

Optimalizace nákladů střediska 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s.

Silvie Kašpaříková



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2004/2005

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Silvie KAŠPAŘÍKOVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Optimalizace nákladů střediska 340 společnosti
Institut pro testování a certifikaci, a. s.**

Zásady pro vypracování:

1. Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti řízení nákladů.
2. Analyzujte současný stav řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s.
3. Zhodnoťte přednosti a nedostatky současného stavu řízení nákladů v tomto středisku a zdůvodněte příčiny těchto nedostatků.
4. Specifikujte způsoby zkvalitnění systému řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s. a zásady postupu jejich realizace.

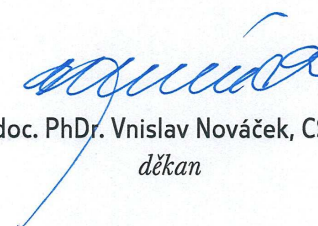
Rozsah práce: **40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

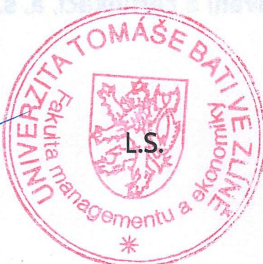
Seznam odborné literatury:

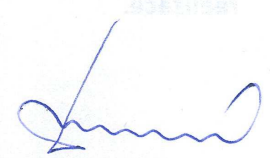
1. KOVANICOVÁ, D. a kol. Finanční účetnictví světový koncept. 3. vyd. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-062-2
 2. KRÁL, B. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Prospektrum, spol. s r. o., 1997. ISBN 80-7175-060-3
 3. HURTA, J., BÍLEK, L., POPESKO, B. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2002. ISBN 80-7318-094-4
 4. SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V. Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství. Praha: Trizonia, 1993. ISBN 80-85573-23-7
 5. KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7
- Další dle doporučení vedoucího bakalářské práce.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **14. března 2005**
Termín odevzdání bakalářské práce: **20. května 2005**

Ve Zlíně dne 14. března 2005


doc. PhDr. Vnislav Nováček, CSc.
děkan




prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tato bakalářská práce je zaměřena na zhodnocení současného stavu řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s., provedení rozboru jednotlivých nákladových položek a navrnutí opatření pro zlepšení řízení nákladů v tomto středisku. Literárně rešeršní část se zabývá teoretickými poznatky z oblasti nákladů. Analytická část se skládá z představení společnosti a střediska, následuje zhodnocení současného stavu řízení nákladů v daném středisku, provedení rozboru nákladových položek. Dále je provedeno druhové a kapacitní členění nákladů. Na závěr jsou uvedeny návrhy a doporučení pro optimalizaci řízení nákladů v tomto středisku.

Abstrakt ve světovém jazyce

This bachelor thesis is focused on cost analysis, evaluation the present situation of cost control of the centre 340 of the Institute for Testing and Certification, joint stock company. The theoretical part is concerned to the problems of cost control. The analysis part consists of introducing the company and its activities. Then is accomplished cost analysis, cost evolution and structure of costs. There is also generic and capacitance cost classification. At the end of this thesis there are suggestions and recommendations for company management for improving cost control in the centre 340.

Chci poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Romanu Zámečnickovi, PhD za podnětné připomínky, odborné rady a pomoc při zpracování této práce. Dále chci poděkovat pracovníku firmy, Ing. Stanislavu Mužíkovi za vstřícný přístup, poskytnuté rady a obětovaný čas.

OBSAH

ABSTRAKT	4
OBSAH	6
ÚVOD.....	8
I. TEORETICKÁ ČÁST.....	10
1. TEORETICKÝ VÝKLAD PROBLEMATIKY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	11
1.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ.....	11
1.2 VZTAH MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM.....	12
1.3 POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.3.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů.....	13
1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	13
1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů	14
1.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
1.4.1 Druhové členění nákladů	15
1.4.2 Účelové členění nákladů.....	16
1.4.3 Kapacitní členění nákladů.....	17
1.4.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování	20
1.5 KALKULACE NÁKLADŮ	22
1.5.1 Pojem kalkulace nákladů	22
1.5.2 Předmět kalkulace.....	23
1.5.3 Klasifikace kalkulací.....	23
1.5.4 Kalkulační členění nákladů.....	24
1.5.5 Kalkulační systém.....	25
1.5.6 Kalkulační techniky	27
1.5.7 Metody kalkulace nákladů	27
1.6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	32
II. PRAKTICKÁ ČÁST	33
2. OPTIMALIZACE NÁKLADŮ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI INSTITUT PRO TESTOVÁNÍ A CERTIFIKACI, A. S.	34
2.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ITC, A. S.	34
2.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI ITC, A. S.	35
2.3 CÍLE A STRATEGIE SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	36
2.4 KONKURENCE SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	36
2.5 SITUACE A TRENDY V ODVĚTVÍ.....	38
2.6 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	40
2.7 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	40
2.8 PŘEDSTAVENÍ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	42
2.9 CÍLE STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. PRO ROK 2005	43
2.10 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STŘEDISKU 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S.....	44
2.11 VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STŘEDISKU 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S.	45
2.12 ROZBOR EKONOMICKÉ SITUACE STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. ZA ROK 2004	47
2.12.1 Analýza nákladů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004.....	47
2.12.2 Analýza výnosů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004.....	50
2.12.3 Analýza zisku střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004.....	52

2.12.4	Předpověď vývoje do budoucna	52
2.13	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. ZA ROK 2004	53
2.14	KAPACITNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. ZA ROK 2004	54
2.15	HODINOVÁ SAZBA STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. ZA ROK 2004.....	56
2.16	HRUBÁ RENTABILITA STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S. ZA ROK 2004	57
2.17	SHRNUTÍ ROZBORU NÁKLADŮ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S.	58
2.18	DOPORUČENÍ A NÁVRHY NA ZKVALITNĚNÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE STŘEDISKU 340 SPOLEČNOSTI ITC, A. S.	59
ZÁVĚR		62
RESUMÉ		64
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....		65
SEZNAM ZKRATEK		67
SEZNAM OBRÁZKŮ		68
SEZNAM TABULEK.....		69
SEZNAM PŘÍLOH.....		70

ÚVOD

Podniky se v současné době tržního hospodářství (která je charakteristická stále rostoucí konkurencí) snaží udržet vysokou konkurenceschopnost svých výrobků nebo poskytovaných služeb a snaží se získat pevnou pozici na trhu. Hlavním cílem podnikání je maximalizace tržní hodnoty podniku. Dalšími cíly jsou dosažení vysokého hospodářského výsledku a finanční rovnováhy. Hospodářský výsledek je dán rozdílem mezi výnosy a náklady. Řízení nákladů se tak stává velmi důležitým úkolem každého podniku. Náklady se v podniku musí sledovat prakticky neustále.

Problematikou řízení nákladů se zabývá hlavně manažerské účetnictví, které se zaměřuje na různý výklad pojmu náklady, jejich rozdělení, rozpočítání režijních nákladů a metody kalkulací nákladů. Snaží se, aby manažeři získané poznatky o nákladech využívali v budoucnu při různých rozhodnutích.

Jako téma své bakalářské práce jsem si zvolila problematiku řízení nákladů. Tato problematika mi připadá velmi zajímavá. Myslím si, že je to jedna z nejdůležitějších činností v každé společnosti. Tato činnost by měla být prováděna důkladně a pravidelně. Z provedených analýz by měly vzejít návrhy a opatření pro zlepšení řízení nákladů ve společnosti a samozřejmě by měly být realizovány. Řízením nákladů by se měl zabývat odborně vzdělaný pracovník. Výše nákladů, jejich vývoj a porovnání jejich výše s konkurencí totiž ovlivňuje úspěšnost firmy na trhu, konkurenceschopnost jejích výrobků nebo služeb a také výši hospodářského výsledku.

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit současný stav řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s., provést rozbor jednotlivých nákladových položek a navrhnout opatření pro zlepšení řízení nákladů v tomto středisku.

Institut pro testování a certifikaci je jedna z největších certifikačních firem v naší republice. Nabízí širokou škálu služeb z různých oblastí. Myslím si, že význam certifikátů stále roste a v blízké budoucnosti bude pro firmy nezbytné vlastnit certifikát, který osvědčuje kvalitu jimi nabízených produktů, pokud si budou chtít udržet dobrou pozici na trhu. Sídlo této firmy se nachází ve Zlíně, jedná se tedy o firmu z našeho regionu, která může pomoci rozvoji našeho kraje. Vedení firmy souhlasilo s tím, že mi poskytne interní informace z účetnictví, které nejsou běžně přístupné. Dalším důvodem výběru této firmy byla skutečnost, že se jedná o ryze českou firmu, bez zahraničního podílu. Proto jsem se rozhodla provést rozbor řízení nákladů v této společnosti a navrhnout určitá opatření, aby

si udrželi dobrou pozici na trhu a stále zlepšovali svou hospodářskou situaci. Jelikož se jedná o poměrně velkou společnost, zaměřila jsem svou práci na středisko 340, které se zabývá poskytováním certifikací v oblasti systémů jakosti a enviromentálních manažerských systémů.

Literárně rešeršní část bude zaměřena na problematiku a teoretický výklad pojmu náklady. Uvedu různá pojetí nákladů, jejich druhy a členění. Zmíním problematiku bodu zvratu. Také se budu zabývat různými metodami kalkulace nákladů. Popíši kalkulaci úplných i neúplných nákladů a uvedu různé kalkulační vzorce.

V praktické části nejprve představím společnost ITC, a. s., její aktivity, současnou pozici na trhu a středisko 340, na které se ve své práci zaměřím. Poté zhodnotím současný stav řízení nákladů ve středisku. Provedu rozbor nákladů střediska za rok 2004, také se zmíním o jeho výnosech a hospodářském výsledku. Zaměřím se na rizikové položky, na které připadají nejvyšší finanční částky. Provedu rozbor druhového členění nákladů a pokusím se pro středisko navrhnout vhodnější členění nákladů. Na závěr uvedu různá doporučení, návrhy a možná řešení pro optimalizaci nákladů daného střediska.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1. TEORETICKÝ VÝKLAD PROBLEMATIKY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

1.1 Vymezení pojmu nákladů

V literatuře, která se zabývá touto oblastí, existuje celá řada definic pojmu náklady. Tuto problematiku rozpracovali autoři [4,5,6,13,17]. Z dostupné literatury jsem vybrala tři definice.

Král [5] pod pojmem náklady rozumí hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s jeho ekonomickou činností.

Kovanicová [1] převzala definici nákladů podle Mezinárodních účetních standardů (IAS), které charakterizují náklady jako snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo v účetním období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než jsou přiděly vlastníkům z vlastního kapitálu.

Macík [13] podle ekonomické teorie definuje náklady jako výrobní faktory spotřebované při výrobě produktů a poskytování služeb, oceněné v peněžních jednotkách.

Přiklonila bych se k definici, kterou uvádí Král. Jednoduše řečeno - nákladem rozumíme účelné a účelové vynaložení prostředků a práce v peněžní formě. Tato definice mi připadá výstižná. Náklad je tedy jednoznačně vymezená aktivita, kterou podnik vynakládá proto, aby ji zhodnotil, aby mu v budoucnu přinesla určitý užitek, výtěžek – výnos. Řízení nákladů patří mezi nejdůležitější oblasti v podniku.

Podle mě je také důležité rozlišovat mezi pojmem náklad a výdaj. Náklad je spotřeba (snížení) hodnoty za určitý čas, která se zachycuje ve finančním účetnictvím. Výdaj představuje skutečný úbytek peněz (snížení stavu peněžních prostředků).

1.2 Vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím

Předmětem finančního účetnictví je hospodářská činnost podniku jako celku a kvantifikace výsledků, které byly dosaženy za určité období a jsou posuzovány z hlediska zájmů a nároků vnějších zainteresovaných subjektů. Finanční účetnictví za základní cíl podniku považuje zvyšování hodnoty podniku a trvalý ekonomický růst. [2]

Zatímco finanční účetnictví se zabývá podnikem jako celkem, manažerské účetnictví sleduje jednotlivé činnosti podniku, zaměřuje se na dílčí aktivity.

V jednotlivých aktivitách se uskutečňuje účelová transformace ekonomických zdrojů v požadovaný hodnotový výstup. Spotřebované, obětované ekonomické zdroje se označují jako náklady, vyprodukovaný hodnotový výstup jako ekonomický prospěch. [2]

Snahou podniku a základním rozhodovacím kritériem by mělo být, aby náklady byly vždy menší než dosažený ekonomický prospěch. Aby společnost na svých aktivitách něco získala, aby jí něco přinášely, nejlépe zisk.

Manažerské účetnictví se zabývá se sběrem, evidencí, tříděním, zpracováním, analýzou a syntézou informací o podnikové činnosti, která slouží jako podklad pro rozhodování do budoucna pro řídicí pracovníky. [3]

Manažerské účetnictví v sobě zahrnuje prvky finančního, nákladového i vnitropodnikového účetnictví. V České republice není přesně právně kodifikováno. Jeho úprava závisí na konkrétním podniku.

V současné době se vymezuje pět základních úkolů manažerského účetnictví:

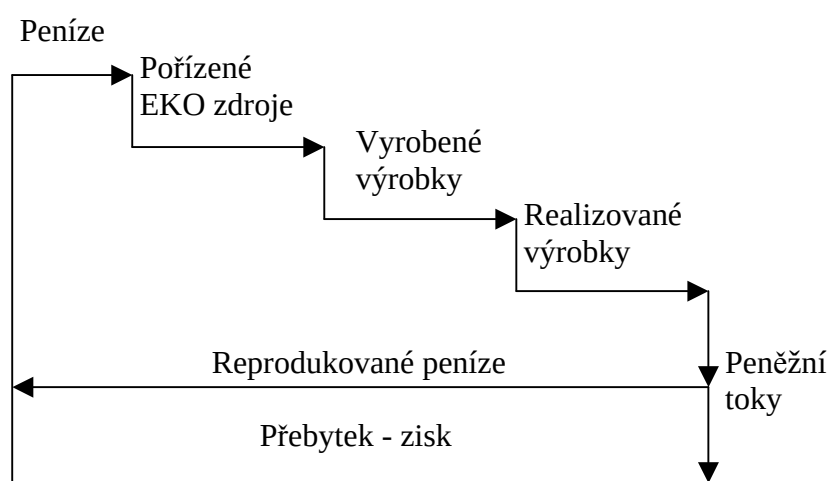
- 1) poskytovat informace pro finanční účetnictví,
- 2) poskytovat informace o nákladech, výnosech a rentabilitě výkonů, a to jak pro vnitřní řízení, tak i pro cenovou kontrolu a někdy i cenovou tvorbu,
- 3) poskytovat informace pro útvarové odpovědnostní řízení,
- 4) zajišťovat běžnou kontrolu nákladů,
- 5) poskytovat další informace pro řízení a rozhodování (např. informace pro rozhodování o struktuře aktiv a kapitálu). [4]

1.3 Pojetí nákladů

1.3.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Náklady se chápou jakou peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. To je základem koncepce zachování peněžního nominálního kapitálu. [2]

Toto pojetí se nejčastěji využívá ve finančním účetnictví. Náklady jsou vyjádřeny v peněžních ukazatelích.



Obr. 1. Peněžní forma koloběhu prostředků [2]

Finanční pojetí nákladů vykazuje tři základní znaky:

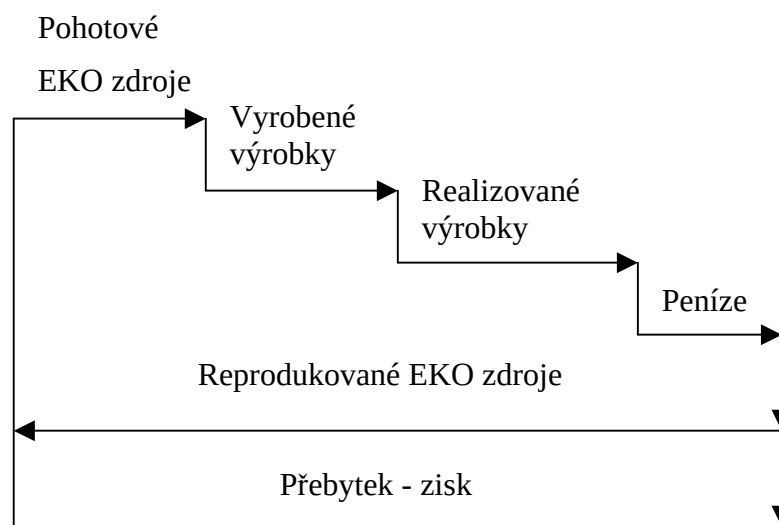
- 1) jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být na vstupu vykazovány pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz (mzdy, spotřeba materiálu),
- 2) ocenění těchto spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů je provedeno ve skutečných (historických) pořizovacích cenách,
- 3) v uskutečněných výkonech se vykazují pouze takové náklady, které budou z budoucích výkonů prokazatelně reprodukovány – náklady produktu; náklady, které tyto podmínky nesplňují, se označují jako náklady období. [2]

1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem hodnotového pojetí nákladů je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Je odvozováno z výrobní formy

koloběhu prostředků podniku. Smyslem této formy koloběhu je zajištění reprodukce skutečně spotřebovaného nebo využitého množství ekonomických zdrojů, a to za podmínek, které platí v okamžiku jejich reprodukce. To odpovídá kritériu zachování věcného (substančního) kapitálu. [2]

Toto pojetí souvisí s vývojem nákladového účetnictví. Objevují se zde kalkulační položky nákladů, což jsou náklady, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v jiné výši než v účetnictví manažerském, nebo se ve finančním účetnictví nevyskytují vůbec.



Obr. 2. Koloběh prostředků ve výrobní formě [2]

Rozdíly mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů:

- 1) kalkulační náklady (ve finančním účetnictví se nazývají neutrální), což jsou náklady, které mají své vyjádření ve finančním pojetí, ale rozhodovací úlohy vyžadují, aby byly vyjádřeny v jiné úrovni ocenění (např. kalkulační odpisy),
- 2) hodnotové pojetí zahrnuje i dodatkové náklady – náklady, které nejsou založeny na výdeji peněz (např. kalkulační nájemné). [5]

1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů

Vychází z požadavku zajistit odpovídající informace pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. S výběrem alternativ souvisí obecné ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. [5]

To vyjadřují oportunitní náklady, kterými rozumíme maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. Oportunitní náklady se tak stávají měřítkem účelnosti uskutečněné alternativy.

1.4 Členění nákladů

Náklady se dají klasifikovat z různých hledisek, záleží na potřebách řízení, typu rozhodovací úlohy a účelu, na který náklady potřebujeme. Sledování nákladů z různých hledisek je důležité pro řízení podniku. Existuje mnoho způsobů členění nákladů, já se budu zabývat pouze těmi, které považuji na nejdůležitější a nejznámější.

Způsoby členění nákladů:

- 1) druhové členění nákladů,
- 2) účelové členění nákladů,
- 3) kapacitní členění nákladů,
- 4) členění nákladů z hlediska rozhodování.

Každý uvedený způsob členění nákladů poskytuje informace o nákladech z jiného hlediska a využívá se pro různé účely.

1.4.1 Druhové členění nákladů

Vyjadřuje členění nákladů na vstupu, tedy spotřebu výrobních faktorů, které se transformují na finální výkony (výrobky, služby).

Nákladový druh má tři základní charakteristiky:

- 1) jedná se o náklad prvotní (ne druhotný),
- 2) jedná se o náklad externí (ne interní),
- 3) jedná se o náklad jednoduchý (ne složený, komplexní). [4]

Za základní nákladové druhy se považují:

- 1) spotřeba materiálu,
- 2) spotřeba a použití externích prací a služeb,
- 3) mzdové a ostatní osobní náklady,
- 4) odpisy dlouhodobě využívaného majetku,

5) finanční náklady. [5]

Tyto náklady jsou snadno zjištěitelné a obtížně manipulovatelné, nemohou proto sloužit k hodnocení účelnosti výše vynaložených nákladů.

1.4.2 Účelové členění nákladů

Účelovost je základním charakteristickým znakem nákladů. Prolíná se celým transformačním procesem uskutečňování výkonů, a to ve dvou liniích. V první je rozhodující otázka, jak se věcně uskutečňují jednotlivé výkony. Hovoříme o členění nákladů po linii výkonů. Ve druhé je rozhodující otázka, kde se příslušné operace uskutečňují z hlediska organizačního uspořádání transformačního procesu. Hovoříme o sledování nákladů po linii útvarů. [2]

Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Základem tohoto členění nákladů je jejich rozlišování na:

- 1) náklady technologické – vznikají v bezprostředním technologickém procesu uskutečňování příslušné aktivity,
- 2) náklady na obsluhu, zajištění a řízení – souvisí s vytvářením podmínek racionálního uskutečňování dané aktivity. [4]

Náklady technologické se řadí mezi variabilní náklady, zatímco náklady na obsluhu, zajištění a řízení mají spíše fixní charakter. Toto rozdělení je dáno specializací a dělbou práce a souvisí s postupnou mechanizací a automatizací výroby.

V praxi převažuje rozdělení nákladů na:

- 1) jednicové náklady – dají se stanovit na jednotku výkonu přímo, mají převážně variabilní charakter, proto je řadíme k technologickým nákladům,
- 2) režijní náklady – základ mají v nákladech na obsluhu, zajištění a řízení, nedají se vyjádřit na jednotku výkonu přímo.

Režijní náklady vznikají v různých fázích činnosti podniku, podle toho se rozdělují na složky:

- 1) zásobovací režie – souvisí s nákupem, skladováním, výdejem materiálu,
- 2) výrobní režie – souvisí s obsluhou a řízením výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech,

- 3) správní režie – souvisí s řízením a správou celého podniku,
- 4) odbytová režie – vzniká v souvislosti s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením, expedicí a podobnými aktivitami. [2]

Podle způsobu přiřazování nákladů jednotlivým kalkulovaným výkonům rozlišujeme:

- 1) přímé náklady – dají se k jednotlivým výkonům přiřadit přímo, bezprostředně při jejich vzniku,
- 2) nepřímé náklady – nedají se přímo přiřadit jednotlivým výkonům, vznikají společně na více aktivit. [4]

Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Toto členění rozděluje jednotlivé náklady podle toho, kde vznikají, což v praxi znamená lokalizovat je do jednotlivých organizačních celků (např. dílen, provozů). Hovoříme o třídění nákladů podle místa vzniku. Řízení nákladů po této linii sleduje dva základní cíle:

- 1) zajištění optimálních proporcí při organizaci daného procesu na základě vztahů mezi jednotlivými útvary,
- 2) optimální využití potenciálních možností každého útvaru. [2]

1.4.3 Kapacitní členění nákladů

Kapacitnímu členění se též říká členění nákladů podle vztahu k objemu činnosti, v závislosti na objemu prováděné činnosti.

Pokud se ve firmě mění objem výroby, např. pokud rozšiřuje své výrobní kapacity, tak vývoj jednotlivých nákladů se liší. Různé náklady se vyvíjí různým způsobem. Zároveň zde musíme zohledňovat, zda pozorujeme náklady z krátkodobého nebo dlouhodobého hlediska, protože vývoj nákladů také závisí na délce sledovaného časového období (z dlouhodobého hlediska jsou všechny náklady variabilní).

Zásadně je třeba rozlišit, zda pozorujeme ve vztahu ke změně objemu:

- 1) celkové náklady, které vyjadřují výši nákladů vynaloženou na celkovou aktivitu,
- 2) průměrné náklady, které se v průměru vynakládají na zvolenou jednotku aktivity při určitém rozsahu této aktivity. [4]

Nejdůležitějším hlediskem při posuzování vývoje nákladů podle změny objemu výkonů je jejich rozlišení na variabilní a fixní náklady.

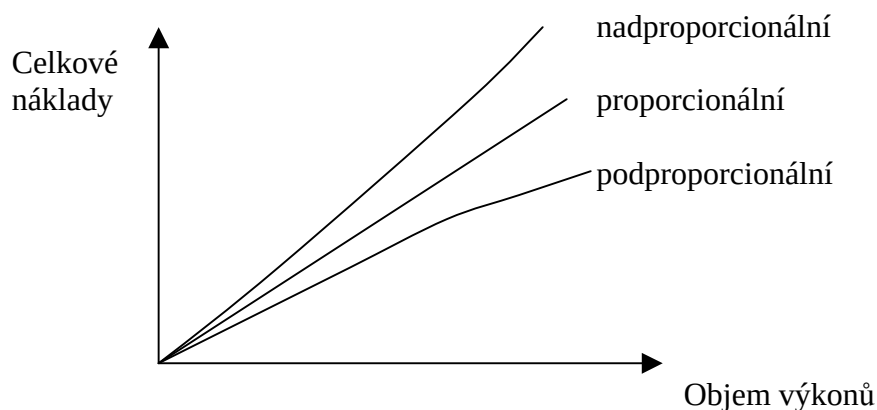
Variabilní (proměnlivé) náklady

Jedná se o ekonomické zdroje, které se plně spotřebují určitou jednotkou výkonu a při uskutečňování další jednotky musí být opakovaně vynaloženy. Jejich charakteristickým znakem je, že se jejich celková výše mění při změnách v objemu výkonů. [4]

Variabilní náklady se dají dále rozčlenit na:

- 1) **proporcionální náklady** – předpokládá se, že jsou vyvolané jednotkou výkonu, náklady připadající na tuto jednotku jsou tedy konstantní, jejich celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů, jsou typické pro rutinní opakované procesy,
- 2) **podproporcionální náklady** – tyto nákladové složky rostou v absolutní výši zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů, jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá, objevují se například při paušálním placení elektrické energie,
- 3) **nadproporcionální náklady** – nejsou příliš časté, tyto nákladové složky v absolutním vyjádření rostou rychleji než objem výkonů, představitelem jsou například mzdy za přesčas. [2]

Průměrným variabilním nákladům říkáme konstantní. Tyto náklady nám ukazují, že je zachována stále stejná úroveň hospodárnosti. Průměrné podproporcionální náklady se nazývají *degresivní*, vyjadřují zvyšující se úroveň hospodárnosti. A průměrné nadproporcionální náklady se nazývají *progresivní*, vyjadřují snižující se úroveň hospodárnosti.



Obr. 3. Průběh celkových variabilních nákladů [2]

Fixní (kapacitní) náklady

Jedná se o náklady, které se změnou objemu výroby nemění, jsou vynakládány jednorázově bez ohledu na objem výroby. Jejich úkolem je zabezpečit chod podniku jako celku.

Celkové fixní náklady jsou charakteristické tím, že jsou vkládány do procesu jednorázově ještě před uskutečněním první jednotky výkonu, proto vznikají již v nulovém bodě objemu. Každá další jednotka už nevyžaduje další vklady, fixní náklady se při zvyšujícím se objemu výkonů ve své celkové výši nemění. Vypočtené průměrné náklady proto vykazují pokles, protože stejný rozsah fixních nákladů se rozkládá do stále většího objemu výkonů. Hospodárnost daného procesu vykazuje stoupající úroveň, což je důsledkem efektu z deprese fixních nákladů. [6]

V oblasti fixních nákladů rozlišujeme:

- 1) využité fixní náklady – odpovídají té části celkových fixních nákladů, která je při dané kapacitě skutečně využita pro určitý objem činnosti,
- 2) volné fixní náklady – odpovídají té části celkových fixních nákladů, která není při dané kapacitě naplněna odpovídajícím objemem činnosti.

Fixní náklady dále členíme na:

- 1) neměnné fixní náklady – během období jejich pozorování se jejich celková výše nemění,
- 2) fixní náklady měnící se skokem – vznikají v důsledku dodatečných, jednorázových vkladů potencionálních ekonomických zdrojů, které vedou k jednorázovému „skokovému“ zvýšení celkových nákladů. [4]

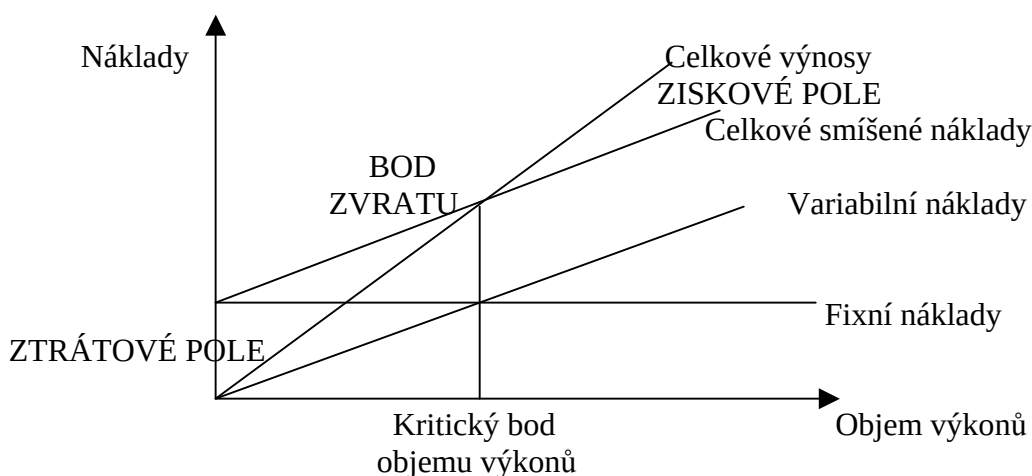
Smíšené náklady

Smíšené náklady jsou kombinací variabilních a fixních nákladů. Jsou charakteristické tím, že fixní složka působí již od nulového bodu objemu a k ní se postupně se zvyšujícím se objemem přiřazují variabilní náklady. Obecně přitom platí, že v úvodní etapě nízké zaměstnanosti jsou to spíše podproporcionální náklady, ve druhé etapě normální zaměstnanosti proporcionální náklady a ve třetí etapě zvýšené zaměstnanosti nadproporcionální náklady. [2]

Návratnost nákladů a bod zvratu

Výkony, které uskutečňujeme, vyvolávají na jedné straně náklady, na straně druhé jsou naopak nositelem ekonomického prospěchu, který se nejčastěji projevuje ve formě výnosů. Z výnosů je třeba uhradit vynaložené náklady a teprve přebytek přináší zhodnocení ve formě zisku. Prioritní význam má návratnost variabilních nákladů. Výnosy z každé jednotky objemu výkonů musí nejprve uhradit náklady danou jednotkou přímo vyvolané. U fixních nákladů výnosy z jednotky objemu přispívají pouze na úhradu fixních nákladů, a to určitým podílem.

Jestliže od výnosů z jednotky objemu odečteme část přímo spotřebovanou na úhradu jednotkových variabilních nákladů, získám hodnotu, kterou označujeme jako jednotkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku nebo jako jednotkovou marži. Příspěvek je určen na postupnou úhradu fixních nákladů a teprve až po jejím zajištění může vzniknout zisk. [6]



Obr. 4. Návratnost smíšených nákladů a bod zvratu [2]

V místě, kde se celkové výnosy rovnají celkovým nákladům, dosahuje podnik bodu zvratu. Tento bod bývá také nazýván kritickým množstvím produkce. V tomto bodě souhrn jednotkových marží pokryje jednorázově vynaložené fixní náklady. Dokud podnik nedosáhne tohoto bodu, nemůže mu realizovaná produkce a z ní plynoucí marže přinášet zisk, je stále v oblasti ztráty, protože nepokryje své fixní náklady.

1.4.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Hlavním úkolem manažerského účetnictví je poskytovat managementu podniku informace potřebné pro různá rozhodnutí. Rozhodnutí je vždy založeno na určení či odhadu

budoucích hodnot nákladů a výnosů, ovlivňujících průběh budoucích peněžních toků. Funkcí rozhodování je výběr takové alternativy uskutečnění určité aktivity, která nejlépe naplňuje kritérium hospodárnosti a efektivnosti. [4]

Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečnění různých variant rozhodnutí budou měnit. Naopak náklady irelevantní jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou rozdílové náklady, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. [5]

Z tohoto hlediska je možné další rozlišení nákladů, a to na náklady:

- 1) ovlivnitelné rozhodnutím – vznikají v důsledku přijatého rozhodnutí a jejich vznik je zamezen nepřijetím rozhodnutí,
- 2) neovlivnitelné rozhodnutím – jejich vzniku nelze zabránit ani v případě, že rozhodnutí nebude přijato,
- 3) umrtvené náklady – byly v minulosti vynaloženy tak, že nemohou být v budoucnosti ovlivněny jakýmkoli rozhodnutím. [3]

Dále bych zde uvedla imputované náklady, které představují další peněžní toky spojené s daným rozhodnutím. Jedná se o odvozené náklady, které souvisí s rozhodnutím podniku.

Oportunitní náklady

Oportunitní náklady představují obecnou míru toho, čeho je nutné se vzdát, aby bylo prostřednictvím směny nebo výroby získáno něco jiného. [3]

Oportunitní náklady (náklady obětované příležitosti) vznikají v situaci, kdy podnik má více možností pro realizaci svých výkonů, ale má omezené ekonomické zdroje. Může tak realizovat pouze jednu vybranou alternativu, která spotřebuje všechny dostupné zdroje, a podnik tak nemá prostředky pro uskutečnění ostatních možností. Jedná se tedy o ušlé výnosy. Tyto náklady jsou pouze fiktivní a stávají se součástí hodnocení účelnosti vybrané alternativy.

Rozdílové náklady

Rozdílové náklady se vztahují k určitému rozhodnutí. Dají se vyjádřit jako náklady před uskutečněním rozhodnutí (změny) a po jeho uskutečnění. Jsou tedy měřítkem účelnosti uskutečněné změny.

K hlavním typům rozdílových veličin patří:

- 1) rozdíly nákladů zjištěné ze souměření dvou srovnatelných alternativ, umožňují uskutečnit výběr na základě vztahu „lepší x horší“ nebo „menší x větší“,
- 2) rozdíly nákladů vyjadřující vývoj v čase zjišťované na základě souměření dvou stavů v jejich časovém sledu,
- 3) rozdíly, které vyjadřují míru splnění předem stanoveného cíle nebo zadaného úkolu. [2]

Hrubé rozpětí (marže) je také vyjádřením rozdílu, a to rozdílu mezi výnosy a relevantními náklady. Jedná se o příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

Přírůstkové náklady

Přírůstkové veličiny vyjadřují průběh dané aktivity v určitém vymezeném rozmezí, kde dochází ke změně jeho rozsahu nebo intenzity. Představují zvýšení (snížení) celkových nákladů, výnosů, zisku nebo jiné veličiny, které bylo od určitého výchozího bodu způsobenou dodatečným zvýšením (snížením) objemu aktivity o určitý počet jednotek. Jde o celkové přírůstkové veličiny. Vyjadřují průběh dané aktivity v určitém vymezeném rozmezí. Jestliže zkoumání omezíme na změny způsobené jednou dodatečnou jednotkou aktivity, hovoříme o hraničních veličinách. Při abstraktním propočtu se změny kvantifikují na nekonečně malý přírůstek aktivity a označuje se jako marginální veličina. [2, 4]

1.5 Kalkulace nákladů

1.5.1 Pojem kalkulace nákladů

Kalkulacemi nákladů se zabývá většina autorů, jejichž specializací je manažerská ekonomika. Jsou to například autoři [2, 7, 10, 16]. Uvedu zde dvě definice pojmu kalkulace nákladů, které mi připadají výstižné.

V nejobecnějším smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny, resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci, nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část,

činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním vynaložit na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně vyjádřený výkon. [2]

Slovo kalkulace je synonymum pro slovo výpočet, výpočetní postup. V podnikové hospodářské praxi znamená kalkulace výpočet zaměřený speciálně na postižení nákladů, které je třeba vynaložit na vznikající výkon. Tímto výkonem může být jednotlivý výrobek, který je vyjádřen ve fyzických jednotkách. [7]

V účetnictví zjišťujeme, kolik stojí výroba jako celek. K tomu nám slouží účetní výkaz nazývaný výsledovka (výkazu zisku a ztráty). Z něho můžeme vyčíst celkové náklady na výrobu za určité období. Účetnictví nám ale neumožňuje zjistit, kolik stojí výroba jednotlivých druhů výrobků. Proto je nutné kromě účetnictví provádět ještě pravidelné kalkulační výpočty. Jejich obsahem je výpočet nákladů na jeden typ výrobku a nakonec i na jediný kus vyrobeného zboží určitého typu. V zásadě platí, že produkuje-li podnik více výrobků nebo služeb, musí vědět, kolik ho bude stát realizace každého druhu výrobku či služby. V tom je podstata kalkulace. [8]

1.5.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je kalkulační jednice a kalkulační množství. Kalkulační jednice představuje přesně vymezenou jednotku výkonu. Například ve výrobním podniku kalkulační jednicí rozumíme jeden výrobek. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, vyjádřený měrnou jednotkou, na kterou se stanovují náklady. Kalkulační množství je souhrn všech kalkulačních jednic, pro které se stanovují celkové náklady. Náklady na jednu kalkulační jednici dostaneme, když kalkulační množství vydělíme počtem kalkulačních jednic.

1.5.3 Klasifikace kalkulací

Základním členěním kalkulací je rozdělení podle doby jejich sestavení:

- 1) **předběžná kalkulace (ex ante)** – sestavuje se před provedením výkonu, představuje ukládání úkolů v oblasti plánovatelných nákladů pro budoucí provádění výkonů, vychází z technickohospodářských norem spotřeby a výkonu, podle přesnosti stanovení těchto norem se rozlišuje kalkulace plánová, propočtová, nabídková a operativní,
- 2) **následná kalkulace (ex post)** – sestavuje se po provedení výkonu, vyjadřuje skutečné náklady vynaložené na vzniklý výkon.

Dále můžeme kalkulace členit z hlediska využití provozní kapacity, a to na:

- 1) statickou kalkulaci – nepřihlíží ke stupni využití kapacity, takže náklady na jednotku výkonu nejsou ovlivněny množstvím výroby či objemem poskytovaných služeb, projevuje se tím, že náklady na jednotku jsou v celém intervalu změn objemů výkonů konstantní,
- 2) dynamickou kalkulaci – vykazuje náklady na jednotku výkonu s ohledem na vyráběné množství, tzn. že výkonu jsou přiřazovány náklady v různé výši, čím vyšší je objem výkonů, tím nižší jsou náklady na jednotku výkonu. [7]

Kalkulace můžeme také rozčlenit podle položek kalkulačního vzorce:

- 1) absorpční kalkulace – kalkulace úplných nákladů, v kalkulačním vzorci zahrnuje všechny položky nákladů, tzn. přímé náklady i režii,
- 2) neabsorpční kalkulace – kalkulace neúplných nákladů, pracuje jen s vybranými (nejčastěji variabilními) náklady, její význam roste v dnešní době.

Ještě existuje jedno hledisko klasifikace kalkulací, a to podle stupňů řízení:

- 1) kalkulace nákladů výroby (přímé náklady + výrobní režie),
- 2) kalkulace nákladů výkonu (včetně zásobovací a správní režie),
- 3) kalkulace úplných vlastních nákladů (včetně odbytové režie),
- 4) kalkulace podnikové ceny. [7]

1.5.4 Kalkulační členění nákladů

- 1) Přímé náklady – náklady vynaložené v souvislosti s konkrétním výkonem či střediskem, kterému se dají bezprostředně přiřadit (spotřeba přímého materiálu).
- 2) Nepřímé náklady – vztahují se k několika výkonům či střediskům, a jsou jim proto přiřazovány pomocí rozvrhových základů (správní náklady).

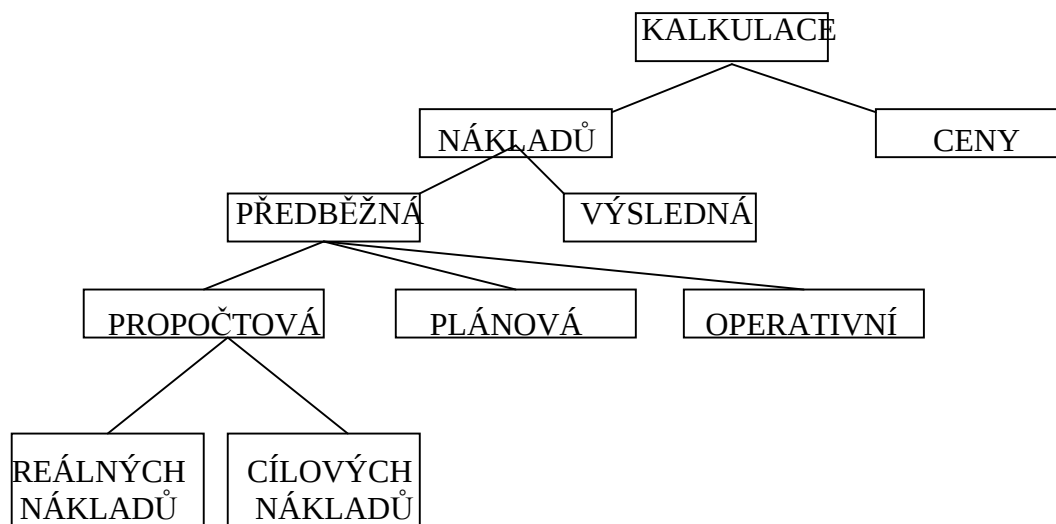
Podobné je členění na:

- 1) jednicové náklady – jsou příčinně vyvolány konkrétní jednicí výkonu, stanoví se pomocí norem spotřeby.
- 2) režijní náklady – souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jsou stanoveny rozpočtem pro určité časové období, popř. pro určitý předpokládaný objem výkonů za toto období. [10]

Mezi přímé náklady tedy patří jednicové náklady a část režijních nákladů (výrobní, zásobovací a odbytové režie), která souvisí s daným výkonem. Do nepřímých nákladů pak patří ostatní režijní náklady a zbývající část nákladů středisek hlavní výroby.

1.5.5 Kalkulační systém

Všechny druhy kalkulací včetně vztahu mezi nimi tvoří kalkulační systém.



Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití [5]

Kalkulační systém slouží jako informační nástroj k řízení hospodárnosti a k ekonomické efektivnosti prováděných výkonů. Cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti, a to primárně jednicových nákladů. V širším pojetí by měl kalkulační systém nejen pomáhat řízení hospodárnosti, ale i užitečností (účelností) stránky ekonomické efektivnosti podle výrobků, a to nejen jednicových nákladů, ale odvozeně všech nákladů zahrnovaných do vlastních nákladů výrobků. [4]

Propočtová kalkulace

Hlavním úkolem propočtové kalkulace je vytvářet hodnocení ekonomické efektivnosti vkladů prostředků s dlouhodobým účinkem. Jedná se o nejméně přesnou metodu, často označovanou jako „odhadované náklady“. Má rozhodující význam v předvýrobní etapě. U neopakovatelných vnitropodnikových výkonů bývá často jediným hodnotovým měřítkem. [4]

Cíle propočtové kalkulace:

- 1) vyjádřit nákladovou náročnost výkonu, která by odpovídala současným schopnostem podniku při jeho výrobě,
- 2) dát podklad pro zpracování cenové nabídky,
- 3) vyjádřit cílové podmínky, kterých by měl být podnik schopen dosáhnout, pokud chce s výrobkem vstoupit na trh a být při jeho prodeji úspěšný. [5]

Plánová kalkulace

Zpracování plánových kalkulací má význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu (alespoň v průběhu jednoho roku). Je to nástroj intervalového řízení. Musí se dynamicky změnit vždy, pokud se změní podmínky, pro něž byla původně sestavena. Proto se často přibližuje operativní kalkulaci. [4]

Plánová kalkulace má dvojí podobu:

- 1) plánová kalkulace dílčího období,
- 2) plánová kalkulace celého hodnoceného období (jako aritmetický průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů).

Využití plánovaných kalkulací:

- 1) podklad pro sestavení rozpočtové výsledovky,
- 2) nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. [5]

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním technickým a výrobním podmínkám, v nichž se výrobní proces uskutečňuje. Sestavují se zejména v položkách přímých jednicových nákladů na základě operativních spotřebních a výkonových norem. [4]

Využití operativní kalkulace:

- 1) při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění,
- 2) porovnáním s plánovou kalkulací se kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů podniku. [5]

1.5.6 Kalkulační techniky

Kalkulační technikou rozumíme propočet nákladů na jednotku výkonu.

Rozlišujeme:

- 1) kalkulace dělením, vyrábí-li se jeden druh výrobku,
- 2) kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly, vyrábí-li se jeden druh výrobku v různých provedeních,
- 3) kalkulace přírážková, vyrábí-li se více druhů výrobků,
- 4) kalkulace s použitím hodinových paušálů,
- 5) kalkulace s využitím nákladových modelů.

Důležitý je i objem produkce každého druhu výkonu. Mluvíme o rozsahu (hromadnosti) výroby.

Z hlediska hromadnosti rozlišujeme tyto kalkulační metody:

- 1) kalkulace prostá,
- 2) kalkulace zakázková,
- 3) kalkulace vícestupňová (fázová, postupná),
- 4) kalkulace standardní, normová,
- 5) kalkulace sdružených výkonů.

Vzhledem ke způsobu ocenění výkonů se rozlišuje:

- 1) kalkulace souhrnná (kalkulace skutečných nákladů),
- 2) kalkulace rozdílová, u které se sledují nejen skutečné, ale i předem stanovené náklady (rozpočtové, plánované náklady) a rozdíly mezi plánovanými a skutečnými náklady. [7]

1.5.7 Metody kalkulace nákladů

Pojmem metoda kalkulace nákladů rozumíme způsob stanovení výše nákladů na určitý výkon. Je to soustavný postup, který umožňuje vyčíslit náklady na kalkulační jednici.

Kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace)

PRODEJNÍ CENA	PLNÉ NÁKLADY	Přímo přiřazované náklady - technologické - na obsluhu a řízení
		Nepřímé náklady - technologické - na obsluhu a řízení
	ZISK	

Obr. 6. Schéma kalkulace plných nákladů [9]

Absorpční kalkulace umožňuje porovnat plné (průměrné) náklady výkonu s jeho tržní cenou, tedy zjistit zisk (ztrátu) z prodeje konkrétního výkonu nebo skupiny výkonů. Počítá přitom se všemi složkami přímých a nepřímých nákladů, takže do vznikajícího výkonu jsou zahrnovány všechny složky nákladů (nákladové položky).

Typový kalkulační vzorec

Přímý materiál	– vstupuje přímo do výrobku, tvoří jeho podstatu (dřevo při výrobě nábytku)
Přímé mzdy	– např. mzdy výrobních dělníků
Ostatní přímé náklady	– látky, které vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (knoflíky při šití košile)
PŘÍMÉ NÁKLADY	
Výrobní režie technologická	– spotřeba režijního materiálu, energie, mezd
Výrobní režie všeobecná	– spotřeba tepla, vody, režijní nájemné
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	
Zásobovací režie	– režijní nářadí, cestovné, ochranné pomůcky
Správní režie	– kancelářské pomůcky, mzdy správních pracovníků, náklady na reklamu
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	
Odbytová režie	– náklady kontroly a přejímky, režijní škody a manka, penále a pokuty
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	
Zisk	
CENA VÝKONU	

V současné době se tohoto druhu kalkulace upouští, je postupně nahrazována kalkulací variabilních nákladů. Hlavním důvodem je nepřesnost při přiřazování režijních nákladů jednotlivým výkonům (resp. skutečnost, že tyto náklady přiřazuje bez příčinné souvislosti a neodpovídá to skutečnosti) Dalším problémem je, že nerozlišuje fixní a variabilní složku režijních nákladů. Absorpční kalkulace vyjadřuje výši nákladů, která průměrně připadá na jednotku výkonu, ale pouze za předpokladu, že se nezmění objem a sortiment vyráběných výkonů, se kterým se od začátku kalkuluje.

Metody kalkulace úplných nákladů

- 1) **Prostá metoda (kalkulace dělením)** – uplatňuje se při provádění jediného výkonu, resp. malé skupiny homogenních výkonů, jejichž provádění probíhá v nečlenitém procesu. Průměrné jednicové náklady získáme vydělením skutečně vynaložených nákladů skutečným počtem provedených výkonů. Tato metoda je nejjednodušší, prakticky nepracuje s režijními náklady, ale výrobní proces, který by ji mohl používat, se v praxi téměř nevyskytuje.
- 2) **Kalkulace dělením s ekvivalenčními (poměrovými) čísly** – využívá se u hromadné výroby technologicky shodných nebo příbuzných výrobků. Průměrné jednicové náklady se vypočítají dělením na zvoleného představitele výrobku, který má ekvivalenční číslo jedna. Ostatní druhy výrobků mají čísla větší nebo menší než jedna a tímto přepočítáváním se vypočtou náklady na jednotlivé výrobky.
- 3) **Fázová metoda** – je vhodná ve výrobách jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků, které vznikají v podmínkách členitého výrobního procesu. Přímé náklady a výrobní režie se sledují odděleně za každou výrobní fázi, zatímco správní režie se připočítává až k celkovým nákladům (např. výroba cihel).
- 4) **Stupňová metoda (postupná)** – používá se ve výrobách, v nichž se nejdříve vyrábí polotovar, který dál může vstupovat do několika finálních výrobků, popř. dalších polotovarů vlastní výroby (např. výroba automobilů). Výkony prochází jednotlivými výrobními stupni (úseky). Výkony předcházejícího stupně tvoří náklad (vstup) následujícího stupně. Náklady na hotový výrobek jsou dány v posledním stupni.
- 5) **Zakázková (přirážková) kalkulace** – nachází své uplatnění v podnicích s heterogenní výrobou, kde se zhotovují jednotlivé výrobky nebo malé série výrobků podle individuálních objednávek zákazníků. Využívá se v kusové nebo sériové výrobě.

Jednicové náklady se přiřazují jednotlivým výkonům přímo a režijní náklady pomocí přírážek. Skutečně vynaložené náklady lze zjistit až po ukončení celé zakázky.

- 6) **Kalkulace ve sdružené výrobě (kalkulace vázaných výrobků)** - náklady jsou vynakládány společně na celý sdružený proces. Jednotlivým druhům výrobků, které jsou výsledkem zpracování, nelze tedy přiřadit žádné náklady přímo. Odčítací metoda se dá aplikovat pokud je výsledkem sdruženého výrobního procesu jeden hlavní výkon doprovázený produkty, které jsou vedlejší, výstupem může být i odpad (např. výroba cukru). Náklady na hlavní výrobek zjistíme tak, že od celkových nákladů odečteme odhadnuté náklady vedlejších výrobků. Rozčítací metoda se používá v případech, kdy výsledkem sdruženého procesu jsou samé hlavní výrobky, nebo se hlavní a vedlejší výrobky nedají rozlišit. Výsledné kalkulace těchto výkonů vycházejí z podílu celkových nákladů propočtených na jednotlivé druhy výkonů. Celkové náklady se rozdělují podle stanovených koeficientů, které jsou odvozeny od poměru užitných hodnot jednotlivých výrobků.
- 7) **Dynamická kalkulace** – reaguje na různý stupeň využití výrobní kapacity tím, že mění podle stupně využití výrobní kapacity režijní přírážku. Umožňuje vyčíslit náklady pro různý stupeň využití výrobní kapacity, čímž přináší podklady pro rozhodování. [3, 4, 7]

Kalkulace neúplných (variabilních) nákladů



Obr. 7. Schéma kalkulace variabilních nákladů [9]

Tato kalkulace přiřazuje jednotlivým výkonům jen variabilní (přímé) náklady, které se dají přesně určit na jednotlivé výkony. Protože fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednoticí, musí se oddělit od variabilních nákladů. Protože fixní náklady mají vazbu na určité časové období, vyjadřují se jako celek za celý podnik. Výsledkem tedy je zisk nebo ztráta podniku ve sledovaném období, nemůžeme stanovit zisk na jednotlivé výrobky.

Kalkulace variabilních nákladů pracuje s příspěvkem na úhradu (mezní, krycí příspěvek). Představuje rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a variabilními náklady tohoto výrobku. Příspěvek na úhradu je částka, kterou výrobek přispívá k úhradě (krytí) fixních nákladů

a k tvorbě zisku podniku. Jedná se o stálejší veličinu než zisk, neboť zůstává relativně stejný bez ohledu na vyráběná množství výrobků. [7]

Tato metoda chápe zisk jako rozdíl mezi příspěvkem na úhradu a fixními náklady. Tímto se mění tradiční pojetí zisku.

Kalkulace variabilních nákladů:

- 1) Jednostupňová – všechny fixní náklady soustřeďuje do jednoho bloku
- 2) Vícestupňová – dělí fixní náklady na zvláštní a všeobecné, zvláštní fixní náklady se dají přímo přidělit určitým výrobkům (např. náklady marketingu a odbytu), všeobecné fixní náklady nemají přímou souvislost s jednotlivými výrobky (např. náklady správní, vedení účetnictví). [7]

Kalkulační schéma jednostupňové variabilní metody:

Celkové tržby (výnosy)

- Variabilní náklady všech výrobků

CELKOVÝ PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU

- Fixní náklady

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK PODNIKU

Kalkulační schéma vícestupňové variabilní metody:

Celkové tržby

- Variabilní náklady

PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU I.

- Zvláštní fixní náklady

PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU II.

- Všeobecné fixní náklady

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky kalkulace úplných nákladů a z toho plynoucí problémy při používání této kalkulace. Obliba této kalkulace stále vzrůstá, a to zejména proto, že umožňuje pružně reagovat na neustále změny, které v dnešní době

probíhají na trhu. Umožňuje podniku lépe se přizpůsobit přáním zákazníků a tím pádem mít náskok před konkurencí.

1.6 Shrnutí teoretické části

Sledování nákladů a jejich řízení patří mezi nejdůležitější činnosti podniku. Snahou je náklady minimalizovat a dosáhnout toho, že výnosy podniku budou vyšší než náklady a podnik se bude nacházet v oblasti zisku. Proto je třeba porozumět principům manažerského účetnictví, které se zabývá analýzou jednotlivých činností podniku.

Existuje více pojetí nákladů. Nejčastější je finanční pojetí, které chápe náklady jako peněžní ukazatele. Náklady můžeme členit z různých hledisek, jak bylo již popsáno. Každý způsob má své opodstatnění a bývá využíván pro různé účely. Nejčastěji používaným bývá druhové členění, které pracuje s náklady na vstupu a operuje s ním finanční účetnictví.

Podnik by měl také sledovat náklady z kapacitního hlediska a stanovit si svůj bod zvratu. A to hlavně u nově vznikajících provozů a plánování jejich objemu výroby. Toto členění rozlišuje fixní (neměnné) a variabilní (proměnlivé podle objemu výroby) náklady.

Nejvíce se jako nástroj řízení nákladů využívají kalkulace. Existuje mnoho druhů kalkulací nákladů. Je důležité, aby si podnik vybral tu, která mu nejvíce vyhovuje a která nejvěrněji odráží skutečně vzniklé náklady. Kalkulaci můžeme definovat jako postup, kterým se dají stanovit náklady na přesně vymezenou jednotku výkonu.

V kalkulacích rozlišujeme přímé a nepřímé (režijní) náklady. Pozornost by se měla věnovat hlavně nákladům režijním. Snahou by mělo být zjistit, náklady se dají stanovit na vznikající výkon přímo a přemístit tak co nejvíce nákladů režijních do nákladů přímých. U těchto nákladů víme, co způsobuje jejich vznik a jaké další faktory na ně působí, proto je můžeme mnohem lépe řídit a ovlivňovat.

Dříve se používala kalkulace úplných nákladů, která pracovala se všemi náklady, které na vznikající výkon připadaly. Dnes se přechází ke kalkulacím neúplných nákladů, které pracují jen s náklady přímými a režijní náklady bere v úvahu za podnik jako celek.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2. OPTIMALIZACE NÁKLADŮ STŘEDISKA 340 SPOLEČNOSTI INSTITUT PRO TESTOVÁNÍ A CERTIFIKACI, A. S.

2.1 Představení společnosti ITC, a. s.

Institut pro testování a certifikaci, a. s. Zlín je akciovou společností založenou dle obchodního zákoníku v roce 1993 (datum zápisu do Obchodního rejstříku je 30. 4. 1993). Institut pro testování a certifikaci, a. s. Zlín je nezávislá zkušební, certifikační, dohlížecí, poradenská, konzultační a inspekční firma s širokou působností.

Institut pro testování a certifikaci má akreditovány zkušební laboratoře jako jedna z prvních institucí v České republice. Akreditace poskytuje klientům garance nezávisle a objektivně vykonávaných kvalitních služeb a zároveň je měřítkem technické způsobilosti pracoviště. ITC má akreditovány laboratoře pro zkoušení surovin a polotovarů (polymerů, usní, textilu, stavebních materiálů, chemikálií) a výrobků z nich, laboratoře pro zkoušky klimatické, mechanické, elektromagnetické slučitelnosti a elektrické bezpečnosti. Dále provádí certifikaci systémů jakosti výrobních procesů a služeb včetně systému jakosti výroby, certifikaci zdravotnických prostředků a certifikaci systému kritických bodů. Zajišťuje také služby v oblasti životního prostředí (ověřování enviromentálního prohlášení).

Neméně významná je pro ITC autorizace. ITC byly uděleny autorizace k následujícím nařízením vlády: stanovení technických požadavků na hračky, ochranné pracovní prostředky, stavební výroby, elektrická zařízení nízkého napětí, výrobky z hlediska jejich elektromagnetické kompatibility, prostředky zdravotní techniky. Autorizované osoby zajišťují činnosti při posuzování shody výrobků, zahrnující i posuzování činností souvisejících s jejich výrobou a vymezených v technických předpisech, s požadavky technických předpisů.

Firma se zabývá také několika speciálními činnostmi, ke kterým získala oprávnění. Jedná se zejména o oprávnění k průkazným a ověřovacím zkouškám elektrických a elektronických letadlových částí a zařízení, oprávnění k autorizovanému měření emisí. Dále pověření k výkonu certifikační, zkušební a dohledové činnosti v rámci posuzování shody výrobku s českou technickou normou a k udělování a dozorování licence na užívání značky ČSN TEST. ITC se zapojila i do zabezpečení dobrovolné certifikace dětské obuvi a do systému dobrovolného hodnocení osobních ochranných pracovních prostředků. [19]



Obr. 8. Logo společnosti ITC, a. s. [19]

2.2 Historie společnosti ITC, a. s.

Počátek organizace spadá až do roku 1969, kdy byla při VÚGPT (Výzkumný ústav gumárenské a plastikářské technologie) v tehdejší Gottwaldově zahájena činnost Státní zkušebny č. 224. Ta byla v roce 1993 transformována se všemi kompetencemi do akciové společnosti se současným názvem. Dalším významným krokem ve vývoji společnosti byla privatizace. V roce 2000 přešly veškeré akcie a s nimi spojená práva do soukromých rukou. Společnost ITC, a. s. je v současné době plně privátní společností. ITC je skutečně nezávislou akciovou společností s jediným akcionářem – českou firmou ITC-SERVIS, spol. s r.o.

Prvotní aktivity institutu byly orientovány převážně na obor gumárenský a plastikářský. Snaha o poskytování komplexních služeb vedla firmu k postupnému posílení odbornými kapacitami a technickým vybavením také v oblasti zkoušení produktů textilního, kožedělného, obuvnického, potravinářského, chemického, stavebního a elektrotechnického průmyslu. V důsledku tohoto pracuje v současnosti při ITC několik odloučených pracovišť: Zkušebna pro zkoušení asphaltů v Brně, Zkušebna elektrických přístrojů a výrobků divize 4 -MESIT QM v Uherském Hradišti a Zkušebna pro testování stavebních materiálů a výrobků ve Zlíně, kde je také hlavní sídlo společnosti.

Jednou z prvních významných kompetencí potvrzující technickou způsobilost organizace bylo získání Osvědčení o akreditaci zkušebních laboratoří podle ČSN EN 45001 v roce 1991. K dnešnímu dni převyšuje počet akreditovaných zkušebních postupů číslo 700. Společnost byla u zrodu implementace principů certifikace systémů jakosti do struktury firem v České republice. V roce 1992 prošla organizace akreditačním procesem podle kritérií ČSN EN 45012 a získala Osvědčení o akreditaci k certifikaci systémů jakosti (ČSN EN ISO 9000) výrobních procesů a služeb. Zásadním momentem pro vývoj společnosti byl rok 1997, kdy ITC získalo pověření jako Autorizovaná osoba k činnostem při posuzování

shody výrobků stanovených nařízeními vlády podle zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky. Od roku 1999 má ITC, jako zcela první česká zkušebna, zaveden a certifikován systém řízení jakosti podle ČSN EN ISO 9002. Společnost má úspěchy i v mezinárodním měřítku. Podpis mezinárodní dohody PECA umožnil získání notifikace Evropskou komisí. V roce 2002 získala společnost pověření Ministerstva financí ČR k osvědčování provozuschopnosti výherních hracích přístrojů. [19]

2.3 Cíle a strategie společnosti ITC, a. s.

Institut pro testování a certifikaci, a. s. je společností, jejíž kompetence, technická způsobilost a kvalifikace zaměstnanců umožňují realizovat filosofii maximálního využití působnosti v mnoha oborech k zajištění komplexní, vysoce odborné a rychlé služby z jednoho místa.

Základním cílem společnosti je tvorba duchovních a materiálních hodnot cestou trvalého uspokojování potřeb zákazníků a potenciálních zájemců o produkty společnosti vysoce odbornými, rychlými, dokonalými a komplexními výkony. Uspokojení potřeb a očekávání zákazníka je hnacím motorem rozvoje společnosti. Zárukou kvality i spolehlivosti všech poskytovaných služeb jsou spokojení, kvalifikovaní, motivovaní zaměstnanci. [19]

2.4 Konkurence společnosti ITC, a. s.

Tabulka č. 1 zobrazuje nejvýznamnější konkurenci společnosti ITC, a. s. v současné době včetně počtu udělených certifikátů.

Tab. 1. Nejvýznamnější konkurence společnosti ITC, a. s. [22]

Název společnosti, sídlo	Popis organizace	Počet udělených certifikátů
Český lodní a průmyslový registr s.r.o.	Původní zaměření na lodní průmysl se rozšířilo do 36 dalších oborů. Člen skupiny GERMANISCHER LLOYD GROUP.	1285
TÜV CZ s.r.o., Praha	Český člen skupiny TÜV SÜDDEUTSCHLAND. Akreditovaná a notifikovaná osoba s pověřením EU.	1045
Bureau Veritas Quality International, Praha	Nezávislá certifikační organizace. Akreditace celkem v 31 zemích světa, včetně České republiky.	958
CQS - Sdružení pro certifikaci systémů jakosti.	Člen mezinárodní sítě certifikačních orgánů IQNet; certifikační orgán pro SJ a EMS.	645
STAVCERT Praha, s. r.o.	Certifikační orgán; člen Asociace akreditovaných a autorizovaných organizací.	645
LRQA Business Centre, Praha	Pobočka světové certifikační organizace pro Českou republiku a Slovensko. Notifikovaná organizace dle direktiv EU.	627
RWTÜV e.V., Praha	Pobočka světové certifikační organizace. Certifikační místo pro systémy řízení.	462
Moody International s.r.o., Praha	Certifikační organizace pro systémy řízení, člen mezinárodní společnosti RCG.	345
Česká společnost pro jakost, Praha	Sdružení individuálních i kolektivních členů, jejichž profesní nebo osobní zájmy jsou spojeny s problematikou řízení jakosti.	331
QUALIFORM, a.s. Brno	Česká akciová společnost pro zkušebnictví, autorizovaná osoba pro posuzování shody výrobků, inspekce ve stavebnictví.	294
Institut pro testování a certifikaci, a.s., Zlín	Certifikace dle ČSN EN ISO 9002 jako první autorizovaná osoba v ČR. Akreditované zkušební laboratoře č. 1004, akreditovaná kalibrační laboratoř č. 2222. Firma organizačně zajišťuje sdružení SGP.	160

Do druhé desítky největších certifikačních firem na českém trhu patří SGS Czech Republic, s. r. o. (228 certifikátů), Technický a zkušební ústav stavební Praha (218 certifikátů), Inspekta Cert, spol. s r. o. (183 certifikátů), CERT-ACO, s. r. o. (149

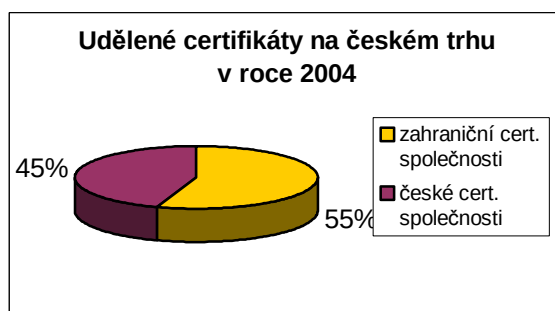
certifikátů), CERTLINE, s. r. o. (137 certifikátů), DET NORSKE VERITAS, a. s. (128 certifikátů), ÖQS – Zertifizierungs und Begutachtungs GmbH (115 certifikátů) a Výzkumný ústav pozemních staveb (113 certifikátů).

ITC s počtem 160 certifikátů zaujímá 15. místo v České republice podle počtu vydaných certifikátů jednotlivým společností. To je velmi dobré umístění. ITC tak patří mezi nejvýznamnější společnosti zabývající se certifikací v naší republice. Z výše uvedeného přehledu jde vidět, že většina konkurenčních firem má sídlo v Praze. Největším konkurentem ITC je tak firma Qualiform, která sídlí v Brně, a stejně jako ITC jde o českou akciovou společnost. Většina konkurenčních firem jsou pobočky světových organizací, zatímco ITC je ryze česká firma, nemá žádné zahraniční podíly. Přesto se dokázala probíjet mezi největší firmy na našem trhu. To dokazuje vysokou kvalitu poskytovaných služeb.

2.5 Situace a trendy v odvětví

V posledních letech význam certifikátů stále roste. Stále více firem si nechává certifikovat své podniky a výrobky. Odhady za loňský rok hovoří o sedmi stech tisících vydaných certifikátů na celém světě, za které společnosti utratily přibližně deset miliard dolarů.

Největší zájem je o certifikace, které ověřují kvalitu systému řízení a zboží. Tato ověření s označením ISO 9000 se vydávají ve 160 zemích světa. Celkový počet certifikačních společností se pohybuje kolem čísla 750.



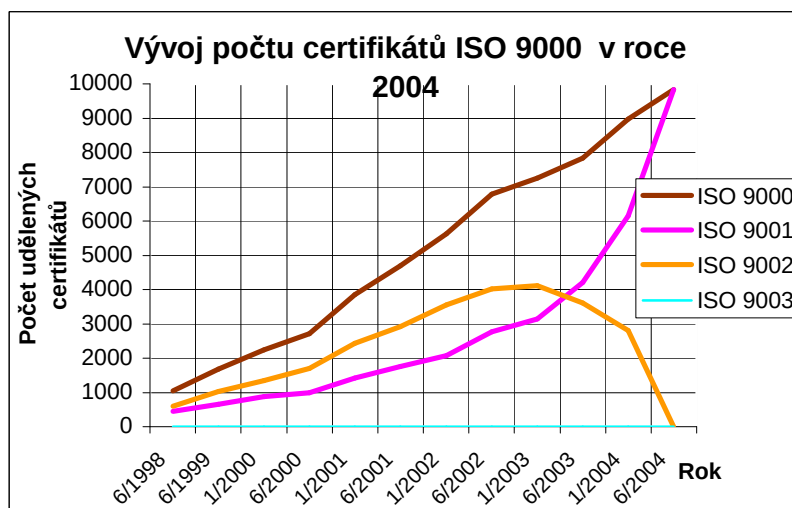
Obr. 9. Udělené certifikáty na českém trhu v roce 2004 [18]

Z grafu jde vidět, že na českém trhu mají stále převahu zahraniční certifikační společnosti, respektive jejich české pobočky.

V České republice stále více firem objevuje rostoucí význam certifikací. České firmy si uvědomují, že pokud chtějí obstát vedle své konkurence, musí svým zákazníkům garantovat nejvyšší kvalitu. Snaží se proto získat certifikát, který osvědčuje jakost

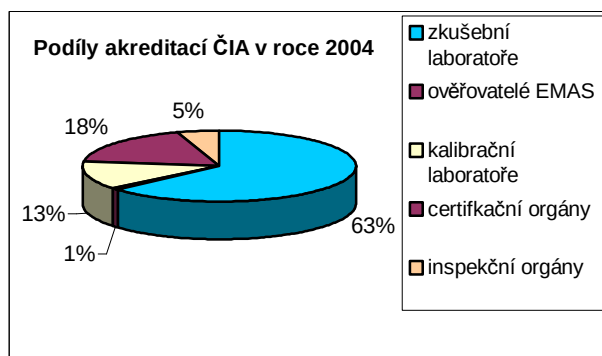
a bezpečnost produkovaných výrobků. Certifikáty získaly ještě větší důležitost po vstupu naší republiky do Evropské unie. Firmám se otevřely nové možnosti působení na zahraničních trzích, ale zároveň jim to přineslo zahraniční konkurenci.

Tento vývoj se dá předpokládat i do budoucna, stále je hodně společností, které nejsou certifikované. Proto si myslím, že společnosti zabývající se certifikací budou mít hodně zakázek, budou se rozvíjet a posilovat svoji pozici na trhu. Ukazují to i následující grafy.



Obr. 10. Vývoj počtu certifikátů ISO 9000 v roce 2004 [18]

ISO je název mezinárodní organizace pro normy sídlící ve Švýcarsku. Normy ISO řady 9000 potvrzují, že systém řízení podniku splňuje požadavky normy. Tím se garantuje kvalita výrobků a služeb poskytovaných společnostmi.



Obr. 11. Podíly akreditací ČIA v roce 2004 [18]

Český institut pro akreditaci (ČIA), obecně prospěšná společnost, jako národní akreditační orgán poskytuje své služby v souladu s platnými právními předpisy ve všech oblastech akreditace státním i privátním subjektům. V naší republice se uplatňuje princip jednotného evropského akreditačního systému tvořeného národními akreditačními orgány, které

fungují podle jednotných pravidel a akreditují podle mezinárodně uznávaných norem. Tento princip vychází z postoje Evropské komise specifikované v Globální koncepci o přístupu ke zkoušení a certifikaci. [21]

2.6 Organizační struktura společnosti ITC, a. s.

Společnost pracuje v divizní organizační struktuře. Tuto formu struktury má od svého počátku a je pro ni vyhovující. V čele společnosti stojí generální ředitel, na jehož činnost dohlíží dozorčí rada a představenstvo společnosti. Přímo pod ním je Management jakosti.

Celá společnost je rozdělena na čtyři divize. Divize 1 má na starosti řízení, druhá divize se zabývá zkušebnictvím, divize číslo 3 se věnuje certifikaci a divize 4 se jmenuje MESIT QM. V čele divize stojí její ředitel.

Středisko, které je předmětem mé práce, nese označení 340 a zabývá se certifikací systémů jakosti (SJ) a environmentálních manažerských systémů (EMS).

Organizační struktura společnosti je zobrazena v příloze č. 1.

2.7 SWOT analýza společnosti ITC, a. s.

Všeobecné prostředí ovlivňuje všechny podniky v naší republice stejně. Musí sledovat vývoj základní ekonomických veličin, musí dodržovat platné zákony a sledovat jejich novelizace. Důležité je také sledovat vývoj nových technologií, nemít ve firmě příliš zastaralé technologie. Vhodné je sledování konkurence, jak se vyvíjí, jestli neohrožuje danou společnost. Ale nejvíce sledování by měli být lidé jako zákazníci, protože ti se hlavně podílí na tom, zda je firma úspěšná a dosahuje zisku. Proto by společnost měla pravidelně zjišťovat, jaké mají lidé potřeby a přání a podle toho přizpůsobovat své služby.

V rámci specifického prostředí si musí společnost hlídat potřebné zákony a nařízení, dohlížet na jejich dodržování a snažit se získávat stále nová osvědčení podle dalších norem. Pro společnost bude dobré pokračovat v dosavadní spolupráci s partnerskými organizacemi a do budoucna jejich počet stále rozšiřovat. Orientace na zákazníka a jeho uspokojení je pro firmu prioritou, což si myslím, že je velmi dobré zaměření. Společnost klade důraz na neustálé rozšiřování poskytovaných služeb a získávání stále nových zákazníků. Tuto filosofii by si určitě společnost měla ponechat a naplňovat ji.

Jak je zřejmé z analýzy vnitřního prostředí, jedná se o poměrně velkou firmu, která zaměstnává lidi, kteří jsou v daném oboru odborníci. Společnost klade vysoký důraz na

vzdělání svých pracovníků. S rozvojem společnosti také postupně narůstá počet pracovníků, což se dá očekávat i do budoucna. Společnost by si měla hlídat svou finanční situaci. Velkou pozornost by měla věnovat cizím zdrojům, hlavně úvěrům, aby se nedostala do finančních potíží.

Největší předností společnosti je bezesporu rozsah poskytovaných služeb. Poskytuje služby z různých oborů, aby byla schopna uspokojit každé přání i potenciálního zákazníka, který o služby společnosti projeví zájem. Neustále se snaží získat další akreditace a rozšiřovat svou působnost do dalších oborů. Další rozšiřování služeb patří mezi nejvýznamnější cíle společnosti, které se stanovují pro každý rok. Společnost má velmi dobrou pověst na veřejnosti. Snaží se udržovat a posilovat svou image, aby si udržela stávající a přilákala další zákazníky.

Společnost má také několik slabých stránek, ale ty pochopitelně nerada veřejně prezentuje. Jako ty nejvýznamnější, na které by si společnost měla dát pozor, bych označila oblast nákladů. Problematické řízení nákladů ve společnosti by měla být věnována vyšší pozornost. Společnost by se měla snažit omezit některé nákladové položky.

Největší příležitostí společnosti byl loňský vstup naší země do Evropské unie, což přineslo otevření zahraničních trhů. Společnost se může zaměřit na rozšíření své působnosti do zahraničí, může si v zahraničí vybudovat další pobočky. Myslím si, že se svou dobrou pověstí a nabídkou služeb mají velkou šanci přilákat nové zákazníky z celé Evropy. Noví zákazníci by samozřejmě znamenali zvýšení tržeb společnosti a vylepšení její finanční situace. Vzhledem k členství v mnoha zahraničních organizacích a již existujícím zahraničním klientům má společnost dobré předpoklady pro úspěšné podnikání na zahraničních trzích.

Společnost má nyní docela pevné postavení na trhu, žádná konkurence ji nemůže vážně ohrožit. Ale musí si dát pozor, aby nezískala dojem, že je nejlepší a nikdo ji nemůže ohrožit. Toho by mohla využít konkurence, která by se mohla pomalu rozvíjet a poté společnost překvapit. Proto by se měla neustále sledovat situace na trhu, konkurence a její rozvoj. Otevření zahraničních trhů neznamená jenom příliv nových zákazníků, ale také příliv nové konkurence.

Celkově si myslím, že společnost patří mezi nejlepší ve svém oboru v naší republice. Svým neustálým rozšiřováním služeb své postavení dále upevňují. Filosofie společnosti

zaměřená na poskytování služeb pro všechny zákazníky kvalifikovanými odborníky mi připadá dobře zaměřená a firma by se měla snažit ji naplňovat.

SWOT analýza je provedená v příloze č. 2.

2.8 Představení střediska 340 společnosti ITC, a. s.

Má práce se týká střediska 340 divize 3 - Certifikace. Proto zde uvedu podrobnější informace o tomto středisku. Zabývá se certifikací systémů jakosti a enviromentálních manažerských systémů a nabízí služby v této oblasti. Celkem zde pracuje 10 pracovníků. Středisko má svou hlavní základnu ve Zlíně, ale část pracovníků působí i v Brně a Uherském Hradišti.

Služby poskytované střediskem:

- certifikace systému managementu jakosti (QMS) podle ČSN EN ISO 9001:2001,
- certifikace systému kritických bodů v oblasti bezpečnosti potravin (HACCP),
- certifikace systému enviromentálního managementu (EMS) podle ČSN EN ISO 14001:1997,
- ověřování enviromentálního prohlášení (EMAS) podle Nařízení Rady Evropy a Evropského parlamentu č. 761/2001 (příloha III.),
- bezpečnost a ochrana zdraví (OHSAS),
- semináře a školení .

Akreditaci poskytuje národní akreditační orgán Český institut pro akreditaci. Certifikační postupy vyplývají z postupů definovaných v Příručce jakosti, kde jsou stanoveny postupy certifikace a jejich jednotlivé fáze. Certifikace většinou probíhá ve dvou částech. Audit I. stupně je někde povinný (např. u EMS a OHSAS), jinde dobrovolný, zachycuje možné neshody, slabá místa a návrhy na zlepšení. Poté následuje audit II. stupně. Certifikáty mají tříletou dobu platnosti a během této doby probíhá 1x ročně dozorový audit. Podle jeho výsledků je prodloužena platnost certifikátu. V případě nesplnění požadavků je jeho platnost pozastavena, nebo může být certifikát odejmut, dokud nebudou požadavky splněny.

Středisko i celá organizace jsou členem Sdružení pro certifikaci systémů jakosti (CQS), což je sdružení akreditovaných certifikačních orgánů provádějících certifikaci systémů

jakosti, enviromentálního managementu a prostředků zdravotní techniky. Sdružení CQS je členem mezinárodní sítě IQNet, která zahrnuje společnosti ve více jak 30 zemích světa. Výhodou je, že středisko může v rámci jednoho certifikačního procesu vydat certifikát ITC, CQS i IQNet.

V rámci vzdělávací činnosti poskytuje středisko výcvik interních auditorů. Interní audit zabezpečuje průběžné ověřování shody všech činností s požadavky norem a zákazníků v certifikovaných společnostech a musí probíhat v souladu s normou ČSN EN ISO 19011:2003. Tento audit mohou provádět jen vyškolení, vycvičení a zmocnění pracovníci, kteří mají danou způsobilost.

2.9 Cíle střediska 340 společnosti ITC, a. s. pro rok 2005

Generální ředitel vyhlašuje v interní směrnici cíle každého střediska na celý rok v návaznosti na Politiku jakosti. Mezi základní cíle patří rozšiřování akreditace pro další obory a získávání nových zákazníků. Cíle jsou zadány konkrétně. Je stanovena odpovědnost jednotlivých pracovníků za detailní rozpracování cílů a jejich splnění ve stanoveném termínu, stejně jako pravidelné vypracování zpráv pro generálního ředitele o plnění těchto cílů.

Cíle střediska 340 pro rok 2005 jsou následující:

1. Pro certifikaci systémů jakosti:
 - Rozšíření výkonů v rámci současné akreditace: realizace 5 akreditů v oborech s dosud nízkou certifikační činností, zpracování metodiky auditu dle ISO 22 000 a jeho zapracování do akreditovaných postupů ČIA, realizace celkem 3 auditů dle postupu podle cíle uvedeného dříve.
2. Pro certifikaci EMS:
 - Rozšíření výkonů v rámci současné akreditace (získání 30 klientů pro EMS).
 - Úspěšné absolvování dozoru ČIA a rozšíření současné akreditace.
3. Posuzování EMAS:
 - Dokončení reakreditace ČIA, získání 1 klienta pro EMAS II.

2.10 Řízení nákladů ve středisku 340 společnosti ITC, a. s.

Náklady celého podniku sleduje středisko 120 (Ekonomika), které plní funkci účetního oddělení. Toto středisko eviduje náklady celé firmy, náklady se sledují podle jednotlivých divizí a středisek. Divizi 3, která se skládá ze šesti středisek (jedním z nich je středisko 340, které je předmětem mé práce), má na starosti jedna pracovnice (účetní). Neexistuje zde zvláštní ekonomické oddělení, které by se náklady zabývalo více do hloubky.

Firma používá členění nákladů, které vyplývá ze Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. a z účtové osnovy pro podnikatele. Toto členění sleduje spotřebu výrobních faktorů (nákladových druhů) na vstupu. Náklad musí být prvotní, externí a jednoduchý. Nákladové druhy se dělí do následujících skupin: spotřeba (materiálu a energie), odpisy, osobní náklady, finanční náklady a náklady na služby. Jiné členění nákladů se ve firmě nevyskytuje.

Protože se nejedná o výrobní firmu, ale o firmu poskytující služby, není zde vypracovaná žádná kalkulace nákladů na vznikající výkon. Kalkulace na služby by se stanovovala těžce. Z tohoto důvodu firma nevyužívá žádné metody kalkulací. Např. cena zakázky se stanovuje individuálně pro každého zákazníka. Základem je počet dnů, které auditor stráví u zákazníka.

Sledováním nákladů celé organizace se zabývá generální ředitel, který pravidelně získává informace z účetní evidence. Stanovuje ukazatele, podle kterých sleduje a vyhodnocuje jednotlivé divize. Mezi dva nejdůležitější ukazatele patří obrat a efektivita. Obratem se rozumí vlastní výkony. Vlastní výkony se počítají jako součet tržeb střediska a přijaté interní kooperace, od čehož se odečte externí kooperace a zaplacené interní kooperace. Interní kooperace znamená výpomoc při realizaci zakázky uvnitř podniku (od jiného střediska). Sleduje se v rámci vnitropodnikového účetnictví. Externí kooperace představuje výpomoc při realizaci zakázky od externí firmy. Druhý sledovaný ukazatel, efektivita, se vypočítá jako podíl vlastních výkonů a osobních nákladů. Generální ředitel stanoví, jak vysoké by ukazatele měly být a poté sleduje, jak se skutečný stav liší od plánovaného. Počítá odchylky a snaží se analyzovat příčiny jejich vzniku. Žádoucí samozřejmě je, aby bylo dosaženo plánovaných hodnot. Uvedené ukazatele (obrat a efektivita) patří mezi motivační činitele organizace. Generální ředitel se nezabývá jenom sledováním nákladů, ale také výnosů (hlavně tržeb), počítá zisk a provádí srovnání s minulými obdobími.

Sleduje vývoj uvedených veličin v čase, snaží se jej analyzovat a dosahovat stále lepších výsledků, což je žádoucí činnost z hlediska řízení nákladů.

Na dosažení stanovené výše ukazatelů jsou zainteresováni i vedoucí každého střediska. Mají totiž přímou zodpovědnost za výsledky svého střediska a podle toho se odvíjí také jejich finanční ohodnocení. Proto se snaží své středisko pravidelně sledovat, snaží se o jeho plynulý chod a dosažení zadaných výsledků. V případě špatného vývoje stanovují korekční opatření a snaží se o co nejrychlejší nápravu.

Náklady se tedy sledují souhrnně, nevyskytuje se zde detailní plán nákladů do budoucích období. Neprovádí se analýza jednotlivých nákladových položek. Generální ředitel vyhláší ekonomická pravidla, která mimo jiné stanovují způsob rozpočítání režijních nákladů (například nájemné, použití služebních vozidel). Je zde uvedeno, podle jakých kritérií se mají náklady přiřazovat jednotlivým střediskům. Tato pravidla se mění každé tři měsíce, nebo při každé významnější změně (např. příjem a propouštění pracovníků).

Samozřejmě, že organizace usiluje o dosažení zisku, ale není to její hlavní cíl a kritérium úspěchu. Pro organizaci je hlavním cílem neustálé zvyšování tržní hodnoty firmy. Proto se snaží rozšiřovat nabídku svých služeb do dalších oblastí a oborů, aby jejich počet byl co nejvyšší. Cílem společnosti je spokojený zákazník, proto se snaží, aby uspokojili každého i potenciálního zákazníka, který o služby firmy projeví zájem.

2.11 Vyhodnocení současného stavu řízení nákladů ve středisku 340 společnosti ITC, a. s.

Ve středisku se používá členění nákladů, které vychází ze zákona o účetnictví. Členění je tedy vyhovující pro účetní potřeby, pro vedení účetních knih a výkazů a pro výpočet daně z příjmů. Ale jiné členění nákladů společnost nepoužívá.

Náklady sleduje a vyhodnocuje generální ředitel, má tedy přehled o celé firmě. Ale ředitel má spoustu jiných povinností, určitě nemá mnoho času se detailně věnovat nákladům jednotlivých středisek nebo konkrétními nákladovými účty.

Generální ředitel stanovil ukazatele, podle kterých vyhodnocuje hospodaření středisek. Za jejich výsledky nesou zodpovědnost vedoucí středisek. Stanovené ukazatele jsou tedy motivačním prvkem, který motivuje k lepším výkonům. Pracovníci se snaží dosáhnout stanovené výše jednotlivých ukazatelů. Toto je bezesporu pro celou firmu vhodným nástrojem řízení nákladů.

Předností také je, že se každoročně vyhlášují závazná ekonomická pravidla, která řeší finanční i vnitropodnikové hospodaření a hlavně rozúčtování nákladů společnosti. Jsou zde uvedena pravidla pro rozpočet režijních nákladů, nedaňových nákladů, nákladů na akreditace, také používání služebních aut, nájemné a další. Stanovené ukazatele i pravidla se každoročně aktualizují, takže se přizpůsobují měnícím se podmínkám a potřebám firmy.

Ve středisku se jednotlivé nákladové položky neanalyzují, chybí se zde odpovědný pracovník nebo středisko, které by se právě náklady zabývalo a které by je pravidelně vyhodnocovalo. Středisko 120 se nazývá Ekonomika, ale věnuje se pouze finančnímu účetnictví.

Náklady se sice sledují za jednotlivá střediska, což umožňuje vytvořit přehled hospodaření středisek, ale neprovádí se detailnější rozbor. Není přehled o výši jednotlivých nákladových položek, jejich struktuře a odůvodněnosti. Také se nesleduje rentabilita středisek, nesleduje se, jaká částka nákladů připadá na jednotlivé pracovníky nebo zakázky. Řízení nákladů je v současném tržním prostředí velmi důležitá činnost, které by měla být věnována dostatečná pozornost a čas.

Není stanoven limit pro jednotlivé nákladové položky, ani doporučené hodnoty, průměry či rozmezí, ve kterých by se dané náklady měly pohybovat. Náklady nejsou dostatečně kontrolovány, čímž vzniká riziko jejich plýtvání. Pracovníci nevědí, zda by si měli dávat na určité náklady pozor a snažit se je snižovat. Tím mohou společnosti unikat potřebné finanční částky.

Nesledují se ani náklady z hlediska zakázek. Není tak přehled o tom, kolik nákladů připadá na jednotlivé zakázky, jaká je průměrná výše nákladů. Přitom by tato informace měla být základem pro stanovení ceny zakázky a pro stanovení ziskové přírážky.

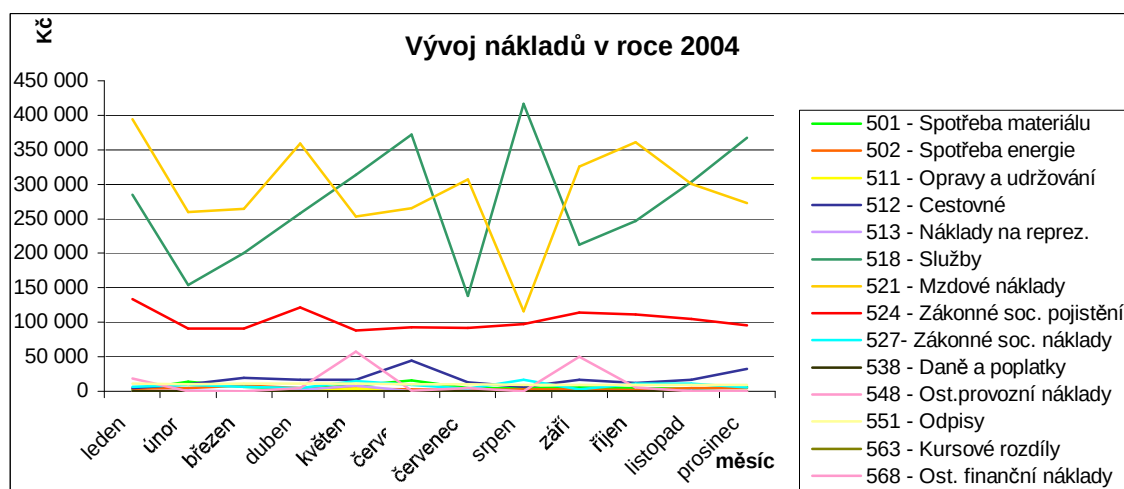
Nepoužívají se žádné metody kalkulace. I když pro společnost by bylo obtížné vybrat si správný druh kalkulace a provádět kalkulace na poskytované služby. Jelikož se nejedná o výrobní firmu, kalkulace na služby by se těžko stanovovala.

2.12 Rozbor ekonomické situace střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

2.12.1 Analýza nákladů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

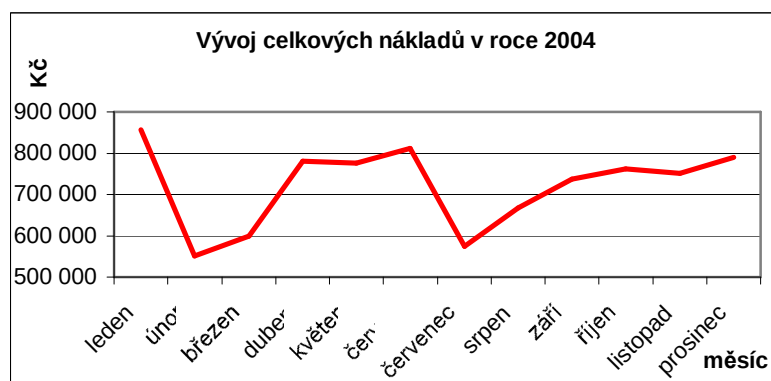
Vývoj nákladů v roce 2004

Tabulka č. 2, která zobrazuje vývoj nákladových položek střediska v jednotlivých měsících roku 2004, je uvedena v příloze č. 3.



Obr. 12. Vývoj nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Z grafu jde na první pohled velmi dobře vidět, že nejvyšší peněžní částky v podniku spotřebovávají služby, mzdy a zákonné sociální pojištění. Těmto účtům by se měla věnovat pozornost a podrobněji je prozkoumat. U těchto skupin se daly čekat nejvyšší částky, protože firma se zabývá službami a zaměstnává odborníky v daném oboru. Peněžní částky se pohybují ve velkém rozmezí, měsíční částka neklesne pod 100.000,-- Kč a dosahuje až 400.000,-- Kč. Zákonné sociální pojištění souvisí se mzdami, proto jeho křivka kopíruje vývoj mzdových nákladů. Vysoká částka u těchto dvou položek se mohla předpokládat. Společnost zaměstnává odborníky ve svém oboru, kteří si zaslouží odpovídající finanční ohodnocení a zákonné sociální pojištění v organizaci činí 35% hrubých mezd. Z ostatních nákladů dosahují částky 50.000,-- Kč cestovné. Ostatní nákladové položky dosahují nízkých částek, proto není třeba se jimi více zabývat.

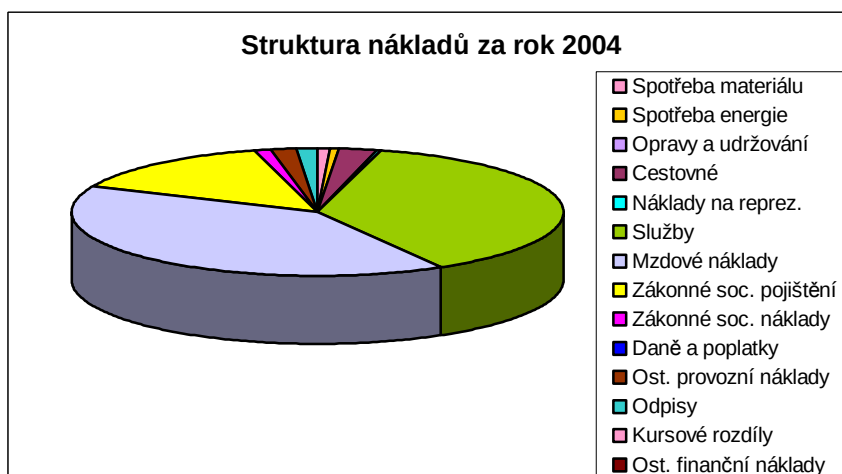
Vývoj celkových nákladů v roce 2004

Obr. 13. Vývoj celkových nákladů. [Vlastní zpracování]

Celkové náklady střediska neklesnou pod 500.000,-- Kč za měsíc, což je poměrně vysoká částka. Nejvyšších hodnot dosahují v lednu (dokonce přesáhly 800.000,-- Kč), dále v červnu a prosinci. Naopak nejnižší byly v únoru a červenci. Vidíme, že náklady se vyvíjí nepravidelně, nerovnoměrně a pohybují se ve velkém rozmezí.

Struktura nákladů v roce 2004Tab. 3. Struktura nákladů v roce 2004.
[Vlastní zpracování]

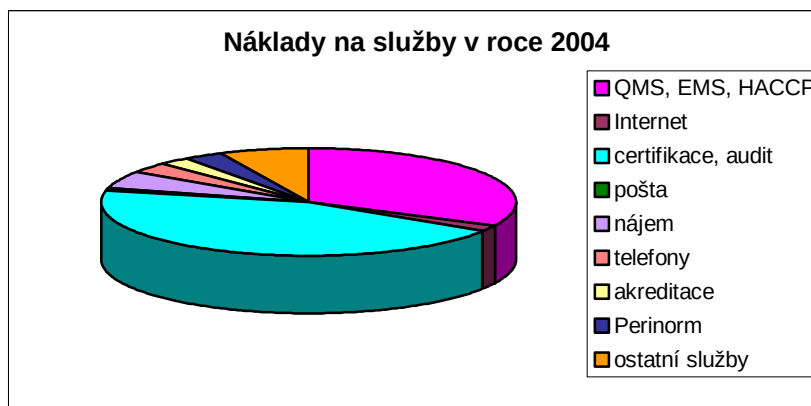
Účet	Kč
Spotřeba materiálu	80 069
Spotřeba energie	47 288
Opravy a udržování	3 602
Cestovné	210 581
Náklady na reprezentaci	11 482
Služby	3 269 287
Mzdové náklady	3 480 034
Zákonné soc. pojištění	1 233 993
Zákonné soc. náklady	101 927
Daně a poplatky	300
Ost. provozní náklady	140 832
Odpisy	120 038
Kursově rozdíly	917
Ost. finanční náklady	721
Celkové náklady	8 701 072



Obr. 14. Struktura nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Také tento graf ukazuje, že nejvyšší peněžní částky se vydávají na služby (40% z celkových nákladů), mzdy (38% nákladů) a zákonné sociální pojištění (14% nákladů). Pak následuje cestovné s 2,4%, další náklady nedosahují ani 2% z celkových nákladů. Jde tedy vidět, že středisko má tři nákladové položky, které představují většinu celkových nákladů střediska (celkem 92% celkových nákladů).

Struktura nákladů na služby v roce 2004



Obr. 15. Struktura nákladů na služby. [Vlastní zpracování]

Služby tvoří největší část nákladů střediska, proto je chci podrobit detailnějšímu rozboru. Ze všech účetních položek jsem vytvořila skupiny, které se týkají podobných činností a ty zobrazila v grafu. Vidíme, že nejvíce se vynakládají peněžní zdroje na zajištění certifikací a auditů, které tvoří téměř polovinu nákladů na služby (konkrétně 45%). Poté následují náklady na zajištění QMS, HACCP, EMS a dalších služeb (32% nákladů na služby). Ostatní položky dosahují výrazně nižších částek (nedosahují 10%). Ostatní služby tvoří 7%

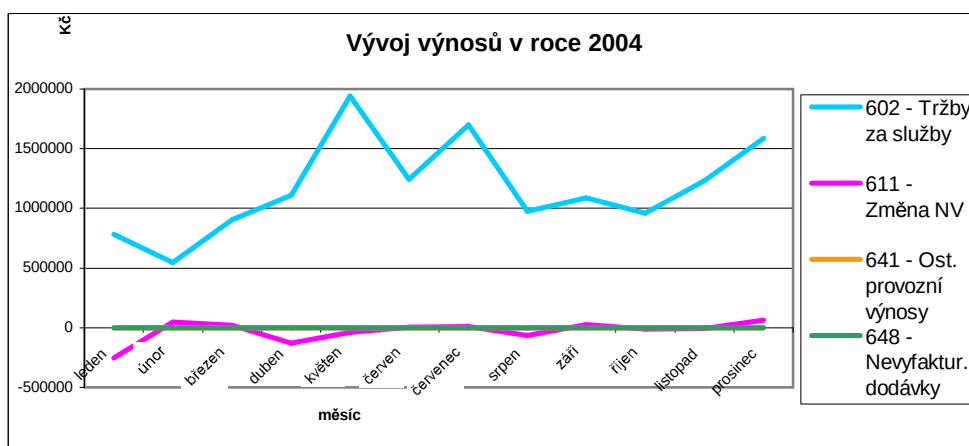
nákladů na služby. Patří sem například kopírování, jazykové překlady, úklid, parkovné, poštovní služby.

2.12.2 Analýza výnosů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

Do své analýzy jsem se rozhodla zahrnout i výnosy, protože si myslím, že náklady a výnosy spolu úzce souvisí. Jejich rozdílem se totiž vypočítá hospodářský výsledek, který patří mezi nejdůležitější finanční ukazatele podniku.

Vývoj výnosů v roce 2004

Tabulka č. 4, zobrazující vývoj výnosů střediska v jednotlivých měsících roku 2004, je uvedena v příloze č. 3.



Obr. 16. Vývoj výnosů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

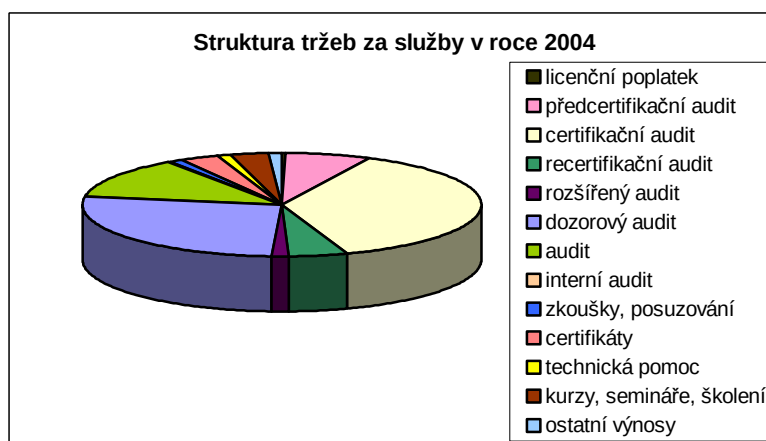
Nejvyšší tržby střediska tvoří tržby za služby. Je to celkem pochopitelné, protože středisko se právě poskytováním služeb zabývá. Tyto tržby jsou vlastně jediným výnosem střediska, jak je patrné z grafu. Nevyfakturované dodávky se pohybují kolem nuly, změna nedokončené výroby se dostává i do záporných hodnot a ostatní provozní výnosy se v grafu vůbec neprojeví.

Struktura tržeb za služby v roce 2004

Tržby za služby jsou prakticky jedinými výnosy střediska, proto jsem se rozhodla je detailně zobrazit.

Tab. 5. Struktura tržeb za služby v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Položka	Kč
licenční poplatek	55 500
předcertifikační audit	965 000
certifikační audit	5 267 600
recertifikační audit	675 000
rozšířený audit	173 000
dozorový audit	3 773 900
audit	1 793 000
interní audit	20 000
zkoušky, posuzování	161 000
certifikáty	447 500
technická pomoc	133 700
kurzy, semináře, školení	459 900
ostatní výnosy	139 500
Služby celkem	14 064 600



Obr. 17. Struktura tržeb za služby v roce 2004. [Vlastní zpracování]

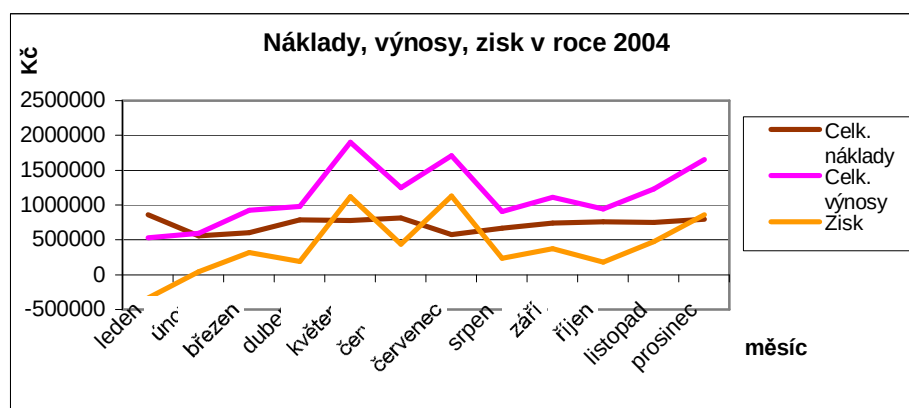
Nejvyšší peněžní částky středisku plynou z provádění certifikačních auditů (38% tržeb) a z dozorových auditů (27% tržeb). Tyto audity představují hlavní příjmy střediska, ostatní položky již nedosahují takových částek.

2.12.3 Analýza zisku střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

Již jsem zmiňovala, že zisk je důležitý finanční ukazatel, proto jsem jej vypočítala a podrobila analýze. Zisk jsem počítala jako rozdíl mezi výnosy a náklady, tedy z údajů, které jsem měla k dispozici z účetní evidence. Jedná se proto o zisk před zdaněním (hrubý zisk).

Vývoj zisku v roce 2004

Tabulka č. 6, která zobrazuje náklady a výnosy střediska (a z nich vypočítaný zisk) v jednotlivých měsících roku 2004, je uvedena v příloze č. 3.



Obr. 18. Náklady, výnosy, zisk v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Z grafu je patrné, že se zisk střediska před zdaněním během roku pohyboval ve velkém rozpětí. Jeho vývoj je značně rozkolísaný. V lednu náklady převýšily výnosy, hospodářský výsledek dosáhl ztráty –330.235,-- Kč. Jde vidět, že náklady byly nejvyšší a výnosy nejnižší za celý rok. Ale leden je všeobecně známý jako velmi slabý měsíc pro všechny podnikatelské subjekty. Nejvyššího zisku dosáhlo středisko v květnu a červenci, kdy zisk přesáhl dokonce 1.000.000,-- Kč. Dobrého výsledku dosáhlo také v prosinci.

Průměrný měsíční zisk před zdaněním za rok 2004 činil 419.629,67 Kč.

V celoročním souhrnu vidíme, že výnosy střediska dosáhly 13.736.631,--Kč a náklady 8.701.071,--Kč. Zisk před zdaněním za rok 2004 tedy činil 5.035.560,--Kč.

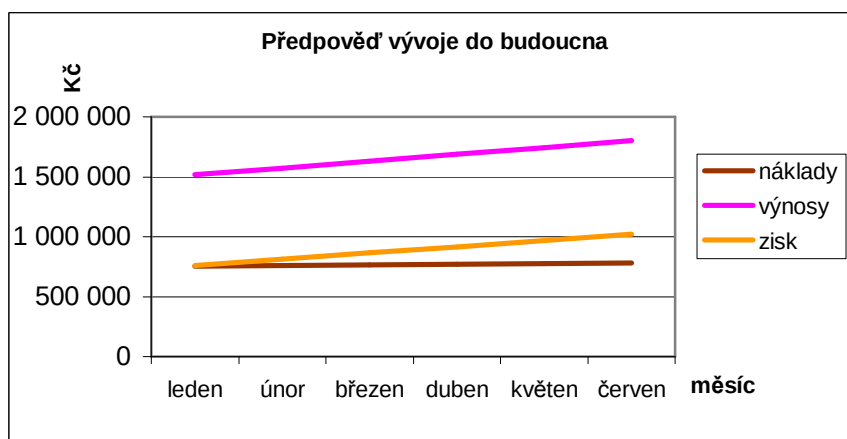
2.12.4 Předpověď vývoje do budoucna

Pokusila jsem se také odhadnout budoucí vývoj sledovaných ukazatelů. Zvolila jsem období dalších 6 měsíců (leden až červen 2005). Použila jsem funkci z MS Excel FORECAST, která slouží pro předpověď budoucího vývoje. Tato funkce má ale nevýhodu v tom, že počítá lineární trend, tudíž není zcela spolehlivá. Navíc z předchozích grafů bylo

jasně vidět, že sledované položky se nevyvíjí lineárně. Proto by se tato předpověď měla brát pouze orientačně a ne jako hotový fakt.

Tab. 7. *Předpověď vývoje do budoucna.* [Vlastní zpracování]

2005	leden	únor	březen	duben	květen	červen
náklady	756 482	761 312	766 141	770 971	775 800	780 630
výnosy	1 516 328	1 573 498	1 630 669	1 687 839	1 745 010	1 802 180
zisk	759 846	812 187	864 528	916 869	969 210	1 021 550



Obr. 19. *Předpověď vývoje do budoucna.* [Vlastní zpracování]

Jde vidět, že daná funkce opravdu počítá s lineárním trendem. Takže předpověď ukazuje, že sledované položky budou postupně růst. Náklady by měly růst pomalým tempem, v budoucnu by se mohly ustálit. Výnosy by měly růst rychlejším tempem než náklady, takže by se měl zvyšovat střediskový zisk. Zisk před zdaněním by v červnu měl překonat hranici 1.000.000,--Kč.

2.13 Druhové členění nákladů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

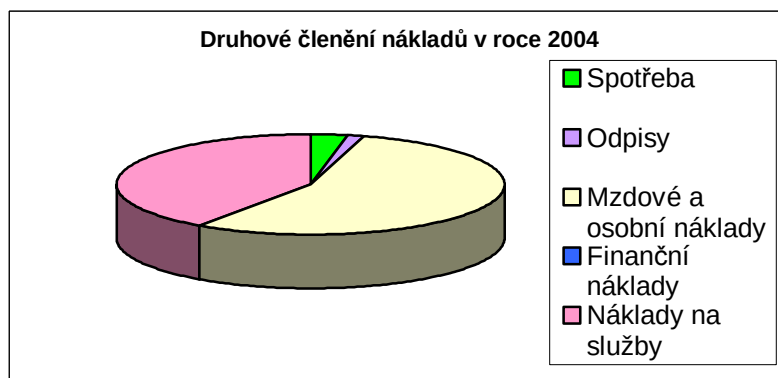
Druhové členění nákladů vychází ze struktury nákladů, která se používá v účetních výkazech. Tato metoda třídí náklady do několika hlavních skupin (nákladových druhů). Roztřídila jsem náklady střediska z druhového hlediska s cílem zjistit, který nákladový druh je pro střediska stěžejní.

Hlavní nákladové druhy:

- spotřeba (surovin a materiálu, paliv, energie, provozních látek),
- odpisy (budov, strojů, výrobních zařízení, nehmotného dl. majetku, nástrojů),

- osobní náklady (mzdové a ostatní osobní náklady, sociální a zdravotní pojištění),
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky),
- náklady na služby (externí služby, opravy a udržování, nájem, doprava, cestovné).

Rozčlenění nákladů střediska na uvedené nákladové druhy je provedeno v tabulce č. 8, která je v příloze č. 3.



Obr. 20. Druhové členění nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Podle druhového třídění nákladů tvoří celých 56% nákladů střediska mzdové a osobní náklady (4.815.954,--Kč). Další velkou položkou jsou náklady na služby, které tvoří 40% nákladů střediska (3.494.952,--Kč). Ostatní nákladové druhy představují velmi nízké hodnoty – spotřeba 3% celkových nákladů, odpisy 1% a finanční náklady se pohybují dokonce u 0%.

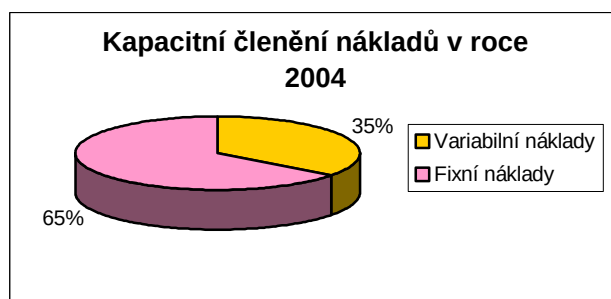
2.14 Kapacitní členění nákladů střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

Kapacitní členění dělí náklady na fixní a variabilní. Fixní náklady jsou neměnné, nezávislé na objemu výroby. Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výroby a to buď lineárně, progresivně nebo degresivně. Toto členění se používá například pro výpočet bodu zvratu, určení příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, také v kalkulacích neúplných nákladů. Podrobněji je toto členění popsáno v teoretické části mé práce.

Při členění nákladů z kapacitního hlediska a výpočtu bodu zvratu se často pracuje s objemem výroby. Ale společnost, která je předmětem mé práce, je nevýrobní, zabývá se poskytováním služeb. Proto jsem se rozhodla provést členění nákladů na základě pozorování chodu střediska, způsoby spotřeby jednotlivých nákladových položek

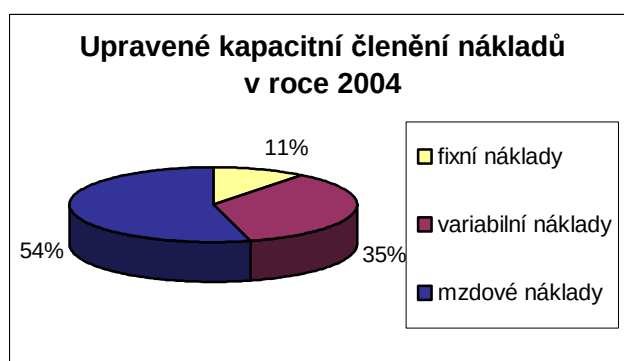
a zvyklostí střediska. Členění jsem konzultovala s pracovníkem firmy, protože bez důkladných znalostí chodu střediska může být začlenění některých položek sporné.

Provedené kapacitní členění je zobrazeno v tabulce č. 9, která je uvedena v příloze č. 3.



Obr. 21. Kapacitní členění nákladů v roce 2004.
[Vlastní zpracování]

Z provedeného rozboru jde vidět, že dvě třetiny nákladů střediska tvoří fixní náklady (přesně 5.638.433,-- Kč). Ale protože jsou zde zahrnuty mzdové náklady, které dosahují velmi vysoké částky, rozhodla jsem se je vyčlenit zvlášť. Mzdové náklady činí 83,6% fixních nákladů.



Obr. 22. Upravené kapacitní členění nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Po této úpravě již fixní náklady tvoří jen 11% celkových nákladů střediska (924.405,70Kč). Větší část tvoří variabilní náklady (3.062.639,--Kč, což je 35%). Taký jde vidět, že mzdové náklady tvoří více jak polovinu celkových nákladů (4.714.027,-- Kč). V této částce jsou zahrnuty mzdy pracovníků i zákonné sociální pojištění z těchto mezd. Na první pohled se jedná o vysokou částku, ale pokud vezmeme v úvahu, že ve středisku pracují specialisté ve svém oboru, jsou tyto odměny opodstatněné. S růstem zakázek střediska porostou i variabilní náklady. Skutečnost, že po úpravě tvoří variabilní náklady 35% celkových nákladů střediska, je vzhledem k charakteru společnosti pozitivní. Tyto

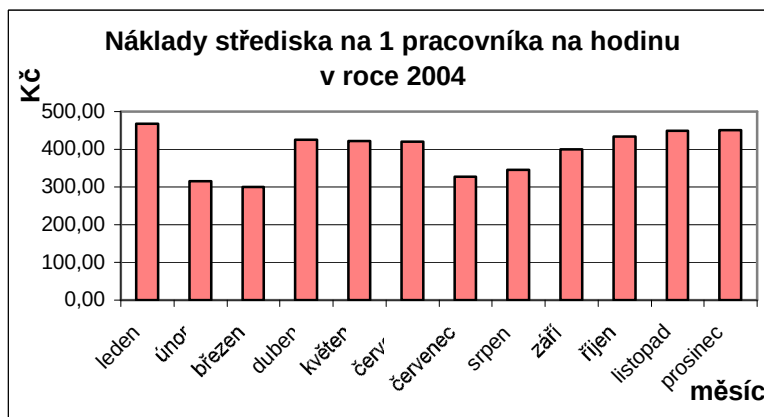
náklady se totiž dají lépe kontrolovat, může se stanovit odpovědnost pracovníků za jejich výši. Naproti tomu fixní náklady středisko v podstatě nemůže ovlivnit.

2.15 Hodinová sazba střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

Společnost by si měla stanovit hodinovou sazbu (kolik nákladů v Kč se ve středisku spotřebuje za 1 hodinu). Od této sazby by se měly odvíjet ceny zakázek. Sazba by tvořila základ ceny zakázky, ke které by se přičetl zisk střediska. V sazbě jsou již zahrnuty mzdy auditorů.

Vycházela jsem z celkových nákladů střediska, které jsem sledovala za jednotlivé měsíce a poté provedla zúčtování za celý rok. Počítala jsem jen pracovní dny, víkendy a svátky jsem samozřejmě nebrala v úvahu. Vypočítala jsem náklady na den, poté náklady na hodinu, přičemž jsem vycházela z toho, že jeden pracovní den má 8 hodin. V rozboru jsem pokračovala dále a stanovila jsem náklady na jednoho pracovníka. Do října ve středisku pracovalo 11 pracovníků, od října pak 10 pracovníků.

Postupným rozkladem jsem vypočítala náklady na 1 pracovní den, náklady na 1 hodinu práce ve středisku a pak náklady na 1 pracovníka na den a na hodinu práce. Tato analýza je v tabulce č. 10, která je zobrazena v příloze č. 3.



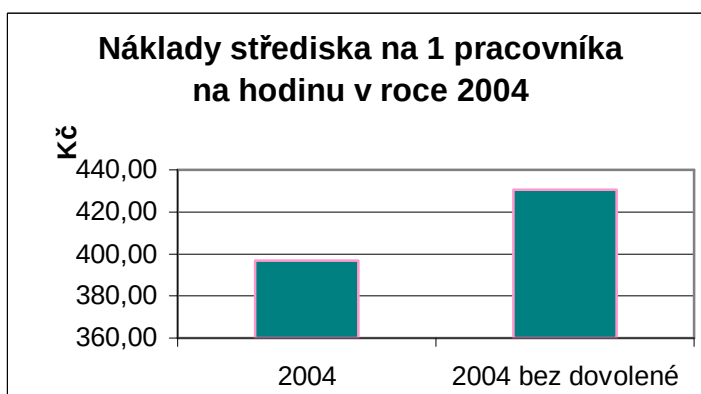
Obr. 23. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Z analýzy jde vidět, že hodinová sazba je vcelku ustálená, pohybuje se v rozmezí stokoruny. Nejnižší byla v březnu (300,3 Kč) a nejvyšší v lednu (467,5 Kč).

Z měsíčních přehledů jsem vypočítala průměr za celý rok. Ve druhém sloupci jsem brala v úvahu pracovní dny bez dnů dovolené. Pracovníci mají nárok na 20 dnů dovolené za rok.

Tab. 11. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu
– průměr za rok 2004. [Vlastní zpracování]

Průměr za celý rok	2004	2004 bez dovolené
celkové náklady	8 704 935,69	8 704 935,69
pracovní dny	254	234
náklady / den	34 271,40	37 200,58
náklady / hodinu	4 283,93	4 650,07
náklady / pracovníka / den	3 173,28	3 444,50
náklady / pracovníka / hodinu	396,66	430,56



Obr. 24. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu
– průměr za rok 2004. [Vlastní zpracování]

Náklady střediska na 1 hodinu práce činí 4.283,93 Kč (4.650,07 Kč po odečtení dovolené). Náklady na 1 hodinu práce auditora jsou 396,66 Kč (430,56 Kč bez dovolené). Cena zakázky by rozhodně neměla klesnout pod tuto částku. Vypočtená částka by měla ještě větší vypovídací hodnotu, pokud by se pracovní dny očistily nejen od dovolené, ale také od absencí a nemocí pracovníků.

2.16 Hrubá rentabilita střediska 340 společnosti ITC, a. s. za rok 2004

Nákladová rentabilita (ziskovost) se spočítá jako podíl zisku a nákladů. Tento ukazatel nám říká, kolik Kč zisku připadá na 1 Kč nákladů. Také jsem spočítala výnosovou rentabilitu (rentabilitu tržeb), která říká, kolik Kč zisku připadá na 1 Kč tržeb. Protože prakticky jedinými výnosy střediska jsou tržby za služby, tak se hrubá výnosová rentabilita rovná hrubé rentabilitě tržeb. Počítala jsem s částkami zisku, které byly uvedeny výše. Jedná se tedy o zisk před zdaněním a proto vypočtené rentability nákladů a tržeb jsou označovány jako hrubé. Tyto rentability jsou spočítány v tabulce č. 12, která je uvedena v příloze č. 3.

Z rozboru jde vidět, že hrubá nákladová rentabilita není ustálená, pohybuje se ve velmi širokém rozpětí. V lednu se dokonce dostala do záporných hodnot. Je to způsobeno nerovnoměrným vývojem zisku. Naproti tomu v květnu, červenci a prosinci přesáhla 100%. Průměrná hrubá nákladová rentabilita v loňském roce dosáhla 57,87%, což znamená, že na 1 Kč nákladů připadá 58 hal zisku před zdaněním. Co se týká hrubé rentability výnosů, ta má také velmi nerovnoměrné rozložení v jednotlivých měsících. V lednu dosáhla záporné hodnoty – 62,32%, naproti tomu v červenci byla 62,29%. Průměrná hrubá rentabilita výnosů v roce 2004 činila 36,66%. To znamená, že z 1 Kč výnosů má středisko 37 hal zisku před zdaněním.

2.17 Shrnutí rozboru nákladů střediska 340 společnosti ITC, a. s.

Z provedeného rozboru jednotlivých nákladových položek jednoznačně vyplývá, že nejvyšší náklady středisko vynakládá na služby a na mzdy pracovníků. Náklady na mzdy tvoří celých 40% (3.480.034,--Kč) celkových nákladů střediska za minulý rok. Tato položka je sice vysoká, ale myslím si, že je opodstatněná. Společnost totiž zaměstnává specialisty, odborníky ve svém oboru, kteří si zaslouží odpovídající ohodnocení své práce. S tím souvisí i třetí nejvyšší nákladová položka, zákonné sociální pojištění, které činí 14% (1.233.993,-- Kč) celkových nákladů. V současnosti činí zákonné sociální pojištění 35% z mezd.

Náklady na služby představují 38% celkových nákladů střediska (3.269.287,--Kč). Tato položka souvisí s předmětem podnikání střediska. Proto by měla být podrobena podrobnější analýze, protože si myslím, že obsahuje položky, které by se daly snížit. Největší část nákladů na služby tvoří náklady na certifikaci, audit (45%) a náklady na QMS, EMS, HACCP (32%). Tyto náklady souvisí s jednotlivými certifikacemi a audity, jejich rozbor by proto měl dělat pracovník podniku nebo odborník, který se v této problematice dostatečně vyzná.

Mezi náklady, které jsou nepodstatné a společnost se jimi nemusí zabývat, patří daně a poplatky, kursové rozdíly a ostatní finanční náklady. Nízkých částek dosahují také opravy a udržování a náklady na reprezentaci.

Náklady se v minulém roce vyvíjely nerovnoměrně. Nejnižších částek dosáhly v měsících únoru (555.181,-- Kč) a červenci (576.052,-- Kč). Nejvyšší byly zase v měsících lednu (860.132,-- Kč) a červnu (814.862,-- Kč). Ve vývoji nákladů se nedají rozpoznat žádné

zákonitosti, nebo závislost na určitých skutečnostech. Vývoj nákladů do budoucna se tudíž nedá přesně předvídat.

Co se týká výnosů, jsou prakticky jediným výnosem střediska tržby za služby, které přesahují i 1.000.000,-- Kč za měsíc. Celkové tržby v roce 2004 činily 13.736.631,-- Kč a celkové náklady 8.701.702,-- Kč. Středisko tedy v loňském roce dosáhlo zisku 5.035.559,-- Kč, což je jistě dobrý výsledek. Zisk před zdaněním se vyvíjel poměrně nerovnoměrně, v lednu se středisko dostalo dokonce do ztráty. Nejvyššího zisku před zdaněním dosáhlo středisko v měsíci květnu, a to 1.898.832,-- Kč.

Společnost používá druhové členění nákladů, které jsem také podrobila rozboru. Z něho opět vyplynulo, že největší nákladové položky tvoří mzdové a osobní náklady (56%) a náklady na služby (40%).

Provedla jsem kapacitní členění nákladů, které je podle mě velmi důležité, a společnost by rozhodně měla uvažovat o jeho zavedení. Podle tohoto členění patří 62% nákladů do fixních a 38% nákladů do variabilních. Celkově největší položkou jsou mzdové náklady, které tvoří 54% celkových nákladů.

Stanovila jsem hodinovou nákladovou sazbu střediska na 1 pracovníka. Tato sazba v průměru za minulý rok činila 423,-- Kč (459,-- Kč po odečtení dnů dovolené). Tato sazba by se měla stát základem pro stanovení cen zakázek.

Ještě jsem vypočítala hrubou nákladovou rentabilitu, která dosáhla 60%, což znamená, že na 1 Kč nákladů připadá 60 hal zisku před zdaněním. Hrubá výnosová rentabilita za rok 2004 dosáhla průměrné hodnoty 37% (tedy na 1 Kč výnosů připadá 37 hal zisku před zdaněním).

2.18 Doporučení a návrhy na zkvalitnění řízení nákladů ve středisku 340 společnosti ITC, a. s.

Středisko potřebuje lépe řídit své náklady. Bylo by vhodné určit pracovníka, který by měl náklady na starosti, nebo odpovědnost za náklady a jejich pravidelné hodnocení přidat do pracovní náplně ekonomického střediska.

Náklady by se měly sledovat pravidelně (nejlépe měsíčně), podrobně, měly by se zkoumat do hloubky. Snahou by mělo být zjistit příčiny jejich vzniku a další faktory, které je ovlivňují. Výsledky rozboru by se měly zaznamenávat písemně.

Společnost by si u jednotlivých nákladových položek měla určit maximální přípustné hodnoty, kterých tyto položky mohou dosáhnout. Také stanovit optimální nebo požadovanou hodnotu dané položky a poté provádět srovnání plánu se skutečností. Na základě srovnání by se navrhovala potřebná korekční opatření. Dobré by také bylo stanovit ukazatele, jejichž pomocí by se náklady střediska mohly vyhodnocovat (například nákladová rentabilita, ale i další, specifické pro středisko).

Středisko by určitě mělo zavést kapacitní členění, minimálně v rozsahu, jaké jsem provedla v této práci. Mělo by si náklady rozdělit na ovlivnitelné (variabilní) a neovlivnitelné (fixní). Snahou by mělo být převést co nejvíce nákladů do nákladů ovlivnitelných. Fixní náklady se příliš změnit nedají, společnosti vznikají i když není v provozu, jsou pro ni nezbytné. Ale variabilní náklady lze ovlivnit, může se stanovit, které náklady by se měly eliminovat nebo které jsou zcela neopodstatněné.

Jednotlivé nákladové položky by se měly podrobit rozboru s cílem stanovit, které položky mohou ovlivnit přímo pracovníci. Tyto náklady by si poté hlídali sami pracovníci, byly by jim stanovené doporučené hodnoty, kterých by náklady měly dosáhnout. Tyto limity by se mohly stát vhodným motivačním nástrojem. Pracovníci by také za tyto náklady mohli nést zodpovědnost. Podle výše nákladů, které by připadaly na jednotlivé pracovníky by se mohlo vycházet při stanovování odměn a prémie. Mohlo by se jednat například o cestovné, stravné, ubytování, vzdělávací kurzy, semináře, školení, nákup odborné literatury. Nákladové položky hovorné, kopírování, Internet se mohou sledovat podle jednotlivých pracovníků nebo podle poboček střediska. Konkrétně náklady na telefony by se měly více hlídat, protože dosahují poměrně vysokých částek. Podle jednotlivých poboček by se také mohly sledovat náklady na kancelářské a hygienické potřeby, úklid, nájemné. Z hlediska pracovníků nebo zakázek se mohou sledovat náklady na služební cesty, jízdné, cestovné, ubytování.

Náklady na certifikace (např. CA DA PA QMS, EMS, OHSAS, HACCP) a audity se asi nepodaří ovlivnit. Tyto náklady souvisí s hlavním předmětem podnikání střediska – poskytování služeb v oblasti SJ a EMS. Tyto náklady by se neměly příliš omezovat, tudíž se částky nemohou výrazně snížit.

Na základě vypočtené hodinové nákladové sazby si středisko může spočítat, jaká by měla být minimální cena zakázky, aby byly uhrazeny všechny náklady střediska. Také by se mohlo vypočítat, kolik zakázek musí středisko měsíčně nebo ročně provést, aby bylo ziskové. Nebo kolik zakázek musí jednotliví auditoři ročně provést. Stanovit náklady na

zakázku nebo cenu zakázky je velmi obtížné z důvodu, že se nejedná o výrobu, ale poskytování služeb. Proto si myslím, že navrhovaná hodinová sazba by mohla sloužit jako základ pro vypočtení konečné ceny zakázky.

Pro navrhované sledování nákladů podle pracovníků a zakázek by nejvhodnější bylo navrhnout speciální software. V tomto softwaru by se sledovaly náklady, provádělo by se jejich pravidelné vyhodnocování pomocí zvolených ukazatelů. Byl by to vhodný nástroj kontroly nákladů ve středisku. Také by se mohl využít pro sledování počtu zakázek a vytíženosti auditorů. Mohl by být propojen s účetním softwarem, který by sloužil jako zdroj informací. Navrhnout takový software je obtížná věc, proto by se středisko mělo obrátit na specializovanou programátorskou firmu. Muselo by vynaložit nemalé peněžní prostředky na vznik tohoto softwaru, ale ty by se mu jistě vrátily v podobě uspořených nákladů. Tento software by také mohl určit předpokládaný budoucí vývoj sledovaných položek. Středisko by vidělo, jakou má předpokládanou situaci a mohlo by učinit potřebná opatření, aby bylo stále v dobré ekonomické pozici.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zhodnotit současný stav řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s., provést rozbor jednotlivých nákladových položek a navrhnout opatření pro zlepšení řízení nákladů v tomto středisku.

V literárně rešeršní části jsem uvedla teoretické poznatky z oblasti problematiky nákladů a jejich řízení. Popsala jsem různá pojetí nákladů (finanční, hodnotové, ekonomické), různé členění nákladů (druhové, účelové, kapacitní, z hlediska rozhodování). Také jsem se věnovala pojmu kalkulace nákladů. Zmínila jsem klasifikaci kalkulací, kalkulační členění nákladů. Dále jsem uvedla různé kalkulační techniky a metody kalkulace nákladů. Důležité pro mě byly získané poznatky z oblasti manažerského účetnictví. Tyto teoretické poznatky se staly východisky pro praktickou část.

V praktické části jsem nejprve představila společnost Institut pro testování a certifikaci, a. s., její historii, oblast činnosti. Uvedla jsem její konkurenční pozici na českém trhu. Také jsem provedla SWOT analýzu celé společnosti. Poté jsem představila středisko 340, které se zabývá poskytováním certifikací v oblasti systémů jakosti a enviromentálních manažerských systémů a které je předmětem této práce. Zhodnotila jsem současný stav řízení nákladů v daném středisku, jeho přednosti a nedostatky.

Dále jsem se zaměřila na provedení rozboru ekonomické situace tohoto střediska v roce 2004. Nejprve jsem provedla analýzu nákladů. Sledovala jsem jednotlivé nákladové položky, jejich vývoj. Udělala jsem rozbor nákladů na služby, protože tato položka trvale dosahuje nejvyšších finančních částek. Následovalo provedení analýzy výnosů, jejich vývoje a rozboru nejvýznamnější výnosové položky – tržeb za služby. Vypočítala jsem hospodářský výsledek střediska před zdaněním (jako jeden z hlavních finančních ukazatelů) a podrobila jej rozboru. Pokusila jsem se odhadnout vývoj sledovaných údajů do budoucna pomocí statistické funkce FORECAST, které se nachází v programu MS Excel. Poté jsem provedla rozbor druhového členění nákladů střediska se zaměřením na nákladový druh, na který připadají nejvyšší finanční částky. Navrhla jsem a provedla kapacitní členění nákladů, které by bylo vhodné pro firmu zavést v rámci zkvalitnění řízení nákladů. Také jsem stanovila hodinovou nákladovou sazbu střediska, která by měla sloužit jako základ pro stanovení ceny zakázky. Vypočítala jsem, jak velká částka celkových nákladů střediska připadá na jednoho pracovníka střediska na jednu hodinu práce. Ještě

jsem vypočítala hrubou nákladovou a výnosovou rentabilitu střediska, která je také důležitým ukazatelem finanční situace střediska.

Uvedla jsem několik návrhů a doporučení pro zkvalitnění systému řízení nákladů ve středisku 340 společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s. Všechny návrhy možná nepůjdou realizovat, ale věřím, že o většině z nich bude vedení společnosti přemýšlet a bude se je snažit ve středisku zavést. Jako nejvýznamnější bych uvedla vytvoření nového softwaru, který by se věnoval sledování nákladů a jejich pravidelného vyhodnocování podle stanovených ukazatelů. To by byl velmi vhodný a účinný nástroj řízení nákladů ve středisku, který by také mohl sloužit jako motivační nástroj. Doufám, že doporučení budou pro firmu přínosná a díky nim bude celý systém řízení nákladů zkvalitněn.

Získala jsem také mnohé praktické poznatky. Viděla jsem chod řízení střediska, jak probíhá běžný pracovní den. Také jsem poznala jak probíhá vedení účetní evidence v praxi. Dozvěděla jsem se mnoho nových informací z oblasti certifikace. Získané teoretické poznatky jsem mohla uplatnit v praxi, čímž jsem získala nové zkušenosti a dovednosti. Provedení této práce pro mě bylo velmi přínosné.

RESUMÉ

My bachelor thesis was focused on cost analysis, evaluation the present situation of cost control and suggestions for improving cost control of the centre 340 of the Institute for Testing and Certification, join stock company.

The theoretical part was concerned to the problems of cost control. Managerial accounting is dealing with it.

In the first part of the analysis part I introduced the company, its activities and the centre 340, which is the subject of this thesis. This centre provides certification of quality systems and certification of environmental managerial systems. Then I made cost analysis, cost evolution and structure of costs. I also mentioned company profit. I accomplished generic and capacitance cost classification. I calculated hourly cost charge that should be a base for price of order.

At the end of this thesis I suggested recommendations for company management for improving cost control in the centre 340.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- [1] KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví - světový koncept*. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-062-2
- [2] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, spol. s r. o., 1997. ISBN 80-7175-060-3
- [3] HURTA, J., BÍLEK, L., POPESKO, B. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2002. ISBN 80-7318-094-4
- [4] SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993. ISBN 80-85573-23-7
- [5] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7
- [6] HAVELEC, J., *Základy manažerského účetnictví*. Praha: Codex Bohemica, s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-36-1
- [7] MACÍK, K., *Jak kalkulovat podnikové náklady*. Ostrava: Montanex, a. s., 1994. ISBN 80-85780-16-X
- [8] VYSUŠIL, J., *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. Praha: Profess. ISBN 80-85235-17-X
- [9] OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio, s. r. o., 1998. ISBN 80-86009-24-6
- [10] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing, spol. s r. o., 2001. ISBN 80-7169-985-3
- [11] KRÁL, B., HRADECKÝ, M. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, spol. s r. o., 1995. ISBN 80-7175-025-5
- [12] MACÍK K., *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, a. s., 1999. ISBN 80-7225-002-7
- [13] MACÍK K., *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha: Grada Publishing, spol. s r. o., 2000. ISBN 80-7169-914-4
- [14] JANOUT, J. *Náklady a hospodárnost podniku*. Praha: Nakladatelství technické literatury, n. p., 1989. ISBN 80-03-00127-7

- [15] SYNEK M. a kol. *Podniková ekonomika*. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-388-4
- [16] SYNEK, M., *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2000. ISBN 80-247-9069-6
- [17] FIBÍROVÁ, J. a kol. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I.)*. Praha: Oeconomica, 2001. ISBN 80-247-0066-2

Seriálové publikace

- [18] *Svět jakosti*. Č. 3 (říjen 2004). České Budějovice: Bartoň QSV, 2004. Vychází čtvrtletně. ISSN 1211-2011

Internetové zdroje

- [19] *Institut pro testování a certifikaci, a. s.*, [online], [citováno 2005-01-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.itczlin.cz>>
- [20] *Národní politika jakosti*, [online], [citováno 2005-02-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.npj.cz>>
- [21] *Český institut pro akreditaci, o. p. s.*, [online], [citováno 2005-02-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.cia.cz>>
- [22] *Registr certifikovaných společností*, [online], [citováno 2005-02-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.iso.cz>>

Ostatní zdroje

- [23] *Vnitropodnikové směrnice společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s.*
- [24] *Firemní účetnictví společnosti Institut pro testování a certifikaci, a. s.*

SEZNAM ZKRATEK

ITC	Institut pro testování a certifikaci, a. s.
ISO	International Standard Organisation
ČIA	Český institut pro akreditaci
QMS	Systémy managementu jakosti (Quality Management Systems)
HACCP	Systémy kritických bodů v oblasti bezpečnosti potravin
OHSAS	Systémy managementu pro bezpečnost a ochranu zdraví při práci
EMS	Enviromentální manažerské systémy
EMAS	Enviromentální manažerské systémy
CQS	Sdružení pro certifikaci systémů jakosti
IQ NET	Mezinárodní organizace sdružující společnosti zabývající se certifikací systémů jakosti
SJ	Systémy jakosti
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
PA	Předcertifikační audit
CA	Certifikační audit
DA	Dozorový audit

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Peněžní forma koloběhu prostředků	12
Obr. 2. Koloběh prostředků ve výrobní formě	13
Obr. 3. Průběh celkových variabilních nákladů	17
Obr. 4. Návratnost smíšených nákladů a bod zvratu	19
Obr. 5. Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulace k časovému horizontu, zpracování a využití	24
Obr. 6. Schéma kalkulace plných nákladů	27
Obr. 7. Schéma kalkulace variabilních nákladů	29
Obr. 8. Logo společnosti ITC, a. s.	34
Obr. 9. Udělené certifikáty na českém trhu v roce 2004	37
Obr. 10. Vývoj počtu certifikátů ISO 9000 v roce 2004.....	38
Obr. 11. Podíly akreditací ČIA v roce 2004	38
Obr. 12. Vývoj nákladů v roce 2004	46
Obr. 13. Vývoj celkových nákladů v roce 2004	47
Obr. 14. Struktura nákladů v roce 2004	48
Obr. 15. Struktura nákladů za služby v roce 2004.....	48
Obr. 16. Vývoj výnosů v roce 2004	49
Obr. 17. Struktura tržeb za služby v roce 2004	50
Obr. 18. Náklady, výnosy, zisk v roce 2004.....	51
Obr. 19. Předpověď vývoje do budoucna	52
Obr. 20. Druhové členění nákladů v roce 2004	53
Obr. 21. Kapacitní členění nákladů v roce 2004.....	54
Obr. 22. Upravené kapacitní členění nákladů v roce 2004	54
Obr. 23. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu v roce 2004	55
Obr. 24. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu - průměr v roce 2004	56

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Nejvýznamnější konkurence společnosti ITC, a. s.	36
Tab. 2. Vývoj nákladů v roce 2004	P III
Tab. 3. Struktura nákladů v roce 2004.....	47
Tab. 4. Vývoj výnosů v roce 2004	P III
Tab. 5. Struktura tržeb za služby v roce 2004	50
Tab. 6. Vývoj zisku v roce 2004	P III
Tab. 7. Předpověď vývoje do budoucna	52
Tab. 8. Druhové členění nákladů v roce 2004	P III
Tab. 9. Kapacitní členění nákladů v roce 2004.....	PIII
Tab. 10. Hodinová nákladová sazba střediska v roce 2004.....	P III
Tab. 11. Náklady střediska na 1 pracovníka na hodinu – průměr v roce 2004.....	56
Tab. 12. Hrubá rentabilita střediska v roce 2004.....	P III

SEZNAM PŘÍLOH

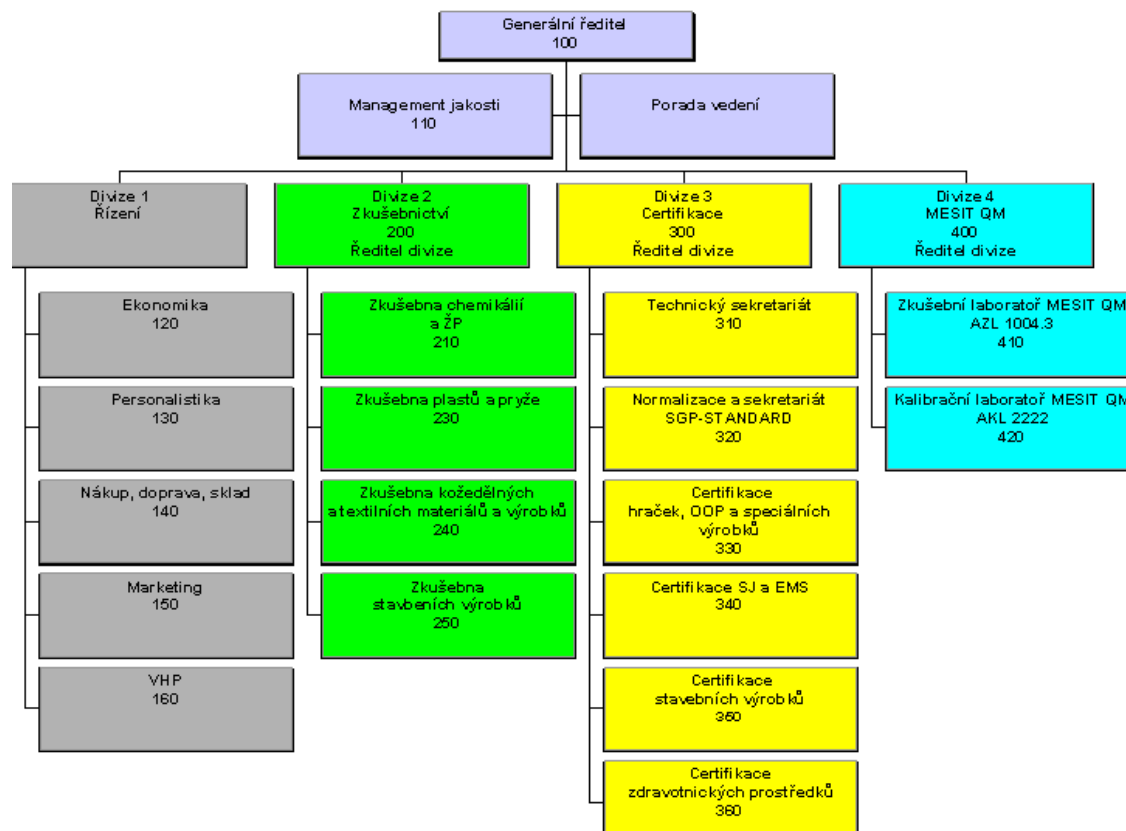
P I: Organizační struktura společnosti ITC, a. s.

P II: SWOT analýza společnosti ITC, a. s.

P III: Rozbor ekonomické situace střediska 340 v roce 2004 (tabulky)

P IV: Ukázka nákladů střediska (červen 2004)

P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI ITC, A. S.



P II: SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI ITC, A. S.

1. Analýza prostředí

1.1. Vnější prostředí

1.1.1. Všeobecné prostředí

- **Ekonomická dimenze:** stabilita vlády, růst HDP, vývoj úrokových sazeb bank, vývoj inflace a nezaměstnanosti, vývoj směnného kurzu české koruny, deficit státního rozpočtu, nárůst konkurence, odstranění některých cel jako důsledek vstupu do EU.
- **Technologická dimenze:** nové objevy a výsledky vývoje, vývoj nových technologií, vládní výdaje na výzkum, používání nových technologií, míra zastarávání technologií, potřeba kvalifikovaných pracovníků, vývoj informačních technologií, robotizace.
- **Socio-kulturní dimenze:** úroveň vzdělání lidí, životní styl lidí, mobilita obyvatelstva, postoj k práci a volnému času, kupní síla lidí, změny životního stylu, požadavky na kvalitní zboží, různí lidé mají různé požadavky a potřeby, vhodně motivovaní zaměstnanci, dobré vztahy mezi nadřízenými a podřízenými.
- **Politicko-právní dimenze:** zákon o dani z příjmů, změna sazeb DPH, zákony na ochranu ŽP, sjednocování legislativy ČR s legislativou EU, zákony na ochranu spotřebitele, hygienické normy, bezpečnost práce, regulace podnikání.
- **Internacionální dimenze:** členství v mnoha organizacích v ČR i v zahraničí, spolupráce a dobré vztahy se státními institucemi a organizacemi, dimenze je ovlivňována politickou stranou, která je ve vládě.

1.1.2. Specifické prostředí

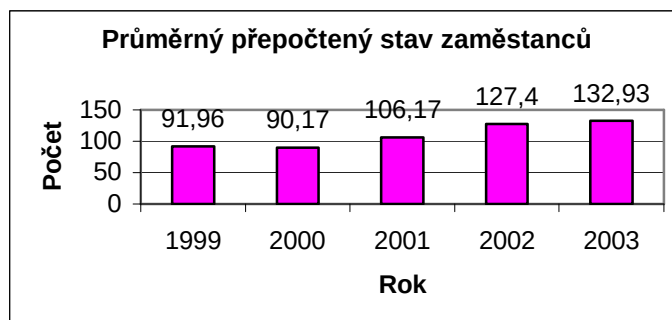
- **Konkurenti:** pevné postavení společnosti na trhu, silná pozice mezi konkurencí, možnost přílivu nové konkurence z EU, potřeba hlídat si konkurenci, aby nepřišla s novými službami, které ještě společnost neposkytuje.
- **Zákazníci:** spokojení klienti, věrní zákazníci, kteří se stále vracejí a využívají služby firmy, důraz kladen na uspokojování každého přání i jen potenciálního zákazníka, stále narůstající počet zákazníků, firma má mnoho zákazníků po celé republice (viz. tabulka)

GLOBAL EXPRESS a.s.	Praha 7	Semperflex Optimit, a.s.	Odry
Synot W, a.s.	Uh.Hradiště	HANEL GLOBAL TOYS s.r.o.	Vizovice
CARREFOUR ČESKÁ REPUBLIKA s.r.o.	Praha 6	Plastik HT a.s.	Horšovský Týn
MESIT přístroje spol. s r.o., stř. 43	Uherské Hradiště	GUMOTEX, akciová společnost	Břeclav
ÚNMZ	Praha 2	WAVIN, spol. s r.o.	Jihlava
Gumárny Zubří, akciová společnost	Zubří	Mlékárna Kunín a.s.	Kunín
AUTOPAL s.r.o.	Nový Jičín	PLASTIKA, a.s.	Nitra
BAŤA, a.s.	Zlín	IKEA HANIM, spol. s r.o.	Praha 5 - Zličín
ALIACHEM a.s.,odštěpný závod FATRA	Napajedla	THONA s.r.o.	Olomouc
GDX Automotive s.r.o.	Odry	REHAU s.r.o.	Čestlice
Peguform Bohemia k.s.	Liberec	AEV spol. s r.o.	Kroměříž
CONTITECH Vegum spol. s r.o.	Dolné Vestenice	GRUPO ANTOLIN BOHEMIA, a.s.	Chrástava
PICCOLLO spol. s r.o.	Praha 8 - Karlín	TESCOMA s.r.o.	Zlín
ITC-SERVIS, spol. s r.o.	Zlín	TESCO STORES ČR a.s.	Praha 1
PIPELIFE-FATRA, s.r. o.	Otrokovice	BTV plast s.r.o.	Jablonec n. Nisou

- **Dodavatelé:** jedná se o nevýrobní společnost, která nemá žádné významné dodavatele.
- **Regulátoři:** zákony, vyhlášky a nařízení v oblasti certifikace výrobků a služeb (ČSN EN ISO 9000, ČSN EN ISO 9002, ČSN EN 45001, ČSN EN ISO 14001) nařízení EU v této oblasti, Český institut pro akreditaci, nařízení vlády, kterým se stanovují technické požadavky na různé věci (např. stavební výrobky, hračky), nařízení vlády, kterým se stanoví výrobky k posuzování shody, zákony na ochranu ŽP.
- **Vlastníci:** plně privátní česká společnost, jediný vlastník je ITC-SERVIS, s. r. o.
- **Partneři:** společnost má mnoho partnerských organizací v ČR i v zahraničí (Česká společnost pro jakost, České ekologické manažerské centrum, Obchodní a hospodářská komora, Asociace akreditovaných a autorizovaných organizací, IQNET Association, Sdružení pro certifikaci systémů jakosti, Česká obuvnická asociace, CZECH PROTECT, EURACHEM ČR, METROCHEM, Instituto Italiano dei Plastici, Technický skúšobný ústav, Mertcontrol Quality Control CO. ltd, Hungary, a další).

1.2. Vnitřní prostředí

- **Správní rada, představenstvo:** Představenstvo má svého předsedu, místopředsedu a další 3 členy. Dozorčí rada se skládá ze 3 členů (z toho jeden je předseda). Rada pro certifikaci má předsedu, 3 místopředsedy, tajemníka a 8 členů.
- **Zaměstnanci:** Počet zaměstnanců v roce k 31. 12. 2003 činil 133 pracovníků. Průměrná měsíční hrubá mzda (včetně příplatků) dosáhla 25.159,-- Kč. Společnost zaměstnává odborníky, vzdělané lidi, kteří danému oboru opravdu rozumí.



- **Kultura organizace:** Základním cílem společnosti je tvorba duchovních a materiálních hodnot cestou trvalého uspokojování potřeb zákazníků a potenciálních zájemců o produkty společnosti vysoce odbornými, rychlými, dokonalými a komplexními výkony. Uspokojení potřeb a očekávání zákazníka musí být hnacím motorem rozvoje společnosti. Zárukou kvality a spolehlivosti všech zajišťovaných produktů a služeb jsou spokojení, kvalifikovaní a motivovaní zaměstnanci.
- **Struktura organizace:** Organizační struktura společnosti je uvedena v příloze č. 1.

2. SWOT analýza

2.1. Silné stránky

- rozsah poskytovaných služeb
- pobočky firmy ve více městech ČR
- dobrá finanční situace
- dobrá pověst společnosti
- působení ve více oborech
- vysoký tržní podíl
- pevná pozice na trhu
- schopní řídicí pracovníci podniku
- růst tržeb a zisku
- uspokojení potřeb a očekávání zákazníka
- spokojení klienti, kteří se vrací
- kvalitní, spolehlivé a komplexní služby
- členství v odborných institucích (i zahraničních)
- investice do pracovního prostředí
- vysoce vzdělaní pracovníci, kteří jsou odborníky ve svém oboru

2.2. Slabé stránky

- hlavní sídlo firmy není v Praze
- nízká výkonnost ekonomiky
- úvěrové zatížení
- vysoké náklady na služby
- vysoké náklady na mzdy pracovníků
- menší zaměření na oblast stavební výroby
- nedokonalá legislativa

- nízká marketingová propagace firmy

2.3. Příležitosti

- neustálé rozšiřování služeb
- získávání dalších akreditací
- noví zákazníci z České republiky i zahraničí
- vstup na nové trhy po vstupu do EU
- udržování odborně způsobilých a schopných pracovníků
- dodržování slíbených termínů
- mimotržní aktivity
- vytváření pozitivního image společnosti
- dostupné finanční zdroje
- rychlá reakce na požadavky zákazníků
- sledování vývojových trendů
- chybné kroky konkurence
- vyšší kvalita poskytovaných služeb
- lepší ekonomická situace ČR
- propagace firmy na veletrzích
- speciální akce pro zákazníky

2.4. Ohrožení

- nové služby konkurence, které firma ještě nemá
- konkurence působící ve více oborech
- konkurence s nižšími cenami
- zahraniční konkurence po vstupu do EU
- pomalý růst trhu
- zhoršení kvality poskytovaných služeb
- špatný ekonomický vývoj ČR
- nepříznivé demografické změny
- vysoký úvěr, který by byl problém splácet
- zhoršení finanční situace, až by se firma dostala do ztráty
- odchod schopných pracovníků
- zastarávání technické úrovně zkušebnických technologií
- pocit neohroženého postavení na trhu

- zákazníci budou chtít vyzkoušet služby od konkurence
- nesolventnost zákazníků

3. Zhodnocení

Všeobecné prostředí ovlivňuje všechny podniky v naší republice stejně. Musí sledovat vývoj základní ekonomických veličin, musí dodržovat platné zákony a sledovat jejich novelizace. Důležité je také sledovat vývoj nových technologií, nemít ve firmě příliš zastaralé technologie. Vhodné je sledování konkurence, jak se vyvíjí, jestli neohrožuje danou společnost. Ale nejvíce sledování by měli být lidé jako zákazníci, protože ti se hlavně podílí na tom, zda je firma úspěšná a dosahuje zisku. Proto by společnost měla pravidelně zjišťovat, jaké mají lidé potřeby a přání a podle toho přizpůsobovat své služby.

V rámci specifického prostředí si musí společnost hlídat potřebné zákony a nařízení, dohlížet na jejich dodržování a snažit se získávat stále nová osvědčení podle dalších norem. Pro společnost bude dobré pokračovat v dosavadní spolupráci s partnerskými organizacemi a do budoucna jejich počet stále rozšiřovat. Orientace na zákazníka a jeho uspokojení je pro firmu prioritou, což si myslím, že je velmi dobré zaměření. Společnost klade důraz na neustálé rozšiřování poskytovaných služeb a získávání stále nových zákazníků. Tuto filosofii by si určitě společnost měla ponechat a naplňovat ji.

Jak je zřejmé z analýzy vnitřního prostředí, jedná se o poměrně velkou firmu, která zaměstnává lidi, kteří jsou v daném oboru odborníci. Společnost klade vysoký důraz na vzdělání svých pracovníků. S rozvojem společnosti také postupně narůstá počet pracovníků, což se dá očekávat i do budoucna. Společnost by si měla hlídat svou finanční situaci. Velkou pozornost by měla věnovat cizím zdrojům, hlavně úvěrům, aby se nedostala do finančních potíží.

Největší předností společnosti je bezesporu rozsah poskytovaných služeb. Poskytuje služby z různých oborů, aby byla schopna uspokojit každé přání i potenciálního zákazníka, který o služby společnosti projeví zájem. Neustále se snaží získat další akreditace a rozšiřovat svou působnost do dalších oborů. Další rozšiřování služeb patří mezi nejvýznamnější cíle společnosti, které se stanovují pro každý rok. Společnost má velmi dobrou pověst na veřejnosti. Snaží se udržovat a posilovat svou image, aby si udržela stávající a přilákala další zákazníky.

Společnost má také několik slabých stránek, ale ty pochopitelně nerada veřejně prezentuje. Jako ty nejvýznamnější, na které by si společnost měla dát pozor, bych označila oblast

nákladů. Problematicke řízení nákladů ve společnosti by měla být věnována vyšší pozornost. Společnost by se měla snažit omezit některé nákladové položky.

Největší příležitostí společnosti byl loňský vstup naší země do Evropské unie, což přineslo otevření zahraničních trhů. Společnost se může zaměřit na rozšíření své působnosti do zahraničí, může si v zahraničí vybudovat další pobočky. Myslím si, že se svou dobrou pověstí a nabídkou služeb mají velkou šanci přilákat nové zákazníky z celé Evropy. Noví zákazníci by samozřejmě znamenali zvýšení tržeb společnosti a vylepšení její finanční situace. Vzhledem k členství v mnoha zahraničních organizacích a již existujícím zahraničním klientům má společnost dobré předpoklady pro úspěšné podnikání na zahraničních trzích.

Společnost má nyní docela pevné postavení na trhu, žádná konkurence ji nemůže vážně ohrožit. Ale musí si dát pozor, aby nezískala dojem, že je nejlepší a nikdo ji nemůže ohrožit. Toho by mohla využít konkurence, která by se mohla pomalu rozvíjet a poté společnost překvapit. Proto by se měla neustále sledovat situace na trhu, konkurence a její rozvoj. Otevření zahraničních trhů neznamena jenom příliv nových zákazníků, ale také příliv nové konkurence.

Celkově si myslím, že společnost patří mezi nejlepší ve svém oboru v naší republice. Svým neustálým rozšiřováním služeb své postavení dále upevňují. Filosofie společnosti zaměřená na poskytování služeb pro všechny zákazníky kvalifikovanými odborníky mi připadá dobře zaměřená a firma by se měla snažit ji naplňovat.

P III: ROZBOR EKONOMICKÉ SITUACE STŘEDISKA 340 ZA ROK 2004 (TABULKY)

Tab. 2. Vývoj nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Účet	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Spotřeba materiálu	1 802	14 328	6 839	3 862	8 121	15 783	4 580	4 587	5 582	4 617	3 747	6 220	80 068
Spotřeba energie	3 864	4 492	8 431	4 688	3 473	3 133	2 294	2 612	2 634	2 298	4 354	5 015	47 288
Opravy a udržování	0	0	0	0	3 499	0	0	0	0	103	0	0	3 602
Cestovné	4 275	10 616	19 406	16 241	16 625	44 982	12 939	6 801	16 945	12 224	17 049	32 478	210 581
Náklady na reprez.	0	535	48	1 648	8 715	0	0	54	0	0	484	0	11 484
Služby	285 179	154 206	200 092	257 979	313 370	372 145	138 664	416 178	212 929	247 238	303 589	367 717	3 269 286
Mzdové náklady	394 221	259 949	264 131	358 791	252 862	265 644	307 406	116 371	325 954	361 047	300 789	272 869	3 480 034
Zákonné soc. pojištění	133 777	90 985	91 047	121 377	88 500	92 975	91 841	97 607	114 083	111 022	105 276	95 503	1 233 993
Zákonné soc. náklady	6 496	9 607	6 542	4 401	14 774	9 182	3 996	16 401	2 916	10 834	10 976	5 802	101 927
Daně a poplatky	0	0	0	0	0	150	0	0	0	0	0	150	300
Ost.provozní náklady	18 137	0	0	4 855	57 676	903	4 374	0	49 722	5 164	0	0	140 831
Odpisy	10 743	10 464	11 228	11 228	11 136	9 965	9 957	9 091	9 091	9 045	9 045	9 045	120 038
Kursově rozdíly	917	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	917
Ost. finanční náklady	721	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	721
Celkem	860 132	555 182	607 764	785 070	778 751	814 862	576 051	669 702	739 856	763 592	755 309	794 799	8 701 070

Tab. 4. Vývoj výnosů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Účet	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Tržby za služby	782 000	546 700	905 000	1 108 100	1 938 400	1 246 000	1 701 500	974 500	1 085 500	958 000	1 231 900	1 587 000	14 064 600
Změna NV	-252 103	47 804	20 968	-129 009	-39 568	6 903	7 404	-67 419	26 221	-12 404	-4 604	65 495	-330 312
Ost. prov. výnosy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 500	1 500
Nevyaktur. dodávky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	843	843
Celkem	529 897	594 504	925 968	979 091	1 898 832	1 252 903	1 708 904	907 081	1 111 721	945 596	1 227 296	1 654 838	13 736 631

Tab. 6. Vývoj zisku v roce 2004. [Vlastní zpracování]

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Celk. náklady	860 132	555 181	607 763	785 069	778 751	814861	576 051	669 701	739 856	763 592	755 309	794 799	8 701 065
Celk. výnosy	529 897	594 504	925 968	979 091	1 898 832	1252903	1 708 904	907 081	1 111 721	945 596	1 227 296	1 654 838	13 736 631
Zisk	-330 235	39 322	318 204	194 021	1 120 081	438041	1 132 852	237 379	371 864	182 003	471 986	860 038	5 035 556

Tab. 8. Druhové členění nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Položka	Kč
Spotřeba materiálu	80 069
Spotřeba energie	47 288
Ost. provozní náklady	140 832
Spotřeba	268 189
Odpisy	120 038
Mzdové náklady	3 480 034
Zákonné soc. pojištění	1 233 993
Zákonné soc. náklady	101 927
Mzdové a os. náklady	4 815 954
Kursově rozdílly	917
Ost. finanční náklady	721
Daně a poplatky	300
Opravy a udržování	3 602
Cestovné	210 581
Náklady na reprezentaci	11 482
Služby	3 269 287
Náklady na služby	3 494 952

Tab. 9. Kapacitní členění nákladů v roce 2004. [Vlastní zpracování]

Variabilní náklady	Kč	Fixní náklady	Kč	Fixní náklady	Kč
Služební cesty	10 050,2	Elektřina	32 711,56	Perinorm	103 906,98
Ubytování	54 728,37	Teplo	10 911,16	Mzdové náklady	3 480 034
Jízdné	52 938,5	Voda	3 665,41	Zákonné soc. pojištění	1 233 993
Cestovné	21 384,49	Odborná literatura	321,6	SYAS	48 141
Stravné	75 681	Kancelářské potřeby	22 402,16	MAN jakosti	2 400
Občerstvení	11 482,44	Hygienické potřeby	3 079,59	TZ IČ	12 729,33
Hovorné	95 093,4	Skladové pohyby	54 265,58	Pojištění odpovědnosti	19 801
Certifikace	1 278 620,1	Opravy	3 602,36	Odpisy	120 038
Audity, prověrky	1 253 933,82	Náklady na akreditaci	78 794,04	Kursově rozdíly	917,09
Dozorová návštěva	39 098	Nájem	169 076,56	Ost. finanční náklady	720,76
Poskytování info	10 600	Parkovné	6 317,93	Fixní náklady	5 638 432,71
Ostatní služby	131 029,1	Úklid	11 989,67		
Recertifikace	28 000	Internet	58 938,63		
Variabilní náklady	3 062 639,42	Pošta	26 678,86		
		Kopírování	12 896,7		
		Používání telefonu	7 018,55		
		Pronájem rekl. panelu	1 896		
		Jazyk. překlady	13 902		
		Odvoz odpadu	873,24		
		Dálniční známka	300		
		Poplatek za licenci	49 722,45		
		Semináře	33 321,7		
		Školení	13 065,8		

Tab. 10. Hodinová nákladová sazba střediska v roce 2004. [Vlastní zpracování]

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
celk. N	863 995,88	555 181,44	607 763,85	785 069,47	778 751,41	814 861,81	576 051,87	669 701,89	739 856,47	763 592,35	755 309,87	794 799,38
prac. dny	21	20	23	21	21	22	20	22	21	20	21	22
N/den	41 142,66	27 759,07	26 424,52	37 384,26	37 083,40	37 039,17	28 802,59	30 441,00	35 231,26	38 179,62	35 967,14	36 127,24
N/hod	5 142,83	3 469,88	3 303,06	4 673,03	4 635,43	4 629,90	3 600,32	3 805,12	4 403,91	4 772,45	4 495,89	4 515,91
N/prac/den	3 740,24	2 523,55	2 402,23	3 398,57	3 371,22	3 367,20	2 618,42	2 767,36	3 202,84	3 470,87	3 596,71	3 612,72
N/prac/hod	467,53	315,44	300,28	424,82	421,40	420,90	327,30	345,92	400,36	433,86	449,59	451,59

Tab. 12. Rentabilita střediska v roce 2004. [Vlastní zpracování]

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Celk. náklady	860 132,01	555 181,44	607 763,85	785 069,47	778 751,41	814 861,81	576 051,87	669 701,89	739 856,47	763 592,35	755 309,87	794 799,38	8 701 071,8
Celk. výnosy	529 897	594 504	925 968	979 091	1 898 832	1 252 903	1 708 904	907 081	1 111 721	945 596	1 227 296	1 654 838,1	13 736 631
Zisk	-330 235,01	39 322,56	318 204,15	194 021,53	1 120 080,6	438 041,19	113 2852,1	237 379,11	371 864,53	182 003,65	471 986,13	860 038,7	5 035 559,3
Nákladová rentabilita	-38,39%	7,08%	52,36%	24,71%	143,83%	53,76%	196,66%	35,45%	50,26%	23,84%	62,49%	108,21%	57,87%
Výnosová rentabilita	-62,32%	6,61%	34,36%	19,82%	58,99%	34,96%	66,29%	26,17%	33,45%	19,25%	38,46%	51,97%	36,66%

P IV: UKÁZKA NÁKLADŮ STŘEDISKA (ČERVEN 2004)

Má Dátí	Dal	Účel	Kč	Datum	Název
518700	321100	CA QMS	51000	1.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
518700	321100	CA QMS	34000	1.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
518510	321100	nájem	1174,9	3.6.2004	MESIT reality spol. s r.o.
518940	321100	parkovné	350	3.6.2004	MESIT reality spol. s r.o.
518940	321100	služby	674,45	3.6.2004	MESIT reality spol. s r.o.
518940	321100	odvoz a odstranění TKO	72,77	3.6.2004	MESIT ekologie, spol. s r.o.
518910	321100	úklidové práce	269,66	3.6.2004	Josef Bednář
527100	321100	sem.Auditor HACCP Šindlerová	3900	8.6.2004	CERT Kladno, s.r.o.
518702	321100	certifikace systémů řízení	10000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	6000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	1000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	8.6.2004	CQS
518700	321100	DA QMS	33000	8.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
518700	321100	CA QMS	17000	8.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
518702	321100	certifikace systémů řízení	15000	8.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	15000	8.6.2004	CQS
501300	321100	vizitky Krčil,Šindlerová	510	8.6.2004	KVARK reklamní studio
568100	321100	Zaokrouhlení	0,6	8.6.2004	KVARK reklamní studio
518300	321100	poštovné 5/2004	175,4	8.6.2004	MESIT reality spol. s r.o.
518201	321100	Internet 6/2004	2049,2	9.6.2004	Internext 2000,s.r.o .
518510	321100	nájem 5/2004	5263,4	9.6.2004	SPUR a.s.
502100	321100	el. energie	1806,6	9.6.2004	SPUR a.s.
518943	321100	služby dle smlouvy	8269,3	9.6.2004	SPUR a.s.
502100	321100	el. energie	149	9.6.2004	Mesit energo spol. s r.o.
503100	321100	teplo	25,13	9.6.2004	Mesit energo spol. s r.o.
503100	321100	voda	62,11	9.6.2004	Mesit energo spol. s r.o.
518520	321100	používání tel. linek	416,85	9.6.2004	Mesit energo spol. s r.o.
518200	321100	hovorné	374,4	9.6.2004	Mesit energo spol. s r.o.
501300	321100	kancelářské potřeby	217	9.6.2004	WASTEX spol. s r.o.
518201	321100	Internet	979,6	10.6.2004	Internext 2000,s.r.o .
518510	321100	nájemné	5545,8	10.6.2004	VÚSHh, a. s.
502100	321100	tepelná energie	558,53	10.6.2004	VÚSH, a. s.
518940	321100	parkovné	79	10.6.2004	VÚSH, a. s.
518520	321100	pronájem tel. přístrojů	221,2	10.6.2004	VÚSH, a. s.
518900	321100	pronájem rekl. panelu	158	10.6.2004	VÚSH, a. s.
518700	321100	činnost auditora pro GMP	14002	10.6.2004	Mikulášková Marta
518700	321100	HACCP	15150	11.6.2004	Mikulášková Mart
501100	321100	kazeta s plaketou	3000	14.6.2004	ZEROZ spol. s r.o.
518700	321100	SMJ a HACCP	5060	14.6.2004	Marta Franková
518300	321100	poštovné	1656,1	14.6.2004	SPUR a.s.
518940	321100	služby - balíky	33,47	14.6.2004	SPUR a.s.
518200	321100	hovorné 5/2004	639,72	15.6.2004	Aliatel a.s.
518999	321100	hovorné Shejbal	111,63	15.6.2004	T-Mobile CR,a.s.

518200	321100	hovorné Shejbal	600	15.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518702	321100	certifikace systémů řízení	15000	15.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	6000	15.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	30000	15.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	10000	15.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	15.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	15.6.2004	CQS
518920	321100	jazykový překlad	638	15.6.2004	Překladačský servis
518200	321100	hovorné 5/2004	123,61	16.6.2004	SPT TELECOM, a.s.
501901	321100	toner	2410,9	16.6.2004	AutoCont CZ a.s.
518201	321100	Internet 5/2004	2500	16.6.2004	GTS CZECH, a.s.
518200	321100	hovorné Mužík	994,7	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518999	321100	hovorné Žemlík	367,01	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518999	321100	hovorné Pročková	25,42	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518999	321100	hovorné Mikuláščík	57,87	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518200	321100	hovorné Žemlík	1000	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518200	321100	hovorné Švarc	395,01	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518200	321100	hovorné Pročková	600	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518200	321100	hovorné Mikuláščík	600	16.6.2004	T-Mobile CR, a.s.
518910	321100	úklid	678,14	22.6.2004	VÚSH, a.s.
502100	321100	el. energie	303,2	22.6.2004	VÚSH, a. s.
503100	321100	voda	228,14	22.6.2004	VÚSH, a. s.
518200	321100	hovorné	422,33	22.6.2004	VÚSH, a. s.
518700	321100	certifikační audit SMJ	7235	23.6.2004	František Vyoral
518920	321100	jazykový překlad	1508	23.6.2004	Jaromír Papežík
501901	321100	toner	2125,3	23.6.2004	HORN International, s.r.o.
568100	321100	zaokrouhlení	0,7	23.6.2004	HORN International, s.r.o.
518700	321100	odborná prověrka SJ	5000	23.6.2004	QUALITY SERVICE
518700	321100	HACCP	7589	23.6.2004	Libuše Cikánková
527100	321100	sem. Mikuláščík	1475	23.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	23.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	23.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	23.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	2000	23.6.2004	CQS
518702	321100	certifikace systémů řízení	4000	23.6.2004	CQS
501901	321100	toner	2730	28.6.2004	HORN International, s.r.o.
518200	321100	hovorné 5/2004	2552	28.6.2004	SPUR a.s.
518700	321100	DA QMS	22000	28.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
518700	321100	DA QMS	22000	28.6.2004	ITC-SERVIS, spol. s r.o.
548100	321100	HACCP Šindlerová	902,8	30.6.2004	CERT-ACO, s.r.o.