

# **Problematika snižování vybraných nákladových položek ve firmě XY**

Jitka Koupelková

---

Bakalářská práce  
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická

akademický rok: 2009/2010

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jitka KOUPELKOVÁ**

Osobní číslo: **M080113**

Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Finanční řízení podniku**

Téma práce: **Problematika snižování vybraných nákladových položek ve firmě XY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Prostudujte odbornou literaturu a zpracujte teoretické poznatky v oblasti nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte základní charakteristiku firmy.
- Zhodnoťte současný stav a vývoj nákladových položek ve firmě.
- Navrhněte možnosti snížení firemních nákladů.
- Vypracujte a zdůvodněte doporučení pro firmu a vyberte optimální variantu úspor.

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- [1] DOLEŽAL, Jan, FIREŠ, Bohuslav, MÍKOVÁ, Marie. Finanční účetnictví. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 1992. 304 s. ISBN 80-85623-10-2.
- [2] DUŠKOVÁ, Martina, KOLKOVÁ, Věra. Náklady a výnosy, vlastní a cizí zdroje: Návod k účtování s příklady. 1. vyd. Praha : EUROUNION, 1996. ISBN 80-85858-44-4.
- [3] KRÁL, Bohumil. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [4] OGEROVÁ, Brigitte, FIBÍROVÁ, Jana. Řízení nákladů. 1. vyd. Praha : HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6.
- [5] PASEKOVÁ, Marie, OTRUSINOVÁ, Milana. Základy účetnictví: Studijní pomůcka pro distanční studium. 4. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-669-2.

Vedoucí bakalářské práce:

**Bc. Vítězslav Matoška**  
EXT.


Datum zadání bakalářské práce:

**25. února 2010**

Termín odevzdání bakalářské práce:

**29. dubna 2010**

Ve Zlíně dne 25. března 2010

  
PaedDr. Josef Rydlo  
ZŠBT, děkanka



  
Ing. Eva Heczková, Ph.D.  
ZŠBT, ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1)</sup>;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji bakalářskou 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. 3<sup>2)</sup>;
- podle § 60<sup>3)</sup> odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60<sup>3)</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou 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 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 práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 28. 4. 2010



.....

---

*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 vzdělávacího 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.

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

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce obsahuje možnosti snižování vybraných nákladových položek ve firmě, která se zabývá výrobou nábytku. Teoretická část zahrnuje charakteristiku a členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Praktická část popisuje základní charakteristiku firmy a současný stav a vývoj nákladů. Dále práce obsahuje návrhy řešení, které vedou ke snížení firemních nákladů, jako např. změna dodavatele materiálu či návrh na inovaci stávajícího softwaru, který by zajistil úsporu materiálu a času potřebného k přípravě zakázky. V závěrečné části bakalářské práce je firmě doporučena optimální varianta úspor.

Klíčová slova: náklady, výkaz zisku a ztráty, materiál, dodavatel, software, finanční účetnictví, manažerské účetnictví

## **ABSTRACT**

Presented bachelor work includes possibilities of reduction of selected expense items in the company which deals with furniture production. Theoretical part involves characteristic and price splitting in terms of finance and management accounting. The practical part describes basic company characteristics and current state and development of expenses. Furthermore, the work includes solution suggestions which lead to company's expenses decrease, such as change of material supplier or suggestion to innovate present software, which would ensure material savings and time needed for order preparation. In concluding part of the bachelor work the company is recommended an optimal savings option.

Keywords: expense, profit and loss statement, material, supplier, software, finance accounting, management accounting

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Bc. Vítězslavu Matoškovi za odborné vedení. Dále mé poděkování patří majiteli firmy za poskytnutí praktických rad a připomínek k tématu. Zvláštní poděkování patří celé rodině za podporu a trpělivost.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 NÁKLADY OBECNĚ</b> .....	<b>12</b>
1.1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ .....	12
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ .....	14
1.2.1 Finanční pojetí nákladů .....	15
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů .....	15
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů .....	16
<b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>17</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	17
2.1.1 Prvotní náklady.....	19
2.1.2 Druhotné náklady .....	19
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	19
2.2.1 Po linii výkonů .....	19
2.2.2 Po linii útvarů .....	22
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ .....	22
2.3.1 Variabilní náklady .....	23
2.3.2 Fixní náklady .....	24
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	26
<b>II ANALYTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>28</b>
<b>3 CHARAKTERISTIKA FIRMY XY</b> .....	<b>29</b>
3.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE .....	29
3.2 PROFIL SPOLEČNOSTI.....	29
3.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	30
3.4 VÝROBNÍ PROSTORY .....	30
3.5 PRODEJNA.....	31
3.6 VÝROBNÍ PROCES .....	32
<b>4 ANALÝZA NÁKLADŮ</b> .....	<b>36</b>
4.1 ÚČETNÍ VÝKAZY.....	36
4.2 VÝVOJ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	36
4.3 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	38
4.3.1 Vertikální analýza nákladů.....	38
4.3.2 Horizontální analýza nákladů .....	41
4.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	44
4.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ .....	46
<b>5 MOŽNOSTI SNÍŽENÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>49</b>
5.1 SOFTWAREOVÉ ŘEŠENÍ .....	49
5.1.1 Software pro tvorbu a optimalizaci nářezových plánů.....	51
5.2 ZMĚNA DODAVATELE MATERIÁLU.....	52
5.2.1 Potencionální dodavatelé materiálu.....	53
5.2.2 Tloušťka materiálu .....	54



5.3 ZRUŠENÍ PRODEJNY .....	56
<b>6 DOPORUČENÍ.....</b>	<b>59</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>61</b>
<b>RESUMÉ .....</b>	<b>63</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>65</b>
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>67</b>
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>68</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>69</b>
<b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>	<b>70</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>71</b>

## ÚVOD

V této bakalářské práci se zaměřím na výrobní firmu, která se zabývá zakázkovou výrobou nábytku a na trhu působí již řadu let.

Hlavním cílem této bakalářské práce je snížení nákladových položek ve firmě a sekundárním cílem je zavedení elektronické evidence zbytkového materiálu a taktéž zlepšení komunikace v rámci firmy. V teoretické části se zaměřím na charakteristiku a členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví a také na jejich klasifikaci. Členění nákladů bude osahovat rozdělení nákladů dle druhového členění, účelového členění, podle závislosti na objemu výroby a také z hlediska rozhodování.

V úvodu praktické části nejdříve uvedu charakteristiku firmy, objasním organizační strukturu a výrobní proces. Dále na základě výkazů zisků a ztrát rozeberu základní finanční ukazatele firmy a provedu zhodnocení současného stavu nákladů a vývoj nákladů za účetní období 2006 až 2008. Zaměřím se na rozbor nákladů dle druhového členění, který zpracuji do vertikální a horizontální analýzy nákladů s popisem jednotlivých nákladových položek. Také provedu rozbor nákladů dle kalkulačního členění a dále podle závislosti na objemu výkonů.

Na základě provedené analýzy nákladů se budu dále v praktické části zabývat návrhy, které by vedly ke snížení konkrétních nákladových položek. Jedná se především o návrh na inovace stávajícího softwaru, který by firmě zajistil lepší využití základního materiálu s minimalizací odřezků. Dále navrhnou možnost změny dodavatele materiálu či využití jiné varianty tloušťky základního materiálu. Z tohoto důvodu provedu zjištění potencionálních dodavatelů na trhu. Dalším návrhem, který by vedl ke snížení nákladů, bude zrušení stávající prodejny s následným sloučením přímo do výrobních prostor, které by v důsledku také vedlo k částečným personálním změnám ve firmě.

Na základě zjištěných údajů bude v závěru bakalářské práce firmě doporučena optimální varianta, která by vedla ke snížení nákladových položek ve firmě.

Jelikož společnost nedala souhlas ke zveřejnění firemních údajů, bude v této bakalářské práci obecně pojmenovaná jako firma XY. Všechny použité údaje jsou z firemních zdrojů a pro analýzy budou přepočítány koeficientem.

# **I TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLADY OBECNĚ

Náklady podniku můžeme obecně definovat jako peněžní vyjádření spotřeby majetku, lidské práce a cizích výkonů. Je to v penězích vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem. [1]

Na náklady můžeme pohlížet ze dvou stran. Jednak z pohledu finančního účetnictví, jež je určené zejména pro externí uživatele (banky, akcionáře, obchodní partnery či zaměstnance) a je základem pro výpočet daní, a rovněž z pohledu manažerského (vnitropodnikového) účetnictví, kterého pak využívají manažeři pro kontrolu a řízení vývoje podnikatelského procesu. [2]

### 1.1 Finanční a manažerské účetnictví

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, tedy jako ekonomický zdroj obětovaný na dosažení výnosu z prodeje. V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. [3]

Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím se vymezují podle různých kritérií, mezi které především patří:

#### Obsah finančního a manažerského účetnictví

##### *Finanční účetnictví:*

- poskytuje ucelený soubor informací o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku podniku,
- charakterizuje podnik jako celek,
- základními účetními výkazy je rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

##### *Manažerské účetnictví:*

- poskytuje informace potřebné pro řízení, plánování, rozhodování, pro vnitřní potřebu a vedení podniku,
- podnik je vnímán jako celek i jako jednotlivé vnitropodnikové útvary,
- zahrnuje vnitropodnikové účetnictví, kalkulaci, rozpočetnictví, statistiku a operativní evidenci.

## **Uživatelé účetních informací**

### *Finanční účetnictví:*

- účetní informace jsou především určeny pro externí uživatele (např. investory, akcionáře, banky, dodavatele, veřejnost).

### *Manažerské účetnictví:*

- výkazy jsou primárně určeny pro vedení podniku.

## **Dodržování stanovených účetních zásad**

### *Finanční účetnictví:*

- zásady jsou regulovány zákonem a národními či mezinárodními účetními standardy,
- cílem je jednotnost, srovnatelnost a srozumitelnost obsahu předkládaných výkazů.

### *Manažerské účetnictví:*

- není regulováno vnějšími orgány,
- vedení podniku má pravomoc určit metody, techniky a způsoby vykazování.

## **Míra uplatněné systémovosti při zjišťování informací**

### *Finanční účetnictví:*

- je nutné dodržovat zásady dle zákona a metodických pokynů.

### *Manažerské účetnictví:*

- není předepsána povinnost podvojného zápisu.

## **Používané měrné jednotky**

### *Finanční účetnictví:*

- základní měrnou jednotkou je peněžní jednotka.

### *Manažerské účetnictví:*

- používá i naturální jednotky (pracovní hodiny, strojové hodiny, kusy, kilogramy).

### **Frekvence vykazování zjišťovaných informací**

#### *Finanční účetnictví:*

- vykazování má periodickou povahu (nejčastěji ročně, případně čtvrtletně či měsíčně).

#### *Manažerské účetnictví:*

- předání informací je dle potřeby manažerů (denně, týdně, měsíčně).

### **Stupeň spolehlivosti zjišťovaných informací**

#### *Finanční účetnictví:*

- informace se považují za spolehlivější z důvodu dodržování zákonů a metodických pokynů,
- informace jsou veřejné.

#### *Manažerské účetnictví:*

- informace jsou potřebné pro plánování, rozhodování, kontrolu a odhadují vývoj informací, které souvisejí s budoucností,
- spolehlivost je dána mírou rizika a nejistoty,
- není povinnost zveřejňovat údaje pro vnější uživatele.

Hranice mezi finančním a manažerským účetnictvím není naprosto přesně ohraničená a často dochází k jejich překrývání. [4]

## **1.2 Pojetí nákladů**

Náklady vždy účelově souvisí s určitou aktivitou, nejsou tak náklady bez aktivity a aktivita bez vynaložení nákladů. V manažerském účetnictví platí zásada, že různým účelům patří různě vymezené náklady. [1]

V manažerském účetnictví můžeme rozlišovat:

- finanční pojetí nákladů,
- hodnotové pojetí nákladů,
- ekonomické pojetí nákladů.

### 1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je založeno na uplatnění peněžní formy koloběhu prostředků. Náklady se tak chápou jako peníze vynaložené do určitých výkonů, které zabezpečují náhradu peněz v jejich původní výši. Podstatou je zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši, až poté realizovaný přebytek znázorňuje zisk. [1]

Typické znaky finančního pojetí:

- náklady jsou podloženy reálným výdejem peněžních prostředků,
- náklady jsou oceněny ve skutečných (historických) cenách,
- očekávaná návratnost vynaložených nákladů pomocí realizovatelných výkonů. Takové náklady jsou označovány jako *náklady produktu*. Pokud náklady nesplňují tyto podmínky, označují se jako *náklady období*. [1]

### 1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je založeno na poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu skutečného průběhu právě uskutečňovaných procesů po linii výkonů nebo útvarů. Toto pojetí se odvozuje z výrobní formy koloběhu prostředků podniku, jehož výchozím bodem jsou vklady ekonomických zdrojů jako výrobních faktorů. Základním kritériem je zachování věcného kapitálu. Platí, že nejprve se hradí dané množství ekonomických zdrojů a zisk vzniká až v době jejich úplné reprodukce. [1], [5]

Hodnotové pojetí nákladů je odlišné od finančního pojetí nákladů v těchto bodech:

- spotřebované ekonomické zdroje se vykazují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci, nikoliv na bázi skutečných historických nákladů jejich pořízení. To znamená, že se od určité aktivity očekává, že zabezpečí návratnost vložených peněz a také reprodukci ekonomických zdrojů na jejich prvotní výši v cenách, které platí v době této náhrady.
- faktory, které způsobují vznik nákladů, nemusí být jenom peněžně zabezpečené ekonomické zdroje. Patří sem i faktory, které nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz, ale svými důsledky ovlivňují danou aktivitu. Označují se jako dodatkové náklady, protože se k nákladům přiřazují dodatečně.

Shoda mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů vzniká jen v případech srovnatelných podmínek, kdy se vydané peníze shodují s množstvím ekonomických zdrojů v daných aktivitách. Tak tomu může být např. u mzdových nákladů nebo při spotřebě materiálu, a to za předpokladu, že v době mezi pořízením materiálu a jeho spotřebou nedochází ke změnám mezi skutečnými historickými a současnými reprodukčními náklady pořízení. [5]

Rovněž existuje celá řada položek nákladů, které se v manažerském účetnictví vyjadřují v jiné výši než ve finančním účetnictví, případně se nevykazují vůbec. Takové náklady se nazývají **kalkulační náklady** a jsou typickým znakem hodnotového pojetí nákladů. Kalkulačními náklady mohou být např. kalkulační odpisy, kalkulační rizikové přírážky, kalkulační úroky, kalkulační podnikatelská mzda či kalkulační nájemné. [1]

### 1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů je vhodné nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Ekonomické pojetí nákladů obsahuje kategorii oportunitních (alternativních) nákladů. Ty představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím ekonomického zdroje na určitou alternativu. **Oportunitní náklady** nevyjadřují spotřebované nebo využité ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby. Oportunitní náklady se využívají tehdy, když se vyžadují informace o konkurenčních alternativách nebo u vzájemně se vylučujících variant. [1], [5]



## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Hlavním předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění. Existuje řada způsobů, jak rozčlenit náklady do stejnorodých skupin. Každé hledisko členění nákladů poskytuje informace z různého úhlu pohledu a má tedy omezenou vypovídací schopnost. Vždy je třeba si ujasnit, jakou informaci požadujeme a podle toho volit hledisko členění. [1]

Základní klasifikace nákladů:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,
- členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů,
- členění nákladů z hlediska rozhodování.

### 2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů představuje peněžní vyjádření vstupů a mělo by nám dát odpověď na otázku, co bylo spotřebováno, jaké konkrétní druhy prostředků a práce. Nevýhodou druhového členění nákladů je, že nesumarizuje náklady podle činností podniku, nerozlišuje bezprostřední účel vynaložení nákladů a také nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Proto je druhové členění nejpoužívanějším členěním při vykazování nákladů ve výkaze zisku a ztráty. Tato struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat efektivitu podniku. Druhové členění nákladů můžeme najít ve finančním účetnictví, kde se náklady třídí dle účtů v účtové třídě 5 (dle stejnorodých skupin nákladů). Druhové členění nákladů má hlavní význam pro uživatele účetních informací, jak externích, tak manažerů. [1], [3], [6]

Činnosti podniku:

- **provozní** – zahrnují účetní případy spojené s činností, pro které byla účetní jednotka zřízena,
- **finanční** – zahrnují finanční operace, které účetní jednotka provádí ve vztahu k finančním institucím,
- **mimořádné** – zahrnují neplánované, nahodilé a neobvyklé účetní případy.

