

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Manažerské účetnictví jako zdroj informací
v konkrétním podniku**

Jan Kobr

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Jan Kobr

Podnikání a administrativa

Název práce

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétním podniku

Název anglicky

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Cíle práce

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení se použije metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Manažerské účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy.

Doporučené zdroje informací

Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav
Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav
Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav
DRURY, C. Management and cost accounting. Hampshire, UK:Cengage Learning EMEA, 2012, 800 s.,
ISBN 978-1408041802
FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha:ASPI, 2007, 432 s.,
ISBN 978-80-7357-299-0
HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠÍŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha:Grada Publishing, 2008, 264 s., ISBN
978-80-247-2471-3
KRÁL, B a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8
LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno:Computer Press, 2008, 198 s., ISBN
978-80-247-4133-8
MÁČE, M. Účetnictví a finanční řízení. Praha:Grada Publishing, 2013, 551 s., ISBN 978-80-247-4574-9
MULLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha:Wolters Kluwer
ČR, 2013. 173 s., ISBN 978-80-7357-988-3
SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika. Praha:Grada Publishing, 2011, 471 s., ISBN 978-80-247-3494-1

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 31. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétním podniku" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2015

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval zejména paní doktorce Enikő Lorinczové za její podnětné připomínky, cenné rady a bezprostřední přístup. Dále bych rád poděkoval svoji úžasné přítelkyni za trpělivost, rodině za inspirující gastronomii a svému psu Betyně za to, že vydržela venčení menší, než by si zasloužila a potřebovala. Dále slibuji, že zkušenosti touto prací nabyté nebudou nikdy pozbyté a důvěra ve mě vložená bude do praxe převedená.

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétním podniku

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Souhrn

Diplomová práce zkoumá možnosti využití manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Práce nejprve shrnuje nejdůležitější teoretické poznatky z oblasti manažerského účetnictví, především vztah manažerského a finančního účetnictví, sledování nákladů, kalkulace a rozpočetnictví.

Praktická část poté charakterizuje vybranou společnost, pojednává o její historii, předmětu činnosti a organizační struktuře. Blíže se věnuje jejímu účetnictví a stávajícímu informačnímu systému, sledování nákladů, použití kalkulací, kalkulačnímu vzorci a rozpočetnictví. V druhé části práce jsou na základě teoretických poznatků a praktického výzkumu představeny konkrétní návrhy a jejich implementace do podnikového systému. Navrženy jsou změny v organizační struktuře, podnikovém informačním systému a kalkulačním systému a vzorci. Nově jsou v podniku také ustanovena hospodářská střediska.

Summary

This diploma thesis explores use of management accounting in a chosen company. Firstly, the dissertation summarizes theoretical knowledge of management accounting field, mainly relationship between management and financial accounting, cost tracking, costing and budgeting.

Practical part characterizes the chosen company, deals with its history, business activities and organizational structure. It looks closely into its accounting and contemporary information system, cost tracking, application of costing, costing method and budgeting. The second part of the thesis introduces specific improvement proposal and its implementation into the company system based on theoretical knowledge and practical exploration. Specifically, the work proposes changes in organizational structure, information system, costing method and application and it newly introduces divisionalisation.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, nákladové účetnictví, informační systém, organizační struktura, hospodářská střediska

Keywords: management accounting, costing, budgeting, cost accounting, information system, organizational structure, business divisions

1.	Úvod.....	6
2.	Cíl a metodika.....	7
3.	Teoretická východiska	8
3.1.	Vztah manažerského, finančního a daňového účetnictví.....	8
3.1.1.	Vztah manažerského a nákladového účetnictví	9
3.2.	Sledování nákladů.....	10
3.2.1.	Druhové členění nákladů	10
3.2.2.	Účelové členění nákladů.....	10
3.2.3.	Členění nákladů podle odpovědnosti za vznik	11
3.2.4.	Kalkulační členění nákladů.....	12
3.2.5.	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	12
3.2.6.	Náklady relevantní a irelevantní	13
3.2.7.	Oportunitní náklady	14
3.2.8.	Náklady vázané na rozhodnutí.....	14
3.3.	Ekonomická struktura podniku.....	14
3.4.	Kalkulace	15
3.4.1.	Definice kalkulace a její předmět	15
3.4.2.	Přiřazování nákladů předmětu kalkulace	16
3.4.3.	Alokace nákladů	17
3.4.4.	Struktura nákladů v kalkulaci	18
3.5.	Kalkulační systém.....	20
3.5.1.	Kalkulace propočtová	21
3.5.2.	Plánová kalkulace	21
3.5.3.	Operativní kalkulace	21
3.5.4.	Výsledná kalkulace	22
3.5.5.	Vliv podmínek na podobu výsledné kalkulace	22
3.5.6.	Metody výsledné kalkulace v nesdružené výrobě	23
3.5.7.	Metody výsledné kalkulace ve sdružené výrobě	24
3.6.	Rozpočetnictví	25

3.6.1.	Proces sestavování rozpočtu	26
3.6.2.	Metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů	26
3.6.3.	Metody kontroly rozpočtů	28
3.7.	Kontrola nákladů.....	29
3.7.1.	Stanovení standardů	29
3.7.2.	Způsob zjišťování odchylek.....	30
3.7.3.	Analýza odchylek	30
3.8.	Rozhodovací úlohy	31
3.8.1.	Krátkodobé rozhodovací úlohy.....	31
3.8.2.	Dlouhodobé rozhodovací úlohy.....	32
4.	Vlastní práce	34
4.1.	Charakteristika firmy ABC s.r.o.	34
4.1.1.	Historie firmy ABC	34
4.1.2.	Předmět činnosti	34
4.1.3.	Tržní prostředí.....	35
4.1.4.	Základní charakteristiky	36
4.1.5.	Organizační struktura.....	37
4.1.6.	Vybrané položky z účetních výkazů.....	40
4.2.	Účetnictví a informační systém	41
4.3.	Střediska a sledování nákladů.....	43
4.4.	Kalkulace	43
4.5.	Rozpočty	47
5.	Návrhy řešení.....	49
5.1.	Návrh nové organizační struktury.....	49
5.2.	Navrhované změny v informačním systému	52
5.3.	Ustanovení hospodářských středisek	54
5.3.1.	Surovina.....	54
5.3.2.	Výroba	56
5.3.3.	Odbyt	57
5.3.4.	Správa	57
5.3.5.	Doprava a údržba	58
5.4.	Návrh nového kalkulačního vzorce	59

5.4.1.	Základní charakteristika.....	59
5.4.2.	Alokace nákladů	61
5.4.3.	Nový kalkulační vzorec	68
5.5.	Návrh metody rozpočtování.....	72
6.	Závěr	74
7.	Seznam použitých zdrojů.....	76
7.1.	Knižní zdroje.....	76
7.2.	Internetové zdroje	77
8.	Seznam obrázků a tabulek	78
8.1.	Seznam obrázků.....	78
8.2.	Seznam tabulek	78
9.	Seznam příloh	80

1. Úvod

V dnešní nestálé a globalizované době, kdy ekonomiku každou chvíli zmítá nějaká krize či nerovnováha, je pro podnik obtížné nejen prosperovat, ale v mnoha případech dokonce vůbec přežít. Pro podniky v bižuterní branži to platí dvojnásob. Čínské konkurenci už se podařilo přispět k ukončení činnosti několika českých „velikánů“ a mnoho dalších je minimálně v ohrožení. Lidé přestávají věřit v kvalitu, tradici a trvanlivost výrobků a vyhrává u nich spíše kvantita a nízká cena.

Podmínky k podnikání se mění mnohem rychleji, než tomu bývalo dřív, a podniky se jim musí dokázat přizpůsobit. K tomu ovšem potřebují informace. Ty mohou získávat z interních a externích zdrojů. Interní informace poskytuje vedení právě účetnictví podniku, avšak i přesto, že jej mnoho podniků k tomuto účelu používá, nepodává účetnictví finanční optimální informace k řízení podniku a ani k němu není primárně určeno. Tuto roli by mělo v podniku zastávat účetnictví manažerské, které poskytuje informace k řízení mnohem lépe strukturované, a tvoří tak základní kámen rozhodovacího procesu a řízení v každém podniku.

Popsaná situace panuje i v analyzovaném podniku, kde jsou k řízení používané informace zejména z finančního účetnictví spolu s kalkulacemi, které jsou již součástí účetnictví manažerského, avšak v současné podobě, v níž se v podniku vyskytují, nedokáží plně uspokojit všechny potřeby a nedávají vedení možnost naplno využít jejich potenciál. Současná podoba může vést až k rozhodnutím učiněným na chybném základě, která mohou mít pro podnik nedozírné následky.

2. Cíl a metodika

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení se použije metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Teoretická část práce nejprve objasní vztah mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím a poté se blíže podívá na nákladové a manažerské účetnictví. Další kapitola popíše sledování nákladů a druhy jejich členění, od druhového a účelového až po náklady relevantní či oportunitní. Práce nevynechá ani ekonomickou strukturu podniku a samozřejmě kalkulace, přiřazování nákladů jejímu předmětu, následnou alokaci nákladů, jejich strukturu v kalkulaci a jednotlivé kalkulační metody. Teoretickou kapitolu uzavře oblast rozpočetnictví, kontroly rozpočtovaných nákladů a v neposlední řadě také rozhodovací úlohy.

Praktická část práce nejprve charakterizuje účetní jednotku jako takovou, zaměří se na její důkladnou základní charakteristiku s výčtem historických skutečností, předmět činnosti, tržní prostředí s vlivem na podnik, organizační strukturu a nakonec uvede některé důležité ukazatele z účetních výkazů. Blíže se zaměří zejména na účetnictví a stávající informační systém, střediskové uspořádání a sledování nákladů, užití kalkulací a kalkulační vzorec a nakonec popíše rozpočetnictví v organizaci. V druhé části navrhne konkrétní změny v nejpálčivějších oblastech a jejich implementaci do funkčního podnikového systému.

3. Teoretická východiska

3.1. Vztah manažerského, finančního a daňového účetnictví

Základním úkolem účetnictví je zobrazení celého koloběhu peněz v průběhu procesu jejich reprodukce v podniku. Je to uspořádaný systém informací, který ale nelze považovat za realitu, nýbrž pouze za její modelové zobrazení. Předmětem je zobrazení aktiv, vlastního kapitálu, cizích zdrojů, výnosů, nákladů, příjmů, výdajů a jejich změn.

Obsah účetních informací je závislý zejména na tom, komu jsou informace poskytovány. Tyto subjekty lze rozčlenit do tří základních skupin, a to na externí uživatele, interní uživatele a stát. Manažerské účetnictví si klade za cíl účetní zobrazení procesu podnikání pro interní uživatele, finanční účetnictví pro uživatele externí a daňové účetnictví pak pro stát.

K externím uživatelům se řadí například obchodní partneři, zaměstnanci a v případě, že je vlastník v podniku pouze v roli investora a nedisponuje rozhodujícím vlivem v podniku, pak se k externím uživatelům řadí i on, jelikož informace získává pouze prostřednictvím oficiálně zveřejňovaných zpráv, tj. účetních výkazů, výroční zprávy atd.

Interními uživateli jsou především řídicí pracovníci. Patří mezi ně ale také vlastník podniku, který v něm disponuje rozhodujícím vlivem, a má tak možnost podílet se na taktickém a operativním řízení podniku, k němuž využívá právě informací poskytovaných manažerským účetnictvím.

Stát, ačkoliv by se dal zařadit také mezi externí uživatele, zaujímá kvůli své podstatě poměrně samostatné místo. Cíl daňového účetnictví je zobrazit podnikatelský proces s důrazem na správné zjištění základu daně z příjmů, jejímž správcem je právě stát.

Rozdílný přístup uživatelů k informacím, ale také odlišnosti v jejich časové orientaci a v systému kritérií hodnocení vedou k odlišnostem mezi finančním a manažerským účetnictvím (MÚ). Uživatelé finančního účetnictví preferují stabilitu vývoje podniku v čase a samozřejmě co nejlepší hospodářské výsledky. To může vést řídicí pracovníky k manipulaci a nadhodnocování hospodářských výsledků. Proto stále rostou požadavky na vypovídací schopnost finančního účetnictví (FÚ). Externí uživatelé požadují spolehlivost,

úplnost a srovnatelnost informací v čase i mezi podniky. Časová orientace FÚ tkví zejména v minulosti a informace uživatelům jsou poskytovány zpravidla jednou ročně.

Řídící pracovníci ovšem nepotřebují pouze analyzovat minulý vývoj, nýbrž se snaží ovlivňovat průběh a aktivně měnit chování podniku. Informace si tedy nárokují s pokud možno jen minimálním zpožděním za průběhem skutečným. MÚ však nezobrazuje pouze informace minulé, ale i informace budoucí v podobě např. předběžných kalkulací a rozpočtů. Nároky na oba účetní systémy jsou tedy rozdílné, avšak je třeba zachovat mezi nimi určitou návaznost, jelikož i pro interní uživatele jsou informace například z účetní závěrky velmi důležité.

Dalším faktorem ovlivňujícím oba systémy je také veřejnost a neveřejnost informací. Některé informace FÚ jsou zveřejňovány a jsou tak dostupné i konkurenčním podnikům, proto je třeba, aby byly syntetické a potenciální konkurence nemohla získat cenné informace o zákaznících, distribučních kanálech nebo druzích uskutečňovaných výkonů. V MÚ naopak řídící pracovníci potřebují informace co nejvíce analytické, rozdělené podle odpovědnosti jednotlivých středisek, druhu poskytovaných výkonů atd. (1, s. 11-26); (2, s. 105-106)

V tradičním pojetí bylo manažerské účetnictví mnohdy chápáno jako „početní instrumentarium“ založené na matematicko-statistických metodách, jejichž výsledkem byly informace podporující řízení a rozhodování. Manažerské účetnictví v tomto pojetí je prezentováno jako souhrn nástrojů a metod, jako jsou kalkulace, rozpočty, analýza odchylek, analýzy a propočty poskytující informace pro rozhodování na existující a o budoucí kapacitě. Manažerské účetnictví plní podpůrnou a servisní funkci pro řízení. (3, s. 12)

3.1.1. Vztah manažerského a nákladového účetnictví

MÚ z předchozí části, které je chápáno v širokém významu, lze dále rozdělit na nákladové účetnictví a manažerské účetnictví v užším významu. Nákladové účetnictví obsahuje účetní informace používané pro operativní řízení, zatímco MÚ v užším významu pracuje s účetními informacemi pro rozhodování taktické a strategické.

Nákladové účetnictví pracuje s tradičními prvky, jako je soustava účtů, podvojnost, souvztažnost, dokladovost a nutnost inventarizace aktiv a závazků. Jeho cílem je zjišťování

skutečnosti (např. skutečných nákladů) a její porovnání s plánovaným stavem. Analyzuje odchylky a řeší příčiny jejich vzniku a subjekty odpovědné za jejich vznik. Naopak cílem MÚ je poskytovat informace, které by umožnily vyhodnocovat různé varianty budoucího vývoje podniku. (1, s. 26-32)

3.2. Sledování nákladů

Aby mohly být náklady co nejlépe sledovány je třeba je rozčlenit do jednotlivých skupin. Takových skupin může být samozřejmě obrovské množství, je proto vhodné členění nákladů rozdělit do dvou základních členění. První skupinu zastupují členění pro řízení a druhou skupinu členění nákladů pro rozhodování o budoucích variantách. Do první skupiny patří: (2, s. 68-69)

3.2.1. Druhové členění nákladů

Druhově se člení náklady vstupující do reprodukčního procesu z vnějšího okolí. Tyto náklady se vyznačují tím, že jsou prvotní, externí a jednoduché. Tudíž jsou zaznamenány hned při svém vstupu, vznikají spotřebou výrobků či služeb jiných subjektů a nelze je dále členit na jednodušší složky. Člení se např. na: spotřebu materiálu a služeb, mzdové náklady, odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady.

Význam mají spíše z makroekonomického hlediska. Slouží jako informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi spotřebou v podniku a možností okolí tyto zdroje poskytnout. Na vnitropodnikové úrovni je použití druhového členění značně omezené, jelikož nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Často se užívá ve výkazu zisku a ztráty, protože z něj konkurence nedokáže analyzovat důvody podnikové efektivnosti. (1, s. 100-101); (2, s. 69-71)

3.2.2. Účelové členění nákladů

Účelové členění je základem pro stanovení nákladového úkolu. Účelově lze členit náklady v několika úrovních. Na základní úrovni je členíme na náklady související s činností výrobní, anebo činností pomocnou. V dalších úrovních pak podle jednotlivých operací. Vždy je důležité identifikovat věcného nositele nákladu.

Z hlediska řízení hospodárnosti se pak náklady člení podle svého vztahu k činnosti na technologické, ke kterým patří například spotřeba základního materiálu, a náklady na obsluhu a řízení, což může být např. topení nebo osvětlení budovy. Tyto náklady lze dále dělit na jednicové a režijní, přičemž náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní a technologické mohou být buď režijní, anebo jednicové. U jednicových lze stanovit nákladový úkol, pro který je třeba nejprve určit normu naturální spotřeby, a tu poté ocenit, čímž vznikne kalkulace, tj. základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. U nákladů režijních je základní nástroj řízení hospodárnosti souhrnný limit či normativ, který platí pro určitý čas a kapacitu výroby. (1, s. 102-104); (2, s. 72-74)

Režijní náklady spjaté s vrcholovým vedením a s podpůrnými činnostmi bývají nejhůře identifikovatelnou složkou nákladů podniku. Nejen že jsou obtížně chápány a nedostatečně měřeny, ale přispívá k tomu i způsob, jakým jsou tyto náklady vykazovány. Fixní režie nejsou jednoduše dělitelné jako variabilní náklady, oproti výrobním či prodejním nákladům jednoho výkonu jsou to velké bloky marketingových, administrativních a obslužných nákladů. Ve velkých podnicích mívají režie obvykle tendenci k neřízenosti a nekontrolovanosti, protože jsou obtížně oddělitelné a jsou často vyvolány mnoha navzájem nesouvisejícími činnostmi. (4, s. 122)

3.2.3. Členění nákladů podle odpovědnosti za vznik

Tyto náklady vyjadřují vztah ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž probíhá operace a jehož pracovníci odpovídají za vynaložení nákladu. Vnitropodnikový útvar, kterému jsou náklady přiřazovány, nazýváme odpovědnostní středisko, což je pojem spadající do ekonomické struktury, která je propojena se strukturou organizační. Ekonomická struktura má za úkol určit vnitropodnikové útvary, jejichž řízení je založeno na hodnotových výsledcích.

Jakmile podnik identifikuje odpovědnostní střediska, je třeba je propojit, aby bylo možné určit hodnotové efekty výkonů, které nejsou poskytovány externím spotřebitelům, ale spotřebovávají se uvnitř podniku. Předpokladem pro takovéto propojení stanovení nákladů jednotlivých středisek a výkonů předávaných jiným střediskům ve vnitropodnikových cenách. Tyto výkony znamenají pro přebírající středisko interní

náklady, jenž jsou charakterizovány jako druhotné a složené. Jejich výše je dána součtem cen dílčích vnitropodnikových výkonů. (2, s. 74-75); (5, s. 79-80)

3.2.4. Kalkulační členění nákladů

Je zvláštním typem účelového členění, které je poměrně složité. Náklady členíme z hlediska příčinných vazeb k výkonu specifikovanému určitým objemem, druhem a jakostí. Rozeznávají se náklady přímé, které souvisí přímo s druhem výkonu, a náklady nepřímé zajišťující proces podnikání v celé své šíři.

Do přímých se řadí většina jednicových nákladů, až na ty ve sdružených výrobcích, a dále náklady související např. na reklamu, vývoj či technickou přípravu výroby u jednoho konkrétního druhu výrobku, které lze prostým dělením přepočítat na jednici. Režijní náklady společné současně více druhům výkonů se řadí mezi náklady nepřímé. (1, s. 104-106); (2, s. 76-77)

Druhou skupinu sledování nákladů, která slouží pro potřeby rozhodování o budoucích variantách tvoří:

3.2.5. Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Je považováno za přerod mezi klasickým nákladovým a manažerským účetnictvím, jelikož poskytuje informace o alternativách budoucího vývoje podniku. V současné době velké množství firem zařazuje informace o závislosti nákladové položky na změnách objemu výkonů, o středisku ovlivňujícím výši nákladové položky a výkonu, ke kterému se váže, do základních nákladových informací. Skupina se dělí na dvě základní oblasti, a to variabilní a fixní náklady.

Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výkonů. Jejich nejdůležitější a nejsnáze spočitatelnou část tvoří náklady proporcionální, které rostou přímo úměrně počtu výkonů. Řadí se do nich např. všechny náklady jednicové, ale i ta část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity, což může být např. část nákladů na opravy auta, vyvolaná ujetými kilometry. Dalším typem jsou náklady podproporcionální, neboli rostoucí pomaleji než objem výkonů, a nadproporcionální, které ale nejsou příliš časté.

Fixní náklady se nemění v určitém rozsahu podnikové aktivity. Rozdělují se dále na dvě skupiny. První tvoří umrtvené fixní náklady vynakládané často ještě před začátkem podnikání. Jedná se o investiční rozhodnutí v podobě např. o pořízení budovy, strojů atd. Nelze je ovlivnit ani výrazným omezením činnosti podniku. Jedinou možností je zpětný prodej majetku. V kalkulacích se obtížně kvantifikují, jelikož je u nich značný časový rozdíl mezi výdajem a postupným projevem nákladů v čase. Vyhnutelné fixní náklady tvoří protiklad k první skupině. Jsou totiž spojeny s využitím kapacity, a tak je lze v průběhu podnikání omezit jejím snížením. Vznikají v důsledku zajištění kapacity vytvářených výkonů. Fixní náklady jsou vždy spojené s určitým objemem výkonů a jsou fixní pouze v určitém intervalu, ve kterém je nejefektivnější využít jeho maximum.

Toto členění tvoří základ celé řady progresivních postupů a metod využívaných pro tvorbu podnikových plánů, kalkulování výkonů či rozpočtování režie. Nejširší využití nalézá při řešení úloh na existující kapacitě nazývané také zkratkou CVP (Cost Volume Profit). Jejich nejdůležitějším úkolem je kvantifikace a analýza bodu zvratu. (1, s. 107); (2, s. 78-84)

3.2.6. Náklady relevantní a irelevantní

Nevychází z reálných ale z odhadovaných nákladů různých variant. Důležité je určit, které náklady budou ovlivněny a které nikolivěk. Ovlivněné náklady se nazývají relevantní a budou se měnit spolu s variantami. Náklady s variantami se nemění jsou tzv. irelevantní. Základ relevantních nákladů tvoří rozdílové náklady vyjadřující rozdíl mezi výší nákladů před a po změně. Porovnáním rozdílových relevantních nákladů s rozdílovými relevantními výnosy se zjišťuje, zda zakázka může přinést rozdílový zisk.

V souvislosti s relevancí se dále hovoří o imputovaných nákladech, které mohou ovlivnit podnikové výsledky v širších souvislostech, např. daňové důsledky rozhodnutí. A také o nákladech odložených, jež ovlivňují podnik dlouhodobě, např. jaké bude mít rozhodnutí vliv na budování značky a preference zákazníků. (2, s. 86-88)

3.2.7. Oportunitní náklady

Jejich smyslem je zjistit, jaká z možných variant budoucího vývoje podniku je nejvýhodnější. Podnik může volné prostředky investovat jen do určitých oblastí a oportunitní náklady mu mají pomoci najít ty nejvhodnější. Oportunitní náklady lze charakterizovat jako tzv. „ušlé“ výnosy, což jsou ty, které podnik nezíská z důvodu neuskutečnění dané alternativy. Opakem jsou oportunitní výnosy, jenž představují náklady, kterým se podnik vyhne z důvodu zvolení jiné alternativy.

V praxi mají velmi široké uplatnění. Využívají se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, která nastávají zejména při omezení podniku výrobní kapacitou zařízení. Ze sledování oportunitních nákladů vychází také metoda čisté současné hodnoty, čisté budoucí hodnoty nebo indexu rentability a vnitřního výnosového procenta. (2, s. 89)

3.2.8. Náklady vázané na rozhodnutí

Jsou velmi obecně vymezeny a dají se definovat jako náklady, které vzniknou v budoucnu na základě současného rozhodnutí. Týkají se zejména vývoje a technické přípravy výkonu. Uvádí se, že tyto náklady často činí 80 – 85 % nákladů vynaložených v průběhu celé životnosti výrobku. Jsou v protikladu k nákladům vynaloženým ve výrobní fázi. (2, s. 91)

3.3. Ekonomická struktura podniku

Existuje v průniku se strukturou organizační. Každé středisko organizační struktury plní roli jednoho, ale i několika typů odpovědnostních středisek ve struktuře ekonomické. Každé odpovědnostní středisko je orientováno na vytváření určitých hodnotových výsledků, a to vždy podle svého typu. Rozlišuje se šest typů podle uplatnění pravomoci a odpovědnosti.

Nákladově řízené středisko, je nejnižším útvarem pro zjišťování nákladů z hlediska odpovědnosti. Středisku jsou stanoveny rozpočty, které se pravidelně kontrolují. Pracovníci střediska jsou motivováni k úspoře nákladů vůči nákladům rozpočtovaným. Jedná se například o výrobní střediska různého druhu.

Pracovníci ziskového střediska mají odpovědnost jak za náklady, tak za výnosy ve vztahu k vnějšímu okolí. Je tedy nutné, aby měli pravomoc k ovlivnění nákladů prodaných výkonů a výnosů z prodeje. Příkladem je například prodejní středisko výrobního podniku.

Rentabilní středisko má zodpovědnost za náklady, výnosy, ale také za výši vázaného čistého pracovního kapitálu. Toto je možné u středisek, kde pracovníci mohou ovlivnit výši zásob, ale např. i výši pohledávek a závazků vůči obchodním partnerům. Lze sem zařadit např. středisko zajišťující ucelenou část výrobního programu.

V pravomoci investičního střediska je rozhodovat o pořizování investic. Příkladem investičního střediska je například útvar vrcholového vedení podniku.

Výnosové středisko ovlivňuje výši výnosů, a to zejména výnosů z prodeje. Jelikož většinou nemá pravomoc ovlivňovat cenu výrobků, tak se orientuje na maximální objem prodeje. Příkladem výnosového střediska je podnikový útvar prodeje.

Výdajové středisko se podobá středisku nákladovému, avšak jeho pracovníci nemají zodpovědnost za náklady běžného časového období, ale za výdaje, které by měly přinést budoucí prospěch. Pracovníci odpovídají za dodržení limitu účelově vymezených výdajů a za splnění určitých měřitelných dlouhodobých efektů v podobě např. růstu firemního podílu či pokles absence pracovníků. Jedná se např. o středisko výzkumu a vývoje nebo reklamy. (2, s. 402-406)

3.4. Kalkulace

3.4.1. Definice kalkulace a její předmět

Je historicky nejstarší a nyní nejdříve používaný nástroj hodnotového řízení. Král definuje kalkulaci takto: „V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ Kalkulace může označovat činnost vedoucí ke zjištění nákladů na výkon, výsledek této činnosti a také vydělitelnou část informačního systému podniku, která funguje jako systém vzájemně skloubených propočtů. Metoda kalkulace je závislá na předmětu kalkulace, přiřazování nákladů předmětu a na struktuře nákladů.

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik provádí. Často se kalkulují náklady pouze pro nejdůležitější druhy výkonů nebo skupin. V současnosti dochází k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů. Předmět je vymezen kalkulační jednicí, což je konkrétní výkon, vymezený druhem nebo měrnou jednotkou, na něž se zjišťují náklady. A dále kalkulovaným množstvím, které zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují celkové náklady. Kalkulované množství je důležité pro určení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. (2, s. 123-126)

3.4.2. Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Výrobní podniky přiřazují náklady na výrobky ze dvou důvodů: za prvé, pro měření vnitropodnikového zisku a pro potřeby finančního účetnictví, a za druhé, aby to poskytlo užitečné informace pro manažerské rozhodování. Pro splnění externích požadavků na finanční účetnictví, právní úprava finančního účetnictví ve většině zemí vyžaduje, aby se vlastní zásoby ocenily na úrovni výrobních nákladů (vlastních nákladů výroby). (6, s. 88-89)

Při přiřazování nákladů se užívá členění na přímé a nepřímé v kombinaci se členěním na jednicové a režijní a variabilní a fixní. Přímé náklady je nutné sledovat jako přímé jednicové a přímé režijní. Nepřímé potom rozdělit na variabilní režii, která je ovlivněna stupněm využití kapacity, a na režii fixní, která se v rozsahu dané kapacity nemění.

Náklady se předmětu přiřazují buď metodou kalkulace dělení, anebo kalkulací přirážkovou. Kalkulaci prostým dělením lze aplikovat, pokud jsou předmětem přiřazení náklady vyvolané jedním druhem výkonu nebo i více druhy, když jsou na přiřazované náklady stejně náročné. Dělení s poměrovými čísly se užívá při rozdílné nákladové náročnosti výkonů.

Přirážková metoda užívá hodnotově nebo naturálně vyjádřenou rozvrhovou základnu. V sumační metodě se přirážka zjistí pomocí vztahu nepřímých nákladů k jedné rozvrhové základně. V používanější diferencované přirážkové kalkulaci se využívají různé rozvrhové základny. Peněžně vyjádřenou rozvrhovou základnu je snadnější zjistit, avšak podléhá častým změnám v čase, kvůli např. změně mzdových sazeb nebo pořizovací ceny

materiálu. Naturální základna je složitější na zjištění, ale zase nepodléhá cenovým vlivům, proto je její vypovídací hodnota vyšší, a je tak používanější. (2, s. 126-129); (5, 101-107)

3.4.3. Alokace nákladů

Cílem je poskytnout informace, které jsou pro určité rozhodnutí relevantní. Právě proto neexistuje univerzálně dobrý nebo špatný způsob, jak přiřadit náklad určitému výkonu. Vždy záleží na úloze, které má kalkulace sloužit. Mezi základní úlohy patří např.: rozhodnutí o využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě, propočet nákladů vynaložených v souvislosti s výkony, obhajoba ceny, zainteresování manažerů a zaměstnanců, reprodukční úlohy či úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v podnikových produktech.

Rozlišují se tři základní principy přiřazování nákladů výkonům. Z hlediska různých úloh je optimální uplatnění principu příčinné souvislosti, který je založen na zatěžování výkonu pouze těmi náklady, s nimiž příčinně souvisí. Dále se používá princip únosnosti nákladů, a to hlavně u obhajob ceny, motivací manažerů a v reprodukčních úlohách. Odpovídá na dotaz, jak mnoho nákladů je objekt schopen „unést“. Princip průměrování ukazuje, jaké náklady v průměru připadají na výrobek. Používá se ve výsledných kalkulacích, úlohách plné nákladové náročnosti či vázanosti zdrojů v nedokončené výrobě.

Alokace se skládá ze tří částí. V první fázi se přiřazují přímé náklady objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Druhá fáze vyjadřuje vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik, a třetí fáze vyjadřuje podíl nepřímých nákladů připadajících na druh prováděného výkonu. Druhá a třetí fáze ukazují, že nejvýraznější vliv na výši nepřímých nákladů přiřazenou kalkulační jednotici má rozvrhová základna. Ta tvoří spojovací můstek, který zprostředkovaně přiřazuje nepřímé náklady k jednotici výkonu. Nejdůležitějším požadavkem na její aplikaci je její příčinná souvislost k objektu alokace. (2, s. 130-133)

Nesprávně zvolený přístup k přiřazování nákladů jednotlivým výkonům nebo druhům výkonů, ve snaze zprůměrovat informaci pro všechny rozhodovací úlohy, vede k závažným chybám v řešení určitých úloh. Proto by se neměly pro různá rozhodování používat stejné metody přiřazování nákladů, ale je nutné vždy důkladně zvážit způsob vhodný pro tu konkrétní rozhodovací úlohu. (7, s. 89)

3.4.4. Struktura nákladů v kalkulaci

Strukturu nákladů vyjadřuje kalkulační vzorec, který každý podnik pojímá individuálně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu. Dříve byl nejčastěji používán tzv. typový kalkulační vzorec, jenž byl vyžadovaný centrálně plánovitým řízením jako podklad pro tvorbu cen. Jeho struktura byla:

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie

vlastní náklady výroby (provozu)

5. správní režie

vlastní náklady výkonu

6. odbytové náklady

úplné vlastní náklady výkonu

7. zisk (ztráta)

cena výkonu (základní)

Tento vzorec není příliš vhodný pro MÚ, jelikož syntetizuje nákladové položky s různým vztahem ke kalkulovaným výkonům, dále syntetizuje nákladové položky bez zřetele k jejich relevanci pro danou úlohu a vztah nákladů k jednici vyjadřuje staticky. Kvůli těmto nedostatkům se v podnicích využívá řada dalších vzorců.

Retrogradální kalkulační vzorec jasně odlišuje kalkulování nákladů od kalkulování ceny, kdy kalkulace ceny vychází z úrovně zisku, kterou výkony podniku jako celek musí generovat, zatímco retrogradální vzorec vychází z rozdílu mezi cenou po úpravách (bez dočasných zvýhodnění a slev) a náklady.

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady se soustředí na strukturu vykazovaných nákladů, kdy zvláště pro rozhodovací úlohy na existující kapacitě je vhodné vykázat odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů a náklady fixní. Kalkulaci ukazuje Král takto:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- variabilní náklady výrobku (jednicové náklady a variabilní režie)

Marže (krycí příspěvek)

- průměrné fixní náklady na výrobek

Průměrný zisk na výrobek

Dynamická kalkulace využívá členění nákladů na přímé a nepřímé a členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Podobá se tak do určité míry typovému kalkulačnímu vzorci, avšak blíže specifikuje vliv změny objemu na náklady v jednotlivých fázích. Užívá se hlavně pro vnitropodnikové ocenění. Může mít tuto podobu:

Přímé jednicové náklady

+ ostatní přímé náklady (variabilní a fixní)

Přímé náklady celkem

+ výrobní režie (variabilní a fixní)

Náklady výroby

+ prodejní režie (variabilní a fixní)

Náklady výkonu

+ správní režie

Plné náklady výkonu

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů odděluje fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. První zmiňovanou skupinu dělí podrobněji podle toho, zda fixní náklady vyvolal konkrétní druh výrobku nebo skupina výrobku. Vypadá např. následovně:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- variabilní náklady výrobku (přímé jednicové náklady a variabilní režie)
-

Marže 1

- fixní výrobné náklady
-

Marže 2

- fixní náklady skupiny výrobků
-

Marže 3

- fixní náklady podniku
-

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Kalkulace relevantních nákladů částečně navazuje na kalkulaci předcházející. Pracuje se stupňovitě rozvrstvenými fixními náklady a jejich vztahem k peněžním tokům. Její použití je vhodné za situace, kdy struktura fixních nákladů je nestejnoroďá z hlediska nároku na finanční výdaje. Užívá se zejména při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě. Struktura vzorce je podobná jako u kalkulace předchozí, avšak nákladové položky jsou rozděleny podrobněji na ty, které mají vliv na peněžní toky a ty které nikoliv. (2, s. 137-143)

3.5. Kalkulační systém

Všechny požadavky podniku nemůže nikdy plnit jedna jediná kalkulace, proto podnik potřebuje celý systém různých druhů kalkulací se vzájemnými vztahy, které tvoří tzv. kalkulační systém. Kalkulace v něm se liší strukturou nákladů, o které bylo pojednáno výše, a také časovým horizontem. Časový horizont souvisí s fází řídicího cyklu v podniku. Kalkulace předběžné podnik sestavuje před zahájením tvorby výkonu a užívají se ve fázi plánování. Kalkulace výsledné se dělají v průběhu nebo po dokončení výkonů. Schematické znázornění cyklu vypadá takto: (2, s. 191-192)

3.5.1. Kalkulace propočtová

Sestavuje se v etapě výzkumu, vývoje a přípravy nového výkonu. Význam má hlavně propočtová kalkulační sestavená na konci vývoje výkonu, ale před zahájením přípravy výroby. Plní totiž funkci limitu nákladů pro výrobní útvary. Porovnáním kalkulační s akceptovatelnou cenou trhu pomůže zjistit, zda výkon zajistí požadovaný zisk a je tedy vhodné ho vůbec provádět. V zakázkové výrobě slouží k zpracování cenové nabídky a jednání o ceně. V době výpočtu nebývají k dispozici normy pro daný výrobek, podnik proto vychází z norem podobných výrobků, normativů obecnější platnosti a odhadů. Kalkulace se sestavuje na úrovni plných nákladů včetně prodejní a správní režie. Užívá se retrogradální vzorec a sleduje se, zda cena pokryje náklady a vytvoří zisk. (1, s. 225-226); (2, s. 193-197)

3.5.2. Plánová kalkulační

Navazuje na kalkulační propočtovou. Sestavuje se na určité období a vyjadřuje náklady, kterých by mělo být v období dosaženo. Užívá se u výkonů prováděných a opakovaných v průběhu delšího období, např. sériová výroba. U zakázkové výroby její funkci plní kalkulační operativní. Při sestavování jsou podniku již známy normy, musí ale zohlednit změny, které přijdou v kalkulovaném období. Může ukazovat úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech v průběhu období, anebo ukazovat vážený průměr nákladů pro celé období. Má význam na středních a vyšších úrovních řízení, např. při sestavování hlavního podnikového rozpočtu, kde ovlivňuje náklady, výnosy či zásoby vlastní výroby. Využívá se jako nástroj řízení jednicových nákladů, proto se při sestavování počítá s jednicovými náklady a případně variabilními režijními náklady. (1, s. 226-228); (2, s. 197-200)

3.5.3. Operativní kalkulační

Vyjadřuje předem stanovené náklady odpovídající konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Oproti plánové kalkulační je ta operativní ještě přesnější a více odpovídá konkrétním podmínkám. Provádí se ve dvou variantách. V první hraje důležitou roli plánovaný objem výroby a v druhé skutečný objem výroby. Sestavuje

se na základě norem spotřeby a ceny jednicového materiálu a jednicových mezd. Je to nástroj řízení jednicových nákladů. (1, s. 228-229); (2, s. 200-203)

3.5.4. Výsledná kalkulace

Slouží v porovnání s operativní ke kontrole hospodárnosti a vyjadřuje skutečné náklady nebo náklady průměrně vynaložené na jednotku výkonu. Větší význam má v zakázkové výrobě a výroбах s delším výrobním cyklem, jelikož u nich lze ještě před dokončením porovnávat operativní a skutečné náklady a provádět případná nápravná opatření. Ve výroбах s krátkým výrobním cyklem potom slouží k analýze odchylek, zjištění jejich příčiny a odpovědnosti za jejich vznik. Nejvyšší vypovídací schopnost má kalkulace u jednicových nákladů, ale sestavuje se i na úrovni plných, aby bylo možné zjistit konečné náklady výkonu, které se využívají při dlouhodobějších úvahách. (1, s. 229-230); (2, s. 203-206)

3.5.5. Vliv podmínek na podobu výsledné kalkulace

- a) **Typ výkonů:** Pokud podnik produkuje homogenní výkony, pak se většinou všechny náklady, výnosy a další položky vztahují pouze k danému produktu a zobrazení informací podle výkonů je bezpředmětné. Pokud ale podnik vytváří nehomogenní výkony, pak je třeba přímé náklady přiřadit jednotlivým výkonům a nepřímé zobrazit tak, aby bylo možné jejich pozdější rozdělení.
- b) **Členitost výrobního procesu:** Jestliže je výrobní proces jeden technologicky uzavřený celek nerozdělitelný na jednotlivé fáze, pak se jedná o nečlenitou výrobu. Pokud probíhá v několika fázích, v nichž dochází v různých časových obdobích k vytvoření rozdílného objemu výkonů, pak se jedná o výrobu členitou a je nutné členit informace podle jednotlivých etap a ocenit předávání výkonů mezi středisky.
- c) **Vztah výkonu k zákazníkovi:** Podnik může buď produkovat výrobky zákazníkovi na míru, anebo tvořit výrobek pro anonymní zákazníky. V prvním případě se jedná o tzv. zakázkovou neboli kusovou výrobu. Druhý příklad označuje hromadnou

výrobu, kde se parametry výrobků po určitou dobu nemění. Vyhodnocování výkonů probíhá primárně ve vztahu k času. Mezikrokem mezi oběma příklady je sériová výroba, kde se vyhodnocení provádí primárně k velikosti série.

- d) **Existence nedokončené výroby:** Nedokončená výroba se sleduje v naturálním i hodnotovém vyjádření. Její sledování může podniku způsobit mnoho problémů. Nejjednodušší situaci mají podniky, kde nedokončená výroba nemůže vůbec vzniknout. Další druh nedokončené výroby je stabilní nedokončená výroba, která výrazně nekolísá, jelikož její stav způsobuje např. kapacita výrobního zařízení. Nejtěžší mají situaci podniky s kolísající nedokončenou výrobou.

- e) **Sdruženost výroby:** Sdružená je ta výroba, z níž při vložení zdrojů podnik dostane vždy dva či více výrobků v určitém poměru, což většinou není schopen nikterak ovlivnit. Objevuje se např. v chemickém průmyslu (rafinace ropy), ale v určité formě i ve službách, např. pojišťovny. Ostatní výroby jsou tzv. nesdružené. (1, s. 243-246)

3.5.6. Metody výsledné kalkulace v nesdružené výrobě

- a) **Základní model:** Je pro něj charakteristické, že útvary hlavní činnosti zajišťují kompletní provedení jednoho druhu finálního výkonu. To znamená, že jde většinou o hromadnou nepřetržitou a uzavřenou výrobu jednoho druhu produktu. Náklady hlavní činnosti se člení podle základních položek kalkulace na přímé a nepřímé, ale i podrobněji na jednicové a režijní. Servisní a správní útvary sledují svoje náklady a ty příčinně související s hlavní činností převádí jako interní výnosy nebo náklady na útvary hlavní činnosti. Výkony se oceňují podle předem stanovených nákladů a zároveň se od nich sledují i odchylky. Výsledná kalkulace se zjišťuje tak, že se vydělí skutečně vynaložené náklady objemem dokončených výkonů.

- b) **Fázová metoda:** Výroba jednoho druhu výkonu je zajišťována několika útvary. Výrobní proces je rozdělen do několika charakterově, objemově a místně rozdílných fází. Náklady se sledují na základě fází. Servisní a správní útvary pracují s náklady jako u základní metody. Výkony předávané mezi fázemi se nesledují hodnotově

nýbrž naturálně. Až dokončené výkony se v hodnotovém vyjádření převádějí na účty hotových výrobků. Nedokončená výroba se zjišťuje z naturální evidence. Výsledná kalkulace se zjišťuje stejně jako v základním modelu, avšak po jednotlivých fázích. Její položky se vykazují jako průřezy jednotlivých fází, a nikoliv jako souhrnná čísla za každou fázi.

- c) **Stupňová metoda:** Také u ní dochází k předávání výkonů mezi podnikovými útvary. Na rozdíl od fázové metody ale mají výstupy charakter polotovarů, které mohou být předány dalším útvarům podniku, ale také rovnou prodány odběratelům. Náklady se sledují za jednotlivé stupně a kalkulační položky. Jednotlivé útvary evidují náklady i za spotřebované polotovary, které se tak stávají na rozdíl od fázové metody předmětem druhotného zobrazení. Proto se také musejí evidovat nejen naturálně, ale i hodnotově. Nedokončená výroba se zjišťuje podobně jako u fázové metody. Předmětem kalkulace je jak hotový výrobek, tak polotovary, které se pro kontrolu hospodárnosti oceňují na úrovni předem stanovených nákladů, ale pro výslednou kalkulaci se používá ocenění na úrovni skutečných.
- d) **Zakázková metoda:** Zaměřuje se na sledování hodnotových parametrů u jednotlivých zakázek. Zakázka může být jedinečná, ale i opakovaná. Důležité je, že podnik potřebuje znát náklady konkrétního výkonu. Externí a interní náklady hlavní činnosti se sledují podle zakázek. Náklady přímé se přiřazují zakázkám při svém vzniku a nepřímé se kumulují a záleží na podniku, zda je rozúčtuje na jednotlivé zakázky. Výkonově orientované účetnictví je v zakázkové výrobě významnější než v hromadné, kde se preferuje spíše odpovědnostní orientace. Přímé náklady nejsou vykazovány jako náklady útvaru, ale na analytické účty nedokončené výroby. Výsledná kalkulace se zjišťuje nepravidelně. U krátkého výrobního cyklu po dokončení a při delším cyklu v průběhu. (1, s. 256-270); (2, s. 221-223); (8, 59-95)

3.5.7. Metody výsledné kalkulace ve sdružené výrobě

Základním rysem sdružené výroby je vynakládání nákladů na celý proces. Jednotlivým druhům výrobků podnik nemůže přiřadit žádný náklad přímo. Hlavním cílem

nákladového účetnictví je poskytnou podklady pro řízení hospodárnosti procesu jako celku a až poté poskytnout podklady pro zjištění nákladů jednotlivých druhů. Rozlišují se dvě metody kalkulace:

- a) **Odčítací metoda:** Je vhodná pro proces, při kterém vzniká kromě hlavního výkonu produkt pro podnik svým přínosem vedlejší, např. mazut při rafinaci ropy. Náklady hlavního výkonu jsou poníženy o výnos z prodeje vedlejšího výkonu.
- b) **Rozčítací metoda:** Užívá se při vzniku více rovnocenných výkonů, např. odtučněné mléko při zpracování mléka. Kalkulace vychází z podílu výkonů na celkových nákladech, přičemž lze použít dělení s poměrovými čísly či různé rozvrhové základny. (1, s. 270-275); (2, s. 223-224)

3.6. Rozpočetnictví

Základem rozpočetnictví je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Rozpočet stojí na konsensu záměrů a očekávání jednotlivých podnikových středisek. Zásadní jsou pro jeho sestavení zejména informace o vývoji poptávky na trhu, nákladové náročnosti vstupů a obchodně platebních podmínkách dodavatelů a odběratelů. Rozpočet kvantifikuje vývoj hodnotových veličin pro stanovené období, stanovený druh a strukturu činnosti, podnik jako celek, ale i jednotlivá střediska. Rozpočet zastřešující všechny rozpočty středisek se nazývá podnikový rozpočet nebo také Master Budget či podnikový plán. Ten ukazuje očekávaný budoucí výsledek v rozpočtové výsledovce, rozpočtu peněžních toků a rozpočtové rozvaze.

Předmětem nákladového účetnictví jsou zejména krátkodobé rozpočty, pro ty je potřeba nejdříve sestavit taktický roční podnikový rozpočet vycházející z dlouhodobějších strategických plánů, a ten následně dezagregovat na dílčí cíle a úkoly středisek. Základní funkce takovýchto rozpočtů jsou stanovení cílů vývoje hodnotových veličin, koordinace činnosti podnikových středisek, motivace jejich řídicích pracovníků, kontrola skutečného vývoje ve srovnání s plánovaným a měření výkonnosti středisek. Krátkodobý rozpočet by sice měl vycházet z dlouhodobých plánů, ale zároveň musí umět reagovat na měnící se současné podmínky. (1, s. 349-353); (8, s. 204-207)

3.6.1. Proces sestavování rozpočtu

Krátkodobý rozpočet se sestavuje zpravidla na období jednoho roku, které je rozdělené na 12 měsíců či 13 čtyřtýdenních období. Lze také rozpočítat náklady na první tři měsíce a zbytek se rozděluje až v průběhu roku, což je výhodné zejména kvůli lepší adaptaci na nové informace. Toto rozpočtování se nazývá klouzavé a má vyšší vypovídací schopnost než rozpočet sestavovaný jednou za rok.

Pro sestavení rozpočtu by měl být sestaven tým z řídicích pracovníků středisek, kteří jsou administrativně podporováni pracovníky z oddělení controllingu, jenž jim poskytují účetní informace o minulém vývoji, poradenství a metodické postupy pro sestavení rozpočtu. Jejich součástí je i časový harmonogram.

Základní etapy pro sestavení rozpočtové výsledovky jsou vymezení rozpočtové politiky, která závisí zejména na marketingovém mixu, to znamená co, za kolik, komu a s jakou podporou bude podnik prodávat. Další etapa je vymezení faktorů omezujících výkonnost, což je hlavně poptávka na trhu, ale také např. výrobní kapacita. Následuje příprava rozpočtu výnosů z prodeje, což je rozpočet nejdůležitější, jelikož jeho nesprávné stanovení vede k nesprávnosti i ostatních rozpočtů. Dále ustanovení struktury nákladů, jehož základem bývá členění na variabilní a fixní spolu se stupňovitým členěním fixních nákladů. Následuje příprava rozpočtů středisek, která může probíhat postupem „bottom-up“, což znamená sestavování od nejnižších úrovní po rozpočet podnikový, nebo je rozpočet plánován shora na základě minulých údajů a budoucích predikcí. Poté probíhá projednání a případné přepracování rozpočtů středisek a následné schválení rozpočtů středisek, a tím pádem i podnikového rozpočtu. (1, s. 356-366)

3.6.2. Metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů

Na začátku musí podnik stanovit strukturu režijních nákladů v rozpočtu. Základní členění v rozpočtu je na variabilní a fixní náklady v kombinaci s členěním účelovým a druhovým. V některých případech se rozlišují také prvotní a druhotné náklady.

Dalším krokem je určení metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů. Metody se člení na základě:

a) Prvotních údajů pro sestavení rozpočtu

Tradiční vstupy jsou skutečně vynaložené režijní náklady, resp. skutečné objemy vztahových veličin (např. počet strojových hodin) ovlivňujících výši variabilních složek režie. Tyto informace jsou snadno zjistitelné, avšak mohou být kvůli mnoha nahodilým vlivům v minulosti i dosti zavádějící. Dalším problémem je konzervace minulé úrovně režijních nákladů.

Protikladem skutečně vynaložených nákladů je metoda progresivního rozpočtování od nulového základu, která vychází z výkonů prováděných útvarem a normativů režijních nákladů, např. normativ nákladů na opravu stroje vzhledem k proporcii hodin práce. Rozpočtování s nulovým základem je často užíváno u nákladů, kterým chybí bezprostřední vztah k výkonům, např. marketingové náklady. Podnik si vždy klade otázku, proč zajišťuje danou činnost jako takovou a proč interně, a nikoliv externě, což vede k častému rušení neproduktivních činností. Jedná se o metodu pracnou a časově náročnou a někdy je obtížné ověřit nezbytnost konkrétní činnosti.

b) Způsobu zpracování prvotních údajů:

Nejjednodušším přístupem je indexní metoda, kde indexy vyjadřují růst či pokles nákladových položek, a to vždy podle změn objemu výkonů. Indexem se upraví nákladové položky závislé na objemu výkonů. Jde o metodu jednoduchou a často používanou, nesprávně občas také ve spojení s fixní reží.

Kvůli tomuto nesprávnému užití vzniklo několik metod sloužících k oddělení fixní a variabilní režie. Jednou z nich je věcná analýza nákladové složky, která náklady odděluje na základě podstaty či zobrazení v účetnictví.

Další způsobem je aplikace matematických a statistických metod, které jsou vhodné spíše pro zjištění nákladových skutečností pro strategické a taktické řízení, ale omezeně se hodí i pro krátkodobé řízení. Metody zjišťují korelační vztah mezi nezávisle proměnnými (např. měřitelné výkony) a závisle proměnnými (náklady). Nejrozšířenější z těchto metod je metoda nejmenších čtverců. Použitím jsou těmto metodám blízké metody grafického rozboru a extrapolace.

c) Způsobu stanovení nákladového úkolu

Nákladový úkol je výrazně ovlivněn závislostí nákladů na faktorech ovlivňujících jejich výši. Pro variabilní režii se jako nástroj řízení využívá normativ a pro fixní režii limit. Normativ se stanovuje určením faktorů s vlivem na variabilní náklady. Specifikací se pak vymezí individuální nebo univerzální vztahové veličiny, jejichž změny potom vážou úroveň nákladového úkolu. Výsledky analýzy se mohou transformovat do univerzálních vztahových veličin, které lze využít i jako vnitropodnikové ceny. Vztahová veličina je většinou buď časová jednotka (strojová hodina), anebo technický parametr (kg, km). Pro stanovení normativu se užívá technických propočtů, statistického vyhodnocování pomocí regresní a korelační analýzy nebo kombinace obou.

Limity se užívají u fixních nákladů a nákladových složek s dlouhodobým, obtížně odhadnutelným budoucím prospěchem, např. oblast marketingu či výzkumu. Výhodné pro podnik a motivační pro zaměstnance je oddělit náklady „ušetřitelné“ od nákladů, které ušetřit nelze. (1, s. 374-382); (5, s. 120-125)

3.6.3. Metody kontroly rozpočtů

Pro správnou funkci rozpočtů je třeba provádět jejich kontroly. U krátkodobých rozpočtů se provádí srovnání rozpočtovaných hodnotových veličin s těmi reálnými alespoň jednou měsíčně, a to nejpozději v prvním týdnu měsíce následujícího, aby mohl podnik okamžitě reagovat. Rozpočtované hodnoty se s reálnými rozcházejí buď kvůli nereálně stanovenému rozpočtu, anebo jinému vývoji podmínek. Kontrola rozpočtu může probíhat dvěma způsoby:

a) Prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska

Tuto metodu lze využít, pokud podnik pracuje s vnitropodnikovými cenami na úrovni plných nebo variabilních předem stanovených nákladů a zobrazuje v účetnictví vztahy mezi středisky.

b) Porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů

V případě, že varianta „a“ není možná, jelikož podnik např. preferuje zúčtování na úrovni skutečných nákladů nebo má příliš jednoduchou organizační strukturu, pak se musí

náklady porovnat mimo účetní zobrazení. Kontrolu je nutné uzpůsobit vztahu nákladů k objemu střediska. Pevný rozpočet se užívá u kontroly nákladů středisek, jejichž výkon není vymezen nebo není měřitelný. Jedná se např. o útvary správní, střediska výzkumu nebo informačních technologií.

Variantní přepočtený rozpočet se pro kontrolní účely přepočítává. Dochází tedy k přepočtu schválených nákladů na reálně uskutečněný objem. Přepočteny jsou pouze variabilní náklady a fixní jsou uznány v plné původní výši. Tímto rozpočtem je výhodné řídit střediska bez přímého kontaktu na trh, která nemohou ovlivnit objem prodaných výkonů.

Lineárně přepočtený rozpočet, též označovaný jako pevně přepočtený rozpočet, rozpočítává jak náklady variabilní, tak fixní. Činí tak pomocí kalkulace plných nákladů výkonu. Tento rozpočet působí jako vhodný motivační prostředek u středisek, která mohou ovlivnit vyšší využití kapacity (1, s. 382-386)

3.7. Kontrola nákladů

Náklady jsou nejprve stanoveny, potom je zjištěna jejich skutečná výše a obě čísla jsou navzájem porovnána. Často dochází k odchylkám mezi předem stanovenými hodnotami, tzv. standardy, a skutečnými výsledky. Standard je stanovená hodnota způsobem předem daným a schváleným. Proces kontroly nákladů se skládá ze stanovení standardů, zjištění skutečných výsledků, zjištění odchylky mezi nimi, analýzy odchylek a přijetí nápravných opatření. (1, s. 396-397)

3.7.1. Stanovení standardů

Standard je předem stanovená výše nákladů (zisku, ceny atd.) na jednotku výkonů. Jednotku výkonů je ovšem nejdříve třeba specifikovat. U velkosériové výroby se standard stanovuje na jednotku finálního výkonu, kdežto u zakázkové výroby spíše na dílčí části výkonů, jelikož je třeba dosti variabilní zakázky rozdělit na jednotlivé dílčí standardizované výkony.

Dále je třeba stanovit primární standardy vztahující se k jednotce výkonu. Jde o prodejní cenu výkonu a spotřebu naturálních zdrojů jako např. lidské práce či materiálu. Takto vznikají standardy jednicových nákladů a variabilní režie. Poté se stanoví standardní

celkový objem výkonů za určité období, který slouží ke zjištění standardní výše fixních nákladů na jednotku výkonů. Oba stanovené standardy vedou ke zjištění standardního zisku na jednotku. U zakázkové výroby se stanovuje i standardní sortiment výkonů, což je poměr výskytu jednotlivých výkonů. Standardy lze dělit na základní, které vyjadřují konstantní výši nákladů, běžné, jež vyjadřují reálně dosažitelné náklady, a ideální vyjadřující výši nákladů bez jakýchkoliv ztrát. (1, s. 397-400)

3.7.2. Způsob zjišťování odchylek

Odchyly mohou být zjišťovány buď následně, tedy po uskutečnění činnosti, nebo průběžně. Zpravidla podnik volí následné, neboli úhrnné zjišťování. Potom se manažerské účetnictví podniku orientuje na sledování skutečných nákladů a výnosů. Do účetnictví se promítají i standardní hodnoty a po určitém čase dochází k vyhodnocení. Nevýhody této metody jsou nemožnost pružné reakce na změnu podmínek, nesnadná identifikace příčiny vzniku odchylek a pozdní získání informací pro vyhodnocení hospodárnosti aktivit.

Protiklad představují rozdílové metody řízení, kdy jsou odchylky zjišťovány průběžně. Tyto metody se využívají zejména u jednicových nákladů a jejich volba je pro podnik náročnější na zajištění informací. Spotřeba jednicových nákladů je vždy na prvním dokladu rozdělena na standardní náklady a pozitivní či negativní odchylku. Průběžné zjišťování operativně odhaluje příčinu vzniku odchylek a přiřazuje ji konkrétním osobám. (1, s. 400-406)

3.7.3. Analýza odchylek

Cílem je zjistit příčiny mezi standardní a skutečnou výší zisku a zodpovědnost za jejich vznik, což lze dělat na různých úrovních podrobnosti, které většinou závisí na účelu provádění dané analýzy. U homogenní produkce mohou ovlivňovat ziskové odchylky čtyři druhy odchylek. První je odchylka prodejní ceny vyjádřená ve vztahu k jednotce výkonu, ve vztahu k celkovému objemu prodeje a jako procentní změna prodejní ceny. Další odchylka, nyní u variabilních nákladů, může být vyjádřena stejnými způsoby, přičemž se vyjadřují jednotlivé položky variabilních nákladů samostatně. Následuje odchylka fixních nákladů, která vychází z limitu fixních nákladů a vyjadřuje

se obdobně. A nakonec odchylka v objemu výkonů, jež ovlivní výnosy, ale také variabilní náklady. Pokles např. způsobí snížení výnosu, ale zároveň i variabilních nákladů. V celkovém zisku se projeví jako změna celkové marže.

Analýza odchylek nehomogenní produkce uznává další druh odchylky vyplývající z provádění výkonů s různou marží na jednotku. Když podnik změní sortiment prodáváných výrobků, změní se i jeho zisk, proto je nutné evidovat odchylku ze změny struktury výkonů. Dělí se zpravidla na dvě části, a to na kvantitativní odchylku způsobenou změnou pouze v počtu výrobků a na odchylku struktury, která vzniká změnou sortimentu. Při výpočtu jednotlivých odchylek je občas nutné sčítat různé druhy výrobků vedené v nestejnorodých veličinách, to je občas dosti problematické, a proto se využívá přepočítání pomocí příspěvku k tržbám, což je marže vyjádřená relativně k výnosům z prodeje.

Podnik může dále pracovat s odchylkou ze změny struktury vstupů, která vzniká, pokud lze vstupy navzájem nahrazovat a kvalita jednoho vstupu ovlivňuje výši spotřeby druhého. Vyskytuje se zejména u materiálu, ale výjimkou není ani u režie či práce. Je typická pro potravinářský průmysl. Odchylka je rozdíl mezi náklady na skutečně spotřebované zdroje při jejich standardním poměru a náklady na skutečně spotřebované zdroje při jejich skutečném poměru. (1, s. 406-418)

3.8. Rozhodovací úlohy

Pro rozhodování je nejdůležitější informační podpora, na kterou jsou tak kladeny velké nároky. Důležitou roli v ní klade typologie rozhodování, je proto třeba zobecnit rozhodovací úlohy a rozčlenit je do skupin podle potřeby informací pro svoje řešení. V základu se tyto úlohy člení do dvou skupin, a to na úlohy založené na existující kapacitě a na úlohy o budoucí kapacitě. (2, s. 455-457)

3.8.1. Krátkodobé rozhodovací úlohy

Úlohy na existující kapacitě jsou charakteristické již vzniklými umrtvenými a vyhnutelnými fixními náklady, které jsou tedy pro řadu úloh irelevantní, jelikož s nimi na existující kapacitě nelze pracovat. Je důležité oddělit od nich náklady variabilní, jenž jsou pro rozhodování relevantní.

Podle věcného charakteru lze krátkodobé úlohy dále členit na optimalizační úlohy, jejichž cílem je ustanovit takovou strukturu produktů, která povede k co nejlepším hodnotovým výsledkům. Následují úlohy vedoucí ke stanovení dolního limitu ceny, které má za úkol stanovit minimální cenovou úroveň produktů. Poslední část členění je na úlohy typu „buď – nebo“, což jsou úlohy s úkolem zhodnocení různých výrobních alternativ, např. jestli výkon provádět ve vlastní režii, nebo ho pořizovat externě.

U většiny úloh se počítá s ne zcela využitou výrobní kapacitou, avšak dané úlohy mohou vycházet i z předpokladu využití kapacity a možnostmi jejího extenzivního nebo intenzivního využití nebo z předpokladu plného využití kapacity a možnostmi jejího co nejlepšího zhodnocení. (2, s. 458-459)

3.8.2. Dlouhodobé rozhodovací úlohy

Dlouhodobé rozhodovací úlohy jsou doménou strategicky orientovaného účetnictví, jehož základy vychází z postupů původně užívaných v hodnocení finančních investic. Předpokladem těchto úloh je končící nebo nedostatečná kapacita, kterou bude třeba nějakým způsobem restrukturalizovat. Jejich řešení vychází jednak z teorie firmy, podle které se zhodnocení vloženého kapitálu zvyšuje, když přínosy jsou vyšší než přírůstkové náklady na získání financování investice, a jednak z ekonomického pojetí nákladů jako maxima možného zisku z dané varianty podnikání.

Pro rozhodování je nutná znalost oportunitních nákladů a výnosů, aby bylo možné porovnat jednotlivé varianty využití kapitálů. Úlohy lze členit do dvou základních oblastí založených na odlišných výchozích situacích. V prvním případě podnik vymezí cíl, jenž má investice plnit a následně jsou posouzeny různé alternativy na základě kapitálových a jiných možností podniku. Druhá varianta pracuje s určitou výší kapitálu a hledá pro ni co nejefektivnější využití. Další členění dlouhodobých úloh není tak vyhraněné jak u úloh krátkodobých a bere se zřetel zejména na specifika různých majetkových složek, která jsou dána zejména časovým rozložením výdajů a příjmů a povahou a mírou rizika. Časové rozlišení je dáno kombinací investičních výdajů a efektů produkovaných investic v průběhu, ale i na konci trvání investice. Stejně tak může ovšem docházet i k dodatečným investičním výdajům. Specifický přístup vyžadují investice s těžko měřitelnými efekty jako např. investice do zvýšení pozitivního mínění veřejnosti o podniku.

U rizika musí vzít podnik v potaz jeho věcný charakter (typ investice), jeho časový charakter (délka výnosnosti investice), mikroekonomické souvislosti (zájem zákazníků) a makroekonomický charakter (míra inflace). Analýza musí pracovat s kombinací všech faktorů, což může být zejména u dlouhodobějších investic poměrně problematické, protože s časem se zvyšují i všechna ostatní rizika. Specifický přístup rozdílný od hodnocení investic vyžaduje investice do fixních aktiv hmotných i nehmotných nebo např. dlouhodobé investice finančního charakteru. Pokud má podnik vymezen cíl investice, pak je třeba v další etapě provést věcné zhodnocení investice, které za daných omezení vybere nejvýhodnější variantu dlouhodobého zhodnocení. Navazuje rozhodnutí o způsobu financování, jež má za úkol posoudit různé varianty financování na finanční pozici podniku. Významné investiční akce vyžadují posouzení v několika studiích, a to ve studii trhu, technické studii a studii ekonomické. (2, s. 489-493)

4. Vlastní práce

4.1. Charakteristika firmy ABC s.r.o.

4.1.1. Historie firmy ABC

Předchůdce firmy ABC byl založen na Železnobrodsku již roku 1892. Ve své době byl průkopníkem technologií výroby imitace perel a broušení skleněných polotovarů a ty byly také základním výrobním artiklem firmy. K rozšíření sortimentu došlo v roce 1910 a od té doby se firma zabývá výrobou voskových a mačkaných perel a broušených korálků. Rok 1948 znamenal pro firmu znárodnění a začlenění pod křídla Železnobrodského skla, z nichž se roku 1990 znovu oddělila v podobě akciové společnosti. Ta byla ovšem po pár letech kvůli problémům s propadem poptávky nucena ukončit činnost a prodat svůj majetek a know-how nově založené společnosti s ručením omezeným.

Následovníka bohužel potkal po propadu severoamerického trhu po událostech ze září 2001 podobný osud, a tak v roce 2002 operovaly v areálu již dvě společnosti s ručením omezeným, a to Glassic a ABC. První jmenovaná s třemi sty zaměstnanci se věnovala výrobě a druhá s patnácti zaměstnanci zajišťovala její odbyt. V roce 2008 se ale společnost Glassic dostala do konkurzu a ABC byla nucena pro své přežití převzít všechny její aktivity, výrobní činnost i některé zaměstnance. Firma ABC s.r.o. byla založena již roku 1992, a to za účelem vydávání tištěného časopisu. Tyto aktivity však vyvíjela pouze během 90. let a od roku 2002 duševně navazuje na své předchůdce a věnuje se výhradně bižuterii.

4.1.2. Předmět činnosti

Společnost v současnosti produkuje voskované, broušené a mačkané perle z českého křišťálu. Od dodavatelů nakupuje namačkané skleněné výlisky v různých tvarech, které následně rumpluje, což znamená, že je nechává omílat v sudech s vodou a jemným pískem dokud nejsou lesklé a dokonale hladké. Poté se na kuličky nanáší pigment buď technologií smáčení, nebo stříkání. Při smáčení je výrobky nejprve nutné navléci na nitě, nitě poté napnout na rámečky, rovnoměrně je rozmístit a zajistit želatinou. Po tomto procesu následuje smáčení rámečků do kádí s barevnými pigmenty a barevné

korále se nakonec zdrhují z nití volně do pytlů. Při stříkání je surovina pouze umístěna do otáčivého bubínku a pigment je na ni stříkán z pistole.

Perly prodává ABC jednak volné a jednak zpracované na klasickou i módní hotovou bižuterii. Volné perle nachází uplatnění v textilním průmyslu, ale především v tzv. „hobby sektoru“, který tvoří většinu firemních tržeb volných perel a je populární zejména v německy mluvících zemích. Do „hobby sektoru“ prodává firma perly buď svázané ve svazcích (1 svazek = 1200 kuliček) anebo po pytlíčkách, umělohmotných dózách či navlečené na silonových ocáscích vždy s určitým počtem kuliček podle tvaru a velikosti artiklu. Z nich si pak zákazníci tvoří konečný výrobek sami.

Trendy v bižuterii se stejně jako v módě velmi rychle mění, a proto je společnost nucena připravovat každý rok dvě kolekce nových tvarů a barev vždy na jaro/léto a podzim/zimu nadcházejícího roku. Firma také stále nabízí možnost vybrat si z jednoho z nejširších barevných sortimentů na světě a v kombinaci s mnoha různými tvary jde počet jejích potenciálních výrobků do tisíců. Barvení skleněných výlisků vyžaduje použití velkého množství chemikálií, a proto je ve výrobních prostorách firmy nutné dodržovat přísné bezpečnostní předpisy. ABC také vlastní několik důležitých patentů na barvení a fixování barev a v Evropě se řadí k dominantním výrobcům ve svém oboru.

4.1.3. Tržní prostředí

K odběratelům společnosti ABC se řadí zhruba pět mačkářů skla, kteří sídlí v blízkém okolí společnosti a z nichž každý nabízí jiné zajímavé tvary. Výhodou je, že firma není závislá pouze na jednom dodavateli, avšak na druhou stranu si musí dávat pozor, aby příliš nepreferovala jednoho dodavatele před ostatními, jelikož ty jsou na ní po krachu mnoha velkých podniků v okolí do jisté míry závislí, a tak by se mohlo stát, že někteří z nich při preferenci pouze jednoho zkrachují, což by snížilo konkurenci a mohlo navýšit vstupní ceny materiálu.

Přibližně stejný počet dodavatelů firmu zásobuje chemikáliemi a pigmenty, zde se ale většinou jedná o mezinárodně významné firmy, u nichž problémy související s ukončením činnosti nejsou aktuální. Problém ale v jejich případě způsobuje množství poptávané společností ABC. Většina z těchto dodavatelů je totiž zvyklá obchodovat s firmami z jiných průmyslových odvětví, například z automobilového průmyslu, které

berou mnohonásobně větší objemy, a ABC má tak často problém přemluvit je k dodání několikanásobně menšího množství, než jsou zvyklí.

Mezi tradiční věrné odběratele patří německy mluvící země v čele s Německem, které podrželo firmu zejména v době ekonomické krize, a díky němuž tak může na trhu stále působit. Poměrně důležitý je pro firmu také domácí trh, na kterém od ní kupují překupníci, malé krámky, ale také například e-shopy. V posledních pár letech ABC pracuje také na znouvoobsazení severoamerického trhu. Snaží se tak obnovit trh, který začala postupně ztrácet po 11. září 2001 a zároveň vytvořit alternativu k silnému německy mluvícímu trhu. Níže uvedená tabulka znázorňující podíly tržeb připadající na vývoz do jednotlivých států ukazuje, že se jí to daří poměrně dobře.

Tabulka 1: Podíly tržeb za rok 2013 připadající na jednotlivé státy

Země	Podíl na tržbách
Rakousko	4%
Austrálie	0%
Belgie	0%
Kanada	1%
Švýcarsko	5%
Česká republika	23%
Německo	29%
Španělsko	7%
Francie	2%
Velká Británie	0%
Maďarsko	1%
Itálie	3%
Japonsko	0%
Lotyšsko	0%
Mexiko	4%
USA	21%

Zdroj: Vlastní zpracování podle informačního systému firmy

4.1.4. Základní charakteristiky

V současné době zaměstnává společnost 32 pracovníků na hlavní pracovní poměr, z nichž dva jsou zároveň jednateli společnosti, a dalších zhruba 40 je zaměstnáno na dohodu o provedení práce. Sídlo a kancelář má společnost z historických důvodů

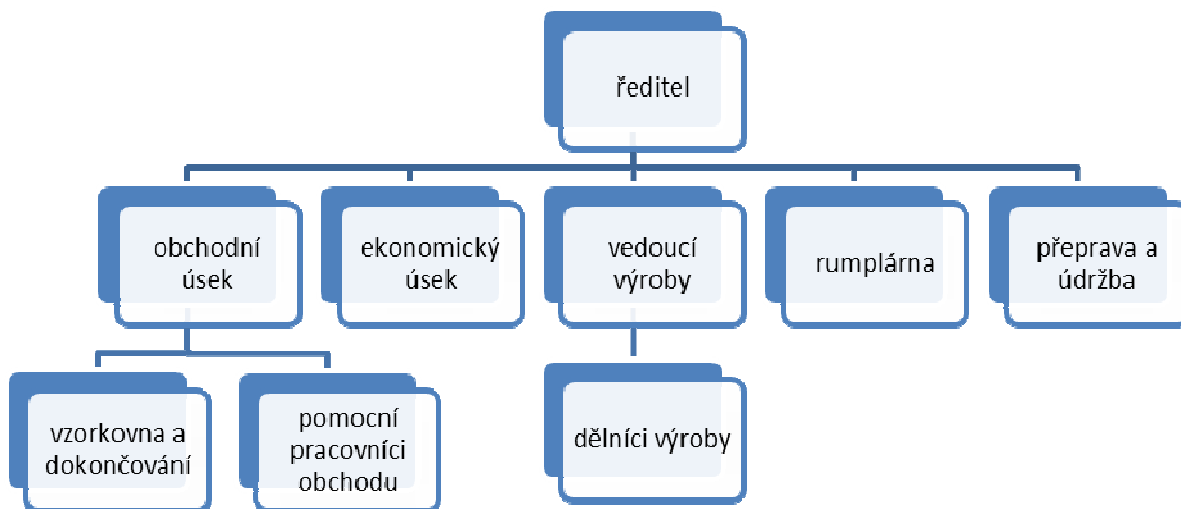
v Liberci, jelikož dříve docházelo k vynášení citlivých informací zaměstnanci Finančního úřadu v Železném Brodě konkurentovi v podobě Železnobrodského skla. Provozovna, podniková prodejna a výrobní areál firmy se nachází na Železnobrodsku.

Společnost má základní kapitál sto tisíc korun českých a jednoho společníka, který je zároveň zaměstnancem a jednatelem. Výkony společnost plánuje vždy na základě přijatých objednávek, takže nikdy nedochází k výrobě tzv. „na sklad“. Platební podmínky bývají na základě předchozích zkušeností dost tvrdé a společnost vyžaduje zaplacení alespoň 50 % fakturované hodnoty ještě před začátkem výroby zakázky. Dodací lhůta se u průměrné zakázky pohybuje na úrovni šesti týdnů, přičemž si společnost nechává zhruba dva týdny na nákup suroviny a její návlek, dva týdny na zpracování a poslední dva na dokončení a odeslání.

4.1.5. Organizační struktura

Podnik se svojí velikostí řadí k malým podnikům a nemá v žádném dokumentu oficiálně stanovenou organizační strukturu, ale vztahy v něm jsou organizovány zhruba jako na obrázku 1. Zhruba proto, že prošel v posledních dvou desetiletích výraznou redukcí počtu pracovníků a nyní je mnoho z nich nuceno vykonávat práce, na které dříve bylo několik zaměstnanců, což má za následek výkon práce ve více různých oblastech.

Obrázek 1: Současná organizační struktura společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování podle podkladů společnosti

Organizační struktura podniku uplatňuje funkční členění, kdy jsou pracovníci s podobnou funkcí v podniku zařazováni do společných úseků. Z 30 zaměstnanců je hlavní postavou celé organizace ředitel, jenž je zároveň i jednatelem společnosti a společníkem se 100% podílem. Jemu je přímo podřízený obchodní úsek, ekonomický úsek, vedoucí výroby, rumplář a pracovník zajišťující dopravu a údržbu. Ředitel dále jedná se všemi dodavateli o nákupu surovin, pomáhá vyvíjet nové barvy a technologie, zařizuje všechny ostatní organizační věci, jedná s bankami atd. Celkový výčet zaměstnanců je následující:

- 1 ředitel
- 3 obchodní zástupci
- 4 pracovnice vzorkárny a dokončování
- 4 pomocné pracovnice obchodu
- 1 sekretářka
- 1 asistent účetní a mzdový účetní
- 1 vedoucí výroby a 1 zástupce

- 1 skladnice
- 4 napínačky, rozhrnovačky a zdrhovačky
- 1 leptačka
- 5 smáčečů a stříkačů
- 1 koloristka
- 1 rumplař
- 1 údržbář a řidič

Na obchodním úseku má každý na starost určitou část světa (španělsky a anglicky mluvící; německy mluvící a zbytek Evropy; československou), přičemž osoba zodpovědná za československou oblast je zároveň druhou jednatelkou společnosti, obhospodařuje podnikovou prodejnu v místě výroby a zároveň spolu s ředitelem řídí celý obchodní úsek. Dvě pomocné pracovníce výroby pomáhají připravovat objednávky pro československé zákazníky nebo jednájí se zákazníky na prodejně. Další pomocná pracovníce rozepisuje všechny obdržené objednávky do informačního systému společnosti a poslední připravuje vzorové karty s novými tvary a barvami a další vzorky pro zákazníky. Čtyři pracovníce na vzorovém oddělení vytvářejí návrhy pro prezentaci nových výrobků a zároveň vzorují nové artikly pro hotovou bižuterii a tuto a veškerou další hotovou bižuterii také vyrábějí. Podílejí se také na dokončování výrobků, které může obsahovat například navlékání volné bižuterie na ocásky, balení do krabiček anebo do pytlíků. Na dokončování se podílí také několik dalších domácích zaměstnanců pracujících na dohodu o provedení práce.

Ekonomické oddělení tvoří sekretářka ředitele, ale i například obchodních zástupců či asistenta účetní. Její osoba se dále podílí na zapisování přijatých faktur do knihy faktur a do účetního systému POHODA a na evidenci předplateb. Zbytek svého času věnuje výpomocí obchodnímu oddělení. Asistent účetní spolupracuje s externí daňovou a účetní poradkyní, zpracovává statistické výkazy, mzdovou a personální problematiku nebo výkaz Intrastat. Dále obchodnímu oddělení balí a expeduje některé zakázky. Ekonomické oddělení je řízeno přímo ředitelem, ale na řízení se nepřímě podílí také externí účetní poradkyně.

Vedoucí výroby navrhuje odměny výrobních dělníků, řídí a koordinuje jejich činnost, vytváří technologie pro řady nových výrobků a zároveň stříká velkou část zakázek.

S koordinací a řízením celého procesu mu pomáhá zástupkyně. Na začátku celého procesu se jeden pracovník stará o příjem suroviny na sklad a její následné odvedení do výroby. V případě, že se jedná o smáčené artikly, pak zajistí jejich navlečení domácími pracovníky zaměstnanými na dohodu o provedení práce. Pak následuje proces popsaný výše v předmětu činnosti, kterého se účastní nejprve napínačky, pak leptačka, smáčeči a nakonec napínačky hotový výrobek zdrhují. Stříkané výrobky se obejdou bez všech předchozích kroků a volná surovina se pouze rovnou nastříká barevným pigmentem. Barvy pro všechny procesy připravuje koloristka.

Rumplař tvoří samostatné oddělení podřízené přímo řediteli podniku, které připravuje všechnu surovinu přijatou na sklad a zároveň rumpluje skleněné výlisky i pro externí odběratele. O údržbu se stará také jeden pracovník, který je rovněž podřízený přímo řediteli. Jeho hlavní náplní je kontrola strojů, údržba nemovitostí a vozového parku a doprava materiálu do fabriky a odvoz zásilek do sídla přepravce. IT služby vykonává pro firmu pracovník, který v ní působil už od počátku 90. let, avšak při snižování stavů si firma nemohla dovolit zaměstnávat IT pracovníka na plný úvazek, a tak ho propustila do IT firmy, od které v současné době tyto služby outsourcuje. Firma dále outsourcuje údržbu venkovních prostor a činnosti týkající se bezpečnosti práce, životního prostředí a ekologie.

4.1.6. Vybrané položky z účetních výkazů

Následující tabulka sumarizuje některé zásadní položky vybrané z účetních výkazů za posledních pět let. Ukazuje například dopad vypuknutí ekonomické krize v roce 2009 na tržby a hospodářský výsledek podniku a podobně druhý propad eurozóny do recese v roce 2012. Hospodářský výsledek roku 2010 je vysoký zejména kvůli krachu konkurence a přechodu části jejích zákazníků k firmě ABC. Rok 2009 znamenal konec pro konkurenci z Železnobrodského skla (11) a zároveň i pro celý Jablonex Group, jednoho z největších hráčů na poli bižuterie vůbec (12). Výsledek hospodaření roku 2013 odráží zejména úspěch bižuterie svítící pod UV světlem, v níž měla firma ABC celosvětový náskok před konkurencí.

Tabulka také ukazuje, jak se byla firma nucena během finanční krize zadlužit, avšak rok 2013 naštěstí nastavil pozitivní trend snižování tohoto dluhu. Během posledních let byla společnost také nucena zlepšit svoji činnost v oblasti zásobování a platebních

podmínek. V zásobách viditelně nastavila tendenci ke snižování množství kapitálu vázaného v zásobách a zároveň se jí povedlo úspěšně zpřísnit platební podmínky pro své odběratele, čímž uvolnila další vázaný kapitál. Vysoký nárůst zásob v roce 2010 je způsoben zejména hromadným nakupováním ze skladů končící konkurence.

Tabulka 2: Vybrané položky z účetních výkazů

Ukazatel/rok	2009	2010	2011	2012	2013
Dlouhodobý majetek brutto (netto)	4744 (2985)	4744 (2561)	5661 (2955)	6144 (3003)	6849 (3724)
Zásoby celkem	8904	14072	11220	8952	6031
Pohledávky brutto (netto)	9512	9657	7258	5029 (2308)	3276
Peněžní prostředky	-1374	560	173	2053	4693
Vlastní kapitál	1071	8738	9351	3588	6251
VH běžného období	-3109	7667	613	-3170	2684
Úvěry	454	231	1633	2638	1546
Provozní tržby	30723	36947	30075	28155	41254
Osobní náklady	7578	10438	9190	9248	11412
Úroky	-480	-371	-405	-472	-179

Zdroj: Vlastní zpracování podle dokumentů z obchodního rejstříku

4.2. Účetnictví a informační systém

Účetní jednotka si řídí českými právními předpisy. Účtuje tedy podle Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jejím účetním obdobím je kalendářní rok. Informační systém ve firmě je velmi nestejnorodý. Pro finanční účetnictví používá program POHODA, ve kterém se zapisují a účtují došlé faktury, používá se také pro příjmové a výdajové pokladní doklady, bankovní výpisy, sledování majetku a účtování a vytváření interní dokladů. Mzdy a personalistiku obstarává program OKmzdy. K evidenci docházky firma používá docházkový program Alveno, jenž využívá otisků prstů zaměstnanců k zaznamenání jejich příchoďů a odchodů ze zaměstnání. Zbytek informačního systému tvoří soustava programů běžící na zastaralém operačním

systemu DOS. Tyto programy byly vyvinuty IT oddělením v předchůdci firmy ABC v 90. letech a s mírnými úpravami se většina z nich používá dodnes. Slouží například k zaznamenání příjmu a pohybu zásob a celkové skladové evidenci, rozpisu zakázek, evidenci výrobních technologií, vydávání faktur, vytváření výkazu pro Intrastat, zapisování předplateb, počítání provizí prodejců, provádění různých sumarizací a vytváření tiskových sestav. Celkově se jedná především o programy zajišťující výrobní proces, které ale neumožňují detailní sledování nákladů pro potřeby manažerského účetnictví. Adresář se využívá v POHODĚ, ale zároveň je adresář také samostatný DOS program, což znamená zbytečnou práci s dvojí evidencí zákazníků.

Programy v informačním systému jsou, pokud je to třeba, propojené a informace mezi nimi se přenáší buď automaticky, anebo manuálně. Například faktury vydané v DOS programu Vydané faktury se kopírují do POHODY, kde je možné je každý měsíc zaúčtovat a vytvořit přiznání k dani z přidané hodnoty. Z docházkového systému Alveno zase dochází k exportu času, nemocí a dovolených do mzdového programu OKmzdy. Docházka dílenských pracovníků se ovšem nejdříve nahrává do speciálního DOS programu ke zpracování mezd dělníků a z něj se později vše exportuje do OKmezd. Hotové mzdy je samozřejmě nutné zaúčtovat v POHODĚ, kam probíhá z OKmezd další export. Všechny tyto operace se nedějí automaticky, nýbrž je třeba vše exportovat manuálně. U exportů zejména faktur ale občas dochází k chybám při předávání informací mezi programy, a proto je nutné vykonávat neustálou kontrolu.

Programy fungující na operačním systému DOS podobnými problémy netrpí, jelikož k ukládání informací využívají společné databáze, čímž odpadá také manuální potřeba cokoli exportovat. Nedochozí tak také k chybám při předávání informací. Nevýhodou tohoto systému ovšem je, že roztržitost do velkého množství programů nutí uživatele neustále otevírat nové a nové programy, což vede ke zbytečným časovým ztrátám. Operační systém DOS je také možné spustit pouze na maximálně 32 bitových procesorech, což v době, kdy je 64 bit zcela běžným standardem, není úplně optimální. V budoucnu bude ovšem situace jen horší, jelikož 32 bitové procesory začnou pomalu mizet, a firma se tak může znenadání ocitnout v problémech s kompatibilitou většiny jejích programů.

Výstupy z programů jsou dobře strukturované a pochopitelné. U programů z externích zdrojů je vše profesionálně zpracované a přehledně graficky vyvedené. Programy na operačním systému DOS mají tu výhodu, že je správce IT vždy dokáže

přizpůsobit na míru aktuálním požadavkům jednotlivých pracovníků, a to bez zásadní časové prodlevy. Určitá jejich nevýhoda naopak spočívá v grafických možnostech systému, který nedokáže data strukturovat úplně moderně, což se odráží například v zastaralejším vzhledu vydaných faktur.

4.3. Střediska a sledování nákladů

Společnost ABC nemá svoji činnost rozdělenou podle jednotlivých hospodářských středisek. Činnost sleduje pouze jako celek a rentabilita jednotlivých výrobních a prodejních kroků jí tak zůstává utajena. Vedení má o všem pouze dosti relativní a omezený přehled, jelikož z informačního systému nelze dostat ucelené a strukturované informace. Informační systém je zaměřený spíše na výrobní procesy a náklady v něm jsou sledovány pouze okrajově, respektive se skutečnými náklady nepracuje vůbec. Všechny nákladové ceny jsou pouze orientační a založené na plánových kalkulacích. Celý systém je postavený na sledování nákladů pouze dle těchto kalkulací, čímž dochází ke značenému zkreslení oproti reálné situaci. Vedení si sice může z informačního systému zjistit, jak zisková byla určitá zakázka nebo jaké byly výsledky jednotlivých měsíců, ale tyto data nemají vysokou vypovídající hodnotu, jelikož jde pouze o normované náklady a aktuálnost použitých norem je v mnoha případech minimálně diskutabilní.

Náklady jsou v podniku členěny druhově a analyticky ve finančním účetnictví. Účelové, odpovědnostní či kalkulační členění v podniku zastoupeno není. Tato situace je z hlediska manažerského řízení podniku naprosto nevyhovující, protože poskytované informace jsou určeny primárně pro potřeby externích uživatelů a nelze z nich vyčíst některé zásadní skutečnosti pro efektivní řízení podniku.

4.4. Kalkulace

V podniku se používá pouze jeden druh kalkulace, který je nejbližší kalkulaci plánové. Kalkulace se používá ke zjištění nákladové náročnosti výroby, která následně slouží k rozhodnutí, zda výrobek zařadit do nabízeného portfolia společnosti. Zároveň je výsledek celé kalkulace minimální cenou, pod kterou prodejce většinou nemůže výrobek prodávat. Běžně se však tato cena navyšuje ještě koeficientem 1,3 - 2 podle velikosti zákazníka a jeho objednávek, kdy se samozřejmě přihlíží také k cenám konkurenčním.

Předmětem kalkulace je jeden svazek, což je 1200 kuliček. Svazek bývá zároveň minimálním množstvím, které lze objednat, ale existují samozřejmě i výjimky, jelikož je značný rozdíl mezi svazkem kuliček o průměru 3 mm a svazkem kuliček o průměru 18 mm. Tento rozdíl je značný zejména ve váze, kdy se jeden počítá v gramech a druhý v kilogramech. Svazek jako předmět kalkulace výpočty poměrně dost komplikuje, jelikož při smáčení jsou kuličky navlečené na nitích a ty zase napnuté na rámečcích a velikost artiklu určuje na kolik nití je svazek nutné navléknout a na každý rámeček se zase vejde pouze omezený počet nití, z čehož vyplývá, že je u různých svazků nutné pracovat s různým počtem rámečků. Na jejich počtu závisí zase čas a vše je ještě umocněno použitou barvou, která určuje kolikrát a do čeho je nutné rámečky smočit. Díky kombinaci stovek druhů tvarů v několika různých velikostech se stovkami různých barevných úprav je v podniku nutné umět spočítat kalkulace pro tisíce druhů výrobků. Vzorová kalkulace vypadá takto:

Tabulka 3: Kalkulace smáčeného výrobku

Druh nákladu		Kč
Surovina:		
přímý materiál (skleněné výlisky, nitě)		46,61
odpad 10 %		4,66
přímé mzdy (navlékání)		14,76
Voskování:		
přímý materiál (pigment, chemikálie, želatina)		7,11
přímá mzda napínání		2,57
přímá mzda rozjíždění		1,74
přímá mzda želatina		1,51
přímá mzda smáčení		7,52
přímá mzda zdrhování		1,79
Režie 500 % p. mzdy		75,65
Dokončování		
přímý materiál (nitě)		2,36
přímé mzdy (navlékání)		6,79
režie 100 % p. mzdy		6,79
Obchodní přírážka ke konečné ceně 14 %		25,14
Celková cena		205

Zdroj: Vlastní zpracování podle informačního systému firmy

Tato kalkulace ukazuje výpočet minimální prodejní ceny u klasických dvoudírových kuliček o průměru pět milimetrů v barevné úpravě číslo 25115. Výroba se v kalkulacích vždy dělí na tři základní stupně, a to surovinu, voskování a dokončování. Jedná se o produkt vyráběný technikou smáčení. Pokud by byl produkt stříkaný, pak by odpadl návlek suroviny a celá část voskování by se zredukovala na pouhé stříkání. Technika výroby se odvíjí vždy od požadované barevné varianty, kvality a určeného použití výrobku. Stříkání má oproti smáčení výhodu v nižší pracnosti, avšak na druhou stranu vyžaduje použití dražších pigmentů a chemikálií. Režie se započítává velmi jednoduše pomocí 500% a 100% přírážky k přímým mzdám z dané oblasti. Tyto sumy jsou dány dlouhodobou zkušeností společnosti.

Surovina zahrnuje nákup skleněných výlisků, jejich navlečení na nitě a samotné nitě. Často se stává, že základní surovina má určité procento vadných tvarů, a proto se jí vždy přidává pět až deset procent navíc podle jejího druhu. U suroviny není režie započítána vůbec, ačkoliv by jí bylo třeba například variabilní režii na dopravu materiálu do výrobního závodu společnosti. Dále kalkulace u suroviny vůbec nepočítá s nutností jejího orumplování a s cenou pracuje pouze ve formě nákupní ceny skleněných výlisků, což vytváří mylný dojem, že se nakoupený materiál pouze navlékne a pošle do výroby.

Voskování zahrnuje spotřebované pigmenty, chemikálie na barvení a želatinu na zafixování materiálu na niti v daných rozestupech. Napínání, rozjíždění a želatina jsou normovány vždy na počet 100 šňůrek, což znamená, že je vždy nutné nejprve přepočítat svazek na počet šňůrek a až poté lze dané číslo násobit časovou normou podělenou stem. Smáčení je rozděleno na 34 různých druhů roztoků, přičemž každý má časovou normu na smočení a schnutí a každý výrobek vyžaduje různé kombinace a počty druhů. Zdrhování je rozděleno pouze na těžší a lehčí materiál, kde každý má stanovenou jednu časovou normu. Celkové přímé mzdy se násobí pětkrát, což by mělo pokrýt veškerou hlavní výrobní režii v podobě měsíčních mezd vedoucího výroby a jeho zástupce a energií.

Dokončování je v procesu přítomné pouze pokud zákazník žádá převléct zboží na čisté nitě, jako je tomu v tomto konkrétním případě, nebo vyžaduje zabalit zboží do krabiček, pytlíků či navléct na ocásky. U dokončování se počítá s režii 100 % na části měsíčních mezd pracovníků, kteří zařizují dokončování u domácích pracovníků a částečně také na benzin a řidiče, který jim práci občas vozí.

Konečná cena se ještě násobí tzv. „obchodní přírůžkou“ ve výši 14 %, která by měla tvořit alespoň minimální zisk každého artiklu. Dříve se ještě k části voskování a také k dokončování připočítávala podniková režie ve výši 53 %, která měla za úkol pokrýt zbylou variabilní a fixní režii. Podniková režie ale byla z kalkulace vyřazena, v posledních letech příliš navyšovala cenu a činila výrobky těžko prodejné v zejména asijské konkurenci, a proto se všechny ostatní náklady musí nyní uhradit z 500 % režie u voskování.

Výše zmíněná kalkulace je jedinou, která se v podniku objevuje a používá. Nikdo již následně nevytváří výsledné kalkulace a neporovnává náklady s kalkulací plánovou, takže podnikové vedení zná pouze normované náklady, od kterých se mohou skutečné značně lišit. Navíc ani rozpočítávání režijních nákladů není řešeno úplně optimálně, jelikož

zvolený způsob je značně nepřesný a jen velmi přibližný. Režijní náklady a jejich rozpočítávání jsou základním kamenem řízení podniku a manažerského účetnictví, a proto by práce s nimi měla být co nejpreciznější a nejpřesnější.

Kalkulace se aktualizují zpravidla jednou ročně, kdy se upravují vstupní ceny skleněných výlisků, pigmentů a chemikálií. Občas se ale ceny materiálu zvýší skokově i v průběhu období a to potom dochází ke značnému ovlivnění ziskovosti zakázky, které se ale nikde neprojeví. Pokud dojde k navýšení mezd, pak jsou částky aktualizovány ihned, jelikož sledování jejich výše a změna jsou jednoduché a od mezd se odvíjí i počítání režii, které mají spolu s cenou základní suroviny v kalkulaci nejdůležitější roli. Když společnost začíná vyrábět nový tvar, pak nedochází k určování nových norem, ale k novému tvaru se pouze vyhledá nejpodobnější nabízený tvar a podle něj se určí i všechny časové normy.

Kalkulace dále vůbec nerozlišují cenu podle velikosti zakázky. To způsobuje další zkreslení nákladů, jelikož u většího množství objednané suroviny nabízí odběratelé diametrálně odlišnou cenu. Rozdíl je samozřejmě také v práci, protože u větších zakázek není třeba neustále míchat malá množství různých barev, ale naopak se barva namíchá například na celý pracovní den, čímž se ušetří velké množství času. Nerozlišování velikosti zakázek tak může vést k předražování velkých zakázek, anebo naopak ke ztrátám u zakázek malých.

4.5. Rozpočty

Rozpočet se v organizaci stanovuje pouze na úrovni podnikového rozpočtu, jelikož podnikové řízení nepracuje s oddělenými hospodářskými středisky. Tím se úplně eliminuje motivační funkce rozpočtu, jelikož ho nikdo krom vrcholového vedení nezná. Zaměstnanec tak nelze motivovat k hospodárnosti a zainteresovat je na dosažení požadovaných výsledků, a tím se snažit dosáhnout snížení nákladů a zvýšení výnosů. Vytváření plánů a rozpočtu společnost výrazně podceňuje a nevyužívá možnosti, které jí rozpočetnictví dává.

Podnik stanovuje rozpočet vycházející z dlouhodobých strategických cílů na nadcházející rok. Krátkodobější rozpočty, které tvoří základ nákladového účetnictví, se v podniku nesestavují a vedení si propočítává vývoj a peněžní toky pouze orientačně. Rozpočet se stanovuje indexací výnosů a nákladů podle očekávané poptávky, a to

nesprávně včetně nákladů fixních. Vše se děje podle analytického členění nákladů a výnosů ve finančním účetnictví. Náklady se dále upravují podle očekávaného vývoje cen vstupů, energií, dalších nákladových položek a případně se zvyšují také o plánované investice. Výnosy se zvyšují o plánované zdražení. Výsledné hodnoty jsou tak pouze velmi orientační. Porovnání rozpočtu se skutečnými náklady se neprovádí.

5. Návrhy řešení

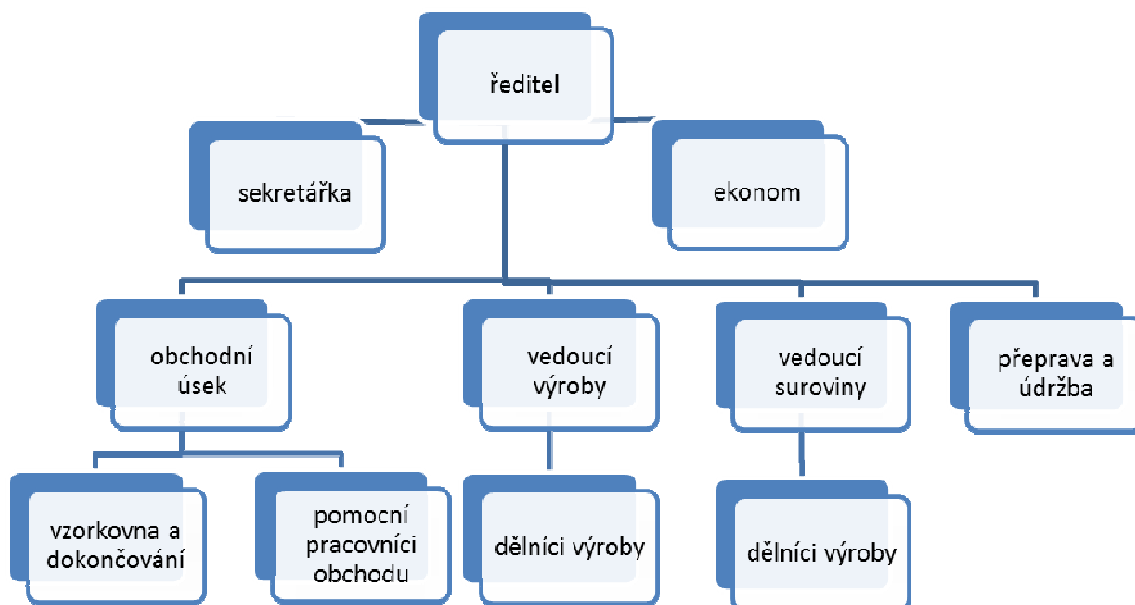
5.1. Návrh nové organizační struktury

Pro současnou organizační strukturu společnosti je typická velká rozptýlenost rolí, kdy mnoho pracovníků vykonává různorodé činnosti napříč jednotlivými úseky, a zodpovídá se tak často několika různým vedoucím. To vede často k situacím, kdy jeden pracovník dostane úkoly od více úseků, které samozřejmě není schopen vykonat současně, a tak musí dojít k jejich přerozdělení. Organizace práce tudíž zabere mnohem více času, než by bylo nutné a také častěji dochází k výskytu chyb a komunikačních nedorozumění.

Další nevýhodou současného organizačního uspořádání je velká pracovní a rozhodovací zátěž pouze na bedrech ředitele firmy. Tomu sice pomáhají s řízením vedoucí obchodního a výrobního úseku, ale jinak musí řídit všechny ostatní úseky sám a k tomu má ještě svoji práci, což na něj klade poměrně velké psychické, ale i fyzické nároky.

Bylo by tudíž vhodné organizační strukturu zpřehlednit a zjednodušit a zároveň přenést část odpovědnosti na další vedoucí pracovníky a část prací vykonávaných ředitelem přerozdělit. Dále je třeba přesně určit, pod jakého konkrétního jednoho vedoucího spadá určitý pracovník a vymezit maximálnímu počtu zaměstnanců činnosti pouze v rámci jednoho oddělení. Nová organizační struktura by měla tuto podobu:

Obrázek 2: Navrhovaná organizační struktura společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

Nová organizační struktura by fungovala na funkčně-štabním principu. V souvislosti s navrhovanými změnami by došlo ke zrušení ekonomického úseku, jehož zaměstnanci vykonávají i další práce pro úsek obchodní. Současně s tím by také byla ukončena spolupráce s externí účetní společností. Ve firmě by figuroval pouze jediný ekonom ve formě štabu, který by měl o situaci mnohem lepší přehled než tři původní osoby. Tím by došlo ke zlepšení komunikace mezi ním a ředitelem a zefektivnění jejich spolupráce. Ekonom by fungoval jako poradce ředitele a mohl by jej zastupovat při jednání s bankami a finančními institucemi. Neustále přítomný ekonom by také dokázal mnohem lépe reagovat na okamžité problémy podniku a mohl by se podílet na tvorbě a implementaci nového informačního systému. Sekretářka by také fungovala ve formě štabu a vykonávala by pouze úkoly spojené se svojí funkcí, tudíž by bylo plně dostačující její zaměstnání na poloviční úvazek a v souvislosti se snížením její odpovědnosti také odpovídající snížení jejího mzdového ohodnocení.

Nově by bylo vhodné vytvořit úsek Suroviny, kde by docházelo k prvotní práci s nakoupenou surovinou a její přípravě pro následný výrobní proces. Nově přijatý vedoucí by zajišťoval nákup skleněných vylisků a jednání s dodavateli místo ředitele a dále by koordinoval podřízené pracovníky, vytyčoval jim cíle a určoval odměny. Vedoucí by přebíral také povinnosti současné skladnice, která působí na oddělení výroby. Ve skladu zajišťuje příjem suroviny, její výdej do výroby a případně navlečení domácími pracovníky. Ta by se poté stala nadbytečnou a mohla by být propuštěna. Součástí střediska by dále byl rumplář starající se o orumplování nakoupené suroviny.

Oddělení výroby by jinak zůstalo beze změny. Oddělení obchodu by jako náhradu za ztrátu práce účetního asistenta uzavřelo dohodu o provedení práce s brigádníkem, který by chodil do firmy balit zakázky každý den přibližně na jednu hodinu, čímž by se vešel do ročního limitu 300 odpracovaných hodin za rok. Firma by tímto způsobem značně ušetřila na sociálním a zdravotním pojištění, které by se z dohody o provedení práce neplatilo, jelikož by brigádníkova mzda nedosahovala částky 10 000 Kč za měsíc. Práce dříve vykonávaná sekretářkou by se rozdělila mezi ostatní pracovnice úseku obchodu. Řídící pravomoc oddělení obchodu by se i nadále dělila mezi oba jednatele společnosti, jelikož je toto oddělení pro firmu natolik zásadní, že je vhodné, aby si na něj ředitel společnosti uchoval přímý vliv. Úsek přepravy a údržby by zůstal beze změn.

Ekonomické vyjádření dopadu navrhovaných změn v jednom měsíci vyjadřuje následující tabulka:

Tabulka 4: Finanční dopad změn v organizační struktuře

Před změnou organizační struktury	Po změně organizační struktury
účetní poradenství 12 000 Kč	ekonom 40 200 Kč
asistent účetní 26 800 Kč	sekretářka na poloviční úvazek 9 380 Kč
sekretářka 22 110 Kč	vedoucí úseku Surovina 33 500 Kč
skladnice 21 440 Kč	brigádník na obchodním úseku 2 000 Kč
Celkem: 82 350 Kč	Celkem: 85 080 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Změny v organizační struktuře by pro podnik znamenaly nevýrazné zvýšení mzdových nákladů, které by ovšem bylo mnohonásobně vynahrazeno zvýšenou efektivitou pracovního procesu. Ředitel by díky změnám měl na svých bedrech méně každodenních problémů a mohl by se tak více věnovat samotnému strategickému řízení podniku. Jasněji vymezené role a odpovědnosti pracovníků by navýšily jejich specializaci, a tím i účinnost jejich pracovních úkonů.

5.2. Navrhované změny v informačním systému

Největším problémem informačního systému je jeho roztržitost do mnoha různých programů běžících na dvou odlišných platformách. Tato situace bohužel vyžaduje nutnost přenosu dat mezi mnoha programy a občasnou ztrátu, neočekávanou změnu nebo špatnou interpretaci předávaných informací. Ideálním řešením současné situace by bylo převedení celé agendy do jednoho jediného programu, který by zvládnul vše potřebné. To znamená zejména: finanční účetnictví, adresář, mzdy a personalistiku, výrobní činnost, skladové hospodářství, sledování majetku, cestovní příkazy, výpočty provizí atd.

Důraz by byl kladen samozřejmě i na manažerské účetnictví, což zahrnuje práci s náklady, jejich normování a kalkulace, dobré a přehledné zobrazení výrobního procesu nebo například rozdělení a účtování na jednotlivá střediska.

Jako vhodný kandidát se jeví POHODA software, který je v současnosti v podniku využíván pro finanční účetnictví. Mezi nesporné výhody rozšíření tohoto systému na další oblasti patří zejména to, že s ním již přišlo do styku několik zaměstnanců a orientuje se v něm především vedení, takže by mohly odpadnout investice do školení zaměstnanců nebo by se alespoň mohla výrazně snížit jejich finanční nákladnost. POHODU by bylo vhodné doplnit o mzdový modul PAMICA, který výrazně rozšiřuje mzdové a personální možnosti programu a je na rozdíl od mezd zpracovaných přímo v POHODĚ kvalitativně porovnatelný se současně používanými OKmzdami.

Docházka by se jako jediná dále evidovala ve zvláštním programu používaném v současnosti a jeho výstupy by se do POHODY i nadále exportovaly, jelikož docházkový program Alveno dokáže evidovat docházku pomocí otisku prstů zaměstnanců, a tím úplně vylučuje možnost zneužití tradičně používaných čipových karet, které jsou mezi zaměstnanci jednoduše přenosné. Alveno je navíc do budoucna možno rozšířit i o systém

otvírání dveří pomocí otisků prstů, čímž se značně zvyšuje bezpečnost celého firemního areálu, a dokonce i jeho jednotlivých částí, jelikož lze nastavit možnost otevření různých dveří vždy pro konkrétní zaměstnance.

Výrobu by pomohl obstarat modul zvaný Inside software, který umožňuje detailní zobrazení procesu výroby a stupně dokončenosti jednotlivých zakázek, řeší kompletní řízení obchodní činnosti, vedení skladů a také fakturaci. Inside by nahradil většinu programů běžících na operačním systému DOS, na které by samotná POHODA nestačila a společně s ní a s PAMICOU by vytvořily moderní informační systém schopný uspokojit potřeby podniku i v letech budoucích.

Ekonomické vyjádření navrhovaných změn vyjadřuje následující tabulka:

Tabulka 5: Roční udržovací náklady na jednotlivé části informačního systému

Stávající informační systém	Navrhovaný informační systém
POHODA 2 750 Kč	POHODA 8 360 Kč
Okmzdy 5 900 Kč	PAMICA 5 990 Kč
DOS programy 0 Kč	Inside software 6 250 Kč
Celkem: 8 650 Kč	Celkem: 20 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování a (13); (14); (15)

Nahrazením všech programů nyní běžících na platformě DOS by se vyřešil také problém se závislostí většiny programového vybavení na 32 bitových procesorech, které by mohl být za pár let problém sehnat. Výrazně modernější grafické zpracování jednotlivých výkazů, faktur a dalších dokladů by jistě napomohlo také ke zlepšení image podniku nejen u zákazníků, nýbrž i u všech dalších zájmových skupin. Výhodou by bylo také zbavení se závislosti na jednom IT pracovníkovi, který vytvořil stávající systém, a je tak jako jediný schopen číst zdrojový kód stávajících programů. Tím by pro podnik pominulo riziko ztráty tohoto pracovníka a s tím spojené nevratné ztráty dat či jejich velmi složitého získávání ze stávajících kódů.

Naopak hlavní nevýhodu představuje prvotní nákladná investice do přechodu na jediný software v podobě POHODY a jejích modulů. Pořizovací cena Inside software se pohybuje okolo 175 000 Kč a u programu PAMICA je to 19 980 Kč. Jednalo by se o investici nejen do pořízení, úpravy na míru a případného zaškolení zaměstnanců, ale zaplatit by bylo nutné i čas, který by outsourcovaný IT pracovník musel strávit převodem

dat ze stávajících programů do POHODY. Další nevýhodou je nákladnější údržba programu a jeho dražší roční aktualizace, a to i v případě již používané POHODY, jelikož při jejím celopodnikovém užívání by bylo třeba platit poplatky za více uživatelů. V neposlední řadě by společnost ztratila možnost jednoduchého upravování softwaru podle požadavků jednotlivých uživatelů systému, jelikož outsourcovaný IT pracovník by již nebyl schopen zasahovat do zdrojového kódu programu, jak tomu bylo doposud.

Celkově je přechod na jednotný systém ovšem jistě správným krokem, jelikož by se musel dříve nebo později stejně udát a při připraveném a kontrolovaném přechodu vznikne mnohem méně komplikací a nákladů, než by tomu bylo v případě nekontrolovaného selhání systému kvůli některému z výše uvedených důvodů.

5.3. Ustanovení hospodářských středisek

Rozdělení podniku na jednotlivá hospodářská střediska firmě přinese samostatně hospodařící útvary, které sledují své náklady a výnosy a na jejich základě také svůj výsledek hospodaření. Dále si samy určují odměňování pracovníků, tvorbu cen, stanovení rozpočtů a určují vnitropodnikové ceny za výkony pro jiná střediska. Díky těmto údajům přiřazeným přímo konkrétním střediskům lze lépe hodnotit jejich efektivnost a hospodárnost, než by tomu bylo v případě celého podniku jako celku. Na základě organizační struktury podniku by bylo vhodné ustanovit tyto tři hlavní a dvě podpůrná hospodářská střediska:

- Surovina
- Výroba
- Odbyt
- Správa
- Doprava a údržba

5.3.1. Surovina

Středisko Surovina se zabývá nákupem a prvotním zpracováním skleněných výlisků, k čemuž používá omílacích bubnů, sudů nebo stavebních míchaček v kombinaci s vodou a jemným pískem. Tyto činnosti má na starost rumplář, kterému je vyplácena úkolová mzda. Takto upravená surovina se dále skladuje ve skladovacích prostorách společnosti,

než je vydána domácím pracovním do návleku anebo v případě zakázky na stříkaný výrobek rovnou do výroby. Skladování obsluhuje jedna zaměstnankyně se stálou měsíční mzdou. Středisko provádí rumplování nejen pro středisko Výroba, ale také pro externí odběratele, kteří si buď dodají svoji surovinu na orumplování nebo koupí surovinu už orumplovanou. Na dopravu materiálu do místa určení využívá středisko služeb střediska Doprava a údržba.

Pokud by došlo k navrhovaným změnám v organizační struktuře, pak by zaměstnankyni nahradil vedoucí s měsíční mzdou a motivační složkou vázanou na dodržování stanoveného rozpočtu střediska. Přibyly by také náklady na jeho auto a služební telefon.

Z hlediska odpovědnosti hraje toto středisko roli rentabilního střediska. To znamená, že nese odpovědnost za výši svých nákladů, výnosů a také za výši vázaného kapitálu, což znamená, že si musí hlídat, aby nevázalo v zásobách zbytečně mnoho kapitálu, ale zároveň bylo adekvátně schopné reagovat na požadavky střediska Výroba. Středisko má právo jednat s dodavateli materiálu a shánět zákazníky se zájmem o rumplovací služby. Může také investovat do drobného majetku a součástek, avšak investice nad 10 000 Kč mu musí schválit vedení podniku. Hodnocení střediska se odvíjí od jeho vytvořeného zisku, schopnosti dodržet plánovaný rozpočet a od rentability zásob.

Tabulka 6: Náklady a výnosy střediska Surovina

Prvotní náklady	skleněné výlisky, písek, voda, energie, nitě, mzdy, automobil, telefon
Druhotné náklady	doprava a údržba strojů
Prvotní výnosy	rumplování dodané suroviny odběratelům
Druhotné výnosy	prodej orumplované suroviny útvaru Výroba

Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.2. Výroba

Středisko Výroba se zabývá barvením orumplované suroviny z čirého nebo mléčného skla. K tomu jako materiál používá želatinu, chemikálie a barevné pigmenty. Co se týče strojů, tak ke stříkání se používají stříkácké pistole a bubínky, které rovnoměrně otáčejí surovinou. Při voskování jsou jedinými použitými „stroji“ vana ohřívající želatinu a stojan čistící rámečky sloužící k napnutí navlečené suroviny. Jinak je veškerá práce vykonávána ručně pouze s pomocí jednoduchých nástrojů. Výroba probíhá v celém jednom patře budovy, kde je nutné odsávat výpary unikající z chemických látek, což zajišťuje příslušná vzduchotechnika. Hotové výrobky obou výrobních postupů je nutné vypálit v pecích. Stříkači a smáčeči jsou odměňováni hodinovou mzdou s prémie, které se mění každý měsíc na základě jejich výkonu. Hodinovou mzdu pobírá také leptačka. Napínačky jsou odměňovány úkolovou mzdou. Koloristka, vedoucí a jeho zástupce pobírají měsíční mzdy.

Středisko také občas barví dodanou surovinu odběratelům, které ovšem nikterak aktivně nevyhledává. Z toho důvodu funguje středisko pouze jako nákladové. Jeho primárním cílem je optimalizovat výrobní proces a dodržovat rozpočtované náklady, od nichž se odvíjí i jeho hodnocení. Středisko nemá pravomoci k volbě dodavatelů jednicového materiálu, jelikož tuto činnost kvůli svým osobním kontaktům vykonává ředitel společnosti. Zároveň je jeho investiční pravomoc omezena částkou 10 000 Kč, a tak jeho hlavní možnost ovlivnit náklady je v dodržování norem spotřeby materiálu, šetrné spotřebě energií a adekvátním mzdovém ohodnocení svých pracovníků.

Tabulka 7: Náklady a výnosy střediska Výroba

Prvotní náklady	želatina, chemikálie, pigmenty, mzdy, energie
Druhotné náklady	(navlečené) skleněné vylisky od útvaru Surovina, údržba stříkáckých pistolí, vzduchotechniky a pecí od útvaru Doprava a údržba
Prvotní výnosy	barvení dodané suroviny odběratelům
Druhotné výnosy	prodej obarvené suroviny útvaru Odbyt

Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.3. Odbyt

Středisko Odbyt pomocí tří obchodních zástupců zajišťuje odběratele z celého světa pro produkty střediska Výroba, které zároveň dokončuje přesně podle požadavků zákazníků. Každý obchodní zástupce má svůj služební automobil a mobilní telefon. Zpravidla dvakrát ročně se vydává na obchodní cestu představit nové kolekce zákazníkům. Odměna obchodních zástupců je složená z pevné složky a provizí, jejichž výše se odvíjí od času zaplacení zakázky. Na dokončování se podílejí čtyři pracovníce přímo ve společnosti a částečně také domácí pracovníce hodnocené úkolově. Činnost odbytového střediska pomáhají obstarat čtyři pomocné pracovníce hodnocené pevnou měsíční částkou.

Z odpovědnostního hlediska se jedná o středisko ziskové, jelikož středisko může ovlivnit jak výši svých prvotních nákladů, tak i výnosů. Jeho hodnocení se tedy váže na výši vytvořeného zisku a počet nových zákazníků podniku. Středisko má pravomoc jednat s odběrateli firmy, uzavírat zakázky a plánovat obchodní cesty jednotlivých zástupců.

Tabulka 8: Náklady a výnosy střediska Odbyt

Prvotní náklady	dokončovací materiál, mzdy, cestovné
Druhotné náklady	obarvené skleněné vylisky od útvaru Výroba, doprava
Prvotní výnosy	dokončené obarvené výrobky
Druhotné výnosy	středisko nemá druhotné výnosy

Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.4. Správa

Správní středisko zahrnuje mzdu ředitele společnosti a celého ekonomického úseku, to znamená sekretářky a asistenta účetní. Všechny tyto mzdy a odměny jsou vypláceny pravidelnou měsíční částkou. Ve správním středisku používá automobil ředitel firmy, asistent účetní a částečně také jednatelka, která je zároveň obchodní zástupkyní ve středisku Odbytu. Vůz Citroen Berlingo částečně využívaný střediskem Doprava a údržba užívá z poloviny také sekretářka. Mobilní telefon připadá na ředitele a asistenta účetní. Středisko outsourcuje účetní a daňové poradenství a také IT.

Přijetí navrhovaných změn v organizační struktuře by znamenalo pouze přesun mzdových prostředků v rámci střediska a strukturu nákladů a výnosů by zásadně neovlivnilo. Z hlediska odpovědnosti se jedná o středisko nákladové a také investiční, které rozhoduje o strategických investicích ve všech ostatních střediscích. Jeho odpovědností je zajistit bezproblémový chod společnosti z administrativního pohledu. Hodnocení střediska se odvíjí od schopnosti dodržet rozpočtované náklady.

Tabulka 9: Náklady a výnosy střediska Správa

Prvotní náklady	mzdy, pohonné hmoty, externí účetní a IT služby, odpisy
Druhotné náklady	středisko nemá druhotné náklady
Prvotní výnosy	středisko nemá prvotní výnosy
Druhotné výnosy	středisko nemá druhotné výnosy

Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.5. Doprava a údržba

Středisko prostřednictvím jednoho zaměstnance s měsíční mzdou poskytuje svoje dopravní služby útvaru Surovina, kterému dováží potřebný materiál, a dále středisku Odbyt, jemuž naopak odváží připravené a zabalené zakázky k přepravci, který se dále stará o jejich vývoz. K tomuto účelu používá středisko Ford Transit a pro menší zakázky také částečně Citroen Berlingo. Údržba je určena zejména střediskům Surovina a Výroba, ale v menší míře je samozřejmě vykonávána v celopodnikovém rozsahu, například v podobě drobné údržby budov a jejich interiérů.

Doprava a údržba plní roli pouze nákladového střediska, jelikož jeho výnosy jsou omezeny pouze na ostatní hospodářská střediska a netýkají se externích odběratelů. Hlavní odpovědností střediska je zajistit rychlou a bezproblémovou dopravu materiálu a výrobků a dobrý stav strojů a nemovitostí podniku. Hodnocení je vázáno na dodržení těchto odpovědností s přiměřenými náklady, což je zkoumáno z kvalitativního hlediska. Pravomoc střediska na nákup režijního materiálu je omezena na 10 000 Kč a k větším investicím potřebuje souhlas střediska investičního.

Tabulka 10: Náklady a výnosy střediska Doprava a údržba

Prvotní náklady	mzda, pohonné hmoty, režijní materiál, odpisy
Druhotné náklady	středisko nemá žádné druhotné náklady
Prvotní výnosy	středisko nemá žádné prvotní výnosy
Druhotné výnosy	údržba a doprava pro středisko Surovina a Odbyt

Zdroj: Vlastní zpracování

5.4. Návrh nového kalkulačního vzorce

5.4.1. Základní charakteristika

Nový kalkulační vzorec by měl být schopen odstranit všechny, nebo alespoň valnou většinu negativních vlastností vzorce nyní používaného. Tyto negativní vlastnosti jsou:

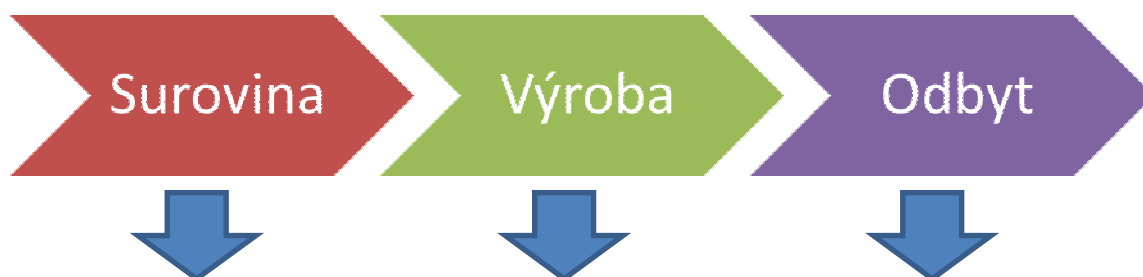
- 500% přirážka u výroby a 100% u dokončování musí pokrýt celou variabilní a fixní režii
- rumplovací proces se v kalkulaci neobjevuje přímo, ale je hrazen z výše zmíněných procentních přirážek
- u práce se surovinou úplně chybí zobrazení jakýchkoli režijních nákladů
- kalkulace nepočítá s rozdílnými náklady pro různé velikosti zakázek
- kalkulace neumožňuje určit dílčí cenu pro jednotlivé výrobní kroky

Kvůli charakteru výroby, jenž vyžaduje nutnost kombinace mnoha různých faktorů vedoucích k tisícům různých výrobků, nelze použít prostou kalkulaci dělením ani kalkulaci dělením s poměrovými čísly. Pro metodu ABC zase není v podniku potřebné zázemí a lidská síla, která by byla schopná přiřazovat aktivity každé jednotlivé zakázce. Toto řešení by pravděpodobně pro firmu bylo příliš nákladné, a jeho využití tudíž neefektivní. Nejvhodnější variantu tak představuje nyní užívaná kalkulace přirážková, u které by ovšem

bylo třeba zpřesnit procentuální vyjádření přiřázky, tyto procenta lépe rozdělit mezi jednotlivé výrobní kroky a zajistit jejich pravidelnou aktualizaci.

Navržená kalkulace by měla na rozdíl od kalkulace stávající umět přesně vyčíslit každý jednotlivý výrobní krok, jelikož společnost ne vždy prodává výrobek až po fázi dokončování. Někdy prodává už orumplovanou surovinu, jindy zase pouze barví surovinu dodanou odběratelem. Ve staré kalkulaci se rumplování neobjevuje vůbec a ceny pro odběratele jsou stanovovány pouze na úrovni jednicových nákladů a zisku, což by bylo vhodné doplnit o určitý podíl režijních nákladů daného střediska a podíl režie Správy a Dopravy a údržby. Stávající kalkulace váže příliš režijních nákladů na přímé mzdy ve výrobě, což v případě pouhého barvení suroviny odběrateli uměle zvedá cenu, jelikož jsou do ní zahrnuty i režie s daným úkolem nesouvisející. Kalkulace by zkrátka měla dokázat matematicky zobrazit výrobní proces stejně, jak to graficky dělá následující obrázek, s možností výstupu výrobku v jakékoliv fázi výroby.

Obrázek 3: Předávání výrobních výkonů mezi středisky



Zdroj: Vlastní zpracování

Poslední vlastnost, kterou je třeba do kalkulace zpracovat je možnost počítat s různými velikostmi objednávek. Náklady na stávající výkony jsou počítány pro průměrnou velikost objednávky o určitém počtu svazků pro určitý druh a velikost artiklu. Bylo by vhodné stanovit rozsah, v němž dané náklady platí, a zároveň stanovit určitou

kladnou a zápornou procentuální změnu nákladů, ke které dochází při překročení stanovené hranice.

5.4.2. Alokace nákladů

Pro vytvoření operativní kalkulace na rok 2014 je vhodné použít data z analytické výsledovky za rok 2013. Koncové stavy jednotlivých analytických účtů budou přiřazeny na jednotlivá hospodářská střediska. K alokaci bude použito zejména principu uplatnění příčinné souvislosti, kdy jsou výkony zatěžovány pouze náklady, s nimiž příčinně souvisí. Princip únosnosti použit nebude, jelikož výsledky jednotlivých hospodářských středisek nejsou známé. Tuto metodu by šlo v některých případech použít při sestavování operativní kalkulace na další rok, kdy už budou výsledky známé. V případě neuplatnění principu příčinné souvislosti bude uplatněn princip průměrování.

Kapitola se soustředí na alokaci režijních nákladů, jelikož jednicové se v kalkulaci objevují v podobě normovaných jednicových nákladů a s jejich skutečnou výší budou počítat až výsledné kalkulace. Pro potřeby přírážkové kalkulace je akorát potřeba znát celkové přímé mzdové náklady jednotlivých středisek, které poslouží jako rozvrhová základna vypočtených režijních nákladů. Střediska Správa a Doprava a údržba jsou ze své podstaty pomocná střediska, a proto všechny jejich náklady budou brány jako režijní.

Účet spotřeba materiálu byl očištěn o přímý materiál a zbytek byl rozdělen na základě příčinné souvislosti. Částka střediska Surovina zahrnuje část podúčtu režijního materiálu a část drobného hmotného majetku. Režijní materiál střediska Surovina zahrnuje i písek používaný k rumplování. Pro písek by sice bylo možné vytvořit normy spotřeby, avšak podle podnikového rumplaře by byly tyto normy velice orientační, jelikož každé rumplování, a to i stejného artiklu, probíhá kvůli různorodé kvalitě skla od dodavatelů za odlišných podmínek, a vyžaduje tak vždy jiné množství písku. Částka střediska Výroba představuje všechny ochranné pomůcky a také části obou podúčtů výše uvedených. Odbyt zahrnuje zejména podúčet kancelářských potřeb a také části obou zmíněných podúčtů. Správa nakupovala nové počítače, které tvoří většinu její částky. Zbytek se skládá z podúčtu kancelářských potřeb a části dvou výše uvedených podúčtů. Doprava a údržba má také část obou podúčtů a k tomu celý podúčet čistících a úklidových prostředků.

Tabulka 11: Spotřeba materiálu

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
501	Spotřeba materiálu	102 454	147 635	115 917	416 393	244 096

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Účet spotřeba energie zahrnuje spotřebu elektřiny, plynu a vody. Po konzultaci s podnikovým vedením bylo zjištěno, že v roce 2013 šlo zhruba 35 % elektrické energie na provoz míchaček na středisku Surovina a 25 % na spotřebu bubínků a pecí ve středisku Výroba. Plyn byl spotřebován všechen na vytápění objektu. Vody se spotřebovalo 35 % na omílání v omílacích sudech ve středisku Surovina a zbytek na běžnou spotřebu mytí a splachování. Zbývající část elektrické energie a celý analytický účet plynu bude rozúčtován na základě metrů čtverečných připadajících na jednotlivá hospodářská střediska. Rozdělení bude následující:

Tabulka 12: Podlahová plocha jednotlivých středisek

Název střediska	procent. podíl
Surovina	19 %
Výroba	38 %
Odbyt	16 %
Správa	23 %
Doprava a údržba	4 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Zbývající spotřeba vody bude rozdělena podle počtu pracovníků připadajícího na jednotlivá oddělení, který vypadá následovně:

Tabulka 13: Procentuelní podíl pracovníků jednotlivých středisek

Název střediska	procent. podíl
Surovina	7 %
Výroba	43 %
Odbyt	37 %
Správa	10 %
Doprava a údržba	3 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Energie spotřebovaná na chod strojů a voda na omílání, by se dala považovat za náklad jednicový, ale kvůli charakteru výroby je firma řadí do nákladů režijních, jelikož měnící se fyzikální charakteristiky prostředí a ne vždy úplně stejná kvalita skla znemožňují přesné nanormování spotřeby na jednici. Po rozdělení a sečtení všech výše zmíněných podúctů vypadá rozdělení nákladů na střediska následovně:

Tabulka 14: Spotřeba energie

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
502	Spotřeba energie	527 443	607 603	159 884	219 785	38 516

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Na účtu 503 firma analyticky eviduje spotřebu pohonných hmot na jednotlivé automobily. Na středisko odbyt připadají dva celé automobily a ještě polovina automobilu jednatelky, která je zároveň obchodní zástupkyní. Správní středisko zahrnuje auta celkem tři, a to ředitele, asistenta účetní, polovinu auta jednatelky a z poloviny užívá jeden vůz také sekretářka. Na údržbu připadá Ford Transit a polovina auta sdíleného se sekretářkou. Tomuto středisku lze přiřadit taky benzin spotřebovaný v sekačce a křovinořezu. Rozdělení nákladů na střediska vypadá takto:

Tabulka 15: Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	0	0	82 734	73 885	38 180

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Účet opravy a udržování zahrnuje podúčet udržování vozového parku, který bude rozúčtován na základě rozdělení nákladů u účtu 503. Dále se eviduje podúčet opravy a udržování strojů, kde jsou náklady dle podnikového údržbáře rozloženy na 40 % u střediska Surovina a 60 % připadá na středisko Výroba. Poslední podúčet opravy a udržování budovy bude rozdělen na základě podlahové plochy z tabulky č. 12.

Tabulka 16: Opravy a udržování

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
511	Opravy a udržování	184 756	342 380	187 887	228 536	64 614

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Účet cestovného bude z největší části přidělen středisku Odbyt, jelikož právě jeho pracovníci jezdí nejvíce na služební cesty představovat zákazníkům nové kolekce či prezentovat zboží na veletrzích. Jediný cestovní náklad nenáležící pod odbytové středisko jsou cesty ředitele za dodavateli chemikálií, pigmentů a suroviny.

Tabulka 17: Cestovné

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
512	Cestovné	0	0	343 542	36 850	0

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Náklady na reprezentaci souvisí s cestovním a představují dárkové předměty a drobné pozornosti pro zákazníky společnosti, tudíž budou přiděleny bezvýhradně středisku Odbyt.

Tabulka 18: Náklady na reprezentaci

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
513	Náklady na reprezentaci	0	0	10 017	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Většina analyticky členěných účtů účtu ostatní služby, bude přidělena středisku Správa. Jedná se například o celé podúčty: ostraha objektu, programování softwaru, účetní, daňové a právní poradenství, reklama, ekologie, ostatní služby. Z telefonních poplatků se týká správy 30 %. Zbýlých 70 % spadá pod středisko Odbytu stejně jako podúčet poštovního a balného, celních služeb, přepravného a provizí z prodeje. Výrobní středisko zastřešuje náklady na likvidaci odpadu a ekologie, jelikož se týkají výlučně jeho činnosti. Nájemní náklady budou střediskům přiděleny podle tabulky č. 12.

Tabulka 19: Ostatní služby

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
518	Ostatní služby	156 774	527 359	1 356 464	2 343 133	33 005

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Skupina osobních nákladů zahrnuje jak náklady jednicové, tak náklady režijní. Ty je pro účely kalkulace třeba oddělit, jelikož přímé mzdové náklady budou tvořit rozvrhovou základnu vypočtených režijních nákladů. Středisko Surovina zastřešuje přímou mzdu rumplaře a režijní mzdu skladnice. Ve výrobě pobírají jednicové mzdy všechny dělníci. Naopak vedoucí, jeho zástupce a koloristka pobírají mzdy režijní. Za režijní budou považovány i prémie dělníků, jelikož jejich výše se vždy odvíjí od kvality práce v jednotlivých měsících a nelze je přiřadit na konkrétní jednici. V odbytu pobírají přímé

mzdy částečně pracovnice úseku dokončování a všechny domácí pracovnice. Mzdy obchodních zástupců a pomocných pracovníků obchodu budou přiřazeny do režijních nákladů. Střediska Správa a Doprava a údržba mají pouze režijní mzdy.

Tabulka 20: Osobní náklady

skupina	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
52x	Osobní náklady - režijní	1 306124	2 095913	1 006343	0	0
52x	Osobní náklady - jednicové	233 160	2 782582	2 330523	1 328208	329 640

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Další skupinou účtů je 53x daně a poplatky. Účty této skupiny nemají nikterak vysoké zůstatky, a i když by jejich rozúčtování bylo možné, bude výhodnější je pro zjednodušení všechny považovat za náklady střediska Správa. Skupina zahrnuje například daň z nemovitostí, silniční daň nebo rozhlasové a televizní poplatky.

Tabulka 21: Daně a poplatky

skupina	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
53x	Daně a poplatky	0	0	0	59 064	0

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Skupina 54x jiné provozní náklady zahrnuje zejména účty jednotlivých analyticky rozlišených pojištění, příspěvky na životní pojištění zaměstnanců, pokuty a penále atd. Stejně jako v předchozím případě bude pro zjednodušení nejvhodnější alokovat náklady na středisko Správa.

Tabulka 22: Jiné provozní náklady

skupina	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
54x	Jiné provozní náklady	0	0	0	364 793	0

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Odpisy evidované na účtu 551 zahrnují odpis plynového topení, jenž bude alokován podle podílů podlahové plochy z tabulky č. 12. Dále odpis stavebních úprav, který bude přiřazen středisku správa. Odpis kompresoru zajišťujícího cirkulaci vzduchu ve výrobních prostorách bude připsán středisku Výroba. Zbytek hodnoty tvoří odpisy automobilů, které budou přiřazeny na základě příslušnosti vozidla k určitému středisku.

Tabulka 23: Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

účet	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18 601	55 247	170 478	236 495	102 953

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Poslední skupinou, jež je třeba alokovat, je účtová skupina č. 56x finanční náklady. Skupina zahrnuje zejména úroky z různých úvěrů, kurzové poplatky, bankovní poplatky a další finanční náklady a z toho důvodu bude přiřazena středisku Správa.

Tabulka 24: Finanční náklady

skupina	název	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
56x	Finanční náklady	0	0	0	715 653	0

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

Celkový součet režijních nákladů za jednotlivá hospodářská střediska sumarizuje následující tabulka:

Tabulka 25: Celkové režijní náklady středisek

	SUR	VÝR	ODB	SPR	DaÚ
Celkové režijní náklady	1 223 188	4 462 806	4 757 446	6 022 795	851 004

Zdroj: Vlastní zpracování z analytické výsledovky podniku

5.4.3. Nový kalkulační vzorec

Na základě výsledků předchozí kapitoly bude navržen nový kalkulační vzorec, který sice vychází ze vzorce původního, ale měl by odstranit všechny jeho hlavní nedostatky. Režijní náklady středisek Surovina, Výroba a Odbyt budou rozpočítány přírážkovou metodou pomocí rozvrhové základny v podobě jednicových mezd daného střediska. Náklady středisek Správa a Doprava a údržba budou pomocí stejné metody rozpočítány na jednotlivá hlavní střediska. Rozvrhovou základnou budou opět celkové přímé mzdy hlavních středisek a výsledná procentuální režijní přírážka bude rozpočítána na jednotlivá hlavní střediska podle poměru jejich přímých mezd k celkové částce přímých mezd. Postup výpočtu je následující:

Režijní přírážka výrobní režie střediska Surovina

$$\% \text{ přírážky} = \text{nepřímé nákl.} : \text{jednicové mzdy} \times 100 = 1\,223\,188 : 1\,306\,124 \times 100 = \underline{94\%}$$

Režijní přírážka výrobní režie střediska Výroba

$$\% \text{ přírážky} = \text{nepřímé nákl.} : \text{jednicové mzdy} \times 100 = 4\,462\,806 : 2\,095\,913 \times 100 = \underline{213\%}$$

Režijní přírážka výrobní režie střediska Odbyt

$$\% \text{ přírážky} = \text{nepřímé nákl.} : \text{jednicové mzdy} \times 100 = 4\,757\,446 : 1\,006\,343 \times 100 = \underline{473\%}$$

Režijní přírážka režijních nákladů střediska Správa

% přírážky = nepřímé nákl. : Σ jednicových mezd x 100 = 6 022 795 : 4 408 380 x 100 = 137 %

Režijní přírážka režijních nákladů střediska Doprava a údržba

% přírážky = nepřímé nákl. : Σ jednicových mezd x 100 = 851 004 : 4 408 380 x 100 = 19 %

Rozdělení režijní přírážky střediska Správa mezi hlavní střediska

% Suroviny z celku jednicových mezd = 1 306 124 : 4 408 380 x 100 = 29.6 %

% Výroby z celku jednicových mezd = 2 095 913 : 4 408 380 x 100 = 47,5 %

% Odbytu z celku jednicových mezd = 1 006 343 : 4 408 380 x 100 = 22,8 %

% režijní přírážky Správy připadající na Surovinu = 137 x 29.6 % = 40 %

% režijní přírážky Správy připadající na Výrobu = 137 x 47,5 % = 65 %

% režijní přírážky Správy připadající na Odbyt = 137 x 22,8 % = 31 %

Rozdělení režijní přírážky střediska Doprava a údržba mezi hlavní střediska

% režijní přírážky DaÚ připadající na Surovinu = 19 x 29.6 % = 6 %

% režijní přírážky DaÚ připadající na Výrobu = 19 x 47,5 % = 9 %

% režijní přírážky DaÚ připadající na Odbyt = 19 x 22,8 % = 4 %

(9, s. 42-50)

Výsledný kalkulační vzorec s dosazenými vypočtenými režijními přírážkami má tuto podobu:

Tabulka 26: Celopodnikový kalkulační vzorec

Celopodnikový kalkulační vzorec		
středisko	druh nákladu	Kč
SUROVINA	přímý materiál - skleněné výlisky	44,25
	přímá mzda - rumplování	2,21
	přímý materiál - nitě	2,36
	přímá mzda - navlékání	14,76
	CELKEM přímý materiál	46,61
	10 % odpad přímého materiálu	4,66
	CELKEM přímé mzdy	16,97
	výrobní režie 94 % přímé mzdy	15,89
	režie Správa 40 % přímé mzdy	6,87
	režie Doprava a údržba 6 % přímé mzdy	0,97
↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓		
VÝROBA	přímá mzda - napínání	2,57
	přímá mzda - rozjíždění	1,74
	přímý materiál - želatina	0,87
	přímá mzda - želatina	1,51
	přímý materiál - pigment	4,32
	přímý materiál - chemikálie	1,92
	přímá mzda - smáčení	7,52
	přímá mzda - zdrhování	1,79
	CELKEM přímý materiál	7,11
	CELKEM přímé mzdy	15,13
výrobní režie 213 % přímé mzdy	32,22	
režie Správa 65 % přímé mzdy	9,83	
režie Doprava a údržba 9 % přímé mzdy	1,39	
↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓↓		
ODBYT	přímý materiál - nitě	2,36
	přímá mzda - navlékání	6,79
	CELKEM přímý materiál	2,36
	CELKEM přímé mzdy	6,79
	výrobní režie 473 % přímé mzdy	32,1
	režie Správa 31 % přímé mzdy	2,12
	režie Doprava a údržba 4 % přímé mzdy	0,3

Kalkulace prodeje upravené sur.	
1. Přímé náklady celkem	68,24
2. PN + výrobní režie	84,13
3. PN, VR + zbývající režie	91,97
Zisk	12,88
4. Konečná prodejní cena	104,85

Kalkulace barvení dodané suroviny	
1. Přímé náklady celkem	22,24
2. PN + výrobní režie	54,46
3. PN, VR + zbývající režie	65,67
Zisk	9,19
4. Konečná prodejní cena	74,87

Kalkulace hotového výrobku	
1. Přímé náklady celkem	99,63
2. PN + výrobní režie	179,84
3. PN, VR + zbývající režie	201,32
Zisk	28,18
4. Konečná prodejní cena	229,50

Zdroj: Vlastní zpracování

Nový kalkulační vzorec ukazuje stejně jako tabulka 3 výpočet ceny klasických dvoudírových kuliček o průměru pět milimetrů v barevné úpravě číslo 25115. Výsledná konečná prodejní cena výrobku vyšla 229,5 Kč, což je o 24,5 Kč více. To znamená, že pokud by firma v roce 2013 skutečně prodávala za kalkulovanou cenu, skončila by na konci roku ve ztrátě, jelikož přírážka 500 % k přímým mzdám ve výrobě a 100 % k přímým mzdám v dokončování by nezvládla pokrýt veškeré režijní náklady. Tabulka č. 2 ale jasně ukazuje, že tomu tak nebylo a firma skončila v zisku. To je způsobeno tím, že firma běžně navyšuje kalkulovanou cenu ještě koeficientem 1,3 - 2, pokud si to samozřejmě může vzhledem k cenám konkurence dovolit. Jak je již zmíněno výše, rok 2013 byl ve znamení technologického náskoku společnosti před konkurencí, a tak kalkulovaná cena mohla být beze strachu navyšována. Pokud by ovšem byla situace vyhocenější a firma by byla nucena prodávat za cenu kalkulovanou, pak by bylo vedení na konci roku 2013 pravděpodobně velmi překvapeno, když by ve výsledovce našlo místo kalkulovaného zisku 14 % nečekaně buď vyrovnaný výsledek hospodaření, nebo dokonce ztrátu. Z nového kalkulačního vzorce tedy jasně vyplývá, že používaná přírážková procenta jsou nejen nepřesná, ale především také podhodnocená, alespoň z perspektivy roku 2013.

Tabulka 26 ukazuje výpočet ceny orumplovaných a navlečených skleněných výlisků i s výrobními a podnikovými režiiemi. Lze ji použít pro kalkulaci ceny odběratelům takto upravené suroviny. Vedení bude nyní schopno lépe rozhodnout o tom, jakou cenu odběratelům stanovit, protože přesně vidí, jakou výši jednotlivých režii by bylo třeba prodejní cenou uhradit. Kalkulace dále vypočítává cenu barvení dodané suroviny, která nyní není zbytečně zatěžována režijní přírážkou 500 %. Cena tak není uměle zvyšována režiiemi, které příčinně nesouvisí s provedeným výkonem, a nedochází k nerealizaci obchodů z důvodu vysoké prodejní ceny. Cena za nákup orumplované obarvené suroviny bez dokončování není v kalkulaci stanovena, jelikož k takovému postupu téměř nedochází a valná většina odběratelů objednává surovinu dokončenou, protože je to pro ně cenově výhodnější.

Ceny v kalkulaci jsou rozděleny do čtyř úrovní. Úroveň první představuje částku, pod níž by prodejní cena neměla klesnout za žádných okolností, jelikož pak by podnik neinkasoval žádný příspěvek na úhradu režijních nákladů a tvořil by ztrátu. Druhá úroveň kromě uhrazení všech jednicových nákladů zároveň částečně přispívá na krytí nákladů

režijních, a proto ji lze krátkodobě použít, jelikož dochází alespoň k částečnému zmírnění ztráty. Úroveň třetí již pokrývá všechny režijní náklady a její použití vede k vyrovnanému hospodaření. Poslední úroveň vytváří zisk požadovaný vedením společnosti a měla by být minimální částkou běžně užívanou obchodními zástupci firmy. (10, s. 235)

Odlišnost nákladů podle různých objednaných objemů byla prodiskutována s vedoucími či místně příslušnými pracovníky jednotlivých pracovišť. Středisko surovina většinou pracuje s vyššími objemy, jelikož zákazník si zpravidla objednává jeden artikl v několika různých barvách. Tím dochází ke kumulaci, a malé objemy tak nezpůsobují problémy, protože se s nimi vůbec nepracuje. Práce s objemy vyššími neznamená žádnou úsporu, jelikož jeden stroj pojme skla pouze omezené množství. Ke změnám nákladů ve středisku Surovina tudíž se změnou objemu nedochází. Podobně je tomu ve středisku Odbyt, kde množství nemá kvůli charakteru činnosti na náklady prakticky žádný vliv. K odlišnostem tak dochází pouze ve středisku Výroba. Výše kalkulovaný výrobek má tyto náklady spočítané na 10 svazků. Pokud by se pracovalo na 25 a více svazcích, pak by došlo ke snížení nákladů na chemikálie a pigmenty o 7 %, která představují ztráty při míchání a přelévání materiálu. Práce by se uspořilo dokonce 9 %, avšak pouze na úseku smáčení. Při práci na pěti a méně svazcích je potřeba práce stejná a materiálu je třeba o 5 % více. Tyto výpočty by bylo třeba udělat u všech výrobků a zařadit je do kalkulace, tak aby nedocházelo ke zkreslení při různých velikých objednávkách.

Na konci období je pak třeba udělat kalkulaci výslednou a porovnat ji s kalkulací operativní. Případné změny je nutné objasnit z hlediska příčiny, odpovědnosti a ze zjištěných informací vyvodit personální či technologické důsledky. Dále je třeba zajistit pravidelnou aktualizaci jednotlivých norem, cen a zejména režijních přírážek, a to nejlépe jednou ročně a dále vždy při výraznější změně cen také v průběhu období, tak aby nedocházelo k případným ztrátám.

5.5. Návrh metody rozpočtování

Vylepšení rozpočetnictví ve sledovaném podniku by velmi pomohlo využití výše zavedených hospodářských středisek a účtování ve dvouokružové organizaci účetnictví, kde by byly náklady a výnosy sledovány odděleně podle aktivit jednotlivých vnitropodnikových středisek. Ta by si mezi sebou předávala výkony za vnitropodnikové

ceny, které lze nyní snadno stanovit díky nové kalkulaci. Na konci období by se určil vnitropodnikový výsledek hospodaření pro každé středisko a na jeho základě by se provedlo posouzení jejich hospodaření.

Na základě struktury nákladů a výnosů a výsledků hospodaření by byly následující rok stanoveny rozpočty jednotlivým hospodářským střediskům. Kvůli poměrně jednoduché organizační struktuře a pozici ředitele, jenž je zároveň jediným společníkem firmy, by se rozpočet plánoval vždy shora dolů. Plánování by se samozřejmě účastnili i vedoucí jednotlivých úseků, které by bylo vhodné k dodržení rozpočtu finančně motivovat. Rozpočet by se již nestanovoval pouze na nadcházející rok, ale zároveň také na každé nadcházející čtvrtletí, což je optimální období zejména kvůli poměrně velkým výsledkovým výkyvům mezi jednotlivými měsíci. Čtvrtletní rozpočty by poskytovaly střediskům mnohem lepší úkolovou orientaci, a tím pádem i lepší motivaci dosáhnout vytyčených cílů, a zároveň možnost lépe reagovat na měnící se podmínky v odvětví. To by byl velký rozdíl oproti současné situaci, kdy většina pracovníků ani žádné konkrétní cíle stanoveny nemá, a pracuje tak s cíli pouze v obecné rovině. Nově by cíle byly vymezeny metodou SMART, která představuje cíle specifické, měřitelné, odsouhlasené, realistické a definované v čase. Tato metoda by sloužila jako základní vodítko pro stanovování cílů na každé čtvrtletí.

Rozpočet by se stanovoval vždy následujícím postupem: Základ rozpočtu by tvořil plán prodeje a tržeb založený na předpokládaném vývoji poptávky. Následoval by rozpočet spotřeby jednicového materiálu a mezd, který by z vývoje poptávky samozřejmě vycházel a počítal by také s predikcí vývoje cen či předpokládaným vývojem mezd. Na tomto podkladě by byl pro každé středisko vypracován předpokládaný vývoj režijních nákladů a stanoven jejich limit a tolerovatelná odchylka. Kontrola plnění rozpočtů by byla prováděna vždy k pátému dni následujícímu po konci daného období, a to prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska tak, aby podnik mohl eventuálně okamžitě reagovat a u případných odchylek určit jejich charakter, odpovědnou osobu a vyvodit následky.

6. Závěr

Diplomová práce zkoumá možnosti využití manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Cílem práce bylo zpracovat teoretická východiska dané problematiky a tyto poté aplikovat na praktickou analýzu současného stavu, zhodnocení problémových oblastí a návrh jejich řešení. Teoretická část se nejprve věnuje rozdílu mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím a poté detailněji rozebírá manažerské účetnictví v užším smyslu a účetnictví nákladové. V další části lze nalézt způsoby sledování nákladů a jejich jednotlivá členění. Následuje popis ekonomické struktury podniku a výčet druhů odpovědnostních středisek. Mezi nejdůležitější kapitoly patří ty věnující se kalkulacím. Mimo jiné řeší přiřazování nákladů předmětu kalkulace, alokaci nákladů, strukturu nákladů v kalkulaci, kalkulační vzorec nebo druhy kalkulací. Kapitulu završují části o rozpočetnictví, kontrole nákladů a rozhodovacích úlohách.

Praktická část obsahuje nejprve základní charakteristiky vybrané společnosti a popis současného stavu na základě analýzy interních materiálů podniku, který se zabývá výrobou a prodejem bižuterie. Začíná výčtem její historie, předmětu činnosti, tržního prostředí nebo vybraných položek z účetních výkazů. Podrobněji byl rozebrán informační systém podniku, který je značně nesourodý, a některé jeho části jsou poměrně zastaralé. Rozdělení na jednotlivá střediska a sledování nákladů není v podniku příliš rozvinuté. Další část ukazuje kalkulaci konkrétního výrobku používanou pro kalkulaci ceny v současné době. Kalkulace není aktualizována tak často, jak by bylo třeba, a neumožňuje nezkráceně spočítat dílčí výrobní kroky. Některé výrobní kroky v ní dokonce nejsou zahrnuty vůbec. Poslední kapitola analyzuje rozpočetnictví, které je v podniku užíváno pouze velmi zjednodušeně.

Druhá část praktické části nabízí návrhy řešení nejpálčivějších oblastí. Na základě komparace s teoretickými východisky, syntézy analyzovaných dat, průzkumu a dotazování je navrženo zjednodušení a zpřehlednění organizační struktury s jasným vymezením úkolů a odpovědností jednotlivých pracovníků. Další návrh se týká sjednocení informačního systému do jednoho softwaru, který odstraní chyby při přenosu dat mezi jednotlivými programy a závislost na 32 bitovém systému. Na základě nově navržené organizační struktury jsou ustanovena tři hlavní a dvě pomocná hospodářská střediska, která dále slouží

k alokaci nákladů z analytické výsledovky za rok 2013. Alokované náklady jsou poté použity v návrhu nového kalkulačního vzorce, který je díky tomu detailnější a lépe vystihuje výrobní proces probíhající ve společnosti. Byla navržena kalkulace stupňovou metodou, která i nadále využívá přírážkovou metodu pro rozpočítání režijních nákladů, avšak díky ustanovení hospodářských středisek je nyní používaná přírážka přesnější a je rovnoměrněji rozdělena mezi jednotlivé výrobní kroky, čímž umožňuje i jejich samostatnou kalkulaci. Díky novému kalkulačnímu vzorci bylo také zjištěno, že přírážkové procento k přímým mzdám ve výrobě, které se používá v současnosti, je nedostatečné a při vyšší cenové konkurenci a snižování cen, by mohlo dojít k tomu, že minimální prodejní cena podniku bude namísto kalkulovaného zisku 14 % vytvářet ztrátu. Nakonec je podniku navrženo několik změn v rozpočtování. Celkově by měly navrhované změny přinést přehlednější systém manažerského účetnictví, který lépe reflektuje potřeby společnosti a dokáže jí poskytnout vhodné informace pro strategická rozhodnutí.

7. Seznam použitých zdrojů

7.1. Knižní zdroje

1. FIBÍROVÁ, Jana. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
3. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2009, 206 s., ISBN 978-80-7261-199-7.
4. DOYLE, David. Strategické řízení nákladů. Praha: Wolters Kluwer, 2002, 227 s., ISBN 80-7357-189-7
5. SYNEK, Miloslav a kol. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
6. DRURY, Colin. Cost and management accounting. London, UK: Thomson Learning, 2006, 596 s., ISBN-13 978-1-84480-3491.
7. ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Brno: Computer Press. 2006. 182 s., ISBN 80-251-1124-5.
8. MACÍK, Karel. Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999, 241 s. ISBN 80-722-5002-7.
9. LANDA, Martin, POLÁK, Michal. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

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

7.2. Internetové zdroje

11. Byznys.lidovky.cz: Konec legendy: Jablonex uzavřel výrobu skla v Železném Brodě. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/konec-legendy-jablonex-uzavrel-vyrodu-skla-v-zeleznem-brode-plt-/firmy-trhy.aspx?c=A090629_110802_firmy-trhy_nev
12. Kurzy.cz: Končí výroba bižuterie v Jablonexu, končí 180 zaměstnanců. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/zpravy/191816-konci-vyroba-bizuterie-v-jablonexu-konci-180-zamestnancu/>
13. Stormware: Ceník programu POHODA 2015. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.stormware.cz/pohoda/cenik.aspx>
14. Stormware: Ceník softwarových produktů PAMICA 2015. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.stormware.cz/pamica/cenik.aspx>
15. Inside software nicety: Cena systému Inside software nicety. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.insidesn.cz/index.php/cenik>

8. Seznam obrázků a tabulek

8.1. Seznam obrázků

Obrázek 1: Současná organizační struktura společnosti.....	38
Obrázek 2: Navrhovaná organizační struktura společnosti	50
Obrázek 3: Předávání výrobních výkonů mezi středisky	60

8.2. Seznam tabulek

Tabulka 1: Podíly tržeb za rok 2013 připadající na jednotlivé státy	36
Tabulka 2: Vybrané položky z účetních výkazů.....	41
Tabulka 3: Kalkulace smáčeného výrobku	45
Tabulka 4: Finanční dopad změn v organizační struktuře	51
Tabulka 5: Roční udržovací náklady na jednotlivé části informačního systému	53
Tabulka 6: Náklady a výnosy střediska Surovina.....	55
Tabulka 7: Náklady a výnosy střediska Výroba	56
Tabulka 8: Náklady a výnosy střediska Odbyt	57
Tabulka 9: Náklady a výnosy střediska Správa	58
Tabulka 10: Náklady a výnosy střediska Doprava a údržba.....	59
Tabulka 11: Spotřeba materiálu	62
Tabulka 12: Podlahová plocha jednotlivých středisek	62
Tabulka 13: Procentuelní podíl pracovníků jednotlivých středisek.....	63
Tabulka 14: Spotřeba energie	63
Tabulka 15: Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	64
Tabulka 16: Opravy a udržování	64
Tabulka 17: Cestovné	64
Tabulka 18: Náklady na reprezentaci	65
Tabulka 19: Ostatní služby	65
Tabulka 20: Osobní náklady	66
Tabulka 21: Daně a poplatky	66
Tabulka 22: Jiné provozní náklady	67
Tabulka 23: Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	67

Tabulka 24: Finanční náklady.....	67
Tabulka 25: Celkové režijní náklady středisek.....	68
Tabulka 26: Celopodnikový kalkulační vzorec	70

9. Seznam příloh

Příloha č. 1 – Rozvaha v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2013

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty, druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2013

Příloha č. 1

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001	20 903	3 125	17 778	14 962
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	6 849	3 125	3 724	3 003
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007				
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013	6 567	2 843	3 724	3 003
B. II. 1.	Pozemky	014	579		579	
2.	Stavby	015	421	6	415	
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	5 567	2 837	2 730	2 003
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				1 000
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023	282	282	0	
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	282	282	0	
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031	14 000		14 000	11 904
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032	6 031		6 031	8 952
C. I. 1.	Materiál	033	1 909		1 909	2 514
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	841		841	1 165
3.	Výrobky	035	1 232		1 232	1 708
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	2 049		2 049	3 565
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048	3 276		3 276	2 308
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	1 878		1 878	648
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	1 039		1 039	548
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	348		348	1 108
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057	11		11	4
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058	4 693		4 693	644
C. IV. 1.	Peníze	059	132		132	354
2.	Účty v bankách	060	4 561		4 561	290
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063	54		54	55
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	54		54	55
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C.I.)	067	17 778	14 962
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V.)	068	6 251	3 588
A. I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	069	93	86
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100	100
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072	- 7	- 14
A. II.	Kapitálové fondy (součet A. II.1 až A. II.5)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
5.	Rozdíly z přeměn společnosti	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti	079		
A. III.	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	080	6 644	6 672
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	50	50
2.	Statutární a ostatní fondy	082	6 594	6 622
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (A.IV.1. + A.IV.2.)	083	- 3 170	
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085	- 3 170	
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	087	2 684	- 3 170
B.	Cizí zdroje (B.I. + B.II. + B.III. + B.IV.)	088	11 343	11 002
B. I.	Rezervy (součet B.I.1. až B.I.4.)	089		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
3.	Rezerva na daň z příjmů	092		
4.	Ostatní rezervy	093		
B. II.	Dlouhodobé závazky (součet B.II. 1. až B.II.10.)	094		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
3.	Závazky - podstatný vliv	097		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
6.	Vydané dluhopisy	100		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
8.	Dohadné účty pasivní	102		
9.	Jiné závazky	103		
10.	Odložený daňový závazek	104		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	105	9 797	9 773
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	3 675	1 858
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3.	Závazky - podstatný vliv	108		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		
5.	Závazky k zaměstnancům	110	632	524
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	273	198
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	189	147
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	2 221	3 620
9.	Vydané dluhopisy	114		
10.	Dohadné účty pasivní	115	350	32
11.	Jiné závazky	116	2 457	3 394
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	117	1 546	1 229
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	1 546	1 229
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	121	184	372
C. I. 1.	Výdaje příštích období	122	184	372
2.	Výnosy příštích období	123		

Sestaveno dne: 12.5.2014

Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: Výroba bižuterie a příbuzných výrobků

Podpisový záznam:

Příloha č. 2

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2013

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČ	[REDACTED]
[REDACTED]	[REDACTED]

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 039	1 839
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	851	1 018
+	Obchodní marže (I. - A.)	03	188	821
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04	39 870	26 007
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	40 670	26 829
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-800	-822
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08	24 027	15 491
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	17 267	11 027
2.	Služby	10	6 760	4 464
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	11	16 031	11 337
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12	11 412	9 248
C. 1.	Mzdové náklady	13	8 928	7 266
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	2 484	1 982
4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17	59	23
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	587	443
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (III.1. + III.2.)	19	256	
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	256	
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-2 721	1 620
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	89	312
H.	Ostatní provozní náklady	27	3 831	2 351
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+). až V.)	30	3 208	-2 036

IČ: ██████████

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	7	275
X.	Výnosové úroky	42	13	0
N.	Nákladové úroky	43	192	473
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	346	130
O.	Ostatní finanční náklady	45	526	428
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48	-366	-1 046
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49	158	88
Q. 1.	- splatná	50	158	88
2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52	2 684	-3 170
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60	2 684	-3 170
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61	2 842	-3 082

Sestaveno dne: 12.5.2014

Právní forma účetní jednotky: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání účetní jednotky: Výroba bižuterie a příbuzných výrobků

Podpisový záznam: