

Jako odpověď na nedostatky tradičních přiřázkových kalkulací staví neabsorpční kalkulace tvrzení, že pokud deformace kalkulovaných nákladů způsobují fixní či nepřímé náklady, neměly by tyto položky do kalkulace vůbec vstupovat. Kalkulovány jsou tedy jen variabilní či přímé náklady, jejichž kvantifikace je podstatně snazší a přesnější. Zbytek je posuzován jako příspěvek výrobku na úhradu nepřímo alokovatelných nákladů (Popesko, 2009, s. 87).

V rámci neabsorpčních kalkulací hovoříme o kalkulaci variabilních respektive přímých nákladů, nejsou tedy rozpočítávány fixní resp. nepřímé náklady (Zámečník, Tučková a Hromková, 2010, s. 73-74).

- **kalkulace variabilních nákladů** (kalkulace krycího příspěvku) – jak již bylo řečeno, kalkuluje pouze variabilní část nákladů, zbytek je nazýván **krycím příspěvkem**, tedy příspěvkem výrobku na úhradu fixních nákladů a zisku.
- **Kalkulace přímých nákladů** (kalkulace hrubého rozpětí) – sleduje přímé náklady a zůstatkem je **hrubé rozpětí**, které přispívá na úhradu nepřímých nákladů a zisku.

Popesko (2009, s. 60) také popisuje jiné možné rozdělení základních typů kalkulací. Dle způsobu alokace režijních nákladů může podnik kalkulovat náklady třemi způsoby – buď pomocí přírážkové metody, kalkulací podle aktivit nebo kalkulací variabilních nákladů.



Obrázek 4 Základní typy nákladových kalkulací dle alokace režijních nákladů
(Popesko, 2009, s. 61)

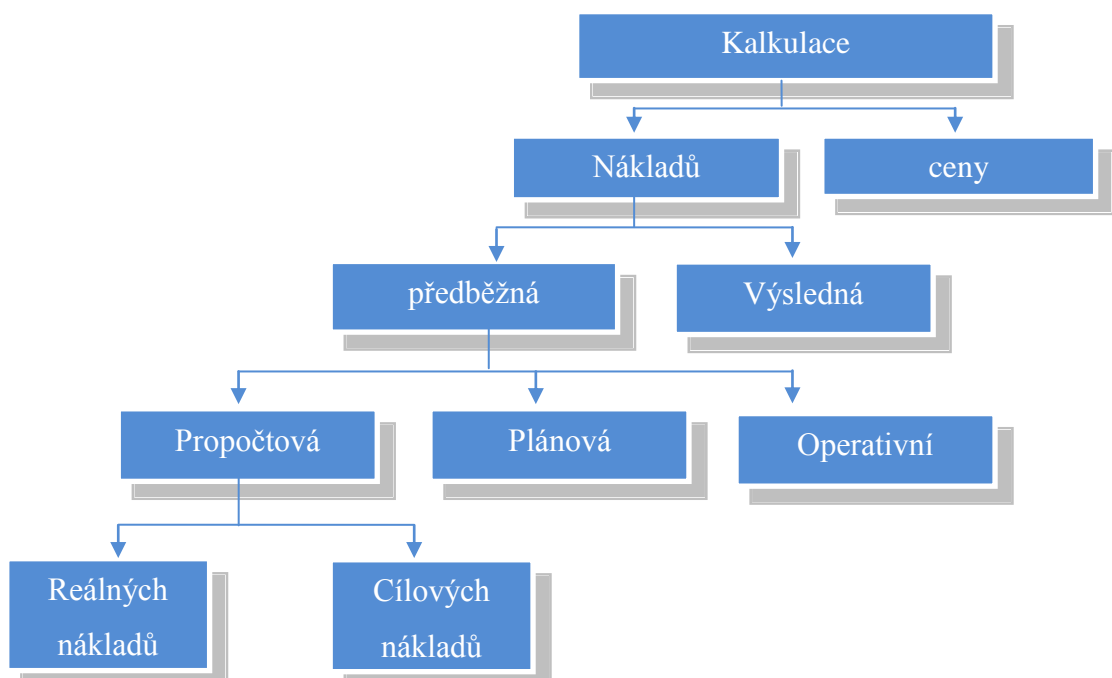
Z tohoto pohledu tedy vedle představitelů principiálně absorpčních a neabsorpčních metod stojí relativně nový typ kalkulace podle aktivit (metoda Activity-Based Costing). Této metodě je věnována kapitola 2.

1.3.3 Kalkulační systém

Zatím bylo posuzováno rozdělení kalkulací dle alokace jednotlivých druhů nákladů. Toto rozdělení je podle Zámečnicka, Tučkové a Hromkové (2010, s. 77-78) nazýváno dělení z hlediska úplnosti nákladů. Pro volbu vhodného typu kalkulací je ve firmě nutno kromě způsobu alokace také posuzovat účel, pro který je kalkulace určena. Každý uživatel či každé využití specifikuje jiné požadavky na obsah a formu kalkulace. Nejzákladnějšími kalkulacemi dle doby sestavování je (Popesko, 2009, s. 56-57):

- **Kalkulace předběžná** – slouží zejména pro obchodní účely, kdy je třeba znát odhadovanou cenu i bez přesnějších informací o objemu vstupů. Do předběžných kalkulací lze zahrnout **propočtové** (např. u nových výrobků) a **plánové** kalkulace (přesnější odhad, např. pro plánování operací);
- **Kalkulace výsledná** – hlavně pro zpětnou vazbu po ukončení /realizaci výkonu;
- **Kalkulace operativní** – sestavována v průběhu výkonu.

Výš zmiňované typy kalkulací mohou být ve firemní praxi využívány vzájemně, tehdy hovoříme o **kalkulačním systému**, znázorněném na následujícím obrázku:



Obrázek 5 Členění kalkulačního systému (Popesko, 2009, s. 57)

Zámečník, Tučková a Hromková (2010, s. 78) popisují také rozdělení kalkulací z hlediska struktury na kalkulaci postupnou a průběžnou, které nacházejí své uplatnění ve stupňovité výrobě.

1.4 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví, jako „*celek vzájemně provázaných střediskových rozpočtů tvoří relativně samostatnou část podnikového účetnictví*“ (Synek, 2002, s. 283).

Podle Druryho (c2004, s. 589 - 590) rozpočty tvoří jakýsi rámec manažerského rozhodování, kdy jsou různé aktivity firmy koordinovány připravenými plány pro budoucnost. Plán

definuje Drury jako design či návrh budoucnosti spolu s vymezením efektivních metod a cest, jak k těmto cílům dospět.

Rozpočty plní následující funkce (Drury, c2004, s. 593):

- **Plánování** – zejména výročních aktivit, jako základní rámec rozpočtových plánů;
- **Koordinace** – zajišťující harmonii mezi jednáním různých částí organizace;
- **Komunikace** – sloužící zejména k informovanosti všech zainteresovaných stran o budoucích plánech, zásadách a omezeních;
- **Motivace** – jakožto nástroj pro ovlivňování manažerského/pracovního úsilí;
- **Controlling** – zejména pro srovnávání plánovaných a skutečných hodnot, Horn-gren, Harrison a Oliver (2012, s. 1053) tuto funkci nazývají **benchmarkingem**;
- **Hodnocení** – úspěch plnění cílů je mnohdy ohodnocen např. finančními bonusy pracovníkům.

Kotěšovcová a Janoušková (2007, s. 53) ještě zmiňuje funkci **odpovědnosti** (rozpočtový plán stanovuje odpovědnost za patřičné náklady, zisky, investice atd.) a funkci **využití** (rozpočet slouží k optimálnímu využití zdrojů).

Rámcovým by měl pro podnik být **hlavní podnikový rozpočet** (angl. Master budget). Drury (c2004, s. 11) definuje hlavní rozpočet jako určitý výkaz spojující budoucí plány firmy překlenutých do finančních ukazatelů. Tyto plány se zakládají na množství manažerských rozhodnutí. Částmi hlavního podnikového rozpočtu je (Drury, c2004, s. 11):

- Rozpočtová výsledovka;
- Rozpočtová rozvaha;
- Rozpočtové cashflow (výkaz peněžních toků).

1.4.1 Klasifikace rozpočtů

Jednotlivé druhy rozpočtů lze dělit podle několika hledisek. Zámečník, Tučková a Hromková (2010, s. 79-80) popisují následující kritéria rozdělení:

a) **Podle období sestavení** dělí rozpočty na:

- Dlouhodobé;
- Roční;
- Krátkodobé (např. měsíční);

b) Podle stupně řízení:

- Základní (např. rozpočet střediska);
- Souhrnné (vyšší stupně řízení);

c) Podle počtu variant plánů:

- Pevné (jediná varianta rozpočtu);
- Pohyblivé neboli pružné či variantní (zahrnuje více variant plánů).

d) Podle vstupních dat (Král, 2002, s. 297, 298):

- Přírůstkový (indexní, základem je výsledek minulého období a stanoveným indexem vypočtena hodnota výsledku plánovaného období);
- Rozpočet „od nuly“ (ZBB –Zero Based Budgeting, viz. str. 27).

1.4.2 Rozpočtovací proces

Sestavením rozpočtu proces rozpočtování nekončí, je to nepřetržitý proces zkoumání, přehodnocování a opětovného plánování. **Fáze rozpočtovacího procesu** jsou následující (Popesko, 2009, s. 200 - 201):

1. **Příprava rozpočtu** – sběr dat;
2. **Sestavení rozpočtu** – samotné vytvoření;
3. **Kontrola plnění a identifikace odchylek** – neustálou kontrolou jsou zjišťované odchylky pečlivě vyhodnocovány;
4. **Odstranění odchylek** – eliminace negativních vlivů odchylek, přijetí opatření.

Rozpočtovací proces může být založen buď na **centralistickém** či **decentralistickém** principu. V centralistickém systému je rozpočet sestavován hlavním managementem, který komunikuje hotový rozpočet managementu nižšímu. Naopak v decentralistickém systému jsou do rozpočtování zapojeni pracovníci nižších stupňů vedení, vrcholový management rozpočty odsouhlasí, pokud neodporují firemním strategiím a principům (Kotěšovcová, Janoušková, 2007, s. 54).

S centralizovaností plánování souvisí i přístup tvorby rozpočtů. Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 141) specifikuje 2 tyto přístupy:

- **Rozpočet shora - dolů** (tzv. princip „up-down“) – běžný postup sestavení zejména hlavních kvantifikovatelných cílů podniku, cíle nižších stupňů jsou specifikovány méně;

- **Rozpočet zdola - nahoru** (tzv. princip „bottom-up“) – ač pracnější způsob, zaručuje pravděpodobnější plnění dílčích rozpočtů, neboť základem rozpočtu celého podniku jsou dílčí propracované rozpočty.

1.4.3 Odpovědnostní účetnictví

Zvláštní kategorií manažerského účetnictví je tzv. odpovědnostní účetnictví, sloužící zejména ke sledování hospodaření jednotlivých středisek a k motivaci pracovníků pro optimalizaci spotřeby nákladů (Popesko, 2009, s. 37).

Sledování nákladů je děleno na dvě orientace (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 86):

- **Výkonová orientace** (podle místa vzniku) – náklady jsou přiřazeny tomu útvaru, u něhož náklad vznikl;
- **Odpovědnostní orientace** (podle odpovědnosti) – útvarům řadí jen ty náklady, které zapříčinil a jehož výši mohou ovlivnit.

Toto rozdělení orientace nákladového účetnictví poukazuje na fakt, že náklady mohou vznikat v rámci útvaru, který ale není za jejich vznik odpovědný.

Tak jako rozpočtovací proces i celý systém řízení po linii odpovědnosti může být založen na centralizovaném a decentralizovaném principu (Kotěšovcová a Janoušková, 2007, s. 84)

Horngren, Harrison a Oliver (2012, s. 1074) dělí střediska na:

- a) **Nákladová střediska** – ukládají odpovědnost manažerů za úsporu nákladů;
- b) **Výnosová střediska** – jakožto analogie nákladového střediska sleduje maximalizaci výnosů;
- c) **Zisková střediska** – spojují odpovědnost dvou předešlých středisek, odpovědnost manažerů tedy směřuje k nákladům i výnosům;
- d) **Investiční střediska** – hmotná zainteresovanost pracovníků tohoto střediska tkví v efektivním pořízení a ziskovosti investičních projektů.

Král (2002, s. 353-359) dále definuje **rentabilní** (odpovědnost za náklady, výnosy a střediskový kapitál) a **výdajová** střediska (rozpočtové středisko sledující evidované výdaje společnosti).

1.4.4 Moderní metody rozpočtování

V rámci rozpočtování, jakožto i u jiných metod řízení nákladů, se změnou podnikatelského prostředí mění potřeby řízení, vyvstávají její nedostatky a jsou hledány nové moderní efek-

tivnější metody. Rozpočtovací proces má totiž tendenci konzumovat velké množství času při přípravě, schvalování atd. Jejich tvoření se mnohdy stává jen nepříjemnou povinností, jak splnit očekávání vyššího vedení a není třeba jejich pečlivého dodržování. Moderní metody rozpočtování umožňují znovu uvést tvoření rozpočtů jako smysluplnou plnohodnotnou metodou řízení nákladů a ne jen nutné zlo v podobě finančního dokumentu (Popesko, 2009, s 203 – 204).

Nezákladnějšími **moderními metodami rozpočtování** jsou:

- **Zero-based budgeting** (ZBB, rozpočtování s nulovým základem) – při každém rozpočtování znovu vyhodnocuje veškeré činnosti, jako by byly nově zavedeny, a tak zabraňuje neefektivnímu čerpání finančních zdrojů. Odpovědní pracovníci znovu a znovu obhajují rozpočtované položky, popřípadě mohou touto opětovnou analýzou dospět k upuštění od nepotřebných projektů (Drury, c2004, s. 618-620).
Určitou nevýhodou může být dlouhé trvání a pracnost sestavování ZBB (Popesko, 2009, s. 222);
- **Beyond budgeting** (BB) – řeší základní nedostatky tradičního rozpočtování jako je strnulost, nekomplexní vazba na fixní náklady apod. BB představuje trvalý proces adaptace, týkající se řízení procesů v organizaci (Popesko, 2009, s. 211 – 213);
- **Activity based budgeting** (ABB – rozpočtování podle aktivit) – se pojí se zavedením metody Activity based costing (ABC – řízení nákladů podle aktivit), jejímuž podrobnějšímu popisu se věnuje kapitola 2. ABB tedy využívá stejné principy pro plánování budoucích nákladů na aktivity, podle předpokladu jejich využití (Drury, c2004, s. 611 – 612, Petřík, c2005, s. 45).

2 METODA ACTIVITY-BASED COSTING

2.1 Změny prostředí jako důvod pro vývoj ABC

V současné době se stávají téměř veškeré atributy podnikatelského prostředí stále více nestabilnější. Podnikoví manažeři tedy pod tlakem těchto změn musí hledat cesty, jak **pracovat efektivněji**, jak **identifikovat úspory** a zjišťovat **ziskovost respektive neziskovost** produktů či činností a tak podobně (Popesko, 2009, s. 99).

Během 80. let 20. století se začala rozšiřovat všeobecná nespokojenost s nedostatky tradičních kalkulací, podniky začaly využívat moderní technologie, kvalifikované pracovníky, tedy generovat náklady představující režijní služby. **Režijní náklady tak zaujímaly stále větší část** celkové vnitropodnikové ceny výrobků. Transparentnější alokace režijních nákladů byla tedy na místě. V minulosti nepřímé náklady tvořily tak významnou složku nákladů jako je tomu nyní. Tendencí také bylo považovat nepřímé náklady za fixní a tedy relativně irelevantní při manažerském rozhodování. V současnosti již nelze významnost nepřímých nákladů a jejich opodstatněnou alokaci přehlížet. Metoda ABC řeší právě problematiku s rozvržením nepřímých nákladů (Drury, 2006, s. 348, 361, Petřík, c2005, s. 44).

2.2 Popis metody ABC

Jak již bylo v předešlých kapitolách zmiňováno, Activity Based Costing je určitá metoda kalkulace využívající moderní principy alokace režijních nákladů, a to přiřazováním nákladů objektům pomocí měření skutečných činností a aktivit. Eliminuje se tak tzv. „*paušalizování*“ nákladů objemovými rozvrhovými základnami (Popesko, 2009, s. 100).

Drury (2006, s. 348) staví systémy řízení nákladů podle aktivit jako **třetí z nákladových systémů vedle absorpčních a neabsorpčních systémů**. Jak zmiňuje Cokins (2001, s. 2), ABC znamená efektivnější zpracování dat napomáhající lepšímu porozumění a odhalení příčin vzniku nákladů a hlavně k relevantně opodstatněnému manažerskému rozhodování.

Podle Cokinse (2001, s. 2) zavedení metody neřeší rovnou problém plýtvání, ani nepůsobí jako kouzelná hůlka na všechny problémy dané organizace, ale pomáhá odhalit možné cesty k nápravě a ukazuje, kde hledat úsporu, kterou práci označit jako neefektivní apod.

Tradiční nákladové systémy využívají nákladové centra, většinou střediska/úseky/útvary, pro akumulaci a redistribuování nákladů. ABC systém místo toho, aby využíval takováto nákladová centra, využívá přímo aktivity pro akumulaci nákladů. Pro překlenutí nákladů

z center do aktivit je využívána logika, kolik zdrojů z daného centra objekt využívá. ABC kalkulace tak rozpočítá dané režijní náklady na stanovené aktivity (Atkinson, 2007, s. 138).

Díky principu odhalování užitečných informací o nákladech, nákladových objektech (zákaznících, výrobcích, výrobných řadách atd.), o prováděných činnostech, možnostech restrukturalizace těchto činností je využíván i manažerský nástroj tzv. **Activity-Based Management**, či **řízení podle aktivit**. O uvedení metody ABC/M do praxe se zasloužil tým profesora Kaplana, Coopera a Johnsona. Obecným pojmenováním českého ekvivalentu **procesního řízení nákladů** je Activity-Based Costing and Management (Popesko, 2009, s. 101, Petřík, c2005, s. 44).

2.3 Vymezení pojmů v ABC systému

Základním pojmem systému ABC je **aktivita**. Jednotlivé aktivity fungují jako součet vztahujících se nákladů (*cost pool*) a pomocí **vztahových veličin** (*cost drivers*) jsou náklady rozpočítávány na vymezené **nákladové objekty** (*cost objects*) (Popesko, 2009, s. 101).

Následující kapitoly se věnují zmiňovaným pojmům.

2.3.1 Aktivity

Rozdílem mezi tradičním řízením nákladů, kdy se akumulují náklady podniku v jednotlivých střediscích, a ABC kalkulace je akumulace těchto nákladů prováděna v jednotlivých aktivitách. Některé aktivity mohou korespondovat s celým úsekem definovaném v rámci tradiční organizační struktury, avšak je obvyklé v rámci ABC kalkulace disponovat s větším počtem aktivit než počtem podnikových útvarů (Drury, 2006, s. 349).

Identifikované aktivity však musí „*odrážet procesní hierarchii činností a nikoliv funkční uspořádání ve firmě*“, nelze tudíž jen překlopit organizační strukturu firmy do aktivit. Podmínkou správného fungování ABC kalkulace je pečlivé definování podnikových aktivit zahrnujících základní principiální procesy a skupiny procesů probíhající v podniku (Popesko, 2009, s. 103 – 106, 123).

Základní dělení aktivit (Popesko, 2009, s. 103):

- **Primární aktivity** – spojené s přidanou hodnotou produktu/služby;
- **Podpůrné aktivity** – nepřidávající hodnotu, slouží interním podnikovým účelům, k podpoře primárních aktivit. Alokace k nákladovým objektům není vhodné, neboť je nepojí relevantní souvislost.

Dělení podle hierarchie aktivit (Drury, c2004, s. 382):

- Aktivity **jednotkové úrovně** (*unit-level activities*);
- Aktivity související s **dávkou** (*batch-related activities*);
- **Produkt podporující** aktivity (*product-sustaining activities*), zákazníka podporující aktivity (*customer-sustaining activities*);
- **Podnik podporující** aktivity (*facility- or business-sustaining activities*).

Příkladem aktivit v rámci podniku může být aktivita:

- Nákup – zahrnující činnosti jako přijetí nákupního požadavku, identifikace dodavatelů, příprava objednávky, komunikace při objednání atd. (Drury, 2006, s. 360);
- Balení – zahrnující veškeré činnosti nutné k zabalení produktu;
- Řízení kvality;
- Marketing a prodej;
- Řízení lidských zdrojů apod. (Popesko, 2009, s. 106 - 107).

2.3.2 Nákladové objekty

Nákladovým objektem je zjednodušeně cokoliv, k čemu manažeři potřebují oddělené měření nákladů. Lze požadovat kalkulování k **produktu, firemnímu úseku, aktivitě, zákazníkovi** i například **obchodní lokalitě** (Horngren, Harrison, Oliver, 2012, s. 784).

V rámci ABC kalkulace zaujímá své místo přiřazování nákladů nákladovým objektům až mezi posledními kroky aplikace. Je třeba však již při identifikaci aktivit, vztahových veličin atd. mít na paměti, k jakým nákladovým objektům budou náklady aktivit přiřazovány. Vždyť o to vlastně u ABC kalkulace také jde - o získání informací o nákladovosti objektů na základě přiřazení nákladů k nim (Popesko, 2009, s. 121).

2.3.3 Vztahové veličiny

Pro alokaci nákladů aktivit nákladovým objektům je třeba určité **formy příčinného vztahu** jako analogie rozvrhových základů u klasických kalkulací. Pro měření vztahů výkonu aktivity vůči nákladovému objektu se využívají právě vztahové veličiny aktivit (*activity cost driver*) (Popesko, 2009, s. 109).

Vztahová veličina je jakýkoliv faktor, jehož změna způsobuje celkovou změnu dané aktivity. Příkladem mohou být **hodiny práce, počet nastavení stroje, strojové hodiny** apod. (Drury, c2004, s. 1036).

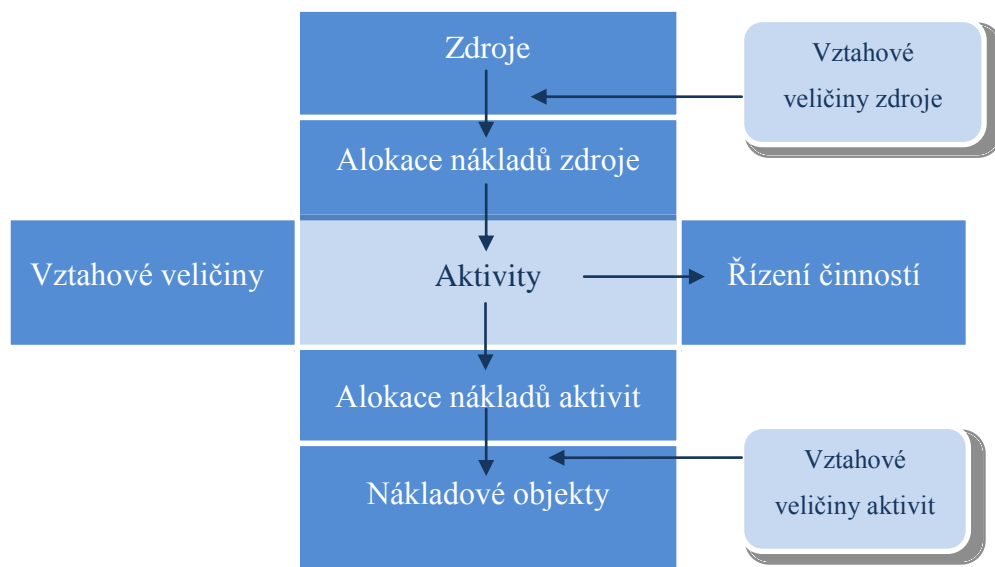
Z hlediska kvantifikování výkonu aktivity jsou vztahové veličiny děleny na tři kategorie (Popesko, 2009, s. 109,110):

- **Transakční veličiny** (*transaction drivers*) – určující **počet výkonu** aktivity, např. počet kontrol, objednávek, expedicí atd. Evidence těchto typů veličiny je nejméně náročná, avšak mnohdy nepřesná, neboť na každý jeden výkon počítá se stejnou spotřebou vstupu;
- **Časové veličiny** (*duration drivers*) – kvantifikují **množství času** na danou aktivitu, např. čas strávený při plánování výroby, vyjednávání se zákazníky apod.;
- **Silové veličiny** (*intensity drivers*) – počítají **objem použitých zdrojů**.

Při aplikaci modelu ABC se setkáváme se dvěma základními principiálně rozdílnými **typy vztahových veličin** (Popesko, 2009, s. 101):

- Vztahová veličina **nákladů/zdrojů** (*Resource Cost Driver*);
- Výše zmiňovaná vztahová veličina **aktivity** (*Activity Cost Driver*).

Cokins (2001, s. 15) ilustruje využití těchto dvou vztahových veličin při alokaci nákladů v ABC kalkulaci pomocí následujícího obrázku:



Obrázek 6 Vztahové veličiny u alokace nákladů nákladovým objektům
(Cokins, 2001, s. 15)

Pomocí „vztahové veličiny zdroje“ je přiřazován daný nepřímý náklad z účetní evidence stanovené aktivitě. Vztahová veličina aktivity neboli nákladový nositel pak rozpočítává přiřazené náklady na jednu aktivitu, načež následuje alokování aktivit k nákladovým objektům (Popesko, 2009, s. 101).

2.4 Základní etapy zavedení ABC systému

Dle různých autorů lze zavedení ABC modelu do firmy provést v různých etapách, např. etapy dle Hansena, Mowena a Guana (2009, s. 97) se liší od stanovených etap implementace od Atkinsona (2007, s. 139) či Druryho (2006, s. 360). Pro potřeby této diplomové práce bude využito etap dle docenta Borise Popeska (2009, s. 113, 157):

- 1.) *Úprava účetních dat;*
- 2.) *Definice struktury ABC systému (aktivit a nákladových objektů);*
- 3.) *Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám;*
- 4.) *Analýza jednotlivých aktivit;*
- 5.) *Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům;*
- 6.) *Samotná implementace ABC.*

2.4.1 Úprava účetních dat

Úprava účetních dat je velice důležitá k zabránění vstupu účetních položek deformujících skutečné vypovídací schopnosti alokace v rámci ABC kalkulace. Úpravou dat by firma měla dosáhnout vystižení ekonomické podstaty spotřeby nákladů, jejichž výše tak lépe reprezentuje skutečné vztahy mezi jednotlivými výkony v podniku. První fází úpravy je eliminace **typicky účetních nákladů**, kterými jsou například (Popesko, 2009, s. 113, 116):

- Kurzové, inventarizační rozdíly;
- Opravné položky, smluvní pokuty a penále;
- Náklady, které odpovídají související položce výnosů (např. odprodej materiálu);
- Dary apod.

Finanční účetnictví také na druhé straně neobsahuje či eviduje v jiné výši náklady vhodné k doplnění a přepočítání pro účely metody ABC, např. **oportunitní náklady**, tzv. **kalkulační druhy nákladů** (Popesko, 2009, s. 113, 114).

Odpisy mnohdy přispívají k významným rozdílům mezi náklady finančního a manažerského účetnictví. Daňové odpisy jsou jasně dané, výše odpisů podle daňových zákonů nemusí vůbec odrážet skutečné využití a fyzické či technologické opotřebení majetku ve firmě. Rozdíly tedy tvoří aspekty životnosti majetku a s tím související doba odepisování, cena pořízení a hodnota zařízení, faktické využití zařízení apod. (Popesko, 2009, s. 114, 115).

S investicemi do zařízení firmy i principy oportunitních nákladů souvisí i pojem **úroků**, které by měly být v případě financování zařízení z vlastního kapitálu brát jako kalkulační úroky. Tento princip souvisí i s dalšími náklady na implicitní vstupy jako je např. goodwill, jméno podniku, propagace, různé investice apod. (Popesko, 2009, s. 115, 116).

Všechny podnikové náklady nejsou alokovány pro potřeby ABC kalkulace. Popesko (2009, s. 102 – 103) vyjmenovává tři kategorie nákladů pro ABC účely:

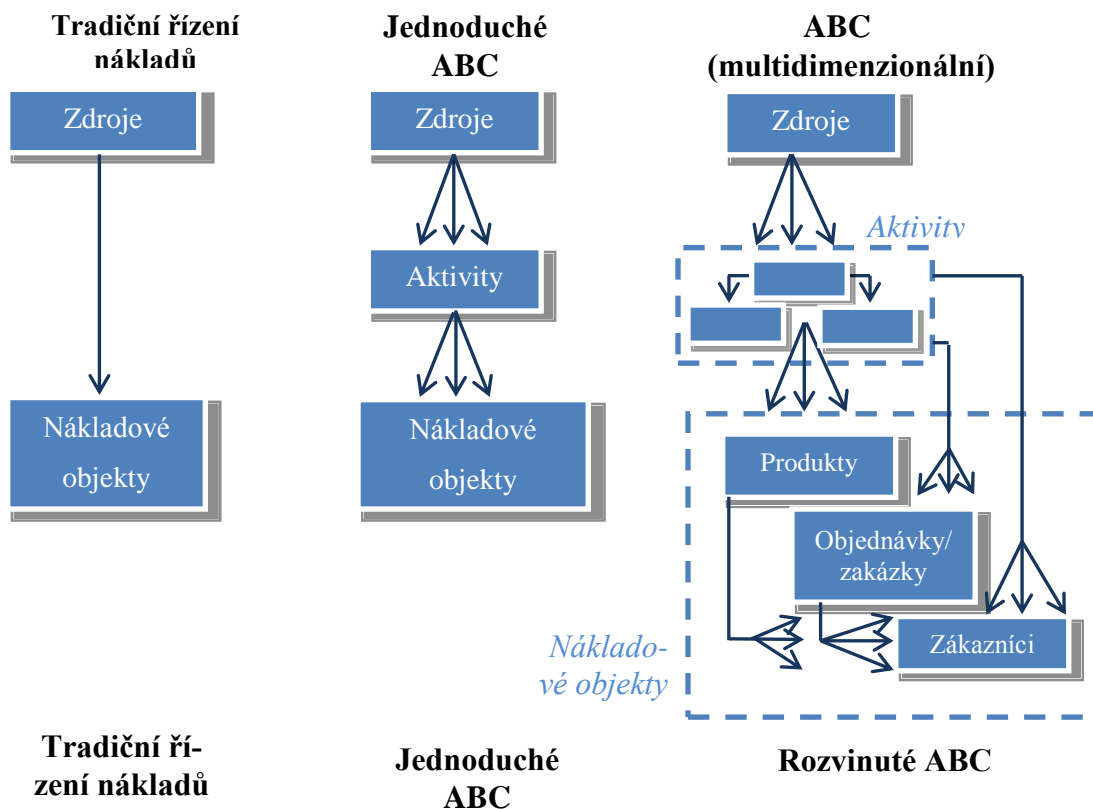
- **Přímé náklady** – lze je jednoznačně přiřadit k danému objektu, žádné alokační přepočty nejsou třeba, stejně jako u tradičních kalkulací;
- **Nealokovatelné náklady** – tvoří velmi malou část celkových podnikových nákladů, nedisponují žádným příčinným vztahem k jednotlivým nákladovým objektům, jde o náklady na vedení podniku, právní služby apod.;
- **Náklady alokovatelné pomocí aktivit** – zhruba identické s režijními náklady.

Pro zpracování ABC kalkulace je kromě účetních dat možno využít také alternativní zdroje informací, např. dotazníky, průzkumy, interview či prostá pozorování (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 98).

2.4.2 Definice struktury systému

Definicí struktury rozumíme definici základních pojmů ABC kalkulace, tedy definici aktivit, nákladových objektů a s tím souvisejících vztahových veličin. Je také nutno při definici těchto atributů myslet na celkovou strukturu ABC systému (Popesko, 2009, s. 116).

Cokins (2001, s. 60) nabízí přehled různých stupňů řízení nákladů od tradičního řízení až po složitější, expandovanou strukturu ABC:



Obrázek 7 Vývoj metod nákladového řízení (Cokins, 2001, s. 60)

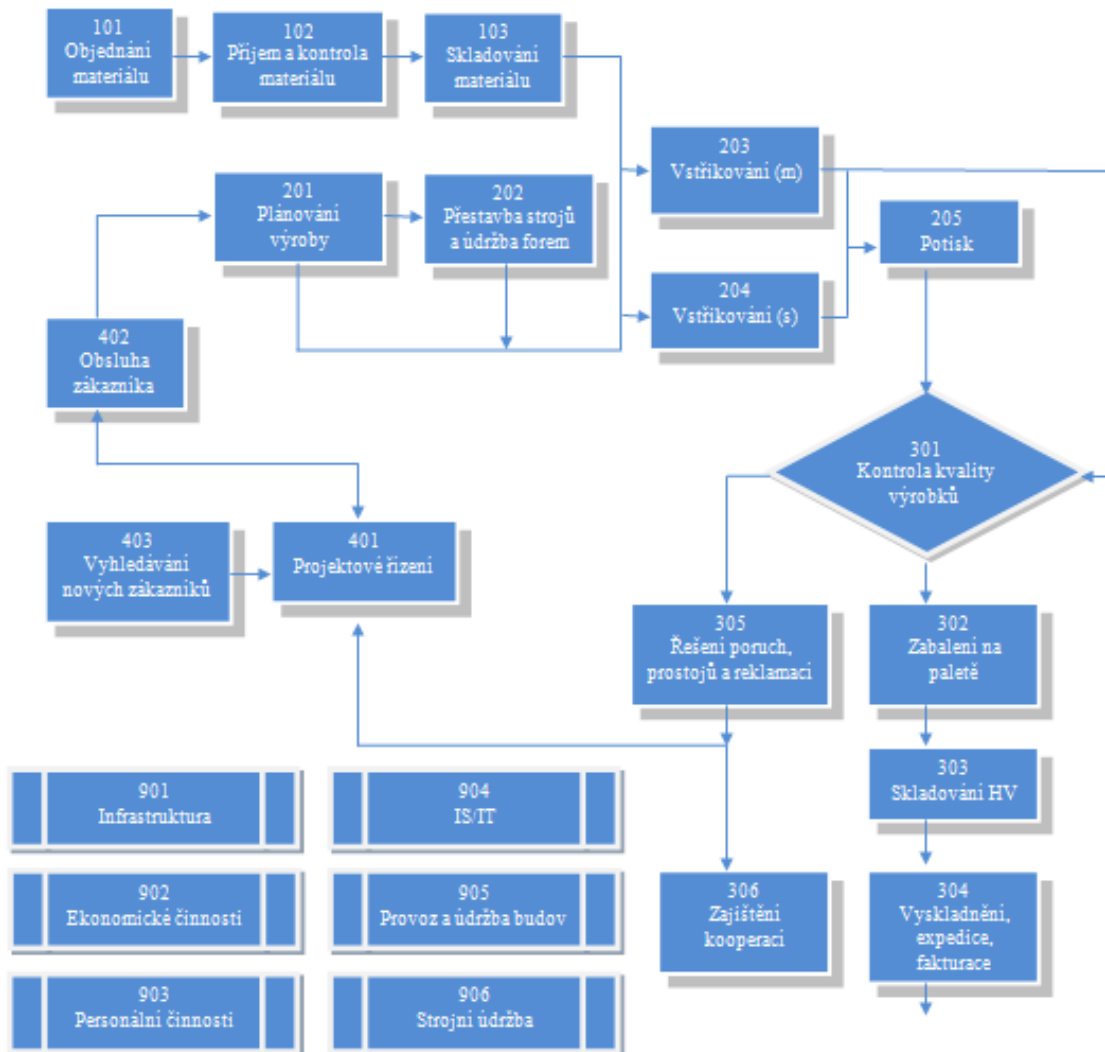
- **Definice aktivit**

Základem pro definici aktivit je analýza **organizační struktury** a **skutečných pracovních činností** probíhajících ve firmě. Drury (c2004, s. 377) označuje výchozím bodem pro identifikaci aktivit i **fyzický plán pracoviště** a analýzu **mzdových nákladů** (pro zajištění započtení veškerého personálu). Pro upřesnění rámcově zjištěných aktivit těmito metodami je vhodné vykonat pohovory a dotazování pracovníků. Přínosné je také nechat pracovníkům vyhotovit výkaz spotřeby času na dané aktivity. Takovéto dotazování může zjistit využití jejich časového fondu na různé činnosti a tedy alokovat jejich osobní náklady a také náklady na využívané prostory a zařízení těmto aktivitám (Drury, c2004, s. 377 – 379).

Jednotlivé aktivity by měly mít svá jasná označení (např. je vhodné je označit číselným kódem), musí obsahovat soupis jim podřazených činností, definici vstupu, výstupu i zákazníka (Popesko, 2009, s. 116 - 118).

Dle Atkinsona (2007, s.139) je vhodné sestavit tzv. slovník aktivit („*Activity Dictionary*“), neboli seznam hlavních aktivit prováděných firmou, spotřebovávající zdroje.

Takto stanovené aktivity by měly odrážet skutečný průběh činností ve firmě s ohledem na spotřebu nákladů (nelze tedy spojit s aktivitami vytvořenými pro potřeby procesního řízení) a pomocí vizualizace jasně ukazovat prolínání činností. Příkladem takovéto vizualizace může být následující obrázek:



Obrázek 8 Struktura aktivit (Popesko, 2009, s. 119)

Z hlediska různých faktorů může být struktura i počet aktivit různá. Záleží na účelu implementace ABC metody řízení. Vyšším počtem aktivit je možno docílit vyšší přesnosti alokace nákladů na danou aktivitu, příliš vysoký počet však může zbytečně komplikovat jak pořízení dat, tak i samotné fungování systému po aplikaci. V některých raných pokusech o sestavení ABC systémů v podnicích bylo specifikováno až přes 100 aktivit, novější studie však doporučují 20 – 30 aktivit pro středně velkou organizaci (Drury, c2004, s. 379, Popesko, 2009, s. 120).

- **Definice nákladových objektů**

Jak již bylo popisováno v předešlých kapitolách, přiřazování nákladů aktivit nákladovým objektům patří k finálním fázím kalkulačního procesu. Nicméně je však velmi důležité již od počátku mít představu o tom, kam kalkulace směřuje. Nákladovými objekty mohou být jakékoliv oddělené identity, ke kterým manažer potřebuje pro svá manažerská rozhodnutí znát výčet prováděných aktivit a tím tedy související náklady. Případně mohou být nákladové objekty řazeny do hierarchie (Popesko, 2009, s. 121 – 122).

Typickými nákladovými objekty tedy jsou výrobek / služba, zákazník, projekt, trh, firemní úsek, materiál, výrobní dávka apod.

- **Definice vztahových veličin**

Pro každou ze stanovených aktivit jsou vyvozeny vztahové veličiny s ohledem na určené nákladové objekty. Výběr takovéto vztahové veličiny záleží na mnoha faktorech, jednou z nich je například to, že veličina musí poskytovat dobré vysvětlení pro náklady jednotlivých aktivit, dále veličina musí být jednoznačně měřitelná a snadno získatelná (Drury, c2004, s. 380).

2.4.3 Přiřazení nákladů aktivitám

Tato etapa zavedení ABC systému se dá nazvat **procesní nákladovou analýzou**. Cílem je překlopit náklady získané členěním podle druhu na náklady podle aktivit. Jak již bylo v kapitole 2.4.1 popisováno, je třeba do tohoto převedení zařadit jen ty náklady, které budou pro potřeby ABC systému relevantní. Do kalkulace nebudou vstupovat **přímé a nealokovatelné náklady** (vedení firmy, právnícké služby apod.), dále typicky účetní náklady.

Po eliminaci těchto nákladů jsou jednotlivé položky klasického účetnictví transformovány do nákladů aktivit pomocí tzv. **matice nákladů aktivit** (Popesko, 2009, s. 124).

Typickou maticí nákladů aktivit ukazuje následující obrázek:

	Režijní materiál	Energie	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Celkem
Plán výroby	14 584	2 410	12 047	140 785	6 155	175 981
Montáž	44 751	22 458	10 226	26 410	196 200	300 045
Potisk	2 654	4 874	2 040	14 682	41 023	65 273
Zabalení	35 120	1 940	6 540	84 120	8 752	136 472
Kontrola kvality	17 845	2 444	26 950	65 811	33 490	146 540
Skladování	9 822	3 087	36 100	47 106	25 410	121 525
Celkem	124 776	37 213	93 903	378 914	311 030	945 836

Obrázek 9 Příklad matice nákladů aktivit (Popesko, 2009, s. 125)

Tato matice představuje samotnou alokaci nákladů, tedy je základem celé ABC kalkulace. Pomocí ní totiž lze pozorovat vazby mezi aktivitami a skupiny nákladů podle druhového členění a poskytuje cennou zpětnou vazbu. Jako příklad rozdílů mezi skupinami aktivit a skupinami dle finančního účetnictví, které matice ukazuje, jsou odpisy. Finanční účetnictví nerozlišuje, které majetkové části byly v daném období využívány pro kterou aktivitu. Je tudíž velmi obtížné z finančního účetnictví posuzovat poměr odpisů například vůči danému výrobku. Pro rozklíčování nákladů na aktivity jsou značně nápomocná jakákoliv roztřídění do firemních útvarů či středisek v rámci finančního účetnictví, neboť proces třídění nákladů do matice může být značně obtížné. Toto třídění totiž alespoň částečně přibližuje uživateli místo vzniku nákladů a může být pojátkem, které středisko na jaký účel daný zdroj využil (Popesko, 2009, s. 125).

Popesko (2009, s. 126) vyjmenovává nástroje přiřazování jednotlivých nákladů:

- **Časová analýza pracovního výkonu;**
- **Přímé přiřazení** (např. odpisů majetku využívaného výhradně k dané činnosti);
- **Kvalifikovaný odhad** (při nemožnosti přesnějšího přiřazení);
- **Měrné jednotky** (typické pro měřitelné jednotky využívané aktivitou – např. prostor v m² apod.).

Bližší k **časové analýze pracovního výkonu** - právě tento nástroj se stává nejčastějším způsobem pro rozčlenění hlavně osobních nákladů na aktivity. Velmi často totiž jeden pracovník zastává více pracovních funkcí, zejména co se týče režijních pracovníků. Osobní náklady připadající na jeho hlavu tak musí být rozděleny na ty aktivity, které pracovník

provádí. Dotazníkem lze zjistit procentuální část jeho časového pracovního fondu na danou činnost. Kromě osobních nákladů se také tato metoda hodí pro rozpočtení nákladů na využití prostoru a různých zařízení k jeho práci. Např. tedy odpisy k jeho počítači a vybavení jsou poměrnou částí zjištěnou z dotazníku aplikovány do matice nákladů. Pokud bychom šli do podrobností tak kupříkladu náklady na vytápění, vodu a elektřinu k osvětlení jsou ve své podstatě spotřebovávány zaměstnancem poměrně vůči spotřebě času na danou aktivitu (Popesko, 2009, s. 126).

Pomocí popisované konstrukce matice nákladů aktivity získáváme **celkovou výši nákladů jednotlivých aktivit**, označovanou zkratkou **CNA**. Již po tomto kroku lze posoudit, jak velkou část nákladů daná aktivita nese a již si utvořit představu, zda není aktivita příliš nákladná. V podstatě tento krok přináší první nové zjištění pro manažery a oproti tradičním přírážkovým kalkulačním metodám vnáší do účetnictví zcela nový rozměr (Popesko, 2009, s. 128).

2.4.4 Analýza jednotlivých aktivit

Po zjištění celkových nákladů jednotlivých aktivit je třeba každou aktivitu zvlášť podrobit analýze zejména pro následující úkony (Popesko, 2009, s. 130 - 133):

1. *Stanovení vztahových veličin;*
2. *Stanovení míry výkonu aktivit;*
3. *Kalkulace jednotkových nákladů aktivit;*
4. *Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním.*

Ad 1. *Stanovení vztahových veličin:*

Vztahové veličiny (cost drivers) představují pro danou aktivitu jakési měřítko, kterým je aktivita měřena. Příklady aktivit a k nim vhodných vztahových veličin: nákup – počet objednávek, seřizování – počet hodin seřizování, personální činnost – počet pracovníků, apod. Při stanovení vztahových veličin je nutné přihlížet k dostupnosti dat v interních evidencích o počtu těchto měřítek. Neměřitelné vztahové veličiny totiž znemožňují další následující krok, a to určení míry výkonu aktivity (Šoljaková, Král, 2011, s. 57).

Ad 2. *Stanovení míry výkonu aktivit:*

Mírou výkonu aktivit, označovanou jako **MVA**, se rozumí počet vykonaných jednotek aktivity určených vztahovou veličinou. Pro příklad aktivity nákupu a její vztahové veličiny

počtu objednávek je mírou výkonu aktivity počet uskutečněných objednávek za sledované období.

Ad 3. *Kalkulace jednotkových nákladů aktivit:*

Jelikož v předešlých krocích implementace ABC systému již byla stanovena výše celkových nákladů jednotlivých aktivit (CNA) určených vztahovými veličinami a taktéž míra výkonu aktivity (MVA, tedy počtem vztahových veličin za období), je nyní možno vypočítat náklad na jednu aktivitu, tedy jednotkový náklad aktivity, JNA. A to vydělením celkových nákladů aktivity počtem výkonu aktivit:

$$JNA = \frac{CNA_i}{MVA_i}$$

Informace o jednotkových nákladech na aktivitu podává manažerům ještě lepší pohled na užitečnost sledované aktivity (Popesko, 2009, s. 133).

Ad 4. *Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním.*

Podpůrné aktivity jsou pro účely ABC systému charakterizovány tím, že je nespotřebovávají nákladové objekty, nýbrž jim nadřazené primární aktivity.

Obdobným způsobem jako přiřazení aktivit nákladovým objektům je praktikováno i přiřazení podpůrných aktivit primárním aktivitám. Je tedy třeba stanovit míru výkonu podpůrných aktivit, tedy jednoduše řečeno, kolik podpůrných aktivit spotřebuje daná primární aktivita. Celkové náklady primární aktivity tedy budou po přiřazení obsahovat i náklady nejen za podpůrnou aktivitu (PNA) ale i náklady jejích podpůrných aktivit (SNA).

$$CNA_i = PNA_i + SNA_i$$

Po vydělení mírou výkonu primární aktivity získáváme celkové jednotkové náklady aktivit, součet primárních jednotkových nákladů (PJNA) a podpůrných jednotkových nákladů (SJNA).

$$CJNA_i = PJNA_i + SJNA_i$$

2.4.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Závěrečná fáze tvorby ABC modelu kvantifikuje počet spotřebovaných aktivit u nákladových objektů. Tato kvantifikace probíhá pomocí tzv. **úctu aktivit** (BOA, bill of activities), kdy jsou pro daný nákladový objekt sepsány jednotlivé provedené aktivity, její příslušné vztahové veličiny a počty těchto vztahových veličin. Podrobněji tento účet aktivit náklado-

vého objektu přináší ABC kalkulace režijních nákladů. Zde již vstupují do výčtu peněžní částky v podobě jednotkových nákladů JNA a pronásobení s MVA, kdy získáváme cenu za všechny provedené aktivity pro objekt (Popesko, 2009, s. 142).

2.4.6 Samotná implementace ABC

Předešlé kroky zavedení ABC systému modelovaly její strukturu jako takovou. Samotná implementace ABC kalkulace však skýtá mnohé praktické kroky, jak zajistit trvalé fungování této kalkulace uvnitř podniku, zakomponování systému do již fungujících jiných firemních systémů a zavedení jako interaktivní informační médium (Popesko, 2009, s. 157).

Implementace sestává ze tří základních fází implementace:

1. *Analýza;*
2. *Tvorba modelu;*
3. *Uvedení do provozu.*

Ad 1. **Analýza**

Systém ABC je vysoce personalizovaný přímo dané firmě, musí řešit specifické otázky organizace a být co nejvíce účelný pro interní potřeby zaměstnancům. Analýza firmy je tedy komplexně soustředěna na zjištění nedostatků současného systému řízení nákladů a definování potřeby strategického či operativního využití ve firmě. Dalším bodem analýzy se stává zamyšlení nad nákladovostí zavedení ABC systému a její vhodnost a výhodnost (Popesko, 2009, s. 157 – 161).

Ad 2. **Tvorba modelu**

Implementační fáze tvorby modelu je v podstatě shrnuta v předešlých krocích zavedení systému (od úpravy účetních dat až po přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům). Výpočty a aplikace vypočtených hodnot k nákladovým objektům je tedy totožná k fázi tvorby modelu.

Ad 3. **Uvedení do provozu**

Konečnou fází je volba formy podpory ABC systému. Podle Popeska (2009, s. 162) existují tři typy konstrukce či formy podpory ABC systému:

- Manuální systémy – formou jednoduchých ručně evidovaných záznamů, vhodné ovšem jen u menších organizací;

- Tabulkové systémy – pro ne příliš komplikované ABC systémy, lze využít dostupné tabulkové procesory jako MS Excel. Tabulkové systémy také mohou sloužit pro zkušební a předimplementační formy fungování ABC;
- Softwarové balíky – buď ve formě samostatného balíku či jako nadstavbový model současného podnikového informačního systému;
- Databázové systémy – nejvyšší forma podpory ABC systému, kdy je informační systém firmy i ABC koncipován v jednom softwarovém prostředí.

2.5 Nevýhody ABC

V současné praxi manažeři špatně chápou pojem ABC/M. Mnohdy systému přiřkládají **přehnaná očekávání** v rychlý převrat firmy k lepšímu pomocí pouhého zavedení této kalkulace. Naopak někteří zaměstnanci mohou vnímat zavedení jako jakousi **módní záležitost** či jako **zbytečný projekt** ekonomického/účetního oddělení. Systém ABC také selhává na základě mylného **očekávání**, že vyšší vedení vloží **velké vstupní investice** a tím bude zajištěn úspěch.

Také je nutné si uvědomit, že implementace tohoto systému představuje **z devadesáti procent organizační změnu** managementu a změnu v chování a vnímání zainteresovaných osob, a jen ze zbylých **deseti procent jde o počty**. Bohužel většinou manažeři tyto dvě hodnoty zaměňují.

Určité výsledky zavedení ABC systému také mohou působit jako **šok**, buď jako nenaplnění vysokých očekávání vyššího vedení či například jako **krutá sprcha o ziskovosti** respektive o neziskovosti určitých produktů či produktových řad.

Další stinnou stránkou mohou být nepřesné a zavádějící výsledky ABC kalkulace v případě, že implementační tým nesprávně vyhodnotí jeden z aspektů systému, např. zmýlí se při analýze pracovního prostředí, stanoví nevhodnou aktivitu nebo určí nesouvisející vztahovou veličinou apod. (Cokins, 2001, s. 2, 3, 346).

3 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části bylo zajistit podklad pro analytickou a praktickou část předkládané diplomové práce. Teoretická část je rozdělena na dvě hlavní části. První, nazvaná úvodem do řízení nákladů, sestává z definice nákladů a jejich klasifikaci, nákladových kalkulací a rozpočetnictvím. Druhá část teoretické části se týká hlavní tematiky práce, a to metody Activity Based Costing.

Definicí nákladů a jejich klasifikací se tematika otevírá pomocí souhrnu základních pohledů na náklady v rámci hlavních účetních principů. Jednotlivá členění podle různých hledisek vysvětluje blíže využití nákladů a základní pojmy a názvosloví pro nákladové řízení.

Nákladové kalkulace, tvořící obecně vedle rozpočetnictví jednu z hlavních metod řízení nákladů ve firmě, zaujímají další kapitolu teoretické části. Jsou definovány základní kalkulační vzorce, nejvyužívanější metody kalkulací a kalkulační systém.

Rozpočetnictví je popsáno pomocí jejich klasifikace dle různých hledisek a přiblížením procesu rozpočtování. Navíc je představeno odpovědnostní účetnictví a koncept odpovědnostních středisek. Moderní metody rozpočtování představují odklon od tradičních metod rozpočtování.

Metoda activity based costing tvoří hlavní téma diplomové práce. Zavedení ABC systému řízení může firmě kromě významně opodstatněnější alokaci režijních nákladů napomoci k lepšímu informačnímu základu při stanovení cen produktů a k rozhodování v oblasti produktového mixu. Také je však neopomenutelné využití v krácení nákladů při přehodnocování aktivit. Popis této metody je tedy proveden podrobněji a hlavně s aspekty aplikace do praxe. Úvodem jsou přiblíženy historické a praktické důvody vzniku metody, načež navazuje obecná definice metody. Definovány jsou i elementární pojmy ABC, a to aktivity, nákladové objekty a vztahové veličiny. Obsahově nejrozsáhlejší část poslední kapitoly teoretické části tvoří jednotlivé etapy zavedení ABC. Etapy byly koncipovány zejména pro následné využití v praktické části diplomové práce.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Název společnosti: ZPV Rožnov, s. r. o.

Sídlo: Televizní 2614, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm

IČ: 253 67 382

Předmět podnikání: Výroba pryžových, textilních a plastových výrobků, obchod a služby

Základní kapitál: 14 000 000,- Kč

Počet zaměstnanců: cca 140 osob

Podíly ve společnosti: 51 % Gumotex, a. s.

49 % management společnosti ZPV

4.1 Profil společnosti

Společnost s ručením omezeným ZPV Rožnov vznikla roku 1993, je významným dodavatelem autokoberců z různých materiálů a v současné době se snaží i diverzifikovat do jiných odvětví využívající příbuzné technologie, například stavebnictví. Díky spojení s akciovou společností Gumotex v roce 1998 se podařilo získat významné zákazníky automobilového průmyslu. Společnost Gumotex nyní vlastní 51 % sledované firmy a je jejím hlavním dodavatelem gumárenských směsí pro pryžovou výrobu.

Jakožto dodavatel významných světových automobilových značek jako BMW, Mercedes-Benz, Ford, Škoda Auto a dalších musí ZPV Rožnov splňovat náročné kvalitativní podmínky a disponovat certifikacemi jako ISO/TS 16949:2009 a ISO 14001:2005 (certifikace firmou TÜV SÜD Czech s.r.o.). Pýchou společnosti je i například ocenění „Dodavatel roku“ v letech 2009 a 2010, certifikát „Zelená firma“ či osvědčení o úspoře emisí.

Cíle společnosti

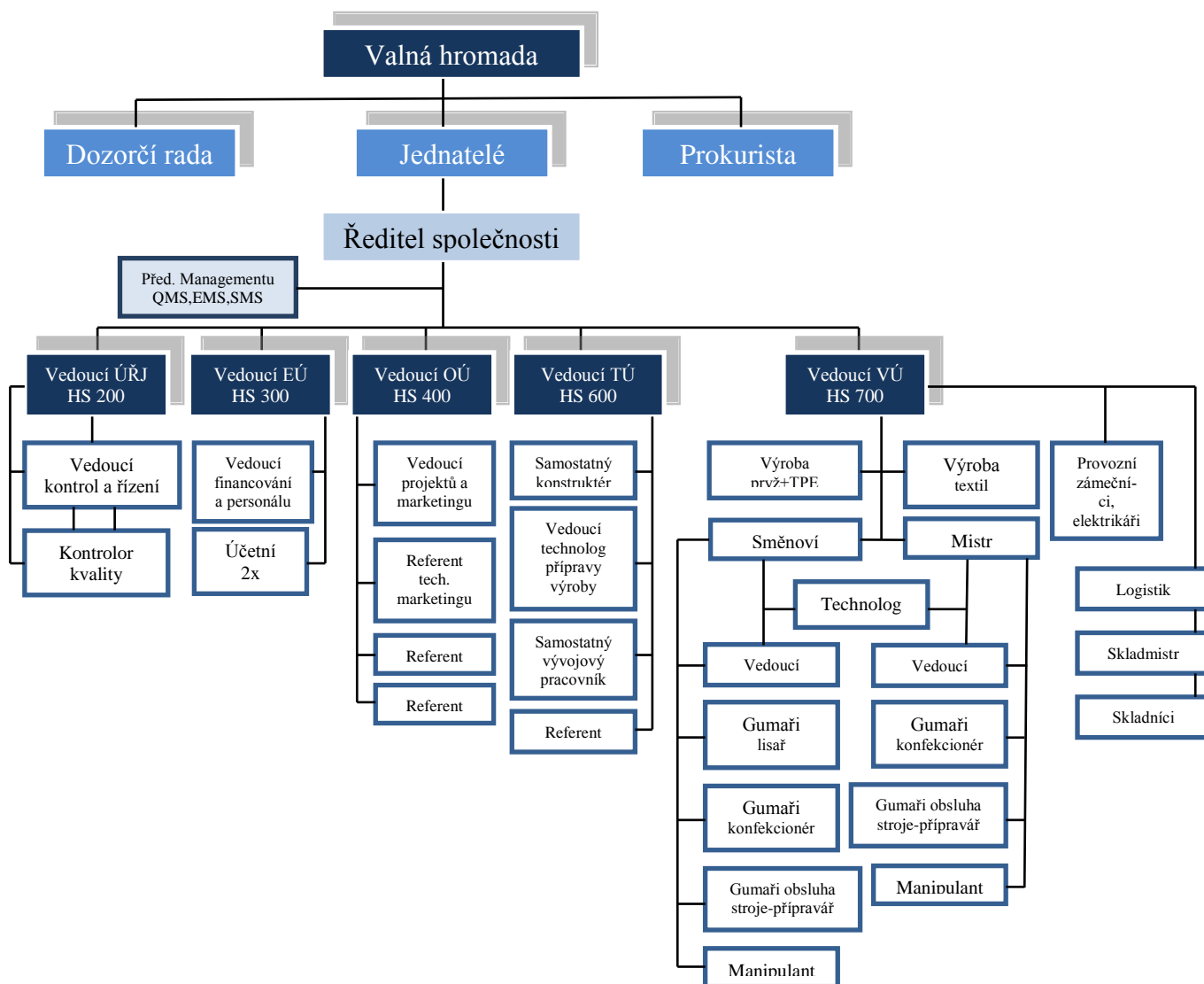
Mezi hlavní cíle společnosti patří ekologie, je vynakládáno značné úsilí o opětovné zpracování odpadu z hlavních surovin výroby a nahrazení některých pomocných materiálů za ekologické. Pro zvyšování spokojenosti zákazníků jsou pracovníci konstantně školeni a motivováni v rámci různých sociálních programů. Taktéž se firma snaží nezaostávat za konkurencí v rámci vývoje nových typů výrobků a využití nových technologií a materiálů. Samozřejmostí je snaha o zvyšování kvality, kdy firemní politika jakosti si klade za cíl zejména stálou kvalitu výrobků, minimalizaci reklamací atd.