Tab. 1. Základní členění nákladů dle účtových skupin

<b>Provozní náklady</b> (náklady související s běžným zajištěním provozu podniku)		
Sk. 50	Spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu
		Spotřeba energie
		Prodané zboží
Sk. 51	Služby	Opravy a udržování
		Cestovné
		Ostatní služby (např. nájemné, spotřeba cenin, přepravné)
Sk. 52	Osobní náklady	Mzdové náklady
		Náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění
		Ostatní sociální náklady (např. stravenky)
Sk. 53	Daně a poplatky	Ostatní daně a poplatky (např. daň z nemovitosti, silniční daň, kolky a soudní výlohy)
Sk. 54	Jiné provozní náklady (např. zůstatková cena prodaného majetku, poskytnuté dary, pokuty a penále, odpisy pohledávek)	
Sk. 55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a OP provozních nákladů	
<b>Finanční náklady</b> (náklady související s finanční činností podniku)		
Sk. 56	Finanční náklady (např. úroky, kurzové ztráty, poplatky za vedení bankovních účtů)	
Sk. 57	Rezervy a opravné položky finančních nákladů	
<b>Mimořádné náklady</b> (náklady vzniklé v důsledku mimořádných událostí)		
Sk. 58	Mimořádné náklady (např. manka, škody způsobené živelnými pohromami – povodní či požárem)	

Zdroj: [7]

Dále se náklady mohou třídit na náklady prvotní a druhotné.

### 2.1.1 Prvotní náklady

Tyto náklady se stávají předmětem zaúčtování hned při vstupu do podniku, jsou zde zachyceny poprvé. Prvotní náklady lze specifikovat jako náklady jednoduché a náklady externí. *Náklady jednoduché* se skládají z jednoho určitého nákladového druhu a nelze je dále členit, např. odpisy nebo spotřeba materiálu. Všechny prvotní náklady tedy označujeme jako náklady jednoduché. *Náklady externí* vstupují do podniku zvnějšku, jsou pořizovány dodavatelským způsobem. Vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů. Subjektem mohou být dodavatelé, peněžní ústavy nebo daňové orgány. Externí náklady jsou náklady jak prvotní, tak jednoduché. Prvotní z toho důvodu, protože se projevují v dané aktivitě poprvé. Jednoduché proto, že se skládají z jednoho nákladového druhu. [8]

### 2.1.2 Druhotné náklady

Tyto náklady obsahují více nákladových druhů a vznikají ze styku s ostatními středisky. Například jedno středisko provede konkrétní výkon pro jiné středisko podniku. Druhotné náklady lze označit jako náklady interní a náklady složené. *Náklady interní* vznikají uvnitř účetní jednotky, mezi vnitropodnikovými středisky. Interním nákladem může být např. spotřeba materiálu, cestovné či mzdové náklady. *Náklady složené* jsou tvořeny z několika prvotních nákladových druhů. [8]

## 2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů nás informuje, na jaký účel či službu byly náklady vynaloženy. Využívá se ve vnitropodnikovém účetnictví a poskytuje nám podklady pro účtování ve finančním účetnictví. Účelové členění nákladů lze provést podle jednotlivých činností podniku a to dle provozní činnosti, finanční činnosti a mimořádné činnosti. Účelové členění nákladů používá třídění nákladů po linii výkonů a po linii útvarů. [6]

### 2.2.1 Po linii výkonů

Členění nákladů po linii výkonů vyjadřuje vztah nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci nebo službě. Máme možnost sledovat, jak se uskutečňují jednotlivé výkony a poté náklady vztahujeme k těmto výkonům. Náklady po linii výkonů členíme na náklady technologické a dále na náklady na obsluhu, zajištění a řízení daného procesu.

*Náklady technologické* vznikají v souvislosti s realizováním technologického procesu výroby (spotřeba základního materiálu) a stanovují se pomocí technicko-hospodářských norem. *Náklady na obsluhu, zajištění a řízení daného procesu* vznikají v souvislosti s vytvářením různých obslužných a řídicích činností. Tyto činnosti zajišťují řádný chod výroby a jsou uskutečňovány konkrétními zaměstnanci nebo vnitropodnikovými útvary. Mohou to být náklady na provoz budovy, jako je osvětlení, topení nebo pronájem. [1], [6]

Pokud se ve výrobním středisku vyrábí více různých výrobků, potom je zapotřebí sledovat náklady i dle jednotlivých kalkulačních jednic. Proto dále členíme **náklady dle kalkulačního členění**.

Kalkulační členění se považuje za zvláštní typ účelového členění nákladů a je pro podnik velmi důležité, protože umožňuje zjistit výši zisku jednotlivých výrobků a řídit výrobkovou strukturu, jelikož každý výrobek se podílí jinou měrou na tvorbě celkového zisku podniku. Členění slouží zejména ke zjišťování nákladů na jednotlivé výkony podniku. Slouží jako podklad pro řadu manažerských rozhodnutí, např. zda je pro podnik výhodnější výrobek vyrobit, koupit či zajistit pomocí outsourcingu. [2]

Máme dvě základní skupiny kalkulačních nákladů, které je nutné rozlišovat. První skupina zahrnuje náklady přímé a nepřímé, druhá skupina obsahuje náklady jednicové a režijní. Při nedostatečném rozlišení výše uvedených nákladů může docházet k záměně při určování nákladů.

### **Náklady přímé a nepřímé:**

*Přímé náklady* souvisí bezprostředně s konkrétním druhem výkonu, operace či střediskem. Přesně vymezený výkon (výrobek, služba) představuje kalkulační jednice. Náklady jsou vyvolány druhem výkonu a přiřazují se přímo, např. dělením. V tabulce (Tab. 2) je znázorněno členění přímých nákladů dle jednotlivých položek.

Tab. 2. Členění přímých nákladů

Přímý materiál	Suroviny
	Základní materiál
	Polotovary
	Pohonné hmoty
	Pomocný a ostatní materiál
Přímé mzdy	Základní mzda
	Příplatky a doplatky
	Prémie
	Odměny výrobních dělníků, které přímo souvisí s kalkulovanými výkony
Ostatní přímé náklady	Spotřeba technologické energie a paliv
	Odpisy
	Sociální a zdravotní pojištění k přímým mzdám

Zdroj: [2]

**Nepřímé náklady** souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují tak průběh výrobního procesu v širších souvislostech, jako celek. Nemůžeme je přímo vypočítat, ale musíme je na kalkulační jednici určitým způsobem nepřímo rozvrhnout (alokovat) pomocí početně technických postupů. [3], [6]

Podobným členěním je rozdělení na náklady jednicové a režijní. Jedná se o podrobnější pohled na účelové vynaložení technologických nákladů.

#### **Náklady jednicové a režijní:**

**Jednicové náklady** se vztahují přímo ke konkrétnímu výkonu a lze je předem stanovit ve formě úkolu. Stanovují se přímo na konkrétní kalkulační jednici a to na základě THN (norem spotřeby). Jako jednicové náklady se vykazují zejména technologické náklady (výrobní materiál, výrobní mzdy). [1]

**Režijní náklady** souvisí s technologickým procesem jako celkem, zahrnují tedy převážně náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Režijní náklady vznikají v různých fázích činnosti podniku a mají společný charakter.

Podle toho je dále rozdělujeme na tyto složky:

- *zásobovací režii* – souvisí s nákupem, skladováním a výdejem materiálu (doprava a přeprava materiálu, mzda skladníka),
- *výrobní (provozní) režii* – souvisí s výrobní činností v jednotlivých útvarech (režijní mzdy, náklady na opravu a údržbu, spotřeba energie),
- *správní režii* – souvisí s řízením a správou podniku, závodu nebo podobného organizačního útvaru jako celku (odpisy správních budov, platy řídicích zaměstnanců, poštovné, telefonní poplatky),
- *odbytovou režii* – souvisí s odbytovou činností podniku, kam patří náklady na skladování, propagaci, prodej a expedici výrobků. [6]

Pokud porovnáme tyto dvě skupiny nákladů, pak přímými náklady jsou náklady jednicové, ale také režijní náklady, které přímo souvisí s konkrétním výkonem. Jedná se o část zásobovací, výrobní a odbytové režie. Do nepřímých nákladů naopak zahrnujeme zbývající část technologických nákladů, které jsou společné pro více druhů výrobků. [6]

### 2.2.2 Po linii útvarů

Členění je důležité hlavně u větších podniků, které jsou členěné dle vnitropodnikových útvarů. Základními vnitropodnikovými útvary jsou hospodářská střediska.

Náklady rozlišujeme:

- *dle místa vzniku* – ve kterém útvaru náklady vznikají (např. provoz, dílna),
- *dle odpovědnosti* – kdo za vznik nákladů odpovídá. [1]

## 2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Podle závislosti na změnách objemu výroby třídíme náklady na variabilní, jejichž celková výše se mění při změnách v objemu výkonů, a náklady fixní, kdy při změnách v objemu výkonu se jejich celková výše nemění. [3]

Toto členění rozeznává také tři veličiny nákladů a to *celkové náklady*, které představují celkovou výši nákladů vynaloženou na celkový objem výroby. *Průměrné náklady* představují podíl celkových nákladů na jednotku výkonu a slouží k měření hospodárnosti. Pokles průměrných nákladů zvyšuje hospodárnost a růst průměrných nákladů hospodárnost snižuje. *Přírůstkové náklady* vyjadřují přírůstek celkových nákladů, který byl vyvolán přírůstkem objemu produkce v určitém rozmezí. [1], [3]

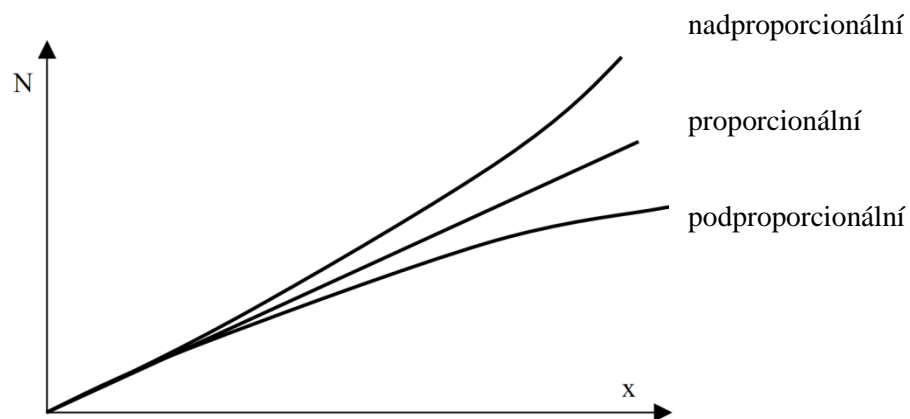
### 2.3.1 Variabilní náklady

Variabilní (proměnlivé) náklady se mění v závislosti na objemu výkonů. Při změně výkonů se mění jejich celková výše a náklady tak mohou stoupat nebo klesat. Typickým příkladem je spotřeba základního materiálu nutného na výrobu daného výrobku. [1]

**Podle reakce na změnu objemu výroby rozlišujeme náklady:**

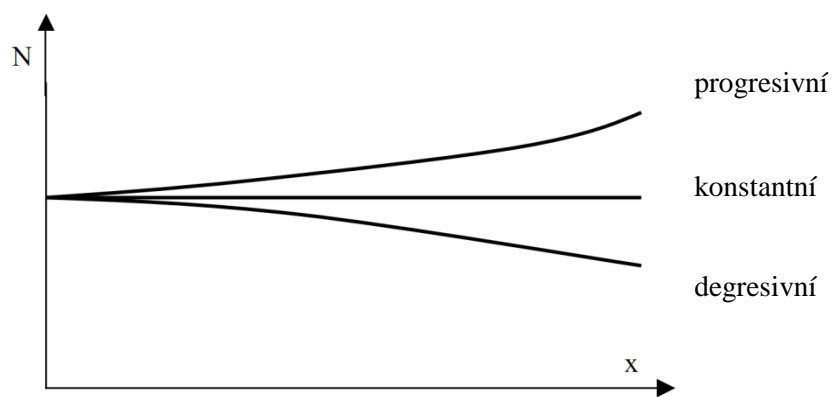
- **proporcionální** – náklady se mění v celkové výši s objemem výkonů přímo úměrně. Další vklad nákladů na další jednotku objemu výkonů je stejný, dosahuje stejné procentní změny nákladů jako rozsahu činnosti (např. o 5 %). Průměrné náklady zůstávají neměnné neboli **konstantní**. Tyto náklady jsou typické pro rutinní opakované procesy. [1], [9]
- **podproporcionální** – náklady rostou pomaleji než objem výroby (náklady na skladování, přepravné, náklady na údržbu). Další vklad nákladů na další jednotku objemu je nižší. Průměrné náklady se snižují a označují se jako náklady **degresivní**. [1]
- **nadproporcionální** – náklady rostou rychlejším tempem než počet vyrobených výrobků a proto jsou tyto náklady ekonomicky nežádoucí. Každý vklad nákladů je vyšší na další jednotku objemu. Průměrné náklady se zvyšují a označují se jako náklady **progresivní**. Např. přesčasová práce, zvyšování výkonů v důsledku přetěžování dlouhodobého majetku. [1]

Znázornění celkových a průměrných variabilních nákladů můžeme vidět na následujících obrázcích.



Zdroj: [1]

*Obr. 1. Celkové variabilní náklady*



Zdroj: [1]

*Obr. 2. Průměrné variabilní náklady*

### 2.3.2 Fixní náklady

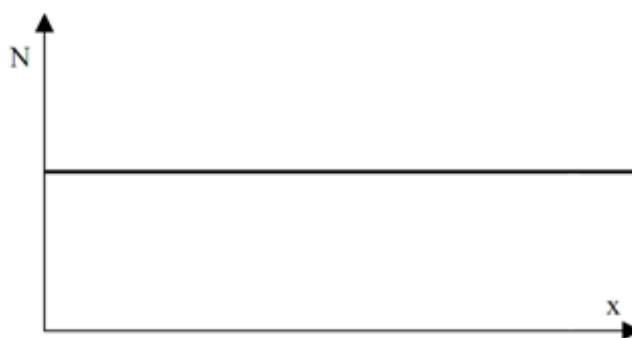
Fixní (stálé) náklady jsou nezávislé na objemu výkonů, nereagují na změny v objemu výkonů a zůstávají ve své absolutní výši neměnné. Do kategorie fixních nákladů řadíme především odpisy dlouhodobého majetku, pojistné, cestovné, nájemné či mzdy THP. Jedná se zpravidla o náklady, které jsou určeny k zabezpečení výrobního procesu podniku. [2]



**Celkové fixní náklady** jsou charakteristické tím, že do daného procesu musí být vloženy jednorázově a většinou ještě před uskutečněním první jednotky výkonu. Vznikají již v nulovém bodě objemu. Každá další jednotka nepotřebuje další vklady. Fixní náklady se ve své celkové výši nemění při zvyšujícím se objemu výkonů. Vypočtené **průměrné fixní náklady** znázorňují pokles, protože stejný objem nákladů se rozděluje do stále většího objemu výkonů. [1], [5]

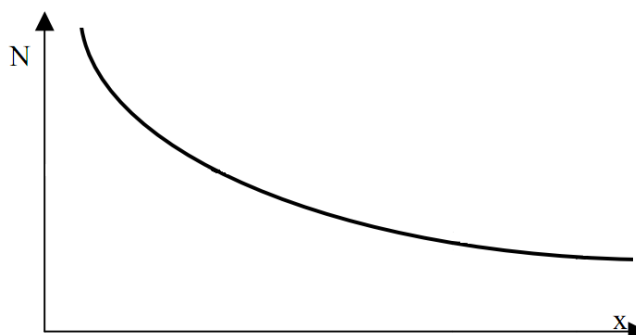
Celkové fixní náklady lze rozložit do dvou složek a to na *využité fixní náklady*, které odpovídají skutečnému využití kapacity, a na *volné fixní náklady*, které odpovídají nevyužité části kapacity. Avšak toto rozdělení je pomyslné, protože volnou část fixních nákladů nemůžeme uvolnit a tak snížit rozsah vkladů. [1]

Znázornění celkových a průměrných fixních nákladů můžeme vidět na následujících obrázcích.



Zdroj: [1]

Obr. 3. Celkové fixní náklady



Zdroj: [1]

Obr. 4. Průměrné fixní náklady

**Kombinace variabilních a fixních nákladů:**

Celkové náklady každého procesu zahrnují fixní složku, vyvolanou fixními náklady, a proměnlivou složku, způsobenou variabilními náklady. Takové spojení nákladů se označuje jako *smíšené náklady*. Pro tyto náklady je charakteristické, že fixní složka působí už od nulového bodu objemu a k ní se postupně přiřazují variabilní náklady se zvyšujícím se objemem. [1], [5]

**2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování**

Základem manažerského účetnictví je poskytování informací pro řízení a rozhodování se zaměřením do budoucnosti. Zaměřuje se na přímé poskytování informací pro konkrétní rozhodovací úlohy. [1]

Náklady z hlediska rozhodování dělíme na náklady:

- relevantní a irelevantní,
- připisované danému rozhodnutí,
- oportunitní,
- rozdílové,
- přírůstkové.

