

Projekt optimalizace nákladů ve firmě Jelínek, s. r. o.

Bc. Tomáš Vlček



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2004/2005

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Tomáš VLČEK

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Téma práce: Projekt optimalizace nákladů ve firmě Jelínek, s. r. o.

Zásady pro vypracování:

- 1. Vypracujte rámec aktuálních projektových příležitostí ve firmě Jelínek, s. r. o., definujte ideu a hypotézu projektového řešení.**
- 2. Konfrontujte záměr ideje a hypotézy, dostupné literární prameny spolu se zpracovanou analýzou k podpoře projektového řešení.**
- 3. Zpracujte syntézu poznatků vyplývajících z bodu 2.**
- 4. Formulujte diagnózu projektu jako určující východisko pro jeho zpracování.**
- 5. Vypracujte projekt optimalizace nákladů ve firmě Jelínek, s. r. o.**
- 6. Verifikujte projektové řešení.**
- 7. Prezentujte a zdůvodněte efektivnost daného projektu a navrhněte doporučení do budoucna pro daný podnik.**

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

Seznam odborné literatury:

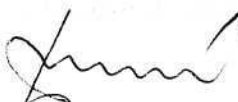
Dle doporučení vedoucího diplomové práce.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zdeněk Raška**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **7. března 2005**
Termín odevzdání diplomové práce: **13. května 2005**

Ve Zlíně dne 21. února 2005


doc. PhDr. Vnislav Nováček, CSc.
děkan




prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tato diplomová práce je rozdělena na dvě části: teoretickou část a praktickou část. V teoretické části se například zabývám podstatou nákladů, druhy nákladů, rozdílem mezi pojetím nákladů z finančního a manažerského hlediska. V praktické části se blíže seznámíme s firmou Jelínek, s. r. o. a se strukturou nákladů této firmy. Poté provedu meziroční srovnání nákladů podniku a porovnání nákladů s odvětvím. Následně navrhu některá opatření k úspoře nákladů podniku. A porovnáám náklady před navrženými opatřeními a po těchto opatřeních.

Abstrakt ve anglickém jazyce

This diploma work is divided into two parts: theoretical part and practical part. For example in theoretical part I am engaged in gist of costs, kinds of costs, difference between financial and managerial conception of costs. In practical part we will acquaint with company Jelínek, s. r. o. and with structure of costs of this company. Then I will do comparison of costs among years and comparison with branch. Then I'll suggest some measures to cost optimalization of company. And I'll compare costs before suggested measures and after these measures.

Děkuji panu Ing. Zdeňkovi Raškovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracování této diplomové práce. Rovněž chci poděkovat majiteli firmy Jelínek, s. r. o. panu Ing. Tomáši Jelínkovi, bez kterého by tato práce nemohla vzniknout.

OBSAH

OBSAH	5
ÚVOD.....	8
I. TEORETICKÁ ČÁST	9
1 EVIDENCE NÁKLADŮ	10
2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ A VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	12
2.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	12
2.2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	13
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	14
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
3.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE PŮVODU SPOTŘEBOVANÝCH VSTUPŮ	15
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE PODNIKOVÝCH FUNKCÍ	15
3.4 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝROBY	17
3.6 DALŠÍ KATEGORIE NÁKLADŮ	18
4 MANAŽERSKÉ A BĚŽNÉ (ÚČETNÍ) POJETÍ NÁKLADŮ	20
5 TROJÍ POJETÍ NÁKLADŮ ZOBRAZOVANÝCH V ÚČETNICTVÍ	21
5.1 FINANČNÍ (PAGATORNÍ) POJETÍ NÁKLADŮ.....	21
5.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	22
5.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	23
6 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	25
6.1 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	25
6.2 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ.....	26
6.2.1 Provozní náklady.....	26
6.2.2 Finanční náklady	28
6.2.3 Mimořádné náklady.....	29
6.2.4 Daně z příjmů, převodové daně a rezerva na daň z příjmů	30
7 NĚKTERÉ ZE ZPŮSOBŮ SNÍŽENÍ NÁKLADŮ.....	31
7.1 SKONTO ZA VČASNĚJŠÍ PLATBU	31
7.2 ŘÍZENÍ ZÁSOB – OPTIMALIZAČNÍ MODEL.....	31
II. PRAKTICKÁ ČÁST	33
8 PREZENTACE SPOLEČNOSTI JELÍNEK, S. R. O.	34
8.1 HISTORIE FIRMY JELÍNEK, S. R. O.	34
8.2 SOUČASNOST FIRMY JELÍNEK, S. R. O.	35

8.3	DODAVATELÉ A ODBĚRATELÉ SPOLEČNOSTI JELÍNEK, S. R. O.....	36
8.3.1	Dodavatelé společnosti Jelínek, s. r. o.	36
8.3.2	Odběratelé společnosti Jelínek, s. r. o.	36
8.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ SPOLEČNOSTI JELÍNEK, S. R. O. A JEJICH HRUBÝCH MEZD.....	37
9	ANALÝZA NÁKLADŮ FIRMY JELÍNEK, S. R. O.....	38
9.1	STRUKTURA VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT Z HLEDISKA NÁKLADŮ	38
9.2	MEZIROČNÍ SROVNÁNÍ NÁKLADOVÝCH POLOŽEK VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT	41
9.3	STRUKTURA VYBRANÝCH NÁKLADOVÝCH POLOŽEK VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT	42
9.3.1	Výkonová spotřeba.....	42
9.3.2	Osobní náklady.....	43
9.4	SROVNÁNÍ PROCENTUÁLNÍHO PODÍLU VYBRANÝCH NÁKLADŮ NA CELKOVÝCH NÁKLADECH S ODVĚTVÍM.....	44
9.4.1	Výkonová spotřeba.....	44
9.4.2	Náklady vynaložené na prodané zboží	45
9.4.3	Nákladové úroky	45
9.4.4	Odpisy	46
9.4.5	Osobní náklady.....	46
9.5	MEZIROČNÍ SROVNÁNÍ VYBRANÝCH NÁKLADOVÝCH UKAZATELŮ.....	47
9.5.1	Zisk / Mzdové náklady	47
9.5.2	Náklady celkem / VH před zdaněním	47
9.5.3	Mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen / tržby podnikových prodejen	48
10	VYMEZENÍ PROJEKTU	49
10.1	RÁMEC AKTUÁLNÍCH PROJEKTOVÝCH PŘÍLEŽITOSTÍ VE SPOLEČNOSTI JELÍNEK, S. R. O.	49
10.2	IDEA PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ	49
10.3	HYPOTÉZA PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ.....	49
10.4	SYNTÉZA POZNATKŮ Z ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	49
10.5	DIAGNÓZA PROJEKTU JAKO URČUJÍCÍ VÝCHODISKO PRO JEHO ZPRACOVÁNÍ	50
11	PROJEKTOVÉ ŘEŠENÍ.....	52
11.1	SNÍŽENÍ NÁKLADŮ SOUVISEJÍCÍCH S DODÁVKOU (OBJEDNÁVKOU) DANÉHO MATERIÁLU	52
11.2	SNÍŽENÍ NÁKLADŮ SOUVISEJÍCÍCH S VYŘIZOVÁNÍM REKLAMACÍ VÝROBKŮ	56
11.3	SNÍŽENÍ NÁKLADŮ NA ODPISY DM	58
11.4	SNÍŽENÍ NÁKLADOVÝCH ÚROKŮ ODDÁLENÍM PLATBY DODAVATELŮM.....	60
11.5	SNÍŽENÍ NÁKLADŮ VYUŽITÍM SKONTA	61
11.6	SNÍŽENÍ MZDOVÝCH NÁKLADŮ OBSLUHY PODNIKOVÝCH PRODEJEN VYNALOŽENÝCH NA 1 Kč TRŽEB TĚCHTO PRODEJEN	63
12	VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A ZDŮVODNĚNÍ	

EFEKTIVNOSTI DANÉHO PROJEKTU	66
13 DOPORUČENÍ DO BUDOUCNA PRO DANÝ PODNIK.....	67
ZÁVĚR	68
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	69
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	71
SEZNAM OBRÁZKŮ	72
SEZNAM TABULEK.....	73
SEZNAM PŘÍLOH.....	75

ÚVOD

Při zvažování tématu diplomové práce jsem bral v potaz dvě věci – jednak, aby projekt měl pro podnik určitý přínos a také, aby mě dané řešení projektu bavilo.

Každý podnik by měl v dnešním konkurenčním prostředí hledat příležitosti k tomu, aby se nějakým způsobem pokusil snížit náklady. Odměnou mu za to může být vyšší zisk.

Tato diplomová práce je rozdělena do dvou částí. První se věnuje teoretickým poznatkům v oblasti nákladů. V druhé části se věnuji představení firmy Jelínek, s. r. o. a analýze podnikových nákladů. A také je zde nejdůležitější část, která popisuje možné návrhy na optimalizaci nákladů v příslušném podniku. Následuje verifikace projektového řešení a doporučení do budoucna pro daný podnik.

Tato diplomová práce nemá za úkol vyčerpat všechna možná řešení, ale snaží se nalézt řešení (nebo alespoň tyto řešení naznačit), využitelné vzhledem k daným podmínkách ve firmě Jelínek, s. r. o.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 EVIDENCE NÁKLADŮ

Evidenci nákladů v podniku zabezpečuje účetnictví podniku. To se obvykle člení na finanční účetnictví, nákladové účetnictví a manažerské účetnictví:

- Finanční účetnictví

Je určeno především pro externí uživatele (např. daňové orgány, banky) a je upravováno závaznými normami. Eviduje aktiva podniku, jeho vlastní kapitál, dluhy podniku, výnosy, náklady a výsledek hospodaření. Jeho vyústěním jsou dva hlavní výkazy podniku – rozvaha a účet zisků a ztrát (výsledovka). V oblasti nákladů zachycuje finanční účetnictví náklady v účtové třídě 5 - Náklady. Na jednotlivé účty (spotřeba materiálu, spotřeba energie, opravy a udržování, mzdové náklady, odpisy, finanční náklady atd.) se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku roku. Pro vnitropodnikové účetnictví je vyhrazena 8. a 9. účtová třída.

- Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví tvoří soustava analytických účtů, na kterých se nemusí účtovat podvojně a které slouží především vnitropodnikovému řízení. Je úzce spojeno s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů, kontrolní činností atd. Spojuje náklady s výkony.

- Manažerské účetnictví

Slouží bezprostředně pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů (středisek). Využívá údajů finančního a nákladového účetnictví, kalkulací, operativní evidence, statistiky, využívá statistických, matematických aj. metod a postupů. Prvotní náklady jsou zachycovány narůstajícím způsobem od počátku roku. Vychází z manažerského pojetí nákladů, které se liší od účetního pojetí. [13]

Ovšem tato terminologie není jednotná. Někteří autoři člení účetnictví na finanční a vnitropodnikové. Podle jiných je členění účetnictví následující:



Obr. 1. Členění účetnictví na finanční, daňové a manažerské [4]

2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ A VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ

Nejdůležitějším rysem odlišujícím manažerské účetnictví od finančního je výrazně vyšší potřeba informací o nákladech, které pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie vyžadují jednak pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto, a jednak pro rozhodování o jeho budoucích variantách. [4]

Obsahová odlišnost mezi náklady zobrazovanými ve finančním a manažerském účetnictví je natolik závažná, že se v řadě jazyků projevuje i pojmově. Například v angličtině, resp. němčině se (zjednodušeně) o nákladech ve smyslu účelného a účelového vynaložení ekonomických zdrojů hovoří jako o „Costs“, resp. „Kosten“. O nákladech vyjádřených z hlediska cílů finančního účetnictví se hovoří jako o „Expense“, resp. „Aufwand“. [4]

2.1 Vymezení pojmu nákladů ve finančním účetnictví

Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem než je výběr vlastního kapitálu vlastníky). Toto vymezení je charakteristické těmito rysy:

- Značnou volností vztahu mezi zobrazovanými náklady a předmětem činnosti

Náklady v tomto smyslu zahrnují nejen úbytky kapitálu vlastníka vynaložené v souvislosti s předmětem podnikání, ale také např. výdaje společenského charakteru (např. dary) a položky rozdělující konečný výsledek činnosti (náklady na reprezentaci, odměny orgánům společnosti a plnění fiskálních povinností).

- Snahou o zobrazení i takových úbytků vlastního kapitálu, které k jeho zhodnocení v budoucnosti nepovedou

Takovým úbytkem může být ztráta hodnoty určité složky majetku v důsledku vlivů, které provázejí podnikatelskou činnost (např. tvorba opravných položek či odpis nedobytné pohledávky) nebo působením mimořádných vlivů (těmi může být např. škoda ze živelné pohromy). [4]

Nákladem ve smyslu finančního účetnictví se však stane až v okamžiku, kdy tento zdroj „vyčerpá“ svou užitečnost (např. tím, že se stane součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi). [5]

2.2 Vymezení pojmu nákladů v manažerském účetnictví

V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Pro toto vymezení, které zdůrazňuje nikoliv jen potřebu následně zobrazit jejich reálnou výši, ale zejména nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání, jsou podstatné hlavně následující rysy:

- Účelnost

Nákladem je (zjednodušeně řečeno) jen takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti.

- Účelový charakter

Smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení. [4]

Náklad z hlediska manažerského účetnictví se projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. Toto vynaložení však většinou nevede k celkovému úbytku majetku, ale pouze ke změně v jeho struktuře (nákup zboží, materiálu či strojního zařízení). [4]

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů člení náklady podle druhů ekonomických zdrojů a je vyjádřeno tím, že se ve finančním účetnictví třídí náklady podle účtů účtové třídy 5 - Náklady. Jeho nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podniku podle činností podniku. Toto třídění je výhradně záležitostí finančního účetnictví. [7]

Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, dlouhodobého nehmotného majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální pojištění),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky, aj.),
- náklady na služby (opravy a udržování, dopravné, cestovné). [13]

Nákladové druhy představují externí náklady. Ty vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Jsou to náklady jednoduché, protože je nelze dále členit. [13]

Externí náklady se v dané aktivitě projevují poprvé a jsou proto náklady prvotními. Naproti tomu interní náklady se projevují podruhé, jsou náklady druhotnými a nemohou tak být v rámci dané aktivity v druhovém členění vykazovány. [5]

Druhové členění nákladů musí být vždy konkretizováno co do jeho vztahu k určitému jasně vymezenému subjektu. Tím může být např. podnik. [4]

V druhovém členění nákladů se nerozlišuje bezprostřední účel vynaložení nákladů; pozornost se soustřeďuje na množství potřebných ekonomických zdrojů, které je třeba zajistit z okolí. Tak např. v položce mzdy jsou zahrnuty mzdy výrobních i pomocných dělníků, obslužného i správního aparátu. Získávají se tak informace o celkové výši mezd a rozsahu potřebných peněžních prostředků, které jsou potřebné k jejich vypořádání. [5]

Druhové členění nákladů proto neposkytuje informace pro hodnocení hospodárnosti a účinnosti využití ekonomických zdrojů; umožňuje však regulovat proporce mezi potřebou ekonomických zdrojů a jejich pohotovou dispozicí. [5]

3.2 Členění nákladů podle původu spotřebovaných vstupů

- externí

Vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů. [4]

Externí náklady se v dané aktivitě projevují poprvé a jsou proto náklady prvotními. [5]

Náklady externí jsou vyjádřeny jedinou položkou a jsou tak náklady jednoduchými. [11]

Z úrovně podnikového řízení je nelze rozlišit na jednodušší složky, z kterých se tyto náklady skládají. [4]

- interní

Představují spotřebu výkonů vytvořených uvnitř dané aktivity (např. opravy zařízení provedené vlastními pracovníky). Interní náklady se projevují podruhé, jsou náklady druhotnými. Druhotné náklady se skládají z několika prvotních nákladových druhů, a jsou proto náklady komplexními. [5]

3.3 Členění nákladů podle podnikových funkcí

Obvykle se rozlišují náklady podle těchto hlavních podnikových funkcí:

- Náklady na pořízení
- Náklady na skladování
- Náklady na výrobu
- Náklady na správu
- Náklady na odbyt [13]

3.4 Účelové členění nákladů

Používá se dvojí členění nákladů podle účelu: členění podle útvarů a členění podle výkonů. [13]

A) Členění nákladů podle útvarů. Jedná se o sledování nákladů podle středisek [13]:

- Jednicové náklady střediska

Tyto náklady lze přímo připočítat určitému nákladovému středisku.

- Režijní náklady střediska (střediskové náklady)

Režijní náklady střediska nelze přímo připočítat určitému nákladovému středisku, ale pouze pomocí určitého klíče. Obvykle se v podniku rozlišují režijní náklady materiálové, výrobní, správní a odbytové.

B) Členění nákladů podle výkonů (kalkulační třídění nákladů)

Zajišťuje zjišťování nákladů podle jednotlivých výrobků či služeb, tj. podle tzv. nositelů nákladů. Umožňuje zjistit výnosnost (rentabilitu) výrobků a tím usměrňovat i strukturu výrobního programu:

- Jednicové (přímé) náklady

Lze je hospodárně zjistit a přiřadit jednotlivým druhům výrobků. Jednicovými (přímo přičitatelnými) náklady jsou obvykle výrobní materiál a výrobní mzdy. [13]

- Režijní (nepřímé) náklady

Jsou společně vynakládány na více druhů výrobků nebo na chod celého útvaru (dílny, provozu, podniku), a které je nutné na jednotlivé výrobky dovést pomocí různých přírážek. [13]

Jiný zdroj posuzuje účelové členění následovně [5]:

- podle toho, jaký je vztah nákladů k operaci, aktivitě, činnosti či procesu, který vyvolává jeho vznik: náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení.
- náklady jednicové, náklady režijní

Přímými a nepřímými náklady (nejsou totožné s jednicovými, resp. režijními náklady) se zabývá kalkulační členění nákladů. [4]

Pokud bychom měli tyto dvě skupiny vzájemně srovnat, pak přímými náklady jsou náklady jednicové a část výrobní, zásobovací a prodejní režie, která souvisí s konkrétním výkonem. [7]

3.5 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby

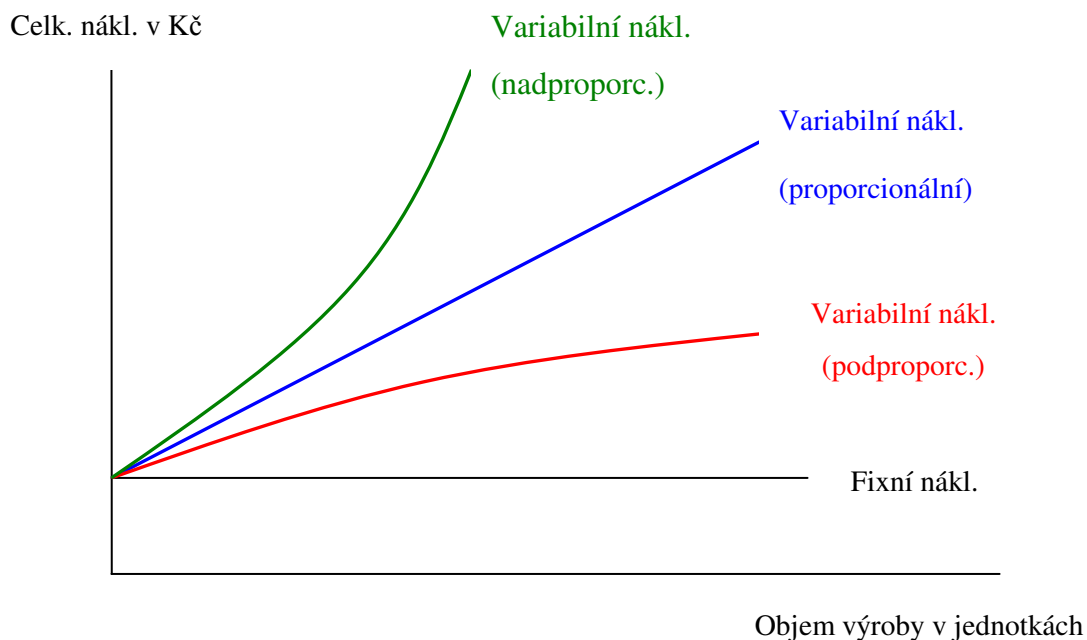
Podle závislosti na změnách objemu výroby se náklady člení na: variabilní, fixní.

- náklady variabilní (proměnlivé)

Jejich charakteristickým znakem je, že se jejich celková výše mění při změnách v objemu výkonů. Příkladem takového nákladu je spotřeba materiálu potřebného na výrobku konkrétního výrobku. [5]

Základem variabilních nákladů jsou vklady zdrojů, které jsou technicky resp. ekonomicky libovolně dělitelné. Je proto možné vložit je do daného procesu přesně v proporcích, které odpovídají danému objemu a v čase jeho reálného uskutečňování. [11]

Variabilní náklady se mohou vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby – pak jde o proporcionální náklady, rychleji než objem výroby – pak jde o nadproporcionální (progresivní) náklady, nebo pomaleji než objem výroby – pak jde o podproporcionální (degresivní) náklady. [12]



Obr. 2. Průběh celkových nákladů [13]

- náklady fixní (stálé)

Jejich charakteristickým znakem je, že se při změnách v objemu výkonu v rámci dané kapacity jejich celková výše nemění. Příkladem můžou být úroky z úvěrů, nájemné, odpisy dlouhodobého hmotného majetku a další. [5]

Základem fixních nákladů jsou vklady zdrojů, které jsou technicky a ekonomicky nedělitelné. Je proto nutné vložit je do daného procesu jednorázově, a to v rozsahu jejich potencionální výkonnosti (kapacity). [11]

- Smíšené náklady (semi-variable costs)

Vyjadřují účelové spojení a vzájemné působení fixních a variabilních nákladů při uskutečňování určitého objemu výkonů. [11]

Vztah nákladů a objemu produkce se dá zachytit matematickými funkcemi, které nazýváme nákladové funkce. Nejjednodušší je lineární funkce (zachycuje proporcionální růst nákladů) tvaru:

$$N = F + b * q \quad (1)$$

N ... celkové náklady v Kč

q ... objem výroby v naturálních jednotkách (např. v kusech)

b ... jednotkové variabilní náklady

F ... fixní náklady [13]

3.6 Další kategorie nákladů

- Náklady vázané k rozhodnutí (anglicky: committed costs)

Náklady vázané k rozhodnutí se zpravidla vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Hovoří se o nich zejména v souvislosti s vývojem a konstrukčním, resp. technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem determinují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. Nejvýznamnějším obecným přínosem této kategorie je její zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit. [4]

- Náklady relevantní a irelevantní

Zde si musíme odpovědět na otázku: „Mění se náklady v závislosti na různých variantách zvažovaného rozhodnutí?“ Náklady relevantní jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí,

protože se při uskutečnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit. Náklady irelevantní nejsou pro dané rozhodnutí důležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. [4]

- Rozdílové náklady

Jsou zvláštní formou relevantních nákladů. Jsou vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. [4]

- Celkové náklady (CN)

Jsou veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce. [4]

- Průměrné (jednotkové) náklady (N_j)

Jsou to náklady na jednotku produkce. Vypočteme je tak, že celkové náklady dělíme celkovým množstvím produkce: [4]

$$N_j = N / q \quad (2)$$

- Přírůstkové náklady (ΔN)

Tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objem produkce. V manažerské ekonomice se přírůstkovými náklady (incremental cost) rozumí náklady, které se mění s rozhodnutím manažerů (jsou to např. ty náklady, kterými se liší jednotlivé alternativy). Ostatní náklady jsou z tohoto hlediska fixní, neboť nejsou ovlivněny rozhodnutím. Tyto náklady, které jsou nezávislé na daném rozhodnutí, jsou nazývány utopené náklady (ang. sunk cost). [12]

- Marginální (mezní, diferenciální, hraniční) náklady

Jsou náklady vyvolané přírůstkem produkce o jednu jednotku: [4]

$$N_m = \Delta N / \Delta q \text{ o 1 jednotku} \quad (3)$$

- Oportunitní náklady (alternativní náklady, náklady obětované příležitosti)

Je hodnota, která musí být obětována, když zdroje nejsou použity na nejlepší možnou alternativu. Rozhodneme-li se např., že místo výrobku A budeme vyrábět výrobek B, potom relevantní náklady výrobku B budou zahrnovat i zisk výrobku A. [13]

V řízení podniku se používá mnoho dalších hledisek třídění nákladů a jejich kategorií. Uvedme alespoň tyto (jejich obsah většinou vyplývá z jejich názvu): náklady plánované, normované a skutečné; explicitní a implicitní náklady a další. [13]

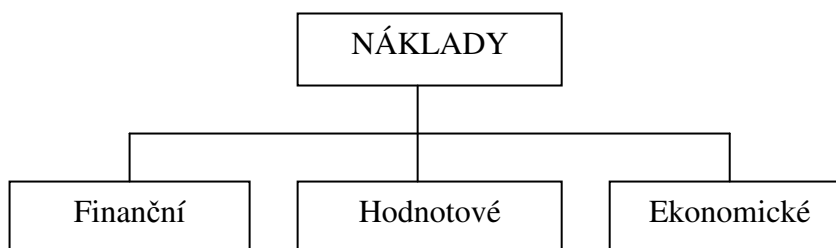
4 MANAŽERSKÉ A BĚŽNÉ (ÚČETNÍ) POJETÍ NÁKLADŮ

Manažerské pojetí nákladů oproti běžnému (účetnímu) pojetí nákladů vychází z tohoto, že:

- Pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní) náklady. Proto např. při rozhodování o zavedení nového výrobku musíme počítat s jeho oportunitními náklady a nikoli jen s náklady vykalkulovanými na tento výrobek, při použití vlastního kapitálu musíme počítat s úroky z tohoto kapitálu apod.
- Při každém rozhodnutí bere v úvahu přírůstkové náklady, to je ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady považuje za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazývá je utopené náklady. Uvedme příklad: máme volnou kapacitu díly, jejíž výrobní náklady na 1 strojovou hodinu jsou 25 Kč a režijní náklady 30 Kč, celkem tedy 55 Kč / h. Máme možnost volnou kapacitu prodat, a to 1 hodinu za 40 Kč. Není to ztrátová akce? Z hlediska u nás všeobecně uplatňovaného kalkulačního přístupu se prodej kapacity jeví jako ztrátový. Z hlediska koncepce přírůstkových nákladů je však prodej výhodný, neboť relevantními náklady jsou pouze přímé výrobní náklady, které jsou rozhodnutím vyvolány, zatímco režijní náklady (pokud jsou celé fixní) budou vznikat, i když vůbec vyrábět nebudeme.
- Rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. V krátkodobém pohledu jsou některé výrobní činitele (vstupy) podniku neměnné, fixní (např. počet strojů a výrobního zařízení), některé jsou proměnné, variabilní a mění se s objemem vyráběné produkce (např. množství spotřebovaných surovin, práce). To se odráží v nákladech, které jsou peněžním vyjádřením spotřeby těchto výrobních činitelů: fixní činitele vyvolávají vznik fixních nákladů, proměnné činitele vznik variabilních (proměnných) nákladů. V dlouhodobém pohledu jsou veškeré výrobní činitele proměnné (manažeři rozhodují o velikosti a počtu strojů a výrobního zařízení, a tudíž neexistují žádné fixní náklady. [4]

5 TROJÍ POJETÍ NÁKLADŮ ZOBRAZOVANÝCH V ÚČETNICTVÍ

Až dosud jsme se zabývali odlišnostmi ve vyjádření nákladů ve finančním a manažerském účetnictví z hlediska rozdílného vymezení jejich účelnosti a účelovosti a rozdílného rozložení v čase. Tím se však rozdílnost obou pojetí nevyčerpává. Je dále ovlivněna také způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V této souvislosti je obecným východiskem trojí pojetí nákladů zobrazovaných v účetnictví: finanční (pagatorní), hodnotové a ekonomické:



Obr. 3. Pojetí nákladů [5]

5.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Pro vykazování složek majetku ve finančním účetnictví a jejich oceňování je určující finanční (pagatorní) pojetí nákladů, které je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Vychází z toho, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. [5]

Náklady se tak chápou jako peníze investované do určitých výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. To je základem koncepce zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši, teprve realizovaný přebytek představuje zisk.

Pagatorní pojetí vykazuje některé typické znaky:

- Jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být na vstupu vykazovány pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Jsou to především náklady vypořádávané bezprostředně v peněžní formě (např. mzdy) a pak náklady odpovídající spotřebě nebo využití hmotných zdrojů, které byly v předchozích obdobích vypořádány peněžně (např. spotřeba materiálu nebo odpisy DHM).

- Druhým typickým znakem pagatorního pojetí nákladů je oceňování spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů na úrovni jejich ocenění v rozvaze (účetní hodnota). To se primárně uskutečňuje ve skutečných (historických) nákladech pořízení příslušných předmětů, které odrážejí množství investovaných peněz.
- Třetí typický znak pagatorního pojetí nákladů souvisí s očekáváním návratnosti vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výkonů. Proto se v skutečných výkonech vykazují (aktivují) pouze takové náklady, které budou z budoucích výkonů prokazatelně reprodukovány. Takové náklady se označují jako náklady produktu. Náklady, které nesplňují tyto podmínky (např. správní náklady, úroky z úvěru a další) se pak označují jako náklady období. [5]

5.2 Hodnotové pojetí nákladů

Spočívá v poskytování informací o nákladech pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů po linii výkonů nebo po linii útvarů. [5]

Hodnotové pojetí nákladů je odvozováno z výrobní formy koloběhu prostředků podniku, jehož výchozím momentem jsou vklady ekonomických zdrojů jako reálných výrobních faktorů. Smyslem této formy koloběhu je pak zajištění reprodukce skutečně spotřebovaného nebo využitého množství ekonomických zdrojů, a to za podmínek, které platí v okamžiku jejich reprodukce. To odpovídá zachování věcného, substančního kapitálu. Hodnotové pojetí nákladů se od finančního pojetí liší ve dvou základních směrech:

- spotřebované nebo využité ekonomické zdroje se neoceňují na bázi historických nákladů pořízení, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich věcné reprodukce,
- jako faktory vzniku nákladů nevystupují jen peněžně zajištěné zdroje, ale i takové, které nemají ekvivalent výdaje peněz a jejich uplatnění má v dané aktivitě specifické ekonomické důsledky. [5]

Náklady, které se vykazují shodně ve finančním i hodnotovém pojetí, se označují jako náklady základní. [6]

5.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. S výběrem alternativ souvisí pak obecné ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. [4]

Tyto podmínky naplňuje kategorie tzv. oportunitních nákladů. Ty se vymezují jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady tak nepředstavují reálně spotřebované nebo využitý ekonomický zdroj, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby. Vyjádření nákladů podle tohoto pojetí nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem. [4]

Tab. 1. Základní charakteristiky finančního pojetí nákladů [4]

Pojetí nákladů	Finanční
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví
Vztah ke zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutčnila
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu tzv. nominálního zachování kapitálu. Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období.

Tab. 2. Základní charakteristiky hodnotového a ekonomického pojetí nákladů [4]

Pojetí nákladů	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah ke zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti	Zobrazení transakce formou srovnání s jinou v úvahu přicházející alternativu
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu. Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti.	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje o případné oportunitní výnosy.

6 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ

6.1 Obecná charakteristika nákladů ve finančním účetnictví

Členění nákladů podle druhů představuje – nahlíženo z úrovně podniku jako celku – prvotní (ve smyslu „první“) záznam o vzniku nákladu. Proto takto členěné náklady nazýváme prvotní. Klasifikace nákladů uplatněná v účtové třídě 5 - Náklady v zásadě odpovídá na otázku, co bylo vynaloženo na hospodářskou činnost, tj. jaké druhy aktiv, nakupovaných výkonů a služeb, osobních a dalších nákladů byly vynaloženy za účetní období. A protože jde o první záznam nákladu z hlediska vztahu podniku k vnějšímu prostředí a protože jde vždy o určitelný, jediný druh nákladu, lze těmto nákladům přiřadit další charakteristiky: jsou to náklady externí a náklady jednoduché. [6]

V účtové třídě 5 - Náklady existuje drobná výjimka: položka náklady na reprezentaci shromažďuje náklady podle účelu: obsahuje nejen náklady prvotní, externí, ale i použití vlastních výkonů pro tento účel (náklady druhotné). [6]

Pro zjištění výsledku hospodaření (VH) v potřebné struktuře se náklady důsledně člení na 3 skupiny:

- provozní – zahrnují běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakujícími hlavními (základními) podnikatelskými činnostmi,
- finanční – představují operace charakteru finančních transakcí (jako např. úrokové a kursové operace aj.),
- mimořádné – zachycují operace, které jsou vzhledem k běžné činnosti podniku neobvyklé, nahodilé či mimořádné, jako např. škody na majetku vzniklé z příčin zcela mimořádných; náklady vyplývající ze změny metody (jakou je např. změna oceňování majetku), opravy nákladů minulých období, jde-li o významné částky apod. Je nutné se zmínit o skutečnosti, že manka a škody mohou být – podle své povahy – i složkou provozních či finančních nákladů. [6]

Tab. 3. Struktura nákladů podle činností [6]

Činnost	NÁKLADY
Provozní	50 Spotřebované nákupy 51 Služby 52 Osobní náklady 53 Daně a poplatky 54 Jiné provozní náklady 55 Odpisy, rezervy, komplexní NPO a opravné položky provozních nákladů
Finanční	56 Finanční náklady 57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů
Mimořádná	58 Mimořádné náklady
	59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

6.2 Základní charakteristika nákladů

6.2.1 Provozní náklady

Provozní náklady (účetové skupiny 50 – 55) zahrnují:

A) Spotřebované nákupy (účetová skupina 50)

- Na účtu 501 – Spotřeba materiálu se účtuje v závislosti na zvoleném způsobu účtování o spotřebovaných zásobách.
- Na účtech 502 – Spotřeba energie a 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek se účtují nákupy, které nelze skladovat.
- Vedení účtu 504 – Prodané zboží je samozřejmostí u podnikatelského subjektu, který provozuje obchodní činnost. [6]

B) Služby (účetová skupina 51)

Zachycují se zde prvotní náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek (kromě účtu 513 – Náklady na reprezentaci, kde se účtuje i o vlastních výkonech pro účely reprezentace). Účet 518 – Ostatní služby je určen pro zúčtování drobného nehmotného majetku, o němž účetní jednotka rozhodla, že jej nepovede jako dlouhodobý nehmotný majetek (DNM). [6]

C) Osobní náklady (účtová skupina 52)

Tato skupina zahrnuje:

- mzdové náklady včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti a včetně odměn členům orgánů společnosti a družstva, a to zásadně ve výši hrubých mezd,
- zákonné a dobrovolné sociální pojištění a další sociální náklady ve shodě s platnými předpisy. [6]

D) Daně a poplatky (účtová skupina 53)

Patří sem daně, odvody a podobné platby (včetně doměrek za minulá léta), které musí podnikatel jako poplatník hradit na základě daňových zákonů (daň silniční, z nemovitostí apod.) Všechny tyto daně mají jedno společné – pro podnikatele jsou nákladem. Tím je i daň z příjmů, ale pro její zúčtování jsou vyhrazeny samostatné účty v účtové skupině 59. [6]

E) Jiné provozní náklady (účtová skupina 54)

Zahrnují provozní náklady nejružnějšího charakteru, pro něž nebyly vymezeny samostatné účtové skupiny, jako např.:

- ZC prodaného DHM či DNM (účet 541); účtuje se zde rozdíl mezi cenou prodáváných předmětů (vedených na účtech účtové skupiny 01, 02) a opravkami. Prodává-li se DHM neodpisovaný, převede se sem jeho cena evidovaná na účtech účtové skupiny 03.
- Hodnota úplatně převedených nákladů na pořízení DHM a DNM (z ú. 041, 042 na ú. 541).
- Účetní hodnota prodávaného materiálu (ú. 542).
- Bezplatné předání majetku, k němuž není podnik povinen (ú. 543 – Dary) včetně DPH vztahující se k tomuto případu.
- Částky závazků ze smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále a obdobné sankce ze smluvních vztahů (ú. 544), a dále ostatní pokuty a penále (ú. 545) bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv.

- Odpis pohledávky (ú. 546); je určen k odpisu pohledávek v souladu se zákonem o daních z příjmů.
- Hodnota pohledávky při jejím postoupení (ú. 546).
- Ostatní náklady provozního charakteru (ú. 548), např. pojistné vztahující se k provozní činnosti.
- Manka a škody (ú. 549) v provozní oblasti: na DM, manka nad normu přirozených úbytků zásob (nakoupených i vlastní výroby), úplná nebo částečná škoda na nedokončené výrobě (ve výši úhrady o pojišťovny) aj. [6]

F) Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákl. (účtová skupina 55)

Tato skupina obsahuje účty pro 4 typy účetních případů:

1. pro odpisy, pokud jde o:
 - a) odpisy DNM a DHM – ú. 551; tato aktiva se odepisují podle odpisového plánu nepřímo, prostřednictvím opravek,
 - b) odpis kladného goodwillu (účet 556),
 - c) odpis kladného (aktivního) oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (účet 557);
2. pro tvorbu a použití (popř. zrušení a snížení) provozních rezerv (ú. 552 a 554),
3. pro změnu stavu komplexních nákladů příštích období (ú. 555),
4. pro tvorbu a zrušení (popř. snížení) opravných položek (účty 558, 559). [6]

6.2.2 Finanční náklady

Jsou zobrazeny 2 účtovými skupinami: stejnojmennou účt. sk. 56 a účt. sk. 57.

A) Účt. sk. 56 – Finanční náklady zahrnuje:

- úbytek cenných papírů při jejich prodeji (na vrub ú. 561 souvztažně s majetkovými účty v účt. sk. 06 nebo 25, na nichž jsou tato aktiva evidována),
- platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru (ú. 562). Nepatří sem tzv. kapitalizované úroky, tj. úroky z úvěrů a půjček určených na pořízení DM (jsou součástí pořizovací ceny tohoto majetku),
- kursové ztráty (ú. 563) vznikající jednak v průběhu účetního období (jako důsledek inkasa pohledávek, úhrady závazků aj.), jednak k rozvahovému dni v důsledku

přepočtu stavu určitých položek majetku a závazků (vyjádřených v cizí měně) na českou měnu,

- částka vyjadřující snížení hodnoty majetkových cenných papírů k obchodování jako důsledek jejich přecenění na (aktuální) reálnou hodnotu (ú. 564),
- u kupónových dluhopisů k obchodování: snížení jmenovité hodnoty v důsledku změny reálné hodnoty; u kupónových dluhových cenných papírů držенých do splatnosti: rozdíl mezi pořizovací cenou bez kupónu a jmenovitou hodnotou (za předpokladu, že představuje náklad), zaúčtovaný ve věcné a časové souvislosti (ú. 566),
- změny (snížení) reálné hodnoty derivátů určených k obchodování na zahraniční či tuzemské burze (na vrub účtu 567 – Náklady z derivátových operací souvztažně s ú. 373 – Pohledávky a závazky ze pevných termínovaných operací, 376 – Nakoupené opce, 377 – Prodané opce).
- manka a škody na finančním majetku (ú. 569)
- ostatní finanční náklady související zejména s peněžním stykem, jako jsou zejména bankovní výlohy, pojistné apod. [6]
-

B) Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů

Tato účtová skupina je vymezena jednak pro tvorbu a použití (popř. zrušení či snížení) rezerv souvisejících s finanční činností, jednak pro tvorbu a zrušení (popř. snížení) opravných položek k těm aktivům, která přísluší finanční činnosti. [6]

6.2.3 Mimořádné náklady

Je jim vyhrazena účtová skupina 58. Zde se účtují operace, které jsou vzhledem k běžné činnosti podniku neobvyklé, jakož i nahodile se vyskytující případy mimořádných událostí.

Tato složka nákladů zahrnuje náklady vyplývající ze změn ve způsobu oceňování (ú. 581 – Náklady na změnu metody), mimořádné škody (ú. 582 - Škody), významné částky oprav nákladů minulých období, náklady související s ukončením hospodářské činnosti či její složky (ú. 588 – Ostatní mimořádné náklady) apod. [6]

Patří sem rovněž tvorba a čerpání (resp. zrušení) rezerv souvisejících s mimořádnou činností, jakož i tvorba a rušení (popř. snížení) opravných položek k aktivům příslušejícím mimořádné činnosti. [6]

6.2.4 Daně z příjmů, převodové daně a rezerva na daň z příjmů

Je jim vyhrazena účtová skupina 59.

- Výše splatných daní při uzávěrci účetního období se zachycuje na vrub účtu číslo 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná (resp. 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná), se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů. [8]
- Výše odložené daně se zachycuje podle svého charakteru na účtu 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená (resp. 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená), se souvztažným zápisem na účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka. [8]
- Na vrub účtu 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů se účtují doměrky daně za minulá období a ve prospěch tohoto účtu vratky daně za minulá léta. [8]
- Na účtu 596 – Převod podílu na VH společníkům se účtuje nárok na podíl na zisku či povinnost úhrady ztráty vůči společníkům v. o. s. nebo komplementářům komanditní společnosti (souvztažný zápis je na účtu 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku či 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty). [8]
- Ve prospěch účtu 597 – Převod provozních nákladů se účtují např. náklady související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti, či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem na vrub účtu 588 – Ostatní mimořádné náklady nebo na vrub účtu účtové skupiny 56 – Finanční náklady, jedná-li se o náklady finančního charakteru. [8]
- Ve prospěch účtu 598 – Převod finančních nákladů se účtuje převod na vrub provozních nákladů (např. účet 548 – Ostatní provozní náklady), popř. na vrub některého z účtů účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady. [8]

7 NĚKTERÉ ZE ZPŮSOBŮ SNÍŽENÍ NÁKLADŮ

7.1 Skonto za včasnější platbu

V rámci platebních podmínek může dodavatel nabídnout tzv. skonto. Pokud jej odběratel využije, zaplatí za dodávku dříve, než byla dohodnutá standardní splatnost, ale za to dostane určitou slevu. Skonto je pobídkou zákazníkovi k rychlejší úhradě svého závazku. Může tak např. materiál koupit levněji. [3]

Pozitivní efekty pro dodavatele jsou v zásadě tři:

1. menší objem pracovního kapitálu, který by bylo potřeba financovat,
2. menší riziko vzniku nedobytných nebo pozdě hrazených pohledávek,
3. menší administrativní náklady spojené se sledováním, popř. s vymáháním pohledávek. [3]

Pozitivní efekt pro odběratele spočívá ve snížení ceny výrobku. Z podstaty vyplývá, že skonta budou využívat odběratelé, kteří mají dostatek volných finančních zdrojů ať už ve formě disponibilní hotovosti, nebo přístupu k úvěrům. [3]

Výpočet reálné výše skonta p. a.:

$$D = ND * 360 / (T_2 - T_1) \quad (4)$$

D reálná výše skonta p.a. (Discount)

ND ... nominální výše skonta (Nominal Discount)

T₁ doba pro využití skonta

T₂ standardní doba splatnosti bez skonta

Výše nabízeného skonta je závislá na přínosech pro dodavatele a na dostatečné schopnosti stimulovat odběratele k jeho využití. [3]

7.2 Řízení zásob – optimalizační model

Optimalizační model má za cíl stanovit optimální velikost dodávky Q_{opt} a tím, při dané délce sledovaného období a plánované celkové spotřebě (Ná) za totéž období. [9]

Model je založen na předpokladu, že existují dvě skupiny nákladů spojené se zásobami: [9]

- náklady na průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období (SN)
- náklady pořizovací na jednu dodávku, resp. objednávku (PN)

Tyto skupiny nákladů se vyvíjejí protichůdně v závislosti na velikosti dodávky. Zatímco s růstem velikosti dodávky SN rostou vlivem vyšší průměrné zásoby, PN klesají vlivem snížení počtu dodávek. Optimalizace samotná spočítá v minimalizaci funkce celkových nákladů (CN) pro nezávisle proměnnou, což je velikost dodávky. [9], [3]

Zde je uveden vzorec pro výpočet optimální velikosti dodávky:

$$Q_{opt} = \sqrt{\frac{2 * PN * Ná}{SN}} \quad (5)$$

Pro vyčíslení nákladů použijeme následující vzorce: [9], [3]

$$CN_{opt.} = SN_{celk.} + PN_{celk.} \quad (6)$$

$$PN_{celk.} = PN * (Ná / Q) \quad (7)$$

$$SN_{celk.} = SN * (Q / 2) \quad (8)$$

II. PRAKTICKÁ ČÁST

8 PREZENTACE SPOLEČNOSTI JELÍNEK, S. R. O.

8.1 Historie firmy Jelínek, s. r. o.

Zakladatelem firmy byl Josef Volek, stolař pocházející z Horní Bečvy. V roce 1897 si tady otevřel stolařskou živnost, kterou v květnu 1900 přenesl do Vigantic a později do Valašského Meziříčí. Na Palackého ulici vybudoval ze stolařské dílny novou provozovnu na výrobu nábytku, která patřila koncem dvacátých let k úspěšným podnikům. Mnozí z pracovníků byli absolventy Odborné školy pro zpracování dřeva ve Valašském Meziříčí a dovedli ze dřeva vyrobit dokonalé umělecké kusy nábytku podle přání a vkusu zákazníka. Stylovým uměleckým nábytkem firmy Volek byly zařízeny banky, úřady, pojišťovny i soukromé byty. Na modernizaci a rozšíření provozu si pan Volek vzal v roce 1926 vysoký úvěr u místní Spořitelny. V době hospodářské krize však nebylo dost zakázek a firma nemohla plnit finanční závazky vůči Spořitelně. Ta v roce 1933 ukončuje její činnost a později v roce 1938 celý objekt na Palackého ulici zabavuje a prodává městu. Z továrny na výrobu uměleckého nábytku se měl stát městský chudobinec.

Na 40 let byla přerušena činnost firmy Jelínek - výroba nábytku. Za tu dobu se měnil charakter výroby z uměleckého na ryze účelový. Kvalitní mistrovské řemeslo se postupně vytrácelo. Byly zpřetrhány veškeré obchodní kontakty a vazby původní firmy. Přesto se vnukové Jindřicha Jelínka rozhodli pokračovat v rodinné tradici a po vyřízení restituce v roce 1991 začali usilovně znovu budovat již zaniklou firmu. Aby mohlo být započato s novou výrobou, byla provedena rekonstrukce truhlářské dílny. Po odzkoušení prvních prototypů se firma snažila prorazit na trh s novými výrobky z vrstveného ohýbaného dřeva a s úplnou novinkou na našem trhu ortopedickým roštem s matrací. Postupně přibývá spokojených zákazníků a jméno firmy, která má ve svém logu „jelínka“ se stává známé.

Velkým přínosem bylo vyvinutí nového konstrukčně inovovaného typu zdravotní matrace SÁRA, která získala významné ocenění kvality „CZECH MADE“. V roce 1995 může firma konečně přistoupit k plánované generální rekonstrukci celého výrobního areálu. Velkou inspirací při architektonickém řešení stavby byly majitelům více než padesát let staré plány Jindřicha Jelínka. Na podzim roku 1996 byl za účasti představitelů města a dalších významných hostů slavnostně otevřen rekonstruovaný objekt firmy JELÍNEK. V roce 1997 byla založena pobočka na Slovensku, firma JELÍNEK - Slovensko s.r.o., která disponuje stejným sortimentem jako mateřská firma.

8.2 Současnost firmy Jelínek, s. r. o.

Firma Jelínek, s. r. o. má sídlo ve Valašském Meziříčí. V současnosti je v této firmě zaměstnáno 103 zaměstnanců. Co se týká odvětví, firma se zařazuje mezi OKEČ 36, což je výroba nábytku a zpracovatelský průmysl jinde neuvedený.

Organizační strukturu firmy Jelínek můžeme najít v příloze P VI. Výrobní sortiment firmy Jelínek, s. r. o. je velice široký. Vyzvednul bych především ortopedické lamelové matrace, ložnice a nábytek z masivu, lamelový ohýbaný nábytek. Některé z produktů firmy Jelínek jsou vyobrazeny v přílohách P I – P V. Tyto výrobky firma distribuuje ve svých podnikových prodejnách – jedna z nich je přímo v podniku, další dvě jsou v Praze a jedna je v Brně. Kromě toho jsou výrobky firmy distribuovány na různých prodejních místech po celé České republice. Jedná se hlavně o prodejny s nábytkem, kde se mimo produktů firmy Jelínek, s. r. o. produkují i výrobky dalších firem. Firma produkuje špičkové produkty ve svém odvětví. Krédo firmy je: „poctivou prací získat důvěru zákazníků“.

Co se týká konkurence, mezi ní můžeme zařadit v oblasti matrací např. firmu Grosmann (Opava), Kopeko, s. r. o. (Písek), Matex, s. r. o. (Teplice), Tropico Plus CZ, a. s. (Roztoky u Jilemnice) a další. V oblasti ložnic a nábytku z masivu můžeme např. mezi konkurenční firmy zařadit: Nábytek Louda (Frýdlant), LB Bohemia, s. r. o. (Valtice) atd.



Obr. 4. Sídlo firmy Jelínek, s. r. o.

8.3 Dodavatelé a odběratelé společnosti Jelínek, s. r. o.

8.3.1 Dodavatelé společnosti Jelínek, s. r. o.

Následující tabulka nám poskytne přehled o 10 největších dodavatelích firmy Jelínek, s. r. o. Kritériem je finanční objem fakturace.

Tab. 4. Deset největších dodavatelů firmy Jelínek, s. r. o. dle finančního objemu v Kč

Pořadí	Dodavatel	Finanční objem	[%]
1	BPP, s. r. o.	1 997 056	10,58 %
2	Jelínek Slovensko, s. r. o.	1 588 962	8,42 %
3	DYAS, s. r. o.	968 969	5,14 %
4	LIBERG (Slovensko)	804 178	4,26 %
5	HMV Group, s. r. o.	786 064	4,17 %
6	Šigut Slavomír	717 806	3,80 %
7	Liška Antonín	628 061	3,33 %
8	Hettich Franke GmbH (SRN)	610 562	3,24 %
9	Vávra Lumír Ing.	573 006	3,04 %
10	DaimlerChrysler Automotive	552 924	2,93 %

8.3.2 Odběratelé společnosti Jelínek, s. r. o.

Následující tabulka nám poskytne přehled o 10 největších odběratelích firmy Jelínek, s. r. o. Kritériem je finanční objem fakturace.

Tab. 5. Deset největších odběratelů firmy Jelínek, s. r. o. dle finančního objemu

Pořadí	Odběratel	Finanční objem	[%]
1	Jelínek Slovensko, s. r. o.	2 393 103	9,09 %
2	HANY - Petr Hanuš	1 520 948	5,77 %
3	SLAVÍK Zdeněk	1 361 925	5,17 %
4	EXPO TRADE, s. r. o.	1 163 862	4,42 %
5	POSTELE - Polák Jiří Ing.	1 028 530	3,91 %
6	Postele, s. r. o.	621 140	2,36 %
7	NÁBYTEK HONZA, s. r. o.	532 060	2,02 %
8	BACUR, s. r. o.	431 632	1,64 %
9	ARCONA, s. r. o.	373 631	1,42 %
10	STAMAT Plzeň, s. r. o.	370 991	1,41 %

8.4 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti Jelínek, s. r. o. a jejich hrubých mezd

Tab. 6. Průměrný počet zaměstnanců firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2000 - 2004

Rok	Jelínek, s. r. o. - průměrný počet zaměstnanců
2000	70
2001	88
2002	91
2003	100
2004	101

Tab. 7. Průměrná výše hrubé mzdy zaměstnanců firmy Jelínek, s. r. o. v Kč za 1 měsíc v letech 2001 - 2004

Rok	Jelínek, s. r. o. - průměrná výše hrubé mzdy za 1 měsíc v Kč
2001	14 610
2002	15 341
2003	15 109
2004	15 387

9 ANALÝZA NÁKLADŮ FIRMY JELÍNEK, S. R. O.

9.1 Struktura výkazu zisků a ztrát z hlediska nákladů

Tab. 8. Struktura výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek v roce 2002

	Položka	Rok 2002	v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	9 982 772	7,34%
B	Výkonová spotřeba	86 232 554	63,40%
B1	Spotřeba materiálu a energie	70 906 648	52,14%
B2	Služby	15 325 906	11,27%
C	Osobní náklady	23 399 994	17,21%
C1	Mzdové náklady	16 752 244	12,32%
C2	Odměny členům orgánů spol. a družstva	0	0,00%
C3	Náklady na soc. zabezpeč. a zdr. poj.	5 821 185	4,28%
C4	Sociální náklady	826 565	0,61%
D	Daně a poplaty	914 485	0,67%
E	Odpisy DNM a DHM	6 534 463	4,80%
F	Zůstatková cena prodaného DM a mat.	1 635 757	1,20%
F1	ZC prodaného DM	0	0,00%
F2	Prodaný materiál	1 635 757	1,20%
G	ZS rezerv a OP komplexních NPO	933 026	0,69%
H	Ostatní provozní náklady	1 687 321	1,24%
I	Převod provozních nákladů	0	0,00%
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0,00%
K	Náklady z finančního majetku	0	0,00%
L	Náklady z přecenění CP a derivátů	0	0,00%
M	ZS rezerv a OP ve finanční oblasti	0	0,00%
N	Nákladové úroky	540 608	0,40%
O	Ostatní finanční náklady	866 243	0,64%
P	Převod finančních nákladů	0	0,00%
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	3 275 950	2,41%
Q1	splatná	3 275 950	2,41%
Q2	odložená	0	0,00%
R	Mimořádné náklady	0	0,00%
S	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0,00%
S1	splatná	0	0,00%
S2	odložená	0	0,00%
W	Převod podílu na VH společníkům	0	0,00%
	NÁKLADY CELKEM	136 003 173	100%

Rok 2002

V roce 2002 dosahovaly celkové náklady ve společnosti Jelínek, s. r. o. částky 136 003 173 Kč. Na celkových nákladech se nejvíce podílela Výkonová spotřeba (63,4 %). Druhý největší podíl měly Osobní náklady, ty se na celkových nákladech podílely ze 17,21 %. Třetí největší nákladovou položku tvoří Náklady vynaložené na prodané zboží (7,34 %). Opomenout bychom neměli ani odpisy DNM a DHM, jež mají na celkových nákladech

podíl 4,8 %. Zbývající nákladové položky mají menší než 3 % podíl na celkových nákladech.

Tab. 9. Struktura výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2003 a 20004

	Položka	Rok 2003	v %	Rok 2004	v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	8 254 651	6,82%	8 165 872	6,73%
B	Výkonová spotřeba	72 946 993	60,29%	72 826 796	60,01%
B1	Spotřeba materiálu a energie	62 384 492	51,56%	61 564 230	50,73%
B2	Služby	10 562 501	8,73%	11 262 565	9,28%
C	Osobní náklady	25 377 330	20,97%	26 229 610	21,61%
C1	Mzdové náklady	18 131 304	14,98%	18 649 255	15,37%
C2	Odměny členům orgánů spol. a družstva	0	0,00%	0	0,00%
C3	Náklady na soc. zabezpeč. a zdr. poj.	6 289 692	5,20%	6 739 620	5,55%
C4	Sociální náklady	956 334	0,79%	840 735	0,69%
D	Daně a poplaty	215 384	0,18%	231 537	0,19%
E	Odpisy DNM a DHM	5 797 646	4,79%	6 766 442	5,58%
F	Zůstatková cena prodaného DM a mat.	2 266 569	1,87%	2 431 583	2,00%
F1	ZC prodaného DM	500 000	0,41%	181 496	0,15%
F2	Prodaný materiál	1 766 569	1,46%	2 250 087	1,85%
G	ZS rezerv a OP komplexních NPO	571 790	0,47%	-3 076 047	-2,53%
H	Ostatní provozní náklady	2 037 709	1,68%	5 482 811	4,52%
I	Převod provozních nákladů	0	0,00%	0	0,00%
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0,00%	0	0,00%
K	Náklady z finančního majetku	0	0,00%	0	0,00%
L	Náklady z přecenění CP a derivátů	0	0,00%	0	0,00%
M	ZS rezerv a OP ve finanční oblasti	0	0,00%	0	0,00%
N	Nákladové úroky	1 074 529	0,89%	821 121	0,68%
O	Ostatní finanční náklady	851 124	0,70%	845 852	0,70%
P	Převod finančních nákladů	0	0,00%	0	0,00%
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	847 619	0,70%	0	0,00%
Q1	splatná	1 545 350	1,28%	0	0,00%
Q2	odložená	-697 731	-0,58%	0	0,00%
R	Mimořádné náklady	756 718	0,63%	639 058	0,53%
S	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0,00%	0	0,00%
S1	splatná	0	0,00%	0	0,00%
S2	odložená	0	0,00%	0	0,00%
W	Převod podílu na VH společníkům	0	0,00%	0	0,00%
	NÁKLADY CELKEM	120 998 062	100%	121 364 635	100%

Rok 2003

Společnost Jelínek, s. r. o. vykazovala v roce 2003 náklady v úhrnné hodnotě 120 998 062 Kč. Na této celkové hodnotě se podílejí stejné nákladové položky jako v minulém roce, navíc se zde můžeme setkat s položkami Mimořádné náklady ve výši 756 718 Kč (0,63 %). Na celkové sumě se nejvíce podílí Výkonová spotřeba a to ze 60,29 %. Zhruba 1/5 všech nákladů tvoří Osobní náklady (20,97 %). Mezi další důležité položky z hlediska

procentuálního vyjádření patří Náklady vynaložené na prodané zboží (6,82 %) a také Odpisy DNM a DHM (4,79 %).

Rok 2004

V roce 2004 činily celkové náklady 121 364 635 Kč, což znamená, že došlo ke zvýšení celkových nákladů o 366 573 Kč oproti předcházejícímu roku. I v tomto roce se na celkových nákladech nejvíce podílely již tradiční položky: Výkonová spotřeba (60,01 %), Osobní náklady (21,61 %), Náklady vynaložené na prodané zboží (6,73 %) a Odpisy DNM a DHM s podílem 5,58 %. Položka ZS rezerv a OP komplexních NPO dosahuje hodnoty - 3 076 047, což činí -2,53 %. Bez zajímavosti není ani procentuální podíl položky Ostatní provozní náklady s hodnotou 5,4 mil. Kč (4,52 %), přičemž v roce 2003 to bylo 2,0 mil. Kč (1,68 %).

Je záhodno říci, že společnost Jelínek, s. r. o. využívá služeb daňového poradce, a proto má povinnost odevzdat daňové přiznání až do 30. 6. Daň z příjmu právnických osob ještě nebyla stanovena. To je důvod, proč není u položky Daň z příjmu za běžnou činnost uvedena žádná částka.

9.2 Meziroční srovnání nákladových položek výkazu zisků a ztrát

Tab. 10. Meziroční srovnání nákladových položek výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek, s. r. o.

	Položka	R 03 / R 02	R 04 / R 03
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	82,7%	98,9%
B	Výkonová spotřeba	84,6%	99,8%
B1	Spotřeba materiálu a energie	88,0%	98,7%
B2	Služby	68,9%	106,6%
C	Osobní náklady	108,5%	103,4%
C1	Mzdové náklady	108,2%	102,9%
C2	Odměny členům orgánů spol. a družstva		
C3	Náklady na soc. zabezpeč. a zdr. poj.	108,0%	107,2%
C4	Sociální náklady	115,7%	87,9%
D	Daně a poplaty	23,6%	107,5%
E	Odpisy DNM a DHM	88,7%	116,7%
F	Zůstatková cena prodaného DM	138,6%	107,3%
F1	ZC prodaného dM		36,3%
F2	Prodaný materiál	108,0%	127,4%
G	ZS rezerv a OP komplexních NPO	61,3%	-538,0%
H	Ostatní provozní náklady	120,8%	269,1%
I	Převod provozních nákladů		
J	Prodané cenné papíry a podíly		
K	Náklady z finančního majetku		
L	Náklady z přecenění CP a derivátů		
M	ZS rezerv a OP ve finanční oblasti		
N	Nákladové úroky	198,8%	76,4%
O	Ostatní finanční náklady	98,3%	99,4%
P	Převod finančních nákladů		
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	25,9%	0,0%
Q1	splatná	47,2%	0,0%
Q2	odložená		0,0%
R	Mimořádné náklady		84,5%
S	Daň z příjmu z mimořádné činnosti		
S1	splatná		
S2	odložená		
W	Převod podílu na VH společníkům		
	NAKLADY CELKEM	89,0%	100,3%

Zajímavý je vývoj u ZC prodaného DM. Nákladová položka Zůstatková cena prodaného DM nedosahovala v roce 2002 žádné hodnoty, o rok později činila 500 000 Kč, v roce 2004 se snížila a to na 181 tis. Kč (to je 36,3 % hodnoty roku 2003).

U nákladových úroků je rovněž zajímavý vývoj při meziročním srovnání. Oproti roku 2002 se v roce 2003 zvýšily nákladové úroky o 98,9 %.

Časové výkyvy jsou zřejmé i u položky Ostatní provozní náklady. Zde došlo v roce 2004 ke zvýšení oproti roku 2003 o 169,1 %.

I u daně z příjmů za běžnou činnost došlo v roce 2003 vzhledem k roku 2002 co se týká nákladů k výraznějšímu „propadu“.

Také u položka Daně a poplatky zaznamenala velké snížení v roce 2003 vůči roku 2002 (23,6 % hodnoty roku 2002).

U položky Zůstatková cena prodaného DM a materiálu je znát výkyv mezi roky 2002 a 2003. Jedná se o nárůst o 38,6 %.

V roce 2003 můžeme pozorovat pokles položky Služby o necelých 31 %.

U položky ZS rezerv a OP komplexních NPO jsou opravdu obrovské meziroční výkyvy. V roce 2003 činí tato položka 61,3 % hodnoty předcházejícího roku. V roce 2004 činila hodnota této položky -538 % hodnoty předcházejícího roku.

9.3 Struktura vybraných nákladových položek výkazu zisků a ztrát

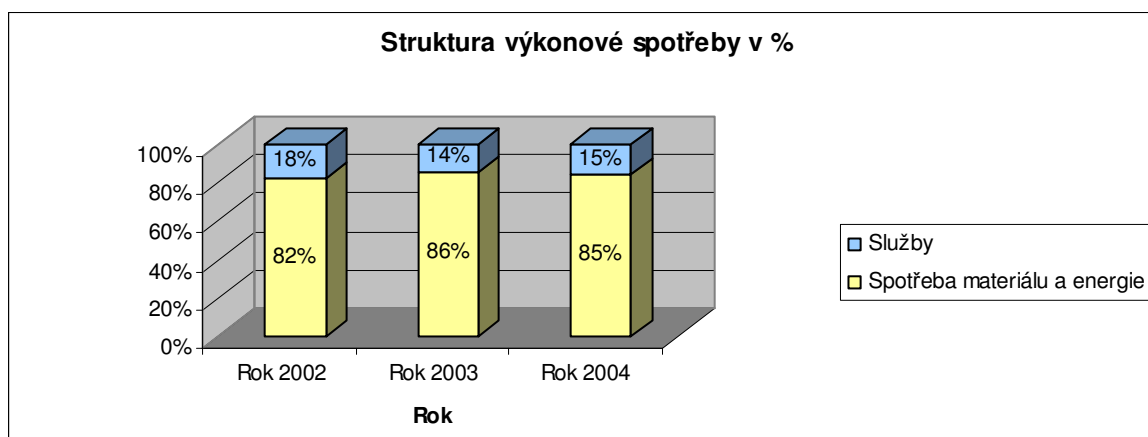
9.3.1 Výkonová spotřeba

Tab. 11. Struktura výkonové spotřeby firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Spotřeba materiálu a energie	70 906 648	62 384 492	61 564 230
Služby	15 325 906	10 562 501	11 262 565
Výkonová spotřeba	86 232 554	72 964 993	72 826 795

Tab. 12. Struktura výkonové spotřeby firmy Jelínek, s. r. o. v % v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Spotřeba materiálu a energie	82%	86%	85%
Služby	18%	14%	15%
Výkonová spotřeba	100%	100%	100%



Obr. 5. Struktura výkonové spotřeby v %

Výkonovou spotřebu tvoří položka Spotřeba materiálu a energie a položka Služby. Z tabulky můžeme vyčíst, že tady došlo k poklesu všech 3 nákladových položek mezi rokem 2002 a 2003. Položka Služby se dokonce snížila zhruba o 1/3 své původní hodnoty (z 15 miliónů Kč na 10 mil. Kč). Hodnoty v roce 2003 a 2004 dosahují prakticky stejných hodnot. Výkonová spotřeba se v obou letech dosahuje hodnoty 72 mil. Kč

Co se týká procentuální vyjádření na výkonové spotřebě, tak nejsou vidět nějaké výraznější výkyvy. Můžeme jen konstatovat, že v roce 2002 je procentuální podíl trochu více ve prospěch služeb (18 %) než v následujících 2 letech (tam ten podíl je 14 %, resp. 15 %).

9.3.2 Osobní náklady

Tab. 13. Struktura osobních nákladů firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Mzdové náklady	16 752 244	18 131 304	18 649 255
Odměny členům orgánů spol. a dr.	0	0	0
Náklady na soc. zab. a zdr. poj.	5 821 185	6 289 692	6 739 620
Sociální náklady	826 565	956 334	840 735
OSOBNÍ NÁKLADY	23 399 994	25 377 330	26 229 610

Tab. 14. Struktura osobních nákladů firmy Jelínek, s. r. o. v % v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Mzdové náklady	71,6%	71,4%	71,1%
Odměny členům orgánů spol. a dr.	0,0%	0,0%	0,0%
Náklady na soc. zab. a zdr. poj.	24,9%	24,8%	25,7%
Sociální náklady	3,5%	3,8%	3,2%
OSOBNÍ NÁKLADY	100,0%	100,0%	100,0%

Díky této tabulce můžeme poznat vývoj osobních nákladů (a také položek, ze kterých se osobní náklady skládají) v čase. Je patrné, že osobní náklady rok od roku rostou. Platí to i o nákladech na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Existují dvě takové hlavní příčiny růstu osobních nákladů a to růst hrubé mzdy zaměstnanců a růst počtu zaměstnanců. Ve společnosti Jelínek, s. r. o. je to konkrétně způsobeno jak růstem počtu zaměstnanců, tak i růstem jejich hrubé mzdy.

Při procentuální vyjádření podílu složek osobních nákladů, můžeme konstatovat, že tyto složky (mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady) dosahují ve sledovaném období přibližně stejných hodnot. Ty se pohybují kolem 71,5 % u mzdových nákladů, 25 % u nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a 3,5 % u sociálních nákladů.

9.4 Srovnání procentuálního podílu vybraných nákladů na celkových nákladech s odvětvím

Za odvětví zde budeme brát podniky patřící do OKEČ 36, což je výroba nábytku a zpracovatelský průmysl jinde neuvedený.

9.4.1 Výkonová spotřeba

Tab. 15. Procentuální vyjádření výkonové spotřeby na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví

	Jelínek, s. r. o.	odvětví
Rok 2002	63,40%	65,13%
Rok 2003	60,29%	66,19%
Rok 2004	60,01%	69,65%

Procentuální podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech byl ve sledovaném období nižší u společnosti Jelínek, s. r. o. než u odvětví a to všech 3 letech. Tento rozdíl činil např.

v roce 2002 zhruba dvě procenta (Jelínek, s. r. o. - 63 % a odvětví – 65 %). Tento rozdíl se v dalších 2 letech ještě navyšoval. U společnosti Jelínek, s. r. o. se podíl výkonové spotřeby mírně snižoval, u odvětví naopak mírně zvyšoval. [14]

9.4.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

Tab. 16. Procentuální vyjádření nákladů vynaložených na prodané zboží na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví

	Jelínek, s. r. o.	odvětví
Rok 2002	7,34%	6,16%
Rok 2003	6,82%	5,03%
Rok 2004	6,73%	4,94%

Procentuální podíl nákladů vynaložených na prodané zboží na celkových nákladech byl ve sledovaném období vyšší u společnosti Jelínek, s. r. o. než u odvětví a to všech 3 letech. Rozdíl mezi firmou Jelínek, s. r. o. a odvětví se pohybuje kolem 1 – 2 %. Je nutné dodat, že daný procentuální podíl těchto nákladů na CN se v průběhu času snižoval jak u odvětví, tak u Jelínka. [14]

9.4.3 Nákladové úroky

Tab. 17. Procentuální vyjádření nákladových úroků na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví

	Jelínek, s. r. o.	odvětví
Rok 2002	0,40%	0,84%
Rok 2003	0,89%	0,71%
Rok 2004	0,68%	0,81%

Nákladové úroky se podílely v procentuálním vyjádření na CN u společnosti Jelínek s. r. o. přibližně v rozmezí 0,4 – 0,9 %. I nákladové úroky u odvětví se pohybovaly v tomto intervalu. Přičemž v roce 2002 a 2004 byly nákladové úroky nižší u společnosti Jelínek, s. r. o. V roce 2003 tomu bylo naopak. [14]

9.4.4 Odpisy

Tab. 18. Procentuální vyjádření odpisů na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví

	Jelínek, s. r. o.	odvětví
Rok 2002	4,80%	3,15%
Rok 2003	4,79%	2,79%
Rok 2004	5,58%	2,55%

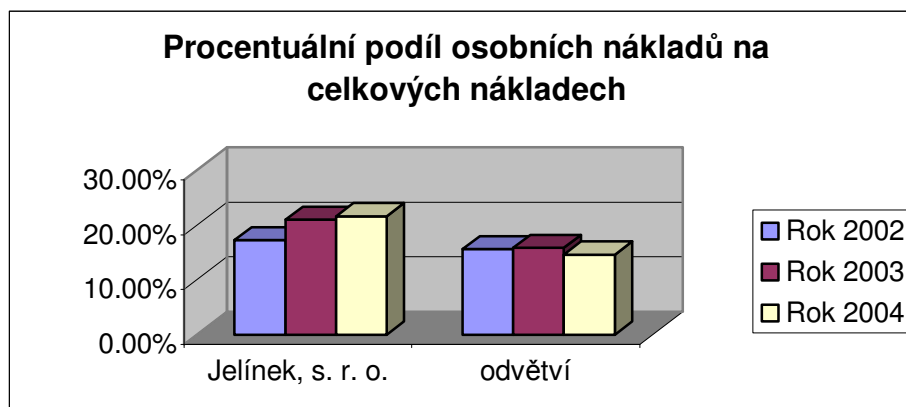
Odpisy mají procentuální podíl na celkových nákladech vyšší u společnosti Jelínek, s. r. o. než je tomu u odvětví. U odvětví se dokonce tento podíl každým rokem snižuje. Tato skutečnost může svědčit o tom, že společnost Jelínek, s. r. o. je lépe vybavena např. strojním zařízením než je tomu běžné u dalších podniků, jež se zabývají výrobou nábytku. [14]

9.4.5 Osobní náklady

Tab. 19. Procentuální vyjádření osobních nákladů na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví

	Jelínek, s. r. o.	odvětví
Rok 2002	17,21%	15,60%
Rok 2003	20,97%	15,81%
Rok 2004	21,61%	14,60%

Tab. 20. Procentuální podíl osobních nákladů na celkových nákladech ve firmě Jelínek a v odvětví



Tabulka i graf nám ukazují, že v roce 2003 a 2004 zhruba každá pátá koruna vynaložených nákladů se vztahovala k osobním nákladům. U společnosti Jelínek, s. r. o. mají osobní náklady vyšší % podíl na celkových nákladech než je tomu obvyklé u odvětví, kde se to pohybuje na úrovni 15 %. [14]

9.5 Meziroční srovnání vybraných nákladových ukazatelů

9.5.1 Zisk / Mzdové náklady

Tab. 21. Porovnání ukazatele VH před. zd. / mzdové náklady ve firmě Jelínek v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
VH před zdaněním	10 195 998	2 839 545	9 539 807
Mzdové náklady	16 752 244	18 131 304	18 649 255
VH před zd. / Mzdové náklady	0,609	0,157	0,512

V roce 2004 se výsledky tohoto ukazatele dají interpretovat takto: na 1 Kč vynaložených mzdových nákladů připadá zisk ve výši 0,512 Kč. Za zisk dosazujeme VH před zdaněním. V roce 2004 není ještě stanovena daň a tím pádem VH za účetní období (tedy po zdanění). Nemůžeme tedy použít VH za účetní období, který je po zdanění. Z tabulky můžeme vypočítat, že ze sledovaného období vycházejí nejhorší výsledky v roce 2003.

9.5.2 Náklady celkem / VH před zdaněním

Tab. 22. Porovnání ukazatele náklady celkem / VH před zdaněním ve firmě Jelínek v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Náklady celkem	136 003 173,0	120 998 062,0	121 364 635,0
VH před zdaněním	10 195 998,0	2 839 545,0	9 539 807,0
Náklady celk. / VH před zdan.	13,3	42,6	12,7

Co se týká tohoto ukazatele - náklady celkem / VH před zdaněním, tak zde firma dosahovala ve sledovaném období nejlepších výsledků v roce 2002 a 2004, kdy na 1 Kč VH

před zdaněním musela firma vynaložit 13,3, resp. 12,7 Kč. Ovšem v roce 2003 to bylo 42 Kč (příčinou nejsou oproti jiným rokům vyšší celkové náklady, ale nižší VH než v jiných letech).

9.5.3 Mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen / tržby podnikových prodejen

Tab. 23. Porovnání ukazatele mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen / tržby těchto podnikových prodejen v letech 2002 - 2004

	Rok 2002	Rok 2003	Rok 2004
Mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen	1 288 644	1 269 156	1 292 508
Tržby podnikových prodejen	12 185 240	11 106 508	11 429 556
Mzdové nákl. na obsluhu podnik. prodejen / tržby prodejen	0,106	0,114	0,113

Dosažené hodnoty např. v roce 2004 se dají interpretovat takto: na 1 Kč tržeb podnikových prodejen je třeba vynaložit 0,114 Kč mzdových nákladů na obsluhu podnikových prodejen.

Nejlepší výsledky byly dosaženy v roce 2002, nejhorší naopak v roce 2003.

10 VYMEZENÍ PROJEKTU

10.1 Rámec aktuálních projektových příležitostí ve společnosti Jelínek, s. r. o.

Mezi aktuální projektové příležitosti ve společnosti Jelínek, s. r. o. se může zařadit například projekt pro implementaci podnikového informačního systému, kdy by to chtělo produkt „šitý na míru“ současným potřebám podniku.

Další projektovou příležitost bych viděl ve smyslu prosazení se na zahraničních trzích. V tom vidí pan Jelínek velkou slabinu podniku. Chtělo by to zvýšit tržních podíl v zahraničí. Tento podíl je v současnosti velmi malý a společnost z drtivé většiny vyrábí pro zákazníky z ČR, případně Slovenska.

10.2 Idea projektového řešení

Ideou projektového řešení je nalezení vhodných opatření, díky kterým se docílí snížení nákladů firmy Jelínek, s. r. o., tak, aby to vyústilo ve zvýšení výsledku hospodaření společnosti.

10.3 Hypotéza projektového řešení

I přes skutečnost, že firma patří mezi špičkové podniky v rámci daného odvětví v ČR, je možné najít opatření, díky kterým dojde k úspoře nákladů společnosti za předpokladu, že tyto úspory budou mít za následek zvýšení výsledku hospodaření.

10.4 Syntéza poznatků z analytické části

Ve všech sledovaných letech (2002 – 2004) se největší měrou podílí na celkových nákladech výkonová spotřeba (mezi 60 – 63 %), dále to jsou osobní náklady, náklady vynaložené na prodané zboží a také odpisy DM. Zbývající nákladové položky nedosahují podílu 3 procent na celkových nákladech.

Při srovnání jednotlivých nákladových položek mezi firmou Jelínek, s. r. o. a odvětvím můžeme konstatovat: procentuální podíl na celkových nákladech je u výkonové spotřeby a nákladových úroků u firmy Jelínek, s. r. o. nižší než u ostatních podniků zabývajících se

výrobou nábytků v ČR (odvětví). V případě výkonové spotřeby tento podíl činil v roce 2004 u firmy Jelínek, s. r. o. 60, u odvětví to bylo dokonce 69 %.

Ovšem u procentuálního podílu osobních nákladů, nákladů vynaložených na prodané zboží a odpisů na celkových nákladech „hovoří“ ve prospěch odvětví. Citelné je to především u osobních nákladů, kdy je tento rozdíl zhruba 5 % ve prospěch odvětví, u nákladů vynaložených na prodané zboží a odpisů DM se tento rozdíl pohybuje mezi 2 – 3 % ve prospěch odvětví.

Co se týká např. nákladového ukazatel náklady celkem / VH před zdaněním, tak zde firma dosahovala ve sledovaném období nejlepší výsledky v roce 2002 a 2004, kdy na 1 Kč VH před zdaněním musela firma vynaložit 13,3, resp. 12,7 Kč. Ovšem v roce 2003 to bylo 42 Kč (příčinou nejsou oproti jiným rokům vyšší celkové náklady, ale nižší VH než v jiných letech).

10.5 Diagnóza projektu jako určující východisko pro jeho zpracování

Skutečnosti, které jsem zjistil v analytické části i poznatky, jež jsem popsal v teoretické části spolu s ideou a hypotézou projektového řešení mi můžou částečně dát odpověď na otázku, na které oblasti nákladů se mám především zaměřit v projektové části.

Předmětem mého zájmu proto budou ty nákladové položky, u kterých má firma Jelínek vyšší procentuální podíl na celkových nákladech v porovnání s odvětvím, tedy osobní náklady, odpisy DM, náklady vynaložené na prodané zboží. Vzhledem k tomu, že se výkonová spotřeba podílí na celkových nákladech 60 %, určitě bych neměl opomenout ani tuto položku, protože v tak velkém objemu nákladů lze určitě najít nějaké byť sebemenší možnosti k úspoře nákladů.

Jednou z cest jak např. snížit osobní náklady určitých zaměstnanců může být například optimalizace dodávky materiálu, kterou popisuji v teoretické části. Další z cest může být třeba snaha o zamezení výroby zmetků, protože s tím jsou spojeny také osobní náklady i nákladová položka výkonová spotřeba. Rovněž výkonová spotřeba se dá snížit i tím, že se využije skonto za platbu před lhůtou splatnosti. Tím pádem je možné levněji pořídit materiál. Ovšem ne vždy je výhodné skonto využít. V tomto případě využiji rovněž poznatky z teoretické části. Pokud bych to nějakým způsobem shrnul, v projektové části se zaměřím především na optimalizaci výkonové spotřeby, osobních nákladů a odpisů DM,

protože tady má firmě ještě nějaké „rezervy“, jak je vidno z analýzy nákladů. Tím ovšem nechci říct, že nenavrhnou nějaká opatření, které by přispěly ke snížení např. nákladových úroků. Je nutné se zmínit i tom, že některé mé navrhované opatření bude mít za následek snížení více druhů nákladových položek současně např. výkonové spotřeby i osobních nákladů.

Jako východiskové hodnoty budu brát náklady roku 2004. Následně navrhnout určitá opatření a zjistím o kolik Kč by zde mohlo dojít k úspoře nákladů.

11 PROJEKTOVÉ ŘEŠENÍ

11.1 Snížení nákladů souvisejících s dodávkou (objednávkou) daného materiálu

V tomto případě využiji poznatky z teoretické části, kde jsem se také mimo jiné touto problematikou zabýval. Rovněž využiji poznatky týkající se finančního a manažerského pojetí nákladů.

Nejdříve musíme navrhnout vhodnou materiálovou položku, jejichž dodávku bychom chtěli optimalizovat. Samozřejmě jich může být i více. Já se vzhledem k omezenému prostoru této diplomové práce zaměřím pouze na jednu. Mělo by se jednat o takovou materiálovou položku, která se bude muset během určitého časového období (například rok) objednávat vícekrát. Pokud bychom ji objednávali od dodavatele třeba jen jedenkrát za rok, bylo by to určitě bezpředmětné. Takovou se nemá smysl moc zabývat. Musíme také zjistit, kolik jednotek dané materiálové položky za rok potřebujeme (Ná).

Dalším krokem je vyčíslení těchto nákladů:

- průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období (SN)
- náklady pořizovací na jednu dodávku, resp. objednávku (PN)

Poté doplníme potřebný počet jednotek dané materiálové položky (Ná) a náklady, které jsme zjistili v předchozím kroku do Campova vzorce (5) a zjistíme optimální velikost dodávky (Q_{opt}). Poté vypočteme, kolik budou činit celkové náklady na rok v případě, že budeme požadovanou materiálovou položku objednávat právě ve velikosti námi vypočteme optimální dodávky. Tyto údaje můžeme pro přehlednost také zanást do tabulky a graficky znázornit spolu s různými velikostmi dodávky, které ovšem nejsou optimální, a z nich vyplývajícími celkovými náklady.

Campův vzorec:
$$Q_{opt} = \sqrt{\frac{2 * PN * Ná}{SN}}$$

Na závěr porovnáme celkové náklady při současném stavu a celkové náklady (CN_{opt}) při realizaci mou navrhovaného opatření.

Při výpočtu budu používat následující charakteristiky:

- PN ... náklady pořizovací na jednu dodávku (objednávku)
- Ná ... plánovaný nákup v technických jednotkách za příslušné období
- SN ... průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období
- CN ... celkové náklady
- $Q / 2$... průměrná zásoba
- $Ná / Q$... počet dodávek (objednávek) za příslušné období
- $SN_{celk.}$... průměrné náklady na skladování všech jednotek za příslušné období = průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období * průměrná zásoba = $SN * (Q / 2)$
- $PN_{celk.}$... náklady pořizovací na všechny dodávky (objednávky) = náklady pořizovací na jednu dodávku (objednávku) * počet dodávek (objednávek) za příslušné období = $PN * (Ná / Q)$
- CN_{opt} ... celkové náklady spojené s optimální velikostí dodávky (objednávky) v hmotných jednotkách = $SN_{celk.} + PN_{celk.}$

Vhodným předmětem našeho zájmu bude např. PUR pěna (pro výrobu ortopedických matrací). K tomuto materiálu můžeme přiřadit konkrétní hodnoty:

Ná ... 6 000 jednotek daného materiálu

PN ... 8 250 Kč

SN ... 1100 Kč

Co vlastně můžeme zařadit mezi pořizovací náklady na jednu dodávku, resp. objednávku (PN)?

- S každou objednávkou jsou spojeny určité náklady, protože se jí člověk (v našem případě pracovník úseku zásobování) musí věnovat – musí ji vyřídit. V případě, že

je pracovník útvaru zásobování odměňován hodinovou mzdou 100 Kč a vyřízení 1 objednávky zabere 18 minut, tak za PN můžeme považovat 30 Kč ($18 \cdot 100 / 60$)

- Firma Jelínek, s. r. o. si přepravu tohoto materiálu zajišťuje sama ve vlastní režii. Je tu nutné započítat také osobní náklady řidičů, jež tuto přepravu (od dodavatele do vlastního skladu) zajišťují.
- Nesmíme zapomenout ani na náklady spojené s údržbou automobilů určených k tomuto účelu, náklady na spotřebu pohonných hmot a odpisy DHM - těchto automobilů a další.

Co můžeme zařadit mezi průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období (SN) ?

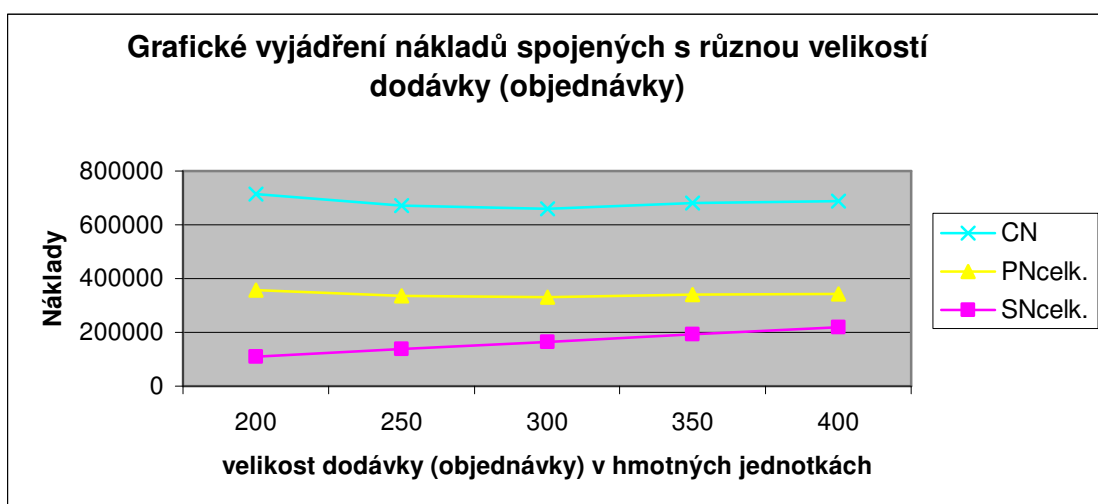
- Pro účely skladování tohoto materiálu je zapotřebí mít určité skladovací prostory – sklad materiálu, jež je umístěn v Provozně Palackého. Jako náklady zde uvažuji odpisy DNM, tedy budov, ve kterých je skladován tento materiál. Teď se na to dívám pohledem finančního účetnictví. Ale můžu to brát i z jiného úhlu pohledu. A to z pojetí manažerského účetnictví, jež bere v úvahu oportunitní náklady. Jako náklady zde budu brát v úvahu peněžní příjmy z titulu toho, že tyto skladovací prostory, kde je daný materiál umístěn nepoužiji na nejlepší možnou alternativu – např. pronájem. Potom za oportunitní náklady můžu brát peněžní příjmy získané za pronájem prostor, jež daný materiál zabírá.

Nyní vypočtu optimální velikost dodávky:

$$Q_{\text{opt}} = \sqrt{\frac{2 \cdot 8250 \cdot 6000}{1100}} = \sqrt{9000} = 300 \text{ jednotek daného materiálu}$$

Tab. 24. Celkové náklady při různých velikostech dodávky materiálu

Velikost dodávky (objednávky) v hmotných jednotkách (Q)	200	250	300	350	400
Průměrná zásoba (Q / 2)	100	125	150	175	200
Počet dodávek (objednávek) za příslušné období (Ná / Q)	30	24	20	18	15
Průměrné nákl. na skladování všech jedn. za příslušné období (SN _{celk.})	110000	137500	165000	192500	220000
Náklady pořizovací na všechny dodávky, resp. objednávky (PN _{celk.})	247500	198000	165000	148500	123750
Celkové náklady (CN)	357500	335500	330000	341000	343750



Obr. 6. Grafické vyjádření nákladů spojených s různou velikostí dodávky

V podniku se materiál daný objednává v dodávkách po 215 kusech.

S tím souvisejí tyto náklady:

$$SN_{\text{celk.}} = (Q / 2) * SN = (215 / 2) * 1100 = 118\,250 \text{ Kč}$$

$$PN_{\text{celk.}} = (Ná / Q) * PN = (6\,000 / 215) * 8\,250 = 231\,000 \text{ Kč}$$

$$CN = 118\,250 \text{ Kč} + 231\,000 \text{ Kč} = 349\,250 \text{ Kč}$$

Při uplatnění navrhovaného opatření (optimální velikost dodávky (objednávky) ve výši 300 kusů) by CN činily 330 000 Kč

Došlo by zde tedy k úspoře 19 250 Kč (349 250 – 330 000 Kč).

11.2 Snížení nákladů souvisejících s vyřizováním reklamací výrobků

Ted' se zaměřím na snížení nákladů spojených s vyřizováním reklamací. S vyřizováním reklamací jsou spjaty náklady, které jsou samozřejmě nežádoucí.

Mezi tyto náklady můžeme zařadit: osobní náklady pracovníka na úseku řízení kvality a analýzy reklamací; náklady na vybavení (regály, skříně apod.) a provoz skladu reklamací, kde sídlí tento pracovník. Do nákladů musíme započítat i odpisy DNM – sklad reklamací. Můžu se na to dívat i jinak – pojetím manažerského účetnictví, které pracuje s oportunitními náklady. Oportunitní náklady nám vznikají z titulu toho, že sklad je využíván právě pro tento účel, a že třeba není pronajat (pokud bychom tento sklad nepotřebovali a třeba ho pronajali, mohli bychom za pronájem dostat např. 60 000 Kč / rok a tato částka je právě ten oportunitní náklad).

Dále je mezi náklady zahrnutý materiál, který je nutný k tomu, aby se vadný výrobek dal do „pořádku“. Nesmíme ani zapomenout na spotřebu elektrické energie, mzdy zaměstnanců, kteří se opravou vadného výrobku zabývají. Pokud zákazník například reklamuje povrchovou úpravu u ložnicového nábytku, musí se tam přijet (třeba i na opačný konec republiky a v případě vady malého charakteru vyměnit na místě, v případě vážnější vady nábytek naložit a dovést zpět do výroby a po úpravě zase dovézt zpět zákazníkovi. S tím vším jsou spojeny náklady.

Pokud vezmeme v úvahu jen například výrobu matrací (4 typy: Bára, Sára, Zora, Ina), což je stěžejní výrobní program podniku, tak v roce 2004 bylo prodáno 9 050 matrací. Na tyto reklamace bylo uplatněno 280 reklamací (flekaté matrace po vyprání, plíseň matrace, zatrhnutý potah, nesprávný rozměr matrace, prohnutý potah, nesprávný rozměr matrace, prohnuté nebo prasklé lamely, proložené nosníky a další).

Znamená to, že u matrací existuje toto procento reklamací: $280 / 9\,050 = 3,094 \%$. V některých případech se jednalo o drobné vady, v jiných šlo o vážnější vady či nedostatky.

Já se pokusím navrhnout nějaká opatření, která budou mít za následek snížení počtu reklamací. To se projeví i snížením nákladů vynakládaných na vyřizování reklamací.

Tady chci podotknout ještě jednu důležitou věc. V případě, že se vadný výrobek dostane až ke konečnému zákazníkovi, může tím do jisté míry utrpět pověst podniku. Zákazník třeba přestane mít důvěru k výrobkům společnosti Jelínek, a. s. a v budoucnu si další výrobky firmy třeba už nekoupí a ani je nedoporučí svým známým. Zde doporučuji věnovat zákazníkovi, jež výrobek reklamuje, zvýšenou pozornost a snažit se reklamaci vyřídit co nejrychleji.

Z uvedeného vyplývá, že s reklamacemi nemusí souviset jen náklady, ale také možné budoucí ušlé výnosy z titulu toho, že si zákazník nemusí v budoucnu koupit výrobky společnosti.

Navrhovaná opatření, která budou mít za cíl snížit počet reklamací v podniku:

- Pokud to řeknu obecně, v první řadě by se měl rozvíjet TQM (total quality management) a QMS (quality management systém). TQM je koncepce, která zdůrazňuje jakost ve všem, co se dělá.
- Menší peněžitá odměna by mohla čekat i na zaměstnance, kteří odhalí vadu, jež vznikla na předcházejících úsecích (například v lisovně se odhalí chyba, která má kořeny v přířezovně). Tím by se docílila vzájemná kontrola zaměstnanců mezi sebou.
- Na všech pracovištích výroby (provozovna Vrbenská, provozovna Masarykova, provozovna Palackého) by mohly být umístěny zásady, které by zdůrazňovaly jakost ve všem co se dělá, jako například: „Jakost na prvním místě“.
- Důslednější kontrola například ze strany mistrů.
- Neustále zdůrazňovat pracovníkům, že se jedná o zakázku, která je například určena na vývoz do SRN a v případě, že by se tato zakázka obešla bez pozdějších reklamací, zájem o výrobky společnosti Jelínek, s. r. o. by se z německé strany ještě zvýšil a o budoucí zakázky by rozhodně nebyla nouze.
- Naopak v případě výroby beze zmetků by mohli dotyční pracovníci, kteří se o ni přičinili dostat nějaké prémie.

- Při uplatnění reklamací by měli být zaměstnanci, jež způsobili vadu pokutováni. Výroba je hodně členitá a ve společnosti se vyrábí velmi široký sortiment výrobků. Tyto faktory by mohly pomoci snadněji identifikovat „pachatele“ a další.

Budeme předpokládat, že díky těmto opatřením poklesne počet reklamací o 14 %

Počet reklamací v podniku za rok 2004 (zapsaných i nezapsaných v systému) ... 686

Odhad nákladů spojených s vyřízením těchto reklamací za rok 2004 ... 560 000 Kč

Odhadovaný počet reklamací v podniku po přijetí navrhovaných opatření ... $686 * (1-0,14)$
 $= 686 * 0,86 = 590$

Odhadované náklady související s vyřízením reklamací po přijetí navrhovaných opatření ...
 $560\,000\text{ Kč} * 0,86 = 481\,600\text{ Kč}$

Náklady spojené s aplikací opatření (odměny zaměstnanců, kteří odhalí vadu na výrobku apod.) ... 30 000 Kč

Úspora nákladů souvisejících s vyřizováním reklamací po aplikaci navrhovaných opatření (a po odpočtu nákladů vynaložených na daná opatření) ... $560\,000\text{ Kč} - 481\,600\text{ Kč} = 78\,400\text{ Kč}$,
 $78\,400 - 30\,000 = 48\,400\text{ Kč}$.

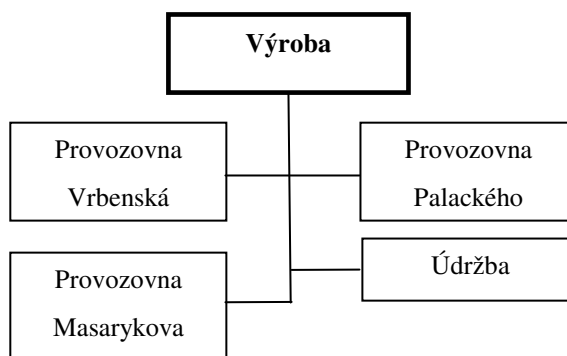
11.3 Snížení nákladů na odpisy DM

V analytické části jsem mimo jiné zjistil, že procentuální podíl odpisů DNM a DHM na celkových nákladech je ve společnosti Jelínek, s. r. o. vyšší než je tomu v odvětví - OKEČ 36 - výroba nábytku a zpracovatelský průmysl jinde neuvedený. V roce 2004 byl u Jelínka, s. r. o. tento podíl 5,58 %, u odvětví tento procentuální podíl byl ve výši 2,55%. I v letech 2002 a 2003 byl tento procentuální podíl v odvětví nižší.

Z tohoto důvodu se na tyto náklady zaměřím, protože tady může existovat určitý „prostor“ k úspoře nákladů vynakládaných na odpisy DM.

V analytické části jsem zjistil hodnotu odpisů DM za rok 2004. Tato hodnota činila 6 766 442 Kč. Tuto hodnotu budu brát jako takové východisko. Já navrhu určité opatření, díky kterému se sníží náklady na odpisy dlouhodobého majetku (DM) oproti nákladům na odpisy dlouhodobého majetku v roce 2004 (6 766 442 Kč).

Chci toho docílit následujícím způsobem: ve všech provozovnách výroby (Vrbenská, Palackého a Masarykova) se pracuje na 1 směnu, výjimečně na 2 směny.



Obr. 7. Úsek výroby ve firmě Jelínek, s. r. o.

Tím, že by pracovalo na 2 či 3 směny místo 1 nebo 2, nepotřebovalo by se tolik výrobních zařízení a strojů. A v důsledku tohoto by došlo ke snížení nákladů vynaložených na odpisy DHM.

Ovšem reálné to je jen v takových případech, kdy se jedna určitá výrobní operace provádí na více stejných strojích, tedy paralelně. V Provozovně Vrbenská (kde se pracuje na 1 směnu) jsou např. 3 hoblovky, které zajišťují určitou výrobní operaci, pokud by se zde pracovalo na 3 směny, bylo by potřeba jenom jedné hoblovky. Při tom je ovšem nutné brát v úvahu případný vznik úzkých míst ve výrobě. V tomto případě by se místo 1 směny mohlo pracovat na 2 případně 3 směny. Jedna směna přitom trvá 8 hodin.

Na druhé straně s tím souvisejí osobní náklady, konkrétně příplatky za noční práci v případě, že by se pracovalo na noční směně.

roční odpisy „nepotřebných“ strojů a vyr. zařízení po realizaci opatření 322 000 Kč

Příplatky za noční práci 78 000 Kč

Úspora nákladů 244 000 Kč

Po realizaci tohoto opatření bychom dosáhli úspory ve výši 244 000 Kč.

Závěrem bych chtěl ještě dodat, že realizace tohoto opatření určitě nebude v praxi tak jednoduchá, jak se na první pohled zdá. Já jsem ovšem chtěl alespoň nastínit určité cesty k tomu, jak snížit náklady.

11.4 Snížení nákladových úroků oddálením platby dodavatelům

V analytické části jsem se dozvěděl hodnotu nákladový úroků v roce 2004, která činila 821 121 Kč. V analytické části jsem rovněž porovnával procentuální podíl nákladů na celkových nákladech a to ve firmě Jelínek, s. r. o. a odvětví. Ve firmě Jelínek, s. r. o. byl tento podíl v roce 2004 ve výši 0,68 %, v odvětví 0,81 %. Na první pohled se může zdát, že za této situace, není na místě hledat úspory nákladů. Ovšem opak je pravdou. I tady se dají nalézt cesty, jak uspořit náklady.

Jelínek, s. r. o. má u svého peněžního ústavu sjednaný úrok na svém účtu v případě, že se dostane do debetu. V současné době to dělá 4,2 % p. a.

Zde navrhuji taková opatření:

- Dodavatelům platit až v den splatnosti
- Usilovat o oddálení termínů splatnosti našich závazků vůči dodavatelům a to především u takových dodavatelů u nichž máme silnou vyjednávací pozici. Ta silná vyjednávací pozice může mít příčinu např. v tom, že jsem velmi významným odběratelem daného dodavatele co se týká např. objemu surovin či materiálu v peněžním vyjádření nebo potenciálních dodavatelů je na trhu hodně a nebyl by eventuálně problém přejít ke konkurenčnímu dodavateli.

V analytické části jsem uvedl přehled 10 nejvýznamnějších dodavatelů firmy Jelínek, s. r. o., co se objemu peněžních prostředků týká.

Jako příklad uvedu například slovenskou firmu LIBERG. Za rok jim firma zaplatila za dodávky materiálu 804 178 Kč.

Uvažujme situaci, kdy firmě chybí peníze v hotovosti i na BÚ a potřebuje nutně uhradit dodávku materiálu firmě LIBERG. Nezbyvá jí nic jiného než se snažit buď dobu splatnosti oddálit nebo „jít“ na svém účtu do debetu. Ovšem v případě, že by se s firmou LIBERG domluvila na pozdější době splatnosti, např. místo 1. 11 až 29. 11, což je 28 dnů, mohla by tady společnost Jelínek uspořit určité náklady.

Nyní se tyto uspořené náklady pokusím vyjádřit:

$$(28 / 365) * 0,042 * 804\,178 \text{ Kč} = 2\,591 \text{ Kč}.$$

V případě, že by za dané situace společnost Jelínek, s. r. o. oddálila datum splatnosti jejího závazků vůči dodavateli materiálu - společnosti LIBERG, mohla by společnost Jelínek, s. r. o. ušetřit tím, že by nevyužila čerpání úvěru (sazba 4,2 % p. a.) na svého peněžního ústavu částku ve výši 2 591.

Tedy bych chtěl ještě zdůraznit, že každá situace může být do určité míry jedinečná.

11.5 Snížení nákladů využitím skonta

V této oblasti vycházím z teoretické části, kde jsem se zabýval problematikou skonta. V současnosti se v obchodním styku velmi často používají skonta při včasnějším zaplacení za dodávku.

V kapitole 10.4 jsem uvažoval situaci, kdy má firma Jelínek, s. r. o. nedostatek peněžních prostředků jak v hotovosti, tak na svém bankovním účtu. Tady budu brát v potaz situaci, kdy má firma Jelínek, s. r. o. dostatek hotovostních prostředků a může tedy případně využít skonto.

V analytické části jsem zkoumal, jak je na tom Jelínek, s. r. o. s nákladovou položkou výkonová spotřeba co do srovnání s odvětvím. Došel jsem k názoru, že výkonová spotřeba se u Jelínka, s. r. o. podíl na celkových nákladech v roce 60,01 %, v průměru odvětví je to 69,65 %. Tady Jelínek, s. r. o. oproti odvětví „neztrácí“. Ovšem výkonová spotřeba se na celkových nákladech ve všech sledovaných letech podílela nejvíce a to s velkým přehledem. Je proto tedy nutné zabývat se jí.

Jednou z cest jakou nakoupit materiál či suroviny levněji je v případě, že by to bylo výhodné využít skonto, jež řada dodavatelů také nabízí.

Uvažujme situaci, kdy např. dodavatel BPP, s. r. o. nabídne firmě Jelínek, s. r. o. skonto ve výši 3 % v případě, že Jelínek, s. r. o. zaplatí za dodávku do 2 dnů, místo původních 30 dnů. Jedná se o zaplacení dodávky v hodnotě 862 000 Kč. Teď se podíváme, kolik by činila úspora nákladů, kdybychom skonto využili.

Kdybychom se na to dívali z pohledu finančního účetnictví, úspora by byla taková:

$$0,03 * 862\,000 \text{ Kč} = 25\,860 \text{ Kč}.$$

Ovšem když se na to podívám z pohledu manažerského účetnictví, musím vzít v úvahu i tu skutečnost, že peníze můžu např. uložit na bankovní účet. Vypočítám, kolik by firma Jelínek dostala Kč v případě že by např. danou částku 362 000 Kč uložila po dobu 28 dnů (30 – 2) na bankovní účet např. s nejlepší s nejvyšší úrokovou sazbou (např. vkladový účet u České spořitelny) s 0,8 % p. a.

$$\text{Výnosy z uložení peněz u banky: } 28 / 365 * 862\,000 * 0,008 = 529 \text{ Kč}$$

Pokud bychom se to dívali z pohledu manažerského účetnictví, úspora by byla následující:

$$25\,860 \text{ Kč} - 529 \text{ Kč} = 25\,331 \text{ Kč}.$$

V tomto případě bych jednoznačně doporučil využít dané skonto.

Závěrem bych chtěl ještě dodat, že pokud firmě Jelínek, s. r. o. nabídne nějaký dodavatel skonto, je dobré to zkonfrontovat podobným způsobem.

11.6 Snížení mzdových nákladů obsluhy podnikových prodejen vynaložených na 1 Kč tržeb těchto prodejen

V analytické části jsem se zabýval různými ukazateli, které se nějakým způsobem dotýkají nákladů. Jedním z nich byl i ukazatel: mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen / tržby těchto prodejen.

Tento ukazatel nám říká, kolik mzdových nákladů vynakládaných na obsluhu prodejen připadá na 1 Kč Tržeb těchto prodejen. Za tržby budeme považovat: tržby za prodej zboží, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.

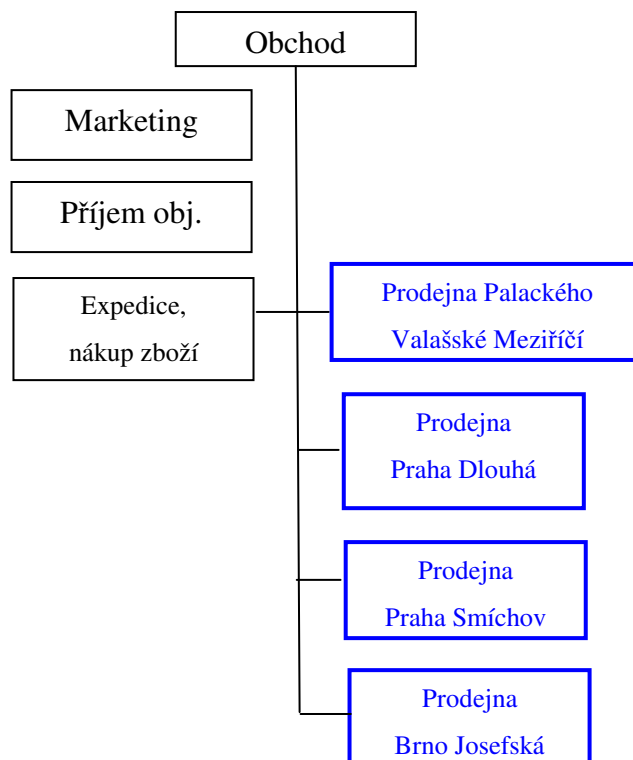
Já se budu snažit navrhnout taková opatření, která tento ukazatel „vylepší“ (sníží) za předpokladu minimálně stejně dosažených tržeb v Kč. Chci tedy snížit náklady na obsluhu pracovníků podnikových prodejen vynaložených na 1 Kč tržeb těchto prodejen.

Jako východisko budu brát hodnotu tohoto ukazatele v roce 2004, kdy na 1 Kč tržeb podnikových prodejen připadalo 0,113 Kč mzdových nákladů obsluhy prodejen společnosti Jelínek, s. r. o.

V roce 2004 dosahovaly tržby prodejen hodnoty 11 429 556 Kč

Mzdové náklady na obsluhu pracovníků prodejen činily 1 292 508 Kč.

Zde musím podotknout ještě jednu důležitou věc a to, že výrobky společnosti nejsou distribuovány jen v prodejnách společnosti, které jsou znázorněny na následujícím obrázku, ale také v dalších prodejnách s nábytkem po celé ČR, kde se ovšem prodávají i výrobky dalších firem z odvětví.



Obr. 8. Úsek obchodu ve firmě Jelínek, s. r. o.

Navrhuji tyto opatření:

- Pracovníky podnikových prodejen finančně zainteresovat na tržbách

Vycházet by se mohlo třeba z tržeb za jednotlivé měsíce roku 2004. Například v srpnu roku 2004 byly v prodejně Praha Dlouhá dosaženy tržby v hodnotě 438 000 Kč. Pokud by ve stejné prodejně v daném měsíci následujícího roku došlo k překročení těchto tržeb o 4 % (tržby by činily 455 520 Kč), obsluha prodejny by k hrubé mzdě dostala navíc prémii ve výši 2 % ($0,5 \cdot \text{procentuální nárůst tržeb}$) z hodnoty rozdílu mezi novými (455 520 Kč) a výchozími tržbami (438 000 Kč).

- Dokonalá informovanost o výrobcích ze strany obsluhy podnikových prodejen

Pan Jelínek, majitel společnosti, zdůrazňuje, že je velice důležité, aby obsluha podnikových prodejen dokázala vysvětlit potenciálním zákazníkům v čem jsou produkty společnosti jedinečné, lepší než výrobky konkurence.

Společnost Jelínek, s. r. o. produkuje vysoce kvalitní výrobky, které se snaží prodávat za přijatelnou cenu. Obsluha prodejen společnosti Jelínek, s. r. o. musí umět vysvětlit potencionálnímu zákazníkovi, v čem spočívají výhody jejich výrobků.

Potencionální zákazník musí pochopit, že např. za vyšší cenu dostane také vyšší přidanou hodnotu. Obsluha podnikových prodejen by měla dokonale ovládat všechny nabízený sortiment výrobků. Měla by pravidelně zavítávat do různých úseků výroby, kde by si udělala obrázek o tom, jak to ve výrobě probíhá, funguje (použitá technologie, suroviny a materiál apod.) a poté mohla tyto nabyté znalosti uplatnit při kontaktu s potencionálním zákazníkem. Zkvalitnily by se tak informace o výrobcích ze strany obsluhy podnikových prodejen. Rovněž je důležité, aby měli přehled o výrobcích konkurence, o jejich výhodách a nevýhodách.

Budeme předpokládat, že by se díky našim opatřením mohly zvýšit tržby 4 podnikových prodejen o 8 % (za rok).

Jak by to tedy vypadalo na hrubých mzdách pracovníků obsluhy podnikových prodejen?

Tržby podnikových prodejen ... $11\,429\,556 \text{ Kč} \cdot 1,08 = 12\,343\,920 \text{ Kč}$

Hrubé mzdy pracovníků obsluhy podnikových prodejen ... $1\,292\,508 \text{ Kč} + (0,08 / 2) \cdot (914\,364 \text{ Kč}) = 1\,292\,508 \text{ Kč} + 0,04 \cdot 914\,364 \text{ Kč} = 1\,329\,083 \text{ Kč}$

Tab. 25. Porovnání ukazatele HM pracovníků obsluhy podnikových prodejen firmy Jelínek, s. r. o. před navrhovanými opatřeními a po těch opatřeních

	Stav před navrhovanými opatřeními	Stav po navrhovaných opatřeních
Hrubé mzdy pracovníků obsluhy podnikových prodejen v Kč	1 292 508	1 329 083
Tržby podnikových prodejen v Kč	11 429 556	12 343 920
HM pracovníků obsluhy podnik. prodejen / tržby podnik. prodejen	0,113	0,108

V důsledku realizace navrhovaných opatření by se náklady vynaložené na dosažení 1 000 Kč tržeb podnikových prodejen společnosti Jelínek, s. r. o. snížily ze 113 Kč na 108 Kč.

12 VERIFIKACE PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ A ZDŮVODNĚNÍ EFEKTIVNOSTI DANÉHO PROJEKTU

Pro ověření správnosti projektového řešení je nutné položit si následující otázku:

Došlo k potvrzení hypotézy a ke splnění ideje? Hypotéza a idea byly stanoveny v kapitole 10 – Vymezení projektu.

V projektovém řešení jsem navrhl určitá opatření, která přispějí k optimalizaci nákladů. Jako takovou podmínku jsem si dal ten fakt, aby se zároveň zvýšil výsledek hospodaření (VH). Důvod této podmínky spočívá v tom, že můžou být navržena určitá opatření, jež budou mít za následek snížení nákladů oproti výchozímu stavu, ale zároveň se sníží výnosy ještě o větší hodnotu než, o kterou se snížily náklady. Nebo může nastat situace, kdy navrhnou opatření, díky kterému se sníží osobní náklady, ale na druhé straně se zvýší jiný druh nákladů. Mohu uvést příklad: k tomu aby se uspořily osobní náklady, firma nakoupí výrobní zařízení, které nahradí práci 1 zaměstnance ve výrobě, avšak náklady na provoz tohoto výrobního zařízení za 1 měsíc budou daleko vyšší než je např. hrubá měsíční mzda 1 zaměstnance. Takže v podstatě uspořím náklady v jedné oblasti, ale v druhé oblasti vzniknou náklady daleko vyšší při stejném výkonu. V projektové části této diplomové práce tyto dvě popsané situace nenastaly a mou navrhovaná opatření tedy přispějí k optimalizaci nákladů i ke zvýšení VH.

13 DOPORUČENÍ DO BUDOUCNA PRO DANÝ PODNIK

1. Při rozhodování o velikosti dodávky (objednávky) určitého materiálu brát v úvahu Campův vzorec a tím minimalizovat náklady s tím spojené.
2. Zvýšit využití strojů a zařízení ve výrobě zavedením 2. resp. 3. směny a tím snížit potřebu počtu strojů (což vyústí ve snížení odpisů dlouhodobého hmotného majetku).
3. Zvýšenou pozornost věnovat prevenci vzniku zmetků ve výrobě. Jednou z cest jak toho dosáhnout je např. odměňovat ty zaměstnance, jež vadný výrobek odhalí ještě před tím než se dostane k zákazníkovi.
4. Pracovníky podnikových prodejen finančně zainteresovat na tržbách za prodej vlastních výrobků a služeb a zajistit, aby obsluha podnikových prodejen měla výbornou znalost výrobků firmy Jelínek, s. r. o.
5. Platby za dodávky materiálu, surovin či energie platit v den splatnosti. U takových dodavatelů, u nichž je firma Jelínek, s. r. o. velmi důležitý zákazník, se snažit oddálit datum splatnosti. Tím se sníží potřeba čerpání úvěru (což se projeví ve snížení nákl. úroků).
6. V případě nabídky na skonto při brzkém uhrazení za platbu dodávky před lhůtou splatnosti udělat konfrontaci s jiným nejlepším možným umístěním těchto peněžních prostředků a případně také skonto využít.

ZÁVĚR

Ideou této diplomové práce bylo nalézt vhodná opatření, díky kterým by se docílilo snížení nákladů firmy Jelínek, s. r. o., tak aby to přispělo ke zvýšení výsledku hospodaření.

Po konfrontaci této ideje, hypotézy, dostupných literárních pramenů a zpracované analýzy skutečných nákladů jsem v projektovém řešení navrhl opatření k optimalizaci nákladů. Následně jsem provedl verifikaci projektového řešení, zdůvodnil efektivnost daného projektu a také vedení podniku navrhl určitá opatření do budoucna.

Napsáním této diplomové práce a konzultacemi s vedením podniku jsem získal představy o tom, jak to funguje, nejen co se týká nákladů, v podniku produkujícím špičkové výrobky té nejvyšší kvality.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BUCHTOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví*. 10. vyd. Ostrava : Mirago, 2005. 298 s. ISBN 80-86617-18-1
- [2] HURTA, Josef. *Vnitropodnikové řízení II*. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2004. 112 s. ISBN 80-7318-184-3
- [3] KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2004. 714 s. ISBN 80-7179-802-9
- [4] KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7
- [5] KRÁL, Bohumil. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. vyd. Praha : Polygon, 2005. 417 s. ISBN 80-7223-098-3
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3
- [8] MACÍK, Karel. *Jak kalkulovat podnikové náklady*. 1. vyd. Ostrava : Montanex, 1994. 125 s. ISBN 80-85780-16-X
- [9] PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Řízení podnikových financí*. 3. vyd. Zlín : Univerzita Tomáš Bati ve Zlíně, 2001. 213 s. ISBN 80-7318-020-0
- [10] RAŠKA, Zdeněk. *Cvičební testy a postupy z manažerského účetnictví*. 1. vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2005. 58 s. ISBN 80-7318-122-3
- [11] SCHROLL, Rudolf. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Bilance, 1997. 461 s. 547 s. ISBN 80-7261-062-7
- [12] SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 1996. 456 s. ISBN 80-7169-211-5
- [13] SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2000. 456 s. ISBN 80-7179-388-4

- [14] VAŠÍČKOVÁ, Anna. Finanční analýza průmyslu a stavebnictví. *mpo.cz*
[online] 2. 2. 2005. [cit. 2004-04-11]. Dostupný na World Wide Web:
<[http://www.mpo.cz/scripts/modules/dmsdoc/document.php?lid=1&dlid=1
&id=19379](http://www.mpo.cz/scripts/modules/dmsdoc/document.php?lid=1&dlid=1&id=19379)>, místo výskytu: WWW

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

B	jednotkové variabilní náklady
CN	celkové náklady
CN _{opt.}	celkové náklady spojené s optimální velikostí dodávky
CP	cenné papíry
DM	dlouhodobý majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
F	fixní náklady
q	objem výroby v naturálních jednotkách (např. kusech)
N	celkové náklady v Kč
Ná	plánovaný nákup v technických jednotkách za příslušné období
N _j	průměrné jednotkové náklady
N _m	marginální náklady
NPO	náklady příštích období
OP	opravné položky
PN	náklady pořizovací na jednu dodávku (objednávku)
PN _{celk}	náklady pořizovací na všechny dodávky (objednávky)
SN	průměrné náklady na skladování jedné jednotky za určité období
SN _{celk.}	průměrné náklady na skladování všech jednotek za příslušné období
VH	výsledek hospodaření
ΔN	přírůstkové náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Členění účetnictví na finanční, daňové a manažerské [4]	11
Obr. 2. Průběh celkových nákladů [13]	17
Obr. 3. Pojetí nákladů [5].....	21
Obr. 4. Sídlo firmy Jelínek, s. r. o.....	35
Obr. 5. Struktura výkonové spotřeby v %.....	43
Obr. 6. Grafické vyjádření nákladů spojených s různou velikostí dodávky.....	55
Obr. 7. Úsek výroby ve firmě Jelínek, s. r. o.	59
Obr. 8. Úsek obchodu ve firmě Jelínek, s. r. o.....	64

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Základní charakteristiky finančního pojetí nákladů [4]	23
Tab. 2. Základní charakteristiky hodnotového a ekonomického pojetí nákladů [4]	24
Tab. 3. Struktura nákladů podle činností [6]	26
Tab. 4. Deset největších dodavatelů firmy Jelínek, s. r. o. dle finančního objemu v Kč.....	36
Tab. 5. Deset největších odběratelů firmy Jelínek, s. r. o. dle finančního objemu	36
Tab. 6. Průměrný počet zaměstnanců firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2000 - 2004	37
Tab. 7. Průměrná výše hrubé mzdy zaměstnanců firmy Jelínek, s. r. o. v Kč za 1 měsíc v letech 2001 - 2004.....	37
Tab. 8. Struktura výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek v roce 2002.....	38
Tab. 9. Struktura výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2003 a 2004	39
Tab. 10. Meziroční srovnání nákladových položek výkazu zisku a ztrát firmy Jelínek, s. r. o.	41
Tab. 11. Struktura výkonové spotřeby firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2002 - 2004	42
Tab. 12. Struktura výkonové spotřeby firmy Jelínek, s. r. o. v % v letech 2002 - 2004.....	42
Tab. 13. Struktura osobních nákladů firmy Jelínek, s. r. o. v letech 2002 - 2004	43
Tab. 14. Struktura osobních nákladů firmy Jelínek, s. r. o. v % v letech 2002 - 2004	44
Tab. 15. Procentuální vyjádření výkonové spotřeby na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví.....	44
Tab. 16. Procentuální vyjádření nákladů vynaložených na prodané zboží na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví.....	45
Tab. 17. Procentuální vyjádření nákladových úroků na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví.....	45
Tab. 18. Procentuální vyjádření odpisů na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví.....	46
Tab. 19. Procentuální vyjádření osobních nákladů na celkových nákladech v letech 2002 – 2004 ve firmě Jelínek, s. r. o. a v odvětví.....	46
Tab. 20. Procentuální podíl osobních nákladů na celkových nákladech ve firmě Jelínek a v odvětví.....	46
Tab. 21. Porovnání ukazatele VH před. zd. / mzdové náklady ve firmě Jelínek v letech 2002 - 2004	47

Tab. 22. Porovnání ukazatele náklady celkem / VH před zdaněním ve firmě Jelínek v letech 2002 - 2004	47
Tab. 23. Porovnání ukazatele mzdové náklady na obsluhu podnikových prodejen / tržby těchto podnikových prodejen v letech 2002 - 2004.....	48
Tab. 24. Celkové náklady při různých velikostech dodávky materiálu	55
Tab. 25. Porovnání ukazatele HM pracovníků obsluhy podnikových prodejen firmy Jelínek, s. r. o. před navrhovanými opatřeními a po těch opatřeních	65

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Produkt firmy Jelínek, s. r. o. - Ložnice Rebeka z dubového masivu
- P II Produkt firmy Jelínek, s. r. o. - Ložnice Pavla v masivním provedení smrk a dub
- P III Produkt firmy Jelínek, s. r. o. - Sedací soupravy
- P IV Produkt firmy Jelínek, s. r. o. - Židle a stoly
- P V Produkt firmy Jelínek, s. r. o. - Rozkládací stůl David
- P VI Jelínek, s. r. o. – organizační struktura

**PŘÍLOHA P I: PRODUKT FIRMY JELÍNEK, S. R. O. - LOŽNICE
REBEKA Z DUBOVÉHO MASIVU**



**PŘÍLOHA P II: PRODUKT FIRMY JELÍNEK, S. R. O. - LOŽNICE
PAVLA V MASIVNÍM PROVEDENÍ SMRK A DUB**



**PŘÍLOHA P III: PRODUKT FIRMY JELÍNEK, S. R. O. - SEDACÍ
SOUPRAVY**



**PŘÍLOHA P IV: PRODUKT FIRMY JELÍNEK, S. R. O. - STOLY A
ŽIDLE**



PŘÍLOHA P V: PRODUKT FIRMY JELÍNEK, S. R. O. - ROZKLÁDACÍ STŮL DAVID



Rozkládací stůl DAVID

PŘÍLOHA P VI: JELÍNEK, S. R. O. – ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