4.2 Interní analýza

Interní analýza společnosti se skládá z popisu organizační struktury a firemních středisek, struktury produktů, rozdělení zákazníků a představení hlavních ekonomických ukazatelů.

4.2.1 Organizační struktura

Valná hromada jakožto nejvyšší orgán společnosti zastřešuje statutární orgány dozorčí radu, jednatele a prokuristu. Dvěma jednately, samostatně zastupující společnost navenek vůči třetím osobám, orgánům, před soudy atd., jsou ředitel společnosti ZPV, Jaroslav Slezák, a Ing. Martin Pětivoký. Prokuristou je jeden ze společníků v managementu firmy, Jan Volf. Pod výkonné orgány patří nejvyšší vedení v čele s ředitelem, dále jednotlivé úseky, jejichž popis bude následovat níže.



Obrázek 10 Organizační schéma společnosti ZPV Rožnov, s. r. o.

- **Úsek řízení jakosti (ÚŘJ)**

Personál ÚŘJ se skládá ze tří osob, které koordinují systém jakosti a kontrolní mechanismy, vedou interní auditory napříč dalších úseků, zejména z technického a výrobního úseku, dohlíží na samokontrolu u výrobních dělníků a zabezpečují bezproblémové plnění vysokých standardů mezinárodních certifikací.

- **Ekonomický úsek (EÚ)**

Úseku náleží vedení ekonomické, personální, účetní a IT oblasti. Ekonomické činnosti spadají pod kompetenci kromě vedoucí ekonomického úseku i prokuristovi a jednomu ze členů dozorčí rady.

- **Obchodní úsek (OÚ)**

Vedoucímu obchodního úseku jsou podřízeni vedoucí jednotlivých projektů a zároveň vedoucí prodeje rozdělených v současnosti na český trh, německý a ostatní trhy. Pracovníci obchodního úseku ovlivňují celý proces jednotlivých zakázek od kontaktu se zákazníky přes nabídky, podíl na vývoji, dopravu, fakturování až po reklamace.

- **Technický úsek (TÚ)**

Tento úsek je z managementu personálně nejpočetnějším, pod záštitu vedoucího technického úseku spadá konstrukce, technologové a další referenti. Technický úsek je zodpovědný za zavedení projektu, kontakt se zákazníky a dodavateli, dále za technické zabezpečení výroby, výrobní dokumentaci, konstrukci forem a nástrojů, zčásti za interní audity, dále tento úsek samozřejmě úzce spolupracuje s výrobním úsekem při vývoji, pořízení strojů, technologických činnostech atd.

- **Výrobní úsek (VÚ, Hospodářské středisko HS 700)**

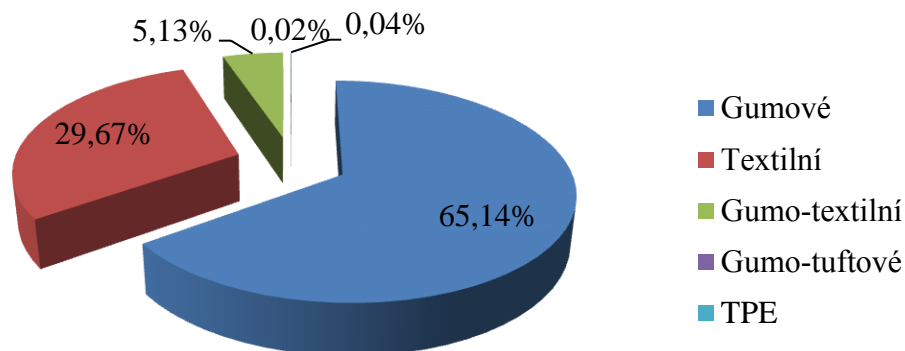
Výroba jako taková je rozdělena na:

- Pryžovou výrobu (HS 750);
- Textilní výrobu (HS 770);
- TPE výrobu (HS 790), neboli výrobu vstřikování plastů.

Pod výrobu je taktéž začleněna údržba a vedoucí MTZ, tedy materiálově technické zabezpečení (nákup materiálu a vybavení) ve spolupráci se sklady.

4.2.2 Struktura produktů

Výroba společnosti ZPV Rožnov, s. r. o. se dělí na tři základní typy výrob dle užitých technologií zpracování. Významnou část výroby nyní i zaujímají kombinace těchto tří typů výrob.



Obrázek 11 Podíl vyráběných produktů ZPV v roce 2012 (vlastní zpracování)

○ Gumové autokoberce

Gumové autokoberce jsou vyráběny z vytlačovaných náloží či gumových plátů na výkonných etážových lisech pomocí procesu vulkanizace.

Lisovací formy jsou konstruovány buď pro typové autokoberce nebo pro univerzální použití – zákazník si tedy upraví velikost koberce dle rozměrů svého auta.

Gumové koberce jsou dodávány jako dvoudílné, čtyřdílné sady a jako kufrové koberce.

○ Textilní výroba

Z množství kvalitních PP a PA kobercovin s různým spodním nánosem a barevným provedením jsou vysekávány tvary, koberce jsou poté obšívány či lemovány a dále opracovávány. V rámci těchto výrobků je možná velká variabilita a možnost mnoha aplikací jako dvojitě lemování, navařovaná, flockovaná či nasazená kovová loga, nášlapné plochy atd.

Textilní výroba taktéž umožňuje výrobu kufrových koberců.

○ TPE vstříkování

Speciální technologie vstříkování plastů TPE (termo-plastických elastomerů) je relativně novinkou v ZPV a umožňuje zpracovávat 100% recyklovatelné materiály. Výroba se tedy vyznačuje příznivým vlivem na životní prostředí, úsporou nákladů z recyklace vadných či vývojových výrobků a rychlostí výroby při vstříkování.

- **Kombinace technologií**

Společnost je velice hrdá na schopnost vyrábět různé materiálové kombinace, které zákazníkům otevírá nové možnosti. Tento vývoj vytváří synergický efekt z používaných surovin a výrobky se tak vyznačují vysokou kvalitou a atraktivní vzhledovou úpravou. Jedná se zejména o spojení:

- pryže a textilu;
- pryže a kobercoviny;
- TPE plastů a kobercoviny.

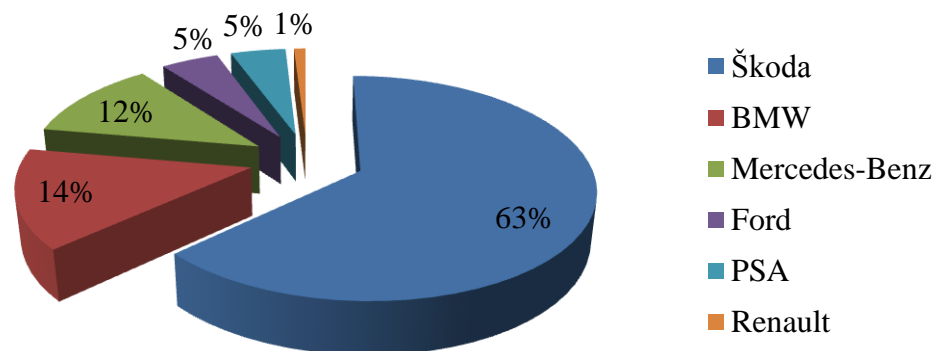
Kombinace, zejména s pryžovými výrobky, dominují v množství současných projektů, např. u výrobků pro BMW, John Cooper Works, Škoda, Renault, Jaguar atd..

4.2.3 Struktura zákazníků

Společnost se věnuje trhům OEM („Original equipment manufacturer“ - automobilová výroba), který představuje cca 94 % tržeb společnosti ZPV a dále trhu aftermarketu (sekundární trh) tvořící zbylých cca 6 %.

- **OEM**

Nejvýznamnějším odběratelem v rámci OEM je Škoda Auto se svým podílem 63 %. Dalšími významnými odběrateli jsou BMW, Mercedes-Benz, Ford atd.



Obrázek 12 Podíl OEM zákazníků ZPV v roce 2012 (vlastní zpracování)

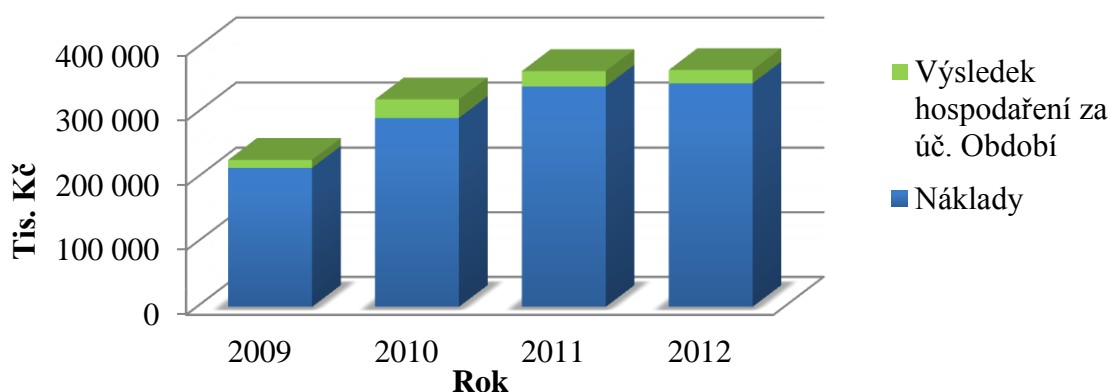
- **Aftermarket**

Nejvýznamnější podíl tvoří Evropané, zejména z Německa, Francie, Polska, ZPV ale také směřuje do USA a Asie. Aftermarket zaujímají zahraniční zákazníci cca z 90%.

4.2.4 Základní ekonomické údaje

Základní ekonomické údaje jsou sledovány controllingovým útvarem vlastnické firmy Gumotex. Měsíčně je odevzdávána rozvaha, výkaz zisku a ztrát, měsíční hlášení o počtu zaměstnanců a stav pohledávek a závazků. Představeno je několik vybraných zpracovaných údajů:

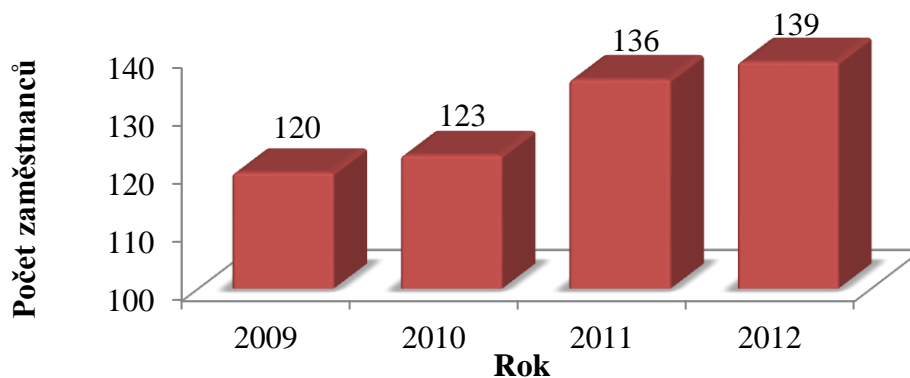
- **Vývoj tržeb z vlastních výrobků a služeb a výsledek hospodaření za úč. období**



Obrázek 13 Vývoj tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb a výsledku hospodaření za účetní období ZPV mezi léty 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

Vývoj tržeb a VH mezi léty 2009 – 2012 názorně ukazuje, jak se firma vzpamatovávala z důsledků ekonomické krize v roce 2008. Celkem tvoří součet položek nákladů a VH za účetní období tržby. Je zřejmý velký skok v tržbách i ziscích ve velice úspěšném roce 2010. Rok 2011 a 2012 již obě hodnoty ukazují jako obdobné, je tedy možno konstatovat ustálení objemů tržeb a výsledků hospodaření.

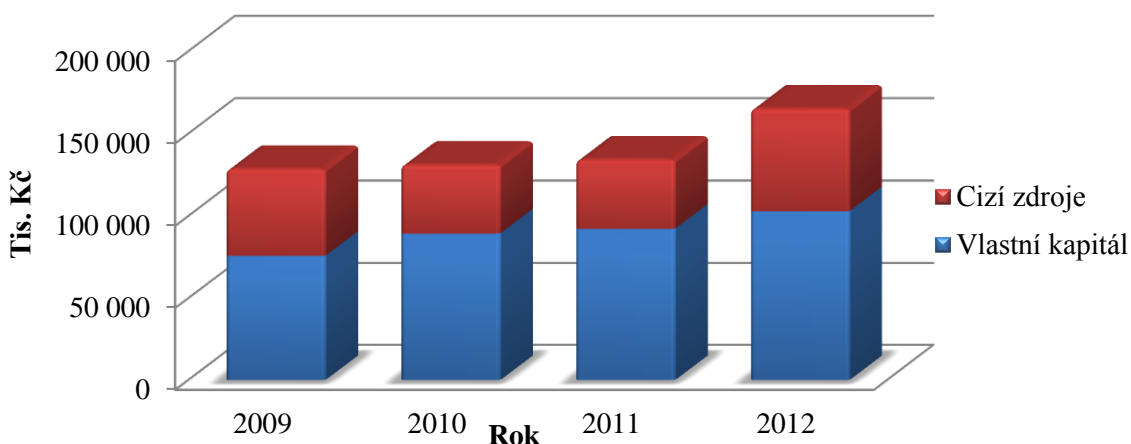
- **Vývoj počtu zaměstnanců**



Obrázek 14 Vývoj počtu zaměstnanců ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

Počet zaměstnanců taktéž odráží důsledky přizpůsobování firmy ekonomické krizi. Při nepříznivé ekonomické situaci bylo řešením pro snížení osobních nákladů neprodloužení smluv na dobu určitou vybraným výrobním dělníkům. Nyní firma díky svému rozvoji konstantně zvyšuje průměrný počet zaměstnanců.

○ **Zadluženost – poměr vlastního kapitálu a cizích zdrojů**



Obrázek 15 Poměr a vývoj vlastního kapitálu a cizích zdrojů ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

Společnost dlouhodobě udržuje poměr cizích zdrojů vůči vlastnímu kapitálu na velmi příznivé úrovni. Cizí zdroje v žádném ze sledovaných let nepřevyšuje vlastní kapitál. Růst vlastního kapitálu je způsoben narůstajícím výsledkem hospodaření. Cizí zdroje kolísají zejména v závislosti na výši dlouhodobých bankovních úvěrů pro investice do technologií a vybavení a také na výši závazků vůči státu.

5 ANALÝZA SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

První fází implementace ABC metody, která je předmětem projektové části práce, je analýza současného stavu řízení nákladů. Analýza systému řízení nákladů sledované společnosti je rozdělena na tři okruhy:

- Analýzy členění nákladů;
- Kalkulace;
- Rozpočetnictví.

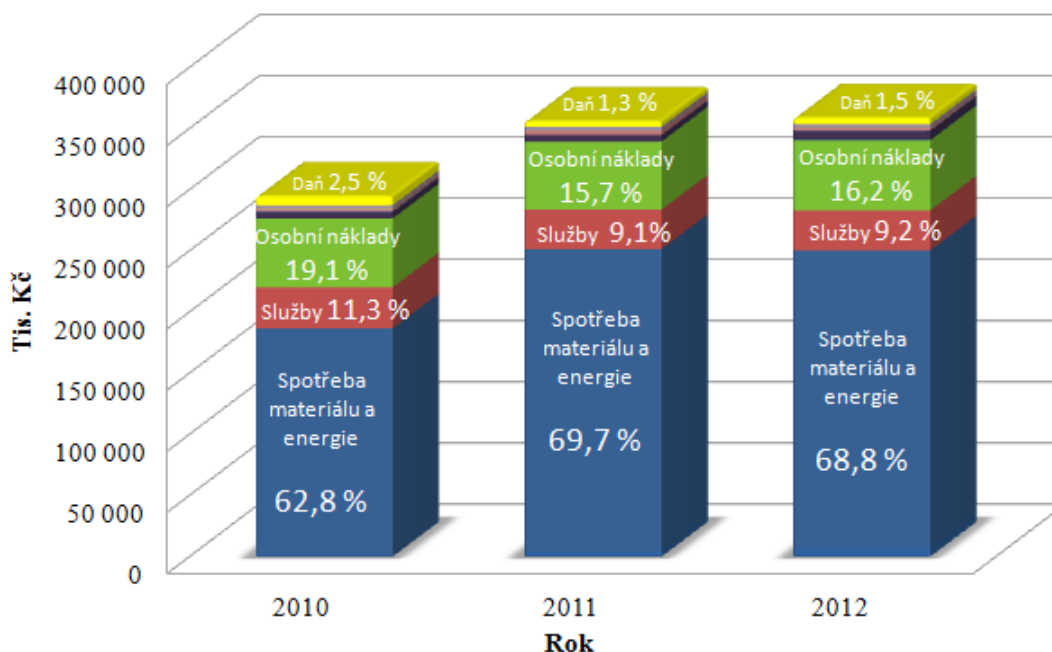
5.1 Analýza členění nákladů

Základem pro efektivní řízení nákladů je správné členění a využití jednotlivých druhů nákladů právě pro řízení. Druhovému a kalkulačnímu členění nákladů, které je ve společnosti v současné době využíváno, je popsáno v následujících kapitolách.

5.1.1 Druhovému členění

Druhovému členění nákladů je vedeno zejména pro účely finančních výkazů v rámci účetní osnovy. Členění je navíc rozšířeno o poddruhy zejména pro rozdělení položek do daňově uznatelných a neuznatelných, dále pro alokaci nákladů jednotlivým hospodářským střediskům, zákazníkům či trhům a dalším potřebným charakteristikám.

Vývoj a skladba nákladů zobrazují zkrácené formy vertikální a horizontální analýzy.



Obrázek 16 Zjednodušená vertikální analýza nákladů firmy (vlastní zpracování)

Výše zobrazený graf představuje zjednodušené rozdělení nákladů za roky 2010, 2011 a 2012, přičemž nejvýznamnější položky, spotřeba materiálu a energie, služby, osobní náklady a daň z příjmu za běžnou činnost, reprezentují jejich procentuální část na celkových nákladech firmy daného roku. Ostatní položky jako poplatky, odpisy, úroky atd. dosahují hodnot menších než 1 procento. Největší položkou dle rámcového druhového členění zaujímá, z pozice výrobní firmy, spotřeba materiálu a energie, a to téměř 70 %. Dalším jsou osobní náklady zaujímající asi 15% a služby pohybující se kolem deseti procent. Z grafu je taktéž patrný nárůst celkové výše nákladů firmy.

Tabulka 1 Horizontální analýza nákladů firmy ZPV (vlastní zpracování)

Náklady	2009 - 2010		2010 - 2011		2011 - 2012	
	Tis. Kč	% změna	Tis. Kč	% změna	Tis. Kč	% změna
Náklady na prodané zboží	-1 949	-55%	2 684	167%	2 172	51%
Spotřeba materiálu a energie	48 450	35%	62 016	34%	-3 310	-1%
Služby	3 100	10%	-1 250	-4%	591	2%
Osobní náklady	16 995	43%	-639	-1%	1 603	3%
Daně a poplatky	-15	-11%	30	26%	83	56%
Odpisy DNM a DHM	406	8%	-168	-3%	2 492	48%
Ostatní provozní náklady	162	8%	1 820	84%	-1 760	-44%
Nákladové úroky	-892	-68%	-295	-70%	114	90%
Ostatní finanční náklady	-1 088	-34%	380	18%	-98	-4%
Daň z příjmů za běžnou činnost	4 201	131%	-2 640	-36%	502	11%

Horizontální analýza odkrývá velké výkyvy nákladů zejména na prodané zboží, netvořící však hlavní předmět činnosti společnosti, výši této položky zkreslují např. nárazové prodeje forem ukončených zakázek apod. Velkou změnu taktéž lze spatřit u prvního meziročního srovnání daně z příjmu za běžnou činnost, způsobenou nízkým objemem zisku v roce 2009 oproti dlouhodobému standardu. Tento pokles zisku je reakcí na celosvětovou ekonomickou krizi v roce 2008.

Co taktéž souvisí s efekty ekonomické krize je nárůst spotřeby materiálu a energie, osobních nákladů na počátku sledování, což ukazuje na nákladové efekty nárůstu výroby po roce 2009. Ohledně nákladových úroků lze konstatovat, že firma po roce 2009 snižovala úvěrové zatížení a úspěšně těžila z efektivního řízení cashflow. Opětovný nárůst nákladových úroků roku 2012 je spojen s úvěrovým navýšením na nákup nových technologických zařízení.

Výkazy zisku a ztráty v plném rozsahu z let 2010 - 2012 jsou k dispozici v rámci příloh 7 až 10.

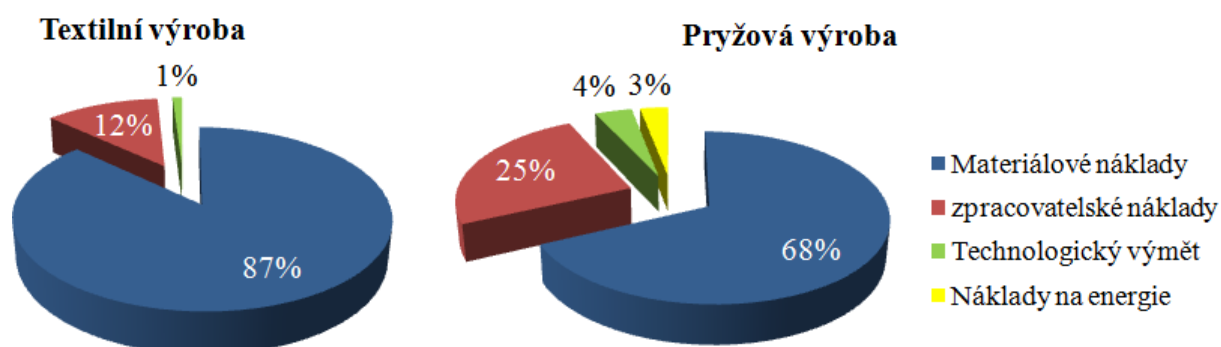
5.1.2 Kalkulační členění

Kalkulačním členěním rozumíme členění na přímé a nepřímé náklady, jejíž významem je aplikace do podnikových kalkulačních vzorců. Tyto vzorce slouží zejména pro zjištění ziskovosti výrobků, jako podklad pro obchodní cenové nabídky, výrobní dokumentace atd.

Společnost dělí svou výrobu z hlediska kalkulačního členění nákladů na výrobu:

- textilní;
- pryžovou.

A to zejména kvůli značným technologickým rozdílům těchto dvou druhů výrob. Pryžová výroba je náročnější na zpracovatelské náklady, technologický výmět i náklady na energie. Přímé náklady textilní výroby naopak zaujímají v mnohem vyšší míře materiálové náklady, náklady na energie a technologický výmět jsou oproti pryžové výrobě značně nižší. Následující obrázek ukazuje zmiňované rozdíly ve struktuře přímých nákladů u textilní a pryžové výroby:



Obrázek 17 Struktura vnitropodnikové ceny textilního a pryžového výrobku
(vlastní zpracování)

K rozdílům v technologii výrob, které způsobují rozdíly v kalkulační struktuře přímých nákladů: Z hlediska zpracovatelných nákladů, u pryžových výrobků je základem výroby příprava vytlačovaných náloží a proces vulkanizace, jehož průběh nelze nijak zpomalit a zabírá tedy čas pracovníků. Výrobek je třeba opracovat a při výrobě navíc vzniká vyšší procento vadných výrobků, jejichž důvodům nelze předem příliš bránit. Základem u textilního výrobku je samotný kobercový materiál, jehož cena je pro konečnou cenu výrobku rozhodující. Ač využívá, co do počtu, více pracovních operací, jejich délka není tak vysoká jako u pryžových výrobků. Navíc je technologický výmět, tedy procento zmetkovitosti, značně menší, neboť vady materiálů lze identifikovat již vstupní kvalitativní kontrolou.

Vyšší náklady na energie u pryžových výrobků, lisovaných na výkonných vysokotlakých etážových lisech, jsou samozřejmostí.

Nepřímé náklady společnost v rámci kalkulačního dělení vede pod režii výrobní a správní, taktéž rozdílnou u obou výrob. Rozbor režijních nákladů bude proveden v kapitole 5.2.2, kalkulační vzorce.

5.2 Kalkulace

Kalkulace využívané ve firmě ZPV jsou koncipovány ve formě absorpční, přírážkové neboli zakázkové metody. Režijní náklady jsou počítány dle diferencovaných režijních sazeb.

V současné době jsou ve společnosti vedeny dvě verze kalkulací:

- První verze je kalkulována na interní síti pomocí propracovaných databází s množstvím přídatných tabulkových souborů. Jejím účelem je stanovení ceny jakožto základ pro obchodní jednání se zákazníkem, dále vedení katalogů surovin, materiálů a práce a dále slouží jako podklad pro ekonomickou kontrolu a evidenci.
- Druhá verze staví na stejném základu jako první, samotná kalkulace však je vyhotovena v informačním systému. Verze se liší hlavně propojeností aktuálních dat a možností výrobních pracovníků podílet se na tvorbě podkladů pro dokumentace a čerpání z informací souvisejících s kalkulacemi.

Samozřejmostí je rozdílnost kalkulací pro výrobky rozdílné technologie. Kalkulace pro pryžovou výrobu obsahuje diametrálně jiné suroviny, materiály i pracovní postupy než textilní výroba. Režijní sazby se taktéž liší na základě dříve zmiňovaných technologických rozdílností. Relativně nově zavedená TPE výroba se zatím řídí dle kalkulačního rámce pryžové výroby.

5.2.1 Proces kalkulace

Výrobová kalkulace je prováděna technologem, který je zodpovědný za zavedení produktu do sériové výroby, na základě uvolnění ze strany zákazníka po před sériové etapě.

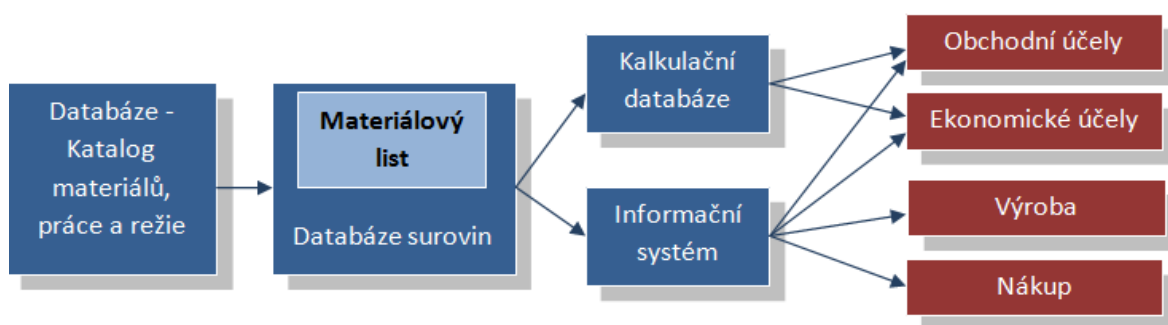
Technolog zpracovává materiálův list ve speciální databázi na interním sdíleném disku. Z navedených surovin v databázi vybírá jednotlivé položky, u kterých stanovuje spotřebu zjištěnou při odzkoušení a zavádění do výroby či v rámci před série.

Jednotlivé materiály, polotovary a práce mají jasně stanovenou cenu v další propojené databázi, v tzv. „katalogu materiálů, práce a režie“.

V rámci kalkulování je zde připojena třetí databáze, a to kalkulační, kdy jsou informace o materiálech čerpány právě ze zpracovaného materiálového listu, dle navedených pracovních činností a zavedených sazeb jsou oceněny práce na produktu a typově jsou navedeny režijní sazby.

Tato kalkulace slouží zejména pro obchodní účely a pro ekonomickou evidenci. V rámci terminologie kalkulačního systému je tedy řeč o **předběžných, plánových kalkulacích**.

Tento relativně samostatně fungující proces kalkulace je také obdobným způsobem evidován v podnikovém informačním systému. Materiálový list, zpracovaný technologem, slouží dalšímu pracovníkovi technického úseku, účetnímu a IT specialistovi k překlopení údajů do kusovníku u jednotlivých produktových účtů. Tento kusovník slouží jednak výrobě k orientaci v potřebných materiálech a součástích výrobku, také oddělení nákupu pro pořízení patřičných surovin a materiálů v předepsaném množství, ale také pro kalkulaci v informačním systému, stanovení ziskovosti atd.



Obrázek 18 Proces tvorby kalkulace (vlastní zpracování)

V systému existuje možnost pracovat s různými kalkulačními metodami a dvěma verzemi kalkulací – závaznou a pracovní. IT specialista a účetní v jedné osobě eviduje tyto kalkulace pomocí přepočtů z navedených kusovníků, informací v oficiálních nákupních cenících a navedených sazeb režijních nákladů. Zde je taktéž vedena absorpční kalkulace, tentokrát ale jen po výpočet úplných vlastních nákladů. Následující obrázek poskytuje náhled na formulář kalkulačního vzorce jednoho z textilních výrobků v informačním systému:

Obrázek 19 Kalkulace v rámci informačního systému firmy

Informační systém propojuje skutečné aktuální ceníky, které jsou evidovány přímo nákupním oddělením, sjednocuje podřízené a nadřazené výrobky a tak tvoří ucelenější systém než v síťových databázích, kde jsou pouze jednotlivé tabulkové soubory pro dané výrobky. V systému je samozřejmé, že výrobky jsou propojeny do širších souvislostí, např. dodávkami zákazníkům, nákupy materiálů, skladovými kartami, výskyty v účetnictví, související korespondencí, kontakty, propojeními do faktur, komunikací s výrobou apod.

Z výše uvedeného vyplývá, že databázové kalkulační a kalkulační v informačním systému jsou spojeny ručním naváděním. Je tedy také zřejmé, že, vzhledem k možné neaktuálnosti dat (hlavně cen surovin a podobných, rychle se měnících, aspektů) v síťových databázích, se budou tyto dvě kalkulační pro ten samý výrobek lišit.

K posuzování nákladovosti a ziskovosti je vhodné využívat kalkulační v informačním systému, avšak s obezřetností vzhledem ke správnosti navedení kusovníků jakožto základem vnitropodnikové ceny. Databázové předběžné kalkulační slouží zejména pro modelaci ceny a k obchodnímu jednání se zákazníkem.

5.2.2 Kalkulační vzorce

Jak již bylo zmíněno, kalkulační se liší dle typu produktu, pro textilní a pryžovou výrobu. Jelikož není vyloučeno, že u výrobku dané technologické řady se vyskytne surovina z jiné technologické řady – hlavně díky častým kombinacím technologií, v rámci obou verzí kal-

kulace jsou k dispozici všechny položky pro navedení. Zkrácený výčet položek poskytuje následující tabulka:

Tabulka 2 Zkrácená všeobecná kalkulace (vlastní zpracování)

	Položka	Měrná jednotka (mj)	spotřeba v mj	jedn. Cena v Kč	Celkem v Kč
1.1.	Materiálové náklady HS 750 – pryžová výroba	součet			
1.2.	Materiálové náklady HS 770 – textilní výroba	součet			
1.3.	Amortizace nástrojů	součet			
1.4.	Náklady na balení	součet			
1.	Mat. náklady a amortizace nástrojů celkem	součet			
2.	Náklady na energie celkem	součet			
3.1.1.	Výrobní režie HS 750 – pryžová výroba	Kč	sazba	-	
3.1.	Zpracovatelské náklady HS 750 – pryž. výroba	součet			
3.2.1.	Přímé mzdy	součet			
3.2.2.	Ostatní přímé náklady z přímých mezd	%	35 %		
3.2.3.	Výrobní režie HS 770 – textilní výroba	%	%		
3.2.	Zpracovatelské náklady HS 770 – textil. výroba	součet			
3.	Zpracovatelské náklady	součet			
4.	Technologický výmět	součet			
A.	Vlastní náklady výroby – vnitropodnik. cena 1 + 2 + 3 + 4	součet			
5.1.	Správní režie k nákladům HS 750–pryž. výroba	Kč	-	Kč	
5.2.	Správní režie k nákl. HS 770 - textil. výroba	%	%	-	
5.3.	Vícenáklady na vývoj	Kč	-	Kč	
5.	Správní režie	součet			
6.	Náklady na realizaci (doprava, provize, odbyt)	součet			
B.	Režijní náklady celkem 5 + 6	součet			
C.	Úplné vlastní náklady A + B	součet			
D.1	Kalkulovaný zisk %	Kč	%		
E.1	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1	součet	-		
	Provize obchodním zástupcům	Kč	-		
F.1	Návrh minimální obch. ceny C+D.1 + provize	součet	-		

Příloha č. 2 poskytuje pohled na celkový kalkulační vzorec se všemi položkami. Vysvětlení pro součtové položky:

Materiálové náklady

- HS 750 (pryžová výroba) zahrnuje gumárenské směsi v podobě různě zpracovaných náloží, textilní materiál určený pro zalisování, nášlapné plochy, pomocné materiály při lisování atd.;
- HS 770 (textilní výroba) obsahuje kobercovinu, nášlapné plochy, obšívací příze, lemovky, loga, nitě atd.

Amortizace nástrojů

- Neboli nákladové vyjádření opotřebení nástrojů se týká lisovacích forem a vysekávacích nožů. Položka je samozřejmě užívána oběma výrobami.

Náklady na balení

- Např. ramínka, laše, kartonové boxy, PE obalové fólie apod.

Náklady na energie

- Jsou počítány na minutu technologického kroku či na kilogram náloží;
- Obsahem jsou elektrická energie, chladicí voda a pára.

Zpracovatelské náklady

- Pro HS 750 (pryž) se zprac. náklady shodují s výrobní režii tohoto střediska;
- HS 770 (textil) obsahuje přímou mzdu za práci jako řezání a vysekávání kobercoviny, lemování a obšívání, vkládání fixátorů, balení apod., dále ostatní přímé náklady (35 % z přímých mezd) a výrobní režii HS 770.

Technologický výmět

- Neboli procentní výše zmetkovitosti, pro textil. a pryžovou výrobu v rozdílné výši.

5.2.3 Principy oceňování režijních nákladů

Firma kalkuluje s režijní sazbou výrobní a správní, obě rozdílné pro textilní a pryžovou výrobu. Rozvrhové základy mají peněžní (základny v přímých nákladech) i naturální formu (základny v technologickém kroku). Technologický krok vyjadřuje dobu, za jakou pryž z vulkanizuje ve vysokotlakovém etážovém lisu.

V zájmu ochrany citlivých firemních dat před zneužitím konkurencí nelze zveřejnit konkrétní výši sazeb režijních nákladů, jejich výše je tedy jen přibližně nastíněna:

Výrobní režie

- pro textilní výrobu (HS 770)
 - je stanovována z přímých mezd;
 - Sazba rámcově ve stovkách procent.
- Pro pryžovou výrobu (HS 750)
 - Je stanovena násobkem sazby pro výrobní režii a technologického kroku;
 - Sazba v rámci jednotek.

Správní režie

- Pro textilní výrobu (HS 770)
 - Stanovena procentní sazbou z vypočtené výrobní režie, potažmo tedy z přímých mezd;
 - Sazba rámcově ve stovkách procent.
- Pryžová výroba (HS 750)
 - Je vypočítán násobkem stanovené sazby a technologického kroku;
 - Sazba v rámci jednotek.

5.2.4 Zhodnocení kalkulačního systému

Kalkulační systém staví na absorpční metodě ve formě předběžných, plánových kalkulací. Pro každý výrobek je veden podrobný všeobecný kalkulační vzorec. V tomto vzorci je věnována značná pozornost přímým nákladům, jejich konkrétní spotřebě a peněžním oceněním v cenových databázích. Pozornost však postrádají režijní náklady. Alokace režijních nákladů spočívá pouze v rozdělení na správní a výrobní režii a v určení, zda se jedná o produkt spadající pod textilní či pryžovou výrobu. Pro toto dvojí rozdělení jsou stanoveny rozdílné režijní sazby.

Výše sazeb režijních nákladů byly stanoveny před mnoha lety a nebyly, kromě jedné výjimky v posledním roce, od té doby měněny - je tedy otázkou, zda lze očekávat přiměřené vyjádření nákladovosti režijních nákladů na jednotlivé výrobky. Průběžně revidovány jsou rozvrhované náklady na dopravu základních surovin (kg pryže / m² kobercoviny), technologický výmět, technologický krok a spotřeby energie na výrobu.

Kalkulace slouží pro stanovení cen zákazníkovi, ohodnocení výrobků zavedených do výroby a pro základní výrobní a ekonomickou evidenci. Výrobky však nejsou podrobeny následné analýze z hlediska ziskovosti či úhradě režijních nákladů. Vedení firmy tedy není schopno s určitostí říci, zda konkrétní výrobek přinesl kalkulovaný zisk či nikoliv. Alokace režijních nákladů, zakládající se na materiálových nákladech, je jen předběžná a je také značně zevšeobecněná. Tento nedostatek lze zmírnit transparentnější alokací režijních nákladů. Takovouto alokaci nabízí ABC kalkulace, tvořící základ této diplomové práce.

V kapitole 8 bude nastíněna aplikace této moderní kalkulační metody a také budou zdůrazněny výhody pro nákladovou analýzu a manažerské rozhodování plynoucí ze zavedení systému do sledované firmy.

5.3 Rozpočetnictví

Firemní rozpočtový systém plní vcelku významnou funkci. Strategické plánování společnosti je kvantifikováno v celopodnikovém rozpočtu.

5.3.1 Plánové výkazy

Struktura plánových výkazů odpovídá struktuře oficiálních účetních výkazů zisku a ztráty, rozvahy a výkazu cashflow. Významnou pozornost firma věnuje sledování cashflow, tedy toku peněžních prostředků. Úspěšně plánuje a rozvrhuje čerpání peněžních prostředků a eliminuje tak nutnost úvěrového zatížení pro platbu běžných položek. Plánové výkazy jsou tvořeny s rozpadem na jednotlivé měsíce.

5.3.2 Podnikové rozpočty

Společnost každoročně vyhodnocuje **hlavní podnikový rozpočet**. Na konci rozpočtového období, stanoveného na jeden rok, se zjišťuje tzv. „globální zisk“, který pomocí **indexní metody rozpočtování** slouží jako základ pro výpočet plánovaného globálního zisku pro nadcházející období. Indexní rozpočet je stanovován jako **pevný**.

Střediskové rozpočty

Dle odhadovaných objemů výroby a zjištěného globálního zisku jsou rozpočtovány jednotlivá střediska pod velením příslušného vedoucího střediska.

Společnost je v rámci rozpočtování rozdělena na 6 hospodářských středisek:

- Ekonomické oddělení;
- Obchodní oddělení;
- Úsek řízení kvality
- Technický úsek;
- Výrobní úsek;
- Pomocné účetní středisko.

Výrobní úsek je dále rozdělen na jednotlivé typy výrob, směny, skupiny pracovních operací atd. Pomocné účetní středisko slouží zejména pro překlenutí obtížně rozpočitatelných položek (např. náklady na osvětlení apod.) nebo pro investice nad rámec očekávaných plánovaných hodnot. Společnost nevyžívá mezistřediskové vztahy a vzájemné vyfakturování. Každé středisko vyhotovuje plán svých nákladů dle nákladových účtů. Ukázkou je jedno ze starších rozpočtových plánů režijních nákladů vybraného menšího střediska:

Tabulka 3 Roční rozpočet režijních nákladů vybraného úseku v tis. Kč
(vlastní zpracování)

Účet	Položka rozpočtu	Průměrný měsíční rozpočet v tis. Kč	Celkem za rok v tis. Kč
501 - 500	Spotřeba režijního materiálu	3,60	43,20
501 - 520	Spotřeba dl. hm. investičního majetku	4,00	48,00
501 - 530	Spotřeba pohonných hmot	1,40	16,80
501 -100	opravy a udržování	3,00	36,00
512 - 100	cestové tuzemsko, zahraničí	5,00	60,00
513 - 600	Reprezentace	2,00	24,00
518 - 100	Ostatní služby	13,00	156,00
518 - 310	Telefony	2,10	25,20
518 - 420	Školení, semináře	3,85	46,20
518 - 430	Náklady na jakost	35,00	420,00
518 - 440	Pořízení dl. nehm. investičního majetku	0,90	10,80
521 - 100	Mzdy technicko-hospodářských pracovníků	65,00	780,00
521 - 200	Mzdy dělníci	13,72	164,64
524	zákonné pojištění SP + ZP	27,55	330,60
527	Zákonné sociální náklady	0,10	1,20
527/8 - 200	Stravenky	9,67	116,04
528 - 100	Ostatní sociální náklady	3,50	42,00
551	Odpisy investičního majetku	7,67	92,04
	Předpokládané náklady celkem	201,06	2 412,72
	Rozpočtová suma	202,00	2 424,00

Rozpočtovací proces je tedy založen na **pevné variantě rozpočtu**, vypočteném **indexním způsobem**, rozpočtové plánování probíhá principiálně **decentralizovaně** v kompetenci střediskových vedoucích.

Motivační program v rámci střediskových rozpočtů

Rozpočty středisek jsou napojeny na ohodnocení vedoucích každého z úseků a objemu uvolněných finančních prostředků pro ohodnocení jednotlivých zaměstnanců dle rozdělení v kompetenci vedoucího úseku. Do motivačního programu jsou zařazeni přímo ti zaměstnanci, schopni ovlivnit hospodářský výsledek střediska a vždy střediskoví vedoucí. Takto zaměstnanci dbají na plnění střediskového rozpočtu a potažmo i plnění celopodnikových finančních plánů. Kontrola jak střediskových tak celopodnikového rozpočtu je prováděna každý měsíc, zpětně po dvou měsících.

6 FINANČNÍ ANALÝZA

Pro kompletní obraz ekonomické a finanční situace podniku analýzu řízení nákladů doplňuje finanční analýza. Na základě hodnot z finančních výkazů z let 2009 – 2012 jsou vypočteny ukazatele rentability, zadluženosti, likvidity a ČPK.

6.1 Analýza zadluženosti

Tabulka 4 Analýza zadluženosti ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Cizí zdroje	52703	41693	41895	62240
Aktiva celkem	129345	134767	137094	169489
Celková zadluženost	40,75%	30,94%	30,56%	36,72%
Cizí zdroje	52703	41693	41895	62240
Vlastní kapitál	75894	89453	92364	102950
Míra zadluženosti	69,44%	46,61%	45,36%	60,46%
EBIT	14092	35546	23553	25616
Nákladové úroky	1314	422	127	241
Úrokové krytí	11	84	185	106
Vlastní kapitál	75894	89453	92364	102950
dlouhodobý CZ	1521	3342	6667	18901
Dlouhodobý majetek	39980	45105	58048	85130
Krytí DM dl. zdroji	1,94	2,06	1,71	1,43

Poměr cizích zdrojů a aktiv je nazýván celkovou zadlužeností a je základním ukazatelem firemní zadluženosti. Firma si udržuje svou zadluženost mezi 30 – 40 procenty, v rámci obecných doporučených hodnot tedy společnost splňuje velmi příznivou úroveň.

Míra zadluženosti zase posuzuje poměr cizích zdrojů a vlastního kapitálu. Tento ukazatel, zejména důležitý při žádosti firmy o úvěr, kolísá mezi 45 – 70 procenty - lze tedy říci, že cizí zdroje zahrnuje zmiňované procentuální rozmezí z vlastního kapitálu, firma tedy dává značnou přednost financování vlastním kapitálem než cizím.

Ukazatel úrokového krytí naznačuje schopnost společnosti splácet úroky. Je třeba si povšimnout stoupající tendence úrokového krytí. V roce 2012 například lze prohlásit, že firma vyprodukovala 106 x větší zisk, než který potřebuje na úhradu nákladových úroků.

Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji je taktéž velmi důležitým ukazatelem, neboť ukazuje, jak podnik hospodaří s dlouhodobými a krátkodobými zdroji a čím je hrazen dlouhodobý majetek. Při hodnotě nižší než 1 by znamenalo porušení tzv. „zlatého pravidla financování“, kdy je hrazen dlouhodobý majetek krátkodobými zdroji. Tato situace

by znamenala podkapitalizování společnosti a brzy by vedla k problémům s hrazením závazků. Z tabulkových hodnot je zřejmé, že společnost ZPV tento problém rozhodně neřeší a ač lze finančnímu řízení přisuzovat mírně konzervativní strategii financování, jsou problémy s hrazením závazků rozhodně omezeny (Finanční analýza, ©2010-2011).

6.2 Analýza rentability

Tabulka 5 Analýza rentability ZPV v letech 2009 - 2012 (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Zisk	12 198	28 559	18 911	20 586
Tržby	231 742	322 106	369 373	372 471
Rentabilita tržeb	5,26%	8,87%	5,12%	5,53%
EBIT (VH př. Zdaň. - úroky)	14 092	35 546	23 553	25 616
AKTIVA	129 345	134 767	137 094	169 489
ROA	10,89%	26,38%	17,18%	15,11%
Čistý zisk	12 198	28 559	18 911	20 586
Vlastní kapitál	75 894	89 453	92 364	102 950
ROE	16,07%	31,93%	20,47%	20,00%

Ukazatele rentability nám měří výnosnost vloženého majetku, slouží jako hlavní kritérium alokace kapitálu. Rentabilita tržeb vyjadřuje, kolik korun zisku firma vytvoří z jedné koruny tržeb. Obdobně funguje i ukazatel ROA, tedy rentabilita aktiv, a ROE, neboli rentabilita vlastního kapitálu (Finanční analýza, ©2010-2011). Z vypočtených ukazatelů vyplývá, že rok 2010 byl pro firmu velmi úspěšným. Tento úspěch je přisuzován spojení na jedné straně úsporných opatření (ke zmírnění účinků ekonomické krize v roce 2008 potažmo 2009) a na druhé straně znovu oživení zájmu o produkty ZPV a zvýšení objemu prodeje roku 2010.

6.3 Analýza likvidity

Tabulka 6 Analýza likvidity ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Oběžná aktiva	87253	87996	78344	83855
Krátkodobé cizí zdroje	48694	40839	35228	43340
Běžná likvidita	1,79	2,15	2,22	1,93
Krátk. pohledávky + krátk. finanční majetek	58314	58869	49225	54270
Krátk. Cizí zdroje	48694	40839	35228	43340
Pohotová likvidita	1,20	1,44	1,40	1,25
Krátk. Finanční majetek	25387	23424	14971	20075
Krátk. Cizí zdroje	48694	40839	35228	43340
Hotovostní likvidita	0,52	0,57	0,42	0,46

V rámci likvidity jsou stanoveny doporučené hodnoty a to u běžné likvidity 1,5 – 2,5, pohotovostní likvidity 1 – 1,5 a u hotovostní či okamžité likvidity 0,2 – 0,5 (Finanční analýza, ©2010-2011). I když pro hlubší prozkoumání řízení likvidity by bylo třeba prozkoumat strukturu zásob a pohledávek, jejich ocenění a splatností, lze firmě přisuzovat až vzorové plnění doporučených hodnot (až na mírné překročení ukazatele hotovostní likvidity v letech 2009 a 2010).

6.4 Analýza ČPK

ČPK, neboli čistý pracovní kapitál či provozní kapitál, představuje rozdíl mezi oběžnými aktivy a krátkodobými cizími zdroji. Ukazatel tedy popisuje platební schopnost podniku z volných podnikových prostředků a rozšiřuje tak průzkum likvidity firmy (Finanční analýza, ©2010-2011).

Tabulka 7 Analýza ČPK ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)

	2009	2010	2011	2012
Oběžné aktiva	87253	87996	78344	83855
Krátk. cizí zdroje	48694	40839	35228	43340
Čistý pracovní kapitál	38559	47157	43116	40515
ČPK / OA	44,19%	53,59%	55,03%	48,32%

Oběžná aktiva a krátkodobé cizí zdroje firmy ve sledovaných letech kolísají, což způsobuje kolísání i ČPK a poměru ČPK k oběžným aktivům. Obecným požadavkem na příznivou likvidnost firmy, v rámci posuzování čistého pracovního kapitálu, je převýšení ČPK nad krátkodobými cizími zdroji. ZPV udržuje tento poměr zhruba na stejné úrovni, přičemž požadavek je skutečně splněn v letech 2010 a 2011.

7 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI

Jakožto shrnutí analytické části práce je vyhotovena SWOT analýza, tedy souhrn silných a slabých stránek společnosti a možných příležitostí a hrozeb pro firmu:

Tabulka 8 SWOT analýza ZPV Rožnov, s. r. o. (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
Malé flexibilní týmy pracovníků	Zaostalý vývoj oproti konkurenci
Efektivní finanční řízení, finanční stabilita	Řízení režijních nákladů
Kombinace materiálů a technologie	Kapacitní vytížení
Prosperita firmy	Závislost na OEM zakázkách
Dobré jméno firmy na trhu, reference	
Certifikace, úroveň kvality, ochrana ŽP	
Zákaznický servis	
Příležitosti	Hrozby
Rozmach poptávky po TPE technologii	Změny cen vstupních materiálů
Designové obměny interiérů automobil. řad	Časté změny měnových kurzů
Trend dvou dodavatelů mezi automobilkami	Rychlý vývoj konkurenčních firem
Proniknutí na nové trhy	Dumpingové strategie konkurentů
Dodavatelský vývoj materiálů	vyjednávací síla dodavatelů a odběratelů

Mezi silné stránky firmy patří flexibilní a schopné týmy pracovníků, řízení likvidity a cashflow se dá považovat za velmi úspěšné, načež navazuje i celková prosperita firmy. Vývojoví pracovníci byli schopni představit zákazníkům různé kombinace materiálů a technologie, čímž si podnik získal významné postavení a dobré jméno na trhu. Certifikace, ochrana životního prostředí a spolehlivý zákaznický servis řadí ZPV mezi spolehlivé dodavatele automobilového průmyslu.

Na druhé straně je nutno konstatovat zpomalení vývojového snažení, což nahrává inovativnějším konkurentům. Jak již bylo naznačeno v analýze nákladového řízení firmy, na řízení režijních nákladů není kladen dostatečný důraz. Problematika kapacitního vytížení se týká jak pryžové tak i TPE výroby, avšak u obou z opačných protipólů. Zatímco pryžová výroba je značně vytížena, TPE technologie se zatím netěší velkému využití. Značnou slabinou je i závislost na sjednaných projektech OEM. Nasmlouvání podmínek pro nové zakázky je pro firmu kritické, projekty mnohdy mají trvání i několik let a nevýhodné pod-

mínky tak mohou zapříčinit snižování zisku. Určitým řešením je marketingové soustředění na Aftermarket, ten však je zaměřen hlavně na cenu a relativně nikoliv na kvalitu, čemuž certifikovaná specializovaná firma ZPV oproti např. Asijskému dovozu nemůže příliš oponovat.

Příležitosti firmy ZPV tkví v nových, rychlejších trendech automobilového průmyslu. Ať je se jedná o nárůst poptávky o zatím, v ZPV nevytížené, TPE technologie, designové obměny interiérů současných automobilových řad, či trend minimálně dvou dodavatelů na každý komponent. Trend dvou dodavatelů přináší firmě možnost zařadit se vedle svých konkurentů relativně snadno do „zajetých“ projektů. Je nutno ale říci, že tato povinnost zavést nového dodavatele vyřadila ZPV jako exkluzivního dodavatele u jednoho z OEM zákazníků. Současné automobilky taktéž slyší na nové inovované produkty, dodavatelé vyvíjející nové materiály mohou napomoci sledované firmě proniknout do nových trhů a k novým zákazníkům.

Zákazníky ZPV jsou zejména zahraniční subjekty, změny měnových kurzů tak samozřejmě ovlivňují přijaté a odchozí platby firmy. Ceny vstupních materiálů ovšem také působí na společnost a její zaběhlé zakázky, v současné době jsou cenové dohady mezi dodavateli i odběrateli ZPV stále silnější. Nepříjemnou skutečností pro sledovanou firmu je snaha konkurentů „protlačit“ se do OEM. Konkuruující firmy totiž využívají k tomuto účelu tzv. dumpingové strategie. Jedná se o cíleně podsazené cenové nabídky zákazníkům, kdy je jisté, že dumpující firma na zakázce prodělá. Přínosem pro takto jednající firmu je uvedení se do automobilky, získání reference a lepší postavení při dalších zakázkách u tohoto zákazníka.

8 PROJEKT VYUŽITÍ ABC SYSTÉMU VE SPOLEČNOSTI

Jak již bylo popisováno v kapitole 5.2 (Kalkulace), systém databázové kalkulační a kalkulační v informačním systému poskytují velice dobrý základ pro kalkulační přímých nákladů (pokud bychom uvažovali precizní navádění dat v obou systémech). Pro režijní náklady však není ve sledované firmě takto solidní základ, jsou stanoveny univerzální sazby pro výrobní a správní režie. Režijní náklady celkem tvořily významnou částku v roce 2012. Je tedy nevhodné, aby alokace takto významné části nákladů byla založena na tak univerzálním a slabém principu. Sazby režii byly propočítávány a stanoveny před rokem 2000 a zatím nebyly od té doby téměř nikterak aktualizovány a celková revize těchto sazeb dle skutečnému příčinnému vztahu výrobku ani není plánována. Firma se tedy připravuje o cenné informace o nákladovosti výrobků. Kalkulace ABC má možnost právě tento nedostatek zmírnit, neboť rozložení režijních nákladů podstatným způsobem mění.

8.1 Vymezení projektu

Název projektu: Projekt využití Activity-Based Costing ve firmě ZPV Rožnov, s. r. o.

Vedoucí projektu: Bc. Gabriela Palacká – diplomantka

Konzultant: Ing. Renáta Slezáková, vedoucí ekonomického úseku firmy ZPV;
Pavel Charvát, IT specialista a účetní firmy ZPV.

Časové období: Duben 2014 – Zář 2014

8.1.1 Cíle projektu

Hlavní cíle projektu: Aplikace metody řízení nákladů dle principů ABC ve společnosti

Dílní cíle: Definice aktivit a nákladových objektů

Aktualizace vstupních dat v informačním systému

8.1.2 Časová analýza projektu

Předkládaná diplomová práce představuje návrh počáteční fáze projektu aplikace ABC systému. Projekt byl zahájen na konci března 2014. Počátečními fázemi, jejichž části jsou obsaženy v diplomovém projektu, jsou: stanovení cílů a odpovědných osob, analýza současného stavu řízení nákladů, analýza procesů a analýza časové/materiálové/jiné náročnosti procesů. Druhou skupinou etap jsou stanovení aktivit a samotná tvorba ABC modelu. Závěrečnými etapami jsou kontrola a zhodnocení a dále samotná aplikace a revize dat.

