

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta

Studijní program: 6208B Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Kalkulace cen hotových výrobků v podniku zabývajícím se potravinářskou výrobou
na bázi vlastních i nakoupených surovin**

Vedoucí diplomové práce:
doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:
Hana Boháčová

2011

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

20. února 2011

Hana Boháčová

Poděkování

Děkuji vedoucí práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odbornou pomoc při zpracování diplomové práce. Zároveň děkuji vedení podniku Maso Planá, a. s. za umožnění využití podnikových písemností při zpracování diplomové práce.

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Hana BOHÁČOVÁ**
Osobní číslo: **E09797**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kalkulace cen hotových výrobků v podniku zabývajícím se potravinářskou výrobou na bázi vlastních i nakoupených surovin**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Určení funkčního kalkulačního systému, stanovování aktuálních prodejních cen masa a masných výrobků; kalkulace cen hotových výrobků. Problém operativního aktualizování dat a informací v důsledku působení nabíhajících nových obchodních podmínek. Identifikace konkrétních problémových okruhů a návrh řešení na bázi účetnictví s nárokem na jeho informační roli.

Osnova:

1. úvod do problematiky
2. kalkulační systém v podniku a požadavky na něj
3. identifikace problémových okruhů
4. návrhy na řešení po linii úpravy účetního systému v podniku, jeho informační roli


Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:


- Ogerová, B., Fibírová, J. Řízení nákladů. Praha : HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6
Freiberg, F. Finanční controlling. Praha : Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4
Nepleschová, M. Účetnictví zemědělského podniku. Praha : ANAG, 2005. ISBN 80-7263-283-3
Kolektiv autorů. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Praha : ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-389-0
Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Praha : ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-368-5
SEDLÁČEK, J. Účetnictví pro manažery, Praha : Grada Publishing, 2005. ISBN 80-247-1195-8

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **13. dubna 2010**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2011**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. dubna 2010

Obsah:

Prohlášení	2
Poděkování.....	3
1 Úvod	7
1.1. Cíl a postup práce	7
1.2. Literární přehled.....	9
2 Základní charakteristika účetnictví, účetní předpisy.....	10
2.1 Účetní předpisy	10
2.2 Účetnictví v kontextu mezinárodních předpisů	11
3 Úvod do projektu	12
3.1 Firma Maso Planá, a.s.	12
3.2 Základní zadání – cíl projektu.....	13
3.3 Okruhy vedení účetnictví ve firmě Maso Planá, a.s.	13
3.3.1 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	13
3.3.2 Účtová třída 1 – Zásoby	16
3.3.3 Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry.....	23
3.3.4 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	23
3.3.5 Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	26
3.3.6 Účtová třída 5 a 6 – Náklady a výnosy	27
4 Řešení projektu	28
4.1 Základní pojmy týkající se kalkulací	28
4.2 Použité prostředky k realizaci	29
4.2.1 Informační systém.....	29
4.2.2 Vnitropodnikové účetnictví	30
4.3 Kalkulační systém v podniku, požadavky na něj, problematické oblasti	34
4.3.1 Stanovování jednotlivých položek kalkulačního vzorce a problematika s tím spojená.....	34
4.3.2 Základní princip stanovení operativních kalkulací	36
4.3.3 Jednicový materiál – základní surovina.....	38
4.3.4 Jednicové mzdy.....	39
4.3.5 Ostatní jednicové náklady.....	39
4.3.6 Režijní náklady	44
5 Závěr	47
6 Summary.....	49
7 Použitá literatura	50
Příloha č. 1 - Produkce masa a výrobní činnost.....	51
Příloha č. 2 - Ukázky výrobků firmy Maso Planá, a. s.	64

1 Úvod

Z mnoha zajímavých témat, která zveřejnily jednotlivé katedry Jihočeské univerzity ke zpracování diplomových prací, jsem si zvolila „Kalkulace cen hotových výrobků v podniku zabývajícím se potravinářskou výrobou na bázi vlastních i nakoupených surovin“, protože v této oblasti pracuji již řadu let a mám možnost získané zkušenosti a informace využít pro zpracování této práce. Zároveň lze využít i informace získané při studiu na Jihočeské univerzitě. Například poznatky z předmětů Účetnictví, Finance podniku, Manažerské účetnictví nebo Finanční analýza a i dalších jsou velmi užitečné pro použití v praxi.

Správná kalkulace cen vyrobené produkce je základním stavebním kamenem celé obchodní strategie firmy. V současné době, kdy výrobní firma nemůže sledovat pouze trh v České republice, ale musí se zaměřit i na producenty v rámci Evropské unie, je čím dál větší tlak na přesnost informací jak o cenách, tak i o ostatních konkurentech a jejich nabídkách v oboru. Samozřejmostí jsou inovace ve výrobních programech, nové způsoby balení, nové marketingové strategie.

1.1. Cíl a postup práce

Cílem práce je nalezení vhodného systému pro stanovování aktuálních výrobních cen nejen pro potřeby obchodního jednání, ale i veškeré řídicí a rozhodovací činnosti, dále posouzení jednotlivých vlivů, které mohou cenotvorbu ovlivnit jak z věcného tak i časového hlediska

Veškerá potřebná data jsem získala z interního softwaru firmy, který je implementován do všech úseků činnosti počínaje nákupem, skladovým hospodářstvím, výrobou přes expedice až do účetnictví, zpracování účetních výkazů a výstupů pro daňová přiznání.

V oblasti účetnictví došlo v roce 2008 k zavedení nové verze systému CSB, tj. verze 4.2., která pracuje na odlišném principu od verze 3.9. Bylo nutno přesně stanovit typy účtování, nově definovat druhy dokladů a přednastavit opakující se účetní případy tak,

aby nedocházelo k chybovosti a využilo se nových možností, které tato verze přináší. Tato nová verze informačního systému byla kladně hodnocena i auditorskou společností BDO, protože snižuje riziko chybovosti pracovníků ekonomického oddělení při pořizování prvotních účetních dokladů, jako jsou například přijaté faktury za zboží, služby, tak i při účtování složitějších účetních případů.

Grafické tiskové výstupy jsou v dnešní době již také požadovány na určité úrovni, slouží k rozhodování vrcholového managementu a k prezentování výsledků vlastníkům, obchodním a finančním partnerům.

K analýze dat je možno využít mnohé sestavy, které jsou variabilně nastavitelné dle požadavku konkrétního uživatele. Ať již potřebujeme informace seřadit dle data uskutečnění účetního případu, dle jednotlivých účtů, vnitropodnikových středisek nebo pracovníka, který účetní zápis provedl.

Při stanovování interních číselníků středisek se postupuje v logickém sledu tak, jak vstupní surovina prochází výrobním procesem. Každé nákladové místo je sledováno a vyhodnocováno samostatně. Sledují se náklady, výnosy, hrubé rozpětí, spotřeba jednotlivých komodit a to nejen výrobních jako maso apod., ale i pracovních pomůcek, čisticích prostředků, kancelářských potřeb apod.

První kapitola je věnována zachycení cíle práce, všeobecnému postupu sběru dat a zdrojů, ze kterých byla data získána.

Druhá kapitola je seznámením s firmou, ve které je tato práce zpracována. Třetí kapitola je analytický rozbor jednotlivých účetních skupin a používaných účtů v rámci firmy.

Ve čtvrté kapitole se věnují speciálnímu projektu „Kalkulace cen hotových výrobků v podniku zabývajícím se potravinářskou výrobou na bázi vlastních i nakoupených surovin“, která úzce souvisí i s kapitolou předešlou. Tento projekt je zajímavý svým účelem, významem nejen pro pracovníky obchodního oddělení, jak by se na první pohled mohlo zdát.

Kapitola 5 je krátké shrnutí celé této práce a v poslední šesté kapitole seznam použité literatury.

Součástí této práce je i příloha č. 1, která se týká jednotlivých výrobních úseků, seznamuje s historií masného průmyslu, jsou uvedeny základní informace o jateckém, bourárenském provozu, o výrobě masných výrobků a samozřejmě i o expedici, což je závěrečná etapa činnosti firmy.

A pro názornou ilustraci v příloze č. 2 uvádím výběr ze sortimentu této firmy.

1.2. Literární přehled

Na trhu je mnoho publikací, které se zabývají účetnictvím, kalkulacemi, řízením výroby apod. Málo z nich se však věnuje účetnictví v potravinářských nebo zemědělských provozech. Přitom v těchto oborech je několik oblastí, které jsou stěžejní a zasloužila by si pozornost. Například evidence, účtování a oceňování zvířat, rozdělení na mladá zvířata, základní stádo apod.

Této oblasti se věnuje Neplechová (2005) ve své publikaci Účetnictví zemědělského podniku [2], kde poskytuje potřebné informace z oblasti zemědělských podniků. Využili jsme ji i při tvorbě interní směrnice, která je každoročně aktualizována již dle platné legislativy.

Pro zpracování tématu této práce mi velmi pomohla i kniha Manažerské účetnictví [1] od kolektivu autorů Hradecký, Lanča a Šiška (2008). Z této knihy jsem čerpala zejména informace ohledně nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací.

Každoročně vydávaná publikace Podvojně účetnictví a účetní závěrka, Ryneš (2009) se velmi přehledně zabývá jednotlivými oblastmi účetnictví. V textu jsou vysvětleny principy jednotlivých účetních operací, podrobně popsány jednotlivé účetní třídy a jejich specifika. Velmi oceňuji skutečnost, že jsou zde i specifické informace jako například účtování emisních povolenek, které jsme nuceni nakupovat a evidovat vzhledem k provozu plynové kotelny v provozu ve Studené. Součástí jsou daňové zákony, které i přes využívání služeb daňových poradců jsme nuceni sledovat pro potřeby rozhodování.

Pro rychlou kontrolu či zjištění účetní akontace výborná publikace Abeceda účetnictví pro podnikatele, kolektiv autorů (2007).

Pro odborné informace z oblasti zpracování masa jsem zvolila publikace Technologie masa I. a II. [3],[4]. Tyto knihy jsou určeny především pracovníkům ve výrobě, studentům škol spojených s masným průmyslem. Jsou zde podrobně popsány jednotlivé výrobní postupy, které jsou osvědčené a i v dnešní době používané. Samozřejmě postupem času dochází ke změnám. To je dáno technologickým vývojem strojů a zařízení.

Ostatní informace jsem čerpala z interních účetních předpisů a informačního systému firmy a dále jsem využila informací ze své bakalářské práce (2009).

2 Základní charakteristika účetnictví, účetní předpisy

Základním stavebním kamenem pro přípravu a realizaci projektu stanovování kalkulací cen hotových výrobků jak z vlastní, tak i z nakupované suroviny je správné vedení účetnictví. Bez správně pořízených vstupních dat není možné očekávat adekvátní a relevantní výstupy. Z tohoto důvodu je třeba věnovat pozornost účetnímu systému, způsobům oceňování vstupních surovin i surovin v průběhu výroby. V masném průmyslu, dochází stále více k nákupům masa a vstupních surovin na úkor produkce vlastních zemědělských farem a podniků. Čeští zpracovatelé jsou stále více závislí na dovozech levnější suroviny ze zahraničí. Bohužel dochází tím k omezování vlastních chovů a tím pádem ke zhoršování ekonomické situace u vlastních producentů.

Z důvodu velké důležitosti účetnictví jako celku pro tvorbu kalkulací uvedu průběžně v následujících kapitolách důležité účetní předpisy a také základní pravidla účetnictví ve firmě Maso Planá,a.s.

2.1 Účetní předpisy

Účetnictví firmy musí být dle zákona 563/1991 Sb. ve znění pozdějších novel vedeno tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Účetnictví musí být správné,

průkazné, úplné, srozumitelné, přehledné a účetní jednotky jej musí vést způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Účetnictví každého podniku musí být vedeno v souladu s těmito zákonnými normami:
Zákon o účetnictví – zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který je základním právním předpisem pro vedení účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

České účetní standardy – vydává Ministerstvo financí, zveřejňuje je ve Finančním zpravodaji. Jejich cílem je podrobněji popsat účetní metody a postupy účtování.

Další právní předpisy, které je nutno zohledňovat při vedení účetnictví:

Občanský zákoník – zákon č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Obchodní zákoník – zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o cenných papírech – zákon č. 591/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o dani z přidané hodnoty – zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o konkurzu a vyrovnání – zákon č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

2.2 Účetnictví v kontextu mezinárodních předpisů

Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplňků, v § 19 odst.9 a v § 23 odst. 1 stanoví účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, povinnost sestavit individuální, resp. konsolidovanou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Ostatní účetní jednotky mohou dle těchto standardů pouze sestavovat konsolidovanou účetní závěru nebo ji mohou sestavovat dobrovolně paralelně vedle závěrky dle českých účetních předpisů.

3 Úvod do projektu

3.1 Firma Maso Planá, a.s.

Firmou, kterou jsem si vybrala pro zpracování této diplomové práce je Maso Planá, a.s.. Tato společnost se řadí mezi větší firmy v Jihočeském kraji. Sídlí v Plané nad Lužnicí v sousedství několika dalších průmyslových podniků. Hlavní činností je výroba a zpracování masa a masných výrobků. Spolu s další firmou v oboru – Kosteleckými uzeninami a.s. patří do rozsáhlé skupiny podniků, jejichž vlastníkem je Agrofert Holding, a.s., který je jednou z největších firem v České republice.

V roce 2007 koupila firma Maso Planá, a.s. Masnu Studená, a.s., kterou v současné době využívá jako svou provozovnu. Zaměstnává celkem cca 600 zaměstnanců.

Vzhledem k velikosti firmy je i organizační struktura přizpůsobena požadavkům na efektivní řízení. Vedení firmy tvoří výkonný ředitel a náměstci jednotlivých úseků, tzn. výrobní náměstek, technický náměstek, ekonomický náměstek, náměstek nákupu jatečných zvířat a obchodní náměstek. Každý z těchto členů vedení firmy již poté řídí svůj úsek a přizpůsobuje si oddělení konkrétním potřebám a požadavkům.

V průběhu dokončování této práce došlo k podstatné změně ve vlastnictví firmy Maso Planá, a.s. Byla provedena fúze s firmou Kostelecké uzeniny a.s. a je tedy jen otázkou času a dalšího vývoje, kam se bude činnost této firmy směřovat. Cílem fúze je vybudovat prosperující organizaci na trhu s masem a masnými výrobky, která bude konkurenceschopná nejen na trhu v České republice a bude svou velikostí důstojným partnerem pro své zákazníky, zejména zahraniční obchodní řetězce. Doufám, že výrobní proces se všemi integrovanými systémy zůstane zachován, protože jsou dle mého názoru na velmi vysoké úrovni. Bylo by škoda nevyužívat výhod, které s sebou přináší.

3.2 Základní zadání – cíl projektu

Cílem projektu je zabezpečení **správného ocenění** vyrobených produktů jako podkladů pro plánování, strategické řízení výroby a obchodu, průběžné i následné vyhodnocování. Cena výrobku je základní informací pro jakékoliv obchodní jednání, samozřejmě důležité jsou i ostatní obchodní podmínky jako termíny dodávek, lhůty splatností faktur – daňových dokladů, způsoby řešení reklamací, atd. Pro moderní a konkurenceschopný způsob řízení a rozhodování je nepochybně potřebný on-line přenos informací do účetnictví firmy a zároveň naopak i z ekonomických systémů do dalších modulů pro ostatní oddělení. Proto je nezbytné uvést základní údaje o účetním systému.

