

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Oceňování zásob v průmyslovém podniku pro finanční a manažerské účetnictví se zaměřením na využití metody ABC

Valuation of inventories in an industrial factory for financial and management accounting with a focus on using the ABC method

STUDIJNÍ PROGRAM

Řízení rozvojových projektů

STUDIJNÍ OBOR

Projektové řízení inovací v podniku

VEDOUCÍ PRÁCE

prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.

URBANOVÁ

KRISTÝNA

2019

I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení: Urbanová Jméno: Kristýna Osobní číslo: 424291
Fakulta/ústav: Masarykův ústav vyšších studií (MÚVS)
Zadávací katedra/ústav: Oddělení ekonomických studií
Studijní program: Řízení rozvojových projektů
Studijní obor: Projektové řízení inovací v podniku

II. ÚDAJE K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Název diplomové práce:
Oceňování zásob v průmyslovém podniku pro finanční a manažerské účetnictví se zaměřením na využití metody ABC

Název diplomové práce anglicky:
Valuation of inventories in an industrial factory for financial and management accounting with a focus on using the ABC method

Pokyny pro vypracování:
Cíl práce: Cílem práce je analýza vhodnosti ocenění zásob podle současné metodiky a porovnání s oceněním podle metody ABC.
Přínos práce: Přínosem práce je zhodnocení používané metody, zpracování variant a formulace konkrétních doporučení a opatření, které mohou pomoci vybranému průmyslovému podniku k dalšímu rozvoji.
Osnova práce: Úvod do problematiky - Metodika oceňování zásob - Analytická část - Návrh řešení a realizace

Seznam doporučené literatury:
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
JUROVÁ, Marie. Výrobní a logistické procesy v podnikání. Praha: Grada Publishing, 2016. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5717-9.
FIBIROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Praha, ISBN 978-80-7357-71

Jméno a pracoviště vedoucí(ho) diplomové práce:
prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.

Jméno a pracoviště konzultanta(ky) diplomové práce:

Datum zadání diplomové práce: 4.5.2018 Termín odevzdání diplomové práce: 6.12.2019
Platnost zadání diplomové práce: 30.6.2020

Strouhal Podpis vedoucí(ho) práce
S Podpis vedoucí(ho) ústavu/katedry
Keim Podpis děkana(ky)

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

30.8.2018 Datum převzetí zadání
Keim Podpis studenta(ky)

URBANOVÁ, Kristýna *Oceňování zásob v průmyslovém podniku pro finanční a manžerské účetnictví se zaměřením na využití metody ABC*. Praha: ČVUT 2019. Diplomová práce. České vysoké učení technické v Praze, Masarykův ústav vyšších studií.



**MASARYKŮV ÚSTAV
VYŠŠÍCH STUDIÍ
ČVUT V PRAZE**

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou diplomovou práci vypracovala samostatně. Dále prohlašuji, že jsem všechny použité zdroje správně a úplně citovala a uvádím je v příloženém seznamu použité literatury.

Nemám závažný důvod proti zpřístupňování této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Praze dne: 21. 08. 2019

Podpis:

Poděkování

Tímto způsobem bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce prof. Ing. Jiřímu Strouhalovi, Ph.D. za poskytnutí odborného vedení, cenných rad a čas v průběhu psaní. Dále bych chtěla poděkovat panu Ing. Tomáši Fatrdlemu ze společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. za umožnění použití materiálů potřebných ke zpracování této diplomové práce.

Abstrakt

Cílem diplomové práce je analýza oceňování zásob vytvořených vlastní činností vybraného průmyslového podniku se zaměřením na metodu ABC. Teoretická část této práce definuje základní pojmy, metody oceňování zásob, alokace nákladů a kalkulací. Praktická část této diplomové práce se zabývá analýzou vhodnosti ocenění zásob vytvořených vlastní činností ve vybraném výrobním podniku podle současné metodiky se zaměřením na aplikaci metody ABC. Přínosem práce je zhodnocení používané metody, formulace konkrétních doporučení a opatření, které mohou pomoci vybranému průmyslovému podniku k dalšímu rozvoji.

Klíčová slova

Metoda ABC, oceňování zásob, nákladové kalkulace, výrobní podnik

Abstract

The aim of the thesis is an analysis of the inventory valuation which was made by own activities in a chosen manufacturing company with aiming at the ABC method. The theoretical part of the thesis defines basic terms, methods of costing and location of supplies and costing. The practical part of the thesis engages in an analysis of the convenience of the inventory valuation which was made in a chosen manufacturing company with the aiming at ABC method. The benefit is the increasing the value of the used method, the formulation of the concrete recommendation and acquisition which can give a hand a chosen manufacturing with the aiming at the ABC method.

Key words

Activity Based Costing, inventory valuation, costing, Manufacturing company

Obsah

Úvod	5
1 Úvod do problematiky zásob	7
1.1 Zásoby a jejich důležitost pro podnik	7
1.2 Členění zásob	7
1.2.1 Podle České účetní legislativy	7
1.2.2 Dle významnosti	9
1.2.3 Dle funkce v podniku	10
1.3 Evidence zásob	10
1.3.1 Způsob A (průběžná evidence zásob)	11
1.3.2 Způsob B (periodická evidence zásob)	11
2 Metodika oceňování zásob	12
2.1 Základní pravidla	12
2.2 Oceňování zásob při pořízení	13
2.2.1 Pořizovací cena	13
2.2.2 Reprodukční pořizovací cena	13
2.2.3 Vlastní náklady	14
2.3 Oceňování zásob při vyskladnění	14
2.3.1 Metoda individuálního ocenění	15
2.3.2 Metoda průměrných cen	15
2.3.3 Metoda pevné ceny	16
2.3.4 Metoda FIFO	16
2.3.5 Metoda LIFO	17
2.4 Oceňování zásob na konci účetního období	18
2.4.1 Zásoby na cestě	18
2.4.2 Nevyfakturovaná dodávka zásob	18
2.5 Inventarizace zásob	19
2.5.1 Inventarizační rozdíly	20
3 Náklady	21
3.1 Rozdělení nákladů	21
4 Kalkulace	23

4.1	Metody přiřazování nákladů.....	26
4.1.1	Kalkulace dělením	26
4.1.2	Kalkulace přírážková.....	27
4.1.3	Kalkulace plných a variabilních nákladů.....	28
4.2	Kalkulace podle aktivit (Activity-Based-Costing)	28
4.2.1	Princip metody ABC.....	28
4.2.2	Výhody metody ABC.....	31
4.2.3	Nevýhody metody	31
5	O společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.	33
6	Výrobní portfolio společnosti	34
7	Oceňování zásob JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.	36
7.1	Specifikace zásob ve společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. k 31.12.2018:	36
7.2	Požadavky na oceňování zásob výrobků, tedy zásob vlastní výroby	37
7.3	Metodika oceňování zásob používaná Společností:	38
7.4	Frekvence oceňování:	40
7.5	Hlavní zdroje kalkulace:	40
7.6	Způsob kalkulace:	41
7.7	Využití metody ABC	41
7.7.1	Analýza kalkulace nákladů konkrétní položky:	43
	Závěr	67
	Seznam použité literatury	69
	Seznam obrázků.....	72
	Seznam tabulek	72
	Seznam zkratk.....	73
	Seznam příloh.....	74
	Přílohy.....	75

Úvod

Pro zpracování své diplomové práce jsem si vybrala výrobní podnik JOKEY CZ, s.r.o., který patří mezi tradiční výrobce plastových obalů u nás. Rozsahem svého portfolia a výrobních prostorů nemá v současné době ve střední Evropě velkou konkurenci. Zaměřuje se na produkci plastových obalů jak pro průmyslové využití, tak pro potravinářství. I přesto, že konkurence v tomto odvětví není tak silná, je pro podnik důležité správné oceňování zásob, které má vliv na konečnou cenu jejich výrobků tak, aby mohli být i nadále ve své oboru špičkou.

Proto cílem této diplomové práce je na základě teoretických znalostí analýza současné způsobu oceňování zásob vytvořených vlastní činností, analýza a zhodnocení využívání nákladové metody ABC, to vše demonstrovat na konkrétním výrobku a v případě zjištění nesprávností navrhnout společnosti vhodné řešení problému.

Práce je členěná do dvou hlavních celků na teoretickou a praktickou část. Oba celky jsou rozděleny do jednotlivých kapitol, které na sebe logicky navazují.

V teoretické části se v první kapitole budu věnovat problematice zásob, jejich členění a jejich evidenci. Druhá kapitola se bude zabývat samotnou problematikou oceňování zásob dle českých účetních standardů, jak při nákupu, vyskladnění, tak evidenci zásob na konci účetního období. V třetí kapitole se zaměřím na členění nákladů, to je nutné předem pro správné pochopení čtvrté kapitoly, kde se budu zabývat základními druhy kalkulací. V této kapitole se také budu věnovat kalkulační metodě ABC, která bude aplikována v praktické části.

Praktická část bude začínat přestavením výrobního podniku a jeho historií. V další kapitole v krátkosti představím výrobní portfolio společnosti. Poslední a nejrozsáhlejší kapitola této diplomové práce se bude věnovat specifikací a oceňování zásob. Druhá část této kapitoly se bude zabývat podrobnou analýzou kalkulačního vzorce a využití kalkulační metody ABC.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Úvod do problematiky zásob

1.1 Zásoby a jejich důležitost pro podnik

Zásoby můžeme chápat jako nedílnou součást výrobních i distribučních podniků. Pro podnik mají jak pozitivní, tak negativní význam. V pozitivním slova smyslu zásoby přispívají ke správnému chodu podniku. Pomocí zásob řešíme časové, místní, kapacitní a sortimentní nesoulady výroby a spotřeby. Pokrývají nepředvídatelné výkyvy a poruchy ve výrobním procesu, výkyvy poptávky, aj.

Za negativní vliv považujeme to, že na sebe váží kapitál, pro jejich zpracování je nutné započítat náklady na práci a výrobní prostředky. Nedílnou součástí negativního vlivu je možné riziko znehodnocení, neupotřebitelnost či nemožnost prodeje. Nemůžeme opominout konkurenční boj firem.

Zásoby patří mezi jednu z částí, které zásadně ovlivňují hospodářský výsledek podniku a jeho celkovou pozici na trhu.

Množství zásob by mělo být na jednu stranu co nejmenší, abychom neměli tolik finančních prostředků v nich vázaných, ale zároveň na druhé straně co možná největší pro pokrytí výroby při nečekaných výkyvech (nedodání, špatná dodávka, přírodní katastrofa, aj.). Jelikož jsou tato doporučení protichůdná, záleží na každém vedení podniku, jak bude k problematice zásob přistupovat a zda najde optimální řešení.

Investice do zásob ve většině případů představují pro podnik významnou položku, a proto i systém řízení zásob patří mezi strategické rozhodnutí. (Horáková, Kubát, 1999, s.67; Jurová, 2016, s. 240)

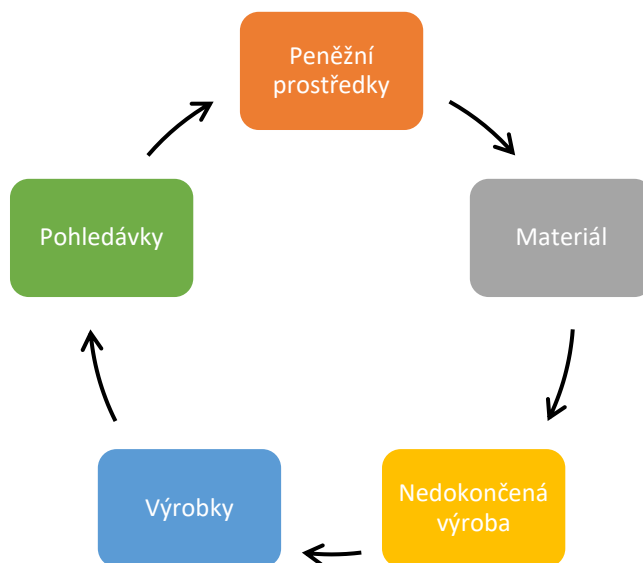
1.2 Členění zásob

1.2.1 Dle České účetní legislativy

Rozdělení zásob se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou upravují některá ustanovení tohoto zákona (dále jen „Vyhláška“). Obsahové vymezení zásob se řídí podle § 9 vyhlášky.

Zásoby jsou součástí oběžného majetku, který je držen za účel pozdějšího použití do spotřeby nebo k dalšímu prodeji, proto obecně rozdělujeme zásoby na nakoupené a vyrobené. V rozvaze evidujeme zásoby na straně aktiv, konkrétně v oběžném (krátkodobém) majetku. Kromě zásob patří do krátkodobého majetku také krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Oběžná

aktiva se vyznačují dobou použitelnosti menší než 1 rok, tok oběžných aktiv v podniku zobrazuje následující schéma. (Kislingerová, 2007, s. 411; Synek 2010, s. 144)

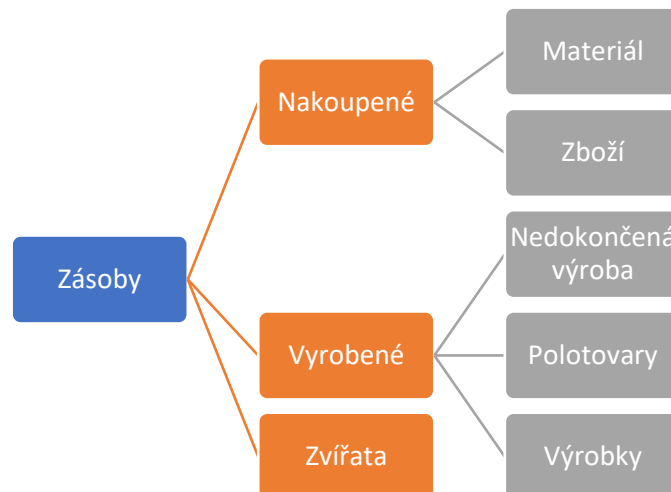


Obrázek 1 Schéma oběžného majetku ve výrobním podniku, vlastní zpracování

Podle účetnictví dělíme zásoby na:

- **Materiál**
 - **Základní materiál** chápeme jako suroviny, které jsou podstatou výrobku.
 - **Pomocné látky**, které jsou nezbytné pro dokončení výrobku.
 - **Provozní látky**, které zajišťují provoz celého podniku, ale nejsou součástí výrobku.
 - **Obaly a obalové materiály** sloužící k ochraně výrobku při přepravě
 - **Náhradní díly**, které jsou nutné při opravě stroje potřebnému k produkci v podniku
 - **Drobný hmotný majetek**, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok, ale nespĺňuje znaky dlouhodobého majetku.
 - **Hmotný majetek**, který dobu použitelnosti nepřekračuje jeden rok bez ohledu na cenu
 - **Pokusná zvířata** sloužící pro laboratorní výzkum.
- **Nedokončená výroba** označuje produkty, které prošly určitou fází nebo několika fázemi výroby, nemůžeme je označit za materiál a ani je nelze označovat za hotové výrobky určené k prodeji.
- **Polotovary** evidujeme produkty, které také jako nedokončená výroby prošly určitou fází nebo několika fázemi výroby, jediný rozdíl je, že je můžeme prodat.

- **Výrobky** nazýváme produkty, které svojí činností podnik vyprodukoval a jsou určeny k prodeji nebo je možné je spotřebovat účetní jednotkou. Je možné se setkat i s výrobky, které prošly aktivací a jsou prodávány v podnikových prodejnách.
- **Zvířata** zahrnují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, včelstva, hejna slepic, a další.
- **Zboží** jsou movité věci, které byly zakoupeny za účelem dalšího prodeje.
- **Poskytnuté zálohy na zásoby** označující jak dlouhodobé, tak i krátkodobé zálohy, získané od dodavatele za účelem nákupu zásob.



Obrázek 2 Schéma základní rozdělení zásob, vlastní zpracování

Uvedené členění zásob je jedním ze základních rozdělení, existují i další způsoby, jak zásoby členit. Každá účetní jednotka si může členění zásob upravit např. v samostatné vnitřní směrnici za pomoci analytických účtů tak, aby vyhovovalo vnitropodnikovému uspořádání organizace, např. podle dodavatele, druhu, střediska, skladu apod.

1.2.2 Dle významnosti

Jak už bylo řečeno, zásoby mají pro podnik zásadní význam, a proto je můžeme rozdělit do tří hlavních kategorií:

1. **Geografická funkce** umožňuje oddělení místa výroby od místa spotřeby, tak abychom dosáhli optimálního rozmístění výrobní kapacity z hlediska zdroje surovin, energie a pracovníků.
2. **Vyrovňovací a technologická funkce** tkví v zabezpečování plynulosti výroby, odstranění možného kapacitního nesouladu mezi jednotlivými etapami výroby, zajišťování fungování dopravy v optimálním množství, překlenutí kolísání ve spotřebě a výrobě a omezení možných důsledků vlivem výkyvu v poptávky a dodávky.

3. **Spekulativní funkce** si klade za cíl dosáhnout mimořádného zisku pomocí nákupu zásob za nižší cenu a pozdějšímu prodeji za vyšší cenu. Předzásobením při snížené ceně nebo při možném zdražování vstupních materiálů. (Plevný, Žižka, s. 252-254)

1.2.3 Dle funkce v podniku

- **Obratová zásoba** jedná se o část zásob, která pokrývá potřebu mezi jednotlivými dodávkami. Její výše není v průběhu dodávkového cyklu pořád stejná.
- **Pojistná zásoba** tato zásoba kryje náhodné výkyvy ve výrobě, které mohou být způsobeny nedodáním zásob ve stanovený čas nebo na druhou stranu velkou spotřebou zásob při výrobě.
- **Zásoba pro předzásobení** má za cíl vyrovnat větší výkyvy ve výrobě, které jsou zapříčiněny sezónností, např. vánočními svátky, ve kterých měl podnik omezenou výrobní kapacitu. Takto vytvořená výrobní zásoba musí být dobře plánovaná tak, aby se do konce roku prodala a nedocházelo k možnému znehodnocení.
- **Havarijní zásoba** zajišťuje fungování podniku při neočekávaných událostech jako jsou např. živelné pohromy, stávky apod.
- **Spekulativní zásoba** je vytvořena v případech, kdy podnik nakoupí za sníženou cenu materiál za účelem dalšího prodeje, a tím generuje mimořádné zisky.
- **Technologická zásoba** vzniká, když výrobní proces je ukončen, ale výrobek není ještě schopen uspokojit zákazníka, jelikož jeho použití vyžaduje další skladování. Jako příklad můžeme uvést zejména potraviny: pivo, víno, sýr, které potřebují určitou dobu zrání. (Plevný, Žižka, 1999, s.252; Kucharčíková, 2011, s.138)

1.3 Evidence zásob

Nutnost evidence zásob vzniká v těchto případech:

Pořízení zásob (naskladnění):

- Nákup
- Vlastní výroba
- Bezúplatný převod (dar)
- Převod z osobního užívání do podnikání

Úbytek zásob (vyskladnění):

- Prodej

- Spotřeba
- Bezúplatný převod (dar)
- Vklad do jiné společnosti
- Škody nebo manka

(Šteker, 2013, s. 73; Otrusínová, 2013, s. 79)

Účetní jednotka si může vybrat mezi dvěma způsoby účtování zásob dle Českých účetních standardů č. 015 Zásoby. Způsoby označujeme jako A (průběžný způsob evidence) a B (periodický způsob evidence). Vybraný způsob musí uvést ve vnitropodnikových směrnících a během celého účetního období se jím musí řídit. V případě použití jednoho nebo druhého způsobu účtování zásob musí účetní jednotka na konci účetního období dojít ke stejnému výsledku.

1.3.1 Způsob A (průběžná evidence zásob)

Tento způsob spočívá v každodenní evidenci stavu a pohybu zásob zaznamenaný na skladových kartách a na jednotlivých účtech v hlavní knize. Pomocí tohoto způsobu je účetní jednotka schopná určit aktuální stav zásob na skladě, což může podniku pomoci při operativním řízení. Hlavní nevýhodou je velká časová a pracovní náročnost.

1.3.2 Způsob B (periodická evidence zásob)

V případě způsobu B zůstává stejná povinnost evidence zásob na skladových kartách. Liší se pouze v účtování, kdy nakoupené zásoby jsou ihned účtovány do nákladů. Účty zásob využívá účetní jednotka pouze na konci období, kdy musí přeúčtovat počáteční a konečné stavy ze skladové evidence. Využití této metody nese několik možných problémů, první problém nastává při nákupu zásob, kdy není zpětně možné zjistit, jak byl nakoupený materiál použit, zda se jedná o materiál přímý nebo režijní, pro jakou zakázku byl využit, které výrobní středisko ho spotřebovalo apod. Pokud byl materiál nebo zboží zničeno nebo poškozeno je nutné následné přeúčtování na správný účet sledující škody.

Oba způsoby evidence zásob mají svá pozitiva i negativa. Vždy záleží na tom, v jakém oboru a rozsahu účetní jednotka podniká, jak má nastavené vnitřní předpisy. Dalším rozhodovacím faktorem je manažerský přístup řízení nákladů oproti zvolenému způsobu evidence. Z uvedených problémů u způsobu B je doporučeno používat tuto metodu pro podniky s jednoduchou činností nebo pro podniky, které nepotřebují zásoby ke své hlavní činnosti. Je nutné také brát v úvahu, že při účtování zásob ihned do spotřeby dochází v průběhu roku ke zkrácení hospodářského výsledku. (Louša, 2012, s. 14)

2 Metodika oceňování zásob

2.1 Základní pravidla

Na oceňování majetku a závazků se vztahují obecné zásady obsažené v Zákoně v první části – Obecná ustanovení v § 7. Především jde o dodržování zásady:

Nepřetržitého trvání účetní jednotky

V případě, kdy účetní jednotka ocení svá aktiva a závazky, předpokládá se, že podnik bude ve své činnosti do budoucna pokračovat. Kdyby došlo k nenadálým ekonomickým propadům je účetní jednotka toto hledisko při oceňování zohlednit.

Konzistence

Tato zásada zajišťuje srovnatelnost dat za odlišná časová období. Účetní jednotka si musí vybrat jeden ze způsobů oceňování zásob a řídit se jím do konce účetního období. Jestliže se rozhodne způsob oceňování změnit, je povinna tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky.

Opatrnosti

Účetní jednotka je povinna vykazovat pouze jisté zisky či předvídat možné ztráty. Výnosy a aktiva se nesmějí nadhodnocovat, náklady a závazky zase podhodnocovat. Proto je nutné v případě zásob brát na zřetel pravidlo „nižší ze dvou hodnot“, vybrat prodejní cenu poníženou o náklady spojené s prodejem zásob nebo zvolit historickou cenu zásob.

Principu historických cen

Konkrétně se oceňování zásob řídí podle § 25 Zákona a § 49 Vyhlášky a ČSÚ 015 Zásoby, bod 3. Zákon upravuje, které jednotlivé složky majetku a závazků spadají do oceňování a definuje úroveň ocenění. Podrobnější popis najdeme ve zmíněné vyhlášce, která definuje, jaké náklady vstupují do pořizovací ceny zásob a které náklady nejsou součástí pořizovací ceny zásob. Způsoby ocenění jednotlivých druhů zásob se zabývá uvedený standard.

Při nesprávně zvoleném způsobu oceňování, např. z důvodu neznalosti problematiky nebo z důvodu nesprávně zvolené oceňovací základny, se tato chyba může projevit až na úrovni vykazovaného zisku.

2.2 Oceňování zásob při pořízení

Jak již bylo uvedeno v evidenci zásob, zásoby lze získat vlastní výrobou nebo nakoupit pomocí externích dodavatelů. V případě pořízení zásob formou koupě bývají tyto zásoby oceňovány pomocí pořizovací ceny, ve které jsou zahrnuty všechny související pořizovací náklady. Zásoby vytvořené vlastní činností oceňujeme pomocí vlastních nákladů, jedná se o všechny náklady, které vstoupily do výrobního procesu zásob. Pro oceňování zásob nabytých bezúplatným převodem (dary), kdy není možné přesně stanovit náklady, využíváme reprodukční pořizovací cenu.

2.2.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byly zásoby pořízeny, součástí ceny jsou i vedlejší pořizovací náklady, které s pořízením souvisejí. Mezi vedlejší pořizovací náklady zejména řadíme:

- Náklady dopravy, jak při využití externího dopravce, tak i zajištění vlastní dopravy
- Provize obchodníkům zajišťujících koupi
- Clo v případech pořízení zásob ze zahraničí
- Pojištění zásob při přepravě atd.

Kromě uvedených vedlejších nákladů na pořízení existují i další náklady, které mohou do pořizovací ceny zásob vstupovat, např. poštovné, skladování při přepravě apod. Je na zvážení každé účetní jednotky, jestli bude tyto náklady do pořizovací ceny zahrnovat. Vyskytují se i náklady, které mají přímou souvislost s pořízením zásob, ale nemůžeme je zahrnout do pořizovací ceny. Náklady, které nelze zahrnout do pořizovací ceny:

- Úroky z úvěru, který byl sjednaný za účelem pořízení zásob
- Možné kurzové rozdíly způsobené nákupem zásob od zahraničních dodavatelů
- Smluvní pokuty a penále vzniklé z titulu porušení smluvních podmínek atd.

V případě, že účetní jednotka správně nepřihodí vedlejší pořizovací náklady nebo naopak zahrne do pořizovací ceny náklady, které nesouvisejí s pořízením zásob, dochází ke zkreslení hospodářského výsledku, marží a nadhodnocení/podhodnocení výše zásob zachycených v účetnictví.

2.2.2 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční cenou oceňujeme zásoby nabyté darem či jinou formou bezúplatného nabytí a také v případech, kdy nelze přesně stanovit cenu zásob vyrobených vlastní činností (objevení zásob při inventarizaci).

Reprodukční cenu účetní jednotka získá na základě znaleckých posudků nebo pomocí odborného odhadu oprávněné osoby. (Mrkvička a Strouhal; 2014, s. 275)

2.2.3 Vlastní náklady

Tento způsob oceňování je typický pro výrobní podniky. Pro stanovení vlastních nákladů se využívají nákladové kalkulace, které nám stanovují přesnou výši nákladů na výrobek.

Do vlastních nákladů řadíme všechny přímé náklady, část nepřímých nákladů, které bylo nutné vynaložit na výrobu nebo na další činnosti, které jsou potřebné pro výrobu. Rozdíl mezi přímými a nepřímými náklady spočívá v přiřazení nákladů na jednotku produkce.

Přímé náklady jsou přímo přiřaditelné k jednotce produkce tzv. kalkulační jednici. Mezi přímé náklady zahrnujeme zejména přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady jako je spotřeba energie, odpisy výrobních strojů a další.

Nepřímé náklady není možné přiřadit na kalkulační jednici, proto je nutné je vhodným způsobem rozpočítat. Mezi tyto náklady řadíme mzdy režijních pracovníků, nájemné, náklady na údržbu apod. Dělíme je na nepřímé náklady fixní a variabilní. Variabilní nepřímé náklady se s objemem produkce mění, jednotkové fixní náklady ale zůstávají stejné. Do této skupiny můžeme zařadit nepřímý materiál a nepřímé mzdy.

Pod pojmem účelově vynaložené náklady řadíme náklady, které jsou nezbytné pro zpracování zásob do požadované podoby, při jejich zpracování je kladen důraz na efektivitu a hospodárnost. Do této skupiny nákladů nemůžeme řadit administrativní, prodejní náklady a další.

(Kovanincová, 2004, s. 253; Louša 2012, s. 15-16)

2.3 Oceňování zásob při vyskladnění

Oceňování zásob při pořízení se řídí historickými cenami, tento princip musí účetní jednotka zachovat také při jejich spotřebě nebo prodeji. Ani při oceňování vyskladněných zásob nemůže podnik měnit v průběhu roku zavedenou metodu, pouze v krajních případech, kdy tuto skutečnosti musí vysvětlit v příloze účetní závěrky. Podle platné české legislativy je možné zásoby vyskladňovat následujícími způsoby:

- Metoda individuálního ocenění
- Metoda průměrných cen

- Metoda FIFO (first in first out - první do skladu, první ze skladu)
- Metoda pevné ceny

Pro ucelení výkladu této problematiky podrobněji rozvedu i metodu LIFO (last in first out) poslední dovnitř, první ven, i když je podle platných zákonů v České republice zakázána.

Mezi další metodu oceňování můžeme zmínit HIFO (Highest In First Out) Při použití se spotřebovávají nejdráže nakoupené zásoby jako první, tak abychom na skladu měly pouze zásoby, které mají nižší hodnotu. V případě této metody dochází k podhodnocení zásob v rozvaze, proto je jako metoda FIFO u nás zakázána.

FEFO (First Expired First Out) přeloženo jako, první položka, která má nejkratší expirační datum se musí první vyskladnit. Tato metoda je velmi univerzální a používá se zejména v potravinářském průmyslu. (www.managementmania.com)

Metoda LOFO (Lowest in First out) použití této metody se řídí pravidlem, že nejlevněji nakoupená položka se vyskladňuje první. (Lang, 2005, s. 59)

V poslední části této podkapitoly se budu věnovat vzniku oceňovacích odchylek od skutečné pořizovací ceny zásob.

2.3.1 Metoda individuálního ocenění

Metodu individuálního ocenění můžeme označit jako nejpřesnější z uvedených metod. Na druhou stranu je také nejvíce nákladná a náročná na zaznamenání. Způsob spočívá v přesné evidenci principu historických cen jak při pořízení, tak při vyskladnění.

Z těchto důvodů se metoda používá výjimečně, a to u velmi drahých, luxusních nebo jedinečných zásob. Např.: (umělecké předměty, starožitnosti, drahé kameny a u zakázkových předmětů). Jedná se o přiřazení konkrétních nákladů ke konkrétní jednotce zásoby. (Kovanincová, 2004, s. 59)

2.3.2 Metoda průměrných cen

Tento způsob ocenění patří k nejpoužívanější metodě ze všech uvedených. Hlavním přínosem je, že výsledky této metody přinášejí podniku nejjasnější obraz situace a výstupy nepodléhají takovému zkreslení jako je tomu u jiných metod.

Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Metoda je vytvořena na způsobu výpočtu váženého aritmetického průměru, který účetní jednotka počítá vždy při přijetí zásob z nového příjmu a dřívějších zásob určitého druhu zásob. Výsledkem výpočtu je cena, která se použije pro ocenění všech vyskladněných zásob, které budou následovat po tomto naskladnění, tato cena je platná pouze do dalšího naskladnění zásob, kdy je nutné tento způsob znovu zopakovat a vytvořit novou cenu pro další vyskladnění.

$$Cena\ vyskladněné\ zásoby = \frac{hodnota\ zásob\ na\ skladě + poslední\ přírůstek\ v\ Kč}{množství\ zásob\ na\ skladě + přírůstek\ posledního\ množství}$$

Vážený aritmetický průměr periodický

Metoda se nepoužívá při každém příjmu zásob jako v první metodě. Principem je, že se průměr počítá za určité období. Toto období podle platných účetních předpisů (ČÚS č. 15 – Zásoby) nesmí být delší než jeden měsíc. Takto vypočítaná cena se používá do té doby, než dojde k dalšímu přepočítání podle období, které si účetní jednotka stanoví ve vnitřních předpisech.

$$Cena\ vyskladněné\ zásoby = \frac{hodnota\ zásob\ na\ začátku\ období + hodnota\ přírůstku\ za\ období\ v\ Kč}{množství\ zásob\ na\ začátku\ období + přírůstek\ množství\ za\ období}$$

(Kovanincová, 2004, s. 59; Louša, 2012, 19)

2.3.3 Metoda pevné ceny

V případě této metody si účetní jednotka předem stanoví ceny, za které bude zásoby vyskladňovat, a to na základě předpokládaných pořizovacích cen. Rozdíl vzniklý mezi skutečnou cenou zásob a pevně stanovenou cenou je řešen pomocí odchylek od skutečné pořizovací ceny. Způsob rozpuštění těchto odchylek musí být upraven vnitřními předpisy účetní jednotky tak, aby nedošlo ke zkreslení věrného obrazu stavu majetku v účetnictví podniku. Tato metoda zobrazuje stav zásob ve stanovených cenách, tak za pomoci účtu odchylek i skutečné náklady na pořízení zásob. Způsob můžeme označit jako jednu variantu z metod váženého průměru. (Louša, 2012 s. 20)

2.3.4 Metoda FIFO

Jak už bylo uvedeno výše, jedná se o metodu „první do skladu, první ze skladu“. Zásoby, které byly nakoupeny jako první, jsou také první dány do spotřeby. I když skutečnost může být jiná a reálně

nemusejí jít do spotřeby dříve pořízené zásoby. Pro oceňování se používá cena nejstarší dodávky, která je k dispozici na skladě do jejího úplného vyskladnění.

Hlavní výhodou tohoto oceňovacího způsobu je to, že nejstarší zásoby, které vede účetní jednotka pod historickými cenami, jsou v účetnictví spotřebovány první, proto celkové zásoby zobrazené v rozvaze nejvíce odpovídají aktuální ceně na trhu.

Na druhou stranu tato metoda má několik nevýhod. Pro správnou aplikaci této metody je nutné vést velmi pečlivě skladovou evidenci zásob s chronologickým rozlišením podle jednotlivých dodávek, aby bylo možné určit kolik kusů a v jaké ceně je k dispozici pro daný okamžik. Druhé negativum se promítá do výkazu zisku a ztrát, ve kterém na straně výnosů evidujeme cenu prodaných zásob v aktuálních cenách na trhu a na nákladové straně je zásoba evidována v nižších historických cenách. Z tohoto důvodu dochází ke zkreslení marže za prodej zboží, respektive ke zkreslení celého výsledku hospodaření. (Kovanincová, 2004, s.254; Louša, 2012, s. 18)

2.3.5 Metoda LIFO

Oceňovací technika „poslední do skladu, první ze skladu“ je podle IFRS a českých účetních předpisů zakázaná. Z nadnárodních systémů je možné pouze v rámci US GAAP. Metoda je opakem metody FIFO, oceňování zásob se řídí posledním přírůstkem zásob. I když skutečnost může být jiná a reálně nemusejí jít do spotřeby poslední pořízené zásoby.

Na rozdíl od předchozí metody dochází ve výkazu zisků a ztrát k porovnání výnosů za prodané zásoby a nákladů na prodané zásoby v aktuálních cenách na trhu, proto výsledná marže z prodeje odráží aktuální situaci na trhu.

Hlavním důvodem zákazu metody FIFO jsou nižší daně ze zisku. Když cena zásob vzroste, tak vzroste i náklady, které jsou podle této metodiky nejvyšší ze všech uvedených metod oceňování, a to má dopad i do daňového základu, který se tímto krokem sníží a tím také daňová povinnost, která je nejnižší oproti uvedeným metodám.

Druhý a také zásadní důvod je podhodnocení stavu zásob v rozvaze. V případě, že vzroste cena zásob, které účetní jednotka eviduje na skladě po poslední spotřebě, jsou oceňovány historickou pořizovací cenou. (Kovanincová, 2004, s. 50)

2.4 Oceňování zásob na konci účetního období

Na konci účetního období se může účetní jednotka dostat do situace, kdy při nákupu nových zásob je dodané zboží převzato na sklad, ale nemá k nim potřebné dokumenty – faktura, dodací list. Druhou situací na konci účetního období je, že účetní jednotka má přijatou fakturu, ale fakticky k přijetí zásob na sklad nedošlo. Oba případy je nutné do účetnictví podniku zaznamenat.

(Kovanincová, 2004, s. 61-62)

2.4.1 Zásoby na cestě

Tento problém nastává v případě, že účetní jednotka obdrží přijatou fakturu za dodávku zásob, ale fyzicky nejsou zásoby dodány, tato situace se popisuje jako „materiál na cestě“.

Přijatou fakturu účetní jednotka zaúčtuje obvyklým způsobem. Zaúčtování nepřijatých zásob: nepřijatý materiál účet 11x – Materiál na cestě, pro nepřijaté zboží účet – 13X – Zboží na cestě. Jedná se o důležitou účetní operaci, v případě, že by tuto operaci účetní jednotka neprovedla, byla by uměle zvýšena hodnota zásob na skladě. Při fyzické inventuře by tento případ mohl být nesprávně identifikován, jako inventarizační rozdíl.

(Louša, 2012, s. 69)

2.4.2 Nevyfakturovaná dodávka zásob

Jedná se o případ, ve kterém účetní jednotka fyzicky obdržela objednané zásoby (materiál, zboží), ale při sestavování účetní závěrky neměla k dispozici přijatou fakturu, případně dodací list. Tento problém se řeší zaúčtováním fakturu na účet 38X – Dohadné účty pasivní. Nevyfakturovaná dodávka se ocení podle smlouvy, případně odhadem pomocí obdobných dokumentů, které účetní jednotka má.

Zásoba je pomocí vnitřního dokladu zaúčtována na sklad v tzv. „dohadné výši“, protože účetní jednotka nemůže přesně určit hodnotu těchto zásob. V dalším účetním období, po přijetí faktury za nákup materiálu nebo zboží, je dohad stornován a faktura zaúčtována.

Tento postup zaúčtování je nutný, jelikož při sestavování účetní závěrky je nutné stanovit hodnotu skladových zásob. V případě provedení fyzické inventury je nutné nevyfakturované zásoby do hodnoty skladu zahrnout, jinak by mohlo dojít k mylnému závěru a tuto zásobu evidovat jako přebytek.

(Louša, 2012, s. 40)

2.5 Inventarizace zásob

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví má každá účetní jednotka za povinnost provádět inventarizace svého majetku a závazků. Dle § 29 uvedeného zákona má inventarizace za cíl:

1. Určení skutečného stavu zásob a následné porovnání se stavem, který eviduje účetní jednotka v účetnictví, v případě rozdílu (manka nebo přebytku) musí tuto skutečnost upravit, tak aby se uvedené údaje uvedené v účetnictví shodovaly s reálným stavem zásob na skladě. Tyto skutečnosti musí účetní jednotka zaznamenat do inventurního soupisu, který upravuje § 30 odst. 7.
2. Ověření správnosti ocenění zásob (tvorba opravných položek k zásobám – snížení, rozpuštění)

Podle zákona musí každá účetní jednotka provádět inventarizaci minimálně jednou ročně, a to v souvislosti s účetní závěrkou. Inventarizaci můžeme rozdělit na dva druhy:

1. **Periodická inventarizace**, prováděná účetní jednotkou k datu sestavení řádné případně mimořádné účetní závěrky.
2. **Průběžná inventarizace**, prováděná během účetního období, zpravidla u zásob, které jsou účtovány podle jednotlivých druhů, místa uložení, případně odpovědných osob za inventarizaci.

Postup inventarizace zásob:

Každá účetní jednotka si základní pravidla inventarizace upraví pomocí vnitřních směrnic. Hlavní body, které by každá inventura měla splňovat, jsou:

1. Kdo bude inventuru vykonávat
2. Co bude účetní jednotka inventarizovat
3. Kdo bude odpovědný za inventarizace a inventury
4. Čas a místo provedení
5. Postup pro vypořádání inventarizačního rozdílu (přebytek nebo manko)

Obecně můžeme říci, že první částí inventarizace je inventura, to znamená skutečné zjištění stavu majetku a závazků. Podle způsobu zjišťování skutečného stavu, dělíme inventuru na dva druhy:

1. **Fyzická inventura**, kterou provádí účetní jednotka u hmotné formy – přeměření, vážení, přepočítání kusů jednotlivých druhů zásob.
2. **Dokladová inventura**, kterou provádí účetní jednotka u aktiv a závazků, u kterých není možná fyzická inventura.

Zjištěný stav je nutné uvést v inventárním soupisu, v případě, že účetní jednotka provádí inventuru průběžně, je možné tento dokument nahradit účetním zápisem o provedení fyzické inventury. Podle zákona musí být tyto dokumenty uschovány po dobu 5 let. (Schiffer, 2006, s.61-63; Louša, 2012 s. 162-165)

2.5.1 Inventarizační rozdíly

V případě, že účetní jednotka zaznamená rozdíl mezi skutečným a účetním stavem zásob je nutné tyto rozdíly identifikovat podle jejich podstaty a příčiny. Dalším krokem je nutné tyto rozdíly, ať účetní nebo skutečné, uvést do souladu.