Tabulka 9 Časový harmonogram projektu zavedení ABC systému v ZPV
(vlastní zpracování)

Činnosti zavedení ABC	Kalendářní týden																	
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
Stanovení cílů a odpovědných osob	■	■																
Analýza současného řízení nákladů	■	■	■	■														
Analýza procesů ve firmě			■	■	■													
Analýza čas./mat./jiné náročnosti procesů					■	■	■											
Stanovení aktivit ABC								■	■	■								
Tvorba ABC modelu										■	■	■	■	■				
Kontrola a zhodnocení																■	■	
Aplikace ABC modelu do IS																		■
Průběžná revize a aktualizace dat																		→

8.2 Tvorba ABC modelu

Tvorba ABC modelu představuje hlavní náplň projektu využití ABC kalkulace ve sledované firmě. Postup aplikace ABC systému:

1. Úprava účetních dat
2. Definice struktury systému
3. Přiřazení nákladů aktivitám (procesní nákladová analýza)
4. Definice vztahových veličin a aktivit
5. Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Fáze tvorby ABC modelu budou popsány v následujících podkapitolách. Propočty se týkají roku 2012 a byly podrobně konzultovány s pracovníky ekonomického úseku firmy.

8.2.1 Úprava účetních dat

Samotné úpravě účetních dat, jež je předmětem první fáze zavedení ABC, předchází vyřazení kategorií nákladů principiálně neurčených pro ABC alokaci. Jedná se o přímé náklady a nealokovatelné náklady:

- **Přímé náklady**
 - **Spotřeba přímého materiálu** (současná účetní evidence rozděluje materiál přímý a režijní, alokovány budou pouze položky označené jako materiál pro vývoj, spotřeba kancelářských potřeb, spotřeba DKP atd.);
 - **Přímá práce, mzda výrobních dělníků** (z vykazovaných osobních nákladů celkem cca 57 mil. Kč bude alokována pouze mzda THP pracovníků a managementu v hodnotě cca 26 mil. Kč);
 - **Přepravné** (přepravné je relativně často přepočítáváno a náklady na přepravu lze považovat za přiměřeně přímé), režijní náklady v rámci přepravy jsou zahrnuty v následně stanovené aktivitě „nákup“.
- **Nealokovatelné náklady** (zvyšují riziko zkreslení výše alokovaných nákladů):
 - Náklady na reprezentaci (mimo marketingovou propagaci) v hodnotě celkem 575 tis. Kč;
 - Právní služby v hodnotě 429 tis. Kč;
 - Investice - zejména náklady na školení/vzdělávání zaměstnanců (423 tis. Kč) a investice do rekonstrukce nové budovy pro přesun textilní výroby (1 064 tis. Kč);
 - Ostatní provozní náklady – tvoří pokuty a penále, dary, odpisy pohledávek, atd., v roce 2012 jde o hodnotu 2 231 tis. Kč.

Úprava účetních dat sestává hlavně z **eliminace typicky účetních nákladů** evidovaných pro potřeby finančního účetnictví. Vyřazeny jsou:

- Kurzové rozdíly - typická úprava účetních položek pro účely finančního účetnictví, kurzové rozdíly v hodnotě 2 424 000 Kč jsou vyřazeny;
- Změna stavu rezerv a opravných položek - opět účetní položky, hodnota 330 000 Kč je vyřazena;

V roce 2012 společnosti nevznikla zůstatková cena prodaného majetku a materiálu ani mimořádné náklady.

Celkem je tedy vyřazeno cca 7,5 mil. Kč, souhrn znázorňuje následující tabulka:

Tabulka 10 Vyřazované náklady v rámci úpravy účetních dat
pro ABC kalkulaci (vlastní zpracování)

Položka nákladů		Částka v tis. Kč
Nealokovatelné náklady	Reprezentace	575
	Právní služby	429
	Investice	1 487
	Ostatní provozní náklady	2 231
Typicky účetní položky	Kurzové rozdíly	2 424
	Změna stavu rezerv a OP	330
Celkem		7 476

Nejdůležitější položkou vhodnou pro modifikaci k využití při ABC kalkulaci se jeví odpisy. Skutečné opotřebení a využití zařízení generující nejvýznamnější hodnoty odpisů relativně odpovídá daňové výši odpisů. Modifikací odpisů pro účely ABC kalkulace by tedy nebylo docíleno markantnějšího rozdílu v jejich výši.

8.2.2 Definice struktury systému

Základem pro definici struktury systému je analýza organizační struktury, mzdových nákladů, dále konzultace s vybranými zaměstnanci a analýza pracovního prostředí spolu s pozorováním probíhajících procesů. Po analýze těchto oblastí byly stanoveny aktivity, nákladové objekty a vztahové veličiny k aktivitám.

DEFINICE AKTIVIT

Aktivity jsou rozděleny na skupiny hlavních procesů a procesů podpůrných:

- Hlavní procesy:
 - Konstrukce;
 - Objednání materiálu, nákup;
 - Vstupní kontrola;
 - Instalace forem, údržba;
 - Skladování, předvýroba;
 - Výroba Pryž;
 - Výroba textil;
 - Výroba TPE;
 - Balení, skladování, expedice;

- Výstupní kontrola;
 - Projektové řízení, plánování;
 - Výrobní dokumentace;
 - Kontakt s klienty;
 - Jednání s dodavateli;
 - Vývoj;
 - Investiční příprava výroby.
- Podpůrné procesy (souvisí s řízením firmy jako takové, většinou fixní charakter):
 - Obchod, marketing;
 - Řízení lidských zdrojů;
 - IS/IT;
 - Ekonomické činnosti;

Celkově je identifikováno 20 aktivit, z nichž je 16 hlavních a 4 podpůrné. Rozdělení aktivit dle odpovědnosti firemním střediskům lze znázornit následovně:

Tabulka 11 Rozdělení aktivit dle odpovědnosti (vlastní zpracování)

Aktivita	kód	ÚŘJ	VÚ	MTZ	TÚ	EÚ	OÚ
Konstrukce	101				x		
Instalace forem, údržba	102		x		x		
Objednání mat., nákup	201		x	x			
Vstupní kontrola	202	x		x			
Skladování, předvýroba	203		x				
Projektové řízení, plánování	301		x	x	x		x
balení, skladování expedice	302		x	x			x
Výstupní kontrola	303	x	x				
Výroba pryž	401		x				
Výroba textil	501		x				
Výroba TPE	601		x				
Vývoj	701		x		x		
Výrobní dokumentace	702	x	x		x		
Investiční příprava výroby	703		x		x	x	
Kontakt s klienty	801			x	x		x
Kontakt s dodavateli	802			x	x		
Obchod, marketing	803						x
Řízení lidských zdrojů	901					x	
IS/IT	902					x	
Ekonomické činnosti	903					x	

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že zajištění zavedené výroby obstarává výrobní úsek (VÚ) spolu s úsekem MTZ (materiálově technické zabezpečení), technický úsek (TÚ) je mimo jiné zahrnut zejména do předsériových fází, kdy je zajišťování příprava výroby a vývoj s konstrukcí. Ekonomický úsek (EÚ) významně zasahuje do podpůrných aktivit, u kterých je zajišťován celkový chod firmy.

Jednotlivé aktivity jsou popsány takto:

Konstrukce

Aktivitou konstrukce se rozumí práce na modelování lisovacích forem, vysekávacích a jiných nástrojů, řezných plánů, designu apod. Oddělení konstrukce spadá pod technický úsek, na konstrukční práci se částečně podílí i zaměstnanci obchodního úseku a údržby.

Instalace forem, údržba

Práce údržbářská v rámci výrobního úseku zahrnuje převzetí, kontrolu, evidenci, faktickou instalaci a další práci na údržbě včetně zajišťování funkčnosti různých strojů a zařízení.

Objednání materiálu, nákup

Nákup sériových dílů a s tím související objednávky, zajištění dopravy a logistických otázek spadá pod oddělení MTZ, ve spolupráci s výrobním úsekem.

Vstupní kontrola

Vstupní kontrola je plně v kompetenci ÚŘJ (úsek řízení jakosti). Zahrnuje fyzickou kontrolu materiálů a jejich předepsaných vlastností včetně provedení základních laboratorních zkoušek, dokumentární práce u převzetím materiálu a její kontroly. Součinnost při vstupní kontrole vykonávají pracovníci skladu v rámci MTZ.

Skladování, předvýroba

Logistické a dokumentární práce související se skladování vstupních materiálů a předvýroby polotovarů (např. vytlačování gumových směsí do náloží apod.)

Projektové řízení, plánování

Aktivita se týká plánování výroby (VÚ, MTZ), expedic (OÚ, MTZ), předvýrobních fází (TÚ, OÚ) a další stanovování harmonogramů pro interní i externí účely.

Výroba pryže, Výroba textil, Výroba TPE

Tato aktivita zahrnuje režijní práci související přímo s danou výrobou pryže, textilu či TPE. Jedná se zejména o řešení faktických problematik běžného chodu výroby v kompetenci vedoucího výroby, směnových mistrů, směnových vedoucích a dalších. Pro příklad je řeč např. o plánování směnové práce, vyhotovení běžné dokumentace, zajišťování hladkého chodu výroby, evidence vyrobených polotovarů a hotových výrobků apod.

Balení, skladování, expedice

Logistické a dokumentární práce související se skladování hotových výrobků a expedice. Kromě pracovníků skladu se týká taktéž práce obchodního úseku při zajišťování expedic.

Výstupní kontrola

Kontrola hotových výrobků je prováděna pod záštitou ÚŘJ. Do kontroly výrobků jsou samozřejmě zahrnuti výrobní pracovníci při samokontrole, dále jsou pověřeni interní auditoři systematicky kontrolující výrobní skupiny, a to z oddělení výrobního a technického.

Vývoj

Vývojová práce se týká vyhledávání a zkoušení nových možností materiálů, technologií a pracovních postupů, včetně optimalizace podmínek pro nově zaváděné projekty či nápravná opatření u vyskytujících se technologických obtížích. Na vývoji se nejvíce podílí pracovníci technického úseku, vývojové nápady a součinnost však přicházejí i z jiných oddělení, např. obchodního a výrobního úseku.

Výrobní dokumentace

Výrobní dokumentaci se pro účely této aktivity rozumí vyhotovování pracovních návodů, kusovníků, podkladů pro výrobu apod. Pro zajištění stálé kvality (součinnost ÚŘJ) se technický úsek spolu s výrobním úsekem podílí na odzkoušení pracovních postupů, školení a samotného vyhotovování výrobní dokumentace.

Investice

Plánování, výběr zhotovitelů, hodnocení a vyjednávání ohledně investičních akcí. Nákupy nových technologií a strojů jsou zajišťovány v součinnosti VÚ s TÚ a EÚ.

Kontakt s klienty

Kontaktu s klienty se nejvíce věnuje úsek obchodní, technický a částečně MTZ. Jedná se o elektronické, telefonické a osobní kontakty se současnými i potenciálními zákazníky

v rámci konkrétních zakázek/projektů. Navíc je zde zahrnut i čas zaměstnanců na řešení různých problematik, stížností a hlavně přípravě stanovisek pro zákazníky. Automobilové koncerny vyžadují kromě kvalitních výrobků, vhodných dodacích a platebních podmínek i spolehlivé služby, zahrnující i okamžitou odezvu a společnou práci na projektech. Tato služba tedy hraje významnou roli díky své přidané hodnotě zákazníkům.

Kontakt s dodavateli

Vyhledávání nových materiálů či vybavení pro vývoj, cenové vyjednávání s dodavateli apod. Veškerý kontakt s dodavateli, který nespadá pod rutinní nákup pro sériovou výrobu. Pro samotnou výrobu, běžný chod společnosti a vývoj se kontaktu s dodavateli nejvíce věnuje MTZ a TÚ. V rámci dodávek určitých typů vybavení i EÚ.

Obchod, marketing

Aktivita obchodu a marketingu sleduje činnosti obchodního úseku při vyhledávání zákazníků, obecného kontaktu s potenciálními zákazníky bez vazby na konkrétní zakázky, dále např. prezentace, veletrhy apod.

Řízení lidských zdrojů

Celkové řízení lidských zdrojů spadá pod ekonomický úsek. O významnějším řízení lidských zdrojů lze hovořit i u vedoucího výroby, který zpracovává ohodnocování výrobních zaměstnanců a věnuje se plánování potřeby pracovní síly.

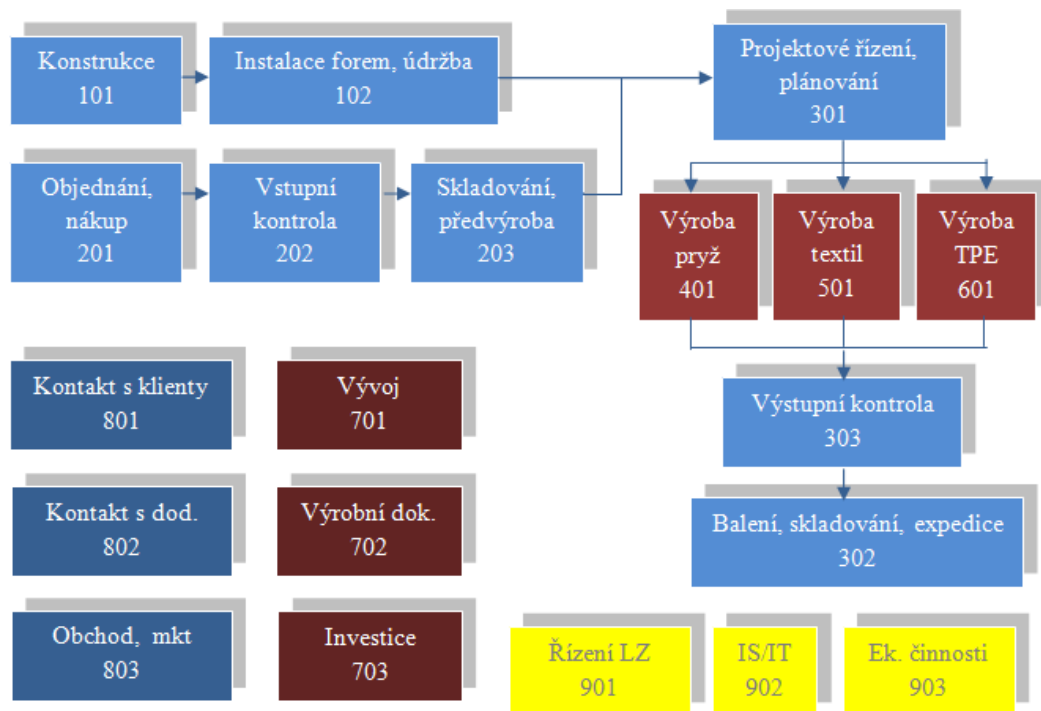
IS/IT

Opět pracovníci ekonomického úseku se věnují zabezpečení funkčnosti výpočetní techniky. Značná práce IS/IT se týká zajištění chodu a aktualizace firemního informačního systému Kaskáda. Dále je pod tuto aktivitu taktéž zařazena práce na kalkulačních a ekonomických databázích.

Ekonomické činnosti

Účetní a ekonomické činnosti, plánování, kontrola, vyhodnocování a evidence účetních položek a dokladů. Ekonomickým činnostem se věnují pracovníci ekonomického úseku a také pracovníci obchodního úseku.

Grafické znázornění propojení aktivit:



Obrázek 20 Vizualizace aktivit a vzájemných vazeb ZPV (vlastní zpracování)

U většiny výrobních typů je na počátku procesu konstrukční příprava buď lisovacích forem, nebo alespoň tvarových a designových prvků výrobku. Spolu se zajištěním patřičných materiálů je plánována výroba, jak výroba prvních vzorků tak i sériových výrobků. Po samotné výrobě pryžového, textilního či TPE výrobku následuje výstupní kontrola. Následnou aktivitou je zabalení, skladování hotových výrobků a expedice. Podpůrnými aktivitami celopodnikového charakteru jsou žlutě zvýrazněné aktivity řízení lidských zdrojů, IS/IT a ekonomické činnosti. Prolínajícími napříč celkovým průběhem procesu dodání výrobků zákazníkovi jsou, s výrobou související, vývoj, výrobní dokumentace a investice, a, s komunikací napříč všech aktivit, kontakt s klienty, kontakt s dodavateli a obchod s marketingem.

DEFINICE NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ

Nákladovými objekty mohou být jakékoliv identity, oblasti či procesy, ke kterým manažeři potřebují znát vyčíslení nákladů. Ve spolupráci s konzultanty firmy byly stanoveny tyto nákladové objekty, ke kterým byl vysloven požadavek na stanovení nákladů aktivit:

- Zákazníci (BMW, Mercedes-Benz, Škoda, ...);
- Projekty (BMW řady M, Mercedes-Benz barevné verze kobereců apod.);
- Zeměpisné oblasti pro Aftermarket (Německo, Asie, USA,...);
- Výrobní řady (gumo-textil, textil atd.).

8.2.3 Přiřazení nákladů aktivitám (procesní nákladová analýza)

Tato etapa představuje hlavní část přípravy dat pro ABC, neboť nyní probíhá samotná alokace nákladů aktivitám. Pro zavedení systému ABC je zde stěžejní **matice nákladů aktivit**, pomocí níž jsou překlopeny druhové náklady na celkové náklady jednotlivých aktivit.

DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ

Pro vytvoření matice nákladů aktivit bylo využito **dotazníkového šetření** mezi režijními zaměstnanci pomocí **časové analýzy pracovního výkonu**. Zaměstnanci napříč všech oddělení firmy stanovili, jaký čas tráví při vykonávání jednotlivých aktivit. Dotazníkový formulář je k dispozici v příloze č. 1. Procentuální část jejich pracovního fondu je vynásobena jejich osobními náklady. Takto zjednodušeně zjistíme, kolik osobních nákladů stojí u každého ze zaměstnanců jednotlivá aktivita. Ukázka výsledných dat z dotazníkového šetření:

Tabulka 12 Data z časové analýzy pracovního výkonu (vlastní zpracování)

Kód aktivity	Pracovník č. 1		Pracovník č. 2		Pracovník č. ...		Celkem os. náklady aktivit
	% času /měsíc	podíl os. nákladů	% času /měsíc	podíl os. nákladů	% času /měsíc	podíl os. nákladů	
101	0	0	0	0	...	...	91 700
102	0	0	0	0	...	...	212 250
201	0	0	0	0	...	...	55 450
202	0	0	0	0	...	...	32 600
203	0	0	0	0	...	...	60 800
301	20	5000	25	13750	...	...	127 700
302	0	0	0	0	...	...	126 550
303	5	1250	0	0	...	...	84 550
401	0	0	0	0	...	...	363 500
501	0	0	0	0	...	...	167 450
601	0	0	0	0	...	...	58 100
701	5	1250	5	2750	...	...	68 600
702	20	5000	0	0	...	...	104 300
703	0	0	5	2750	...	...	28 200
801	30	7500	25	13750	...	...	139 100
802	20	5000	30	16500	...	...	59 650
803	0	0	5	2750	...	...	73 600
901	0	0	5	2750	...	...	101 150
902	0	0	0	0	...	...	27 250
903	0	0	0	0	...	...	214 500
Celkem	100	25000	100	55000	100	...	2 197 000
Os. náklady zaměstnance	25 000		55 000		...		2 197 000

Tabulka ukazuje data ke dvěma konkrétním zaměstnancům a jejich vyplněným procentuálním hodnotám časového vytížení spolu s jejich osobními náklady na měsíc. Pracovník č. 1 je měsíčně ohodnocen osobními náklady v hodnotě 25 000 Kč (jsou započítány hrubá mzda i částky pojištění hrazené zaměstnavatelem). Při součinu poměru jeho časového vytížení na jednotlivé aktivity s jeho osobními náklady je zjištěno, kolik osobních nákladů pracovníka č. 1 je věnováno dané aktivitě. Z osobních nákladů pracovníka č. 1 stojí aktivita 301 (projektové řízení) 5000 Kč měsíčně, aktivita 303 (výstupní kontrola) 1250 Kč měsíčně a tak dále. Poslední sloupec sčítá všechny takto zjištěné částky osobních nákladů aktivit za všechny dotazované zaměstnance za měsíc.

Následující tabulka nabízí pohled na shrnutí osobních nákladů přiřazeným aktivitám jednotlivých pracovníků do svých středisek:

Tabulka 13 Shrnutí výsledků časové analýzy prac. výkonu (vlastní zpracování)

Aktivita	kód	TÚ	ÚŘJ	Výroba, MTZ a sklady	EÚ	OÚ	Celkem
Konstrukce	101	80 500	0	11 200	0	0	91 700
Instalace forem, údržba	102	2 550	0	209 700	0	0	212 250
Objednání mat., nákup	201	6 000	0	41 350	8 100	0	55 450
Vstupní kontrola	202	1 750	16 500	14 350	0	0	32 600
Skladování, předvýroba	203	0	0	60 800	0	0	60 800
Projekt. řízení, plán.	301	23 750	8 500	83 200	7 500	4 750	127 700
Balení, sklad.expedice	302	0	16 000	110 550	0	0	126 550
Výstupní kontrola	303	3 750	45 500	35 300	0	0	84 550
Výroba pryž	401	15 500	24 250	300 000	0	23 750	363 500
Výroba textil	501	8 000	12 250	118 950	0	28 250	167 450
Výroba TPE	601	10 500	8 250	33 800	0	5 550	58 100
Vývoj	701	36 750	8 500	6 050	0	17 300	68 600
Výrobní dokumentace	702	46 750	12 500	45 050	0	0	104 300
Investič. přípr. projektů	703	10 250	0	10 450	7 500	0	28 200
Kontakt s klienty	801	29 200	0	6 300	7 500	96 100	139 100
Kontakt s dodavateli	802	21 750	8 500	16 600	8 100	4 700	59 650
Obchod, marketing	803	4 000	4 250	3 050	0	62 300	73 600
Řízení lidských zdrojů	901	4 000	0	21 950	72 000	3 200	101 150
IS/IT	902	0	0	1 900	22 200	3 150	27 250
Ekonomické činnosti	903	0	0	5 450	192 100	16 950	214 500
Celkem v Kč		224 500	165 000	1 124 800	325 000	266 000	2 197 000
Celkem ročně v tis. Kč		2 694	1 980	13 497	3 900	3 192	26 364

Kupříkladu tedy pracovníci technického úseku celkem stanovili, že jejich čas strávený projektovým řízením a plánováním „stojí“ z jejich osobních nákladů 23 750,- Kč měsíčně. Poslední sloupec výše uvedené tabulky tedy kvantifikuje měsíční osobní náklady jednotlivých aktivit.

V rámci dotazníkového šetření byly některé skupiny pracovníků s principiálně obdobným procentuálním vytížením aktivit spojeny do skupin (např. údržbáři, skladníci, mistři apod.). Dotazován byl vždy vedoucí těchto skupin a jeden vybraný subjekt ze skupiny pro stanovení typických procentuálních hodnot.

Hodnoty osobních nákladů byly stanoveny dle platných mzdových tarifních tříd a odměn.

Manažeři již nyní mohou čerpat cenné informace o nákladovosti aktivit. Překvapením pro management může například být skutečnost, že aktivita „Instalace forem a údržba“, stojí na osobních nákladech tak vysokou částku, přes 212 000 Kč měsíčně. Nejvyšší částku této aktivity přitéká pracovníkům z VÚ, neboť údržbářů je poměrně mnoho pro zajištění chodu strojů a výměny forem. U dat jednotlivých zaměstnanců lze také i vysledovat, který z pracovníků směřuje čas a své osobní náklady dané aktivitě a hledat poté příčinu.

Alokace osobních nákladů jednotlivým aktivitám ale není jediným, nýbrž prvotním, výsledkem dotazníkového šetření. Tyto hodnoty budou základem pro alokaci dalších nákladů. Odpisy zařízení výpočetní techniky využívaných osobně pracovníkem ke své práci budou poměrem čas. vytížení na aktivitu přímým přiřazením odpisováno tímto poměrem. Poměr bude aplikován kvalifikovaným odhadem na náklady osvětlení, vytápění prostor apod.

MATICE NÁKLADŮ AKTIVIT

Matice nákladů aktivit slouží k přepočtení nákladů dle druhu (po úpravě účetních dat) na náklady jednotlivých aktivit. Základním podkladem rozvrhovaných dat je dotazník časové analýzy pracovního výkonu, pomocí níž jsou relativně přesně alokovány osobní náklady režijních pracovníků. Na tuto analýzu navazují další přepočty nákladů (např. energetického využití pro pracovní výkony), přímé přiřazování nákladů (např. odpisů výpočetní techniky využívané pracovníky v poměru jejich pracovního výkonu daných aktivit) a kvalifikované odhady ostatních položek ve spolupráci s konzultanty firmy. Matice nákladů aktivit nám napomůže získat informace o celkových nákladech aktivit, zjistíme tedy hodnotu CNA. Dále bude následovat vyčíslení jednotkových nákladů pomocí míry výkonu aktivit.

Matice nákladů aktivit pro rok 2012 je představena následující tabulkou:

Tabulka 14 Matice nákladů aktivit ZPV (vlastní zpracování)

Aktivita	kód	Režijní materiál	Energie	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Celkem náklady aktivit
Konstrukce	101	30000	116 258	700 000	1 100 400	150 000	2 096 658
Instalace forem, údržba	102	289000	262 129	500 000	2 547 000	400 000	3 998 129
Objednání mat., nákup	201	25000	99 806	500 000	665 400	50 000	1 340 206
vstupní kontrola	202	45000	62 516	250 000	391 200	80 000	828 716
Skladování, předvýroba	203	160000	395 387	150 000	729 600	600 000	2 034 987
Projektové řízení, plánování	301	160000	217 161	50 000	1 532 400	60 000	2 019 561
balení, skladování, expedice	302	160000	596 828	200 000	1 518 600	50 000	2 525 428
Výstupní kontrola	303	20000	146 968	250 000	1 014 600	50 000	1 481 568
Výroba pryž	401	860000	4 000 000	7 070 000	4 362 000	3 000 000	19 292 000
Výroba textil	501	570000	1 200 000	800 000	2 009 400	1 000 000	5 579 400
Výroba TPE	601	150000	500 000	1 400 000	697 200	1 500 000	4 247 200
Vývoj	701	155000	142 581	500 000	823 200	80 000	1 700 781
Výrobní dokumentace	702	25000	224 290	50 000	1 251 600	50 000	1 600 890
Investiční příprava projektů	703	65000	39 484	1 100 000	338 400	50 000	1 592 884
Kontakt s klienty	801	65000	281 871	4 000 000	1 669 200	50 000	6 066 071
Kontakt s dodavateli	802	195000	104 468	150 000	715 800	30 000	1 195 268
Obchod, marketing	803	60000	141 484	1 700 000	883 200	150 000	2 934 684
Řízení lidských zdrojů	901	150000	126 129	300 000	1 213 800	50 000	1 839 929
IS/IT	902	126000	123 387	1 700 000	327 000	250 000	2 526 387
Ekonomické činnosti	903	190000	315 871	3 000 000	2 574 000	50 000	6 129 871
Celkem		3 500 000	9 096 618	24 370 000	26 364 000	7 700 000	71 030 618

Nejvýznamnější část nákladů na aktivity čerpá aktivita **Výroba pryž**. ZPV je výrobní podnik, jejíž hlavní část výroby zaujímá právě pryž, na této souhrnné aktivitě se podílí nejvíce režijních pracovníků. Obdobně lze hovořit o zbylých dvou výroбах, textilu a TPE.

Instalace forem a údržba je další aktivitou generující vysoké náklady. Firma disponuje velkým strojovým parkem, technologie jsou složité na údržbu. Úsek údržby tak musí zaměstnávat relativně vysoký počet zaměstnanců, odtud vyšší celkové osobní náklady. Instalace forem a jejich manipulace samozřejmě i vyžaduje využití těžší manipulační techniky a taktéž energie. Údržba strojů spotřebovává značný počet náhradních dílů, náradí apod.

Významnou položku taktéž zaujímá **Kontakt s klienty**. Z matice nákladů aktivit lze vypořovovat vysoké náklady zejména na služby, neboť pro kontakt je využíváno partnerských zprostředkovatelsko-komunikačních firem (jakožto služba přidávající hodnotu pro zákazníky), nemluvě o využívání komunikační techniky apod. Taktéž je nutno říct, že komunikací se zákazníky se zabývá velký počet zaměstnanců, pro co nejužší spolupráci všech zainteresovaných pracovníků.

Ekonomické činnosti, ač obtížněji alokovatelné, nebyly extrahovány z alokace pro jejich vysokou nákladovost. Ekonomické řízení je v kompetenci vyššího vedení, jak již z finanční analýzy vyplývá, finanční řízení je pro firmu dlouhodobě velmi výhodné, neboť snižuje vliv cizích zdrojů a omezenost firmy při zadlužení. Řízení cashflow umožňuje velice příznivou likvidnost a firmě se velice vyplácí.

8.2.4 Analýza aktivit a vztahových veličin

Další etapa sestává z následujících kroků:

1. Stanovení vztahových veličin a míry výkonu aktivit;
2. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit;
3. Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním.

Každé z těchto kroků jsou věnovány následující odstavce.

1. Stanovení vztahových veličin a míry výkonu aktivit;

Tento krok řadí ke každé z primárních i podpůrných aktivit své vztahové veličiny, neboli měřítko aktivity, a k tomu kvantifikaci těchto vztahových veličin ve sledovaném období, tj. míry výkonu aktivit (MVA). Vztahové veličiny byly stanoveny po pečlivém zvážení každé z aktivit, aby co nejvíce vystihovaly příčinný vztah měřítka a procesu.

Tabulka 15 Vztahové veličiny a míry výkonu aktivit ZPV (vlastní zpracování)

Aktivita	kód	Vztahová veličina	MVA
Konstrukce	101	počet hodin práce	2 105
Instalace forem, údržba	102	počet hodin práce	8 857
Objednání mat., nákup	201	počet objednávek	1 260
Vstupní kontrola	202	počet kontrol	756
Skladování, předvýroba	203	počet přijatých palet	1 095
Projektové řízení, plánování	301	počet vyrobených sad	1 255 000
balení, skladování, expedice	302	Počet expedic	6 020
Výstupní kontrola	303	Počet expedic	3 463
Výroba pryž	401	počet vyrobených sad	860 000
Výroba textil	501	počet vyrobených sad	375 000
Výroba TPE	601	počet vyrobených sad	20 000
Vývoj	701	počet hodin práce	2 262
Výrobní dokumentace	702	počet hodin práce	3 689
Investiční příprava projektů	703	počet hodin práce	626
Kontakt s klienty	801	počet hodin práce	4 472
Jednání s dodavateli	802	počet hodin práce	1 723
Obchod, marketing	803	počet prezentací výrobních řad	50
Řízení lidských zdrojů	901	Počet pracovníků	31
IS/IT	902	počet IT stanic	28
Ekonomické činnosti	903	počet účetních položek	140

Velice častou vztahovou veličinou je časová veličina počtu hodin práce. Většina aktivit se totiž u jednotlivých zakázek či případů liší časovou náročností, jiné veličiny by tudíž zkreslovaly náročnost jednotlivých aktivit a objektů. Výhodou je taktéž aplikace relevantních dat z analýzy časové náročnosti aktivit. Podpůrné aktivity (obchod, řízení lidských zdrojů, IS/IT a ekonomické činnosti) mají specifické vztahové veličiny, stanovené zejména pro jejich efektivní alokaci jim nadřazeným podpůrným aktivitám. Alokaci podpůrných aktivit aktivitám primárním bude věnován krok 3 této kapitoly.

2. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit;

V předešlých kapitolách bylo zjištěno, kolik celkově za období stanovená aktivita stojí (CNA) a taktéž kolikrát byla aktivita dle určené vztahové veličiny vykonána (MVA). Pomocí těchto hodnot lze stanovit cenu jedné aktivity, tedy jednotkové náklady aktivit (JNA).

Tabulka 16 Výpočet jednotkových nákladů aktivit ZPV (vlastní zpracování)

Aktivita	kód	CNA	MVA	JNA
Konstrukce	101	2 096 658	2 105	996
Instalace forem, údržba	102	3 998 129	8 857	451
Objednání mat., nákup	201	1 340 206	1 260	1 064
Vstupní kontrola	202	828 716	756	1 096
Skladování, předvýroba	203	2 034 987	1 095	1 858
Projektové řízení, plánování	301	2 019 561	1 255 000	1,6
balení, skladování, expedice	302	2 525 428	6 020	419
Výstupní kontrola	303	1 481 568	3 463	428
Výroba pryž	401	19 292 000	860 000	22,4
Výroba textil	501	5 579 400	375 000	14,9
Výroba TPE	601	4 247 200	20 000	212
Vývoj	701	1 700 781	2 262	752
Výrobní dokumentace	702	1 600 890	3 689	434
Investiční příprava projektů	703	1 592 884	626	2 543
Kontakt s klienty	801	6 066 071	4 472	1 357
Jednání s dodavateli	802	1 195 268	1 723	694
Obchod, marketing	803	2 934 684	50	58 694
Řízení lidských zdrojů	901	1 839 929	31	59 353
IS/IT	902	2 526 387	28	90 228
Ekonomické činnosti	903	6 129 871	140	43 785

Tímto krokem bylo možno zjistit, jaké náklady spotřebovává vyřízení jedné objednávky, provedení jedné kontroly, práce a materiál při přijetí jedné palety či hodina práce např. konstrukčních aktivit či vývoje atd.

3. Přiřazení nákladů podpurných aktivit aktivitám primárním.

Zatím byly aktivitám přiřazeny jejich vztahové veličiny nehledě na to, zda je to aktivita svým principem primární nebo podpurná. Pomocí své vztahové veličiny byla zjištěna cena aktivit. Před přiřazováním aktivit nákladovým objektům je nejdříve nutné zamyslet se nad tím, zda je rozumné nákladovým objektům přímo přiřazovat i podpurné aktivity. Podpurné aktivity totiž nelze přímo přiřazovat nákladovým objektům, neboť zde nelze hledat příčinnou souvislost, kupříkladu mezi zákazníkem /projektem a aktivitou IS/IT. Informační systém a informační technologie firmy totiž nikterak neslouží zákazníkům, nýbrž zaměstnancům v rámci vykonávání jednotlivých aktivit.

Je třeba tedy každé z primárních aktivit přiřadit poměr podpůrných aktivit:

Tabulka 17 Přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním aktivitám
(vlastní zpracování)

Aktivita	kód	Počet 803	Náklady 803	Počet 901	Náklady 901	Počet 902	Náklady 902	Počet 903	Náklady 903	SNA	SJNA
Konstrukce	101	0	0	1	59 353	1	90 228	3	131 354	280 935	133,4
Instalace forem, údržba	102	0	0	3	178 058	1,5	135 342	4	175 139	488 539	55,2
Objednání mat., nákup	201	0	0	1	59 353	1,5	135 342	5	218 924	413 619	328,3
Vstupní kontrola	202	0	0	1,5	89 029	0,5	45 114	3	131 354	265 497	351,2
Skladování, předvýroba	203	0	0	2	118 705	2	180 456	15	656 772	955 933	873,0
Projektové řízení, plánování	301	0	0	2	118 705	3	270 684	3	131 354	520 744	0,4
balení, skladování, expedice	302	0	0	3	178 058	2	180 456	20	875 696	1 234 210	205,0
Výstupní kontrola	303	0	0	1,5	89 029	0,5	45 114	3	131 354	265 497	76,7
Výroba pryž	401	20	1 173 874	4	237 410	4	360 912	25	1 094 620	2 866 816	3,3
Výroba textil	501	10	586 937	3	178 058	2	180 456	25	1 094 620	2 040 070	5,4
Výroba TPE	601	15	880 405	2	118 705	1	90 228	15	656 772	1 746 110	87,3
Vývoj	701	5	293 468	1	59 353	0,5	45 114	5	218 924	616 859	272,7
Výrobní dokumentace	702	0	0	1	59 353	2	180 456	3	131 354	371 163	100,6
Investiční příprava projektů	703	0	0	1	59 353	0,5	45 114	3	131 354	235 821	376,5
Kontakt s klienty	801	0	0	3	178 058	5	451 141	5	218 924	848 122	189,7
Jednání s dodavateli	802	0	0	1	59 353	1	90 228	3	131 354	280 935	163,1

Výše uvedená tabulka alokuje podpůrné aktivity obchod a marketing (aktivita 803), řízení lidských zdrojů (901), IS/IT (902) a ekonomické činnosti (903). Dle určených vztahových veličin byla pro každou primární aktivitu stanovena míra výkonu aktivity (sloupce počet 803/901/902/903) a tento počet vynásoben jednotkovými náklady podpůrné aktivity. Slou-

pec označený jako SNA sčítá celkové náklady přiřazených poměrů podpůrných aktivit u každé z primárních aktivit.

Aby tedy byla cena primárních aktivit kompletní, musíme zjištěné náklady jim patřících poměrů podpůrných aktivit (celkové SNA) spojit s celkovými náklady samotných primárních aktivit (celkové PNA) a posléze vydělit mírou výkonu dané primární aktivity. Takto získáme celkovou nákladovost primární aktivity.

Tabulka 18 Výpočet celkových a jednotkových nákladů primárních aktivit
(vlastní zpracování)

Aktivita	kód	celkové PNA	celkové SNA	MVA prim. aktivity	Celkové JNA prim. Aktivity
Konstrukce	101	2 096 658	280 935	2 105	1 129,3
Instalace forem, údržba	102	3 998 129	488 539	8 857	506,6
Objednání mat., nákup	201	1 340 206	413 619	1 260	1 391,9
Vstupní kontrola	202	828 716	265 497	756	1 447,4
Skladování, předvýroba	203	2 034 987	955 933	1 095	2 731,4
Projektové řízení, plánování	301	2 019 561	520 744	1 255 000	2,0
balení, skladování, expedice	302	2 525 428	1 234 210	6 020	624,5
Výstupní kontrola	303	1 481 568	265 497	3 463	504,6
Výroba pryž	401	19 292 000	2 866 816	860 000	25,8
Výroba textil	501	5 579 400	2 040 070	375 000	20,3
Výroba TPE	601	4 247 200	1 746 110	20 000	299,7
Vývoj	701	1 700 781	616 859	2 262	1 024,6
Výrobní dokumentace	702	1 600 890	371 163	3 689	534,6
Investiční příprava projektů	703	1 592 884	235 821	626	2 919,4
Kontakt s klienty	801	6 066 071	848 122	4 472	1 546,2
Jednání s dodavateli	802	1 195 268	280 935	1 723	857,0

Výsledkem výpočtu jsou konečné jednotkové náklady primárních aktivit. Nyní lze tedy říci: jedna hodina konstruktéra „stojí“ cca 1130 Kč, jedna sada koberců 2 Kč projektového řízení a plánování apod. (výsledná cena projektového řízení se zdá být vcelku překvapivě nízkým číslem, to je dáno vysokým počtem vztahových veličin, vyrobených sad koberců).

Zjištění těchto nákladů aktivit je velmi cenným zdrojem informací, identifikace počtu vztahových veličin je relativně snadná a zejména vcelku snadně přiřaditelná nákladovým objektům. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům je předmětem další kapitoly.

8.2.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Tato kapitola se týká poslední fáze tvorby ABC modelu. Zjištěné aktivity, jejich počty dle vztahových veličin a míry výkonu aktivit a nákladů aktivit nyní přiřadíme vybraným nákladovým objektům. Tato fáze přináší novou dimenzi sledování nákladů do firemního řízení. Určuje totiž onen hlavní rozdíl mezi tradičními kalkulačními metodami a Activity-Based Costing metodou. Přiřazení počtu vykonaných aktivit na určitý nákladový objekt je provedeno pomocí účtu aktivit BOA.

Vybraným nákladovým objektem pro ukázkou alokace ABC nákladů je konkrétní projekt, pro účely této práce pojmenovaný jako „XYZ“. Jedná se o dlouhodobější projekt pro výrobky pryžové s doplňkovými operacemi řadícími se do textilní výroby.

Tabulka níže ukazuje počet vykonaných aktivit vztahujících se k tomuto projektu.

Tabulka 19 Účet aktivit projektu XYZ (vlastní zpracování)

BOA	Projekt XYZ	Období 1.7.2012 - 1.3.2014	
Kód	Název aktivity	Vztahová veličina	MVA
101	Konstrukce	počet hodin práce	60
102	Instalace forem, údržba	počet hodin práce	150
201	Objednání mat., nákup	počet objednávek	35
202	Vstupní kontrola	počet kontrol	60
203	Skladování, předvýroba	počet přijatých palet	80
301	Projektové řízení, plánování	počet vyrobených sad	8000
302	balení, skladování, expedice	Počet expedic	70
303	Výstupní kontrola	Počet expedic	70
401	Výroba pryž	počet vyrobených sad	8000
501	Výroba textil	počet vyrobených sad	1000
601	Výroba TPE	počet vyrobených sad	0
701	Vývoj	počet hodin práce	200
702	Výrobní dokumentace	počet hodin práce	90
703	Investiční příprava projektů	počet hodin práce	50
801	Kontakt s klienty	počet hodin práce	600
802	Jednání s dodavateli	počet hodin práce	50

Ve fázi výběru vztahových veličin byl kladen důraz na výběr relativně lehce vyhledatelných informací o počtu výkonu. Zdrojem informací o počtu hodin práce jednotlivých činností byly měsíční zprávy a hlášení zaměstnanců, všechny objednávky jsou evidované v informačním systému, jednotlivé kontroly úseku řízení jakosti popisují protokoly o prove-

dených zkouškách a další kontrolní plány, přesné statistiky počtu přijatých palet, výrobných sad a expedic jsou samozřejmostí.

Následným krokem této fáze je kvantifikace nákladů aktivit a nákladů projektu celkem. Počet aktivit zjištěný pomocí účtu BOA je vynásoben dříve zjištěnými jednotk. náklady.

Součet nákladů aktivit tak tvoří celkové režijní náklady projektu za sledované období.

Tabulka 20 ABC kalkulace projektu XYZ (vlastní zpracování)

Projekt XYZ		Období 1.7.2012 - 1.3.2014		
Kód	Název aktivity	MVA	JNA	Náklady projektu
101	Konstrukce	60	1 129	67 757
102	Instalace forem, údržba	150	507	75 989
201	Objednání mat., nákup	35	1 392	48 717
202	Vstupní kontrola	60	1 447	86 842
203	Skladování, předvýroba	80	2 731	218 515
301	Projektové řízení, plánování	8000	2	16 193
302	balení, skladování, expedice	70	624	43 714
303	Výstupní kontrola	70	505	35 319
401	Výroba pryž	8000	26	206 129
501	Výroba textil	1000	20	20 319
601	Výroba TPE	0	300	0
701	Vývoj	200	1 025	204 920
702	Výrobní dokumentace	90	535	48 115
703	Investiční příprava projektů	50	2 919	145 969
801	Kontakt s klienty	500	1 546	773 088
802	Jednání s dodavateli	50	857	42 848
Celkem				2 034 433

ABC kalkulace zjistila, že celkem projekt XYZ zapříčinil režijní náklady (režijní materiál, energie, služby, osobní náklady a odpisy) v hodnotě přes 2 000 000,- Kč. Tato informace je značně důležitá ke zpětnému zhodnocení projektu. Nyní lze s neporovnatelně vyšší jistotou říci, zda firma na tomto projektu prodělala či ne. Zároveň i do budoucnosti u obdobných projektů lze lépe posuzovat její finanční náročnost.

K vyšším částkám u výše nákladů aktivit: Z technologického hlediska byl výrobek u tohoto projektu náročný pro předvýrobní přípravu a její koordinaci, proto vysoká částka u aktivity skladování a předvýroba, jejíž součástí je taktéž tato koordinace. Významnou informací pro vedení společnosti je také vysoká nákladovost u aktivity kontaktu s klienty. Po prokonzultování se zainteresovanými zaměstnanci (a i z vlastní zkušenosti) lze konstatovat, že

skutečně tento konkrétní projekt vyžadoval značný objem času a úsilí při komunikaci se zákazníkem a řešení mnoha různých problematik během života zakázky. Čas pracovníků s „bílými límečky“ je drahý, problematiky řešené v rámci této zakázky vyžadovaly mnoho rozhodnutí řazených do kompetencí vyššího managementu. Právě do aktivity kontaktu s klienty jsou tyto diskuze zahrnuty. Jak již bylo dříve zmíněno, důležití zákazníci (jako u tohoto projektu) vyžadují interaktivní komunikaci, okamžitá stanoviska a nepřetržitou komunikaci. Navíc jsou alokovány k projektu různé vývojové a ukázkové vzorky, výlohy na pracovní cesty apod.

Projekt XYZ byl vybrán právě kvůli tomuto aspektu, neboť mnoho režijních zaměstnanců se zabývalo právě touto zakázkou. Na tomto příkladu tedy, podle očekávání, bude možno ukázat, jak všeobecná režijní sazba k přímým nákladům může být zavádějící. Pro porovnání jsou použity data z běžné všeobecné kalkulace nákladů na výrobky patřící pod tento projekt. Pro porovnání tedy z běžné kalkulace vypočteme celkové plánované režie. Je třeba však podotknout, že běžná plánová kalkulace počítala s energií jen pro výrobu daných kusů (dle technologického kroku a objemu materiálu), dále nepočítala s amortizací nástrojů (odpisy) a nezapočítávala režijní materiály tohoto projektu. Za zdroj krytí těchto typů nákladů se považují obecně výrobní a správní režie a zčásti i zisk.

Tabulka 21 Propočet hodnot ze všeobecné kalkulace produktů k projektu XYZ
(vlastní zpracování)

Výrobek č.	Výrobní režie na 1 sadu		Správní režie na jednu sadu		Počet prodaných sad	Celkem kalkulované režijní náklady v Kč	Celkem kalkulované výrobní energie v Kč	Celkem kalkulovaný zisk v Kč*
	HS 750	HS 770	HS 750	HS 770				
1	36,65	11,79	35,18	11,79	1100	104 951	4 675	192 555
2	36,65	11,79	35,18	11,79	400	38 164	1 696	71 220
3	18,35	9,27	17,62	9,27	1300	70 863	2 782	150 605
4	55,00	11,79	52,80	-	150	17 939	936	4 200
5	36,65	11,79	35,18	11,79	1900	181 279	8 056	355 870
6	36,65	11,79	35,18	11,79	900	85 869	3 825	194 670
7	18,35	9,27	17,62	9,27	2300	125 373	4 945	331 545
Celkem projekt XYZ					8050	624 438	26 915	1 300 665

*po odečtené provizí apod.

Ze sedmi výrobků, patřících pod projekt XYZ, byly kvantifikovány jejich výrobní a správní režie. Podle počtu prodaných sad je vypočtena i celková režie dle všeobecné kalkulace ZPV. Pro účely porovnání s ABC kalkulací byly vypočteny i plánované kalkulované ener-

gie na výrobu a dále i kalkulovaný zisk. Dá se říci, že celkem firma ZPV zpočátku kalkulovala s režijními náklady v hodnotě téměř 700 000,- Kč (součet režii celkem a výrobních energií) a dále se ziskem něco přes 1 300 000,- Kč (pro tento objem sad).

ABC kalkulace kvantifikuje režijní náklady v hodnotě přes 2 000 000 Kč.

Po porovnání lze tedy konstatovat, že projekt spotřeboval jak kalkulované režie a energie, ale i celý kalkulovaný zisk. Firma tedy na projektu XYZ dle ABC kalkulace trčila.

Sledovaný podnik mohl před aplikací ABC kalkulace pouze hádat, jak výdělečný konkrétní projekt byl. Nyní, více než kdy dříve, může vedení firmy detailně pátrat v režijních nákladech projektu a příčinách neúspěchu. Ač projekt trval přes rok, může se zdát relativní ztráta v hodnotě okolo 100 000,- Kč zanedbatelná. Pomysleme ovšem na to, že zaměstnanci mohli směřovat své úsilí jiným projektům, nebo například vývoji. Také pokud by informace o ztrátovosti byla známa dříve, jistě by prvotní cenová nabídka zákazníkovi taktéž vypadala jinak. Pro projekt byla zprvu předpokládána vcelku vysoká ziskovost, projekt však svým průběhem dokázal firmě spíše uškodit.

Další ABC kalkulace u jiných nákladových objektů by byla koncipována obdobně.

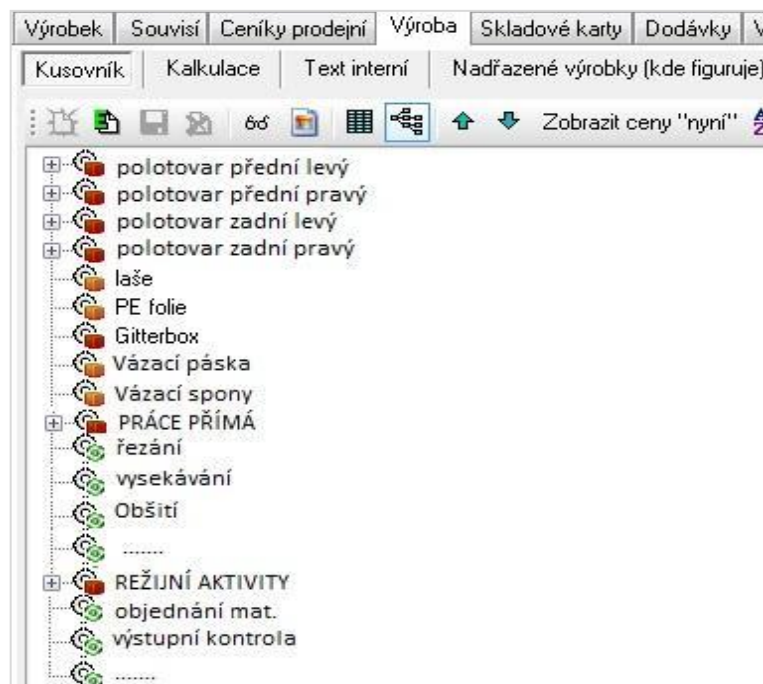
8.3 Zprovoznění ABC modelu

V rámci implementace ABC je třeba provést tři základní kroky, a to analýzu, tvorbu modelu a uvedení do provozu. Analýza a tvorba modelu byly kroky popisované v předešlých kapitolách. Tato kapitola se zabývá zhodnocením formy podpory ABC systému a sestavením implementačního týmu.

8.3.1 IT podpora ABC

Z informačního systému lze vyzorovat mírný náznak principů kalkulace ABC u textilní výroby, kdy do kusovníku produktu již jsou navedeny pracovní činnosti alespoň u přímé práce. Návrhem je tento náznak rozvinout a následovat jeho princip i u režijních položek v kusovníku. Naváděné položky mají možnost matematického rozvržení do různých podílů – tzv. alternativní měrné jednotky.

Tudíž by kusovník mohl ilustrativně vypadat takto:



Obrázek 21 Ilustrativní podoba kusovníku výrobku (vlastní zpracování)

Kromě přímé práce by tedy kusovník obsahoval i související položky režijních nákladů a tak působil jako částečný účet aktivit (BOA) daného nákladového objektu.

Informační systém ZPV Rožnov, Kaskáda, se vyznačuje propracovanou strukturou a zejména možností variabilního spojení objektů. Při podpoře IT specialisty je tímto způsobem možné propojovat alespoň některé vztahové veličiny s nákladovými objekty. Pomocí možnosti různých typů kalkulací v informačním systému (viz. kapitola Proces kalkulace) by byla zachována základní kalkulace úplných vlastních nákladů, jak je tomu nyní, a navíc by vznikla aktuálnější obdoba databázových předběžných kalkulací, avšak zaprvé s aktuálními cenami dle ceníků v informačním systému a navíc zadruhé s alokací režijních nákladů dle kalkulace ABC. Reálně vzato by evidence vztahových veličin hodin práce byla velice náročná a těžce propojitelná, avšak pro aktivity s ostatními vztahovými veličinami (počty objednávek, kontrol, přijatých palet, vyrobených sad atd.) by podpora Kaskády byla přínosná. Kupříkladu každý výrobek by obsahoval v kusovníku počet souvisejících objednávek materiálu, počtu expedic apod.

Je zřejmé, že současné softwarové vybavení informačního systému Kaskáda má určitý potenciál pro podporu kalkulace nákladů podle aktivit. Významnějším zásahem by však muselo být spolehlivé navádění kusovníků, aktualizace kalkulací, pečlivá příprava při alokaci režijních nákladů a vštípení principů a metod ABC kalkulací odpovědným osobám.

Pracovníci ZPV mají velmi kladný vztah k práci s tabulkovými procesory, jsou základem pro různé databáze např. pro kalkulace, zakázkové listy, výrobní příkazy, plánování výroby apod. Jejich hojné využití v současné době tudíž představuje relativně nenáročnou cestou pro volbu této formy podpory ABC systému pro zbytek evidence míry výkonů aktivit.

8.3.2 Implementační tým

Pro implementační tým byli vybráni pracovníci, kteří potenciálně nejvíce využijí výsledků ABC systému a dále pracovníci schopni pečovat o systém.

Prvním je vedoucí obchodního úseku, který ocení informace o ziskovosti a výhodnosti daného projektu a může ovlivňovat snahu o získání či eliminaci jmenování obdobně vnímaných projektů.

Vedoucí technického úseku, jako druhý člen implementačního týmu, zastřešuje zejména pracovníky technické přípravy výroby, kteří jsou odpovědní za zavádění výrobních a také režijních činností k novým výrobkům. Tito pracovníci taktéž spolupracují na kalkulačním ocenění jednotlivých položek kalkulace.

Třetím členem týmu je vedoucí výroby, jemuž se nákladové ocenění práce v jednotlivých pod-úsecích jeho střediska také velmi hodí zejména v interních cenách produkce, peněžním ohodnocení zaměstnanců a také v identifikaci vysoce nákladných aktivit.

Čtvrtý člen je účetní a IT specialista v jedné osobě, v jehož kompetenci i v současné době je vedení kalkulačních databází a úprava dat v Kaskádě. Tato osoba je vnímána jako potenciální mentor projektu zavedení ABC, neboť právě v jeho specializaci je aplikace řízení nákladů.

Vedoucí ekonomického úseku, jako pátý člen a hlavní vedoucí zavedení projektu, ocení nákladovou kontrolu jednotlivých operací, jakožto podklad pro nákladovou úsporu a řízení.

Všichni vybraní vedoucí úseků jsou cíleně vedeni ke spolupráci na projektu, neboť musí disponovat kladným vztahem k systému a vyžadovat tak i jeho podporu od svých podřízených. Neopomenutelný přínos je samozřejmě získaná zpětná vazba o výsledcích své práce pro každého z nich.

9 ZHODNOCENÍ PROVEDITELNOSTI PROJEKTU

Zhodnocení proveditelnosti slouží ke zpětnému pohledu na návrh tvorby a implementace ABC. Evaluace návrhu spočívá v rizikové a nákladové analýze navrhovaného projektu.

9.1 Riziková analýza

Riziková analýza sestává z identifikace hlavních rizik při celém procesu zavádění ABC systému, po vyslovení příčin a důsledků u každého z těchto rizik jsou stanovena opatření pro prevenci, respektive eliminaci či zmírnění tohoto rizika.

Tabulka 22 Riziková analýza projektu využití ABC systému (vlastní zpracování)

Riziko	Příčina	Důsledek	Opatření proti riziku
Záporný postoj pracovníků k ABC	Neinformovanost, předsudky	Nepřijetí principů ABC	Školení, zainteresování do implementace
Nesprávná volba aktivit	Nedostatečná analýza procesů ve firmě	Nepřesná alokace nákladů	Detailní analýza procesů a pracovního prostředí
Nesprávná volba vztahových veličin	Nedostatečná analýza procesů, nepromyšlená volba vztah. veličiny	Nepřesná alokace nákladů, obtížná kvantifikace	Detailní analýza procesů, zvážení zjistitelnosti veličin
Nedodržení čas. harmonogramu	Nedůsledná kontrola průběhu implementace	Zpoždění zavedení projektu	Pravidelná kontrola průběhu implementace
Nedostatečná revize a aktualizace ABC	Absence času kompetentních pracovníků, opomíjení	Neaktuálnost dat, nesprávné alokace,..	Finanční zainteresovanost, zapojení do vyhodnocování
Nevyužití dat z ABC	Opomínání získaných dat, nedůvěra k výsledkům ABC	Neefektivnost zavedeného ABC systému	Pravidelné generování dat, povinnost vyhodnocování

ABC systém má sloužit zaměstnancům firmy - pokud se zaměstnanci budou bránit principům tohoto systému a nebudou podporovat vstup dat, nevyužijí data získaná pomocí systému apod. Každá změna se obvykle setkává s negativním postojem, je tedy třeba zaměstnance významně pro funkčnost ABC systému patřičně zaškolení a informovat o všech výhodách a pozitivěch této metody.

Při tvorbě modelu ABC je největším rizikem nesprávná volba aktivit a vztahových veličin. Zavedení systému do prostředí firmy vyžaduje značné ušití na míru, je tedy na místě po-

drobně analyzovat probíhající procesy ve firmě, pracovní prostředí, vztahy mezi procesy atd.

Typickou potíží dlouhodobějších projektů je riziko nedodržení předem stanoveného časového harmonogramu. Pro eliminaci tohoto problému musí vedení společnosti provádět pravidelnou kontrolu plnění plánu.

Efektivní fungování ABC systému je spojeno s pečlivou revizí, aktualizací a starostí o vstupní data, správnost alokace apod. Tato podpora by neměla být pro zaměstnance, zodpovědné za péči o systém, neohodnocenou povinností navíc. Péče o chod systému musí být patřičně ohodnocena, jeho využití kontrolováno a vyžadováno.

9.2 Nákladová analýza

Každá nová koncepce řízení, jakou je i metody ABC, vyžaduje určitou finanční investici. Náklady na implementaci ABC systému zahrnují počáteční investici pro uvedení do provozu, ale i finanční částky hrazené pro samotný chod systému při jeho aktualizaci, provozu a generování dat pro využití pracovníkům. Vedení společnosti by mělo počítat s následujícími odhadovanými náklady na zavedení ABC:

Tabulka 23 Nákladová analýza implementace ABC systému (vlastní zpracování)

Položka	Jednotka	Jednotk. cena	Počet jednotek	Celková cena
Úprava účetních dat	čas účetních, IS/IT specialisty hodinová sazba	180 Kč	100	18 000 Kč
Tvorba ABC modelu (analýza procesů a vztah veličin)	čas implementačního týmu, průměrná hodinová mzda	200 Kč	700	140 000 Kč
Náklady na úpravu současného IS	čas IS/IT specialisty hodinová mzda	180 Kč	150	27 000 Kč
Náklady na školení zaměstnanců	čas konzultanta a pracovníků průměrná hodinová mzda	200 Kč	200	40 000 Kč
Celkem				225 000 Kč

Značné finanční prostředky jsou ušetřeny na základě nadstavby současného informačního systému a využití tabulkových procesů jako formy podpory systému, není tudíž třeba zakoupení licence, zaškolování personálu kvůli práci s novým softwarovým prostředkem, je eliminováno složité propojování současných softwarových prostředků.

Mimo implementačních nákladům je ale nutno počítat s náklady na provoz. Do těch lze zahrnout zejména čas IS/IT specialisty, starajícího se o aktualizaci a korekci dat, alokaci nákladů a celkový funkční provoz systému k podpoře manažerských rozhodnutí. Součinnost taktéž musí poskytovat zaměstnanci evidující kalkulační položky a součásti kusovníků a cenových úprav. Firma neuvažuje o zvýšení počtu zaměstnanců ve spojitosti se zavedením ABC systému, současní zaměstnanci, kterým podpora ABC modelu jistě přinese pracovní povinnosti navíc, musí být patřičně ohodnoceni.

Celkové náklady zavedení ABC systému jsou odhadovány na cca 225 000 Kč.

Je však třeba podotknout, že využívání ABC systému může manažerům usnadnit mnohá rozhodnutí, mohou nasměrovat manažerská rozhodnutí správným směrem díky relevantním informacím a spolehlivým podkladům. Potenciální úspora peněz tkví v odhalení zbytečně nákladných procesů, úspory času při rozhodování a evaluaci své práce, selekci ziskovějších projektů a tak dále.

10 ZÁVĚREČNÁ ZHODNOCENÍ

Jakožto závěr projektové části je třeba zhodnotit dosažené výsledky a vyslovit závěrečná doporučení společnosti ZPV Rožnov na základě těchto zjištění.

Projektem využití ABC ve sledované firmě otevírá další informační podklad pro mnohá manažerská rozhodnutí. Je získán zcela nový pohled na strukturu režijních nákladů a možnosti jejich alokace, jsou osvětleny důvody spotřeby nákladů aktivit a jejich nákladovost.

Jelikož firma doposud kalkulovala režijní náklady pouze díky všeobecným režijním sazbám, byly i kalkulované ceny pouze orientační a ziskovost bylo možno počítat opravdu relevantně pouze pro celý podnik jako celek. Jak vyplývá z analýzy řízení nákladů, nejsou nákladové objekty zpětně vyhodnocovány a propočítávány, o konkrétní spotřebě režijních nákladů vedení firmy ztrácí poněti. Pro efektivní řízení a plánování budoucnosti je tedy nákladovost režii u různých nákladových objektů (zákazníků, projektů, výrobních řad apod.) velmi cenným zdrojem informací, které objekty stojí za úsilí a které brát s rezervou.

Zisky a ztráty firmy, a tedy i samostatná existence společnosti, jsou značně ovlivněny nasmlovanými OEM projekty. Podmínky těchto projektů jsou stanovovány a smlouvány obchodním úsekem. Takovýto obchodník při rozhodování, jaké ceny/podmínky nabídne a jak moc se připraví na prezentaci výrobků, vychází ze své intuice, ze zvážení možnosti zisku reference zákazníka, přímých nákladů, ziskovosti projektu apod. Díky ABC kalkulaci lze zjistit, jaké režijní náklady se principiálně vážou na tento typ budoucího nákladového objektu. Je tedy do rukou obchodního úseku vkládán další, relativně přesný, podklad pro rozhodování. Je zřejmé, že obchodnický um jako intuice a zapůsobení na zákazníka je nedocenitelným přínosem pro podnik. Pokud je tedy využíván způsob, jak směřovat tento obchodnický um do patřičných oblastí, je tato výhoda násobena.

Pro ekonomickou kontrolu a řízení jsou data získané z ABC systému taktéž nesmírně přínosné. Alokace režijních nákladů se řídila pouze rozdělením do hospodářských středisek, významná částka režijních nákladů je ale taktéž připisována tzv. neutrálnímu středisku, jehož účelem je překlenutí položek nad rámec podnikových a střediskových plánů, nerozpočitatelných položek apod. Při snaze snižovat režijní náklady lze pouze podrobit analýze hospodářské středisko. Jelikož je řízení každého střediska relativně komplexně svěřeno do péče svého vedoucího, není až tak jednoduché nalézt cestu k úspoře. Při vizualizaci nákladovosti jednotlivých aktivit již je získán mnohem transparentnější pohled na možnost

úspory. ABC kalkulace zobrazí, která aktivita je přehnaně nákladná. Tato informace posune ekonomický úsek o krok vpřed při analýze nákladů ve firmě.

Jak vyplývá z rizikové a nákladové analýzy, je zcela zásadní, jak se zaměstnanci postaví k vedení a péči ABC systému. Ač jsou eliminovány náklady na pořízení softwaru a jiného IT vybavení, navrhovaná forma IT podpory ABC systému bude náročná na evidenci a revizi. Evidence v rámci kusovníků v informačním systému ulehčí alokaci nákladů aktivit se vztahovými veličinami vedenými uvnitř informačního systému, a to u jednotlivých výrobků a výrobních řad. Zbylé alokace je třeba evidovat v tabulkových procesorech.

Dílčím cílem projektu využití ABC kalkulace ve firmě je taktéž aktualizace vstupních dat v informačním systému. Tato aktualizace značně napomůže nejen k využívání ABC systému, ale taktéž výrobní dokumentaci, materiálovému plánování atd. Doporučením je zabezpečit, aby pracovníci byli patřičně motivováni k těmto aktualizacím a revizím.

Projekt ukázal, které aktivity jsou nákladné a zatěžují tak cenu výrobků a potenciálně tak snižují konkurenceschopnost. Dle managementu jsou aktivitami nejpřekvapivěji spotřebovávající vysoké náklady: sklad./ předvýroba, investič. příprava projektů a kontakt s klienty.

U modelového příkladu, zvolené zakázky XYZ, představovaly režijní náklady vypočtené kalkulací ABC značně vyšší částku, než jaká byla původně předpokládána při plánových kalkulacích, pokud se vezme v potaz počet prodaných kusů. Pouze režijní náklady zjištěné ABC kalkulací (přes 2 mil. Kč) pokryly jak předem kalkulované režijní náklady dle režijních sazeb (cca 700 tis. Kč) tak i celý předpokládaný zisk (cca 1,3 mil. Kč). Projekt byl vybrán právě kvůli zjevnému předpokladu pracovníků, že projekt byl ztrátový.

Již se dá předpokládat další poptávka od zákazníka k této výrobní řadě. Je na zvážení vedení firmy, jak se postaví před skutečnost, že relativně málo výrobně objemný projekt se stává podstatně méně ziskový, než jakým se zdá při prvotních plánových kalkulacích.

Po aplikaci kompletního ABC modelu jsou zjištěny celkové režijní náklady na nákladové objekty. Při porovnání dříve zpracovaných předběžných, plánových kalkulací s ABC kalkulací lze vyzorovat, kde byla realita nejvíce odkloněna od plánu. Opět se dostáváme k otázce, kterým nákladovým objektům věnovat zvýšenou péči a kterým nikoliv.

Tento projekt využití ABC kalkulace umožňuje zpřesnění kalkulací a umožňuje nesměřovat úsilí pracovníků do správných vývojových a obchodnických oblastí. Kromě důležitého zisku firma může inkasovat i úspěchy v rámci konkurenceschopnosti.

ZÁVĚR

Předkládaná diplomová práce se zabývá metodou Activity Based Costing kalkulace a její implementací do sledované firmy ZPV Rožnov, s. r. o. Za jeden z cílů si práce klade účelné propojení teoretické, analytické i praktické části k podrobnému a komplexnímu popisu metody ABC a její praktické aplikace do firemní praxe.

Východiskem ke konkrétním praktickým analýzám je teoretická část práce, kdy je tematika otevřena nejdříve obecnou definicí nákladů, jejího pojetí a členění. Pro obecný popis kalkulačních metodik a principů je podrobněji popisována tematika kalkulací, jejich základních pojmů, jejich členění, metod kalkulací a kalkulačních vzorců. Jako dalším významným nástrojem řízení nákladů je definováno i rozpočetnictví a princip odpovědnostního účetnictví.

Analytická část, využívající popsaných teoretických základů a pomocí představené metodologií, popisuje a hodnotí sledovanou společnost. Po obecném představení firmy, její organizační struktury, struktury zákazníků a výrobků, ukázky vybraných ekonomických ukazatelů spolu s následnou základní finanční analýzou následuje důležitá analýza systému řízení nákladů. Analýza systému řízení nákladů je jeden z kroků samotné implementace ABC systému. Zhodnocení konceptů řízení nákladů záměrně směřuje k provázanosti s projektem aplikace a využití ABC kalkulace.

Základním smyslem diplomové práce je právě projekt využití ABC kalkulace ve společnosti s ručením omezeným ZPV. Vymezením projektu, jeho cílů a rámcové časové analýze zavedení systému začíná návrh projektu. Jádrem celého návrhu je tvorba ABC modelu. Nejprve byla vyhotovena úprava účetních dat, které mohou svou alokací zkreslovat vypočítací schopnost ABC kalkulace. Pro konečný cíl tvorby modelu, což představuje přiřazení nákladů nákladovým objektům, je podrobně definována každá aktivita, důsledně vyhotoveno dotazníkové šetření mezi zaměstnanci, která slouží jako výchozí bod pro překlenutí druhových nákladů do nákladů jednotlivých aktivit. Pomocí metodologie, popsané v teoretické části, jsou vypočítány náklady jednotlivých aktivit a následně je tedy možno přiřadit režijní náklady nákladovým objektům. Jako modelový příklad je vybrán konkrétní projekt, u něhož se ukázala předběžná kalkulace značně zavádějící. Projekt dle ABC kalkulace spotřeboval veškeré plánované režie i zisky pro tuto zakázku. Jako poslední krok projektové části diplomové práce jsou nastíněny jednotlivé kroky praktické implementace a zhodnocení z hlediska rizikovosti a finanční investice do implementace.

Jednotlivé kroky implementace byly přizpůsobeny specifickým potřebám podniku zejména k co nejvhodnějšímu cílování analýz a zodpovězení nejčastěji kladených otázek týkajících se nákladovosti režii a ziskovosti vybraných nákladových objektů. Díky projektu jsou zprůhledněny režijní náklady a jejich alokace k jednotlivým objektům. Je tedy vykročeno vpřed k efektivnímu manažerskému rozhodování (v rámci výběru výrobního portfolia a nasměrování obchodnického a vývojového úsilí), ke schopnosti nalezení možných úspor, k ekonomické kontrole, ke zpětné vazbě o nákladovosti objektů a vůbec k celkově transparentnějšímu nákladovému řízení jako takového.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

ATKINSON, A. c2007. *Management accounting*. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall.

COKINS, G. 2001. *Activity-based cost management: an executive's guide*. New York: John Wiley.

ČECHOVÁ, A. c2006. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press.

DRURY, C. 2006. *Cost and management accounting: An introduction*. 6th ed. London [u.a.]: Thomson.

DRURY, C. c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning.

HANSEN, D., MOWEN, M. and GUAN, L. 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western.

HORNGREN, C., HARRISON, W. and OLIVER, M. c2012. *Financial & managerial accounting*. 3rd ed. Boston: Pearson Prentice Hall.

HRADECKÝ, M., LANČA, J. a ŠIŠKA, L. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing.

KOTĚŠOVCOVÁ, J. a JANOUŠKOVÁ, M. 2007. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní.

KRÁL, B. 2002. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press.

LANG, H. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck.

PETŘÍK, T. c2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing.

POPESKO, B. 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada.

POPESKO, B., JIRČÍKOVÁ, E. a ŠKODÁKOVÁ, P. 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati.

SYNEK, M. 2002. *Podniková ekonomika*. 3., přeprac. dopl. vyd. Praha: C. H. Beck.

ŠOLJAKOVÁ, L. a KRÁL, B. 2011. *Manažerské účetnictví: případové studie a příklady*. 3., přeprac. vyd. V Praze: Oeconomica.

ZÁMEČNÍK, R., TUČKOVÁ, Z. a HROMKOVÁ, L. 2010. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

Interní materiály:

ZPV Rožnov, 2014, *Interní podklady podniku*. Rožnov pod Radhoštěm

Internetové zdroje:

Finanční analýza firmy, © 2010-2011. FAME. *Finport* [online]. [cit. 2014-03-08]. Dostupné z: http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=hodnoceni_vykonnosti_podniku:financni_analyza_firmy

ZPV, ©2008. O nás. *Zpv.cz* [online]. [cit. 2014-03-03]. Dostupné z: <http://www.zpv.cz/o-nas.php>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity-Based Costing
ABC/M	Activity-Based Cost Management
BOA	Bill of activities – účet aktivity
CJNA	Celkové jednotkové náklady aktivit
CNA	Celkové náklady aktivit
EÚ	Ekonomický úsek
FN	Fixní náklady
HS	Hospodářské středisko
JNA	Jednotkové náklady aktivit
MTZ	Materiálově technické zabezpečení
MVA	Míra výkonu aktivit
OEM	Original Equipment manufacturer – výrobce originálního vybavení
OÚ	Obchodní úsek
PJNA	Primární jednotkové náklady aktivit
PNA	Primární náklady aktivit
SJNA	Sekundární (podpůrné) jednotkové náklady aktivit
SNA	Sekundární (podpůrné) náklady aktivit
TPE	Termo-plastické elastomery
TÚ	Technický úsek
VN	Variabilní náklady
VÚ	Výrobní úsek
ÚŘJ	Úsek řízení jakosti

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Rozdělení pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)	14
Obrázek 2 Celkové a jednotkové FN a VN (Drury, c2004, s. 35).....	17
Obrázek 3 Typový a retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....	19
Obrázek 4 Základní typy nákladových kalkulací dle alokace režijních nákladů (Popesko, 2009, s. 61)	22
Obrázek 5 Členění kalkulačního systému (Popesko, 2009, s. 57).....	23
Obrázek 6 Vztahové veličiny u alokace nákladů nákladovým objektům (Cokins, 2001, s. 15).....	31
Obrázek 7 Vývoj metod nákladového řízení (Cokins, 2001, s. 60).....	34
Obrázek 8 Struktura aktivit (Popesko, 2009, s. 119).....	35
Obrázek 9 Příklad matice nákladů aktivit (Popesko, 2009, s. 125).....	37
Obrázek 10 Organizační schéma společnosti ZPV Rožnov, s. r. o.	45
Obrázek 11 Podíl vyráběných produktů ZPV v roce 2012 (vlastní zpracování)	47
Obrázek 12 Podíl OEM zákazníků ZPV v roce 2012 (vlastní zpracování)	48
Obrázek 13 Vývoj tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb a výsledku	49
Obrázek 14 Vývoj počtu zaměstnanců ZPV v letech 2009 – 2012	49
Obrázek 15 Poměr a vývoj vlastního kapitálu a cizích zdrojů ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování)	50
Obrázek 16 Zjednodušená vertikální analýza nákladů firmy (vlastní zpracování).....	51
Obrázek 17 Struktura vnitropodnikové ceny textilního a pryžového výrobku (vlastní zpracování)	53
Obrázek 18 Proces tvorby kalkulace (vlastní zpracování).....	55
Obrázek 19 Kalkulace v rámci informačního systému firmy	56
Obrázek 20 Vizualizace aktivit a vzájemných vazeb ZPV (vlastní zpracování).....	75
Obrázek 21 Ilustrativní podoba kusovníku výrobku (vlastní zpracování).....	89

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Horizontální analýza nákladů firmy ZPV (vlastní zpracování).....	52
Tabulka 2 Zkrácená všeobecná kalkulace (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 3 Roční rozpočet režijních nákladů vybraného úseku v tis. Kč.....	61
Tabulka 4 Analýza zadluženosti ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 5 Analýza rentability ZPV v letech 2009 - 2012 (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 6 Analýza likvidity ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 7 Analýza ČPK ZPV v letech 2009 – 2012 (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 8 SWOT analýza ZPV Rožnov, s. r. o. (vlastní zpracování).....	65
Tabulka 9 Časový harmonogram projektu zavedení ABC systému v ZPV.....	68
Tabulka 10 Vyřazované náklady v rámci úpravy účetních dat.....	70
Tabulka 11 Rozdělení aktivit dle odpovědnosti (vlastní zpracování).....	71
Tabulka 12 Data z časové analýzy pracovního výkonu (vlastní zpracování).....	76
Tabulka 13 Shrnutí výsledků časové analýzy prac. výkonu (vlastní zpracování).....	77
Tabulka 14 Matice nákladů aktivit ZPV (vlastní zpracování).....	79
Tabulka 15 Vztahové veličiny a míry výkonu aktivit ZPV (vlastní zpracování).....	81
Tabulka 16 Výpočet jednotkových nákladů aktivit ZPV (vlastní zpracování).....	82
Tabulka 17 Přiřazení nákladů podpurných aktivit primárním aktivitám.....	83
Tabulka 18 Výpočet celkových a jednotkových nákladů primárních aktivit.....	84
Tabulka 19 Účet aktivit projektu XYZ (vlastní zpracování).....	85
Tabulka 20 ABC kalkulace projektu XYZ (vlastní zpracování).....	86
Tabulka 21 Propočet hodnot ze všeobecné kalkulace produktů k projektu XYZ (vlastní zpracování).....	87
Tabulka 22 Riziková analýza projektu využití ABC systému (vlastní zpracování).....	91
Tabulka 23 Nákladová analýza implementace ABC systému (vlastní zpracování).....	92

SEZNAM PŘÍLOH

- P I: Formulář dotazníku rozdělení časového fondu zaměstnance ZPV
- P II: Kalkulace vlastních nákladů výroby – vnitropodniková cena
- P III: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.12.2009
- P IV: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.12.2010
- P V: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.12.2011
- P VI: Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31.12.2012
- P VII: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2009
- P VIII: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2010
- P IX: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2011
- P X: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2012

PŘÍLOHA P I: FORMULÁŘ DOTAZNÍKU ROZDĚLENÍ ČASOVÉHO FONDU ZAMĚSTNANCE ZPV

Dotazník časové náročnosti aktivit

Data získané tímto dotazníkem budou využity výhradně k účelům diplomové práce.

K příslušné aktivitě do žluté kolonky, prosím, přiřadte procento využití Vašeho času za měsíc (např. číslo 20 u kolonky konstrukce = 20 % času měsíčně trávím aktivitou "konstrukce")

Vysvětlení jednotlivých aktivit viz níže v tabulce "Popis aktivit"

Na druhé straně naleznete příklady vyplnění dotazníku, součet procent využití času musí vycházet 100 % (červené pole)

Dotazník	Tomáš Resler	
	Aktivita	% času /měsíc
Konstrukce		
Instalace forem, údržba		
Objednání mat., nákup		
Vstupní kontrola		
Skládování, předvýroba		
Projektové řízení, plánování		
Balení, skládování, expedice		
Výstupní kontrola		
Výroba pryž		
Výroba textíl		
Výroba TPE		
Vývoj		
Výrobní dokumentace		
Investiční příprava výroby		
Kontakt s klienty		
Jednání s dodavateli		
Obchod, marketing		
Řízení lidských zdrojů		
IS/IT		
Ekonomické činnosti		
celkem - součet podílů času		100

Popis aktivit

Práce na modelování forem, řezných plánů, tvarových, designových a jiných aspektů výrobků;
 Převzetí, kontrola, evidence, faktická instalace a práce na údržbě včetně udržování funkčnosti firemního zařízení;
 Objednávání zavedených materiálů a vybavení;
 Kontrola materiálů včetně provedení zkoušek a vyhotovení dokumentace související s příjmem vstupního materiálu (dodací listy, přejímky, zprávy apod.);
 Logistické a dokumentární práce související se skládáním vstupních materiálů a předvýroby polotovarů;
 Plánování výroby, expedic, předvýrobních fází, stanovování harmonogramů pro interní i externí účely;
 Logistické a dokumentární práce související se skládáním výrobků a expedice;
 Kontrola materiálů včetně vyhotovení dokumentace související s hotovými kusy (dodací listy, přejímky, zprávy apod.);
 Řešení faktických problematik v pryžové výrobě (plánování směnové práce, vyhotovování běžné výrobní dokumentace, příprava výroby, řešení problematických krátkodobých tématik)
 Řešení faktických problematik v textilní výrobě (plánování běžné výrobní dokumentace, příprava výroby, řešení problematických krátkodobých tématik)
 Řešení faktických problematik v TPE výrobě (plánování běžné výrobní dokumentace, příprava výroby, řešení problematických krátkodobých tématik)
 Zkoušky nových technologií, modifikace stávajících pracovních a technologických postupů, zavádění nových materiálů apod.;
 Vyhotovení pracovních návodů, podkladů pro výrobu, evidence vyrobených kusů apod.;
 Plánování, vyjednávání ohledně investiční činnosti (nákupu strojů a vybavení).
 E-mailové, telefonické a osobní kontakty se současnými i potenciálními zákazníky a jejich zástupci v rámci konkrétních zakázek, příprava stanovisek pro zákazníky....;
 E-mailové, telefonické a osobní kontakty se současnými i potenciálními dodavateli a jejich zástupci (kromě faktického objednávání sériově odebraných dílů);
 Vyhledávání zákazníků, prezentace, veletrhy apod., kontakt s klienty před stanovení konkrétního podoby projektu;
 Zpracování podkladů zaměstnancům, vyjednávání ohledně pracovních podmínek zaměstnanců apod.;
 Práce spojená s výpočetní technikou, řešení technických záležitostí informačního systému;
 Účetní a ekonomické činnosti, plánování, kontrola, vyhodnocování a evidence účetních položek a dokladů;

Příklady vyplnění:

Příklad vyplnění1		Jméno a Příjmení	% času /měsíc
Aktivita			
Konstrukce			
Instalace forem, údržba			
Objednání mat., nákup			
Vstupní kontrola			
Skladování, předvýroba			
Projektové řízení, plánování			<u>20</u>
balení, skladování, expedice			
Výstupní kontrola			
Výroba pryž			
Výroba textil			
Výroba TPE			
Vývoj			<u>10</u>
Výrobní dokumentace			<u>15</u>
Investice			
Kontakt s klienty			<u>30</u>
Jednání s dodavateli			<u>15</u>
Obchod, marketing			
Řízení lidských zdrojů			
IS/IT			<u>10</u>
Ekonomické činnosti			
celkem - součet podílů časů			<u>100</u>

%

Příklad vyplnění2		Jméno a Příjmení	% času /měsíc
Aktivita			
Konstrukce			
Instalace forem, údržba			
Objednání mat., nákup			
Vstupní kontrola			
Skladování, předvýroba			
Projektové řízení, plánování			
balení, skladování, expedice			
Výstupní kontrola			
Výroba pryž			
Výroba textil			
Výroba TPE			
Vývoj			
Výrobní dokumentace			
Investice			
Kontakt s klienty			
Jednání s dodavateli			
Obchod, marketing			
Řízení lidských zdrojů			<u>100</u>
IS/IT			
Ekonomické činnosti			
celkem - součet podílů časů			<u>100</u>

%

PŘÍLOHA P II: KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ VÝROBY – VNITROPODNIKOVÁ CENA

	Položka	mj	spotřeba v mj	jedn. Cena Kč	Celkem v Kč
1.1.1.1.	Vytlačované nálože	kg	-	-	
1.1.1.2.	Sekané nálože	kg	-	-	
1.1.1.3.	Tvarové nálože	kg	-	-	
1.1.1.4.	Nánosované směsi	kg	-	-	
1.1.1.5.	Pořizovací náklady - směs	kg	-	-	
1.1.1.	Směs a pryžové polotovary	součet			
1.1.2.	Směs - nášlapná plocha	kg	-	-	
1.1.3.	Zalisovaný textil	m	-	-	
1.1.4.	Kobercovina	m2	-	-	
1.1.5.	Pořizovací náklady - kobercovina-tex.	Kč	-	-	
1.1.6.	Pomocné materiály	Kč	-	-	
1.1.7.	Separátor	kg	-	-	
1.1.	Materiálové náklady HS 750	součet			
1.2.1.	Textilní materiál - kobercovina	m2	-	-	
1.2.2.	Pořizovací náklady - kobercovina	Kč	-	-	
1.2.3.	Nášlapná plocha	ks	-	-	
1.2.4.	Obšívací příze	kg	-	-	
1.2.5.	Došívací nit	m	-	-	
1.2.6.	Lemovka	m	-	-	
1.2.7.	Flok	ks	-	-	
1.2.8.	Logo	ks	-	-	
1.2.	Materiálové náklady HS 770	součet			
1.3.1.	Amortizace formy	Kč	-	-	
1.3.2.	Amortizace sekacích nožů	Kč	-	-	
1.3.	Amortizace nástrojů	součet			
1.4.1.	Ramínko	ks	-	-	
1.4.2.	Laše	ks	-	-	
1.4.3.	PE fólie	m	-	-	
1.4.4.	Karton	ks	-	-	
1.4.5.	Výztuha do kartonu	ks	-	-	
1.4.6.	Vázací páska	m	-	-	
1.4.7.	Vázací spona	ks	-	-	
1.4.8.	Paleta	ks	-	-	
1.4.9.	Fixační šrouby	ks	-	-	
1.4.10.	PE sáček	ks	-	-	
1.4.11.	Etiketa	ks	-	-	
1.4.12.	PPS hranoly	ks	-	-	
1.4.	Náklady na balení	součet			
1.	Mat. náklady a amortizace nástrojů celkem	součet			
2.1.	Elektrická energie	Kč	-	-	
2.2.	Technologická pára	Kč	-	-	
2.3.	Chladící voda	Kč	-	-	
2.	Náklady na energie celkem	součet			
3.1.1.		ks	-	-	
3.1.2.	Výrobní režie HS 750	Kč	sazba	-	
3.1.	Zpracovatelské náklady HS 750	součet			
3.2.1.1.	Řezání	Kč	-	-	
3.2.1.2.	Vysekávání	Kč	-	-	
3.2.1.3.	Našívání nášlapných ploch	Kč	-	-	
3.2.1.4.	Obšívání dílců	Kč	-	-	
3.2.1.5.	Flokování	Kč	-	-	
3.2.1.6.	Navařování loga	Kč	-	-	
3.2.1.7.	Vkládání fixátorů	Kč	-	-	
3.2.1.8.	Čištění koberců	Kč	-	-	

3.2.1.9.	Kompletace, sadování	Kč	-	-	
3.2.1.10.	Ostatní práce	Kč	-	-	
3.2.1.11.	Balení - HS 770	Kč	-	-	
3.2.1.	Přímé mzdy	součet			
3.2.2.	Ostatní přímé náklady z přímých mezd	%	%		
3.2.3.	Výrobní režie HS 770	%	%		
3.2.	Zpracovatelské náklady HS 770	součet			
3.	Zpracovatelské náklady	součet			
4.1.	Technologický výmět HS 750	%	-		
4.2.	Technologický výmět HS 770	%	-		
4.	Technologický výmět	součet			
A.	Vlastní náklady výroby – vnitropodnik. cena 1 + 2 + 3 + 4	součet			
5.1.	Správní režie k nákladům HS 750	Kč	-	Kč	
5.2.	Správní režie k nákladům HS 770	%	%	-	
5.3.	Vícenáklady na vývoj	Kč	-	Kč	
5.	Správní režie	součet			
6.1.	Doprava - odbyt	Kč	-		
6.2.	Provize obchodním zástupcům	Kč	-		
6.3.	Odbytová režie		-		
6.	Náklady na realizaci	součet			
B.	Režijní náklady celkem 5 + 6	součet			
C.	Úplné vlastní náklady A + B	součet			
D.1	Kalkulovaný zisk 5,00 %	Kč	5 %		
D.2	Kalkulovaný zisk 10,00 %	Kč	10 %		
D.3	Kalkulovaný zisk 15,00 %	Kč	15 %		
D.4	Kalkulovaný zisk 20,00 %	Kč	20 %		
E.1	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 5%	součet	-		
E.2	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 10%	součet	-		
E.3	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 15%	součet	-		
E.4	Návrh minimální prodejní ceny C+D.1 20%	součet	-		
	Provize obchodním zástupcům	Kč	-		
F.1	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 5 % + provize	součet	-		
F.2	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 10 % + provize	součet	-		
F.3	Návrh minimální obchodní ceny C+D.1 15 % + provize	součet	-		

PŘÍLOHA P III: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU KE DNI 31.12.2009

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 503/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2009 (v celých tisících Kč)

IČ
25367382

Jméno a příjmení, obchodní firma
nebo jiný název účetní jednotky

ZPV Rožnov, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (liší-li se od bydliště)

Televizní 2014
Rožnov pod Radhoštěm
756 64

Ozn. a	AKTIVA b	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	173040	-33695	129345	121293
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B	Dlouhodobý majetek	3	81905	-41925	39980	41456
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	2670	-2670	0	0
B.I.1	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
B.I.3	Software	7	262	-262	0	0
B.I.4	Ocenitelná práva	8	2407	-2407	0	0
B.I.5	Goodwill	9	0	0	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	13	79233	-39256	39977	41455
B.II.1	Pozemky	14	1693	0	1693	1693
B.II.2	Stavby	15	42724	-11456	31269	32978
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	32218	+27600	4418	5030
B.II.4	Pěstičské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	1870	0	1870	1753
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	727	0	727	0
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	0	0	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek	23	3	0	3	3
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
B.III.4	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám	27	0	0	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	3	0	3	3
B.III.6	Peřizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0

vytvoreno programem Kaskáda

Ozr.	AKTIVA	Č. ř.	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b	c				
C	Oběžná aktiva	31	89023	-1770	87253	76564
C.I	Zásoby	32	29026	-286	28739	35940
C.I.1	Materiál	33	13484	-143	13340	15983
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	34	9095	0	9095	10089
C.I.3	Výrobky	35	6371	0	6371	9544
C.I.4	Zvířata	36	0	0	0	0
C.I.5	Zboží	37	266	-143	143	304
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
C.II.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0	0
C.II.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	42	0	0	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	43	0	0	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
C.II.6	Dotané účty aktivní	45	0	0	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
C.II.8	Odištěná daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky	48	34411	-1484	32927	20673
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	49	30063	-1484	30579	18325
C.III.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	50	0	0	0	0
C.III.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	51	0	0	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	52	0	0	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	54	1032	0	1032	1346
C.III.7	Ostatní poskytnuté zálohy	55	1316	0	1316	492
C.III.8	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
C.III.9	Jiné pohledávky	57	0	0	0	0
C.IV	Krátkodobý finanční majetek	58	25387	0	25387	19961
C.IV.1	Peníze	59	69	0	69	304
C.IV.2	Účty v bankách	60	25317	0	25317	19648
C.IV.3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
C.IV.4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I	Časové rozlišení	63	2111	0	2111	3269
D.I.1	Náklady příštích období *	64	1919	0	1919	3269
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	66	192	0	192	0
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	999	690047	-174781	515265	481695

Ozn.	PASIVA	Č. ř. č.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	e	f
	PASIVA CELKEM	67	129344	121291
A	Vlastní kapitál	68	75894	61795
A.I	Základní kapitál	69	14000	14000
A.I.1	Základní kapitál	70	14000	14000
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	72	0	0
A.II	Kapitálové fondy	73	0	-1800
A.II.1	Emisní náklady	74	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	0	-1900
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	77	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze:	78	1400	1400
A.III.1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	79	1400	1400
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	80	0	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	81	49295	33913
A.IV.1	Nerozdělený zisk z minulých let	82	49295	33913
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	83	0	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	84	12198	14463
B	Cizí zdroje	85	52705	56718
B.I	Rezervy	86	0	0
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	87	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
B.I.4	Ostatní rezervy	90	0	0
B.II	Dlouhodobé závazky	91	667	127
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
B.II.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	93	0	0
B.II.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	94	0	0
B.II.4	Závazky ke společnostem, členům úrovně	95	0	0
B.II.5	Dlouhodobě přijaté zálohy	96	0	0
B.II.6	Vydané dlehopisy	97	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směny k úhradě	98	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	99	0	0
B.II.9	Jiné závazky	100	667	127
B.II.10	Odloužený daňový závazek	101	0	0
B.III	Krátkodobé závazky	102	27651	26844
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	103	22298	21567
B.III.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b			
B.II.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	106	0	0
B.II.5	Závazky k zaměstnancům	107	2535	2516
B.II.5	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního	108	1133	935
B.II.7	Stát - daňové závazky a dotace	109	1045	1037
B.II.8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	204	476
B.II.9	Vydané dlahopisy	111	0	0
B.II.10	Dohadné účty pasivní	112	345	200
B.II.11	Jiné závazky	113	92	93
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci	114	24385	29808
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	3342	7385
B.IV.2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	21043	22422
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I	Časové rozdělení	118	748	2737
C.I.1	Výdaje předešlých období	119	748	1419
C.I.2	Výnosy předešlých období	120	0	1298
	Kontrolní číslo (ř.67 až 120)	999	104433	167964

Sestaveno dne 23.3.2010
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání účetní jednotky Výroba autokoberců

Podpisový záznam:



Alois BERKA s. r. o.
auditorská a daňová kancelář
tř. T. Bati 640, 760 01 ZLÍN
DIČ: CZ00701531 -2-

PŘÍLOHA P IV: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU KE DNI 31.12.2010

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2010 (v celých tisících Kč)

Jméno a příjmení, obchodní firma
nebo jiný název účetní jednotky

ZPV Rožnov, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Televizní 2614
Rožnov pod Radhoštěm
756 64

IČ
25367382

Ozn. a	AKTIVA b	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	184377	-49610	134767	129345
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B	Dlouhodobý majetek	3	92402	-47297	45105	39980
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	2670	-2670	0	0
B.I.1	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
B.I.3	Software	7	262	-262	0	0
B.I.4	Ocenitelná práva	8	2407	-2407	0	0
B.I.5	Goodwill	9	0	0	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	13	89729	-44627	45102	39977
B.II.1	Pozemky	14	1693	0	1693	1693
B.II.2	Stavby	15	45693	-13178	32515	31269
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	39887	-31449	8438	4418
B.II.4	Pěstičské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	2457	0	2457	2597
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0	0
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	0	0	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek	23	3	0	3	3
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
B.III.4	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám	27	0	0	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	3	0	3	3
B.III.6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0
C	Oběžná aktiva	31	90309	-2313	87996	87253
C.1	Zásoby	32	29832	-706	29127	26939

vytvořeno programem Kaskáda

Ozn.	AKTIVA	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b					
C.I.1	Materiál	33	15868	-316	15552	13340
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	34	8937	-132	8805	9085
C.I.3	Výrobky	35	4794	-60	4734	6371
C.I.4	Zvířata	36	0	0	0	0
C.I.5	Zboží	37	233	-197	36	143
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
C.II.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0	0
C.II.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	42	0	0	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	43	0	0	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
C.II.6	Dodané účty aktivní	45	0	0	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky	48	37053	-1608	35445	32927
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	49	33393	-1608	31785	30579
C.III.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	50	0	0	0	0
C.III.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	51	0	0	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	52	0	0	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	54	145	0	145	1032
C.III.7	Ostatní poskytnuté zálohy	55	3515	0	3515	1316
C.III.8	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
C.III.9	Jiné pohledávky	57	0	0	0	0
C.IV	Krátkodobý finanční majetek	58	23424	0	23424	25387
C.IV.1	Peníze	59	31	0	31	69
C.IV.2	Účty v bankách	60	23392	0	23392	25317
C.IV.3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
C.IV.4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I	Časové rozlišení	63	1666	0	1666	2111
D.I.1	Náklady příštích období	64	1171	0	1171	1919
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	66	495	0	495	192
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	999	735841	-198440	537402	515265

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b			
	PASIVA CELKEM	67	134767	129345
A	Vlastní kapitál	68	89453	75894

vytvořeno programem Kaskáda

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b			
A.I	Základní kapitál	69	14 000	14 000
A.I.1	Základní kapitál	70	14 000	14 000
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	72	0	0
A.II	Kapitálové fondy	73	0	0
A.II.1	Emisní ážio	74	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	0	0
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	77	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze	78	1 400	1 400
A.III.1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	79	1 400	1 400
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	80	0	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	81	45 494	48 295
A.IV.1	Nerozdělený zisk z minulých let	82	45 494	48 295
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	83	0	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	84	29 559	12 198
B	Cizí zdroje	85	41 693	52 703
B.I	Rezervy	86	0	0
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	87	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
B.I.4	Ostatní rezervy	90	0	0
B.II	Dlouhodobé závazky	91	0	6 67
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
B.II.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	93	0	0
B.II.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	94	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	95	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	96	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	97	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	98	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	99	0	0
B.II.9	Jiné závazky	100	0	6 67
B.II.10	Odložený daňový závazek	101	0	0
B.III	Krátkodobé závazky	102	38 350	27 651
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	103	28 372	22 298
B.III.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0
B.III.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	106	0	0
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	107	3 176	2 535
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního	108	1 595	1 133
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	109	3 836	1 045

Ozn. a	PASIVA b	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	0	204
B.III.9	Vydané dluhopisy	111	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	112	1268	345
B.III.11	Jiné závazky	113	102	92
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci	114	3342	24385
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	854	3342
B.IV.2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	2489	21043
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I	Časové rozlišení	118	3622	748
C.I.1	Výdaje příštích období	119	3030	748
C.I.2	Výnosy příštích období	120	593	0
	Kontrolní číslo (ř.67 až 120)	999	506889	504433

Sestaveno dne 21.12.2011

Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P V: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU KE DNI 31.12.2011

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2011 (v celých tisících Kč)

Jméno a příjmení, obchodní firma
nebo jiný název účetní jednotky

ZPV Rožnov, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Televizní 2614
Rožnov pod Radhoštěm
756 64

IČ
25367382

Ozn. a	AKTIVA b	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	189832	-52738	137094	134767
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B	Dlouhodobý majetek	3	110076	-52028	58048	45105
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	2670	-2670	0	0
B.I.1	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
B.I.3	Software	7	262	-262	0	0
B.I.4	Ocenitelná práva	8	2407	-2407	0	0
B.I.5	Goodwill	9	0	0	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	13	107403	-49358	58045	45102
B.II.1	Pozemky	14	1693	0	1693	1693
B.II.2	Stavby	15	48089	-14933	33155	32515
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	40615	-34425	6191	8438
B.II.4	Pěstiteleské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	8408	0	8408	2457
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	8597	0	8597	0
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	0	0	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek	23	3	0	3	3
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
B.III.4	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám	27	0	0	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	3	0	3	3
B.III.6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0
C	Oběžná aktiva	31	79055	-710	78344	87996

Ozn. a	AKTIVA b	Č. f. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.I	Zásoby	32	29651	-532	29120	29127
C.I.1	Materiál	33	15862	-110	15752	15552
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	34	8444	-283	8160	8805
C.I.3	Výrobky	35	5233	-131	5102	4734
C.I.4	Zvířata	36	0	0	0	0
C.I.5	Zboží	37	113	-7	105	36
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
C.II.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0	0
C.II.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	42	0	0	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	43	0	0	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
C.II.6	Dodané účty aktivní	45	0	0	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky	48	34433	-179	34254	35445
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	49	31895	-179	31717	31785
C.III.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	50	0	0	0	0
C.III.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	51	0	0	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	52	0	0	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	54	1268	0	1268	145
C.III.7	Ostatní poskytnuté zálohy	55	1257	0	1257	3515
C.III.8	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
C.III.9	Jiné pohledávky	57	13	0	13	0
C.IV	Krátkodobý finanční majetek	58	14971	0	14971	23424
C.IV.1	Peníze	59	74	0	74	31
C.IV.2	Účty v bankách	60	14897	0	14897	23392
C.IV.3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
C.IV.4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I	Časové rozlišení	63	702	0	702	1666
D.I.1	Náklady příštích období	64	702	0	702	1171
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	66	0	0	0	495
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	999	758628	-210952	547675	537402

Ozn. a	PASIVA b	Č. f. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
-----------	-------------	---------------	--------------------------------------	---------------------------------------

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b			
	PASIVA CELKEM	67	137094	134767
A	Vlastní kapitál	68	92364	89453
A.I	Základní kapitál	69	14000	14000
A.I.1	Základní kapitál	70	14000	14000
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	72	0	0
A.II	Kapitálové fondy	73	0	0
A.II.1	Emisní úžio	74	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	0	0
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	77	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze	78	1400	1400
A.III.1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	79	1400	1400
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	80	0	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	81	58053	45494
A.IV.1	Nerozdělený zisk z minulých let	82	58053	45494
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	83	0	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	84	18911	28559
B	Cizí zdroje	85	41895	41693
B.I	Rezervy	86	0	0
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	87	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
B.I.4	Ostatní rezervy	90	0	0
B.II	Dlouhodobé závazky	91	0	0
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
B.II.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	93	0	0
B.II.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	94	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	95	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	96	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	97	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	98	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	99	0	0
B.II.9	Jiné závazky	100	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	101	0	0
B.III	Krátkodobé závazky	102	33041	38350
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	103	28533	28372
B.III.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0
B.III.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	106	0	0

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b			
B.II.5	Závazky k zaměstnancům	107	2632	3176
B.II.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního	108	1246	1595
B.II.7	Stát - daňové závazky a dotace	109	340	3836
B.II.8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	0	0
B.II.9	Vydané dluhopisy	111	0	0
B.II.10	Dohadné účty pasivní	112	188	1268
B.II.11	Jiné závazky	113	103	102
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci	114	8854	3342
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	6667	854
B.IV.2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	2187	2489
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I	Časové rozlišení	118	2835	3622
C.I.1	Výdaje příštích období	119	1232	3030
C.I.2	Výnosy příštích období	120	1603	593
	Kontrolní číslo (ř.67 až 120)	999	526631	506889

Sestaveno dne 23.3.2012
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání účetní jednotky Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P VI: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU KE DNI 31.12.2012

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2012 (v celých tisících Kč)

IČ
25367382

Jméno a příjmení: obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
Finanční ústav (zápis vložka)	
Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm ZPV Rožnov, s.r.o.	
Podpis osobně dne: 26-06-2013	Připraveno
Došlá dne:	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
Číslo:	
Průběhy:	Televizní 2614 Rožnov pod Radhoštěm 756 64
	znaky

Ozn. a	AKTIVA b	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	1	228846	-59357	169489	137094
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B	Dlouhodobý majetek	3	143446	-58316	85130	58048
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	3028	-2670	358	0
B.I.1	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
B.I.3	Software	7	262	-262	0	0
B.I.4	Ocenitelná práva	8	2407	-2407	0	0
B.I.5	Goodwill	9	0	0	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	358	0	358	0
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	13	140415	-55647	84768	58045
B.II.1	Pozemky	14	3063	0	3063	1693
B.II.2	Stavby	15	74277	-17441	56836	33155
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	57927	-38205	19722	6191
B.II.4	Pěšitelské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	5149	0	5149	17006
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0	0
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	0	0	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek	23	3	0	3	3
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
B.III.4	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám	27	0	0	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	3	0	3	3
B.III.6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0
C	Oběžná aktiva	31	84896	-1041	83855	78344

vytvoreno programem Kaskáda

Ozn. a	AKTIVA b	Č. ř. c	Běžné účetní období			Min. úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.I	Zásoby	32	30324	-738	29585	29120
C.I.1	Materiál	33	13894	-504	13390	15752
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	34	8911	-32	8880	8160
C.I.3	Výrobky	35	7305	-195	7110	5102
C.I.4	Zvířata	36	0	0	0	0
C.I.5	Zboží	37	214	-8	205	105
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C.II	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
C.II.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0	0
C.II.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	42	0	0	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	43	0	0	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
C.II.6	Dodané účty aktivní	45	0	0	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky	48	34497	-302	34195	34254
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	49	25790	-302	25488	31717
C.III.2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	50	0	0	0	0
C.III.3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným	51	0	0	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za	52	0	0	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	54	6763	0	6763	1268
C.III.7	Ostatní poskytnuté zálohy	55	1944	0	1944	1257
C.III.8	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
C.III.9	Jiné pohledávky	57	0	0	0	13
C.IV	Krátkodobý finanční majetek	58	20075	0	20075	14971
C.IV.1	Peníze	59	199	0	199	74
C.IV.2	Účty v bankách	60	19875	0	19875	14897
C.IV.3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
C.IV.4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D.I	Časové rozlišení	63	504	0	504	702
D.I.1	Náklady příštích období	64	504	0	504	702
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	66	0	0	0	0
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 66)	999	914879	-237427	677451	547676

Ozn. a	PASIVA b	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
-----------	-------------	---------------	--------------------------------------	---------------------------------------

vytvoreno programem Kaskáda

Ozn.	PASIVA	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
a	b	c		
	PASIVA CELKEM	67	169489	137094
A	Vlastní kapitál	68	102950	92364
A.I	Základní kapitál	69	14000	14000
A.I.1	Základní kapitál	70	14000	14000
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	72	0	0
A.II	Kapitálové fondy	73	0	0
A.II.1	Emisní ážio	74	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	0	0
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	77	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze	78	1400	1400
A.III.1	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	79	1400	1400
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	80	0	0
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let	81	66964	58053
A.IV.1	Nerozdělený zisk z minulých let	82	66964	58053
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	83	0	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ - /)	84	20586	18911
B	Cizí zdroje	85	62240	41895
B.I	Rezervy	86	0	0
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	87	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
B.I.4	Ostatní rezervy	90	0	0
B.II	Dlouhodobé závazky	91	0	0
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
B.II.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	93	0	0
B.II.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	94	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	95	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	96	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	97	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	98	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	99	0	0
B.II.9	Jiné závazky	100	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	101	0	0
B.III	Krátkodobé závazky	102	39740	33041
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	103	29437	28533
B.III.2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0
B.III.3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva	106	0	0

Ozn. a	PASIVA b	Č. ř. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	107	2857	2632
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního	108	1256	1246
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	109	5617	340
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	0	0
B.III.9	Vydané dluhopisy	111	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	112	482	188
B.III.11	Jiné závazky	113	90	103
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci	114	22500	8854
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	18901	6667
B.IV.2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	3600	2187
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I	Časové rozlišení	118	4299	2835
C.I.1	Výdaje příštích období	119	1073	1232
C.I.2	Výnosy příštích období	120	3226	1603
	Kontrolní číslo (ř.67 až 120)	999	653071	526631

Sestaveno dne 26.6.2013
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání účetní jednotky Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P VII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY KE DNI 31.12.2009

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 300/2007 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2009

(v celých tisících Kč)

IC
25367382

Jméno a příjmení obchodní firma
nebo jiný název účetní jednotky

ZPV Rožnov, s.r.o.

Stálo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (liší-li se od bydliště)

Televizní 2614
Rožnov pod Radhoštěm
756 64

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c.	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	1	4414	7000
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	3558	6679
+	Obchodní marže	3	856	321
II	Výkony	4	223448	314001
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	227328	311983
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	-3980	2424
II.3	Aktivace	7	0	0
B	Výkonová spotřeba	8	160866	232793
B.1	Spotřeba materiálu a energie	9	130604	194801
B.2	Služby	10	30262	38992
+	Přidaná hodnota	11	63419	80539
C	Osobní náklady	12	39328	54967
C.1	Mzdové náklady	13	28911	38653
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	9167	13282
C.4	Sociální náklady	16	1251	3031
D	Daně a poplatky	17	132	135
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	4986	5586
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	700	16
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	700	16
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	16
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	22	0	16
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F.2	Prodáný materiál	24	0	16
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	-318	-1668
IV	Ostatní provozní výnosy	26	702	718
H	Ostatní provozní náklady	27	2009	1786
V	Převod provozních výnosů	28	0	0
I	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	18704	20454
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
J	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	34	0	0
VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.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	0	0
X	Výnosové úroky	42	64	12
N	Nákladové úroky	43	1314	1745
XI	Ostatní finanční výnosy	44	1181	3356
O	Ostatní finanční náklady	45	3230	2705
XII	Převod finančních výnosů	46	0	0
P	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-1298	-1040
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	3208	4931
Q.1	- splatná	50	3208	4021
Q.2	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	12198	14483
XIII	Mimořádné výnosy	53	0	0
R	Mimořádné náklady	54	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S.1	- splatná	56	0	0
S.2	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	12198	14483
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	15406	19414
	Kontrolní číslo (ř. 1 až 60)	99	935876	1392245

Sestaveno dne

23.3.2010

Právní forma účetní jednotky

Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky

Výroba autokoberců

Podpisový záznam:



PŘÍLOHA P VIII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY KE DNI 31.12.2010

ke dni 31.12.2010
(v celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

IČ
25367382

Televizní 2614

Rožnov pod Radhoštěm

756 64

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	1	1702	4414
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	1609	3558
+	Obchodní marže	3	93	856
II	Výkony	4	318707	223448
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	320404	227328
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	-1696	-3880
II.3	Aktivace	7	0	0
B	Výkonová spotřeba	8	218436	160886
B.1	Spotřeba materiálu a energie	9	185054	130604
B.2	Služby	10	33382	30282
+	Přidaná hodnota	11	100364	63419
C	Osobní náklady	12	56323	39328
C.1	Mzdové náklady	13	41358	28911
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	13423	9167
C.4	Sociální náklady	16	1542	1251
D	Daně a poplatky	17	117	132
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5372	4966
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	269	700
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	269	700
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	22	0	0
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F.2	Prodaný materiál	24	0	0
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	543	-318
IV	Ostatní provozní výnosy	26	817	702
H	Ostatní provozní náklady	27	2171	2009
V	Převod provozních výnosů	28	0	0
I	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	36924	18704
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	33	0	0

a	b	c	1	2
VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	34	0	0
VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.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	0	0
X	Výnosové úroky	42	200	64
N	Nákladové úroky	43	422	1314
XI	Ostatní finanční výnosy	44	1408	1181
O	Ostatní finanční náklady	45	2142	3230
XII	Převod finančních výnosů	46	0	0
P	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-956	-3298
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	7409	3208
Q.1	- splatná	50	7409	3208
Q.2	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	28559	12198
XIII	Mimořádné výnosy	53	0	0
R	Mimořádné náklady	54	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S.1	- splatná	56	0	0
S.2	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	28559	12198
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	35968	15406
	Kontrolní číslo (ř. 1 až 60)	99	1448303	995876

Sestaveno dne 21.12.2011

Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P IX: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY KE DNI 31.12.2011

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni 31.12.2011 (v celých tisících Kč)

Jméno a příjmení, obchodní firma
nebo jiný název účetní jednotky

ZPV Rožnov, s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky

Televizní 2614
Rožnov pod Radhoštěm
756 64

IČ
25367382

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	1	5423	1702
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	4293	1609
+	Obchodní marže	3	1129	93
II	Výkony	4	364023	318707
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	363950	320404
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	73	-1696
II.3	Aktivace	7	0	0
B	Výkonová spotřeba	8	279202	218436
B.1	Spotřeba materiálu a energie	9	247070	185054
B.2	Služby	10	32132	33382
+	Přidaná hodnota	11	85950	100364
C	Osobní náklady	12	55684	56323
C.1	Mzdové náklady	13	40806	41358
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	13217	13423
C.4	Sociální náklady	16	1661	1542
D	Daně a poplatky	17	147	117
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5204	5372
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	0	269
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	269
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	22	0	0
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F.2	Prodaný materiál	24	0	0
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	-1603	543
IV	Ostatní provozní výnosy	26	963	817
H	Ostatní provozní náklady	27	3991	2171
V	Převod provozních výnosů	28	0	0
I	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	23489	36924
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	34	0	0
VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.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	0	0
X	Výnosové úroky	42	132	200
N	Nákladové úroky	43	127	422
XI	Ostatní finanční výnosy	44	2709	1408
O	Ostatní finanční náklady	45	2522	2142
XII	Převod finančních výnosů	46	0	0
P	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	191	-956
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	4769	7409
Q.1	- splatná	50	4769	7409
Q.2	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	18911	28559
XIII	Mimořádné výnosy	53	0	0
R	Mimořádné náklady	54	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S.1	- splatná	56	0	0
S.2	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	18911	28559
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	23680	35968
	Kontrolní číslo (ř. 1 až 60)	99	1603525	1448303

Sestaveno dne

23.3.2012

Právní forma účetní jednotky

Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky

Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

PŘÍLOHA P X: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY KE DNI 31.12.2012

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2012

(v celých tisících Kč)

IČ
25367382

[Jméno a příjmení, obchodní firma] nebo jiný název účetní jednotky	
Územní pracoviště v Rožnově pod Radhoštěm	
Právní osobně dle:	ZPV Rožnov, s.r.o. 26-06-2013
Oslobo Číslo Přílohy:	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky Televizní 2614 Rožnov pod Radhoštěm 756 64

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	1	6886	5423
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	6465	4293
+	Obchodní marže	3	421	1129
II	Výkony	4	368066	364023
II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	365585	363950
II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	2481	73
II.3	Aktivace	7	0	0
B	Výkonová spotřeba	8	276483	279202
B.1	Spotřeba materiálu a energie	9	243760	247070
B.2	Služby	10	32723	32132
+	Přidaná hodnota	11	92004	85950
C	Osobní náklady	12	57287	55684
C.1	Mzdové náklady	13	42293	40806
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	13533	13217
C.4	Sociální náklady	16	1462	1661
D	Daně a poplatky	17	230	147
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	7696	5204
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	90	0
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	90	0
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	22	0	0
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F.2	Prodaný materiál	24	0	0
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	330	-1603
IV	Ostatní provozní výnosy	26	3310	963
H	Ostatní provozní náklady	27	2231	3991
V	Převod provozních výnosů	28	0	0
I	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	27630	23489
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	34	0	0
VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.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	0	0
X	Výnosové úroky	42	54	132
N	Nákladové úroky	43	241	127
XI	Ostatní finanční výnosy	44	838	2709
O	Ostatní finanční náklady	45	2424	2522
XII	Převod finančních výnosů	46	0	0
P	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-1773	191
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	5271	4769
Q.1	- splatná	50	5271	4769
Q.2	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	20586	18911
XIII	Mimořádné výnosy	53	0	0
R	Mimořádné náklady	54	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S.1	- splatná	56	0	0
S.2	- odložená	57	0	0
^	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	20586	18911
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	25857	23680
	Kontrolní číslo (ř. 1 až 60)	99	1630411	1603525

Sestaveno dne

26.6.2013

Právní forma účetní jednotky

Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky

Výroba autokoberců

Podpisový záznam:

vytvořeno programem Kaskáda