

Projekt řízení nákladů ve společnosti SEPIO spol. S r.o.

Bc. Eliška Mikelová

Diplomová práce
2014

 **Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně**
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eliška Mikelová**
Osobní číslo: **M12513**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve společnosti SEPIO spol. s r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte kritickou rešerši literárních zdrojů na zadané téma jako východisko daného projektového záměru.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt systému řízení nákladů ve společnosti.
- Provedte hodnocení možných rizik a přínosů daného projektového řešení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting. 6th ed. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, c2009, xxix, 832 p. ISBN 03-245-5967-4.

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

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

SHIM, Jae K. a Joel G. SIEGEL. Modern cost management. 3rd ed. Hauppauge, NY: Barron's Educational Series, 2009, 376 p. Barron's business library. ISBN 07-641-4103-1.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **22. února 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

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

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

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

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

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracoval samostatně a použité informační zdroje jsem citoval;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 28.4.2014

Michal Elštok

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem diplomová práce na téma Projekt řízení nákladů ve společnosti SEPIO spol. s r.o. je na základě provedených analýz vytvořit návrh kalkulačního systému ve společnosti SEPIO spol. s r.o. Práce je koncipována do dvou částí: teoretické a praktické. Teoretická část je zpracována formou literární rešerše vybraných zdrojů zabývajících se problematikou řízení nákladů. Praktická část diplomové práce je rozdělena na analytickou a projektovou část. Analytická část obsahuje základní informace o společnosti, analýzu nákladů a analýzu současného systému řízení nákladů ve společnosti. Stěžejní částí práce je část projektová, která obsahuje návrh kalkulačního systému. Součástí projektové části je i zhodnocení projektu z hlediska času, nákladů, přínosů a rizik.

Klíčová slova: náklady, kalkulace nákladů, analýza nákladů, řízení nákladů, kalkulační systém

ABSTRACT

The purpose of this thesis Project of Cost Management in Company SEPIO spol. s r.o. is to create a proposal of costing system in this company on the basis of performed analyzes. The work is divided into two parts: a theoretical and a practical part. The theoretical part is treated as a literature search of chosen sources dealing with cost management. The practical part of the thesis consists of an analytical part and a project part. The analytical part contains basic information about the company, cost analysis and analysis of the current system of cost management in the company. The main section is the part of the project which includes a proposal of costing system. The evaluation of the project in terms of time, costs, benefits and risks is also a part of the project.

Keywords: costs, costs calculations, cost analysis, cost management, costing system

Ráda bych poděkovala doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za odborný přístup, podněty a pomoc při zpracování mé práce.

Dále děkuji panu Janu Vaňkovi, jednatelem ve společnosti SEPIO, za umožnění zpracování diplomové práce ve jmenované společnosti, za jeho ochotu a čas.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ÚČETNÍ SYSTÉMY	12
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	12
1.2 DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ	12
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	12
2 NÁKLADY	14
2.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	14
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
2.3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	18
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	18
2.3.2 Účelové členění nákladů	21
2.3.3 Kalkulační členění nákladů.....	25
2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	26
2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	27
3 KALKULACE	29
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE	29
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	30
3.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	31
3.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	32
3.5 METODY ABSORPČNÍ KALKULACE.....	33
3.5.1 Kalkulace dělením.....	33
3.5.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly.....	33
3.5.3 Přírážková kalkulace	33
3.5.4 Kalkulace sdružených výkonů	34
3.5.5 Fázová metoda kalkulace	35
3.5.6 Postupná metoda kalkulace	35
3.5.7 Dynamická kalkulace	35
3.6 METODA KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	35
3.7 ACTIVITY BASED COSTING.....	36
4 ROZPOČETNICTVÍ	37
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	39
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O.	40
6.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	40
6.2 PROFIL SPOLEČNOSTI.....	40
6.2.1 Organizační struktura společnosti.....	41
6.2.2 Předmět činnosti.....	42
6.2.3 Výroba a produkty.....	43
6.2.4 Prodej a odběratelé.....	44
6.3 ANALÝZA FINANČNÍ SITUACE SPOLEČNOSTI	45
6.3.1 Finanční a majetková struktura společnosti	45

6.3.2	Analýza výnosů a nákladů	47
6.3.3	Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření	50
6.3.4	Analýza poměrových ukazatelů	51
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	54
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	54
7.2	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	56
7.2.1	Struktura nákladů ve středisku Polotovary	57
7.2.2	Struktura nákladů ve středisku Kalený segment	58
7.2.3	Struktura nákladů ve středisku Montáž	59
7.2.4	Struktura nákladů ve středisku Výroba těl	60
7.2.5	Struktura nákladů ve středisku Kalení	61
7.2.6	Struktura nákladů ve středisku Režie	61
7.2.7	Struktura nákladů ve středisku Výrobní SEPIO	63
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	64
8.1	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	64
8.2	ANALÝZA SYSTÉMU TVORBY ROZPOČTŮ	66
8.3	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	66
9	PROJEKT SYSTÉMU KALKULACÍ	67
9.1	CÍLE PROJEKTU	67
9.2	POSTUP PROJEKTU	67
9.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	68
9.4	STANOVENÍ VÝROBNÍ REŽIE	71
9.5	STANOVENÍ SPRÁVNÍ REŽIE	73
9.6	VÝPOČET PŘIRÁŽKY VÝROBNÍ REŽIE	76
9.7	VÝPOČET SAZBY VÝROBNÍ REŽIE	77
9.8	VÝPOČET PŘIRÁŽKY SPRÁVNÍ REŽIE	78
9.9	NÁVRH KALKULAČNÍHO VZORCE	79
9.10	APLIKACE NAVRHOVANÉHO KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	80
9.10.1	Přiřazení přímých nákladů výkonu	82
9.10.2	Přiřazení nepřímých nákladů výkonů	83
9.10.3	Kalkulační vzorec	84
10	HODNOCENÍ PROJEKTU	85
10.1	ČASOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	85
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU	87
10.3	PŘÍNOSY PROJEKTU	88
10.4	RIZIKA PROJEKTU	88
	ZÁVĚR	89
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	90
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	93
	SEZNAM OBRÁZKŮ	94
	SEZNAM TABULEK	95
	SEZNAM PŘÍLOH	97

ÚVOD

V dnešní době je většina firem pod neustálým konkurenčním tlakem, a možná právě z tohoto důvodu začíná hrát řízení nákladů v jednotlivých společnostech klíčovou roli. Právě systematické sledování nákladů a vhodné změny v nákladové struktuře společnosti mohou firmám zajistit dlouhodobou konkurenceschopnost. Z praxe vyplývá, že pokud je ve společnosti trend růstu výnosů, náklady jsou často opomíjenou veličinou, ačkoliv se stejně jako výnosy podílejí na hospodářském výsledku společnosti. Pokud však společnost přestane být z hlediska výnosů úspěšná, snižování nákladů je rázem na prvním místě. Z toho vyplývá, že řízení nákladů obvykle vzniká jako reakce na snižování výnosů. Aby však bylo zamezeno bezhlavému snižování nákladů, je třeba se optimalizací a snižováním nákladů zabývat ještě než tato situace nastane. Je třeba si uvědomit, že náklady se podílejí na většině ekonomických činností společnosti a mají pro podnik zásadní význam. Manažeři často hledají odpověď na otázku, jakým způsobem přistupovat ke snižování nákladů tak, aby byla zachována kvalita produktů. Na tuto otázku jim mohou pomoci najít odpověď nástroje využívané k řízení nákladů, tj. kalkulace a rozpočty.

Úvod práce bude věnován zpracování teoretických poznatků, které budou sloužit jako východisko pro zpracování části praktické. V teoretické části budou vysvětleny nejen pojmy týkající se samotných nákladů, ale i účetních systémů, kalkulací a rozpočetnictví. Praktická část bude nejprve zaměřena na zpracování základních informací týkající se společnosti SEPIO spol. s r.o. a poté budou analyzovány její náklady a systém jejich řízení. Na základě poznatků z teoretické a analytické části práce bude zpracována část projektová, jejíž podstatou bude vytvoření návrhu systému kalkulací. Součástí projektové části bude i závěrečné zhodnocení projektu z hlediska času, nákladů, přínosů a rizik.

Cílem této diplomové práce je na základě provedené analýzy nákladů a analýzy současného systému řízení nákladů ve společnosti SEPIO spol. s r.o. navrhnout systém kalkulací výkonů. Tento systém by měl společnosti poskytovat informace o nákladech jednotlivých výkonů a sloužit jako podklad pro cenové rozhodování. V budoucnosti by měl tento nástroj ve společnosti přispět k zefektivnění způsobu vynakládání nákladů a k jejich snižování.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ SYSTÉMY

„Účetnictví lze stručně definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces. Účetní informace umožňují komplexně propojit měření tzv. finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 14)

V současnosti můžeme rozdělit účetnictví na tři základní druhy neboli systémy: finanční, daňové a manažerské účetnictví (Petřík, c2005, s. 24).

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je orientováno na minulost a externí uživatele, jeho cílem je sestavení finančních výkazů. Tento druh účetnictví poskytuje svým uživatelům informace o finanční situaci a hospodaření společnosti, o jejím majetku a závazcích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření (Petřík, c2005, s. 24).

1.2 Daňové účetnictví

Daňovým účetnictvím se rozumí evidence vedená za účelem stanovení základu daně z příjmu dle platných daňových zákonů daného státu. Pro evropské státy je typická úzká propojenost obou systémů, daňové zákony mají vliv na účetní postupy finančního účetnictví. Negativním dopadem propojenosti těchto systémů je zkreslování účetních informací (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 43; Petřík, c2005, s. 24-25).

1.3 Manažerské účetnictví

Historický vývoj manažerského účetnictví probíhal ve třech fázích. V první fázi bylo cílem účetnictví zjistit skutečně vynaložené náklady ve vztahu k výkonům, procesům, činnostem nebo k útvarům. Pro druhou fázi je charakteristické porovnání skutečným nákladů s plánem. Účetnictví, které poskytuje informace pro evidenci skutečných nákladů a jejich srovnání s plánem, se nazývá nákladové účetnictví. Třetí fázi lze označit jako „přerůstání nákladového účetnictví v manažerské“. Zatímco nákladové účetnictví poskytuje informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto, manažerské účetnictví využívá informace pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu (Král, 2010, s. 21-23; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 32).

Podle Krále (1997, s. 41) se historicky vyvinuly tři základní oblasti manažerského účetnictví:

- Kvantifikace nákladů
- Běžná kontrola, hodnocení a řízení nákladů probíhajících procesů
- Přijímání rozhodnutí a výběr optimálních variant

„Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje. Jde o soubor různorodých informací potřebných pro efektivní řízení v rámci daného podniku.“ (Landa a Polák, 2008, s. 7)

Manažerské účetnictví je dle Institute of Management Accounting definováno jako proces identifikace, měření, analyzování a interpretace finančních informací, které se v rámci organizace používají k řízení, plánování, kontrole a hodnocení (Shim a Siegel, 2009, s. 4).

Manažerské účetnictví je orientováno na budoucnost a zaměřuje se na informace, které jsou potřebné pro efektivní řízení podniku. Toto účetnictví zahrnuje nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví atd. Na rozdíl od finančního účetnictví, které je určeno externím uživatelům, je toto účetnictví orientováno na interní uživatele, tzn. vedení podniku a manažery. Protože je manažerské účetnictví určeno pro interní uživatele, není regulováno vnějšími orgány. Výstupem manažerského účetnictví jsou důvěrné informace potřebné pro rozhodování. Tyto informace jsou vykazovány nepravidelně a v nejučelnějších měrných jednotkách (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 11-12).

Podle Landy a Poláka (2008, s. 6) má manažerské účetnictví plnit tyto funkce:

- podávat informace o výkonech, útvarech a struktuře nákladů
- zajišťovat informace pro výkonové a odpovědnostní účetnictví
- metodicky zajišťovat sestavení podnikových plánů a rozpočtů
- zajišťovat běžnou kontrolu nákladů
- poskytovat informace pro řešení rozhodovacích úloh
- poskytovat další informace pro řízení a rozhodování

2 NÁKLADY

Následující kapitola se bude zabývat náklady, jejich vymezením, pojetím a klasifikací.

„Ekonomická teorie definuje náklady podniku jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů.“ (Synek et al., 2003, s. 73)

V ekonomii představují náklady klíčovou veličinu, která provází veškeré ekonomické činnosti. I ta nejmenší firma se proto snaží tuto veličinu co nejlépe měřit, evidovat, plánovat a řídit prostřednictvím vhodných nástrojů a metod. Jelikož jsou náklady považovány za klíčový faktor ovlivňující úspěšnost podnikání, snaží se manažeři používat takové nástroje k jejich řízení, které jim pomohou činit rozhodnutí směřující k dosažení cílů. Rostoucí konkurenční prostředí nutí podnikatele ke snižování nákladů a efektivnějšímu vykonávání svých činností. Snižování nákladů však nesmí u zákazníků vzbudit dojem snížení hodnoty či kvality výkonů. Ne vždy se ale snaha o minimalizaci nákladů projeví zvýšením účinnosti vynaložených nákladů, někdy může paradoxně vést až ke snížení poptávky (Popesko, 2009, s. 15, 20, 31).

2.1 Vymezení pojmu náklady

V předchozí kapitole bylo účetnictví rozděleno do jednotlivých subsystémů, odlišnosti těchto systémů se projevují i ve vymezení nákladů.

„Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“ (Král, 2010 s. 47)

Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007, s. 92) můžeme náklady vykazované ve finančním účetnictví charakterizovat jako skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Pro tyto náklady je typický volný vztah k výkonům.

Hunčová (2007, s. 46-47) dodává, že náklady jsou prostředkem pro dosažení výnosů. Společně s výnosy jsou základem pro měření zisku/ztráty ve finančním účetnictví.

„V manažerském účetnictví se naopak vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ (Král, 2010, s. 47)

Z předchozí definice vyplývá, že cílem manažerského účetnictví není sledovat pouze hodnotové vyjádření nákladů, ale především jejich hospodárné vynakládání. Pokud jsou náklady vynaloženy s ohledem na racionalitu a přiměřenost výsledku, hovoříme o tzv. účelnosti. Pro náklady v manažerském účetnictví je charakteristický relativně těsný vztah k výkonům (Král, 2010, s. 47).

Rozdílné pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví se projevuje i v jejich časové odlišnosti. Zatímco v případě manažerského účetnictví se náklad projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, v případě finančního účetnictví se zdroj stane nákladem až v okamžiku vyčerpání své užitečnosti (Král, 2002, s. 38).

Kritérii racionálního průběhu uskutečňování výkonů z pohledu vztahu mezi vynaloženými náklady a získaným ekonomickým prospěchem neboli racionality vynaložených nákladů jsou podle Krále (Král, 2002, s. 41-42, 44):

- Hospodárnost
- Ekonomická účinnost
- Ekonomická efektivnost

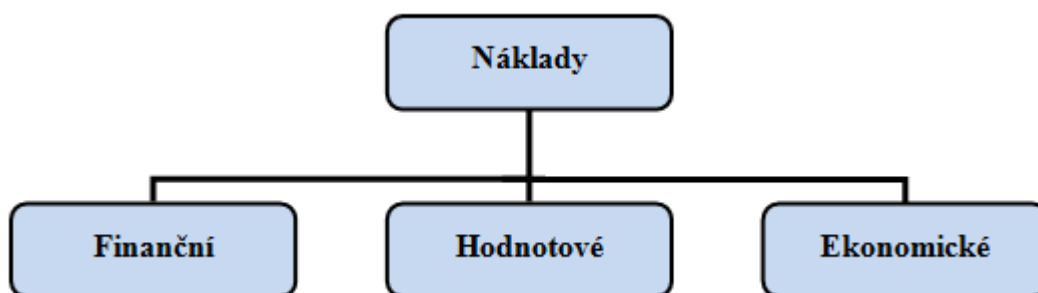
Hospodárnost, výchozí kritérium racionality, lze definovat jako dosažení potřebných vstupů s minimálním použitím ekonomických zdrojů. Hospodárnost může mít formu úspornosti nebo výtěžnosti, popř. může být jejich kombinací. Úsporností rozumíme reálné snížení absolutní výše nákladů v důsledku dosažení předem plánovaného objemu výkonů s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. V případě výtěžnosti se snažíme při konstantně vynaložených zdrojích dosáhnout maximalizace objemu výkonů. Tato forma hospodárnosti se projevuje pouze relativním snížením nákladů (Král, 2002, s. 41-42).

Porovnáním vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem získáme úroveň dalšího kritéria. Ekonomickou účinnost lze jednoduše vyčíslit pomocí zisku, tedy porovnáním nákladů vynaložených na výkon s výnosy plynoucího z prodeje tohoto výkonu (Král, 2002, s. 42).

Efektivnost lze jednoduše vysvětlit jako schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podniku. Toto kritérium lze kvantifikovat porovnáním vynaložených vstupů a dosažených výstupů. V praxi se k hodnocení efektivnosti používá poměr zisku k vloženému nebo vlastnímu kapitálu (Král, 2002, s. 44).

2.2 Pojetí nákladů

V předchozí kapitole byly zmíněny tři základní oblasti zájmů manažerského účetnictví dle Krále (1997, s. 41): kvantifikace, běžná kontrola a rozhodování. Z hlediska těchto oblastí Král rozlišuje v systému manažerského účetnictví trojí pojetí nákladů: finanční, hodnotové a ekonomické.



Obr. 1 Pojetí nákladů upraveno podle (Král, 1997, s. 41)

Jedním z úkolů manažerského účetnictví je kvantifikace nákladů pro potřeby vykazování finančním účetnictvím. Proto je finanční pojetí nákladů, které je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků, určující pro oceňování a vykazování složek majetku ve finančním účetnictví. Náklady jsou zde chápány jako peněžní investice do výkonů, jejichž úkolem je zajištění náhrady této investice v původní výši. Cílem je zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši a realizace zisku prostřednictvím přebytků. Podnik dosahuje zisku, jestliže je jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období vyšší než na začátku období. V rámci finančního pojetí je suma nákladů vykazovaná ve finančním účetnictví stejná jako součet nákladů v manažerském účetnictví (Král, 1997, s. 42; Král, 2002, s. 52; Landa a Polák, 2008, s. 7).

Mezi znaky finančního pojetí patří (Král, 1997, s. 42-43):

- Náklady musí být podloženy reálným výdajem peněz
- Oceňování spotřebovaných ekonomických zdrojů ve skutečných (historických) nákladech pořízení
- Očekává se návratnost vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výkonů, a proto se vykazují pouze takové náklady, které budou reprodukovány

Hodnotové pojetí nákladů odpovídá druhému úkolu manažerského účetnictví, který spočívá v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu uskutečňovaných procesů. Toto pojetí je odvozováno z výrobní formy koloběhu prostředků podniku. Smyslem tohoto koloběhu je zajištění reprodukce skutečně využitých ekonomických zdrojů, kritériem je zachování věcného kapitálu. Z realizovaných výnosů je nejprve třeba zajistit náhradu ekonomických zdrojů, zisk vzniká až v okamžiku jejich plné reprodukce. Do tohoto pojetí můžeme zařadit jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou vykazovány v obou systémech, ale v jiné výši, nebo tzv. kalkulační náklady, které jsou vykazovány pouze v manažerském účetnictví (Král, 1997, s. 44; Popesko, 2009, s. 33).

Hodnotové pojetí se od finančního pojetí liší v těchto bodech (Král, 1997, s. 45):

- V případě hodnotového pojetí se spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje při vykazování oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci
- Vznik nákladů není vyvolán pouze peněžně zajištěnými ekonomickými zdroji, ale i faktory, které ačkoliv nemají odpovídající ekvivalent výdaje peněz, ovlivňují svými následky ekonomickou racionalitu dané aktivity

V rámci hodnotového pojetí se suma nákladů ve finančním účetnictví za určité období nerovná součtu nákladů v manažerském účetnictví. Typickým znakem hodnotového pojetí nákladů jsou tzv. kalkulační náklady, položky vlastní manažerskému účetnictví (kalkulační odpisy, kalkulační úroky, kalkulační nájemné, kalkulační podnikatelská mzda atd.) (Landa a Polák, 2008, s. 7).

Třetím zájmem manažerského účetnictví je poskytování informací pro rozhodování a výběr optimální varianty. Ekonomie chápe náklady jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. Toto nejlépe vystihuje kategorie tzv. oportunitních nákladů, které nevyjadřují spotřebu nebo využití ekonomického zdroje, ale dostatečně vložené měřítko účelnosti zvolené varianty. V případě ekonomického pojetí nákladů se úroveň zisku snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje o případné oportunitní výnosy. Oportunitními náklady budou blíže specifikovány v následující kapitole věnované klasifikaci nákladů (Král, 1997, s. 50-51; Král, 2002, s. 52).

2.3 Klasifikace nákladů

Aby bylo docíleno optimalizace nákladů či jejich snížení, je nezbytné náklady poznat a pochopit jejich podstatu. Protože je počet nákladových položek podniku vysoký, je třeba nákladové položky rozčlenit do stejnorodých skupin podle různých hledisek. Každý takový celek má určitou vypovídací schopnost nebo význam, a je charakterizován určitou vlastností nebo skupinou vlastností. Takové členění neboli klasifikace je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví (Popesko, 2009, s. 34; Čechová, c2006, s. 68).

Náklady lze rozčlenit podle (Čechová, c2006, s. 68):

- Ekonomických zdrojů, ze kterých jsou pořizovány
- Funkce v procesu
- Projevu a reakcí na působení různých faktorů

Podle Landy a Poláka (2008, s. 10) lze v podmínkách manažerského účetnictví náklady klasifikovat:

- Podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů tzv. druhové členění
- Podle účelu jejich vynaložení tzv. účelové členění
- Podle závislost na objemu výkonů
- Z hlediska rozhodování

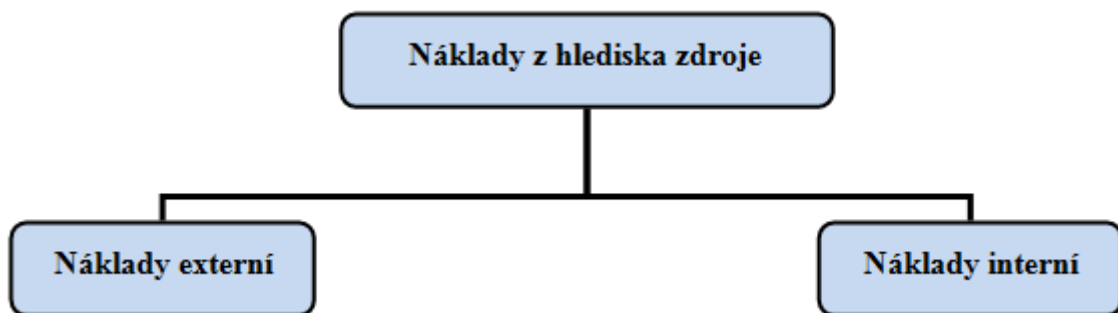
2.3.1 Druhové členění nákladů

V případě druhového členění nákladů se náklady sledují z hlediska věcné ekonomické podstaty vynaložených zdrojů. Druhové třídění odpovídá nejen na otázku, co bylo spotřebováno, ale i na otázky od koho a kdy. Toto členění slouží jako informační podklad pro zajištění stability a rovnováhy mezi podnikem, který poptává zdroje, a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje. Výhodou druhového členění je také jeho průkaznost a jednoznačnost, proto má význam při kontrole úplnosti účetních informací v daném období nejen samotným podnikem, ale i finančním úřadem (daňová kontrola), popř. při ověření úplnosti účetních informací auditorem (Fírbírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 92-93; Král, 2002, s. 59).

Mezi nákladové druhy patří (Čechová, c2006, s. 69):

- Spotřeba hmotných statků (spotřeba materiálu, spotřeba energie)
- Spotřeba externích služeb
- Osobní náklady (mzdy, sociální náklady atd.)
- Náklady odpovídající opotřebení předmětů (spotřeba použití externích prací a služeb)
- Náklady vázané na peněžní úhrady (finanční náklady)

Protože v případě druhového členění nákladů vstupují ekonomické zdroje do podniku z externího prostředí a od externích subjektů, jedná se o náklady externí, prvotní a jednoduché (Fíbirová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 92).



Obr. 2 Členění nákladů z hlediska zdroje upraveno podle (Král, 2002, s. 64)

Externími náklady jsou náklady, které nevznikají uvnitř podniku, ale vstupují do něj z vnějšího prostředí. Mezi externí náklady patří např. spotřeba nakoupených prostředků a výkonů, mzdové náklady, opotřebení nakoupeného dlouhodobého majetku atd. Externími náklady jsou náklady prvotní a jednoduché. Opakem jsou interní náklady, které vznikají uvnitř podniku, a jsou důsledkem spotřeby výkonů vytvořených uvnitř podniku. Do takových nákladů můžeme zařadit např. spotřebu polotovarů nebo výkonů vyrobených v podniku, režijní náklady podniku atd. Interními náklady jsou náklady druhotné a komplexní (Čechová, c2006, s. 69-70).

Předmětem zobrazení se prvotní náklady stávají při svém vstupu do podniku, jsou to takové náklady, které jsou v podniku zobrazeny poprvé. Naopak druhotné náklady, jak vyplývá z jejich názvu, se v podniku projevují podruhé, protože jsou vyvolány spotřebou nákladů prvotních. Rozdíl mezi jednoduchým a komplexními náklady je prostý, spočívá ve vyjádření prostřednictvím položek. Jednoduché náklady jsou vyjádřeny pouze jednou položkou, kdežto složené neboli komplexní náklady jsou složeny z více prvků (Čechová, c2006, s. 69- 70).

Ačkoliv je druhové členění nákladů nejpoužívanějším členěním při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty, nevyjadřuje toto členění příčinu vynaložených nákladů. Pokud tedy chceme hodnotit hospodárnost, účinnost nebo efektivnost podnikových procesů, je nutné kombinovat toto členění s takovým členěním, které vyjadřuje účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům nebo činnostem (Král, 2002, s. 59-60).

V tabulce (Tab. 2) je zobrazen zjednodušený příklad členění položek výsledovky s druhovým členěním nákladů. Výsledovka s druhovým členěním nákladů poskytuje svým uživatelům pouze informace o celkové výši zisku, nikoliv však informace o struktuře jeho tvorby, tzn. o způsobu úhrady nákladů z výnosů z prodeje (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 95).

Tab. 1 Výsledovka s druhovým členěním nákladů upraveno podle (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 92)

Výnosy z prodeje výkonů (výrobky, zboží, služby)
Změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby
Spotřeba materiálu a energie
Náklady na nakupované služby
Mzdové a ostatní osobní náklady
Odpisy dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv
Finanční náklady související s tvorbou výkonů
Zisk před úroky a zdaněním

2.3.2 Účelové členění nákladů

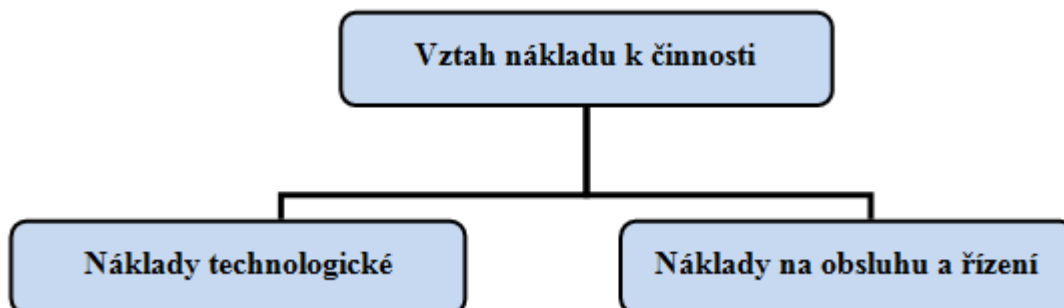
Účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Jak už vyplývá z názvu, klíčovým pojmem je tzv. účelovost, což znamená, že každý náklad musí mít již při svém vzniku vymezen účel vynaložení. V rámci tohoto členění tedy sledujeme vztah nákladů k příčině jejich vzniku. Účelové členění nákladů je základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se následně porovnává skutečná spotřeba nákladové složky. Cílem kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů je zjištění přebytků nebo úspor nákladů v hospodaření podniku (Landa a Polák, 2008, s. 11; Čechová, c2006, s. 70-71; Král, 2002, s. 61).

Z hlediska účelovosti pak lze náklady sledovat ve vztahu k výkonům nebo ve vztahu k útvarům. Podle Čechové (2006, s. 11) můžeme náklady ve vztahu k výkonům rozdělit do následujících skupin:

- Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení
- Náklady jednicové a režijní
- Náklady přímé a nepřímé

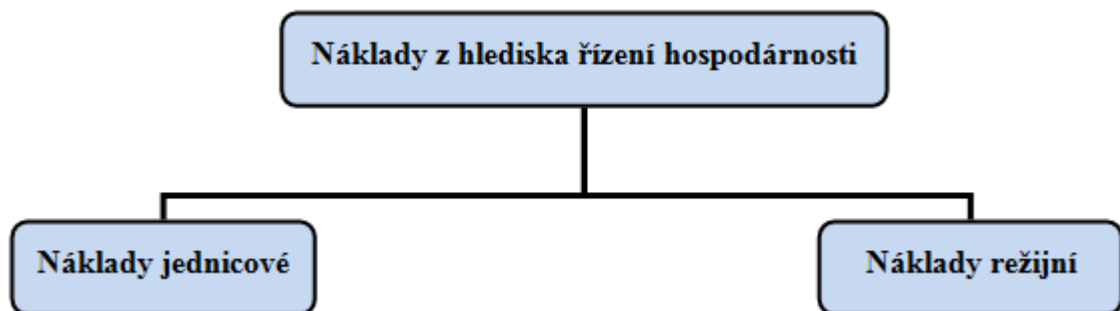
Přímé a nepřímé náklady jsou zvláštním typem účelového členění nákladů, proto je těmto nákladům věnována samostatná kapitola.

Král (2002 s. 61) ve své knize uvádí, že z hlediska řízení hospodárnosti a podle vztahu k operaci, aktivitě, činnosti nebo procesu, který vyvolává jeho vznik, rozlišujeme dvě skupiny nákladů (Obr. 3).



Obr. 3 Členění nákladů z hlediska vztahu nákladů k činnosti upraveno podle (Král, 2002, s. 61)

Kritériem pro rozčlenění nákladů na technologické nebo na obsluhu a řízení je skutečnost, zda je náklad vynaložen na tvorbu výkonů nebo slouží pouze k zajištění rámcových podmínek činnosti. Takže zatímco technologické náklady jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, účelem nákladů na obsluhu a řízení je zajištění podmínek racionálního průběhu činnosti. Mezi výkony a technologickými náklady existuje přímá úměra, tzn., že s růstem produkce se tyto náklady zvyšují. Naopak náklady na obsluhu a řízení z hlediska změn ve výrobě zůstávají stejné nebo se mění jen částečně. Příkladem technologických nákladů je spotřeba materiálu nebo mzdové náklady, do nákladů na obsluhu a řízení můžeme zařadit např. náklady na skladování, náklady na opravu a údržbu strojů nebo mzdy řídicích pracovníků (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 105-106; Čechová, c2006, s. 71).



Obr. 4 Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti upraveno podle (Král, 2002, s. 63)

Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení můžeme dále členit na náklady jednicové a režijní. Toto členění nákladů slouží k určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých nákladových položek (Král, 2002, s. 62).

Jednicovými náklady jsou takové náklady, které lze jednoznačně přiřadit k určitému výkonu. Je to ta část technologických nákladů, která příčině souvisí s jednotkou dílčího výkonu. Nákladový úkol jednicových nákladů je možné stanovit rozpoznáním příčinného vztahu mezi vznikem výkonu a jeho jednicových nákladů prostřednictvím norem spotřeby ekonomických zdrojů a oceněním této spotřeby. Typickými jednicovými náklady jsou např. spotřeba materiálu a mzdové náklady (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 106; Čechová, c2006, s. 73-74).

V případě režijních nákladů naopak nelze vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétnímu výkonu. Režijními náklady jsou vždy náklady na obsluhu a řízení a ta část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem. Režijní náklady se nevztahují k určitému výkonu, ale k druhu výkonu, skupině výkonů, útvaru apod. Nákladový úkol je v tomto případě stanoven prostřednictvím souhrnných limitů a normativů platných pro určité časové období, popř. pro předpokládaný objem výkonů. Na rozdíl od jednicových nákladů, jejichž hodnotovým informačním nástrojem řízení je kalkulace, u režijních nákladů je to rozpočet. Tento rozpočet stanovuje nejen úkol určitému útvaru, ale i odpovědnou osobu za jeho splnění (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 107; Král, 2002, s. 62).

Jak bylo řečeno na začátku kapitoly, náklady netřídíme pouze z hlediska vztahu k výkonům, ale můžeme je sledovat také z hlediska jejich vztahu k vnitropodnikovým útvarům, tzn. podle místa vzniku a odpovědnosti. Toto třídění nákladů odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik (Synek et al., 2003, s. 75).

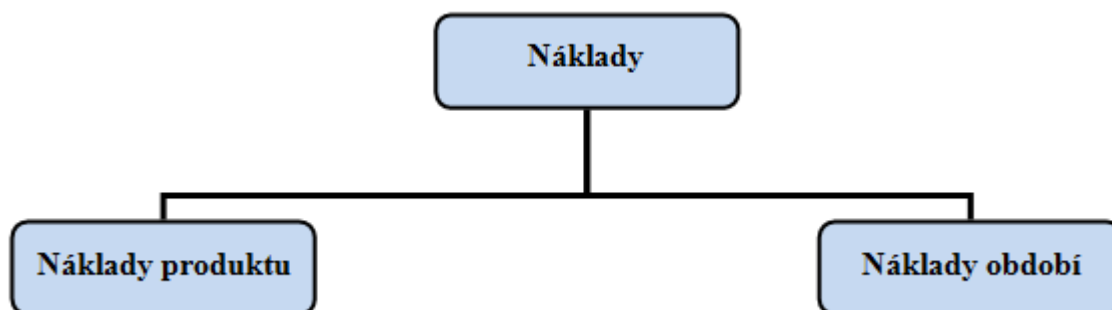
Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady ve vztahu k odpovědnosti přiřazovány, se nazývají odpovědnostní střediska. Tento pojem se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře podniku, která navazuje na organizační strukturu podniku. Smyslem ekonomické struktury podniku je dosažení požadované úrovně finančně vyjádřeného výsledku odpovědnostních středisek. Odpovědnostní střediska můžeme rozdělit do šesti základních typů: nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové. V rámci vymezování odpovědnosti jsme se dostali do zvláštní kategorie manažerského účetnictví tzv. odpovědnostního účetnictví, jehož cílem je zvyšování efektivnosti, informovanosti a zainteresovanosti jednotlivých středisek (Král, 2002, s. 63-64; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 111).

Tabulka (Tab. 3), pro srovnání s druhovým členěním nákladů, zobrazuje zjednodušený příklad výsledovky z hlediska účelového členění nákladů. Tato výsledovka poskytuje svým uživatelům více informací o dosaženém zisku. Uživatelé zde naleznou nejen informace o výši prodejních a správních nákladů, ale i informace o přínosu z prodeje výkonů a marži. V praxi se u podniků, které sestavují výkazy dle české účetní legislativy, používá spíše výsledovka s druhovým členěním nákladů, jejíž informace musí podniky pro potřeby národního statistického úřadu zveřejňovat. Pokud společnosti používají účelovou výsledovku, musí informace z druhové výsledovky uvádět v příloze k účetním výkazům (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 95, 98).

Tab. 2 Výsledovka s účelovým členěním nákladů upraveno podle (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 96)

Výnosy z prodeje výkonů (výrobky, zboží, služby)
Náklady na prodané výkony
Hrubá marže
Prodejní a distribuční náklady
Náklady na správu a řízení
Zisk před úroky a zdaněním

Při zjišťování výsledku hospodaření v této výsledovce je důležitý způsob úhrady nákladů z výnosů prodeje. Z tohoto pohledu můžeme náklady rozčlenit do dvou skupin, tzv. nákladů výkonu a nákladů období (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 96).



Obr. 5 Náklady produktu a náklady období upraveno podle (Král, 2002, s. 39)

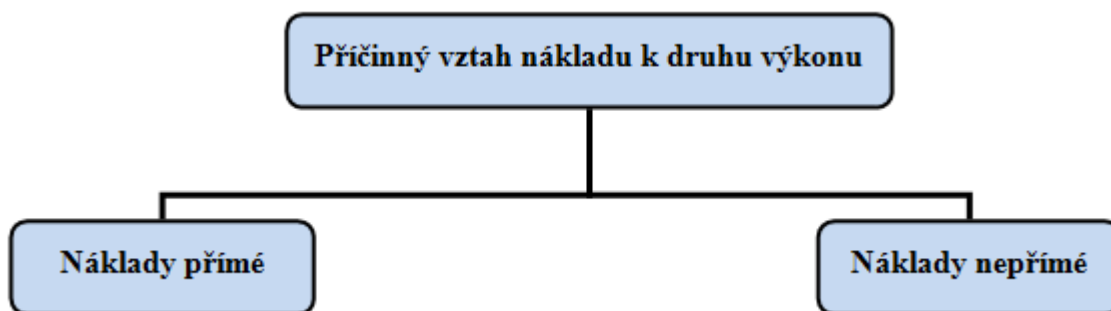
Náklady výkonu jsou náklady, s nimiž se až do okamžiku prodeje zachází jako s aktivy. Tyto náklady jsou uhrazovány v okamžiku prodeje výkonu, tzv. náklady prodaných výkonů. Porovnáním prodejní ceny a nákladů výkonu můžeme zjistit marži a měřit přínos z prodeje výkonu. Náklady období jsou náklady, které nejsou nezbytné pro výrobu a snižují zisk běžného období. Tyto náklady jsou uhrazovány z výnosů z prodeje v období, kdy byly vynaloženy, tj. prodejní a správní náklady (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 96).

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Jak bylo řečeno v předchozí kapitole, kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Toto členění vychází z posouzení příčinné souvislosti nákladů k určitému výkonu. Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, tzv. kalkulační jednici, můžeme rozčlenit náklady na přímé a nepřímé. Kalkulační jednice je výkon, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (Král, 2002, s. 65-66).

Kalkulační členění nákladů je možné využít při řešení rozhodovacích úloh typu (Král, 2002, s. 65):

- Vyrobit nebo koupit
- Zrušit či spustit výrobu
- Preferovat či potlačit výrobu výkonu

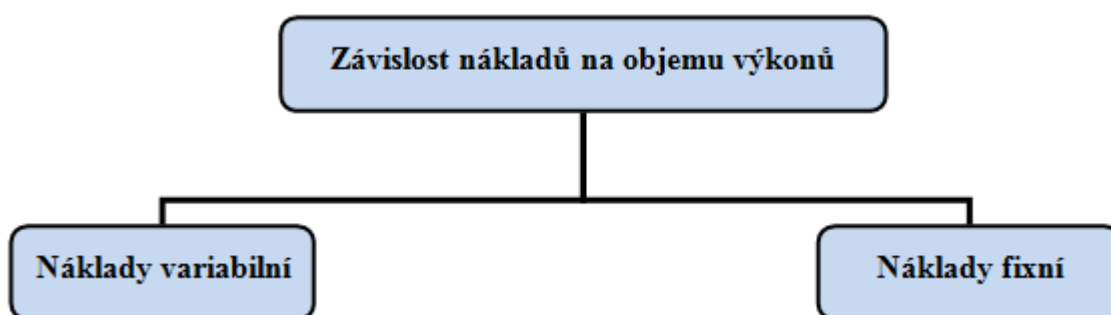


Obr. 6 Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům upraveno podle (Král, 2002, s. 66)

Přímé náklady jsou náklady, které lze snadno a přesně přiřadit ke konkrétnímu druhu výkonu, protože s ním bezprostředně příčinně souvisí. Do těchto nákladů můžeme zařadit např. přímý materiál a přímé mzdy. Naopak nepřímé náklady jsou takové náklady, které nelze snadno a přesně přiřadit určitému výkonu, protože se vztahují k několika druhům výkonů. Do těchto nákladů patří např. správní náklady. Z logiky věci pak vyplývá, že nepřímými náklady jsou náklady režijní, přímými náklady pak náklady jednicové a ta část režijních nákladů, která souvisí s konkrétním výkonem (Hansen, Mowen a Guan, c2009, s. 25; Lazar, 2001, s. 19).

2.3.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Z hlediska závislosti na objemu výkonů rozlišujeme náklady variabilní a fixní. Toto členění má smysl pouze v rámci krátkého období, protože z dlouhodobějšího hlediska jsou všechny náklady variabilní. Členění nákladů v závislosti na množství výkonů nám umožňuje propojit řízení nákladů, výnosů a zisku, optimalizovat strukturu prodaných výkonů apod. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 110; Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2008, s. 27).



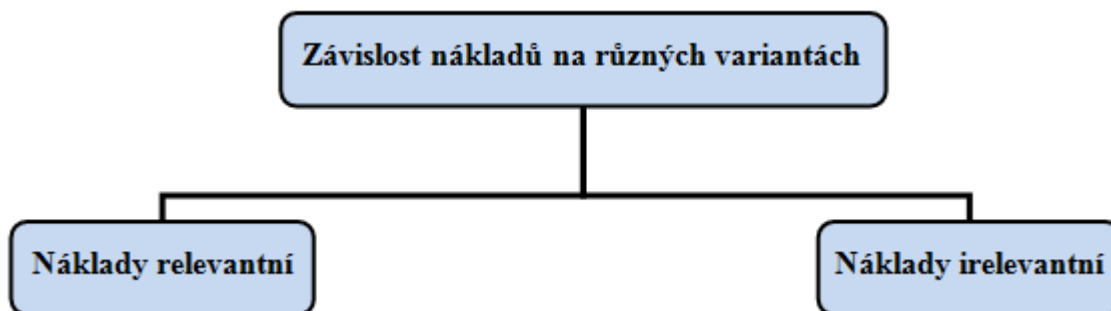
Obr. 7 Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na objemu výkonů upraveno podle (Král, 2002, s. 67)

Variabilní náklady jsou náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce. Typickým příkladem těchto nákladů je spotřeba materiálu, mzdy dělníků ve výrobě atd. Opakem těchto nákladů jsou fixní náklady, které zůstávají v určitém intervalu produkce neměnné a jsou jednorázově vynakládány na určité časové období. Příkladem fixním nákladů jsou mzdy administrativních pracovníků, nájemné, pojištění apod. Kombinací obou druhů nákladů jsou tzv. smíšené náklady, které obsahují jak fixní, tak variabilní složku (Šoljaková, 2009, s. 45; Hradecký a Konečný, 2003, s. 26; Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2008, s. 27).

Variabilní náklady můžeme dále dělit na proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. Proporcionální náklady jsou vyvolány jednotkou výkonu a jsou přímo úměrné objemu produkce. Mezi takové náklady patří všechny jednicové náklady. Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonů a nadproporcionální náklady rostou naopak rychleji než objem výkonů. Příkladem podproporcionálních nákladů jsou náklady na opravy strojů, příkladem nadproporcionálních nákladů např. růst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu produkce přesčasovou prací (Hradecký a Konečně, 2003, s. 27).

2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění nákladů z hlediska rozhodování je důležité pro tu část manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro rozhodování. Toto členění je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání, a proto tyto náklady nevychází z reálných, ale odhadovaných nákladů jednotlivých variant (Král, 2002, s. 67, 75).



Obr. 8 Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí upraveno podle (Král, 2002, s. 75)

V rámci rozhodování mohou být náklady klasifikovány podle toho, zda jsou relevantní pro konkrétní rozhodnutí. Relevantní náklady jsou očekávané budoucí náklady, které se v závislosti na variantách mění. Zatímco relevantní náklady tedy ovlivňují určité rozhodnutí, irelevantní náklady na rozhodnutí nemají vliv. Výše irelevantních nákladů tedy zůstane stejná, bez ohledu na to, jaká varianta byla přijata. Zvláštním typem relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které vyjadřují rozdíl nákladů před zamýšlenou změnou a po změně (Drury, 2000, s. 29, 31; Shim a Siegel, 2009).

Dalšími skupinami nákladů z hlediska rozhodování jsou (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 41-43):

- Imputované náklady
- Náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné rozhodnutím
- Utopené náklady
- Oportunitní náklady

Náklady připisované danému rozhodnutí neboli imputované náklady jsou náklady odvozenými a lze je ztotožnit s příslušným rozhodnutím. Tyto náklady ovlivňují výsledky podniku v širších souvislostech, jež rozhodnutí přináší. Příkladem imputovaných nákladů je např. propouštění pracovníků v důsledku zastavení výroby, které se projeví nutností vyplácet odstupné. Do této skupiny spadají i tzv. vázané náklady, což jsou náklady, které vznikají v budoucnosti na základě současného rozhodnutí (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 41).

Náklady, které jsou ovlivnitelné rozhodnutím, vznikají v důsledku přijatého rozhodnutí a je možné se jim vyhnout v případě nepřijetí rozhodnutí. Opakem jsou náklady, které nelze ovlivnit rozhodnutím a které vzniknou, i když rozhodnutí nebude přijato. Příkladem první skupiny nákladů je např. rozhodnutí o zvýšení objemu produkce, které se projeví zvýšením nákladových položek. Příkladem druhé skupiny nákladů jsou např. náklady na vývoj a testování nového výkonu (Drury, 2000, s. 30; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 42).

Utopené náklady charakterizuje Shim a Siegel (2009, s. 24) jako náklady, které již byly vynaloženy a jejichž výše nemůže být ovlivněna rozhodnutím učiněným v budoucnosti. Pro tyto náklady platí, že se vynakládají před zahájením výroby, jejich výši již nelze ovlivnit a lze je snížit pouze opačně působícím investičním rozhodnutím (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 42).

O oportunitních nákladech byla již řeč v rámci kapitoly o pojetí nákladů, nyní si tyto náklady blíže specifikujeme. Omezenost ekonomických zdrojů neumožňuje podniku uskutečnit všechny možnosti, proto je třeba vybrat ze všech alternativ tu nejefektivnější (Král, 2002, s. 77).

Drury (2000, s. 31) charakterizuje tyto náklady jako měřítko příležitosti, která byla obětována na úkor jedné z dalších alternativ. Popesko (2009, s. 42) dodává, že oportunitní náklady neboli náklady obětované příležitosti představují ušlé výnosy z alternativy, jejíž přijetí bylo přijetím zvolení alternativy znemožněno. Tyto náklady mají charakter implicitních nákladů a je možné je kvantifikovat pouze posuzováním více variant.

S oportunitními náklady tedy souvisí členění nákladů na explicitní a implicitní. Explicitní náklady jsou náklady, jejichž výše je zaznamenána v účetním systému. Implicitní náklady nejsou sice účetním systémem evidovány, ale v případě manažerského rozhodování musí být brány v úvahu (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 43).

3 KALKULACE

„Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí přiřazení (propočít) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).“ (Šoljaková, Fibírová a Wagner, 2007, s. 111)

Hradecký a Konečný (2003, s. 11) dále dodávají, že kalkulací se mnohdy rozumí nejen činnost, jejímž účelem je stanovení nákladů na kalkulační jednici, ale také výsledek této činnosti a část informačního systému podniku.

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky (2008, s. 175) kalkulace slouží jako informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů, používají se při kontrole a plánování v operativním řízení, ovlivňují rozhodování o struktuře sortimentu produktů a týkají se také cenové politiky podniku.

Jedním ze základních pojmů je tzv. metoda kalkulace, tímto pojmem rozumíme způsob stanovení výše nákladů na určitý výkon. Metoda kalkulace je závislá na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů (Král, 1997, s. 83).

3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vytváří. Tento předmět lze vymezit kalkulační jednicí a kalkulovaných množstvím. Připomeňme si, že kalkulační jednice je specifikovaná jednotka výkonu daného podniku vymezená měrnou jednotkou nebo druhem, na kterou se stanovují náklady. Kalkulovaným množstvím se rozumí počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady (Šoljaková, Fibírová a Wagner, 2007, s. 117; Hradecký a Konečný, 2003, s. 12-13).

V literatuře se také čím dál častěji můžeme setkat s pojmem nákladový objekt. Nákladovým objektem je jakákoliv položka, pro kterou jsou měřeny a přiřazovány náklady. Takovou položkou může být např. výkon, aktivita, ale i projekt nebo zákazníci. Nákladový objekt je považován za synonymum k termínu předmět kalkulace (Hansen, Mowen a Guan, 2009, 24).

3.2 Alokace nákladů

Základním problémem, který se v rámci kalkulací řeší, je přiřazování nákladů předmětu kalkulace neboli alokace nákladů. Tradičně se zde pracuje se členěním nákladů na přímé a nepřímé. Zatímco přímé náklady lze snadno a přesně přiřadit objektu, protože mají přímý vztah k výkonu, v případě režijních nákladů není vztah k výkonu identifikovatelný, a proto musíme najít takový vztah, který nám umožní toto přiřazení provést. V praxi je však toto členění často kombinováno s klasifikací nákladů na jednicové a režijní, fixní a variabilní či relevantní a irelevantní (Hansen, Mowen a Guan, 2009, 25; Král, 1997, s. 84).

Alokace nákladů se stala relativně samostatnou oblastí výzkumu, jehož cílem je specifikovat informace o nákladech jednotlivých objektů s ohledem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit. Musíme si uvědomit, že neexistuje jednoznačný způsob přiřazování nákladů objektům, ale každý způsob by měl brát v úvahu nejen vztah nákladů k objektům, ale i typ rozhodovací úlohy (Král, 1997, s. 73-74).

Nákladová alokace vychází ze třech základních principů: princip příčinnosti vzniku nákladů, princip únosnosti nákladů a princip průměrování. Princip příčinnosti je založen na úvaze, že každý objekt alokace by měl být zatížen takovými náklady, které příčinně vyvolal. V případě, že není možné zajistit první princip, používají se zbylé dva. Druhý princip nesouvisí s příčinností, ale odpovídá nám na otázku, jakou výši nákladů je objekt schopen unést. Třetí princip zase odpovídá na otázku, jaké náklady v průměru připadají na určitý výkon (Král, 1997, s. 75-76).

Přiřazování nákladů objektu probíhá v několika fázích, hovoříme o tzv. alokačních fázích. Cílem první fáze je přiřazení přímých nákladů k objektu, který příčinně vyvolal jejich vznik. Ve druhé fázi je našim úkolem co nejpřesnější vyjádření vztahu nepřímých nákladů k objektu, který vyvol jejich vznik. Ve třetí fázi se pak musíme snažit o co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh výkonu. V případě nepřímého vztahu mezi nákladem a výkonem používáme k přiřazení nepřímých nákladů objektu alokace tzv. zprostředkující veličinu. Tuto veličinu označujeme termínem rozvrhová základna, popř. vztahová veličina, a stanovujeme ji na základě racionálního požadavku, aby byla v příčinné souvislosti nejen k nákladům, ale i k objektu alokace (Král, 1997, s. 77; Popesko, 2009, s. 48).

3.3 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura nákladových položek je vyjádřena v každém podniku individuálně ve formě tzv. kalkulačního vzorce. Tento kalkulační vzorec nemá jednoznačně danou formu, sestavuje se variantně s ohledem na využití kalkulace (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 119).

V tabulce (Tab. 4) je zobrazena struktura tzv. typového kalkulačního vzorce. Tento typ kalkulačního vzorce představuje strukturu nákladů v podmínkách centrálně plánového řízení. Ačkoliv známe mnoho podob kalkulačních vzorců, mnoho lidí si s pojmem kalkulační vzorec spojuje právě tento (Král, 1997, s. 89).

Tab. 3 Typový kalkulační vzorec upraveno podle (Král, 1997, s. 89-90)

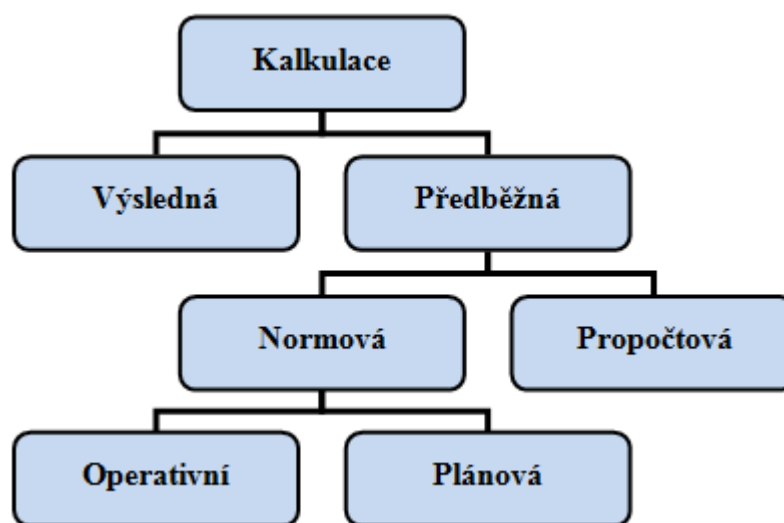
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cen výkonu (základní

Ačkoliv uvedený typ vzorce není zrovna vhodný při řešení rozhodovacích úloh, je stále v praxi často používaný. V reakci na jeho nedostatky však vznikla celá řada variant kalkulačních vzorců např. retrográdní kalkulační vzorec, dynamická kalkulace, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady atd. (Král, 1997, s. 90-92).

3.4 Kalkulační systém

„Kalkulační systém lze definovat jako soustavu kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Hlavním úkolem kalkulačního systému je zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou.“ (Hradecký a Konečný, 2003, s. 13)

Obrázek (Obr. 9) zobrazuje členění kalkulačního systému na jednotlivé druhy kalkulací.



Obr. 9 Členění druhů kalkulací upraveno podle (Hradecký a Konečný, 2003, s. 14)

Zatímco předběžná kalkulace se sestavuje před zahájením výroby, kalkulace výsledná se zjišťuje v průběhu nebo po skončení výroby. Tato kalkulace totiž vyjadřuje skutečně vynaložené náklady na jednotku produkce a slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti výroby (Šoljaková, 2009, s. 81; Lazar, 2012, s. 21).

Propočtová kalkulace se sestavuje u nových výrobků před zahájením jejich výroby a jejím úkolem je dát podklady pro předběžné posouzení efektivnosti. Plánovaná kalkulace se sestavuje na základě operativních norem, které jsou platné k začátku plánovaného období. Tato kalkulace má význam po opakující se výrobu. Operativní kalkulace se také sestavuje na základě norem, ale tyto normy musí být podrobné a platné k datu sestavení kalkulace. Tento druh kalkulace se uplatňuje při zadávání nákladových úkolů výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění (Hradecký a Konečný, 2003, s. 16-20; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 60).

3.5 Metody absorpční kalkulace

Hradecký a Konečný (2003, s. 46) definují absorpční kalkulaci neboli kalkulaci úplných nákladů následovně: „*Kalkulace úplných nákladů vyjadřuje vztah všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotce.*“

Ogerová a Fibírová (1998, s. 102) dále dodávají, že: „*Kalkulace plných nákladů umožňuje porovnat plné (průměrné) náklady výkonu s jeho tržní cenou, tedy zjistit zisk (ztrátu) z prodeje konkrétního výkonu nebo skupiny výkonů.*“

Nevýhodou těchto metod kalkulací je, že poskytují pouze statické zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin. Z tohoto důvodu nejsou vhodné pro poskytování informací v případě rozhodování o struktuře a variantách sortimentu nebo pro posouzení přínosu výkonu k tvorbě zisku (Fibírová a Šoljaková, 2005, s. 15).

3.5.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je považována za nejjednodušší metodu kalkulace. Tato metoda nachází své uplatnění nejčastěji ve stejnorodé hromadné výrobě. Náklady na jednotu výkonu můžeme v případě této metody vyčíslit jako podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu (Hradecký a Konečný, 2003, s. 47; Popesko, 2009, s. 62).

3.5.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Tato kalkulační metoda nachází své uplatnění u technologicky stejných nebo příbuzných výrobků, které jsou vyráběny ze stejné základní suroviny, ale liší se např. barvou, velikostí, rozměry, tvarem apod. Základem této metody je určení typického představitele výrobků, kterému bude přidělen ekvivalent nákladů = 1. Na základě tohoto představitele pak určíme náklady na jednotlivé výrobky (Lang, 2005, s. 89; Popesko, 2009, s. 62).

3.5.3 Přirážková kalkulace

Metoda přirážkové kalkulace má svůj význam v tzv. heterogenní výrobě, kde se vyrábí více různých druhů výkonů. Cílem této kalkulace je přiřazení nepřímých nákladů výkonům v míře, v jaké byly výrobou těchto výkonů vyvolány, prostřednictvím vhodně zvolené rozvrhové základny. Nepřímé náklady resp. režijní náklady se tedy přiřazují výkonům pomocí přirážek vztahujících se k této rozvrhové základně (Hradecký a Konečný, 2003, s. 52).

Rozvrhovou základnou u metody přírážkové kalkulace je zpravidla určitá položka přímých nákladů. Výhodou těchto přímých položek nákladů je jejich poměrně snadná evidence a vyčíslení. Rozvrhové základny můžeme rozdělit na základny v peněžní formě a naturální rozvrhové základny. V případě peněžních základen je přírážka nepřímých nákladů vypočtena v procentech, u naturální základny je sazba režijních nákladů vyjádřena v peněžních jednotkách. Přírážkovou metodu kalkulace lze využít ve dvou základních variantách, tj. sumarizační a diferencované. Rozdíl těchto variant spočívá v počtu rozvrhových základen. Zatímco u sumarizační varianty se přírážka nebo sazba zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jednou rozvrhovou základnou, v případě diferencované varianty se pro rozvrhování různých skupin nepřímých nákladů používají různé rozvrhové základny (Popesko, 2009, s. 69-71).

Ačkoliv je přírážková kalkulace nejrozšířenějším konceptem pro přiřazení nákladů výkonům, i ona může být nepřesná. Důvodem těchto nepřesností může být fakt, že v důsledku vzrůstajícího podílu nepřímých nákladů má jakákoliv odchylka v kalkulaci velký dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů. Dalším příčinnou nepřesností je stále obtížněji vyjádřitelný příčinný vztah nepřímých nákladů ke kalkulační jednotce. V praxi pak často dochází k nesprávnému zvolení rozvrhové základny (Popesko, 2009, s. 78-79).

3.5.4 Kalkulace sdružených výkonů

Tato metoda kalkulace se uplatňuje ve výrobě, kde v jednom technologickém postupu ze stejnorodé suroviny vzniká několik druhů různých výrobků. Ke kalkulaci sdružených nákladů lze využít dvě metody: odečítací a rozčítací. Zatímco odečítací metoda se používá ve výrobcích, kde jeden výrobek považujeme za hlavní a ostatní za vedlejší, rozčítací metoda se uplatňuje v takové výrobě, kde lze všechny výrobky považovat za hlavní. Postup odečítací metody spočívá v tom, že se od celkových nákladů odečtou vedlejší produkty oceněné v prodejních cenách, a zůstatek považujeme za náklady hlavního výrobku. V případě rozčítací metody použijeme k alokaci nákladů buď průměrné náklady, poměry prodejních cen nebo kalkulaci s poměrovými čísly (Hradecký a Konečný, 2003, s. 70-72).

Ačkoliv je odečítací metoda poměrně jednoduchá, může v důsledku oceňování vedlejších výrobků tržními cenami docházet k neúměrnému snižování nákladů na hlavní výrobky. Předností rozčítací metody je její větší přesnost v případě správně stanovených koeficientů, toto stanovení je však obtížné (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 70-71).

3.5.5 Fázová metoda kalkulace

Fázová metoda kalkulace se využívá především ve výroбах jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. Předmětem tohoto druhu kalkulace není výkon, ale výrobní fáze. Každá fáze je kalkulována samostatně za použití prosté metody kalkulace dělením, která určí náklady meziprojektu neboli polotovaru. Po sečtení všech dílčích nákladů jednotlivých fází dostaneme náklady finálního výkonu (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 72).

3.5.6 Postupná metoda kalkulace

S postupnou kalkulací se můžeme setkat ve výroбах, kde jsou výrobní stupně organizačně a technologicky odděleny. Náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni výroby, protože se náklady jednotlivých výrobních stupňů kumulují (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 74).

3.5.7 Dynamická kalkulace

Poslední metodou kalkulace je tzv. dynamická kalkulace. Tato metoda slouží ke zpřesnění dosavadních kalkulací. Cílem této metody je vyčíslení nákladů při různých stupních využití výrobní kapacity a zjištění optimálního využití kapacity. Podstatou dynamické kalkulace je měnící se režijní přírážky v závislosti na stupni využití kapacity (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 75).

3.6 Metoda kalkulace variabilních nákladů

V reakci na nedostatky metod absorpčních kalkulací vznikla koncepčně odlišná kalkulace tzv. neúplných nákladů, reprezentována metodou variabilních nákladů. Znakem této metody je členění nákladů nikoliv na přímé a nepřímé, ale fixní a variabilní. Tato kalkulace zdůrazňuje, zda náklady souvisí přímo s výkonem nebo slouží k celkovému zajištění činnosti v rámci daného období. Z toho vyplývá, že pracuje pouze s variabilními náklady a fixní náklady na jednotlivé výrobky nerozpočítává. Metoda variabilních nákladů se používá pro zjištění podílu jednotlivých výrobků na tvorbě zisku, k určení pořadí výhodnosti výrobků, k rozhodování o optimálním sortimentu nebo k cenovým rozhodováním. Tato metoda však neposkytuje informace o výši a struktuře režijních nákladů (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 137; Ogerová a Fibířová, 1998, s. 103; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 81).

V rámci této metody se setkáváme s pojmy: hrubá rentabilita a příspěvek na úhradu fixní nákladů a zisku. Hrubá rentabilita slouží k posouzení jednotlivých výrobků z hlediska tvorby zisku podniku a zjistíme ji z podílu marže k ceně výrobku. Příspěvek na úhradu nám zase odpovídá na otázku, v jaké míře je výrobek schopen uhradit část fixních nákladů a zisku. Tento ukazatel se vyjadřuje jako rozdíl mezi prodejní cenou produktu a jeho variabilními náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 80-81).

3.7 Activity Based Costing

Další metodou, která vznikla jako reakce na nedostatky tradičního kalkulačního systému, je metoda Activity Based Costing. Na rozdíl od tradičních metod kalkulací zde nejsou náklady rozvrhovány dle objemu produkce, ale klíčovým prvkem se zde stávají aktivity neboli činnosti, které jsou příčinnou spotřeby zdrojů. V rámci ABC metody jsou nejprve sledovány náklady na tyto aktivity a skrze tyto aktivity jsou pak přiřazovány náklady výkonům. Tato metoda přináší podrobnější pohled na klíčová faktory ovlivňující podnikové režie a snaží se o odhalení toho, co zapříčiňuje vznik nákladů (Doyle, 2006, s. 100-101; Hansen a Mowen, c2007, s. 49; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 89-90).

Postup metody ABC se skládá ze čtyř fází. První a druhá fáze spočívá v identifikaci klíčových aktivit a přiřazení nákladů těmto aktivitám. Prvním krokem je tedy analýza všech činností potřebných k výrobě výrobku, jejich identifikace a přiřazení nepřímých nákladů k jednotlivým aktivitám prostřednictvím vztahové veličiny nákladů. Poté, co známe náklady na jednotlivé aktivity, je třeba vymezit vztahovou veličinu aktivity. Tato vztahová veličina představuje spojení aktivit s nákladovými objekty. Poslední fáze spočívá v přiřazení nákladů na nákladové objekty. V této fázi se tedy určují náklady na předmět alokace na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivity vyžadované předmětem kalkulace (Weygandt, Kimmel a Kieso, c2010, s. 156-157)

K hlavním přínosům této metody patří zpřesnění informací o nákladech na jednotlivé výkony a analyzování nákladů z různých hledisek např. z pohledu zákazníka, trhu nebo zakázky. Úskalím této metody je její časová a datová náročnost. Problémem může být také určování vztahových veličin a s tím spojené přiřazování nákladů, které jsou společné pro víc aktivit (Doyle, 2006, s. 117; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 91-92).

4 ROZPOČETNICTVÍ

„Rozpočetnictví je proces navazující na věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku.“ (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 120)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 124) charakterizují rozpočetnictví jako nástroj hodnotového řízení, jehož smyslem je stanovení a následná kontrola úkolů. Rozpočetnictví je primárně orientováno na budoucnost a představuje jeden ze základních nástrojů manažerského účetnictví. Zjednodušeně můžeme říci, že rozpočty jsou plány vyjádřené v peněžních jednotkách.

Podle Popeska (2009, s. 199) má rozpočet plnit tři základní funkce:

- Stanovit hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách
- Plnit kontrolní funkci
- Poskytovat informace pro tvorbu předběžných kalkulací

K dalším úkolům rozpočetnictví patří zefektivnění řídicích procesů, koordinace podnikových činností, poskytování podkladů pro průběžnou kontrolu a motivování k dosažení cílů podniku (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 124-125).

Rozpočtovací proces zahrnuje čtyři fáze: přípravu rozpočtů, tvorbu rozpočtů, kontrolu plnění rozpočtů s identifikací odchylek a odstranění odchylek. Cílem první fáze je sběr dat a informací pro druhou fázi. V rámci druhé fáze pak dochází k samotnému sestavení rozpočtů. Smyslem třetí fáze je průběžné srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot a následná identifikace odchylek. V poslední fázi dochází k provádění úkonů k odstranění a eliminaci odchylek (Popesko, 2009, s. 200-201).

Rozpočty lze členit na dlouhodobé a krátkodobé, základní a souhrnné, pevné a variantní či podnikové a vnitropodnikové. Zatímco krátkodobé rozpočty jsou sestavovány na období kratší než jeden rok, dlouhodobé rozpočty se naopak sestavují na období delší než jeden rok. Základním rozdílem mezi vnitropodnikovými a podnikovými rozpočty je ten, že podnikové rozpočty charakterizují podnik jako celek (rozpočetní výsledovky, rozvaha a rozpočet peněžních toků), zatímco vnitropodnikové rozpočty se týkají vnitropodnikových útvarů nebo činností (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 121-124).

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část byla zpracována formou literární rešerše a jejím cílem bylo vytvoření teoretické základny pro následující praktickou část.

První kapitola teoretické části byla věnována účetním systémům, především manažerskému účetnictví, které nejvíce souvisí s problematikou řízení nákladů.

Stěžejní částí byla druhá kapitola, která se zabývala charakterizací pojmu náklady, jejich pojetím a členěním. V této kapitole byly klasifikovány náklady dle druhového, účelového, kalkulačního členění a dále dle členění podle závislosti na objemu produkce a z hlediska rozhodování. Cílem této kapitoly bylo zdůraznit význam pochopení podstaty nákladů vzhledem k jejich následnému řízení.

Další část práce byla zaměřena na kalkulaci nákladů, což je jeden z nástrojů manažerského účetnictví sloužící k řízení nákladů. Tento nástroj můžeme zjednodušeně definovat jako přiřazení nákladů určitému výkonu. V případě kalkulace je důležité vymezit si předmět kalkulace a způsob přiřazování nákladů. Dalším důležitým pojmem je tzv. kalkulační systém, tedy soustava kalkulací v podniku a jejich vazeb. Poté, co jsme si kalkulaci vymezili teoreticky, přešli jsme k jejímu praktickému využití ve formě jejích metod. Tyto metody jsme si rozdělili na absorpční a neabsorpční metody kalkulace. Zatímco absorpční metody kalkulace, do kterých patří např. přírážková kalkulace, při stanovení nákladů na kalkulační jednici berou v úvahu všechny složky nákladů, ty neabsorpční považují za relevantní jen určitou skupinu nákladů. V rámci neabsorpčních metod kalkulace, které vznikly jako reakce na nedostatky absorpčních metod, jsme se v teorii zaměřili na metodu kalkulace variabilních nákladů a tzv. ABC metodu.

Dalším nástrojem pro řízení nákladů je rozpočetnictví, kterému byla věnována poslední kapitola. Rozpočetnictví je proces navazující na věcné úkoly podniku a jeho cílem je stanovení budoucích hodnotových veličin. Často se pojem rozpočet zaměňuje s pojmem plán. Rozdíl spočívá v jednotkách, zatímco plány jsou vyjádřeny v naturálních jednotkách, rozpočty se stanovují v jednotkách peněžních. Zjednodušeně tedy můžeme říci, že rozpočty jsou plány vyjádřené v peněžních jednotkách. K základním funkcím rozpočtů patří plánování, koordinace, komunikace, motivace a kontrola.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O.

První kapitola praktické části bude věnována představení společnosti SEPIO spol. s r.o. Začneme historií společnosti a základní charakteristikou, poté zhodnotíme finanční situaci společnosti a nakonec se budeme zabývat analýzou stavu řízení nákladů ve společnosti.

6.1 Historie společnosti

Společnost SEPIO spol. s r.o. vznikla v roce 1995 spojením tuzemské firmy Pilana Zborovice spol. s r.o. a německé firmy Joh. Fridrich Ohler GmbH & Co. Do společnosti s dlouholetou zkušeností s výrobou segmentových pil přinesla firma Ohler nové výrobní možnosti a technologie. Nakonec se společnost Ohler po odkoupení podílů Pilany Zborovice stala majoritním vlastníkem. V roce 2000 převzala veškeré obchodní aktivity firmy Ohler německá firma Gebr. Lennart GmbH & Co KG a tím vznikl společnosti SEPIO nový vlastník. Další změna nastala v roce 2002, kdy do společnosti vstoupila nizozemská společnost Kinkelder BV, která odkoupila 50 % podílu společnosti. S touto změnou je spojena razantní modernizace celé výroby a následné upevnění pozice společnosti na trhu se segmentovými pilami (Interní materiály).

6.2 Profil společnosti

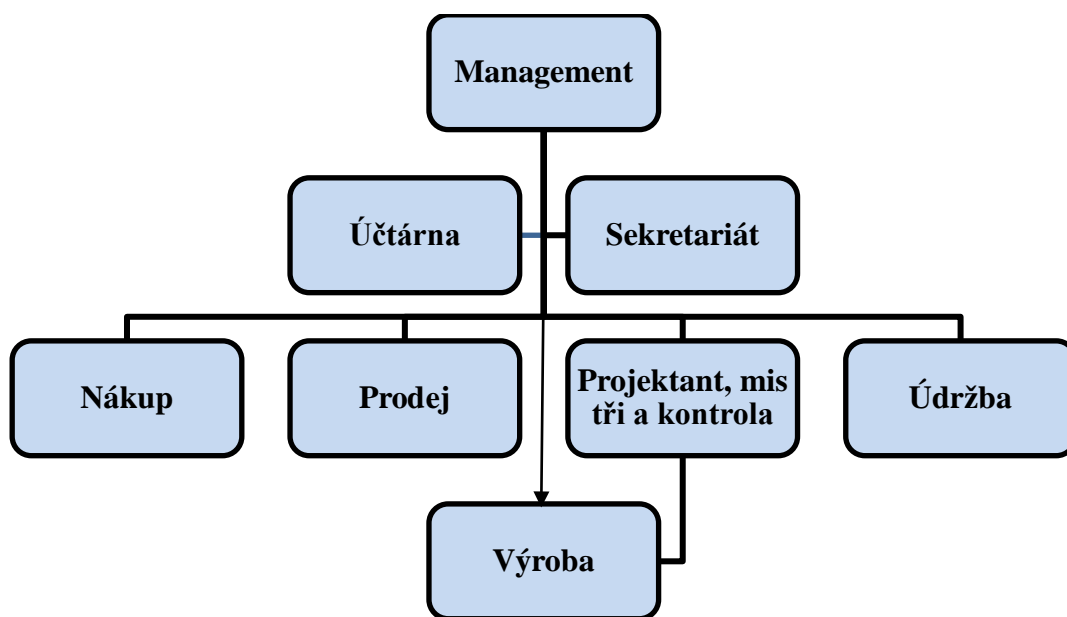
Společnost SEPIO spol. s r.o. se od svého vzniku zabývá výrobou a servisem segmentových pilových kotoučů určených na řezání kovů a kovových slitin. Sídlo společnosti se nachází v blízkosti města Kroměříže, ve vesnici Zborovice, na okraji Zlínského kraje. Vlastníky společnosti jsou německá firma Gebrüder Lennartz GmbH a Co.KG a nizozemská společnost De Kinkelder Beheer B.V. Každá z těchto firem disponuje ve společnosti SEPIO 50 % obchodním podílem a vkladem 5 500 000 Kč. Společnost je zastupována dvěma jednateli, kteří mají právo za společnost jednat a podepisovat. Společnost nemá zpracovanou vizi či poslání v písemné podobě, ale podle slov jednoho z jednatelů je jejím hlavním cílem udržet se na trhu a modernizovat výrobu. Firma chce nadále poskytovat svým zákazníkům kvalitní výrobky, vytvářet vhodné pracovní prostředí, motivovat zaměstnance a být konkurenceschopná (Interní materiály). Základní údaje o společnosti jsou shrnuté v následující tabulce (Tab. 4).

Tab. 4 Základní údaje o společnosti SEPIO upraveno podle (Justice.cz, © 2012-2014)

Obchodní firma	SEPIO spol. s r.o.
Datum zápisu do obchodního rejstříku	2. srpna 1995
Sídlo	Zborovice, Hlavní 51, PSČ 768 32
Identifikační číslo	634 70 128
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Statutární orgán (jednatel)	Jan Vaněk Jan Večerka
Společníci	Gebrüder Lennartz GmbH a Co. KG De Kinkelder Beheer B.V.
Základní kapitál (zapsáno 1995)	1 000 000 Kč
Základní kapitál (zapsáno 2005)	11 000 000 Kč

6.2.1 Organizační struktura společnosti

Na obrázku (Obr. 10) je znázorněna organizační struktura společnosti SEPIO. Jde o uspořádání založené na liniové struktuře rozšířené o štábní útvary.



Obr. 10 Organizační struktura společnosti upraveno podle (Interní materiály)

V čele společnosti stojí dva jednatelé, kteří mají na starosti vedení společnosti a spadají pod ně všechny úseky. Mezi povinnosti jednatelů patří jednání s odběrateli a dodavateli, uzavírání obchodních smluv apod. Štábními útvary, které zajišťují podporu řídicích činností, jsou účtárna a sekretariát. V účtárně pracuje jedna účetní, která má na starosti vedení účetnictví, sledování peněžních toků, poskytuje podklady pro zpracování účetní závěrky apod. V sekretariátu pracuje jedna zaměstnankyně, jejímž úkolem je komunikace se zaměstnanci, příprava, evidence a archivace dokumentů atd. Nákup materiálu a prodej výrobků má na starosti jeden z jednatelů, pan Vaněk. Druhý jednatel, pan Večerka, má na starosti úsek údržby. Dalšími zaměstnanci je jeden kontrolor, jedna plánovačka a tři mistři, kteří zajišťují chod výroby (Interní materiály).

Tab. 5 Počet zaměstnanců upraveno podle (Interní materiály)

Rok	Dělníci			THP pracovníci	Celkem pracovníků
	Výrobní	Režijní	Celkem	Celkem	
2011	26	8	34	9	43
2012	28	8	36	9	45
2013	29	8	37	9	46

V současnosti ve společnosti pracuje třicet sedm dělníků, z toho osm je režijních, mezi které řadíme údržbáře, elektrikáře, ostřiče a zámečníky. Technicko-hospodářskými pracovníky jsou jednatelé, účetní, sekretářka, plánovačka, mistři a kontrolor. Náplní práce kontrolora je především spolupráce s výrobními pracovníky, kontrola výroby, kontrola kvality výrobků atd. Výstupem práce plánovačky jsou výrobní plány (Interní materiály).

6.2.2 Předmět činnosti

Do předmětu podnikání patří (*Justice.cz*, © 2012-2014):

- Poradenská činnost v oblasti podnikání
- Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej /obchodní činnost/
- Výroba nástrojů
- Stavba strojů s mechanickým pohonem

6.2.3 Výroba a produkty

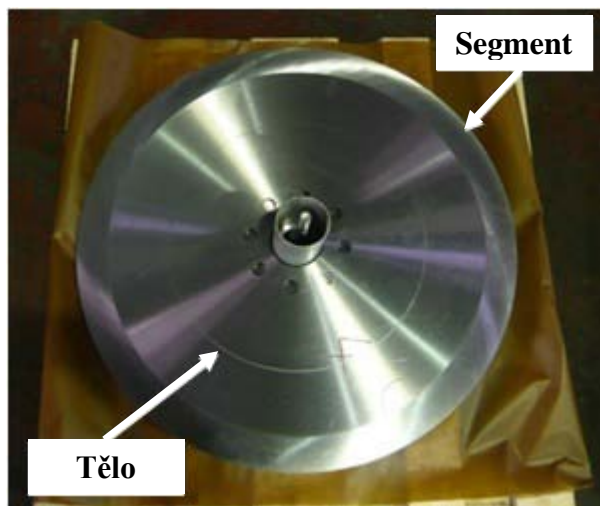
Jak už by bylo řečeno v úvodu, společnost SEPIO se specializuje na výrobu segmentových pilových kotoučů, které jsou určeny na řezání kovů a kovových slitin. V případě SEPIA hovoříme o zakázkové výrobě jednoho druhu výrobku, tj. segmentových pil. Podnik vyrábí segmentové pily celkem ve třiceti pěti základních provedeních lišících se průměrem a silou pily, počtem zubů, hlavními a usnášejícími otvory atd. Katalog společnosti je uveden v příloze (Příloha I). Pro každou práci a materiál je třeba použít vhodný pilový kotouč, tzn. se správným tvarem a geometrií zubů, s přiměřenou řeznou rychlostí a posuvem do řezu odpovídajícímu řezanému materiálu. Obrobitelnost materiálu řezáním je určována především složením materiálu, pevností a způsobem zpracování (Interní materiály).

Prvním krokem výroby je výroba segmentů. Segmenty jsou vyráběny z kvalitní tzv. rychlořezné oceli, což je mimořádně kvalitní, ale zároveň nákladný materiál dovážený z Francie. Výroba segmentů zahrnuje následující výrobní postupy: řezání, frézování, vrtání, kalení, popouštění, broušení drážky, odjehlení drážky a broušení boků (Interní materiály).



Obr. 11 Segment (Vlastní zpracování)

Po výrobě segmentů následuje výroba těl. Těla jsou vyráběny z méně kvalitního materiálu, z ocelového plechu. Postup výroby těl obnáší: broušení těl, rovnání těl, frézování, lisování praporků a úpravy otvorů. Poslední fází výroby je montáž, v této fázi výroby dochází k nýťování pil, broušení obvodů, broušení nýtů, kónickému broušení, rovnání a popř. ostření (Interní materiály). Výsledný výrobek je zobrazen na obrázku (Obr. 12).



Obr. 12 Segmentová pila (Vlastní zpracování)

K výrobě společnost SEPIO používá jedenáct CNC strojů: čtyři obráběcí centra, tři brusky segmentů, brusku ploch, dvě brusky kónického tvaru a jeden CNC stroj na nýtování (Interní materiály).

6.2.4 Prodej a odběratelé

Z hlediska prodeje byl nejúspěšnějším rokem pro společnost rok 2012. V tomto roce společnost dosáhla i největšího obrátu. Odběrateli společnosti jsou především její vlastníci, čili společnosti Lennartz a Kinkelder. Společnost tedy drtivé procento výrobků vyváží do zahraničí, nejvíce do Nizozemí a poté do Německa. Do zahraničí se vyváží výrobky, které neprocházejí poslední výrobní fází, tzn. ostřením. Tuto fázi provádí samotní vlastníci s ohledem na požadavky cílových zákazníků. Ostření se tedy provádí pouze pro tuzemské zákazníky, kteří představují cca 10 % z celkového prodeje (Interní materiály).

Tab. 6 Prodej a obrat dle odběratelů upraveno podle (Interní materiály)

Rok	Prodej				Obrat (Kč)
	Celkem (ks)	Lennartz	Kinkelder	Tuzemsko	
2011	199 012	37 %	49 %	14 %	96 062 252
2012	228 463	45 %	48 %	7 %	107 235 417
2013	203 990	43 %	48 %	9 %	105 580 217

6.3 Analýza finanční situace společnosti

Cílem finanční analýzy společnosti je poskytnutí informací o ekonomické situaci společnosti a o jejím hospodaření v letech 2011 až 2013.

6.3.1 Finanční a majetková struktura společnosti

Tabulky (Tab. 7 a Tab. 8) představují zjednodušenou verzi rozvah společnosti za roky 2011 až 2013, jež jsou v plném rozsahu součástí přílohy (Příloha II). Údaje v tabulkách jsou zaokrouhleny na celá čísla v tis. Kč.

Tab. 7 Vertikální analýza aktiv upraveno podle (Interní materiály)

Položka rozvahy	Suma (v tis. Kč) a procentuální podíl (%)					
	2011		2012		2013	
AKTIVA CELKEM	39 853	100 %	30 665	100 %	36 392	100 %
POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ VLASTNÍ KAPITÁL	0	0 %	0	0 %	0	0 %
DLOUHODOBÝ MAJETEK	2 410	6 %	1 530	5 %	1 461	4 %
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Dlouhodobý hmotný majetek	2 410	6 %	1 530	5 %	1 461	4 %
Dlouhodobý finanční majetek	0	0 %	0	0 %	0	0 %
OBĚŽNÁ AKTIVA	36 967	93%	28 887	94 %	34 804	96 %
Zásoby	20 526	51 %	17 330	57 %	18 244	50 %
Dlouhodobé pohledávky	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Krátkodobé pohledávky	10 210	26 %	9 274	30 %	13 430	37 %
Krátkodobý finanční majetek	6 231	16 %	2 283	7 %	3 130	9%
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	476	1 %	248	1 %	127	0 %

Tabulka (Tab. 7) podává přehled o majetkové struktuře společnosti, a to jak v absolutních číslech, tak v procentuálním vyjádření. Na první pohled lze vidět, že se podíly jednotlivých položek v průběhu posledních tří let relativně výrazně nezměnily. Jelikož se jedná o výrobní firmu, největší procentuální majetkový podíl představují zásoby, resp. materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky.

Podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech se pohybuje kolem 5 %. Téměř z 99 % je dlouhodobý majetek reprezentován položkou samostatné movité věci a soubory movitých věcí, tzn. stroji a zařízení. Společnost nevlastní žádný dlouhodobý ani krátkodobý finanční majetek ve formě cenných papírů. Krátkodobý finanční majetek je reprezentován pouze penězi v pokladně a na účtech v bankách. Významnou položku v roce 2013 tvořily krátkodobé pohledávky, tj. 37 %, především pohledávky z obchodních vztahů.

Tab. 8 Vertikální analýza pasiv upraveno (Interní materiály)

Položka rozvahy	Suma (v tis. Kč) a procentuální podíl (%)					
	2011		2012		2013	
PASIVA CEKEM	39 853	100 %	30 665	100 %	36 392	100 %
VLASTNÍ KAPITÁL	12 128	31 %	16 167	53 %	27 662	76 %
Základní kapitál	11 000	28 %	11 000	36 %	11 000	30 %
Kapitálové fondy	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	937	2 %	1 341	4 %	1 339	4 %
Výsledek hospodaření minulých let	-3 643	- 9 %	- 272	- 1 %	3 825	11 %
Výsledek hospodaření běžného účetního období	3 834	10 %	4 098	14 %	11 498	31 %
CIZÍ ZDROJE	27 725	69 %	14 498	47 %	8 730	24 %
Rezervy	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Dlouhodobé závazky	4 392	11 %	1 133	4 %	447	1 %
Krátkodobé závazky	23 333	58 %	13 365	43 %	8 283	23 %
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0 %	0	0 %	0	0 %
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	0	0 %	0	0 %	0	0 %

Zatímco v roce 2010 používal podnik k financování své činnosti především cizí zdroje, v roce 2013 byla situace opačná a jasně převažovalo financování z vlastních zdrojů. Při pohledu do tabulky lze jasně identifikovat příčiny změn tohoto financování.

Od roku 2011 do roku 2013 došlo ke zvýšení výsledku hospodaření téměř na trojnásobek, zatímco krátkodobé závazky se oproti své původní hodnotě snížily skoro na třetinu. Účet krátkodobých závazků reprezentují především závazky z obchodních vztahů, dále závazky vůči zaměstnancům, závazky vůči správě sociálního zabezpečení či státu. Za poslední tři roky nedošlo k navýšení základního kapitálu a podnik ke svému financování nevyužil bankovní úvěry a výpomoci.

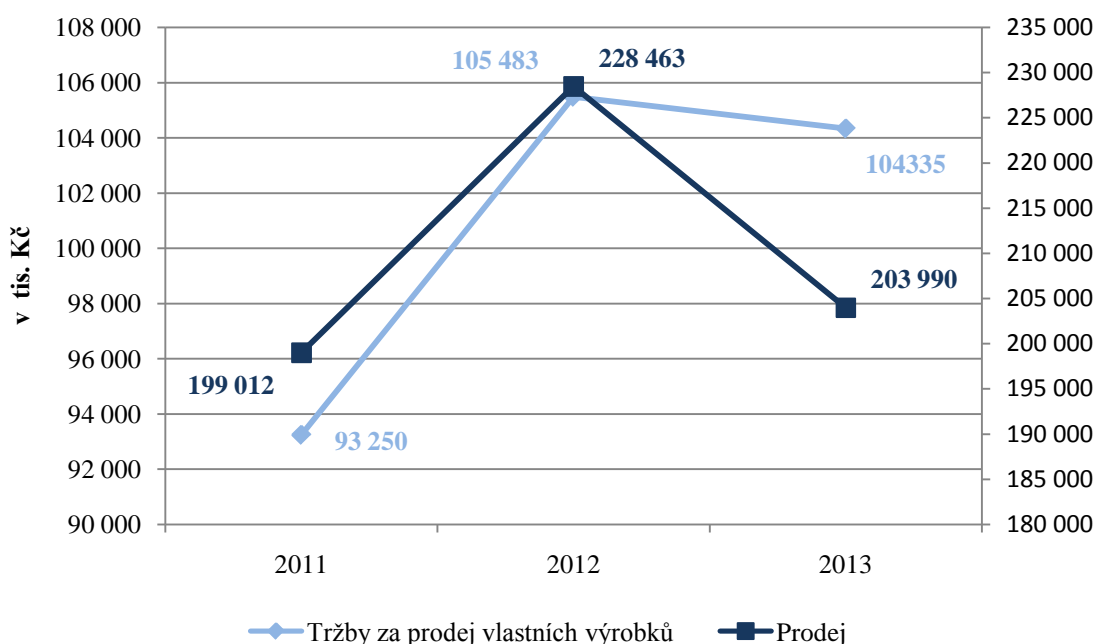
6.3.2 Analýza výnosů a nákladů

Tabulky (Tab. 9 a Tab. 10) představují zjednodušenou verzi výkazů zisku a ztráty společnosti za roky 2011 až 2013, jež jsou v plném rozsahu součástí přílohy (Příloha III). Údaje v tabulkách jsou zaokrouhleny na celá čísla v tis. Kč.

Tab. 9 Vertikální analýza výnosů upraveno podle (Interní materiály)

Položka výkazu zisku a ztráty	Suma (v tis. Kč) a procentuální podíl (%)					
	2011		2012		2013	
VÝNOSY	97 914	100 %	109 618	100 %	111 449	100 %
Tržby za prodej zboží	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výkony	93 975	96 %	105 181	96 %	106 963	96 %
Tržby z prodeje DM a materiálu	2 181	2 %	1 489	1 %	1 522	1 %
Ostatní provozní výnosy	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Převod provozních výnosů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výnosy z DFM	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výnosy z KFM	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výnosové úroky	3	0 %	0	0 %	0	0 %
Ostatní finanční výnosy	1 732	2 %	2 936	3 %	2 859	3 %
Převod finančních výnosů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Mimořádné výnosy	23	0 %	12	0 %	105	0 %

Z tabulky (Tab. 9) jasně vyplývá, že se na výnosech největším procentem podílí výkony. Ve všech třech letech byl podíl této položky na celkových výnosech 96 %. Ve společnosti SEPIO se na výši výkonů naprostou většinou podílí tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, v menší míře pak změna stavu zásob vlastní činnosti. Zbylé 4 % výnosů pak tvoří tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a ostatní finanční výnosy. Od roku 2011 do roku 2013 se celková hodnota výnosů důsledkem vyššího prodeje zvýšila asi o třináct a půl miliónu korun, tj. o 13,82 %.



Obr. 13 Vývoj tržeb z prodeje vlastních výrobků vzhledem k počtu prodaných kusů (Vlastní zpracování)

Nejvýznamnější nákladovou položkou je položka výkonové spotřeby, jejíž podíl na celkových nákladech se v uplynulých třech letech pohyboval kolem 80 %. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní společnost, největší podíl na výkonové spotřebě má spotřeba materiálu a energie. Další podstatnou položkou nákladů jsou osobní náklady, které se v posledních třech letech v důsledku navýšení počtu zaměstnanců vždy meziročně zvýšily. V roce 2013 pak zbylých 5 % nákladů představovala daň z příjmu za běžnou činnost a ostatní finanční náklady. Od roku 2011 do roku 2013 se celková hodnota nákladů zvýšila téměř o šest miliónů korun, tzn. o 6,31 %.

Tab. 10 Vertikální analýza nákladů upraveno podle (Interní materiály)

Položka výkazu zisku a ztráty	Suma (v tis. Kč) a procentuální podíl (%)					
	2011		2012		2013	
NÁKLADY	94 080	100 %	105 520	100 %	100 020	100 %
Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Výkonová spotřeba	75 106	81 %	85 014	78 %	77 744	78 %
Osobní náklady	13 861	15 %	16 164	18 %	17 006	17 %
Daně a poplatky	3	0 %	4	0 %	3	0 %
Odpisy DNM a DHM	1 122	1 %	933	1 %	479	0 %
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	291	0 %	1	0 %	5	0 %
Ostatní provozní náklady	169	0 %	0	0 %	16	0 %
Převod provozních nákladů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Prodané cenné papíry a podíly	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Náklady z finančního majetku	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Nákladové úroky	287	0 %	259	0 %	9	0 %
Ostatní finanční náklady	2 860	3 %	2 174	2 %	2 021	2 %
Převod finančních nákladů	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Daň z příjmu za běžnou činnost	357	0 %	956	1 %	2 737	3 %
Mimořádné náklady	24	0 %	15	0 %	0	0 %

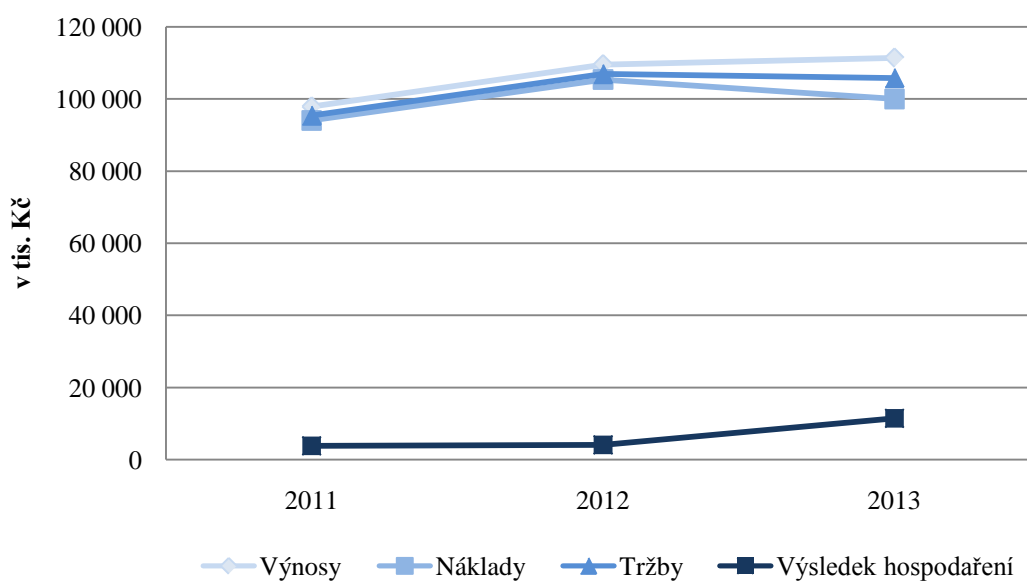
6.3.3 Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření

Tabulka (Tab. 11) zobrazuje celkovou sumu nákladů a výnosů v letech 2011 až 2013 a vývoj tržeb a výsledku hospodaření za stejné období.

Tab. 11 Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření (Vlastní zpracování)

Ukazatel	Údaje zaokrouhleny na celá čísla v tis. Kč		
	2011	2012	2013
Výnosy	97 914	109 618	111 449
Náklady	94 080	105 520	100 020
Tržby	95 431	106 971	105 857
Výsledek hospodaření	3 834	4 098	11 498

Zatímco celkové výnosy se v průběhu tří let zvýšily asi o třináct a půl milionu korun, celkové náklady se zvýšily pouze o necelých šest milionů korun. Tato skutečnost má za následek, že výsledek hospodaření se zvýšil téměř o osm milionů korun. Tržby se mezi lety 2011 a 2012 zvýšily o více než deset milionů, mezi lety 2012 a 2013 však došlo k mírnému poklesu asi o milion. Vývoj ukazatelů znázorňuje následující graf (Obr. 14).



Obr. 14 Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření (Vlastní zpracování)

6.3.4 Analýza poměrových ukazatelů

V této kapitole využijeme k analýze finanční situace společnosti poměrových ukazatelů. Do poměrových ukazatelů můžeme zařadit ukazatele rentability, likvidity, aktivity a zadluženosti.

Rentabilita neboli výnosnost vloženého kapitálu je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku použitím vloženého kapitálu. Ukazatel rentability tržeb vyjadřuje schopnost podniku transformovat zásoby na hotové peníze. Ukazatel rentability celkového kapitálu měří výkonnost neboli produkční sílu podniku. Poslední ukazatelem je ukazatel rentability vlastního kapitálu, kterým se měří výnosnost kapitálu vloženého vlastníky. (Knápková a Pavelková, 2010, s. 96-99)

Tab. 12 Ukazatelé rentability (Vlastní zpracování)

Ukazatelé rentability	2011	2012	2013
Rentabilita tržeb	4,02 %	3,83 %	10,80 %
Rentabilita celkového kapitálu	11,22 %	17,33 %	38,95 %
Rentabilita vlastního kapitálu	31,61 %	25,35 %	41,32 %

Ukazatelé rentability by se měly pohybovat v kladných hodnotách a měly by vykazovat stoupající tendenci. Společnost SEPIO v letech 2011 a 2013 efektivně zhodnotila svůj celkový i vlastní kapitál. Pouze ukazatel rentability tržeb mezi lety 2011 a 2012 mírně poklesl důsledkem snížení tržeb.

Dalším poměrovým ukazatelem je tzv. likvidita, která vyjadřuje schopnost podnik hradit své závazky. Zjednodušeně můžeme říci, že ukazatelé likvidity v podstatě poměřují to, čím je možno platit s tím, co je nutno zaplatit. V praxi rozeznáváme tři stupně likvidity. Prvním ukazatelem je ukazatel běžné likvidity, který udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé cizí zdroje podniku. Druhým stupněm je tzv. pohotová likvidita, která udává, kolikrát jsou krátkodobé pohledávky a finanční majetek schopný pokrýt krátkodobé cizí zdroje. Posledním ukazatelem likvidity je okamžitá neboli hotovostní likvidita, která vyjadřuje krytí krátkodobých cizích zdrojů finančním majetkem. Pokud je hodnota tohoto ukazatele vysoká znamená to, že podnik neefektivně využívá své finanční prostředky. (Knápková a Pavelková, 2010, s. 89-91)

Tab. 13 Ukazatelé likvidity (Vlastní zpracování)

Ukazatelé likvidity	2011	2012	2013
Běžná likvidita	1,58	2,16	4,20
Pohotová likvidita	0,71	0,87	2,00
Hotovostní likvidita	0,27	0,17	0,38

Hodnota ukazatele běžné likvidity by měla nabývat hodnot od 1,5 do 2,5, ukazatel pohotové likvidity od 1 do 1,5 a ukazatel hotovostní likvidity od 0,2 do 0,5. Když se podíváme do tabulky, je zřejmé, že v některých letech společnost nedosáhla doporučených hodnot. V roce 2011 a 2012 byla hodnota ukazatele pohotové likvidity nižší než 1, což znamená, že by společnost své krátkodobé závazky nepokryla pouze z krátkodobých pohledávek a finančního majetku, ale musela by spoléhat na prodej zásob. V roce 2012 společnost také klesla pod doporučenou hodnotu ukazatele hotovostní likvidity, což znamená, že nebyla schopna pokrýt své závazky pouze z finančního majetku. V roce 2013 naopak převýšila doporučenou hodnotu běžné likvidity, což znamená, že velkou část oběžných aktiv financovala z dlouhodobých zdrojů.

Ukazatelé aktivity měří schopnost podniku využívat vložené prostředky. Je třeba zdůraznit, že čím rychleji se aktiva "točí", tím více vydělávají. Ukazatelé aktivity mají dvojí formu. Zatímco obrátka měří, kolikrát za rok se daná položka využije při podnikání, doba obratu udává počet dní, za který se položka obrátí. Ukazatel doby obratu zásob udává průměrný počet dnů, kdy jsou zásoby vázány v podnikání do doby jejich spotřeby. Ukazatel doby obratu pohledávek vyjadřuje období, po které musí podnik v průměru čekat, než obdrží platby od svých odběratelů. Poslední ukazatel vyjadřuje dobu od vzniku závazku do doby jeho úhrady. (Knápková a Pavelková, 2010, s. 102-104)

Tab. 14 Ukazatelé aktivity (Vlastní zpracování)

Ukazatelé aktivity	2011	2012	2013
Obrat aktiv	2,40	3,49	2,91
Doba obratu zásob	77,43	58,32	62,04
Doba obratu pohledávek	38,52	31,21	45,67
Doba obratu závazků	88,02	44,98	28,17

Minimální doporučená hodnota ukazatele obratu aktiv je 1, obecně však platí čím větší hodnota, tím lépe. Společnost minimální hodnotu tohoto ukazatele splňuje ve všech sledovaných obdobích, což znamená relativní úměrnost majetkové vybavenosti podniku a jeho efektivní využití. Ukazatel doby obratu závazků by měl dosahovat alespoň hodnoty doby obratu pohledávek, což společnost v roce 2013 nespĺňuje.

Posledními poměrovými ukazatel, kterými se budeme zabývat, jsou ukazatelé zadluženosti. Tyto ukazatelé slouží jako indikátory rizika, jež firma postupuje při dané struktuře vlastních a cizích zdrojů. Ukazatel celkové zadluženosti se používá k posouzení finanční struktury podniku z dlouhodobého hlediska a schopnosti podniku zvýšit své zisky využitím cizího kapitálu. Porovnáním cizího a vlastního kapitálu získáme hodnotu ukazatele míry zadluženosti, který se v praxi používá při posuzování bonity klienta v bankách. Posledním ukazatelem bude tzv. koeficient samofinancování, který je opakem ukazatele celkové zadluženosti, protože udává, do jaké míry je podnik schopen pokrýt své potřeby vlastními zdroji. (Knápková a Pavelková, 2010, s. 83-85)

Tab. 15 Ukazatelé zadluženosti (Vlastní zpracování)

Ukazatelé zadluženosti	2011	2012	2013
Celková zadluženost	69,57 %	47,28 %	23,99 %
Míra zadluženosti	228,60 %	89,68 %	31,56 %
Koeficient samofinancování	30,43 %	52,72 %	76,01 %

Doporučená hodnota ukazatele celkové zadluženosti by se měla pohybovat mezi 30 ž 60 %. V roce 2011 podnik využíval k financování svých aktiv téměř ze 70 % cizí zdroje, zatímco v roce 2013 pouze 24 %. Ačkoliv jistá míra zadluženosti je obvykle pro firmu užitečná, v roce 2011 hrozilo firmě vysoké riziko finanční nestability. Nejenže v tomto roce dosahoval velkých hodnot ukazatel celkové zadluženost, ale i ukazatel míry zadluženosti. V případě, že by společnost v roce 2011 usilovala o bankovní úvěr, nejspíše by bankou byla vyhodnocena jako velmi riziková. Hodnota ukazatele míry zadluženosti by totiž neměla překročit 100 %. Překročení této hodnoty signalizuje nejen bance, ale i věřitelům a akcionářům, že by mohli přijít o své nároky. Hodnota koeficientu samofinancování nad 40 % finanční stabilitu, samostatnost a příznivou finanční situaci.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Druhá část praktické části bude věnována analýze nákladů. Jak už bylo řečeno v teoretické části, aby bylo dosaženo optimalizace nákladů a jejich případného snížení, je třeba nejprve náklady identifikovat a pochopit jejich podstatu. Protože je klasifikace nákladů základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví, je cílem této kapitoly poskytnutí přehledu o nákladech společnosti. Společnost SEPIO spol. s r.o. zachycuje veškeré náklady v účetních knihách, na základě kterých pak zpracovává výkaz zisku a ztráty dle druhového členění nákladů. Tento výkaz zachycuje jak provozní, tak finanční a mimořádné náklady, na základě kterých je pak spolu s výnosy určován výsledek hospodaření. Společnost SEPIO můžeme rozdělit do šesti nákladových a šesti výnosových středisek. Nákladová střediska v podniku můžeme definovat jako místa, ve kterých vznikají náklady za vytvoření podnikových výkonů. Tato místa resp. jejich vedoucí jsou zodpovědní za vzniklé náklady a jejich snahou by měla být jejich minimalizace. Výnosová střediska naopak zodpovídají za dosahování tržeb (Interní materiály).

Tab. 16 Nákladová a výnosová střediska upraveno podle (Interní materiály)

Nákladová střediska	Výnosová střediska
11. Polotovary	70. Správní středisko
12. Kalený segment	71. Sklad
13. Montáž	73. Výrobní Arntz
21. Výroba těl	75. Výrobní SEPIO
22. Kalení	77. Výrobní Kinkelder
31. Režie	79. Výrobní Lennartz

7.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je v našich podmínkách základem členění nákladů ve finančním účetnictví a zároveň základním tříděním ve výsledovce podniku. Výhodou je jeho průkaznost a jednoznačnost, není však vhodné při hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů. Rozčlenění nákladů dle nákladových druhů ve společnosti SEPIO zobrazuje následující tabulka (Tab. 16).

Tab. 17 Druhové členění nákladů (Vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Podíl jednotlivých položek
Spotřeba materiálu a energie	63 858 824 Kč	63,85 %
Spotřeba externích služeb	13 885 028 Kč	13,88 %
Osobní náklady	17 005 735 Kč	17,00 %
Mzdové náklady	12 537 353 Kč	12,53 %
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	4 309 526 Kč	4,31 %
Sociální náklady	158 856 Kč	0,16 %
Odpisy DNM a DHM	479 322 Kč	0,48 %
Finanční náklady	2 030 439 Kč	2,03 %
Nákladové úroky	9 217 Kč	0,01 %
Ostatní finanční náklady	2 021 222 Kč	2,02 %
Ostatní náklady	2 760 977 Kč	2,76 %
Daně a poplatky	3 230 Kč	0,00 %
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	4 897 Kč	0,00 %
Ostatní provozní náklady	16 291 Kč	0,02 %
Daň z příjmu za běžnou činnost	2 736 550 Kč	2,74 %
Mimořádné náklady	9 Kč	0,00 %
NÁKLADY CELKEM	100 020 325 Kč	100 %

Z předchozí tabulky jasně vyplývá, že nejvíce se na celkových nákladech podílí spotřeba materiálu a energie. Nejvíce se na této položce podílí jednicový materiál, brusivo, mazadla a barvy, náhradní díly, drobné nářadí, čistící potřeby, ochranné pomůcky apod. Druhou nejvýznamnější nákladovou položkou s podílem 17 % jsou osobní náklady, do kterých můžeme zařadit mzdové náklady, sociální náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Téměř 14 % se na celkových nákladech podílí položka spotřeba externích zdrojů, do které můžeme zahrnout poštovné, přepravné, nájemné, poradenství atd.

7.2 Účelové členění nákladů

V případě účelového členění nákladů je nutné připomenout, že toto členění vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Klíčovým pojmem tohoto členění je tedy tzv. účelovost. Účelové členění nákladů nám tedy odpovídá nejen na otázku, kde náklady vznikly, ale také na to, kdo je za jejich vznik odpovědný. Jak už bylo řečeno v úvodu kapitoly, společnost SEPIO sleduje náklady v šesti nákladových střediscích, která do jisté míry korespondují s výrobním procesem. V následující tabulce (Tab. 18) jsou vyčísleny náklady jednotlivých nákladových a výnosových středisek a jejich procentuální podíl na celkových nákladech. Výkazy jednotlivých středisek se stavy nákladových účtů za rok 2013 jsou uvedeny v příloze (Příloha IV a Příloha V).

Tab. 18 Celkové náklady jednotlivých nákladových a výnosových středisek upraveno podle (Interní materiály)

Nákladové středisko	Náklady	Procentuální podíl
Polotovary	45 898 318 Kč	45,92 %
Kalený segment	2 702 856 Kč	2,70 %
Montáž	7 011 393 Kč	7,02 %
Výroba těl	20 392 779 Kč	20,40 %
Kalení	3 507 440 Kč	3,51 %
Režie	18 797 998 Kč	18,81 %
NÁKLADY CELKEM	98 310 784 Kč	98,36 %
Výnosové středisko	Náklady	Procentuální podíl
Správní středisko	0 Kč	0,00 %
Sklad	0 Kč	0,00 %
Výrobní Arntz	0 Kč	0,00 %
Výrobní SEPIO	1 639 241 Kč	1,64 %
Výrobní Kinkelder	0 Kč	0,00 %
Výrobní Lennartz	0 Kč	0,00 %
NÁKLADY CELKEM	1 639 241 Kč	1,64 %
CELKOVÉ NÁKLADY	99 950 025 Kč	

Z tabulek (Tab. 17 a Tab. 18) vyplývá, že se sumy nákladů dle druhového a účelového členění nákladů nerovnejí. Tento rozdíl je způsoben chybným vykázáním položky odložené daně ve výsledovce a také chybným metodickým postupem při tvorbě tohoto výkazu.

7.2.1 Struktura nákladů ve středisku Polotovary

Prvním nákladovým střediskem je středisko Polotovary, které je nejvýznamnějším nákladovým střediskem z hlediska objemu nákladů. Toto středisko je jedním ze dvou středisek, které sledují náklady na výrobu segmentů. 90 % nákladů střediska Polotovary tvoří účet spotřeba materiálu. Jak již bylo řečeno v kapitole týkající se výroby, segmenty se vyrábějí z drahého materiálu tzv. rychlořezné oceli, kterou společnost SEPIO nakupuje ve Francii.

Tab. 19 Nákladové položky ve středisku Polotovary upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	41 128 072 Kč	89,61 %
	501	Spotřeba materiálu	41 128 072 Kč	89,61 %
51		Služby	2 836 571 Kč	6,18 %
	511	Opravy a udržování	1 802 097 Kč	3,93 %
	518	Ostatní služby	1 034 474 Kč	2,25 %
52		Osobní náklady	1 771 774 Kč	3,86 %
	521	Mzdové náklady	1 315 858 Kč	2,87 %
	524	Zákonné sociální pojištění	441 952 Kč	0,96 %
	527	Zákonné sociální náklady	13 964 Kč	0,03 %
54		Jiné provozní náklady	0 Kč	0 %
	541	Zůstatková cena prodaného DNM a DHM	0 Kč	0 %
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	161 901 Kč	0,35 %
	551	Odpisy DNM a DHM	161 901 Kč	0,35 %
5		NÁKLADY CELKEM	45 898 318 Kč	100 %

7.2.2 Struktura nákladů ve středisku Kalený segment

V nákladovém středisku Kalený segment se stejně jako ve středisku Polotovary sledují náklady na segmenty pil. V tomto středisku se však nesledují náklady na jeho výrobu, ale na jeho další zpracování tzv. kalení, díky kterému získá segment specifické vlastnosti. Ve středisku Kalený segment tedy nedochází ke spotřebě jednicového materiálu. Nejvýznamnější položkou jsou osobní náklady, 35 % této položky představují mzdy výrobních dělníků. Kromě osobních nákladů vznikají v tomto středisku také náklady na spotřebu materiálu, služby a odpisy.

Tab. 20 Nákladové položky ve středisku Kalený segment upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	35 862 Kč	1,33 %
	501	Spotřeba materiálu	35 862 Kč	1,33 %
51		Služby	221 096 Kč	8,18 %
	511	Opravy a udržování	205 931 Kč	7,62 %
	518	Ostatní služby	15 165 Kč	0,56 %
52		Osobní náklady	2 379 563 Kč	88,04 %
	521	Mzdové náklady	1 759 214 Kč	65,09 %
	524	Zákonné sociální pojištění	595 931 Kč	22,05 %
	527	Zákonné sociální náklady	22 538 Kč	0,83 %
	528	Ostatní sociální náklady	1 880 Kč	0,07 %
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	66 335 Kč	2,45 %
	551	Odpisy DNM a DHM	66 335 Kč	2,45 %
5		NÁKLADY CELKEM	2 702 856 Kč	100 %

7.2.3 Struktura nákladů ve středisku Montáž

Středisko Montáž sleduje náklady na poslední fázi výrobního procesu tj. montáž. V této fázi výroby dochází ke kompletaci segmentové pily. Největší položkou tohoto střediska jsou osobní náklady, především mzdy výrobních dělníků. Druhou nejvyšší položku představuje spotřeba materiálu. Při montáži pil již nedochází ke spotřebě jednicového materiálu, ale pouze ke spotřebě brusiva, mazadel a barev, náhradních dílů, nářadí, beden, ochranných pomůcek a hygienických potřeb. V procentuálním vyjádření představují osobní náklady téměř 58% podíl a spotřeba materiálu téměř 38% podíl na celkových nákladech nákladového střediska.

Tab. 21 Nákladové položky ve středisku Montáž upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	2 632 958 Kč	37,55 %
	501	Spotřeba materiálu	2 632 958 Kč	37,55 %
51		Služby	322 449 Kč	4,60 %
	511	Opravy a udržování	308 602 Kč	4,40 %
	518	Ostatní služby	13 847 Kč	0,20 %
52		Osobní náklady	4 030 472 Kč	57,49 %
	521	Mzdové náklady	2 996 003 Kč	42,73 %
	524	Zákonné sociální pojištění	1 005 192 Kč	14,34 %
	527	Zákonné sociální náklady	28 557 Kč	0,41 %
	528	Ostatní sociální náklady	720 Kč	0,01 %
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	25 514 Kč	0,36 %
	551	Odpisy DNM a DHM	25 514 Kč	0,36 %
5		NÁKLADY CELKEM	7 011 393 Kč	100 %

7.2.4 Struktura nákladů ve středisku Výroba těl

Dalším nákladovým střediskem je středisko Výroba těl, které sleduje náklady na výrobu těla segmentové pily. Společnost na výrobu těl nakupuje polotovary z plechové oceli od českých prodejců a tyto těla dále upravuje dle požadavků zákazníků. Středisko Výroba těl je s ohledem na výši celkových nákladů druhým nejvýznamnějším střediskem. Největší nákladovou položku představuje účet spotřeba materiálu, z 98 % je tato položka tvořena spotřebou jednicového materiálu. Dalšími nákladovými položkami jsou služby, osobní náklady a odpisy. Na službách se nejvíce podílí položka ostatní služby, do které je zařazeno přepravné, poštovné, lékařské prohlídky, obědy, školení a kooperace řezání.

Tab. 22 Nákladové položky ve středisku Výroba těl upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	17 872 185 Kč	87,64 %
	501	Spotřeba materiálu	17 872 185 Kč	87,64 %
51		Služby	89 666 Kč	0,44 %
	511	Opravy a udržování	39 180 Kč	0,19 %
	518	Ostatní služby	50 486 Kč	0,25 %
52		Osobní náklady	2 426 029 Kč	11,90 %
	521	Mzdové náklady	1 794 938 Kč	8,80 %
	524	Zákonné sociální pojištění	599 864 Kč	2,95 %
	527	Zákonné sociální náklady	31 227 Kč	0,15 %
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	4 899 Kč	0,02 %
	551	Odpisy DNM a DHM	4 899 Kč	0,02 %
5		NÁKLADY CELKEM	20 392 779 Kč	100 %

7.2.5 Struktura nákladů ve středisku Kalení

Středisko Kalení vykazuje pouze jednu nákladovou položku – kooperaci kalení. V rámci této činnosti společnost využívá externích služeb. Účelem kalení je zlepšení vlastností materiálu, především zvýšení tvrdosti.

Tab. 23 Nákladové položky střediska Kalení upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
51		Služby	3 507 440 Kč	100 %
	518	Ostatní služby	3 507 440 Kč	100 %
5		NÁKLADY CELKEM	3 507 440 Kč	100 %

7.2.6 Struktura nákladů ve středisku Režie

Posledním nákladovým střediskem je středisko Režie, které sleduje především správní náklady a náklady, které nelze jednoznačně přiřadit určitému středisku. 36,75 % se na celkových nákladech střediska podílí položka služby, z toho 36,11 % představují ostatní služby. Do ostatních služeb jsou zařazeny náklady na služby energetiky, nájemné Pilana Hulín, přepravné, náklady na propagaci a reklamu, audit, poradenství, cestovné, náklady na reprezentaci apod. Na rozdíl od ostatních středisek se v tomto případě na osobních nákladech nejvíce podílí mzdy THP pracovníků.

Tab. 24 Nákladové položky střediska Režie upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	550 505	2,93 %
	501	Spotřeba materiálu	516 991	2,75 %
	502	Spotřeba energie	33 514	0,18 %
51		Služby	6 907 808 Kč	36,75 %
	511	Opravy a udržování	85 475 Kč	0,46 %
	512	Cestovné	21 089 Kč	0,11 %
	513	Náklady na reprezentaci	13 182 Kč	0,07 %
	518	Ostatní služby	6 788 062 Kč	36,11 %

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
52		Osobní náklady	6 397 896 Kč	34,03 %
	521	Mzdové náklady	4 671 340 Kč	24,84 %
	524	Zákonné sociální pojištění	1 666 587 Kč	8,87 %
	527	Zákonné sociální náklady	58 749 Kč	0,31 %
	528	Ostatní sociální náklady	1 220 Kč	0,01 %
53		Daně a poplatky	3 230 Kč	0,02 %
	531	Daň silniční	3 230 Kč	0,02 %
54		Jiné provozní náklady	16 291 Kč	0,09 %
	543	Dary	3 000 Kč	0,02 %
	549	Manka a škody z provozní činnosti	13 291 Kč	0,07 %
55		Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	225 570 Kč	1,20 %
	551	Odpisy DNM a DHM	220 673 Kč	1,17 %
	558	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	4 897 Kč	0,03 %
56		Finanční náklady	2 030 448 Kč	10,80 %
	562	Úroky	9 217 Kč	0,05 %
	563	Kursově ztráty	1 716 790 Kč	9,13 %
	568	Ostatní finanční náklady	304 441 Kč	1,62 %
59		Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu	2 666 250 Kč	14,18 %
	591	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	2 701 400 Kč	14,37 %
	592	Daň z příjmu z běžné činnosti - odložená	- 35 150 Kč	- 0,19 %
5		NÁKLADY CELKEM	18 797 998 Kč	100 %

7.2.7 Struktura nákladů ve středisku Výrobní SEPIO

Ačkoliv společnost disponuje šesti výnosovými středisky, v posledních letech aktivně využívá pouze čtyři: Výrobní Arntz, Výrobní SEPIO, Výrobní Kinkelder a Výrobní Lennartz. Tyto střediska zachycují výhradně výnosové účty, výjimkou je středisko Výrobní SEPIO, které zachycuje i účty nákladové. Výkaz tohoto střediska se stavy jednotlivých nákladových účtu je obsažen v příloze (Příloha V).

Tab. 25 Nákladové položky střediska Výrobní SEPIO upraveno podle (Interní materiály)

ÚS	Ú	Položka	Náklady	Procentuální podíl
50		Spotřebované nákupy	1 639 243 Kč	100,00 %
	501	Spotřeba materiálu	1 639 243 Kč	100,00 %
56		Finanční náklady	- 9 Kč	0,00 %
	568	Ostatní finanční náklady	- 9 Kč	0,00 %
58		Mimořádné náklady	7 Kč	0,00 %
	588	Ostatní mimořádné náklady	7 Kč	0,00 %
5		NÁKLADY CELKEM	1 639 241 Kč	100 %

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Cílem této kapitoly je analyzovat současný systém řízení nákladů ve společnosti SEPIO spol. s r.o.

8.1 Analýza kalkulačního systému

Společnost SEPIO spol. s r.o. nemá zavedený žádný kalkulační systém. Ke zjišťování nákladů společnost využívá informační systém Helios Orange. Informace o nákladových položkách poskytuje společnost daňovému poradci, jehož úkolem je sestavení výkazu zisku a ztráty. Společnost sleduje náklady v jednotlivých střediscích a tyto údaje poskytuje vlastníkům společnosti, kteří pak na jejich základě stanovují ceny výkonů. Systém kalkulací je tedy v kompetenci vlastníků a společnost SEPIO nemá k těmto informacím přístup. Jak už bylo řečeno na začátku analytické části, vlastníci společnosti jsou zároveň jejími většinou výměni odběrateli, tudíž prakticky stanovují cenu sami sobě.

Vzhledem k tomu, že se společnost kalkulacemi nezabývá, nesleduje náklady z hlediska kalkulačního členění nákladů či z hlediska jejich vztahu k objemu produkce. Úkolem společnosti je pouze o nákladech účtovat a na základě informací z účtárny sestavit jednotlivé střediskové výkazy. Společnost také nemá vyjádřenou strukturu nákladů výkonů ve formě tzv. kalkulačního vzorce. Dalo by se říci, že na základě technicko-hospodářských norem je vedení společnosti schopné vyčíslit materiálové náklady výkonu popř. náklady na práci, ale nemá povědomí o dalších nákladech, které se na tvorbě výkonů podílí nepřímo.

Základní snahou každého podnikatele je dosahování zisku. Vedení společnosti SEPIO si tedy musí uvědomit, že zisku lze dosahovat nejen zvyšováním tržeb a objemu výkonů, ale i snižováním nákladů při zachování stávajícího objemu výkonů. Snižování nákladů hraje tedy v dnešním ekonomickém prostředí jednu z klíčových rolí, a proto schopnost podniku snižovat své náklady může pro společnost znamenat velkou konkurenční výhodu. Snižování nákladů však neznamená bezhlavé snižování hodnot nákladových položek, a proto je nejprve třeba pochopit podstatu nákladů a jejich vazbu k podnikovým výkonům. Jedním z nástrojů, který by měl společnosti v oblasti řízení nákladů pomoci, je zavedení kalkulačního systému. Prostřednictvím kalkulací by společnost dokázala vyčíslit náklady na jednotlivé výkony a stanovit odpovídající ceny.

Jelikož je cena jednotlivých pil obchodním tajemství, od společnosti mi byl poskytnut pouze ceník za rok 2010, který je součástí přílohy (Příloha V). Položky v ceníku jsou uváděny v eurech. Na základě tohoto ceníku lze částečně odhadnout postup tvorby cen segmentových pil (Tab. 26).

*Tab. 26 Položky ceníku upraveno podle
(Interní materiály)*

Velikost pily
Síla
Počet segmentů
Cena za práci na segmentu
Materiál A segmentu
Materiál B segmentu
Cena pro jeden segment A
Cena pro jeden segment B
Cena tělo
Cena montáž
CELÁ PILA A
CELÁ PILA B
Cena pily bez těla A
Cena pily bez těla B

První tři sloupce ceníku obsahují základní informace o segmentové pile, tzn. velikost, sílu a počet segmentů. Tabulka také rozlišuje, zda je součástí pily segment z materiálu A (DMO5 – rychlořezná ocel) nebo B (Co5 – rychlořezná ocel s příměsí kobaltu). Jak už jsme si říkali v kapitole zabývající se výrobou, každá pila se skládá ze dvou částí: segmentu a těla pily. Důležitými údaji jsou v tabulce sloupce, které obsahují informace o ceně za práci na segmentu, cenu materiálu segmentu, cenu těla a cenu montáže. Při sečtení těchto čtyřech položek dle materiálu A nebo B dostaneme cenu celé pily. Další položky ceníku pak informují o ceně za jeden segment a ceně pily bez segmentu.

8.2 Analýza systému tvorby rozpočtů

Společnost každoročně v listopadu sestavuje podnikový krátkodobý rozpočet nákladů. K jeho tvorbě společnost využívá sumu nákladů celého podniku za předchozích dvanáct měsíců, informace od vlastníků ohledně plánu nákupu a výrobní trend. Společnost tedy nejprve prostřednictvím účetnictví vyčíslí sumu nákladů za posledních dvanáct měsíců. Tuto částku pak podělí počtem měsíců a získá průměrný stav nákladů na jeden měsíc. Poté určí trend výroby v posledních měsících, pokud je klesající, náklady na příští rok sníží, pokud vykazuje rostoucí tendenci, společnost počítá s navýšením nákladů. V poslední řadě musí také vzít v úvahu informace od vlastníků ohledně předpokládaného nákupu. Společnost tedy sestavuje celopodnikový rozpočet celkové sumy nákladů, nikoliv vnitropodnikový rozpočet jednotlivých středisek. Vnitropodnikový rozpočet jednotlivých středisek mají na starosti vlastníci společnosti, k těmto číslům však vedení společnosti SEPIO nemá přístup.

8.3 Identifikace nedostatků současného systému řízení nákladů

Můžeme říci, že největším nedostatkem současného systému řízení nákladů je jeho neexistence. Náklady jsou ve společnosti SEPIO brány pouze jako číslo v účetnictví, ne jako nástroj, jehož prostřednictvím lze dosáhnout zvýšení zisku. Kalkulacím ve společnosti SEPIO není věnována žádná pozornost a v případě rozpočetnictví můžeme hovořit spíše o odhadu než propracovaném systému tvorby rozpočtů.

Za nedostatečnou lze považovat i komunikaci zahraničních vlastníků s jednateli společnosti. Jestliže jsou kalkulace a tvorba cen plně v jejich kompetenci, měli by alespoň zástupce společnosti SEPIO informovat o základním postupu popř. by společností mohli na tvorbě kalkulací spolupracovat.

V projektové části, která se bude zabývat vytvořením systému kalkulací, tedy bohužel nemůžeme vycházet z poznatků současného kalkulačního systému. Naším cílem proto bude navrhnout takový systém kalkulací, na základě kterého společnost získá přehled o svých nákladech a zjistí, které náklady a v jaké výši vstupují do ceny konečného výkonu.

9 PROJEKT SYSTÉMU KALKULACÍ

Při zpracování projektu budeme vycházet z poznatků, které byly získány v analytické části. Jak už bylo řečeno v předchozí kapitole, společnost nemá v současnosti vytvořený kalkulační systém a ceny výkonů jsou určovány vlastníky společnosti.

9.1 Cíle projektu

Cílem této kapitoly je tedy vytvoření kalkulačního systému, na základě kterého by společnost získala přehled o nákladech, které se podílejí na tvorbě výkonů, a který by byl pro společnost nástrojem pro stanovení ceny jednotlivých výkonů.

9.2 Postup projektu

K přiřazení nákladů využijeme přírážkovou metodu kalkulace, která patří v praxi k nejpoužívanější. Tato metoda kalkulace patří do skupiny tzv. absorpčních metod kalkulace, jejichž úkolem je vyjádření vztahu všech spotřebovaných nákladů ke kalkulační jednotici. Abychom docílili větší přesnosti zvolené metody, použijeme tzv. diferencovanou variantu přírážkové kalkulace, která spočívá v rozdělení nepřímých nákladů do určitých skupin, pro které jsou definovány různé rozvrhové základny.

Nejdříve je potřeba rozdělit jednotlivé položky nákladů na přímé a nepřímé náklady dle tzv. kalkulačního členění nákladů. Poté rozdělíme nepřímé náklady do skupiny výrobní nebo správní režie. Do výrobní režie přiřadíme nepřímé náklady, které jsou spojené s výrobou a do určité míry souvisí s objemem výkonů a množstvím práce. Do správní režie zařadíme náklady, které jsou stejné bez ohledu na realizaci výkonů.

Po tomto rozdělení určíme veličinu, která co nejpřesněji vyjadřuje podíl režijních nákladů, jejichž spotřebu daný výkon vyvolal. Tuto zvolenou rozvrhovou základnu vyjádříme buď v naturální, nebo peněžní formě. Režijní přírážku nebo sazbu pak určíme prostřednictvím podílu nepřímých režijních nákladů k rozvrhové základně. Strukturu nákladů poté vyjádříme v tzv. kalkulačním vzorci a zvolený postup aplikujeme na konkrétním výrobku.

V závěru této kapitoly provedeme hodnocení daného projektového řešení ve společnosti SEPIO spol. s r.o.

9.3 Kalkulační členění nákladů

Zvláštním typem účelového členění nákladů je tzv. kalkulační členění nákladů, které vychází z příčinného vztahu nákladů k výkonům. V rámci tohoto členění jsou náklady děleny na přímé a nepřímé, tedy ty, které lze snadno přiřadit výkonu a ty, jejichž přiřazení výkonu je obtížné, protože se vztahují k několika druhům výkonu. Ke kalkulačnímu členění nákladů bylo použito konečných stavů všech účtů účtové třídy 5 za rok 2013.

Co se týká přímých nákladů, náklady na přímý materiál vyčteme přímo z přehledu účtů účtové třídy 5, jedná se o položku jednicový materiál. V případě osobních nákladů společnost eviduje celkové náklady na mzdy a náklady na zákonné sociální pojištění THP pracovníků, výrobních a režijních dělníků. Ostatní položky mzdových nákladů (odměny, příplatky, náhrady apod.) již nemá rozdělené dle jednotlivých pracovních skupin. Bohužel nejde tyto položky vyčíst ani v rámci výkazů jednotlivých nákladových středisek. Ke stanovení mezd vč. ZSP dle jednotlivých skupin zaměstnanců tedy využijeme informací z účtárny společnosti. K rozpočítání ostatních mzdových nákladů použijeme procentuální podíl součtu mezd a ZSP dle jednotlivých pracovních pozic na celkové sumě těchto dvou položek. Výsledné podíly pak vynásobíme sumou ostatních mzdových nákladů. Součtem mezd vč. ZSP a rozpočítaných ostatních mzdových nákladů zjistíme celkové mzdové náklady dle skupin zaměstnanců.

Tab. 27 Mzdové náklady zaměstnanců vč. ZSP upraveno podle (Interní materiály)

Položka	Výrobní dělníci	Režijní dělníci	THP
Mzdy	3 562 607 Kč	1 665 198 Kč	2 384 856 Kč
Zákonné sociální pojištění	2 211 128 Kč	997 590 Kč	1 100 808 Kč
Mzdy + ZSP	5 773 735 Kč	2 662 788 Kč	3 485 664 Kč
Podíl	48,43 %	22,33 %	29,24 %
Celkem mzdy + ZSP	11 922 187 Kč		
Ostatní mzdové náklady	2 385 028 Kč	1 099 684 Kč	1 439 980 Kč
Podíl	48,43 %	22,33 %	29,24 %
Celkem ostatní mzdové náklady	4 924 692 Kč		
MZDOVÉ NÁKLADY + ZSP	16 846 879 Kč		

Mzdové náklady vč. ZSP výrobních dělníků jsou tedy 8 158 763 Kč, režijních dělníků 3 762 472 Kč a THP pracovníků 4 925 644 Kč. Přímé mzdy reprezentuje skupina výrobních dělníků, kteří se přímo podílejí na výrobě výkonů, položka přímých mezd tedy má hodnotu 8 158 763 Kč. Položka nepřímých mezd je dána součtem mzdových nákladů vč. ZSP režijních dělníků a pracovníků THP, její hodnota je tedy 8 688 116 Kč.

Tab. 28 Struktura přímých nákladů za rok 2013 (Vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Procentuální podíl
Přímý materiál	58 446 798 Kč	87,75 %
Přímé mzdy	8 158 763 Kč	12,25 %
Ostatní přímé náklady	0 Kč	0 %
PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM	66 605 561 Kč	100 %

Nejvíce se na přímých nákladech podílí přímý resp. jednicový materiál. Druhou položku představují přímé mzdy, do kterých jsou zahrnuty mzdy výrobních dělníků.

Tab. 29 Struktura nepřímých nákladů za rok 2013 (Vlastní zpracování)

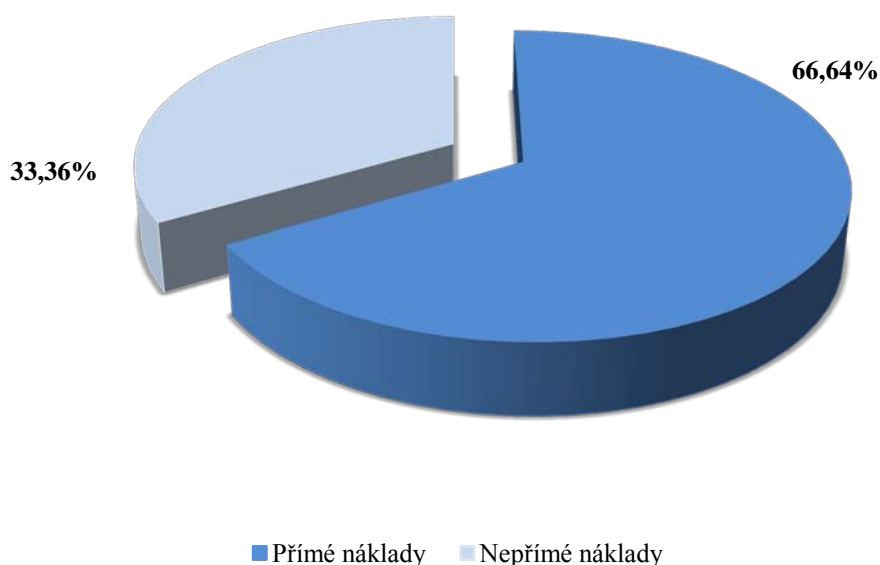
Položka	Náklady	Procentuální podíl
Nepřímý materiál	5 378 513 Kč	16,13 %
Spotřeba energie	33 514 Kč	0,10 %
Opravy a udržování	2 441 285 Kč	7,32 %
Služby	11 443 744 Kč	34,32 %
Nepřímé mzdy	8 688 116 Kč	26,05 %
Sociální náklady	158 856 Kč	0,48 %
Odpisy	479 322 Kč	1,44 %
Daně a poplatky	2 669 480 Kč	8,01 %
Finanční náklady	2 030 439 Kč	6,09 %
Ostatní nepřímé náklady	21 195 Kč	0,06 %
NEPŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM	33 344 464 Kč	100 %

Nejvýznamnějším nepřímým nákladem jsou nepřímé služby, tzn. přepravné, poštovní, propagace, reklama, audit, nájemné, poradenství, náklady na reprezentaci, služby energetiky atd. Mzdy THP pracovníků a režijních výrobních dělníků představují 26% podíl. Třetí nejvýznamnější položkou jsou nepřímé náklady čili mazadla a barvy, brusivo, drobné nářadí, pohonné hmoty aut, kancelářské potřeby, ochranné pomůcky apod.

Tab. 30 Kalkulační členění nákladů (Vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Procentuální podíl
Přímé náklady	66 605 561 Kč	66,64 %
Nepřímé náklady	33 344 464 Kč	33,36 %
NÁKLADY CELKEM	99 950 025 Kč	100 %

Procentuální podíl přímých a nepřímých nákladů na celkových nákladech společnosti zobrazuje následující graf (Obr. 15). Z tohoto grafu jasně vyplývá, že se na celkových nákladech převážnou většinou podílejí přímé náklady, náklady nepřímé představují asi jen třetinový podíl.



Obr. 15 Kalkulační členění nákladů (Vlastní zpracování)

9.4 Stanovení výrobní režie

V rámci této a následující kapitoly musíme nepřímé režijní náklady, jejichž sumu 33 344 464 Kč jsme si vyčíslili v předchozí kapitole, rozdělit do výrobní nebo správní režie. Jak už bylo řečeno v úvodu, do výrobní režie přiřadíme náklady, které jsou spojené s výrobním procesem, do správní režie náklady převážně fixního charakteru, které souvisejí s infrastrukturou a správou podniku.

Náklady výrobní režie budeme sledovat v těchto oblastech:

- Nepřímý materiál
- Mzdy režijních dělníků
- Opravy a udržování
- Služby
- Odpisy

Položky, které budeme zahrnovat do výrobní režie, zobrazuje následující tabulka (Tab. 31).

Tab. 31 Položky výrobní režie (Vlastní zpracování)

Položka	Jednotlivé položky
Nepřímý materiál	Brusivo; mazadla a barvy; náhradní díly na opravy; drobné nářadí a náčiní; ochranné pomůcky; bedny, rošty, palety a regály; palivo a plyny v lahvích; odchylky k materiálu
Mzdy režijních dělníků	Mzdy režijních dělníků; sociální zabezpečení; zdravotní pojištění; odměny a prémie; dovolená a svátky; odměny a prémie; doplatky a příplatky; náhrada mzdy, dohody
Opravy a udržování	Opravy a udržování strojů; ostření nástrojů
Služby	Leasing AXA; kooperace kalení; kooperace řezání; ostatní služby materiálové povahy; ostatní služby nemateriálové; spoje; nájemné stroje; likvidace odpadu
Odpisy	Odpisy DHM

První položkou je spotřeba nepřímého materiálu vstupujícího do výrobního procesu, např. brusivo, mazadla a barvy, náhradní díly, drobné nářadí, ochranné pomůcky apod. Druhou položkou jsou mzdové náklady režijních pracovníků, tyto náklady vč. ZSP byly vyčísleny v předchozí kapitole. Do oblasti oprav a udržování zahrneme náklady na opravy a udržování výrobních zařízení a náklady na ostření. Služby reprezentují náklady kooperací, náklady spojů, náklady na likvidaci odpadu z výrobní činnosti a ostatních služeb spojených s výrobou. Do této oblasti také započítáme položky leasingu AXA a nájemné stroje. Ačkoliv jsou tyto položky fixního charakteru, jedná se o leasing a nájemné výrobních zařízení, které slouží k výrobě výkonů. Poslední sledovanou oblastí jsou odpisy, konkrétně se jedná o odpisy dlouhodobého hmotného majetku resp. výrobních zařízení, které se podílejí na tvorbě výrobků.

V následující tabulce (Tab. 32) je zobrazena suma celkové výrobní režie, částky výrobní režie dle sledovaných oblastí a procentuální podíl sledovaných oblastí na celkové výrobní režii. Na výrobní režii se nejvíce podílejí náklady na nepřímý materiál, procentuální podíl této oblasti je téměř 32 %. Druhou nejvýznamnější položkou výrobní režie jsou služby s procentuálním podílem téměř 29 %. Hodnota této položky je 4 694 451 Kč, z toho 3 507 440 představují náklady na kooperaci kalení. Téměř 23 % představují mzdové náklady režijních dělníků, 14,69 % náklady na opravy a udržování výrobních zařízení a asi 2,11 % se na výrobní režii podílejí odpisy strojů používaných ve výrobě za účelem tvorby výkonů. Výše výrobní režie je 16 442 394 Kč.

Tab. 32 Výrobní režie (Vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Procentuální podíl
Nepřímý materiál	5 207 326 Kč	31,72 %
Mzdy režijních nákladů	3 762 472 Kč	22,89 %
Opravy a udržování	2 413 163 Kč	14,69 %
Služby	4 694 451 Kč	28,59 %
Odpisy	344 982 Kč	2,11 %
VÝROBNÍ REŽIE CELKEM	16 422 394 Kč	100 %

9.5 Stanovení správní režie

Do správní režie zařadíme náklady fixního charakteru, které souvisejí se správou podniku.

Náklady správní režie budeme sledovat v těchto oblastech:

- Nepřímý materiál
- Mzdy THP pracovníků
- Sociální náklady
- Spotřeba energie
- Opravy a udržování
- Služby
- Odpisy
- Daně a poplatky
- Finanční náklady
- Ostatní nepřímé náklady

Položku nepřímého materiálu reprezentují např. náklady na kancelářské potřeby, náklady na pohonné hmoty, náklady na čisticí a hygienické potřeby atd. V položce spotřeba energie jsou evidovány náklady na spotřebu vody. Položka mzdy THP pracovníků zahrnuje mzdové náklady THP pracovníků vč. ZSP. Do sociálních nákladů patří zákonné pojištění zaměstnanců, výpis z karty lékaře a příspěvky např. na PF nebo rekreaci. Další položkou jsou náklady na opravy a udržování, do této oblasti řadíme náklady na opravy a udržování aut a ostatních přístrojů používaných ke správě podniku. Nejrozsáhlejší oblastí jsou služby, do kterých řadíme např. přepravné, poštovní, poradenství, nájemné, cestovné, náklady na reprezentaci atd. V případě odpisů sledujeme pouze náklady na odpisy aut. Položka týkající se daní a poplatků zahrnuje silniční, splatnou a odloženou daň. Úroky z úvěru, kursové ztráty atd. jsou předmětem oblasti finančních nákladů. Poslední oblastí jsou ostatní nepřímé náklady, tzn. finanční dary, manka a škody, tvorba opravných položek a zaokrouhlení. Společnost SEPIO zvláště neeviduje položky spotřeba energie, služby energetika a odvod odpadních vod pro výrobní a správní část podniku. Tyto položky vykazuje v nákladovém středisku Režie, proto jsou tyto položky zařazeny do správní režie.

Položky zahrnuté do správní režie zobrazuje následující tabulka (Tab. 40).

Tab. 33 Položky správní režie (Vlastní zpracování)

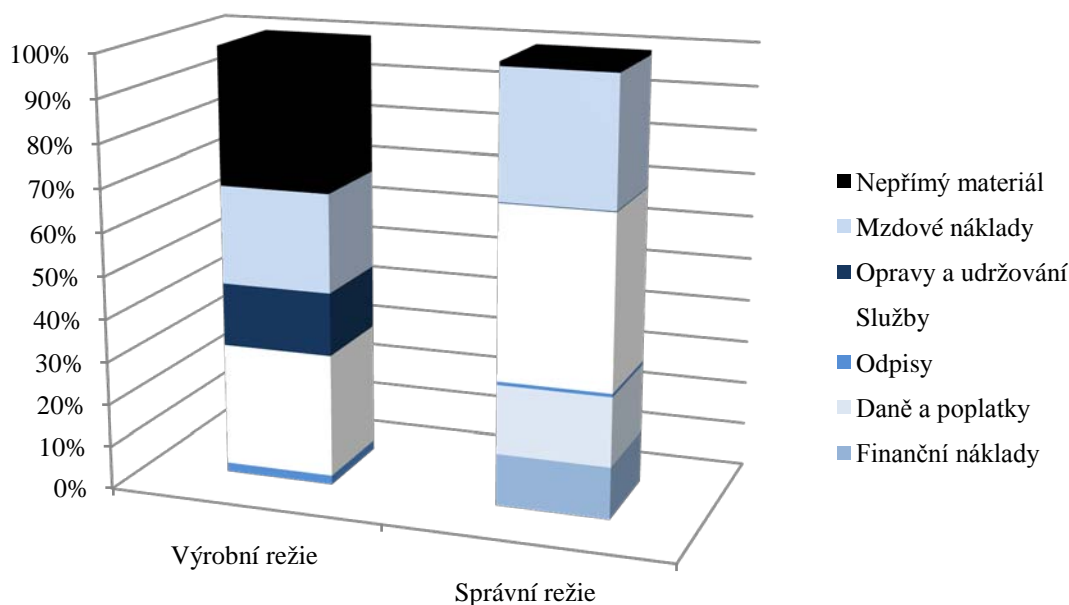
Položka	Jednotlivé položky
Nepřímý materiál	Čisticí prostředky; hygienické potřeby; kancelářské potřeby; tisk a odborné příručky; PHM Fabia; PHM Citroen; inventář
Mzdy THP pracovníků	Mzdy TH; sociální zabezpečení; zdravotní pojištění; odměny a prémie; dovolená a svátky; odměny a prémie; doplátky a příplatky; náhrada mzdy; dohody
Sociální náklady	Zákonné pojištění zaměstnanců; příspěvek zaměstnavatele PF; výpis z karty lékaře; rodinná rekreace; dětská rekreace
Spotřeba energie	Voda
Opravy a udržování	Opravy a udržování aut; opravy a udržování ostatní
Služby	Přepravné; poštovné; leasing vysokozdvizných vozíků; propagace a reklama; lékařské prohlídky, obědy, školení; cestovné zahraničí; náklady na reprezentaci; audit; úklidové a čisticí práce; služby energetika; služby výpočetní technika; ostatní služby materiálové povahy; nájemné Pilana Hulín; rozhlasové poplatky; poplatky účastnické, parkování, vstupné; poplatky ostatní; poradenství Kinkelder; ostatní služby materiálové; provoz kotelny; odvod odpadních vod
Odpisy	Odpisy DHM
Daně a poplatky	Daň silniční; Daň z příjmu PO z běžné činnosti – splatná; odložená daň
Finanční náklady	Úroky z úvěru; kursové ztráty z půjček; kursové ztráty z pohledávek a závazků; poplatky bankám; pojištění majetku
Ostatní nepřímé náklady	Finanční dary; manka a škody; tvorba zákonných opravných položek; zaokrouhlení

V následující tabulce (Tab. 34) je zobrazena suma celkové správní režie, částky správní režie dle sledovaných oblastí a procentuální podíl sledovaných oblastí na celkové správní režii. Největší procentuální podíl na sumě správní režie má oblast služeb. Velký podíl na této oblasti mají položky služby energetika, jejíž hodnota je 2 786 729 Kč, a nájemné Pila-na Hulín s hodnotou 1 092 000 Kč. Položkou s druhým největším podílem je položka vyjadřující mzdové náklady THP pracovníků vč. ZSP. Dalšími důležitými položkami správní režie jsou daně a poplatky, především částka splatné daně z příjmu právnických osob z běžné činnosti, a finančních nákladů, především hodnota vyjadřující kursové ztráty z pohledávek a závazků. Ostatní oblasti správní režie představují maximálně jednocentní podíl na celkové výši správní režie. Celková suma správní režie je 16 922 070 Kč.

Tab. 34 Správní režie (Vlastní zpracování)

Položka	Náklady	Procentuální podíl
Nepřímý materiál	171 187 Kč	1,01 %
Mzdy THP pracovníků	4 925 644 Kč	29,10 %
Sociální náklady	158 856 Kč	0,94 %
Spotřeba energie	33 514 Kč	0,20 %
Opravy a udržování	28 122 Kč	0,17 %
Služby	6 749 293 Kč	39,88 %
Odpisy	134 340Kč	0,79 %
Daně a poplatky	2 669 480 Kč	15,78 %
Finanční náklady	2 030 439 Kč	12,00 %
Ostatní nepřímé náklady	21 195 Kč	0,13 %
SPRÁVNÍ REŽIE CELKEM	16 922 070 Kč	100%

Následující obrázek (Obr. 16) názorně zobrazuje podíly jednotlivých oblastí na výrobní a správní režii. Pro větší přehlednost byly zanedbány podíly menší než 1 %. Graf tedy vyjadřuje procentuální podíly oblastí nepřímého materiálu, mzdových nákladů, nákladů na opravy a udržování, služeb, daní a poplatků, odpisů a finančních nákladů.



Obr. 16 Struktura nákladů výrobní a správní režie (Vlastní zpracování)

9.6 Výpočet přírážky výrobní režie

Smyslem režijní přírážky je zjištění, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady výkonu. Pro stanovení režijní přírážky využijeme sumu výrobní režie, kterou jsme si vyčíslili v kapitole 9.4, a rozvrhovou základnu. K určení procenta přírážky režijních nákladů použijeme následující vzorec (1).

$$PP = \frac{NRN}{RZ_{Kč}} \quad (1)$$

kde PP – procento přírážky režijních nákladů

NRN – nepřímé režijní náklady

$RZ_{Kč}$ – rozvrhová základna v Kč

Do čitatele vzorce dosadíme nepřímé režijní náklady čili sumu výrobní režie. Jelikož je výrobní režie do jisté míry svázána s objemem výkonů a s množstvím práce odvedené na výkonech, jako rozvrhovou základnu volíme objem přímé práce. Do jmenovatele vzorce tedy dosadíme rozvrhovou základnu vyjádřenou v peněžní formě, tzn. přímé mzdy neboli mzdy výrobních dělníků. Sumu přímých mezd jsme si vyčíslili v kapitole týkající se kalkulačního členění nákladů.

Výpočet přírážky výrobní režie:

$$PP = \frac{NRN}{RZ} = \frac{16442394}{8158763} = 201,53\% \quad (2)$$

Z předchozího výpočtu tedy vyplývá, že přírážka výrobní režie je 201,53 %.

9.7 Výpočet sazby výrobní režie

Pro přiřazení nepřímých nákladům výkonům můžeme využít i naturálně vyjádřené rozvrhové základny. V případě použití naturální rozvrhové základny není přírážka vyjádřena v procentech, ale v peněžních jednotkách. Sazba režijních nákladů v tomto případě vyjadřuje sumu režijních nákladů na jednu naturální jednotku zvolené základny. Obecně mají naturální základny vyšší vypovídací schopnost a jsou stálejší a přesnější než základny vyjádřené v peněžních jednotkách, které jsou však snadněji kvantifikovatelné. Režijní přírážku v procentech jsme si již stanovili, pro větší názornost při aplikaci přírážkové kalkulace na konkrétním výkonu si nyní vypočítáme i režijní přírážku vyjádřenou v peněžních jednotkách.

$$RP = \frac{NRN}{RZ_{NJ}} \quad (3)$$

kde RP – režijní přírážka

NRN – nepřímé režijní náklady

RZ_{NJ} – rozvrhová základna v naturálních jednotkách

Za nepřímé režijní náklady dosadíme sumu výrobní režie. Jak už bylo řečeno, výrobní režie je do jisté míry svázána s výkony a množstvím práce na nich odvedené, a proto jako rozvrhovou základnu použijeme množství práce výrobních dělníků resp. počet hodin přímé práce. Do jmenovatele vzorce tedy dosadíme rozvrhovou základnu vyjádřenou v hodinách práce. V roce 2013 výrobní dělníci odpracovali 59 839 hodin.

Výpočet sazby výrobní režie:

$$RP = \frac{NRN}{RZ_{NJ}} = \frac{16442394}{59839} = 274,78 \text{ Kč} / \text{hod} \quad (4)$$

Z toho vztahu vyplývá, že sazba výrobní režie je 274,78 Kč/hod.

9.8 Výpočet přírážky správní režie

Obdobně dle vzorce (1) stanovíme i přírážku správní režie. V případě správní režie je velice obtížné určit rozvrhovou základnu, protože není jasné, jakou část těchto nákladů vyvolal konkrétní výkon. Z toho je patrné, že neexistuje jasně popsatelný příčinný vztah. Abychom docílili, co nejmenšího zkreslení, použijeme jako rozvrhovou základnu sumu celkových přímých nákladů. Do vzorce (1) tedy do jmenovatele dosadíme hodnotu správní režie a do čitatele částku celkových přímých nákladů, kterou jsme si vyčíslili v kapitole 9.4 jako součet nákladů přímého materiálu a přímých mezd.

Výpočet správní režie:

$$PP = \frac{NRN}{RZ} = \frac{16992070}{66605561} = 25,51\% \quad (3)$$

Přírážka správní režie je tedy 25,51 %.

9.9 Návrh kalkulačního vzorce

K vyjádření struktury nákladů sledovaných v kalkulaci využijeme tzv. typový kalkulační vzorec, který je uveden v kapitole 3.3. Tento kalkulační vzorec se skládá z položek přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů, výrobní režie, správní režie, odbytových nákladů, zisku a ceny výkonu.

Návrh kalkulačního vzorce výkonů využitelného ve společnosti SEPIO spol. s r.o. je zobrazen v následující tabulce (Tab. 35). Tento kalkulační vzorec se skládá z přímého materiálu, přímých mezd, výrobní a správní režie. Jestliže sečteme přímý materiál a přímé mzdy s hodnotou položky výrobní režie, dostaneme sumu vlastních nákladů výroby. Hodnotu úplných vlastních nákladů výroby získáme, jestliže k vlastním nákladům výroby přičteme položku správní režie.

Tab. 35 Návrh kalkulačního vzorce společnosti SEPIO

Přímý materiál
Přímé mzdy
Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
Správní režie
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk
CENA VÝKONU

Přímé náklady výkonu stanovíme na základě technicko-hospodářských norem, resp. normy spotřeby materiálu udávající množství materiálu spotřebovaného na jednotku výkonu a normy času udávající množství času na jednotku výkonu. Ke stanovení přímých nákladů potřebujeme také údaje o ceně materiálu a ceně práce. Na základě vyčíslení přímých nákladů výkonu a vypočítaných přírážek nepřímých nákladů přiřadíme výkonům hodnoty výrobní a správní režie. V následující kapitole aplikujeme přírážkovou kalkulaci a návrh kalkulačního vzorce na konkrétní výrobek.

9.10 Aplikace navrhovaného kalkulačního systému

Pro ověření navrhovaného systému kalkulací jsme si vybrali nejprodávanější rozměr segmentové pily. Tato pila má označení 400×4 a je možné ji vyrobit až v 516 provedeních lišících se počtem otvorů, materiálem apod. Základní provedení je zobrazeno na následujícím obrázku (Obr. 17).



Obr. 17 Segmentová pila 400×4 (Vlastní zpracování)

Označení segmentové pily 400×4 znamená, že průměr pily je 400 mm a její tloušťka 4 mm. Tato pila se stejně jako pily ostatní skládá z těla a segmentu. Na výrobu těla se používají polotovary z plechové oceli. Jako materiál segmentu zvolíme levnější variantu čili rychlořeznou ocel bez příměsi kobaltu.

Tabulka (Tab. 36) představuje zjednodušenou verzi kusovníku, jenž je celý součástí přílohy (Příloha VI). Tato tabulka obsahuje normu spotřeby materiálu na výrobu jedné pily o rozměrech 400×4. Na výrobu této pily je potřeba šestnáct kusů segmentů, jedno tělo, šedesát čtyři nýtů menší velikosti a šestnáct nýtů větší velikosti. Na výrobu jednoho kusu segmentu se spotřebuje 0,13 kg rychlořezné oceli.

Tab. 36 Norma spotřeby materiálu na výrobu 1 ks segmentové pily 400×4 upraveno podle (Interní materiály)

SEGMENTOVÁ PILA 400×4		
Položka	Množství	Měrná jednotka
Segment	0,13	kg
Segment	16	ks
Tělo	1	ks
Nýty 1	64	ks
Nýty 2	16	ks

V tabulce (Tab. 37) nalezneme normu spotřeby času na výrobu jednoho kusu segmentové pily rozměru 400×4 vč. norem na výrobu jejich jednotlivých částí a montáže. Společnost má vyjádřeno, že na výrobu jednoho kusu segmentu je potřeba asi 1,52 minuty tj. 0,0253 hodiny. Z kusovníku (Tab. 36) vyčteme, že k výrobě námi vybrané pily je potřeba šestnáct segmentů, což znamená, že celkový čas pro výrobu segmentové části je asi 24,32 minut. Celkový potřebný čas na výrobu jedné segmentové pily 400×4 je tedy 40,1 minuty, z toho 24,32 minut je potřeba na výrobu segmentové části, 5,90 minut se spotřebuje na výrobu těla pily a k montáži je potřeba asi 9,88 minut.

Tab. 37 Norma spotřeby času na výrobu 1 ks segmentové pily 400×4 upraveno podle (Interní materiály)

SEGMENTOVÁ PILA 400×4			
Položka	Počet (ks)	Hodiny	Minuty
Segment	16	0,4053	24,32
Tělo	1	0,0983	5,90
Montáž	×	0,1647	9,88
CELKEM	×	0,6683	40,10

Posledními údaji potřebnými ke stanovení nákladů výkonu jsou informace o ceně materiálu a práce. Tyto údaje nalezneme v následující tabulce (Tab. 38). Ceny materiálu jsou vyčísleny v eurech, podle údajů České národní banky je kurz eura k 18.4.2014 1 EUR/27,45 CZK (Česká národní banka, 2003 – 2014). Mzdová sazba výrobních dělníků je 80 Kč/hod.

Tab. 38 Údaje o ceně materiálu a práce upraveno podle (Interní materiály)

Položka	Cena (v eurech)	Cena (v Kč)	Měrná jednotka
Rychlořezná ocel	9,55	262,15	1 kg
Tělo	7,7	211,37	1 ks
Nýty 1	0,025	0,69	1 ks
Nýty 2	0,027	0,74	1 ks
Mzdová sazba	×	80	Kč/hod

9.10.1 Přiřazení přímých nákladů výkonu

V prvním kroku přiřadíme vybranému výkonu přímé náklady, tzn. přímý materiál a přímé mzdy. K tomuto přiřazení použijeme technicko-hospodářské normy a ostatní údaje uvedené v předchozí kapitole. V následující tabulce (Tab. 39) jsou vyčísleny náklady na přímý materiál. Na výrobu segmentové pily 400×4 se spotřebuje materiál v hodnotě 812,64 Kč.

Tab. 39 Náklady na přímý materiál 1 ks segmentové pily 400×4 (Vlastní zpracování)

Přímý materiál			
Položka	Vzorec	Výpočet	Náklad
Segment	Počet segmentů (ks) × spotřeba materiálu na 1 ks segmentu (kg) × cena 1 kg materiálu (Kč)	$16 \times 0,13 \times 262,15$	545,27 Kč
Tělo	×	×	211,37 Kč
Nýty 1	Počet nýtů (ks) × cena 1 ks nýtu 1 (Kč)	$64 \times 0,69$	44,16 Kč
Nýty 2	Počet nýtů (ks) × cena 1 ks nýtu 2 (Kč)	$16 \times 0,74$	11,84 K
CELKEM			812,64 Kč

Druhou veličinou připadající na jednotku výkon jsou náklady na práci, které jsou v následující tabulce (Tab. 40) vyčísleny na 53,42 Kč.

Tab. 40 Náklady na přímé mzdy 1 ks segmentové pily 400×4 (Vlastní zpracování)

Přímé mzdy			
Položka	Vzorec	Výpočet	Náklad
Segment	Počet segmentů (ks) × spotřeba času na výrobu 1 ks segmentu (hod) × mzdová sazba (Kč/hod)	$16 \times 0,0253 \times 80$	32,38 Kč
Tělo	Spotřeba času na výrobu 1 ks (ks) × mzdová sazba (Kč/hod)	$0,0983 \times 80$	7,86 Kč
Montáž	Spotřeba času na 1 ks (ks) × mzdová sazba	$0,1647 \times 80$	13,18 Kč
CELKEM			53,42 Kč

9.10.2 Přiřazení nepřímých nákladů výkonů

Nepřímé náklady jsme si rozdělili do výrobní nebo správní režie a vypočítali jednotlivé režijní přírážky. Pomocí těchto přírážek nyní nepřímé náklady přiřadíme jednotce výkonu.

Tab. 41 Nepřímé náklady na 1 ks segmentové pily 400×4 (Vlastní zpracování)

Nepřímý náklad	Vzorec	Výpočet	Náklad
Výrobní režie	Procentní přírážka režijních nákladů (%) × přímé mzdy na 1 ks pily (Kč)	$201,53 \times 53,42$	107,66 Kč
Výrobní režie	Sazba režijních nákladů (Kč/hod) × spotřeba času na výrobu 1 ks pily (hod)	$274,78 \times 0,6683$	183,64 Kč
Správní režie	Procentní přírážka režijních nákladů (%) × [přímé mzdy na 1 ks pily (Kč) + přímý materiál na 1 ks pily (Kč)]	$25,51 \times 866,06$	220,93 Kč

Jelikož rozvrhovou základnou při výpočtu procentní přírážky výrobní režie byly přímé mzdy, přiřadili jsme tyto náklady výkonu prostřednictvím součinu režijní přírážky s hodnotou přímých mezd na jeden kus pily. V rámci druhé varianty rozvržení výrobní režie jsme počítali s naturálně vyjádřenou rozvrhovou základnou neboli s hodinami přímé práce, proto byly v tomto případě náklady výkonu přiřazeny prostřednictvím součinu sazby režijních nákladů se spotřebou času na výrobu jednoho kusu segmentové pily. K výpočtu přírážky správní režie jsme použili přímé náklady, proto jsme tuto veličinu přiřadili výkonu prostřednictvím součinu procentní přírážky s přímými náklady výkonu čili se sumou přímých mezd a přímého materiálu na jeden kus pily.

9.10.3 Kalkulační vzorec

Přímé náklady výkonu jsme vyčíslili na 812,64 Kč za přímý materiál a 53,42 Kč za přímou práci. V první variantě, kde jsme použili k rozvržení výrobní režie rozvrhovou základnu v peněžní formě, jsou náklady výrobní režie 107,66 Kč. Vlastní náklady výroby jsou tedy 973,72 Kč. Ve druhé variantě, při které jsme k rozvržení výrobní režie použili rozvrhovou základnu vyjádřenou v naturálních jednotkách, je částka výrobní režie 183,64 Kč. Vlastní náklady výroby jsou v případě druhé varianty vyčísleny na 1 049,70 Kč. Hodnota správní režie je pro obě varianty stejná, její hodnota je 220,93 Kč. Pokud přičteme k vlastním nákladům výroby hodnotu správní režie, dostaneme sumu úplných vlastních nákladů výkonu. Úplné vlastní náklady výkonu mají v případě první varianty hodnotu 1 194,65 Kč, ve druhé variantě jsou vyčísleny na 1 270,63 Kč. Následující tabulka (Tab. 42) zobrazuje položky navrženého kalkulačního vzorce vč. jejich vyčíslení pro námi vybraný typ segmentové pily 400×4.

Tab. 42 Kalkulační vzorec pro segmentovou pilu typu 400×4 (Vlastní zpracování)

Položka	Varianta 1	Varianta 2
Přímý materiál	812,64 Kč	812,64 Kč
Přímé mzdy	53,42 Kč	53,42 Kč
Výrobní (provozní) režie	107,66 Kč	183,64 Kč
Vlastní náklady výroby (provozu)	973,72 Kč	1049,70 Kč
Správní režie	220,93 Kč	220,93 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	1 194,65 Kč	1 270,63 Kč

10 HODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektové části bylo vytvoření návrhu systému kalkulací ve společnosti SEPIO spol. s r.o., na základě kterého by společnost získala přehled o nákladech podílejících se na tvorbě výkonů a který by byl nástrojem pro cenové rozhodování.

Základem navrženého kalkulačního systému je použití přírážkové metody kalkulace. Tato metoda kalkulace byla zvolena především z důvodů pramalých zkušeností společnosti s kalkulacemi. K přednostem této kalkulace patří její přehlednost a relativní nenáročnost na sběr potřebných dat, proto se lze domnívat, že právě tato metoda bude pro společnost vhodným začátkem při zavádění kalkulačního systému. K rozvržení výrobní režie byly navrženy dvě varianty, první ve formě procentní přírážky a druhá jako sazba v peněžních jednotkách. Jejich výhody a nevýhody již byly zmíněny, je jen na společnosti, kterou z daných možností si vybere. Při aplikaci na konkrétním výkonu se ukázalo, že rozdíl mezi těmito dvěma variantami činí na nejprodávanější typu segmentové pily asi 75 Kč.

V následujících kapitolách bude provedena časová a nákladová analýza projektu a zhodnocení jeho rizik a přínosů.

10.1 Časová analýza projektu

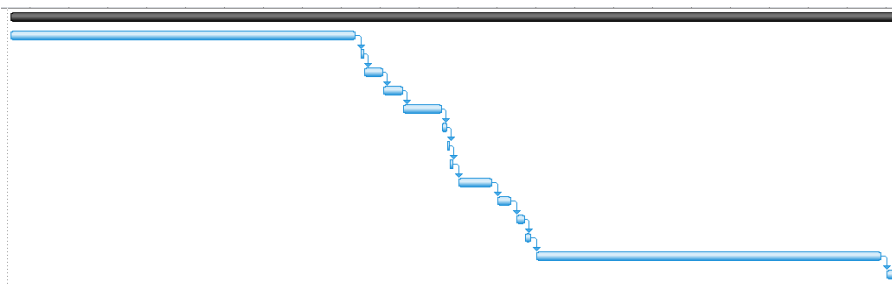
Doba vytvoření a implementování projektu systému kalkulací ve společnosti SEPIO spol. s r.o. je předběžně odhadována na 230 dní. Doba celkové realizace je však pouze orientační a skutečný průběh se může v závislostech na okolnostech měnit. Prostřednictvím programu MS Project byl vytvořen časový harmonogram projektu, který obsahuje dílčí úkoly projektu, kterým přiřazuje časovou náročnost. Doba zahájení projektu je předběžně stanovena na 2. 6. 2014.

Prvním úkolem společnosti bude jednání se zahraničními vlastníky o vymezení pravomocí. Cílem tohoto jednání je přesvědčení vlastníků společnosti o důležitosti spolupráce obou společností na tvorbě kalkulací a cen výkonů. Po vyjednání podmínek by měl následovat výběr zodpovědných pracovníků. Lze předpokládat, že zodpovědnými pracovníky budou sami jednatelé. Jelikož jsou kalkulace ve společnosti novinkou a zaměstnanci s tímto nástrojem nemají žádné zkušenosti, budou muset absolvovat odborné školení. Po tomto zaškolení bude následovat sběr informací potřebných k použití metody přírážkové kalkulace, tzn. informace o nákladech, výkazy jednotlivých středisek, hodiny práce apod. Na sběr informací bude navazovat nákladová analýza, jejímž cílem bude rozdělení nákladů dle kal-

kulačního členění na přímé a nepřímé náklady. Dále bude nutné zjištěné nepřímé náklady rozdělit do jednotlivých režii a na základě zvolené rozvrhové základny vypočítat jednotlivé přírázky režijní nákladů. Následně bude vytvořen podnikový typový kalkulační vzorec. Důležitým úkolem, jehož doba plnění se předpokládá asi na deset dní, bude přiřazení nákladů jednotlivým výkonům. Po tomto přiřazení nákladů bude následovat proces tvorby cen a to takovým způsobem, aby ceny výkonů pokryly náklady na jejich tvorbu a zároveň tvořily zisk společnosti. Poté bude systém kalkulací a tvorby cen zaveden do užívání. O této změně bude následně vedení společnosti informovat své zaměstnance, především oddělení účtárny.

System by měl být spuštěn začátkem prosince a jeho zkušební doba je stanovena na devadesát dní. Tyto tři měsíce by měly společnosti posloužit k průběžné kontrole funkčnosti systému. Po uplynutí zkušební doby bude následovat vyhodnocení projektu z hlediska efektivity, úspěšnosti a přínosů pro společnost. Na základě tohoto vyhodnocení pak společnost může navrhnout změny či opatření ke zlepšení fungování systému.

Název úkolu	Doba trvání	Zahájení	Dokončení
Projekt systému kalkulací ve společnosti SEPIO spol. s r.o.	230 dny?	2.6. 2014 9:00	17.4. 2015 18:00
Jednání se zahraničními vlastníky	90 dny	2.6. 2014 9:00	3.10. 2014 18:00
Výběr zodpovědných pracovníků	1 den	6.10. 2014 9:00	6.10. 2014 18:00
Školení zodpovědných pracovníků	5 dny	7.10. 2014 9:00	13.10. 2014 18:00
Sběr podkladů	5 dny	14.10. 2014 9:00	20.10. 2014 18:00
Analýza nákladů	10 dny	21.10. 2014 9:00	3.11. 2014 18:00
Stanovení výrobní a správní režie	2 dny	4.11. 2014 9:00	5.11. 2014 18:00
Výpočet přírážek režijních nákladů	1 den	6.11. 2014 9:00	6.11. 2014 18:00
Vytvoření typového kalkulačního vzorce	1 den	7.11. 2014 9:00	7.11. 2014 18:00
Přiřazení nákladů výkonům	10 dny	10.11. 2014 9:00	21.11. 2014 18:00
Stanovení cen	5 dny	24.11. 2014 9:00	28.11. 2014 18:00
Zavedení systému kalkulací do užívání	3 dny	1.12. 2014 9:00	3.12. 2014 18:00
Seznámení zaměstnanců se změnami	2 dny	4.12. 2014 9:00	5.12. 2014 18:00
Zkušební doba	90 dny	8.12. 2014 9:00	10.4. 2015 18:00
Vyhodnocení	5 dny	13.4. 2015 9:00	17.4. 2015 18:00



Obr. 18 Časový harmonogram projektu (Vlastní zpracování)

10.2 Nákladová analýza projektu

K návrhu systému kalkulací bylo přistupováno způsobem, který předpokládá minimální náklady na realizaci projektu. Jelikož společnost disponuje v praxi jedním z nejpoužívanějších informačních systémů, který eviduje potřebné informace ke tvorbě kalkulací, společnosti nevzniknou dodatečné náklady na sledování potřebných údajů. Zodpovědnými zaměstnanci za realizaci projektu se stanou nejspíše interní zástupci společnosti, lépe řečeno její jednatelé, proto lze předpokládat, že společnosti nevzniknou ani vysoké dodatečné osobní náklady. Pokud by se společnost rozhodla řešit projekt formou příjmu nového pracovníka, náklady na takového pracovníka by se pohybovaly od 20 000 Kč do 25 000 Kč měsíčně. Do předpokládaných nákladů, které společnosti vzniknou, ať už využije interních zaměstnanců, nebo přijme nového zaměstnance, jsou náklady na školení pracovníků prostřednictvím specializované firmy. Specializované společnosti vč. popisu kurzu, jeho rozsahu a ceny znázorňuje následující tabulka (Tab. 43). Místem konání všech kurzů je Brno.

Tab. 43 Nabídka kurzů upraveno podle (Tutor, © 2014; Top vision, © 2013)

Společnost	Kurz	Rozsah kurzu	Cena kurzu
Tutor, s.r.o.	Manažerské účetnictví: <ul style="list-style-type: none"> • Manažerské účetnictví • Nákladové účetnictví • Kalkulace 	14 × 60 minut	5 190 Kč
top vision, s.r.o.	Manažerské účetnictví: <ul style="list-style-type: none"> • Manažerské účetnictví • Nákladové účetnictví • Kalkulace 	2 dny (14 hodin)	5 202 Kč
top vision, s.r.o.	Nákladový controlling: <ul style="list-style-type: none"> • Náklady a možnosti jejich řízení • Kalkulace • Úspory a úsporná opatření v podniku 	2 dny (14 hodin)	7 259 Kč

10.3 Přínosy projektu

Jelikož se firma doposud žádnými kalkulacemi nezabývala, bude bezesporu pro společnost největším přínosem přehled o výši a struktuře nákladových položek na jednotku konkrétního výkonu. Tímto přehledem se zvýší povědomí vedení společnosti o nákladech a jejich řízení. Vedení společnosti se naučí nepohlížet na náklady pouze jako na položku v účetnictví, ale může se naučit využívat náklady jako podkladu pro manažerská rozhodnutí. Tím, že se naučí náklady pojmenovat a zařadit do určitých skupin, může hledat rezervy zbytečných výdajů a prostřednictvím snižování nákladů zvyšovat zisk. Společnost může kalkulaci využít jako nástroj k optimalizaci a snižování nákladů.

Co se týká finančních přínosů, pokud bude mít vedení společnosti přehled o nákladech podílejících se na výrobě výkonů, nestane se, aby některý výrobek prodával pod touto cenou. Finanční přínos nelze předem vyčíslit, jeho hodnota bude zjistitelná až s odstupem času po zavedení kalkulačního systému do praxe.

Dílním přínosem projektu může být také zlepšení komunikace a spolupráce mezi společností SEPIO a jejími vlastníky. Tato kooperace by mohla znamenat spojení znalostí českého trhu s trhem zahraničním a mohla by mít pozitivní vliv vůči všem stranám.

10.4 Rizika projektu

Stejně jako má každý projekt své přínosy, má každý projekt i svá rizika. Za největší riziko projektu lze považovat neochotu vlastníků spolupracovat nebo plně předat odpovědnost za kalkulace na zástupce společnosti SEPIO. Neochota však nemusí přijít pouze ze strany vlastníků, ale i ze strany jednatelů společnosti. Pokud se tyto zástupci rozhodnou, že nechtějí tuhle zodpovědnost přijmout, nechtějí absolvovat školení nebo jim současný stav vyhovuje, nebude projekt realizovatelný. Dalším personálním rizikem také může být neochota ostatních zaměstnanců podpořit jednatele a podílet se na novém kalkulačním systému.

Ačkoliv bylo řečeno, že při realizaci projektu se počítá s minimálními náklady, časem se mohou projevit dodatečné finanční náklady. V průběhu realizace se např. může ukázat, že jednatele společnosti nemají na kalkulace dostatek času, a tak společnost bude muset přijmout nového zaměstnance, což by znamenalo dodatečné mzdové náklady. Mohou se také projevit dodatečné náklady na další školení, na informační systém apod.

ZÁVĚR

Na základě zpracované teoretické části lze usoudit, že problematika řízení nákladů je v dnešním vysoce konkurenčním podnikatelském prostředí velice aktuálním tématem. Společnosti, které se řízením nákladů zabývají, tak získávají cenou konkurenční výhodu.

První část práce je zpracována ve formě literární rešerše a jejím účelem bylo posloužit jako teoretické východisko pro zpracování části praktické. Praktická část diplomové práce je rozdělena do dvou částí. V analytické části jsou zpracovány základní informace o společnosti, dále je zde provedena analýza nákladů společnosti a analýza současného stavu řízení nákladů ve společnosti. Na základě těchto provedených analýz bylo zjištěno, že ve společnosti SEPIO spol. s r.o. systém řízení nákladů prakticky neexistuje.

Druhou polovinu praktické části tvoří část projektová, která plynule navazuje na část teoretickou a praktickou. V této stěžejní části diplomové práce byl vytvořen návrh kalkulačního systému ve společnosti SEPIO. K vytvoření návrhu kalkulačního systému byla použita přírážková metoda kalkulace. Cílem této metody kalkulace, která patří do skupiny tzv. absorpčních metod kalkulace, je přiřazení nepřímých nákladů výkonům v míře, v jaké byly výrobou těchto výkonů vyvolány. Závěr projektové části byl věnován hodnocení projektu z hlediska času, nákladů, přínosů a rizik.

Cílem této diplomové práce bylo vytvoření návrhu systému kalkulací výkonů ve společnosti SEPIO spol. s r.o. s ohledem na provedené analýzy. V rámci projektové části byl vytvořen poměrně jednoduchý a přehledný návrh, který by měl zástupcům společnosti poskytovat informace o nákladech výkonů a zároveň by měl sloužit jako nástroj cenové politiky společnosti. Návrh byl zpracován způsobem, který předpokládá, že by při realizaci projektu došlo k minimálnímu nákladovému zatížení společnosti. Realizací tohoto navrhovaného projektového řešení by společnost získala přehled o výši a struktuře jednotlivých nákladových položek. Tyto informace by mohla v budoucnu využít k optimalizaci a snižování nákladů. Projekt sebou nenesl žádná velká rizika, za největší riziko však lze považovat především jeho neuskutečnění z důvodu jeho neakceptování ze strany vlastníků.

Závěrem lze jen doufat, že tato diplomové práce poskytne zástupcům společnosti cenné informace využitelné v podnikové praxi a bude sloužit k efektivnějšímu ekonomickému řízení společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena, c2006. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

Česká národní banka [online]. 2003-2014 [cit. 2014-04-20]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/index.html>

DOYLE, David P., 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.

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

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

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

HANSEN, Don R. a Maryanne M. MOWEN, c2007. *Managerial accounting*. 8th ed. Mason, OH: Thomson/South-Western. ISBN 03-243-7605-7.

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

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ, 2003. *Kalkulace pro podnikatele*. V nakl. Prospektrum 1. vyd. Praha: Prospektrum, 153 s. ISBN 8071751197.

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

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

INTERNÍ MATERIÁLY společnosti SEPIO spol. s r.o.

Justice.cz: *Oficiální server českého soudnictví* [online]. © 2012-2014 [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

- KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ, 2010. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 1. vyd. Grada, 205 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-3349-4.
- KRÁL, Bohumil, 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 407 s. ISBN 8071750603.
- KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- KRÁL, Bohumil., 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 152 s. ISBN 8071699853.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- OGEROVÁ, Brigitte, 1998. *Řízení nákladů: teorie a praxe*. 1.vyd. Praha: HZ Editio, 198 s. ISBN 80-860-0924-6.
- PETŘÍK, Tomáš, c2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 371 s. ISBN 8024710463.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- SHIM, Jae K. a Joel G. SIEGEL, 2009. *Modern cost management & analysis*. 3rd ed. Hauppauge: Barron's, 376 s. ISBN 978-0-7641-4103-4.
- SYNEK, Miloslav, 2003. *Manažerská ekonomika*. 3., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 466 s. ISBN 80-247-0515-x.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Top vision [online]. © 2013 [cit. 2014-04-22]. Dostupné z: <http://www.topvision.cz/>

Tutor [online]. © 2014 [cit. 2014-04-22]. Dostupné z: <http://tutor.cz/>

WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO, c2010. *Managerial accounting: tools for business decision making*. 5th ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons. ISBN 978-0-470-47714-4.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DM Dlouhodobý majetek

DNM Dlouhodobý nehmotný majetek

PF Penzijní fond

Ú Účet

ÚS Účtová skupina

ZSP Zákonné sociální pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Pojetí nákladů</i>	16
<i>Obr. 2 Členění nákladů z hlediska zdroje</i>	19
<i>Obr. 3 Členění nákladů z hlediska vztahu nákladů k činnosti</i>	21
<i>Obr. 4 Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti</i>	22
<i>Obr. 5 Náklady produktu a náklady období</i>	24
<i>Obr. 6 Členění nákladů z hlediska jejich vztahu k výkonům</i>	25
<i>Obr. 7 Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na objemu výkonů</i>	26
<i>Obr. 8 Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít je v úvahu při konkrétním rozhodnutí</i>	27
<i>Obr. 9 Členění druhů kalkulací</i>	32
<i>Obr. 10 Organizační struktura společnosti</i>	41
<i>Obr. 11 Segment</i>	43
<i>Obr. 12 Segmentová pila</i>	44
<i>Obr. 13 Vývoj tržeb z prodeje vlastních výrobků vzhledem k počtu prodaných kusů</i>	48
<i>Obr. 14 Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření</i>	50
<i>Obr. 15 Kalkulační členění nákladů</i>	70
<i>Obr. 16 Struktura nákladů výrobní a správní režie</i>	76
<i>Obr. 17 Segmentová pila 400×4</i>	80
<i>Obr. 18 Časový harmonogram projektu</i>	86

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Výsledovka s druhovým členěním nákladů</i>	20
<i>Tab. 2 Výsledovka s účelovým členěním nákladů</i>	24
<i>Tab. 3 Typový kalkulační vzorec</i>	31
<i>Tab. 4 Základní údaje o společnosti SEPIO</i>	41
<i>Tab. 5 Počet zaměstnanců</i>	42
<i>Tab. 6 Prodej a obrat dle odběratelů</i>	44
<i>Tab. 7 Vertikální analýza aktiv</i>	45
<i>Tab. 8 Vertikální analýza pasiv</i>	46
<i>Tab. 9 Vertikální analýza výnosů</i>	47
<i>Tab. 10 Vertikální analýza nákladů</i>	49
<i>Tab. 11 Vývoj výnosů, nákladů, tržeb a výsledku hospodaření</i>	50
<i>Tab. 12 Ukazatelé rentability</i>	51
<i>Tab. 13 Ukazatelé likvidity</i>	52
<i>Tab. 14 Ukazatelé aktivity</i>	52
<i>Tab. 15 Ukazatelé zadluženosti</i>	53
<i>Tab. 16 Nákladová a výnosová střediska</i>	54
<i>Tab. 17 Druhové členění nákladů</i>	55
<i>Tab. 18 Celkové náklady jednotlivých nákladových a výnosových středisek</i>	56
<i>Tab. 19 Nákladové položky ve středisku Polotovary</i>	57
<i>Tab. 20 Nákladové položky ve středisku Kalený segment</i>	58
<i>Tab. 21 Nákladové položky ve středisku Montáž</i>	59
<i>Tab. 22 Nákladové položky ve středisku Výroba těl</i>	60
<i>Tab. 23 Nákladové položky střediska Kalení</i>	61
<i>Tab. 24 Nákladové položky střediska Režie</i>	61
<i>Tab. 25 Nákladové položky střediska Výrobní SEPIO</i>	63
<i>Tab. 26 Položky ceníku</i>	65
<i>Tab. 27 Mzdové náklady zaměstnanců vč. ZSP</i>	68
<i>Tab. 28 Struktura přímých nákladů za rok 2013</i>	69
<i>Tab. 29 Struktura nepřímých nákladů za rok 2013</i>	69
<i>Tab. 30 Kalkulační členění nákladů</i>	70
<i>Tab. 31 Položky výrobní režie</i>	71
<i>Tab. 32 Výrobní režie</i>	72

<i>Tab. 33 Položky správní režie</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 34 Správní režie</i>	<i>75</i>
<i>Tab. 35 Návrh kalkulačního vzorce společnosti SEPIO</i>	<i>79</i>
<i>Tab. 36 Norma spotřeby materiálu na výrobu 1 ks segmentové pily 400×4</i>	<i>81</i>
<i>Tab. 37 Norma spotřeby času na výrobu 1 ks segmentové pily 400×4</i>	<i>81</i>
<i>Tab. 38 Údaje o ceně materiálu a práce</i>	<i>82</i>
<i>Tab. 39 Náklady na přímý materiál 1 ks segmentové pily 400×4</i>	<i>82</i>
<i>Tab. 40 Náklady na přímé mzdy 1 ks segmentové pily 400×4.....</i>	<i>83</i>
<i>Tab. 41 Nepřímé náklady na 1 ks segmentové pily 400×4</i>	<i>83</i>
<i>Tab. 42 Kalkulační vzorec pro segmentovou pilu typu 400×4</i>	<i>84</i>
<i>Tab. 43 Nabídka kurzů</i>	<i>87</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- PI Katalog společnosti SEPIO spol. s r.o.
- PII Rozvaha společnosti SEPIO spol. s r.o. (2011 – 2013)
- PIII Výkaz zisku a ztráty společnosti SEPIO spol. s r.o. (2011 – 2013)
- PIV Stav nákladových účtů nákladových středisek společnosti SEPIO spol. s r.o. k 31. 12. 2013
- PV Ceník společnosti SEPIO spol. s r.o. za rok 2010
- PVI Kusovník segmentové pily rozměr 400×4

PŘÍLOHA P I: KATALOG SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O.

SEPIO spol. s r.o.



KINKELDER

SEPIO spol. s r.o.
Hlavní 51
768 32 Zborovice
CZ

Spol. zapsána u rejstř. soudu v Brně pod sp. zn. C19897

Tel.: +42 573 369 135

Fax: +42 573 369 288

E-mail: sepio@sepio.cz

<http://www.sepio.cz>

Sennartz
Firmengruppe

Výrobce segmentových pil



Průměr a síla segmentové pily	Počet segmentů	Hlavní otvor	Kombinace unášecích otvorů	Váha pily KG	Zubové rozteče						
					3	4	5	6	8	10	12
250 x 3	12	32	4 x 9/50	1	21,8	16,4	13,1	10,9	8,2	6,5	5,5
275 x 3	12	32	4 x 9/50	1	24,0	18,0	14,4	12,0	9,0	7,2	6,0
300 x 3,6	14	40	4 x 12/64	1,5	22,4	16,8	13,5	11,2	8,4	6,7	5,6
315 x 3,6	14	40	4 x 12/64	1,5	23,5	17,7	14,1	11,7	8,8	7,1	5,9
360 x 3,6	16	50	4 x 15/80	2	23,6	17,7	14,1	11,8	8,8	7,1	5,9
370 x 3,6	16	50	4 x 15/80	2,5	24,2	18,2	14,5	12,1	9,1	7,3	6,1
400 x 4	16	50	4 x 15/80	3	26,2	19,6	15,7	13,1	9,8	7,9	6,5
400 x 5	16	50	4 x 15/80	3,5	26,2	19,6	15,7	13,1	9,8	7,9	6,5
410 x 5	18	50	4 x 15/80	3,5	23,8	17,9	14,3	11,9	8,9	7,2	6,0
425 x 4	18	50	4 x 15/80	3,5	24,7	18,5	14,8	12,4	9,3	7,4	6,2
450 x 4	18	50	4 x 15/80	4	26,2	19,6	15,7	13,0	9,8	7,9	6,5
460 x 5	18	50	4 x 15/80	4,5	26,7	20,0	16,0	13,4	10,0	8,0	6,7
510 x 5,7	18	50	4 x 18/100	6,5	29,7	22,2	17,8	14,8	11,1	8,9	7,4
560 x 5	18	50	4 x 18/100	7	32,6	24,4	19,5	16,2	12,2	9,7	8,1
630 x 5	20	80	4 x 22/120	9	32,9	24,7	19,8	16,5	12,4	9,9	8,2
630 x 6	20	80	4 x 22/120	9	32,9	24,7	19,8	16,5	12,4	9,9	8,2
660 x 6	20	80	4 x 22/120	12	34,5	25,9	20,7	17,3	13,0	10,4	8,6
710 x 6,2	24	80	4 x 22/120	14	30,9	23,2	18,6	15,5	11,6	9,3	7,7
760 x 6,3	24	80	4 x 22/120	16	33,1	24,9	19,9	16,6	12,4	9,9	8,3
810 x 6,8	24	80	4 x 22/120	20	35,3	26,5	21,2	17,6	13,2	10,6	8,8
860 x 6,5	24	80	4 x 27/160	21	37,5	28,1	22,5	18,8	14,1	11,3	9,4
910 x 7	30	80	4 x 27/160	26	31,7	23,8	19,0	15,9	11,9	9,5	7,9
920 x 7	30	100	4 x 27/160	26	32,1	24,1	19,3	16,0	12,0	9,6	8,0
960 x 7	30	80	4 x 22/120	29	33,5	25,1	20,1	16,7	12,6	10,0	8,4
1010 x 8	30	100	4 x 30/200	38	35,2	26,4	21,1	17,6	13,2	10,6	8,8
1110 x 8	36	100	4 x 30/200	45	32,3	24,2	19,4	16,1	12,1	9,7	8,1
1120 x 8,2	36	100	4 x 30/200	45	32,6	24,4	19,5	16,3	12,2	9,8	8,1
1250 x 9	36	100	4 x 30/250	68	36,3	27,3	21,8	18,2	13,6	10,9	9,1
1310 x 9	36	100	4 x 30/200	75	38,1	28,6	22,9	19,0	14,3	11,4	9,5
1320 x 6,7	36	100	4 x 30/200	73	38,4	28,8	23,0	19,2	14,4	11,5	9,6
1320 x 9	36	100	4 x 30/200	77	38,4	28,8	23,0	19,2	14,4	11,5	9,6
1410 x 9	36	100	4 x 30/250	87	41,0	30,7	24,6	20,5	15,4	12,3	10,2
1430 x 9,5	36	100	4 x 30/250	93	41,0	30,7	24,6	20,5	15,4	12,3	10,2
1510 x 9	36	100	4 x 30/250	116	43,9	32,9	26,3	22,0	16,5	13,2	11,0
1610 x 11	40	100	4 x 33/225	130	42,1	31,6	25,3	21,1	15,8	12,6	10,5

Hlavní a unášecí otvory, jsme schopni přizpůsobit požadavkům ze strany zákazníka

Standardní specifikace:

Materiál na segmenty M2 = 19.830 (rychlořezná ocel) ve tvrdosti 63-65 Hrc

Materiál na těla : 75 Cr1 = 13.180

Provedení : vyzubené pily, i bez zubů

Při objednávce uvádějte prosím:

Průměr a sílu pily

Hlavní a unášecí otvory

Počet zubů

Jsme schopni nabídnout:

Segmenty M42 (s příměsí kobaltu)

Povrchová zušlechťení TiN

**PŘÍLOHA P II: ROZVAHA SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O. (2011
– 2013)**

Položka rozvahy		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
	AKTIVA CELKEM	1	39 853	30 665	36 392
A.	POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ VLASTNÍ KAPITÁL	2	0	0	0
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	3	2 041	1 530	1461
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	0	0	0
B. I. 1	Zřizovací výdaje	5	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0
3.	Software	7	0	0	0
4.	Ocenitelná práva	8	0	0	0
5.	Goodwill	9	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	2 041	1 530	1 461
B. II.	Pozemky	14	0	0	0
2.	Stavby	15	0	0	0
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	2 041	1 530	1 461
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	0	0	0
B. III.	Podíly v ovládaných a řízených jednotkách	24	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0
3..	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem	27	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	0	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0

Položka rozvahy		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	31	36 967	28 887	34 804
C. I.	Zásoby	32	20 526	17 330	18 244
C. I. 1	Materiál	33	10 301	7 408	5 669
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	10 204	9 881	12 569
3.	Výrobky	35	21	41	6
4.	Zvířata	36	0	0	0
5.	Zboží	37	0	0	0
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	39	0	0	0
C. II.	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	42	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	43	0	0	0
5.	Dohadné účty aktivní	44	0	0	0
6.	Jiné pohledávky	45	0	0	0
7.	Odložená daňová pohledávka	46	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	47	10 210	9 274	13 430
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	48	9 591	8 740	13 388
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	49	0	0	0
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	50	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	51	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	52	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	53	537	213	0
7.	Ostatní poskytnuté zálohy	54	82	321	42
8.	Dohadné účty aktivní	55	0	0	0
9.	Jiné pohledávky	56	0	0	0
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	57	6 231	2 283	3 130
C. IV. 1.	Peníze	58	4	4	8
2.	Účty v bankách	59	6 227	2 279	3 122
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	60	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	61	0	0	0
D. I.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	62	476	248	127
D. I. 1.	Náklady příštích období	63	476	248	127
2.	Komplexní náklady příštích období	64	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	65	0	0	0

Položka rozvahy		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
	PASIVA CELKEM	66	39 853	30 665	36 392
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	67	12 128	16 167	27 662
A. I.	Základní kapitál	68	11 000	11 000	11 000
A. I. 1	Základní kapitál	69	11 000	11 000	11 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	70	0	0	0
3.	Změny základního kapitálu	71	0	0	0
A. II.	Kapitálové fondy	72	0	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	73	0	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	74	0	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	75	0	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	76	0	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	77	937	1 341	1 339
A. III. 1	Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond	78	910	1 310	1 311
2.	Statutární a ostatní fondy	79	27	31	28
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	80	- 3 643	- 272	3 825
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	81	0	0	3 825
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	82	- 3 643	- 272	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	83	3 834	4 098	11 498

Položka rozvahy		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
B.	CIZÍ ZDROJE	84	27 725	14 498	8 730
B. I.	Rezervy	85	0	0	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	86	0	0	0
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky	87	0	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmu	88	0	0	0
4.	Ostatní rezervy	89	0	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	90	4 392	1 133	447
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	91	0	0	0
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	92	0	0	0
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	93	0	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení	94	0	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	95	0	0	0
6.	Vydané dluhopisy	96	0	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	97	0	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	98	212	265	419
9.	Jiné závazky	99	4 180	805	0
10.	Odložený daňový závazek	100	0	63	28
B. III.	Krátkodobé závazky	101	23 333	13 365	8 283
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	102	22 303	12 350	6 210
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	103	0	0	0
3.	Závazky k účetním jednotkám s podstatným vlivem	104	0	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	105	0	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	106	335	316	308
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	107	404	407	440
7.	Stát - daňové závazky a dotace	108	0	0	1 324
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	109	0	0	0
9.	Vydané dluhopisy	110	0	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	111	0	0	0
11.	Jiné závazky	112	291	292	1
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	113	0	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	114	0	0	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	115	0	0	0
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	116	0	0	0
C. I.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	117	0	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	118	0	0	0
2.	Výnosy příštích období	119	0	0	0

**PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI SEPIO
SPOL. S R.O. (2011 – 2013)**

Položka výkazu zisku a ztráty		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
I.	Tržby za prodej zboží	1	0	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	0	0	0
+	OBCHODNÍ MARŽE	3	0	0	0
II.	Výkony	4	93 975	105 181	106 963
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	93 250	105 482	104 335
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	725	-301	2 628
3.	Aktivace	7	0	0	0
B.	Výkonová spotřeba	8	75 106	85 014	77 744
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	57 221	65 498	63 859
B. 2.	Služby	10	17 885	19 516	13 885
+	PŘIDANÁ HODNOTA	11	18 869	20 167	29 219
C.	Osobní náklady	12	13 861	16 164	17 006
C. 1.	Mzdové náklady	13	10 319	11 975	12 537
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3 410	4 031	4 310
C. 4.	Sociální náklady	16	132	158	159
D.	Daně a poplatky	17	3	4	3
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného	18	1 122	933	479
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	2 181	1 489	1 522
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	370	0	87
III.	Tržby z prodeje materiálu	21	1 811	1 489	1 435
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	0	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0	0
2.	Prodaný materiál	24	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	291	1	5
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	0	0	0
H.	Ostatní provozní náklady	27	169	0	16
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	0
*	PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	30	5 604	4 554	13 232

Položka výkazu zisku a ztráty		č.ř.	Suma (v tis. Kč)		
			2011	2012	2013
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního	36	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0	0
X.	Výnosové úroky	42	3	0	0
N.	Nákladové úroky	43	287	259	9
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 732	2 936	2 859
O.	Ostatní finanční náklady	45	2 860	2 174	2 021
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0
*	FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	48	-1 412	503	829
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	357	956	2 737
Q. 1.	- splatná	50	357	956	2 702
2.	- odložená	51	0	0	35
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	3 835	4 101	11 359
XIII.	Mimořádné výnosy	53	23	12	105
R.	Mimořádné náklady	54	24	15	0
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	55	0	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0	0
2.	- odložená	57	0	0	0
*	MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	58	-1	-3	105
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0	0
***	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (+/-)	60	3 834	4 098	11 498
****	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	61	4 191	5 054	14 166

**PŘÍLOHA P IV: STAV NÁKLADOVÝCH ÚČTŮ NÁKLADOVÝCH
STŘEDISEK SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O. K 31. 12. 2013**

Nákladové středisko Polotovary		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501001	Jednicový materiál	39 373 982 Kč
501004	Brusivo	1 049 598 Kč
501005	Mazadla a barvy	486 037 Kč
501006	Náhradní díly na opravy	28 110 Kč
501007	Drobné nářadí a náčiní	184 793 Kč
501008	Čistící potřeby	1 000 Kč
501011	Ochranné pomůcky	3 133 Kč
501012	Hygienické potřeby	1 419 Kč
50	Spotřebované nákupy	41 128 072 Kč
511001	Opravy a udržování strojů	857 961 Kč
511002	Ostření nástrojů	944 136 Kč
518001	Přepravné	1 400 Kč
518002	Poštovné	505 Kč
518010	Leasing vysokozdvizných vozíků	242 500 Kč
518011	Ostatní služby materiálové povahy	13 182 Kč
518013	Leasing AXA	763 990 Kč
518031	Kooperace řezání	12 897 Kč
51	Služby	2 836 571 Kč
521004	Dovolená a svátky	147 235 Kč
521006	Odměny a prémie	266 192 Kč
521007	Mzdy režijních dělníků	687 317 Kč
521009	Doplatky a příplatky	209 132 Kč
521011	Náhrada mzdy	5 982 Kč
524001	Sociální zabezpečení	324 964 Kč
524002	Zdravotní pojištění	116 988 Kč
527001	Zákonné pojištění zaměstnanců	10 364 Kč
527001	Příspěvek zaměstnavatele PF	3 600 Kč
52	Osobní náklady	1 771 774 Kč
541002	Zůstatková cena prodaného DNM a DHM	0 Kč
54	Jiné provozní náklady	0 Kč
551001	Odpisy DNM	0 Kč
551002	Odpisy DHM	161 901 Kč
55	Odpisy, rezervy, komplexní ná- klady příštích období a opravné položky provozních nákladů	161 901 Kč
5	Náklady	45 898 318 Kč

Nákladové středisko Kalený segment		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501006	Náhradní díly na opravy	9 233 Kč
501007	Drobné nářadí a náčiní	18 300 Kč
501008	Čistící potřeby	1 500 Kč
501011	Ochranné pomůcky	4 700 Kč
501012	Hygienické potřeby	2 129 Kč
50	Spotřebované nákupy	35 862 Kč
511001	Opravy a udržování strojů	205 931 Kč
518001	Přepravné	7 515 Kč
518006	Propagace a reklama	1 679 Kč
518007	Lékařské prohlídky, obědy, školení	1 650 Kč
518011	Ostatní služby materiálové povahy	6 000 Kč
518022	Ostatní služby nemateriálové	- 1 679 Kč
51	Služby	221 096 Kč
521004	Dovolená a svátky	195 102 Kč
521006	Odměny a prémie	368 182 Kč
521007	Mzdy režijních dělníků	118 192 Kč
521008	Mzdy výrobních dělníků	825 347 Kč
521009	Doplatky a příplatky	252 391 Kč
524001	Sociální zabezpečení	438 184 Kč
524002	Zdravotní pojištění	157 747 Kč
527001	Zákonné pojištění zaměstnanců	14 546 Kč
527001	Příspěvek zaměstnavatele PF	7 992 Kč
528002	Rodinná rekreace	280 Kč
528003	Dětská rekreace	1 600 Kč
52	Osobní náklady	2 379 563 Kč
551002	Odpisy DHM	66 335 Kč
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	66 335 Kč
5	Náklady	2 702 856 Kč

Nákladové středisko Montáž		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501004	Brusivo	2 234 883 Kč
501005	Mazadla a barvy	99 042 Kč
501006	Náhradní díly na opravy	76 860 Kč
501007	Drobné nářadí a náčiní	194 871 Kč
501008	Čistící potřeby	4 249 Kč
501009	Bedny, rošty, palety, regály	7 000 Kč
501011	Ochranné pomůcky	11 147 Kč
501012	Hygienické potřeby	4 906 Kč
50	Spotřebované nákupy	2 632 958 Kč
511001	Opravy a udržování strojů	308 602 Kč
518001	Přepravné	1 797 Kč
518002	Poštovné	484 Kč
518007	Lékařské prohlídky, obědy, školení	1 650 Kč
518011	Ostatní služby materiálové povahy	9 916 Kč
51	Služby	322 449 Kč
521001	Jednicová mzda	0 Kč
521004	Dovolená a svátky	365 595 Kč
521006	Odměny a prémie	527 200 Kč
521007	Mzdy režijních dělníků	113 639 Kč
521008	Mzdy výrobních dělníků	1 608 245 Kč
521009	Doplatky a příplatky	348 271 Kč
521011	Náhrady mzdy	33 053 Kč
524001	Sociální zabezpečení	739 115 Kč
524002	Zdravotní pojištění	266 077 Kč
527001	Zákonné pojištění zaměstnanců	24 681 Kč
527001	Příspěvek zaměstnavatele PF	3 876 Kč
528002	Rodinná rekreace	720 Kč
52	Osobní náklady	4 030 472 Kč
551002	Odpisy DHM	25 514 Kč
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	25 514 Kč
5	Náklady	7 011 393 Kč

Nákladové středisko Výroba těl		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501001	Jednicový materiál	17 426 797 Kč
501004	Brusivo	250 469 Kč
501005	Mazadla a barvy	99 489 Kč
501006	Náhradní díly na opravy	42 613 Kč
501007	Drobné nářadí a náčiní	41 238 Kč
501008	Čistící potřeby	1 750 Kč
501010	Palivo a plyny v lahvích	529 Kč
501011	Ochranné pomůcky	6 672 Kč
501012	Hygienické potřeby	2 628 Kč
50	Spotřebované nákupy	17 872 185 Kč
511001	Opravy a udržování strojů	39 180 Kč
518001	Přepravné	296 Kč
518002	Poštovné	950 Kč
518007	Lékařské prohlídky, obědy, školení	550 Kč
518031	Kooperace řezání	48 690 Kč
51	Služby	89 666 Kč
521001	Jednicová mzda	0 Kč
521004	Dovolená a svátky	221 215 Kč
521006	Odměny a prémie	321 836 Kč
521007	Mzdy režijních dělníků	117 916 Kč
521008	Mzdy výrobních dělníků	954 455 Kč
521009	Doplatky a příplatky	163 880 Kč
521011	Náhrady mzdy	15 636 Kč
524001	Sociální zabezpečení	441 076 Kč
524002	Zdravotní pojištění	158 788 Kč
527001	Zákonné pojištění zaměstnanců	15 051 Kč
527001	Příspěvek zaměstnavatele PF	16 176 Kč
52	Osobní náklady	2 426 029 Kč
551002	Odpisy DHM	4 899 Kč
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	4 899 Kč
5	Náklady	20 392 779 Kč

Nákladové středisko Kalení		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
518028	Likvidace odpadu	0 Kč
518029	Kooperace kalení	3 507 440 Kč
51	Služby	3 507 440 Kč
5	Náklady	3 507 440 Kč

Nákladové středisko Režie		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501001	Jednicový materiál	6 776 Kč
501003	Odchylky k materiálu	45 637 Kč
501004	Brusivo	156 859 Kč
501005	Mazadla a barvy	2 098 Kč
501006	Náhradní díly na opravy	24 252 Kč
501007	Drobné nářadí a náčiní	51 073 Kč
501008	Čistící potřeby	43 424 Kč
501009	Bedny, rošty, palety, regály	13 976 Kč
501010	Palivo a plyny v lahvích	5 176 Kč
501011	Ochranné pomůcky	59 538 Kč
501012	Hygienické potřeby	5 242 Kč
501013	Kancelářské potřeby	16 230 Kč
501014	Tisk a odborné příručky	4 942 Kč
501015	PHM Fabia	30 224 Kč
501016	PHM Citroen	35 208 Kč
501017	Inventář	16 336 Kč
502003	Voda	33 514 Kč
50	Spotřebované nákupy	550 505 Kč
511001	Opravy a udržování strojů	57 353 Kč
511003	Opravy a udržování aut	27 102 Kč
511004	Opravy a udržování ostatní	1 020 Kč
512002	Cestovné zahraničí	21 089 Kč
513001	Náklady na reprezentaci	13 182 Kč
518001	Přepravné	772 627 Kč
518002	Poštovné	21 699 Kč
518003	Spoje	67 829 Kč
518004	Audit	120 000 Kč
518005	Úklidové a čistící práce	320 Kč
518006	Propagace a reklama	96 253 Kč
518007	Lékařské prohlídky, obědy, školení	560 455 Kč
518008	Služby energetika	2 786 729 Kč
518009	Služby výpočetní technika	65 078 Kč
518011	Ostatní služby materiálové povahy	9 965 Kč
518012	Nájemné Pilana Hulín	1 092 000 Kč
518015	Nájemné stroje a jiné	2 000 Kč
518017	Rozhlasové poplatky	1 080 Kč
518018	Poplatky účastnické, parkování, vstupné	217 Kč
518020	Poplatky ostatní	755 Kč
518021	Poradenství Kinkelder	208 278 Kč
518022	Ostatní služby nemateriálové	79 349 Kč
518023	Provoz kotelny	598 477 Kč
518027	Odvod odpadních vod	40 765 Kč
518028	Likvidace odpadu	249 786 Kč
518031	Kooperace řezání	14 400 Kč
51	Služby	6 907 808 Kč

Nákladové středisko Režie		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
521004	Dovolená a svátky	537 369 Kč
521005	THP	2 384 856 Kč
521006	Odměny a prémie	709 926 Kč
521007	Mzdy režijních dělníků	628 134 Kč
521008	Mzdy výrobních dělníků	174 560 Kč
521009	Doplatky a příplatky	161 135 Kč
521010	Dohody	68 000 Kč
521011	Náhrada mzdy	7 360 Kč
524001	Sociální zabezpečení	1 225 433 Kč
524002	Zdravotní pojištění	441 154 Kč
527001	Zákonné pojištění zaměstnanců	38 173 Kč
527001	Příspěvek zaměstnavatele PF	20 576 Kč
528001	Výpis z karty lékaře	140 Kč
528002	Rodinná rekreace	280 Kč
528003	Dětská rekreace	800 Kč
52	Osobní náklady	6 397 896 Kč
531001	Daň silniční	3 230 Kč
53	Daně a poplatky	3 230 Kč
543002	Finanční dary	3 000 Kč
549001	Manka a škody	13 291 Kč
54	Jiné provozní náklady	16 291 Kč
551002	Odpisy DHM	220 673 Kč
558001	Tvorba zákonných opravných položek	4 897 Kč
55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů	225 570 Kč
562002	Úroky z úvěru	9 217 Kč
563001	Kursově ztráty z půjček	8 080 Kč
563002	Kursově ztráty z pohledávek a závazků	1 708 710 Kč
568001	Poplatky bankám	63 954 Kč
568002	Pojištění majetku	240 487 Kč
56	Finanční náklady	2 030 448 Kč
591001	Daň z příjmu PO z běžné činnosti - splatná	2 701 400 Kč
592001	Odložená daň	- 35 150 Kč
59	Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu	2 666 250 Kč
5	Náklady	18 797 998 Kč

**PŘÍLOHA P IV: STAV NÁKLADOVÝCH ÚČTŮ VÝNOSOVÉHO
STŘEDISKA VÝROBNÍ SEPIO SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S R.O.
K 31. 12. 2013**

Výrobní středisko Výrobní SEPIO		
Číslo účtu	Název účtu	Konečný stav účtu
501001	Jednicový materiál	1 639 243 Kč
50	Spotřebované nákupy	1 639 243 Kč
568001	Poplatky v bankách	- 9 Kč
56	Finanční náklady	- 9Kč
588001	Zaokrouhlení	7 Kč
58	Mimořádné náklady	7 Kč
5	Náklady	1 639 241 Kč

PŘÍLOHA P V: CENÍK SPOLEČNOSTI SEPIO SPOL. S. R.O. ZA ROK 2010

Verkaufspreisen Sepio -- > Kinkelder / Lennartz

Velikost	síla	počet segm.	cena za práci na segm.	Materiál DMO5 segm.	Materiál M35 segm.	Cena pro 1 segm DMO5	Cena pro 1 segm Co5	Cena tělo	Cena Montáž	Celá Pila DMO5	Celá Pila Co5	Cena pily bez těla DMO5	Cena pily bez těla Co5
250	3	12	7,42	9,03	11,28	1,37	1,56	7,81	12,28	36,54	38,79	28,73	30,98
275	3	12	7,16	10,37	12,96	1,46	1,68	8,07	12,28	37,88	40,47	29,81	32,40
300	3,6	14	9,26	12,95	17,47	1,59	1,91	9,03	14,39	45,63	50,15	36,60	41,11
315	3,6	14	8,50	14,08	18,99	1,61	1,96	12,26	14,39	49,24	54,15	36,97	41,89
360	3,6	16	9,90	15,83	21,36	1,61	1,95	13,32	15,34	54,39	59,91	41,07	46,60
370	3,6	16	10,08	16,22	21,88	1,64	2,00	13,91	16,11	56,32	61,98	42,41	48,07
400	4	16	10,25	22,11	29,82	2,02	2,50	14,74	16,25	63,34	71,05	48,60	56,32
400	5	16	11,11	26,66	35,96	2,36	2,94	16,16	16,37	70,29	79,59	54,14	63,44
410	5	16	11,29	27,06	36,51	2,40	2,99	16,19	16,48	71,01	80,46	54,83	64,27
425	4	18	11,72	24,19	32,63	2,00	2,46	16,80	17,21	69,93	78,37	53,13	61,57
450	4	18	12,52	24,78	33,42	2,07	2,55	18,78	17,99	74,06	82,71	55,28	63,93
460	5	18	12,32	30,06	40,55	2,35	2,94	19,00	19,58	80,96	91,45	61,96	72,45
510	5,7	18	12,71	40,94	55,23	2,98	3,77	23,12	19,58	96,35	110,64	73,23	87,51
560	5	18	13,31	41,22	55,60	3,03	3,83	25,96	19,58	100,06	114,45	74,10	88,48
630	5	20	15,00	43,05	58,08	2,90	3,65	36,62	23,56	118,23	133,26	81,61	96,64
630	6	20	16,73	55,08	74,30	3,59	4,55	40,62	23,56	135,99	155,21	95,37	114,59
660	6	20	16,73	56,87	76,71	3,58	4,67	41,05	23,56	138,21	158,05	97,16	117,00
710	6,2	24	21,41	64,41	86,89	3,68	4,51	53,38	25,07	164,28	186,76	110,90	133,37
760	6,3	24	21,93	70,24	94,75	3,84	4,86	56,25	25,07	173,50	198,01	117,24	141,75
810	6,8	24	24,18	89,84	121,19	4,75	6,06	66,15	29,06	209,23	240,58	143,08	174,43
860	6,5	24	23,40	90,19	121,65	4,73	6,04	70,55	32,93	217,06	248,53	146,51	177,98
910	7	30	29,57	99,11	133,69	4,29	5,44	81,18	33,42	243,28	277,86	162,10	196,68
920	7	30	30,22	111,27	150,10	4,72	6,01	81,18	33,41	256,08	294,91	174,91	213,73
960	7	30	30,22	107,09	144,46	4,58	5,82	95,59	33,41	266,32	303,69	170,73	208,10
1010	8	30	30,22	126,75	170,98	5,23	6,71	131,57	32,60	321,15	365,37	189,58	233,80
1110	8	36	38,69	138,53	186,87	4,92	6,27	173,16	36,80	387,18	435,52	214,02	262,36
1120	8,2	36	38,69	144,98	195,56	5,10	6,51	173,16	36,80	393,62	444,21	220,47	271,05
1210	9	36	41,80	203,63	274,68	6,82	8,79		40,82	286,25	357,30	286,25	357,30
1250	9	36	42,44	192,70	259,93	6,53	8,40	281,78	40,82	557,74	624,97	275,96	343,20
1310	9	36	43,61	217,86	293,88	7,26	9,37	309,77	40,82	612,06	688,08	302,29	378,30
1320	6,7	36	43,61	160,18	216,08	5,66	7,21	278,04	41,65	523,49	579,38	245,45	301,34
1320	9	36	43,61	203,30	274,24	6,86	8,83	313,97	41,65	602,54	673,48	288,56	359,50
1410	9	36	45,58	233,58	315,09	7,75	10,02	366,13	44,69	689,98	771,49	323,86	405,36
1430	9,5	36	49,08	274,65	370,49	8,99	11,65	366,13	44,99	734,85	830,69	368,73	464,56
1510	9	36	56,47	280,73	378,69	9,37	12,09	587,72	47,09	972,01	1069,96	384,29	482,25
1610	11	40	63,27	328,82	443,56	9,80	12,67	682,58	51,98	1126,66	1241,40	444,08	558,81

PŘÍLOHA P VI: KUSOVNÍK SEGMENTOVÉ PILY ROZMĚR 400×4

SZ	Registrační číslo	Název 1	SZ	Registrační číslo	Název 1	Pozice	Množství	MJ evidence
050	012-0400-0-0-00	Segment 400x4	001	030-0400-0-0	Pásová ocel 44,6 x 4,6	1	0,13	kg
060	019-0400-0-0-02500	Tělo 400x3,3	001	020-0400-0-0-02500	Kalený rondel 340 x 3,6	1	1	ks
100	010-0-0400-0-00-02500-0000	Segmentová pila 400x4	050	012-0400-0-0-00	Segment 400x4	1	16	ks
100	010-0-0400-0-00-02500-0000	Segmentová pila 400x4	060	019-0400-5-0-02500	Tělo 400x3,3	2	1	ks
100	010-0-0400-0-00-02500-0000	Segmentová pila 400x4	001	550042117	NÝTY	3	64	ks
100	010-0-0400-0-00-02500-0000	Segmentová pila 400x4	001	550045130	NÝTY	4	16	ks