3.3 Okruhy vedení účetnictví ve firmě Maso Planá, a.s.

3.3.1 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Každá úspěšně fungující firma musí investovat finanční prostředky do nových strojů, výrobních zařízení, případně do výstavby nových prostor. I ve firmě Maso Planá, a.s. se každoročně uvolňují prostředky dle schváleného plánu investic do pořízení nových strojů a výrobních linek tak, aby kvalita výrobků byla co nejlepší a zvyšovala se efektivita práce v jednotlivých výrobních fázích. Před pár lety se zároveň zrekonstruovaly a zmodernizovaly veškeré výrobní prostory, což posunulo tuto firmu na pozici jedné z nejmodernějších firem v oboru v České republice. K zatím největší a nejnáročnější investici v historii podniku došlo na konci roku 2002. Byla to kompletní rekonstrukce jateckých provozů včetně zásadní výměny porážecí technologie a zajištění hygienické smyčky (tj. oddělení čistých a špinavých cest). Hlavním záměrem rekonstrukce bylo splnit náročné podmínky EU pro znovuzískání povolení, které umožňuje vyvážet maso a masné výrobky do zemí EU. V roce 2003 pokračovaly rekonstrukce ostatních provozů (masné výroby, výroby šunek, vařené výroby a bourárny) tak, aby společnost splňovala náročné požadavky evropské legislativy. Na podzim roku 2003 Maso Planá, a.s. obhájila integrovaný systém ISO a HACCP, který jí byl udělen v roce 2002 jako první v oboru potravinářství. Všechny tyto procesy jasně definují cíle společnosti vnímat Maso Planá,

a.s. jako nadstandardní ve svém oboru. Celkové rekonstrukce provozu byly ukončeny v roce 2005.

K účtování těchto činností se využívají účty účtové třídy 0 a to:

Dlouhodobý nehmotný majetek:

- dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01) = majetek s dobou použitelnosti delší jak 1 rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, dle zákona o dani z příjmu je hodnotová hranice 60 000,-Kč. Při stanovení rozhodné výše ocenění je nutno respektovat principy významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

- zřizovací výdaje (účet 011) = souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku (zápisu do obchodního rejstříku). Odpisují se maximálně 5 let;
- software (účet 013) – k vlastnímu využití, nebo za účelem obchodování;
- povolenky na emise skleníkových plynů (účet 019) = právo na vypuštění určitého množství CO₂ do ovzduší za kalendářní rok.

Dlouhodobý hmotný majetek:

- a) pozemky – bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí;
- b) stavby - včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb.;
- c) samostatné movité věci s výjimkou movitých věcí uvedených v písm. a), soubory movitých věcí se samostatným technicko – ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou;
- d) dospělá zvířata a jejich skupiny;
- e) jiný dlouhodobý hmotný majetek - technické zhodnocení majetku od částky přesahující 40 000 Kč dle Zákona o dani z příjmu.

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný se účtuje na těchto účtech (účet.skupina 02):

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Ve firmě Maso Planá, a.s. se na pořízení nových výrobních zařízení mnohokrát využilo dotací z prostředků Evropské unie z programů SAPARD a z následných Strukturálních fondů například na nové udirny, standardizační linku, klipovací zařízení, baličku masa atd. Přijaté dotace ve výši okolo 50% z pořizovací ceny vždy snižují hodnotu pořízeného zařízení, tzn. odepisuje se do nákladů již pořizovací cena snížená o přijaté dotace.

Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný se účtuje na těchto účtech (účet.skupina 03)::

031 – Pozemky

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do užívání.

Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy – např.: stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.

Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. V účetnictví se zaúčtuje na základě protokolu o převodu dlouhodobého majetku do užívání.

Dlouhodobý nehmotný majetek a technické zhodnocení, jehož pořizovací cena se snížila o poskytnutou dotaci, se účtuje na účtech, na nichž by se účtoval bez poskytnuté dotace. Při dotaci ve výši 100% pořizovací ceny se tento majetek a technické zhodnocení účtují v podrozvahové evidenci.

Dlouhodobý finanční majetek (účetová skupina 06):

Rozumí se jím:

- a) půjčky poskytnuté účetní jednotkou podnikům ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než 1 rok (např. vklad tichého společníka do společnosti),

- b) cenné papíry a podíly.
- c) dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku podle § 488b a následujících obchodního zákoníku.

Dlouhodobým finančním majetkem se stávají tyto majetkové položky dnem uskutečnění účetního případu.

Využívají se účty:

066 – Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv

069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

3.3.2 Účtová třída 1 – Zásoby

Další oblastí, kde se praktická činnost velmi těsně dotýká účetnictví, jsou zásoby. Každá firma potřebuje k zajištění výroby dokoupit a mít na zásobách určité komodity. Charakteristickým znakem zásob je, že se spotřebovávají jednorázově, popřípadě po částech, ve vnitřním reprodukčním koloběhu hospodářských prostředků ve firmě a reprodukuje se ve výrobcích.

Zásobami jsou:

- Skladovaný materiál (účty 112. AE)
 - suroviny – základní materiál – tvoří podstatu výrobku, přechází při výrobním procesu zcela nebo zčásti do výrobku;
 - pomocné látky – látky, které také přechází do výrobku, netvoří však jeho podstatu;
 - provozovací látky – např. palivo, čisticí prostředky,..;
 - náhradní díly – předměty určené k opravám hmotného majetku;
 - obaly a obalové materiály (pokud nejsou dlouhodobým hmotným majetkem nebo zbožím) – prostředky určené k ochraně materiálu nebo zboží při přepravě a skladování;
 - drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok s pořizovací cenou pod 40 000 Kč a účetní jednotka rozhodla, že se nejedná o dlouhodobý majetek;

- movitý majetek s dobou použitelnosti kratší než 1 rok bez ohledu na výši pořizovací ceny, potraviny v jídelnách ,...
- Nedokončená výroba (účty 121.AE) = produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, ale ještě nejsou hotovým výrobkem;
- polotovary vlastní výroby (účty 122.AE) = odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a musí být dokončeny v dalším výrobním procesu;
- výrobky (účty 123.AE) = předměty vlastní výroby určené k prodeji či spotřebě;
- zvířata (účty 124. AE) = mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček,;
- zboží (účty 132.AE) = věci nabyté za účelem prodeje u obchodních společností, případně výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a určeny k prodeji u výrobních společností.

V případě naší firmy jsou základní komoditou živá zvířata a jednotlivé druhy masa pro vyrovnání bilance, dále jsou to různé pomocné materiály jako koření, obaly, etikety. Z nevýrobní oblasti se nakupují různé náhradní díly, pohonné hmoty, pracovní nástroje atd.

3.3.2.1 Nákup jatečných zvířat

Oddělení nákupu jatečných zvířat spolupracuje s velkochovy, velkovýkrmnami ale i drobnými zemědělci v celé České republice. I holding Agrofert má své podniky ZZN, zemědělské podniky, které nám dodávají živé vepře či dobytek.

Do kategorie zásob spadají mladá zvířata (zástavový skot, vysokobřezí jalovice do otelení, býk do zařazení do plemenitby). Skladové karty jsou vedeny dle jednotlivých nákupů (tj. dle dodavatele a data pořízení). Skladové karty narozených telat se založí dle chovatelských skupin (skot přibližně stejného stáří).

Zástavový skot i březí jalovice jsou vedeny v zásobách na účtu 124. AE je vedena dle místa ustájení. Na tyto účty se účtují vyfakturované zálohové přírůstky na základě dodavatelských faktur.

Přírůstky hmotnosti u zvířat, která se váží a vzrůstové přírůstky u zvířat, která se neváží, se oceňují vlastními náklady. Přírůstek hmotnosti – vlastní náklady na 1 kg přírůstku, vzrůstový přírůstek – vlastní náklady na 1 krmný den. Ocenění je stanoveno na základě smlouvy s výkrmcem. Při zjišťování přírůstku hmotnosti je nutno vycházet ze všech změn, které od předchozího období nastaly. Skutečná hmotnost na počátku období + veškeré příjmy během období (nákup, převod z jiné kategorie,..) – veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodej, předání, vydání na restituce,..) = skutečná hmotnost na konci období.

Úbytek zvířat se vyúčtuje v průměrných cenách živé hmotnosti vyskladněných zvířat, popřípadě kusů zvířat, jejichž hmotnost se nesleduje.

Při přeřazení zvířat mezi chovnými skupinami (vzrůstovými kategoriemi) se účtuje výdej i příjem v průměrné ceně zvířete zjištěné ve skupině, ze které se zvíře vydává.

Příchovky zvířat (narozená mláďata, jednodenní drůbež, nově vzniklá včelstva) se oceňují vlastními náklady. Vzhledem k tomu, že vlastní náklady na narozené mládě nelze v běžných chovech objektivně určit, bylo by možno užít reprodukční pořizovací cenu. Bohužel v okamžiku narození mláděte není známa, protože s narozenými mláďaty nelze běžně obchodovat. Proto je vhodnější ocenění hmotnosti narozeného mláděte cenou při odstavu, kdy jsou již běžné ceny známy, tzn. použít reprodukční pořizovací cenu zprostředkovaně.

3.3.2.2 Nákup masa

Druhou největší položkou ve finančním vyjádření je nákup masa. Dle aktuální skladby výroby masných výrobků i prodeje výsekového masa je třeba vyrovnat bilanci jednotlivých částí masa. Z tohoto důvodu se některé druhy dokupují, jiné prodávají jak v tuzemsku, tak v zahraničí. Nakupovaná a prodávaná surovina je vedena jako obchodní zboží na samostatných skladech.

Nakoupená surovina se oceňuje pořizovací cenou vč. nákladů souvisejících s pořízením zásob – například přepravné, pojistné, clo pokud jsou v okamžiku příjmu zboží známy. Pokud jsou účtovány dodavatelem dodatečně s časovým zpožděním, účtují se přímo do nákladů na účet 501.AE nebo 504. AE.

Úbytek, tj. výdej do spotřeby, jednotlivých druhů zásob na skladech základního materiálu jatek, boudárny, masné výroby, ale i pohonných hmot, MTZ, údržbového materiálu a obchodního zboží se oceňuje váženým aritmetickým průměrem s využitím vnitropodnikového informačního systému. Výjimkou je spotřeba dobytka, která se oceňuje v pořizovacích (= nákupních) cenách. Případné cenové odchylky se 1x měsíčně rozpouští do nákladů.

3.3.2.3 Nákup pomocného materiálu

Jelikož jsem několik let pracovala jako vedoucí zásobování odpovědná za nákup MTZ, zastavila bych se i u této oblasti. Hlavním úkolem tohoto oddělení je zajistit všechny pomocné suroviny pro výrobu. Je to zhruba 1000 položek, které se spotřebovávají přímo při výrobě výrobků (koření, kořenící směsi, etikety, obaly – folie, střevo, kartony, plechovky, ..) nebo se využívají pro celkovou činnost firmy, jako například úklidové a čisticí pomůcky, pracovní oděvy a obuv, osobní ochranné prostředky, kancelářské prostředky.

Každá položka má své sortimentní číslo, pod kterým je vedena ve skladové evidenci. Je třeba zajistit optimální výši zásob tak, aby byly potřebné suroviny k dispozici, ale zároveň aby byly spotřebovány v expirační lhůtě a zbytečně nevázaly finanční prostředky. Jak tyto dva požadavky skloubit? Je to organizačně velmi obtížný úkol. K jeho splnění napomáhá software firmy CSB. Poněvadž je skladová evidence vedena průběžně, má pracovník skladu vždy možnost zjistit aktuální stav, množství nakoupené suroviny za libovolné období, spotřebu suroviny a její cenu. Z těchto dat a z vlastních zkušeností již sestavuje objednávky.

Obr. 1 - skladní karta

Skladové účty

Sklad: 605 MTZ - pom. výř. suroviny

Sortiment: 810009 Škrob bramborový

Číslo dávký: 080804/7101657 Spec: OJ od CJ kg kg OJ kg kg SJ kg kg

Skladové místo: Účet-ID: 248433 /

OK

Bez inventury	Množst. kg	Sklad.cena	Sklad.hodn	Poslední pohyb
Poáteční stav				05.08.08
Příjem	12000.000+	13.60	163200.00+	05.08.08
Výdej	498.121+	13.60	6774.45+	26.08.08
Rezervace				
Stav	11501.879+	13.60	156425.55+	Kč

Odbyt	Množst.	Množst. kg	D.cena	Hodnota

CSB business ware[®] for enterprise

CSB-System INTERNATIONAL

Zdroj: Informační systém CSB

Při nákupu suroviny je nutno kromě jiného porovnávat cenu nabízeného produktu a jeho kvalitu. Jak se říká: „kvalita za rozumnou cenu“ při samozřejmém splnění všech legislativním požadavků jak na zdravotní nezávadnost, tak na značení a i obchodních podmínek (termíny dodání, způsoby řešení případných reklamací, náhrady vzniklých škod, platební podmínky...).

Před několika lety bylo nutné vyřešit otázku možností snižování nákladů na nakupované suroviny. Jak nakoupit co nejvýhodněji? Jaké prostředky a vyjednávací techniky k tomu zvolit? V současné technické době, kdy je stále používanější výpočetní technika, využívání možností internetu, jsme i my ke sjednávání určitých kontraktů začali využívat elektronické aukce. Tohoto způsobu nákupu lze použít pouze u některých komodit, které jsou jasně specifikovatelné po stránce druhu a zejména kvality. V potravinářské firmě je na kvalitu vstupních surovin kladen velký důraz. Bohužel snahou některých dodavatelů je spořit na kvalitě. To se však může ve finále prodražit, protože dojde ke zmaření výrobní šarže nebo mohou mít výrobky skryté vady, které se projeví až u zákazníka. A takto vzniklé škody na dobré pověsti jsou mnohdy nevyčísitelné. Zákazník má v tomto oboru stále možnost výběru mezi mnoha konkurenčními firmami.

Škody, které vzniknou ve výrobě, řeší škodní komise firmy. Ta rozhodne o způsobu vypořádání. Dle míry zavinění je rozhodnuto o zúčtování do nákladů firmy,

předepsání k náhradě dodavateli vadného zboží, nebo při zavinění pracovníka je předepsáno k náhradě tomuto zaměstnanci. Se zaměstnancem je poté sepsán protokol a případně splátkový kalendář. Finanční náhrada je mu srážena ze mzdy.

S dodavatelskými firmami je smluvně zajištěna jejich zodpovědnost za případné škody a to nejen za přímé škody, tj. zmařená surovina, náhrady času, energií, ale případně i náhrada ušlého zisku. Je jim vystaven a zaslán doklad s vyčíslením vzniklé škody a požadována úhrada. Bohužel u těchto následných škod je těžko vyčíslitelná přesná částka a řešení je mnohdy výsledkem jednání a kompromisu obou smluvních stran.

Tyto smluvní podmínky jsou již uvedeny při výběru dodavatele, například prostřednictvím e-aukce jsou uvedeny ve všeobecných zadávacích podmínkách.

Internetové aukce

Pro realizaci myšlenky uspořádat internetovou aukci jsme oslovili s poptávkou několik firem, které tyto projekty řeší. Vybrali jsme firmu AllyTrade, která nám nabídla nejlepší obchodní podmínky. V uživatelsky jednoduché aplikaci jsme zadali naše požadavky a vlastní průběh aukce dozorovali pracovníci dodavatelské firmy. Tento způsob výběru dodavatele či odběratele je dle mého názoru ekonomicky nejefektivnější. Více dodavatelů soutěží v jednom okamžiku o určitou zakázku a je jasně daný vítěz. Z pohledu druhé strany se však ztrácí možnost osobního obchodního jednání, kde obě strany vysloví svůj požadavek a výsledek je otázkou vzájemného kompromisu. Mnoho z našich obchodních partnerů byla tímto způsobem výběru rozhořčena a zklamána. Není divu, protože je to intenzivní tlak na snižování cen, tím pádem klesají marže a je nutno hledat cesty úspory nákladů, které mají však také své limity a spodní hranice. Zároveň toto probíhá v určitém krátkém časovém úseku, takže je to i psychicky náročné, protože se musí udělat rozhodnutí ve velmi vypjaté situaci, zda nabídku s novou cenou ještě podat, nebo tendr vzdát se všemi důsledky, které z toho plynou. S možnou ztrátou obrátu, trhu. Proto je velmi důležité nepodcenit přípravu, mít podklady s kalkulacemi, s ekonomickými propočty rentability dodávek, jednotlivých položek.

Může se stát, že průběh aukce ovlivní firma, která se za každou cenu chce dostat na trh a tím pádem nabídne ceny, které neodpovídají realitě a průměru na trhu. Jednou z variant je, že je to menší firma, která teprve začíná a nemá tak velké režijní náklady.

Zde je nutné prověřit reference, schopnost zajistit dodávky v termínech, prověřit kvalitu výrobků a pečlivě smluvně zajistit plnění všech požadavků. Další varianta je však nebezpečnější. Jedná se o firmu, která má již ekonomické problémy a de facto se snaží udržet na trhu co nejdéle s vidinou možného zlepšení situace. I zde je nutno pečlivě zvážit, zda tuto spolupráci zahájit a pokud ano, tak smluvně zajistit plnění všech obchodních podmínek. Sankce, které nám hrozí při nevyrobení a nedodání zboží našim obchodním partnerům jsou tak velké, že je nutno mít stejně ošetřené sankcemi i případné nedodání surovin pro výrobu od našich dodavatelů.

Ekonomická výhodnost pro firmu Maso Planá, a.s. však byla ve většině případů významná, proto se stále připravují a vyhledávají komodity nebo služby, které je možno tímto způsobem zajistit. Je to trend dnešní technicky se rozvíjející doby, kdy možnosti internetu využívají i malé děti a školáci již na základních školách.

Samozřejmě se může stát, že aukce úspěšná nebude, protože žádná firma neprojeví o realizaci zakázky zájem. Ale i to patří k obchodu a poté je třeba hledat další možnosti a varianty řešení. Je to často adrenalinová a zajímavá práce. Na jedné straně nutnost zajistit určité zboží, služby a na druhé straně za ekonomicky co nejvýhodnějších podmínek.

Obr. 2 – Ukázka internetového prostředí pro nákupní a prodejní aukce

The screenshot shows the AllyTrade website interface. At the top, there is a navigation bar with links for 'REGISTR FIRM', 'MANUÁL', 'AUKCE', 'VÝBĚROVÁ ŘÍZENÍ', and 'NÁKUP & PRODEJ'. Below this, a table lists various auctions. The table has columns for 'Název aukce', 'Čas zahájení', and 'Čas ukončení'. The auctions listed include 'Elektronická aukce na výběr odběratele hovězích kůží', 'Prodejateckých hovězích kůží bez hlavy a rozlišení pohlaví', 'Výběr poskytovatele služeb certifikace systému řízení', and several 'Kostecké uzeniny' from different suppliers like 'Krev - Maso Planá, a.s.', 'MASNA Studená a.s.', and 'Maso Planá, a.s.'. Each row in the table has links for 'Zobrazit', 'Duplikace', 'Report', and 'Maj'. The interface also includes a sidebar with user information (Uživatel: Hana Boháčová) and a search bar.

Zdroj: www.allytrade.cz

Po fázi výběrového řízení, dochází k vlastní realizaci nákupu surovin. Ve firmě Maso Planá, a.s. je pro tuto oblast zpracováno několik vnitropodnikových směrnic, které tuto oblast řeší. Jednak je to oceňování zásob, jejich skladová evidence a nezbytná inventarizace.

3.3.3 Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

V rámci této třídy se účtuje o pohybu peněz. Jedná se o peníze v pokladně nebo na bankovních účtech společnosti. Mohlo by se zdát, že tyto účty nemají přímý vztah s výrobou, ale je to omyl. Bez finančních prostředků ať v hotovosti nebo na účtech, bez úvěrů a dalších finančních produktů by se nemohl uskutečnit žádný obchodní případ. Nenakupovalo by se ani neprodávalo. Tím pádem by se ani nevyrábělo.

V této účtové třídě se používají účty:

- a) účty 211.AE – peníze = peníze v pokladě a ceniny v členění dle druhu měny (CZK, EUR, PZL, GBP, USD, LEI, HRK) a dle druhu uskutečněné platby, když rozlišujeme na samostatném analytickém účtu přijaté platby vystavených hotovostních faktur a jiný analytický účet je určen pro běžné příjmy a výdaje, pro úhrady drobných nákupů, cestovného zaměstnancům;
- b) účty 221.AE - účty v bankách – o peněžních zůstatcích v členění dle jednotlivých bankovních účtů v analytické evidenci.

3.3.4 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Zúčtovacími vztahy jsou pohledávky a závazky vůči odběratelům, dodavatelům, zaměstnancům, institucím sociálního a zdravotního zabezpečení, finančním úřadům atd. Mají obdobný vztah k výrobě jako účty finanční. O každém nákupu, prodeji se účtuje na účtech třetí účtové třídy. Z každého obchodního případu vznikne pohledávka nebo závazek.

Pohledávky za odběrateli

Po vyskladnění zboží z expedice je automaticky vygenerován daňový doklad, který předá řidič přímo odběrateli při závozu zboží, nebo se zasílá poštou s potvrzeným dodacím listem například na adresu centrály obchodního řetězce dle smluvních podmínek. Tyto daňové doklady se přenáší do účetnictví, kde se zkontroluje jejich správné zaúčtování. Každý odběratel má své odběratelské číslo, které je zároveň analytickým rozlišením účtu 311.

Podrobná analytická evidence je velmi důležitá i při vymáhání pohledávek, protože umožňuje přímo ze systému vygenerovat upomínky, které jsou jednotlivým zákazníkům zasílány a dále sledovány, případně se podklady předávají právnímu oddělení k následnému řešení. Mnoho zákazníků reaguje již na upomínku, ale stále jsou firmy, které si zboží objednají, převezmou a následně neuhradí. Mnohdy si je již s tímto úmyslem objednají, ale stávají se i případy, že ve lhůtě splatnosti faktury se odběratel dostane do krátkodobých finančních problémů, například do druhotné platební neschopnosti a není momentálně schopen plnit své závazky. V tomto případě se sjednávají splátkové kalendáře a sleduje se jejich plnění. Bohužel v případě, že firma dlouhodobě nemůže plnit své závazky, je třeba přikročit k právnímu a soudnímu řešení neuhrazené pohledávky.

Závazky vůči dodavatelům

Přijaté faktury jsou po rozdělení jednotlivým účetním zaevidovány do knihy došlých faktur, která je umístěna na síťové jednotce. Dále jsou předány na jednotlivé úseky dle povahy dodaného zboží nebo služby. Po schvalovacím procesu, kdy musí být ověřena věcná správnost, početní správnost, případně přiložen přejímací list zboží do skladu, je potvrzeno podpisem zodpovědné osoby za uskutečnění operace, dále musí být schváleno přímým nadřízeným náměstkem a výkonným ředitelem společnosti.

Poté jednotlivé účetní účtují v účetním softwaru firmy jednotlivé operace na příslušné účty nákladů, skladových pohybů oproti závazkům vůči dodavatelům, kteří jsou analyticky oddělení. To znamená, že každý dodavatel má své dodavatelské číslo a všechny pohyby zaúčtované na těchto analytických účtech jsou automaticky přenášeny i

na souhrnný účet 321. AE dle druhu závazku (krátkodobý x dlouhodobý,...). Daňové doklady se následně archivují dle archivního a skartačního řádu firmy.

Závazky vůči zaměstnancům

Mzdová účtárna po ukončení měsíce zpracuje mzdy všech zaměstnanců a ze speciálního softwaru Odyssea vyhotoví soubor, který je přenesen do účetního systému.

Zároveň jsou na těchto účtech evidovány i závazky zaměstnanců vůči firmě, jako například půjčky ze sociálního fondu, náhrady mank, vzniklých škod, které jsou hrazeny z mezd jednotlivých konkrétních pracovníků.

Rozsah využívaných účtů v této účtové skupině je velký, jelikož je velký i rozsah činností, které se k těmto účtům vztahují. Závazky a pohledávky tvoří důležitou položku v cash-flow firmy, když přímo ovlivňují finanční situaci podniku.

Přechodné účty aktiv a pasiv a dohadné účty

Vzhledem k nutnosti respektovat zásadu časové souvislosti účetního případu s účetním obdobím se využívají přechodné účty aktiv a pasiv. Slouží k časovému rozlišení nákladů a výnosů souvisejících s konkrétním účetním obdobím. K jejich využití je nutné znát přesné vymezení příjmu, výdaje, nákladu či výnosu a období, se kterým přímo souvisí a přesnou částku. Časové rozlišení je nutné uplatňovat vždy u:

- a) případů, které se řeší pomocí dohadných položek jako jsou platby a energie – elektřinu, vodu, plyn, páru ;
- b) případů splátek finančního leasingu, nájemného at' placeného nebo přijatého, nákladů na technický rozvoj apod.

Dohadné účty aktivní a pasivní slouží také k naplnění zásady časové souvislosti. Rozdíl oproti přechodným účtům spočívá v tom, že není známá přesná částka pohledávky nebo závazku. Známe pouze věcné vymezení a období, se kterým souvisí.

3.3.5 Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída číslo 4 se využívá k účtování operací týkajících se vlastního kapitálu včetně všech jeho složek, dále fondů, rezerv, bankovních úvěrů, dlouhodobých závazků. Vztah mezi těmito účty a výrobou masa a masných výrobků se váže na úplný začátek firmy, když firma vznikala a účtovalo se o založení společnosti a dále například na výsledky hospodaření za jednotlivá účetní období a jejich využití, rozdělení.

- základní kapitál (411), který se tvoří dle podmínek stanovených obchodním zákoníkem, konkrétně v ustanovení §58. Je vyjádřením peněžních i nepeněžních vkladů všech společníků do základního kapitálu společnosti;
- emisní ážio (412) – vzniká při zvyšování základního kapitálu úpisem nových akcií nebo nových vkladů jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a emisním kurzem;
- ostatní kapitálové fondy (413) – jedná se o vklady do vlastního kapitálu z externích zdrojů, které nebyly vytvořeny uvnitř účetní jednotky;
- změny základního kapitálu (419) – účtuje se před vlastním zápisem změny základního kapitálu do obchodního rejstříku;
- zákonný rezervní fond (421) - u akciové společnosti tvořen dle Obchodního zákoníku, který stanoví minimální tvorbu tohoto fondu. Podle Obchodního zákoníku je akciová společnost povinna v 1. roce, kdy vytvoří čistý zisk do Zákonného rezervního fondu přidělit nejméně 20 % čistého zisku, maximálně však 10 % základního kapitálu, v dalších letech pak minimálně 5 % čistého zisku. Zákonný rezervní fond je povinna tvořit až dokud jeho hodnota nedosáhne nejméně 20 % základního kapitálu. Čerpat prostředky ze Zákonného rezervního fondu je možné pouze k úhradě ztráty;
- ostatní fondy (427) – ve firmě Maso Planá, a.s. se jedná o sociální fond. Každý zaměstnanec v trvalém pracovním poměru má zřízen své konto, na které se mu přidělují dle rozhodnutí vedení společnosti při schvalování ročních hospodářských výsledků určité finanční prostředky, se kterými

může nakládat dle Zásad hospodaření se sociálním fondem. Prostředky lze využít na úhradu rekreačních pobytů, sportovních aktivit, kulturních akcí apod.;

- rezervy podle zvláštních právních předpisů (451), rezervy na daň z příjmu (453), Ostatní rezervy (459) – vytváří se z důvodu potřeby dodržení zásady opatrnosti v účetnictví. Jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel a je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá částka nebo datum vzniku;
- dlouhodobé bankovní úvěry (461) – společnost má uzavřeno několik úvěrových smluv na období delší než 1 rok. Ke každému úvěru jsou zřízeny dva analytické účty, kde na jedné analytice jsou evidovány splátky splatné do 1 roku a na druhé analytice zbytek neuhrazené částky. Splátky splatné do jednoho roku jsou v rozvaze vykazovány v položce Krátkodobé bankovní úvěry, zbytek neuhrazeného úvěru v položce Bankovní úvěry dlouhodobé. K přeúčtování krátkodobých částí úvěru dochází vždy na konci účetního období v rámci uzávěrkových operací. Jedná se většinou o investiční úvěry na realizaci konkrétní investiční akce.

3.3.6 Účtová třída 5 a 6 – Náklady a výnosy

Tyto účetní třídy mají přímý vztah s výrobou, protože při každé činnosti vznikají určité náklady, které po ukončení výroby a prodeji výrobků přináší konkrétní výnosy.

Jedná se o účty, jejichž rozdíl stanoví výsledek hospodaření společnosti. Z tohoto důvodu se náklady a výnosy musí účtovat do období, se kterým věcně a časově souvisí. Časové rozlišení patří mezi jednu ze základních zásad účetnictví.

Členění nákladů a výnosů je sledováno v návaznosti na vykazování výsledku hospodařením:

- provozní náklady a výnosy (náklady účtová skupina 50-55, výnosy 60-64)
 - spotřeba materiálu, služeb, energií, mzdové náklady, oproti tomu tržby za prodané zboží, služby, tržby z prodeje dlouhodobého majetku apod.;

- finanční náklady a výnosy (náklady účtová skupina 56-57, výnosy 66) – úroky z úvěrů a půjček, bankovní poplatky, výnosové úroky z cenných papírů, termínovaných vkladů, výnosy z prodeje cenných papírů;
- mimořádné náklady a výnosy (náklady účtová skupina 58, výnosy 68) – škody způsobené mimořádnými situacemi, náklady se změnou metody, náhrady škod způsobených mimořádnými situacemi,...

Účtování na účtech nákladů a výnosů popisuje Český účetní standard č. 019 – Náklady a výnosy, který stanovuje postupy účtování v jednotlivých účtových skupinách

4 Řešení projektu

4.1 Základní pojmy týkající se kalkulací

Fixní náklady = náklady, které se vztahují k určitému období a které se v intervalu určitého objemu výroby nemění

Kalkulační jednice = přesně specifikovaná jednotka výkonu určená druhem výkonu, a dále jeho typem, popř. provedením, typovým rozměrem, designem, .. na niž se stanovují nebo zjišťují náklady.

Kalkulační systém = soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi

Operativní kalkulace = kalkulace předběžná, okamžiková, sestavená na základě podrobných norem spotřeby ekonomických zdrojů platných k datu sestavení operativní kalkulace

Přímé náklady = náklady, které je možné přímo přiřadit k předmětu kalkulace

Režijní náklady = náklady, které nemohou být přímo přiřazeny konkrétní kalkulační jednici

Rozpočet = plán vyjádřený v penězích

Rozpočetní období = období, na něž se sestavuje rozpočet

Středisko = článek ekonomické struktury podniku

Variabilní náklady = náklady, které jsou závislé na objemu výroby

Výrobní cyklus = doba, která uplyne od začátku tvorby výkonu až do jeho ukončení

Výrobní šarže = kalkulované množství = série totožných výrobků, zadávaná do výroby jedním výrobním příkazem. Výrobky z jednoho výrobního cyklu. Pro splnění požadavku bezpečnosti potravin a zpětné sledovatelnosti je třeba označovat jednotlivé výrobní šarže

4.2 Použité prostředky k realizaci

K zabezpečení toho úkolu bylo nutným předpokladem předem stanovit ve spolupráci se všemi úseky základní body, které rozdělily práci na několik fází - částí.

Prvním z klíčových bodů byl výběr vhodného informačního systému, který by vůbec umožnil takovýto projekt uvést do praxe a druhou, stejně důležitou částí byla úprava a specifikace vnitropodnikového účetnictví.

4.2.1 Informační systém

Vzhledem k tomu, že na většině úseků byl již implementován software CSB, což je mezinárodní firma vyvíjející programové vybavení pro výrobní firmy, požádali jsme jejich odborníky o spolupráci na tomto úkolu. Ukázali nám některá praktická řešení z obdobných firem například v Německu, ale tam byly požadavky na on-line stanovení cen na jiné úrovni než jakou jsme požadovali u nás. Důvodů bylo několik – zejména jiná obchodní kultura, tzn. jiné požadavky obchodních partnerů a zejména velkých obchodních řetězců a celková situace na trhu s masem a masnými výrobky. Přesto byly tyto zkušenosti velmi důležité. Software bylo nutné postupně upravovat a doladovat. Zároveň muselo být mnoho pracovních míst doplněno počítačovými stanicemi a někteří pracovníci, kteří do té doby pouze věděli, že počítače existují, se museli naučit s nimi pracovat a zadávat do nich data přesně tak, jak bylo určeno. Celý výrobní proces od jatek až po expedici se stal provázaným homogenním celkem.

S tímto projektem má úzkou návaznost i projekt „Systému zabezpečení potravin“, což znamená pro výrobce povinnost doložit prokazatelným způsobem zdravotní nezávadnost veškerých použitých surovin. Na financování takto rozsáhlého projektu byly využity i

dotace z EU, což svědčí o tom, že jde o důležitý krok v zajištění bezpečnosti potravin a zvyšování standardů práce.

Obr. č. 3 - Osvědčení o realizaci projektu



S problematikou kalkulací, stanovení cen výrobků, sledování nákladovosti výroby velmi úzce souvisí vnitropodnikové účetnictví a způsoby jeho vedení. To potvrzuje i šetření autorů Langeho a Schauera, 1996, kteří shromáždili údaje ze vzorku německých, středně velkých podniků (50-1000 pracovníků) o účelu vedení nákladového účetnictví.

Tabulka č.1 : Výsledky šetření účelů vedení nákladového účetnictví

Pořadí	Účel	% četnost
1	Cenová kalkulace	93,5
2	Hospodárnostní kontrola středisek	73,5
3	Stanovení dolní hranice ceny vlastních výkonů	71,9
4	Oceňování polotovarů a finálních výrobků	69,9
5	Zjištění a analýza podnikového výsledku	68,0
6	Rozhodování „vyrobit či koupit“	58,8
7	Stanovení optimálního výrobního a odbytového programu	25,5
8	Stanovení horní hranice ceny nakupovaných výkonů	12,4
9	Ostatní	7,2

Zdroj: Lange, Schauer, 1996, s. 204, překlad Hradecký, Lanča, Šiška

S tím nelze než souhlasit, protože všechny uvedené důvody vedou ke zkvalitnění rozhodovacích procesů na všech úrovních řízení, bez čehož není možné dlouhodobě dosahovat příznivých výsledků. Důvody jako rozhodování vyrobit či koupit a stanovení horní hranice ceny nakupovaných výkonů spolu velmi úzce souvisí a jsou důležité pro řízení nákupu. Stanovení optimálního výrobního a odbytového programu – je třeba zvážit širší vyráběného sortimentu dle aktuální situace na trhu. V době globalizace nemůžeme pouze hodnotit situaci na trhu v České republice, ale je třeba posuzovat i konkurenční firmy v rámci celé Evropy. V potravinářském průmyslu je specifická situace v odbytu výrobků z důvodů relativně krátkých záručních lhůt, silných tlaků na ceny ze stran obchodních řetězců a rozdílné dotační politiky v jednotlivých státech EU. Proto je třeba se této situaci promptně přizpůsobit a zavádět takové informační a kontrolní systémy, které ihned upozorňují a případně také reagují na změny na trhu. Není již možné, jako před několika málo lety, používat systémy stanovování cen např. jedenkrát ročně s tím, že jakékoliv další úpravy se dělají pouze při výrazné změně cen vstupních surovin.

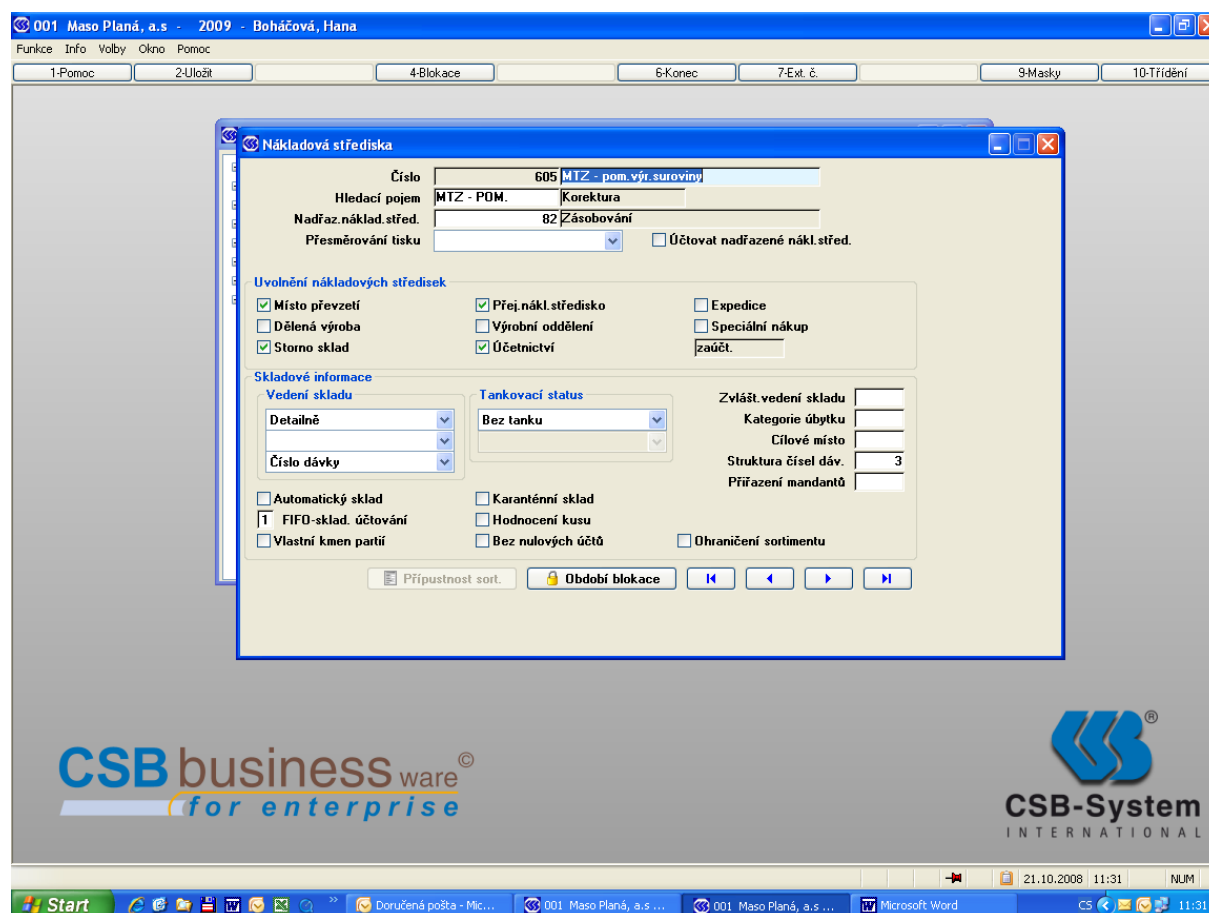
Podle platných zákonných ustanovení může být nákladové účetnictví organizováno dvěma způsoby, resp. jejich kombinací, a to pomocí tzv.

- a) Jednookruhové soustavy účetnictví – k jednotlivým syntetickým účtům finančního účetnictví jsou přiřazeny analytické účty pro vnitropodnikové členění nákladů
- b) Dvouokrhová soustava účetnictví – forma relativně samostatného účetního okruhu, který je s finančním účetnictvím spojen tzv. spojovacími popř. rozdílovými účty. Spojovací účty slouží k převodu příslušných částek z finančního účetnictví do vnitropodnikového a naopak. Rozdílové účty – zachycují rozdíly vyplývající např. z rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů v obou okruzích. [1]

Ve firmě Maso Planá, a.s. je finanční účetnictví přímo provázáno s vnitropodnikovým účetnictvím. Jedná se tedy o jednookruhovou soustavu.

Každé hospodářské středisko má své číslo a nastavené parametry pro evidenci nákladů.

Obr.č. 4 – Karta nákladového střediska 605



Zdroj: CSB – karta nákladového střediska

Každý pohyb na účtu nákladů a výnosů je přímo přiřazen příslušnému nákladovému středisku a ovlivňuje výsledek hospodaření vnitropodnikového střediska. Výhodou je, že toto přiřazení se zadává již při pořizování vstupních dat a nedochází tak k duplicitě práce, kdy je potřeba zadat data do finančního účetnictví a poté opětovně rozdělovat ve vnitropodnikovém. Dalším plusem je vizuální jednotnost finančního účetnictví s vnitropodnikovým a přehlednost dat.

Každý měsíc se vyhodnocují výsledky středisek, zodpovědní jsou mistři a vedoucí jednotlivých úseků.

Obr.č. 5 – Karta účtu 501516 ve finančním účetnictví

MM/RRRR	Hodnoty období		Kumulované hodnoty období			
	Částka Má dáti	Dal	Saldo	Saldo	Částka MÁ DÁTI	Dal
00/2008						
01/2008	608 217,27	5 562,25	602 655,02M	602 655,02M	608 217,27	5 562,25
02/2008	482 563,94	8 021,14	474 542,80M	1 077 197,82M	1 090 781,21	13 583,39
03/2008	863 683,78	7 991,24	855 692,54M	1 932 890,36M	1 954 464,99	21 574,63
04/2008	660 429,41	11 112,41	649 317,00M	2 582 207,36M	2 614 894,40	32 687,04
05/2008	810 719,90	9 600,70	801 119,20M	3 383 326,56M	3 425 614,30	42 287,74
06/2008	1 074 942,15	13 961,62	1 060 980,53M	4 444 307,09M	4 500 556,45	56 249,36
07/2008	1 458 592,46	14 985,18	1 443 607,28M	5 887 914,37M	5 959 148,91	71 234,54
08/2008	128 348,22	8 397,90	119 950,32M	6 007 864,69M	6 087 497,13	79 632,44
09/2008	854 852,29	8 956,23	845 896,06M	6 853 760,75M	6 942 349,42	88 588,67
10/2008	696 275,73	10 029,83	686 245,90M	7 540 006,65M	7 638 625,15	98 618,50
11/2008	620 540,66	9 212,32	611 328,34M	8 151 334,99M	8 259 165,81	107 830,82
12/2008	1 568 806,44	165 813,91	1 402 992,53M	9 554 327,52M	9 827 972,25	273 644,73
13/2008				9 554 327,52M	9 827 972,25	273 644,73
Období	9 827 972,25	273 644,73	9 554 327,52M	9 554 327,52M	9 827 972,25	273 644,73
Rok	9 827 972,25	273 644,73	9 554 327,52M	9 554 327,52M	9 827 972,25	273 644,73

Zdroj: CSB – karta účtu ve finančním účetnictví

Obr.č.6 - Karta účtu 501516 střediska 100 jatky ve vnitropodnikovém účetnictví

Období	Plán		Dal	Saldo MD	Saldo-kum. MD
	Rozpočet	Předchzej. rok			
01/2008	59 841,56	0,00	0,00	59 841,56 M	59 841,56 M
02/2008	59 221,33	0,00	0,00	59 221,33 M	119 062,89 M
03/2008	81 886,11	0,00	0,00	81 886,11 M	200 949,00 M
04/2008	40 163,89	0,00	0,00	40 163,89 M	241 112,89 M
05/2008	168 513,48	0,00	0,00	168 513,48 M	409 626,37 M
06/2008	38 948,37	0,00	0,00	38 948,37 M	448 574,74 M
07/2008	261 177,95	0,00	0,00	261 177,95 M	709 752,69 M
08/2008	29 668,73	0,00	0,00	29 668,73 M	739 421,42 M
09/2008	54 822,72	0,00	0,00	54 822,72 M	794 244,14 M
10/2008	125 602,66	0,00	0,00	125 602,66 M	919 846,80 M
11/2008	48 066,77	0,00	0,00	48 066,77 M	967 913,57 M
12/2008	178 945,15	0,00	0,00	178 945,15 M	1 146 858,72 M
13/2008	0,00	0,00	0,00	0,00	1 146 858,72 M
Součet	1 146 858,72	0,00	0,00	1 146 858,72 M	1 146 858,72 M
Tisk	0,00	0,00	0,00	0,00	Čís. listu: 0

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

4.3 Kalkulační systém v podniku, požadavky na něj, problematické oblasti

Dalším logicky navazujícím krokem bylo zpracování celkové koncepce kalkulačního vzorce. Od toho se mohlo odvíjet již dělení nákladů zahrnutých do tohoto vzorce na jednotlivé úseky. Jelikož firma není několik odloučených úseků, ale jeden celek, při plánování a ostatních činnostech je nutná spolupráce všech odpovědných pracovníků.

Kalkulační systém je soustava kalkulací používaných v určitém podniku, firmě. Jedná se jak o kalkulace výsledné jejichž účelem je zjištění skutečných nákladů na výrobu výkonu a stanovení ceny, tak i o kalkulace předběžné. [1]

Kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých kalkulačních položek uspořádaných v určitém pořadí.

Výchozí základní konstrukce kalkulačního vzorce:

Jednicový materiál

Jednicové mzdy

Ostatní jednicové náklady

Výrobní (provozní) režie

= vlastní náklady výroby

Správní režie

= vlastní náklady výkonu

Odbytová režie

= Úplné vlastní náklady výkonu

4.3.1 Stanovování jednotlivých položek kalkulačního vzorce a problematika s tím spojená

Základem pro stanovení ceny výrobků je nejen správné ocenění, ale jako první krok je třeba stanovit **kalkulační jednici**. Jak je již uvedeno v kapitole Pojmy, kalkulační jednice

dle definice [1] je přesně specifikovaná jednotka výkonu daného podniku, určená druhem výkonu, a dále jeho typem, popř. provedením, typovým rozměrem, designem apod. na niž se stanovují nebo zjišťují náklady.

Při výrobě masných výrobků se vychází z technologických možností výroby. Pro stanovení základní jednotky byla určena velikost jedné výrobní šarže, tj. jedné výrobní dávky. U masných výrobků je to dle druhu cca 500 – 1000 kg hotového výrobku.

U níže uvedené skladní karty je zřejmé, z jakých položek se skládá výroba například točeného salámu, baleného v ochranné atmosféře po cca 2,5 kg.

Obr.č. 7 – Kalkulace finálního výrobku

Suma	Podily	Mena: Kc	Standard	Mnozství/trván	Cena	Hodnota
42100	1	Točený salám OA 2500g	Standard			
1	442100	Točený salám - po schlazení		1000,000 kg		
3	834034	Folie Op. 65 AF 420 big/new		105,000 m	4,48	470,40
3	834039	Folie Walkiflex F 170 422		105,000 m	4,63	486,15
3	850101	Etikety Termo-univ. 68x98,5		420,000 ks	0,19	78,12
3	1201003	CD 2		0,017 ks	2,61	0,04
3	1201007	Dusík potravinář.-LG svazek		0,062 ks	270,70	16,78
5	91030	Mzdové náklady-výroba PL		755,890	755,89	755,89
6	92030	Výrobní náklady-MV PL			829,40%	6662,08
7	92046	Správní režie-MV		1620,000	1620,00	1620,00
8	92056	Obchodní režie-MV		3670,000	3670,00	3670,00

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Z uvedené karty je patrné, že kalkulace se skládá z položek přímého materiálu (= jednicového) materiálu, mzdových nákladů, výrobní, správní a obchodní (= odbytové) režie. Svým členěním tedy odpovídá typovému kalkulačnímu vzorci.

Aby však docházelo ke správnému naplňování hodnot, bylo nutno stanovit pravidla pro jednotlivé položky.

4.3.2 Základní princip stanovení operativních kalkulací

Prvním velkým úkolem pro zprovoznění systému operativních kalkulací bylo stanovit normy výrobků. Výrobní úsek již předtím měl zpracované výrobní normy, ale některé položky tam byly uvedeny fixní – paušální částkou a ne vždy odpovídaly skutečnosti. Evidence byla vedena v samostatném softwaru, který nebyl nikterak propojen s informačním systémem CSB používaným v ostatních úsecích firmy. Z toho plynuly problémy při změně cen vstupů, bylo nutno ručně opravovat veškeré údaje. Z důvodu velké pracnosti se normy a kalkule upravovaly pouze v případech větších změn cen vstupů, jinak se kompletně aktualizoval 1x ročně při plánování výroby na nový rok.

Z tohoto důvodu bylo nutno všechny výrobní normy zkontrolovat, doplnit a zaevidovat do systému CSB v takové logické struktuře, která odpovídá postupu výroby.

Například výrobek Točený salám OA 2500 g, jehož výrobní kalkule je uvedena výše pod číslem v CSB 42100 se vyrábí z polotovaru 442100 Točený salám po zchlazení:

Obr.č. 8 – Kalkule finálního výrobku

Kusovníky a pracovní plány						
442100		1 Točený salám - po schlazení		Standard		
Suma		Podíl	Měna: Kč	Množství/trván	Cena	Hodnota
				1085,644 kg		85,55-
1	342100	Točený salám - před uzením		1085,644 kg		
1	90000	Výrobní ztráta			7,88%	85,55-

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

a tento polotovar se zase vyrábí z polotovaru 342100 Točený salám před uzením:

Obr.č. 9 – Kalkulace polotovaru

Kusovníky a pracovní plány						
342100	1	Točený salám - před uzením	Standard			
Suma	Podíly	Měna: Kč	Množství/trván	Cena	Hodnota	
			1088,800 kg			
1	242100	Točený salám - dílo	1088,800 kg			
2	19132	V.střeva stíraná sol.	1900,000 m	2,00	3800,00	
2	90000	Výrobní ztráta		2,00%	22,16-	

Postupnými kroky jsme došli až k polotovaru 242100 Točený salám dílo:

Obr.č. 10 – Kalkulace polotovaru

Kusovníky a pracovní plány						
242100	1	Točený salám - dílo	Standard			
Suma	Podíly	Měna: Kč	Množství/trván	Cena	Hodnota	
			867,666 kg		1604,00	
1	28232	VV s kuží solené	433,833 kg			
1	28404	Vepř.kůžová emulze	300,833 kg			
1	28415	Sojová Emulze	33,000 kg			
1	61102	Vepř.sádlo hřbetní bez kůže	50,000 kg	21,08	1054,00	
1	627503	Drůbeží separát mraž. OZ	50,000 kg	11,00	550,00	
2	810009	Škrob bramborový	16,600 kg	8,40	139,44	
2	810275	Nutracea RIBRAN 100	6,700 kg	29,90	200,33	
2	810118	Mouka rýžová hladká	23,300 kg	23,00	535,90	
2	810121	Progel	6,600 kg	84,14	555,32	
2	810122	PARISÉR (Meistermix)	8,333 kg	205,00	1708,27	
2	810163	MIX-KUTR	13,300 kg	67,00	891,10	
2	819999	Voda do výroby	133,000 kg	0,05	6,65	
2	810028	Dusitanová směs	10,800 kg	3,35	36,18	
2	810010	Prokolor	2,500 kg	193,62	484,05	

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Zde jsou již opravdu suroviny použité pro výrobu základního výrobku.

Takto rozfázovaná výroba je nutností z důvodu možného použití stejného polotovaru pro různé hotové výrobky. I jen takový „obyčejný“ točený salám má několik variant balení (vakuové, v ochranné atmosféře,..) ale i velikostí balení (2500 g, 800 g,...). Každá tato modifikace má tedy svou vlastní cenovou kalkulaci a je možno přesně stanovit minimální prodejní cenu.

4.3.3 Jednicový materiál – základní surovina

Základní komoditou pro výrobu je maso a polotovary masné výroby. Jak již bylo uvedeno, surovina může být buď nakoupená, nebo pochází z vlastní výroby, tj. z nákupu zvířat přes jatky a bourárnu.

Nakoupená surovina (maso) je oceňována pořizovací cenou, tj. cenou včetně nákladů na pořízení (dopravu,...), které jsou známy a vyčíslitelné v okamžiku pořízení zboží. Například náklady na úvěrové financování pořízení materiálu se do kalkulací promítají pomocí položek režii a ne přímo do položek jednicového materiálu. Tato cena se zaeviduje do systému při pořizování nákupních dokladů, tj. při vyhotovení příjemky zboží na sklad. Tato příjemka musí souhlasit s přijatou fakturou za zboží. V případě nesouhlasu cen či množství, se řeší s dodavatelem. Tím je zajištěna kontrola věcné správnosti dokladů.

Při nákupu zvířat se na rampě závodu provádí jak kvalitativní, tak i kvantitativní přejímka zvířat na základě přejímacích protokolů a dokladů o původu zvířat. Jatečný dobytek se přejímá na základě předložených dokladů skotu (tzv. průvodní doklad pleménika, pleménice, kde jsou uvedeny veškeré údaje o skotu – datum narození, pohlaví, identifikační číslo a údaje o původu), identifikační ušní známky a veterinárního osvědčení. Identifikační číslo ušní známky musí být shodné s číslem na průvodním dokladu skotu a na veterinárním osvědčení. V případě neshody se zvíře nepřijme.

U jatečných prasat se označují skupiny (partie) od jednotlivých majitelů, jsou zvlášť ustájeny a evidovány na identifikačních tabulkách ve stájích a pomocí identifikačních štítků předána evidence kvalitám jatek k porážce zvířat.

Jateční zvířata jsou při příjmu podle těchto čísel zaevidována do systému CSB. V systému je rovněž zadáno přesné pořadí a počet zvířat postupující porážkovou linkou. Každý kus zvířete je oceněn dle kvality (například SEUROP klasifikace u vepřového masa) a platného ceníku. Je vystaven vážní lístek a dochází k evidenci v interním informačním systému a tím je opět kontrolován s přijatou fakturou od dodavatele zvířat.

V tomto bodu procesu výroby nedochází k žádným evidenčním problémům, je jasné specifikováno množství, cena. Není problém stanovit náklady na kalkulační jednici.

4.3.4 Jednicové mzdy

V oblasti mezd a mzdových nákladů byla již situace trochu složitější. Jak určit přesné náklady na jednici výkonu?

Ve spolupráci s externím pracovníkem byly stanoveny časové normy na výrobu a její jednotlivé dílčí kroky a tyto hodnoty poté byly použity jako mzdový náklad na kalkulační jednici. Je však nutné tyto časové normy pravidelně aktualizovat, zejména však při novém výrobním postupu nebo použití nového výrobního zařízení.

4.3.5 Ostatní jednicové náklady

Základní položkou ostatních jednicových nákladů je v případě této firmy ostatní materiál použitý pro výrobu (koření, koření směsi, obalový materiál, apod.).

Při zpracování této oblasti bylo v průběhu zavádění systému operativních kalkulací identifikováno několik problematických oblastí, které jsem jako vedoucí MTZ musela řešit.

4.3.5.1 Ceny a bonusy od dodavatelů

Nákup pomocného materiálu probíhal na základě požadavků výroby a aktuální skladové zásoby. Pracovníci skladů vyhotovili objednávku a při dodávce zboží byl zkontrolován a potvrzen dodací list, na jehož základě byl pořízen přijímací list do systému CSB.

Před samotným nákupem však musely být sjednány obchodní podmínky. U stěžejních dodavatelů se podepisovaly kupní smlouvy. Při vyjednávání těchto obchodních podmínek bylo většinou licitováno i o výši bonusu za odběry zboží. Bonus mohl být stanoven jako fixní (v tomto případě spíše sleva z ceny zboží vyplácená čtvrtletně, ročně), nebo jako bonus obrátový (závislý na ročním odběru zboží od dodavatele). Tyto bonusy byly vítaným zdrojem hotovosti v období, kdy i samotná firma musela vyplácet bonusy svým odběratelům. Bohužel při zavádění systému operativních kalkulací a s růstem % výše bonusů vznikl problém, že nákupní ceny neodpovídají ve své podstatě skutečné nákupní

ceně. Není ponížena o bonus a tím „neoprávněně“ zvyšuje náklady na výrobu a ovlivňuje výslednou cenu produktů.

Diskutovaly se dvě linie řešení:

- a) *Ponechat stávající systém evidence cen a bonusů* – výhoda: mírně nadhodnocené prodejní ceny mají psychologický vliv na pracovníky obchodního oddělení. Mají vyšší spodní hranici ceny výrobku => při jednání o ceně s obchodními partnery se omezi riziko odsouhlasení ceny pod výrobními náklady. Nevýhodou může být ten samý problém – snížení konkurenceschopnosti na trhu.
- b) *Změnit systém na přesnou evidenci* – domluvit s dodavateli změnu obchodních podmínek – vyšší bonusů promítnout přímo do cen surovin jako slevu z ceny. Výhodou je přesná výše nákladů při pořízení zboží. Problém – jak stanovit vyšší obrátového bonusu, když není známá výše odběrů za celý kalendářní rok?

Byla zvolena varianta b), tzn. s dodavateli sjednány nové obchodní podmínky, tzn. nutno promítnout bonus jako fixní přímo do ceny dle úrovně předchozího roku. Mnoho dodavatelů toto vnímala negativně, protože se částečně vytratila motivační funkce bonusu. S dodavateli byly uzavřeny nové smlouvy nebo dodatky ke smlouvám stávajícím, které tento vztah upravovaly. Změna nastala z pohledu DPH, protože se již jedná o slevu z ceny zboží, nejedná se o bonus, který je od DPH osvobozen.

Tato změna měla dopad i do účetnictví. Zpočátku se bonusy účtovaly jedenkrát ročně vždy při přijetí dobropisu na určitou oboustranně odsouhlasenou částku. Pokud nebyl doručen dobropis včas, účtovaly se dohadné položky na bonusy. To však v průběhu času bylo nedostačující. Z důvodu požadavku věcné správnosti účetnictví a požadavku na vykazování co nejpřesnějších průběžných výsledků hospodaření (průběžné měsíční reporty pro vedení firmy i majitele a.s.) bylo nutno upravit režim účtování dobropisů. Každé čtvrtletí se bonusy vyhodnocovaly a účtovalo se do dohadných položek. Ani tento způsob však nebyl úplně optimální. Rozpuštěním bonusů do cen je zajištěna věcná a časová správnost účetnictví z pohledu cen za nakoupené zboží.

4.3.5.2 Skladové zásoby

Další problematická oblast, která se v průběhu zavádění systému vyskytla a kterou jsem musela řešit, se týkala skladových zásob a jejich ocenění. Z interních směrnic a ISO předpisů vyplývá povinnost pro všechny zodpovědné pracovníky pořídit přejímací list do systému nejpozději následující pracovní den do 9.00 h po dni přejímky zboží. Důvod je jednoduchý, realizace již o něco komplikovanější. Bez dostatečné skladové zásoby nelze vyrábět. Ve skladech je však cca 1000 položek, z toho cca 200-250 strategických. Jejich spotřeba podléhá výkyvům v závislosti na ročním období, na sjednaných akcích u odběratelů. Ne vždy je v silách pracovníka skladu zajistit optimální zásobu. Jak vyřešit problém s nedostačujícími zásobami a jejich dopadem do cen? Jedním z možných způsobů řešení optimalizace skladových zásob je použití metody ABC, kdy se veškeré nakupované druhy rozdělí do skupin dle nakupovaného objemu a důležitosti pro výrobní proces. Další možnou metodou je uplatnění systému JIT (just in time), ale tato metoda není vhodná pro použití v potravinářské výrobě, kde výrobek je rychloobrátkové zboží a tudíž i plánování výroby má svá specifika.

Pokud není včas dodáno zboží, nebo není pouze vyhotovený přejímací list a skladová zásoba zboží je aktuálně nižší, než je požadované množství z výroby, nemůže být vykryta objednávka suroviny. Pro přesnou evidenci výdejů byl použit modul plánování výroby. Např. pro výrobu dne 10.12.2009 byly naplánovány tyto výrobky v členění na polotovary a výrobní šarže:

Obr.č. 11 – Listina výrobních šarží

Nákl. čís. / Partie- čís. / datun	Partie- čís. / datun	Číslo šarže	Šarže/ celkem	List.kus. /varianta	Sortiment	S T	Plánované množství	Skutečné množství	CJ	Uyrobni objedn.	Místo příjmu	Datum partie
323 18.12.09	858576	1/	1	28404/	1 Uepř.kůžová emulze	0	4909,2 kg	1 310,0 kg	76478	352	18.12.09	
323 18.12.09	858681	1/	1	28406/	1 Tuková emulze	0	65,3 kg	35,2 kg	76490	352	18.12.09	
323 18.12.09	858720	1/	1	28407/	1 Lojová emulze	0	179,9 kg	149,9 kg	76496	352	18.12.09	
323 18.12.09	858609	1/	3	28450/	1 Prát	0	400,0 kg	26,9 kg	76481	352	18.12.09	
323 18.12.09	858610	2/	3	28450/	1 Prát	0	400,0 kg	26,9 kg	76481	352	18.12.09	
323 18.12.09	858611	3/	3	28450/	1 Prát	0	190,7 kg	12,8 kg	76481	352	18.12.09	
323 18.12.09	858655	1/	2	28453/	4 Prát Uysočina	1	504,0 kg	171,7 kg	76485	352	18.12.09	
323 18.12.09	858656	2/	2	28453/	4 Prát Uysočina	1	503,9 kg	171,7 kg	76485	352	18.12.09	
323 18.12.09	858575	1/	1	28456/	1 Prát Rio Ebro	1	220,0 kg	43,3 kg	76478	352	18.12.09	
323 18.12.09	858662	1/	4	241205/	5 Jenné párky - dílo	1	320,4 kg	117,3 kg	76487	360	18.12.09	
323 18.12.09	858663	2/	4	241205/	5 Jenné párky - dílo	1	320,4 kg	117,3 kg	76487	360	18.12.09	
323 18.12.09	858664	3/	4	241205/	5 Jenné párky - dílo	1	320,4 kg	117,3 kg	76487	360	18.12.09	
323 18.12.09	858665	4/	4	241205/	5 Jenné párky - dílo	1	320,4 kg	117,3 kg	76487	360	18.12.09	
323 18.12.09	858669	1/	1	241206/	2 Spišské párky - dílo	1	219,8 kg	78,8 kg	76488	360	18.12.09	
323 18.12.09	858673	1/	2	241208/	1 Lužnické párky - dílo	1	325,0 kg	112,0 kg	76489	360	18.12.09	
323 18.12.09	858674	2/	2	241208/	1 Lužnické párky - dílo	1	325,0 kg	112,0 kg	76489	360	18.12.09	
323 18.12.09	858678	1/	3	241210/	3 Párky se sýrem - dílo	1	326,4 kg	144,0 kg	76490	360	18.12.09	
323 18.12.09	858679	2/	3	241210/	3 Párky se sýrem - dílo	1	326,4 kg	144,0 kg	76490	360	18.12.09	
323 18.12.09	858680	3/	3	241210/	3 Párky se sýrem - dílo	1	326,3 kg	144,0 kg	76490	360	18.12.09	
323 18.12.09	858694	1/	1	241215/	6 Vídeňské párky - dílo	1	330,7 kg	129,3 kg	76492	360	18.12.09	
323 18.12.09	858698	1/	1	241219/	2 Debrecínské párky - dílo	1	221,3 kg	58,3 kg	76493	360	18.12.09	
323 18.12.09	858715	1/	5	241258/	3 Libové párky - dílo	1	323,3 kg	183,5 kg	76496	360	18.12.09	
323 18.12.09	858716	2/	5	241258/	3 Libové párky - dílo	1	323,3 kg	183,5 kg	76496	360	18.12.09	
323 18.12.09	858717	3/	5	241258/	3 Libové párky - dílo	1	323,3 kg	183,5 kg	76496	360	18.12.09	

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Pracovník skladu, který zajišťuje suroviny do výroby, musí připravit požadované suroviny pro každou šarži jednotlivě a výdej zaznamenat do systému:

Obr.č. 12 – Listina – kalkulace výrobku

Kusovníky a pracovní plány						
242100	1	Točený salám - dílo		Standard		
	Podíly	Měna: Kč		Množství/trván	Cena	Hodnota
Suma				867,666 kg		1604,00
1	28232	VV s kuží solené		433,833 kg		
1	28404	Vepř.kůžová emulze		300,833 kg		
1	28415	Sojová Emulze		33,000 kg		
1	61102	Vepř.sádlo hřebetní bez kůže		50,000 kg	21,08	1054,00
1	627503	Drůbeží separát mraž. OZ		50,000 kg	11,00	550,00
2	810009	Škrob bramborový		16,600 kg	8,40	139,44
2	810275	Nutracea RIBRAN 100		6,700 kg	29,90	200,33
2	810118	Mouka rýžová hladká		23,300 kg	23,00	535,90
2	810121	Progel		6,600 kg	84,14	555,32
2	810122	PARISÉR (Meistermix)		8,333 kg	205,00	1708,27
2	810163	MIX-KUTR		13,300 kg	67,00	891,10
2	819999	Voda do výroby		133,000 kg	0,05	6,65
2	810028	Dusitanová směs		10,800 kg	3,35	36,18
2	810010	Prokolor		2,500 kg	193,62	484,05

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Takto přehledně má celou recepturu zobrazenou na monitoru svého počítače. Ne všechny komodity jsou vydávány z jednoho skladu – dle čísel v prvním sloupci určí, které komodity připravuje. Pokud kompletuje konkrétní šarži pro výrobu, potvrdí, případně opraví vydané množství ze skladu:

Obr.č. 13 – Listina – příprava do výroby

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Tím dochází k evidenci skladových výdejků. Co se však stane, když zboží není evidenčně nebo i fyzicky na skladě?

Do určité doby, v zájmu omezení problémů ve výrobě při zavádění nového systému, byl umožněn výdej do minusu. To však způsobovalo technický problém v ocenění výroby, protože software neměl žádnou zásobu v řádné ceně. Do výroby se evidovalo sice správné zboží, ale za velmi nahodilé ceny, což přímo úměrně ovlivňovalo ceny hotových výrobků. Jak tento problém vyřešit?

Jsou opět dvě varianty:

- a) Pokud zboží není fyzicky a lze chybějící surovinu nahradit za jinou – provede se oprava, vydá se náhradní surovina a výroba je správně oceněna náhradní surovinou. Pokud nelze nahradit – řeší se individuálně (čeká se na dodávku, změní se výrobní plán,...) – vždy způsobuje neefektivnost ve výrobě!
- b) Pokud zboží není evidenčně na skladě, ale je fyzicky – znamená to chybějící přijímací list nebo chyba v evidenci – ihned se vyhotoví přijímací list nebo se zkontroluje skladová zásoba a provede se oprava při inventurách.

Tento systém klade velký důraz na věcně a včasné správnou evidenci!

4.3.5.3 Nový výrobek, změna normy výrobku

Každý výrobce, který chce uspět na trhu, musí umět pružně reagovat na měnící se potřeby a zájmy odběratelů a zákazníků. V potravinářském průmyslu to platí beze zbytku. Velkou roli dnes při prodeji hraje nejenom kvalita, ale i marketing. Bohužel většinou je prioritní cena, což má vliv na kvalitu výroby.

Při vývoji nového výrobku, nebo i při změně výrobku již vyráběného je nezbytné, aby technolog či jiná odpovědná osoba úzce spolupracovala s pracovníky skladu a průběžně řešili požadavky na nákup nových komodit nebo na omezení nákupu surovin již nepotřebných pro výrobu.

Veškeré změny musí být operativně zaznamenávány do systému tak, aby pracovníci skladu měli veškeré potřebné informace.

I zde se vyskytuje problém, protože ne vždy tečou informace správnými směry v potřebné rychlosti. Stává se, že se sklad až poslední dozví o ukončení výroby určitého výrobku. Co se zbylými surovinami? Není škoda je likvidovat? Dají se použít do jiného výrobku? To samé při zavádění nového výrobku. Proč nemáme suroviny v potřebném množství na skladě? Máme veškeré atesty, certifikáty?? Bez těchto dokumentů nelze předat surovinu do výroby! A opět hrozí penále, pokuty od odběratelů za nedodání zboží včas a v požadovaném množství.

Tyto problémy se dají řešit včas, ale musí spolu všichni zainteresovaní pracovníci komunikovat. Není cílem vytvářet nepřehledné množství tiskopisů, oběžníků nebo jiných dokladů. Je to o spolupráci obchodního oddělení, výrobního oddělení a vedoucího MTZ, který ručí za nákup suroviny. Stačí stručné a hlavně včasné informace.

Při zavádění nových nebo inovovaných výrobků (změny obalů, potisků, etiket, atd.) se veškeré informace zanesou do systému CSB do kalkulace výrobku a odtud se již přenáší při plánování výroby do skladů. Vzhledem k on-line přenosu dat mají již nové nebo inovované výrobky správně oceněnou kalkulaci v okamžiku plánování výroby a je možné tyto informace využít při obchodních jednání.

4.3.6 Režijní náklady

Jednicové náklady jsou při používání norem výroby celkem jasně definovatelné. Víme, kolik kterého zboží potřebujeme na výrobku kalkulační jednice a jaké jsou pořizovací ceny. Větší problém je se stanovením režijních nákladů, jako jsou výrobní, správní a obchodní režie. Tyto náklady se mění a nelze je přesně rozpočítat na konkrétní výrobek.

Z hlediska požadavku co nejpřesnějších výstupů z informačního systému jsou veškeré náklady rozúčtovány přímo na konkrétní střediska. Například účet z finančního účetnictví 501 111 spotřeba pomocného výrobního materiálu – koření:

Obr.č. 14 – Účet 501 111 – finanční účetnictví

MM/RRRR	Hodnoty období			Kumulované hodnoty období		
	Částka Má dáti	Dal	Saldo	Saldo	Částka MÁ DÁTI	Dal
00/2009						
01/2009	6 156 281,86	2 677,50	6 153 604,36M	6 153 604,36M	6 156 281,86	2 677,50
02/2009	6 512 320,73	157 907,23	6 354 413,50M	12 508 017,86M	12 668 602,59	160 584,73
03/2009	7 060 830,92	103 887,91	6 956 943,01M	19 464 960,87M	19 729 433,51	264 472,64
04/2009	7 106 349,22	88 988,44	7 017 360,78M	26 482 321,65M	26 835 782,73	353 461,08
05/2009	7 409 927,20	175 149,27	7 234 777,93M	33 717 099,58M	34 245 709,93	528 610,35
06/2009	5 714 502,65	77 582,26	5 636 920,39M	39 354 019,97M	39 960 212,58	606 192,61
07/2009	6 473 195,05	33 180,14	6 440 014,91M	45 794 034,88M	46 433 407,63	639 372,75
08/2009	6 204 021,79	313 730,78	5 890 291,01M	51 684 325,89M	52 637 429,42	953 103,53
09/2009	6 423 659,78	123 501,22	6 300 158,56M	57 984 484,45M	59 061 089,20	1 076 604,75
10/2009	6 213 802,38	218 657,63	5 995 144,75M	63 979 629,20M	65 274 891,58	1 295 262,38
11/2009	6 036 701,93	88 646,27	5 948 055,66M	69 927 684,86M	71 311 593,51	1 383 908,65
12/2009				69 927 684,86M	71 311 593,51	1 383 908,65
13/2009				69 927 684,86M	71 311 593,51	1 383 908,65
Období	71 311 593,51	1 383 908,65	69 927 684,86M	69 927 684,86M	71 311 593,51	1 383 908,65
Rok	71 311 593,51	1 383 908,65	69 927 684,86M	69 927 684,86M	71 311 593,51	1 383 908,65

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

je nadřazen evidenci z vnitropodnikového účetnictví, kde jsou na středisku 323 evidovány tyto hodnoty spotřeby pomocného materiálu – koření:

Obr.č. 15 – Účet 501 111 – vnitropodnikové účetnictví

Období	Rozpočet	Předcházej. rok	Přirážka	Saldo MD	Saldo-kum. MD
01/2009	2 377 018,03			2 377 018,03 M	2 377 018,03 M
02/2009	2 250 611,36			2 250 611,36 M	4 627 629,39 M
03/2009	2 659 044,64			2 659 044,64 M	7 286 674,03 M
04/2009	3 509 771,77			3 509 771,77 M	10 796 445,80 M
05/2009	3 042 962,62			3 042 962,62 M	13 839 408,42 M
06/2009	3 026 145,87			3 026 145,87 M	16 865 554,29 M
07/2009	2 995 818,87			2 995 818,87 M	19 861 373,16 M
08/2009	2 873 515,98			2 873 515,98 M	22 734 889,14 M
09/2009	2 834 657,07			2 834 657,07 M	25 569 546,21 M
10/2009	2 383 453,68			2 383 453,68 M	27 952 999,89 M
11/2009	2 264 353,14			2 264 353,14 M	30 217 353,03 M
12/2009	0,00			0,00	30 217 353,03 M
13/2009	0,00			0,00	30 217 353,03 M
Sumy	30 217 353,03			30 217 353,03 M	30 217 353,03 M

Zdroj: CSB – vnitropodnikové účetnictví

Ten samý způsob evidence je používán u všech nákladových účtů. Proto je možné stanovit výrobní, správní a obchodní režii jako celek na středisko. Teprve z těchto hodnot je však dle ročního či měsíčního plánu výroby možné stanovit hodnotu režii pro konkrétní výrobek. Každá režie má své sortimentní číslo, které je navázáno na konkrétní operativní kalkulaci a při každé změně se on-line aktualizuje.

Tyto režijní náklady však nejsou již tak přesné jako jednicové náklady. Vychází se z plánu výroby, který nemusí být dodržen. Pro zpřesnění evidence je třeba neustále pracovat na zkvalitnění plánů výroby pokud možno ve spolupráci obchodního oddělení a jejich obchodních partnerů. Největším problémem jsou pořádané letákové akce, kdy je velmi těžké odhadnout požadavek zákazníků. Po mé dlouholeté zkušenosti z pozice vedoucí MTZ musím konstatovat, že v této oblasti neexistují žádná pravidla. Některá akce je velmi úspěšná v tom smyslu, že prodej je vyšší než plánovaný, jindy může být ten samý výrobek za tu stejnou cenu naprosto neprodejný. Závisí to na celkové situaci na trhu. Na akcích, které nabízejí jiné obchodní řetězce, jiní dodavatelé. Vlivů je mnoho a jistota téměř žádná.

Proto byl stanoven cíl na další období: zlepšení informačních toků mezi firmou a zákazníky a dlouhodobé sledování prodejních cyklů. Bez co nejpřesnějšího plánu výroby je kalkulování režii stále hra čísel s možným dramatickým vlivem do cen výrobků a tím i do celkové ekonomiky firmy. Pokud si bude firma dělat rezervy, tzn. trvat na vyšších cenách, může ztratit odbyt a tím omezit výrobu, což ve svém důsledku zdražuje výrobu zvyšováním režijních nákladů. Pokud firma půjde druhou cestou a výrazněji podhodnotí režijní náklady, bude mít levné výrobky, zvýší si prodej, ale za cenu finančních ztrát, protože prodejní cena může být ve skutečnosti nižší než výrobní nebo nebude dostávat k pokrytí skutečných výrobních nákladů. Je to začarovaný kruh, ze kterého se těžko hledá východisko. Je to výzva do další práce!

5 Závěr

Cílem projektu bylo zajistit *komplexní funkční systém zpracování kalkulací cen hotových výrobků*.

Každá firma, která chce uspět na trhu, musí mít včasné a relevantní informace nejen o celém průběhu výroby a činnosti firmy, ale zejména o cenách svých výrobků, které nabízí různým skupinám zákazníků a obchodních partnerů. Jak toho dosáhnout? Je to opravdu nutné? Co je třeba změnit? To jsou základní otázky, na které bylo nutné najít odpovědi.

Aby tato firma byla i nadále schopna konkurovat na trhu, bylo nutné změnit nejen kompletní systém kalkulací cen výrobků, ale i s tím související *plánování výroby, zpracování norem výrobků*. Každý základní výrobek může mít několik modifikací. Stačí jen změna obalu nebo velikost balení a již jsou náklady na tento výrobek odlišné, i když třeba jen nepatrně. Pro lepší servis obchodnímu oddělení bylo nutno přepracovat celý pracovní postup zadávání norem do výroby a práce s nimi.

Po prvotních, spíše technických, problémech, kdy byli zaměstnanci proškoleni, doplněna technika došlo však na řešení složitějších problémů, které jsme si zpočátku ani neuvědomili. Například chybně evidované *skladové zásoby a jejich vliv na ocenění výroby*. Jak řešit výdej zboží ze skladu do výroby když se neshoduje skutečná zásoba s evidovanou? Jak postupovat při změně normy výrobku? Vše souvisí se vším. Evidence skladových zásob, koloběh dokladů, provádění inventur, to vše má dopad i na ekonomické oddělení, kde je třeba přizpůsobit účetní systém těmto změnám tak, aby se co nejvíce zjednodušily a zautomatizovaly pracovní postupy a tím se zabránilo chybovosti. Nový informační systém byl oceněn i při auditu účetní závěrky, kdy bylo konstatováno, že došlo k pozitivní změně při zadávání jednotlivých účetních dokladů. Přednastavené účetní operace, typy a druhy účtování, to vše by mělo přinést snížení chybovosti a snížení rizika nesprávného účetního zápisu.

Největší *přínos má tato změna pro pracovníky obchodního oddělení*. V jakýkoliv okamžik mají k dispozici kalkulaci výrobku, která odráží přesnější náklady a tím je možné stanovit co možná nejlepší cenu pro odběratele. Ceny na trhu prasat kolísají v průběhu roku nejen v závislosti na nabídce a poptávce v ČR, ale i v celé EU. Jako základní komodita pro výrobu ovlivňují tedy nejvíce ceny finálních výrobků.

Na druhou stranu je třeba říci, že je stále co zlepšovat. Žádný systém není tak dokonalý, aby se nenašlo nic, co by se dalo posunout kupředu. Zde bych viděla prostor pro řešení *režii*, které se sledují za celá střediska nebo oblasti výroby, což není vždy úplně odpovídající danému výrobku. Je to však velmi náročné na evidenci, bylo by třeba rozčlenit firmu do ještě menších částí a u těchto jednotlivých dílčích částí sledovat samostatně jednotlivé náklady. Druhou oblastí je přesnější *plánování výroby*. I to je však úkol pro budoucí období, protože žádný odběratel není schopen a hlavně nucen odhadnout dopředu své odběry a objednávky.

Tento nový on-line systém umožňuje *rychlý přenos informací* a zpřesnění práce všech zainteresovaných pracovníků.

Realizací projektu je zajištěn komplexní funkční systém stanovování operativních kalkulací, oceňování výroby a on-line přenos potřebných informací do účetnictví. Bylo velmi přínosné se podílet na jeho přípravě i realizaci. Je výzvou do budoucna další zdokonalování tohoto systému, zjednodušení práce pro zaměstnance a zajištění co nejkvalitnějších výrobků pro zákazníky této firmy.

6 Summary

For this master thesis I have chosen the theme „Calculation of the prices of finished products in the meat- product factory based on their own and purchased materials“.

The parent corporation of the company Maso Planá,a.s. is Agrofert Holging a.s.. This company is a very important meat production company in the Czech Republic. Last year the merger of the company Maso Planá,a.s. with the company Kostelecké uzeniny,a.s was finished.

The company is a producer of fresh meat in protective atmosphere or vacuum packaging and meat production as sausages, salamies, hams and smoked meats.

The accounting and economic information, evaluations are the real base for good decision-making of managers, planning and controlling. The management of the company needs detailed information about costs, interests, business revenues, account receiveables, liabilities and real income from all operations. But the most important information for sales department is the prices of the products.

The company Maso Planá, a.s. in its cooperation with German firm CSB AG implemented their inter-programme to all parts of the production, its economical department and sales department,too. The financial accounting is directly dealt with accounting of administrative centres. This connection makes monitoring trading income of separate operating divisions possible and easier.

To fulfill this task it was nessessary to change the system of calculating the prices. Each of the product has its own costing calculation. The basic principle of calculation is the same as in other fields of production. It consists of direct costs (feedstock, packaging, etc.), direct salaries, other direct costs, as well as production, sales and administrative expenses. It was necessary to make a change in the cost accounting system and production planning. This meant the revised product standards, established internal guidelines for filing documents about the movements among the production centers and warehouses, teaching employees how to use new software, etc.

The basic demand has been realized. The company has built a system of making price calculations, which allows it at any time to determine the exact cost of the product. Now, there are some new possibilities for further improvement of this system and increasing the quality of all products as well.

7 Použitá literatura

1. HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L.: Manažerské účetnictví. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, ISBN 978-80-247-2471-3
2. Neplechová, M.: Účetnictví zemědělského podniku. Praha: ANAG, 2005, ISBN 80-7263-283-3
3. PIPEK, P.: Technologie masa I. 4. přepracované vydání. Praha: 1995, SBN 80-7080
4. PIPEK, P.: Technologie masa II. 1. vydání. Praha: Karmelitánské nakladatelství v Kostelním Vydří jako zájmový náklad pro Kostecké uzeniny a.s. jako svou 395. publikaci, 1998, ISBN 80-7192-283-8
5. Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Praha: ANAG, 2007, ISBN 978-80-7263-368-5
6. Kolektiv autorů: Abeceda účetnictví pro podnikatele. 5. vydání. Praha: ANAG, 2007, ISBN 978-80-7263-389-0
7. vnitropodnikové účetní směrnice Maso Planá, a.s.
8. ISO normy firmy Maso Planá, a.s.
9. Maso Planá a. s. [online]. [cit. 30. 6. 2009]. Dostupné na WWW: <<http://www.masoplana.cz>>
10. Boháčová H.: Bakalářská práce „Účetnictví obchodní společnosti zabývající se produkcí masa a obchodní činností“, 2009

Příloha č. 1 - Produkce masa a výrobní činnost

Pro představu o průběhu výroby masa a masných výrobků uvádím stručně zajímavé informace z historie masného průmyslu a postupy zpracování masa, které mají vliv na tvorbu kalkulací nákladů a cen. Mnohé projekty spolu úzce souvisí. Například projekt Identifikace a zpětné dohledatelnosti surovin, kterým jsem se zabývala ve své bakalářské práci, přispěl k požadavku na operativnější evidenci výrobních norem a kalkulace nákladů.

Historie zpracování masa a vývoj masného průmyslu

Nejstarší známá zmínka o jatkách se zachovala v hrobu vykopaném v okolí staroegyptského města Mennofer, kde byl nalezen nápis, že je zde pochován vedoucí jatek v paláci faraóna. Nejstarší dochované porážecí místo pochází z doby kolem roku 2500 př. n. l.. Za doby císaře Nerona již byly známy některé uzenářské výrobky a solení a uzení masa. Staří Římané již maso chladili ledem, který vozili z alpských ledovců.

Řeznické cechy vznikaly již ve 13. století, ve století 14. se začíná postupně s uzenářskou výrobou. Její největší rozvoj nastává však až ve století devatenáctém.

Zavedení parních strojů, přechod na průmyslovou výrobu a nutná koncentrace výroby vede ke vzniku velkých podniků. Známý je ohromný komplex chicagských jatek z konce 19. století. Po druhé světové válce tento trend pokračuje, postupně zanikají drobní výrobci a výroba se soustřeďuje do velkých a moderních průmyslových podniků.

V Československu zpracovávaly maso průmyslovým způsobem do druhé světové války pouze pražské a brněnské jatky a továrny jako První moravská továrna na uzené zboží a konzervy J. Satrapa – Studená, dále Krahulčí, Hodice a Kostelec u Jihlavy. Nelze zapomenout ani na První jihočeskou továrnu na uzené zboží a velkovývoz šunek Žirovnice a Akciovou jihočeskou továrnu na uzené zboží v Táboře.

V roce 1930 bylo na území Čech a Moravy asi 20 000 malých živnostenských provozů s 1-5 zaměstnanci a ještě v roce 1948 jich bylo asi 13 000. V socialistickém období tyto malé provozovny zanikly, bylo vybudováno několik nových masokombinátů a výroba se

postupně koncentrovala do velkých celků. V roce 1990 byly koncernové podniky zrušeny a rozpadly se na jednotlivé závody s vlastním hospodařením. Současně znovu vznikají menší firmy, které doplňují nabídku velkých podniků.

Postupy zpracování masa

Jatky

Nákup, přeprava, ustájení zvířat

Celý proces výroby masa v masokombinátu začíná již nákupem jatečních zvířat a jejich přepravou na jatky. Již tato prvotní činnost ovlivňuje kvalitu masa a ekonomický výsledek firmy.

Jateční zvířata jsou nakupována od chovatelů, ať velkých výkrmen nebo i od drobných zemědělců. Zvířata jsou do podniku dodávána automobilovými přepravníky. Automobily se přistavují k přijímacím ohradám. Pomocí branek a čela přepravníku jsou kusy přiháněny do přijímací ohrady. V ohradě veterinární služba a skladník živého dobytka provedou převzetí dodávky, které musí obsahovat základní identifikaci, tj. u skotu převodku (počet kusů), veterinární potvrzení, ušní číslo, průvodní list skotu; u prasat převodku (počet kusů), veterinární potvrzení a alfanumerický kód v uchu. Dále se kontrolují přepravní doklady a stav zvířat. Jsou-li doklady neúplné, zvíře není přijato. Skladník zkontroluje znečištění a vyláčení zvířat, sleduje pohodu zvířat. V případě podezření na nemoc, nebo je-li zjištěn zuřivý nebo vyčerpaný kus jsou tyto kusy vyřazovány do prostoru prohloubené prohlídky s fixačním zařízením, kde veterinář provede prohlídku a rozhodne o dalším zařazení kusu (normální porážka, karanténní box, apod.). Poté se ostatní zdravé kusy přehání do prostoru stájí nebo do naháněcí uličky do porážek. V případě, že se vyskytne uhynulý kus, pracovníci stájí jej převezou pomocí vysokozdvížného vozíku do kafilerního boxu, určeného na materiál II. kategorie. Automobilové přepravníky po vyskladnění zvířat přejíždějí přímo k mycí rampě a dezinfekci. Po ukončení práce se příjmové rampy myjí a dezinfikují dle SSOP.

Všichni pracovníci stájí, dopravních prostředků musí zacházet s naháněnými zvířaty ohleduplně a šetrně, aby nedocházelo k týrání a stresování zvířat, což má vliv na kvalitu masa v dalších výrobních fázích. Musí se dodržovat pravidla pro pohodu zvířat – viz zákon č. 246/1992 na ochranu zvířat proti týrání v platném znění, vyhláška č. 192/2004 o ochraně zvířat v chovu a vyhláška č. 382/2004 o ochraně hospodářských zvířat při porážení, utrácení nebo jiném usmrcování.

Pracovníci stájí vyskladňují kusy pomocí uliček až do malého čekacího boxu před omračovací pastí. Popohánění je prováděno pomocí lehkého pohánění plastovými destičkami a v nutných případech pomocí elektrických popoháněčů (v souladu s §5c Zákona 149/2004Sb. pouze do zadní části těla). Při ustájení se dbá na to, aby vždy byly ustájeny kusy od jednoho dodavatele odděleně. Zabrání se tím dráždění zvířat a sníží se výskyt myopatických vad. Stále se dbá na ochranu zvířat proti týrání (kopání, kroucení ocasu, nevhodné popohánění apod.), které je zakázáno dle vyhlášky o ochraně zvířat.

Jestliže se zvířata neporážejí bezprostředně po jejich příhonu tj. nejpozději do 12 hodin po vyložení, pohlíží se na ně jako na zvířata v chovu a poskytuje se jim péče dle zákona tj. dojení, krmení, vč. napájení.

Omračování

Do čekacího prostoru před omračovací pastí nahání prasata pracovníci stájí. Ještě před tímto prostorem jsou prasata sprchována vlažnou vodou cca 37°C – 40°C z důvodu odstranění nečistot a jejich uklidnění před vlastní porážkou. Sníží se tak výskyt vad masa způsobených stresovými vlivy. Ve firmě Maso Planá, a.s. se používá nejmodernější způsob porážení prasat a to pomocí CO₂. Po otevření pneumatických dveří u omračovací pastí jsou prasata vháněna v poklidu z čekacího prostoru do prostoru před pohyblivou kabinou pastí průběžně po 4-5 kusech. Z tohoto místa jsou pomocí automaticky pohyblivé stěny vtlačeny do kabiny, zavřou se dveře a kabina se pohybuje do dolní části pastí. Zde je již načerpán CO₂ o koncentraci 85 – 95%. Zařízení je vybaveno světelným signalizačním zařízením na sledování minimální hodnoty koncentrace CO₂ dle legislativy

(vyhl. 245/1996 Sb.) tj. 70%. V případě poruchy omračovacího zařízení na CO₂ a u nechodících kusů se používá náhradní elektrický omračovací přístroj v těsné blízkosti pasti na CO₂.

Po omráčení, vykruvení, odštětiňování, několikerému čištění dochází k dělení jatečných těl na vepřové půlky nebo hovězí čtvrtě.

Dohledatelnost

Zpracování jatečných těl probíhá ve všech masokombinátech s vlastní porážkou zhruba obdobně, liší se způsob porážení zvířat a použitá technologie na opracování. Co je však ve firmě Maso Planá, a.s. zajímavé a chvályhodné? Je to skutečnost, že jako první firma v České republice u vepřového masa informuje o dodavateli jatečných vepřů a farmě, z které toto zvíře pochází. Značení původu baleného vepřového masa ještě není standardem v mnoha evropských zemích. Dohledatelnost původu od zákaznické etikety až ke krmivu (tzv. traceability) je jedním ze základních stavebních kamenů péče o kvalitu výrobků pro zákazníka. Kontrola kvality ovšem neslouží jen jako prevence proti potravinám rizikového či neznámého původu, ale také jako důkaz, který zaručuje původ špičkových potravin. Zákazník tak má možnost přímo z etikety zjistit, jakými cestami se surovina dostala do obchodu.

Projekt Identifikace hovězího masa

Na evropském trhu se firma Maso Planá, a.s. zviditelnila také propracovaným systémem identifikace hovězího masa, což je jedna z důležitých podmínek v oblasti bezpečnosti potravin. Zákazník si může přímo na webových stránkách www.masoplana.cz ověřit původ zakoupeného masa zadáním číselného EAN kódu z identifikační etikety ze zakoupeného balení.

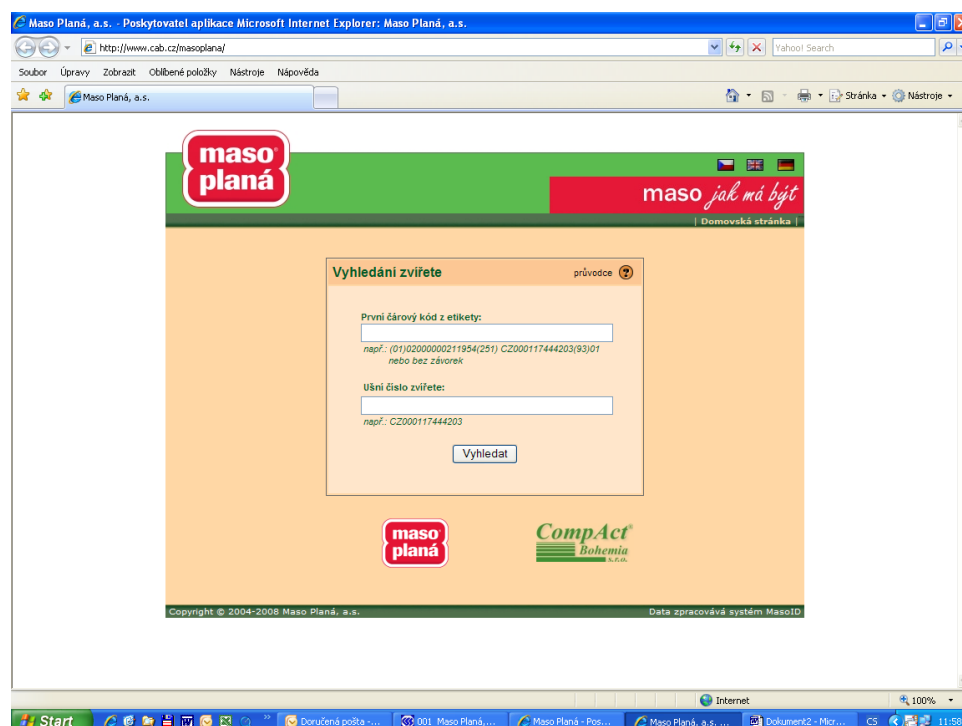
Cílem projektu bylo zajištění identifikace a zpětné dosledovatelnosti původu hovězího masa a obnova důvěry spotřebitele v hovězí maso.

Partneři, kteří se podíleli na projektu "identifikace" byly firmy CompAct Bohemia s.r.o. a EAN Czech.

Realizace proběhla v tomto časovém harmonogramu:

- ❖ Květen 2001 - rozhodnutí vedení společnosti Maso Planá a.s. o zavedení funkčního systému na identifikaci hovězího masa
- ❖ Červen 2001 - oslovení společnosti CompAct Bohemia s.r.o. a EAN Česká republika
- ❖ Červenec - srpen 2001 - společné zavádění a testování systému do ostrého provozu
- ❖ Září 2001 - spuštění systému do ostrého provozu
- ❖ Duben 2004 - spuštění vyhledávání identifikace hovězího masa

Obrázek č. 16 – Karta identifikace hovězího masa



Zdroj: www.masoplana.cz

Poslední desetiletí se v potravinářském průmyslu vyznačuje významnými ohroženími potravin (ptačí chřipka, slintavka, kulhavka, nemoc šílených krav a nejnověji také listerioza), které otřáslы důvěrou spotřebitelů v potraviny a v kontextu s celým zemědělsko-potravinářským sektorem. Právě proto se sledovatelnost stává neustále

důležitější, obzvláště se schopností sledovat potravinářský výrobek od vlastní výroby až po spotřebu.

Spotřeba masa

Spotřeba masa v České republice v současné době poklesla zhruba o 17% oproti roku 1990, kdy dosahovala hodnoty cca 97 kg na osobu a rok. Tento pokles je způsoben několika faktory. Jsou to například změna životního stylu, kdy je do jídelníčku lidí zařazeno více drůbežího a rybího masa na úkor zejména hovězího masa. Tato změna byla ještě posílena v roce 2001 výskytem nemoci šílených krav a obavami lidí ze zdravotní závadnosti hovězího masa. Tento rapidní úbytek se sice časem trochu vyrovnal, ale již nikdy se množství zkonsumovaného hovězího masa nevrátilo na hodnoty před rokem 2001. Dalšími důvody může být delší kulinářská úprava hovězího a především „cenová politika“ drůbežího masa. Přitom hovězí maso je součástí jídelníčku odpradávná. Produkce hovězího masa je v České republice nejen pod veterinárním dohledem, ale již před vstupem do EU se řídila podle přísných předpisů a vyhlášek.

Bourárna

Bourání je druhou výrobní fází v masném průmyslu. Jatečně opracovaná těla se rozdělují na menší části, které se dále upravují. Jde o operace vyžadující značný podíl kvalifikované ruční práce. Pracovníci musí mít dobré znalosti anatomie jatečných zvířat. Prosazuje se čím dál tím více mechanizace a automatizace.

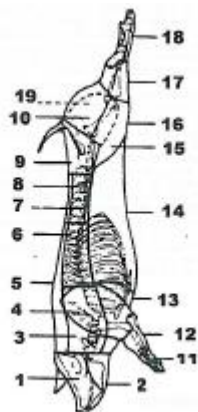
Rozbourané maso se buď prodává přímo spotřebitelům, nebo se používá jako surovina v masné výrobě.

Způsoby bourání jsou v jednotlivých státech rozdílné, proto nelze vždy najít ekvivalentní název pro jednotlivé části v různých jazycích. Rovněž i odběratelé vyžadují rozdílné bourání a úpravu masa. To je velmi náročné na organizaci práce, na přesné stanovení sortimentních druhů, normování a cenové kalkulace. Do prodejní ceny se musí zahrnout všechny náklady a tím i zohlednění všech jednotlivých pracovních úkonů. Dále

je velmi důležité správné vedení lidí, přesný popis prováděných úkonů a kontrola jejich dodržování.

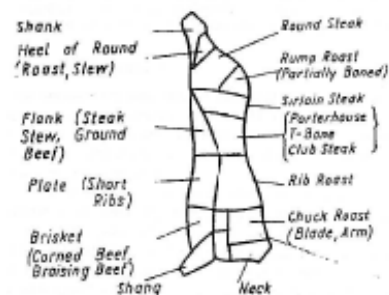
Příklady rozdílného bourání masa v zahraničí:

Obr.17 - Bourání v Německu:

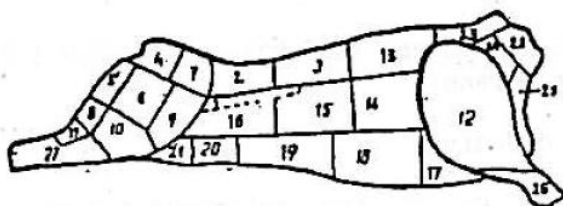


1-Kopf,2-Backe, 3-Kamm, 4-Bug, 5-Rückenspeck, 6-Kotelerr, 7-Lendenkotellet, 8-Filet, 9-Schinkenspeck, 10-Unterschale, 11-Spitzbein vorn, 12-Eisbein vorn, 13-Brustspitze, 14-Bauch, 15-Nusschinken, 16-Schinken, 17-Eisbein hinten, 18-Spitzbein hinten, 19-Oberschale

obr. 18 -Bourání v USA:



obr. 19- Schéma vídeňského bourání:



obr. 20-Argentinské bourání hovězího:



1-cogote, 2-aguja, 3-biges Athos, 4-bibes angostos, 5-cuadril, 6-cola, 7-carnaza, 8-asado, 9-Lomo, 10-palomita, 11-peceto, 12-hueso con carne, 13-hueso, 14-falda, 15-vacio, 16-bola de lome

Zdroj obrázků 17-20 [1], [2]

Účelem bourání je získání masa přibližně stejné velikosti a chemického složení (tj. obsah tuku, svaloviny, svalových bílkovin atd.), zároveň rozdělit maso na menší kusy z důvodu lepší manipulace s ním a v neposlední řadě odstranění nepoživatelných částí jako kostí, šlach, vazovic a upravení masa do velikosti a tvaru vhodného pro balení pro konečné spotřebitele.

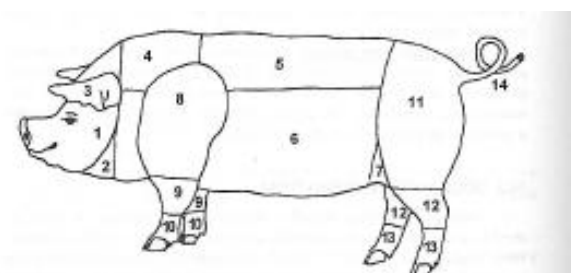
Způsoby bourání dle dalších použití:

- a) pro výsek, tj. pro přímou expedici do tržní sítě, restaurací, školních jídelen. Maso se může balit dle jednotlivých částí, dále se může upravit na plátky, marinovat... Záleží jen na požadavku zákazníka. Historicky jako první zahájila firma Maso Planá, a.s. balení masa v ochranné atmosféře. Tato technologie balení prodlužuje dobu použitelnosti výsekového masa.
- b) Bourání masa pro další výrobu – maso se dále zpracovává na masné výrobky. Z tohoto důvodu může být opracování méně detailní, maso se opracovává jen na skupiny, oddělují se jednotlivé části, toto opracování nemusí být tak pečlivé jako u výsekového bourání.
- c) Bourání pro mrazírny – maso se připravuje na dlouhodobé mraziřenské skladování. K mražení dochází z důvodu nevyrovnané bilance spotřeby jednotlivých druhů masa, kdy určité části zvířete se spotřebovávají ve větším množství než ostatní. To může být způsobeno trvale nevyrovnanou bilancí, kdy by se mělo přistoupit k vývoji takových výrobků, které by trh dokázal přijmout a jejich výroba by tuto nerovnost vyřešila. Toto je však problém, který není co závidět žádnému obchodnímu manažerovi. Na trhu je velká konkurence, která se předhání v nabídce nových produktů, zároveň splnit požadavek na přiměřenou cenu, která by odrážela výši nákladů, je heroický úkol. Mnoho vynikajících výrobků se na trh vůbec nedostane právě z důvodu nesouladu mezi cenou a kvalitou. Nelze vyrábět z dlouhodobého hlediska výrobky, jejichž tržní cena je pod výrobními náklady.

Nevyrovnaná bilance spotřeby suroviny může být způsobena i krátkodobými výkyvy, například akce na velkém obchodním řetězci na určitý výrobek může tuto bilanci výrazně rozkolísat. Pozitivní je, že většinou pouze na krátké omezené období.

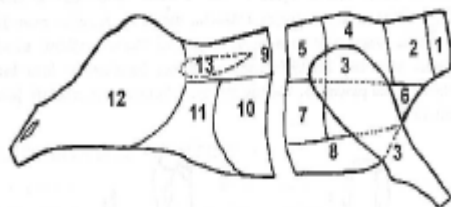
Samozřejmý je i vliv možnosti nákupu určitého druhu na tuzemském i zahraničním trhu. Dnes již není problém nakoupit určité druhy masa i v zahraničí. Je jen otázkou za kolik. Firmy jsou již řadu let vybaveny chladírenskými vozy, které splňují veterinární podmínky pro takovýto transport a nebrání tomu v současné době, pokud se jedná o obchod v rámci EU, ani žádná legislativní omezení.

Obr. 21 - Schéma bourání vepřového v ČR

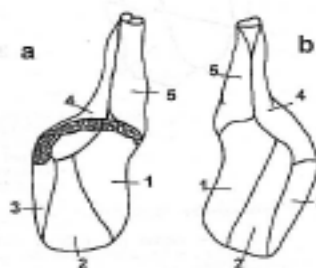


1- hlava, 2-lalok, 3- ucho, 4-krkovička, 5-pečeně, 6-bok, 7-paždík,8-plec, 9-přední kolínko, 10-přední nožka, 11-kýta, 12-zadní kolínko, 13-zadní nožka, 14-ocásek

Obr. 22 - Schéma dělení hovězí půlky a plece v ČR



1-špička krku, 2-krk, 3-plec, 4-podplečí, 5- vysoký roštěnec, 6-holé žebro, 7-vysoké žebro, 8-hrudí, 9-roštěnec, 10- pupeční žebro, 11-pupek, 12-kýta, 13-svíčková



a- pohled z vnitřní strany
b – pohled z vnější strany
1-velká plec, 2-loupaná plec,
3-kulatá plec, 4-husička, 5-kližka

Zdroj obrázků 21 a 22 [1], [2]

Všechny druhy masa i jejich variantní provedení mají své sortimentní číslo. Je to číslo, pod kterým je vedeno v evidenci. Celý provoz boudárny je rozdělen dle místností na jednotlivé sklady. Sklad obchodního zboží, sklad polotovarů, sklad baličky masa, sklad mraženého masa, sklad zmetků atd. Každý sklad má svého hmotně odpovědného pracovníka a ten vede přesnou skladovou evidenci. Příjmy, výdeje, přesuny mezi jednotlivými sklady a středisky jsou přesně evidovány a zaznamenávány do počítačového systému.

Masná výroba

Masná výroba je po jatečním opracování a boudání třetí výrobní fází v masném průmyslu. Několika výrobními operacemi se zde přetváří maso a další suroviny na nejrůznější masné výrobky, například klobásy, salámy, paštiky, masové konzervy.

Snaha konzervovat maso dala v minulosti vznik značnému množství nejrůznějších masných výrobků, které v dnešní době poskytují pestrý a bohatý sortiment potravin. K zajištění údržnosti se využívá řada konzervačních zákroků jako solení, tepelné opracování, uzení nebo sušení.

Původ salámů je někde ve starověku, nejstarší údaje sahají do roku přibližně 500 př.n.l.. Původní výrobci používali na ochucení různé traviny a koření, některé z nich se používají dodnes. Základní surovinou pro výrobu však byly kousky masa, které již nešly použít jinak, z toho důvodu panovala a dodnes panuje určitá skepse ke kvalitě těchto masných výrobků. Jména dostávaly tyto produkty nejčastěji podle měst a oblastí, kde byly vyráběny. Název salám pochází z italského Salami (= označení pro fermentované salámy) a je odvozen podle kyperského města „Salamis“ a například název klobása pochází z hebrejského „kolbasar“ což znamenalo veškeré maso, které se dalo koupit na trhu (v bazaru). Ale to je jen pro zajímavost něco malinko z historie.

Masných výrobků na světě existuje ohromné množství. Sortiment ve vyspělých státech je dán jednak průmyslovou výrobou mezinárodně osvědčeného sortimentu (jako párky, měkké salámy, některé speciality, fermentované salámy), jednak výrobou drobných živnostníků, kteří obohacují sortiment svými specialitami.

Velmi zjednodušené schéma výroby salámů obsahuje pouze několik kroků:

obr. 23 – Schéma výroby salámů



Zdroj: [2]

Vlastní postup je však mnohem složitější a závisí na konkrétním druhu výrobku.

Masné výrobky se dělí do několika skupin dle jakostních a technicko-hospodářských norem, které nahradila Vyhláška č. 327/1997 Sb. Jsou to:

- tepelně opracované masné výrobky
- tepelně neopracované masné výrobky určené k přímé spotřebě bez další úpravy
- trvanlivé masné výrobky
- masné polotovary – musí se dále tepelně upravit, jsou to například uzená masa
- masné konzervy

Mezi pracovníky masného průmyslu je však stále ještě používané tradiční členění:

- drobné masné výrobky neboli sekané zboží – jsou to mělněné výrobky narážené do přírodních nebo umělých střev. Jsou oddělovány v malých dávkách převazováním motouzem, sponkováním nebo pouhým přetáčením. Jsou využity a tepelně opracovány. Známe například různé druhy párků, špekáčky.
- Měkké salámy – vyrábí se obdobně jako drobné masné výrobky, naráží se však do plastových střev různých kalibrů. Jsou tepelně opracované, využívají se ve studené kuchyni. Patří sem například Český, Gothajský, šunkový salám a další.

- Trvanlivé výrobky – jsou to různě zrněné výrobky, mají hrubší strukturu. Naráží se do klišovkových, celulózových nebo přírodních střev, jsou vyuzeny a jejich údržnost je navýšena sušením. Mohou být tepelně opracované působením horkého kouře nebo páry (turistický salám, vysočina, ..) nebo fermentované, tzn. tepelně neopracované, vyuzené studeným kouřem (Herkules, poličan, lovecký salám,..).
- Speciální masné výrobky – speciality- vyznačují se podstatně větším množstvím ruční práce, je to různorodý sortiment, dochází k jeho obměně dle požadavků zákazníků a nabídky a poptávky na trhu.
- Vařené masné výrobky – vyrábí se již z tepelně upravených surovin. Údržnost je omezena, jsou určeny k rychlé spotřebě. Oblíbené jsou jaternice, jelítka, tlačanky...
- Pečené masné výrobky – jsou to různé sekané, pečená kolena, ..
- Uzená masa – jsou to nasolené a vyuzené části masa .
- Ostatní masné výrobky – je to skupina výrobků, které se expedují syrové a tepelně se upravují až těsně před konzumací, např. bílé klobásy jako vinná klobása, různé druhy klobás na grilování.
- Výrobky z drůbežího masa – základní surovinou je drůbeží maso, může se však přidat i podíl vepřového nebo hovězího masa. Jsou stále oblíbenější, vyrábí se v různých variantách, jako drůbeží salámy, drůbeží šunky....
- Masové konzervy - vepřové ve vlastní šťávě, hovězí ve vlastní šťávě, párky,...

Základní surovinou pro výrobu masných výrobků je výrobní maso, ať hovězí, vepřové, drůbeží nebo skopové v různých poměrech. Vedle základních surovin se používají různé přídatné látky, které mění technologické vlastnosti masa, přispívají k údržnosti či upravují chuť, vůni a vzhled výrobku. Použití přídatných látek řeší opět vyhláška a to Vyhláška 298/1997 Sb. Ta obecně stanoví, které přídatné látky se smějí používat, protože některé lze použít pouze pro omezený okruh potravin. Stanovuje také povinnost výrobců uvádět seznam použitých přídatných látek na obalu výrobků. Často se však na obalu uvádí pouze tzv. E-číslo, což je kód, pod kterým je látka uvedena v číselném systému Evropské unie.

Na výrobní proces přímo navazuje expedice, kdy jsou výrobky dle objednávek zákazníků připraveny k dodání. Po pořízení objednávky do počítačového systému jsou tato data přenášena do jednotlivých expedičních míst dle druhu výrobku (expedice masa, masných výrobků, konzerv), kde probíhá kompletace a dle závozního termínu nakládka zboží do dopravních prostředků.

Expedicí zboží končí výrobní cyklus a zboží je distribuováno do velkoskladů nebo přímo do prodejen. Na každou objednávku je dle skutečně dodaného zboží vystaven dodací list a následně daňový doklad, který se automaticky přenáší do finančního účetnictví firmy. Po zaplacení ze strany zákazníka ať hotově řidiči přímo při dodávce nebo bankovním převodem se spáruje platba dle variabilního symbolu s vystaveným dokladem, tento obchodní případ je ukončen, ale proces výroby pokračuje stále nepřetržitě den za dnem. A to je dobře.

Příloha č. 2 - Ukázky výrobků firmy Maso Planá, a. s.



Cikánská pečeně



Uzená masa



Pečené koleno zadní



Chorizo (salám španělského typu)



Sušené maso Jerky
(vepřové, hovězí, kuřecí, krůtí)



Nabídka výrobků s novým designem obalů:



Bohemia šunka

Dětská šunka



Mleté maso



: