

Projekt řízení nákladů ve firmě AKTOS OKNA s.r.o.

Bc. Jan Gargulák

Diplomová práce
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jan Gargulák**
Osobní číslo: **M13365**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve firmě AKTOS OKNA s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky orientované na zadané téma jako východisko pro daný projektový záměr.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného přístupu ke sledování a vyhodnocování nákladů ve společnosti AKTOS OKNA s. r. o. a na základě provedené analýzy identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt systému řízení nákladů ve společnosti AKTOS OKNA s. r. o.
- Provedte nákladovou a rizikovou analýzu projektu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management & cost accounting. 5th ed. London: Thomson, 2000, 1194 s. ISBN 1861525362.

EMMETT, Stuart. Řízení zásob: jak minimalizovat náklady a maximalizovat hodnotu. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008, 298 s. ISBN 978-80-251-1828-3.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

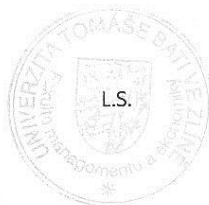
LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 16. února 2015
Termín odevzdání diplomové práce: 27. dubna 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl jsem seznámem s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užit své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného příměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

14.9.2015

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce na téma Projekt řízení nákladů ve společnosti AKTOS OKNA s. r. o. je analýza stávajícího stavu ve společnosti a na základě zjištěných skutečností navrhnout společnosti efektivnější řízení nákladů. Teoretická část je zpracována formou literární rešerše z vybraných zdrojů, zaměřující se na řízení nákladů. Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou. Analytická část zahrnuje základní informace o společnosti, analýzu nákladů a analýzu současného stavu řízení nákladů ve společnosti. Projektová část se zabývá návrhem vhodných alternativ pro efektivnější řízení nákladů. Hlavní bod je návrh kalkulačního systému. Součástí projektové části je i zhodnocení projektu z hlediska času, nákladů a rizika.

Klíčová slova: Nákladové účetnictví, manažerské účetnictví, finanční účetnictví, kalkulace nákladů, metoda standardních nákladů, metoda ABC, metoda nákladů životního cyklu

ABSTRACT

The purpose of this thesis Project of Cost Management in Company AKTOS OKNA s. r. o. is an analysis of the current situation in company and on the basis of the findings suggest the company effective cost management. The teoretical part is processed through a literature search of chosen sources dealing with cost management. The practical part is divided into analytical and project part. The analytical part includes basic information about the company, cost analysis and analysis of the current situation of cost management in the company. Project part deals with the proposal of suitable alternatives for more effective cost management. The main point is the proposal of costing system. The evaluation of the project in terms of time, cost and risks is also a part of the project.

Keywords: Cost accounting, management accounting, financial accounting, cost calculation, standard costing, activity based costing, life cycle costing

Mé poděkování patří paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph. D. za lidský přístup, poskytnuté rady na konzultacích a komentáře k mé diplomové práci.

Dále bych chtěl poděkovat firmě AKTOS OKNA s. r. o., konkrétně panu Ing. Karlu Kupcovi, za poskytnutí odborné praxe, materiálů a konzultací ke zdárnému dokončení diplomové práce.

Největší díky patří mé rodině, která mě v průběhu celého studia podporovala.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE	11
TEORETICKÁ ČÁST	12
1 POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.1 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.1.1 Nákladové účetnictví.....	14
1.1.2 Účetnictví pro rozhodování	14
1.2 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
2.1 ÚČELOVÉ	18
2.2 DRUHOVÉ.....	19
2.3 VZTAH NÁKLADŮ KE KALKULAČNÍM JEDNICÍM	20
2.3.1 Jednicové náklady	20
2.3.2 Režijní náklady	21
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE JEJICH ZÁVISLOSTI NA OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	21
2.4.1 Variabilní náklady	22
2.4.2 Fixní náklady	22
2.5 RELEVANTNÍ A IRELEVANTNÍ NÁKLADY.....	23
2.6 OPORTUNITNÍ NÁKLADY	23
2.7 UTOPENÉ NÁKLADY	24
3 KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ.....	25
3.1 KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ	25
3.1.1 Vymezení předmětu kalkulace	26
3.1.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace	26
4 KALKULACE	28
4.1 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	28
4.2 STRUKTURA KALKULAČNÍCH VZORCŮ ORIENTOVANÝCH NA ŘÍZENÍ A ROZHODOVÁNÍ.....	29
4.2.1 Kalkulace variabilních nákladů	29
4.2.2 Dynamická kalkulace	29
4.2.3 Retrográdní kalkulační vzorec	29
4.2.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	31
4.2.5 Kalkulace relevantních nákladů	32
5 VYUŽITÍ KALKULACÍ V NÁKLADOVÉM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	33
5.1 METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	33
5.1.1 Co je metoda standardních nákladů	34
5.1.2 Typy standardů	34
5.1.3 Problematika stanovení standardů	35
5.1.4 Výhody a nevýhody metody standardních nákladů	36
5.2 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ ŘÍZENÍ PODLE AKTIVIT	36
5.3 TARGET COSTING.....	38
5.4 KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU VÝROBKU	39

5.5	BOD ZVRATU	42
6	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	43
II	PRAKTICKÁ ČÁST	44
7	PŘEDSTAVENÍ FIRMY AKTOS OKNA S. R. O.....	45
7.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI	45
7.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	45
7.3	CÍL SPOLEČNOSTI.....	46
7.4	LOKACE FIRMY	46
7.5	RÁMCOVÁ CHARAKTERISTIKA VÝROBKŮ	46
7.6	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	46
7.7	SWOT ANALÝZA	49
7.8	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	50
7.8.1	Analýza osobních nákladů.....	51
7.9	PROSTOJE ZAMĚSTNANCŮ	52
7.10	PŘEHLED EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ	56
7.10.1	Analýza majetkové a finanční struktury podniku	56
7.10.2	Analýza výkazu zisku a ztrát	58
7.11	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	61
7.12	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	62
7.13	ANALÝZA CEN MATERIÁLŮ	65
7.14	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	66
7.14.1	Přímé náklady	67
7.14.2	Nepřímé náklady	69
7.15	ANALÝZA SKLADOVÉHO SYSTÉMU	71
7.16	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	72
7.16.1	Nedostatky využívané kalkulace ve společnosti.....	74
7.16.2	Stanoviště řezání PVC profilů a výztuh	74
8	ZHODNOCENÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	76
9	PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE FIRMĚ AKTOS OKNA S. R. O.....	77
9.1	SLOUČENÍ STANOVIŠŤ ŘEZÁNÍ PROFILŮ A VÝZTUH	77
9.2	KAMEROVÝ SYSTÉM NA DÍLNĚ	78
9.3	ZMODERNIZOVÁNÍ SKLADOVÉ EVIDENCE.....	80
9.4	KALKULACE PODLE AKTIVIT	80
9.4.1	První krok definice aktivit	81
9.4.2	Vyřazení položek režijních nákladů.....	82
9.4.3	Rozdělení nákladových položek mezi jednotlivé aktivity.....	82
9.4.4	Třetí krok – stanovení vztahových veličin	86
9.4.5	Čtvrtý krok – přiřazení nákladů ke zvolenému nákladovému objektu	88
10	VYHODNOCENÍ PROJEKTU Z HLEDISKA ČASU, NÁKLADŮ A RIZIKA	91
10.1	ČASOVÁ ANALÝZA.....	91
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA.....	92
10.3	RIZIKOVÁ ANALÝZA.....	94
	ZÁVĚR.....	96
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	97
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	100

SEZNAM OBRÁZKŮ	101
SEZNAM TABULEK	102
SEZNAM PŘÍLOH	104

ÚVOD

Pro svoji diplomovou práci jsem si zvolil téma: Projekt řízení nákladů ve společnosti AKTOS OKNA s. r. o. Řízení nákladů je v dnešní době nepostradatelný nástroj každého managementu. Na trhu je spousta materiálů, produktů a konkurence. Je proto nezbytné k přežití podniku precizně řídit náklady ve společnosti. Firmu AKTOS OKNA s. r. o. jsem si vybral z důvodu, že jsem v této společnosti několik let o letních prázdninách pracoval, a to na dílně, ale i na montážích. Mám tedy praxi s jednotlivými úseky výroby, na kterých jsem v průběhu brigády působil. Při této zkušenosti jsou analyzovány jednotlivé způsoby výroby, ale i práce ostatních pracovníků. Tyto návrhy na zlepšení efektivnosti budou uvedeny v diplomové práci.

Hlavním cílem diplomové práce bylo navrhnout vhodný způsob řízení nákladů ve firmě, k čemuž je nezbytné získat nejprve teoretické poznatky, které budou následně uplatněny v praktické části.

Teoretická část byla zaměřena na pojetí nákladů, jeho hlavní dělení na manažerské a finanční, a uvedení jejich rozdílů potřebných pro získávání informací pro externí a interní uživatele.

Ve společnosti je důležité členění nákladů, aby si byla schopna určit příčinu jejich vynaložení a tedy naleznout možnosti v úsporách. Další část byla zaměřena na jednotlivé rozdíly mezi kalkulacemi, které jsou důležité pro sestavení cen jednotlivých výrobků a služeb. Jako poslední bod své teoretické části byl uveden bod zvratu, jenž firmě udává potřebné informace o bodu výroby, od kterého se dostává do zisku.

V praktické části byla první kapitola zaměřena na představení společnosti AKTOS OKNA s. r. o. V další části byla provedena analýza jednoho z nejdůležitějších bodů praktické stránky, a to osobních nákladů. Pro lepší pochopení ekonomických činností společnosti byla vypracována majetková a finanční analýza. Další kapitola byla zaměřena na samotné řízení nákladů ve společnosti, která měla vysvětlit, jakým způsobem byly náklady řízeny ve společnosti a případně poukázat na jejich nedostatky.

Na základě zjištěných skutečností byla navržena v projektové části opatření, která by měla vést k efektivnějšímu řízení nákladů a kalkulací.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Většina firem vyrábějících okna si prošla za poslední desetiletí výraznou proměnou. Postupně se začalo přecházet od dřevěných oken k plastovým, které mají minimální nároky na údržbu a delší životnost. To vše při nižší ceně. S prudkým nárůstem tohoto trendu se na trhu objevilo čím dál více firem, které se musely rozhodnout, jakou technologii a druh materiálu budou používat. V roce 2011 se prudce snížily pořizovací náklady na nejdůležitější materiály PVC profily a kování.

Vybral jsem si téma Projekt řízení nákladů ve firmě AKTOS OKNA s. r. o., která se na trhu udržela a chce zůstat konkurenceschopná i do budoucnosti.

Diplomová práce je zaměřena na řízení nákladů. O letních prázdninách jsem pracoval jako brigádník na dílně a montážích. Ve své diplomové práci byly využity poznatky plynoucí z pozorování a dotazování pracovníků, kteří ve firmě působí dlouhodobě. Otázky směřovaly převážně na oblast řízení nákladů materiálových a mzdových. Cílem bylo zjistit, jak se jednotlivé náklady vyvíjely za poslední čtyři roky a z jakých příčin se výrazně měnily ceny materiálu. V analytické části jsem využil metodu SWOT, která odhaluje silné a slabé stránky společnosti, hrozby a příležitosti. Pro analýzu rozvahy a výkazu zisku a ztráty byla aplikována vertikální a horizontální analýza, zobrazující vývoj jednotlivých položek za zvolené období.

Analýza společnosti AKTOS OKNA s. r. o. byla prováděna od 1. února 2015 do 15. dubna 2015. Získané znalosti a zjištěné skutečnosti byly aplikovány v praktické části diplomové práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJETÍ NÁKLADŮ

V obecném pojetí nákladů znázorňují náklady vynaložení ekonomických prostředků k určité aktivitě, měřené v peněžních jednotkách a uskutečněné účelově a účelně.

Manažerské účetnictví potřebuje více informací o nákladech, které jsou nezbytné pro řízení a rozhodování podniku. (Král a kol., 2006, str. 44)

1.1 Manažerské pojetí nákladů

Termín **manažerské účetnictví** bývá nejčastěji využíván v anglosaské oblasti. V zemích, kde se mluví francouzsky, se označuje jako **účetnictví pro řízení**. A především v novější německé literatuře se používá název „**účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování**“. (Král a kol., 2006, str. 20)

Základní myšlenka, která ovlivnila postoj k účetnictví v tomto století, je zjištění, že způsob zobrazení podnikatelských postupů je třeba různě diferencovat, podle toho, jaké rozhodovací úlohy řeší a kdo je uživatelem účetních informací.

Ve vyspělých tržních ekonomikách dochází postupně k oddělení

- **finančního účetnictví**, které je zaměřeno zejména na zobrazení výsledků podnikatelského procesu především pro externí uživatele (investoři, banky, zaměstnanci, akcionáři, atd.)
- **účetních informací**, o kterých rozhodují řídicí pracovníci na různých stupních vedení, při řízení podnikatelského procesu. (Král a kol., 1997, str. 15)

Věcný cíl podnikání uskutečňuje dosažení formálního cíle podnikání, který je realizován v podnikové tvorbě výkonu jako podnik obchodní, výrobní nebo podnik služeb. Podnik zde znázorňuje organizačně-technickou jednotku a místo výroby konkurenceschopných výkonů. Kontrola, evidence a dokumentace podnikového dění je obsahem **interního účetnictví**. Výhodou může být, že pro vnitropodnikové účetnictví v zásadě neexistují žádné zákonné předpisy. A právě manažerské účetnictví slouží k těmto vnitřně orientovaným účelům.

(Lang, 2005, str. 1) Dle Fibírové a kol. (2011, str. 11) je v současné době čím dál více aplikováno manažerské účetnictví i u nepodnikatelských subjektů.

Manažerské účetnictví pracuje zejména s nákladovými položkami, z toho plynou jeho základní úkoly, podávat informace o struktuře nákladů a poskytovat informace o výkonech. (Čechová, 2011, str. 5-6)

1.1.1 Nákladové účetnictví

Detailnější struktura manažerského účetnictví závisí především na tom, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Pro historický vývoj manažerského účetnictví byl typický vztah členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu.

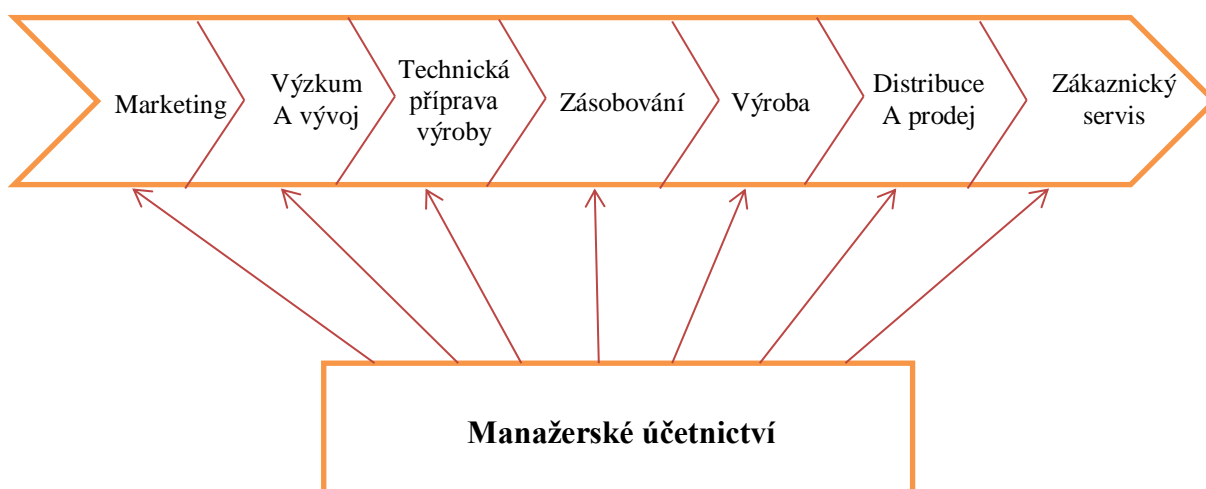
V první fázi se účetnictví zaměřuje na realizované výnosy a skutečně vynaložené náklady. A to nejdříve podle jejich vztahu k prodaným finálním výkonům a později i k jednotlivým dílčím činnostem, procesům a útvarům, které za vynaložené náklady odpovídají.

Druhá fáze dává možnost k porovnání skutečného stavu se stavem plánovaným. A umožňuje tedy krátkodobé a střednědobé řízení na základě odchylek.

Nákladové účetnictví zajišťuje informace k těmto dvěma fázím a je bráno jako základní část manažerského účetnictví. Je orientováno na minulost, a tedy o jeho základních parametrech bylo již rozhodnuto. (Král a spol., 2006, str. 21)

1.1.2 Účetnictví pro rozhodování

Třetí fáze obsahuje snahu manažerského účetnictví rozšířit oblast informací, které umožňují vyhodnocovat různé možnosti dalšího vývoje podniku. Tento druh informací lze využít nejen pro běžné řízení podnikových procesů, útvarů a výkonů v podmínkách, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto, ale i o budoucím průběhu. Tato fáze se označuje jako **přerůstání nákladového účetnictví v manažerské**.



Obr. 1. Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví (Král a kol., 2006, str. 23)

Zobecnění rozhodovacích úloh a jejich rozčlenění do skupin jsou důležité články pro připravenost účetního systému, aby mohl poskytnout informace pro budoucí rozhodování. Z toho vztahu připadá v úvahu rozčlenění do dvou skupin: na úlohy řešené o budoucí kapacitě a na existující kapacitě. (Král a spol., 2006, str. 24)

V současné době poskytuje manažerské účetnictví některé informace i pro finanční účetnictví, které se využívají převážně pro účely ocenění zásob vytvářených vlastní činností a dlouhodobého majetku. (Landa, 2008, str. 257)

1.2 Finanční pojetí nákladů

Dle Lazara (2001, str. 9) je finanční účetnictví soubor účetních případů, které zachycují změny v závazcích a majetku účetní jednotky, ke vztahu k jeho okolí (zaměstnanci, akcionáři, banky, investoři, atd.). Sleduje náklady a výnosy účetní jednotky jako celku, které umožňují sestavit základnu pro výpočet daně z příjmů a zjistit hospodářský výsledek, který je regulován platnou legislativou.

Informace plynoucí z finančního účetnictví je informací veřejnou a tedy pravdivost této informace z východiska manažera je účelová. Stát patří do skupiny externích uživatelů využívající účetní informace a má naopak zájem o maximální pravdivost, ověřitelnost a srovnatelnost těchto informací, proto bývá účetnictví legislativně regulováno. (Hunčová, 2007, str. 7)

Finanční účetnictví je pomocí účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu) završeno v účetní závěrce. Je důležité si uvědomit, že finanční účetnictví zachycuje ekonomickou činnost podniku jako celek. Pro potřeby ekonomického řízení je nutné získat informace i o událostech uvnitř podniku, které má na starosti manažerské účetnictví. (Landa, 2008, str. 256-257)

Tab. 1. Rozdíly mezi účetnictvím finančním a manažerským (Hunčová, 2007, str. 8)

ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ	FINANČÍ
určení:	interní	externí
zájem:	maximalizace zisku	minimalizace daní
obsah:	analytické účty	syntetické účty
pravdivost:	maximální	účelová princip opatrnosti
časová orientace:	do budoucna	do minula
úprava:	neregulované	regulované státem
charakter:	důvěrné	veřejné
ceny:	kalkulované	reálné
jednotky:	hodnotové (finanční)	hodnotové i naturální

Legislativa České republiky uvádí, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečit pro finanční účetnictví průkazné doklady:

- a) o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) pro vyjádření aktivace vlastních zdrojů,
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. (Lazar, 2001, str. 10)

Metody účtování k účtové osnově pro podnikatele schvalují organizovat vnitropodnikové účetnictví v samostatném účetním okruhu nebo v analytické evidenci finančního účetnictví, popř. v kombinaci obou uvedených možností. (Lazar, 2001, str. 9-10)

Účetní předpisy dovolují koncepterovi vnitropodnikové účetní soustavy postupovat tak, že výnosy a náklady podle výkonů nebo podle hospodářských středisek se sledují

- 1) v analytické evidenci finančního účetnictví a vytvoří tak jednookruhová účetní soustava,
- 2) v samostatném účetním okruhu (při použití účtů volných účtových tříd 8 a 9) a vytvoří se tak dvouokruhová účetní soustava.

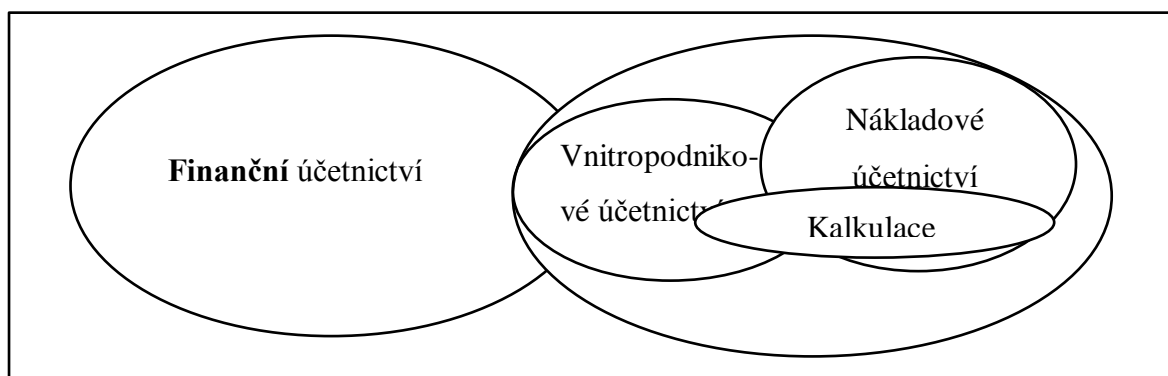
Při stanovení organizace vnitropodnikového účetnictví a jeho postupů účtování vystupují účetní jednotky z hlavních způsobů jeho zaměření.

- a) Zaměření na kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony s jejich rozvrhem na vnitropodnikové útvary,
- b) zaměření na kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů při členění nákladů podle místa jejich vzniku, zjišťování jejich výnosů a odpovědností. (Lazar, 2012, str. 1-2)

Vnitropodnikové účetnictví má určité úkoly, které musí sledovat, podle jednotlivých hospodářských středisek:

- a) stav zásob vytvořených vlastní činností (stav nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků),
- b) všechny výnosy a náklady, tedy jak náklady a výnosy přebírané z finančního účetnictví, tak i ty, které vznikají z provedených výkonů a dodávek mezi jednotlivými středisky,
- c) pokud ve finančním účetnictví běžně neviduje časové rozlišování výnosů a nákladů, musí se účtovat ve vnitropodnikovém účetnictví. (Lazar, 2001, str. 9-10)

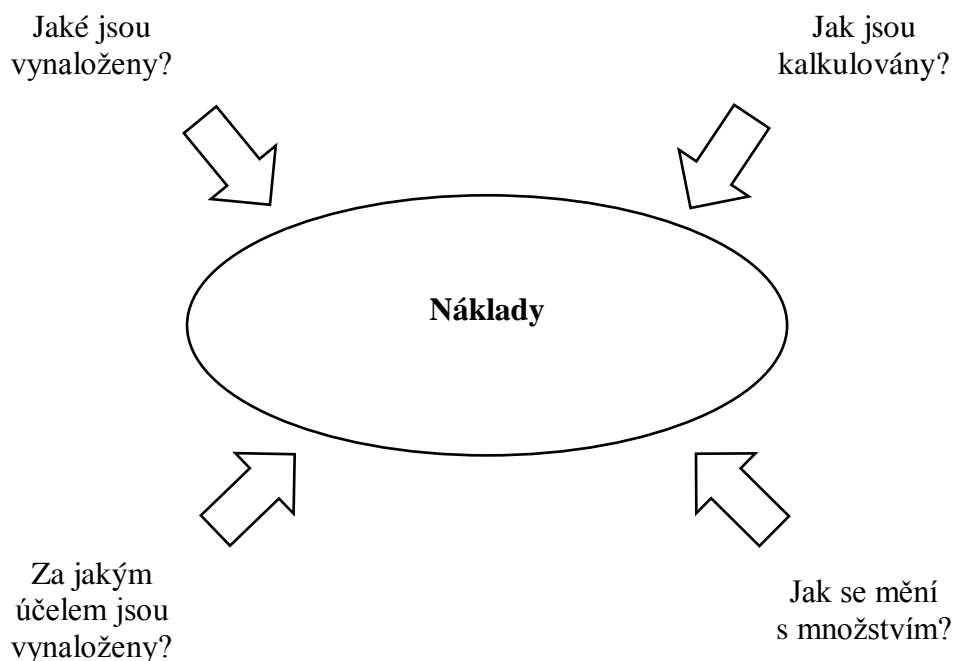
Vnitropodnikové účetnictví je významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Je nutné, aby evidence vnitropodnikového účetnictví podávala dostatečné množství informací o nákladech na poskytované služby a na jednotlivé výrobky, o hospodářských výsledcích hospodářských středisek, a to obzvláště podle odpovědnosti za výkony a náklady. Je nástrojem pro řízení nákladů v účetní jednotce a to tím, že porovnává skutečné náklady s náklady plánovanými. Nejvýznamnější funkcí vnitropodnikového účetnictví je **řídicí funkce**. (Lazar, 2001, str. 9-10)



Obr. 2. Souvislost a překrývání pojmů vlastní zpracování podle Hunčové, 2007, str. 9

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Oblast členění nákladů obsahuje spoustu různých termínů, jejichž úkolem je vystihnout ekonomickou podstatu nákladů, příčinné souvislosti jejich vývoje, nástroje jejich řízení, přístupy k jejich zjišťování, atd. Význam členění nákladů vychází z rozhodovacích úloh, které vystupují z informací o nákladech. Jednoduchý náhled členění nákladů podle rozhodování znázorňuje obrázek č. 3.