**Relevantní a irelevantní náklady**

Relevantní náklady jsou takové náklady, které přísluší danému rozhodnutí a liší se dle jednotlivých variant. Jako relevantní náklady se považují náklady daným rozhodnutím ovlivnitelné, irelevantní náklady se nemění s realizací jednotlivých variant. Irelevantní náklady jsou náklady neovlivnitelné rozhodnutím, mezi které patří i umrtvené náklady, které nemohou být ovlivněny žádným rozhodnutím. [1]

**Náklady připisované danému rozhodnutí**

Náklady připisované danému rozhodnutí jsou takové náklady, které se projeví bezprostředně jako důsledek dané alternativy rozhodnutí. Tyto náklady jsou přímo identifikovatelné s daným rozhodnutím. [1]

### **Oportunitní náklady**

Oportunitní náklady mají fiktivní charakter a představují hodnotu, která musí být obětována, pokud nejsou zdroje použity na nejlepší možnou alternativu. Tyto náklady se také označují jako alternativní či náklady obětované příležitosti. Náklady představují maximální ušlý efekt z nejlepší neuskutečněné obětované příležitosti. [1]

### **Rozdílové náklady**

Rozdílové náklady hrají důležitou roli v manažerském účetnictví, protože umožňují hodnotit určité intervaly vymezené porovnávanými veličinami.

K hlavním typům patří:

- rozdíly nákladů zjištěné z měření dvou srovnatelných alternativ, které umožňují vybrat mezi lepší a horší, či menší a větší alternativou,
- rozdíly nákladů popisující vývoj v čase, které jsou získané pomocí souměření dvou stavů v časovém sledu,
- rozdíly, které zachycující míru splnění předem stanoveného cíle nebo úkolu. [1]

### **Přírůstkové náklady**

Přírůstkové náklady představují zvýšení nebo snížení celkových nákladů, které bylo způsobeno od určitého bodu dodatečným zvýšením nebo snížením objemu aktivity o určitý počet jednotek. Jedná se o celkové přírůstkové veličiny. Pokud dochází ke změnám způsobeným jednou dodatečnou jednotkou aktivity, jde o jednotkové přírůstkové veličiny. Při abstraktním propočtu se změny vypočítají jako nekonečně malý přírůstek aktivity a označují se jako marginální veličiny.

Přírůstkové veličiny popisují dynamiku pokračování určité aktivity. Dovolují hodnotit účelnost dalšího průběhu daného procesu od určité dosažené úrovně, a jejich prostřednictvím můžeme určit základní optimální body, jako jsou maximální zisk nebo náklady. [1], [5]

## **II ANALYTICKÁ ČÁST**

### 3 CHARAKTERISTIKA FIRMY XY

Z důvodu nesouhlasu se zveřejněním firemních údajů je společnost v této bakalářské práci obecně pojmenována jako firma XY a výchozí údaje z výkazů zisků a ztrát jsou pro níže prováděné analýzy přepočítány koeficientem. Zároveň jsem použila i obecné pojmenování dodavatelů.

#### 3.1 Základní údaje

Obchodní firma:	XY
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Datum zápisu:	1997
Předmět podnikání:	– truhlářství – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
Základní kapitál:	100 000,- Kč
Vklad:	100 000,- Kč
Splaceno:	100 %

#### 3.2 Profil společnosti

Firma XY se zabývá zakázkovou výrobou v oboru truhlářství a působí na trhu již od roku 1997. Za tuto dobu si získala stálé zákazníky z řad soukromých osob, podnikatelských subjektů i státních institucí. Firma má dobré jméno ve svém oboru nejen díky vysoké kvalitě odvedené práce, ale i díky osobnímu přístupu ke každému klientovi. Je schopna vyhovět požadavkům všech zákazníků. Zakázky jsou odevzdávány v termínech a v kvalitním provedení a společnost poskytuje na všechny své dokončené zakázky záruční servis. Společnost má kvalitní propagaci, kterou zajišťují internetové stránky a reklama v odborném tisku a regionálních médiích.

Firma se zaměřila na vybavení interiérů bytů, rodinných domů, obchodů, kanceláří a restaurací. Také se zabývá realizací specifických interiérů, kterými jsou především lékařské ordinace, školská zařízení či půdní a podkrovní prostory.

Nejčastěji vyráběný sortiment zahrnuje:

- kancelářský nábytek,
- kuchyňské linky,
- ložnice,
- vestavěné skříně,
- obývací pokoje,
- dětské a studentské pokoje,
- koupelnový nábytek,
- chodby a předsíně.

### 3.3 Organizační struktura

Do roku 2003 měla firma XY dva společníky. Po dohodě o ukončení členství jednoho společníka byl valnou hromadou schválen převod odchodního podílu na jediného společníka. Ten je v současné době jediným majitelem společnosti a zabezpečuje chod a vedení firmy. Firma XY zaměstnává na hlavní pracovní poměr celkem 6 zaměstnanců. Jedná se o čtyři truhláře, vyučené v oboru, kteří zajišťují výrobu a montáž nábytku. Jeden zaměstnanec se středoškolským vzděláním se zaměřením na dřevařskou výrobu je zodpovědný za chod prodejny a kontakt se zákazníky. Další zaměstnanec zpracovává účetnictví, mzdy a zajišťuje běžnou administrativu v rámci firmy. Společnost v období prázdnin také příležitostně zaměstnává studenty na dohodu o provedení práce.

### 3.4 Výrobní prostory

Firma XY má v současné době pronajaty výrobní prostory, ve kterých se nachází dílny, prostor pro uskladnění hotových výrobků a administrativní zázemí firmy. Součástí výrobních prostor je také parkoviště, určené pro zaměstnance a zákazníky firmy. Výrobní část firmy je rozdělena podle technologického zaměření do dvou velkých místností, ve kterých se nachází veškeré strojové vybavení potřebné pro výrobu nábytku.

*První místnost* je tzv. strojová dílna, kde dochází k prvotnímu zpracování plošného materiálu. Zaměstnanci zde na základě výkresové dokumentace naformátují jednotlivé díly z velkoplošného materiálu, které jsou potřebné pro sestavení vlastního nábytkového kusu. V této dílně jsou umístěny velké truhlářské stroje, jako formátovací kotoučová pila,

odsavač třísek a pilin, pásová pila na oblé výrobky, spodní fréza nebo čelní kotoučová bruska na dřevo. Je zde vymezen i prostor pro velkoplošný materiál, který je určený k okamžitému použití.

*Ve druhé místnosti* se nachází tzv. ruční dílna, která obsahuje montážní stoly a je zde prostor pro ruční elektrické nářadí (el. vrtačky, bateriové vrtačky, přímočaré a ruční kotoučové pily). Velikost této dílny zde umožňuje umístit i menší stroje, např. stojanovou třívřetenovou vrtačku, olepovačku hran, vřetenový kolíkovací stroj a kotoučovou brusku na kov. Taktéž je zde umístěn kompresor, potřebný pro provoz kolíkovacího stroje, olepovačky hran a pneumatické sponkovačky. V této dílně dochází ke zpracovávání jednotlivých dílců a k samotné montáži nábytku.

### 3.5 Prodejna

Od roku 2005 má firma v pronájmu prodejnu, která se nachází v jiné místní části města než výrobní prostory firmy. V současné době je otevírací doba prodejny pouze v pracovní dny od 9–17 hodin. Zde má své pracoviště jeden zaměstnanec, který má na starosti provoz prodejny a zabezpečuje styk s klienty. Zaměstnanec má na prodejně k dispozici počítač s databází firemních zákazníků a taktéž ceníky materiálů a dalších potřebných komponentů pro výrobu. Pro předběžnou kalkulaci ceny a na ukázkou možných vzhledových variant požadovaného výrobku je k dispozici jednoduchý software, který umožňuje vytvářet prostorové 3D návrhy.



Zdroj: archiv firmy XY

*Obr. 5. 3D návrh – varianta č. 1*



Zdroj: archiv firmy XY

*Obr. 6. 3D návrh – varianta č. 2*

V prodejně, která je taktéž využívána a firmou často označována jako vzorkovna, jsou vystaveny jak vlastní výrobky firmy XY, tak i zboží jiných firem. Jedná se především o zboží, které doplní komplexní nabídku vybavení interiérů, např. kancelářské židle, sedací soupravy či jídelní stoly a židle z masivu. Tady firma XY spolupracuje s firmou RIM, TON a IMAKO. Z nábytkových výrobků firmy XY jsou zde představeny drobné součásti interiérů, např. závěsné poličky, konferenční stolky, komody a je zde také ukázka kancelářského nábytku a dvou kuchyňských linek. V prodejně jsou k dispozici firemní prospekty, vzorníky materiálů, kolekce základního nábytkového kování, úchytek i několik kusů nepoužívanějších kuchyňských spotřebičů.

Do této vzorkovny si mohou zákazníci přijít vybrat svůj nový nábytek, prohlédnout výrobky firmy, či jen tak pro radu a zkušenost, kterou jim poskytne kvalifikovaný zaměstnanec s praktickými znalostmi z oboru. Zaměstnanec má své pracoviště pouze v této prodejně a je to většinou první člověk, se kterým přijde zákazník do styku při zájmu o konkrétní nový nábytek.

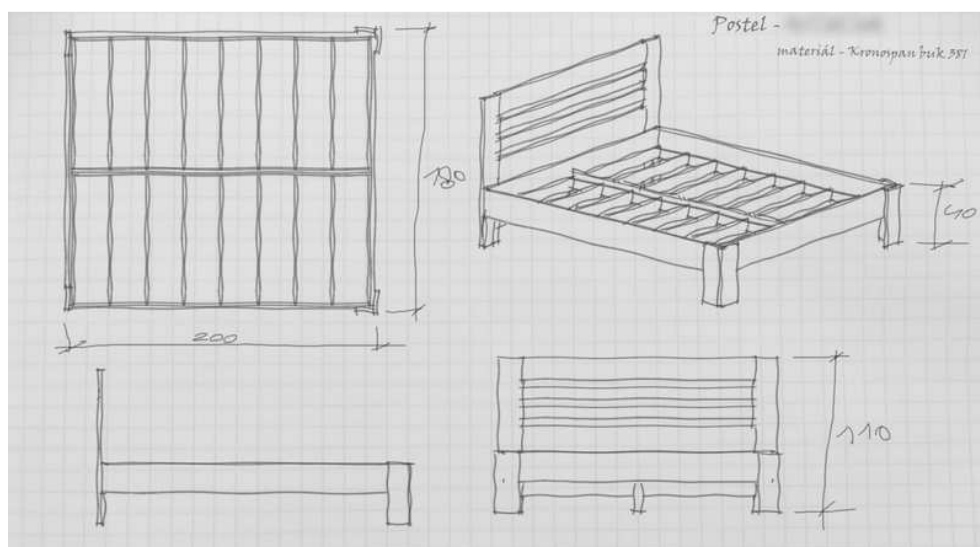
### **3.6 Výrobní proces**

Praxe při zahájení nové zakázky je ve firmě XY následující. Majitel firmy před vlastní realizací zakázky nejprve zaměří prostor na místě u zákazníka, zvláště u atypických zakázek je přesné zaměření nezbytné. Na žádost zákazníka je možné před vlastní výrobou



zhotovit prostorový 3D návrh, díky kterému zákazník získá představu o celkovém vzhledu interiéru, prostorovém členění a rozmístění jednotlivých částí nábytku. Tyto návrhy zákazníci využívají především při požadavku na novou kuchyňskou linku či při kompletním vybavení místnosti. Zpracování 3D modelu zajišťuje firemní zaměstnanec, který má na starosti chod prodejny.

Po výběru požadovaného materiálu a dalších komponent je vyhotovena cenová kalkulace zakázky. Následně po odsouhlasení ceny zákazníkem vyhotoví majitel firmy **výkresovou dokumentaci** (Obr. 7). Novou zakázku spolu s výkresovou dokumentací a podrobným popisem předává majitel svým zaměstnancům ve výrobní části firmy.



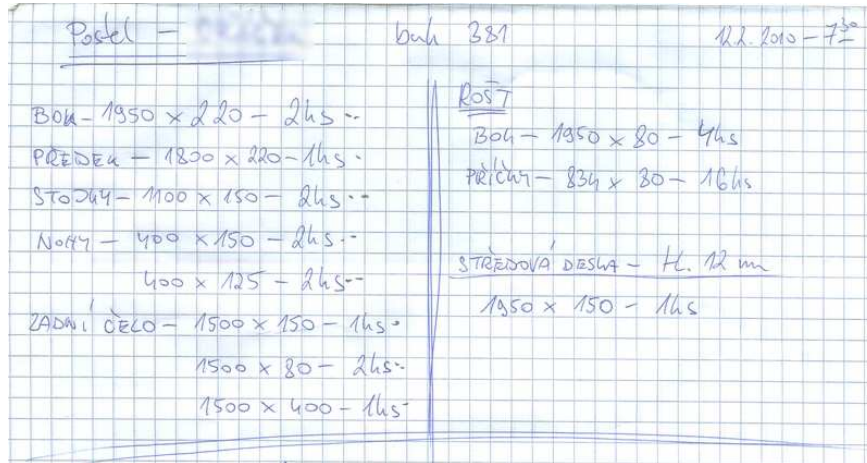
Zdroj: archiv firmy XY

Obr. 7. Výkresová dokumentace (ruční zpracování)

Ve výrobní části jsou k dispozici celkem čtyři zaměstnanci, kteří jsou rozděleni do dvou skupin. Každá skupina obsahuje dva truhláře, kteří jsou zodpovědní za vyhotovení jedné zakázky. Následnou montáž u zákazníka mají v kompetenci ti truhláři, kteří se podíleli na výrobě nábytku. Tato dělba práce je většinou typická pro menší truhlářské firmy, naopak ve větším provozu je převážně zaveden systém, kdy se na jednom úkonu podílí jeden zaměstnanec.

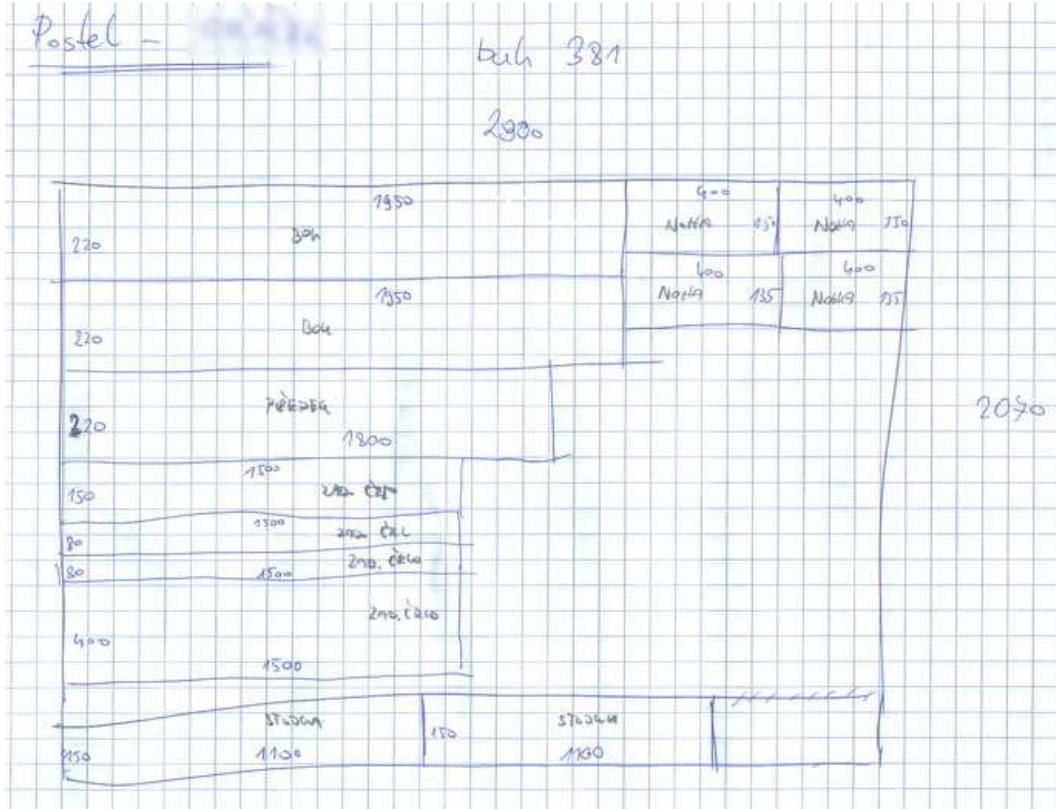
Zaměstnanec novou výkresovou dokumentací a popis vyhodnotí, a ručně (jen s pomocí kalkulačky) si vytvoří tzv. **kusovník** (Obr. 8), ve kterém má rozepsány jednotlivé kusy nábytku na části a dílce, ze kterých se konkrétní výrobek skládá. Dále na základě

kusovníku zaměstnanec ručně vyhotoví *nářezový plán* (Obr. 9), který slouží k rozvržení jednotlivých dílů na plochu materiálu, ze kterého se zakázka vyrábí. Následně dochází k zahájení samotné výroby zakázky dle těchto ručně vytvořených podkladů.



Zdroj: archiv firmy XY

Obr. 8. Kusovník (ruční zpracování)



Zdroj: archiv firmy XY

Obr. 9. Nářezový plán (ruční zpracování)

Kompletně zpracovaná zakázka může být uložena v ruční dílně, ovšem jen za předpokladu, že si ji v nejbližší době vyzvedne zákazník. V opačném případě je zakázka uložena na místě určeném pro uskladnění hotových výrobků.

Menší kusy či části nábytku si může zákazník odebrat osobně přímo v areálu firmy nebo na prodejně. U větších zakázek, jako jsou kuchyně, kancelářský nábytek nebo vestavěné skříně, zajišťuje transport výrobků firma. Firma XY má pro tyto účely v majetku menší dodávkové vozidlo, avšak u objemnějších zakázek je potřeba objednat nákladní autodopravu. Odbornou montáž i případné osazení elektrospotřebičů u zákazníka provádí přímo zaměstnanci firmy. Převážně se jedná o elektrospotřebiče, které jsou nezbytnou součástí každé moderní kuchyně. Tady firma spolupracuje se zástupci známých značek např. Bosch, AEG, Electrolux, Mora, Miele či Liebherr a zákazníkům jsou tak k dispozici na výběr kvalitní spotřebiče. Firma pro tyto účely také zajišťuje externí specializované firmy, které provádí odborné zapojení těchto elektrospotřebičů a jiné odborné práce, které souvisí s konkrétní zakázkou. Zabezpečí tak drobné stavební práce, instalatérské a elektrické zapojení, obklady kuchyně či koupelny.

V příloze (P VI) je na ukázkou vyobrazena zpracovaná zakázka, kterou si může zákazník osobně odebrat nebo může zákazník využít dopravu včetně montáže od firmy XY. Příloha (P VII) znázorňuje realizaci zakázky na místě u odběratele.

## 4 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této kapitole se zaměřím na rozbor nákladů dle druhového členění, který zpracuji do vertikální a horizontální analýzy nákladů, dále provedu analýzu nákladů dle kalkulačního členění nákladů a v závěru porovnam náklady podle závislosti na objemu výkonů.

### 4.1 Účetní výkazy

Základními účetními výkazy pro zjišťování a hodnocení nejen zisku, ale i nákladů je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash-flow. Všechny tyto výkazy jsou mezi sebou navzájem propojeny. Firma XY sestavuje rozvahu i výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu.

**Rozvaha** je základním zdrojem informací o celkové struktuře majetku. Vyjadřuje stav majetku účetní jednotky a zdroje krytí tohoto majetku v peněžním vyjádření k určitému datu. Umožňuje posoudit, v jaké finanční situaci se společnost nachází. Rozvaha má formu vertikální tabulky a musí splňovat bilanční rovnici, kdy součet aktiv se rovná součtu pasiv.

**Výkaz zisku a ztráty** (neboli výsledovka) obsahuje hlavní složky, které vytváří hospodářský výsledek. Jedná se o náklady a výnosy členěné ve vztahu k různým činnostem a dle jednotlivých položek nákladů a výnosů. Firma sestavuje výkaz zisku a ztráty za účetní období ve zjednodušeném rozsahu. Tento výkaz je uspořádán stupňovitě a obsahuje náklady členěné podle druhů a výnosy podle jednotlivých zdrojů. Vlastní zpracování výkazu zisků a ztrát za období 2006–2008 je umístěno v příloze (P I).

Pro níže provedenou analýzu nákladů jsou výchozími údaji data, která jsou získána prostřednictvím výkazů zisků a ztrát za období 2006 až 2008. Veškeré informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření jsou uváděny v celých tisících Kč.

### 4.2 Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření

**Výsledek hospodaření** je důležitou informací z hlediska posouzení hospodářské situace podniku. Výsledek hospodaření zjišťujeme za dané účetní období z výkazu zisku a ztráty jako rozdíl mezi výnosy v účtové třídě 6 a náklady v účtové třídě 5. Zjišťuje se ve třech rovinách, které odpovídají struktuře členění nákladů a výnosů. Jedná se o provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření získáme zisk (či ztrátu) z běžné činnosti. Mimořádný výsledek hospodaření

představuje zisk (či ztrátu) z mimořádné činnosti. Účetní výsledek hospodaření je podkladem pro stanovení daně z příjmů a podává přehled o celkové ekonomické situaci. V tabulce (Tab. 3) je uveden výsledek hospodaření firmy XY a dále je graficky znázorněn vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku (Graf 1).

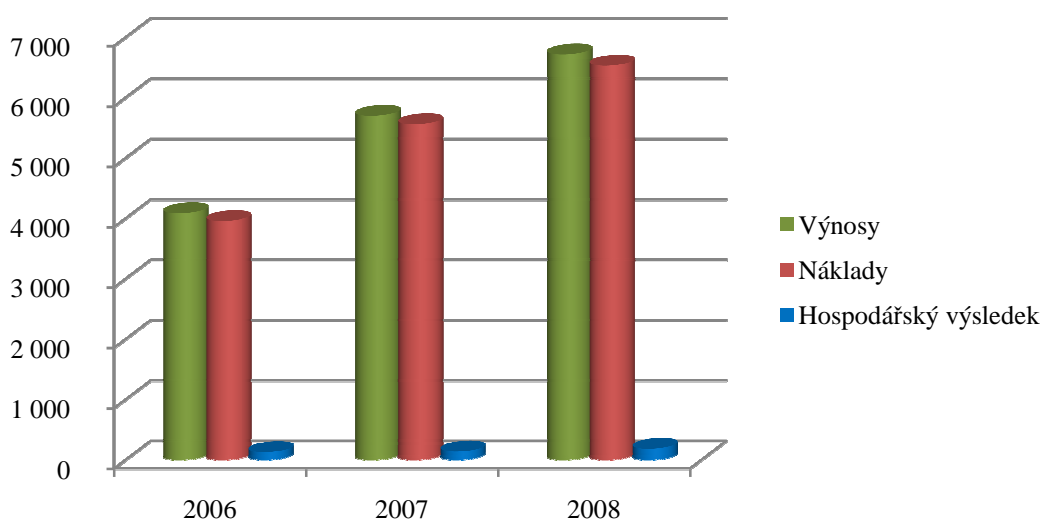
Tab. 3. Výsledek hospodaření za období 2006–2008 v tis. Kč

Položka	Rok		
	2006	2007	2008
Výnosy	4 086	5 700	6 718
Náklady	3 956	5 560	6 532
Výsledek hospodaření před zdaněním	130	140	186

Zdroj: vlastní

Společnost v letech 2006 až 2008 dosahovala kladného hospodářského výsledku (Tab. 3). Náklady i výnosy se v jednotlivých letech zvyšovaly z důvodu rostoucího objemu zakázek. Nejúspěšnější byl pro firmu rok 2008 a to především díky vysokým tržbám za prodej vlastních výrobků, které představovaly 96 % celkových výnosů.

Graf 1. Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v tis. Kč



Zdroj: vlastní

### 4.3 Druhové členění nákladů

Údaje z účetních výkazů jsou zpracovány do vertikální a horizontální analýzy nákladů podle druhového členění. Položky druhového členění nákladů jsou uvedeny v teoretické části práce, v kapitole 2.1.

#### 4.3.1 Vertikální analýza nákladů

Vertikální analýza nákladů představuje % podíl jednotlivých položek nákladů k celkovým nákladům. V tabulce (Tab. 4) jsou rozčleněny náklady dle konkrétních druhů za období 2006–2008 a částky jsou uvedeny v celých tisících Kč.

Tab. 4. Vertikální analýza nákladů podle druhového členění v tis. Kč

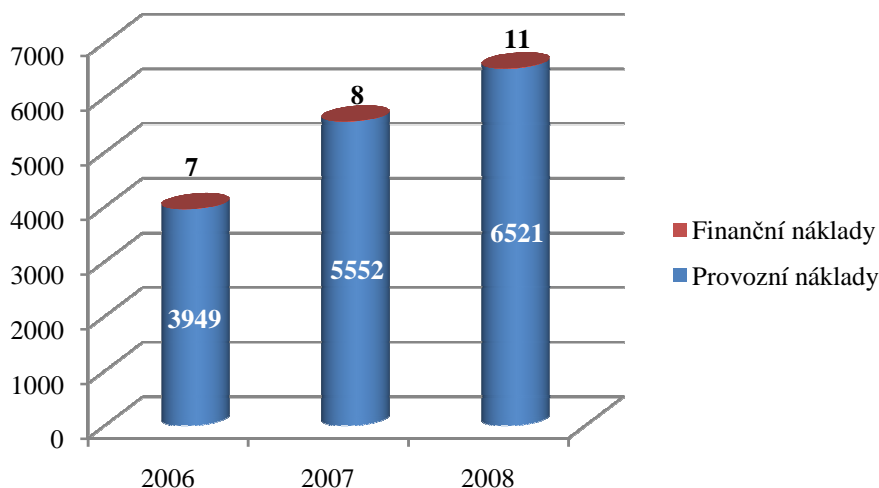
Položka	2006		2007		2008	
	částka	%	částka	%	částka	%
Náklady na prodané zboží	658	16,63	429	7,72	238	3,64
Spotřeba materiálu a energie	1 870	47,27	2 955	53,15	3 895	59,63
Služby	510	12,89	906	16,29	1 004	15,37
Osobní náklady	770	19,46	1 170	21,04	1 312	20,09
Daně a poplatky	17	0,43	20	0,36	22	0,34
Odpisy DNM a DHM	51	1,29	29	0,52	4	0,06
Změna stavu rezerv a OP	25	0,63	18	0,32	5	0,08
Ostatní provozní náklady	48	1,21	25	0,45	41	0,63
<b>Provozní náklady</b>	<b>3 949</b>	<b>99,82</b>	<b>5 552</b>	<b>99,86</b>	<b>6 521</b>	<b>99,83</b>
Nákladové úroky	0	0,00	0	0,00	1	0,02
Ostatní finanční náklady	7	0,18	8	0,14	10	0,15
<b>Finanční náklady</b>	<b>7</b>	<b>0,18</b>	<b>8</b>	<b>0,14</b>	<b>11</b>	<b>0,17</b>
Mimořádné náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<b>Náklady celkem</b>	<b>3 956</b>	<b>100,00</b>	<b>5 560</b>	<b>100,00</b>	<b>6 532</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: vlastní

Ve všech analyzovaných letech se provozní náklady na celkových nákladech podílí více než 99%. Objem finančních nákladů na celkových nákladech je v jednotlivých letech zanedbatelný a mimořádné náklady firma ve sledovaném období nevykazovala žádné.

Grafické zobrazení znázorňuje vývoj provozních nákladů a finančních nákladů za období 2006–2008 (Graf 2).

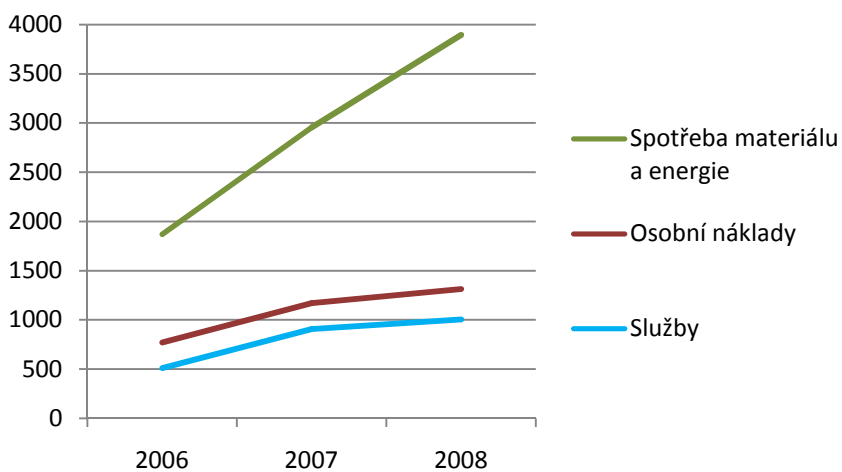
Graf 2. Objem provozních a finančních nákladů v tis. Kč



Zdroj: vlastní

Z tabulky (Tab. 4) je zřejmé, že ve všech sledovaných letech se na skladbě provozních nákladů nejvíce podílí spotřeba materiálu a energie, osobní náklady a služby. Všechny tyto nákladové položky se v jednotlivých letech zvyšovaly. Graf (Graf 3) znázorňuje vývoj těchto jednotlivých položek provozních nákladů v letech 2006–2008.

Graf 3. Vývoj provozních nákladů v období 2006–2008

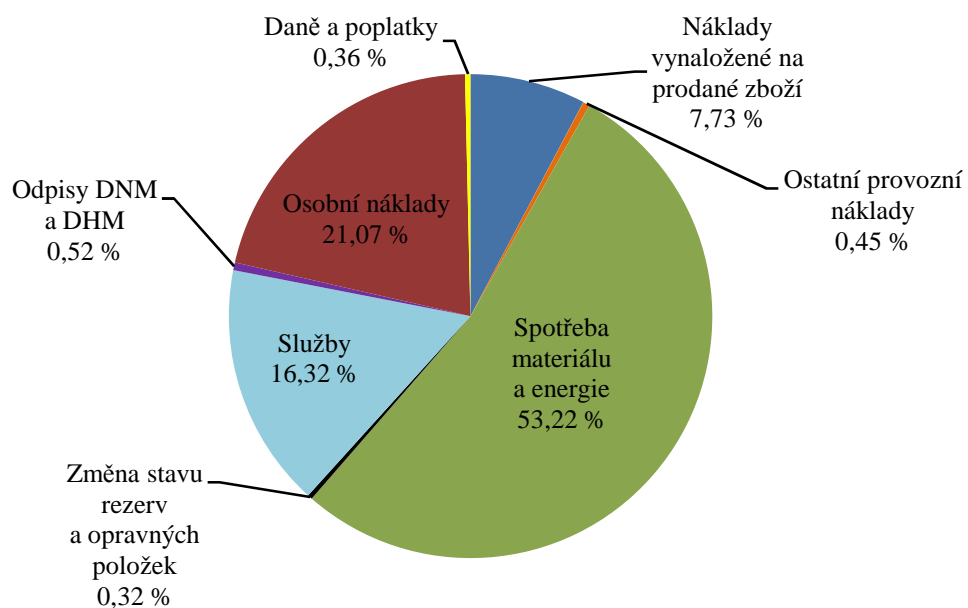


Zdroj: vlastní

Ve všech letech je největší položkou provozních nákladů spotřeba materiálu a energie, která se pohybuje mezi 47% až 59% z celkových nákladů. Vysoké náklady na spotřebu materiálu a energie jsou pro výrobní podnik typické a navýšení těchto nákladů je důsledkem zvyšujícího se nárůstu zakázek. S rostoucím objemem zakázek se zvyšovaly i osobní náklady, které tvoří v jednotlivých letech okolo 20% z celkových nákladů. Dále jsou to náklady na služby, které se ve sledovaných letech zvyšovaly zejména z důvodu navýšení nákladů za pronájem prodejny a tvoří přibližně 15 % z celkových nákladů.

V následujícím grafu (Graf 4) je znázorněn % podíl jednotlivých provozních nákladů k celkovým provozním nákladům za rok 2007. V ostatních sledovaných letech je podíl provozních nákladů přibližně srovnatelný s rokem 2007 a z tohoto důvodu nebudou rok 2006 a 2008 graficky znázorňovat.

Graf 4. Vertikální analýza provozních nákladů za rok 2007



Zdroj: vlastní

V procentuálním vyjádření můžeme u celkových provozních nákladů v jednotlivých letech konstatovat lineární vývoj, avšak v absolutních hodnotách dochází u provozních nákladů k výraznému nárůstu. Tyto změny lze nejlépe porovnat v horizontální analýze nákladů.



### 4.3.2 Horizontální analýza nákladů

Horizontální analýza nákladů porovnává změny jednotlivých nákladových položek v časové posloupnosti. Představuje absolutní výši změn a její % vyjádření k výchozímu roku (Tab. 5).

Tab. 5. Horizontální analýza nákladů podle druhového členění v tis. Kč

Položka	2007/2006		2008/2007		2008/2006	
	změna	%	změna	%	změna	%
Náklady na prodané zboží	-229	-34,80	-191	-44,52	-420	-63,83
Spotřeba materiálu a energie	1 085	58,02	940	31,81	2 025	108,29
Služby	396	77,65	98	10,82	494	96,86
Osobní náklady	400	51,95	142	12,14	542	70,39
Daně a poplatky	3	17,65	2	10,00	5	29,41
Odpisy DNM a DHM	-22	-43,14	-25	-86,21	-47	-92,16
Změna stavu rezerv a OP	-7	-28,00	-13	-72,22	-20	-80,00
Ostatní provozní náklady	-23	-47,92	16	64,00	-7	-14,58
<b>Provozní náklady</b>	<b>1 603</b>	<b>40,59</b>	<b>969</b>	<b>17,45</b>	<b>2 572</b>	<b>65,13</b>
Nákladové úroky	0	0,00	1	0,00	1	0,00
Ostatní finanční náklady	1	14,29	2	25,00	3	42,86
<b>Finanční náklady</b>	<b>1</b>	<b>14,29</b>	<b>3</b>	<b>37,50</b>	<b>4</b>	<b>57,14</b>
Mimořádné náklady	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<b>Náklady celkem</b>	<b>1 604</b>	<b>40,55</b>	<b>972</b>	<b>17,48</b>	<b>2 576</b>	<b>65,12</b>

Zdroj: vlastní

Z tabulky (Tab. 5) je zřejmé, jak se jednotlivé náklady měnily v průběhu sledovaného období. Celkové náklady v roce 2007 vzrostly oproti roku 2006 o 40,55 % a v roce 2008 došlo k nárůstu oproti předchozímu roku o 17,48 %. Změnu nákladů způsobil především růst objemu výroby a celkové náklady tak za celé posuzované období vzrostly o 65,12 %.

Ve sledovaných letech vzrostly jak provozní, tak finanční náklady. V roce 2007 celkové provozní náklady vzrostly o 40,59 % a celkové finanční náklady vzrostly o 14,29 %. Změna celkových provozních nákladů je dána změnou dílčích provozních nákladů a nejvýraznější navýšení provozních nákladů bylo v roce 2007 v položce služby a také v položce spotřeba materiálu a energie. Celkové provozní náklady v roce 2008 nadále stoupaly, ale s klesající tendencí. Oproti roku 2007 tak vzrostly o 17,45 %. Naopak celkové

finanční náklady se zvyšovaly ve větší míře a tak v roce 2008 vzrostly o 37,50 % oproti roku 2007.

**Náklady vynaložené na prodané zboží** tvoří především pořizovací cenu prodaného zboží v okamžiku prodeje. V roce 2007 se tyto náklady snížily o 34,80 % a klesající tendenci měly i v roce 2008, kdy náklady klesly o 44,52 %. Důvodem je snižující se objem prodaného zboží na prodejně. Celkový pokles nákladů za celé analyzované období činí 63,83 %.

**Spotřeba materiálu a energie** zahrnuje celkovou spotřebu materiálu, provozní a pomocné látky, náhradní díly, pohonné hmoty a spotřebu elektrické energie. Největší nárůst nastal v roce 2007 a procentní změna činila 58,02 %. V dalším roce se objem spotřeby materiálu a energie dále zvyšoval, ale s klesající tendencí, celkem o 31,81 % oproti roku 2007. Za celé období 2006–2008 se tato nákladová položka zvýšila o 108,29 %. Největší položkou je spotřeba základního materiálu a zároveň spotřebovaná energie ve výrobě, která vzrůstá s objemem zakázek.

**Služby** zahrnují především nájemné výrobních prostor a prodejny, náklady na opravy a údržbu, náklady na odvoz odpadu, telefonní poplatky, přepravné a reklamu. Výrazně se tato položka zvýšila v roce 2007, celkem o 77,65 %. Hlavním důvodem byl nárůst nákladů za pronájem prodejny. Za období 2006 až 2008 vykazují náklady na služby nárůst celkem o 96,86 %.

**Osobní náklady** obsahují mzdové náklady včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Osobní náklady v jednotlivých letech narůstaly z důvodu zvýšeného počtu zakázek. Největší nárůst byl v roce 2007 a to více jak 50 %. Za porovnávané období vzrostly tyto náklady celkem o 70,39 %.

**Daně a poplatky** zahrnují silniční daň a ostatní poplatky, např. dálniční známky. Celkově se tato nákladová položka za období 2006–2008 zvýšila o 29,41 %.

**Odpisy DNM a DHM** představují snížení hodnoty majetku. Ve sledovaném období mají odpisy klesající tendenci. V roce 2007 tato nákladová položka oproti roku 2006 klesla o 43,14 % a v roce 2008 se dále snížila o 86,21 % oproti předcházejícímu roku 2007.

**Změna stavu rezerv a opravných položek** měla ve srovnávaném období klesající tendenci. Celkově se tato nákladová položka za sledované období snížila o 80 %. Tyto položky se objevují v nákladech při čerpání rezerv na krytí či financování určitých vnitropodnikových činností, např. na opravy DHM.

**Ostatní provozní náklady** obsahují pojištění dopravních prostředků, penále z prodlení, náhrady nákladů zaměstnancům za používání vlastního nářadí a další provozní náklady, související s činností firmy. V roce 2007 ostatní provozní náklady klesly o 47,92 % oproti předchozímu roku, naopak v roce 2008 náklady vzrostly o 64 % oproti roku 2007. Celkově za porovnávané období se náklady snížily o 14,58 %.

**Celkové provozní náklady** se navýšily za celé sledované období o 65,13 %. Změna je dána zejména vzrůstem nákladů v položce spotřeba materiálu a energie, služby a osobní náklady.

**Nákladové úroky** ve firmě XY zahrnují především úroky z prodlení a tento náklad je vykazován jen v roce 2008.

**Ostatní finanční náklady** zahrnují poplatky za bankovní služby, pojištění proti škodám na majetku a zákonné pojištění vozidel. V roce 2007 nastal nárůst ostatních finančních nákladů o 14,29 % a v roce 2008 o 25 % oproti předchozímu roku. Za celkové období se tyto náklady zvýšily o 42,86 %.

**Celkové finanční náklady** mají rostoucí tendenci a za sledované období dosáhly náklady vzrůstu o 57,14 %.

**Mimořádné náklady** představují náklady v důsledku mimořádných událostí, avšak firma XY v letech 2006–2008 tyto náklady nevykazuje.

**Celkové náklady** se za analyzované období 2006 až 2008 zvýšily celkem o 65,12 %. Změnu celkových nákladů způsobil nárůst objemu zakázek.

#### 4.4 Kalkulační členění nákladů

Existuje více hledisek, podle kterých lze náklady třídit. Firma XY využívá druhové členění nákladů a taktéž kalkulační členění nákladů. Toto členění spočívá v rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. Jedná se o náklady, které souvisí buď přímo, nebo nepřímo s výrobním procesem. Pro analýzu nákladů dle kalkulačního členění jsem informace získala opět z výkazů zisků a ztrát a také na základě konzultace se zaměstnancem zodpovědným za zpracování účetnictví a mezd.

Pro **přímé náklady** je specifické, že mají bezprostřední vztah k uskutečňovaným výkonům. Dají se přiřadit konkrétnímu výkonu na základě technicko-hospodářských norem. Přímé náklady zahrnují položky přímý materiál a přímé mzdy včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění. Tyto položky vstupují do výrobku a tvoří jeho podstatu. Do přímých nákladů firma XY zahrnuje základní materiál, pomocný materiál, pohonné hmoty a mzdy zaměstnanců, kteří se na výrobě přímo podílí. Přímé mzdy tedy zahrnují úkolové mzdy čtyř zaměstnanců ve výrobní části firmy. V následující tabulce (Tab. 6) jsou uvedeny přímé náklady za sledované období v celých tisících Kč.

Tab. 6. Přímé náklady za období 2006–2008 v tis. Kč

Položka	Rok		
	2006	2007	2008
Přímý materiál	1 678	2 625	3 497
Přímé mzdy	466	764	848
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>2 144</b>	<b>3 389</b>	<b>4 345</b>

Zdroj: vlastní

Pro **nepřímé náklady** je typické, že se nevážou k jednomu druhu výkonu, ale jsou společné pro více druhů a zabezpečují průběh celého výrobního procesu. V položce spotřeba materiálu firma XY eviduje materiál režijní, např. čisticí přípravky a ředidla. Položka osobní náklady zahrnuje mzdy včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění dvou zaměstnanců. Jedná se o zaměstnance na prodejně a zaměstnance pověřeného za vedení účetní a mzdové agendy. V tabulce (Tab. 7) jsou zobrazeny všechny nepřímé náklady za dané období.

Tab. 7. Nepřímé náklady za období 2006–2008 v tis. Kč

Položka	Rok		
	2006	2007	2008
Náklady vynaložené na prodané zboží	658	429	238
Spotřeba materiálu a energie	192	330	398
Služby	510	906	1 004
Osobní náklady	304	406	464
Daně a poplatky	17	20	22
Odpisy DNM a DHM	51	29	4
Změna stavu rezerv a opravných položek	25	18	5
Ostatní provozní náklady	48	25	41
Nákladové úroky	0	0	1
Ostatní finanční náklady	7	8	10
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>1 812</b>	<b>2 171</b>	<b>2 187</b>

Zdroj: vlastní

Pro přehlednost uvádím v tabulce (Tab. 8) částku v celých tisících Kč a taktéž % podíl přímých a nepřímých nákladů k celkovým nákladům za sledované období. Graf (Graf 5) znázorňuje vývoj přímých a nepřímých nákladů v letech 2006–2008.

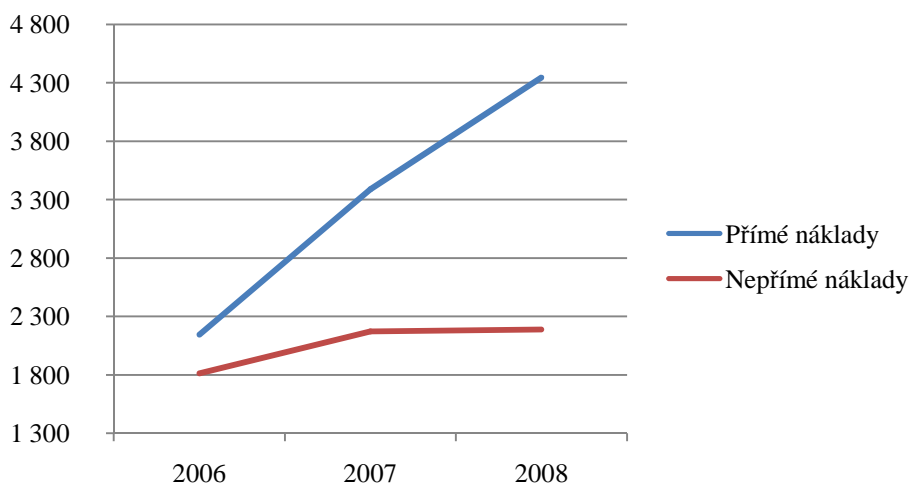
Tab. 8. Přímé a nepřímé náklady v období 2006–2008 v tis. Kč

Položka	2006		2007		2008	
	částka	%	částka	%	částka	%
Přímé náklady	2 144	54,20	3 389	60,95	4 345	66,52
Nepřímé náklady	1 812	45,80	2 171	39,05	2 187	33,48
<b>Náklady celkem</b>	<b>3 956</b>	<b>100,00</b>	<b>5 560</b>	<b>100,00</b>	<b>6 532</b>	<b>100,00</b>

Zdroj: vlastní

Z předchozí tabulky je zřetelné, že podíl přímých nákladů k celkovým nákladům se za sledované období pohybuje v rozmezí od 54% do 66%.

Graf 5. Vývoj přímých a nepřímých nákladů za sledované období



Zdroj: vlastní

#### 4.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Jak již bylo uvedeno výše, firma XY využívá jak druhové, tak kalkulační členění nákladů, avšak členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů firma nevyužívá. Přesto jsem se rozhodla pro vypracování i této analýzy. Znovu jsem použila údaje z výkazů zisků a ztrát a taktéž jsem využila informace na základě kvalifikovaného odhadu účetní. Toto členění třídí nákladové položky na variabilní a fixní část.

**Variabilní náklady** jsou takové náklady, které se mění s objemem prováděných výkonů. Mezi tyto náklady firma XY zahrnuje náklady vynaložené na prodané zboží, spotřebu materiálu a energie, osobní náklady a služby. Položka služby obsahuje náklady na přepravné a náklady na odvoz odpadu, který vzniká během výroby. Do položky osobní náklady jsou zahrnuty mzdy včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění truhlářů, kteří se na výrobě přímo podílí. Položka spotřeba materiálu obsahuje základní a pomocný materiál spotřebovaný ve výrobě, dále elektrickou energii, která vstupuje přímo do výroby a náklady na pohonné hmoty. Spotřeba těchto položek je závislá na objemu výkonů.

**Fixní náklady** se nemění vlivem změn v objemu produkce. Firma do fixních nákladů zahrnuje spotřebu režijního materiálu, spotřebu elektrické energie v nevýrobní části firmy a náklady na náhradní díly. V položce služby jsou zahrnuty náklady na nájemné, dále náklady na opravy a údržbu, reklamu a telefonní poplatky. V položce osobní náklady jsou

zahrnuty mzdy včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance na prodejně a účetní. Další fixní náklady jsou uvedeny v následující tabulce (Tab. 9). Tabulka nám zobrazuje vertikální analýzu nákladů, která vyjadřuje % podíl jednotlivých položek variabilních a fixních nákladů k celkovým nákladům.

Tab. 9. Vertikální analýza variabilních a fixních nákladů v tis. Kč

Položka	2006		2007		2008	
	částka	%	částka	%	částka	%
Náklady na prodané zboží	658	16,63	429	7,72	238	3,64
Spotřeba materiálu a energie	1 827	46,18	2 899	52,14	3 826	58,57
Služby	161	4,07	232	4,17	274	4,19
Osobní náklady	466	11,78	764	13,74	848	12,98
Variabilní náklady	3 112	78,67	4 324	77,77	5 186	79,39
Spotřeba materiálu a energie	43	1,09	56	1,01	69	1,06
Služby	349	8,82	674	12,12	730	11,18
Osobní náklady	304	7,68	406	7,30	464	7,10
Daně a poplatky	17	0,43	20	0,36	22	0,34
Odpisy DNM a DHM	51	1,29	29	0,52	4	0,06
Změna stavu rezerv a OP	25	0,63	18	0,32	5	0,08
Ostatní provozní náklady	48	1,21	25	0,45	41	0,63
Nákladové úroky	0	0,00	0	0,00	1	0,02
Ostatní finanční náklady	7	0,18	8	0,14	10	0,15
Fixní náklady	844	21,33	1 236	22,23	1 346	20,61
Náklady celkem	3 956	100,00	5 560	100,00	6 532	100,00

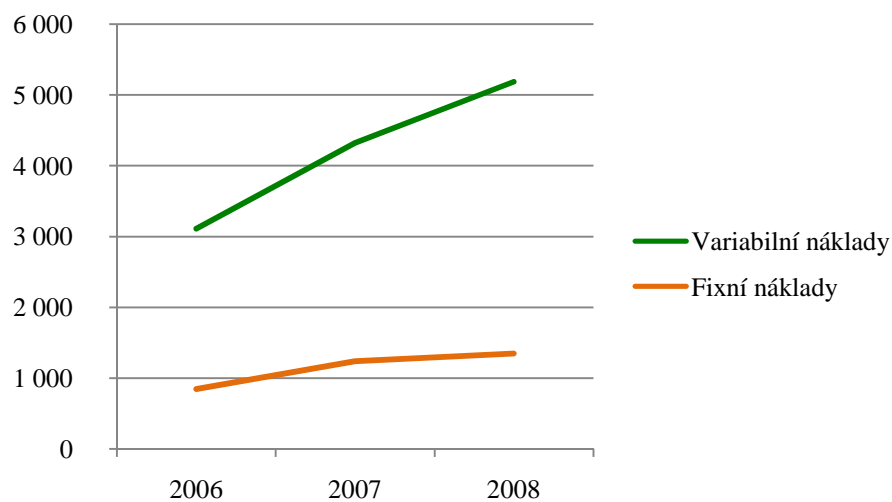
Zdroj: vlastní

Z tabulky je patrné, že ve firmě XY převažují variabilní náklady oproti fixním nákladům. Tento stav je dán charakterem činnosti firmy. Podíl celkových variabilních i fixních nákladů nevykazuje v jednotlivých letech žádné výrazné změny. Podíl variabilních nákladů k celkovým nákladům se za sledované období pohybuje okolo 78%. Největší položkou variabilních nákladů je spotřeba materiálu a energie, která se pohybuje od 46% do 58%. Navýšení této položky je dáno rostoucím objemem zakázek. Další výraznou položkou jsou osobní náklady zaměstnanců ve výrobní části firmy, které se pohybují okolo 13%.

Podíl fixních nákladů k celkovým nákladům se pohybuje okolo 22%. Největší položkou fixních nákladů jsou služby, které se pohybují v rozmezí od 8% do 12% a dále osobní náklady zaměstnanců, kteří se nepodílí na výrobě. Osobní náklady ve všech sledovaných letech dosahují více jak 7 %.

Vývoj celkových variabilních a fixních nákladů v letech 2006–2008 nám znázorňuje následující graf (Graf 6).

*Graf 6. Vývoj variabilních a fixních nákladů za sledované období*



Zdroj: vlastní



## 5 MOŽNOSTI SNÍŽENÍ NÁKLADŮ

Provozní náklady se na celkových nákladech podílí okolo 99%, a jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, vzrostly provozní náklady za celé sledované období celkem o 65,13 %. Z tohoto důvodu se v následujících bodech zaměřím na možnosti snižování nákladů z této oblasti.

### 5.1 Softwarové řešení

Firma má v majetku 3 osobní počítače, jeden počítač je umístěn na prodejně, zbylé dva počítače jsou k dispozici v sídle firmy. Zaměstnanec na prodejně používá kromě několika základních programů i **3D program PRO100**, na kterém vytváří jednoduché prostorové návrhy nábytku. Tyto návrhy následně prezentuje zákazníkům, kteří měli o tuto službu zájem. Dále tyto vytvořené a zákazníkem schválené 3D návrhy slouží majiteli firmy k vyhotovení detailní výrobní výkresové dokumentace. Na tento 3D program má firma zakoupenou multilicenci a je nainstalován i na počítači v sídle firmy, který využívá majitel. Zmíněný 3D software majitel firmy používá na prohlížení a editaci souborů s návrhy nábytku, které mu poskytuje pracovník prodejny a podle kterých vytváří další výrobní dokumentaci. Poslední osobní počítač obsluhuje účetní, která ho využívá pro vedení účetnictví, mzdovou agendu a běžnou administrativu firmy. Firma používá účetní software EKONOM.

Dosavadní 3D program PRO100 firma využívá od roku 2005. Výrobce za tuto dobu nabízel firmě XY několik novějších verzí, avšak ta upgrade nevyužila. Dle zjištění má nejnovější verze tohoto programu další přídatné funkce, např. rozšířené knihovny s modely prvků, jednodušší ovládání a kvalitnější grafické výstupy. Nová verze programu taktéž umožňuje propojení s externími programy, které dosavadní verze neumožňovala. Jedná se např. o propojení s tabulkovým procesorem Microsoft Excel, do kterého lze importovat seznamy s použitými komponenty zakázky, zároveň s přibližnou kalkulací. Taktéž lze 3D software propojit s programem pro tvorbu podrobných nářezových návrhů. Z tohoto důvodu jsem se zaměřila na získání podrobnějších informací o tomto typu softwaru.

Na trhu jsou k dispozici programy, které jsou specializované pro truhlářské a nábytkářské firmy. Tyto programy mohou firmám především usnadnit a urychlit tvorbu podkladů před zahájením samotné výroby nábytku. Jedná se o počítačové **programy pro tvorbu**

*a optimalizaci nářezových návrhů*, které jsou často nazývané jako tzv. nářezáky. Před samotným popisem funkčnosti těchto programů však nejdříve uvedu postup, jaký firma XY doposud používá.

V současné době, jak již bylo uvedeno v kapitole 3.6, musí zaměstnanec ve výrobní části firmy před zahájením zakázky ručně vytvořit podrobný rozpis dílů, který je potřebný pro zkompletování výrobku. Po vyhotovení tzv. kusovníku (Obr. 8) vytváří zaměstnanec nářezový plán (Obr. 9), který zajišťuje rozložení dílců na samotných deskách velkoplošného materiálu. Zde dochází k důležitému momentu, kterým může zaměstnanec ovlivnit spotřebu materiálu a taktéž množství zbytečných odřezků.

Vypracování kusovníku a nářezového plánu je zdlouhavé, náročné a hlavně nepřesné, jelikož je těžké zohlednit rozvržení všech dílců výrobku na vybraný plošný materiál. Důsledkem toho vzniká nemalé množství větších či menších odřezků, které se ukládají ve strojové dílně. V současnosti firma XY tyto odřezky neviduje a dochází tak ke ztrátě přehledu o množství, rozměrech a druhu materiálu. Při tomto způsobu je problematické jejich pozdější využití pro další zakázky a firmě tak zbytečně narůstají skladové zásoby nevyužitých odřezků, které by mohly být spotřebovány.

**Hlavní výhodou** pořízení softwaru pro tvorbu a optimalizaci nářezových návrhů je následné zrychlení a zefektivnění samotného počátku výroby a **minimalizování ztrát v podobě nevyužitých odřezků**. Neopomenutelnou výhodou je **detailní evidence přířezů** a zbytků a taktéž **kalkulace ceny**. Při samotné tvorbě nářezového návrhu dochází ke kalkulaci potřebného plošného materiálu a množství hranovací pásky na konkrétní zakázku. Současně dochází i ke kalkulaci nevyužitých zbytků materiálu, které mohou být použity pro další zakázky. Tímto zaměstnanci firmy získají již před zahájením výroby přesný přehled o potřebném množství použitého materiálu a taktéž o ceně vytvořených přířezů, kterou lze následně použít k výpočtu ceny kompletní zakázky.

Při tvorbě nářezového plánu konkrétní zakázky program vypočítá nejvýhodnější rozmístění námi zadaných dílů výrobku na co nejmenší počet desek velkoplošného materiálu. Software zároveň využívá i zbytky materiálů z předchozích zakázek. Kromě této funkce programy umožňují automaticky vést a upravovat detailní evidenci materiálů včetně jejich rozměrů, a evidovat množství a druh hranovacích pásek. Dále software umožňuje vypočítat náklady každé zakázky a obsahuje mnoho praktických tiskových výstupů. Tyto vlastnosti

mohou firmě ušetřit čas a práci s ruční tvorbou kusovníků a taktéž ušetřit množství použitého materiálu.

### 5.1.1 Software pro tvorbu a optimalizaci nářezových plánů

Pro automatický návrh nářezových plánů jsou na trhu k dispozici následující programy:

- program *Optimik* (firma Sksoft) [13]
- program *DAEX CUT* (firma ŠPINAR – software s.r.o.) [14]
- program *Nowy Rozkrój* (firma Ecrú Software) [15]

Všechny dostupné programy mají společné vlastnosti a liší se jen drobnými detaily. Každý z nich umožňuje automatickou tvorbu nářezových plánů, přípravu rozpisů dílců zakázky, vytvoření a tisk štítků a etiket. Liší se jen vzhledem prostředí, komfortem zadávání podrobných údajů o zakázce a pořizovací cenou. Také jejich hardwarová náročnost je podobná a pro běžnou práci postačí i starší počítačové vybavení. Výhodou těchto programů je jejich jednoduchá obsluha.

Programy DAEX CUT a Nowy Rozkrój lze navíc propojit s externími 3D programy pro projektování nábytku a navrhování interiérů. Spolupráce mezi těmito programy spočívá v automatickém exportu seznamu přířezů a údajů potřebných pro tvorbu nářezových plánů. V případě zájmu o koupi některého z nabízených softwarů může firma XY využít po určité době možnost bezplatné zkušební demoverze.

***Tyto demoverze jsou k dispozici ke stažení na internetových stránkách:***

- SW Optimik – <http://www.sksoft.cz/optimik>
- SW DAEX CUT – [http://www.spinar.cz/produkt/daex\\_cut\\_v9/index.php](http://www.spinar.cz/produkt/daex_cut_v9/index.php)
- SW Nowy Rozkrój – <http://cz.pro100.eu/nowy-rozkroj>

V tabulce (Tab. 10) uvádím přehled cen dostupných programů včetně rozlišení dle konkrétní verze. U programu Optimik se verze softwaru liší v maximálním počtu dílů, ze kterých se skládá realizovaná zakázka.

Tab. 10. Cenová nabídka SW pro tvorbu nářezových plánů

Program	Verze	Cena v Kč
Optimik	Mini (max. 100 dílů)	2 000
	Midi (max. 1 000 dílů)	4 000
	Maxi (neomezený počet dílů)	6 000
DAEX CUT	Basic	2 388
	Obchod	17 988
	Výroba	17 988
Nowy Rozkrój		9 000

Zdroj: vlastní

Firmě XY bych doporučovala, aby zvážila možnost upgradu stávajícího 3D programu PRO100 a pořízení elektronického způsobu tvorby kusovníků a nářezových plánů. Při využití těchto programů bude pro firmu hlavním přínosem zkrácení doby návrhu nářezových plánů oproti současnému ručnímu zpracování a taktéž redukce zbytečných odřezků velkoplošného materiálu. Přestože náklady při inovaci i pořízení softwaru vzrostou, je předpoklad, že v brzké době se investice do pořízení programů vrátí v podobě úspory základního materiálu.

## 5.2 Změna dodavatele materiálu

Firma pracuje s plošným materiálem zvaným *laminované dřevotřískové desky*. Jedná se o velkoformátové desky (tzv. plotny), které jsou na bázi dřeva s povrchovou úpravou. Tato povrchová vrstva laminátu má dekorativní a strukturovaný povrch, který vzniká nalisováním dekorativního papíru. Povrchová úprava je odolná vůči krátkodobému působení vody, zvýšené teplotě a také k běžně používaným chemikáliím v domácnosti. Povrch laminované dřevotřískové desky je snadno omyvatelný, bez zápachu a proto je vhodný pro vnitřní vybavení interiérů.

Firma používá plošný materiál zejména z produkce firem Kronospan, EGGER a DDL Humpolec. V nabídce těchto výrobců je široká paleta dekorů a také výběr z mnoha struktur povrchu. Rovněž je na výběr z více tloušťek těchto lamino desek a proto záleží jen na konkrétním způsobu použití a konstrukci výrobku.

Základní formát laminované dřevotřískové desky je 2 800 x 2 070 mm a na výběr je z tloušťek **6, 8, 10, 12, 16, 18, 19, 22, 25, 28, 32 a 38 mm**. Nicméně z 95% firma XY pro svou výrobu využívá lamino o tloušťce 18 mm.

V oblasti působnosti firmy se nachází více dodavatelů velkoplošného a jiného materiálu, jak pro řemeslníky, tak pro potřeby dřevozpracujících firem. Dodavatelé se nachází přibližně v okruhu třiceti kilometrů od sídla výrobní části firmy XY.

Firma od svého prvopočátku pravidelně odebírá základní materiál a ostatní potřeby pro svou výrobu od dvou dodavatelů. Dodavatel č. 1 má sídlo přibližně 3 km od firmy XY, dodavatel č. 2 má sklady včetně prodejny v nedaleké obci, vzdálené 10 km od sídla firmy XY. Důvodem, proč firma nevyužívá pouze jednoho dodavatele, je fakt, že nabídka výše uvedených dodavatelů je mnohdy nedostačující. V poslední době dodavatelé tvoří nízkou skladovou zásobu materiálu a dochází tak ke komplikacím s včasnou dodávkou objednaného materiálu, což je pro firmu nepříjemné. Nabídka těchto dodavatelů je rozdílná a občas nastává situace, kdy nelze požadovaný základní materiál zakoupit ani u jednoho z výše uvedených dodavatelů.

Praxe je taková, že dodavatelé objednaný velkoplošný materiál dodávají v rámci svého rozvozu. Současná objednávka ostatního materiálu, jako jsou panty, kování, hranovací pásy, lepidla a jiný spotřební materiál bývá obvykle součástí tohoto rozvozu. Avšak může nastat situace, kdy z časových i jiných důvodů je nutné požadovaný materiál zajistit neprodleně, v tom případě firma XY zajišťuje nákup těchto komponentů ve své režii.

### 5.2.1 Potencionální dodavatelé materiálu

Z dostupných zdrojů jsem zjistila podrobné informace o dalších dodavatelských firmách, nacházejících se v regionu firmy, které by společnost XY mohla využívat. Celkem se jedná o další **tři *potencionální firmy***. Na základě cenových nabídek a rovněž nabídek množstevních slev jsem provedla srovnání a jako nejvýhodnější se jeví dodavatel D3. Pro porovnání cen jsem vybrala nejčastěji používané materiály z produkce firmy Kronospan v tloušťce 18 mm (Tab. 11).

Tab. 11. Cenové nabídky dodavatelských firem v Kč/m<sup>2</sup> (bez DPH)

Druh materiálu	Dodavatel		
	D1	D2	D3
Bílá 101	157,26	164,00	121,30
Třešeň 344	154,23	135,00	126,30
Buk 381	154,23	135,00	126,30
Dub horský 740	272,30	241,00	206,90
Olše diamant 1694	186,24	172,00	158,00
Šedá 1700	215,97	185,00	175,60
Kokos bolo 8995	284,82	–	216,00

Zdroj: vlastní

**Dodavatel D3** má bezkonkurenční nabídku všech druhů velkoplošného materiálu, kování a dalších komponent potřebných pro nábytkovou výrobu. Dalším kladem je možnost sjednání výhodných individuálních podmínek při pravidelných odběrech či větších zakázkách. Jedinou shledanou nevýhodou je větší vzdálenost od sídla firmy XY oproti dosavadním dodavatelům č. 1 a č. 2. Sklady dodavatele D3 jsou vzdáleny zhruba 20 kilometrů od firmy XY, avšak i tento dodavatel nabízí rozvoz svého skladového sortimentu. Při úvaze o využívání služeb tohoto dodavatele by pro firmu XY jako negativum mohlo připadat eventuální vzdálenější dojíždění, pokud by firma musela řešit akutní situaci s nákupem konkrétních komponent.

Dle mého názoru by bylo pro firmu XY nejvýhodnější, pokud by komponenty a materiál potřebný pro svou výrobu mohla bez problémů objednat u jednoho dodavatele. Firma by tak svou celkovou výší objednávky mohla využívat **výhodných množstevních slev** od dodavatele D3. I v současnosti firma XY pořizuje materiál od dodavatelů č. 1 a č. 2 s několika procentní slevou, ale ta dohromady nedosahuje takové výše, kterou nabízí dodavatelská firma D3 a to při stejném množství materiálu, který firma pořídí v rámci roku. Z toho je patrné, že v případě využití služeb dodavatele D3 by tak došlo k výraznému poklesu nákladů oproti současnosti.

### 5.2.2 Tloušťka materiálu

Zároveň při porovnávání jednotlivých cenových nabídek u potencionálních nových dodavatelů jsem zjistila určitý nepoměr cen v závislosti nabízených velkoplošných

materiálů na různých tloušťkách. Jak bylo výše uvedeno, na výběr je z více tloušťek lamino desek (6, 8, 10, 12, 16, 18, 19, 22, 25, 28, 32 a 38 mm). Při srovnávání konkrétních tloušťek stejného druhu materiálu jsem shlédla, že materiál v menší tloušťce je mnohdy cenově dražší než silnější materiál (Tab. 12). Odpovědí na tento nepoměr byl fakt, že cenově dostupnější jsou nejpoužívanější tloušťky dřevotřískových desek (18 a 25 mm) a méně obvyklé tloušťky materiálu jsou nákladnější. Není to ovšem pravidlem, záleží na konkrétním dekoru, struktuře povrchu a hlavně dodavateli materiálu.

Tab. 12. Ceny dle tloušťky materiálu z produkce Kronospan v Kč/m<sup>2</sup> (bez DPH)

Druh materiálu	Tloušťka v mm					
	12	16	18	19	22	25
Bílá 101	184,00	156,00	164,00	207,00	222,00	229,00
Třešeň 344	156,00	154,00	135,00	214,00	222,00	263,00
Buk 381	184,00	150,00	135,00	204,00	222,00	253,00
Dub horský 740	223,00	229,00	241,00	244,00	264,00	296,00
Olše diamant 1694	217,00	172,00	172,00	239,00	259,00	293,00
Šedá 1700	225,00	185,00	185,00	249,00	269,00	303,00

Zdroj: vlastní

Firma XY využívá k výrobě nejčastěji velkoplošné dřevotřískové desky s laminovanou úpravou o tloušťce 18 mm a taktéž mezi mnoha výrobci nábytku je rozšířeno používání materiálů o této tloušťce. Stále více se však stává trendem používání těchto materiálů v tloušťce 16 mm a tato tendence se začíná projevovat hlavně u větších výrobců, převážně sériového nábytku. Je proto předpoklad, že výrobci se budou snažit reagovat na tuto změnu snížením cen této tloušťky.

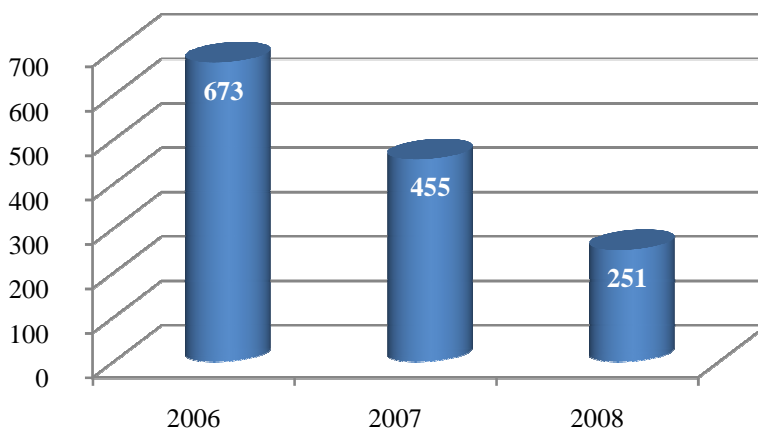
Z mého pohledu by tedy další eventuální možností snížení nákladů mohl být **přechod na jinou variantu tloušťky velkoplošného materiálu**. Veškeré strojové vybavení firmy XY umožňuje zpracovávat základní materiál v různých tloušťkách a ani pořízení dalšího vybavení by nebylo nutné. Touto změnou by firmě nevznikly žádné dodatečné náklady. Vzniká zde však otázka, zda tato změna nezpůsobí pokles kvality výrobků.

### 5.3 Zrušení prodejny

Další možností snížení nákladů je zrušení prodejny. Provoz prodejny byl zahájen v roce 2005 a do současnosti se prodejna nachází v pronajatých prostorách. Nejčastějšími návštěvníky prodejny jsou zájemci o menší výrobky, které nevyžadují odbornou montáž a výrobky si tak mohou odebrat přímo v prodejně. Prodejna je umístěna v jiné místní části města než výrobní prostory firmy a při zahájení prodeje se zde předpokládal větší pohyb zákazníků, jelikož se prodejna nachází v blízkosti středu města. Avšak skutečnost je taková, že většina zájemců o výrobu zakázkového nábytku se stále obrací s objednávkou přímo do výrobních prostor firmy. Důvodem mohou být lepší parkovací prostory či jen dlouholetý zvyk zákazníků.

Hlavní důvod, který vede k návrhu na zrušení prodejny je především stále se *zvyšující položka nákladů na nájemné* a zároveň *znatelný pokles tržeb za prodej zboží*, který nám zobrazuje následující graf (Graf 7).

Graf 7. Tržby za prodej zboží v období 2006–2008 v tis. Kč



Zdroj: vlastní

Pravděpodobnou příčinou poklesu tržeb je otevření velkoobchodní prodejny (r. 2007) v blízkém okolí, která mohla přilákat zákazníky na nižší pořizovací ceny nábytku, avšak dle mého názoru na úkor kvality výrobků. Ve všech analyzovaných letech převládaly tržby za zboží od dodavatelů, oproti vlastním výrobkům. Jednalo se především o kancelářské židle a židle vyrobené z masivu.



V tabulce (Tab. 13) jsou porovnány změny tržeb za prodej zboží v časové posloupnosti, které představují absolutní výši změn a její % vyjádření k výchozímu roku.

*Tab. 13. Přehled změn tržeb za prodej zboží v tis. Kč*

Položka	2007/2006		2008/2007		2008/2006	
	změna	%	změna	%	změna	%
Tržby za prodej zboží	-218	-32,39	-204	-44,84	-422	-62,70

Zdroj: vlastní

Za sledované období prodejna dosahovala nejvyšších tržeb za prodej zboží v roce 2006 (Graf 7). Příčinou byla ojedinělá objednávka na konkrétní druh zboží k dovybavení kancelářských prostor jedné státní instituce. Jednalo se o tři typy kancelářských židlí od firmy RIM. V roce 2007 již tržby za prodej zboží klesaly, oproti roku 2006 celkem o 32,39 %. Další pokles přinesl rok 2008, kdy tržby poklesly oproti roku 2007 o 44,84 %. Z tabulky (Tab. 13) můžeme za celé sledované období zaznamenat pokles tržeb za prodej zboží, celkem o 62,70 %.

V rámci zrušení prodejny by mohl být zaměstnanec tohoto pracoviště přemístěn do prostor výrobní části firmy, nejlépe do administrativního zázemí. Jeho dosavadní činnost na prodejně by mohla být zachována, jelikož by svým přemístěním mohl převzít určitou část výkonů, které vykonává majitel firmy. Především by využil svých dosavadních zkušeností prodavače a zajišťoval by prvotní kontakt se zákazníkem přímo v sídle firmy. Tím by majiteli zčásti zmírnil jeho časové vytížení.

V případě pořízení výše doporučeného softwaru na vytváření podrobných nářezových plánů, by se jeho pracovní náplň mohla rozšířit i o tvorbu těchto materiálů. Převzal by tak do své kompetence vytváření dokumentace, a tím by ulehčil a zrychlil práci zaměstnancům ve výrobní části firmy a současně by mohl uplatnit své odborné vzdělání přímo ve výrobě. Zároveň by nedocházelo ke zdlouhavému předávání informací o zákaznících a potencionálních zakázkách mezi prodejnou a vedením firmy.

Při dosavadní praxi se musí návrhy a náčrty od zákazníků buď osobně předávat, nebo elektronicky zpracovat a přeposlat mezi prodejnou a výrobní částí firmy. Tato činnost je zdlouhavá a může při ní dojít i k drobným nesrovnalostem, které se musí následně řešit. Pokud by se realizovalo zrušení prodejny, byl by tento zaměstnanec bývalé prodejny

v bezprostředním kontaktu s majitelem firmy i s dalšími zaměstnanci ve výrobě, a dle mého názoru by se tak zlepšil chod firmy. Odpadlo by předávání informací o zakázce, při kterém se i sebemenší nesrovnalost musela řešit telefonicky či elektronickou formou. Práce na přípravě zakázky by se zpřesnila a zrychlila.

Samozřejmě je také možná varianta, že zároveň se zrušením prodejny by byl se zaměstnancem rozváznán pracovní poměr. Zrušením prodejních prostor a případným ukončením pracovního poměru s prodáváčem by tak došlo k výraznému snížení celkových provozních nákladů firmy.

## 6 DOPORUČENÍ

Hlavním úkolem této bakalářské práce bylo navrhnout možnosti, které by vedly ke snížení nákladových položek ve firmě XY. Na základě provedených analýz bylo zjištěno, že nejvíce se na celkových nákladech podílí položka spotřeba materiálu a energie, služby a osobní náklady. Firmě jsem v průběhu práce podala několik návrhů, které mohou vést ke snížení nákladů.

Jedna z činností, která rozhoduje o spotřebě materiálu, je tvorba nářezových plánů. V současné době firma vyhotovuje tyto plány ručně a důsledkem toho vzniká mnoho zbytečných odřezků. Rovněž je ruční vytváření plánů náročné, zdlouhavé a především nepřesné. V současné době jsou na trhu k dispozici programy, které tyto plány vyhotoví přesněji a důsledkem toho tak poklesnou ztráty v podobě nevyužitých odřezků. Především z tohoto důvodu firmě doporučuji pořízení softwaru, který umožňuje vytvářet a optimalizovat nářezové plány. Dalším kladem je zkrácení doby návrhu nářezových plánů, elektronická evidence zbytkového materiálu a odřezků, kalkulace nevyužitých zbytků a také kalkulace celé zakázky. Zároveň doporučuji upgrade stávajícího softwaru PRO100, který vytváří 3D návrhy nábytku. Novější verze programu obsahuje rozšířené knihovny s modely prvků a umožňuje propojení s externími programy.

Jako další doporučení uvádím změnu dodavatele materiálu. Důvodem je skutečnost, že dosavadní dodavatelé mnohdy nemají dostatečnou skladovou zásobu požadovaného materiálu a nastává i situace, kdy konkrétní materiál nelze zakoupit ani u jednoho z nich. Především však výše slevy není u dosavadních dodavatelů taková, kterou nabízí konkurenční firmy v okruhu sídla firmy XY. Změnou dodavatele materiálu by firma snížila provozní náklady na základě výhodnějších množstevních slev.

Mezi mé další doporučení patří návrh na zrušení prodejny a to především z důvodu rostoucích nákladů za nájemné a taktéž poklesu tržeb. Stávající zaměstnanec této prodejny by mohl být přemístěn do výrobních prostor firmy, kde by využil svých zkušeností a uplatnil své odborné vzdělání přímo ve výrobě. Zrušením prodejny by firma znatelně snížila celkové náklady.

Za optimální variantu úspor považuji návrh na upgrade a pořízení softwaru. Důvodem je více faktorů, které v důsledku vedou k úsporám. Přínosem bude vedle úspory základního materiálu rovněž úspora času. Taktéž zavedením elektronické evidence zbytkového materiálu, která povede k lepšímu využití zbytků pro další zakázky, dospěje firma

k dalšímu snížení nákladů. Pořízení softwaru přispěje ke kvalitnějšímu zpracování návrhů a zaměstnancům usnadní a urychlí přípravu před zahájením samotné výroby nábytku.

Nepochybně by změnou dodavatele materiálu a zrušením prodejny došlo k výraznějšímu snížení nákladů v kratším časovém období oproti pořízení softwaru. Investice do pořízení programu by totiž v prvotní fázi vedla ke zvýšení nákladů a úspora by byla viditelná za delší časové období. Přesto jako optimální variantu úspor bych volila právě nákup softwaru a to z výše uvedených důvodů.

Každá z navrhovaných změn je realizovatelná a věřím, že firma mé návrhy a doporučení využije.

## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo snížení nákladových položek ve firmě, která se zabývá zakázkovou výrobou nábytku.

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část zahrnuje rozbor literárních pramenů pojednávajících o nákladech a posloužila jako podklad pro praktickou část. Praktická část zahrnuje charakteristiku společnosti, organizační strukturu a výrobní proces.

Po představení společnosti jsem se zabývala analýzou nákladů. Ta začíná seznámením s výsledkem hospodaření, který byl zpracován na základě údajů z výkazů zisků a ztrát za účetní období 2006 až 2008. V první části jsem provedla analýzu nákladů podle druhového členění, kterou jsem zpracovala do vertikální a horizontální analýzy. Vertikální analýzou jsem zjišťovala procentní podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech a horizontální analýza nám ukázala, jak se jednotlivé nákladové položky měnily ve sledovaném období. Dalším krokem bylo vyhodnocení nákladů dle kalkulačního členění, které spočívalo v rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady. Poslední část byla zaměřena na analýzu nákladů podle závislosti na objemu výroby, která člení náklady na fixní a variabilní část.

Na základě výsledků analýz byly identifikovány jednotlivé nákladové položky, které ve sledovaném období nejvíce vzrostly. Největší podíl na celkových nákladech mají náklady provozní. Ve všech sledovaných letech dosáhly přes 99 % a nejvíce se na skladbě provozních nákladů podílela spotřeba materiálu a energie, osobní náklady a služby. Z tohoto důvodu jsem se zaměřila na návrhy, kterými by bylo možné snížit tyto nákladové položky.

První návrh se zabýval možností upgradu stávajícího 3D programu a taktéž pořízením elektronického způsobu tvorby nářezových plánů, který by firmě XY především zredukoval odřezky velkoplošného materiálu. Další navrhovanou variantou byla změna dodavatele základního materiálu či přechod na jinou variantu tloušťky zpracovávaného materiálu. U potencionálních dodavatelů v okruhu sídla firmy jsem provedla srovnání cenových nabídek, množstevních slev a nabízeného sortimentu. Poslední návrh zahrnoval možnost zrušení prodejn.

Na základě provedených analýz bych firmě XY doporučila zejména pořízení upgradu dosavadního softwaru, který umožňuje vytvářet prostorové návrhy nábytku a zároveň investovat peněžní prostředky do nákupu programu, který umožňuje vytvářet a optimalizovat nářezové návrhy. Pořízení těchto programů považuji za účelné a velmi přínosné, jelikož software zejména minimalizuje ztráty v podobě nevyužitých odřezků a ušetří tak množství použitého materiálu. Neopomenutelnou výhodou je zkrácení doby potřebné pro tvorbu návrhů, dále detailní evidence přířezů a zbytků materiálu včetně jejich rozměrů a taktéž kalkulace ceny.

## RESUMÉ

The aim of the bachelor thesis was to reduce selected expense items in the company which deals with custom furniture manufacturing.

The bachelor thesis consists of two parts, theoretical and practical. The theoretical part includes analysis of literary sources dealing with expenses and it served as a material for the practical part. The practical part includes a company profile, organizational structure and production process.

After I had introduced the company I dealt with an analysis of expenses. It starts with identifying trading income, which was worked out on the basis of profit and loss account data in the accounting period 2006–2008. In the first part I carried out an expense analysis according to specific division, which I processed to vertical and horizontal analysis. By vertical analysis I was finding out percentual rate of individual sorts of expenses in relation to overall expenses and horizontal analysis showed us how expense items changed in the period of consideration. The next step was to evaluate expenses according to calculating division which consisted in dividing expenses to direct and indirect expenses. The last part was focused on expense analysis according to extent of production, which divides expenses to fixed and variable part.

Individual expense items were identified on the grounds of analysis outcomes, which increased the most in the period of consideration. Operating costs have the biggest share of the overall costs. They reached over 99 % in the all years considered whereas material and energy consumption, personal costs and services took the biggest share in the structure of operating costs. Account on that I focused on suggestions which might reduce those expense items.

The first proposal dealt with the possibility of 3D programme upgrade and establishing an electronic method of wood carving plans, which would enable the XY company to reduce wood strips from the large-area material. The next suggested option was to change the basic material supplier and switch to different variety of manufactured material diameter. I made a quotation comparison, comparison of quantity discounts and offered assortments among potential suppliers in the area of the company residence. The last proposal included a possibility of outlet liquidation.

On the grounds of the realized analyses I would recommend the XY company especially to establish an upgrade of the present software, which enables to create three dimensional furniture projects, and to invest finances in purchasing a programme, which enables them to create and optimise wood carving plans. I consider establishing those programmes efficient and very beneficial because software primarily minimizes losses in a way of unused wood strips and so it saves a large amount of used material. Last but not least another advantage is shortening time needed to create projects, furthermore detailed registration of dimension timbers and material remainders including their measurements and price calculation as well.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] KRÁL, Bohumil. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [2] SYNEK, Miloslav. a kol. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 1996. 456 s. ISBN 80-7169-211-5.
- [3] SYNEK, Miloslav. a kol. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 1999. 456 s. ISBN 80-7179-228-4.
- [4] DOLEŽAL, Jan., FIREŠ, Bohuslav., MÍKOVÁ, Marie. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 1992. 304 s. ISBN 80-85623-10-2.
- [5] SCHROLL, R., KRÁL, B., JANOUT, J., FIBÍRKOVÁ, J. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Bilance, 1997. 461 s.
- [6] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [7] PASEKOVÁ, Marie., OTRUSINOVÁ, Milana. *Základy účetnictví: Studijní pomůcka pro distanční studium*. 4. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. ISBN 978-80-7318-669-2.
- [8] DUŠKOVÁ, Martina., KOLKOVÁ, Věra. *Náklady a výnosy, vlastní a cizí zdroje: Návod k účtování s příklady*. 1. vyd. Praha : EUROUNION, 1996. ISBN 80-85858-44-4.
- [9] OGEROVÁ, Brigitte., FIBÍROVÁ, Jana. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha : HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6.
- [10] HELIGROVÁ, Ilona. *Účetní výkazy očima neúčtaře*. 1. vyd. Praha : VOX, 2004. 88 s. ISBN 80-86324-38-9.
- [11] MUNZAR, Vladimír., KLEISNER, Václav. *Účetnictví pro 3. ročník obchodních akademií: finanční účetnictví ve výrobních a obchodních podnikatelských subjektech, vnitropodnikové účetnictví, oceňování*. 2. vyd. Praha : Fortuna, 1996. 167 s. ISBN 80-7168-316-7.
- [12] TVRDÍKOVÁ, Milena. *Zavádění a inovace informačních systémů ve firmách*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2000. 116 s. ISBN 80-7169-703-6.
- [13] *Sksoft: Optimik* [online]. 2010 [cit. 2010-03-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.sksoft.cz/optimik/>>.

- [14] ŠPINAR software: *DAEX CUT BASIC v9 CZ*. [online]. 2009 [cit. 2010-03-22]. Dostupný z WWW: <[http://www.spinar.cz/produkt/daex\\_cut\\_v9/index.php](http://www.spinar.cz/produkt/daex_cut_v9/index.php)>.
- [15] ECRU: *Nowy Rozkroj*. [online]. 2009 [cit. 2010-03-26]. Dostupný z WWW: <<http://cz.pro100.eu/nowy-rozkroj>>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

DHM dlouhodobý hmotný majetek

DNM dlouhodobý nehmotný majetek

OP opravné položky

SW software

THN technicko-hospodářské normy

THP technicko-hospodářský pracovník

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Celkové variabilní náklady .....	24
Obr. 2. Průměrné variabilní náklady .....	24
Obr. 3. Celkové fixní náklady .....	25
Obr. 4. Průměrné fixní náklady .....	25
Obr. 5. 3D návrh – varianta č. 1 .....	31
Obr. 6. 3D návrh – varianta č. 2 .....	32
Obr. 7. Výkresová dokumentace (ruční zpracování) .....	33
Obr. 8. Kusovník (ruční zpracování) .....	34
Obr. 9. Nářezový plán (ruční zpracování) .....	34

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Základní členění nákladů dle účtových skupin.....	18
Tab. 2. Členění přímých nákladů.....	21
Tab. 3. Výsledek hospodaření za období 2006–2008 v tis. Kč .....	37
Tab. 4. Vertikální analýza nákladů podle druhového členění v tis. Kč .....	38
Tab. 5. Horizontální analýza nákladů podle druhového členění v tis. Kč .....	41
Tab. 6. Přímé náklady za období 2006–2008 v tis. Kč.....	44
Tab. 7. Nepřímé náklady za období 2006–2008 v tis. Kč .....	45
Tab. 8. Přímé a nepřímé náklady v období 2006–2008 v tis. Kč.....	45
Tab. 9. Vertikální analýza variabilních a fixních nákladů v tis. Kč .....	47
Tab. 10. Cenová nabídka SW pro tvorbu nářezových plánů .....	52
Tab. 11. Cenové nabídky dodavatelských firem v Kč/m <sup>2</sup> (bez DPH) .....	54
Tab. 12. Ceny dle tloušťky materiálu z produkce Kronospan v Kč/m <sup>2</sup> (bez DPH).....	55
Tab. 13. Přehled změn tržeb za prodej zboží v tis. Kč .....	57

**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1. Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v tis. Kč .....	37
Graf 2. Objem provozních a finančních nákladů v tis. Kč .....	39
Graf 3. Vývoj provozních nákladů v období 2006–2008 .....	39
Graf 4. Vertikální analýza provozních nákladů za rok 2007 .....	40
Graf 5. Vývoj přímých a nepřímých nákladů za sledované období.....	46
Graf 6. Vývoj variabilních a fixních nákladů za sledované období.....	48
Graf 7. Tržby za prodej zboží v období 2006–2008 v tis. Kč.....	56

## SEZNAM PŘÍLOH

- P I Výkaz zisků a ztrát
- P II Ceník materiálů dodavatele D1
- P III Ceník materiálů dodavatele D2
- P IV Ceník materiálů dodavatele D3
- P V Vzorník materiálů
- P VI Zpracovaná zakázka
- P VII Realizace u zákazníka

## PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT

Označení	TEXT	Číslo řádku	2006	2007	2008
I.	Tržby za prodej zboží	1	673	455	251
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	658	429	238
+	Obchodní marže	3	15	26	13
II.	Výkony	4	3313	5027	6424
B.	Výkonová spotřeba	5	2380	3861	4899
	spotřeba materiálu a energie		1870	2955	3895
	služby		510	906	1004
+	Přidaná hodnota	6	948	1192	1538
C.	Osobní náklady	7	770	1170	1312
D.	Daně a poplatky	8	17	20	22
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	51	29	4
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	100	160	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11			
G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti a komplexních NPO	12	25	18	5
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		58	43
H.	Ostatní provozní náklady	14	48	25	41
V.	Převod provozních výnosů	15			
I.	Převod provozních nákladů	16			
*	Provozní výsledek hospodaření	17	137	148	197
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21			
K.	Náklady z finančního majetku	22			
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	25			
X.	Výnosové úroky	26			
N.	Nákladové úroky	27			1
XI.	Ostatní finanční výnosy	28			
O.	Ostatní finanční náklady	29	7	8	10
XII.	Převod finančních výnosů	30			
P.	Převod finančních nákladů	31			
*	Finanční výsledek hospodaření	32	-7	-8	-11
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	30	22	40
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	34	100	118	146
XIII.	Mimořádné výnosy	35			
R.	Mimořádné náklady	36			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	37			
*	Mimořádný výsledek hospodaření	38	0	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	39			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	40	100	118	146
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	41	130	140	186



## PŘÍLOHA P II: CENÍK MATERIÁLŮ DODAVATELE D1

Obj. kód	Název zboží		Délka (mm)	Šířka (mm)	Tl. (mm)	MJ	Cena/MJ (Kč)
<b>LTD DDL Humpolec - 2750x1830</b>							
AB 0116.1118gc	LTD bílá 116 hl.		2750	1830	18,0	m2	213,75
AB 0352.2118gc	LTD olše 352 pór		2750	1830	18,0	m2	232,88
AB 0353.2118gc	LTD borovice sukátá 353 pór		2750	1830	18,0	m2	250,88
AB 0382.2118gc	LTD třešeň slana 382 pór	doprodej	2750	1830	18,0	m2	188,00
AB 0503.2118gc	LTD ořech natur 503 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
AB 0504.2118gc	LTD třešeň Nashville 504 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
AB 0505.2118gc	LTD ořech tmavý 505 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
AB 0506.2118gc	LTD buk natur 506 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
AB 0507.2118gc	LTD třešeň York 507 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
AB 0508.2118gc	LTD javor Wild 508 pór		2750	1830	18,0	m2	195,00
<b>Eurolight Egger</b>							
AD 0001.0938gd	LKD Eurolight surová broušená	novinka	2800	2070	38,0	m2	288,23
AD 1277.7938gd	LKD Eurolight Akazie H 1277 ST9	novinka	2800	2070	38,0	m2	399,03
AD 1334.7938gd	LKD Eurolight dub natur Ferrara H 1334 ST9	novinka	2800	2070	38,0	m2	399,03
AD 1615.7938gd	LKD Eurolight třešeň Romana H 1615 ST9	novinka	2800	2070	38,0	m2	399,03
AD 3129.7938gd	LKD Eurolight merano hnědá H 3129 ST9	novinka	2800	2070	38,0	m2	399,03
AD 3704.5938gd	LKD Eurolight ořech tabák H 3704 ST15	novinka	2800	2070	38,0	m2	399,03
<b>LTD Egger</b>							
AD 0107.5118hd	LTD žlutá U 107 ST15		2800	2070	18,0	m2	243,95
AD 0116.4118hd	LTD jasmin U 116 ST2	novinka	2800	2070	18,0	m2	218,15
AD 0205.5118hd	LTD capucino U 205 ST15		2800	2070	18,0	m2	241,58
AD 0212.4118hd	LTD běžová U 212 ST2		2800	2070	18,0	m2	227,81
AD 0303.5118hd	LTD oranžová U 303 ST15		2800	2070	18,0	m2	293,31
AD 0312.5118hd	LTD červená cañon U 312 ST15		2800	2070	18,0	m2	272,42
AD 0323.5118hd	LTD červená U 323 ST15		2800	2070	18,0	m2	299,94
AD 0501.4118hd	LTD titan F 501 ST2		2800	2070	18,0	m2	287,61
AD 0509.5118hd	LTD aluminium F 509 ST2		2800	2070	18,0	m2	287,61
AD 0510.5118hd	LTD modrá U 510 ST15		2800	2070	18,0	m2	266,25
AD 0514.5118hd	LTD modrá U 514 ST15		2800	2070	18,0	m2	275,75
AD 0527.5118hd	LTD modrá U 527 ST15		2800	2070	18,0	m2	243,95
AD 0583.3118hd	LTD fino bronzé F 583 ST22		2800	2070	18,0	m2	294,26
AD 0584.3118hd	LTD fino zirk F 584 ST22		2800	2070	18,0	m2	294,26
AD 0607.5118hd	LTD pastelové zelená U 607 ST15		2800	2070	18,0	m2	238,73
AD 0610.5118hd	LTD světle zelená U 610 ST15		2800	2070	18,0	m2	266,25
AD 0630.5118hd	LTD zelená U 630 ST15		2800	2070	18,0	m2	275,75
AD 0708.4118hd	LTD šedá U 708 ST2		2800	2070	18,0	m2	217,85
AD 0751.5118hd	LTD tropica vanile F 751 ST15		2800	2070	18,0	m2	287,61
AD 0753.5118hd	LTD tropica paprika F 753 ST15		2800	2070	18,0	m2	287,61
AD 0961.4118hd	LTD grafit U 961 ST2	novinka	2800	2070	18,0	m2	217,14
AD 1032.5118hd	LTD buk Donau natural H 1032 ST15	novinka	2800	2070	18,0	m2	175,49
AD 1277.7118hd	LTD Akazie H 1277 ST9	novinka	2800	2070	18,0	m2	260,97
AD 1334.7118hd	LTD dub natur Ferrara H 1334 ST9		2800	2070	18,0	m2	234,93
AD 1334.7125hd	LTD dub natur Ferrara H 1334 ST9		2800	2070	25,0	m2	292,50
AD 1424.3118hd	LTD Woodline cream H 1424 ST22	novinka	2800	2070	18,0	m2	276,92
AD 1502.5118hd	LTD olše H 1502 ST15	akční cena	2800	2070	18,0	m2	175,49
AD 1511.5118hd	LTD buk Bavaria H 1511 ST15	akční cena	2800	2070	18,0	m2	175,49
AD 1518.5118hd	LTD buk světlý H 1518 ST15		2800	2070	18,0	m2	216,89
AD 1518.5125hd	LTD buk světlý H 1518 ST15		2800	2070	25,0	m2	272,90
AD 1521.5118hd	LTD javor H 1521 ST15	akční cena	2800	2070	18,0	m2	175,49
AD 1530.5118hd	LTD hruška švýcarská H 1530 ST15		2800	2070	18,0	m2	224,49
AD 1555.5118hd	LTD wenge H 1555 ST15		2800	2070	18,0	m2	232,08
AD 1586.5118hd	LTD buk pařený H 1586 ST15	novinka	2800	2070	18,0	m2	175,49
AD 1599.5118hd	LTD buk Tirol čoko H 1599 ST15		2800	2070	18,0	m2	250,59
AD 1615.7118hd	LTD třešeň Romana H 1615 ST9		2800	2070	18,0	m2	234,93

# PŘÍLOHA P III: CENÍK MATERIÁLŮ DODAVATELE D2



## LTD EGGER - 18mm

strana 2

207 x 280 (5,796) Skladový program

- skládem

ceny jsou platné od 1.3.2010

Číslo		Označení	Cena/ks	Cena/m2	Číslo		Označení	Cena/ks	Cena/m2
W980	SM	Bílá hladká	772,-	133,2	H1559	ST21	Zebrano Havana	1 218,-	210,1
U108	ST15	Vanilka	1 089,-	187,9	H1599	ST15	Buk tirolský čokoládový	1 154,-	199,1
U107	ST15	Žlutá pastelová	1 089,-	187,9	H1615	ST9	Třešeň Romana	1 048,-	180,8
U116	ST2	Jasmin	984,-	169,8	H1664	ST15	Třešeň Toskana př.	1 085,-	187,2
U212	ST2	Crémová béžová	1 030,-	177,7	H1692	ST15	Třešeň Meran	818,-	141,1
U311	ST15	Burgund	1 200,-	207,0	H1698	ST15	Třešeň Lombardo	974,-	168,0
U508	ST15	Modrá pastelová	1 172,-	202,2	H1699	ST15	Třešeň Viktoria	1 057,-	182,4
U630	ST15	Zelená limetka	1 259,-	217,2	H1705	ST15	Třešeň	818,-	141,1
F501	ST2	Titan	1 310,-	226,0	H1709	ST24	Ořech Francouzský	974,-	168,0
F509	ST2	Hliník	1 310,-	226,0	H1733	ST9	Břiza mainau	855,-	147,5
F583	ST22	Fino bronzové	1 310,-	226,0	H1867	ST9	Javor Kanadský crème	1 108,-	191,2
F584	ST22	Fino zimt	1 310,-	226,0	H1950	ST15	Calvados natur	974,-	168,0
H1232	ST9	Jasan př. Světlý	1 154,-	199,1	H1951	ST15	Calvados červený	809,-	139,6
H1277	ST9	Akazie zimt	1 181,-	203,8	H1954	ST9	Calvados rose	1 048,-	180,8
H1334	ST24	Dub natur Ferrara	1 048,-	180,8	H3005	ST22	Zebrano přírodní	1 282,-	221,2
H1424	ST22	Woodline krémový	1 241,-	214,1	H3006	ST22	Zebrano sand	1 223,-	211,0
H1428	ST22	Woodline mokka	1 241,-	214,1	H3016	ST24	Teak Jakarta	1 167,-	201,3
H1470	ST24	Smrk sukátý	1 080,-	186,3	H3030	ST9	Oliva cordoba světlá	1 144,-	197,4
H1502	ST15	Olše	809,-	139,6	H3128	ST15	Merano natur	1 048,-	180,8
H1513	ST15	Buk	974,-	168,0	H3129	ST9	Merano hnědé	1 048,-	180,8
H1518	ST15	Buk natur	988,-	170,5	H3306	ST9	Dub Chateau anthrazit	1 154,-	199,1
H1521	ST15	Javor medový	818,-	141,1	H3704	ST15	Ořech Aida tabákový	1 144,-	197,4
H1553	ST15	Myrta přírodní	1 071,-	184,8	H3734	ST9	Ořech Dijon natur	1 108,-	191,2
H1555	ST21	Wenge	1 048,-	180,8	H3736	ST9	Ořech Avignon zimt	1 181,-	203,8

# PŘÍLOHA P IV: CENÍK MATERIÁLŮ DODAVATELE D3

strana 1



## LTD - KRONOSPAN

207 x 280 (5,796m<sup>2</sup>)

Skladový program 18m

Ceny jsou platné od 1.3.2010

Číslo	Označení	Cena/ks
II. B		
500 PE	Bílá perlička	641 Kč
500 SM	Bílá hladká	110,6 Kč /m <sup>2</sup>

Číslo	Označení	Cena/ks
II. A		
101 PR	Bílá pór	703 Kč 121,3 Kč /m <sup>2</sup>

Číslo	Označení	Cena/ks
V. B		
1715 BS	Břiza sněžná	732 Kč
1792 BS	Calvados	126,3 Kč /m <sup>2</sup>
344 PR	Třešeň	
375 PR	Javor	
381 PR	Buk	
637 BS	Olše impulz	

Číslo	Označení	Cena/ks
IV.		
112 PE	Šedá perlička	772 Kč
190 PE	Černá perlička	133,2 Kč /m <sup>2</sup>
190 PR	Černá pór	

Číslo	Označení	Cena/ks
1796 PR	Buk rustikal	775 Kč 133,7 Kč /m <sup>2</sup>

Číslo	Označení	Cena/ks
III.		
045 BS	Buk westfalen	875 Kč
1354 BS	Hrušeň planá tmavá	151,0 Kč /m <sup>2</sup>
340 BS	Třešeň balaton	
399 BS	Buk buchlov	
685 PR	Olše	
748 PR	Dub uralský	
757 PR	Dub přírodní	
876 PR	Buk světlý	
8921 SU	Dub světlý natural ferrara	
9345 BS	Třešeň americká	
9411 BS	Olše podunajská	

Číslo	Označení	Cena/ks
V. A		
1694 PR	Olše diamant	916 Kč
8939 RF	Třešeň richmond	158,0 Kč /m <sup>2</sup>

Číslo	Označení	Cena/ks
VIII.		
134 PE	Zinkově žlutá	1 018 Kč
1700 PE	Šedá	175,6 Kč /m <sup>2</sup>
1758 PR	Dub rustikal sukátý	
1770 PR	Borovice rovnoletá	
522 PE	Běžová	
590 PE	Vanilka	
708 PR	Dub tmavý	
7935 SU	Havanna	
854 SU	Wenge	
8971 RF	Makasar cejlon	
8984	Azurově modrá - DOPRODEJ	
8996 PE	Oceán	
9614 BS	Ořech lyon	
9728	Dub světlý natural - DOPRODEJ	

Číslo	Označení	Cena/ks
VI.		
1625 BS	Calvados tmavý	1 199 Kč
164 PE	Antracit	206,9 Kč /m <sup>2</sup>
1783 BS	Buk mangfall	
348 ES	Jasan světlý	
353 PR	Borovice sukátá	
382	Buk červený - DOPRODEJ	
514 PE	Slonová kost	
740 PR	Dub horský světlý	
776 PR	Mahagon	
7937 BS	Jabloň kern	
9320 PR	Borovice sukátá tmavá	
9461 PR	Ořech milano	

Číslo	Označení	Cena/ks
VII.		
121 PE	Modrá capri	1 252 Kč
125 PE	Modrá atol	216,0 Kč /m <sup>2</sup>
132 PE	Oranžová - DOPRODEJ	
149 PE	Červená	
154 PE	Zelená pastelová - DOPRODEJ	
1738 BS	Javor Klen	
1764 BS	Hrušeň planá světlá	
1795 BS	Jabloň	
226 PR	Hrušeň	
396 PR	Smrk sukátý	
551 PE	Oranžová světlá	
729 PR	Ořech	
741 PR	Dub horský tmavý - DOPRODEJ	
775 PR	Červené dřevo	
781 PR	Dub světlý	
8912 BS	Oliva sevilla	
8995 RF	Kokos bolo	
9775 BS	Zebrano classic	

DOPRODEJ = označené dekory se k 1.1.2010 NEVYRÁBÍ

## PŘÍLOHA P V: VZORNÍK MATERIÁLŮ



## PŘÍLOHA P VI: ZPRACOVANÁ ZAKÁZKA



## **PŘÍLOHA P VII: REALIZACE U ZÁKAZNÍKA**

