

# **Projekt využití metody ABC ve firmě Váhala a spol., s r. o.**

Bc. Michaela Sívková

---

Diplomová práce  
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2009/2010

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela SÍVKOVÁ**  
Osobní číslo: **M080408**  
Studijní program: **N 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Téma práce: **Projekt využití metody ABC ve firmě Váhala a spol.,  
s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

#### I. Teoretická část

- Na základě dostupných literárních pramenů popište metody řízení nákladů v podniku.

#### II. Praktická část

- Popište a analyzujte současný systém řízení nákladů v podniku Váhala a spol., s. r. o.
- Vytvořte projekt využití metody ABC v podniku Váhala a spol., s. r. o.
- Ověřte efektivnost projektu a vypracujte doporučení pro podnik.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] DRURY, C. *Management and cost accounting*. 6. vyd. London: Thomson Learning, 2004. 1 280 s. ISBN 1844800288.  
[2] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.  
[3] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.  
[4] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.  
[5] ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání diplomové práce: **29. března 2010**  
Termín odevzdání diplomové práce: **3. května 2010**

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby <sup>1)</sup>;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 <sup>2)</sup>;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 3.5.2010

*Štorka Michaela*

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

(1) Vysoká škola nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlédnutí veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě

pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá moderní metodou řízení nákladů Activity Based Costing a jejím využitím ve společnosti Váhala a spol. s r. o.

Teoretická část práce je zaměřena na vytvoření přehledu o informačních zdrojích pro řízení nákladů a o tradičně používaných kalkulačních metodách, zvláště je pak orientována na poznání moderních metod řízení nákladů a vytyčení jejich výhod a nedostatků oproti tradičním kalkulacím.

Praktická část práce analyzuje současný stav řízení nákladů ve společnosti Váhala a spol. s r. o. V této části je nejdříve představena společnost z hlediska její činnosti a ekonomických výsledků a následuje analýza nákladů a kalkulačního systému společnosti. Samostatná část je věnována vytvoření projektu zavedení metody ABC u vybraných skupin výrobků a zákazníků a následně je uvedena ziskovost definovaných nákladových objektů. Závěr práce je doplněn o nákladovou a časovou analýzu realizace projektu a doporučení pro společnost.

Klíčová slova: náklady, kalkulační metody, analýza nákladů, Activity Based Costing, aktivity, nákladový objekt, nepřímé náklady

## **ABSTRACT**

This thesis deals with modern management practices cost the Activity Based Costing and is using it in the company Váhala a spol. s r. o..

The theoretical part is aimed at creating an overview of information resources for management costs and traditionally used methods of calculation, in particular, it focused on the knowledge of modern methods of cost control and identification of their advantages and disadvantages compared to traditional calculations.

The practical part of thesis analyzes the current state of cost management in the company Váhala a spol. s r. o.. This section is first introduces to company in terms of its economic activities and results, followed by cost analysis and costing system company. Separate section is devoted to a project to implement the ABC method in selected groups of products and customers and then is given the profitability of the defined cost objects. Conclusion of

the thesis is completed on the cost and time analysis of project implementation and recommendations for the company.

Keywords: costs, costing calculations, cost analysis, Activity Based Costing, activity, cost object, indirect costs

Ráda bych na tomto místě vyjádřila poděkování Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za cenné teoretické a praktické rady, za odborné vedení, ochotu a pomoc při zpracování diplomové práce.

Rovněž také děkuji marketingovému manažerovi společnosti Váhala a spol. s r. o. Ing. Ladislavu Denkovi za čas, který mi věnoval, za pomoc při získávání podkladů a informací nutných k vypracování mé práce a projevenou ochotu.

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



# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>14</b>
<b>1 ÚČETNICTVÍ JAKO ZDROJ INFORMACÍ</b> .....	<b>15</b>
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	15
1.2 DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	15
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ .....	16
1.3.1 Struktura manažerského účetnictví .....	16
1.3.1.1 Nákladové účetnictví .....	16
1.3.1.2 Účetnictví pro rozhodování .....	16
1.3.2 Úlohy manažerského účetnictví .....	17
1.3.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví.....	17
<b>2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>19</b>
2.1 KATEGORIE NÁKLADŮ .....	20
2.1.1 Druhové členění nákladů.....	20
2.1.2 Účelové členění nákladů .....	21
2.1.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení .....	21
2.1.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	21
2.1.2.3 Náklady dle odpovědnosti za jejich vznik .....	22
2.1.3 Kalkulační členění nákladů .....	22
2.1.4 Klasifikace nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů.....	23
2.1.4.1 Variabilní náklady.....	23
2.1.4.2 Fixní náklady .....	24
2.1.4.3 Smíšené náklady .....	25
2.1.5 Relevantní a irelevantní náklady .....	25
2.1.6 Utopené náklady.....	26
2.1.7 Oportunitní náklady.....	26
<b>3 NÁKLADOVÉ KALKULACE</b> .....	<b>27</b>
3.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	28
3.2 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI .....	29
3.3 DRUHY KALKULACÍ .....	30
3.4 KALKULAČNÍ METODY .....	31
3.5 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH KALKULAČNÍCH SYSTÉMŮ .....	33
<b>4 MODERNÍ NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ</b> .....	<b>34</b>
4.1 ACTIVITY BASED COSTING .....	34
4.1.1 Terminologie v ABC modelu .....	36
4.1.2 Nákladový tok v ABC modelu .....	37
4.1.3 Druhy nákladů v ABC modelu .....	38
4.1.4 Základní druhy aktivit .....	38
4.1.5 Projektování ABC systému .....	39

4.2	STRATEGICKÝ VERSUS OPERATIVNÍ MODEL ABC .....	41
4.3	VÝHODY A NEVÝHODY ABC SYSTÉMU .....	41
<b>5</b>	<b>ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>43</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>44</b>
<b>6</b>	<b>CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI VÁHALA A SPOL. S R. O.....</b>	<b>45</b>
6.1	ORGANIZAČNÍ USPOŘÁDÁNÍ SPOLEČNOSTI.....	45
6.2	VÝROBKOVÉ PORTFOLIO.....	46
6.3	EKONOMICKÝ CÍL A POLITIKA JAKOSTI .....	47
6.4	VÝVOJ HOSPODÁŘSKÝCH UKAZATELŮ.....	48
6.5	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ .....	50
6.6	STRUKTURA ZÁKAZNÍKŮ .....	51
6.7	PROCESNÍ ANALÝZA .....	52
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ A KALKULAČNÍHO SYSTÉMU .....</b>	<b>54</b>
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	54
7.2	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	56
7.2.1	Přímé náklady.....	57
7.2.2	Nepřímé náklady .....	58
7.3	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU SPOLEČNOSTI.....	59
7.3.1	Nedostatky současného kalkulačního systému.....	60
<b>8</b>	<b>PROJEKT VYUŽITÍ METODY ABC V ANALYZOVANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>61</b>
8.1	NÁVRH ABC MODELU .....	61
8.1.1	Druhá etapa – návrh aktivit .....	61
8.1.2	Třetí etapa - ocenění aktivit.....	63
8.1.3	Čtvrtá etapa – definování nákladových objektů .....	66
8.2	URČENÍ ZISKOVOSTI NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ .....	70
8.2.1	Uzené a vařené výrobky .....	71
8.2.2	Zákazníci .....	72
<b>9</b>	<b>VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST .....</b>	<b>74</b>
<b>10</b>	<b>NÁKLADOVÁ A ČASOVÁ ANALÝZA .....</b>	<b>76</b>
10.1	NÁKLADOVÁ ANALÝZA .....	76
10.2	ČASOVÁ ANALÝZA .....	77
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>78</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>79</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>81</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>82</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>83</b>

<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>84</b>
<b>PŘÍLOHA P I: VÝROBKY SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>85</b>
<b>PŘÍLOHA P II: VÝROČNÍ ZPRÁVA SPOLEČNOSTI ZA ROK 2008 .....</b>	<b>86</b>
<b>PŘÍLOHA P III: KALKULACE NÁKLADŮ – PRAŽSKÉ PÁRKY.....</b>	<b>92</b>
<b>PŘÍLOHA P III: KALKULACE NÁKLADŮ – UZENÁ ROLOVANÁ PLEC.....</b>	<b>93</b>
<b>PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2009 – NÁKLADY .....</b>	<b>94</b>

## ÚVOD

Důležitost moderních metod řízení nákladů v dnešním, silně konkurenčním podnikatelském prostředí je čím dál vyšší. Zákazníci dnes požadují celou řadu doplňkových služeb k základnímu výrobku, což u výrobce vyvolává nutnost provádět více činností, především těch režijních. S tím následně souvisí růst režijních nákladů, jejichž struktura se v minulém století výrazně změnila. Nicméně i ve struktuře ostatních nákladů došlo ke změnám v důsledku měnícího se podnikatelského prostředí. Dalším problémem jsou taky tradiční kalkulační systémy, u kterých se setkáváme s problémy, především v oblasti přiřazení režijních nákladů na kalkulační jednici tak, aby byla zajištěna příčinná souvislost. Proto je pro podnik důležité naučit se řídit své náklady a zajistit si úspěch a konkurenceschopnost a jedním z nástrojů, jak dosáhnout tohoto cíle, je využít moderní metody řízení nákladů.

Cílem diplomové práce je vytvoření projektu pro využití metody Activity Based Costing ve společnosti Váhala a spol. s r. o. a zjistit ziskovost u definovaných nákladových objektů. Při návrhu nové kalkulační metody bylo mou snahou zajistit na jedné straně vhodnost použité metody pro společnost a na straně druhé její vypovídací schopnost. I když analyzovaná společnost nevychází při kalkulaci nákladů z tradičního kalkulačního vzorce, tak jsem se snažila zjistit nedostatky kalkulační metody, kterou společnost využívá a představit jí novou, moderní metodu, díky které mohou být dané nedostatky odstraněny. Informace o nové kalkulační metodě jsou podrobně popsány v teoretické části práce.

V praktické části práce jsem nejdříve představila společnost jak z hlediska jejího historického vývoje, tak z pohledu vývoje její hospodářské situace. Následně jsem provedla analýzu nákladů a kalkulačního systému společnosti, ze které jsem posléze vycházela v projektové části. Náklady společnosti jsem rozdělila dle druhového členění nákladů a kalkulačního členění. Především kalkulační členění nákladů mělo pro samotný projekt největší význam. Samostatnou kapitolou praktické části je zavedení projektu, který představuje reálné využití metody Activity Based Costing v analyzované společnosti. V rámci projektu jsem nejdříve definovala aktivity, které budou předmětem nákladové alokace, následně jsem tyto aktivity ocenila a stanovila jsem nákladové objekty, které jsou příčinou provádění těchto aktivit a v posledním kroku jsem provedla přiřazení nepřímých nákladů na nákladové objekty. Cílem těchto kroků bylo zjistit ziskovost vybraných skupin výrobků a skupin zákazníků. V závěru práce je rovněž uvedena nákladová a časová analýza proveditelnosti projektu a doporučení pro společnost.

Zároveň chci uvést, že veškeré finanční údaje, které se vyskytují v diplomové práci včetně údajů v přílohách jsou na přání společnosti Váhala a spol. s r. o. upraveny konstantou.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ÚČETNICTVÍ JAKO ZDROJ INFORMACÍ

Veškerá snaha vedoucí k usměrňování podnikatelského procesu a tím zároveň i ke snižování nákladů je nemožná bez detailní znalosti vztahů mezi náklady a výkony. Zdrojem informací o nákladech, výnosech, majetkové a kapitálové struktuře uvnitř podniku je účetnictví. Hlavní funkcí účetnictví je poskytnout všem zainteresovaným stranám základní informace o finanční situaci podniku, o jeho hospodářských výsledcích a rovněž umožňuje zjišťovat, měřit a hodnotit rentabilitu vloženého kapitálu.

Obsah a úloha účetnictví se v průběhu 20. století začal odlišovat především v závislosti na tom, kdo je konečným uživatelem těchto informací. Na jedné straně stojí zainteresování externí uživatelé, jako jsou banky nebo úřady státní správy, kteří mají za úkol kvantifikovat výsledky podniku s cílem srovnání více podnikatelských subjektů. Na straně druhé stojí manažeři podniku, kteří požadují zcela jiné informace a jejichž cílem je poznat a změřit skutečnou hodnotu vytvořenou jednotlivými útvary a výkony uvnitř podniku.

Z uvedených informací vyplývá, že můžeme účetní systém rozdělit na 2 kategorie, a sice na finanční a daňové účetnictví a manažerské účetnictví.

### 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje informace především pro vlastníky podniku, potenciální investory a věřitele, kteří již podniku propůjčují svůj kapitál a rovněž pro akcionáře, banky, analytiky, ale též pro dodavatele, odběratele a státní orgány. Výkazy, které se v rámci finančního účetnictví sestavují, vychází buď ze zákona o účetnictví, mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví IAS/IFRS nebo z Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad US GAAP. Údaje plynoucí z finančního účetnictví jsou zpravidla veřejně dostupné a to v podobě výročních zpráv. Finanční účetnictví je zaměřeno na podnik jako celek a vychází z minulosti.

### 1.2 Daňové účetnictví

Úkolem daňového účetnictví je příprava daňových přiznání a finančních zpráv pro účely výpočtu jednotlivých druhů daní určených daňovým úřadům na základě daňových zákonů. Stejně jako finanční účetnictví vychází i daňové účetnictví z minulosti, avšak údaje nejsou veřejně dostupné.

### 1.3 Manažerské účetnictví

Úkolem manažerského účetnictví je připravit finanční i nefinanční zprávy bez jakýchkoliv pravidel, zákonů či omezení pro manažerská rozhodnutí, plánování a vyhodnocování. Manažerské účetnictví se sice také věnuje minulosti, ale mnohem více se orientuje na budoucnost. Takové údaje bývají před veřejností obvykle velmi utajované. [8]

#### 1.3.1 Struktura manažerského účetnictví

Struktura manažerského účetnictví vychází z toho, jaký typ informací uživatelům poskytuje, respektive k jaké fázi rozhodovacího procesu mají dané informace vztah. Na základě těchto fází se rozlišuje nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování.

##### 1.3.1.1 Nákladové účetnictví

Poskytuje informace pro zajištění prvních dvou fází rozhodovacího procesu a jeho hlavním cílem je dát podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto. [3]

V první fázi je účetnictví zaměřené na určení skutečné výše vynaložených nákladů a dosažených výnosů dle vztahu k prodávaným finálním produktům a později taky dle vztahu k jednotlivým činnostem, procesům a útvarům, které jsou za vynaložené náklady odpovědné. Druhá fáze představuje porovnání skutečné výše nákladů se žádoucím stavem a vytvoření východisek pro řízení pomocí odchylek.

##### 1.3.1.2 Účetnictví pro rozhodování

Zajišťuje poslední fázi rozhodovacího procesu spočívající v rozšíření spektra poskytovaných informací o informace, díky kterým je podnik schopen vyhodnocovat rozdílné varianty jeho budoucího vývoje. Typ těchto informací tak umožňuje využít účetních informací nejen pro běžné řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů v podmínkách, kdy o základních parametrech podnikání již bylo rozhodnuto, ale i pro rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu. Tato fáze bývá označována jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. [3]



### 1.3.2 Úlohy manažerského účetnictví

Za úkoly manažerského účetnictví se dá považovat zpracování informací takovými metodami, které jsou vhodné pro všechny 3 části manažerského účetnictví, tedy pro kalkulace, rozpočetnictví a nákladové účetnictví. Mezi základní úkoly manažerského účetnictví patří poskytování informací o:

- struktuře nákladů – především informace o druhovém a účelovém členění nákladů,
- výkonech – informace slouží pro kalkulační potřeby,
- útvarech – poskytování informací o výrobní, správní a odbytové režii pro potřeby sestavování kalkulace,

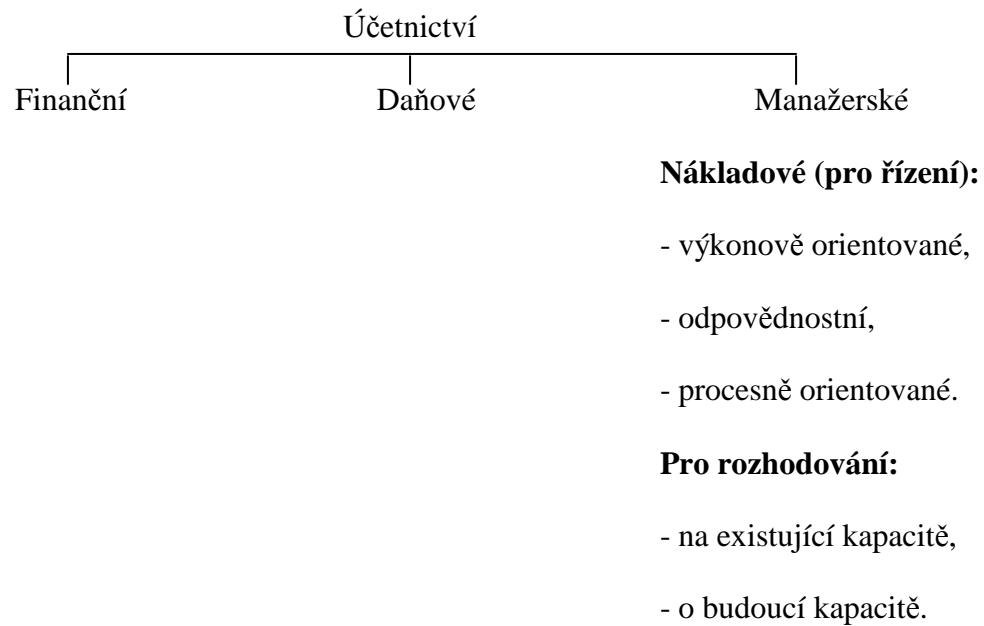
a dále by manažerské účetnictví mělo zabezpečit dobrou funkci:

- kalkulačního systému – poskytování informací pro tvorbu předběžných i výsledných kalkulací,
- útvarového odpovědnostního řízení – systém, který účtuje o činnosti vnitřních útvarů společnosti,
- běžné kontroly nákladů – kontroly předběžných kalkulací, rozpočtů a limitů a zjišťování odchylek podle příčin a odpovědnosti,
- podnikových rozpočtů – rozpočty výnosů a nákladů, finanční rozpočty, atd.,
- rozpočtů režie – nejdříve rozpočty režií na období a následně na jednotlivé výkony,
- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů – rozpočty všech útvarových nákladů a výnosů,
- rozhodovacích úloh – rozhodovací úlohy v podobě cenových rozhodování či rozhodování o investicích. [2]

### 1.3.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví

Vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím vychází především z rozdílnosti v adresátech informací, které jednotlivé účetní systémy poskytují. Na základě informací plynoucích z finančního účetnictví jejich uživatelé posuzují především riziko a zhodnocení spojené s kapitálem, který do podniku vložili. Naproti tomu manažerské účetnictví se snaží o poskytování takových informací, které podporují manažery podniku při různých

variantách rozhodování, respektive při řízení celého podniku. Rozdíl je rovněž dán tím, že finanční účetnictví posuzuje především externí vztahy podniku jako celku vzhledem k jeho okolí a manažerské účetnictví posuzuje jak externí, tak interní vztahy mezi útvary a jejich procesy. Vzájemný vztah mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím je zobrazen v následujícím obrázku.



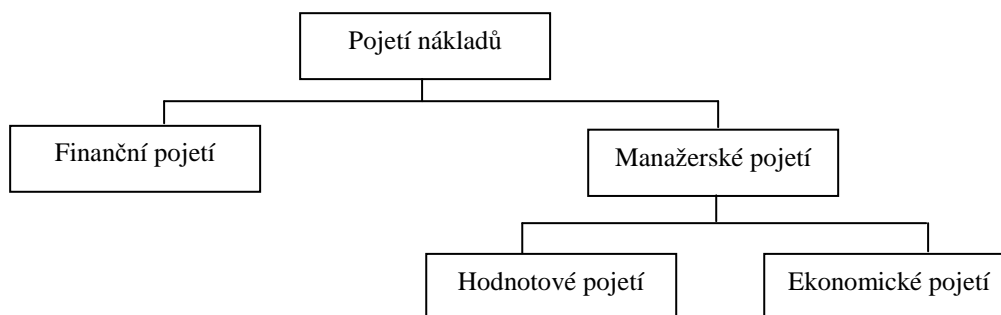
Obr. 1. Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví [3]

## 2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady jsou evidovány z různých důvodů a je jasné, že náklady bude vnímat jinak účetní a jinak manažer. Při definici nákladů se postupuje buď z pohledu externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo se na náklady díváme z hlediska manažerského. V podstatě se rozlišují dva typy pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů,
- manažerské pojetí nákladů.