Obr. 3. Členění nákladů podle rozhodovacích úloh, vlastní zpracování podle Fibírové a kol., 2007, str. 100

2.1 Účelové

Účelovost v celém transformačním procesu postupuje už od elementární operace, až po finální výkon. Již při prvotním vzniku má každý náklad jasně vymezenou účelovost. (Kráal a spol., 1997, str. 54)

Účelové členění nákladů, sleduje tedy náklady podle účelu jejich vynaložení, a to

- **po linii útvarů**, převážně podle středisek, které byly obvykle zřízeny za účelem výkonu dané činnosti. Rovněž sleduje výnosy a náklady podle místa jejich vzniku. Z toho vyplývá, že tím sleduje odpovědnostní hledisko za vznik výnosů a nákladů,
- **po linii výkonů**, sleduje proces uskutečňování výkonů a výnosy a náklady vztahuje k těmto výkonům. (Lazar, 2001, str. 18)

Pod vnitropodnikové účetnictví spadá právě zmiňované účelové členění nákladů, které dává podklady pro účtování ve finančním účetnictví. (Lazar, 2001, str. 18)

2.2 Druhové

Druhové členění nákladů znázorňuje náklady, podle druhů spotřeby ekonomických zdrojů. Ve finančním účtování spadají pod účtovou třídu 5. Nesčítá náklady podle činností podniku, což je jeho nevýhodou. Druhové členění nákladů spadá výhradně do finančního účetnictví. (Lazar, 2001, str. 18). Král a spol. (1997, str. 53) doplňuje Lazarovo vysvětlení druhových nákladů o to, že představují úbytek ekonomických zdrojů, které vstupují do procesu z vnějšku. Interní náklady nemohou být jejich součástí, protože představují spotřebu výkonů uvnitř aktivity. Problémem druhového členění nákladů je, že se nezabývá přímým účelem vynaložení nákladů. Z toho vyplývá, že neposkytuje dostatečné informace pro hodnocení efektivnosti využití a hospodárnosti ekonomických zdrojů. Je potřeba věnovat pozornost na množství nezbytných ekonomických zdrojů, které je potřeba zabezpečit z okolí. (Landa, 2008, str. 263)

Informace, které získáváme z druhového členění nákladů, jsou nedostatečné pro hodnocení účinnosti, hospodárnosti a efektivnosti podnikových výkonů. Na druhou stranu je to však důvod proč se toto členění nákladů nejčastěji využívá ve výsledovce, neboť neposkytuje konkurenci podklady pro analýzu podnikové efektivnosti. (Lazar, 2001, str. 18)

Druhové náklady, lze rozdělit na:

- a) náklady, které se vyznačují spotřebou hmotných prostředků (materiálu, energií),
- b) náklady, které se vyznačují spotřebou vynaložené práce (sociální náklady, mzdy),
- c) náklady, které vyjadřují opotřebení majetku (odpisy budov, strojů a zařízení),
- d) náklady odpovídající použití a spotřebě prací a služeb externích subjektů (externí opravy, dopravné a udržování),
- e) náklady, které představují bezprostřední peněžní úhradu (úroky z poskytnutého cizího kapitálu). (Král a spol. 1991, str. 52-53)

2.3 Vztah nákladů ke kalkulačním jednicím

Podle Langa (2005, str. 42) mohou být náklady rozčleněny na výsledek výkonu, pro jehož uskutečnění byly spotřebovány. Služby a zboží, které jsou prodané na trhu, musí vázat náklady. Z toho vyplývá, že se jedná o náklady ve vztahu ke kalkulačním jednicím. Nesmí se zapomínat na rozdílnou strukturu nákladů.

2.3.1 Jednicové náklady

Jednicové náklady lze stanovit poměrně snadno a to pomocí norem. Znázorňují konkrétní jednici výkonů, které jsou příčinně vyvolány jednicovými náklady. (Lazar, 2001, str. 19)

V podstatě se jedná o následující náklady:

Výrobní materiál, který přímo nebo nepřímo vstupuje do materiálové struktury vyráběného produktu. Má podobu veškerých surovin, provozních a pomocných látek, nakoupených dílů, nedokončené a dokončené výroby. Pro množství předpokládaného výrobního materiálu jsou základem např. výkresy a rozpisky. (Lang, 2005, str. 42)

Mzdové výrobní náklady jsou takové, které se váží přímo na výrobu výrobků, u kterých existuje příčinný vztah mezi časem k tomu využitým a výrobou produktu. Jednotlivé výrobní časy jsou stanovené úkoly řízení výroby (technické empirické hodnoty, úkolové časy a jiné metody evidence času). Ke mzdovým nákladům nepatří např. mzdy vrcholového vedení, platy mistrů, mzdové náklady na přepravu, atd. (Lang, 2005, str. 42)

Zvláštní jednicové náklady výroby zastupují ty náklady, které vstupují jenom k jednomu určitému zboží, popř. k jednomu konkrétnímu druhu nebo výkonu a vznikají zpravidla v souvislosti s výrobou. Patří sem např. náklady na patenty a licence pro využití výrobního procesu. (Lang, 2005, str. 42)

Ke **zvláštním jednicovým nákladům odbytu** lze počítat například následující položky:

- speciální balení, např. pro zámořskou dopravu,
- provize obchodního zástupce za prodej produktů,
- mimořádné náklady na expedici, např. použití těžkých nákladů ve vnitrozemském námořním přístavu,
- ochranný doprovod pro speciální dopravu,
- mimořádné náklady na uvedení investičního majetku do provozu a zaškolení obslužného personálu,

- mimořádné náklady na překlad technických návodů do jazyka příslušné země. (Lang, 2005, str. 42)

2.3.2 Režijní náklady

Režijní náklady se nemění přímo úměrně s počtem vyrobených produktů. Souvisí s technologickým procesem jako celkem. Obvykle jsou stanoveny rozpočty pro jednotlivé časové úseky nebo pro určitý počet výkonů za dané období (náklady na vytápění podle kubatury, mzda mistra za měsíc). (Lazar, 2001, str. 19) V této souvislosti připadá v úvahu členění podle podnikových činností. Jsou-li k dispozici režijní náklady, které se váží k určitému místu, kde vznikly, např. výroba, sklad, provoz a správa, získáme tím vztažné body, které umožní získat přehled, jak přiřadit režijní náklady k daným výrobkům. (Lang, 2005, str. 43)

2.4 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů

Chování nákladů je obecný termín pro popis, jak náklady reagují na změny při různých úrovních výstupních změn. (Hansen, Maryanne a Guan, 2009, str. 51)

Důležitým aspektem členění nákladů z hlediska jejich dynamiky vývoje je vztah, jak se mění jejich celková výše v závislosti na změně k objemu výroby. V tomto směru se rozlišují dvě hlavní skupiny:

- a) Ekonomické zdroje, které se při spotřebě určité jednotky výkonu zcela spotřebují a při uskutečňování další jednotky musí dojít k jejímu opětovnému vynaložení. Tuto skupinu představují **variabilní náklady** nebo se označují jako opakované ekonomické zdroje. Je pro ně typické, že se změnou objemu výkonů se mění jejich celková výše. Jako příklad můžeme uvést spotřebu materiálu, která je vázána k určitému výrobku.
- b) Ekonomické zdroje, které se do výroby vkládají jednorázově a představují určitý objem výkonů, které lze v daném rozmezí uskutečnit, v rámci dané kapacity. Tuto skupinu představují **fixní náklady**, které se v rámci dané kapacity nemění nebo se označují jako potenciální ekonomické zdroje. (Král a spol., 1997, str. 55)

V souvislosti s problematikou fixních a variabilních nákladů je důležité zmínit jeden podstatný metodický problém fixního a variabilního charakteru nákladů. V praxi často dochází

k problému přiřadit nákladovou položku k jednoznačně fixním nebo variabilním nákladům, neboť převážná část firemních nákladů má částečně fixní a částečně variabilní charakter. Dalším problémem je, že způsob a evidence nákladů je v současných účetních systémech založena na evidenci nákladů v účelovém resp. druhovém členění nákladů. Tento způsob členění nákladů má jen velmi přibližný vztah k jejich fixnímu nebo variabilnímu charakteru. (Landa, 2008, str. 265)

2.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady se přiřazují přímo jednotlivému výkonu. Z toho plyne, že vzniknou pouze v případě, kdy dochází k jejich výrobě. Rozlišují se náklady proporcionální, podproporcionální, nadproporcionální. (Lang, 2005, str. 44)

Proporcionální náklady se mění přímo úměrně s objemem výkonů. Každý další vstup nákladů, na další jednotku objemu výkonu, je stejný. Vypočtené průměrné náklady jsou konstantní, to znázorňuje zachování shodného stupně hospodárnosti. (Král a spol., 1997, str. 57)

Podproporcionální náklady se s rostoucím objemem zvyšují, ale pomaleji než objem výkonů. Při každém dalším vstupu, se náklady na jednotku objemu snižují. Zjištěné průměrné náklady se tak snižují a projeví se jako náklady degresivní. (Král a spol., 1997, str. 57)

Nadproporcionální náklady se naopak s rostoucím objemem výkonů zvyšují, při každém dalším vkladu jsou tedy náklady na každou další jednotku vyšší. Vypočtené průměrné nadproporcionální náklady vykazují vyšší hodnotu a zobrazují se jako náklady progresivní.

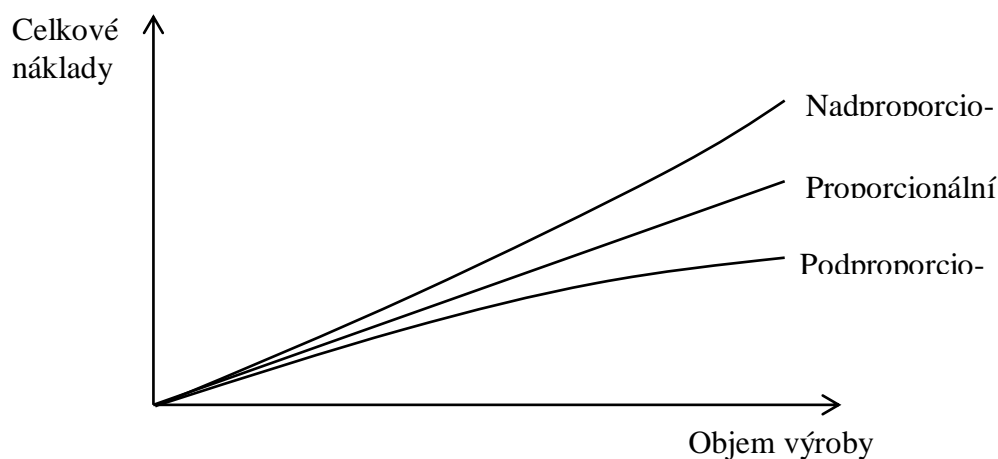
V praxi se nejčastěji využívají proporcionální náklady, které rostou přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. (Král a spol., 1997, str. 57; Martinovičová, 2006, str. 76)

2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou charakteristické, že se při určité kapacitě, s objemem produkce v daném období nemění. Nejčastěji vstupují do kalkulací ve formě odpisů. S fixními náklady se uvažuje jen v krátkém období. Ve dlouhém období jsou všechny náklady brány jako variabilní. (Vlastní zpracování)

Zatímco s variabilními náklady se počítá jen tehdy, dochází-li k výrobě, s fixními náklady se musí počítat i tehdy, pokud nevyrábíme. Velmi často se proto označují **jako náklady**

provozní připravenosti. Při stávce nebo podnikové dovolené vznikají poměrně vysoké fixní náklady a to i přesto, že nevznikají žádné podnikové výkony. Základní poplatky za elektřinu, pojištění majetku, úklidová služba, odpisy, poplatky za elektřinu, plyn a telefon, základní údržba strojů, atd. Mimo jiné to vede k tomu, že tyto náklady nemohou být přiřazeny k jednotlivým výrobkům a ani nejsou závislé na výši zaměstnanosti. Celkové fixní náklady, které se vyjadřují na jednotlivé výrobky, s rostoucí celkovou výrobou klesají. (Lang, 2005, str. 45) Dle Fibírové a kol. (2011, str. 138) je však pro rozlišení variabilních a fixních nákladů v manažerském účetnictví nejpodstatnější, jakým způsobem si společnost určí, že bude náklady řídit.



Obr. 4. Průběh celkových nákladů, vlastní zpracování

dle Krále a kol., 2006, str. 76

2.5 Relevantní a irelevantní náklady

Dle Popeska (2009, str. 41) jsou **relevantní náklady** takové, při kterých se jejich výše mění v závislosti na přijetí nebo nepřijetí rozhodnutí. Pod relevantní náklady spadají rozdílové náklady, které vyjadřují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jejich účinku. Naopak tomu **irelevantní náklady** zůstanou neměnné, bez ohledu na to, jaké rozhodnutí bylo manažerem přijato.

2.6 Oportunitní náklady

V ekonomickém pojetí nákladů, se řadí mezi náklady i takové položky, které jsou v účetnictví zaznamenány v jiné výši nebo nejsou evidovány vůbec. A právě zde vstupují tzv. oportunitní náklady. Podle pojetí nákladů se rozlišují dvě skupiny:

- **explicitní náklady** jsou ve finančním účetnictví přesně evidovány;

- **implicitní náklady**, které nejsou ve finančním účetnictví vůbec zaznamenány nebo jsou zobrazeny v jiné výši. (Popesko, 2009, str. 42)

Oportunitní náklady, někdy se jim taky říká náklady opětované příležitosti, patří do skupiny implicitních nákladů, protože jejich výše není v účetnictví přesně evidována. A spadají pod manažerské pojetí nákladů. (Popesko, 2009, str. 42)

Představují ušlý zisk z alternativy, kterou jsme nepřijali. Při manažerském rozhodování je nezbytné brát v úvahu nejen explicitní náklady, které jsou v účetnictví přesně evidovány, ale i náklady implicitní, které jsou z pohledu manažera velmi důležité. Berou se však v úvahu jen tehdy, pokud vybíráme ze dvou nebo více alternativ. Využíváme ji hlavně v případech, kdy jsme při rozhodování omezeni zdroji. (Popesko, 2009, str. 42)

2.7 Utopené náklady

Utopené náklady, často také označovány jako umrtvené náklady, je termín, který se používá v kategorii manažerského účetnictví. Tyto náklady byly vynaloženy v minulosti a za žádných okolností nemohou být změněny přijetím nebo nepřijetím rozhodnutí v budoucnosti. Představují určitou variantu irelevantních nákladů. (Popesko, 2009, str. 42)

Králiková (2013, str. 8-9) se ve své bakalářské práci zabývá několika charakteristickými rysy pro utopené náklady: jsou vynakládány před zahájením výroby, nelze ovlivnit jejich celkovou výši, jedinou možností, jak snížit utopené náklady, je opačné působení investičního rozhodnutí, např. odpisy fixních aktiv.

3 KALKULACE NÁKLADŮ VÝKONŮ

Konkurenceschopnost podniku závisí na jeho výkonech, na jejichž odbytu je firma závislá. Prodejnost výkonu záleží na užitné hodnotě a ceně, za kterou je ochoten zákazník zaplatit. Tento nástroj, který slouží ke stanovení správných nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu, je kalkulace. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, str. 175)

Kalkulace jsou jednou ze složek manažerského účetnictví. Slouží k přiřazení nákladů na jednu kalkulační jednici. Kalkulační jednice představuje např. 1 kg, 1 ks, atd. tedy pro takovou jednotku, pro kterou je smysluplné kalkulaci stanovovat. Kalkulace představuje jen ty náklady, které byly nebo budou vynaloženy na právě jednu kalkulační jednici. (Duchoň, 2007, str. 76)

Kalkulace v oblasti informací představují zejména:

- základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- jeden z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů,
- základ při plánování a kontrole v operativním řízení,
- podklad pro stanovení vnitropodnikových cen,
- základnu pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, str. 175)

3.1 Kalkulace nákladů výkonů

Kalkulace nákladů výkonů představuje jeden z nejvýznamnějších nástrojů, který zobrazuje vztah hodnotové a věcné stránky podnikání. Jak již bylo zmíněno výše, tato kalkulace představuje propočty nákladů, zisku, přínosu, ceny nebo jiné finanční veličiny na práci, výrobek, dílčí činnost nebo operaci, kterou je potřeba v souvislosti s jejich uskutečňováním provést, na firemní investiční akci nebo na jinak **vyjádřený naturální výkon**.

(Král a kol., 1997, str. 82)

Kalkulaci výkonů se chápe ve třech základních oblastech:

- činnost, která se soustředí na stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku, která je přesně objemově, druhově a jakostně vymezen (kalkulační jednici),
- jako výsledek předchozí činnosti, stanovení tedy nákladů na kalkulační jednici,
- jako vydělitelná část informačního systému podniku. (Král a kol., 2010, str. 124)

Kalkulace je obecně závislá na:

- stanovení **předmětu kalkulace**,
- **přiřazení nákladů** předmětu kalkulace,
- na **strukturu nákladů**, ve které se zjišťují náklady na jednu kalkulační jednici.

(Král a kol., 2010, str. 124)

3.1.1 Vymezení předmětu kalkulace

Předmětem kalkulace by měly všechny dílčí i finální výkony, které se v podniku provádí.

V praxi však v podnicích, kde se velké množství podobných výrobků, vyrábí stejnou technologií, často dochází ke kalkulaci pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. Předmět kalkulace je definován kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím.

(Král a kol., 1997, str. 83)

Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který se určují nebo zjišťují náklady. (Král a kol., 1997, str. 83)

Kalkulační množství zahrnuje určité množství kalkulačních jednic, pro které se zjišťují náklady. (Král a kol., 1997, str. 83)

3.1.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Metoda přiřazování nákladů předmětu kalkulace závisí především na členění přímých a nepřímých nákladů. Toto členění, mnohdy souvisí i s jinými hledisky. Záleží na řešené rozhodovací úloze a zpracovaném typu kalkulace. (Král a kol., 1997, str. 84)

Přiřazování **přímých** nákladů na kalkulační jednici lze poměrně přesně a to buď pomocí dělení u výsledné kalkulace, nebo na základě norem u předběžné kalkulace.

Přičítání **nepřímých** nákladů se uskutečňuje v souvislosti se zabezpečením produkce širšího sortimentu výkonů. Jejich vztah k výkonům je dvojího smyslu:

- Ve většině případů není jejich výše ovlivněna objemem a strukturou prováděných výkonů. Pouze část těchto nákladů je ovlivněna stupněm využití kapacity, kterou útvar pro danou činnost využívá. Větší část tvoří náklady, které byly vyvolány předchozím rozhodnutím o zabezpečení kapacity pro provádění daných aktivit ve vlastní režii. (Král a kol., 1997, str. 84-85)

- Jejich vznik spojen s určitým konkrétním útvarem, které obstarávají různé procesy či aktivity související s podmínkami v určitém oboru. (Král a kol., 1997, str. 84-85)

4 KALKULACE

Před zahájením výroby, by si měl každý podnik stanovit náklady na kalkulační jednici, aby mohl ověřit ve vnitropodnikovém ekonomickém systému tento nákladový úkol.

4.1 Typový kalkulační vzorec

V každé firmě je struktura nákladů pro kalkulaci výkonů rozdílná a je popsána v tzv. individuálním kalkulačním vzorci, který zahrnuje obecné zásady pro členění nákladů.

Dle Fibírové s kol. (1997, str. 117) se tento typový kalkulační vzorec v našich podnicích jen velice těžko prosazuje. Naráží na to, že důvodem je deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovaného řízení. Naopak tomu je v tržní ekonomice, kde stanovení výrobních nákladů, je nástrojem vnitřního řízení (rozhodování) a jen zřídka se stávají předmětem externí analýzy. V České republice se až do počátku 90. let zdůrazňovala nutnost externě vykazovat kalkulaci vlastních nákladů podnikových výkonů.

Tab. 2. Typový kalkulační vzorec (vlastní zpracování)

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

4.2 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na řízení a rozhodování

V návaznosti na omezení typového kalkulačního vzorce, se v praxi využívají takové kalkulační vzorce, které jsou charakteristické jednak variantně strukturovanými náklady výkonů, jednak odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu.

4.2.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů je účetní systém, který vykazuje variabilní náklady jako náklady výkonu a fixní náklady jsou placeny z celkové marže. Značný přínos této kalkulace je v rozpoznání nákladů k objemu výkonu nebo při řešení rozhodovacích úloh. (Přeložili Martin Houska a Libuše Šoljaková, 2003, str. 65)

4.2.2 Dynamická kalkulace

Speciální metoda je dynamická kalkulace. Tato metoda se podobá tradiční přírážkové kalkulaci, ale navíc rozšiřuje její vypovídající schopnost o odpověď na otázku, jak se jednotlivé náklady budou v individuálních fázích měnit se změnami objemu prováděných výkonů. Předchozí metody se nezabývaly využitím kapacity, z toho vyplývá, že při proměnném množství produkce, zůstávaly náklady na jednici konstantní. Náklady výkonu na jednotku, budou závislé na tom, jak bude využita kapacita nebo jaký objem produkce bude v podniku produkován. (Popesko, 2009, str. 67; Duchoň, 2007, str. 83)

Podle Popeska (2009, str. 67) jsou odběratelé často motivováni k objednávání nízkého objemu výkonů. To z důvodu nedostatečného předvídaní budoucího odbytu nebo vysokých skladovacích nákladů. Aby firma částečně motivovala odběratele k většímu odběru výkonu najednou, musí být schopna nabídnout různé ceny výkonu v závislosti na objednaném množství, stanovené na základě dynamické kalkulace. Tím firma šetří úsporu fixních nákladů činností, které jsou na objemu výkonu nezávislé.

4.2.3 Retrográdní kalkulační vzorec

Kalkulace výkonu se jako důležitá informace pro hodnotové řízení, čím dál častěji vyjadřuje takovou formou kalkulačního vzorce, jehož cílem je zjistit jeho přínos (zisk, marži). Nikoliv tedy stanovit či zjistit náklady výkonu. (Fibířová s kol., 2011, str. 2016-2017)

Porozumění vytvořeného výkonu lze posoudit podle jeho přínosu pro podnik, nikoliv podle jeho nákladů. Z podnikatelského procesu vyplývá, že smyslem vynaložení nákladů (tvorba výkonů), je jejich prodej zákazníkům. (Fibírová a kol., 2011, str. 2016-2017)

Stupeň marže výkonu se na jedné straně analyzuje na svou konkurenční pozici na trhu, ke vztahu k ceně, kterou je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výkonů a další externí podmínky. Na druhé straně jsou měřítka vnitřní schopnosti podniku daný výkon vytvořit. (Fibírová a kol., 2011, str. 2016-2017)

Tyto dvě strany je potřeba důkladně analyzovat, neboť se od nich odvíjí rozhodnutí, zda na trh v daném období dodávat či nikoliv. (Fibírová a kol., str. 2016-2017)

V návaznosti na nově zjištěné skutečnosti, již neplatí součtový vztah, kdy se sčítaly kalkulační náklady a dosažené ceny (plné náklady + zisk = cena), ale rozdílový, je kalkulován v retrográdní kalkulaci. (Fibírová a kol., 2011, str. 2016-2017)

Tato kalkulace vychází z ceny výkonu, od které jsou jednotlivé náklady výkonu odečítány, které jsou postupně z ceny uhrazovány. Obecný retrográdní kalkulační vzorec má následující podobu:

Tab. 3. Obecný retrográdní kalkulační vzorec

(Fibírová a kol., 2011, str. 2016-2017)

PRODEJNÍ CENA (VÝKONU)
-kalkulované náklady výkonu
=zisk (nebo jinak vyjádřený přínos) výkonu

Pro potřeby řízení zisku je vhodné v kalkulačním vzorci diferencovat náklady variabilní a fixní. Potom dostáváme základní podobu retrográdní kalkulace variabilních nákladů:

Tab. 4. Retrográdní kalkulace variabilních

nákladů (Fibírová a kol., 2011, str. 2016-2017)

PRODEJNÍ CENA (VÝKONU)
-variabilní náklady výkonu
= marže (příspěvek na úhradu) výkonu

4.2.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je dle Krále a kol. (2006, str. 138-139) modifikací kalkulační variabilních nákladů. Významný rozdíl je v přiřazování fixních nákladů, které se neposuzují jako nedělitelný celek. Fixní náklady se zde oddělují podle alokace na principu příčinné souvislosti a podle jiných principů.

Podrobněji se řeší fixní náklady podle prvního principu, které jsou vyvolány konkrétním druhem výrobku nebo skupiny výrobků.

Odděleně se pak počítá s fixními náklady, které nemají blízkou souvislost s jednotlivými výkony a které jsou sečítány na principech průměrování nebo úhrady.

Můžeme ji vyjádřit v retrográdní podobě následovně:

Tab. 5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (Kráal a kol., 2006, str. 138-139)

CENA PO ÚPRAVÁCH
-Variabilní náklady přímé (jednicové) náklady variabilní režie...
Marže I -Fixní výrobní náklady
Marže II -Fixní náklady skupiny výrobků
Marže III -Fixní náklady skupiny výrobků
Marže III -Fixní náklady podniku
ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

4.2.5 Kalkulace relevantních nákladů

Kalkulace relevantních nákladů se zakládá na stupňovitém rozvrstvení fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Tato kalkulace se zejména využívá v případě, kdy členění podle příčinného vztahu k výkonům je nesterjnorodé a stejně tak i jejich nároků na peněžní výdaje. Kalkulace relevantních nákladů využíváme především ve dvou případech:

- kdy se uvažuje o dolním limitu ceny ve spojitosti na financování určité zakázky,
- nebo když optimalizuje sortiment na existující kapacitě, kde jsou informace o vztahu fixních nákladů k výdajům zásadní údajem k rozlišení utopených - v tomto případě umrtvených nákladů a vyhnutelných (v některých případech relevantních nákladů. (Král a kol., 2006, str. 139)

Takový kalkulační vzorec má podobnou strukturu jako kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, ale jsou zde podrobněji rozděleny náklady, které mají zároveň vliv na peněžní toky (např. nájemné, časové mzdy) a takové, které nemají (licence, odpis strojního zařízení, atd.) (Král a kol., 2006, str. 139)

5 VYUŽITÍ KALKULACÍ V NÁKLADOVÉM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Dle Petříka (2009, str. 5) je jedním z primárních využití kalkulací nákladů je plánování, které se může vymezit jako určení hlavních cílů, formulování, zhodnocení a výběr vhodných přístupů, strategií, taktik i dalších činností, které napomáhají k dosažení plánovaných cílů.

Plánování se dělí z časového hlediska:

- krátkodobé (operativní), do 1 roku,
- střednědobé (taktické), 1-5 let,
- dlouhodobé a korporátní (strategické), 5 a více let.

Aby fungoval systém plánování, je nezbytnou potřebou, aby byly jednotlivé úrovně propojeny. Prostřednictvím krátkodobých a střednědobých cílů jsou naplňovány cíle dlouhodobé.

Nejvhodnější metody pro analýzu a řízení nákladů se vybírají podle druhu plánování. Pro krátkodobé plánování můžeme zahrnout metodu standardních nákladů, která stojí na řízení podle odchylek. Naopak tomu metodu ABC/M lze využít pro operativní i strategické plánování. Metody pro určení návratnosti investice jako je například vnitřní výnosové procento, analýza bodu zvratu, případně čistá současná hodnota, jsou vhodné pro střednědobé

až dlouhodobé plánování. (Heroudek, 2011, str. 29; Petřík, 2009, str. 5)

5.1 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je důležitým kontrolním instrumentem, založeným na principech a postupech finančního účetnictví a využívající zpětné vazby. Podstatou této metody je, že se předem určí náklady na výrobky a služby pomocí odhadu a kalkulace a následně se zjistí skutečné náklady a porovnájí se s předem vymezenými cíli a odhady. Tyto odhady se nazývají standardní náklady. Rozdíly mezi standardy a skutečnými náklady se označují odchylky, difference. (Petřík, 2009, str. 46)

5.1.1 Co je metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je komplexní metoda řízení nákladů. Omezení se nevztahuje pouze na evidenci nákladů, která je její součástí, ale obsahuje v sobě i následující prvky:

- kalkulace,
- účtování (evidenci) nákladů, popř. i výnosů,
- rozpočtování,
- vnitropodnikové odpovědnostní účetnictví (a řízení),
- analýzu a poskytování informací pro rozhodování.

Metoda standardních nákladů se zakládá na pěti etapách:

- a) stanovení standardů,
 - b) zjištění skutečných hodnot, a to u některých hodnot jak v hodnotovém, tak i v naturálním vyjádření,
 - c) kontrola dodržení standardů a zjištění odchylek,
 - d) rozbor odchylek, zjišťují se příčiny vzniku odchylek a útvary (osoby) odpovědné za jejich vznik,
 - e) analýza výsledků a zajištění opatření, které může být dvojího typu:
 - opatření, které zabrání budoucímu vzniku negativních odchylek,
 - opatření, které vymáhá změnu produkčních podmínek, a to převážně tehdy, bude-li působení stejné příčiny relativně delší, resp. bude-li se opakovat.
- (STATIC EPLANET, © 2013)

5.1.2 Typy standardů

Standardy nebo také normy lze vymezit jako faktor pro srovnávací test, se kterým se setkáváme v mnoha oborech každodenního života. Například studenti hlásící se na univerzitu, při vykonávání přijímacích zkoušek, se předpokládá, že disponují určitými standardními vědomostmi. Taktéž, když budoucí řidič, chce získat oprávnění ke své činnosti, musí složit závěrečnou zkoušku, která ověřuje jeho standardní vědomosti. (Landa, 2006, str. 388)

Standardy jsou tedy hojně používané, tak tomu je i v manažerském účetnictví. Standardy se zde pojí ke kvantitě a ceně vstupů použitých ve výrobní činnosti nebo při poskytování služeb. (STATIC EPLANET, © 2013)

U metody standardních nákladů rozlišujeme především:

- standardy režijních nákladů, jejichž nástrojem stanovení je rozpočet,
- standardy přímých nákladů, vyjadřované kalkulací přímých nákladů,
- standardy celkových nákladů, které se znázorňují pomocí předběžných kalkulací úplných nákladů. (Landa, 2006, str. 388)

Standardy slouží i k vyjádření určitých vnitřních standardů, např. příspěvek na krytí, ceny.

Z časového hlediska můžeme rozlišovat standardy:

- základní,
- průměrné (plánované),
- operativní (běžné),
- ve formě odhadovaných nákladů. (Landa, 2006, str. 338.389)

Z hlediska vztahu standardů k řízení nákladů rozlišujeme náklady běžných a ideálních dosažitelných standardů. **Běžné standardy** jsou lépe dosažitelné, než ideální. Počítají s normálními ztrátami, kterým se lze jen s těžší vyhnout. **Ideální standardy** jsou techniky propočtené, za nejefektivnějších podmínek, které jsou zcela nebo velmi těžko dosažitelné.

Manažeři mají vzájemně rozdílné názory na ideální standardy. Pro jednu skupinu jsou demotivující, protože si uvědomují, že jsou jen těžko dosažitelné. Ti druzí naopak ideální standardy berou jako důležitý nástroj řízení, neboť je berou jako ideál, ke kterému je nutno směřovat. (Landa, 2006, str. 389)

5.1.3 Problematika stanovení standardů

Stanovení standardů je spíš umění než technický zvládnutý propočet. Výpočet by měli provádět dostatečně kvalifikovaní pracovníci, kteří mají kombinované myšlení a značné odborné znalosti. (STATIC EPLANET, © 2013)

Vedoucí pracovník na začátku procesu analyzuje minulý vývoj dané oblasti podnikového řízení, pro který je nezbytný naturální a kvalitativní pohled. Stejně tak je nutné ekonomické vyjádření výnosů a nákladů zjištěných z běžného vnitropodnikového účetnictví. Standard, který tvoříme, nemůže být pouze jednoduchou projekcí minulosti, musí odpovídat dílčí nebo celkové strategii podniku v dané oblasti, změn použité technologie a změně poptávky po příslušných produktech. (STATIC EPLANET, © 2013)

5.1.4 Výhody a nevýhody metody standardních nákladů

Několik výhod je již zmíněno v samotném úvodu této kapitoly. V následujících odrážkách jsou tyto výhody komplexně shrnuty:

- 1) Použití metody standardních nákladů umožňuje koncept řízení podle odchylek. V případě, že skutečné náklady jsou na úrovni standardních, tak není potřeba se zabývat tímto způsobem řízení. To neplatí v případě, když standardní a skutečné náklady jsou rozdílné a vzniká tzv. odchylka. V tomto případě je důvod pro analýzu tohoto rozdílu a pro následná opatření. Řízení podle odchylek umožňuje efektivnější využití času a kapacit. (Landa, 2006, str. 393)
- 2) Uspřádnění podnikového plánování podle standardů nákladů. (Landa, 2006, str. 393)
- 3) Při použití běžných dosažitelných standardů v podniku, připadá v úvahu motivace hmotné zainteresovanosti pracovníků. (Landa, 2006, str. 393)

Metoda standardních nákladů má stejně jako i v jiných oblastech podnikového řízení, určité nevýhody. Pokud tyto faktory nebudeme brát na zřetel, tak by to mohlo vést k nepříznivým důsledkům pro celý chod podniku. Mezi nevýhody můžeme zařadit:

- 1) V podniku může dojít k problému při vyhodnocení významnosti odchylek
- 2) V případě, kdy se podnik příliš zaměřuje na odchylky nad určitou hranicí významnosti, může dojít k situaci, kdy mu uniknou některé důležité informace, např. nepříznivý vývoj trendu některých nákladových hodnot. (STATIC EPLANET, © 2013)
- 3) Jestliže je v podniku příliš tvrdě vynucováno řízení podle odchylek, může to u podřízených pracovníků vyvolat maskování negativních odchylek nebo podávat kompletní informace o skutečném stavu odchylek. Další riziko je, že u odpovědnostního řízení může docházet k zdůrazňování negativních odchylek a opomíjení kladných odchylek. (STATIC EPLANET, © 2013)

5.2 Nákladové účetnictví řízení podle aktivit

Král a kol. (1997, str. 113) ve své knize uvádí „pokud lze říci, že metoda odděleného řízení fixních a variabilních nákladů byla jedním ze základních stavebních kamenů přeměny klasického nákladového účetnictví v manažerské, je řízení nákladů orientované na jejich vztah k dílčím aktivitám tématem relativně novým“

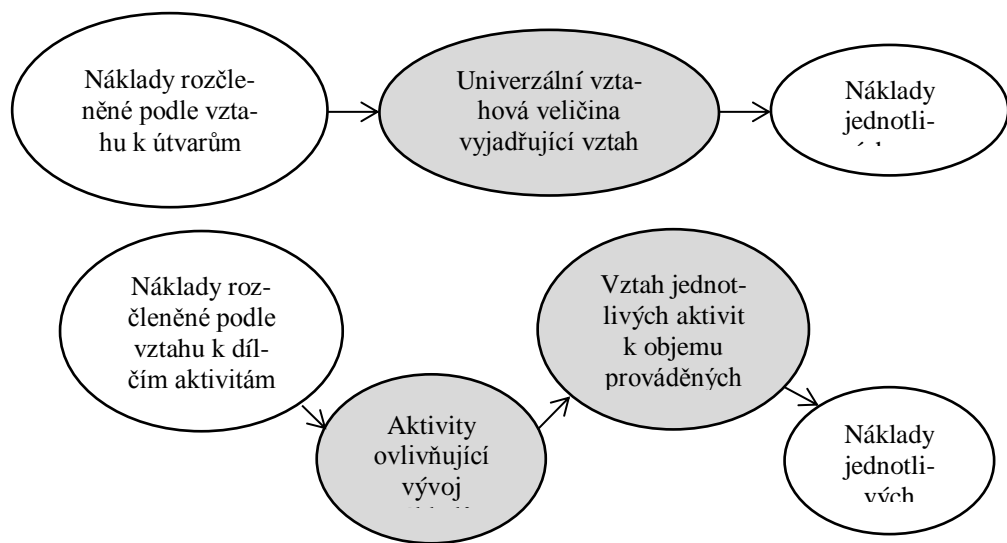
Řízení nákladů se v současné době koncentruje do dvou hlavních oblastí: prvním úkolem nákladového řízení je přiřazení nákladů k jednotlivým výkonům. V této oblasti se využívá kalkulace nákladů. Druhým úkolem nákladového řízení v dnešní době je schopnost managementu účelově ovlivňovat existující náklady. Zde se jedná o metodu snižování nákladů. V dnešní době se na náklady nenahlíží jako na nutné zlo, ale na veličinu, s kterou je nutno pracovat a účelově ji ovlivňovat. (Král a kol., 1997, str. 113)

U tradičních přírážkových kalkulačních metod se lze často setkat s tím, že mohou vést k nesprávně stanoveným nákladům a nejsou schopny podávat dostatečné množství informací. Proto se staly východiskem kalkulace podle aktivit (ABC, activity based costing), která se zaměřuje na přiřazování nákladů objektům podle měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit. Pomocí kalkulace sledujeme činnosti, které jsou v podniku vykonávány, a jim přiřazujeme příslušné náklady (Jandásková, 2014, str. 25-26)

Aplikace ABC kalkulace lze popsat ve 4 etapách:

- Prvním krokem je definice aktivit. Aktivita představuje homogenní soubor činností, které vedou ke stanovenému cíli. Např. veškeré činnosti, které jsou potřebné k zabalení výrobku, mohou být zaznamenány k aktivitě pojmenované jako zabalení. Jde o to, aby byly identifikovány skutečné procesy a aktivity, které jsou v podniku prováděny. (Business Info © 2012)
- Ve druhém kroku jsou identifikované nepřímé náklady přiřazeny k jednotlivým aktivitám. V této oblasti dochází často k problémům, zapříčiněným odlišnou strukturou nákladů v účetní evidenci a způsobem, jakým jsou vymezeny aktivity.
- Třetí etapa se zabývá výpočtem jednotlivých nákladů aktivity, které skládá z několika na sebe navazujících kroků. V tom prvním je nutné stanovit vztahovou veličinu aktivit pro každou definovanou aktivitu. Můžeme říci, že vztahová veličina aktivit znázorňuje určité měřítko, kterým můžeme výkon aktivity měnit. Ukážeme-li si to opět na příkladu u aktivity „zabalení“, kde je stanovena jako vztahová veličina zabalení. Pro tuto fázi je potřeba stanovit, kolik zabalení bylo ve sledovaném období uskutečněno. V případě, že tyto informace máme, je výpočet nákladů jednotlivých aktivit poměrně jednoduchý. Výslednou hodnotu, která představuje náklady na jednotku výkonu dané aktivity (zabalení) (JNA), vypočítáme podílem celkových nákladů aktivit (CNA) a míry výkonu dané aktivity (MVA). (Business Info © 2012)

- V poslední etapě se už provádí samotná kalkulace nákladů zvoleného nákladového objektu. (Business Info © 2012)



Obr. 5. Kalkulace podle metody ABC (Král a kol., 1997, str. 117)

5.3 Target costing

Řízení nákladů životního cyklu zdůrazňuje snížení nákladů. Target costing se stává obzvláště užitečný nástroj pro stanovení cílů snížení nákladů ve fázi návrhu. Cílová cena je rozdíl mezi prodejní cenou potřebné k zachycení předem stanoveného podílu na trhu a požadovaným ziskem na jednotku. (Hansen, Maryanne a Guan, 2009, str. 394-395; vlastní překlad)

Daná prodejní cena odráží specifikaci produktu nebo funkce, kterou oceňuje zákazník. V případě, že cílová cena je nižší, než ta, kterou v současnosti můžeme stanovit, musí vedení najít cestu, jak dosáhnout snížení nákladů a tím se přiblížit směrem k cílovým nákladům. Nalezení způsobu snížení nákladů u jednotlivých komponent, je hlavní úkol target costingu. (Hansen, Maryanne a Guan, 2009, str. 394-395; vlastní překlad)

V některých organizacích se zástupci od dodavatelů začleňují do designového týmu, aby designéři v podniku získali odborné znalosti. Ti často mohou navrhnout změny, které umožní standardní díly nahradit na míru konstruované součásti, čímž se sníží náklady na produkty. Případně, dodavatelé mohou navrhnout alternativní součásti a komponenty, které lze pořídit za nižší náklady, ale bude zachována veškerá funkčnost.

Jedná se o opakovací proces projektového týmu, který vybírá a zkouší své výrobky až do doby, než nalezne takový výrobek, který je ve výši stejný nebo nižší než cílové ná-

klady. V případě, že cílové ceny nelze dosáhnout, pak by produkt neměl být vůbec vypuštěn. (Drury, 2000, str. 892; vlastní překlad)

Ve Spojených státech amerických metoda target costing získala na síle jako nástroj řízení. Nicméně to není jen způsob kontroly nákladů, ale také komplexní přístup k plánování zisku a řízení nákladů. (Atkinson et al. 2007, str. 330; vlastní překlad)

5.4 Kalkulace životního cyklu výrobku

Kritériem metody kalkulace životního cyklu je schopnost odhadnout náklady na výrobek v průběhu jeho životního cyklu. Představuje širší pohled na náklady výkonu, mimo to bere v úvahu i náklady, které jsou vynaloženy v předvýrobní etapě. Náklady na výrobu a vývoj, konstrukční řešení, a další náklady, které se obvykle neobjevují v běžné plánované a operativní kalkulaci. (Král a kol., 2010, str. 559-560)

Při běžném hodnocení se ziskovost výkonů stanovuje pouze podle ceny prodeje výkonu a nákladů spojených s jejich prodejem. Kalkulace životního cyklu výrobku zohledňuje i náklady v předvýrobní etapě, ale i náklady při odstranění následků výroby. Při hodnocení v průběhu a na konci kalkulace se negativním jevům již nelze vyhnout. Představují pro podnik utopené náklady. Toto poznání lze využít při rozhodování o budoucích projektech. (Král a kol., 2010, str. 560)

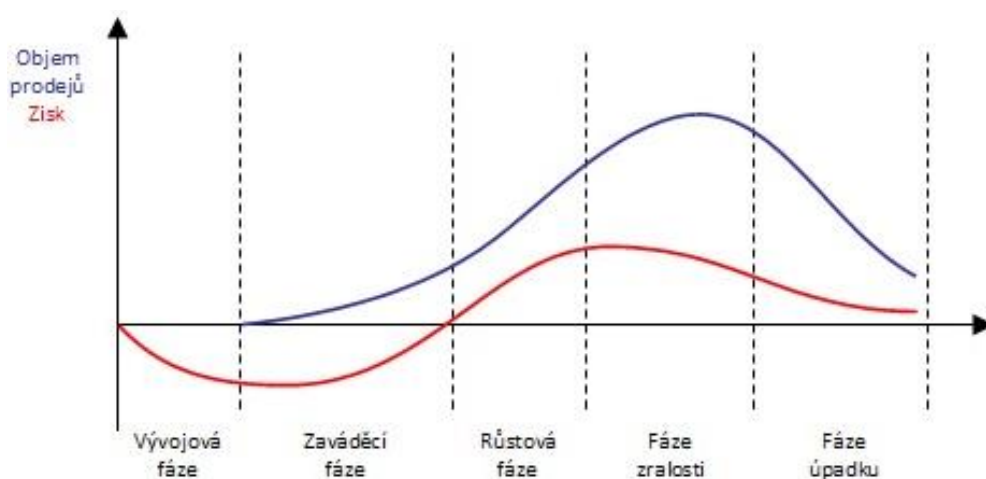
Faktory, které bere v úvahu kalkulace životního cyklu:

- **Délka životního cyklu výrobku;** doba, po kterou se bude výrobek vyvíjet a prodávat. Závisí na délce potřebné pro výzkum a vývoj a úspěchu, jaký bude mít výrobek na trhu do doby, než ho nahradí jiný.
- **Očekávaný vývoj ceny;** je potřeba brát v úvahu různé faktory, které cenu ovlivňují.
- **Objem prodeje výrobku za dobu jeho životnosti;** je to nejvýznamnější faktor. Zjistit objem prodeje je ve skutečnosti velmi obtížné. Odhadují se předpokládané výnosy z prodeje, variabilní, fixní i celkové náklady, doba návratnosti projektu, atd. Některé faktory podnik může sám ovlivnit (kvalita služeb, včasné dodávky, kvalita produktu, atd.), ale spadají sem i neovlivnitelné faktory, jsou to zejména různé ekonomické faktory.

- **Odhad celkových nákladů spojených s prodejem;** tyto náklady obsahují náklady na vývoj a výzkum, výrobní náklady, náklady spojené s uvedením výrobku na trh, náklady prodeje. (Král a kol., 2010, str. 560-561)

Životnímu cyklu výrobku se věnuje spousta autorů i specializovaných webových stránek. Např. Management Mania (© 2013), která vymezuje pět fází života produktu:

- **Vývojová fáze** – zde je zisk záporný, veškeré náklady jsou investovány do vývoje, dosud není na trhu
- **Zaváděcí fáze** – zisk je stále záporný, ale výrobek se již dostává na trh a pomalu roste
- **Růstová fáze** – zisk se dostává do kladných hodnot a buduje si své místo na trhu
- **Fáze zralosti** – zisk začíná klesat (klesá cena) i přes to prodeje neustále rostou
- **Fáze úpadku** – zisk i prodeje postupně klesají (Management Mania © 2013)



Obr. 6. Kalkulace životního cyklu výrobku

(Management Mania © 2013)

Kalkulace životního cyklu výrobku se dá využít k hodnocení efektivnosti nákladů vynaložených v předvýrobní etapě, které mají podobu investičních výdajů. Pro zjištění jejich efektivnosti, lze využít jednu z následujících metod, které se používají také pro hodnocení investičních příležitostí.

- **Vnitřní výnosové procento (IRR)** cílem metody je procentuálně vyjádřit míru zhodnocení kapitálu. Pomocí které je potřeba diskontovat přínosy projektu, kde se bude jejich současná hodnota rovnat současné hodnotě investičních výdajů. Projekt

je přijatelný v případě, když vnitřní výnosové procento je vyšší, než náklady na kapitál, který bude potřebný k financování projektu. (Král a kol., 2010, str. 499-500)

- **Čistá současná hodnota (NPV)** je jednou z nejpoužívanějších a nejvhodnějších finančních kritérií. NPV zahrnuje celou dobu životnosti projektu i možnost investování do shodně rizikového projektu. Počítá se s časovou hodnotou peněz, závisí na předvídaných hotovostních tocích a alternativních nákladech kapitálu.

Výpočet:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t} \quad (1)$$

kde:

NPV... čistá současná hodnota,

CF_t ...peněžní toky v jednotlivých letech,

n...doba životnosti projektu,

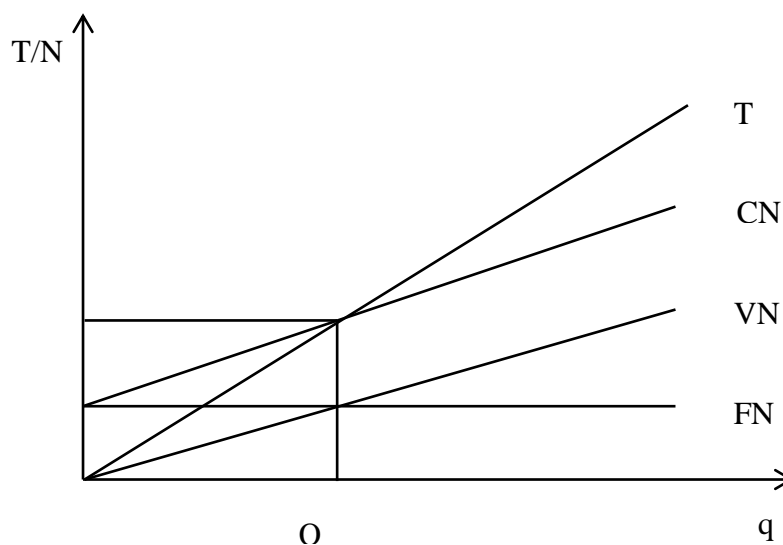
r...diskontní úroková míra.

Výsledná částka, kterou získáme z výpočtu NPV, ukazuje, kolik peněz realizace investice podniku přinese. V případě, že vyjde kladná částka, tak projekt přijmeme. Naopak je tomu, když vyjde záporné číslo, v tom případě je projekt nepřijatelný. Pokud srovnáváme více alternativ, tak vybíráme tu, u které je NPV vyšší. (Management Mania © 2013)

- Metoda **doba návratnosti** vyjadřuje zpravidla počet let, za která se přínosy z investice, představující diskontované peněžní příjmy z investice, rovnají diskontovaným investičním výdajům. Tato doba je důležitá při rozhodování zda projekt přijmout či odmítnout. Projekt je přijatelný, kdy jeho životnost je alespoň tak dlouhá jako doba návratnosti investice. Průběh metody je následující: od diskontovaných investičních výdajů se postupně odečítají roční zjišťované příjmy a to až do doby, kdy se rozdíl obou posuzovaných veličin bude rovnat nule. (Král a kol., 2010, str. 502)

5.5 Bod zvratu

Analýza bodu zvratu odpovídá na otázku, jaké množství výkonů musíme za určité období provést, aby byly pokryty veškeré fixní a variabilní náklady. Obecně tato terminologie bývá označována jako **bod zvratu**. Do jeho dosažení výrobky pouze pokrývaly náklady. Od této hranice už dochází k přispívání k tvorbě zisku. V předchozí kapitole jsme se zabývali rozkladem nákladů na fixní a variabilní složku, které zde budou plnit základní funkci. (Popesko, 2009, str. 43)



Obr. 7 Bod zvratu, vlastní zpracování podle

Popeska, 2009, str. 44

Nejdůležitějším bodem je zjistit částku, která podniku po realizaci a prodeji výkonu zůstane. Tu zjistíme, když odečteme od ceny výkonu (p) variabilní náklady (b). Tento rozdíl v praxi označujeme jako **příspěvek na úhradu**, nebo také **krycí příspěvek**. Tato částka v první fázi slouží k úhradě existujících fixních nákladů. Až při jejich úplném uhrazení, začne tento příspěvek napomáhat k tvorbě zisku. (Popesko, 2009, str. 43)

6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část mé diplomové práce byla zpracována formou literární rešerše a její předpokladem bylo vypracování teoretické základny pro praktickou část.

V první kapitole jsou popsány jednotlivé rozdíly mezi manažerským a finančním přístupem k účetnictví. Jeden z hlavních rozdílů je, že manažerské účetnictví slouží především pro vnitřní účely firmy. Naopak tomu je u finančního účetnictví. Finanční účetnictví podává informace pro externí uživatele.

Zásadní druhá kapitola teoretické části byla zaměřena na členění nákladů. V této kapitole byly popsány rozdíly mezi účelovým a druhovým členění nákladů. U účelového členění má již při prvotním vzniku každý náklad jasně vymezenou účelovost. U druhového se znázorňují náklady, podle druhů spotřeby ekonomických zdrojů. Dále byly popsány náklady vztahující se ke kalkulační jednici, náklady měnící se s objemem výroby a náklady, důležité pro rozhodování. Cílem kapitoly bylo objasnit typy nákladů, vzhledem k jejich následnému řízení.