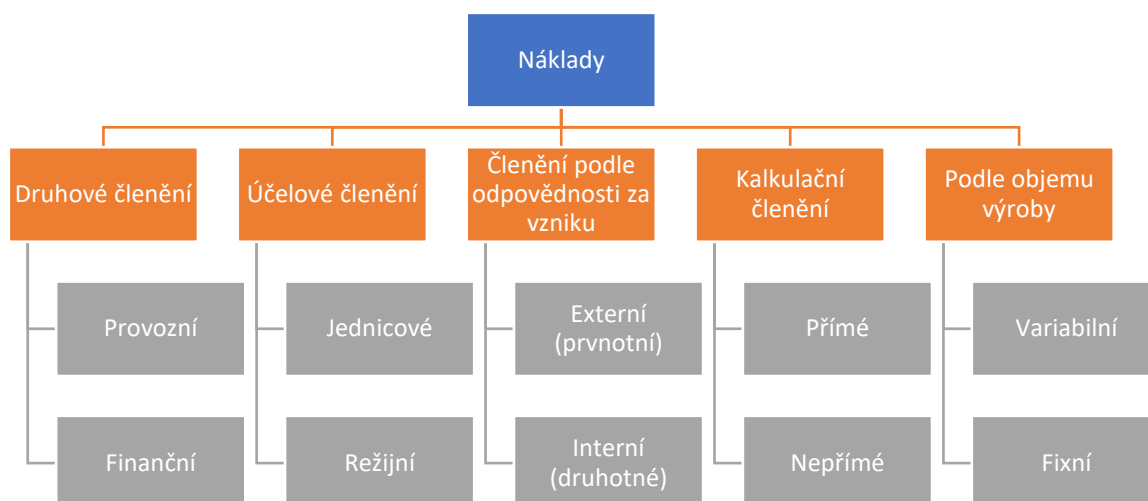
U zásob rozdělujeme inventarizační rozdíly na:

1. **Přebytek**, představuje rozdíl, kdy skutečný stav zásob je vyšší než účetní. Tento rozdíl může být zapříčiněn např. účetní chybou (nákup zásob je zaúčtován jako snížení stavu zásob).
2. **Manko**, jedná se o opačnou situaci než u přebytku. Skutečný stav na skladě je nižší než v účetní evidenci. Manko dále rozlišujeme na:
 1. **Manko do normy** – jedná se o přirozený úbytek zásob. Takové manko nemůže účetní jednotka ovlivnit. Je způsobeno převážně působením vnějších vlivů, kterým není možné zabránit. Z těchto důvodů je v interních směrnících předem stanovena výše přirozených úbytků, která je závislá na povaze zásob.
 2. **Manko nad normu** – jedná se o rozdíl, který není možné vysvětlit (účetním dokladem nebo podle zákona). Vztahuje se k zásobám, u kterých evidujeme úbytek nad normu přirozených úbytků. (Schiffer, 2006, s.104; Louša, 2012, s. 176-179)

3 Náklady

Náklady vytváří každá společnost, bez nákladů by nebylo možné, aby mohla existovat. Náklady jsou považovány za jeden z nejdůležitějších pojmů v podniku, a proto je musí správně rozlišovat a umět s nimi pracovat, tak abychom byli schopni s jejich pomocí generovat zisky. Definovat je můžeme, jako „něco“, co jsme museli obětovat (př.: peníze na nákup nového stroje), tak abychom získali budoucí prospěch (př.: rozšíření výroby za účelem pokrytí větší poptávky po našich výrobcích). (Staněk, 2004, s.30)

3.1 Rozdělení nákladů



Obrázek 3 Členění nákladů, Král, 2010, s. 68-93, vlastní zpracování

Z účetního hlediska dělíme náklady podle druhu na **provozní** (např.: spotřeba materiálu, odpisy atd.), **finanční** (např.: úroky, kurzové ztráty atd.). Tento způsob členění nákladů má větší význam z makroekonomického hlediska pro zjištění národního důchodu, osobních nákladů, úhrnné materiálové spotřeby a výpočtů dalších veličin za národní hospodářství. Pro vnitropodnikové účely, je toto členění využíváno pro výpočet hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podniku. (Král, 2010. s. 69–71; Lazar, 2001, s. 18)

Z hlediska hospodárnosti je nutné náklady účelově členit. V první fázi musíme náklady rozčlenit ze širších okruhů výrobních a pomocných činností na jednotlivé aktivity a správně identifikovat věcného nositele nákladů. **Jednicové náklady** jsou náklady vynaložené na jednici výkonu (kg, ks,

výrobek a další), stanovují se pomocí norem spotřeby dané společnosti. **Režijní náklady** jsou spjaté s celým technologickým postupem a nemění se s počtem vyrobených jednic. Stanovují se převážně rozpočtem nákladů za určité časové období (např.: mzda mistra výroby za měsíc, energie na vytopení výrobní haly atd.) (Král, 2010. s. 72–74; Lazar, 2001, s. 19)

Členění podle odpovědnosti za vznik nákladů dělíme na **externí (prvotní) náklady**, které vstupují do určité aktivity z vnějšku a **interní (druhotné) náklady**, které jsou spojeny se spotřebou vlastních výkonů (vznikly již dříve spojením vynaložených nákladů). U tohoto druhu nákladů je nutné v prvotní fázi správně definovat odpovědnosti a činnosti jednotlivých středisek podniku, identifikovat jednotlivé výkony a ocenit je dle stanovených vnitropodnikových cen. (Král, 2010. s. 76–77; Lazar, 2001, s. 18–19)

Pro účely kalkulace základně dělíme náklady na **přímé a nepřímé**. **Přímé** náklady jsou ty, které můžeme věrohodně přiřadit ke konkrétnímu výkonu, středisku, náklady na mzdy pracovníka, pracujícího na výrobku, odpis zařízení vyrábějící jenom jeden konkrétní výrobek. **Nepřímé** náklady chápeme, jako ty, které nemůžeme věrohodně přiřadit, jsou spojeny s více výrobky případně středisky např. správní náklady, pomáhají podniku v širším kontextu. (Fibířová, 2015 s. 56-57; Lazar, 2001, s. 19)

Variabilní náklady se s objemem výroby mění, nejsou to pouze jednicové náklady, související s každou jednotkou výroby, součástí je i část režijních nákladů ovlivněná využitím kapacity (variabilní režie). Fixní náklady jsou náklady, které se s objemem výroby nemění, jedná se o náklady, které jsou nutné pro zajištění podmínek výroby. Dále je můžeme dělit do dvou skupin, do první skupiny spadají náklady, které jsme vynaložili ještě před zahájením výrobního procesu (investice) např. výstavba výrobní haly, strojní vybavení, případně další investice nutné k zajištění základního chodu výroby. Jejich výši už nemůže v průběhu výroby ovlivnit jedná se tzv. utopené náklady. Jediná možnost snížení těchto nákladů jsou odpisy těchto aktiv. Do druhé skupiny fixních nákladů řadíme náklady vzniklé v důsledku zajištění kapacity výrobního procesu, tyto náklady (tzv. vyhnutelné fixní náklady) můžeme regulovat pomocí snížení výrobní kapacity (snížení vytápění haly, snížení mezd atd.). (Fibířová, 2015, s. 58; Král, 2010. s. 76–81)

Samozřejmě existuje více možností, jak náklady dále členit, zde jsem chtěla uvést pouze nejdůležitější členění nákladů, které je nutné znát pro praktickou část této diplomové práce.

4 Kalkulace

Kalkulace je jedním ze základních nástrojů řízení po linii výkonů. Stanovuje náklady, marži, zisk, cenu či jiné hodnotové veličiny (výrobku, služby nebo jakýkoliv procesu, který souvisí s tvorbou výkonu).

Nejvíce se kalkulace využívají ve formě přiřazování nákladů na externí výkony, neméně důležitou funkci zastávají v interních kalkulačních propočtech mezi jednotlivými útvary podniku. Při tvorbě kalkulace je nutné si položit zásadní otázky:

„Co bude předmětem kalkulace?“

Vymezení **kalkulační jednice** určení konkrétního výrobku, výkonu, služby. Určení **kalkulačního množství** zahrnující určité kvantum kalkulačních jednic, pro které budeme stanovat celkové náklady. Tento krok je nutný k určení podílu průměrných fixních nákladů příslušících na kalkulační jednici.

„Jaký bude obsah a struktura nákladových položek zjišťovaných na kalkulační jednici?“

Struktura nákladů na výkony se v jednotlivých podnicích liší podle druhu výroby a je přizpůsobena v tzv. **kalkulačním vzorci**. Převážná část podniků vychází z tzv. základního kalkulačního vzorce, který si domodeluje podle svých požadavků např. klasický kalkulační vzorec.

Základní kalkulační vzorec	Klasický kalkulační vzorec
1. Přímý materiál	1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy	2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady	3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie	Přímé náklady celkem
Vlastní náklady výroby (provozu)	4. Materiálová režie
5. Správní režie	5. Výrobní režie
Vlastní náklady výkonu	6. Obchodní režie
6. Odbytové náklady	7. Správní režie
Úplné vlastní náklady výroby	Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)	
Cena výkonu (základní)	

Tabulka 1 Základní a klasický kalkulační vzorce, vlastní zpracování

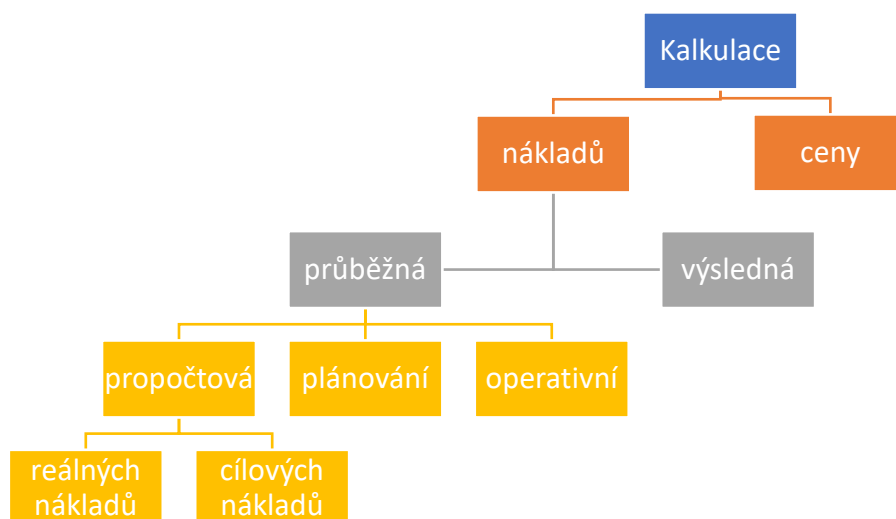
Základní kalkulační vzorec znázorňuje soupis skupin nákladů kalkulace, který je dobré doplnit o způsob kvalifikace skupin nákladů ke kalkulovaným výkonům. Nejdůležitější je na kalkulačním vzorci klasifikace nepřímých nákladů do tří vrstev – vlastní náklady výroby, vlastní náklady výkonu a úplné vlastní náklady výroby.

Struktura nákladů se liší u absorpční kalkulace (kalkulace plných nákladů) ve srovnání s neabsenční kalkulací (kalkulace vlastních nákladů). Nejčastěji se setkáme s použitím kalkulace plných nákladů, která je nejjednodušší a nejstarší metodou. Kalkulace se věnuje problematice přiřazování nákladů, v první řadě rozlišuje náklady na přímé a nepřímé. Dále člení náklady na jednicové a režijní, eventuálně rozděluje variabilní a fixní. Spojuje základní přístupy členění nákladů. Podrobnější popis členění nákladů je uveden v minulé kapitole. Podrobnější popis jednotlivých struktur nákladů následuje v dalších podkapitolách této práce.

„Jakým způsobem budou přiřazeny náklady na předmět kalkulace?“

Při výběru kalkulační metody je nutné rozdělit náklady na přímé a nepřímé, u přímých nákladů jsme schopni je věrohodně přiřadit ke kalkulační jednici. Nepřímé náklady jsou spojeny se širším sortimentem výroby, jedná se o společné náklady pro více skupin výkonů. V kalkulaci by měla být oddělena fixní a variabilní režie.

Tak aby kalkulace měla pro společnost přínos a vypovídají hodnotu, je nutné dodržovat základní zásady a to, aby byla **pochopitelná, přehledná a poměrně stručná**. (Fibírová, 2015, s. 197; Popesko, 2016, s. 59)



Obrázek 4 Schéma kalkulační systém, Král, 2010 s. 192

Celý kalkulační systém zachycený v obrázku je vzájemně propojený. Kalkulace dělíme na dvě základní skupiny, a to kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny. Kalkulace nákladů je důležitou součástí pro

strategické rozhodování, taktické řízení, preventivní a operativní řízení a následnou kontrolu prováděných podnikových výkonů.

Kalkulaci nákladů podle doby sestavení dělíme na:

- **Předběžnou** – která je sestavována před zahájením výrobního procesu – náklady jsou odhadovány – vychází z norem na spotřebu, kvalifikovaných odhadů, zkušeností z minulého období
 - **Propočtová kalkulace** dává předběžný podklad pro posuzování efektivnosti výkonů. V praxi se zejména používá při zavedení technického upřesnění výrobku či výkonu, ale ještě před technologickou a konstrukční přípravou. Sestavuje se na základě předběžných podkladů výroby. Cílem kalkulace v případě nízké konkurence je vyjádření **nákladové náročnosti** výkonu a dává podklad pro vypracování cenové nabídky. Ve více konkurenčním prostředí vyjadřuje především cílové podmínky, kterých by se měl podnik držet, pokud chce s výrobkem (službou) úspěšně vstoupit na trh. Tento způsob nákladové náročnosti výkonu se nazývá kalkulace **cílových nákladů**.
 - **Plánová kalkulace** se používá v případech, kdy se výkony ve výrobě opakují s určitou pravidelností v delším časovém období. Sestavení kalkulace je založeno na podrobných konstrukčních a technologických podkladech výrobku. Stanovuje výchozí spotřební a výkonnostní normy. Normy jsou vytvořeny na základě existujícího konstrukčního řešení výrobku a navrženého technologického postupu. V další fázi je možné upravit kalkulaci o možné změny či inovace, které do výroby zasáhnou. Proto můžeme plánovou kalkulaci dále dělit na dílčího období a celého hodnoceného období. Plánová kalkulace dílčího období znázorňuje náklady v časových intervalech po zavedení předpokládaných změn. Na druhou stranu plánová kalkulace celého hodnoceného období je vážený aritmetický průměr předem stanovených nákladů (ovlivněných inovací), jako váhy jsou použity objemy výkonů. Hlavním přínosem plánové kalkulace je, že je jedním z materiálů pro sestavení rozpočtové výsledovky.
 - **Operativní kalkulace** jsou platné začátkem dne, ve kterém došlo ke změně ve výrobním procesu, zobrazují úroveň stanovených nákladů, které jsou nutné k dosažení výrobního procesu za předpokladu dodržení výrobních, technologických a konstrukčních specifik. Kalkulace se vytváří zejména v přímých jednicových nákladech dle stanovených norem na spotřebu a výkon. Operativní kalkulace se převážně využívají při zadávání nákladových úkolů výrobnímu útvaru a následné kontrole

plnění výrobního plánu. Vzniklý rozdíl umožňuje kontrolu hospodárnosti, a to jak v průběhu roku, tak pro kontrolu zajištění ročního plánu nákladů podniku.

- **Výslednou** – která je sestavována po skončení výrobního procesu – náklady jsou předem známy – vycházejí z vnitropodnikového účetnictví, evidence výroby.

Kalkulace ceny zobrazuje návratnost nákladů a zisků, uskutečněných formou výnosů. (Král, 2010, s. 192-206)

4.1 Metody přiřazování nákladů

4.1.1 Kalkulace dělením

Kalkulace prostým dělením

Nejjednodušší způsob kalkulace dělením využívá se pro přiřazení nákladů na výkony, které jsou společné pro více druhů výkonů, ale jsou stejně náročné na přiřazení nákladu. Přiřazující se dělením nákladů pomocí počtu kalkulačních jednic. Metoda je uplatňována v podnicích s homogenní hromadnou výrobou.

$$n = TC/q$$

TC – celkové náklady za období

q – počet kalkulačních jednic

Kalkulace s poměrovými čísly

Používá se v případech, kdy jsou výkony nákladově rozdílně náročné. Metoda přiřazuje společné náklady výkonů na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, která zobrazuje rozdílnou nákladovou náročnost výkonů. Nejčastější využití je ve výrobních podnicích produkujících podobné výrobky, lišících se v jednom parametru výroby.

Pro výpočet kalkulace typický výrobek definujeme ekvivalent nákladů = 1. Pro ostatní výrobky určíme ekvivalenční číslo poměrem k vybrané známé vlastnosti typického výrobku. Na konci spočítáme náklad na výrobek pro násobením ekvivalentem nákladů ekvivalenčním číslem výrobku.

(Popesko, 2016, s. 82-83; Kotěšovcová, 2007, s. 42-44)

4.1.2 Kalkulace přírážková

Metoda pro přiřazení společných nepřímých nákladů výkonů využívá hodnotové nebo naturální rozvrhové základny. Přírážkovou metodu kalkule využíváme jako **sumační metodu** nebo **diferencovanou metodu**.

Sumační přírážková kalkule vychází z předpokladu, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí podobně, jako vybraná rozvrhová základna. V praxi se proto setkáme spíše s tzv. **diferencovanou přírážkovou kalkulací**, jelikož používá pro nepřímé náklady různé rozvrhové základny.

Obecně dělíme rozvrhové základny na naturální a peněžní. V případě peněžních základem vypočítáváme přírážku nepřímých nákladů v % ve vztahu k vybrané peněžní základně (přímé mzdy, přímý materiál).

$$PP = \frac{NRN}{rozvrhová\ základna\ (Kč)} * 100$$

PP – procento přírážky režijních nákladů

NRN – nepřímé režijní náklady

Pro naturální základny používáme k výpočtu sazbu nepřímých nákladů v peněžních jednotkách připadajících na jednu naturální jednotku základny (kilogram materiálu, hodina práce).

$$Sazba\ nepřímých\ nákladů = \frac{nepřímé\ režijní\ náklady}{rozvrhová\ základna\ (naturální\ jednotky)}$$

Hlavní výhodou použití peněžní základy je snadné a spolehlivé. Nevýhodou je, že peněžní vyjádření podléhá častým změnám např. vývoj ceny materiálu, snížení nebo zvýšení mezd a další. V praxi se nejvíce využívala jako rozvrhová základna přímé mzdy. V současné době se od trendu používání peněžních základem upouští kvůli vyšším nárokům na řídicí pracovníky a vypovídací schopnosti kalkule výkonů a spíše se používají naturální základny.

Použití naturálních základem vylučuje působení cenových vlivů, ale určení naturální základy je složitější. Stanovují se na základě zkušeností nebo ekonomicko-technologických rozborů výroby. Nejčastěji zvolené rozvrhové základny jsou hodiny práce (je možné změřit objem výroby na jednoho pracovníka), strojové hodiny (jsme schopni přesně určit pracnost výroby). V případech, kdy není možné použít ani jednu z uvedených variant, tak se jako naturální základna používá množství zpracovaného materiálu. (Fibířová a kol., 2004, s. 166-175; Kotěšovcová, 2007, s. 48-49)

4.1.3 Kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů

Metoda této kalkulace přiřazuje vybranému výkonu náklady, které byly nutné pro jeho vytvoření. Konkrétnímu výkonu se přiřazují fixní náklady, metoda nebere v úvahu rozdíl ve vzniku fixních a variabilních nákladů, proto se jedná pouze o statické zobrazení kalkulovaných veličin výkonu. Kalkulace vyjadřuje náklady a zisk na výkon, pouze když se nezmění objem a sortiment výkonů. To je také považováno a hlavní nedostatek této metody.

Další nevýhodou je, že kalkulace shlukuje společné náklady do nevyvážených skupin výkonů, proto není možné správně identifikovat příčinu závislosti mezi určitým nákladem a výkonem. (Fibírová, 2015, s. 202-205; Král, 2010, s. 151-155)

Kalkulace variabilních nákladů

V této kalkulaci je důležitá závislost nákladů na objem výkonu, a členění nákladů na variabilní a fixní. Kalkulace variabilních nákladů řeší nedostatky z kalkulace plných nákladů řízení nákladů a zisků. V případě členění kalkulačních položek klade důraz na příčinu vzniku nákladů, odděluje funkci objemu výkonů (variabilní náklady) a funkci času (fixní náklady). Kalkulace je vhodná pouze pro krátkodobé řízení, pro dlouhodobé analýzy nákladů a výkonů, nepřímých nákladů a cenové rozhodování se nehodí. (Fibírová, 2009, s. 177; Král, 2010, s. 156-159)

4.2 Kalkulace podle aktivit (Activity-Based-Costing)

Tato kalkulace vznikla na základě problémů spojených s použitím tradičních kalkulačních metod. Uvedené kalkulační metody zkreslují výsledné náklady přiřazených výkonů, proto bylo nutné vytvořit metodu, která dokáže manažerům v konkurenčním prostředí pomoci identifikovat např. nejvíce ziskové produktové řady, kolik stojí jednotlivé činnosti výroby nebo jestli jsou tyto činnosti vykonávány efektivně. Hlavním požadavkem na sestavení této kalkulační metody bylo přiřazení nákladů na výkony podle skutečných příčin, které jsou potřebné ke vzniku výkonu. (Popesko, 2016, s. 135-136; Walther, 2009, s. 115)

4.2.1 Princip metody ABC

Metoda je založena na sledování nákladů a jejich toků jednotlivých procesů a aktivit, které odpovídajícím způsobem přiřazuje. Zaměřuje se na nalezení skutečných příčin vzniku nákladů, jejich alokaci a přiřazení skutečným výkonům a výrobkům, které je doopravdy spotřebovaly. Pro svoji všestrannost (poskytuje managementu mnoho informací o nákladech, aktivitách, činnostech, výkonech) se

získané informace z metody ABC definovaly do manažerského nástroje označovaného Activity-Based Management, který tyto poznatky využívá k dosažení cílů organizace. Z přístupu ABC vyplývá, že náklady se mohou řídit a ovlivňovat pomocí správného řízení a ovlivňování aktivit podniku.

Jak už bylo řečeno, princip metody ABC tkví v alokaci režijních nákladů k jednotlivým prováděným aktivitám, které jsou následně přiřazovány jednotlivým objektům.

V první fázi aplikace metody je nutné nepřímé náklady věrohodně přiřadit k jednotlivým předem určeným aktivitám, k přiřazení dochází podle vztahové veličiny nákladů (Resource Cost Driver), která určuje, jakým způsobem bude přepočten nákladů z účetnictví proveden pro jednotlivé aktivity.

Ve druhé fázi jsou definovány celkové náklady na jednotlivé aktivity (Cost Pool), je nutné vymezit vztahové veličiny aktivit – nákladové nositele (Activity Cost Driver) a určí se náklady na jednotlivé aktivity.

Ve třetí fázi metody se určují náklady na nákladový objekt, kterým může být výkon, služba, zákazník, které jsou alokovány podle skutečné spotřeby aktivity.

Náklady, které vstupují do ABC systému

- **Přímé náklady** (direct costs), které jsou přímo přiřaditelné k objektům.
- **Nealokovatelné náklady** (non-traceable costs), jedná se o fixní náklady, které nemají skoro žádný vztah k prováděným činnostem a aktivitám, není možné je přiřadit k nákladovému objektu, protože zde neexistují žádné vazby. Takové náklady přiřazujeme **proporcionálně podle objemu nákladů, případně pokryjeme marží.**
- **Náklady alokované pomocí aktivit** (traceable costs), režijní náklady, které definujeme podle aktivit. (Popesko, 2016, s.137-140; Král, 2010, s.171–176)

Aktivity jsou hlavním prvkem ABC kalkulace při alokaci nákladů, proto je nutné správně určit jednotlivé aktivity, tak aby aplikace metody přinesla očekávané výsledky. Aktivita představuje stejnorodý soubor úkonů, které pomáhají ke splnění určitého cíle.

Na aktivity můžeme pohlížet ze tří základních pohledů:

1. **Fyzický pohled** – jedná se o takovou činnost, která může být ve společnosti fyzicky spatřena jako stejnorodý soubor úkonů
2. **Logický pohled** – veškeré úkony jsou prováděny za jistým účelem (součástí aktivity)
3. **Nákladový pohled** – veškeré náklady spojené s aktivitou (Cokins, 2001, s. 47-49, Popesko, 2012, s. 140–141)

Hierarchie aktivit

V společnostech je prováděno mnoho aktivit, které různě ovlivňují výkony na odlišných úrovních. Náklady na tyto aktivity se mění podle různých faktorů. Aktivity proto můžeme rozdělit podle nákladových úrovní:



Obrázek 5 Hierarchie aktivit podniku, Popesko, 2012, s. 142

Aktivita jednotkové úrovně – jsou chápány jako variabilní náklady, ke kterým dojde při produkci jednotky výkonu. Vztahovými veličinami pro tuto aktivitu jsou např. strojhodiny, hodiny přímé práce.

Aktivita dávkové úrovně – jsou spojeny s vyrobením nebo prodejem určité série výrobků. Patří sem nastavení strojů, výměna forem. Náklady se mění v závislosti na změně počtu dávek, ale zůstávají fixní k jednotlivému výrobku.

Aktivita podpory produktů nebo služeb – jsou realizovány za účelem realizace a následného prodeje výrobků (konstrukce a testování výrobků atd.) Náklady jsou nezávislé na počtu vyrobených výrobků určité série, ale zvyšují se s počtem druhů sérií.

Aktivita zákaznické úrovně – rozšiřují předchozí aktivitu. Aktivita se vztahuje k zákazníkovi coby nákladovému objektu. Mezi tyto aktivity můžeme například zařadit marketingový výzkum, podporu prodeje.

Aktivita celopodnikové úrovně – zajišťují celkový provoz a infrastrukturu podniku. Můžeme sem zařadit náklady na provoz budov, IT služby, personální činnost a další. Tyto náklady mají fixní charakter a jsou na výkonech nezávislé. Proto není dobré je přiřazovat na výkony, jelikož mohou zkreslit skutečnou výši nákladů, což může vést až k ovlivnění manažerského rozhodování. (Popesko, 2012, s. 141-143)

4.2.2 Výhody metody ABC

Mezi největší výhody metody ABC je spravedlivější alokace nepřímých nákladů, což se projevuje přesnějším určením nákladů na jednotlivé výrobky. Největší rozdíl můžeme zaznamenat u výrobků s nižšími prodejmi, u kterých při použití jiné kalkulační metody dochází k podhodnocení. Metoda se dá snadno aplikovat u různých typů výrobních procesů, složitých výrobků nebo výrobků, které se vyrábějí ve více výrobních řadách, kvůli tomu že používá více rozvrhových základů. Svoji detailní propracovaností pomáhá lépe identifikovat vzniklé náklady, kontrolovat je a správně řídit. Pomáhá společnosti při cenotvorbě a při rozhodování o produktovém portfoliu. Metoda se doporučuje společností, které mají velké portfolio výrobků s vysokými nepřímými náklady, kde není možné určit pouze jednu aktivitu. (Král, 2010 s. 178–181, www.febmat.com)

4.2.3 Nevýhody metody

Hlavní nevýhodou aplikace metody ABC je její velká časová náročnou obtížnost zjišťování všech potřebných dat a její celková nákladnost při aplikaci, proto jí nejvíce využívají velké společnosti, které disponují potřebnými zdroji. (Král, 2010 s. 191, www.febmat.com)

PRAKTICKÁ ČÁST

5 O společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.

Výrobní závod JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. byl založen 29. srpna 1994 v Mochově. Společnost se zabývá výrobou nádob z termoplastu, zejména obalů na prací prostředky, potravinářské výrobky a další.



Obrázek 6 Výrobní hala JOKEY PRAHA CZ, s.r.o., zdroj internetové stránky společnosti

Firma je součástí německého rodinného koncernu Jokey Plastik Wipperfürth, který nedávno oslavil padesátileté výročí na trhu. Začátky se datují do roku 1968, kdy v malé vesnici Fähnrichstüttem založil tuto společnost Josef Kemmerich. Výrobu termoplastů začal v malé garáži s pěti zaměstnanci a dvěma zánovními stroji. Název společnosti vznikl z iniciálu zakladatele.

Na počátku firmě nikdo nedával mnoho šancí na přežití, v 60. letech se plastové obaly masivně nevyužívaly, převažovaly skleněné a hliníkové obaly. Popularita obalů z plastů ale začala velmi rychle stoupat, protože se jedná o levnou, lehkou a „nerozbitnou“ alternativu.

V 70. letech plastikářským průmyslem otřásla krize, konkurence Jokeye zbankrotovala, a i když v té době měla společnost velmi malý podíl na německém trhu, rozhodla se krachující německou velkou společnost Gummersbach zabývající se také výrobou platových výrobků převzít.

V další dekádě se společnosti rozrostla o závod ve Francii a stává se mezinárodní společností. V dnešní době je společnost jedním z předních výrobců obalového materiálu v západní Evropě.

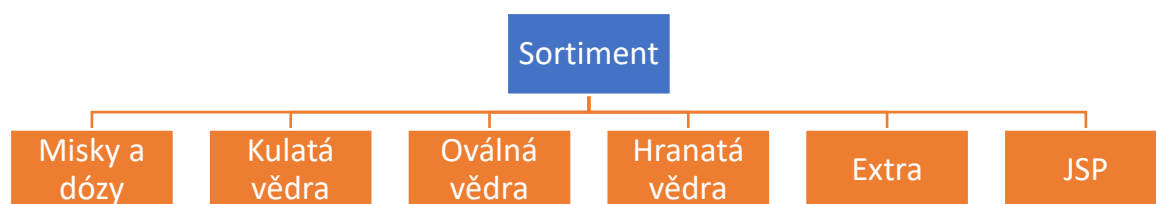
Po pádu berlínské zdi Jokey expandoval na východ. Zpočátku převzal skupinu společností Formplast nedaleko Drážďan, tím rozšířil své výrobní portfolio o výrobu koupelnového nábytku a technických plastových komponentů. V této oblasti je společnost lídrem na trhu do dnes.

V dalších letech společnost expandovala do Polska, kde trh s platovými obaly nebyl zatím na vzestupu. Jak už bylo řečeno, v roce 1994 vznikl český závod v Mochově. Přes 80 % výrobků z polského a českého závodu je určeno pro východoevropský trh.

V roce 2000 nastává přelom a pouze evropská společnost se stává mezinárodní se založením výrobního podniku v Alžírsku. Další závody nalezneme v Egyptě, Rusku, Španělsku, Bělorusku, Srbsku a Turecku. (www.jokey.cz)

6 Výrobní portfolio společnosti

Hlavní sortiment tvoří obalový materiál pro potravinářský a nepotravinářský průmysl v různých velikost, tvarech a doplňcích. Obaly jsou vyráběné z kvalitního 10% recyklovatelného polyetylenu nebo polypropylenu. V případě nepotravinářské výroby firma zpracovává i biopolymery i obaly z recyklátů, tím se snaží snížit zátěž pro životní prostředí, která je v současné době velmi diskutována. Celý sortiment společnosti Jokey CZ, s.r.o. je podrobně uveden v následujícím schématu:



Obrázek 7 Schéma sortiment společnosti, vlastní zpracování na základě podkladů Jokey CZ, s.r.o

Misky a dózy jsou určeny pro výrobky malé hmotnosti z potravinářského průmyslu např.: lahůdkové saláty. Misky a dózy jsou vybaveny pojistkou „Easy-Opening“, která zabraňuje nechtěnému otevření misky nebo dózy. Součástí výrobku jsou i obětovně použitelné víčko, které prodlužuje trvanlivost výrobku a IML etiketa, která je vyrobena na přání zákazníka.

Kulatá vědra jsou nejvíce používanými obaly na tekuté nebo pevné zboží. Vědra je možné automaticky plnit za tepla i studena a nezmění se jejich fyzikální vlastnosti.

Oválná vědra se nejvíce využívají ve stavební průmyslu jako obalový materiál pro barvy, lepidla a další stavební chemii. Samozřejmě je také možné plnění za tepla i studena.

Hranatá vědra jsou oblíbená zejména pro svůj optimální tvar, který je ideální pro umístění na paletu či do regálu. Rovněž mají stejné fyzikální vlastnosti při plnění za studena a tepla.

Extra kategorie výrobků, zahrnuje obalový materiál pro speciální účely převážně pro chemický a stavební průmysl.

JPS neboli Jokey-solution-packaging jedná o nestandardní tvar a speciální funkční řešení plastových obalů, které byly vyvinuty společností na zakázku.

V současné době je hodně diskutované téma ekologie a proto, jako výrobce plastových výrobků se snaží firma investovat i v této oblasti. Za pomoci moderních technologií od roku 1991 snížila hmotnost plastu ve svých výrobcích o 25 %. Všechny výrobky jsou recyklovatelné a většina je znovupoužitelná.

Každý výrobek společnosti je opatřen technickým listem s informacemi o rozměrech výrobku a IML etikety, vhodnosti použití a logistických informacích. Příklad technického listu výrobku je uveden v příloze. (www.jokey.cz)

7 Oceňování zásob JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.

Předmětem této diplomové práce je analýza způsobu oceňování zásob vytvořených vlastní činností společností JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. (dále jen Společnost), se zaměřením na uplatnění metody ABC.

7.1 Specifikace zásob ve společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.

k 31.12.2018:

Společnost k 31.12.2018 vykazovala ve své účetní závěrce sestavené podle českých účetních předpisů tuto výši zásob:

	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé
		Brutto	Korekce	Netto	úč.období
	b				4
C.I.	Zásoby	119 071	0	119 071	128 883
C.I.1.	Materiál	51 373	0	51 373	60 971
C.I.3.1.	Výrobky	42 537	0	42 537	48 727
C.I.3.2.	Zboží	25 161	0	25 161	19 185

Tabulka 1 Zásoby společnosti JOKEY CZ, s.r.o., výroční zpráva společnosti za rok 2018, www.justice.cz

Předmětem našeho zájmu budou zásoby výrobků, a to z toho důvodů, že tyto jsou oceňovány vlastními náklady podle operativních plánových kalkulací, jak uvádí účetní politiky Společnosti:

„Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím váženého aritmetického průměru. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení. Vedlejší náklady s pořízením související (náklady na přepravu atd.) se účtují na samostatný účet a jednou za měsíc se rozpouští do nákladů.

Výrobky se oceňují skutečnými vlastními náklady podle operativních plánových kalkulací stanovených mateřskou společností Jokey Plastik Wipperfürth GmbH. Vzhledem ke specifičnosti výroby na konci roku nezůstává žádná rozpracovanost“. (Výroční zpráva společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. k 31.12.2018)

Zásoby materiálu a zásoby zboží nebudou předmětem našeho zájmu, protože tyto se v souladu s českými účetními předpisy oceňují pořizovacími cenami.

7.2 Požadavky na oceňování zásob výrobků, tedy zásob vlastní výroby

Společnost musí splnit dvoje požadavky na oceňování zásob:

- 1) Požadavky vyplývající ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a ostatních závazných právních předpisů, jak je detailně popsáno v teoretické části této práce a
- 2) Požadavky, které vyplývají z nároků mateřské společnosti z důvodů zajištění jednotnosti oceňování zásob v rámci celé skupiny.

Vzhledem k tomu, že zákonné požadavky jsou detailně popsány výše, zaměříme se na požadavky vyplývající z nároků mateřské společnosti.

Společnost je součástí velké mezinárodní skupiny a je proto třeba zajistit, aby způsob oceňování zásob vlastní výroby byl jednotný v rámci celé skupiny a umožňoval tak sestavení konsolidovaných účetních výkazů.

V minulých letech skupina sestavovala konsolidované účetní výkazy podle německých účetních standardů, od roku 2017 přešla ale na vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve znění přijatém EU.

Společnost musela tedy zvážit, zda požadavky na ocenění zásob – výrobků, splňují požadavky českých účetních předpisů a zároveň požadavky na ocenění podle IFRS manuálu skupiny, a zda je tedy možné použít jednotné ocenění, nebo zda je třeba oceňovat zásoby separátně pro potřeby každého účetního rámce.

Vzhledem k tomu, že rozdíl mezi oceňováním zásob podle českých účetních standardů a IFRS není primárním předmětem této práce, uvádím zde jen stručné shrnutí:

- a) Základní principy oceňování zásob:

	Skupinová IFRS politika na oceňování zásob	Požadavky českých účetních standardů (ČÚS)
Zásoby materiálu	Pořizovací ceny	Pořizovací ceny
Zásoby výrobků	Vlastními náklady	Vlastními náklady
Zásoby zboží	Pořizovací ceny	Pořizovací ceny

Tabulka 2 Základní principy oceňování zásob společnosti, vlastní zpracování

b) Specifické požadavky na oceňování zásob vytvořených vlastní činností:

Výrobní náklady	Skupinová IFRS politika na oceňování zásob	Požadavky českých účetních standardů (ČÚS)
Přímé materiálové náklady	Ano	Ano
Přímé výrobní náklady	Ano	Ano
Přímé provozní náklady	Ano	Ano
Materiálová a výrobní režie	Ano	Ano
Obecné a administrativní náklady související s výrobou	Ano	Ano
Výpůjční náklady	Dle skupinové politiky ano, ale v praxi nejsou používány, protože zásoby vlastní výroby ve Společnosti nespĺňují kritéria způsobilého aktiva dle IAS 23 odst. 5: "Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej".	Ne, ale vzhledem ke skutečnosti, že nejsou používány, rozdíl nevzniká.

Tabulka 3 Specifické požadavky na oceňování zásob vytvořené vlastní činností, vlastní zpracování

Na základě výše uvedeného Společnost učinila závěr, že nevzniká rozdíl mezi oceňováním zásob podle skupinové IFRS politiky a českých účetních standardů, a že je tedy možné použít jednotné ocenění zásob pro oba rámce vykazování.

7.3 Metodika oceňování zásob používaná Společností:

Detailní metodika oceňování zásob vytvořených vlastní činností je dána skupinovými účetními instrukcemi, a je možné je sumarizovat následovně:

Ocenění výrobků vlastní výroby:

1) Náklady na materiál:

- přímé materiálové náklady
- plus % režijních nákladů související s materiálovými náklady (specificky mzdové náklady spojené s nákupem materiálu, mzdové náklady spojené s přejímkou materiálu)

= náklady na materiál

2) Výrobní náklady:

- mzdy pracovníku výroby (specificky mzdové náklady operátorů strojů včetně mzdových nákladů zaměstnanců mimo pracovní poměr a interních a externích nákladů na seřizování strojů)
- plus odpisy (strojů, forem a stanovené % odpisů ostatního majetku souvisejícího s výrobou)
- plus spotřeba energie (spotřeba výrobních strojů)
- plus ostatní přímé výrobní náklady

= výrobní náklady

Celkové výrobní náklady:

Náklady na materiál

plus výrobní náklady,

plus % přiřaditelné výrobní režie

= celkové výrobní náklady

% materiálové režie:

celkové mzdové náklady na zaměstnance nákupu a přejímky zboží / (děleno) celkovými náklady na materiál (zejména polypropylen, masterbatch atd), etikety, držáky, balící materiál, náklady na dopravu a náklady na ostatní nakupovaný materiál.

Poznámka: procento materiálové režie musí zohlednit pouze tu část nákladů, která se týká vyráběných výrobků, nikoliv nakupovaného a dále prodávaného zboží. Společnost to řeší zohlednění nákladů procentem odpovídajícím poměru vyráběných výrobků a nakupovaného zboží.

% výrobní režie, která je přímo přiřaditelná k výrobě:

- mzdové náklady mistrů, seřizovačů strojů a forem, elektrikářů,
- plus poměr nákladů řízení výroby (zejm. výrobní ředitel),
- plus mzdové náklady zaměstnanců na mixování výrobní směsi,
- plus mzdové náklady zaměstnanců kontroly kvality,
- plus mzdové náklady zaměstnanců plánování výroby,
- plus mzdové náklady zaměstnanců zajišťující nákup a manipulaci forem,
- plus poměr mzdových nákladů Osobního a mzdového oddělení (podíl vypočítaný jako podíl zaměstnanců výroby na celkovém počtu zaměstnanců Společnosti),

- plus poměr ostatních mzdových nákladů (náklady na školení zaměstnanců, pojištění odpovědnosti atd),
- plus poměr ostatních sociálních nákladů (náklady na stravování mínus příspěvky placené zaměstnanci, odměny a bonusy, sportovní zařízení atd),
- plus poměr nákladů na údržbu strojů a zařízení,
- plus poměr nákladů na údržbu budovy,
- plus poměr ostatních nákladů souvisejících s budovou (vytápění, spotřeba vody atd),
- plus poměr ostatních nákladů (náklady na služební auta),
- plus náklady na pomocné materiály a ostatní dodávky (např. oleje, čisticí prostředky atd),
- plus poměr nákladů na pojištění výrobní haly a strojního vybavení,
- plus poměr ostatních administrativních nákladů (náklady na telefony, poštovné atd).

/ (děleno) celkovými náklady na materiál a výrobními náklady = % Výrobní režie

(Skupinový manuál skupiny)

7.4 Frekvence oceňování:

Společnost přeceňuje v souladu s českými účetními standardy i skupinovými instrukcemi zásoby jednou ročně, vždy k rozvahovému datu, tedy k 31.12.2018 s využitím nákladových položek za období 1-12/2018. Tyto ceny jsou pak používány pro celé období následujícího roku. Vzhledem ke skutečnosti, že základním materiálovým vstupem jsou náklady na polypropylen, který je nakupován na základě dlouhodobých smluv, nevzniká materiální riziko, že by se náklady během roku změnilы takovým způsobem, že ocenění by již nebylo aktuální.

Vzhledem ke komplexnosti ocenění by vyšší frekvence oceňování vedla ke zvýšeným nákladům, které při značné stabilitě hlavních nákladových položek nejsou ospravedlnitelné.

7.5 Hlavní zdroje kalkulace:

Společnost kalkuluje ocenění jednotlivých položek v Excelové tabulce, s tím, že základními vstupy jsou:

- Informace z účetního systému společnosti (informace o nákladech),

- Informace ze mzdové evidence – zejména jde o mzdové náklady zaměstnanců v členění podle jejich zařazení
- Informace z provozního systému společnosti – jedná se o informace z komplexního výrobního a evidenčního systému společnosti, který poskytuje detailní informace o výrobcích i detailní informace o parametrech výrobních strojů včetně výrobních forem.
- Ostatní informace – jedná se například o informace o spotřebě elektrické energie atd.

Kvalitní informační systém Společnosti je nezbytný k zajištění bezproblémového a včasného naceňování jednotlivých výrobků. Společnost tímto systémem nepochybně disponuje.

7.6 Způsob kalkulace:

Jak bylo uvedeno výše, výrobky se oceňují skutečnými vlastními náklady podle operativních kalkulací stanovených mateřskou společností.

Společnost počítá skutečné vlastní náklady pro každý jednotlivý výrobek svého poměrně širokého sortimentu. Respektive jde o výrobek, který byl v běžném roce vyráběn. Pokud by tento výrobek vyráběn v tomto roce nebyl, použilo by se ocenění z předchozího roku.

Každý jednotlivý výrobek vyráběný Společností má svoje unikátní číslo s tím, že toto číslo je odvozeno od formy, která se používá k jeho výrobě.

Pokud by se jeden konkrétní výrobek vyráběl během daného roku vícekrát, spočetly by se výrobní náklady na každou výrobní šarži a ocenění ke konci roku by bylo průměrem jednotlivých ocenění. Vzhledem k tomu, že Společnost vyrábí na základě předem známé poptávky, nejedná se ale o časovou situaci.

7.7 Využití metody ABC

V této části diplomové práce se zaměřím na popis kalkulace vlastních nákladů se zdůrazněním použití metody ABC, pokud je tato aplikována.

Metoda ABC je detailně popsána v teoretické části diplomové práce, pro se zde zaměřím jen na její praktickou aplikaci. Přestože skupinová metodika přímo nezmiňuje použití metody ABC, je tato fakticky používána, protože celkové náklady podniku jsou rozděleny podle činností, respektive podle toho, co dává těmto nákladům vzniknout. Náklady jsou pak alokovány jednotlivým výrobkům na bázi toho kolik, který výrobek těchto aktivit spotřebuje.

Společnost tak současně přesnou alokací nákladů dosahuje dvojího efektu:

- věrně oceňuje zásoby k reportingovému datu a
- ocenění výrobků používá i při své cenotvorbě a při rozhodnutí, pokud je třeba stanovit priority výroby

Společnost vede pro oba výše uvedené důvody jednu kalkulaci nákladů, což vede k celkové snaze o jejich objektivitu a přesnost.

Důvodem aplikace metody ABC je skutečnost, že Společnost přesně naplňuje většinu parametrů, které se uvádí, že při jejich dosažení je použití metody ABC nejpřínosnější:

- Společnost vyrábí poměrně rozsáhlý sortiment výrobků a má i poměrně vysoké nepřímé náklady,
- Společnost vyrábí výrobky z různým objemem výroby – zde aplikace metody ABC vede k přesnějšímu stanovení nákladů, nedochází tak k podhodnocování nákladů u výrobků s nízkým objemem výroby, který ale vyžaduje velké množství dodatečné práce – v případě Společnosti například výměnu a seřízení výrobní formy,
- Informační systém Společnosti umožňuje používat vhodné rozvrhové základny – v případě Společnosti jde například o to, že je známa váha každého jednotlivého výrobku, a to umožňuje vysokou přesnost při alokaci materiálových nákladů. Jiným případem může být znalost energetických parametrů jednotlivých strojů, která umožňuje precizně alokovat náklady na spotřebu elektrické energie.

Cílem praktické části této diplomové práce je:

- 1) Detailně popsat kalkulační systém, který Společnost používá,
- 2) Identifikovat základní prvky metody ABC, tj.
 - a. identifikovat jednotlivé výrobní aktivity prováděné společností
 - b. identifikovat náklady těchto aktivit (tzv. „cost pools“)
 - c. rozdělit je podle toho, co náklady způsobuje (tj. identifikovat „cost drivers“)
 - d. spočítat náklady na jednotku spouštěče, tj. použít vhodnou rozvrhovou základnu
 - e. alokovat náklady na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.

- 3) Zhodnotit přesnost a efektivitu příslušné alokace, případně identifikovat nedostatky nebo navrhnout případné zlepšení kalkulačního systému.

7.7.1 Analýza kalkulace nákladů konkrétní položky:

Z aktuálního výrobního sortimentu Společnosti jsem si vybrala výrobek s označením WZD331-04, který byl vyroben pomocí formy WZD331. Způsob výběru by neměl zůstat tajemstvím, a proto konstatuji, že se jednalo o první položku v Excelovém souboru, ve kterém je prováděna kalkulace nákladů.

Jak bylo uvedeno výše, metoda kalkulace vychází ze skupinových instrukcí (viz bod 1.3), proto se struktura kalkulace nákladů bude skupinové metodiky přidržovat.

Kalkulace vlastních nákladů vybraného výrobku – WZD331-04:

1) Náklady na materiál

Jak bylo uvedeno ve skupinovém manuálu výše, náklady na materiál představují:

- přímé materiálové náklady
- plus % režijních nákladů související s materiálovými náklady (specificky mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění nákupčích a zaměstnanců zajišťujících přejímkou materiálu)

a) Přímé materiálové náklady

Vzhledem k rozdílné velikosti jednotlivých výrobků jsou přímé materiálové náklady kalkulovány na základě váhy jednotlivých výrobků v kg. Tato váha je určena výrobními normami a je evidována v provozním systému Společnosti. Váha výrobků se dále může lišit podle toho, zda výrobek má nebo nemá držáček z plastické hmoty.

Společnost používá jako materiál dvě základní vstupní suroviny:

- polypropylen – vyráběný společností UNIPETROL RPA, s.r.o. (dále též jen „PP“) a
- přísadu do plastů používanou pro jejich barvení tzv. Masterbatch (dále též jen „MB“)

Jejich poměr je dán výrobními postupy a je stabilní, proto s ním může být pevně kalkulováno. Pro náš výpočet je poměr z důvodu zachování důvěrnosti poskytnutých informací upraven. Zdrojem informací pro výpočet je provozní informační systém Skupiny.

Skupina JOKEY nakupuje vstupní materiál centrálně pro všechny své výrobní závody s tím, že cena za materiál je fakturována v eurech (dále „EUR“), proto je třeba vstupní materiálové náklady přepočítat kurzem České národní banky (dále jen „ČNB“). Vzhledem ke skutečnosti, že ocenění výroby je primárně určeno pro stanovení ocenění zásob k rozvahovému datu, je použit kurz ČNB k 31.12.2018, tedy 25,725 CZK / EUR. (www.cnb.cz)

Výpočet přímých materiálových nákladů si můžeme ilustrovat následujícím způsobem:

Nejprve na základě znalosti poměru vstupních materiálů a jejich průměrných cen za rok 2018 spočteme váženou průměrnou cenu vstupního materiálu.

	Poměr vstupních materiálů	Cena materiálu v EUR/kg		Průměrná cena materiálu za rok 2018 v EUR/kg	Vážená průměrná cena materiálu
		1/2018	12/2018		
Polypropylen	98 %	1,100	1,200	1,150	1,127 EUR
Masterbatch	2 %	1,000	1,200	1,150	0,022 EUR
					1,149 EUR
Kurz CZK/EUR k 31.12.2018					25,725
Průměrná cena materiálu v Kč					29,558 Kč

Tabulka 4 Vstupní materiál, vlastní zpracování

Cena materiálu za období 1 až 12/2018 odpovídá nákladům na vyskladněný materiál za dané období. Je tak zohledněn i počáteční stav skladu materiálu. Společnost používá při účtování o zásobách materiálu metodu FIFO (first in – first out).

V souladu s instrukcemi Skupiny jsou při ocenění vstupního materiálu takto zohledněny i:

- přijaté slevy a bonusy od dodavatelů a
- přímé akviziční náklady (clo, dopravné atd).

Zde je vhodné se zamyslet, zda je vhodné užití průměrné ceny materiálu, když oceňované zásoby k 31.12.2018 jsou vyrobeny převážně z materiálu, který byl nakoupen na konci roku. Je třeba konstatovat, že se jedná o určité zjednodušení, ale vzhledem ke skutečnosti, že některé výrobky na skladě byly vyrobeny již během roku, je její použití ospravedlnitelné. Navíc sledování, z jakých materiálových šarží byly vyrobeny konkrétní výrobky na skladě by bylo příliš nákladné a výsledný dopad při stabilitě cen by stejně nebyl velký.

Výpočet přímých nákladů výroby:

Výrobek	Forma	Váha výrobku v g		Přímé materiálové náklady v Kč (*)	
		bez držáčku	s držáčkem	bez držáčku	s držáčkem
WZD331-04	WZD331	59	59	59 / 1000* 29,558 = 1,7439	59 / 1000* 29,558 = 1,7439

(*) v námi vybraném případě je výrobek WZD331-04 vyráběn bez držáčku, cena tedy není navýšena.

Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby:

Krok při použití metody ABC:	Praktické provedení:
Identifikace jednotlivých výrobních aktivit	Výroba plastových výrobků za použití příslušné formy s příslušným materiálem
Identifikace jednotlivých nákladů „cost pools“	Náklady na materiál PP a MB
Určení, co náklady způsobuje „cost drivers“	Materiálové náklady způsobuje výroba jednotlivých výrobků – tyto vyžadují spotřebu příslušného materiálu
Výpočet náklady na jednotku spouštěče, tj. použít vhodnou rozvrhovou základnu	Materiálové náklady jsou alokovány podle váhy vyrobených výrobků.
Alokace nákladů na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.	Viz výše uvedený výpočet.
Je rozvrhová základna vhodně určena	Ano, náklady na materiál jsou v přímé úměře k váze vyrobených výrobků.
Komentář	Metoda ABC není primárně určena pro alokaci přímých materiálových nákladů. Zde je ale vzhledem ke specifičnosti výrobního procesu vhodně využita.

Tabulka 5 Aplikace metody ABC, vlastní zpracování

b) Materiálová reže:

Jak je uvedeno výše, % materiálové reže se stanoví jako poměr celkových mzdových nákladů na zaměstnance nákupu a přejímky materiálu a celkových nákladů na materiál (zejména jak uvedeno výše polypropylen a masterbatch), etikety, držáky, balící materiál, náklady na dopravu a náklady na ostatní nakupovaný materiál.

Výpočet výrobní reže za rok 2018 vypadal následovně:

Nejprve je ze známých údajů vypočteno % materiálové reže.

	Období 1-12/2018 (v Kč)	Zdroj informací:
Mzdové náklady na zaměstnance nákupu a přejímky	3 668 343	Mzdové rekapitulace za 1-12/2018 s členěním zaměstnanců podle jejich činností.
Celková materiálová reže	3 668 343	Sum
Materiálové náklady na PP	465 858 414	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Materiálové náklady na MB	13 292 530	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Kovové a jiné držáčky	7 773 509	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Etikety (IML)	107 481 241	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Obalový materiál	20 120 111	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Dopravné	66 531 640	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Celkové náklady na materiál	681 057 444	Sum
% materiálové reže	0,54 %	

Tabulka 6 Materiálová reže, vlastní zpracování

Následně je toto procento materiálové reže aplikováno na známé přímé materiálové náklady a jsou vypočítány celkové materiálové náklady.

	Přímé materiálové náklady (v Kč)	
	bez držáčku	s držákem
Materiálové náklady na WZD331-04	1,7439	1,7439
% materiálové reže	0,54 %	0,54 %
Materiálová reže	0,0094	0,0094
Materiálové náklady celkem	1,7533	1,7533

Tabulka 7 Materiálové náklady, vlastní zpracování

Aplikace metody ABC při výpočtu materiálové reže:

Metoda ABC zde není použita, protože mzdové náklady na zaměstnance nákupu a přejímky nejsou přímo přiřaditelné k jednotlivým vyráběným položkám. Jejich výše by ale měla být v ocenění zohledněna, a proto je postup Společnosti z mého pohledu logický.

2) Výrobní náklady:

a) Mzdy pracovníků výroby

V rámci výrobních nákladů jsou na výrobovou jednici alokovány pouze přímé mzdové výrobní náklady, tedy náklady operátorů výrobních strojů. Mzdové náklady operátorů za rok 2018 jsou zjištěny z mzdové evidence Společnosti.

Mzdové náklady jsou alokovány na jednici výrobku přes výši mzdových nákladů připadající na provozní hodinu stroje. Jedná se o průměrnou hodnotu přes všechny využívané stroje, ale detailnější analýza by byla příliš nákladná a zpřesnění kalkulace by nevyvážilo zvýšenou náročnost.

	Období 1-12/2018	Zdroj informací
Mzdové náklady operátorů výrobních strojů	32 293 366	Mzdová evidence Společnosti za 1-12/2018
Skutečný počet hodin provozu všech strojů	288 162	Provozní evidence Společnosti
Mzdové náklady na hodinu provozu průměrného stroje	$32\,293\,366 / 288\,162 = 112,0667055$ Kč / strojní hodina	Vypočteno
Počet výrobků WZD331-04 vyrobených příslušným strojem za 1 hodinu	514	Provozní evidence Společnosti
Mzdové náklady na jeden výrobek WZD331-04	$112,0667 / 514 = 0,2180$	Vypočteno

Tabulka 8 Mzdové náklady, vlastní zpracování

b) Odpisy:

Do výrobních nákladů vstupují odpisy předmětů přímo související s výrobou jednotlivých produktů, tedy odpisy:

- výrobních strojů,
- forem na výrobky a
- ostatního majetku souvisejícího s výrobou.

Odpisy strojů, forem a ostatního majetku jsou alokovány k jednotlivým výrobkům Společnosti pomocí skutečné doby využití strojů. Přestože Společnost vyrábí v nepřetržitém třísměnném provozu, vždy je určitý čas určen na technické odstávky strojů, jejich opravu nebo údržbu a určitý čas také vyžaduje změna forem při změně sortimentu výroby.

Z informačního systému Společnosti plyne, že průměrná doba skutečného využití strojů činí 79,50 % celkového času (počítáno 24 hodin po 365 dní v roce). Tato hodnota je poměrně vysoká, a to jak v rámci skupinového, tak v rámci meziodvětvového srovnání a ukazuje vysokou efektivitu a dobrou organizovanost výroby.

Z této hodnoty plyne, že stroje byly v roce 2018 využity průměrně: 24 hodin * 365 dnů v roce * 79,50 % = 6 964,2 hodin

Odpis výrobních strojů:

Odpis strojů připadající na jednici konkrétního výrobku se vypočte následujícím způsobem:

Výrobek	Pořizovací cena výrobního stroje dle odpisových politik Společnosti (v Kč)	Doba životnosti stroje dle odpisových politik Společnosti	Počet vyrobených kusů za hodinu výroby	Skutečný počet hodin výroby	Odpisy formy připadající na jednici produkce (v Kč)
WZD331-04	2 570 033	8 let	514	6 964,2	$2\,570\,033/8/514 /6964,2=$ 0,0897

Odpis forem:

Odpis forem připadající na jednici konkrétního výrobku se vypočte následujícím způsobem:

Výrobek	Pořizovací cena dle odpisových politik Společnosti (v Kč)	Doba životnosti dle odpisových politik Společnosti	Počet vyrobených kusů za hodinu výroby	Skutečný počet hodin výroby	Odpisy připadající na jednici produkce (v Kč)
WZD331-04	43 307	7 let	514 ks/hod	6 964,2 hod	$43\,307/7/514 /6964,2=$ 0,0017

Tabulka 9 Odpis forem, vlastní zpracování

Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby:

Krok při použití metody ABC:	Praktické provedení:
Identifikace jednotlivých výrobních aktivit	Výroba plastových výrobků za použití příslušného stroje a příslušné formy
Identifikace jednotlivých nákladů „cost pools“	Odpisy výrobních strojů a forem
Určení, co náklady způsobuje „cost drivers“	Náklady, tj. opotřebení strojů vyvolává užití stroje při výrobě.
Výpočet náklady na jednotku spouštěče, tj. použít vhodnou rozvrhovou základnu	Odpisy strojů, forem a ostatního provozního majetku jsou alokovány k jednotlivým výrobkům Společnosti pomocí skutečné doby využití strojů.
Alokace nákladů na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.	Viz výše uvedený výpočet.
Je rozvrhová základna vhodně určena	Ano, odpisy jsou alokovány podle skutečné doby využití strojů, což je v přímé úměrnosti.
Komentář	Klasické využití metody ABC. Vzhledem k vysoké míře využití strojů nezhledňujeme morální opotřebení, které by vznikalo i mimo provoz stroje. V případě Společnosti není ale vůbec relevantní.

Tabulka 10 Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby, vlastní zpracování

Odpis ostatního majetku souvisejícího s výrobou:

Odpisy ostatního majetku souvisejícího s výrobou připadající na jednici výrobku je vypočten následujícím způsobem:

	Období 1-12/2018	Zdroj informací:
Odpis strojů	23 731 404	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Odpis forem	23 032 122	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Odpis strojů a forem celkem	46 763 526	Sum
Celkové odpisy Společnosti	90 760 742	Účetní evidence Společnosti za 1-12/2018
Odpisy ostatního majetku	90 760 742 - 46 763 526 = 43 997 216	Rozdíl
z toho souvisejícího s výrobou	32 584 168	Účetní a provozní evidence Společnosti
% pro alokaci ostatního majetku souvisejícího s výrobou	69,7 %	

Tabulka 11 Odpis ostatního majetku souvisejícího s výrobou, vlastní zpracování

Odpisy připadající na jednici výrobku:

Výrobek WZD331-04	v Kč
Odpis strojů	0,08975
Odpis forem	0,00173
Odpis ostatního majetku souvisejícího s výrobou	$(0,08975 + 0,00173) * 69,7 \% = 0,06376$
Odpisy celkem	0,15523

Tabulka 12 Odpis připadající na jednici výrobku, vlastní zpracování

Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby:

Odpisy ostatního provozního majetku nemají přímou vazbu na výrobek WZD331-04, jsou proto alokovány proporcionálně k odpisům strojů a forem. Metoda ABC není využita. Způsob alokace je příhodný.

c) Spotřeba energie

Spotřeba energie je kalkulovaná na jednici na základě poměru nákladů na elektrickou energii související s výrobou připadající na průměrný 1 kilogram výroby.

Základem pro výpočet jsou celkové náklady na elektrickou energii, které Společnost získává z účetního systému. Jedná se o celkové náklady za rok 2018 včetně případného časového rozlišení a dohadů. Z informačního systému jsou dále zjištěny informace o skutečné spotřebě elektrické energie v kWh a to i o spotřebě ve výrobní hale a v administrativní budově.

Informační systém Společnosti umožňuje také zjistit celkovou váhu vyrobených výrobků, protože výrobky jsou při přepravě přepravníkem z výrobní haly do skladu očištěny a zváženy.

Alokaci nákladů na elektrickou energii na jednotlivý výrobek můžeme tedy znázornit následovně:

V první řadě zjistíme náklady na elektrickou energii připadající na výrobu. To udělám tak, že na základě skutečné spotřeby vypočteme procento spotřeby elektrické energie připadající na výrobu a na administrativu.

Spotřeba elektrické energie	kWh	Dopočteno % spotřeby	Zdroj informací
Celkem	12 394 593	100,00	Provozní evidence Společnosti – odečteno z elektroměrů
Výroba	11 471 196	92,55	Provozní evidence Společnosti – odečteno z elektroměrů výroba
Ostatní	923 397	7,45	Provozní evidence Společnosti – odečteno z elektroměrů administrativní budova

Tabulka 13 Spotřeba energie, vlastní zpracování

Pomocí takto vypočítaného procenta dopočteme náklady na elektrickou energii připadající na výrobu:

Náklady na elektrickou energii v roce 2018	Kč	% spotřeby	Zdroj informací
Celkem	14 639 644	100,00	Účetní evidence Společnosti
Výroba	14 639 644 * 92,55 % = 13 548 991	92,55	Vypočteno
Ostatní	1 090 653	7,45	Vypočteno

Tabulka 14 Náklady na elektrickou energii, vlastní zpracování

Náklady na elektrickou energii spotřebovanou ve výrobě alokujeme na jednotlivé výrobky v poměru jejich hmotnosti.

	Hodnota	Zdroj informací
Náklady na elektrickou energii v roce 2018 připadající na výrobu	13 548 991 Kč	Výpočet viz výše
Celková váha výrobků	12 505 553 kg	Provozní evidence Společnosti
Spotřeba elektrické energie ve výrobě	11 471 196 kWh	Provozní evidence Společnosti
Spotřeba kWh/kg	tj. 11 471 196 / 12 505 553 = 0,9173 kWh/kg	Vypočteno
Spotřeba Kč/kWh	tj. 13 548 991 / 11 471 196 = 1,1811 Kč/kWh	Vypočteno

Tabulka 15 Alokace nákladů na elektrickou energii podle váhy, vlastní zpracování

Tyto zjištěné hodnoty nám umožní alokovat náklady na elektrickou energii na jednici daného výrobku, a to následujícím způsobem:

	Hodnota	Zdroj informací
Váha výrobku WZD331-04 v g	59 g	Provozní evidence Společnosti
Váha výrobku WZD331-04 v kg	59 g / 1000 = 0,059 kg	Vypočteno
Energetický faktor (*)	1	Provozní evidence Společnosti
Spotřeba kWh/kg	0,9173 kWh/kg	Vypočteno viz výše
Spotřeba Kč/kWh	1,1811 Kč/kWh	Vypočteno viz výše
Náklady na elektrickou energii alokované na výrobek WZD331-04	$0,059 * 1 * 0,91729 * 1,1811 = 0,06392$ Kč	

Tabulka 16 Alokace nákladů na elektrickou energii, vlastní zpracování

(*) Energetický faktor společnosti představuje stupeň náročnosti stroje použitého na výrobu výrobku WZD331-04 na elektrickou energii. Tato informace je obsažena v Informačním systému společnosti pro každý výrobní stroj a je použita pro alokaci.

Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby:

Krok při použití metody ABC:	Praktické provedení:
Identifikace jednotlivých výrobních aktivit	Výroba plastových výrobků za použití příslušného stroje – související spotřeba energie
Identifikace jednotlivých nákladů „cost pools“	Náklady na spotřebovanou elektrickou energii
Určení, co náklady způsobuje „cost drivers“	Spotřebu energie způsobuje provoz jednotlivých strojů
Výpočet náklady na jednotku spouštěče, tj. použít vhodnou rozvrhovou základnu	Spotřeba elektrické energie je alokována na jednotlivý výrobek podle jeho váhy, a to se zohledněním energetického fakturu stroje, na kterém je daný výrobek vyroben.
Alokace nákladů na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.	Viz výše uvedený výpočet.
Je rozvrhová základna vhodně určena	Ano, náklady na elektrickou energii jsou alokovány vhodným způsobem, protože spotřeba elektrické energie přímo souvisí s vahou příslušného výrobku.
Komentář	Klasické využití metody ABC. Váha výrobku je nejvhodnější rozvrhovou základnou pro alokaci nákladu na elektrickou energii. Alternativně by bylo možné uvažovat o provozních hodinách výrobních strojů, ale v tomto případě by nebyla zohledněna velikost výrobku. Vhodným doplněním je i použití energetického koeficientu, který zohledňuje

	spotřebu konkrétního stroje, na kterém je výrobek zhotoven.
--	---

Tabulka 17 Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby, vlastní zpracování

d) Ostatní přímé výrobní náklady

Ostatní přímé výrobní náklady by představovaly ostatní přímé náklady související s výrobou daného výrobku. Příkladem může být třeba nákladnější kovový držáček místo držáčku z plastické hmoty. V případě našeho konkrétního produktu WZD331-04 se již žádné přímé výrobní náklady nevyskytují, nejsou tedy na výrobek alokovány.

3) Alokace výrobní režie na výrobek:

Jak bylo uvedeno výše, výrobní režie se alokuje na výrobek poměrem, který je vypočten jako celkové mzdové náklady na zaměstnance nákupu a přejímky zboží / (děleno) celkovými náklady na materiál (zejména polypropylen, masterbatch atd), etikety, držáky, balící materiál, náklady na dopravu a náklady na ostatní nakupovaný materiál.

Poznámka: procento materiálové režie musí zohlednit pouze tu část nákladů, která se týká vyráběných výrobků, nikoliv nakupovaného a dále prodávaného zboží. Společnost to řeší zohledněním nákladů procentem odpovídajícím poměru vyráběných výrobků a nakupovaného zboží.

Tj. % výrobní režie, která je přímo přiřaditelná k výrobě:

- mzdové náklady mistrů, seřizovačů strojů a forem, elektrikářů,
- plus poměr nákladů řízení výroby (zejm. výrobní ředitel),
- plus mzdové náklady zaměstnanců na mixování výrobní směsi,
- plus mzdové náklady zaměstnanců kontroly kvality,
- plus mzdové náklady zaměstnanců plánování výroby,
- plus mzdové náklady zaměstnanců zajišťující nákup a manipulaci forem,
- plus poměr mzdových nákladů Osobního a mzdového oddělení (podíl vypočítaný jako podíl zaměstnanců výroby na celkovém počtu zaměstnanců Společnosti),
- plus poměr ostatních mzdových nákladů (náklady na školení zaměstnanců, pojištění odpovědnosti atd),
- plus poměr ostatních sociálních nákladů (náklady na stravování minus příspěvky placené zaměstnanci, odměny a bonusy, sportovní zařízení atd),
- plus poměr nákladů na údržbu strojů a zařízení,
- plus poměr nákladů na údržbu budovy,
- plus poměr ostatních nákladů souvisejících s budovou (vytápění, spotřeba vody atd),
- plus poměr ostatních nákladů (náklady na služební auta),
- plus náklady na pomocné materiály a ostatní dodávky (např. oleje, čisticí prostředky atd),
- plus poměr nákladů na pojištění výrobní haly a strojního vybavení,

- plus poměr ostatních administrativních nákladů (náklady na telefony, poštovné atd.)

/ (děleno) celkovými náklady na materiál a výrobními náklady = % Výrobní režie

Alokace výrobní režie na jednici výrobku může být tedy vypočtena následovně:

Zohledněna je pouze výrobní režie přímo přiřaditelná k výrobě, a to tak, jak je definována Skupinovými směrnici:

Druhy výrobní režie	Hodnota v Kč	Zdroj informací
Mzdové náklady mistrů, seřizovačů strojů a forem, elektrikářů	8 322 142	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady seřizovačů strojů a forem, elektrikářů a vedoucích výroby	12 319 423	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady zaměstnanců zodpovědných za mixování výrobní směsi	415 444	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady zaměstnanců kontroly kvality	3 625 605	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady zaměstnanců plánování výroby	767 563	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady zaměstnanců zajišťující nákup a manipulaci forem	3 229 258	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (*)
Mzdové náklady zaměstnanců účtárny a mzdového oddělení včetně sociálního a zdravotního pojištění	210 367	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění (**)
Podíl nákladů na údržbu strojů a zařízení	4 523 291	Účetní systém Společnosti – vybráno z analytického účtu 511 – Opravy a udržování strojů, jedná se o náklady přímo související s výrobou, tj. např. oprava a údržba strojů a forem
Podíl nákladů na údržbu budovy	440 736	Účetní systém Společnosti – vybráno z analytického účtu 511 – Opravy a údržba budov, jedná se o náklady přímo související s výrobní budovou, tj. např. oprava a údržba elektrických zařízení a podobně. U nákladů, které

		nejsou přímo přiřaditelné, ale souvisí s budovou, je pragmaticky zvoleno členění nákladů na 2/3 příslušící výrobní budově a 1/3 příslušící administrativní budově a ostatním nevýrobním budovám.
Podíl nákladů na služební auta	156 807	Účetní systém Společnosti – jedná se o skutečné náklady na PHM, pojištění a opravy služebních aut zaměstnanců výroby.
Náklady na pomocné materiály a ostatní dodávky (např. oleje, čisticí prostředky atd)	56 213	Účetní systém Společnosti – jde o náklady na pomocné materiály přímo související s výrobou – oleje na mazání strojů, čisticí prostředky atd. Jedná se o skutečnou výši nákladů v daném období. Většinou jde o materiály, které souvisí pouze s výrobou nebo v převážné míře s výrobou, a proto není nutné je dále specificky činit.
Podíl nákladů na pojištění výrobní haly a strojního vybavení	2 498 554	Účetní systém Společnosti – jedná se o náklady související s pojištěním výrobní budovy (zejména živelní pojištění) a pojištění strojního vybavení. Vzhledem k nastavení pojistných smluv, náklady související s výrobou se dají jednoznačně identifikovat.
Podíl ostatních administrativních nákladů (náklady na telefony, poštovné atd)	762 390	Účetní systém Společnosti – jedná se o náklady na telefony, poštovné a podobné náklady přímo přiřaditelné k výrobě nebo k zaměstnancům výroby. Vzhledem k nastavení účetnictví a interní evidence jsou náklady související s výrobou jednoznačně identifikovatelné.
Celkem	71 527 792	Součet, tj. výrobní režie přímo přiřaditelná k výrobě.

Tabulka 18 Výrobní režie, vlastní zpracování

(*) mzdová evidence Společnosti je nastavena tak, aby umožňovala získat podklady pro nákladovou kalkulaci. Prakticky je to zajištěno tím, že u všech zaměstnanců je vedeno jejich pracovní zařazení. Sociální a zdravotní pojištění (v části, kterou platí zaměstnavatel) je dopočítáno pomocí procenta sociálního a zdravotního pojištění ku hrubým mzdám v celkových nákladech Společnosti (cca 34 %).

(**) Jedná se o náklady, které připadají na činnosti přímo související s výrobou (tj. účtování faktur týkajících se nákupu materiálu, zpracování faktur a dodejek, účtování o majetku, účtování o mzdách atd.). Prakticky je řešeno tak, že je odhadnuta pracnost činností souvisejících přímo s výrobou a příslušná část mzdových nákladů účtárny včetně sociálního a zdravotního pojištění je alokována do režie.

Celkové náklady na materiál a výrobní náklady:

	Hodnota v Kč	Zdroj informací
Náklady na polypropylen (PP)	388 215 345	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na PP v roce 2018
Náklady na barvivo (MB)	11 077 108	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na MB v roce 2018
Náklady na držátka	6 477 924	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na jiná než plastická držátka v roce 2018 (typicky kovová).
Náklady na potisk	89 567 701	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na potisk tzv. IML „In-Mould Labeling“, tj. barevný potisk, který je dodán ve formě fólie a za vysoké teploty zpracován do finálního výrobku. Detailně je popsáno výše.
Náklady na balící materiál	16 766 759	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na obalový materiál – aktuální výše v roce 2018 dle účetní evidence.
Náklady na tisk	285 255	Účetní systém Společnosti – jedná se o celkové náklady na tisk (např. obaly, nikoliv výrobky) – aktuální výše v roce 2018 dle účetní evidence.
Mzdové náklady (přímé)	32 293 366	Účetní systém Společnosti – skutečné mzdové náklady v roce 2018 včetně sociálního a zdravotního pojištění
Odpisy (výrobní zařízení)	79 347 695	Účetní systém Společnosti – skutečné odpisy v roce 2018

Náklady na elektrickou energii (mimo nákladů na elektrickou energii strojů alokovanou přímo)	14 639 644	Účetní systém Společnosti – skutečné náklady na „režijní“ elektrickou energii v roce 2018 (jde o spotřebu elektrické energie mimo výrobní halu, tj. např. sklady, vnější prostory atd).
Celkové náklady na materiál a výrobní náklady	638 670 796	Součet tj. celkové náklady na materiál a výrobní náklady.

Tabulka 19 Celkové náklady na materiál a výrobní náklady, vlastní zpracování

Výpočet procenta výrobní režie je potom následující:

	Hodnota v Kč	Zdroj informací
Výrobní režie přímo přiřaditelná k výrobě	71 527 792	Viz výpočet výše
Celkové náklady na materiál a výrobní náklady	638 670 796	Viz výpočet výše
% Výrobní režie	11,2 %	% výrobní režie, která je přímo přiřaditelná k výrobě.

Tabulka 20 Výpočet výrobní režie, vlastní zpracování

Aplikace metody ABC při alokaci výrobní režie:

Krok při použití metody ABC:	Praktické provedení:
Identifikace jednotlivých výrobních aktivit	Jednotlivé výrobní aktivity, které generují výrobní režii jsou jednoznačně identifikovány a detailně popsány ve skupinovém manuálu.
Identifikace jednotlivých nákladů „cost pools“	Náklady na výrobní režii jsou také jednoznačně identifikovány. Jak je detailně popsáno výše, informační systém Společnosti je nastaven tak, aby jednoznačně vyčíslil náklady spojené s jednotlivými aktivitami. Tam, kde to není možné nebo praktické, viz například údržba budov, je zvolena vhodná rozvrhová základna pro specifikaci nákladů. Jedná se ale spíše o výjimku, drtivá většina režijních nákladů je přesně vyčíslena.
Určení, co náklady způsobuje „cost drivers“	Přímá souvislost mezi aktivitami a jednotlivými náklady je jasně identifikována, viz tabulka výše.
Výpočet náklady na jednotku spouštěče, tj. použít vhodnou rozvrhovou základnu	Výrobní režie je rozvrhována dle poměru výrobní režie přímo přiřaditelná k výrobě ku celkovým nákladům na materiál a ostatním výrobním nákladům.
Alokace nákladů na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.	Viz výše uvedený výpočet.
Je rozvrhová základna vhodně určena	Zatímco v předchozích případech byla alokace nákladů dle aktivit velmi přesná, zde je poněkud hrubější, a to z toho důvodu, že zde alokujeme režijní náklady, které nejsou přímo přiřaditelné k výrobku a máme zde detailně identifikované různorodé náklady, pro které by se musely volit různé rozvrhové základny. Takže v tomto případě převažuje efektivnost řešení před detailní přesností. Jedná se ale o cca 11 % celkových nákladů na výrobek, takže výše uvedená alokace zásadním způsobem kalkulaci neovlivní.
Komentář	Zde přímo nevyužíváme metodu ABC, byť v souladu s ní identifikujeme všechny náklady související s relevantními aktivitami. Rozvržení

těchto nákladů je ale uděláno jedním „univerzálním“ procentem.

V této chvíli je vhodné se zamyslet nad alternativním postupem. Toto zamyšlení je ale pouze „akademické“, protože Společnost je při kalkulaci vázána skupinovými instrukcemi, aby byla zajištěna jednotnost přístupu v celém holdingu. Pokud bychom chtěli zpřesnit způsob kalkulace a více aplikovat metody ABC bez extrémní pracnosti, bylo by možné zvolit následující postup.

- 1) Identifikovali bychom nákladově nejvýznamnější aktivity, tj. tedy činnost seřizovačů strojů, forem, elektrikářů a vedoucích výroby). Tyto aktivity reprezentují náklady v přibližné výši 20,6 mil. Kč
- 2) Identifikovali bychom související náklady – mámě přesně identifikované
- 3) Identifikovali bychom cost drivers – v našem konkrétním případě bychom potřebovali detailní evidenci počtu nastavení stroje a formy, tj, zejména při změně sortimentu (jedná se o informaci, která je dohledatelná v informačním systému Společnosti) a o počtu provedených oprav strojů a forem (tato informace aktuálně není k dispozici, byť interní evidence činnosti existuje).
- 4) Rozvrhovou základnou by byl počet seřízení strojů a forem a alokace nákladů na opravu na jednotlivý stroj a formu, přes který by se alokovali na jednotlivý výrobek. Mzdy mistrů a elektrikářů by byly alokovány jako doposud.

Popis alternativního přístupu nám v podstatě demonstroval výhodnost současného postupu. Jiný způsob alokace by byl zásadně pracnější a byť jsme zvolili pro alokaci 2 nákladově nejvýznamnější položky, tyto tvoří cca pouze 28 % celkové výrobní režie, a tedy ovlivní cca 3,2 % z výrobní režie při alokaci. Navíc pravděpodobně

	<p>podstatná část mzdy mistrů by museli být alokovány stejně jako dopsud. Je tedy vidět, že alternativní přístup nepřináší podstatnou výhodu a je zatížen zvýšenou pracností.</p> <p>Můžeme tedy závěrem konstatovat, že způsob alokace zvolený Společností je zcela vhodný a zároveň efektivní.</p>
--	---

Tabulka 21 Aplikace metody ABC při alokaci výrobní reže, vlastní zpracování

Se znalostí % výrobní reže můžeme tedy přistoupit vlastní nákladové kalkulaci.

Vlastní alokace výrobní reže na námi zvolený výrobek WZD331-04 a kompletní nákladová kalkulace:

	Hodnota v Kč	Zdroj informací
Materiálové náklady včetně výrobní reže	1,7533	Viz výpočet výše
Mzdové náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění	0,2180	Viz výpočet výše
Odpisy strojů, forem a ostatních výrobních zařízení	0,1552	Viz výpočet výše
Náklady na elektrickou energii	0,0639	Viz výpočet výše
Výrobní náklady celkem, bez alokované výrobní reže	2,1904	Součet
% výrobní reže, která je přímo přiřaditelná k výrobě	11,2 %	Viz výpočet výše
Alokovaná výrobní reže	tj. 2,1904 * 11,2 % = 0,2453	
Celkové vlastní náklady připadající na jeden výrobek WZD331-04	2,4357	

Tabulka 22 Alokace nákladů na vybraný výrobek, vlastní zpracování

Tímto způsobem jsme tedy spočítali náklady na jeden konkrétní výrobek, zde WZD331-04 a stanovili jsme jeho nákladovou cenu na 2,4415 Kč za jeden kus, tedy jednu jednici. V této ceně je tedy jednotlivý výrobek veden v účetní evidenci Společnosti k datu účetní závěrky, tedy k 31.12.2018.

Zde opětovně upozorňuji na skutečnost, že se jedná jen o hodnoty ilustrativní, byť poměr všech relevantních nákladů je zachován, a to zejména proto, aby byla chráněna interní data a kalkulace Společnosti.

Alternativní alokace výrobní režie vypočtená za použití metody ABC

(viz též Tabulka 21).

Pokud bychom chtěli důsledně použít metodu ABC pro alokaci výrobní režie, postupovali bychom následujícím způsobem. Vzhledem ke skutečnosti, že Společnost neeviduje všechna data potřebná pro alternativní alokaci, tak jsem jen naznačila způsob výpočtu.

Druhy výrobní režie	Určení vhodných cost drivers	Výpočet nákladů na jednotku spouštěče, tj. použití vhodné rozvrhové základny	Alokace nákladů na jednotlivé nákladové objekty (výrobky) na základě spotřeby konkrétní aktivity.
Mzdové náklady mistrů, seřizovačů strojů a forem, elektrikářů	Počet jednotlivých seřízení strojů, nastavení formy a seřízení této formy na stroji za rok 2018.	Vypočetli bychom si procento seřízení připadajících na výrobek WZD331-04 následujícím způsobem: Počet seřízení připadající na výrobek WZD331-04 / celkový počet seřízení za rok 2018.	Mzdové náklady mistrů, seřizovačů strojů a forem a elektrikářů * procento seřízení připadajících na výrobek WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Mzdové náklady seřizovačů strojů a forem, elektrikářů a vedoucích výroby	Počet jednotlivých seřízení strojů, nastavení formy a seřízení této formy na stroji za rok 2018.	Vypočetli bychom si procento seřízení připadajících na výrobek WZD331-04 následujícím způsobem: Počet seřízení připadající na výrobek WZD331-04 / celkový počet seřízení za rok 2018.	Mzdové náklady seřizovačů strojů a forem, elektrikářů a vedoucích výroby * procento seřízení připadajících na výrobek WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Mzdové náklady zaměstnanců zodpovědných za mixování výrobní směsi	Počet jednotlivých mixování výrobních směsí za rok 2018.	Vypočetli bychom si procento mixování výrobních směsí připadajících na výrobek WZD331-04 následujícím způsobem: Počet jednotlivých mixování výrobních směsí připadajících na výrobek WZD331-04 / celkový	Mzdové náklady zaměstnanců zodpovědných za mixování výrobní směsi * procento mixování výrobních směsí připadajících na výrobek WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.

		počet mixování výrobních směsí za rok 2018.	
Mzdové náklady zaměstnanců kontroly kvality	Počet jednotlivých kontrol za rok 2018.	Vypočetli bychom si procento kontrol připadajících na výrobek WZD331-04 následujícím způsobem: Počet kontrol připadající na výrobek WZD331-04 / celkový počet kontrol za rok 2018.	Mzdové náklady zaměstnanců kontroly kvality * procento kontrol připadajících na výrobek WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Mzdové náklady zaměstnanců plánování výroby	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem: Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	Mzdové náklady zaměstnanců plánování výroby * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Mzdové náklady zaměstnanců zajišťující nákup a manipulaci forem	Počet nákupů forem za rok 2018.	Vypočetli bychom si procento nákupů forem připadajících na výrobek WZD331-04 následujícím způsobem: Počet nákupů forem připadajících na výrobek WZD331-04 / celkový počet nákupů forem za rok 2018.	Mzdové náklady zaměstnanců zajišťující nákup a manipulaci forem * procento nákupů forem připadajících na výrobek WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Mzdové náklady zaměstnanců účtárny a mzdového oddělení včetně sociálního a zdravotního pojištění	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem:	Mzdové náklady zaměstnanců účtárny a mzdového oddělení včetně sociálního a zdravotního pojištění * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených

		Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Podíl nákladů na údržbu strojů a zařízení	Rozvržení dle hodin strávených údržbou strojů a zařízení	Vypočetli bychom si procento hodin strávených údržbou strojů a zařízení souvisejících s výrobkem WZD331-04 na celkových hodinách strávených údržbou strojů a zařízení následujícím způsobem: Počet hodin strávených údržbou strojů a zařízení souvisejících s výrobkem WZD331-04/ celkový počet hodin strávených údržbou strojů a zařízení za rok 2018.	Podíl nákladů na údržbu strojů a zařízení * procento hodin strávených údržbou strojů a zařízení souvisejících s výrobkem WZD331-04 / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Podíl nákladů na údržbu budovy	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem: Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	Podíl nákladů na údržbu budovy * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Podíl nákladů na služební auta	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem:	Podíl nákladů na služební auta * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem

		Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Náklady na pomocné materiály a ostatní dodávky (např. oleje, čisticí prostředky atd)	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem: Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	Náklady na pomocné materiály a ostatní dodávky (např. oleje, čisticí prostředky atd) * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Podíl nákladů na pojištění výrobní haly a strojního vybavení	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem: Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	Podíl nákladů na pojištění výrobní haly a strojního vybavení * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených výrobků WZD331-04 v roce 2018.
Podíl ostatních administrativních nákladů (náklady na telefony, poštovné atd)	Rozvržení proporcionálně dle počtu nebo hmotnosti vyrobených výrobků	Vypočetli bychom si procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě následujícím způsobem:	Podíl ostatních administrativních nákladů (náklady na telefony, poštovné atd) * procento zastoupení nebo hmotnosti výrobku WZD331-04 na celkové výrobě / počtem vyrobených

		Počet vyrobených výrobků nebo váha vyrobených výrobků WZD331-04 / celkový počet vyrobených výrobků nebo celková váha vyrobených výrobků za rok 2018.	výrobků WZD331-04 v roce 2018
--	--	--	-------------------------------

Tabulka 23 Alternativní alokace výrobní režie vypočtena za použití metody ABC, vlastní zpracování

Alternativní alokace výrobní režie, při níž by byla důsledně aplikovaná metoda ABC, je zásadním způsobem pracnější nejen na vlastní výpočet, ale vyžaduje i dodatečné informace, které v tuto chvíli nemá Společnost k dispozici. V řadě případů se navíc jedná o data, která by musela být sbírána ručně (např. počet seřízení strojů), což by dodatečně zatížilo výrobní pracovníky a existovalo by stále riziko, že data zpracovávaná ručně nebudou dostatečně přesná. Celková výrobní režie navíc představuje jen cca 11,2 % nákladů námi zvoleného výrobku, a je tedy evidentní, že přes zvýšenou pracnost by nedošlo k podstatnému zpřesnění nákladové alokace. Můžeme tedy závěrem konstatovat, že způsob alokace zvolený Společností je zcela vhodný a zároveň efektivní.

Další postup a ocenění výrobků vyrobených vlastní činností:

Způsobem, jaký jsme si demonstrovali výše, musí Společnost ocenit celý sortiment svých výrobků, tj. všech položek, které byly v daném roce, tj. zde v roce 2018 vyrobeny, tj. několik set kusů. V současné době je tento výpočet realizován v Excelu, ale Společnost i její mateřská společnost uvažují o automatizaci výpočtu a jeho zahrnutí do nadstavby interního informačního systému. Automatizace by měla odstranit nevýhody, které jsou spojeny s výpočty v Excelu, tj. zajištění kontroly před neúmyslnými zásahy a zajištění sledovatelnosti změn (tzv. audit trail, tj. evidence osoby, která úpravu provede).

Po nacenění všech položek vyrobených v běžném roce jsou tyto hodnoty načteny do účetního systému Společnosti a přiřazeny k evidenci fyzického stavu všech výrobků vlastní výroby na skladě. Tyto výrobky jsou automaticky přeceněny a je zjištěno ocenění zásob k datu účetní závěrky.

Současně výše uvedené ocenění slouží jako základ tvorby cen jednotlivých výrobků.

Ceny zjištěné ke konci roku jsou konzistentně používány během celého následujícího roku, pokud nedojde k podstatným změnám na nákladové straně, které by si vyžádaly nové přecenění. Typicky by mohlo jít o zdražení materiálů na vstupu, tj. zejména polypropylenu.

Vzhledem ke skutečnosti, že dodavatelské smlouvy jsou sjednávány dlouhodobě a zajišťují tak stabilitu cen, nutnost přeceňovat zásoby (tj. zejména pro potřebu kalkulace prodejní ceny) v minulých letech nevznikla. Menší cenový nárůst by bylo možné zohlednit například indexací ceny, ale jak jsem zmínila výše, tato potřeba nevznikla.

Závěr

Během psaní této diplomové práce jsem měla možnost se teoreticky i prakticky seznámit se způsobem oceňování zásob vytvořených vlastní činností společností JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. a zjistit, jak jsou principy metody ABC aplikovány v praxi. Během tohoto poznávání jsem učinila následující poznatky, které následně více rozvádím.

V první řadě jsem si ověřila, že pro přesnou alokaci vlastních nákladů připadajících na jednici výrobku je nezbytně nutná kvalitní informační základna. Společnost nezbytně potřebuje mít detailní informace zejména o vlastních výrobcích (např. o jejich počtu a jejich váze, o materiálech, ze kterých jsou vyrobeny); strojích a formách a dalším strojním vybavení, pomocí kterých jsou vyráběny, o materiálových vstupech (v našem případě zejména o polypropylenu a barvivech); o mzdových nákladech zaměstnanců, kteří se přímo nebo nepřímo podílejí na výrobě a o ostatních přímých i nepřímých nákladech.

Tyto nezbytné informace jsou zjišťovány z účetní, mzdové, výrobní i jiné evidence a celý informační systém musí být včas a řádně nastaven, tj. musí být například nastaveny pravidla účtování, zřízeny příslušné analytické účty pro oddělené účtování nákladů a musí být pravidelně odečítána data potřebná pro konečnou alokaci nákladů. Nejedná se tedy o činnost prováděnou jen na konci roku, ale o činnosti průběžné, bez nichž závěrečný výpočet není možný, nebo je časově extrémně náročný.

V případě Společnosti je výhodou, že vykonává svoji činnost dlouhodobě, má kvalitní informační systém, zkušené zaměstnance a má i metodickou podporu své mateřské společnosti. Výsledná kalkulace není tedy extrémně časově náročná.

Kalkulace nákladů tak, jak ji Společnost provádí a jak je popsána výše, je velmi podrobná a velmi přesná. Přestože nemám praktickou zkušenost s větším počtem podobných kalkulací, zdá se mi, že výše uvedená kalkulace je velmi detailní a zohledňuje velmi precizně každou (i nepatrnou) část výrobku (např. plastový kryt na držáček). Tato přesnost umožňuje výslednou kalkulaci využít pro oba účely, pro které ji Společnost potřebuje, a to jak pro ocenění zásob vlastní výroby pro potřeby sestavení účetní závěrky, tak i pro ocenění výrobků pro potřebu stanovení prodejních cen.

Přesná informace zajišťuje tedy splnění zákonných požadavků na ocenění zásob k rozvahovému datu, a zajišťuje i konkurenční výhodu při vyjednávání o prodejní ceně výrobků. Umožňuje ale také např. přesné plánování nákladů na příští období.

Jak jsem již uvedla výše, přestože manuál mateřské společnosti přímo použití metody ABC neuvádí, její principy jsou tady jasně aplikovány.

Použití metody ABC se projevuje zejména v precizní identifikaci jednotlivých výrobních aktivit. V případě Společnosti jde například o provázání vyráběných výrobků, použitých forem a strojů, které se přímo účastní výrobního procesu. Výše uvedené provázání umožňuje přiřadit náklady související s jednotlivými stroji a formami přímo na jednotlivý výrobek, tj. identifikovat jednotlivé „cost pools“. Obdobě jsou alokovány náklady na elektrickou energii, která je alokována na výrobek přes parametry energetické spotřeby jednotlivých strojů. S velkou precizností jsou identifikovány a alokovány i režijní náklady.

Jak je detailně popsáno v jednotlivých krocích alokace nákladů, kdekoliv je to možné, Společnost spojuje vynaložené náklady s jejich spouštěči, používá nejlepší možnou rozvrhovou základnu a konečně přiřazuje náklady jednotlivým aktivitám.

Vzhledem ke zkušenosti zaměstnanců Společnosti jsem neměla ambici nalézt vhodnější způsob alokace nákladů, než jaký Společnost v současné době aplikuje. Jak také ukázalo hledání alternativních přístupů při alokaci výrobní režie, odlišný přístup by byl extrémně časově náročný a nepřinesl by přesnější nebo více relevantní hodnoty.

Hlavní přínos metody ABC vidím ve snaze maximálně propojit jednotlivé výrobní aktivity s náklady, aby je bylo možno co nejpřesněji alokovat na jednici výrobku. O to se Společnost v maximální míře snaží a z mého pohledu tak dosahuje efektů, které má přinášet metoda ABC, tj. zajištění spravedlivého rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé výrobky, což vede k lepší kontrole a řízení nákladů a v neposlední řadě přispívá k přesnému vykazování hodnoty zásob v účetní závěrce Společnosti.

Z mého pohledu je také vhodné to, že existuje jen jedno ocenění výroby, a ne dvě, jedno pro cenotvorbu a druhé pro účetní ocenění zásob. Pokud je ocenění přesné a správné, mělo by naplnit oba požadavky Společnosti.

Závěrem je tedy možno shrnout, že způsob oceňování zásob za, byť neformálního použití metody ABC, je dostatečně přesný a splňuje požadavky jak české účetní legislativy, tak IFRS a je vhodným podkladem i pro rozhodování o prodejních cenách výrobků.

Seznam použité literatury

Knižní publikace

1. COKINS, Gary. *Activity-based cost management: an executive's guide*. 1. New York: Wiley, 2001. ISBN 04-714-4328-X.
2. FIBÍROVÁ, Jana, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
3. FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. Vyd. 3., přeprac. Praha: Oeconomica, 2004. ISBN 80-245-0746-3
4. HORÁKOVÁ, Helena a Jiří KUBÁT. *Řízení zásob: logistické pojetí, metody, aplikace, praktické úlohy*. 3. přeprac. vyd. Praha: Profess, [1999]. Poradce controllingu. ISBN 80-852-3555-2.
5. JUROVÁ, Marie. *Výrobní a logistické procesy v podnikání*. Praha: Grada Publishing, 2016. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5717-9.
6. KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 2., přeprac. a rozš. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7179-903-0.
7. KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. Eupress. ISBN 978-80-86754-92-5.
8. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-727-3098-3.
9. KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
10. KUCHARČÍKOVÁ, Alžbeta. *Efektivní výroba: využijte výrobní faktory a připravte se na změny na trzích*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2524-3.
11. LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9419-8.
12. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
13. LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.

14. MRKVIČKA, Josef a Jiří STROUHAL. *Manažerské finance*. 3., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2014. *Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních)*. ISBN 978-80-86716-92-3.
15. PLEVNÝ, Miroslav a Miroslav ŽIŽKA. *Modelování a optimalizace v manažerském rozhodování*. V Plzni: Západočeská univerzita, 2005. ISBN 80-704-3435-X
16. POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
17. SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. Praha: Grada, 2006. *Účetnictví a daně (Grada)*. ISBN 80-247-1921-5.
18. STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.
19. SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.
20. ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.
21. WALTHER, Larry M. a Christopher J. SKOUSEN. *Management and cost accounting*. 1. x: Ventus Publishing ApS., 2009. ISBN 978-87-7681-491-5.

Zákony a sborníky

1. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v aktuálním znění
2. Vyhláška č. 500/200 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
3. Český účetní standard pro podnikatele č. 015. Zásoby
4. Český účetní standard pro podnikatele č. 005
5. Metodické aktuality Svazu účetních. Praha: Svaz účetních, 5/2016. ISBN 1211-4138.

Online zdroje

1. ACTIVITY BASED COSTING (ABC)/ KALKULACE PODLE DÍLČÍCH AKTIVIT [cit. 2019-08-08] Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-activity-based-costing-abc-kalkulace-podle-dilcich-aktivit/>
2. IFRS: IAS 2 Inventories [online]. IFRS Foundation 2017. [cit. 2019-08-06]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories>
3. LOFO (Lowest In First Out). *ManagementMania* [online]. x: x, 2015 [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/lofo-lowest-in-first-out>
4. Sortiment společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. [cit. 2019-08-06]. Dostupné z: <https://www.jokey.com/cz/obaly/sortiment/katalog-vyroby/category/>
5. Timeline. *Jokey Group* [online]. x: x, 2019 [cit. 2019-06-06]. Dostupné z: <https://www.jokey.com/cz/jokey-group/timeline/>
6. Výroční zpráva společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. [cit. 2019-06-06]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=57509807&subjektId=663626&spis=119907>

Ostatní

1. Interní materiály společnosti JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.

Seznam obrázků

Obrázek 1 Schéma oběžného majetku ve výrobním podniku, vlastní zpracování.....	8
Obrázek 2 Schéma základní rozdělení zásob, vlastní zpracování.....	9
Obrázek 3 Členění nákladů, Král, 2010, s. 68-93, vlastní zpracování.....	21
Obrázek 4 Schéma kalkulační systém, Král, 2010 s. 192.....	24
Obrázek 5 Hierarchie aktivit podniku, Popesko, 2012, s. 142,.....	30
Obrázek 6 Výrobní hala JOKEY PRAHA CZ, s.r.o., zdroj internetové stránky společnosti	33
Obrázek 7 Schéma sortiment společnosti, vlastní zpracování na základě podkladů Jokey CZ, s.r.o	34

Seznam tabulek

Tabulka 1 Základní a klasický kalkulační vzorce, vlastní zpracování	23
Tabulka 2 Základní principy oceňování zásob společnosti, vlastní zpracování.....	37
Tabulka 3 Specifické požadavky na oceňování zásob vytvořené vlastní činností, vlastní zpracování	38
Tabulka 4 Vstupní materiál, vlastní zpracování	44
Tabulka 5 Aplikace metody ABC, vlastní zpracování.....	45
Tabulka 6 Materiálová reže, vlastní zpracování	46
Tabulka 7 Materiálové náklady, vlastní zpracování	46
Tabulka 8 Mzdové náklady, vlastní zpracování.....	47
Tabulka 9 Odpis forem, vlastní zpracování	48
Tabulka 10 Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby, vlastní zpracování.....	49
Tabulka 11 Odpis ostatního majetku souvisejícího s výrobou, vlastní zpracování	49
Tabulka 12 Odpis připadající na jednici výrobku, vlastní zpracování.....	50
Tabulka 13 Spotřeba energie, vlastní zpracování	51
Tabulka 14 Náklady na elektrickou energii, vlastní zpracování	51
Tabulka 15 Alokace nákladů na elektrickou energii podle váhy, vlastní zpracování	51
Tabulka 16 Alokace nákladů na elektrickou energii, vlastní zpracování.....	52
Tabulka 17 Aplikace metody ABC při výpočtu přímých nákladů výroby, vlastní zpracování.....	53
Tabulka 18 Výrobní reže, vlastní zpracování.....	55
Tabulka 19 Celkové náklady na materiál a výrobní náklady, vlastní zpracování	57
Tabulka 20 Výpočet výrobní reže, vlastní zpracování	57
Tabulka 21 Aplikace metody ABC při alokaci výrobní reže, vlastní zpracování	60
Tabulka 22 Alokace nákladů na vybraný výrobek, vlastní zpracování	60
Tabulka 23 Alternativní alokace výrobní reže vypočtena za použití metody ABC, vlastní zpracování	65

Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	český účetní standard
EUR	euro
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	koruna česká
Kg	kilogram
Ks	kus
kWh	kilowatthodina
MB	MasterBach
PP	polypropylen
US GAAP	národní účetní standardy ve Spojených státech

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha společnosti JOKEY CZ, s.r.o., www.justice.cz	75
Příloha 2 Technický list vybraného výrobku JETB 190, www.jokey.com	82

Přílohy

Příloha 1 Výkazy společnosti JOKEY CZ, s.r.o., www.justice.cz

ROZVAHA			Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
v plném rozsahu			JOKEY PRAHA CZ, s.r.o.	
ke dni: 31.12.2018			Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (základní údaje)	
0			Mochov	
0			Nový Dvůr 93	
0			25087	

Rok	Měsíc	ICO
2018	12	48953997

označ.	a	b	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto 4
					Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
			AKTIVA CELKEM (ř.2+3+37+74) = 1.78	1	1 613 815	-626 116	987 499	929 123
A.			Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B.			Dlouhodobý majetek (ř.4+14+27)	3	1 258 863	-620 045	638 818	556 329
B.I.			Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.5+6+9 až 13)	4	0	0	0	0
B.I.1.			Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	5	0	0	0	0
B.I.2.			Ocenitelná práva (ř.7+8)	6	0	0	0	0
B.I.2.1.			Software	7	0	0	0	0
B.I.2.2.			Ostatní ocenitelná práva	8	0	0	0	0
B.I.3.			Goodwill	9	0	0	0	0
B.I.4.			Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
B.5.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (ř.12+13)	11	0	0	0	0
B.I.5.1.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B.I.5.2.			Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13	0	0	0	0
B.II.			Dlouhodobý hmotný majetek (ř.15+18-19+20+24)	14	1 258 863	-620 045	638 818	556 329
B.II.1.			Pozemky a stavby (ř.16+17)	15	381 379	-120 551	260 828	231 151
B.II.1.1.			Pozemky	16	3 135	0	3 135	3 135
B.II.1.2.			Stavby	17	378 244	-120 551	257 693	228 016
B.II.2.			Hmotné movité věci a jejich soubory	18	842 891	-499 494	343 397	300 425
B.II.3.			Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19	0	0	0	0
B.II.4.			Ostatní dlouhodobý hmotný majetek (ř.21 až 23)	20	0	0	0	0
B.II.4.1.			Pěstičské celky trvalých porostů	21	0	0	0	0
B.II.4.2.			Dospělá zvířata a jejich skupiny	22	0	0	0	0
B.II.4.3.			Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23	0	0	0	0
B.II.5.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (ř.25+26)	24	34 593	0	34 593	24 753
B.II.5.1.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25	27 454	0	27 454	19 932
B.II.5.2.			Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	7 139	0	7 139	4 821
B.III.			Dlouhodobý finanční majetek (ř.28 až 34)	27	0	0	0	0
B.III.1.			Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	28	0	0	0	0
B.III.2.			Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	29	0	0	0	0
B.III.3.			Podíly - podstatný vliv	30	0	0	0	0
B.III.4.			Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	31	0	0	0	0
B.III.5.			Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32	0	0	0	0
B.III.6.			Zápůjčky a úvěry - ostatní	33	0	0	0	0
B.III.7.			Ostatní dlouhodobý finanční majetek (ř.35+36)	34	0	0	0	0
B.III.7.1.			Jiný dlouhodobý finanční majetek	35	0	0	0	0
B.III.7.2.			Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36	0	0	0	0

HEDLEY AUDIT s.r.o.
 Salvátorská 931/8
 110 00 Praha 1, Staré Město
 IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

označ.	a	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč.období Netto
				Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
		b	c				4
C.	Oběžná aktiva	(f.38+46+68+71)	37	344 617	-6 071	338 546	357 349
C.I.	Zásoby	(f.39 až 41+44+45)	38	119 071	0	119 071	128 883
C.I.1.	Materiál		39	51 373	0	51 373	60 971
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary		40	0	0	0	0
C.I.3.	Výrobky a zboží	(f.42+43)	41	67 698	0	67 698	67 912
C.I.3.1.	Výrobky		42	42 537	0	42 537	48 727
C.I.3.2.	Zboží		43	25 161	0	25 161	19 185
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		44	0	0	0	0
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby		45	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	(f.47+57)	46	125 626	-6 071	119 555	149 739
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	(f.48 až 52)	47	78	0	78	78
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů		48	0	0	0	0
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládané nebo ovládající osoba		49	0	0	0	0
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv		50	0	0	0	0
C.II.1.4.	Odlícena daňová pohledávka		51	0	0	0	0
C.II.1.5.	Pohledávky ostatní	(f.53 až 58)	52	78	0	78	78
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky		53	0	0	0	0
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy		54	78	0	78	78
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní		55	0	0	0	0
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky		56	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	(f.58 až 60)	57	125 548	-6 071	119 477	149 661
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů		58	117 935	-6 071	111 864	121 053
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba		59	3 557	0	3 557	11 029
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv		60	0	0	0	0
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	(f.62 až 67)	61	4 056	0	4 056	17 579
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky		62	0	0	0	0
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		63	0	0	0	0
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky		64	3 339	0	3 339	2 417
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy		65	689	0	689	719
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní		66	0	0	0	0
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky		67	28	0	28	14 443
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	(f.69+70)	68	0	0	0	0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba		69	0	0	0	0
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek		70	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	(f.72+73)	71	99 920	0	99 920	78 727
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně		72	150	0	150	227
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech		73	99 770	0	99 770	78 500
D.	Časové rozlišení aktiv	(f.75+76+77)	74	10 135	0	10 135	15 445
D.1.	Náklady příštích období		75	6 436	0	6 436	2 291
D.2.	Komplexní náklady příštích období		76	0	0	0	0
D.3.	Příjmy příštích období		77	3 699	0	3 699	13 154

HEDLEY AUDIT s.r.o.


Salvátorská 931/8
110 00 Praha 1, Staré Město
IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

Označ.	a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
		PASIVA CELKEM (ř.79+101+141) = ř.1	78	987 499	929 123
A.		Vlastní kapitál (ř.80+84+92+95+96)	79	892 927	791 862
A.I.		Základní kapitál (ř.81 až 93)	80	100 000	100 000
A.I.1.		Základní kapitál	81	100 000	100 000
A.I.2.		Vlastní podíly (-)	82	0	0
A.I.3.		Změny základního kapitálu	83	0	0
A.II.		Ážio a kapitálové fondy (ř.85+86)	84	0	0
A.II.1.		Ážio	85	0	0
A.II.2.		Kapitálové fondy (ř.87 až 91)	86	0	0
A.II.2.1.		Ostatní kapitálové fondy	87	0	0
A.II.2.2.		Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	88	0	0
A.II.2.3.		Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	89	0	0
A.II.2.4.		Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	90	0	0
A.II.2.5.		Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	91	0	0
A.III.		Fondy ze zisku (ř.93+94)	92	10 000	10 000
A.III.1.		Ostatní rezervní fondy	93	10 000	10 000
A.III.2.		Statutární a ostatní fondy	94	0	0
A.IV.		Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (ř.96 až 98)	95	669 363	557 329
A.IV.1.		Nerozdělený zisk minulých let	96	669 363	557 329
A.IV.2.		Neuhrazena ztráta minulých let (-)	97	0	0
A.IV.3.		Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	98	0	0
A.V.		Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [ř.1-(80+84+92+95+101+141) = ř.55(VZZ)]	99	113 564	124 533
A.VI.		Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	100	0	0
B. + C.		Cizí zdroje (ř.102+107)	101	90 540	130 617
B.		Rezervy (ř.103 až 106)	102	1 361	0
B.1.		Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0	0
B.2.		Rezerva na dan z příjmů	104	0	0
B.2.		Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	0	0
B.4.		Ostatní rezervy	106	1 361	0

HEDLEY AUDIT s.r.o.

Salvátorská 931/8
110 00 Praha 1, Staré Město
IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

Označ.	a	PASIVA b	řad. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
C.		Závazky (ř.103+123)	107	89 179	130 617
C.I.		Dlouhodobé závazky (ř.109+(112 až 119))	108	24 145	28 045
C.I.1		Vydané dluhopisy	109	0	0
C.I.1.1		Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0
C.I.1.2		Ostatní dluhopisy	111	0	0
C.I.2		Závazky k úvěrovým institucím	112	7 289	18 304
C.I.3		Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0	0
C.I.4		Závazky z obchodních vztahů	114	0	0
C.I.5		Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0
C.I.6		Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0	0
C.I.7		Závazky - podstatný vliv	117	0	0
C.I.8		Ocizený daňový závazek	118	16 856	9 741
C.I.9		Závazky ostatní (ř.120 až 122)	119	0	0
C.I.9.1		Závazky ke společníkům	120	0	0
C.I.9.2		Dohadné účty pasivní	121	0	0
C.I.9.3		Jiné závazky	122	0	0
C.II.		Krátkodobé závazky (ř.124+(127 až 133))	123	65 034	102 572
C.II.1		Vydané dluhopisy (ř.125+126)	124	0	0
C.II.1.1		Vyměnitelné dluhopisy	125	0	0
C.II.1.2		Ostatní dluhopisy	126	0	0
C.II.2		Závazky k úvěrovým institucím	127	11 147	25 079
C.II.3		Krátkodobé přijaté zálohy	128	377	0
C.II.4		Závazky z obchodních vztahů	129	30 436	46 985
C.II.5		Krátkodobé směnky k úhradě	130	0	0
C.II.6		Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	13 471	10 387
C.II.7		Závazky - podstatný vliv	132	0	0
C.II.8		Závazky ostatní (ř.134 až 140)	133	9 603	20 121
C.II.8.1		Závazky ke společníkům	134	0	0
C.II.8.2		Krátkodobé finanční výpomoci	135	0	0
C.II.8.3		Závazky k zaměstnancům	136	3 125	3 405
C.II.8.4		Závazky za sociálního zabezpečení zdravotního pojištění	137	1 804	1 744
C.II.8.5		Stát - daňové závazky a dotace	138	4 634	14 924
C.II.8.6		Dohadné účty pasivní	139	0	0
C.II.8.7		Jiné závazky	140	40	48
D.		Časové rozlišení pasiv (ř.142+143)	141	4 032	6 644
D.1		Výdaje příštích období	142	4 032	6 644
D.2		Výnosy příštích období	143	0	0

Sestaveno dne: 22.3.2019	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Ing. Tomáš Fatrdle	nebo 
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, skladování a kompletace výrobků z plastů, koupe zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej	Pozn:

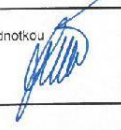
HEDLEY AUDIT s.r.o.
 Salvátorská 931/8
 110 00 Praha 1, Staré Město
 IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

Úspřádání a označení dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů. 1 x příslušnému finančnímu úřadu.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni: 31.12.2018 0 <table border="1"> <tr> <th>Rok</th> <th>Měsíc</th> <th>IČO</th> </tr> <tr> <td>2018</td> <td>12</td> <td>48953997</td> </tr> </table>	Rok	Měsíc	IČO	2018	12	48953997	Ověrovní firma nebo jiný název účetní jednotky JOKEY PRAHA CZ, s.r.o. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (Blaž se od bydliště) Mochov Nový Dvůr 93 25087
Rok	Měsíc	IČO						
2018	12	48953997						

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	1 018 280	966 928
II.	Tržby za prodej zboží	2	190 874	147 262
A.	Výkonová spotřeba (ř.4 až 6)	3	924 963	791 031
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	170 588	131 654
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	636 784	560 238
A.3.	Služby	6	117 591	99 139
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	6 681	8 207
C.	Aktivace (-)	8	-18 339	-11 856
D.	Osobní náklady (ř.10+11)	9	73 231	74 770
D.1.	Mzdové náklady	10	53 537	54 900
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř.12+13)	11	19 694	19 870
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	17 868	18 128
D.2.2.	Ostatní náklady	13	1 826	1 742
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř.15+18+19)	14	74 677	102 080
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nemotného a hmotného majetku (ř.16+17)	15	75 232	106 096
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nemotného a hmotného majetku - trvalé	16	75 232	106 096
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nemotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-555	-4 016
III.	Ostatní provozní výnosy (ř.21 až 23)	20	60 915	58 452
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	11 386	10 448
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	34 502	28 514
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	15 027	19 490
F.	Ostatní provozní náklady (ř.25 až 29)	24	60 707	54 773
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	2 936	7 182
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	35 111	27 840
F.3.	Daně a poplatky	27	542	303
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	1 361	0
F.5.	Jiné provozní náklady	29	20 757	19 448
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř.1 + 2 - 3 - 7 - 8 - 9 - 14 + 20 - 24)	30	148 149	153 637

HEDLEY AUDIT s.r.o.
 Salvátorská 931/8
 110 00 Praha 1, Staré Město
 IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř.32+33)	31	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř.36+37)	35	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř.40+41)	39	0	0
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř.44+45)	43	260	659
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	260	659
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	17 835	18 493
K.	Ostatní finanční náklady	47	28 232	33 769
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř.31-34+35-38+39-42-43+46)	48	-10 657	-15 935
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48)	49	137 492	137 702
L.	Daň z příjmů (ř.51+52)	50	23 928	13 169
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	16 812	12 576
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	7 116	593
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř.49-50)	53	113 564	124 533
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.53-54)	55	113 564	124 533
*	Čistý obrat za účetní období = I.+II.+III.+IV.+V.+VI.+VII.	56	1 287 904	1 191 135

Sestaveno dne: 22.3.2019		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou ing. Tomáš Fatrdle 
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba, skladování a kompletace výrobků z plastů, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej	Pozn:

HEDLEY AUDIT s.r.o.
 Salvátorská 931/8
 110 00 Praha 1, Staré Město
 IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

Výkaz peněžních toků (Cash flow) - r. 2018

Ozn.	Text	Tis.Kč
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	78 727
	Peněžní toky z provozní činnosti	
Z.	Účetní zisk nebo ztráta před zdaněním	137 492
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	72 181
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv a odpis pohledávek	75 757
A.1.2.	Změna stavu opravných položek, rezerv a čas.rozlišení	4 614
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-8 450
A.1.4.	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A.1.5.	Vyúčtované úroky	260
A*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	209 673
A.2.	Změna potřeby pracovního kapitálu	2 935
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti	30 661
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti	-37 538
A.2.3.	Změna stavu zásob	9 812
A**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	212 608
A.3.	Výdaje z plateb úroků s výjimkou kapitalizovaných úroků	-260
A.4.	Přijaté úroky	0
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně	-12 735
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy	0
A***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	199 613
	Peněžní toky z investiční činnosti	
B.1.	Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-173 406
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	11 386
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-162 020
	Peněžní toky z finančních činností	
C.1.	Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků	-3 900
C.2.	Dopady změn vlastního jmění na peněžní prostředky	-12 500
C.2.1.	Zvýšení peněžních prostředků z titulu zvýšení základního jmění, event.rezervního fondu včetně složených záloh	0
C.2.2.	Vyplacení podílu na vlastním jmění společníkům	0
C.2.3.	Peněžní dary a dotace do vlastního jmění a další vklady	0
C.2.4.	Uhrada ztráty společníky	0
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů	0
C.2.6.	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně	-12 500
C.3.	Přijaté dividendy a podíly na zisku	0
C***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-16 400
F	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků	21 193
R	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	99 920

HEDLEY AUDIT s.r.o.
 Salvátorská 931/8
 110 00 Praha 1, Staré Město
 IČ: 01505858, DIČ: CZ01505858

		<h2>Technical specification bucket</h2> <h3>JETB 190</h3> <p>Jokey Euro Tainer Box</p>			
		<p>dimensions</p> <p>D1: 76,0 mm D2: 69,0 mm D3: 60,5 mm H:* 66,5 mm *Height without lid</p>			
<p>basic data</p> <p>volume to rim: 0,21 l weight: 8,7 g weight group: Medium</p>		<p>handle types</p> <p>metal handle - plastic handle - belt handle 0,6 g no handle + body grip - roller grips -</p>		<p>tolerances</p> <p>dimensions: +/- 1 mm volume/weight: +/- 10 %</p>	
<p>decoration</p> <p>height: 0,0 mm width: 0,0 mm median breadth:</p>		<p>Digital</p> <p>0,0 mm 0,0 mm</p>		<p>IML</p> <p>53,8 mm 204,2 mm</p>	
<p>Lid</p> <p>stacking height two f each further:</p>		<p>DET B 74 standard 128,8 mm 61,3 mm</p>		<p>FDET B 74 sealing lid 136,5 mm 67,0 mm</p>	
<p>logistic</p> <p>pieces per pallet Bucket pallet height layer quantities: 0</p>		<p>Max. compression for standard lid at 20°C on the lowest pail: 0,00 kg</p> <p>EUP (Europallet) 80 cm (31,5'') x 120 cm (47,24'')</p>		<p>material</p> <p></p> <p>QM / certificates You can download our current certificates on www.jokey.com.</p>	
<p>misc. All deliveries are subject to our General Terms and Conditions of Delivery. With respect to possible tolerances and ink adhesion of the design, express reference is hereby made to our Technical Guidelines, which shall also form an integral part of the content of any delivery transaction. In our Technical Guidelines you will also find details referring to strictest quality and hygiene standards, storage, filling and performance requirements as well to applications and transport. Verbal statements regarding technical data or attributes of our products shall always be limited to the scope that we recommend. Our terms and Conditions of Delivery and Technical Guidelines may be available. For technical reasons, the product image may deviate from the actual item. Technical modifications reserved.</p>					
<p>Please find further Information at www.jokey.com or via email info@jokey.com</p>				<p>Date: 30.11.2017 rev. 2.4</p>	



Technical specification lid

FDETB 74



dimensions

D1: 74,0 mm
H: 9,2 mm

basic data

displaced volume:: 0,00 l
weight: 3,0 g
weight group: Medium

tolerances

dimensions: +/- 1 mm
volume/weight: +/- 15 %

decoration

Diameter

IML

0,0 mm

offset

0,0 mm

Bucket

JETB 190

JETB 220



logistic

pieces per pallet

Lid 87360
pallet height 2,20 m

layer quantities: 0

EUP (Europallet)

80 cm (31,5'') x 120 cm (47,24'')

material



QM / certificates

You can download our current certificates on www.jokey.com.

misc.

All deliveries are subject to our General Terms and Conditions of Delivery. With respect to possible tolerances and ink adhesion of the design, express reference is hereby made to our Technical Guidelines, which shall also form an integral part of the content of any delivery transaction. In our Technical Guidelines you will also find details referring to strictest quality and hygiene standards, storage, filling and performance requirements as well to applications and transport. Verbal statements regarding technical data or attributes of our products shall always be limited to the scope that we recommend. Our terms and Conditions of Delivery and Technical Guidelines may be available. For technical reasons, the product image may deviate from the actual item. Technical modifications reserved.

Please find further information at www.jokey.com or via email info@jokey.com

Date: 09.03.2015 rev. 2.0



Technical specification lid

DETB 74





dimensions

D1: 74,0 mm
H: 6,5 mm

basic data	displaced volume::	0,02 l	tolerances	
	weight:	2,6 g		dimensions: +/- 1 mm
	weight group:	Medium		volume/weight: +/- 15 %

decoration	IML	offset
Diameter	0,0 mm	0,0 mm

Bucket	JETB 190	JETB 220
		

logistic	pieces per pallet	EUP (Europallet)	material	
	Lid	89600		80 cm (31,5") x 120 cm (47,24")
	pallet height	2,20 m		 
	layer quantities: 0			QM / certificates You can download our current certificates on www.jokey.com .

misc.
All deliveries are subject to our General Terms and Conditions of Delivery. With respect to possible tolerances and ink adhesion of the design, express reference is hereby made to our Technical Guidelines, which shall also form an integral part of the content of any delivery transaction. In our Technical Guidelines you will also find details referring to strictest quality and hygiene standards, storage, filling and performance requirements as well to applications and transport. Verbal statements regarding technical data or attributes of our products shall always be limited to the scope that we recommend. Our terms and Conditions of Delivery and Technical Guidelines may be available. For technical reasons, the product image may deviate from the actual item. Technical modifications reserved.

Please find further information at www.jokey.com or via email info@jokey.com

Date: 09.03.2015 rev. 2.0

Evidence výpůjček

Prohlášení:

Dávám svolení k půjčování této diplomové práce. Uživatel potvrzuje svým podpisem, že bude tuto práci řádně citovat v seznamu použité literatury.

Jméno a příjmení: Kristýna Urbanová

V Praze dne: 21. 08. 2019

Podpis:

Jméno	Oddělení/ Pracoviště	Datum	Podpis