Manažerské pojetí nákladů se dále rozlišuje na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů (viz obr. 2).



Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů [5]

Finanční pojetí nákladů spočívá v pohledu na náklady jako na úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví jako úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů a který ve sledovaném období vede ke snížení vlastního kapitálu. U finančního pojetí se náklady vyjadřují v účetních cenách, tedy cenách, ve kterých byla spotřebovaná aktiva pořízena. Tento typ pojetí nákladů plně vyhovuje požadavkům externích uživatelů. Takové chápání nákladů však nemusí odpovídat racionálnímu pohledu manažera, který považuje za náklady pouze ty prostředky, které byly vynaloženy v souvislosti s určitou podnikovou aktivitou nebo k jejichž vzniku dojde až v budoucnosti. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Toto pojetí nákladů můžeme označit jako manažerské. [5]

V manažerském pojetí nákladů se dále rozlišuje hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové pojetí nákladů je určeno k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu prováděných procesů v podniku. Náklady se zde oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě. Od prováděné aktivity se očekává, že zajistí jak návratnost původních investovaných prostředků, tak i reprodukci ekonomických zdrojů na jejich původní výši v cenách, které odpovídají jejich aktuální výši. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo jím nejsou vykazovány vůbec – označují se jako kalkulační náklady. [5]

Ekonomické pojetí nákladů je spojeno s konceptem oportunitních nákladů. Jedná se o takovou hodnotu nákladů, která se získá nejefektivnějším využitím těchto nákladů. Rovněž oportunitní náklady představují ušlý efekt způsobený použitím omezených zdrojů na danou variantu.

## 2.1 Kategorie nákladů

Základním předpokladem pro zavedení nástrojů manažerského účetnictví je klasifikace nákladů podle různých kritérií.

### 2.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří mezi nejpoužívanější způsoby klasifikace nákladů. Spočívá v rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin, které jsou spjaty s činností jednotlivých výrobních faktorů. Tyto náklady vstupují do reprodukčního procesu z vnějšího okolí a vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb externích dodavatelů a nelze je v podniku již dále rozčlenit. Takové členění nákladů je využíváno i při sestavování běžných účetních výkazů, jako např. výkazy zisku a ztrát. Mezi základní nákladové druhy, které se objevují téměř v každém podniku patří:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady),
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- použití externích prací a služeb,
- finanční náklady. [5]

Z hlediska nákladové optimalizace je druhové členění nákladů nezbytné, především proto, že podíl jednotlivých druhů nákladů dokáže o organizaci napovědět, jakou roli konkrétní nákladový druh hraje a jaký je jeho význam. Toto členění umožní podniku zjistit, na které nákladové druhy je třeba zaměřit pozornost v rámci snahy o nákladovou optimalizaci.

### **2.1.2 Účelové členění nákladů**

Pro úspěšné nákladové řízení je důležité umět klasifikovat náklady podle vztahu k účelu jejich vynaložení. Pro poznání vztahu nákladů a efektivnosti prováděných operací slouží účelové členění nákladů, které sleduje jejich vztah ke konkrétní příčině vzniku nákladů, jejich objektům a nositelům. Náklady nejsou hodnoceny na vstupu, ale člení se podle konečného účelu. Jejich hlavním cílem je určit, jestli v podniku dochází k úspoře nákladů nebo jestli se překračují. Pro stanovení vztahu nákladových položek k jednotlivým výkonům podniku se používá několik členění.

#### **2.1.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Technologické náklady jsou takové, které jsou jednoznačně spojeny s nějakou technologií, jako je např. spotřeba základního materiálu výrobku nebo odpisy zařízení, které je využíváno ve výrobě v rámci určité výrobní technologie.

Náklady na obsluhu a řízení zabezpečují doprovodné činnosti technologického procesu. Tyto náklady zajišťují podmínky a infrastrukturu samotného výrobního procesu. Jde např. o náklady na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov nebo mzdy administrativních pracovníků. [5]

#### **2.1.2.2 Náklady jednicové a režijní**

Jedná se o náklady, které jsou vyjádřeny ke konkrétnímu výkonu nebo jednici.

Jednicové náklady (prime costs) jsou technologickými náklady, které nesouvisí jenom s technologickým procesem, ale vážou se přímo na jednotku prováděného výkonu, např. na jeden výrobek.

Režijní náklady (overhead costs) jsou složeny jak z nákladů na obsluhu a řízení, tak z té části technologických nákladů, které jsou spojeny s technologickým procesem jako celkem. Režijní náklady není možné jednoduše přiřadit ke konkrétní činnosti nebo výkonu.

Vykazují se v komplexních položkách v rozložení, podle toho, jaká je jejich funkce v transformačním procesu:

- a) materiálová (zásobovací, nákupní) režie – jedná se o režijní náklady související s pořizováním, skladováním a výdejem materiálu, zboží, apod.,
- b) výrobní režie – vzniká v útvarech výroby a může obsahovat velkou část technologických nákladů,
- c) správní režie – režie související s chodem a správou celého podniku nebo závodu,
- d) odbytová režie – režijní náklady vznikající v souvislosti s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením a expedicí. [7]

### **2.1.2.3 Náklady dle odpovědnosti za jejich vznik**

Tato klasifikace se často přiřazuje k účelovému členění nákladů a v rámci této klasifikace se zkonkrétňuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, v rámci kterého probíhají určité aktivity a činnosti a jehož pracovníci nesou zodpovědnost za vznik a výši nákladů. Tento typ klasifikace nákladů vytváří základ pro vznik zvláštní kategorie manažerského účetnictví, označovaného jako odpovědnostní účetnictví. Hlavní funkcí odpovědnostního účetnictví je motivovat odpovědnostní střediska k optimalizaci uskutečňovaných činností a ke zvyšování efektivnosti prostřednictvím poskytování kvalitnějších informací o jejich individuálním hospodaření v rámci podniku.

### **2.1.3 Kalkulační členění nákladů**

Pro efektivní řízení nákladů je nutná identifikace účelnosti a účelovosti jejich vynaložení. Aby bylo možné zjistit účelnost a účelovost je třeba vyjádřit náklady podle jejich vztahu k určitým podnikovým činnostem a výkonům. Náklady, které jsou přiřazovány nějakému nákladovému objektu, tedy předmětu alokace, lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady – můžeme je specificky a exkluzivně k nějakému nákladovému objektu přiřadit (např. výrobku),
- nepřímé náklady – nemohou být specificky a exkluzivně vztaženy k určité aktivitě a to především ze dvou důvodů:

1. buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, pak se jedná o režijní náklad,
2. nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní. [5]

#### 2.1.4 Klasifikace nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů dle závislosti na objemu prováděných výkonů patří mezi nejpodstatnější nástroje řízení nákladů, protože na rozdíl od výše uvedených klasifikací, které se zaměřují převážně na již spotřebované náklady, je toto členění zaměřeno na poznávání chování nákladů za předpokladu různých alternativ objemu budoucích výkonů. Jak náklady reagují na náklad produkce, mohou manažeři zjistit z odpovědí na následující otázky:

1. Jaký by měl být plánovaný objem výkonů pro následující rok?
2. Měli bychom snížit cenu s cílem zvýšit objem výroby?
3. Který model odměňování zaměstnanců pro nás bude výhodnější? Úkolová nebo časová mzda či kombinace obou způsobů?

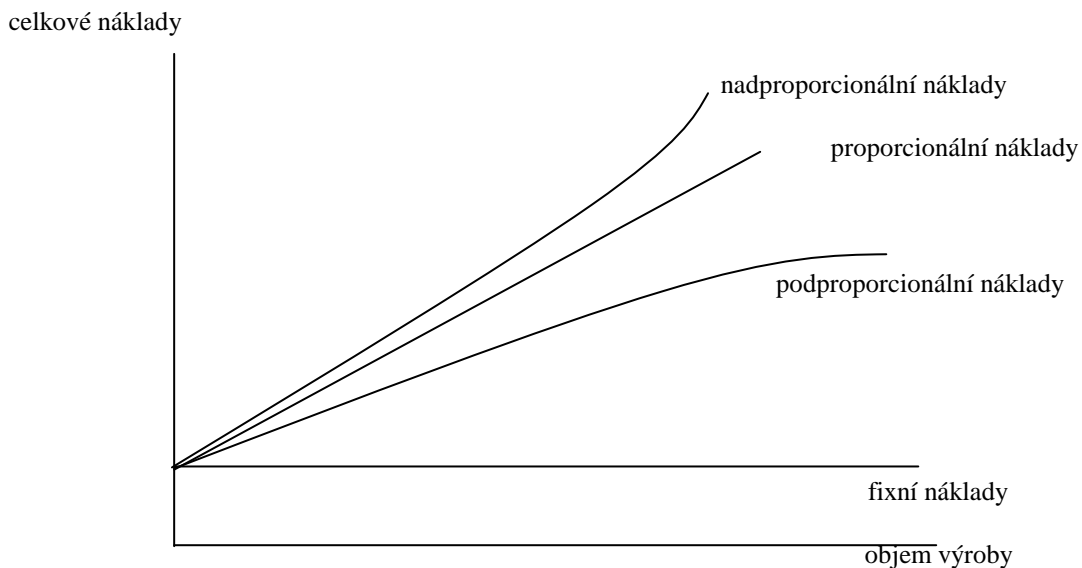
Pro odpovědi je nezbytné umět odhadnout náklady a příjmy při různých úrovních objemu výkonů. V rámci členění se rozlišují tyto základní kategorie nákladů:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady. [5]

##### 2.1.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou náklady, jejichž výše závisí na změně objemu výkonů. Podle toho, o jakou změnu se jedná, rozlišujeme náklady proporcionální (výše těchto nákladů se mění s objemem výkonů přímo úměrně – jedná se konstantní náklady). Celkové proporcionální variabilní náklady však mají lineární charakter. Nejčastěji uváděnými příklady proporcionálních variabilních nákladů jsou úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu či energie spotřebovaná pro provoz strojů. Druhým typem variabilních nákladů jsou podproporcionální náklady, které se při zvyšujícím se objemu výkonů zvyšují, ale pomaleji než objem výkonů, jsou tedy degresivní. Může se jednat například o položky materiálových

nákladů, kdy při růstu objemu výroby a nákupu většího množství materiálu může dodavatel poskytnout množstevní slevy. V případě, kdy náklady rostou rychleji než objem výkonů, se jedná o tzv. nadproporcionální náklady a jsou označovány jako progresivní. Může se jednat o růst mzdových nákladů v důsledku nuceného zavádění nočních a víkendových směn, při kterých budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při běžných denních směnách. Grafické zobrazení průběhu jednotlivých typů variabilních nákladů ukazuje obrázek č. 3.



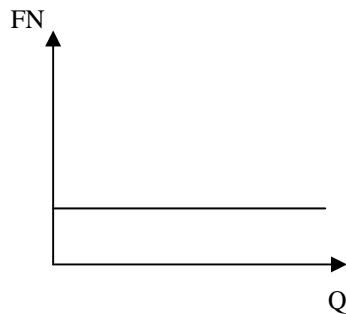
Obr. 3. Průběh celkových nákladů [9]

#### 2.1.4.2 Fixní náklady

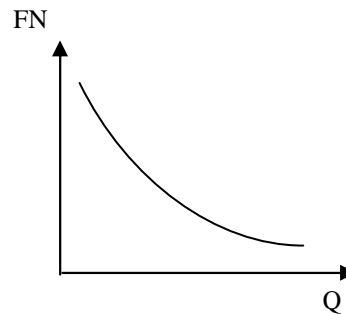
Jedná se o náklady, které zůstávají stejné při různých objemech výkonů podniku v rámci určitého časového období. Typické pro fixní náklady je rovněž fakt, že jsou technicky a ekonomicky nedělitelné a proto je nutné je vložit do procesu jednorázově. Příkladem jsou odpisy budov, výrobního zařízení, leasingy automobilů nebo mzdy technicko-hospodářských pracovníků a manažerů. Celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních objemu výkonů konstantní, avšak jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonů podniku snižují, viz obr. 4.



a) celkové fixní náklady



b) jednotkové fixní náklady



Obr. 4. Celkové a jednotkové fixní náklady [5]

### 2.1.4.3 Smíšené náklady

V praxi je v některých případech rozdělení nákladů na fixní a variabilní část nemožné, neboť velká část nákladových položek podniku má smíšený charakter. To znamená, že obsahují jak fixní, tak variabilní složku. Tyto smíšené náklady jsou typické tím, že fixní náklady se objevují již při nulovém objemu výkonu a postupně se zvyšujícím se objemem se ke složce fixních nákladů přiřazují náklady variabilní.

Klasifikace nákladů dle vztahu k objemu produkce je možná pouze k určité časové periodě. Pokud vezmeme v úvahu jakoukoliv položku fixních nákladů, pak v dostatečně dlouhém období většinou bude možné výši této položky nějakým způsobem ovlivnit, např. prodejem nevyužitých skladových hal. V dlouhém časovém období bude mít většina nákladů variabilní charakter. [5]

### 2.1.5 Relevantní a irelevantní náklady

Následující klasifikace nákladů se týká budoucích manažerských rozhodnutí a podle toho bývá označována jako klasifikace nákladů v manažerském rozhodování. Jde o členění nákladů ve vztahu k určitému rozhodnutí a při jejich klasifikaci se vychází z odhadu budoucích nákladů.

- relevantní náklady – výše těchto nákladů se mění v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí,
- irelevantní náklady – výše těchto nákladů zůstává stejná, bez ohledu na to, která alternativa manažerského rozhodnutí bude vybrána.

Zvláštním druhem relevantních nákladů jsou pak náklady rozdílové, které znamenají rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po určení dopadů tohoto rozhodnutí.

### **2.1.6 Utopené náklady**

Jedná se o další typ manažerských nákladů, které jsou označovány rovněž jako umrtvené náklady a které byly v minulosti vynaloženy, ale nemohou být změněny žádným rozhodnutím v budoucnosti.

### **2.1.7 Oportunitní náklady**

Oportunitní náklady bývají též označovány jako náklady obětované příležitostí a v účetnictví nejsou evidovány v přesné výši nebo v něm nejsou evidovány vůbec. Jsou chápány jako hodnota ušlého zisku z rozhodnutí, které nebylo přijato.

### 3 NÁKLADOVÉ KALKULACE

Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu, tedy kalkulační jednici či nákladovému objektu. Kalkulace vlastních nákladů mají za úkol sledovat náklady z věcného hlediska, tedy podle výkonů podniku. Význam nákladových kalkulací je různý, ale slouží především ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, pro výpočet marže nebo zisku. [5]

Kalkulace jako nástroj pro stanovení nákladů a ceny výkonů mají zásadní význam pro řízení vývoje nákladů a rovněž i pro řízení podniku. Při zjišťování nákladů na jednotlivé výkony se kalkulace prolínají celým podnikem a jako informační nástroj zajišťují především:

- základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení – např. při kontrole jednicových nákladů výkonů či při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončených výrobků,
- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů,
- jsou výchozí základnou pro cenová rozhodování,
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen. [2]

Při sestavování kalkulací se setkáváme s problémem stále rostoucího podílu režijních nákladů, u kterých je jejich přiřazení výkonu často problematické. Kalkulační metoda, která je pro kvantifikaci nákladů na výkon použita, tedy vychází ze způsobu nákladové alokace pro přiřazení nepřímých nákladů a jednotlivé typy kalkulačních metod se liší právě způsobem alokace režijních nákladů. Volba typu a formy kalkulace je ale rovněž závislá na účelu, pro který bude kalkulace sloužit. Podle účelu existují následující druhy nákladových kalkulací, které se liší způsobem svého uplatnění v podniku:

- předběžná kalkulace,
- výsledná kalkulace. [5]

**Předběžná kalkulace** – tento typ kalkulace je využíván pro zjišťování informací o nákladech před zahájením procesu výroby či poskytnutí služby a v době jejího sestavení ještě

nejdou známy údaje o tom, jaký objem vstupů výrobek nebo služba spotřebovala. Tyto informace slouží jako podklad pro jednání se zákazníky v oblasti cenové politiky. Předběžná kalkulace může být dále členěna na:

**propočtovou kalkulaci** – sestavuje se především pro nové výrobky a to v době, kdy ještě není dokončena jejich technická a konstrukční dokumentace. Jako podklad pro sestavení této kalkulace jsou využívány informace z výsledných kalkulací podobných nebo stejných výrobků. Propočtová kalkulace se využívá zejména v kusové a malosériové výrobě, kde se při výrobě vychází z požadavků zákazníka a tudíž se sestavuje pro každý výrobek zvlášť,

**operativní kalkulaci** – bývá označována jako běžná nebo výrobní kalkulace, protože slouží jako úkol pro výrobní útvary. Pro její sestavení je nutné znát podrobné normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné k datu sestavování operativní kalkulace. Kalkulace vyjadřuje úroveň nákladů při dodržení výrobních, konstrukčních a technologických předpokladů. Jsou využitelné ve všech typech výroby,

**plánovou kalkulaci** – je využívána pro výkony, jejichž výroba nebo poskytování se bude v průběhu alespoň jednoho roku opakovat, je tedy vhodná pro hromadnou výrobu. Oproti propočtové kalkulaci je podrobnější, protože navazuje na konstrukční a technologickou přípravu výroby daného výrobku a je vhodná především pro přesné plánování operací.

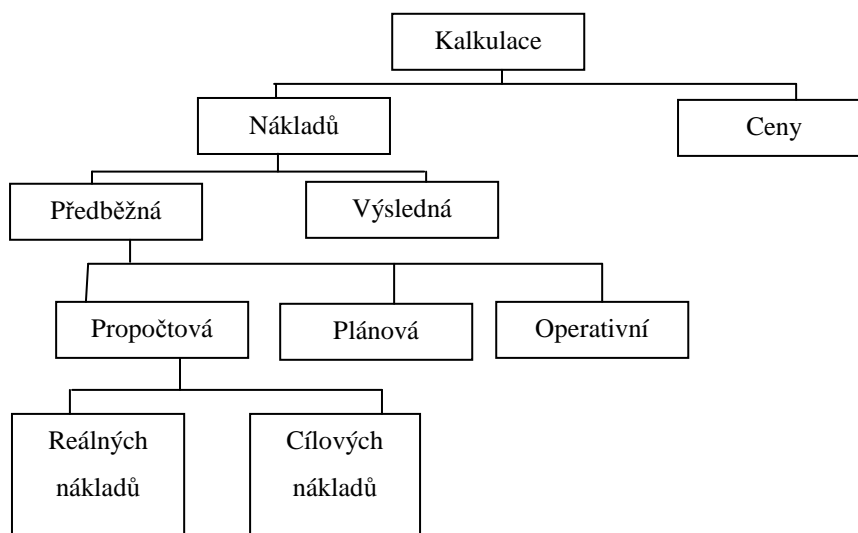
**Výsledná kalkulace** – slouží pro kontrolu hospodárnosti a to v okamžiku, kdy dojde k dokončení a prodeji výrobku nebo poskytnutí služby. Při jejím sestavení se vychází ze skutečných informací o spotřebovaných vstupech a tudíž nemůže být chápána jak nástroj řízení nákladů na výkony, neboť již není možné provádět zásahy do výroby.

Výsledná kalkulace v podstatě vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce či v celkovém množství výkonů vyrobených za období. Průměrné jednotkové náklady se následně porovnávají s nákladovým úkolem daným zpravidla operativní kalkulací a jsou podkladem pro hodnocení hospodárnosti výrobních útvarů nebo pro ověření reálnosti operativních kalkulací výkonů. [3]

### 3.1 Kalkulační systém

Podniky často používají více druhů kalkulací, které využívají pro různé účely a souhrn všech používaných kalkulací se označuje jako kalkulační systém (obr. 5). Kalkulační systém se skládá z jednotlivých typů kalkulací v podniku a vztahů mezi nimi a slouží jako

hlavní nástroj pro řízení nákladů na výkony. Obsahová náplň kalkulačních systémů závisí na řadě faktorů, jako např. velikost podniku, druh podniku, nároky na vypovídací schopnost kalkulací, ale též na době sestavení a jejich využití v různých časových horizontech.



Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění [3]

### 3.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Úkolem nákladové kalkulace je poskytovat nejen informace o celkové výši nákladů na výkon, ale musí rovněž informovat o tom, z jakých skupin se jednotlivé náklady výkonu skládají (viz obr. 6) a umožnit stanovení úrovně ceny při různých situacích. V tomto případě hovoříme o strukturované kalkulaci, která umožňuje vyjadřovat kalkulace v určité variantní podobě, která usnadňuje její přizpůsobení různým uživatelům a různému účelu využití. [5]

## Jednoduchá kalkulace

Přímý materiál
Přímé mzdy
Nepřímé (režijní) náklady

## Strukturovaná kalkulace

Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní režie
Konstrukční příprava
Náklady na prodej a distribuci
Vedení a správa
Marketing
Výzkum

Obr. 6. Úrovně nákladů v rámci kalkulace [5]

Každý podnik má odlišnou nákladovou strukturu a jiné nároky na evidenci těchto nákladů, jejich členění a přerozdělování. Strukturu podnikových nákladů vyjadřuje kalkulační vzorec, který představuje soupis nákladů v kalkulaci a měl by obsahovat též kvantifikaci těchto nákladových položek ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. V typovém kalkulačním vzorci jsou uvedeny 2 skupiny nákladů – přímé a režijní:

**Přímé náklady** – jsou přiřazovány konkrétním výrobkům bez ohledu na místo vzniku těchto nákladů. Přímé náklady jsou tvořeny přímým materiálem, přímými mzdami a ostatními přímými náklady.

**Režijní náklady** – jedná se o náklady, které jsou společné pro určitou skupinu výrobků nebo celé kalkulované množství výrobků a není je možné stanovit přímo na kalkulační jednici, ale stanovují se nepřímou prostřednictvím přírážek. Jsou tvořeny výrobní, správní a odbytovou režii.

### 3.3 Druhy kalkulací

Jednotlivé druhy kalkulací se rozlišují na základě různých hledisek:

- doba sestavování – dle tohoto hlediska se kalkulace člení na předběžné a výsledné kalkulace, jejichž obsah je popsán výše,

- z hlediska struktury – může se jednat o postupnou nebo průběžnou kalkulaci, které se liší tím, zda kalkulace obsahuje či neobsahuje položku „polotovary vlastní výroby“;
- z hlediska úplnosti nákladů – jedná se o nejzákladnější dělení kalkulací, v rámci kterého se buď jedná o kalkulaci úplných nebo neúplných nákladů nebo jinak řečeno na absorpční a neabsorpční kalkulaci. Absorpční kalkulace zahrnují veškeré náklady podniku a neabsorpční rozdělují pouze část podnikových nákladů (variabilní náklady) a ostatní náklady (fixní náklady) na výkony nestanovují.

### 3.4 Kalkulační metody

Metodou kalkulace se myslí postup, jakým se stanoví jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici, resp. nákladový objekt. Volba kalkulační metody závisí na tom, co je předmětem kalkulace, jakým způsobem jsou přiřazovány náklady na kalkulační jednici a jaké jsou požadavky na strukturu a podrobnost členění nákladů. Mezi základní kalkulační metody patří:

a) absorpční kalkulace:

#### 1. Kalkulace dělením

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly.

#### 2. Kalkulace přirážkové

#### 3. Kalkulace ve sdružené výrobě

- zůstatková (odečítací) metoda,
- rozčítací metoda,
- metoda kvantitativní výtěže,

#### 4. Kalkulace rozdílové

b) neabsorpční kalkulace – **metoda variabilních nákladů**

**Prostá kalkulace dělením** – při zjišťování nákladů na kalkulační jednici se vychází z položek kalkulačního vzorce tak, že se celkové náklady za určité období vydělí počtem kalkulačních jednic, které byly za stejné období vyrobeny. Kalkulace je využitelná především v hromadné výrobě.

**Stupňovitá kalkulace dělením** – nejjednodušší případ použití stupňovité kalkulace je při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů, když se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. Tím se zabezpečí, aby výrobky, které v daném období nebyly prodány, nebyly zatěžovány odbytovými, resp. správními náklady. Nejlépe využitelná je ve fázové výrobě, kde výrobek prochází jednotlivými výrobními stupni. [9]

**Kalkulace dělením s poměrovými čísly** – tento typ kalkulace se dá využít pouze v homogenní výrobě, kdy se výrobky liší jedním technickým parametrem, třeba rozměrem, tvarem nebo hmotností. Při určování poměrových čísel se vychází např. z poměru hmotnosti, spotřeby času na výrobu nebo přímých mezd.

**Kalkulace přírážková** – v rámci této kalkulace jsou náklady rozděleny na přímé a režijní, kdy přímé náklady jsou přiřazeny přímo na kalkulační jednici a pro přiřazení režijních nákladů se využívá rozvrhových základů. Režijní náklady jsou potom přiřazovány výkonům pomocí přírážek vztahujících se k dané rozvrhové základně. Kalkulace je využitelná především v kusové nebo sériové výrobě, kde se vyrábí více druhů odlišných výkonů.

**Odečítací metoda kalkulace** – používá se ve výrobcích, v rámci kterých vzniká jeden hlavní výrobek a k němu několik vedlejších výrobků, ale oba druhy výrobků vznikají současně v tomtéž výrobním procesu. Metoda spočívá v tom, že od celkových nákladů za zúčtovací období se odečtou vedlejší výrobky, které jsou oceněné prodejními cenami a zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku. [9]

**Metoda rozčítací** – použije se v případě, že ze základní suroviny se vyrobí několik výrobků, které lze považovat za hlavní. Kalkulace jednotlivých výrobků se vypočítají z celkových nákladů výrobního procesu dle zvolených poměrových čísel. [2]

**Kalkulace rozdílové** – rozdílové kalkulace stanovují výši nákladů jako úkol, respektive normu nebo standard a poté zjišťují rozdíly skutečných nákladů od normy. Zjištěné rozdíly se rozebírají z hlediska příčin vzniku a odpovědnosti nebo i z hlediska využití výrobních činitelů. Používají se zvláště pro řízení přímých nákladů v hromadné a sériové výrobě. [9]



**Metoda variabilních nákladů** – bývá též označována jako metoda krycího příspěvku a jejím úkolem je odstraňovat nedostatky přírážkových kalkulací, především v přiřazování režijních nákladů na nákladový objekt. Měřítkem ziskovosti výrobků je krycí příspěvek. Dá se využít v případě častých změn ve výrobním sortimentu.

### 3.5 Nedostatky tradičních kalkulačních systémů

Nevýhody použití tradičních kalkulačních metod se dají vyjádřit následujícími body:

- zjednodušeně vyjadřují vztah mezi režijními náklady a výkony,
- za jedinou veličinu, která je chápána jako příčina spotřeby režijních nákladů se považuje rozvrhová základna, tedy určitá pracnost daného výkonu, což je také jediným měřítkem, který nám může ovlivnit výši přiřazených nákladů,
- v praxi pak na základě výše uvedených informací dochází k přiřazování režijních nákladů paušálně, což nezohledňuje skutečnou výši spotřebovaných režijních nákladů, ale přiřazují se podle výše přímých nákladů, které jsou určeny jako rozvrhová základna,
- tradiční kalkulační systémy rovněž nezohledňují skutečné příčiny spotřeby režijních nákladů a výše režijních nákladů výkonu je proporcionální k výši přímých nákladů,
- jsou častou příčinou špatných manažerských rozhodnutí. [14]

## 4 MODERNÍ NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Hlavními důvody, které vedly ke vzniku a použití moderních metod řízení nákladů byly především změny, ke kterým v oblasti podnikání došlo a stále dochází. Na manažery podniku jsou kladeny čím dál vyšší nároky, jsou pod ustavičným tlakem konkurence a musí se v podniku zabývat takovými otázkami, jako které produkty jsou ziskové a které naopak ztrátové a kolik podnik stojí jednotlivé aktivity. Předpokladem odpovědi na uvedené otázky je sledování nákladů dle prováděných aktivit v podniku, nikoliv sledování nákladů dle funkční struktury podniku.

Vzhledem k tomu, že při současných podnikatelských podmínkách je třeba znát informace o nákladech spojených s podnikovými výkony, tak se přechází od tradičních kalkulačních metod k těm moderním, které umožňují přiřazovat náklady výkonům podle skutečných příčin jejich vzniku. Mezi základní požadavky na moderní systémy řízení nákladů patří:

- musí odrážet skutečný průběh procesů a nejenom odpovědnostní vztahy,
- musí poskytovat informace pro rozhodování v průběhu celého životního cyklu výrobku,
- zahrnovat čas jako významný nositel nákladů,
- musí obsahovat fyzická měřítká, jako je kvalita, produktivita, kapacita,
- musí sledovat náklady i z hlediska výstupů a nejenom z hlediska vstupů,
- měřit plýtvání a podněcovat k eliminaci plýtvání,
- identifikovat procesy a výdaje, které nepřidávají hodnotu,
- využívat moderní technologie, atd. [5]

Tradiční nákladové systémy nejsou schopny všechny tyto požadavky zajistit, proto se manažeři musí obracet k využití moderních systémů, mezi které patří i metoda Aktivita Based Costing, která bude popsána v následujících kapitolách.

### 4.1 Activity Based Costing

Metoda ABC vznikla na konci 80. let jako reakce na nedostatky tradičních nákladových kalkulací, které poskytovaly nepřesné informace o nákladech na jednotlivé nákladové

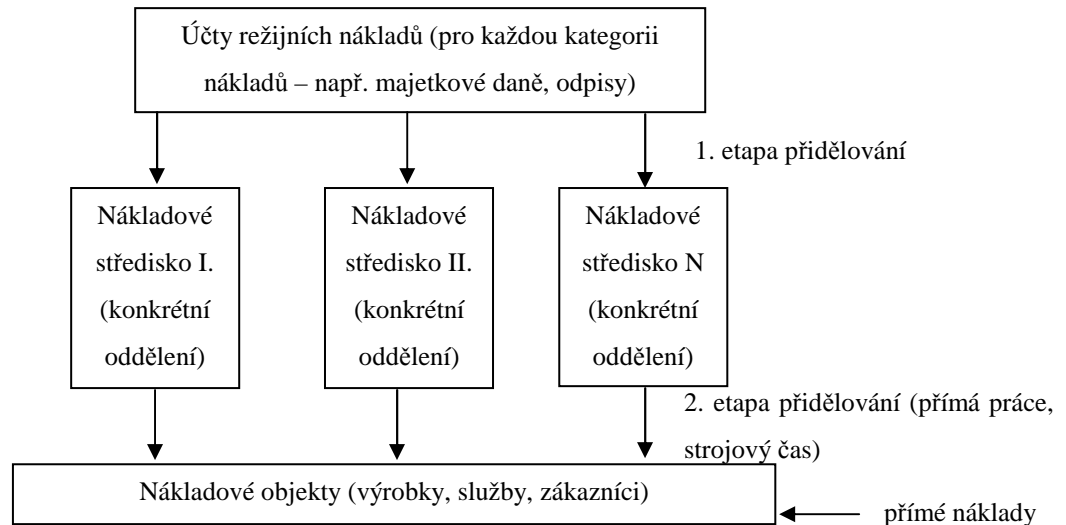
objekty a které neumožňovaly zpětnou vazbu výkonným pracovníkům pro kontrolu režijních nákladů.

Activity Based Costing, neboli kalkulace nákladů podle aktivit spočívá v tom, že poskytuje adekvátní informace o nákladech na jednotlivé výrobky, služby, zákazníky, distribuční kanály, atd. Je nástrojem Activity Based Management, který využívá ABC systém pro dosažení podnikových cílů. ABC je nejenom nástrojem pro výpočet nákladů na nákladový objekt, ale též nástrojem řízení nákladů, který umožňuje snižování a optimalizaci nákladů. Předpokladem ABC systému je fakt, že prostřednictvím řízení a usměrňování podnikových aktivit mohou být řízeny a usměrňovány náklady.

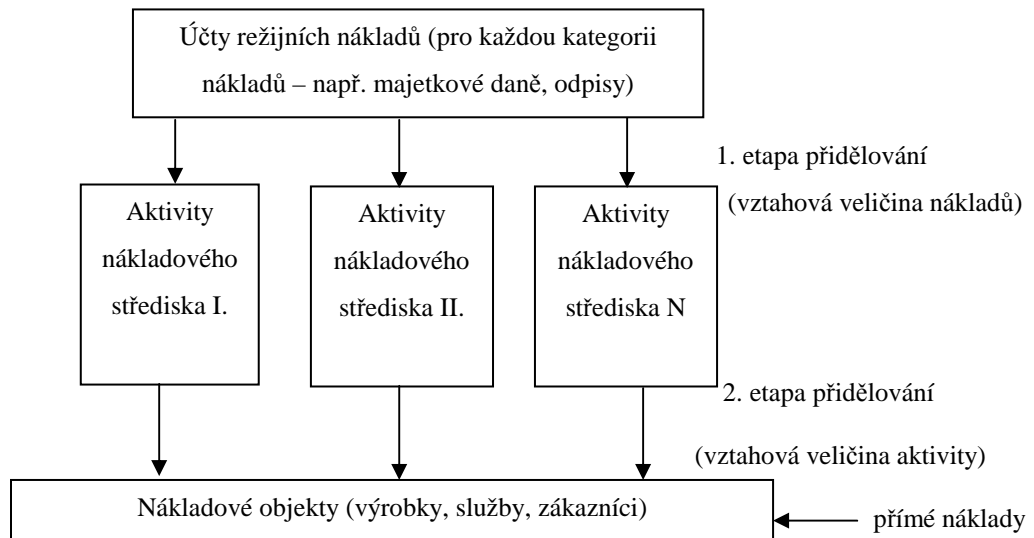
Activity Based Costing se od tradičních nákladových kalkulací liší především tím, že se vrací zpět ke vztahům příčina – následek. Opouští od předpokladu tradičního modelu, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je pouze objem, ale do modelu přidává další podstatný prvek – mezi náklady a nákladové objekty vkládá činnosti. ABC nepředstavuje úpravu ani vylepšení tradičního modelu práce s režijními náklady, jde o podstatně odlišný pohled na chování nákladů. ABC systém je vhodný především pro firmy, které mají různé složité produkty v různých množstvích a pro různé zákazníky. Není vhodný pro podniky, které produkují stálé produkty ve velkých objemech, se stabilními vztahy se zákazníky a tedy malými změnami. [8]

Rozdíl mezi tradičními nákladovými systémy a systémem ABC je zobrazen v obrázku č. 7. Tradiční nákladové systémy v první fázi alokují náklady na výrobní oddělení a oddělení služeb a v druhé fázi je přerozdělují mezi výrobní oddělení a služby, zatímco systém ABC přiřadí režijní náklady na každou hlavní aktivitu, nikoliv na oddělení.

1. Tradiční nákladové systémy



2. Activity Based Costing



Obr. 7. Proces přidělování nákladů v tradičních nákladových systémech a systému ABC [1]

4.1.1 Terminologie v ABC modelu

- **nákladový objekt** – je výstup ABC modelu a jedná se prakticky o cokoliv, o čem chceme mít informace, kolik nás to stojí v nákladech. Může jím být např. zákazník, dodavatel, zakázka, region, atd.,

- **aktivity** – jedná se o činnosti, které jsou součástí procesů firmy, neboli je to práce, kterou vykonávají zdroje firmy a která může být vyjádřena slovesem, např. činnost nakupování, nastavení stroje, vedení účetnictví, balení, skladování, apod. Je to cokoliv, co je nutné udělat pro nákladový objekt, protože nákladový objekt spotřebovává aktivity,
- **zdroje** – představují vstup do ABC modelu, vykonávají práci a aktivity, při kterých se samy spotřebovávají. Spotřebou zdroje vzniká náklad a příčiny vzniku nákladů jsou dvě:
  1. Příčiny spotřeby zdrojů (resource cost drivers) – určují, kolik se spotřebuje zdrojů na aktivitu, jsou příčinou, jejímž důsledkem je vznik nákladu na aktivitu.
  2. Příčiny spotřeby činností (activity cost drivers) – jsou spojením činností s nákladovými objekty a určují, kolik se spotřebuje aktivity na nákladový objekt. Jsou příčinou, jejímž důsledkem je vznik nákladu na nákladový objekt. [8]

#### 4.1.2 Nákladový tok v ABC modelu

Metoda ABC spočívá v přiřazování režijních nákladů jednotlivým vykonávaným aktivitám, prostřednictvím kterých jsou pak přiřazovány nákladovým objektům. Zavedení modelu ABC spočívá v následujících krocích:

1. V prvním kroku se nepřímý náklad přiřadí jednotlivým aktivitám prostřednictvím vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver), která určuje, jakým způsobem jsou náklady z účetnictví přepočítány na dané aktivity.
2. V druhém kroku se určí celkové náklady na definované aktivity (Cost Pool), stanoví se vztahová veličina aktivity neboli nákladový nositel (Activity Cost Driver) a určí se náklady na jednotku aktivity.
3. V posledním kroku se definují náklady na nákladový objekt (např. výkon, služba, zákazník) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány. [5]

### 4.1.3 Druhy nákladů v ABC modelu

Existují tři základní druhy nákladů v ABC systému:

1. Přímé náklady (direct costs) – jedná se o náklady, které se přiřadí nákladovému objektu přímo, stejně jako u tradičních nákladových kalkulací.
2. Nealokovatelné náklady (non-traceable costs) – tyto náklady není snadné přiřadit nákladovému objektu, protože neexistuje vazba mezi nákladem a výkonem. Mají fixní charakter a většinou se jedná o náklady vedení podniku.
3. Náklady alokovatelné pomocí aktivit (traceable costs) – jedná se o režijní náklady.

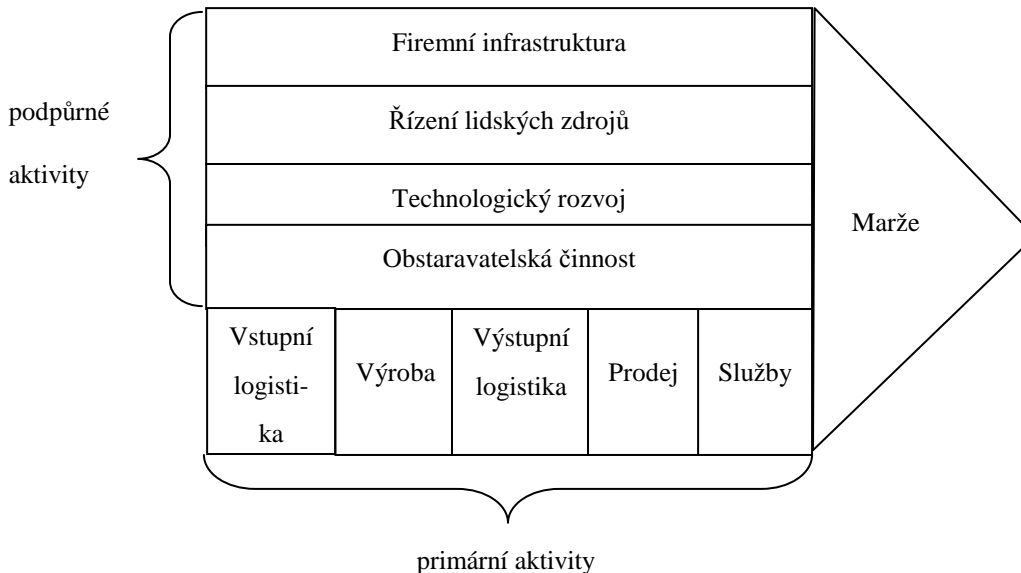
### 4.1.4 Základní druhy aktivit

Aktivity se zpravidla člení na primární, neboli přidávající produktu nebo službě hodnotu, za kterou je ochoten zákazník zaplatit a sekundární aktivity, označované též jako podpůrné, které nepřidávají hodnotu a vyvolávají náklady a časové ztráty. Tento typ aktivit, které nepřidávají z pohledu zákazníka žádnou hodnotu, se v podniku provádí pro interní potřeby. Podporují primární aktivity a není vhodné je alokovat přímo na nákladový objekt, protože většinou neexistuje vztah mezi jejich spotřebou a nákladovým objektem. Tyto aktivity jsou spotřebovávány primárními aktivitami a proto je vhodné přiřadit je k primárním aktivitám.

Aktivity, které se definují v rámci ABC systému jsou do jisté míry formou zavedení procesního myšlení do kalkulačního systému podniku. V průběhu 20. století byly organizace uspořádány především na principu funkčního členění organizací, což představuje nevýhodu v tom, že podniky se zaměřují pouze na vymezenou oblast činností a přehlíží potřeby útvarů, které spolupracují při tvorbě finálního produktu.

Konec devadesátých let 20. století však znamenal pokrok směrem k procesnímu řízení, které navazovalo na nedokonalosti tradičního funkčního řízení. Procesní řízení se dá označit jako soubor činností, které podnik vykonává za účelem optimalizace svých hlavních procesů nebo je přizpůsobuje novým potřebám. Mezi nejznámější koncepce procesního řízení patří Porterův hodnotový řetězec, který vychází z klasifikace 9 základních podnikových aktivit na primární a podpůrné (obr. 8). Primární aktivity jsou tvořeny 5 aktivitami, které se vykonávají za účelem hlavní činnosti a patří mezi ně: **vstupní logistika, výroba, výstupní logistika, marketing a prodej a služby**. Zbylé 4 aktivity patří do podpůrných

aktivit, které jsou nutné pro účinný výkon aktivit primárních a tvoří je: **infrastruktura, řízení lidských zdrojů, technologický rozvoj a obstaravatelské činnosti.** [5]



Obr. 8. Porterův hodnotový řetězec [6]

#### 4.1.5 Projektování ABC systému

Aplikace systému ABC probíhá v 5 fázích:

**1. Úprava účetních dat** – jedná se o úpravu účetních dat tak, aby byly vhodné pro potřeby aplikace ABC systému. Jde tedy o vyloučení specifických nákladů z celkových nákladů, které budou do další fáze aplikace systému propuštěny. Jedná se o takové náklady, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Může jít např. o kurzovní rozdíly, dary, smluvní pokuty a penále. Cílem je do modelu pustit pouze skutečné náklady.

**2. Identifikace hlavních aktivit** – při navrhování aktivit pro účely ABC modelu se vychází ze skutečné struktury procesů a činností, které v podniku probíhají, nikoliv z funkčního členění podniku. Počet definovaných aktivit závisí na velikosti organizace, na zdrojích, zejména časových nebo na důvodu budování modelu ABC. Aktivity mohou být rozděleny do několika skupin, podle toho, s kterou oblastí podnikových činností souvisí. Mohou vypadat např. takto:

- činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb (výběr dodavatelů, vstupní kontrola),
- činnosti podporující vztahy se zákazníky a trhy (vymáhání pohledávek, reklama),
- činnosti podporující vývoj produktů (inovace, kontrola kvality),
- činnosti podporující vlastní výrobku produktu (transformace vstupů na výstupy),
- činnosti podporující výrobní i nevýrobní administrativu (přijetí objednávek, plánování výroby),
- všeobecné řídicí činnosti (získávání nových trhů, jednání s investory),
- podpůrné činnosti (správa budov, informatika).

**3. Přiřazení nákladů aktivitám** – cílem této fáze je přiřadit náklady, které byly za určité období spotřebovány definovaným aktivitám a zjistit, jaké prostředky organizace vynakládá na každou aktivitu. Výsledkem této etapy není soupis velikosti jednotlivých druhů nákladů, ale přehled, kolik stojí ta která činnost. Model ABC rozděluje náklady nejen na aktivity přímo se vztahující k přeměně vstupů na výstupy, ale také na všechny nepřímé aktivity jako např. nastavení stroje. Tradiční nákladové modely však takové náklady rovnou přimíchají do výrobních středisek, odkud jsou pak nesprávně přidělovány produktům jen podle objemu přímých nákladů.

**4. Definování vztahových veličin** – vztahová veličina nákladů představuje měřítko, kterým je výkon dané aktivity možné měřit a vztahové veličiny použité v této fázi se označují jako vztahové veličiny aktivit. Představuje hledání důvodu, proč organizace své činnosti provádí. Z logiky ABC vyplývá, že nákladové objekty jsou příčinou provádění aktivit, že jsou přes aktivity příčinou spotřebovávání zdrojů a tedy vzniku nákladů.

**5. Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům** – úkolem této fáze je kvantifikovat množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit definovanými nákladovými objekty, tzn. kolik jednotek aktivit spotřeboval určitý nákladový objekt. Tato fáze se zásadně liší oproti tradičním nákladovým systémům především v přesnosti výpočtů nákladů na nákladové objekty. [5;8]



## 4.2 Strategický versus operativní model ABC

Rozdíl mezi strategickým a operativním modelem ABC vyplývá z toho, zda je zaměřen na krátkodobé nebo dlouhodobé rozhodování. Strategický model podporuje dlouhodobé rozhodování, zatímco operativní model je zaměřen na rozhodování krátkodobé a je tudíž mnohem více podrobnější co se týká počtu aktivit, nákladových objektů i vztahových veličin.

**Strategický model** – strategický zaměřený ABC model se orientuje na výkonnost podniku a její zvýšení, prostřednictvím výběru těch aktivit, které by podnik měl vykonávat. Frekvence protékání nákladů ABC modelem je většinou nepravidelná či jednorázová. Jedná se tedy o rozhodování dlouhodobé, např. o stanovování ceny v jednotlivých fázích životního cyklu výrobku nebo o složení výrobního portfolia.

**Operativní model** – tento model se orientuje rovněž na zvyšování výkonnosti podniku, tentokrát však formou dělat současné aktivity ještě lépe. Frekvence protékání nákladů ABC modelem periodická, zpravidla denní nebo okamžitá. Jde o rozhodování z oblasti zjednodušování aktivit, řízení kvality, zkrácení průběžných dob, apod. [8]

## 4.3 Výhody a nevýhody ABC systému

V následujících bodech jsou vyjádřeny základní výhody a nevýhody systému Activity Based Costing.

### Výhody:

- umožňuje přesnější kalkulaci nákladů nejen na výrobky a služby, ale i na jednotlivé zákazníky, distribuční kanály, zakázky, apod.,
- umožňuje lépe přiřazovat, kontrolovat a řídit režijní náklady,
- je aplikovatelný prakticky do jakékoliv organizace,
- umožňuje odlišný pohled na chování nákladů i výnosů, tzn. ekonomicky věrohodněji odráží ekonomickou realitu a skutečné chování nákladů ve firemní praxi,
- umožňuje určit a pochopit vzájemné vztahy mezi aktivitami a jimi vyvolanými náklady. [4]

### Nevýhody:

- proces implementace není jednoduchý a je časově i nákladově náročný,
- firmy, které ABC implementovaly uvedly jako překážky: potíže s výběrem příčin, nutné změny organizačních struktur, problémy se spojováním příčin s nákladovými objekty,
- potíže při implementaci mohou nastat v případě nedostatku manažerských znalostí a dovedností z oblasti nákladů,
- nevýhodou se může jevit i fakt, že koncept ABC je relativně nový a řadě manažerů se nechce aplikovat něco, co není ještě dostatečně vyzkoušeno. [8]

## 5 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem diplomové práce je navrhnout společnosti Váhala & spol. s r. o. projekt zavedení moderní metody řízení nákladů Activity Based Costing.

Teoretická část je koncipována do 4 kapitol v rámci kterých jsou na základě odborné literatury popsány jednotlivé poznatky týkající se tématu.

První kapitola je zaměřena na účetnictví jako na hlavní zdroj informací pro vybudování ABC systému. Ve zkratce je zde popsáno finanční účetnictví, daňové a manažerské účetnictví a vyjádřen vztah mezi těmito druhy účetnictví.

V druhé kapitole jsem se věnovala členění nákladů podle různých kritérií, tedy podrobněji druhovému členění nákladů, účelovému členění nákladů, kalkulačnímu členění nákladů a klasifikaci nákladů dle vztahu k objemu produkce. Ve stručnosti je zde zmíněno i členění nákladů na relevantní a irelevantní, utopené a oportunitní náklady.

Třetí kapitola teoretické části se zabývá problematikou nákladových kalkulací. Jsou zde uvedeny jednak základní druhy nákladových kalkulací, kalkulační systém a rovněž tradičně používané kalkulační metody a v závěru kapitoly jsou vytyčeny nedostatky tradičních kalkulačních systémů.

Poslední, čtvrtou částí je kapitola, která je věnována moderním nástrojům řízení nákladů a tedy hlavně metodě Activity Based Costing. Cílem této poslední části bylo vysvětlit základní terminologii v ABC modelu, taky postup při budování systému a na závěr vyjádření základních předností a nedostatků ABC systému.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI VÁHALA A SPOL. S R. O.

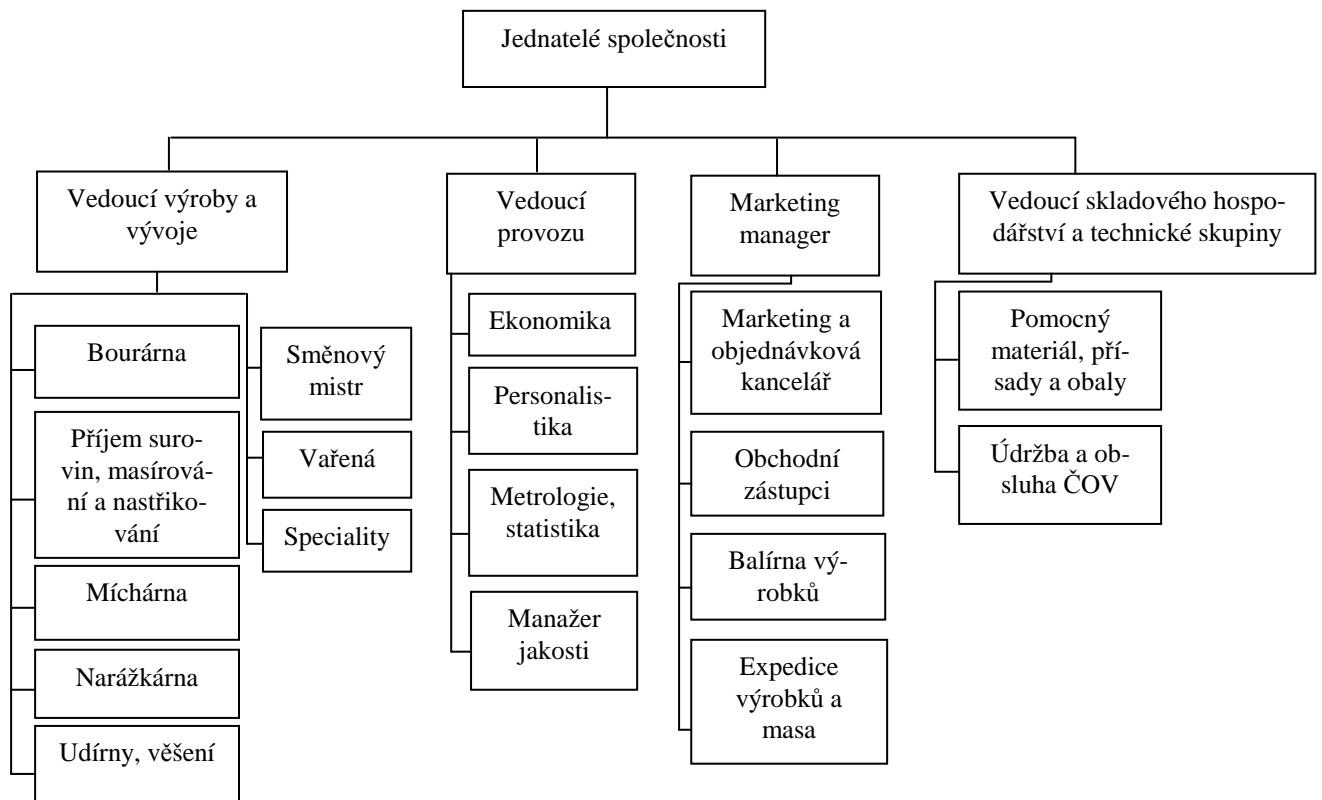
Společnost Váhala a spol. s r. o. sídlí v Hustopečích nad Bečvou a byla založena v roce 1933 panem Robertem Váhalou seniorem, který po svém návratu z vojny začíná v Hustopečích nad Bečvou převzetím zkrachovalé řeznické prodejny. V roce 1946 přišel pan Váhala na trh s novinkou – konzervací masa a hotových jídel. Co se týkalo novinek, tak těch se pan Váhala nikdy nebál a jeho kréda – „přísně dbát na kvalitu, sledovat trendy, uvádět na trh novinky“ se u Váhalů drží dodnes. V roce 1950 byla výrobná znárodněna a k jejímu navrácení původnímu majiteli došlo v roce 1991, kdy se začalo znovu vyrábět.

Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným a předmětem podnikání je výroba masných a lahůdkářských výrobků. Společnost byla zapsána do obchodní rejstříku ke dni 19.12.1990 a výše základního kapitálu je 1 712 000 Kč. V současnosti je držitelem certifikátu ISO 9001:2001, certifikátu HACCP, což je systém řízení kvality a zdravotní nezávadnosti potravin založený na prevenci a certifikátu BRC, který souvisí s normou HACCP, ale klade více požadavků na oblast hygieny a stavebně technické aspekty v potravinářských provozech.

### 6.1 Organizační uspořádání společnosti

Společnost Váhala a spol. s r. o. je vlastněna 7 společníky, a to panem Vlastislavem Váhalou, Robertem Váhalou, Svatoplukem Váhalou, Ing. Ladislavem Denkem, Vlastimilem Váhalou, Janem Váhalou a paní Zdeňkou Krupičkovou. Vrcholovým managementem společnosti jsou všichni společníci, jednateli společnosti jsou Robert a Vlastislav Váhalovi.

Organizační schéma společnosti je uspořádáno do 4 hlavních oblastí podniku, mezi které patří útvar Vedoucí výroby a vývoje, jehož manažerem je pan Vlastislav Váhala, dále útvar Vedoucí provozu, který je řízen panem Robertem Váhalou. Marketingovým manažerem je Ing. Ladislav Denk a poslední útvar je Vedoucí skladového hospodářství a technické skupiny, který je řízen panem Lukášem Váhalou. Podrobné organizační schéma je na obrázku č. 9.



Obr. 9. Organizační struktura společnosti Váhala a spol. s r. o.

## 6.2 Výrobní portfolio

Společnost ve svém moderním závodě s ojedinělým technickým zázemím vyrábí širokou škálu jak chuťově, tak i vzhledově zajímavých specialit, formovaných šunek a svěžích aspikových lahůdek. Ve své nabídce má rovněž produkty vyráběné dle tradičních receptur, jako jsou například paštiky a játrovky. Kromě toho společnost Váhala a spol. s r. o. vyrábí produkty, které vychází z potřeb daných moderními životními trendy a to jsou výrobky vhodné ke grilování nebo výrobky řady Bambini určené pro děti. Téměř všechny produkty společnosti jsou vyráběny jako bezlepkové (viz příloha č. 1). Jelikož společnost nemá vlastní porážky, tak veškerou masnou surovinu nakupuje od tuzemských i zahraničních producentů.

Společnost Váhala a spol. s r. o. se pravidelně účastní mezinárodního potravinářského veletrhu Salima, ze kterého již 7 výrobků získalo ocenění Zlatá Salima a poslední ocenění bylo získáno v roce 2008 v Brně za specialitu „Dušená šunka“.

Průměrná denní produkce v roce 2008 činila 24 tun a podíl výroby byl následující:

- výroba masných a uzenářských specialit s vyšší přidanou hodnotou činil 65 % výroby,
- výroba tlačenek, paštik a prejtů činila 25 % výroby,
- výrobky studené kuchyně činily 10 % výroby.

### 6.3 Ekonomický cíl a politika jakosti

Ekonomickým cílem společnosti je dosahovat solidního postavení a mít dobrou pověst kvalitních produktů nejen na českém, ale i na zahraničním trhu a druhým cílem je, že růst tržního podílu musí posilovat nezávislost společnosti a vést k dlouhodobému zvyšování její hodnoty.

Společnost Váhala & spol. s r. o. ve své politice jakosti prohlašuje, že jejím cílem je plnit závazky výroby bezpečných, legálních a kvalitních výrobků a zároveň na sebe bere veškerou odpovědnost vůči svým zákazníkům. Vedením společnosti byly odsouhlaseny například tyto body politiky jakosti:

- hlavním cílem a výsledkem práce každého zaměstnance je kvalitní, bezchybné a rychlé uspokojení požadavků zákazníků,
- nezbytné jsou informační toky mezi zaměstnanci a jednotlivými úseky, na všech úrovních řízení společnosti, které umožňují kvalitní rozhodování a odpovídající zpětné vazby,
- v oblasti procesů jsou veškeré nápady, rady a informace zaváděny jako preventivní opatření do systému managementu jakosti, za účelem kontinuálního zlepšování a zdokonalování prováděných činností,
- pečlivým výběrem a hodnocením svých dodavatelů se společnost snaží redukovat počet reklamací a případnou nekvalitu svých produktů, spolupracuje pouze s dodavateli, kteří jsou schopni plnit stanovené požadavky,
- všechny procesy, které společnost provádí jsou v souladu s platnými legislativními, zdravotními, hygienickými, bezpečnostními a ekologickými podmínkami, které jsou stanoveny platnou legislativou ČR a EU,
- motto společnosti: **TRADICE + BEZPEČNOST + KVALITA = VÁHALA & SPOL. S R. O.**

## 6.4 Vývoj hospodářských ukazatelů

Ve výroční zprávě z roku 2008 (viz příloha č. 2) společnost uvedla, že její finanční situace byla v roce 2008 dobrá a nedošlo k realizaci žádných větších investic. Nebyly využity nové úvěry ani leasingové smlouvy. Díky rostoucí výši nerozděleného zisku z předchozích let se zvýšil i podíl vlastního kapitálu na celkových pasivech, který činil v roce 2008 59,44 % oproti roku 2006, kdy byl vlastní kapitál na úrovni 46 % a v roce 2007 54,29 % z celkové hodnoty pasiv.

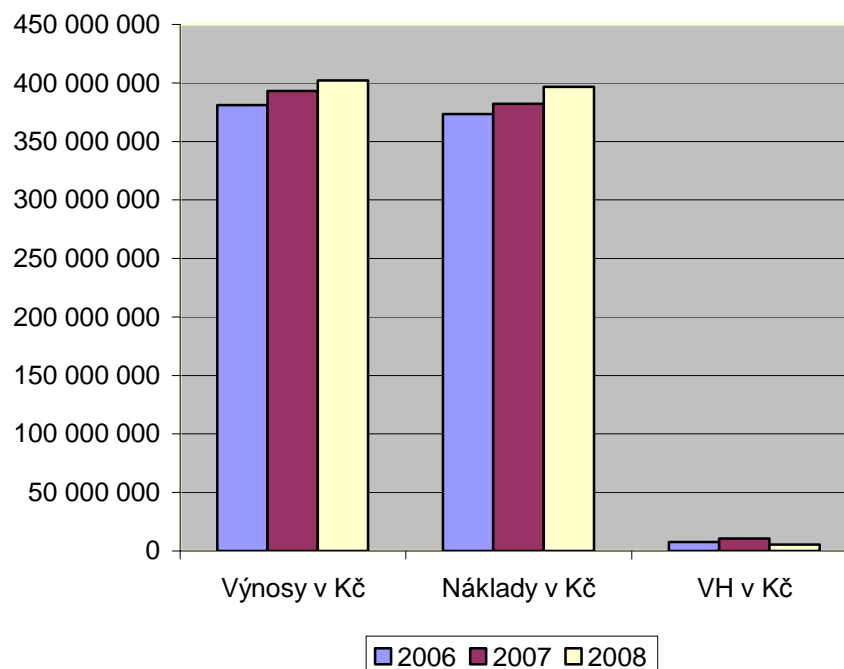
V následující tabulce je zobrazen vývoj výnosů, nákladů a výsledků hospodaření za jednotlivé roky a v obrázku č.10 je grafické znázornění vývoje těchto hospodářských ukazatelů.

Tab. 1. Vývoj výnosů, nákladů a VH v jednotlivých letech

Rok	Výnosy v Kč	Náklady v Kč	VH v Kč
2006	381 020 000 Kč	373 394 400 Kč	7 625 600 Kč
2007	393 043 200 Kč	382 250 400 Kč	10 792 800 Kč
2008	402 141 600 Kč	396 724 000 Kč	5 417 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj výnosů, nákladů a VH v jednotlivých letech



Obr. 10. Vývoj výnosů, nákladů a VH v jednotlivých letech

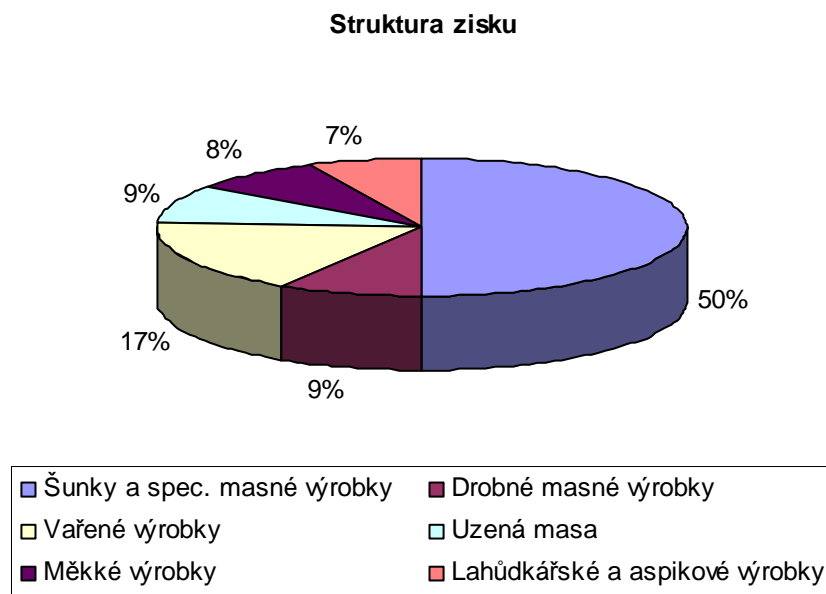


Na straně výnosů došlo v roce 2008 oproti dvěma předchozím účetním obdobím k růstu, což bylo vyvoláno především růstem tržeb z prodeje vlastních výrobků. Rostoucí vývoj tržeb byl dán zejména tím, že společnost věnovala více sil do obchodní a marketingové strategie s cílem technického zabezpečení výroby vysoce kvalitních výrobků. Rovněž došlo v roce 2008 k posílení exportu do Slovenské republiky, kdy se vývoz výrobků do této země oproti roku 2007 téměř zdvojnásobil, ale také produkce na trzích České republiky se zvýšila.

Naproti tomu hospodářský výsledek se oproti předchozím roků výrazně snížil, což bylo vyvoláno jednak nárůstem počtu obchodních zástupců, ale také navýšením platů zaměstnanců. Taktéž na výši hospodářského výsledku v roce 2008 měl vliv nákup drobného majetku, jako např. osobní počítače, mobily, kopírky, jejichž hodnota byla do 40 tis. Kč a tudíž se na tyto výdaje nepohlíželo jako na investice. Tyto nákupy však byly uskutečněny jako reakce na dobrý vývoj zisku společnosti v předchozích letech.

Dalším, velmi důležitým finančním ukazatelem je zisk, jehož výše v roce 2009 byla okolo 6 mil. Kč. Ve společnosti Váhala a spol. s r. o. je zisk tvořen pouze tržbami z prodeje vlastních výrobků, z žádných jiných zdrojů zisk neplyne. Na obrázku č.11 je zobrazen podíl jednotlivých skupin výrobků na celkové výši zisku.

Zajímavým a důležitým poznatkem je fakt, že roste-li výroba lahůdkářských a aspikových výrobků, tak zároveň ve společnosti roste i výroba masných výrobků, které jsou pro výrobu lahůdkářských produktů použity. Jako příklad lze uvést výrobu šunkových závitků, pro jejichž potřebu si společnost vyrobí šunku sama.



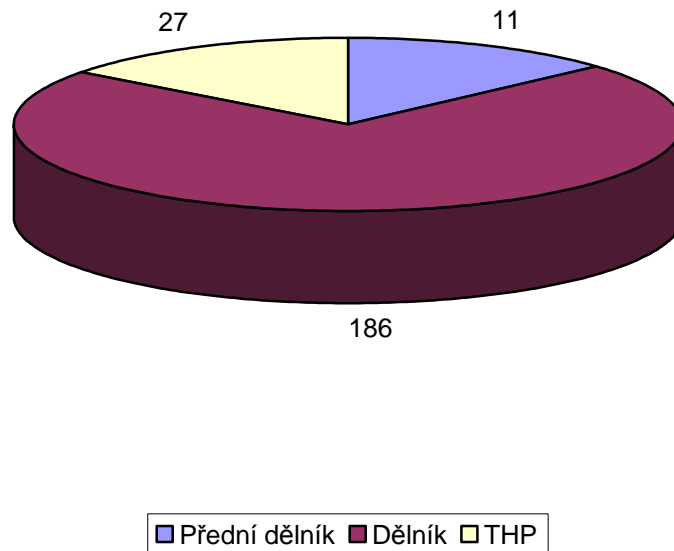
Obr. 11. Struktura zisku

## 6.5 Vývoj počtu zaměstnanců

Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců je 223 zaměstnanců. Vývoj počtu zaměstnanců má ve společnosti Váhala a spol. s r. o. spíše klesající tendenci. Jedním z možných vysvětlení je přizpůsobení procesů tak, aby byla vyšší produktivita práce. V roce 2009 v porovnání s rokem 2008 došlo k poklesu prodeje v důsledku celosvětové ekonomické krize a tudíž nebyli přijímáni noví pracovníci. Dalším důvodem poklesu počtu pracovníků je i klesající ziskovost a rostoucí nároky odběratelů, na což bylo jednou z reakcí společnosti i hledání úspor v oblasti personalistiky.

Struktura pracovníků je rozdělena do 3 skupin na přední dělníky, dělníky a technickohospodářské pracovníky. Počet zaměstnanců v jednotlivých skupinách je zobrazen v obr.č. 12.

Struktura počtu zaměstnanců



Obr. 12. Struktura počtu zaměstnanců

## 6.6 Struktura zákazníků

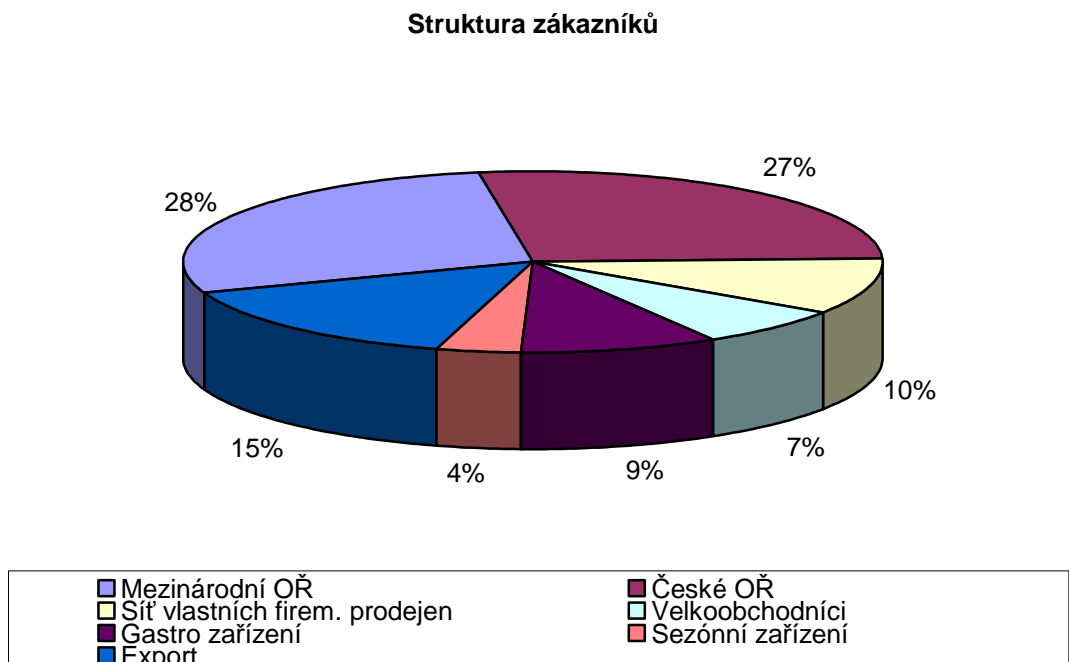
Veškeré výrobky společnosti Váhala a spol. s r. o. jsou dodávány jak českým, tak i zahraničním odběratelům. V současnosti má společnost více než 7 000 odběratelů, přibližně 4 000 jsou tzv. trvale aktivní, tzn. že si minimálně jedenkrát za měsíc objednávají výrobky společnosti. Zhruba 500 až 800 zákazníků si produkty společnosti objednává pouze v případě akce, která je vyhlášena buď ze strany společnosti Váhala a spol. s r. o. nebo ze strany některého z obchodních řetězců, jako je např. **Enapo, Minipo, Hruška**, apod. Zbylý počet zákazníků, který se odhaduje přibližně na 2 200 je uveden v databázi společnosti, ale tito zákazníci nejsou aktivní.

Struktura zákazníků je následující:

- mezinárodní obchodní řetězce – např. Ahold, Makro, Spar (dále společnost usiluje o spolupráci s obchodními řetězci Billa a Globus),
- české obchodní řetězce – např. Enapo, Minipo, Coop,
- síť vlastních firemních prodejen – jedná se o 7 vlastních prodejních míst,

- velkoobchodníci – zde patří např. Uzeniny Beta, Made Group a.s., M. Karlík - distribuce s. r. o., atd.,
- gastro zařízení – např. hotel Gemo Olomouc, hotel Dvořák Karlovy Vary, školní jídelny, závodní jídelna DEZA Valašské Meziříčí,
- sezónní zařízení – např. sportovní kluby, fotbalové a hokejové stadiony,
- export do zahraničí

Podíl jednotlivých skupin zákazníků na jejich celkovém počtu je zobrazen v následujícím obrázku.



Obr. 13. Struktura zákazníků

## 6.7 Procesní analýza

V současné době jsou procesy ve společnosti Váhala a spol. s r. o. řízeny dle mezinárodní normy ISO 9000. Důvodem, proč společnost využívá tento způsob řízení procesů je fakt, že to vyžadují jednak obchodní řetězce, do kterých společnost dodává své produkty a rovněž i zahraniční trhy, na které společnost vyváží.

Jednotlivé činnosti, které v podniku probíhají, včetně oběhu dokumentů jsou popsány a musí probíhat podle normy ISO 9000. Každý proces musí být řízen, je definováno, kdo je za něj zodpovědný a každá změna musí být zdokumentována. Jsou rovněž vymezeny kompetence a na základě jejich dodržování se nemůže například nakupované maso nakoupit od jakéhokoliv dodavatele, ale pouze od dodavatele, který byl schválen a je s ním uzavřena smlouva a který splňuje stanovené podmínky.

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ A KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Pro splnění účelu diplomové práce je důležité provést analýzu podnikových nákladů a kalkulačního systému společnosti. Podstatou úspěšného řízení nákladů je jejich správné rozdělení do jednotlivých skupin dle různých kritérií. Za základní členění nákladů se považuje druhové, u něž se vychází z klasifikace výrobních faktorů výrobního procesu v podniku. Dále bude pro účely diplomové práce použito kalkulačního členění nákladů, tedy na náklady přímé a nepřímé.

Při následující analýze vycházím z údajů ve Výkazu zisků a ztrát za rok 2009 (příloha č. 4) a jiné dostupné firemní dokumentace.

### 7.1 Druhové členění nákladů

Pro druhové členění nákladů jsem určila následující položky nákladových druhů:

- **spotřeba materiálu a energie na výrobu** – zde patří spotřebovaný materiál, spotřeba pohonných hmot a obalového materiálu, spotřeba vody, elektřiny, plynu, apod.,
- **spotřeba externích prací a služeb** – do této kategorie nákladů patří opravy, právní služby, poštovné, náklady prádelny, doprava, reklama, telefonní hovory, nájemné a ostatní služby,
- **osobní náklady** – zde jsou zahrnuty veškeré mzdové náklady, včetně sociálního a zdravotního pojištění, stravenky pro zaměstnance a příspěvky na životní a penzijní pojištění,
- **odpisy dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku**
- **daně a poplatky** – tento druh nákladů je tvořen silniční daní, daní z nemovitosti a ostatních poplatků, jako např. dálniční známky,
- **ostatní provozní náklady** – do těchto nákladů jsem zahrnula různá pojištění, pokuty, škody,
- **finanční náklady** – zde patří úroky z úvěrů, kursové rozdíly a poplatky bankám.

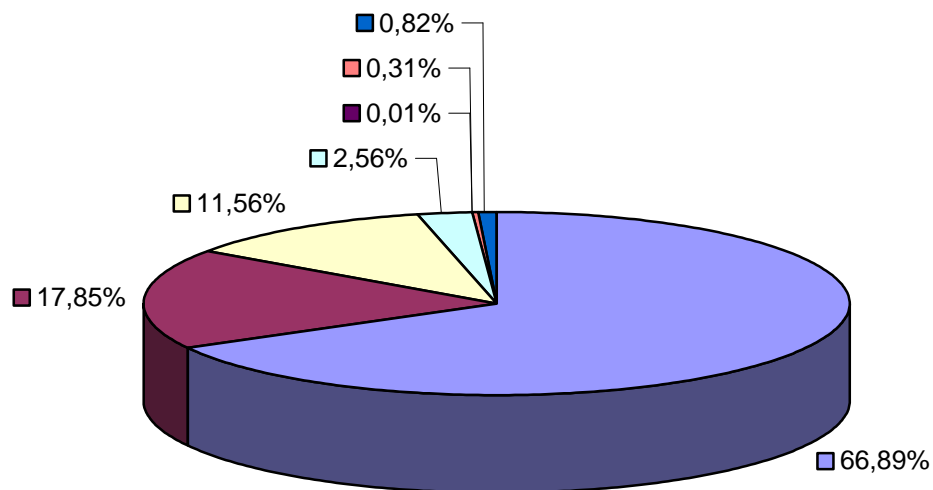
Přehled nákladů dle druhového členění a jejich procentní podíl na celkových nákladech je zobrazen níže včetně grafického znázornění.

Tab. 2. Druhové členění nákladů

Položka	Částka v Kč	Podíl v %
Spotřeba materiálu a energie na výrobu	289 349 600 Kč	66,89 %
Spotřeba externích prací a služeb	77 224 800 Kč	17,85 %
Osobní náklady	50 004 000 Kč	11,56 %
Odpisy dlouhodobého majetku	11 088 000 Kč	2,56 %
Daně a poplatky	62 400 Kč	0,01 %
Ostatní provozní náklady	1 327 200 Kč	0,31 %
Finanční náklady	3 509 600 Kč	0,82 %
<b>Celkem</b>	<b>432 565 600 Kč</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Druhové členění nákladů



Spotřeba materiálu a energie na výrobu	Spotřeba externích prací a služeb
Osobní náklady	Odpisy dlouhodobého majetku
Daně a poplatky	Ostatní provozní náklady
Finanční náklady	

Obr. 14. Druhové členění nákladů

Z obrázku je patrné, že největší podíl na celkových nákladech má spotřeba materiálu a energie na výrobu, která se pohybuje bezmála okolo 70 %. Druhou největší položku představují náklady spojené se spotřebou externích prací a služeb a to ve výši 16,35 % a

následují osobní náklady s podílem 10,59 %. Zbylé druhy nákladů jsou pod hranicí 5 %, tři z nich dokonce nepředstavují ani 1 % z celkového objemu nákladů.

## 7.2 Kalkulační členění nákladů

V této části klasifikace nákladů se zaměřím na přímé a nepřímé náklady. Toto členění provádím proto, abych mohla zjistit, jaký je vztah nákladů k jednotlivým podnikovým činnostem a výkonům a především proto, že z něj budu vycházet při návrhu ABC modelu. Údaje jsou opět čerpány z výkazu zisků a ztrát. V prvním kroku nejdříve rozdělím celkové náklady na náklady přímé a nepřímé a určím jejich podíl na celkových nákladech a následně sestavím složení přímých a nepřímých nákladů.

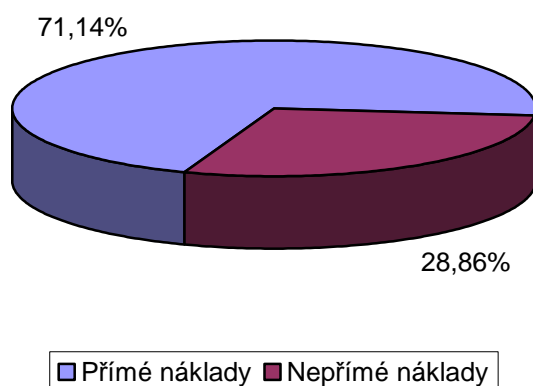
V tabulce č. 3 je uveden podíl přímých a nepřímých nákladů na jejich celkové výši, jak v peněžních částkách, tak v procentech.

Tab. 3. Podíl přímých a nepřímých nákladů

Položka	Částka v Kč	Podíl v %
Přímé náklady	307 712 508 Kč	71,14 %
Nepřímé náklady	124 853 092 Kč	28,86 %
<b>Náklady celkem</b>	<b>432 565 600 Kč</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech



Obr. 15. Podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech



Podíl přímých nákladů na jejich celkové výši je více než 70 % a z čeho se tyto náklady skládají bude vysvětleno v následujících podkapitolách.

### 7.2.1 Přímé náklady

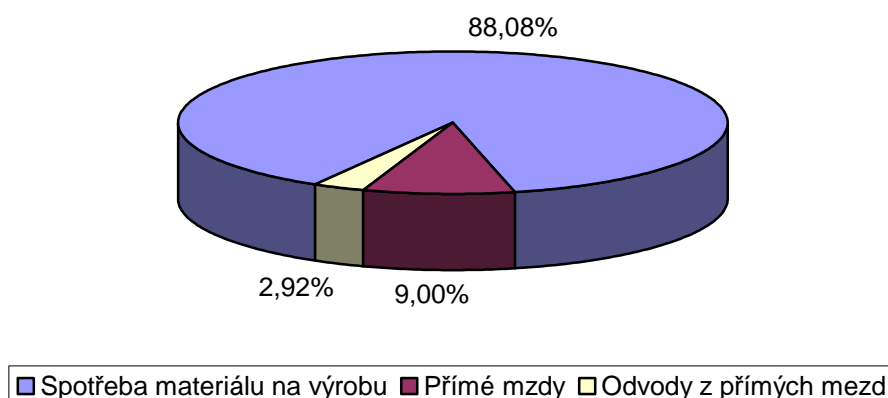
Přímé náklady ve společnosti Váhala a spol. s r. o. se skládají z nákladů na spotřebu materiálu ve výrobě a mzdových nákladů výrobních dělníků. Při určení mzdových nákladů výrobních dělníků jsem vycházela ze struktury zaměstnanců s přihlédnutím k faktu, že poměr mzdových nákladů dělníků k technickohospodářským pracovníkům musel být upraven o rozdíly v platech pracovníků zařazených ve skupině THP. Neboť manažeři a společníci firmy mají vyšší platy než přední dělníci. Po odborné konzultaci byl poměr přímých mezd stanoven na 74,5 % z celkových mezd. Přehledné složení přímých nákladů a jejich výše je uvedeno v následující tabulce.

Tab. 4. Struktura přímých nákladů

Položka	Částka v Kč	Podíl v %
Spotřeba materiálu na výrobu	271 044 800 Kč	88,08 %
Přímé mzdy	27 683 604 Kč	9,00 %
Odvody z přímých mezd	8 984 104 Kč	2,92 %
<b>Přímé náklady celkem</b>	<b>307 712 508 Kč</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Struktura přímých nákladů



Obr. 16. Struktura přímých nákladů

Největší podíl na přímých nákladech představuje spotřeba materiálu na výrobu a to v hodnotě 88 %, následně podíl přímých mezd, tedy mezd výrobních dělníků, který je rovných 9 % a zbývajících 2,92 % připadá na odvody z přímých mezd.

### 7.2.2 Nepřímé náklady

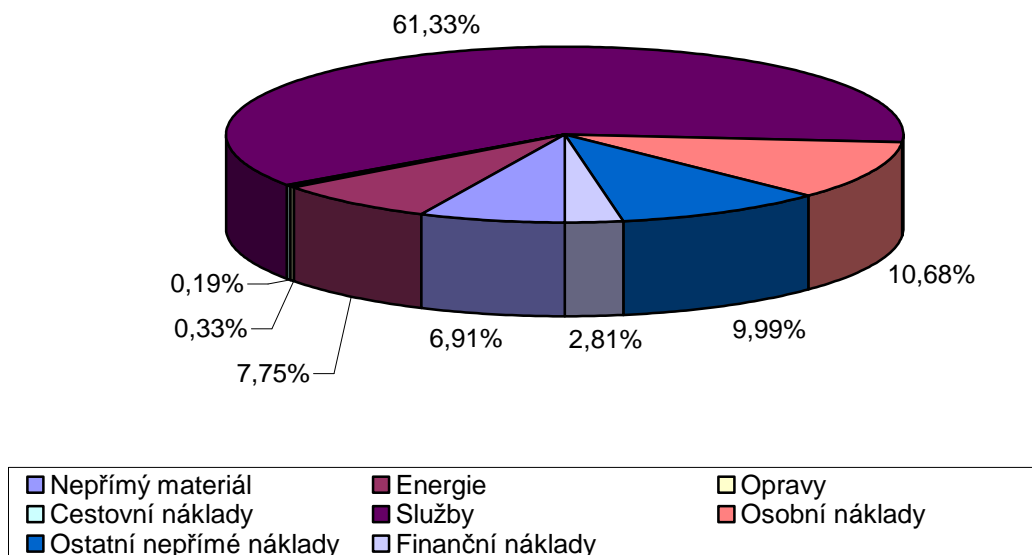
Složení nepřímých nákladů a především jejich výše je pro účely diplomové práce důležitá, neboť právě úhrn nepřímých nákladů bude využit při aplikaci nové kalkulační metody. Strukturu nepřímých nákladů jsem rozdělila do 8 skupin (viz tabulka č. 5) na **nepřímý materiál, spotřebu energie** (tato skupina zahrnuje spotřebu vody, elektřiny a plynu), **opravy, cestovní náklady, služby** (např. právní služby, poštovné, prádelna, doprava, reklama, telefonní hovory, atd.), **osobní náklady, ostatní nepřímé náklady** (do této skupiny patří silniční daň, odpisy, pokuty, daň z nemovitost apod.) a **finanční náklady**.

Tab. 5. Struktura nepřímých nákladů

Položka	Částka v Kč	Podíl v %
Nepřímý materiál	8 629 600 Kč	6,91 %
Energie	9 675 200 Kč	7,75 %
Opravy	414 400 Kč	0,33 %
Cestovní náklady	233 600 Kč	0,19 %
Služby	76 576 800 Kč	61,33 %
Osobní náklady	13 336 292 Kč	10,68 %
Ostatní nepřímé náklady	12 477 600 Kč	9,99 %
Finanční náklady	3 509 600 Kč	2,81 %
<b>Nepřímé náklady celkem</b>	<b>124 853 092 Kč</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Struktura nepřímých nákladů



Obr. 17. Struktura nepřímých nákladů

Největší podíl nepřímých nákladů je tvořen službami, téměř 62 %, kdy značnou část nákladů v této skupině představuje doprava a reklama. Hranici 10 % ještě překročily mzdové náklady technickohospodářských pracovníků, zbylé skupiny nepřímých nákladů jsou pod hranicí 10 %.

### 7.3 Analýza kalkulačního systému společnosti

Společnost Váhala a spol. s r. o. používá pro kalkulaci nákladů univerzální kalkulační vzorec, který zohledňuje systém obchodních podmínek a umožňuje zvýhodňovat velké a perspektivní odběratele.

Kalkulace nákladů na daný výrobek probíhá tak, že se pro každý výrobek vyhotoví kalkulační list a sečte se všechen materiál, který vstupuje do výrobku a to na základě přísně střežené receptury. Postup je takový, že u každé suroviny se vyčíslí množství, ve kterém do výrobku vstupuje, rovněž se zahrnují suroviny jako je obalový materiál či etiketa. V následujícím kroku se v kalkulačním listu vyjádří cena za jednotku suroviny vstupující do výrobku a vyčíslí se celková cena suroviny. Další část kalkulace nákladů na výrobek spočívá v definování ztráty, ke které dochází při tepelném opracování a která se musí

zhodnotit. Podíl ztráty se může pohybovat až do výše 15 % hmotnosti výrobku, záleží na typu výrobku, u některých druhů ke ztrátám nedochází.

Jakmile je definována výše ztráty, tak se o tuto hodnotu sníží celková váha výrobku. Cena za 1kg výrobku se vypočítá jako podíl celkové ceny všech surovin a celkové váhy všech surovin snížené o definovanou ztrátu.

Jako režijní přírážku společnost používá jednotnou marži ve výši 40 %, která v sobě zahrnuje jak příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, tak i náklady spojené s obchodními podmínkami pro jednotlivé podniky, jedná se například o slevy.

Následně dochází ke kontrole kalkulací fyzickým vážením konkrétního výrobku.

Příklad kalkulace nákladů u jednotlivých výrobků je uveden v příloze č. 3. V tomto příkladu jsou rovněž uvedeny pomocné výpočty pro 35 % a 30 % marži, kterou podnik využívá v případě ojedinělých obchodních podmínek. Jedná se o výpočet, kam až může podnik s výší ceny zajít, aby byla zajištěna ziskovost výrobku.

### **7.3.1 Nedostatky současného kalkulačního systému**

Na základě analýzy současného systému kalkulace nákladů ve společnosti Váhala a spol. s r. o. jsem dospěla k třem hlavním nedostatkům, které jejich současný systém přináší. Společnost využívá jako režijní přírážku jednotnou 40 % marži a nerozděluje režie na výrobní, správní a odbytové. Tím, že je používána jednotná přírážka se nerespektuje pracnost dělníků a fakt, že pro jednotlivé odběratele nejsou zohledňovány různé režijní náklady je další nevýhodou. Jako poslední nedostatek je definována energetická náročnost, která se nezohledňuje pro jednotlivé výrobky, ale s její hodnotou se pracuje jako s průměrnou.

Výše uvedené nedostatky používané kalkulační metody mě vedly k posouzení, zda by nebylo lepší pro společnost Váhala a spol. s r. o. řídit náklady pomocí moderní metody řízení nákladů Activity Based Costing. Následující část práce je tedy zaměřena na vytvoření projektu pro využití metody ABC.

## 8 PROJEKT VYUŽITÍ METODY ABC V ANALYZOVANÉ SPOLEČNOSTI

Cílem této diplomové práce je zjistit, jaká je ziskovost u jednotlivých skupin výrobků a na jednotlivých trzích společnosti Váhala a spol. s r. o. Důležitým úkolem bylo zjistit, jaká je ve společnosti v současné době používaná kalkulační metoda, zhodnotit její nedostatky a představit novou metodu kalkulace nákladů, díky které budou jednotlivým výrobkům přiřazeny jen ty režijní náklady, které skutečně spotřebovávají, nikoliv na základě přiřazení režijní přírážkou.

Jako nejpodstatnější fakt, proč byla zvolena metoda ABC je společností používaná jednotná režijní přírážka. Ta neumožňuje zohlednit pracnost dělníků ani odlišnou úroveň náročnosti u jednotlivých výrobků.

### 8.1 Návrh ABC modelu

Při návrhu ABC modelu vycházím z údajů o nepřímých nákladech, které byli podrobně rozčleněny v analytické části práce. S přímými náklady nepracuji, protože u nich by neměl nastat problém s jejich přiřazením na konkrétní výrobky, neboť u nich se dává zjistit, kolik jich bylo spotřebováno na jeden výrobek.

Při tvorbě ABC modelu se postupuje v 5 etapách, z nichž každá bude podrobně popsána v jednotlivých podkapitolách. Pouze první etapa, týkající se úpravy účetních dat není v této práci uskutečněna z důvodu rozsáhlosti projektu.

#### 8.1.1 Druhá etapa – návrh aktivit

V rámci druhé fáze tvorby ABC modelu je třeba definovat a popsat aktivity, které budou použity pro účely nákladové alokace. Struktura aktivit a jejich počet závisí na mnoha faktorech, především na velikosti podniku, dostupnosti informačních zdrojů i na důvodu tvorby ABC modelu. Aktivity se skládají z jednotlivých činností, které jsou v podniku vykonávány a popisují se slovesem, které vyjadřuje náplň činností, které jsou v rámci aktivity prováděny.

Při návrhu aktivit pro účely projektu jsem vycházela z možnosti mít dostatek spolehlivých informací o jednotlivých aktivitách a z odborné konzultace s vedoucím marketingu a

prodeje. Na základě těchto faktorů bylo definováno 7 hlavních aktivit a jedna aktivita podpůrná. Přehled a stručný popis všech aktivit je v následujícím výčtu:

- **Nákup** – úkolem nákupního oddělení je vyhodnocování stavu zásob surovin pro výrobu, seznamování se s plány výroby na daný den a následné vystavení objednávek a odeslání těchto objednávek dodavatelům.
- **Bourání** – činnost bourání spočívá v dělení jatečně opracovaných těl na menší části a následně dochází ke koštění a úpravě masa v podobě odblanění a vychystávání na jednotlivé šarže. Aktivitu bourání jsem pro další účely rozdělila na činnosti **vykošťování, odblanění a šaržování masa**.
- **Míchání** – v rámci aktivity míchání dochází k navažování surovin a ingrediencí, následně k mělnění masa z velkých kusů na menší v tzv. kutru a nastříkávání masa, což nahrazuje dříve používané lakování. Zde rovněž dochází k masírování masa neboli přípravě masa na výrobu šunek a specialit. Tuto aktivitu jsem roztřídila na činnosti **kutrování, nastříkávání a masírování**.
- **Narážení** – v této aktivitě dochází k činnostem **plnění výrobků** do umělých, přírodních nebo kolagenních střívek. Také zde probíhá činnost **příprava masa** spočívající v uvaření masa buď s kostí nebo bez a následně oddělení masa od kostí nebo křupek, které nejsou pro výrobky žádoucí. Poslední činností zde probíhající je **plnění masa do forem** dle specifikace, nebo-li tvarování výrobku.
- **Tepelné opracování** – vařené výrobky, ať už ve formách nebo ve střevě se musí tepelně opracovat, vařit při teplotě min. 71°C v jádře výrobku po dobu 20 min. Proces uzení spočívá v zauzení výrobku na povrchu do zlatova. Aktivitu tepelné opracování jsem tedy rozdělila na činnosti **vaření a uzení**.
- **Balení a expedice** – po tepelném opracování se výrobek zchladí na teplotu 5°C a méně a zabalí se do vakua nebo ochranné atmosféry, tato činnost je označena jako **balení**. Po zabalení přechází k další činnosti **etiketování** a po té je ukládán do přepravek nebo kartonů, čili činnost **kartonování**. Poslední činností je **vychystávání** kartonů dle objednávek a jejich **expedice** na český nebo zahraniční trh.

- **Prodej** – v rámci poslední aktivity dochází k nabídce zboží a přípravě marketingových aktivit pro daného zákazníka, ke kontrole prodávaného zboží a poprodejním službám v podobě letáku, ochutnávek, apod.

Jako podpůrná aktivita byla zvolena **Administrativa a správa** a v rámci této činnosti dochází k vystavování faktur, uzavírání smluv, vedení účetnictví, skladování, řízení lidských zdrojů atd.

### 8.1.2 Třetí etapa - ocenění aktivit

Smyslem této etapy je přiřadit nepřímé náklady jednotlivým, výše zmíněným aktivitám podniku. Na základě diskuse s vedoucími útvarů o náročnosti daných aktivit jsem určila, kolik procent z celkových režijních nákladů ta která aktivita spotřebuje. Při určování procentních podílů jsem vycházela z jednotlivých nákladových položek. Nejnáročnější činností v podniku je expedice, jednak proto, že v sobě zahrnuje nejvíce aktivit a také se zde projevuje export do zahraničí, což vyvolává zvýšené náklady v podobě dopravy, reklamy, telefonních hovorů a cestovních nákladů.

Dalšími dvěma náročnými činnostmi jsou narážení a tepelné opracování, které spotřebovávají především velké množství mzdových nákladů, neboť tyto činnosti provádí větší počet pracovníků oproti ostatním činnostem. Nad hranicí 15-ti % podílu na celkových nepřímých nákladech se ještě pohybuje „prodej“. Je to dáno hlavně velkým počtem obchodních zástupců, kteří pro svou práci využívají firemní automobily, mobilní telefony a často vyjíždí na služební cesty. Zbylé výrobní činnosti jsou pod úrovní 10 % a jsou zhruba ve stejném postavení. Nejméně náročnými činnostmi jsou pak administrativa a správa a nákup.

Podle určení náročnosti jsem následně stanovila výši nepřímých nákladů na danou aktivitu z celkové výše 124 853 092 Kč a ocenění aktivit je následující:

Tab. 6. Ocenění aktivit

Aktivita	Spotřeba nepřímých nákladů v %	Spotřeba nepřímých nákladů v Kč
Nákup	1 %	1 248 531 Kč
Bourání	9,5 %	11 861 044 Kč
Míchání	9 %	11 236 778 Kč
Narážení	18,5 %	23 097 822 Kč
Tepelné opracování	19,5 %	24 346 353 Kč
Expedice	20 %	24 970 618 Kč
Prodej	17,5 %	21 849 291 Kč
Administrativa a správa	5 %	6 242 655 Kč
<b>Celkem</b>	<b>100 %</b>	<b>124 853 092 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

V dalším kroku jsem provedla rozdělení nákladů podpůrné aktivity **Administrativa a správa**, jejíž ocenění bylo stanoveno na výši 6 242 655 Kč, mezi podporované aktivity. Toto rozdělení bylo provedeno podle příčin spotřeby zdrojů a počtu pracovníků v hlavních aktivitách. Přecenění aktivit je zobrazeno v tabulce č. 7.

Tab. 7. Ocenění aktivit – rozdělení podpůrné aktivity

Aktivita	Náklady před korekcí	Rozdělení podpůrné aktivity	Náklady po korekci
Nákup	1 248 531 Kč	936 398 Kč	2 184 929 Kč
Bourání	11 861 044 Kč	62 427 Kč	11 923 471 Kč
Míchání	11 236 778 Kč	62 427 Kč	11 299 205 Kč
Narážení	23 097 822 Kč	124 853 Kč	23 222 675 Kč
Tepelné opracování	24 346 353 Kč	187 280 Kč	24 533 633 Kč
Expedice	24 970 618 Kč	1 560 664 Kč	26 531 282 Kč
Prodej	21 849 291 Kč	3 308 606 Kč	25 157 897 Kč
Administrativa a správa	6 242 655 Kč	- 6 242 655 Kč	0 Kč
<b>Celkem</b>	<b>124 853 092 Kč</b>	<b>6 242 655 Kč</b>	<b>124 853 092 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

V této fázi můžeme vidět, že výše celkových nepřímých nákladů se nezměnila, mění se pouze jejich tok od zdrojů k činnostem. Mění se pohled od nákladů na materiál, služby, mzdy směrem k nákladům na činnosti. Zatímco v analytické části je vidět, že největší část nepřímých nákladů spotřebovávají služby, tady je již jasné, že nejvyšší částka režijních nákladů připadá na aktivitu Expedice.

Jak již bylo výše uvedeno, každá aktivita se skládá z několika činností, které jsou v podniku vykonávány. Proto jsem si výrobní aktivity rozdělila na dílčí činnosti a rovněž je



ocenila náklady, které spotřebovávají. Jednotlivé činnosti jsem prodiskutovala s vedoucím marketingu a prodeje a na základě jeho odborných znalostí a zkušeností a částečně kvalifikovaného odhadu jsem definovala procentní podíl jednotlivých činností na celkových nákladech aktivity, v rámci které činnosti probíhají. Přehled těchto údajů je zobrazen v tabulce č. 8.

Tab. 8. Ocenění činností

Aktivita/ činnost	Procentní podíl	Částka v Kč
<b>Nákup</b>	-	<b>2 184 929 Kč</b>
<b>Bourání:</b>		<b>11 923 471 Kč</b>
- vykošťování	67 %	7 988 726 Kč
- odblanění	17 %	2 026 990 Kč
- šaržování masa	16 %	1 907 755 Kč
<b>Míchání:</b>		<b>11 299 205 Kč</b>
- kutrování	45 %	5 084 642 Kč
- nastříkování	25 %	2 824 801 Kč
- masírování	30 %	3 389 762 Kč
<b>Narážení:</b>		<b>23 222 675 Kč</b>
- plnění do střev	34 %	7 895 709 Kč
- příprava masa na vařené výrobky	33 %	7 663 483 Kč
- plnění masa do forem	33 %	7 663 483 Kč
<b>Tepelné opracování:</b>		<b>24 533 633 Kč</b>
- vaření	45 %	11 040 135 Kč
- uzení	55 %	13 493 498 Kč
<b>Expedice:</b>		<b>26 531 282 Kč</b>
- balení	47 %	12 469 703 Kč
- etiketování	10 %	2 653 128 Kč
- kartonování	4 %	1 061 251 Kč
- vychystávání + doprava	39 %	10 347 200 Kč
<b>Prodej:</b>		<b>25 157 897 Kč</b>
<b>Náklady celkem</b>		<b>124 853 092 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je vidět, že nejdražší aktivitou je i nadále Expedice, která spotřebovává více než 26mil. Kč, ale nejdražší činnost neprobíhá v rámci této aktivity nýbrž v rámci tepelného opracování a jedná se o činnost uzení. Naopak nejlevnější aktivitou je Míchání s částkou zhruba 11,3mil. Kč a nejlevnější činností je Kartonování s celkovými náklady něco málo přes 1mil. Kč.

### 8.1.3 Čtvrtá etapa – definování nákladových objektů

Předposlední fáze projektu spočívá v definování nákladových objektů, které představují příčinu provádění aktivit, tím pádem jsou příčinou spotřebovávání zdrojů neboli vzniku nákladů. Nákladovými objekty mohou být výrobky, zákazníci, zakázky, dodavatelé, distribuční kanály apod.

Při zpracování projektu jsem si za nákladové objekty zvolila výrobky a zákazníky. S ohledem na velké množství výrobků, které společnost vyrábí jsem všechny výrobky za pomoci odborného pracovníka rozdělila do 2 charakteristických skupin výrobků a těmi jsou **vařené výrobky** a **uzené výrobky**. Vzhledem k tomu, že počet zákazníků společnosti se pohybuje okolo 7 000, nebylo by možné v této práci zjišťovat ziskovost u všech odběratelů a tudíž jsem vycházela z jejich struktury uvedené v analytické části práce.

Posledním a důležitým krokem je ocenit výše definované nákladové objekty a zajistit tak schopnost porovnat jejich ziskovost. Aby mohlo být provedeno ocenění nákladových objektů, je třeba najít příčiny, které spotřebu aktivit na nákladové objekty vyvolávají. U definovaných příčin se zjistí jejich cena tím způsobem, že se celkové náklady dané aktivity vydělí počtem příčin, které spotřebu aktivity způsobují (viz tab. 9). Příčiny jsem stanovila na základě odborné debaty s manažerem marketingu a prodeje a následně jsem s ním prodiskutovala, kolik která aktivita přibližně spotřebuje takto definovaných příčin za dobu 1 roku.

Nejdříve jsem si vymezila počet příčin na celkovou aktivitu a u aktivit výrobních jsem provedla rozložení celkového počtu příčin na jednotlivé činnosti a to podle stejného procentního podílu, který jsem použila v tabulce č. 8.

Tab. 9. Výpočet cen příčin

Aktivita/činnost	Příčina spotřeby	Celkové náklady aktivity/činnosti v Kč	Počet příčin	Cena příčiny v Kč
Nákup	počet objednávek	2 184 929 Kč	4 500	485,54 Kč
<b>Bourání</b>	<b>počet hodin práce</b>	<b>11 923 471 Kč</b>	<b>14 000</b>	<b>851,68 Kč</b>
- vykošťování	počet hodin práce	7 988 726 Kč	9 380	851,68 Kč
- odblanění	počet hodin práce	2 026 990 Kč	2 380	851,68 Kč
- šaržování	počet hodin práce	1 907 755 Kč	2 240	851,68 Kč
<b>Míchání</b>	<b>počet hodin práce</b>	<b>11 299 205 Kč</b>	<b>16 000</b>	<b>706,20 Kč</b>
- kutrování	počet hodin práce	5 084 642 Kč	7 200	706,20 Kč
- nastříkování	počet hodin práce	2 824 801 Kč	4 000	706,20 Kč
- masírování	počet hodin práce	3 389 762 Kč	4 800	706,20 Kč
<b>Narážení</b>	<b>počet hodin práce</b>	<b>23 222 675 Kč</b>	<b>38 000</b>	<b>611,12 Kč</b>
- plnění do střev	počet hodin práce	7 895 709 Kč	12 920	611,12 Kč
- příprava masa na vařené výrobky	počet hodin práce	7 663 483 Kč	12 540	611,12 Kč
- plnění do forem	počet hodin práce	7 663 483 Kč	12 540	611,12 Kč
<b>Tepelné opracování</b>	<b>počet hodin práce</b>	<b>24 533 633 Kč</b>	<b>18 000</b>	<b>1 362,98 Kč</b>
- vaření	počet hodin práce	11 040 135 Kč	8 100	1 362,98 Kč
- uzení	počet hodin práce	13 493 498 Kč	9 900	1 362,98 Kč
<b>Expedice</b>	<b>počet kilogramů</b>	<b>26 531 282 Kč</b>	<b>6 400 000</b>	<b>4,15 Kč</b>
- balení	počet kilogramů	12 469 703 Kč	3 008 000	4,15 Kč
- etiketování	počet kilogramů	2 653 128 Kč	640 000	4,15 Kč
- kartonování	počet kilogramů	1 061 251 Kč	256 000	4,15 Kč
- vychystávání + doprava	počet kilogramů	10 347 200 Kč	2 496 000	4,15 Kč
Prodej	počet vyst.faktur	25 157 897 Kč	175 000	143,76 Kč
<b>Celkem</b>		<b>124 853 092 Kč</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud známe počet příčin, které nákladový objekt spotřeboval, můžeme náklady jednotlivých aktivit určit tak, že vynásobíme počet spotřebovaných příčin cenou připadající na jednu příčinu. Součet těchto nákladů pak představuje celkové nepřímé náklady připadající na konkrétní nákladový objekt.

V následujících tabulkách je uvedena kalkulace nepřímých nákladů na uzené výrobky, vařené výrobky a zákazníky.

Tab. 10. Kalkulace nepřímých nákladů – uzené výrobky

Aktivita/činnost	Cena příčiny v Kč	Počet příčin	Celkové náklady v Kč
Nákup	485,54 Kč	2 250	1 092 465 Kč
<b>Bourání</b>			
- vykošťování	851,68 Kč	5 628	4 793 255,04 Kč
- odblanění	851,68 Kč	833	709 449,44 Kč
- šaržování	851,68 Kč	1 120	953 881,60 Kč
<b>Míchání</b>			
- kutrování	706,20 Kč	4 320	3 050 784 Kč
- nastříkování	706,20 Kč	1 800	1 271 160 Kč
- masírování	706,20 Kč	2 160	1 525 392 Kč
<b>Narážení</b>			
- plnění do střev	611,12 Kč	6 460	3 947 835,20 Kč
- příprava masa na vařené výrobky	611,12 Kč	0	0 Kč
- plnění do forem	611,12 Kč	8 778	5 364 411,36 Kč
<b>Tepelné opracování</b>			
- vaření	1 362,98 Kč	3 645	4 968 062,10 Kč
- uzení	1 362,98 Kč	9 900	13 493 502 Kč
<b>Expedice</b>			
- balení	4,15 Kč	1 955 200	8 114 080 Kč
- etiketování	4,15 Kč	320 000	1 328 000 Kč
- kartonování	4,15 Kč	179 200	743 680 Kč
- vychystávání + doprava	4,15 Kč	1 248 000	5 179 200 Kč
<b>Celkové nepřímé náklady</b>			<b>56 535 157,74 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 11. Kalkulace nepřímých nákladů – vařené výrobky

Aktivita/činnost	Cena příčiny v Kč	Počet příčin	Celkové náklady v Kč
Nákup	485,54 Kč	2 250	1 092 465 Kč
<b>Bourání</b>			
- vykošťování	851,68 Kč	3 752	3 195 503,36 Kč
- odblanění	851,68 Kč	1 547	1 317 548,96 Kč
- šaržování	851,68 Kč	1 120	953 881,60 Kč
<b>Míchání</b>			
- kutrování	706,20 Kč	2 880	2 033 856 Kč
- nastříkování	706,20 Kč	2 200	1 553 640 Kč
- masírování	706,20 Kč	2 640	1 864 368 Kč
<b>Narážení</b>			
- plnění do střev	611,20 Kč	6 460	3 948 352 Kč
- příprava masa na vařené výrobky	611,20 Kč	12 540	7 664 448 Kč
- plnění do forem	611,20 Kč	3 762	2 299 334,40 Kč
<b>Tepelné opracování</b>			
- vaření	1 362,98 Kč	4 455	6 072 075,90 Kč
- uzení	1 362,98 Kč	0	0 Kč
<b>Expedice</b>			
- balení	4,15 Kč	1 052 800	4 369 120 Kč
- etiketování	4,15 Kč	320 000	1 328 000 Kč
- kartonování	4,15 Kč	76 800	318 720 Kč
- vychystávání + doprava	4,15 Kč	1 248 000	5 179 200 Kč
<b>Celkové nepřímé náklady</b>			<b>43 190 513,22 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č.12 udává informace o nepřímých nákladech patřících k aktivitě **prodej** rozdělených mezi jednotlivé skupiny zákazníků podle počtu příčin, tedy počtu vystavených faktur, které spotřebují.

Tab. 12. Kalkulace nepřímých nákladů – zákazníci

Zákazník	Cena příčiny v Kč	Počet příčin	Celkové náklady v Kč
Mezinárodní obchodní řetězce	143,76 Kč	45 500	6 541 080 Kč
České obchodní řetězce	143,76 Kč	68 250	9 811 620 Kč
Export	143,76 Kč	28 000	4 025 280 Kč
Sít' vlastních prodejen	143,76 Kč	12 250	1 761 060 Kč
Gastro zařízení	143,76 Kč	10 500	1 509 480 Kč
Velkoobchodníci	143,76 Kč	8 750	1 257 900 Kč
Sezónní zařízení	143,76 Kč	1 750	251 580 Kč
<b>Celkové nepřímé náklady</b>			<b>25 158 000 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

## 8.2 Určení ziskovosti nákladových objektů

V této fázi je již známá výše nepřímých nákladů u zvolených nákladových objektů. Aby bylo dosaženo stanovených cílů, což je zjištění ziskovosti u jednotlivých skupin výrobků a zákazníků, je potřeba ještě rozdělit výši přímých nákladů mezi tyto nákladové objekty. Posledním krokem bude odečíst od celkové výše nákladů tržby, které se k nákladovým objektům vztahují a tím se zjistí jejich ziskovost.

Celkovou výši přímých nákladů jsem musela stejně jako u nepřímých nákladů rozdělit mezi aktivity nákupní, výrobní a prodejní. Přímé náklady jsou složeny z nákladů v podobě spotřeby materiálu a mzdových nákladů. Výše nákladů na spotřebu materiálu se celá vztahuje pouze k aktivitám výrobním, ale mzdové náklady bylo třeba rozdělit mezi všechny 3 aktivity. Největší podíl přímých mzdových nákladů připadá na výrobní činnosti a to v rozsahu 75 %. Prodej se podílí na přímých mzdových nákladech 24,7 % a zbylé 0,3 % připadají na nákup. Peněžní vyjádření celkových přímých nákladů na jednotlivé aktivity je vyjádřen v tabulce č. 13.

Tab. 13. Rozdělení přímých nákladů

Aktivita	Spotřeba materiálu v Kč	Mzdové náklady v Kč	Celkové přímé náklady v Kč
Nákup	-	110 003,10 Kč	110 003,10 Kč
Výroba	271 044 800 Kč	27 500 781,00 Kč	298 545 581,00 Kč
Prodej	-	9 056 923,90 Kč	9 056 923,90 Kč
<b>Náklady celkem</b>	<b>271 044 800 Kč</b>	<b>36 667 708,00 Kč</b>	<b>307 712 508,00 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tak jako u nepřímých nákladů jsem náklady na aktivity nákupní a výrobní vztahovala k výrobkům a náklady prodejní aktivity k zákazníkům, i v případě přímých nákladů jsem postupovala stejně. Pojďme si nyní rozdělit přímé náklady na stanovené nákladové objekty a rovnou určit jejich ziskovost.

### 8.2.1 Uzené a vařené výrobky

Rozdělení přímých nákladů jsem provedla tím způsobem, že jsem si zjistila, jaký je celkový počet hodin práce u uzených a vařených výrobků a stanovila jsem jejich podíl vzhledem k celkovému počtu hodin práce v celé výrobě a to s tím cílem, abych mohla rozdělit mzdové náklady. Druhou složkou přímých nákladů je spotřeba materiálu a pro jejich rozdělení bylo potřeba určit, kolik kilogramů materiálu spotřebují uzené výrobky a kolik vařené výrobky. Rovněž jsem určila procentní podíl na celkovém počtu kilogramů. Náklady aktivity nákup jsem rozdělila mezi uzené a vařené výrobky rovnoměrně, jako u rozdělování nepřímých nákladů. Rozdělení přímých nákladů na uzené a vařené výrobky, jejichž celková výše činí 298 655 584,10 Kč je uvedeno v tabulce č. 14.

Tab. 14. Rozdělení přímých nákladů na uzené a vařené výrobky

Náklady/ výrobek	Uzené výrobky	Vařené výrobky	Náklady celkem v Kč
Spotřeba materiálu	157 205 984,00 Kč	113 838 816,00 Kč	271 044 800,00 Kč
Mzdové náklady	14 300 406,12 Kč	13 200 374,88 Kč	27 500 781,00 Kč
Nákup	55 001,55 Kč	55 001,55 Kč	110 003,10 Kč
<b>Celkové přímé náklady</b>	<b>171 561 391,70 Kč</b>	<b>127 094 192,40 Kč</b>	<b>298 655 584,10 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Abych mohla určit ziskovost u uzených a vařených výrobků je nutné znát výši tržeb z jejich prodeje. Tuto výši jsem zjistila prostřednictvím rozhovoru s odpovědným pracovníkem na základě kterého vyplynulo, že vařené výrobky jsou z hlediska výše dosahovaných tržeb pro společnost výhodnější a výše ročního obrátu se pohybuje zhruba okolo 302 400 000 Kč.

U uzených výrobků se tržby pohybují okolo 201 600 000 Kč. Ziskovost daných skupin výrobků je tedy následující:

Tab. 15. Ziskovost uzených a vařených výrobků

Produkt	Tržby v Kč	Nepřímé náklady v Kč	Přímé náklady v Kč	Ziskovost v Kč	Ziskovost v %
Uzené výrobky	201 600 000 Kč	56 535 157,74 Kč	171 561 391,70 Kč	- 26 496 549,44 Kč	- 13,1 %
Vařené výrobky	302 400 000 Kč	43 190 513,22 Kč	127 094 192,40 Kč	132 115 294,40 Kč	43,7 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Z dosažených výsledků vyplývá, že u výrobků, které jsou zařazeny ve skupině „uzené výrobky“ dochází ke ztrátě zhruba 13 %. Na první pohled je jasné, že tento stav je zapříčiněn jednak nižšími tržbami oproti tržbám u vařených výrobků a to ve výši přes 100mil. Kč ale také vyšší hodnotou jak přímých, tak nepřímých nákladů.

Díky rozpadu nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity se dá v této fázi určit, že výroba uzených výrobků je nákladově zhruba o 25 % náročnější než výroba vařených výrobků. Především největší rozdíly jsou v tepelném opracování výrobků, neboť uzené výrobky prochází jak vařením tak uzením, kdežto vařené výrobky pouze vařením. Tento fakt způsobuje v reálných číslech nárůst nepřímých nákladů u uzených výrobků o více než 12mil. Kč oproti vařeným výrobkům. Nicméně také přímé náklady jsou o dost vyšší než u vařených výrobků, což potvrzuje, že v případě uzených výrobků se jedná o náročnější výrobu způsobenou vyšší spotřebou hodin práce i množstvím spotřebovaných kilogramů materiálu na výrobu.

Vařené výrobky vychází z tohoto průzkumu jako ziskové, v procentuálním vyjádření 42,3 % ziskovosti. Tento vývoj se dal očekávat, vzhledem k nižším celkovým nákladům a především vyšším tržbám u této skupiny výrobků.

### 8.2.2 Zákazníci

Druhým cílem bylo zjistit, jaká je ziskovost jednotlivých skupin zákazníků společnosti Váhala a spol. s r. o. K zákazníkům jsem přiřadila nepřímé náklady aktivity „Prodej“ již v předchozí kapitole, ale dále bylo třeba mezi ně rozdělit i přímé náklady, definovat výši tržeb, která od dané skupiny zákazníků plyne a v závěru určit ziskovost.



Přímé náklady jsem rozdělila mezi jednotlivé skupiny zákazníků stejným poměrem, který jsem v předchozí kapitole použila pro určení počtu příčin, které dané skupiny spotřebovávají. Co se týká určení výše tržeb, tak jejich výši jsem získala opět na základě diskuse s manažerem marketingu a prodeje, který mě informoval o tom, kolika procenty se daní zákazníci podílí na celkovém obratu tržeb. Ziskovost zákazníků je uvedena v tabulce č. 15.

Tab. 16. Ziskovost zákazníků

Zákazník	Tržby v Kč	Nepřímé náklady v Kč	Přímé náklady v Kč	Ziskovost v Kč	Ziskovost v %
ČOŘ	201 600 000 Kč	9 811 620 Kč	3 532 200,30 Kč	188 256 179,70 Kč	93,4 %
MOŘ	126 000 000 Kč	6 541 080 Kč	2 354 800,20 Kč	117 104 119,80 Kč	92,9 %
EXP	45 360 000 Kč	4 025 280 Kč	1 449 107,80 Kč	39 885 612,20 Kč	87,9 %
SVP	40 320 000 Kč	1 761 060 Kč	633 984,70 Kč	37 924 955,30 Kč	94,1 %
GASTRO	40 320 000 Kč	1 509 480 Kč	543 415,40 Kč	38 267 104,60 Kč	94,9 %
VO	35 280 000 Kč	1 257 900 Kč	452 846,30 Kč	33 569 253,70 Kč	95,2 %
SZ	15 120 000 Kč	251 580 Kč	90 569,20 Kč	14 777 850,80 Kč	97,7 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že nejziskovější skupinou zákazníků jsou sezónní zařízení, jejichž ziskovost je téměř 98 %. U této skupiny společnost dosáhla vysokých tržeb avšak náklady nejsou příliš vysoké. Dá se říct, že tím, že se jedná o sezónní skupinu zákazníků tak společnost nevydává tolik peněžních prostředků na marketingové nástroje v podobě akčních letáků. Také se u této skupiny zákazníků neobjevují ochutnávky, což rovněž znamená úsporu nákladů. Výše tržeb by se dala vysvětlit tím, že se jedná o zařízení v podobě různých sportovních klubů, kde se seskupuje velké množství lidí, kteří si rádi zpříjemní pohled na sportovní utkání dobrým občerstvením.

Co se týká nejméně ziskové skupiny, tu představuje export, tedy zahraniční zákazníci. Na jedné straně stojí nižší úroveň tržeb, oproti obchodním řetězcům. Na straně druhé jsou docela vysoké celkové náklady, které jsou vyvolány především náročností exportu samotného. Nejen že se náklady zvyšují v důsledku větší vzdálenosti a to se projevuje růstem dopravních nákladů, ale také marketing je v této oblasti náročnější. Společnost se totiž musí neustále snažit o utvrzování názoru u zahraničních zákazníků v tom, že její výrobky jsou výjimečné a že je pro ně konkurenční výhodou mít ve svém sortimentu též zahraniční produkty, které jim právě společnost Váhala a spol. s r. o. nabízí a dodává.

## 9 VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Za nejdůležitější přínos své diplomové práce považuji to, že díky představení a vytvoření projektu využití metody ABC je umožněno společnosti Váhala a spol. s r. o. získat mnohem přesnější informace o struktuře nepřímých nákladů, ale rovněž i informace o tom, proč vlastně ke vzniku těchto nákladů dochází. Prostřednictvím rozpadu aktivit na dílčí činnosti a jejich následné ocenění pomůže společnosti sledovat, jaké jsou vzájemné vztahy mezi nepřímými náklady těchto aktivit a jednotlivými výrobky.

Ústup od jednotné režijní přírážky, kterou společnost využívá, směrem k přiřazování nepřímých nákladů na činnosti ji umožní upozornit na aktivity, které jsou z hlediska nákladovosti náročné a hledat cesty k tomu, jak tyto procesy optimalizovat. Díky tomu pak může společnost dosáhnout snížení celkových nepřímých nákladů a dospět k podstatným úsporám finančních prostředků.

Za významné též považuji srovnání ziskovosti jednotlivých skupin zákazníků. Společnost sice zná, jaká výše tržeb od jednotlivých zákazníků plyne, ale díky metodě ABC umí každé skupině přiřadit přímé i nepřímé náklady podle počtu příčin, které daná skupina přesně spotřebovala. Na základě tohoto poznání dokáže určit, jak je který zákazník náročný na prodej a snažit se hledat cestu, jak tuto náročnost snížit a dosáhnout tím opět úspor na straně nákladů.

V první fázi by se měla společnost Váhala a spol. s r. o. zaměřit na eliminaci nedostatků, které vyplývají z používání jednotné režijní přírážky. Fakt, že v používané přírážce jsou zahrnuty veškeré nepřímé náklady neumožňuje společnosti sledovat obtížnost jednotlivých aktivit, neumožňuje ani zohledňovat pracnost dělníků či různou náročnost u jednotlivých odběratelů. Také energetická náročnost je mezi výrobky přiřazována na základě průměrné hodnoty, což rovněž nerespektuje vztah mezi výrobkem a energií, kterou skutečně spotřebuje.

V druhé fázi by se měla zaměřit na výsledky ziskovosti u jednotlivých výrobků, z kterých vyplývá, že výhodnější jsou pro společnost výrobky zařazené ve skupině „vařené“. Tržby u těchto výrobků jsou mnohonásobně vyšší než u uzených a celkové náklady na jejich výrobu jsou podstatně nižší. Jsou tedy méně náročnější a přitom ziskovější. V takovém případě by se společnost měla zaměřit na jejich vyšší produkci.

Co se týká zákazníků, bylo by vhodné posílit prodej u zmiňovaných sezónních zařízení, neboť opravdu nejsou nákladově tak nároční a ziskovost je u nich velice příznivá.

Navrhuji, aby se společnost oprostila od jednotné režijní přírážky a začala zvažovat důležitost vztahu příčiny a následku a toho, že příčinou vzniku nákladů není jen objem. Za vhodný nástroj považuji metodu Activity Based Costing, která umožňuje odlišný pohled na chování nákladů a pro společnost Váhala a spol. s r. o., která má širokou škálu výrobků v různých množstvích a pro různé zákazníky je výborně uplatnitelná.

## 10 NÁKLADOVÁ A ČASOVÁ ANALÝZA

Úkolem diplomové práce je také předložit nákladovou a časovou analýzu implementace projektu. Při jakékoliv změně nebo přechodu na moderní metody v kterékoliv oblasti řízení podniku musí společnost zvážit, co je cílem projektu, jaké peněžní prostředky si implementace vyžaduje, ale také jak je náročná z hlediska času a potřeby lidského úsilí a v neposlední řadě si musí rovněž definovat, jaké výhody a nevýhody to společnosti může přinést.

Co se týká nákladové a časové analýzy zavedení pilotního projektu ABC pro společnost Váhala a spol. s r. o. tak pracuji především na základě kvalifikovaného odhadu, neboť cena se odvíjí od rozsahu projektu, od toho, která společnost implementaci provádí a taky záleží na tom, zda společnost má dostatek technického vybavení, odpovědných pracovníků apod. Důvodem odhadu je také nedostatek informací pro plnohodnotnou analýzu.

### 10.1 Nákladová analýza

Jako u většiny projektů jsou náklady na ně vynaložené rozděleny do dvou skupin. Jednak společnost vydá peněžní prostředky na samotnou implementaci a následně bude třeba ještě nutné financování provozu systému.

Co se týká jednorázových nákladů, jedná se o následující položky:

Tab. 17. Přehled jednorázových nákladů na implementaci ABC systému

Druh nákladů	Důvod vynaložení nákladů	Cena za jednotku v Kč	Počet jednotek	Celkové náklady v Kč
Pořízení ABC systému	nákup licence	170 000 Kč	1	170 000 Kč
Posouzení současného stavu řízení nákladů	práce externího odborníka	3 500 Kč/den	10	35 000 Kč
Úprava nebo pořízení informačního systému	práce zodpovědného pracovníka v podniku	500 Kč/den	14	7 000 Kč
Školení	proškolení odpovědných pracovníků	3 500 Kč/1 hodina	16	56 000 Kč
<b>Náklady celkem</b>				<b>268 000 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Do nákladů by se dalo zahrnout i nákup nového vybavení, u analyzované společnosti však předpokládám, že disponuje dostatečně vhodným zařízením a proto jsem tyto náklady neuvažovala.

Náklady na provoz systému se opět odvíjí v závislosti na tom, v jakém rozsahu se projekt zavedl. Zpravidla se do takových nákladů zahrnují výdaje na získávání a zpracování potřebných informací, úpravy a provoz systému, možné jsou i náklady na následné doškolení, atd. V následující tabulce je uveden přehled nákladů spojených s provozem ABC systému.

Tab. 18. Náklady na měsíční provoz systému

Druh nákladů	Důvod vynaložení nákladů	Cena za jednotku v Kč	Počet jednotek	Celkové náklady v Kč
Získávání a zpracování potřebných informací	mzda odpovědného pracovníka	18 000 Kč/měsíc	1	18 000 Kč
Úprava a provoz systému	práce externího pracovníka	1 500 Kč/den	2	3 000 Kč
Školení	dodatečné školení	2 800 Kč/den	3	8 400 Kč
<b>Náklady celkem</b>				<b>33 900 Kč</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak jsem uvedla, jedná se o měsíční náklady na provoz systému. Nutné je však dodat, že takové náklady jako je doškolení pracovníků či úprava a provoz systému externím odborníkem nebudou probíhat každý měsíc, tudíž se náklady budou postupně snižovat v závislosti na čase a na tom, jak kvalitně se společnost naučí s tímto systémem sama pracovat.

## 10.2 Časová analýza

Stejně jako u nákladové analýzy, tak i u časové náročnosti zavedení projektu záleží na jeho rozsahu. V závislosti na tom, zda se budou procesu podrobovat všechny aktivity podniku nebo jen jejich část bude trvat práce odborníka spočívající v přidělení nákladů aktivitám. Taky průběh školení se může lišit, některé licenční společnosti provádí školení v rozsahu cca 8h denně, některé si vyžadují alespoň 3 dny.

V současnosti společnost Váhala a spol. s r. o. věnuje hodně času do oblasti prodeje a marketingu a její snahou je udržet si své postavení na trhu v době krize. Z tohoto poznatku předpokládám, že by se doba implementace prodloužila z důvodu časové tísně vedoucích pracovníků.

Vzhledem k tomu, že v tomto případě se však jedná o základní, jednodušší verzi projektu, domnívám se, že doba trvání by se mohla pohybovat v rozmezí 15-18 týdnů.

## ZÁVĚR

Účelem diplomové práce bylo vypracovat projekt využití metody Activity Based Costing ve společnosti Váhala a spol. s r. o.. Především šlo o představení moderní metody řízení nákladů, která umožňuje přiřazovat nepřímé náklady nejen na výrobky, ale i na aktivity či zákazníky. Cílem práce pak bylo zjistit ziskovost vybraných nákladových objektů, tedy v tomto případě skupin výrobků a zákazníků.

Práce se skládá z teoretické a praktické části. V rámci teorie jsou popsány jednotlivé druhy účetnictví jako zdroje informací pro řízení nákladů, způsoby klasifikace nákladů a typy kalkulačních metod. Bylo mým zájmem vytvořit ucelený obraz o v současnosti používaných kalkulačních metodách a vytyčení jejich nedostatků s cílem představit možnosti, jak tyto nedostatky eliminovat. Proto jsem samostatnou kapitolu věnovala moderním metodám v oblasti řízení nákladů, především metodě Activity Based Costing. V rámci této kapitoly jsem metodu popsala, určila postup při jejím zavádění, ale také uvedla výhody a nevýhody s ní spojené.

V praktické části jsem nejdříve představila společnost, ve které jsem diplomovou práci zpracovávala a následně jsem provedla analýzu nákladů a kalkulačního systému. Poté jsem definovala nedostatky současného řízení nákladů, na základě kterých jsem navrhla projekt využití metody ABC.

Projektové části je věnována zvláštní kapitola, v rámci které dochází k implementaci metody ABC podle kroků, které jsou doporučeny odbornou literaturou. Výsledkem této části je zjištění cílů práce, tedy určení ziskovosti u výrobků a zákazníků.

Závěr práce je doplněn o verifikaci projektového řešení a doporučení pro společnost a rovněž nákladovou a časovou analýzou realizace projektu.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Monografie

- [1] DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 6. vyd. London: Thomson Learning, 2004. 1 280 s. ISBN 1844800288.
- [2] HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [3] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [4] PETŘÍK, T. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda*. Praha: Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
- [5] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [6] PORTER, M. *Competitive advantage*. New York: Free Press, 1985.
- [7] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993. 255 s. ISBN 80-85573-23-7.
- [8] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [9] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 466 s. ISBN 80-247-0515-X.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

### Internetové a ostatní zdroje literatury

- [11] *Control : Computer based information systems* [online]. 2009 [cit. 2010-04-15]. Úvod do teorie ABC. Dostupné z WWW: <<http://www.control.cz/index.php?path=produkty/sluzby/teorie-abc>>.

- [12] *Itczlin* [online]. 12.srpna 2009 [cit. 2010-04-15]. Certifikace systémů řízení - HACCP. Dostupné z WWW: <<http://www.itczlin.cz/haccp.php>>.
- [13] *Itil : It service management* [online]. 2007 [cit. 2010-04-15]. Procesní řízení. Dostupné z WWW: <<http://www.ital.cz/index.php?id=914>>.
- [14] POPESKO, Boris. *Optimicon* [online]. Hoda Design, 2006-2010 [cit. 2010-04-15]. Současnost procesního řízení nákladů v České republice. Dostupné z WWW: <[http://www.optimicon.cz/pdf/ABC\\_CN2.pdf](http://www.optimicon.cz/pdf/ABC_CN2.pdf)>.
- [15] *Tuv-nord* [online]. 2008 [cit. 2010-04-15]. Certifikace BRC. Dostupné z WWW: <<http://www.tuv-nord.cz/37879.asp?gclid=CKr57a3yraACFQRgZwodV3rWmw>>.
- [16] *Vahala* [online]. 2009 [cit. 2010-02-20]. Politika jakosti. Dostupné z WWW: <<http://www.vahala.cz/cs/dokumenty/politika-jakosti>>.



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity Based Costing
BRC	British Retail Consortium
ČOŘ	České obchodní řetězce
EXP	Export
FN	Fixní náklady
GASTRO	Gastro zařízení
HAACP	Hazard Analysis and Critical Control Points
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Organization for Standardization
MOŘ	Mezinárodní obchodní řetězce
SZ	Sportovní zařízení
THP	Technickohospodářští pracovníci
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
VH	Výsledek hospodaření
VO	Velkoobchodníci
VP	Vlastní prodejny

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1. Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví [3]</i> .....	18
<i>Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů [5]</i> .....	19
<i>Obr. 3. Průběh celkových nákladů [9]</i> .....	24
<i>Obr. 4. Celkové a jednotkové fixní náklady [5]</i> .....	25
<i>Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění [3]</i> .....	29
<i>Obr. 6. Úrovně nákladů v rámci kalkulace [5]</i> .....	30
<i>Obr. 7. Proces přidělování nákladů v tradičních nákladových systémech a systému ABC [1]</i> .....	36
<i>Obr. 8. Porterův hodnotový řetězec [6]</i> .....	39
<i>Obr. 9. Organizační struktura společnosti Váhala a spol. s r. o.</i> .....	46
<i>Obr. 10. Vývoj výnosů, nákladů a VH v jednotlivých letech</i> .....	48
<i>Obr. 11. Struktura zisku</i> .....	50
<i>Obr. 12. Struktura počtu zaměstnanců</i> .....	51
<i>Obr. 14. Druhové členění nákladů</i> .....	55
<i>Obr. 15. Podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech</i> .....	56
<i>Obr. 16. Struktura přímých nákladů</i> .....	57
<i>Obr. 17. Struktura nepřímých nákladů</i> .....	59

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1. Vývoj výnosů, nákladů a VH v jednotlivých letech</i> .....	48
<i>Tab. 2. Druhovému členění nákladů</i> .....	55
<i>Tab. 3. Podíl přímých a nepřímých nákladů</i> .....	56
<i>Tab. 4. Struktura přímých nákladů</i> .....	57
<i>Tab. 5. Struktura nepřímých nákladů</i> .....	58
<i>Tab. 6. Ocenění aktivit</i> .....	64
<i>Tab. 7. Ocenění aktivit – rozdělení podpůrné aktivity</i> .....	64
<i>Tab. 8. Ocenění činností</i> .....	65
<i>Tab. 9. Výpočet cen příčin</i> .....	67
<i>Tab. 10. Kalkulace nepřímých nákladů – uzené výrobky</i> .....	68
<i>Tab. 11. Kalkulace nepřímých nákladů – vařené výrobky</i> .....	69
<i>Tab. 12. Kalkulace nepřímých nákladů – zákazníci</i> .....	70
<i>Tab. 13. Rozdělení přímých nákladů</i> .....	71
<i>Tab. 14. Rozdělení přímých nákladů na uzené a vařené výrobky</i> .....	71
<i>Tab. 15. Ziskovost uzených a vařených výrobků</i> .....	72
<i>Tab. 16. Ziskovost zákazníků</i> .....	73
<i>Tab. 17. Přehled jednorázových nákladů na implementaci ABC systému</i> .....	76
<i>Tab. 18. Náklady na měsíční provoz systému</i> .....	77

## **SEZNAM PŘÍLOH**

**P I** Výrobky společnosti

**P II** Výroční zpráva společnosti za rok 2008

**P III** Kalkulace nákladů Pražské párky, Uzená rolovaná plec

**P IV** Výkaz zisků a ztrát 2009 - náklady

## PŘÍLOHA P I: VÝROBKY SPOLEČNOSTI



**Bambini pářečky**



**Bambini šunka**



**Myslivecká šunka**



**Šunkové rolky s křenem**



**Anglická slanina**



**Hustopečská játrovka**

## PŘÍLOHA P II: VÝROČNÍ ZPRÁVA SPOLEČNOSTI ZA ROK 2008

Výroční zpráva firmy Váhala a spol. s r. o. za rok 2008

---

### ZPRÁVA O VEDENÍ SPOLEČNOSTI ZA ROK 2008

Naše rodinná firma VÁHALA a spol. s r. o. v Hustopeče nad Bečvou slavila v dubnu 2008 75 let své existence. Toto jubileum je důkazem toho, že o výrobky firmy je neustále velký zájem a každý další rok se firma posunuje jak po odborné stránce, tak i po stránce kvality, dále.

Také výsledky roku 2008 to dokazují.

Na potravinářském veletrhu Salima Brno jsme obdrželi prestižní ocenění **Zlatá Salima za naši specialitu Dušená šunka a již 14 našich výrobků neslo v roce 2008 ocenění značky kvality Klasa**. Dále je naše firma držitelem **certifikátu ISO, HACCP a BRC**.

Z důvodu, že nemáme vlastní porážky, nakupujeme masnou surovinu jak u tuzemských producentů tak i v zahraničí.

**Průměrná denní produkce činila v roce 2008 - 24 tun.**

**Podíl výroby se v roce 2008 také nezměnil:**

Naši prioritou a prestižní záležitostí je výroba masných a uzenářských **specialit s vyšší přidanou hodnotou - 65% výroby**  
**dále tlačanky, paštiky, prejty - 25% výroby**  
**výrobky studené kuchyně - 10% výroby**

Veškerou naši produkci dodáváme jak do českých tak i zahraničních obchodních sítí. Následující přehled je sestaven podle prodeje v roce 2008:

- ◆MAKRO PRAHA
- ◆AHOLD PRAHA
- ◆HRUŠKA
- ◆COOP MORAVA
- ◆COOP PRAHA
- ◆ENAPO, MINIPO
- ◆PR MARKET

Velmi úspěšný byl také vývoz našich výrobků na **SLOVENSKO**, kde jsou našimi největšími odběrateli:

- ◆METRO SLOVENSO
- ◆TESCO
- ◆BILLA
- ◆SINTRA
- ◆CBA
- ◆NOEMA

I když prodej výrobků v loňském roce byl dobrý, **stále se naše firemní strategie zaměřuje na zkvalitnění výroby, dodržování technologie postupů a hygienických předpisů.**

Velká pozornost byla věnována **dodržování receptur a složení výrobků**, které je uvedeno na etiketách. U výrobků se značkou **Klasa se nesmí po dobu platnosti certifikátu měnit receptury.**

Naše firma deklaruje **99%** našich výrobků jako **bezlepkové**. Z toho titulu se také neustále **provádí kontrola** dodržování jejich **složení**.

V roce **2008** nebyla potřeba žádná investiční akce proto **jsme se zaměřili na zdokonalení obalové technologie**. Byly realizovány **nové návrhy obalů - střev, fólií**. Byly také navrženy nové dekorační etikety aby se zákazník mohl bez problémů orientovat a v prodejně vyhledat naše zboží.

Pro české síť - hlavně Jednoty - **jsme také realizovali několik** zákaznických **soutěží**. Je to **dobrá forma reklamy** a získávání dalších zákazníků..

Zhruba na **stejně úrovni byl vývoz do Německa**. Ve **vývozu do Maďarska se nám však nedaří** pokračovat a to **z důvodu mnohých problémů s Maďarskými zákazníky**.

Cca **10%** naší produkce **prodáváme ve vlastních prodejnách**, kterých bylo v roce 2008 sedm.

A zhruba **30%** je odbytován **menším odběratelům** (kantýny a jiné maloobchodní síť a prodejny).



Také jsme se **zaměřili na marketingovou podporu** prodeje našich výrobků.

**K 75. výročí založení firmy proběhla u našich zákazníků soutěž Váhalova kuchařka.** Setkala se s velkým ohlasem a **určitě se touto formou** naše **výroby dostaly do podvědomí kupujících.** Pro nás byly hlavně podnětné věcné připomínky zákazníků.

## FINANČNÍ ZPRÁVA

**Ekonomická situace firmy VÁHALA a spol. s r.o. byla v roce 2008 dobrá.** Žádné větší investice jsme v tomto roce nerealizovali.

Naším obchodním zástupcům jsme zakoupili nové užitkové vozy ŠKODA FABIA.

**Žádné nové úvěry ani leasingové smlouvy jsme nerealizovali.**  
**Splácení stávajících úvěrů a leasingových smluv probíhalo podle plátkových kalendářů.**

K 31.12.2008 činily krátkodobé pohledávky z obdodníko

styku celkem:	61 297,615 Kč
→ z toho ve lhůtě splatnosti:	47 387,2 tis. Kč
→ po lhůtě splatnosti:	13 910,4 tis. Kč

Výše závazků z obchodního styku k 31. 12. 2008:

celkem 36 268 tis. Kč (všechny ve lhůtě splatnosti)

Hodnota **nerozděleného zisku** je zachycena na účtě 428 00, k 31.12.2008 je to již 96 919,2 tis.Kč. Celá tato částka byla investována zpět do firmy.

## Výkaz zisků a ztrát

(tis. Kč)	2006	2007	2008
Tržby za prodej zboží	46767,20	50077,60	51646,40
Náklady na prodané zboží	37874,40	40077,60	40770,40
Obchodní marže	8892,80	10000,00	10876,00
Výkony	411750,40	434176,00	442659,20
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	371033,60	390240,80	399599,20
Změna stavu zásob vlastní výroby	0,00	0,00	0,00
Aktivace	40716,80	43935,20	43380,00
Výkonová spotřeba	357748,00	365554,40	380437,60
<b>Přidaná hodnota</b>	<b>62895,20</b>	<b>78621,60</b>	<b>73417,60</b>
Osobní náklady	38618,40	42901,60	48022,40
Daně a poplatky	239,20	80,80	52,80
Ostatní výnosy	7244,00	1574,40	642,40
Ostatní náklady	2475,20	1069,60	1207,20
Odpis investičního majetku	17235,20	17257,60	14204,00
Zúčtování rezerv, opravných položek a časového rozlišení provozních nákladů	0,00	0,00	0,00
Tvorba rezerv, opravných položek a časového rozlišení provozních nákladů	0,00	0,00	0,00
<b>Provozní hospodářský výsledek</b>	<b>11571,20</b>	<b>18918,40</b>	<b>10637,60</b>
Finanční výnosy	189,60	1228,00	1900,00
Finanční náklady	3799,20	4656,80	5555,20
Tvorba opravných položek do finančních nákladů			
<b>Hospodářský výsledek z finančních operací</b>	<b>-3609,60</b>	<b>-3428,80</b>	<b>-3613,60</b>
<b>Hospodářský výsledek za běžnou činnost</b>	<b>5072,80</b>	<b>10792,80</b>	<b>6982,40</b>
Mimořádné výnosy	2552,80	0,00	0,00
Mimořádné náklady	0,00	0,00	0,00
<b>Mimořádný hospodářský výsledek</b>	<b>2552,80</b>	<b>0,00</b>	<b>-41,60</b>
<b>Hospodářský výsledek za účetní období</b>	<b>7625,60</b>	<b>10792,80</b>	<b>5417,60</b>

# PŘÍLOHA P III: KALKULACE NÁKLADŮ – PRAŽSKÉ PÁRKY

List 1

VÝROBEK

43. Pražské párky

SUROVINA	POZNÁMKA	Mj	CENA Kč/Mj	CENA SUROVINY
HPV		15	42	630
VL 4		20	50	1000
Led		12,5	3	37,5
KE		10	8	80
vvsk		10	10	100
DSS		1,6	3,2	5,12
V.lalok		26	23	598
Led		12,5	3	37,5
Robln		0,5	110	55
Škrob		3	11	33
Česnek		0,3	50	16
Protan		1,5	96	144
Kofení		1,2	110	132
				0
				0
				0
Skopová stř.		430	2,5	1075
Obal		23	7,6	174,8
Tech.etiketa		170	0,29	49,3
				0
				0
<b>CELKEM</b>		<b>114,1</b>		<b>4166,22</b>
ZTRÁTY (v %)		10		
<b>VÁHA MÍNUS ZTRÁTY</b>		<b>102,69</b>		
<b>CENA ZA 1 KG VÝROBKU</b>			40,57	40,57
<b>% NÁKLADŮ</b>			40% 60	35% 65
<b>CENA ZA 1 KG VÝROBKU + NÁKLADY</b>			67,62	62,42
				57,96

# PŘÍLOHA P III: KALKULACE NÁKLADŮ – UZENÁ ROLOVANÁ PLEC

List 1

VÝROBEK

94 - Uzená rolovaná plec

SUROVINA	POZNÁMKA	Mj	CENA Kč/Mj	CENA SUROVINY
V.plec		100	58	5800
Nástřík 60% Almi		50	10	500
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
				0
Sitka k plnění		30	10	300
Obsl		90	1,3	117
Tech.etiketa		90	0,19	17,1
				0
				0
<b>CELKEM</b>		<b>150</b>		<b>6734,1</b>
ZTRÁTY (v %)		16		
<b>VÁHA MÍNUS ZTRÁTY</b>		<b>126</b>		
<b>CENA ZA 1 KG VÝROBKU</b>			<b>53,45</b>	<b>53,45</b>
<b>% NÁKLADŮ</b>			<b>60</b>	<b>65</b>
<b>CENA ZA 1 KG VÝROBKU + NÁKLADY</b>			<b>89,08</b>	<b>76,35</b>

## PŘÍLOHA P IV: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2009 – NÁKLADY

Číslo účtu	Položka	Částka v tis. Kč
501 00 - 09	Spotřeba materiálu na výrobu	271 044,80
501 10	Spotřeba PHM	911,20
501 13 - 19	Nakoupené pracovní oděvy	205,60
501 29	Spotřeba DKP	376,80
501 31 - 39	Spotřeba ND + ostatní drobný nákup	5 322,40
501 49 - 43	Obalový materiál	981,60
501 59	Materiál pro údržbu	433,60
501 69	Nakoupené přepravky	398,40
502 01	Spotřeba vody	603,20
502 09	Spotřeba elektřiny celkem	5 927,20
	z toho lahůdky	
	prodejny	
	výroba	
502 29	Spotřeba plynu	3 144,80
	z toho výroba	
511	Opravy celkem	414,40
	z toho lahůdky	
	prodejny	
512	Cestovní náklady	233,60
518 01,02	Různé služby	3 812,80
518 03+23	Právní služby, mzdová agenda, leasing, Náklady slov.obchod.zástupců	632,80
518 09	Náklady nedaňové - zájezdy,poukázky, Nafta, masáže, opr.položky	716,80
518 12	Provize stravenky	148,80
518 13	Poštovné	164,00
518 19	Prádelna	4,00
518 29	Osobní vozy - opravy, servis, mytí,TP	435,20
518 30	Provize Makro za provedení služby	461,60
518 32	Provize za zprostř. Bala a ostatní	1 488,80
518 33	Veterinární rozbor	195,20
518 39	Úklidové práce	2 866,40
518 44-49	Oprava celkem	33 589,60
	z toho Spedit	25 632,00
	Nagel, Šinágl, Ženčar	
	Beta	5 385,60
	Nagel, Noema, Metro	1 152,00
	Makro	1 420,00
518 51-99	Reklama celkem	25 599,20
	Inzerce - Slovensko, Maďarsko	4 118,40
	Letáky řetězce	6 196,00

	Letáky sítě	9 987,20
	Inzerce časopisy	324,80
	TV+rozhlasové spoty	423,20
	Nákupní dny	92,00
	Reklamní služby	88,00
	Ochutnávky	413,60
	Naše letáky + tiskopisy	218,40
	Promo akce	396,80
	Ostatní reklama	3 340,80
518 62	Pronájem pracovních oděvů	552,00
518 69	Odvoz a odstranění odpadů	854,40
518 79+43	Nájem prodejny	4 251,20
518 82	Telefonní hovory	688,80
518 83	Telefonní hovory - Slov. Obchod.zástupci	115,20
531	Silniční daň	20,00
521	Mzdy celkem	37 159,20
524 00	Odvody z mezd	12 059,20
527 01	Stravenky pro zaměstnance	182,40
527 02	Příspěvek na penzijní pojištění	432,00
527 03	Příspěvek na životní pojištění	171,20
532	Daň z nemovitosti	25,60
538 01	Dálniční známky	16,80
543	Dary	201,60
548 00	Pojištění odpovědnosti za zaměstnance a preventivní prohlídky	448,00
548 02	Paušál prodejny	91,20
551 00	Odpisy	11 088,00
562 00	Úroky z úvěrů	834,40
563 00	Kurzové rozdíly	2 199,20
568	Poplatky bankám	476,00
568 00, 01	Pojištění	562,40
544	Pokuty	24,00
541	Zůstatková cena vyř.ZP	
582	Škody	
<b>Celkem</b>		<b>432 565,60</b>