V další kapitole byla uvedena kalkulace nákladů podle výkonů, která je důležitá pro stanovení jednotkových nákladů, zisku, atd. na jednu kalkulační jednici.

Ve čtvrté kapitole byly popsány samostatné kalkulace, jenž jsou nezbytné pro sestavení cen produktů a služeb ve společnosti. Jednotlivé kalkulace se liší způsobem přiřazování nákladů ke kalkulaci. U kalkulací bylo stěžejním bodem správné přiřazení fixních nákladů, které se buď přiřazují nákladovému objektu jako celku, nebo se postupně rozvrství.

V poslední kapitole teoretické části byly uvedeny metody, charakterizující využití kalkulací v nákladovém a manažerském účetnictví. Nejdůležitějším bodem byla ABC kalkulace, kterou se budu zabývat i v praktické části mé diplomové práce.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ FIRMY AKTOS OKNA S. R. O.

V analytické části se budu zabývat firmou AKTOS OKNA s. r. o., jejíž hlavní činnost je výroba plastových oken a dveří. V úvodu analytické části se zaměřím na základní údaje společnosti a její historii. V následující části je znázorněna organizační struktura, která je důležitá pro představu o hierarchii řízení. Následuje vývoj počtu zaměstnanců, který má přímý vliv na vývoj osobních nákladů ve společnosti. Praktická část je zaměřena především na přestávky zaměstnanců, které jsou ze strany vedení opomíjeny a možná si ani nepředstavují, kolik ročně na tyto přestávky vyplácí peněz. Následně jsem se zaměřil na silné a slabé stránky společnosti a to jaký mají vliv na vnitřní a vnější prostředí. Praktická část diplomové práce pokračuje finanční a majetkovou analýzou společnosti. Je důležité mít představu o majetku, vlastních a cizích zdrojů firmy pro pochopení o nákladech společnosti, které na sebe jednotlivé položky navazují. Další kapitola je druhové členění nákladů, které představuje vyjádření ekonomický prostředků na určité aktivity. Pokračuji členěním nákladů podle vztahu k objemu výroby na fixní a variabilní.

Důležitým bodem analytické části je srovnání cen materiálů za posledních pět let, které za krátké období prošlo výrazným cenovým vývojem. A to především materiál PVC profily a výztuhy. V závěru analytické části se již budu zabývat samotným kalkulačním členěním nákladů, které je potřebné pro sestavení kalkulací ve společnosti.

7.1 Základní údaje společnosti

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 100 000 Kč

Počet společníků: 2, každý společník má 50% podíl ve společnosti

7.2 Historie společnosti

Firma AKTOS OKNA s. r. o. se zabývá výrobou dveří, oken, zimních zahrad a jiných konstrukcí výplní stavebních otvorů od roku 1998. Firma byla založena v roce 1993 a v roce 1998 se transformovala na společnost s ručením omezeným. Nabízí vysoce kvalitní certifikované výrobky. Aby mohli tuto kvalitu zaručit, spolupracují s renomovanými zahraničními partnery, kteří poskytují potřebné know-how.

7.3 Cíl společnosti

Dlouhodobým cílem firmy je řadit se mezi absolutní špičku v oboru. Cílem strategií a práce společnosti je přizpůsobení k přáním a požadavkům všem zákazníkům v oblasti výroby a prodeje plastových a hliníkových oken.

7.4 Lokace firmy

Výrobní závod firmy AKTOS OKNA s. r. o. leží v malebném podhůří Jeseníků v Sobotíně, na trase Šumperk Ostrava po silnici č. 11. Zde se vyrábí moderní plastová okna z šestikomorových profilů a pětikomorových s trojitým těsněním.

7.5 Rámcová charakteristika výrobků

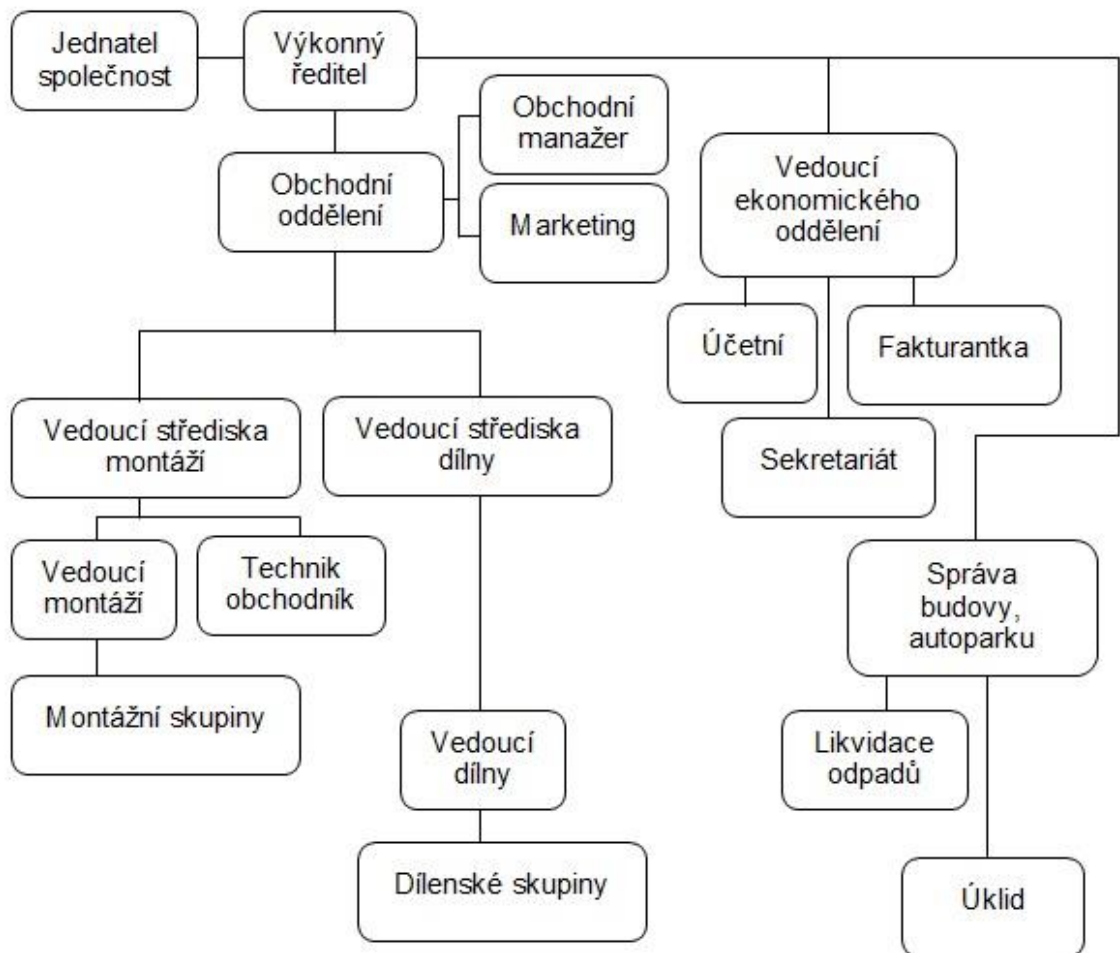
AKTOS okna jsou esteticky velmi pěkně ztvárněná, včetně elegantního řešení dvoukřídlových prvků. Okna jsou osazena špičkovým celoobvodným kováním ROTO NT s širokým výběrem možností ovládání oken.

Firma AKTOS OKNA s. r. o. má ve svém nabídkovém programu také dřevěná EURO okna a dveře, které jsou vyrobeny z borovicového, smrkového či meranti dřeva s možností, jak napojovaného, tak i nenapojovaného hranolu a interiérové obložkové dveře.

Jejich výrobky se pohybují v zajímavé cenové relaci s možností množstevních slev. Nabízí též v rámci komplexní služby i speciální okenní doplňky, jako jsou vnitřní a vnější parapety z různých materiálů, rolety a okenice, sítě proti hmyzu, žaluzie, garážová vrata, střešní okna renomovaných značek a další. Samozřejmostí je také odborná montáž produktů a poradenství.

7.6 Organizační struktura

Na obrázku č. 8 je znázorněná organizační struktura společnosti AKTOS OKNA s. r. o., který má podobu liniové organizační struktury. V čele firmy stojí dva jednatelé Ing. Karel Kupec a Ing. Jaroslav Knypl. Ing. Karel Kupec vystupuje ve společnosti jako výkonný ředitel, pod kterého spadá obchodní oddělení vedoucí ekonomického oddělení a správa budov a autoparku.



Obr. 8. Organizační struktura (interní zdroje)

Ing. Jaroslav Knypl má na starosti komunikaci s odběrateli a dodavateli. Ing. Karel Kupec se stará o chod firmy, kde dohlíží na její bezproblémový chod. Pod vedoucí ekonomického oddělení patří účetní, která se stará o vedení účetnictví, sledování peněžních toků a sestavení účetní závěrky. Fakturantka kontroluje všechny podstatné náležitosti faktur, jejich vyplnění, zařazení do evidence, které plynou z dodavatelských a odběratelských vztahů. V oddělení sekretariátu pracuje jedna osoba, která plní přiřazené úkoly majitelem společnosti, komunikuje s úsekem dílny a montáží, vyhotovuje kalkulace výrobků, sestavuje časový harmonogram zakázek.

O správu budov a autoparku se starají dvě osoby. Pracuje zde jedna uklízečka, která se stará o úklid uvnitř i okolo budov, aby zabezpečila čisté a pěkné prostředí. Dále zde pracuje skladník, který mimo vydávání potřebného materiálu ze skladu, má navíc na starost uspořádání palet plastových profilů a výtuh, k čemuž využívá manipulaci s vysoko zdvižným vozíkem.

Pod obchodní oddělení spadá obchodní manažer, marketing, vedoucí dílen a vedoucí montáží. Obchodní manažer vyhledává zakázky a dotahuje tuto činnost do zdárného konce. V marketingu pracuje osoba, která vyhledává nové možnosti propagace, má na starosti přiřazený rozpočet pro marketingovou činnost, který musí efektivně využít. Každý půl rok poskytuje vedení společnosti přehled o efektivitě této marketingové činnosti.

Vedoucí střediska dílny, resp. mistr dohlíží na bezproblémový chod dílny, včasné plnění zakázek a sestavení časového harmonogramu pro potřebu výroby oken a dveří. Dále má na starosti o kontrolu postupů při výrobě oken a dveří, kontrolou podepsaných dokumentů, které postupují spolu s jednotlivými činnostmi, které jsou při výrobě oken a dveří uskutečňovány. Dále už jsou samotní pracovníci dílny, kteří pracují v sekcích řezání plastových profilů, výztuh, svařování plastových profilů, frézování a čištění, kování a zasklívání.

Vedoucí střediska montáží stejně jako vedoucí dílny, dohlíží na bezproblémový chod, nyní však ne dílny, ale montáží. Tzn. včasného dokončení montážních prací, které musí odrážet i kvalitu provedené práce. Montážní skupiny musí v časovém harmonogramu namontovat všechny potřebné body zakázky. Dveře i okna, žaluzie, sítě proti hmyzům, atd. Pracovníci, kteří pracují na montážích, musí ve většině případů nejdříve demontovat stávající staré okna, kde se vybourávají i rámy a následný odpad se odváží na předepsané sběrné místo.

Tabulka č. 3 představuje analýzu silných a slabých stránek, které zasahují do vnitřního prostředí firmy a může je tedy do jisté míry ovlivnit. Do vnějšího prostředí spadají příležitosti a hrozby. Příležitosti pro podnik reprezentují nové možnosti, kterými se může ubírat, jako je například vstup na další zahraniční trhy, větší spolupráce s dodavateli, atd. Na co by si podnik měl dát největší pozor, jsou hrozby, které negativně ovlivňují její chod.

7.7 SWOT ANALÝZA

Tab. 6. SWOT analýza firmy (vlastní zpracování)

Vnitřní prostředí	Silné stránky	Slabé stránky
		Malé investice do technologie
	Kvalita provedené práce	Slabší marketing
	Zkušenosti jak s domácím tak se zahraničním trhem	Nízká ziskovost
	Kvalita používaných materiálů	Lokalizace firmy
	Nová hala	Špatné řešení reklamací
Vnější prostředí	Příležitosti	Hrozby
	Vstup na další zahraniční trhy	Konkurence
	Spolupráce s odborníky	Neziskovost podniku
	Zkvalitnění webových stránek	Neschopnost reagovat na potřeby zahraničních klientů
	Zlepšení marketingové podpory	Nové trendy ve výrobě oken – hliníkové profily, další materiály
	Zkvalitnění servisu	Rostoucí cenu vstupů

Silnou stránkou je zkušenost se zahraničním trhem. Vyváží své produkty do Slovenska a Německa. Významnou výhodou jsou používané kvalitní materiály. Jako jsou PVC profily z Německa nebo výroba skel Českou firmou.

I přes výstavbu nové haly, nejsou ve firmě dostatečné finance na pořizování nových technologií. Firma se dostává za poslední roky do ztráty, která je podložena výkazem zisku a ztrát. Jednou z největších nevýhod firmy je její lokalizace, neboť se nachází v Sobotíně na severu Moravy. Z vlastní zkušenosti vím, že reklamace nejsou řešeny ideálně. Například po namontování oken, může docházet k jejich drhnutí. V tom případě, zákazník zavolá na firmu a montéři, kteří montáž prováděli, musí tuto závadu odstranit. Často však do-

cházel ke špatné komunikaci mezi montážníky a zákazníky. Navrhoval bych jasně určit zodpovědnou osobu, která bude mít řešení reklamací na starosti.

Firemní webové stránky už dlouhou dobu neprošly žádnou změnou. I jejich přehlednost je značně omezená. Navrhoval bych firmě investovat do modernějších webových stránek, které by přilákaly nové zákazníky. Jako prvek bych doporučoval stanovení online kalkulací pro jednotlivé zakázky, kde by potenciální zákazníci ihned viděli pravděpodobnou cenu zakázky. Další příležitost se nabízí vstup na další zahraniční trhy, například exportovat do Polska a Maďarska.

Z vnějšího prostředí jsou nebezpečné pro firmu hrozby. Jako každá firma v různých odvětvích musí bojovat s konkurencí, která je rok od roku větší. Neboť výroba dřevěných oken postupně upadá a výroba plastových oken postupně roste. Dále je firma již několik období ve ztrátě, to je samozřejmě spojeno právě i s konkurencí. V případě, že tento negativní trend bude i nadále pokračovat, může dojít až k uzavření výroby a vyhlášení bankrotu firmy. Další významnou hrozbou je měnící se cena vstupních materiálů. I přes to, že za poslední roky došlo k výraznému snižování cen profilů a výtuh, tak to neznamena, že se situace může opět změnit. Jednotlivé vstupní materiály mohou opět dosáhnout na svá maxima a tím se ještě víc prohloubí ztráta firmy.

7.8 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce č. 7 jsou uvedeny počty zaměstnanců za období od roku 2011-2013. Společnost měla nejvíce zaměstnanců v roce 2011, od té doby si firma drží 20 stálých zaměstnanců. V tomto roce se ve firmě pracovalo na dvousměnný provoz: ranní a odpolední. Je to z důvodu velkých zakázek, které v té době firma měla. Na konci toho roku se však snížily materiálové náklady PVC a kování téměř o 50 %, což způsobilo snížení cen plastových oken a dveří. A rozpoutala se cenová válka s konkurencí, která začínala ceny snižovat. V té době spousta firem, které se zabývaly výrobou plastových oken a dveří musely skončit. I firma AKTOS OKNA prošla určitou změnou. Musela snížit počet zaměstnanců na minimum, aby byla schopna se na trhu udržet. Celkové osobní náklady jsou uvedeny včetně položky odměn statutárním orgánům společnosti a družstva.

Tab. 7. Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Zaměstnanci	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců celkem	25	20	20
Z toho dělníci	16	12	11
Z toho THP	9	8	8
Osobní náklady v tis. Kč	5 040	2 630	2 221

Z následujícího obrázku je zřejmé, že firma z pohledu počtu zaměstnanců, za poslední tři roky stagnuje, dokonce mírně klesá a to i přes to, že konkurence ubývá. Největší část ve firmě tvoří dělníci, což je předpoklad u výrobních podniků.

V roce 2013 pracovalo ve firmě 11 dělníků a 8 THP. Technicko-hospodářskými pracovníky jsou sekretářka, fakturantka, účetní, obchodní manažer, mistr, expediční pracovník.

7.8.1 Analýza osobních nákladů

Jak již bylo zmíněno, tak počet zaměstnanců se v roce 2012 snížil a to o 20 %. To s sebou nese i snížení celkových osobních nákladů. Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti, odměny členům orgánů společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zákonné i ostatní a sociální náklady zákonné i ostatní, včetně sociálních nákladů fyzické osoby.

V následující tabulce jsou zobrazeny osobní náklady společnosti za zaměstnance. Účelně jsou vynechány náklady na odměny členům orgánů společnosti a družstva, protože tento údaj se nemění s počtem zaměstnanců. V položce osobní náklady II jsou zahrnuty veškeré osobní náklady, kromě odměn členů orgánů společnosti a družstva.

Údaje v tabulce jsou uvedeny v tis. Kč.

Tab. 8. Vyobrazení osobních nákladů společnosti za zaměstnance
(vlastní zpracování)

Osobní náklady	2011	2012	2013
Zaměstnanci	15	20	20
Celkové osobní náklady	5 040	2 630	2 221
Mzdové náklady	3 578	1 867	1 577
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 232	641	542
Sociální náklady	77	40	34
Osobní náklady II	4 887	2 548	2 153

Z uvedeného obrázku č. 9 při bližším prozkoumání je zřetelné, že osobní náklady II od roku 2012 postupně klesají. Největší skok nastal meziročně v roce 2012, kdy činil téměř 50 %. Náklady na sociální a zdravotní pojištění se vzhledem ke mzdovým nákladům vyvíjí lehce nadproporcionálně.

U sociálních nákladů došlo od roku 2011 po 2013 k snížení o 56%.

7.9 Prostoje zaměstnanců

V této analytické části jsou zahrnuty prostoje zaměstnanců, které jsou ve firmě výrazné. Tyto prostoje jsou způsobené především přestávkami na kouření, které jsou ze strany vedení opomíjeny. Po rozhovoru s majitelem společnosti Karlem Kupcem jsem zjistil, že o tomto problému ví. Proto jsem se rozhodl, že do projektové části navrhnu kamerový systém, který by tento problém měl odstranit.

V současné době jsou příchody zaměstnanců zaznamenávány pouze na papír příchodů. Kde se pracovníci sami podepíší a přestávky na kouření se již dále nezaznamenávají. Celé prostředí dílny funguje na přátelském principu. Tedy, když není majitel na firmě, tak se řídí heslem, že vše je dovoleno.

Tabulka č. 9 znázorňuje počet přestávek za zvolené období od jedno až po pět zaměstnanců.

Tab. 9. Počet přestávek za zvolené období (vlastní zpracování)

Přehled o přestávkách					
Počet zaměstnanců	1	2	3	4	5
Počet přestávek za den	4	8	12	16	20
Počet přestávek za týden	20	40	60	80	100
Počet přestávek za měsíc	80	160	240	320	400
Počet přestávek za rok	960	1920	2880	3840	4800

Ve firmě je nastavený trend, že se chodí kouřit po skupinkách. Dvou, tří, čtyř a někdy i pěti pracovníků. Z uvedené tabulky vyplývá, že kdyby chodil kouřit jen jeden zaměstnanec, udělá si v průměru 960 přestávek za rok. V současnosti firma AKTOS zaměstnává na dílně pět zaměstnanců, kteří zneužívají nepřítomnost majitele na kouřové přestávky. Celková výše přestávek při pěti zaměstnanců je ročně 4 800.

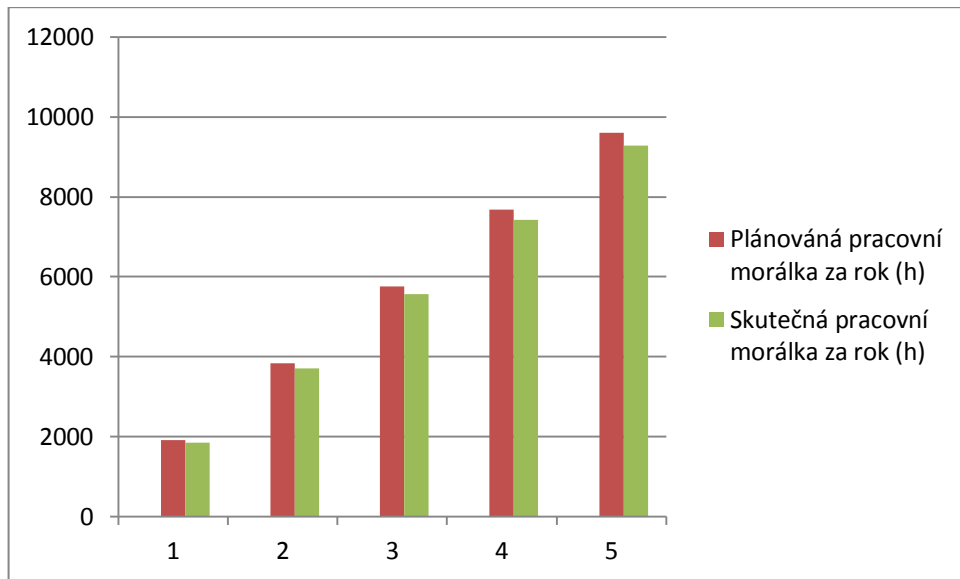
V následující tabulce je uvedený průměrný čas jednotlivých přestávek potřebných pro vykouření čtyř cigaret. Průměrný čas na vykouření jedné cigarety je 4 minuty.

Tab. 10. Čas kouřových přestávek (vlastní zpracování)

Čas přestávek (minuty)					
Počet zaměstnanců	1	2	3	4	5
Denní čas kouřových přestávek	16	32	48	64	80
Týdenní čas kouřových přestávek	80	160	240	320	400
Měsíční čas kouřových přestávek	320	640	960	1280	1600
Roční čas kouřových přestávek	3840	7680	11520	15360	19200
Přepočet přestávek za rok na hodiny	64	128	192	256	320

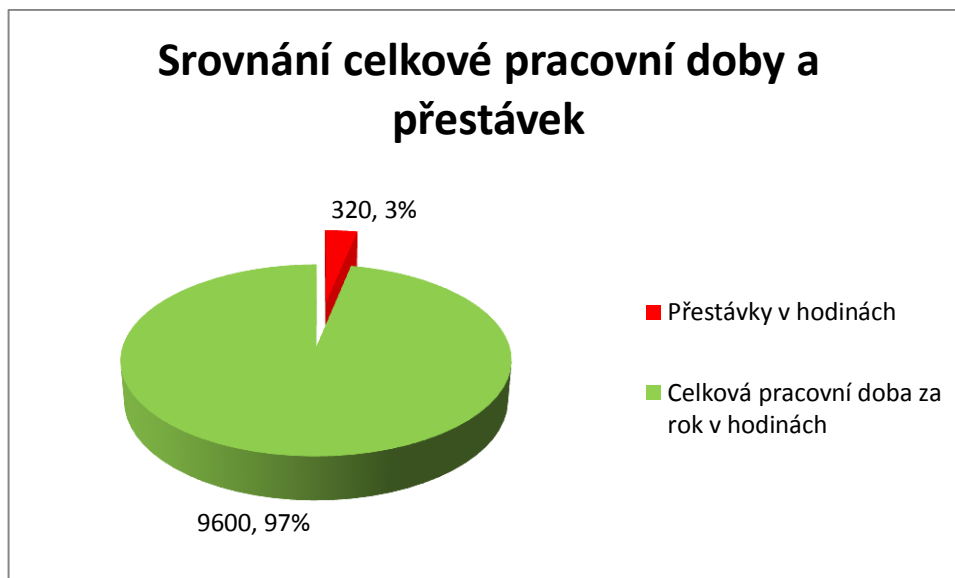
Z tabulky vyplývá, že měsíčně stráví jeden zaměstnanec na placených kouřových přestávkách 320 minut, ve kterých nepracuje, ale mzdu pobírá. Při převedení času na pět zaměstnanců, je to za rok 320 hodin. To by mělo být pro firmu naprosto nepřijatelné a neefektivní.

Následující obrázek znázorňuje počet pracovních hodin za rok za jednoho až pět zaměstnanců. Podrobnější srovnání plánovaných pracovních hodin, ve kterých by zaměstnanci měli pracovat a skutečné pracovní doby, kterou odpracují, je znázorněno na následujícím obrázku. Analýza je provedena podle následujícího principu. Pracovní doba zaměstnance je 8 hodin, pracuje pět dní v týdnu, každý měsíc má 4 týdny, po 12 měsíců. Pro pět zaměstnanců je celková pracovní doba 960 hodin za rok.



Obr. 9. Plánovaná a skutečná pracovní morálka (vlastní zpracování)

Kouřit chodí v podniku pravidelně všech pět zaměstnanců a to nejméně čtyřikrát denně. Na následujícím obrázku je procentuální vyjádření přestávek na kouření k celkové pracovní době v hodinách.



Obr. 10. Procentuální vyjádření přestávek k celkové pracovní době (vlastní zpracování)

Tento způsob je z pohledu firmy absolutně neefektivní. Z uvedené analýzy vyplývá, že za rok stráví zaměstnanci na dílně celé 3 % na kouřové přestávce, která není povolena. Toto zjištění je přímo úměrné k plýtvání mzdových nákladů z pohledu podniku. V tabulce č. 11 jsou uvedeny zjištěné osobní náklady za rok pro jednotlivé zaměstnance, které firma reálně platí, ale nemá z nich žádný užitek.

Tab. 11. Plýtvání na mzdách za 1 rok (vlastní zpracování)

Počet zaměstnanců	1	2	3	4	5
Počet hodinových přestávek	64	128	192	256	320
Mzda na hodinu	80,3	80,3	80,3	80,3	80,3
Celková mzda	5 139,8	10 279,7	15 419,5	20 559,4	25 699,2
Sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem	1 747,5	3 495,1	5 242,6	6 990,2	8 737,7
Celkové osobní náklady	6 887,4	13 774,8	20 662,2	27 549,5	34 436,9

Z tabulky vyplývá, že za každého zaměstnance, který je ve firmě zaměstnán na hlavní pracovní poměr, AKTOS zbytečně vyplácí 6 887 Kč ročně. To je přes polovinu celkové mě-

síční mzdy jednoho zaměstnance. Převod na pět zaměstnanců a celý rok, tak firma relativně zbytečně vyplácí 34 437 Kč.

7.10 Přehled ekonomických výsledků

Přehled ekonomický výsledků za rok 2011 až 2013 zobrazuje vývoj hospodářských výsledků. V dané kapitole provedu analýzu majetkové a finanční struktury, hospodářských výsledků za dané období a analýzu výkazu zisku a ztrát.

7.10.1 Analýza majetkové a finanční struktury podniku

Tabulka č. 12 zobrazuje zkrácenou verzi majetkové struktury podniku za období 2011 až 2013.

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá ve společnosti příliš velké zastoupení. V každém roce je to pouze kolem 0,1 %. Naopak tomu je u dlouhodobého hmotného majetku. Vyplývá to ze samé podstaty výrobního podniku. Ve všech letech si dlouhodobý majetek drží okolo 25 % z celkových aktiv. Jsou zde zastoupeny veškeré stroje, které jsou potřebné pro výrobu oken a dveří. A to řezačky plastových profilů, svářecí stroj, frézy a další menší stroje.

Podobný vývoj sleduji i v oběžném majetku, konkrétně v zásobách, kde má největší zastoupení materiál. Dá se říct, že množství materiálu, které firma nakupuje v měsících říjen až duben je ve všech letech velmi podobný. V měsících květen až září se tyto zásoby materiálu mění v závislosti na plánovaných zakázkách. Velké zakázky jsou uskutečňovány především v období velkých letních prázdnin, kdy se vyměňují okna na školách, nemocnicích, obecních úřadech. Zásoby si drží svůj podíl okolo 11 % z celkových aktiv.

Největší zastoupení v aktivech mají krátkodobé pohledávky, které činí v roce 2011 59 %, v roce 2012 54 % a v roce 2013 55 %. Největší podíl jsou krátkodobé pohledávky za odběrateli, které plynou převážně z výše zmíněných velkých zakázek. I poskytnuté zálohy dodavatelům hrají svoji roli. Jedná se zejména o zálohy na skla, které firmě dodává společnost Muller.

Tab. 12. Aktiva společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Aktiva společnosti	2011	%	2012	%	2013	%
AKTIVA CELKEM	42 925	100	37 042	100	40 546	100
Dlouhodobý majetek	10 624	24,8	10 882	29,4	10 911	26,9
Dlouhodobý nehmotný majetek	42	0,1	42	0,1	42	0,1
Dlouhodobý hmotný majetek	10 582	24,7	10 840	29,3	10 869	26,8
Oběžná aktiva	31 899	74,3	25 767	69,5	29 223	72,1
Zásoby	4 280	10,0	4 993	13,4	4 601	11,3
Dlouhodobé pohledávky	-32	-0,1	-32	-0,1	-32	-0,1
Krátkodobé pohledávky	25 323	59,0	19 884	53,7	22 362	55,2
Krátkodobé finanční majetek	2 328	5,4	922	2,5	2 292	5,7
Časové rozlišení	402	0,9	393	1,1	412	1,0

Tabulka č. 13 zobrazuje finanční strukturu majetku v letech 2011 až 2013, která je doplněna o vertikální analýzu.

Z tabulky vyplývá, že cizí zdroje mají více než dvojnásobnou velikost oproti vlastnímu kapitálu. Je patrné, že firma od doby svého založení nezvýšila svůj základní kapitál. Ten se stále drží na 100 000 Kč. Nejvíce zajímavá je položka výsledek hospodaření běžného účetního období. AKTOS OKNA ještě v roce 2011 vykazovala zisk 1 120 000 Kč. V dalších obdobích je už ve ztrátě. Konkrétně v roce 2012 je to -114 000 Kč a v roce 2013 -35 000 Kč. Tento trend si bohužel firma drží i v roce 2014. Je to úzce spojeny s výkony firmy, kdy v roce 2012 oproti roku 2011, spadly téměř na polovinu.

Krátkodobé závazky se ročně pohybují kolem 70 %. Nevýznamnější zastoupení zde mají závazky z obchodních vztahů a krátkodobé bankovní úvěry.

Tab. 13. Pasiva společnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Pasiva společnosti	2011	%	2012	%	213	%
PASIVA CELKEM	42 925	100	37 040	100	40 547	100
Vlastní kapitál	11 962	27,9	11 848	32,0	11 814	29,1
Základní kapitál	100	0,2	100	0,3	100	0,2
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	10	0	10	0	10	0
Výsledek hospodaření minulých let	10 732	25,0	11 852	32,0	11 739	29,0
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	1 120	2,7	-114	-0,3	-35	-0,1
Cizí zdroje	30 982	72,2	25 189	68,0	28 819	71,1
Krátkodobé závazky	30 982	72,2	25 189	68,0	28 819	71,1
Časové rozlišení	-19	0	3	0	-86	-0,2

7.10.2 Analýza výkazu zisku a ztrát

Tabulka č. 14 zobrazuje zkrácenou verzi výkazu zisku a ztrát v letech 2011 až 2013. Je provedena horizontální analýza jednotlivých položek.

V roce 2012 se meziročně propadly výkony o 56,5 % a to konkrétně tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Na konci roku přišla největší změna, která ovlivnila výrobu ve všech firmách zabývajících se výrobou plastových oken a dveří. Před rokem 2011 se většina německých plastových profilů dovážely přes Polsko, které mělo s německými firmami nastaveny daleko lepší ceny, než firmy z České republiky. Ceny plastových profilů a kování spadly o padesát procent. Firmy, které nedokázaly perfektně řídit náklady, nemohly se zvyšující konkurencí rovnat. Dalo by se říct, že nastala cenová válka mezi firmami. V roce 2013 nastalo meziroční zvýšení výkonu o 14 %

Obdobný vývoj je i u další položky výkonové spotřeby, která do určité míry kopíruje trend výkonů. V roce 2012 výkonová spotřeba klesla o 55 % a v roce 2013 oproti nadcházející-

mu vzrostla o 17 %. Tento vývoj se dal očekávat vzhledem k výše zmíněným skutečnostem. Ve společnosti se omezovala výroba.

U osobních nákladů je pokles také velmi výrazný od roku 2011 je to meziročně o 47,8 % a následně o 15,6 %. I přesto, že se v roce 2013 zvyšovaly výkony, tak osobní náklady klesaly. Je to z důvodu lepšího řízení efektivity společnosti. Každý pracovník má stanovený přesně svoje úkony, tedy nepřechází jako dříve mezi jednotlivé výrobní úseky. Ale stává se odborníkem své činnosti, ať už je to řezání profilů, výztuh, svařování, frézování, kování nebo zasklívání. Navíc společnost se začala zaměřovat na brigádní výpomoc.

Provozní výsledek společnosti byl ve všech letech pozorování kladný. Největší pokles nastal v roce 2012 a to o 98 %. Od té doby se provozní výsledek postupně zvyšuje.

Ve finančním výsledku hospodaření má největší zastoupení nákladové úroky, které úzce souvisí s čerpáním úvěru. Finanční výsledek hospodaření od roku 2011 výrazně klesá a tím i celkový výsledek hospodaření.

Tab. 14. Výkaz zisku a ztráty v tis. Kč (vlastní zpracování)

Výkaz zisku a ztráty	2011	2012	2013	11/12	12/13
Výkony	56 817	24 737	28 189	-56,5 %	14,0 %
Výkonová spotřeba	48 949	21 942	25 680	-55,2 %	17,0 %
Přidaná hodnota	7 868	2 795	2 509	-64,5 %	-10,2 %
Osobní náklady	5 040	2 630	2 221	-47,8 %	-15,6 %
Daně a poplatky	24	33	17	37,5 %	-48,5 %
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	1 372	0	0	-100,0 %	0
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	0	0	0	0
Ostatní provozní výnosy	72	2	65	-97,2 %	3250 %
Ostatní provozní náklady	208	110	109	-47,1 %	-0,9 %
Provozní výsledek hospodaření	1 296	24	227	-98,1 %	946 %
Výnosové úroky	13	1	1	-92,3 %	0 %
Nákladové úroky	166	175	191	5,4 %	9,1 %
Ostatní finanční výnosy	145	28	13	-80,7 %	-53,6 %
Ostatní finanční náklady	168	105	84	-37,5 %	-20 %
Finanční výsledek hospodaření	-176	-251	-261	-42,5 %	-4 %
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 120	-227	-36	-120,3 %	84,1 %
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 120	-227	-36	-120,3 %	84,1 %
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 120	-227	-34	-120,3 %	84,1 %

7.11 Druhové členění nákladů

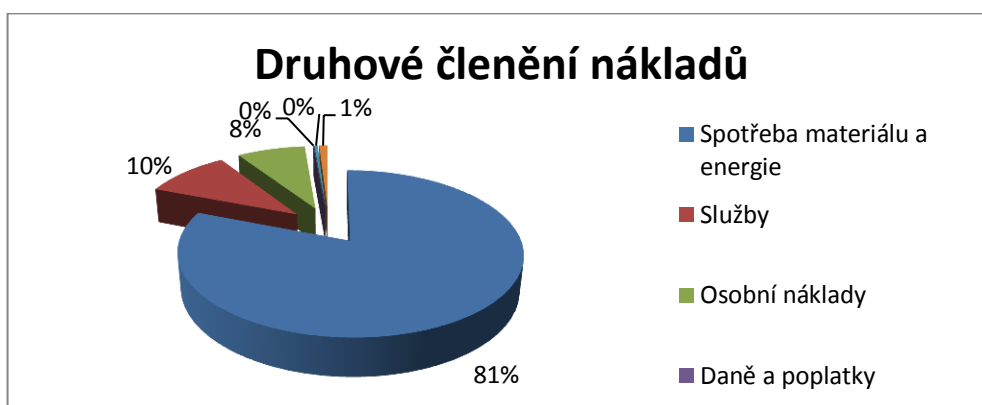
Druhové členění nákladů představuje vyjádření ekonomických prostředků, které byly vynaloženy na určité konkrétní aktivity. Následující tabulka č. 15 vyobrazuje zkrácenou verzi druhového členění nákladů za rok 2013, která je doplněna o vertikální analýzu, kde jsou jednotlivé položky procentuálně vyjádřeny k celku.

Tab. 15. Druhové členění nákladů zkrácená verze za rok 2013

v tis. Kč (vlastní zpracování)

Spotřeba materiálu a energie	22 893	80,89 %
Služby	2 787	9,85 %
Osobní náklady	2 221	7,85 %
Daně a poplatky	17	0,06 %
Ostatní provozní náklady	109	0,39 %
Finanční náklady	275	0,96 %
NÁKLADY CELKEM	28 302	100 %

Následující obrázek znázorňuje podíl jednotlivých druhů nákladů k celkovým. Největší část zaplňuje spotřeba materiálu a energie, která tvoří 81 %. S daleko menším podílem figurují ve společnosti služby, které jsou pouze 10 %. Zahrnují náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku. Třetí významnou položkou, která stojí za zmínění, jsou osobní náklady. Představují 8 %.



Obr. 11. Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

Tab. 16. Druhové členění nákladů rozšířená verze za rok 2013
(vlastní zpracování)

Položka	(tis. Kč)
Spotřeba materiálu a energie	22 893
Celkem spotřebované nákupy	22 893
Služby	2 787
Celkem služby	2 787
Mzdové náklady	1 577
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	88
Sociální a zdravotní pojištění	522
Sociální náklady	34
Celkem osobní náklady	2 221
Daně a poplatky	17
Celkem daně a poplatky	17
Ostatní provozní náklady	109
Celkem provozní náklady celkem	109
Nákladové úroky	191
Ostatní finanční náklady	84
Celkem finanční náklady	275
NÁKLADY CELKEM	28 302

7.12 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

V následující tabulce jsou rozděleny náklady na fixní a variabilní za rok 2013. Nejpočetnější skupinou variabilních nákladů jsou spotřeba materiálu a energie v celkové hodnotě 19 728 000 Kč a mzdy dělníků v hodnotě 976 000 Kč.

Tab. 17. Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby za rok 2013 (vlastní zpracování)

Položka	Druh nákladu	(tis. Kč)
Spotřeba materiálu a energie	Fixní	3 165
	Variabilní	19 728
Celkem spotřebované nákupy		22 893
Služby	Fixní	1 325
	Variabilní	1 462
Celkem služby		2 787
Mzdové náklady	Fixní	601
	Variabilní	976
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	Fixní	88
Sociální a zdravotní pojištění	Fixní	197
	Variabilní	325
Sociální náklady	Fixní	34
Celkem osobní náklady		2 221
Daně a poplatky	Fixní	14
	Variabilní	3
Celkem daně a poplatky		17
Ostatní provozní náklady	Fixní	74
	Variabilní	35
Celkem provozní náklady celkem		109
Nákladové úroky	Fixní	101
Ostatní finanční náklady	Fixní	76
	Variabilní	98
Celkem finanční náklady		275
NÁKLADY CELKEM		28 302

Největší část spotřeby materiálu a energie tvořily variabilní náklady v celkové výši 19 728 000 Kč z celkových 22 893 000 Kč. Je to z důvodu, jak již jsem několikrát zmínil, že převážnou část tvoří variabilní materiál, který tvoří podstatu samotného výrobku. Je to zejména PVC profily, sklo, výztuhy, kování. Do fixní části patří spotřeba elektrické energie na vytápění, osvětlení, voda a stočné.

Náklady na služby byly v celkovém nákladovém vyjádření v částce 2 787 000 Kč za rok 2013. Do této skupiny patří náklady na služby za opravy a údržby strojů a zařízení, které byly pravidelně jednou měsíčně ve společnosti uskutečňovány. Dále náklady služby na cestovní náklady, nájemné na sklad, telefon a internet.

Osobní náklady za rok 2013 tvořily celkem 2 221 000 Kč. Za posledních pět let se osobní náklady snižovaly. Je to především vlivem okolí na podnik a snahou společnosti, co nejvíce snižovat náklady. To neplatí jen pro osobní náklady, ale pro veškeré náklady ve společnosti, které firma musí hradit. Větší část osobních nákladů tvoří variabilní náklady, které byly v celkové výši 976 000 Kč. Patří sem převážně mzdy pracovníků na dílně. Této částce odpovídá i sociální a zdravotní pojištění, které je s těmito mzdami spojené. Fixní náklady 601 000 Kč odpovídá mzdám administrativním pracovníkům, skladníkovi, uklízečce a mistrovi na dílně. I těmto nákladům odpovídá fixní položka sociální a zdravotní pojištění, která je v částce 197 000 Kč.

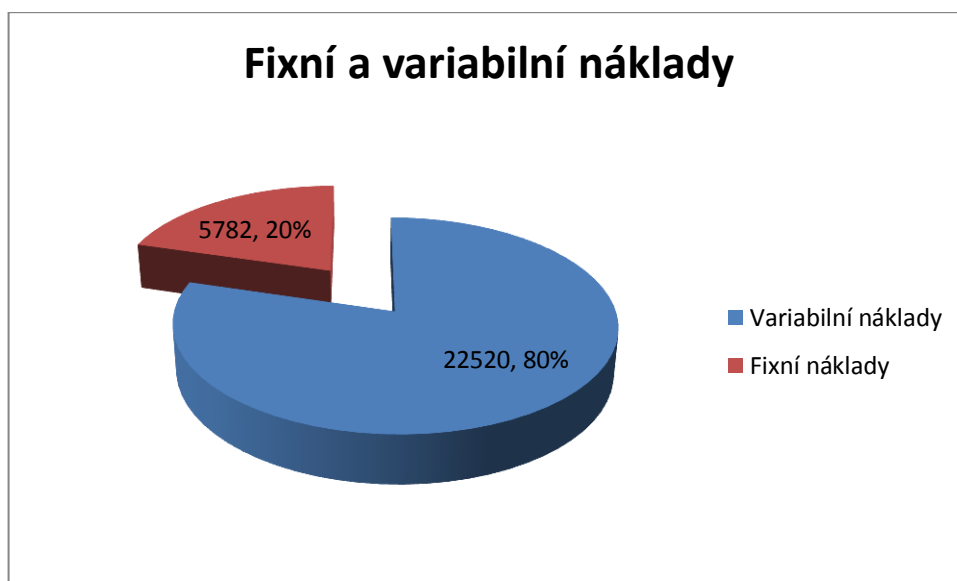
Nejnižší náklady byly ve skupině daně a poplatky. Za rok 2013 tyto náklady byly pouze 17 000 Kč. Do fixní částí firma zahrnuje daň z nemovitostí a pojištění podnikatele Ing. Karla Kupce. Fixní daně a poplatky jsou v celkové výši 14 000 Kč. Variabilní část obsahuje náklady ve výši 3 000 Kč. V roce 2013 to byly náklady z převodu nemovitostí.

Následující položkou jsou ostatní provozní náklady. V ročním nákladovém vyjádření 109 000 Kč. V tomto roce došlo k několika úrazům při pracovní činnosti. Vyplácené odškodnění patří právě do této skupiny. Často dochází ke zranění pracovníků při manipulaci se sklem. Malá nepozornost může způsobit veliký úraz, protože hrany skel jsou velmi ostré. Při manipulaci na montážích se často zasklívá až na místě, protože se mnohdy jedná o velké skla. Na brigádě jsme nosili jedno sklo i v deseti lidech. Jeho rozměry byly 400 cm x 300 cm o váze 300 kg. Variabilní náklady činily 35 000 Kč. Zbylé náklady patří do fixní části. Zahrnují se zde např.: pojištění budov a vozidel společnosti.

Poslední položkou jsou finanční náklady v celkové výši 275 000 Kč. Firma vykázala za rok 2013 nákladové úroky ve výši 101 000 Kč. Tyto náklady se rozpouštěly mezi pla-

tební povinnost vůči bankám a dodavatelům. Variabilní část ostatních finančních nákladů tvořily 98 000 Kč. Firma zde zahrnuje především kurzovní ztráty a manka a schodky na finančním majetku.

Fixní náklady ve společnosti tvoří pouze jednu pětinu z celkových nákladů. Je to zejména díky vysokým variabilním nákladům v podobě materiálu (plastové profily, výztuhy, kování, skla), které tvoří podstatu zhotovených oken a dveří.



Obr. 12. Fixní a variabilní náklady (vlastní zpracování)

7.13 Analýza cen materiálů

V této kapitole je provedena analýza jednotlivých materiálů potřebných pro výrobu oken, které nejvíce ovlivňují jejich cenu. Jak už jsem zmínil, tak zlomový rok byl 2011, kdy se ceny PVC profilů a kování snížily o téměř 50 %. Firmy vyrábějící plastová okna začaly cenu svých výrobků snižovat až na hranici nákladové únosnosti. V tomto období spoustu větších firem muselo skončit, protože nebyly schopny snížit náklady managementu, výroby, energií. Nebyly tedy schopny konkurovat menším firmám, které měly daleko nižší fixní náklady.

Tab. 18. Analýza cen materiálu (vlastní zpracování)

Materiál	Měrná jednotka	Cena (Kč)/měrná jednotka				
		2010	2011	2012	2013	2014
PVC profil	metr	236	129	133	139	137
Výztuhy	metr	92	49	72	63	58
Kování	metr	298	152	179	158	163
Sklo	metr x metr	1176	1099	1243	1198	1239

Cena za metr PVC profilu klesla v roce 2011 o 107 Kč. V dalších obdobích je již konstantní. Ovlivňuje ji jen kurz zahraniční měny. Cena výztuh se také v roce 2011 snížila. Není to však, tak výrazné snížení jako u profilů. Cena za metr výztuh poklesla o 43 Kč. V následujících letech došlo opět k mírnému nárůstu cen, který se však nedostal na původní hranici z roku 2010. Náklad na metr kování se výrazně snížil. Meziročně o 146 Kč. V dalších letech se průměrná cena za metr pohybovala kolem 160 Kč. Firma platila za sklo o rozměrech metr x metr na konci roku 2010 1 176 Kč. Z uvedené tabulky vyplývá, že koncové náklady byly v roce 2014 1239 Kč. Je tedy zřejmé, že náklady na sklo se měnily minimálně. Sklo dováží česká firma, která není závislá na zahraničních materiálech, proto si drží relativně stálé ceny.

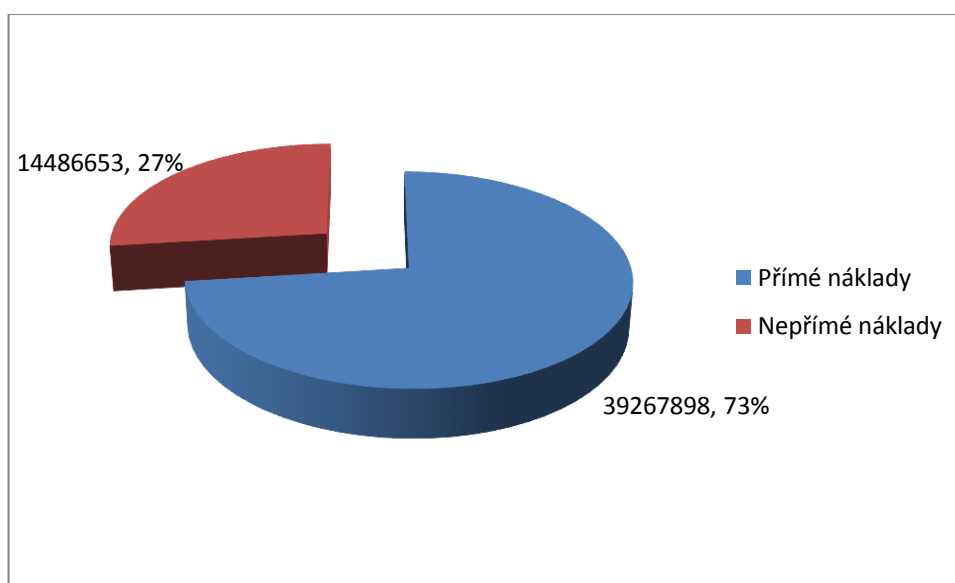
7.14 Kalkulační členění nákladů

V této části diplomové práce se budu zabývat kalkulačním členěním nákladů, které se zaměřuje na oddělení přímých a nepřímých nákladů. Společnost přímo neurčuje nepřímé náklady, ale je schopno je určit z druhového členění nákladů. Tento úsek slouží především pro projektovou část mé diplomové práce, kde navrhuji využívat ve společnosti kalkulační metodu activity based costing. Informace jsou čerpány z druhového členění nákladů a rozděleny na přímé a nepřímé náklady, podle toho, jestli jdou přesně stanovit na konkrétní výkon nebo souvisí s výrobou jako celkem.

Tab. 19. Kalkulační členění nákladů v Kč (vlastní zpracování)

Kalkulační položky v Kč	1. 1.2013 - 31.6.2014	Podíl v %
Přímé náklady	39 267 898	73
Nepřímé náklady	14 486 653	27
Celkem	53 754 551	100

Z druhového členění nákladů jsem stanovil, že přímé náklady za období 1.1. 2013 – 31. 6. 2014 tvoří celkem 39 267 898 Kč v procentuálním vyjádření to je 73 %. Nepřímé náklady za sledované období tvoří ty, které nelze přímo stanovit na konkrétní výkon a jsou tedy stanoveny pro výrobu jako celek. Nepřímé náklady byly 14 486 653 Kč. Následující obrázek znázorňuje procentuální vyjádření přímých a nepřímých nákladů.



Obr. 13. Procentuální vyjádření přímých a nepřímých nákladů
(vlastní zpracování)

7.14.1 Přímé náklady

V následující tabulce jsou uvedené jednotlivé druhy přímých nákladů, které lze určit na konkrétní kalkulační jednici.

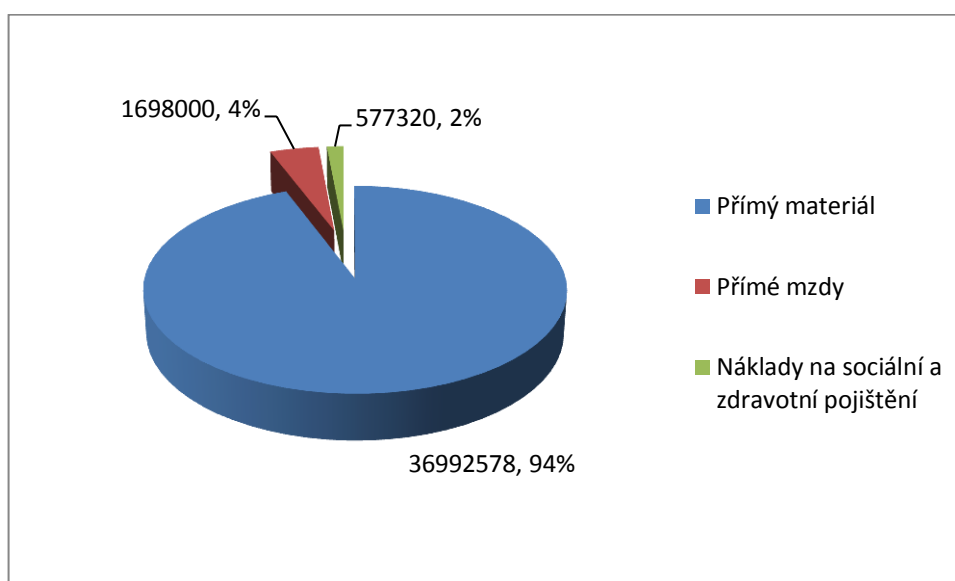
Tab. 20. Vyjádření přímých nákladů za zvolené období
(vlastní zpracování)

Přímé náklady	1.1.2013-31.6.2014 (Kč)
Přímý materiál	36 992 578
Přímé mzdy	1 698 000
Náklady na sociální a zdravotní pojištění	577 320
Celkem přímé náklady	39 267 898

Za sledované období byl přímý materiál v nákladovém vyjádření celkem 36 992 578 Kč. Zde patří především PVC profily, sklo, výztuhy a kování.

Přímé mzdy tvořili 1 698 000 a tomu odpovídaly i náklady na sociální a zdravotní pojištění v celkové výši 577 320 Kč.

Na obrázku č. 17 je procentuální vyjádření přímých nákladů. V analytické části výše, jsem už několikrát avizoval, že nejvíce zastoupenou položkou v nákladech je materiál. Přímý materiál ve společnosti tvoří 94 %, přímé mzdy 4 % a náklady na sociální a zdravotní pojištění s tím spojené 2 %.



Obr. 14. Procentuální vyjádření přímých nákladů (vlastní zpracování)

7.14.2 Nepřímé náklady

Nepřímé nebo také často označované jako režijní náklady jsou důležitým bodem projektové částí, neboť se v ní budu zabývat metodou ABC.

Tab. 21. Nepřímé náklady společnosti za zvolené období (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady	1.1.2013 - 31.6.2014 (Kč)
Nepřímý materiál	850 000
Spotřeba energií	4 280 450
Služby	1 839 251
Nepřímé mzdy	5 252 054
Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698
Daně a poplatky	21 850
Ostatní provozní náklady	139 094
Finanční náklady	318 256
Celkem nepřímé náklady	14 486 653

Veškeré nepřímé náklady byly zjištěny z faktur, které si firma zakládá a v případě, že požadované faktury nebyly nápomocné, tak se nepřímé náklady rozpočítávaly pomocí odborného odhadu zainteresovaných osob.

Jak již bylo zmíněno, tak nepřímé náklady jsou takové, které nelze přímo určit na konkrétní výkon a stanovují se tedy pro výrobu jako celek. Ve stanoveném období byly celkové nepřímé náklady 14 486 653 Kč.

Nepřímý materiál obsahuje materiál, který nelze přímo stanovit na konkrétní výrobek. V nákladovém vyjádření za zvolené období tvoří 850 000 Kč. Největší část nepřímého materiálu je spotřebována na dílně, jako je lepidlo, vruty, šroubky, nože, atd. v celkové částce 421 350 Kč. Dále zde se patří nepřímý materiál potřebný na montáže – pěny, spony, kotouče, atd. v nákladovém vyjádření 362 500 Kč. Zbytek je drobný materiál využívaný v kancelářích – inkoust do tiskáren, papír, tužky, atd. v 66 150 Kč.

Významnou položkou je **spotřeba energií**, kterou nelze přímo určit na konkrétní výkon. Spotřeba energií představovala téměř polovinu z celkových nepřímých nákladů a to 4 280 450 Kč. Největší část spotřeby energií tvořily náklady na elektrickou energii na dílně. V částce 2 977 095 Kč. Spotřeba elektrické energie kanceláři 136 800 Kč. Dále jsou zde zahrnuty náklady na vzduchotechniku v částce 920 852 Kč. Poslední položkou je vodné a stočné v částce 245 703 Kč.

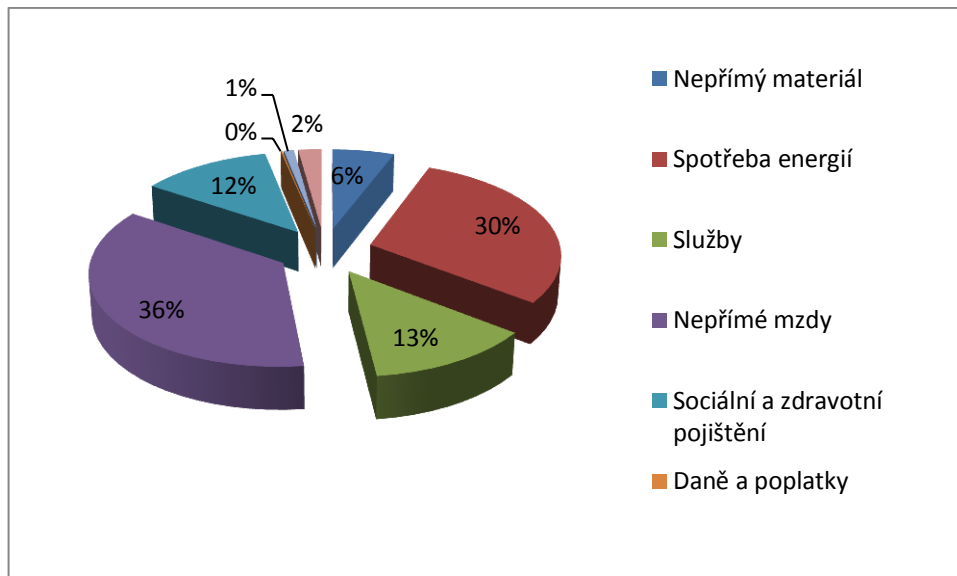
Nepřímé náklady služby byly 1 839 251 Kč. Největší položkou v nepřímých nákladech služby je cestovné ve výši 889 555 Kč. Nájemné na sklad jsou ve zvoleném období 376 325 Kč. Dále zde patří náklady na pravidelnou údržbu strojů a zařízení externí firmou 33 799 Kč. Náklady na internet a telefon 39 245 Kč. Náklady za provedené záruční opravy 215 366. Poslední položkou jsou náklady na propagaci a inzerci 284 961 Kč.

Další významným nákladem jsou **nepřímé mzdy**, které tvořily 5 252 054 Kč a k tomu sociální a zdravotní pojištění v částce 1 785 698 Kč. Nepřímé mzdy se vztahují k následujícím pracovníkům:

- fakturantka 19 452 Kč
- účetní 19 452 Kč
- sekretářka 19 452 Kč
- mistr dílny 24 325 Kč
- uklízečka 9 578 Kč
- skladník 18 550 Kč
- vedoucí obchodního oddělení 28 120 Kč
- obchodní manažer 26 343 Kč
- pracovník, který má na starosti expedici, balení a skladování hotových produktů 16 426 Kč
- 6 pracovníků provádějící montáže, včetně vedoucího montáží pobírají měsíčně 18 347 Kč

Poslední položkou, která je nezbytná pro sestavení metody ABC jsou **ostatní provozní náklady**. V této položce je zařazeno výplata bolestného a odškodnění při pracovních úrazech. Celkové náklady byly 41 350 Kč. Zbývá část 97 684 byla rozpuštěna na pojištění vozidel a budov.

Na následujícím obrázku č. 18 je znázorněné procentuální vyjádření jednotlivých položek nepřímých nákladů k celku.



Obr. 15. Procentuální vyjádření nepřímých nákladů za zvolené období (vlastní zpracování)

7.15 Analýza skladového systému

Skladový systém ve společnosti je velmi zastaralý. Veškeré přijaté i odeslané zboží se přepočítává fyzicky a přepisuje na papír. Přitom tuto činnost má na starosti jediný zaměstnanec skladník, který se tedy stará o přijímání a vydávání zboží, materiálu, ale i o uspořádání palet s profily, výztuhami, atd. Navíc musí provádět inventarizaci.

Celý průběh přijímání zboží probíhá v následujících krocích:

- přijetí zboží zásilkovou službou,
- vyložení zboží,
- přepočítání doručeného zboží,
- zapsání zboží do skladového listu,
- zařazení zboží na přiřazené místo.

Postup při vydávání potřebného materiálu do výroby:

- zjištění požadavku,
- vydání materiálu,
- odečtení vydaného materiálu do skladového listu,
- zapsán konečný stav daného materiálu do skladového listu.

Z uvedených činností vyplývá, že na jednoho zaměstnance jsou kladené vysoké nároky co se týče preciznosti pro zaznamenávání příjmu a výdeje materiálu. I malá chyba při špatném zápisu, může zneprůjemnit a prodloužit každou měsíční inventarizaci.

Z výše uvedených důvodů jsem se rozhodl, že v projektové části navrhu firmě nový přístup ke skladové evidenci.

Nelze zde stanovit přesné nákladové vyjádření na každou činnost, jenž má skladník na starosti. Po konzultaci s pracovníky by však měl vychystávat PVC profily na konkrétní zakázky. Jelikož má na starosti spoustu činností, včetně pracného vypisování každého příjmu a výdeje materiálu, tak nemá již čas na vychystávání profilů.

7.16 Analýza kalkulačního systému

Ve firmě není dostatečně propracovaný způsob stanovení kalkulací jednotlivých výrobků. Ceny vyplývají za dobu, ve které je firma v činnosti.

Stanovení cen jednotlivých produktů firmy AKTOS OKNA s. r. o. se stanovuje pomocí jednotlivých procentuálních přírážek. Výroba probíhá jednotlivými úseky. V případě, že se jedná o barevný PVC profil, přičítá se ke koncové ceně 10 %. Ve firmě výrobek prochází následujícími výrobními stanovišti:

- Řezání profilů-zde se jednotlivé PVC profily řezají podle potřebné délky, vyřezávají olivy a odtoky.
- Výztuhy-na tomto stanovišti se řezají a dávají železné výztuhy do profilů, z důvodu aby se plastová konstrukce oken nedeformovala. Dále zde probíhá i vyfrézování otvorů na kliky.
- Svařování-zde se profily svářejí k sobě, navíc zde probíhá očišťování vnitřních svárů.
- Frézování-na tomto stanovišti se svařené okna a rámy frézují ve strojích, kdy dochází k celkovému očištění nežádaných sváru. V případě, že jedná o barevné PVC profily, tak se zamalovávají tyto vyfrézované části příslušnou barvou.
- Kování-tato činnost musí být provedena precizně, neboť díky mechanismu kování se dveře, okno zavírá a otevírá.
- Zasklívání-na tomto stanovišti se okna a dveře zasklívají pomocí lišt a gumového kladívka. Zaměstnanec pracující na tomhle úseku si musí příslušné lišty sám nařezat.

Kalkulaci je potřeba sestavovat ve firmě pro každou zakázku, neboť každá zakázka se liší druhem profilu, počtem oken a dveří, barvou, atd. Kalkulace jsou tvořeny na reálné pracovní úkonu, kalkuluje jednicové mzdy zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na zakázce. Mezi přímé náklady patří také přímé materiálové náklady. Firma využívá přírážkové kalkulaci. Režijní přírážka je stanovena 300 % z objemu přímých mezd.

V následující tabulce je uvedena kalkulace pro zakázku s 20 okny a PVC profilem Klasik Gealan 8000.

Tab. 22. Kalkulace zakázky Klasik Gealan 8 000 (vlastní zpracování)

	Čas práce min.	Mzda Kč (80,3/hod)
Řezal	160	214
Odtoky, olivy	73	98
Výztuhy	170	228
Svařoval	290	388
Začišťoval	320	428
Koval rámy	392	525
Koval křídla	450	602
Zasklíval a kontroloval	390	522
Celkem práce	1935	3 004
PVC profil		7 200
Kování		7 350
Výztuhy		3 900
Sklo		14 270
Vruty, podložky)		320
Celkem materiál		33 040
Režie 300 %		9 012
Zisk 10 %		4 205
Cena (práce, materiál, režie, zisk)		46 257

Z tabulky vyplývá, že celková práce na 20 oknech o stejných rozměrech jsou náklady na práci 3 004 Kč. Celkový materiál je v nákladovém vyjádření v částce 33 040 Kč. Při přičtení 300 % režie a 10 % zisku, je celková kalkulace pro 20 oken 46 257 Kč.

7.16.1 Nedostatky využívané kalkulace ve společnosti

Kalkulace ve společnosti má logický postup. Je jednoduchá a nenáročná na zpracování a data. Přiřazuje standardně materiál, díky norem je alokace velmi přesná. To je jediná výhoda kalkulace, kterou firma využívá.

Společnost AKTOS OKNA s. r. o. nevyužívá účelové členění nákladů, netvoří plány výroby ani odbytu. Chybí jim tedy podklady pro matematické vyjádření přírážky. Přírážka je stanovena pouze na odhadu společnosti, která přesně neví kolik režii je potřeba uhradit.

Kalkulace společnosti je modifikovanou variantou klasické přírážkové kalkulace. Je přesně stanovena hodnota jedné hodiny práce na stanovištích a následné přiřazení nákladů, podle doby, kterou na stanovišti strávil. Kalkulace ve společnosti standardně zahrnuje zisk od 0 až 10 %. To je důkazem, že společnost jen přežívá. Každá zakázka by měla zahrnovat i ty náklady, které příčinně vyvolala. Ty nejsou však ve společnosti schopni stanovit. Tedy nelze ani zhodnotit, která zakázka je pro firmu výhodná a která ne.

Po zjištění nedostatků přírážkové kalkulace jsem se rozhodl, v projektové části diplomové práce navrhnout metodu ABC. Ta by měla společnosti pomoci přiřadit náklady k jednotlivým činnostem. A lépe zobrazit skutečné náklady, které plynou z realizace konkrétní zakázky.

7.16.2 Stanoviště řezání PVC profilů a výztuh

Při analýze přírážkové kalkulace, kterou firma využívá pro sestavení cen jednotlivých výrobků, ale i celých zakázek, jsem zjistil, že stanoviště řezání PVC profilů a výztuh jsou nejmíň časově vytížené.

Při kalkulaci na 20 oken tyto dvě stanoviště potřebovaly dohromady téměř o polovinu méně času potřebného pro splnění úkolu, než stanoviště ostatní. I z pozorování, když jsem byl na brigádě se tento problém opakoval.

Zaměstnanec, který je na stanovišti řezání profilů i zaměstnanec, který pracuje na stanovišti řezání výztuh má po té daleko více času na aktivity, které se přímo neslučují s pracovní

mi požadavky. To se váže již na zmiňované přestávky na kouření. Tito pracovníci si své denní úkoly plní, ale vzhledem k potřebě řídit náklady a co nejlépe využít pracovní sílu k minimalizaci nákladů, tak v projektové části navrhnou majiteli společnosti sloučení stanovišť pro vyšší efektivnost.

I přes to, že dojde ke sloučení dvou stanovišť, nenavrhuji propuštění onoho volného zaměstnance, ale přiřadit ho na potřebnější činnost. Tím se sníží náklady na přesčasy.

8 ZHODNOCENÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

V analytické části mé diplomové práce jsem došel k několika znepokojivým zjištěním. Firma za poslední roky své činnosti je ve ztrátě. Problém je spojen s narůstající konkurencí, která je v oblasti výroby plastových oken zřetelná. Je potřeba, aby management firmy byl schopen řídit náklady. To se však ve společnosti neděje. Při analýze přestávek na kouření to je naprosto zřejmé. Na dílně chybí autorita, která by měla přímý vliv na pracovníky. Z provedené analýzy vyplývá, že celkové roční náklady na tyto přeschasy jsou ve výši 39 437 Kč. To pro malou firmu znamená problém, jenž se dá řešit v celku jednoduchým způsobem. S majitelem společnosti jsme se domluvili, že v projektové části navrhnu kamerový systém. Ten by měl uvedené prostoje vymýtit a zefektivnit chod firmy.

Po konzultaci se zainteresovaným pracovníkem, který má na starosti skladovou evidenci, jsem provedl její analýzu. Ve firmě je skladová evidence velmi zastaralá. Příjem a výdej zboží a materiálu se uskutečňuje na papírové karty. Tento způsob je velmi zdoluhavý a není zde prostor na matematické chyby, které mohou při sčítání a odčítání konečného stavu zboží a materiálu nastat. Firmě v projektové části doporučím moderní skladový systém Pohoda Jazz.

Největší problém vidím v praktikované kalkulaci. Firma využívá pro stanovení cen výrobků a zakázek klasickou přírážkovou kalkulaci. Společnost je schopna relativně přesně určit přímé náklady, ale pro nepřímé náklady nemá přesně spočítané režie. Režii stanovuje pouze ze zkušeností z praxe, kterou za dobu své činnosti získala. Do projektové části jsem vybral moderní metodu ABC, která by měla firmě přesně stanovit náklady na jednotlivé aktivity.

9 PROJEKT ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE FIRMĚ AKTOS OKNA S. R. O.

V projektové části mé diplomové práce budou navrženy činnosti, které by měly vést k efektivnějšímu řízení nákladů.

9.1 Sloučení stanovišť řezání profilů a výztuh

Stanoviště, na kterých začíná výroba. Jsou to řezání PVC profilů včetně odtoků a oliv a řezání výztuh včetně frézování otvorů na kliky. Z vlastního pozorování jsou tyto dvě činnosti nejméně časově vytížené. V současné době každé pracoviště mají na starosti dva pracovníci, kteří však své denní plány plní s předstihem a v relativně pomalém tempu. Navrhuji tyto dvě pracoviště dát na starosti jednomu pracovníkovi. Ten, který bude z daného pracoviště uvolněn, bude na potřebnějším místě, např. u zasklívání, kde zaměstnanec pracuje ve vysokém tempu a přesto každý den nadělává průměrně hodinu a půl až dvě.

Navrhuji pracovníka X ze stanoviště výztuh přeradit na zasklívání oken, kde budou pracovat zaměstnanci dva.

V následující tabulce jsou uvedeny náklady, které firma doposud vynakládala na přesčasy u stanoviště zasklívání, ale i náklady, které by ušetřila při mnou navrhovaném řešení.

Tab. 23. Šetření mzdových nákladů (vlastní zpracování)

Druh nákladů	Kč
Roční mzdové náklady na přesčasy	28 908
Sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem	9 828
Celkové roční osobní náklady na přesčasy	38 736

Z tabulky je zřejmé, že při zařazení zaměstnance ze stanoviště výztuhy na stanoviště zasklívání, kde by pracovali zaměstnanci dva, firma ročně ušetří minimálně 38 736 Kč. Propočet celkových ročních osobních nákladů je vypočítán ze skeptičtější varianty a to, že denně je přesčas na pracovišti zasklívání pouze hodinu a půl.

9.2 Kamerový systém na dílně

K tomuto návrhu mě vedla analýza přestávek, které zaměstnanci tráví při kouření. Tento čas je příliš vysoký a firma přichází o peníze. Nejen z důvodu, že pracovníci v tuto dobu nepracují, ale má to i samotný vliv na přesčasy. Jde tedy vlastně a dvojitou efektivitu. V případě, že bude nainstalován kamerový systém, budou se pracovníci maximálně věnovat své přidělené činnosti a tím odpadnou zbytečné přesčasy, které podnik dále platí. Samozřejmě je potřeba si položit otázku, jak instalace kamerového systému zapůsobí na motivaci zaměstnanců, resp. demotivaci. Z vlastní zkušenosti si však troufám říci, že tato novinka bude mít více pozitivních skutečností, než negativních.

Pro potřeby firmy jsem vybral kamerový set CK-C9004KB9 LSET03 v ceně včetně DPH 8 280 Kč. Tento kamerový systém je připravený pro malé a střední montáže. Vyznačuje se velmi jednoduchou montáží, kterou zvládne pracovník bez školení, protože je vše před chystané. Pro potřeby firmy jsem vybral pevný disk s kapacitou 2 Tb, který shromáždí data za období 4 až 6 týdnů.

Součástí balení:

- 1ks záznamové zařízení
- 4ks kamery
- 4ks 15m hotový kabel
- 1ks napájecí zdroj
- 1ks napájecí kabel
- 1ks dálkový ovladač
- 1ks myš
- 1ks redukce.

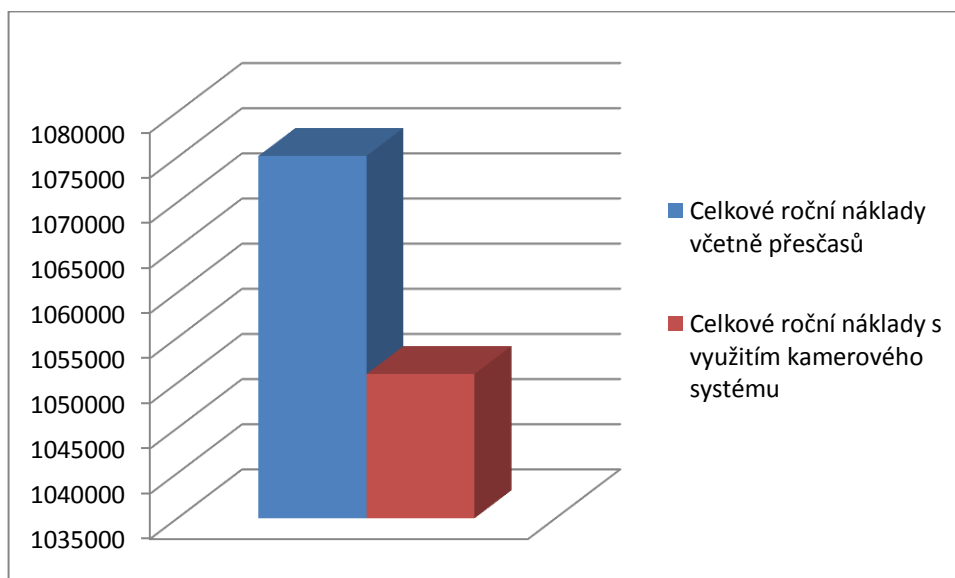
Provoz kamer stojí ročně 2 000 Kč. V následující jsou uvedeny pořizovací a provozní náklady na chod kamer a osobní náklady zaměstnanců-kuřáků.

Tab. 24. Náklady na kamerový systém (vlastní zpracování)

Druh nákladu	Kč
Pořizovací náklady na kamerový systém	8 280
Roční provoz kamer	2 000
Roční osobní náklady na pracovníky na dílně	1 040 688
Vyjádření osobních nákladů na přestávky	34 437

Dále předpokládám, že osobní náklady na přestávky, které jsou z pohledu firmy vynaloženy, s využitím kamerového systému nebudou. A tedy budou minimálně o tuhle částku sníženy i osobní náklady na přesčas. Chtěl bych upozornit na to, že ve firmě jsou daleko větší náklady na osobní náklady na přesčas. Jedná se pouze o náklady, které díky kamerovému systému budou o 34 437 Kč sníženy.

Z vlastní zkušenosti vím, že není potřeba zaměstnávat dalšího pracovníka. Je potřeba změnit celkových přístup jednotlivých zaměstnanců k přiřazené práci. Důležitým krokem může být zavedení průběžných kontrol, které by měl na starosti mistr dílny a ten by průběžně zprávy o výkonu pracovníků předával vedení společnosti.



Obr. 16. Vyjádření celkových ročních osobních nákladů s využitím kamerového systému (vlastní zpracování)

Z uvedeného projektu je zřejmé, že s využitím kamerového systému firma ročně ušetří minimálně 24 157 Kč. Píší minimálně, protože tato novinka bude mít určitě vliv i na další stanoviště, u kterých dochází z různých důvodů k prostojům.

9.3 Zmodernizování skladové evidence

V současné době skladová evidence ve firmě probíhá tak, že když přijde zboží, materiál, tak skladník ručně napíše příjem daného zboží, resp. materiálu na kartu. Na obecném příkladu: dodavatel dodá 1 000 krabiček se šroubkem, které skladník zapíše na kartu. Následně přijde zaměstnanec s poptávkou po 5 krabiček. Skladník potřebný drobný materiál vydá a na kartu zapíše konečný stav 995 krabiček na skladě. Stejná činnost se opakuje i u výrobního materiálu, který vše ručně odepisuje pomocí karet.

Navrhují moderní řešení pomocí čteček čárových kódů a skladového programu, který bude automaticky položky přičítat při příjmu zboží a materiálu a automaticky při výdeji odečítat.

Čtečku čárových kódů lze využít při inventuře, kde se nebude muset nic pracně a časově náročně počítat a vše bude přehledné a na jednom místě. Odpadá i možnost odcizení drobných položek ze skladu zaměstnanci.

Pro toto řešení doporučuji software Pohoda Jazz 2015. Náklady na toto řešení jsou v celkové výši 2 892 Kč.

Výhody systému Pohoda Jazz 2015 oproti stávajícímu řešení:

- přehlednost všech skladových položek včetně výrobního materiálu,
- vše na jednom místě v počítači pomocí programu, odpadá ručně psaných, často nepřehledných karet,
- efektivní využití času skladníka,
- snadné inventury.

9.4 Kalkulace podle aktivit

Cílem této diplomové práce je posoudit stávající stav používané kalkulace a navrhnout nový přístup k alokaci nákladů. Dále metodu ABC uplatnit na konkrétní zakázce, která bude prakticky využitelná a flexibilní a dokáže alokovat jen ty náklady, které byly skutečně vyvolány.

Tradiční přírážková metoda kalkulace nákladů, kterou firma používá, často nedává správné informace o výkonech, stanovení cen a nákladech spojených s podnikovými činnostmi.

Tato metoda může v některých případech poskytovat zavádějící informace, které mohou vést až k tomu, že firma vyhledává ztrátové zakázky a odmítá ty ziskové. Z důvodu, že firma není schopná přiřadit nepřímé náklady k výkonům.

Z toho důvodů jsem se rozhodl navrhnout firmě metodu Activity-Based-Costing, která veškeré nedostatky přírážkových kalkulací odstraňuje.

Kalkulace podle aktivit přiřazuje náklady objektům, využívá měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých uváděných procesů a aktivit.

9.4.1 První krok definice aktivit

První fáze k implementaci metody ABC je identifikace jednotlivých aktivit, které v podniku probíhají a vedou k určitému cíli. Sled několika aktivit tvoří proces, který je v první řadě potřeba identifikovat. Procesy jsem zjistil z analýzy organizační struktury podniku, dále jsem tyto procesy diskutoval s majitelem společnosti.

Pro účely metody ABC byly ve společnosti zjištěny následující procesy:

- Příprava výroby

O nákup se stará pouze jeden zaměstnanec, který objednává potřebné zboží od dodavatelů. Jak jsem už zmínil, příjem a výdej materiálu je ve společnosti praktikován pomocí papírových karet. Další aktivitou je zajištění subdodávek, skladování a příprava materiálu do výroby.

- Výroba

Pro koncový výrobek, který jsou okna nebo dveře, je potřeba několik aktivit, kterými musím produkt projít. Jedná se o řezání PVC profilů, řezání výztuh, svařování a frézování, kování, zasklívání.

- Kontrola

Aktivita kontrola je nezbytná pro schválení expedice výrobku. Tuto činnost provádí mistr dílny, který každý výrobek prohlídne, zda se nejedná o vadný výrobek. V případě, že jsou zjištěny nějaké nesrovnalosti, musí dojít ihned k jejich odstranění.

- Expedice

Expedici výrobků má na starosti jeden pracovník, který po schválení od mistra dílny může danou zakázku expedovat nebo uskladnit. Celá zakázka je uspořádaná na speciálních paletách, které se vkládá do montážních aut.

- Montáž

Aktivita montáž navazuje přímo na činnost expedice. Tato aktivita začíná již na firmě, kdy jsou do aut roztříděny jednotlivé zakázky. Poté jednotlivé montážní skupiny vyráží na svou cílovou adresu zakázky. Zde můžou probíhat následující aktivity: demontáž, montáž, úklid demontovaných součástí. Tohoto procesu se účastní 6 pracovníků.

- Prodej

Další významná činnost je prodej, který ve firmě provádí 1 zaměstnanec. Jeho náplní práce je odbyt výrobků společnosti. Jedná se o vyhledávání zakázek, jejich příjem a zpracování.

- Administrativa a správa

Poslední aktivita patří do podpůrných činností. Do této aktivity patří fakturace zakázek, vedení účetnictví, personální činnosti a další administrativní práce. V uvedeném procesu pracují 3 osoby. Fakturantka, účetní a jedna zaměstnankyně, která má na starosti další administrativní činnosti.

9.4.2 Vyřazení položek režijních nákladů

V druhém kroku se přiřazují identifikované nepřímé náklady k jednotlivým definovaným aktivitám. V tomto kroku je potřeba upravit, resp. odstranit režijní náklady, které budou pro potřeby metody ABC vyloučeny. Ty znázorňuje následující tabulka.

Tab. 25. Vyřazené položky režijních nákladů (vlastní zpracování)

Nákladový druh	Kč
Daně a poplatky	21 850
Finanční náklady	318 256
Celkem	340 106

Vyřadíme tedy režijní náklady v celkové hodnotě 340 106 Kč.

9.4.3 Rozdělení nákladových položek mezi jednotlivé aktivity

V této projektové části využiji informace, které jsem získal při analýze přímých a nepřímých nákladů za období 1. 1. 2013 – 31. 6. 2014. Níže jsou rozděleny náklady mezi jednotlivé aktivity na základě zdroje vyvolání příčiny. Rozdělení bylo provedeno majitelem společnosti na základě odborného odhadu a na základě faktur.

Nepřímý materiál

Náklad za zvolené období tvoří 850 000 Kč. Největší spotřeba nepřímého materiálu je na dílně v nákladovém vyjádření 421 350 Kč. Patří sem spotřeba vrutů, šroubků, lepidla, podložek, teflonových fólií, nožů, atd. Tento náklad bude přiřazen procesu výroba mezi 8 aktivit, podle počtu lidí, kteří danou aktivitu vykonávají. Dále zde patří spotřeba materiálu na montážích, jako jsou nože, pěny, spony, kotouče. 362 500 Kč bude rozděleno mezi aktivitu demontáž 50 % a aktivitu montáž oken a dveří 50 %, dle lidí, kteří se na aktivitě podílejí. Zbylý drobný nepřímý materiál 66 150 Kč bude rozdělen mezi zvolené aktivity podle počtu lidí, kteří drobný nepřímý materiál spotřebovávají.

Spotřeba energií

Náklady na spotřebu elektrické energie na dílně jsou 2 977 095 Kč. Tento náklad je přiřazen k aktivitám výroby podle metrů čtverečních daného stanoviště. 90 % dílna a 10 % sklad. Spotřeba elektrické energie kanceláři 136 800 Kč byla také rozdělena podle procenta plochy. I náklady na vzduchotechniku ve výši 920 852 Kč byla rozvržena podle využívané plochy daných aktivit. 70 % dílna, 10 % sklad, 20 % kanceláře. Poslední položkou je vodné a stočné ve výši 245 703 Kč. Položka vodné a stočné bude rozdělena následovně. 60 % bude přiřazeno aktivitě příprava materiálu do výroby, kde je nejvyšší spotřeba vody, neboť zde dochází k čištění profilů. Zbylé náklady budou rozděleny podle odborného odhadu na počet osob, kterou danou aktivitu vykonávají.

Služby

Cestovné 889 555 Kč bylo alokováno podle lidí podílejících se na jednotlivých aktivitách. Nájemné na sklad 376 331 Kč je alokováno 50 % balení a 50 % vychystávání. Náklady na pravidelnou údržbu strojů a zařízení byly 33 799 Kč. Ty jsou přiřazeny aktivitám podle počtu strojů, které jsou potřebné k vykonávané aktivitě. Náklady na internet a telefon ve výši 39 245 je přiřazen na základě odborného odhadu. Záruční opravy 215 360 Kč jsou přiřazeny aktivitě montáž podle počtu pracovníků, kteří aktivitu vykonávají. Poslední položkou jsou náklady na propagaci a inzerci, které jsou přiřazeny 100 % k aktivitě vyhledávání zakázek.

Nepřímé mzdy

Mzdové náklady jsou včetně sociálního a zdravotního pojištění v nákladovém vyjádření 7 037 752 byly alokovány podle matice lidé-aktivity. Matice je v příloze I.

Ostatní provozní náklady

Náklady na odškodnění při pracovních úrazech byly vyčísleny na 42 350 Kč a jsou přiřazeny aktivitám podle počtu pracovníků, u kterých k pracovnímu zranění došlo. Náklady na pojištění vozidel a budov 97 682 Kč budou přiděleny k aktivitě administrativa a správa.

Veškeré oceněné aktivity jsou v příloze II A až II F. Nejcennější aktivitou je montáž, v částce 1 972 991 Kč. Na dané aktivitě se podílí všech 6 zaměstnanců, kteří mají montáže na starosti. Druhou nejcennější aktivitou je demontáž, na které se podílí stejní pracovníci.

Součástí kroku je rozpustit podpůrnou aktivitu administrativa a správa mezi hlavní aktivity. Rozpuštění této podpůrné aktivity bylo doporučeno majitelem společnosti na základě aktivit, které vykonávají lidé ve firmě. Vyčíslení skutečných nákladů spojených s jednotlivými aktivitami zobrazuje následující tabulka.

Tab. 26. Rozpuštění podpůrné aktivity (vlastní zpracování)

	Náklady v Kč	Rozpuštění podpůrné aktivity v Kč	Náklady celkem v Kč
Příprava výroby	1 221 223	228 176	1 449 399
Nákup	264 898	88 735	353 633
Zajištění subdodávek	187 481	88 735	276 216
Skladování	594 265	25 353	619 618
Příprava materiálu do výroby	174 579	25 353	199 932
Výroba	3 756 933	405 656	4 162 589
Řezání PVC profilů	607 698	50 707	658 405
Frézování oliv a odtoků	245 530	50 707	296 237
Řezání výztuh	499 048	50 707	549 755
Frézování otvorů na kliky	173 126	50 707	223 833
Svařování PVC profilů	627 037	50 707	677 744
Frézování PVC profilů	627 037	50 707	677 744
Kování	602 622	50 707	653 329
Zasklívání	374 835	50 707	425 542
Kontrola	565 751	25 353	591 104
Expedice	980 349	50 706	1 031 055
Balení	422 531	25 353	447 884
Vychystávání	557 818	25 353	583 171
Montáž	3 995 361	304 240	4 299 601
Naložení oken a dveří	355 812	76 060	431 872
Demontáž	1 216 477	76 060	1 292 537
Montáž	1 972 991	76 060	2 049 051
Úklid pracovního místa	450 081	76 060	526 141
Prodej	2 460 395	152 121	2 612 516
Vyhledávání zakázek	1 062 110	50 707	1 112 817
Příjem zakázek	706 750	50 707	757 457
Fakturace	691 535	50 707	742 242
Celkem	12 980 012	1 166 252	14 146 264

Z uvedené tabulky můžeme snadno zjistit, kolik daná aktivita spotřebovává nepřímých nákladů. Nejvíce nepřímých nákladů spotřebovává proces montáž, která je hlavní činností podniku. V procentuálním vyjádření spotřeby nepřímých nákladů je to 30 % a v nákladovém vyjádření 4 299 601 Kč. Nejdražšími vykonávanými aktivitami je ve společnosti montáž a demontáž.

Na druhém místě nejvíce nepřímých nákladů spotřebovává proces expedice, do které patří aktivity skladování a vychystávání.

9.4.4 Třetí krok – stanovení vztahových veličin

Ve třetím kroku alokace nákladů v metodě ABC je nutné vypočítat jednotkové náklady aktivit, který se skládá z několika kroků. Pro svou potřebu si musím stanovit vztahovou veličinu aktivit pro každou definovanou aktivitu. Vztahová veličina představuje určité měřítko, pomocí něhož lze výkon aktivity měřit.

Dále je potřeba si stanovit výkon aktivity za sledované období. S majitelem společnosti Ing. Karlem Kupcem jsme se domluvili, že zvolené období bude od 1.1.2013 do 31.6.2014.

Počet jednotlivých vztahových veličin bylo velmi obtížné určit. Vycházel jsem z předložených dokumentací od majitele společnosti za sledované období, z komunikace se zainteresovanými stranami a také z vlastní zkušenosti, které jsem získal při práci na jednotlivých stanovištích.

Pro aktivitu nákup jsem zvolil odpovídající vztahovou veličinu počet objednávek materiálu. Výrobní aktivita je v podniku nejdůležitější a spotřebovává nejvíce režijních nákladů. K této aktivitě jsem přiřadil dva druhy vztahových veličin v návaznosti na tom, jaká daná činnost probíhá. Počet strojových hodin vyplývá z provozu stroje, u kterého je zaznamenán pracovní časový fond za stanovené období. U dalších činností výroby jsem zvolil vztahovou veličinu počet hodin práce, která udává, kolik zaměstnanců danou činnost vykonává.

U aktivity kontrola je vztahová veličina počet kontrol, u kterých nezáleží o jaký typ okna nebo dveří se jedná, za stanovený časový fond.

Aktivitě expedici byla přiřazena vztahová veličina počet hodin práce, podle počtu pracovníků, kolik danou aktivitu vykonává za stanovené období.

Poslední aktivitou je prodej. Činnosti vyhledávání zakázek jsem po konzultaci s majitelem zvolil jako vztahovou veličinu počet uskutečněných zakázek. U činnosti příjem zakázek

jsem zvolil jako vztahovou veličinu počet přijatých zakázek. U poslední činnosti fakturace je vztahovou veličinou počet vystavených faktur.

Tab. 27. Určení vztahových veličin (vlastní zpracování)

Proces	Aktivita	Vztahová veličina	Náklady v Kč	MVA	Cena výkonu v Kč
Příprava výroby	Nákup	Počet objednávek	353 633	625	565
	Zajištění subdodávek	Počet subdodávek	276 216	651	424
	Skladování	Počet hodin práce	619 618	599	1 034
	Příprava materiálu do výroby	Počet příprav	199 932	1 180	169
Výroba	Řezání PVC profilů	Počet strojových hodin	658 405	3 160	208
	Frézování oliv a odtoků	Počet strojových hodin	296 237	1 540	192
	Řezání výztuh	Počet strojových hodin	549 755	3 520	156
	Frézování otvorů na kliky	Počet strojových hodin	223 833	1 744	128
	Svařování PVC profilů	Počet strojových hodin	677 744	4 400	154
	Frézování PVC profilů	Počet strojových hodin	677 744	4 750	143
	Kování	Počet hodin práce	653 329	7 950	82
	Zasklívání	Počet hodin práce	425 542	4 300	99
Kontrola		Počet kontrol	591 104	3 150	188
Expedice	Balení	Počet hodin práce	447 884	1 520	295
	Vychystávání	Počet palet	583 171	1 520	384
Montáž	Naložení oken a dveří	Počet nakládek	431 872	3 120	138
	Montáž	Počet oken	2 049 051	7 240	283
	Demontáž	Počet oken	1 292 537	3 899	332
	Úklid pracovního místa	Počet demontáží	526 141	3 899	135
Prodej	Vyhledávání zakázek	Uskutečnění zakázek	1 112 817	1 650	674
	Příjem zakázek	Počet přijatých zakázek	757 457	2 150	352
	Fakturace	Počet faktur	742 242	2 300	323

Jednotkové náklady aktivity ve výrobě se pohybují od 82 Kč po 208 Kč. Největší jednotkové náklady jsou na aktivitu sklad a to 1 034 Kč.

9.4.5 Čtvrtý krok – přiřazení nákladů ke zvolenému nákladovému objektu

V posledním kroku jsou oceněny náklady přímo na nákladový objekt.

Pro svůj projekt jsme se domluvili společně s majitelem společnosti, že sestavím kalkulaci pro zakázku, která bude obsahovat 30 oken stejných rozměrů. Jedná se o školku v Novém Malíně. PVC profil jsme zvolili Gaelan Klasik 8 000.

Spotřeba jednotlivých činností byla stanovena společně s majitelem společnosti, mistrem a také jsem vycházel z vlastní zkušenosti, aby kalkulace byla co nejvíce objektivní.

Postup zakázky je následující:

- Obchodní oddělení získalo zakázku na 30 oken stejných rozměrů. Uvedená okna budou instalována ve školce v Novém Malíně. Při zjištění požadavku na výrobu oken byl do školky vyslán zaměstnanec, který měl za úkol naměřit rozměry pro výrobu oken. Po zjištění všech požadavků na PVC profil a skla je obchodním oddělením vytvořena cenová nabídka, kterou schvaluje majitel společnosti. Na základě objednávky je nakoupen materiál a subdodávky. Po schválení cenové nabídky vedením školky je vytvořen plán výroby, kde jsou uvedené jednotlivé aktivity pro výrobu. Následuje aktivita kontrola, kterou provádí mistr dílny. Dalším pracovníkem je zakázka zabalena a expedována.
- Součástí zakázky je i montáž, která se promítne do kalkulace.

Přímé náklady jsou kalkulovány odděleně. Náklady jsou tvořeny přímými mzdami, přímým materiálem. V následující tabulce jsou stanoveny přímé náklady pro přijatou zakázku.

Tab. 28. Přímé náklady na zakázku (vlastní zpracování)

Zakázka	Trvání zakázky	Přímé náklady v Kč
Školka Nový Malín	2. 4. 2015 -7.4. 2015	39 344

Tab. 29. Kalkulace nepřímých nákladů zakázky v Kč (vlastní zpracování)

Zakázka	Období			
Školka Nový Malín	2.4.– 7.4. 2015			
Aktivita	Vztahová veličina	MVA	JNA	CNA
Nákup	Počet objednávek	1	565	565
Zajištění subdodávek	Počet subdodávek	3	424	1 272
Skladování	Počet hodin práce	2	1 034	2 068
Příprava materiálu do výroby	Počet příprav	7	169	1 183
Řezání PVC profilů	Počet strojových hodin	3	208	624
Frézování oliv a odtoků	Počet strojových hodin	1	192	192
Řezání výztuh	Počet strojových hodin	4	156	624
Frézování otvorů na kliky	Počet strojových hodin	2	128	256
Svařování PVC profilů	Počet strojových hodin	6	154	924
Frézování PVC profilů	Počet strojových hodin	6	143	858
Kování	Počet hodin práce	10	82	820
Zasklívání	Počet hodin práce	9	99	891
Kontrola	Počet kontrol	30	188	5 640
Skladování	Počet hodin práce	3	295	885
Vychystávání	Počet palet	4	384	1 536
Naložení oken a dveří	Počet nakládek	5	138	690
Montáž	Počet oken	30	283	8 490
Demontáž	Počet oken	0	332	
Úklid pracovního místa	Počet demontáží	0	135	
Vyhledávání zakázek	Uskutečnění zakázek	1	674	674
Příjem zakázek	Počet přijatých zakázek	1	352	352
Fakturace	Počet faktur	1	323	323
Celkem				28 867 Kč

Celkové přímé náklady na zakázku jsou 39 344 Kč. Z uvedené kalkulace ABC jsou nepřímé náklady 28 867 Kč. Celkové náklady na zakázku 30 oken na školce v Novém Malíně jsou ve výši 68 211 Kč.

Kalkulace pomocí metody ABC alokuje nepřímé náklady, které byly skutečně spotřebovány aktivitami vyvolané nákladovým objektem. Díky tomu alokuje nepřímé náklady přesněji a efektivněji, než tradiční přírážková metoda. Metoda ABC umožňuje analýzu příčin vzniku nepřímých nákladů. Aktivity, které spotřebovaly nejvíce nákladů na zakázku ve výrobě, jsou svařování PVC profilů a zasklívání.

10 VYHODNOCENÍ PROJEKTU Z HLEDISKA ČASU, NÁKLADŮ A RIZIKA

10.1 Časová analýza

Na následujícím obrázku č. 20 je zobrazena časová posloupnost jednotlivých činností, potřebných pro uskutečnění jednotlivých návrhů. V první řadě bylo potřeba analyzovat stávající stav společnosti, aby bylo možné navrhnout odpovídající změny. Analýza stávajícího stavu byla prováděna 19 dní a na její základě byly navrženy 4 projekty.

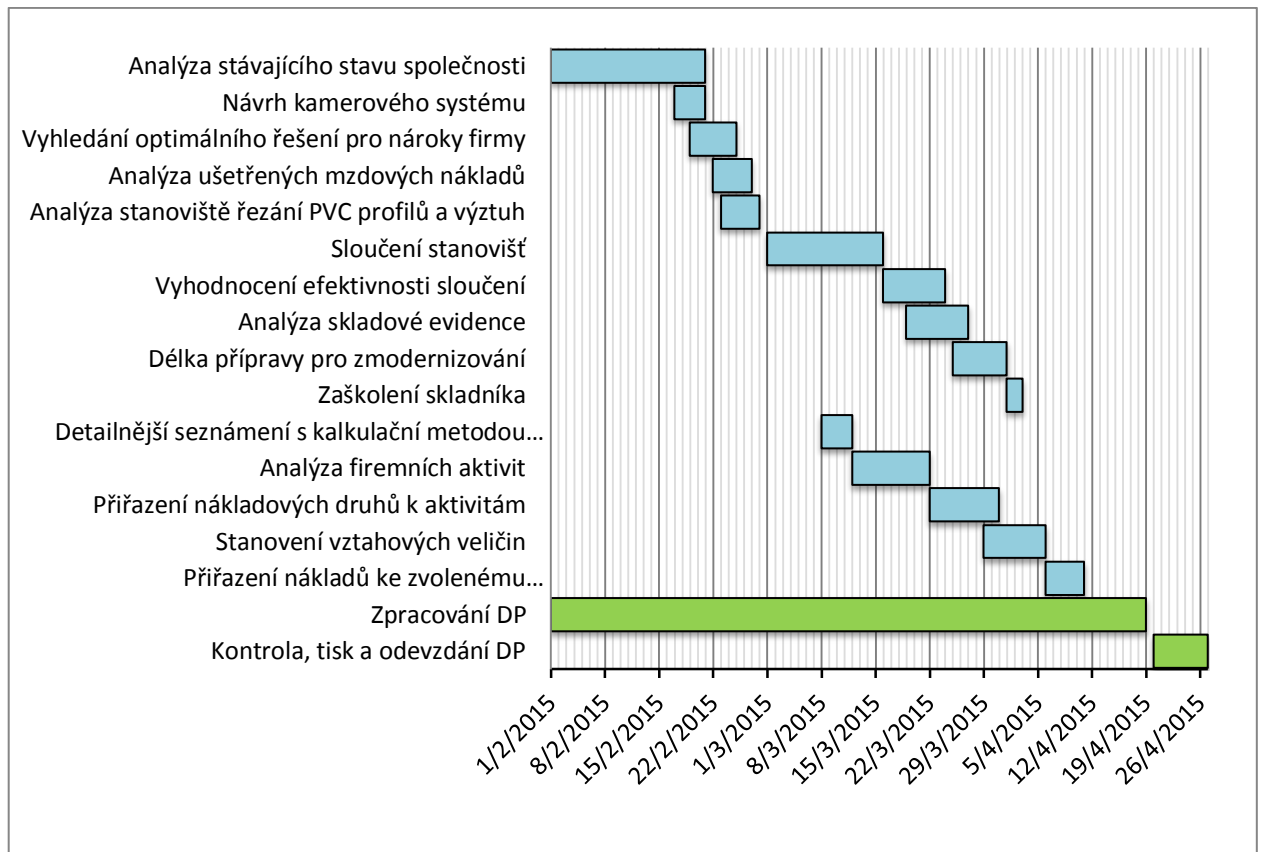
Kamerový systém, sloučení stanoviště řezání PVC profilů a výztuh. Čas potřebný k výběru vhodného kamerového systému a jeho následné vyhodnocení na vliv osobních nákladů byl stanoven na 10 dní.

Druhý projekt, pro který bylo nezbytné stanovit časový harmonogram, je sloučení stanoviště řezání PVC profilů a výztuh. Bylo potřeba zhodnotit 3 úkoly z pohledu času. Analýza stanoviště řezání PVC profilů a výztuh, sloučení stanovišť a vyhodnocení efektivnosti sloučení. Délka projektu je stanovena na 28 dní.

Ke zmodernizování skladové evidence byly potřeba vykonat 3 úkoly, které jsou potřebné k realizování projektu. Úkoly jsou následující: analyzování skladové evidence, nezbytná příprava pro zmodernizování a zaškolení skladníka. Stanovený čas je 19 dní.

Poslední projekt, který je z hlediska času nejnáročnější, je metoda ABC. V první řadě bylo potřeba prostudovat používanou přírážkovou metodu ve firmě. Dále bylo potřeba analyzovat firemní aktivity. Následoval úkol přiřazení nákladových druhů k aktivitám. Pomocí odborného odhadu byly stanoveny vztahové veličiny. Poslední úkol měl vytvořit kalkulaci ke zvolenému nákladovému objektu. Celkový čas na projekt ABC kalkulaci je 30 dní.

Zpracování diplomové práce probíhalo v období od 1.2. 2015 do 20. 4. 2015. Kontrola, tisk a odevzdání trval 7 dní.



Obr. 17. Časová analýza (vlastní zpracování)

10.2 Nákladová analýza

V tabulce č. 32 jsou zobrazeny náklady na návrhy, které by ve společnosti měly být realizovány. Náklady na zavedení kamerového systému jsou ve výši 10 280 Kč. Obsahují pořizovací náklady na kamerový systém a jeho roční provoz. Další položka je sloučení stanoviště řezání PVC profilů a výztuh. Náklady na realizaci byly vyčísleny podle času potřebného k přemístění strojů. Celková odhadovaná výše je 15 000 Kč. Zmodernizování skladové evidence je podstatným bodem pro zmodernizování přijímání a vydávání materiálu, resp. zboží. Nová skladová evidence ušetří skladníkovi spoustu času a tím firmě i náklady, které zbytečně vydává na zdlouhavou činnost inventarizace, přepočítávání, atd. Náklady jsou v celkové výši 12 892 Kč. Obsahuje licenci na software Pohoda Jazz a náklady na zaměstnance, který bude muset provést přepočítávání koncového stavu materiálu a zboží, potřebného pro nahrání do nového systému. Poslední návrh je využívání nové kalkulační metody ABC. Náklady na ABC jsou 27 000 Kč. Zahrnují náklady na zaměstnance, kteří musí provést detailní rozčlenění na přímé a nepřímé náklady, úpravu účetních výkazů, ná-

klady na zaměstnance, kteří mají za úkol stanovení aktivit, jejich měření a vyhotovení nových kalkulací pro výrobky.

Tab. 30. Nákladová analýza (vlastní zpracování)

Název projektu	Náklady	Kč
Kamerový systém	Náklady na kamerový systém a jeho provoz	10 280
Sloučení stanovišť řezání profilů a výztuh	Náklady na přemístění strojů, včetně zaměstnanců	15 000
Zmodernizování skladové evidence	Náklady na software, náklady na zaměstnance provádějící inventarizaci	12 892
Kalkulace režijních nákladů podle metody ABC	Úprava účetních výkazů, náklady na zaměstnance provádějící stanovení aktivit, jejich měření, vyhotovení kalkulací	27 000

10.3 Riziková analýza

Riziková analýza identifikuje druhy a výši rizik v projektu, které by jej mohly negativně ovlivnit.

Na následující tabulce je zobrazena matice, pro hodnocení pravděpodobnosti vzniku rizika a závažnosti jeho dopadu.

Tab. 31. Riziková analýza (vlastní zpracování)

<ul style="list-style-type: none"> ■ Riziko nepřijatelné ■ Riziko podmíněčně přijatelné ● Riziko přijatelné 			Pravděpodobnost					
			Velmi malá	Malá	Střední	Vysoká	Velmi vysoká	
			1	2	3	4	5	
Dopad	Velmi vysoký	5						
	Vysoký	4						
	Střední	3						
	Malý	2						
	Velmi malý	1						

Rizikem projektů může být **nedodržení časového harmonogramu** jednotlivých úkolů. Pravděpodobnost výskytu rizika i dopadu je nízká.

Významným rizikem je **nedostatek volných finančních prostředků** na navrhované změny. Jelikož se firma nachází ve finanční tísní, tak je pravděpodobnost výskytu střední a dopad vysoký.

Dalším rizikem je **nedostatečná podpora ze strany vedení**. Pravděpodobnost vzniku rizika je malá. Společnost však potřebuje co nejlépe řídit náklady, aby byla schopná konkurence. Dopad je tedy vysoký.

Nespolupráce zaměstnanců na navrhovaných změnách. Je důležité změnit přístup vedení k zaměstnancům. Riziko je malé a dopad vysoký.

Dalším významným rizikem je **špatná informovanost o provedených změnách**. Pokud pracovníci nebudou správně informováni o změnách, práci systému, přesně definovanými úkoly, může dojít k neúčinnosti a znehodnocení.

Tab. 32. Riziko projektu (vlastní zpracování)

	Riziko	Pravděpodobnost	Dopad	Riziko
A	Nedodržení časového harmonogramu	2	2	4
B	Nedostatek finančních prostředků	3	5	15
C	Nedostatečná podpora ze strany vedení	2	4	8
D	Nespolupráce zaměstnanců	2	4	10
E	Špatná informovanost o provedených změnách	4	2	8

Tabulka č. 32 zobrazuje jednotlivá rizika projektu. Z tabulky je zřejmé, že nejrizikovější aktivita je nedostatek finančních prostředků. Je to z důvodu, že firma se dlouhodobě nachází ve ztrátě a každá další investice znamená prohloubení ztráty. Dopad je velmi vysoký, protože v případě neinvestování do návrhů se ve firmě budou i nadále neefektivně řídit náklady.

Tab. 33. Matice rizik (vlastní zpracování)

		B		
	C,D			
	A		E	

ZÁVĚR

Tématem diplomové práce byl Projekt řízení nákladů ve firmě AKTOS OKNA s. r. o. Na základě teoretické části lze usoudit, že firmy, které umí efektivně řídit své náklady, jsou v současné době konkurenceschopnější.

První část diplomové práce byla zpracována formou literární rešerše a sloužila jako teoretické východisko pro praktickou část. Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou. V analytické části jsou zpracovány základní informace o společnosti, dále je zde obsažena analýza nákladů, způsob řízení nákladů a metoda používána pro tvorbu kalkulací. Na základě analytické části jsem usoudil, že řízení nákladů ve společnosti AKTOS OKNA s. r. o. téměř neexistuje.

Projektová část byla vypracována na základě zjištěných nedostatků řízení nákladů z analytické části. Společnost se za období tří let nacházela ve ztrátě. V projektové části jsem doporučil nový skladový systém, jenž by měl společnosti zefektivnit vynakládané mzdy na zaměstnance, který má vydávání a přijímání zboží a materiálu v popisu práce. Z vlastních zkušeností získaných z brigád ve firmě, jsem navrhl společnosti sloučit stanoviště řezání PVC profilů a řezání výztuh. Zmíněné stanoviště je schopen zastoupit místo dvou pracovníků jeden pracovník, čímž se předejde plýtváním času i peněz. Na předešlý bod navazoval návrh kamerového systému, který je nezbytný pro kontrolu výkonnosti pracovníků. Hlavním bodem projektové části byl návrh přiřazení nepřímých nákladů k výrobkům, resp. zakázkám podle metody activity based costing. Pro tuto metodu jsem se rozhodl z důvodu, že ABC přiřazuje náklady objektům, využívá měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých uváděných procesů a aktivit.

Věřím, že vypracovaná diplomová práce na téma Projekt řízení nákladů ve firmě AKTOS OKNA s. r. o. bude pro zmiňovanou společnost přínosná. Z pohledu majitele je důležité provést ve firmě výrazné změny, které napomohou efektivnějšímu řízení nákladů a tím i k větší konkurenceschopnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, Anthony A., c2007, Management accounting. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, xxv, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.

BUSINESS CENTER, © 2013. Doba návratnosti investice. Business.center.cz [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1360-doba-navratnosti-investice.aspx>.

BUSINESS INFO, © 2012. Procesní řízení nákladů s využitím metody Activity Based Costing. Business Info [online]. [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/procesni-řízení-nakladu-s-vyuzitim-metody-activity-based-costing-19730.html>

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

DRURY, Colin, 2000. Management & cost accounting. 5th ed. London: Thomson, xxxi, 1194 s. ISBN 1861525362.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. Inženýrská ekonomika. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xiii, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Vyd. 1. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 807357084x.

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

HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

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

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. Manažerské účetnictví: základy. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.

JANDÁSKOVÁ, Dita, 2014. *Projekt řízení nákladů ve společnosti XY s. r. o.* Zlín. Diplomová Práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Vedoucí práce doc. Ing. Boris Popesko, Ph. D.

KRÁL, Bohumil, 2006. Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

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

KRÁL, Bohumil, 2010. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁLÍKOVÁ, Nikola, 2013. *Řízení nákladů ve vybrané společnosti*. Jihlava. Diplomová práce. Vysoká škola polytechnická Jihlava. Vedoucí práce Ing. Petra Kozáková, Ph. D.

LANDA, Martin, 2008. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANDA, Martin, 2006. Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.

LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001, 152 s. ISBN 8071699853.

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

MANAGEMENT MANIA, © 2013. Čistá současná hodnota (NPV - Net Present Value). Sociální síť pro business - ManagementMania.com [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/cista-soucasna-hodnota>.

Manažerské účetnictví - oficiální terminologie. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2003, 294 s. ISBN 808639543x.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. Základy ekonomiky podniku. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris, 2009. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

STATIC EPLANET, © 2013. Metoda standardních nákladů. Static Eplanet [online]. 2013 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z:http://static.eplanet.sk/files/9788025119969_01.pdf.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity based costing
ABM	Activity based management
CF	Cash flow
BZ	Bod zvratu
CNA	Celkové náklady aktivit
JNA	Jednotka výkonu aktivit
MVA	Míra výkonu aktivit
NPV	Net present value
PVC	Polyvinylchlorid
Tb	Terabyte

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví.....</i>	14
<i>Obr. 2. Souvislost a překrývání pojmů</i>	17
<i>Obr. 3. Členění nákladů podle rozhodovacích úloh.....</i>	18
<i>Obr. 4. Průběh celkových nákladů</i>	23
<i>Obr. 5. Kalkulace podle metody ABC</i>	38
<i>Obr. 6. Kalkulace životního cyklu výrobku.....</i>	40
<i>Obr. 7 Bod zvratu</i>	42
<i>Obr. 8. Organizační struktura</i>	47
<i>Obr. 11. Plánovaná a skutečná pracovní morálka</i>	54
<i>Obr. 12. Procentuální vyjádření přestávek k celkové pracovní době</i>	55
<i>Obr. 13. Druhové členění nákladů.....</i>	61
<i>Obr. 14. Fixní a variabilní náklady.....</i>	65
<i>Obr. 16. Procentuální vyjádření přímých a nepřímých nákladů</i>	67
<i>Obr. 17. Procentuální vyjádření přímých nákladů</i>	68
<i>Obr. 18. Procentuální vyjádření nepřímých nákladů za zvolené období</i>	71
<i>Obr. 19. Vyjádření celkových ročních osobních nákladů.....</i>	79
<i>Obr. 20. Časová analýza</i>	92

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Rozdíly mezi účetnictvím finančním a manažerským</i>	16
<i>Tab. 2. Typový kalkulační vzorec</i>	28
<i>Tab. 3. Obecný retrográdní kalkulační vzorec</i>	30
<i>Tab. 4. Retrográdní kalkulace variabilních</i>	30
<i>Tab. 5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů</i>	31
<i>Tab. 6. SWOT analýza firmy</i>	49
<i>Tab. 7. Vývoj počtu zaměstnanců</i>	51
<i>Tab. 8. Vyobrazení osobních nákladů společnosti za zaměstnance</i>	52
<i>Tab. 9. Počet přestávek za zvolené období</i>	53
<i>Tab. 10. Čas kouřových přestávek</i>	53
<i>Tab. 11. Plýtvání na mzdách za 1 rok</i>	55
<i>Tab. 12. Aktiva společnosti v tis. Kč</i>	57
<i>Tab. 13. Pasiva společnosti v tis. Kč</i>	58
<i>Tab. 14. Výkaz zisku a ztráty v tis. Kč</i>	60
<i>Tab. 15. Druhové členění nákladů zkrácená verze za rok 2013</i>	61
<i>Tab. 16. Druhové členění nákladů rozšířená verze za rok 2013</i>	62
<i>Tab. 17. Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby za rok 2013</i>	63
<i>Tab. 18. Analýza cen materiálu</i>	66
<i>Tab. 19. Kalkulační členění nákladů v Kč</i>	67
<i>Tab. 20. Vyjádření přímých nákladů za zvolené období</i>	68
<i>Tab. 21. Nepřímé náklady společnosti za zvolené období</i>	69
<i>Tab. 22. Kalkulace zakázky Klasik Gealan 8 000</i>	73
<i>Tab. 23. Šetření mzdových nákladů</i>	77
<i>Tab. 24. Náklady na kamerový systém</i>	79
<i>Tab. 25. Vyřazené položky režijních nákladů</i>	82
<i>Tab. 26. Rozpuštění podpůrné aktivity</i>	85
<i>Tab. 27. Určení vztahových veličin</i>	87
<i>Tab. 28. Přímé náklady na zakázku</i>	88
<i>Tab. 29. Kalkulace nepřímých nákladů zakázky v Kč</i>	89
<i>Tab. 30. Nákladová analýza</i>	93
<i>Tab. 31. Riziková analýza</i>	94
<i>Tab. 32. Riziko projektu</i>	95

Tab. 33. Matice rizik..... 95

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I:	Matice lidé-aktivity.
Příloha P II:	Přiřazení nákladů aktivitám.
Příloha P III:	Rozvaha 2011
Příloha P IV:	Výkaz zisku a ztráty 2011
Příloha P V:	Rozvaha 2012
Příloha P VI:	Výkaz zisku a ztráty 2012
Příloha P VII:	Rozvaha 2013
Příloha P VIII:	Výkaz zisku a ztráty 2013

PŘÍLOHA P II: PŘÍŘAZENÍ NÁKLADŮ AKTIVITÁM.

		Částka alokace (Kč)	Nákup	Zajištění subdodávek	Skladování	Příprava materiálu do výroby	Řezání PVC profilů	Frézování oliv a otvorů	Řezání výztuh	Frézování otvorů na kliky
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na dílně	421 350					12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	66 150	6,25 %	6,25 %	6,25 %	6,25 %				
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie na dílně	2 977 095			10 %		15 %	5 %	12 %	3 %
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	920 852	2,5 %	2,5 %	2,5 %	2,5 %	10,5 %	3,5 %	8,4 %	2,1 %
Spotřeba energie	Voda a stočné	245 703	0,8 %	0,8 %	0,8 %	60 %	2,5 %	2,5 %	2,5 %	2,5 %
Služby	Údržba strojů a zařízení	33 799					16,7 %	16,7 %	16,7 %	16,7 %
Služby	Náklady na internet a telefon	39 245	9%	9%						
Mzdy	Mzdy	5 252 040	3,3 %	2,2 %	3,8 %					
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698	3,3 %	2,2 %	3,8 %					

		Částka alokace (Kč)	Svařování PVC profilů	Frézování PVC profilů	Kování	Zasklívání	Kontrola	Balení	Vychystávání	Vyhledávání zakázek
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na dílně	421 350	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %				
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	66 150								8,3 %
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie na dílně	2 977 095	15 %	15%	11 %	7 %	2 %	2,5 %	2,5 %	
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie kancelářemi	136 800								17 %
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	920 852	12,6 %	12,6 %	10,5 %	4,9 %	1,4 %	1,75 %	1,75 %	3,4 %
Spotřeba energie	Voda a stočné	245 703	2,5 %	2,5 %	2,5 %	2,5 %	2,5 %	1,25 %	1,25 %	3,75 %
Služby	Cestovné	889 555								12,5 %
Služby	Nájemné	376 325						50 %	50 %	
Služby	Údržba strojů a zařízení	33 799	16,7 %	16,7 %						
Služby	Náklady na internet a telefon	39 245					4 %		4 %	14 %
Služby	Propagace a inzerce	284 961								100 %
Mzdy	Mzdy	5 252 040			1,7 %	0,8 %	6,9 %	2 %	3,9 %	8,4 %
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698			1,7 %	0,8 %	6,9 %	2 %	3,9 %	8,4 %
Ostatní provozní náklady	Pracovní úrazy	41 350				15 %				

		Částka alokace (Kč)	Příjem zakázek	Fakturace	Administrati- va a správa	Naložení oken a dveří	Demontáž	Montáž	Úklid
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na montážích	362 500					50 %	50 %	
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	66 150	8,3 %	8,3 %	25 %				25 %
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie kanceláři	136 800	17 %	33 %	33 %				
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	920 852	3,4 %	6,6 %	6,6 %				
Spotřeba energie	Voda a stočné	245 703	3,75 %	2,5 %	2,5 %				
Služby	Cestovné	889 555	12,5 %				25 %	25 %	25 %
Služby	Náklady na internet a telefon	39 245	14 %	10 %	10 %	10 %		16 %	
Služby	Záruční opravy	215 366						100 %	
Služby	Propagace a inzerce	284 961							
Mzdy	Mzdy	5 252 040	7,4 %	8,1 %	13,3 %	5 %	11,3 %	18,9 %	3 %
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698	7,4 %	8,1 %	13,3 %	5 %	11,3 %	18,9 %	3 %
Ostatní provozní náklady	Pracovní úrazy	41 350					42,5 %	42,5 %	
Ostatní provozní náklady	Pojištění budov	39 074			100 %				
Ostatní provozní náklady	Pojištění vozidel	58 610			100 %				
Celkem	Nepřímé náklady	14 146 479							

		Nákup	Zajištění subdodávek	Skladování	Příprava materiálu do výroby	Řezání PVC profilů	Frézování oliv a otvorů	Řezání výztuh	Frézování otvorů na kliky
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na dílně					52 669	52 669	52 669	52 669
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	4 134	4 134	4 134	4 134				
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie na dílně			297 710		446 564	148 855	357 251	89 313
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	23 021	23 021	23 021	23 021	96 689	32 230	77 352	19 338
Spotřeba energie	Voda a stočné	1 966	1 966	1 966	147 424	6 143	6 143	6 143	6 143
Služby	Údržba strojů a zařízení					5 633	5 633	5 633	5 633
Služby	Náklady na internet a telefon	3 532	3 531						
Mzdy	Mzdy	173 317	115 545	199 578					
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	58 928	39 284	67 856					
Celkem		264 898	187 481	594 265	174 579	607 698	245 530	499 048	173 126

		Částka alokace (Kč)	Svařování PVC profilů	Frézování PVC profilů	Kování	Zasklívání	Kontrola	Balení	Vychystávání	Vyhledávání zakázek
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na dílně	421 350	52 669	52 669	52 668	52 668				
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	66 150								5 512
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie na dílně	2 977 095	446 564	446 564	327 480	208 397	59 542	74 427	74 427	
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie kancelářemi	136 800								23 256
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	920 852	116 027	116 027	96 689	45 122	12 892	16 115	16 115	31 309
Spotřeba energie	Voda a stočné	245 703	6 143	6 143	6 143	6 143	6 143	3 071	3 071	9 214
Služby	Cestovné	889 555								111 194
Služby	Nájemné	376 325						188 163	188 163	
Služby	Údržba strojů a zařízení	33 799	5 634	5 634						
Služby	Náklady na internet a telefon	39 245					1 570		1 570	5 494
Služby	Propagace a inzerce	284 961								284 961
Mzdy	Mzdy	5 252 040			89 285	42 016	362 391	105 041	204 830	441 171
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698			30 357	14 286	123 213	35 714	69 642	149 999
Celkem		14 146 479	627 037	627 037	602 622	374 835	565 751	422 531	557 818	1 062 110

		Částka alokace (Kč)	Příjem zakázek	Fakturace	Administra- tiva a správa	Naložení oken a dveří	Demontáž	Montáž	Úklid	Celkem
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na dílně	421 350								421 350
Nepřímý materiál	Spotřeba materiálu na montážích	362 500					181 250	181 250		362 500
Nepřímý materiál	Spotřeba drobného materiálu	66 150	5 490	5 490	16 561				16 561	66 150
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie na dílně	2 977 095								2 977 095
Spotřeba energie	Spotřeba elektrické energie kancelářemi	136 800	23 256	45 144	45 144					136 800
Spotřeba energie	Vzduchotechnika (teplo)	920 852	31 309	60 776	60 776					920 852
Spotřeba energie	Voda a stočné	245 703	9 214	6 143	6 143					245 703
Služby	Cestovné	889 555	111 194				222 389	222 389	222 389	889 555
Služby	Nájemné	376 331								376 325
Služby	Údržba strojů a zařízení	33 799								33 799
Služby	Náklady na internet a telefon	39 245	5 494	3 925	3 925	3 925		6 279		39 245
Služby	Záruční opravy	215 366						215 366		215 366
Služby	Propagace a inzerce	284 961								284 961
Mzdy	Mzdy	5 252 040	388 651	425 415	698 521	262 602	593 481	992 636	157 560	5 252 040
Mzdy	Sociální a zdravotní pojištění	1 785 698	132 142	144 642	237 498	89 285	201 784	337 497	53 571	1 785 698
Ostatní provozní náklady	Pracovní úrazy	41 350					17 573	17 574		41 350
Ostatní provozní náklady	Pojištění budov	39 074			39 074					39 074
Ostatní provozní náklady	Pojištění vozidel	58 610			58 610					58 610
Celkem	Nepřímé náklady	14 146 479	706 750	691 535	1 166 252	355 812	1 216 477	1 972 991	450 081	421 350

PŘÍLOHA P III: ROZVAHA 2011.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2011	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:

AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2138/19

Praha 11

14900

ČR

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	48 984,00	-6 059,00	42 925,00	39 694,00
B.	Dlouhodobý majetek	003	16 651,00	-6 027,00	10 624,00	10 769,00
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	1 514,00	-1 472,00	42,00	547,00
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	15 137,00	-4 555,00	10 582,00	10 222,00
C.	Oběžná aktiva	007	31 931,00	-32,00	31 899,00	28 498,00
C. I.	Zásoby	008	4 280,00	0,00	4 280,00	4 298,00
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0,00	-32,00	-32,00	-32,00
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	25 323,00	x	25 323,00	21 784,00
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	2 328,00	0,00	2 328,00	2 448,00
D. I.	Časové rozlišení	012	402,00	x	402,00	427,00

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	013	42 925,00	39 694,00
A.	Vlastní kapitál	014	11 962,00	10 842,00
A. I.	Základní kapitál	015	100,00	100,00
A. III.	Rozervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	10,00	10,00
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	10 732,00	10 732,00
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	1 120,00	0,00
B.	Cizí zdroje	020	30 982,00	28 707,00
B. III.	Krátkodobé závazky	023	30 982,00	28 707,00
C. I.	Časové rozlišení	025	-19,00	145,00

Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
28.06.2012		
Sestaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2011.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2011

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2011	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:
AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2138/19

Praha 11

14900

ČR

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
II.	Výkony	004	56 817,00	48 783,00
B.	Výkonová spotřeba	005	48 949,00	40 169,00
+	Přidaná hodnota	006	7 868,00	8 614,00
C.	Osobní náklady	007	5 040,00	8 318,00
D.	Daně a poplatky	008	24,00	37,00
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	009	1 372,00	0,00
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	010	0,00	65,00
IV.	Ostatní provozní výnosy	013	72,00	17,00
H.	Ostatní provozní náklady	014	208,00	221,00
*	Provozní výsledek hospodaření	017	1 296,00	120,00
X.	Výnosové úroky	026	13,00	1,00
N.	Nákladové úroky	027	166,00	145,00
XI.	Ostatní finanční výnosy	028	145,00	124,00
O.	Ostatní finanční náklady	029	168,00	101,00
*	Finanční výsledek hospodaření	032	-176,00	-121,00
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	034	1 120,00	-1,00
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	040	1 120,00	-1,00
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	041	1 120,00	-1,00

Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
28.06.2012		
Sestaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

PŘÍLOHA P V: ROZVAHA 2012.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31. 12. 2012

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2012	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:
AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2183/19

Praha 11

14900

Česká republika

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	43 101,00	-6 059,00	37 042,00	42 924,00
B.	Dlouhodobý majetek	003	16 909,00	-6 027,00	10 882,00	10 623,00
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	1 514,00	-1 472,00	42,00	42,00
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	15 395,00	-4 555,00	10 840,00	10 581,00
C.	Oběžná aktiva	007	25 799,00	-32,00	25 767,00	31 899,00
C. I.	Zásoby	008	4 993,00	0,00	4 993,00	4 280,00
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0,00	-32,00	-32,00	-32,00
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	19 884,00	x	19 884,00	25 323,00
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	922,00	0,00	922,00	2 328,00
D. I.	Časové rozlišení	012	393,00	x	393,00	402,00

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	013	37 040,00	42 925,00
A.	Vlastní kapitál	014	11 848,00	11 962,00
A. I.	Základní kapitál	015	100,00	100,00
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	10,00	10,00
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	11 852,00	10 732,00
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	-114,00	1 120,00
B.	Cizí zdroje	020	25 189,00	30 982,00
B. III.	Krátkodobé závazky	023	25 189,00	30 982,00
C. I.	Časové rozlišení	025	3,00	-19,00

Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
Sestaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

PŘÍLOHA P VI: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2012.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2012

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2012	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:
AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2183/19

Praha 11

14900

Česká republika

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
II.	Výkony	004	24 737,00	56 817,00
B.	Výkonová spotřeba	005	21 942,00	48 949,00
+	Přidaná hodnota	006	2 795,00	7 868,00
C.	Osobní náklady	007	2 630,00	5 040,00
D.	Daně a poplatky	008	33,00	24,00
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	009	0,00	1 372,00
IV.	Ostatní provozní výnosy	013	2,00	72,00
H.	Ostatní provozní náklady	014	110,00	208,00
*	Provozní výsledek hospodaření	017	24,00	1 296,00
X.	Výnosové úroky	026	1,00	13,00
N.	Nákladové úroky	027	175,00	166,00
XI.	Ostatní finanční výnosy	028	28,00	145,00
O.	Ostatní finanční náklady	029	105,00	168,00
*	Finanční výsledek hospodaření	032	-251,00	-176,00
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	034	-227,00	1 120,00
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	040	-227,00	1 120,00
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	041	-227,00	1 120,00

Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
Seslaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

PŘÍLOHA P VII: ROZVAHA 2013.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2013	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:
AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2138/19

Sobotín

78816

Česká republika

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	46 605,00	-6 059,00	40 546,00	37 041,00
B.	Dlouhodobý majetek	003	16 938,00	-6 027,00	10 911,00	10 881,00
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	1 514,00	-1 472,00	42,00	42,00
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	15 424,00	-4 555,00	10 869,00	10 839,00
C.	Oběžná aktiva	031	29 255,00	-32,00	29 223,00	25 767,00
C. I.	Zásoby	032	4 601,00	0,00	4 601,00	4 993,00
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	0,00	-32,00	-32,00	-32,00
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	22 362,00	x	22 362,00	19 884,00
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	2 292,00	0,00	2 292,00	922,00
D. I.	Časové rozlišení	063	412,00	x	412,00	393,00

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	001	40 547,00	37 040,00
A.	Vlastní kapitál	002	11 814,00	11 848,00
A. I.	Základní kapitál	003	100,00	100,00
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	012	10,00	10,00
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	015	11 739,00	11 852,00
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	018	-35,00	-114,00
B.	Cizí zdroje	019	28 819,00	25 189,00
B. III.	Krátkodobé závazky	036	28 819,00	25 189,00
C. I.	Časově rozlišení	052	-86,00	3,00

společnost s ručením omezeným		
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
30.06.2014		
Sestaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

PŘÍLOHA P VIII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2013.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2013	12	25823515

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:
AKTOS OKNA s.r.o.

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

Blatenská 2138/19

Sobotín

78816

Česká republika

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
II.	Výkony	004	28 189,00	24 737,00
B.	Výkonová spotřeba	008	25 680,00	21 942,00
+	Přidaná hodnota	011	2 509,00	2 795,00
C.	Osobní náklady	012	2 221,00	2 630,00
D.	Daně a poplatky	017	17,00	33,00
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	65,00	2,00
H.	Ostatní provozní náklady	027	109,00	110,00
*	Provozní výsledek hospodaření	030	227,00	24,00
X.	Výnosové úroky	042	1,00	1,00
N.	Nákladové úroky	043	191,00	175,00
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	13,00	28,00
O.	Ostatní finanční náklady	045	84,00	105,00
*	Finanční výsledek hospodaření	048	-261,00	-251,00
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	049	2,00	0,00
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	052	-36,00	-227,00
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	060	-36,00	-227,00
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	061	-34,00	-227,00

společnost s ručením omezeným		
Právní forma účetní jednotky:	Předmět podnikání:	Pozn.:
30.06.2014		
Sestaveno dne:	Schváleno valnou hromadou dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou