Projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti Ortika, a. s.

Bc. Jakub Ehrlich

Diplomová práce
2011

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2010/2011

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

Jméno a příjmení:	**Jakub EHRLICH**
Osobní číslo:	**M09652**
Studijní program:	**N 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor:	**Podniková ekonomika**
Téma práce:	**Projekt využití metody Activity-Based Costing ve společnosti Ortika, a. s.**

Zásady pro vypracování:

I. Teoretická část

- Vypracujte kritickou literární rešerši z oblasti řízení nákladů a kalkulací.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu řízení a kalkulace nákladů ve společnosti.
- Zpracujte projekt využití metody ABC ve společnoti Ortika, a. s.
- Zhodnoťte přínosy, náklady a možná rizika spojená s tímto projektem a vypracujte doporučení a návrhy pro tuto společnost.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

[1] DOYLE, D. Strategické řízení nákladů. Praha: ASPI Wolters Kluver, 2006. 228 s. ISBN 80-7357-189-7.
[2] PETŘÍK, T. Procesní a hodnotové řízení firem a organizací: nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM. Praha: Linde Praha, a. s., 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
[3] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
[4] SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika. 3. přepracované a aktualizované vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 472 s. ISBN 80-247-0515-X.
[5] VEBER, J., et al. Podnikání malé a střední firmy. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2005. 304 s. ISBN 80-247-1069-2.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **28. března 2011**

Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2011**

Ve Zlíně dne 28. března 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka

L.S.

prof. Ing. Jiří Polách, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby[1];

- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:

  ☒ bez omezení;
  ☐ pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;

- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3[2];

- podle § 60[3] odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

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

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

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

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

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

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

- podle § 60[4] odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);

- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;

- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2. května 2011 .....

---

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

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na využití metody Activity-based-costing ve společnosti Ortika, a.s.

Teoretická část diplomové práce vymezuje pojmy používané v práci. V této části jsou teoreticky, pomocí různých literárních zdrojů popsány náklady a jejich řízení, včetně různých druhů tradičních kalkulací. Dále stanovuje teoretická východiska, nutná k zavedení metody Activity-based-costing.

V praktické části je společnost Ortika, a. s. analýzována z hlediska činnosti a ekonomických výsledků, především zisku. Jsou zde rozděleny náklady několika způsoby, což je nutné pro další analýzy. Samostatný a největší úsek praktické části je věnován právě zavedení metody Activity-based-costing do společnosti.

V závěru je tato implementace zhodnocena z pohledu časové a finanční náročnosti a také jsou definována různá rizika či přínosy.

Klíčová slova: náklady, kalkulace, aktivity, příčiny, nákladové objekty, režie, nepřímé náklady

ABSTRACT

The thesis is focused on using methods of Activity-based-costing in the company Ortika, a.s.

The theoretical part of the thesis defines the terms used in the work. In this part of the theoretical, using various literary sources describe the costs and management, including various types of traditional calculations. It also specifies the theoretical basis necessary for implementation of Activity-based-costing.

In the practical part of the thesis is ORTIKA, a.s. be analyzed in terms of activity and financial performance, especially earnings. There are several ways to split expenses, necessary for further analysis. Separate and largest section of the practical part is dedicated to the implementation of Activity-based-costing the company.

At the end of this implementation is evaluated in terms of time and cost, but also defined the various risks and benefits.

Keywords: cost, calculations, activities, causes, cost objects, overhead, indirect costs

Rád bych na tomto místě poděkoval svému vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za velmi cenné rady, ochotu a pomoc při jejím zpracovávání.

Rovněž bych chtěl poděkovat jmenovitě Ing. Jiřímu Slezákovi, Ing. Radku Černému, Ing. Tomáši Bukovému a dalším zaměstnancům společnosti Ortika, a. s. za čas a vstřícnost při poskytování materiálů a informací nutných k zpracování diplomové práce.

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

Motto:

Náklady jsou pouhými svědky

zápasu příležitostí.

Frank Knight

Risk, Uncertainty, and Profit (1921)

OBSAH

ÚVOD **11**
I TEORETICKÁ ČÁST **13**
1 NÁKLADY **14**
1.1 POJEM NÁKLADY 14
1.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví 14
1.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnitví 14
1.2 DĚLENÍ NÁKLADŮ 14
1.2.1 Druhové členění nákladů 15
1.2.2 Účelové členění nákladů 15
1.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů 16
1.2.4 Kalkulační členění nákladů 16
1.2.5 Další skupiny nákladů 16
1.2.5.1 Explicitní a implicitní náklady 17
1.2.5.2 Utopené náklady 17
1.2.5.3 Relevantní a irelevantní náklady 17
1.3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ 17
1.3.1 Třídění rozpočtů 18
1.3.2 Metody stanovení rozpočtů 18
1.3.2.1 Tradiční metoda rozpočtování 18
1.3.2.2 Nové metody rozpočtování 19
2 KALKULACE **20**
2.1 VÝZNAM KALKULACÍ 20
2.2 DĚLENÍ KALKULACÍ Z ČASOVÉHO HLEDISKA 20
2.3 KALKULAČNÍ METODY 22
2.3.1 Všeobecný kalkulační vzorec 22
2.3.2 Kalkulace dělením 23
2.3.3 Kalkulace přirážkové 24
2.3.4 Kalkulace ve sdružené výrobě 24
2.3.5 Kalkulace rozdílové 25
2.3.6 Kalkulace neúplných nákladů 25
2.4 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH KALKULAČNÍCH METOD 25
3 METODA - ACTIVITY BASED COSTING **27**
3.1 PŘEDSTAVENÍ METODY ABC 27
3.2 TERMÍNY POUŽÍVANÉ V ABC METODĚ 28
3.2.1 Základní aktivity v podniku 29
3.2.2 Skupiny nákladů v ABC kalkulaci 29
3.2.3 Vztahové veličiny nákladů 29
3.3 TVORBA ABC SYSTÉMU 30
3.3.1 Úprava účetních dat 30
3.3.2 Definice struktury ABC systému 31
3.3.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám 31
3.3.4 Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit 32
3.3.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům 33

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI **34**
II PRAKTICKÁ ČÁST **35**
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI **36**
4.1 ANALÝZA HOSPODAŘENÍ 36
4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA 37
4.3 STRUKTURA ZAMĚSTNANCŮ 37
4.4 VÝROBNÍ PROGRAM 38
4.4.1 Požadavky na výrobek z právního hlediska 38
4.4.2 Požadavky na výrobek ze strany odběratelů 39
4.5 ANALÝZA ZÁKAZNÍKŮ A TRŽEB Z POHLEDU ZPŮSOBU PLATBY 40
4.6 ANALÝZA ZÁKAZNÍKŮ Z POHLEDU DRUHU 42
5 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU **44**
5.1 ANALÝZA NÁKLADŮ 44
5.1.1 Druhové členění nákladů 44
5.1.2 Kalkulační členění nákladů 46
5.1.2.1 Přímé náklady 47
5.1.2.2 Nepřímé náklady 48
5.1.3 Zhodnocení analýzy nákladů 49
5.2 ANALÝZA SOUČASNÝCH KALKULACÍ 49
5.2.1 Analýza současného kalkulačního vzorce 49
5.2.2 Zhodnocení současného kalkulačního vzorce 50
6 PROJEKT IMPLEMENTACE ABC SYSTÉMU **52**
6.1 NÁVRH NOVÉHO ABC SYSTÉMU KALKULACE 52
6.1.1 První etapa – úprava účetních dat 52
6.1.2 Druhá etapa – návrh aktivit 53
6.1.3 Třetí etapa – ocenění aktivit 54
6.1.4 Čtvrtá etapa – definování vztahových veličin 57
6.1.5 Pátá etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům 59
6.2 ANALÝZA RENTABILITY ZÁKAZNÍKŮ NA ZÁKLADĚ PROJEKTU ABC 62
6.2.1 Rozdělení přímých nákladů na nákladové objekty 62
6.2.2 Přičtení příslušných nepřímých nákladů 63
6.2.3 Zjištění tržeb odběratelských skupin 64
6.2.4 Analýza rentability 65
6.2.5 Zhodnocení rentability odběratelských skupin společnosti 66
6.3 ANALÝZA RENTABILITY TUZEMSKÝCH A ZAHRANIČNÍCH ODBĚRATELŮ NA ZÁKLADĚ PROJEKTU ABC 67
7 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST **68**
8 ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANALÝZA **69**
8.1 ČASOVÁ ANALÝZA 69
8.2 NÁKLADOVÁ ANALÝZA 69
8.2.1 Pořizovací náklady systému 69
8.2.2 Provozní náklady systému 70
ZÁVĚR **71**
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY **72**

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 73
SEZNAM OBRÁZKŮ 74
SEZNAM TABULEK 75
SEZNAM PŘÍLOH 76

ÚVOD

V dnešní době, která se vyznačuje rychlými a velkými změnami v oblasti řízení firem je nezbytné, aby se každý podnikatelský subjekt byl schopný rychle přizpůsobovat. Složení nákladů, které platilo ještě před 20 – 30 lety je již podstatně jiné. Do pozadí se stáhly výrobní náklady jako mzdy a materiál a do popředí se dostávají náklady na marketing, komunikaci a inovace, což jsou režijní náklady. Staré kalkulační metody, které byly zaměřeny právě na přímé náklady, jsou již velmi neefektivní a nepřesné, protože rozpouštění režijních nákladů probíhalo spíše na základě odhadů. Dnešní doba si vyžaduje přesné stanovení nákladů na prováděné výkony, řízení nákladů a rychlou reakci na změny. Metoda Activity-based-costing je právě tou metodou, která se zabývá přesným stanovením nákladů na jednotlivé výkony nebo nákladové objekty.

Cílem diplomové práce je implementace metody Activity-based-costing ve společnosti Ortika, a.s. a zjištění nákladů, případně ziskovosti jednotlivých nákladových objektů. Protože společnost Ortika vychází v kalkulaci z typového kalkulačního vzorce, je přiřazování režijních nákladů velkou slabinou. Společnosti bude představena nová kalkulační metoda (Activity-based-costing) a poukázáno na chyby a nepřesnosti v dosavadní kalkulační metodě. Nejdůležitější informace o implementované metodě budou obsaženy v teoretické části diplomové práce.

V praktické části této práce bude představena společnost z pohledu historického, dále budou uvedena o společnosti důležitá data, nutná k představení a hospodářský vývoj. Bude následovat analýza dosavadního kalkulačního systému společnosti a poté analýza nákladů. Náklady budou rozděleny dle různých hledisek, nutných k pozdějšímu přiřazování aktivitám.

Aplikace ABC bude samostatnou kapitolou praktické části a bude jí věnována největší pozornost. V rámci této kapitoly budou upravena účetní data, aby byla použitelná pro projekt, dále na základě konzultací a dat obdržených od společnosti budou definovány aktivity, které probíhají v podniku, a v dalších částech budou těmto aktivitám přiřazeny náklady pomocí vztahových veličin. Režijní náklady budou tedy rozpuštěny na aktivity, které se týkají jednotlivých nákladových objektů. Po zjištění vztahových veličin aktivit se mohou přidělovat jednotlivých nákladovým objektům.

Cíle diplomové práce tedy bude dosaženo po stanovení přesných nákladů na jednotlivé nákladové objekty, které budou zvoleny. V závěru bude provedeno srovnání této nové me-

tody se starou metodou kalkulací nákladů a budou vyčísleny náklady na zavedení nebo i časovou náročnost zavedení nového kalkulačního systému, případná jiná doporučení.

Je nutné uvést, že data, která jsou v diplomové práci použita, byla upravena koeficientem na základě dohody se společností Ortika, a.s..

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Protože se tato práce bude zabývat kalkulacemi a ty ve své podstatě přiřazují náklady jednotlivým objektům, je nutné si tyto náklady definovat, rozdělit a objasnit jejich podstatu. V každé podnikatelské jednotce vznikají náklady, proto je nezbytné si tento pojem definovat a co nejvíce si jej popsat, především ve významu, který z nich vyplývá pro firmu.

1.1 Pojem náklady

Existuje mnoho definicí pro náklady, ovšem mnoho autorů tyto definice dělí ze dvou hledisek, a to jestli jde o pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví, nebo z pohledu manažerského účetnictví.

1.1.1 Pojetí nákladů z pohledu finančního účetnictví

Tyto náklady velmi dobře definuje Tomáš Petřík ve své knize, a to tak, že to je úbytek ekonomického prospěchu, jehož konečným důsledkem je přírůstek dluhů nebo snížení aktiv, a který v sledovaném období zapříčiní snížení vlastního jmění nezpůsobeného odlivem kapitálu provedeného vlastníky a umožní realizovat budoucí prospěch ve formě výnosů z prodeje (produkce). Z této definice vyplývá, že náklady jsou důležité pro budoucí výnosy. [8]

1.1.2 Pojetí nákladů z pohledu manažerského účetnitví

Náklady z pohledu manažerského účetnictví jsou výborně definovány Borisem Popeskem, a to následovně. Je to hodnotově vyjádřené, účelné spotřebování ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. [10]

Oboje pojetí nákladů je velmi nutné od sebe odlišit, protože jsou sice na první pohled velmi podobné, avšak v praxi mají jiný význam, především v použití informací o nich.

Finanční účetnictví je určeno především informativně externím uživatelům, kteří se zajímají o činnost podnikatelské jednotky, a manažerské účetnictví je určeno pro interní potřeby podniku, například pro kalkulace nebo plánování apod.

1.2 Dělení nákladů

Náklady můžeme členit z mnoha hledisek. Základní dělení nákladů budou uvedena níže. Je nutné je dělit, protože je to nezbytné pro správné kalkulace, plánování a z toho vycházející jejich správné řízení. V různých děleních nákladů se víceméně autoři knih shodují a jejich

popisy jsou téměř totožné. Pro diplomovou práci bylo vybráno jen několik nejdůležitějších způsobů třídění nákladů.

1.2.1 Druhové členění nákladů

V tomto třídění nákladů jde o jejich členění do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek apod.). Druhové členění nákladů odpovídá na otázky týkající se toho, co bylo spotřebováno nebo jakým faktorem byl náklad vytvořen.

V tomto členění se náklady rozlišují následovně:

- Spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek
- Odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku
- Mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění)
- Finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky aj.)
- Náklady na externí služby, kooperaci s jinými podnikatelskými subjekty (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné a jiné formy kooperací) [10] [12]

1.2.2 Účelové členění nákladů

Jak vyplývá z názvu, v tomto třídění se náklady člení dle toho, na jaký účel byly vynaloženy. Účelové třídění nákladů může být ovšem ze dvou hledisek, a to:

a) Podle místa vzniku a odpovědnosti

   Toto hledisko odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Je to v podstatě třídění nákladů dle vnitropodnikových útvarů.

   Náklady členíme na výrobní a nevýrobní. Dále se výrobní náklady mohou třídit na hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby. Náklady nevýrobní činnosti na odbyt, správu, zásobování atd.

b) Podle výkonů (kalkulační třídění)

   Toto hledisko odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby). Tento způsob třídění nákladů je pro podnik rozhodující, protože umožňuje vyčíslit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb a rozhodovat o výrobkové struktuře, je tedy podkladem pro manažerské rozhodování. V tomto třídění mohou být náklady, mimo jiné, i členěny na přímé a nepřímé. [8] [10]

1.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Náklady z tohoto hlediska vztahu k objemu výkonů se člení na variabilní a fixní. Ty, které se s objemem výroby mění, nazýváme variabilní. Mohou se měnit různým tempem, a to stejně rychle jako výroba, pak je nazýváme proporcionální, pokud narůstají rychleji než objem výroby, tak jsou nadproporcionální (progresivní), v opačném případě, tedy pomalejší nárůst než objem výroby, jsou nazývány poproporcionální (degresivní). Do skupiny variabilních nákladů patří nejčastěji náklady materiálové, mzdové (především dělníků).

Další skupinou jsou náklady fixní. Tyto náklady se v krátkém období nemění a jde zejména o náklady na chod podniku jako celku. Fixní náklady se mohou měnit, ale jde většinou o skokové navýšení či snížení, například při velké změně výrobního programu, nákupu nových strojů, budov. Do této skupiny nákladů patří především odpisy, náklady technicko-hospodářských pracovníků apod.

Dělení na fixní a variabilní náklady je však účinné pouze z krátkodobého hlediska. V delším období jsou všechny náklady podniku považovány za variabilní.[12]

1.2.4 Kalkulační členění nákladů

Toto členění nákladů slouží především pro určení, na co byly náklady vynaloženy. Kalkulační členění nákladů bývá pro podnik rozhodující, protože umožňuje zjišťovat zisk jednotlivých výkonů a pomocí tohoto řídit výrobkovou strukturu. Dále přispívá k manažerským rozhodnutím, např. ve smyslu zda výrobek vyrobit ve vlastní režii, zajistit určitou část výroby v kooperaci s jiným podnikem nebo koupit výrobek. V tomto členění se náklady dělí na přímé, které souvisí přímo s výkonem, a nepřímé, které souvisí s více výkony a zabezpečují výrobu jako celek. [6]

1.2.5 Další skupiny nákladů

Mimo předchozí členění nákladů existuje ještě několik druhů nákladů, které je důležité rozdělit a stanovit, především pro správné manažerské rozhodnutí. Některé tyto skupiny nákladů jsou velmi náročně stanovitelné, ale je potřeba, aby se jimi účetní (podnikatelská) jednotka zabývala.

1.2.5.1 Explicitní a implicitní náklady

Explicitní náklady jsou ty, které byly reálně vynaloženy na nákup nebo nájem výrobních faktorů potřebných pro chod podniku (výrobu, služby). Jsou zaznamenány v účetnictví podniku na jednotlivých účtech.

Implicitní náklady nemají peněžní formu a je nesnadné je vyčíslit. Vyjadřují se pomocí tzv. oportunitních nákladů, které vyjadřují zisk, který by podnikatelská jednotka získala při využití nákladů na další nejlepší variantu. Ve finančním účetnictví se nezachycují, je však nutné je znát pro správná manažerská rozhodnutí. [4]

1.2.5.2 Utopené náklady

Náklady, které jsou navždy ztraceny, protože nebylo využito nejlepší možné manažerské varianty.[10]

1.2.5.3 Relevantní a irelevantní náklady

V případě relevantních nákladů se jejich výše mění v závislosti na přijetí nebo odmítnutí manažerských rozhodnutí. Irelevantní náklady zůstanou stejné bez ohledu na přijatou manažerskou variantu. Do tohoto dělení ještě mohou být zařazeny rozdílové náklady. Vyjadřují rozdíl mezi náklady před přijetím manažerského rozhodnutí a po sečtení jeho dopadů. [10]

1.3 Řízení nákladů

Členění nákladů bylo již uvedeno a nyní je potřeba tyto náklady nějakým způsobem řídit. Nejlepším způsobem, jak náklady řídit, je jejich plánování, sledování, kontrola a nakonec využít zpětné vazby a učinit opatření k možnému snížení nákladů, což přispěje k zvýšení výsledku hospodaření podnikatelské jednotky. K řízení nákladů dále slouží i kalkulace, které budou rozebrány ve druhé kapitole.

Plánování nákladů je provedeno pomocí rozpočtů. Rozpočty se stanovují obvykle na jedno účetní období a kratší dobu (měsíční, týdenní, denní). [4]

Rozpočty mají několik základních cílů. Tyto cíle jsou uvedeny v tabulce níže a jsou čerpány ze skript Manažerské účetnictví v teorii a praxi.

Tab. 1 Cíle rozpočtování [4]

Koordinace	Rozpočty spojují množství rozdílných činností v organizaci.
Odpovědnost	Přiřazuje jednotlivcům zodpovědnost za náklady, zisky, výnosy, investice, apod.
Využití	Zajišťuje optimální využití omezených zdrojů
Motivace	Motivuje jednotlivce ke splnění rozpočtu (vztahuje se též k odpovědnosti)
Plánování a kontrola	Roční rozpočet rozpracovává krátkodobé cíle dlouhodobého plánu podniku. Zajišťuje uskutečnění těch opatření v krátkodobém horizontu, které vedou ke splnění dlouhodobých cílů.
Zhodnocení	Rozpočty jsou používány pro hodnocení dosažených výsledků.
Komunikace	Rozpočet je využíván ke komunikaci plánu a k dosažení stejnorodých cílů

1.3.1 Třídění rozpočtů

Třídit rozpočty můžeme podle následujících hledisek:

a) Podle období, pro které se sestavují – dlouhodobé a krátkodobé
b) Podle stupně řízení – základní (pro jednotlivá střediska, útvary nebo výkony), souhrnné (za vyšší stupně řízení)
c) Podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů – rozpočet všech nákladů a výnosů, rozpočet jen části nákladů a výnosů (pro náklady, které nemohou být všechny vyčísleny do budoucna)
d) Podle počtu variant plánu – pevné (jedna možná varianta), pohyblivé (flexibilní, více variant, pro více výrobních možností kapacit) [1]

1.3.2 Metody stanovení rozpočtů

Rozpočet může být stanoven několika metodami. Některé z nich jsou zastaralejší a v dnešní době již víceméně nepoužitelné, proto vznikly novější metody. Je ale nutné, aby byly známy i ty starší metody, např. pro srovnání.

1.3.2.1 Tradiční metoda rozpočtování

Tato metoda vychází z nákladů z minulých let a především z plánu odbytu. Tvorba rozpočtů tradičním způsobem je velmi náročná na čas. Další nespornou nevýhodou je jeho fixní (neměnný) charakter. Díky dnešním velmi rychlým změnám na trhu, mnohdy ze dne na den, se stává rychle zastaralým (neaktuálním).

Tato metoda má pět částí, kterými jsou: příprava rozpočtu, sestavení rozpočtu, kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek, odstranění odchylek. Chybí kontrolní mechanismus, který by reagoval na případné změny okamžitě, nebo s minimálními zpožděními. Dalšími velkými nedostatky jsou určitě v relevantních informacích z analýz, skryté náklady, nepropojenost (izolovanost) rozpočtů, nejsou určeny náklady z hlediska účelnosti (zodpovědnosti). [1]

1.3.2.2 Nové metody rozpočtování

Mezi tyto nové metody patří: rozpočtování dle aktivit (activity-based budgeting), beyond budgeting, zero-based budgeting. Tyto metody odstraňují velkou část chyb, které byly jmenovány v předchozí tradiční metodě. Především jsou flexibilní, vyjadřují přesné náklady a jejich vynaložení, další neposlední výraznou výhodou je jejich aktuálnost.

Základem veškerého rozpočtování jsou ovšem kvalitní kalkulace, které odhalí přesné náklady produktu, a pokud tyto náklady budou porovnány s prodejní cenou, ukáží podnikatelské jednotce zisk. Ta na základě ziskovosti a dalších faktorů rozhoduje o produkci či zastavení produkce. Kalkulace nákladů jsou uvedeny v následující kapitole.

2 KALKULACE

V nejzákladnějším smyslu slova se kalkulací rozumí propočet nákladů, zisku, ceny nebo jiného ukazatele na výkonovou jednotku (kalkulační jednici) nebo skupinu jednotek (kalkulační množství).

Kalkulační jednotkou může být kontrétní výkon stanovený příslušnou měrnou jednotkou, na který se zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

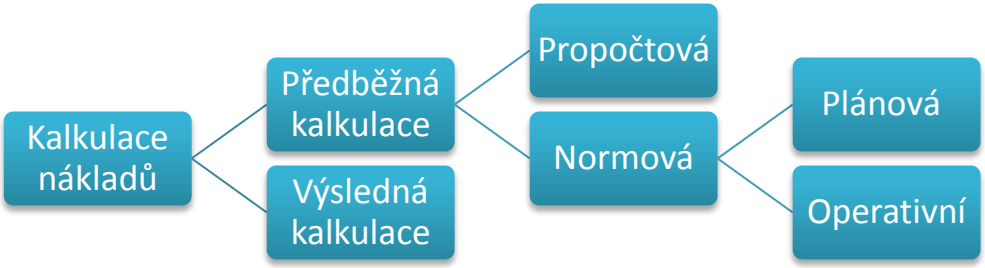
Kalkulační množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují celkové náklady nebo další hodnotové veličiny jako u kalkulační jednotky. Jeho význam je především z hlediska určení podílu fixních nákladů, které připadají na kalkulační jednici.[5]

2.1 Význam kalkulací

Kalkulace nákladů je velmi důležitým a významným nástrojem pří řízení výkonového portfolia čili manažerských rozhodnutí. Kalkulace se využívá především při:

a) řízení hospodárnosti – porovnání skutečných a plánovaných nákladů a jejich hospodárné využívání,
b) tvorbě vnitropodnikových cen – mohou se ocenit vnitropodnikové výkony a vyjádřit tak náklady a výnosy jednotlivých útvarů (středisek),
c) návrhu cen externím odběratelům – pomůžou při stanovení ceny pro trh, stanovení možných slev a změn v cenách,
d) sestavování rozpočtů a plánů – jsou základní informací pro tyto plány,
e) o objemu a struktuře výkonů – rozhodnutí vyrobit či koupit, pokračovat ve výrobě, zastavit výrobu, kolik vyrábět apod.[5]

2.2 Dělení kalkulací z časového hlediska



Obrázek 1: Kalkulační systém [2]

Z diagramu je vidět dělení jednotlivých kalkulací. Kalkulace předběžné se sestavují ještě před zahájením výroby určitého výrobku, naopak kalkulace výsledné jsou vypočítány až po provedení výkonu, prodeji produktu. Výsledné kalkulace se porovnávají s předběžnými a zjišťují se odchylky apod., jak již bylo napsáno dříve.

a) Kalkulace propočtová – většinou se sestavuje v etapě výzkumu a vývoje, má zásadní význam na konci této fáze (výzkumu a vývoje) a především před záhajením samotné výroby produktu. Propočtová kalkulace je limitní v oblasti nákladů pro další útvary.

   Tento typ kalkulace může poukázat na to, zda nový produkt zajistí požadovanou výnosnost s cenou, která je akceptovatelná na trhu. V případě zakázkové výroby je výsledek propočtové kalkulace základem pro stanovení cenové nabídky klientovi.

   V období, kdy se sestavuje propočtová kalkulace, nejsou k dispozici všechny potřebné údaje, jako spotřební a výkonové normy, proto se vychází z nákladů a parametrů podobných produktů a jeho normativů (normativ spotřeby práce, normativ na hodinu pracnosti stroje atd.) a z odborných odhadů.

b) Plánová kalkulace – sestavuje se v období, kdy jsou již známy spotřební a výkonové normy. Využívá se při výrobě či provádění výkonů, které se opakují. Její sestavení tedy vychází z již existujících podmínek danými konstrukčními vlastnostmi a technologickými postupy. Je tedy přesnější než předchozí kalkulace. Využívá se v hromadné a velkosériové výrobě.

c) Operativní kalkulace – vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají přesným konstrukčním a technologickým podmínkám činností. Tento typ kalkulací má klíčový význam při řízení hospodárnosti s využíváním nákladů útvarů výroby. Tato kalkulace se počítá v oblasti materiálových nákladů na základě spotřební normy materiálu a jeho jednotkové ceny. V případě mezd na jednici se vychází z výkonových norem, které jsou vyjádřeny pracností, tarifů mezd na jednotku času práce.

d) Výsledná kalkulace – jak již bylo napsáno dříve, jedná se o konečnou kalkulaci skutečných a podložených nákladů na jednotku výkonu. Pokud je výsledná kalkulace porovnána s operativní, výsledek slouží jako kontrola hospodárnosti vynakládání nákladů.[1][10] [13]

2.3 Kalkulační metody

Pro stanovení konečných nákladů, zisku, marže nebo ceny se používají různé kalkulační metody. Tyto metody se od sebe liší především postupem při výpočtu a také použitím. Neexistuje univerzální kalkulační metoda pro všechna odvětví na trhu. Management společnosti musí rozhodnout, kterou z metod bude používat, a tuto metodu by měl přizpůsobit (vytvořit kalkulační vzorec) tak, aby ukazála přesné skutečné náklady a další faktory nutné pro manažerská rozhodnutí do budoucnosti, neboli plánování, rozpočtování.

2.3.1 Všeobecný kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
   Vlastní náklady výroby – položky 1 až 4
5. Správní režie
   Vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6. Odbytové náklady
   Úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7. Zisk (ztráta)
   Výsledná cena výkonu

Výše uvedený vzorec je kalkulací k tomu, aby podnik vypočítal tržní cenu výkonu. Je založen na principu sečtení všech nákladů, přičtením zisku a stanovením konečné ceny. Použití tohoto vzorce je však omezené jen na ty výkony, které jsou již vyráběny (služby poskytovány), nelze použít při zakázkové ceně nebo pokud je cena určena trhem.

Vzorec je rozdělen do několika částí.

První částí jsou přímé náklady, které s vyráběným výkonem přímo souvisí. V případě přímého materiálu jsou to suroviny, polotovary, materiál, který se přímo týká vyráběného výkonu a jeho vlastností.

Přímé mzdy jsou mzdy dělníků a pracovníků, jejichž práce přímo souvisí s vyráběným produktem. V položce ostatní přímé náklady jsou zahrnuty například opravy na udržování, zmetky a ostatní náklady, které se také přímo týkají kalkulovaného objektu, avšak není možné je zahrnout do předchozích položek kalkulačního vzorce.

Výrobní režie obsahuje náklady společné pro celé kalkulované množství i více druhů, které není možno stanovit přesně na kalkulační jednici. Tyto náklady se kalkulují podle určitého klíče, nebo vztahové veličiny.

Další položkou už nepřímých nákladů je správní režie. Tyto nákladové položky souvisí s řízením podniku, závodu, útvaru apod. (mzdy THP, telefonní poplatky, pojištění aj.). Opět se kalkulují dle určitého klíče, nebo vztahové veličiny.

Odbytové náklady jsou ty, které jsou spojené s odbytovou činností, jako je skladování, expedice, propagace a prodej výkonu.

Poslední kalkulovanou položkou je zisk (ztráta). Zisk (ztráta) je stanoven nejčastěji procentem z celkových kalkulovaných nákladů.

Po sečtení všech předchozích položek kalkulačního vzorce dostane podnik výslednou cenu, za kterou bude výkon dodávat na trh.[6][12]

2.3.2 Kalkulace dělením

Tento typ kalkulací se nejčastěji používá v hromadné výrobě, jako je těžba uhlí, ropy, výroba piva, limonád atd., ve strojírenském průmyslu jen při omezeném výrobním sortimentu. Kalkulace dělením se dále rozdělují na tři různé:

1. Prostá kalkulace dělením – náklady na kalkulační jednici se stanovují dělením souhrnných nákladů na celkové množství počtem kalkulačních jednic. Tato kalkulace je určena pro hromadnou výrobu.
2. Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením – náklady se určují pro kalkulační jednici na každém jejím stupni výroby. Sestavuje se kalkulace pro jednotlivé výrobní stupně. Předpokládá se zde měření objemu produkce a zjišťování nákladů zvlášť pro každý výrobní stupeň, který je nákladovým střediskem. V každém stupni se mohou stanovit náklady, které v něm vznikají, nebo veškeré náklady (tj. včetně společných nákladů).

   V první možnosti se zjišťují náklady na finální výrobek jako součet cen materiálu, který byl spotřebován v prvním výrobním stupni, zpracovacích nákladů dalších výrobních stupňů a společných nákladů. Tato první možnost se uplatňuje především v chemické výrobě.

   V druhé možnosti se vypočítají celkové náklady každého výrobního stupně, které přecházejí jako materiálové náklady do dalších stupňů výroby (nazývána postupná

kalkulace). Nevýhodou je kumulace nákladů v jedné položce (polotovary vlastní výroby), struktura nákladů je tedy značně zkreslena. Průběžná kalkulace tento nedostatek odstraňuje, protože zachovává členění nákladů podle původních kalkulačních položek.

3. Kalkulace dělením s poměrovými čísly – tento typ kalkulace je využíván především ve výrobě stejných výrobků, které se liší pouze například hmotností, velikostí. U těchto kalkulovaných jednic zvolíme poměrová čísla přiřazovaných nákladů podle spotřeby času na jednotlivé výrobky (nebo dle hmotnosti a jiných poměrových ukazatelů) a podle těchto poměrových čísel jsou jednotlivé náklady rozděleny. Pro různé položky nákladů mohou být zvolena jiná poměrová čísla dle různých poměrových ukazatelů. [12]

2.3.3 Kalkulace přirážkové

Tato metoda kalkulace je založená na vypočtení přímých nákladů, jako jsou mzdy a materiál a další náklady, které lze přesně stanovit na kalkulovanou jednici. Další náklady, jako jsou výrobní režie, správní režie nebo odbytová, se vypočítají jako přirážka stanovená procentem (podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu) nebo jako sazba vypočtená jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny. [10][12]

2.3.4 Kalkulace ve sdružené výrobě

V jednom technologickém procesu vzniká několik druhů výrobků, proto vzniklé sdružené náklady se musí rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se používá několik metod kalkulací.

1. Zůstatková (odečítací) metoda – pokud je jeden výrobek považován za hlavní a ostatní za vedlejší, tak se používá tato metoda. Od celkových nákladů se odečtou, prodejními cenami, oceněné vedlejší výrobky a zbytek nákladů se považuje za náklady hlavního produktu. Pokud je nutné zjistit náklady hlavního produktu na kalkulační jednici, vydělí se celkové náklady celkovým počtem kalkulačních jednic.
2. Rozčítací metoda – pokud není možné určit hlavní a vedlejší výrobek, používá se tato metoda. Celkové náklady se rozčítají dle poměrových čísel vypočtených z množství vyrobených (získaných) výrobků, nebo dle cen výrobků a jiných poměrových ukazatelů.

3. Metoda kvantitativní výtěže – metoda podobná předchozí rozčítací a společné znaky se stupňovitou kalkulací. Náklady se rozvrhují podle množství získaných výrobků ze základní suroviny. [4]

2.3.5 Kalkulace rozdílové

Předchozí metody kalkulace zjišťovaly náklady skutečně vynaložené úhrnnou částkou za jednotlivé kalkulační položky, jsou proto nazývány úhrnné kalkulace. Umožňovaly kontrolovat přiměřenost nákladů až po výpočtu výsledné kalkulace. Pro předběžnou kalkulaci a její operativní kontrolu se používají rozdílové kalkulace, které stanovují náklady jako normu nebo standardy a zjišťují odchylky od skutečně vynaložených nákladů. Tyto kalkulace mají dvě možnosti:

1. Metoda standardních nákladů – evidují se náklady do dvou složek, náklady předem určené a odchylky od těchto nákladů. Odchylky se analyzují a pracuje na jejich odstranění. Tato metoda je využívána především v hromadné nebo sériové výrobě.
2. Normová metoda – princip spočívá v předem stanovených normách přímých nákladů a zjišťování odchylek od těchto norem a potom se normy mění. Normy se mění operativně. Metoda je tedy založena na řízení odchylek. [10]

2.3.6 Kalkulace neúplných nákladů

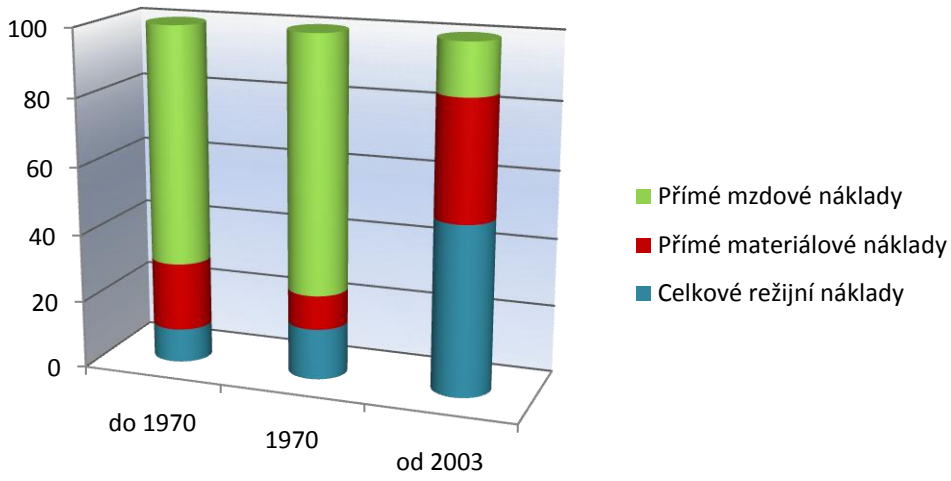
Tato metoda je nazývána také metodou přímých nákladů, nebo variabilních nákladů. Její princip je ve stanovení variabilních nákladů, které jsou odečteny od ceny, a tím se zjišťují příspěvky na úhradu fixních nákladů, případně příspěvek k zisku (nebo ztrátě). [10][12]

2.4 Nedostatky tradičních kalkulačních metod

Výše jmenované metody jsou v současné době značně nedostačující. Kalkulace byly účinné kolem šedesátých let 20. století. V té době byly hlavními náklady právě přímá práce, materiál a přímá režie. Se současným poklesem přímých mzdových nákladů a velkým nárůstem marketingových a jiných nepřímých (podpůrných) aktivit je určení konečných nákladů na výrobek (výkon) značně zreslený díky špatné alokaci dle starých kalkulačních metod. V dnešní době je velmi těžké stanovit správnou kalkulační základnu pro rozvrhování nepřímých nákladů. Proto je velmi nutné, aby společnosti přizpůsobily své kalkulační metody stavu, který nastal, a tak přesně stanovily náklady na jednotlivé své výrobky nebo

služby. Poradenská firma PricewaterhouseCoopers vydala odhad, že až 66% zdrojů ve společnostech jde na aktivity, které nepřidávají hodnotu. [1]

Ve srovnávacím grafu níže, převzatým z knihy Tomáše Petříka, je možno vidět vývoj struktury nákladů.



Obrázek 2 Současná struktura celkových nákladů [8]

Právě tyto nedostatky odstraňuje metoda zvaná Activity Based Costing, popsána detailněji v další kapitole.

3 METODA - ACTIVITY BASED COSTING

Jak již bylo uvedeno dříve, tradiční kalkulační metody nemusí odrážet přesnou, aktuální výši nákladů na jednotlivé výrobky, výkony nebo služby. Podíl režijních nákladů v dnešní době neustále narůstá, a je proto nutné tyto náklady přiřazovat právě těm výkonům (aktivitám), kterým přísluší. Předchozí kalkulační metody jsou spíše určeny pro přiřazení přímých nákladů, jako jsou mzdy a materiál, a režijní náklady, jako jsou mzdy THP pracovníků, náklady na marketing a ostatní další nepřímé náklady přiřazují spíše na základě odhadů.

V tradičních kalkulačních metodách jsou náklady alokovány například podle:

- hodin přímé práce (administrativy, při prodeji, ve výrobním středisku),
- využité plochy na výrobu,
- vyrobených, prodaných jednotek (výrobků, služeb),
- počtu obsloužených zákazníků a další.

Toto bývají hlavní příčiny špatných manažerských rozhodnutí, špatného plánování a posléze rozpočtování, protože pokud nezná manažer přesné náklady, výnosnost, odpovědnost za náklady jednotlivých produktů firmy, nemůže správně rozhodovat o jejich budoucím složení (o výrobkovém portfoliu).

Kalkulační metoda Activity-based Costing (dále už jen ABC) tyto nedostatky ostraňuje právě procesním přístupem k řízení firmy.[3] [10]

3.1 Představení metody ABC

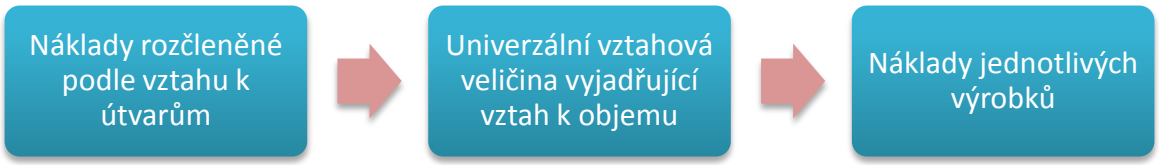
Metoda ABC vznikla v 80. - 90. letech jako reakce na nedostatky v tradičních kalkulačních metodách. Ideální kalkulační systém by měl odrážet celý podnik, nejen provoz, ale i administrativu, a sledovat všechny aktivity (úsilí, čas a dovednosti), které jsou potřebné k uvedení produktu na trh. Při tomto způsobu analýzy nákladů je možno i odhalit nehospodárné aktivity a případně přeorganizovat (předělat) klíčové procesy za účelem ukončení funkcí, které nepřidávají hodnotu konečnému produktu.

Výše uvedené skutečnosti jsou základem metody kalkulace založené na aktivitách. Tato metoda je podrobnějším pohledem na klíčové faktory ovlivňující podnikové režie. Vyhledává vnitřní i vnější síly, které náklady vyvolávají. [10]

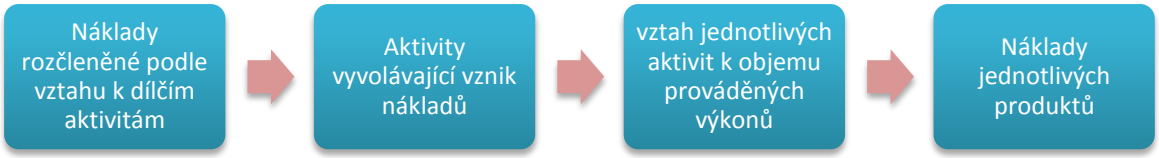
Základem této metody je tedy, že všechny aktivity podniku jsou určeny pro podporu výroby, marketingu a konečného dodání zboží nebo služby. ABC metoda rozpoznává všechny náklady spojené s produktem a odděleně je sleduje podle kalkulačních jednic nebo kalkulačního množství.

ABC odhaluje příčiny vzniku nákladů, určující požadavky, které vedou ke specifickému užití společných zdrojů spojených s danou aktivitou.

Pro porovnání je uvedeno schéma kalkulace nákladů v tradičním a ABC kalkulačním systému.



Obrázek 3 Tradiční kalkulační postup [5]



Obrázek 4 Kalkulace podle metody ABC [5]

3.2 Termíny používané v ABC metodě

- Aktivita - všechny činnosti jsou v rámci podniku prováděny různými úkony. Vzhledem k množství se tyto úkony shromažďují do homogenních aktivit, které mají jednotný výstup. Souhrnně jsou tyto úkony nazvány aktivity. Jsou základním prvkem celopodnikového procesu.
- Nákladový objekt – předmět alokace nákladů. Je to veličina, u které chce management zjistit náklady. Může jím být odběratel, dodavatel, výrobek apod.
- Vztahová veličina nákladů – tato veličina udává, kolik se spotřebuje nákladů na aktivitu. Důvod, proč byl náklad na určitou aktivitu spotřebován.
- Vztahová veličina aktivity – určuje, kolik se spotřebuje aktivity na zvolený nákladový objekt [8]

3.2.1 Základní aktivity v podniku

Aktivity v podniku se mohou rozdělit na přidávající (primární) a nepřidávající (podpůrné) hodnotu konečnému produktu. Podpůrné aktivity nepřidávají žádnou hodnotu z pohledu zákazníka, jsou prováděny pro interní potřeby a slouží k podpoře primárních aktivit. Alokovat tedy podpůrné aktivity přímo na nákladový objekt není relevantní, protože nelze určit přímou souvislost s jejich spotřebou a nákladovým objektem. Jak již bylo zmíněno, v případě podpůrných aktivit, jedná se o podporu primárních aktivit, proto je vhodné je alokovat k těmto aktivitám. [8][10]

3.2.2 Skupiny nákladů v ABC kalkulaci

Náklady, které vstupují do ABC systému, se mohou dělit do tří základních kategorií:

1. Přímé náklady – mohou být přiřazeny přímo nákladovému objektu, nemusí se hledat žádné komplikující vazby.
2. Nealokovatelné náklady – jsou velmi obtížně přiřaditelné nákladovému objektu, protože neexistuje vazba mezi náklady a výkonem.
3. Alokovatelné náklady dle aktivit – velmi se podobají tradičním režijním nákladům a jejich podíl v podnicích historicky stoupá.[5][8][10]

3.2.3 Vztahové veličiny nákladů

V metodě ABC je uživáno tří základních druhů vztahových veličin (vyvolávačů nákladů). V základě se od sebe liší svou logickou kontrukcí, vypovídací schopností, dostupností dat a v neposlední řadě náročností se získáním dat.

1. Transakční příčiny – určují se podle počtu vykonaných aktivit v souvislosti s nákladovým objektem. Používají se pro homogenní produkci, která je realizována ve stabilních podmínkách. Tento způsob přiřazování aktivit výkonům je nejméně náročný, avšak pokud dochází k odchylkám při provádění aktivit, je nutné zvolit jiný typ vztahové veličiny.
2. Příčiny založené na době trvání aktivity (časové veličiny) – jak vyplývá z názvu tohoto typu veličiny, přiřazují se aktivity dle času, který je nutný k provedení této aktivity. Použití této vztahové veličiny je vhodné, pokud se časově provádění jednotlivých aktivit liší, je tedy přesnější než transakční veličina v případech časových odchylek.

3. Příčiny založené na intenzitě užití aktivit (silové veličiny) – v tomto případě je spotřeba zdrojů vyvolaná posuzovanou určitou aktivitou proměnlivá v závislosti od intenzity (míry zapojení této aktivity vzhledem k určitému nákladovému objektu). [8][10]

3.3 Tvorba ABC systému

V případě, že podnik přechází z tradičních kalkulací na ABC kalkulační systém, je nutné provést několik kroků k správnému zavedení. V rámci této diplomové práce byl vybrán postup z knihy doc. Popeska, a doplňující údaje z knihy Ing. Petříka.

1. Upravit účetní data
2. Definovat strukturu ABC systému (aktivit a nákladových objektů)
3. Provést procesní nákladovou analýzu – přiřadit náklady aktivitám
4. Analyzovat aktivity – definovat vztahové veličiny, kalkulovat jednotlivé náklady aktivitám
5. Přiřadit náklady aktivit nákladovým objektům[3][8][10]

3.3.1 Úprava účetních dat

Účetnictví je vedeno na základě účetních zákonů a určeno především pro daňové povinnosti vůči státu. Mnoho položek, které se nachází v účetních knihách, je z pohledu daňových povinností správných, ale z pohledu použitelnosti pro kalkulace metodou ABC značně zkreslené. Proto v první fázi je nutné vyloučit ty nákladové účty, které se do účetnictví dostaly v důsledku specifických úprav finančního účetnictví. Většina těchto účtů nesouvisí s prováděnými aktivitami a přiřazení by bylo tedy značně obtížné, došlo by k velkému zkreslení výstupů ABC kalkulace. Může se jednat o položky jako: dary, smluvní pokuty a penále, cenové, inventrarizační a kurzové rozdíly, opravné položky, přefakturace, nákup a odprodej materiálu a další.

Je také velmi vhodné aplikovat koncept oportunitních nákladů, aby byla kalkulace co nejpřesnější.

Dále v této fázi je nutné, aby náklady byly kalkulovány ve výši, která odpovídá jejich spotřebě. Jednou z těchto položek jsou odpisy. Odpisy musí odpovídat využitelnosti daného stroje, budovy a podobně. Daňové hledisko neodráží skutečné opotřebení, zastarávání stroje, proto je nezbytné odpisy upravit dle využitelnosti stroje, budovy apod.

V souvislosti s odpisy je velmi vhodné kalkulovat prostředky nutné na obnovu odepisovaného (nebo již odepsaného) majetku.

Pokud podstatnou část kapitálu podniku tvoří kapitál vlastní, je vhodné jeho náklady kvantifikovat ve formě tzv. kalkulačních úroků. Zde jde právě o aplikaci oportunitních nákladů. Náklady na cizí kapitál mohou být lehce zjištěny právě z účetních výkazů.

Do nákladů aktivit mohou také vstupovat ekonomicky ocenitelná aktiva jako know-how, goodwill atd..

Základní podstatou první fáze je tedy vystihnout skutečnou ekonomickou podstatu spotřebovaných nákladů a zobrazit v rámci nákladového systému. Upravená účetní data umožní mnohem přesnější určení vztahu mezi náklady a výkony, a umožní mnohem přesnější a podloženější manažerská rozhodnutí do budoucna.[8][10]

3.3.2 Definice struktury ABC systému

V rámci tvorby ABC systému je nutné si přesně stanovit aktivity, kterým jsou později přidělovány náklady. Aktivity jsou definovány na základě analýzy skutečných pracovních úkonů. Před definováním aktivit je vhodné provést analýzu organizační struktury, pracoviště a osobních nákladů a na tomto základě navrhnout strukturu aktivit. Každá definovaná aktivita musí být přesně popsána, aby bylo jasné, jaké úkony obsahuje, což usnadní další fáze tvorby ABC systému.

Důležitým faktorem je také počet aktivit, které se budou definovat. Čím více definovaných aktivit, tím je kalkulace přesnější.

Definice nákladových objektů, kterým jsou aktivity později přiřazovány, jsou důležité pro plynulost aplikace ABC systému, proto je nezbytné si přesně stanovit, na co se budou kalkulované aktivity přiřazovat.[8][10]

3.3.3 Procesní nákladová analýza – přiřazení nákladů aktivitám

Poté, co byly definovány jednotlivé aktivity, mohou jim být přiřazeny příslušné aktivity. Právě v této etapě lze již zpozorovat příčinnou souvislost mezi náklady a jejich vynaložením. Přímé náklady se mohou přiřadit výkonům bez potřeby jejich přiřazení aktivitám. Jsou to náklady, které lze přímo kalkulovat na určité podnikové výkony.

Náklady, které se budou v této etapě rozdělovat, jsou náklady alokovatelné dle aktivit. Tyto náklady se alokují pomocí tzv. matice nákladů aktivit.

V podniku se nachází i malá skupina (cca 5%) nealokovatelných nákladů, které musí být ponechány mimo kalkulaci, protože by docházelo ke zkreslení reálné úrovně nákladů. Jedná se o náklady, které byly z kalkulace vyloučeny v rámci úpravy účetních dat, v první fázi projektu ABC kalkulace.

Tab. 2 Matice nákladů aktivit – příklad [10]

	Náklad 1	Náklad 2	Náklad 3	Celkem
Aktivita 1	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Aktivita 2	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Aktivita 3	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč
Celkem	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč	Částka v Kč

Matice nákladů slouží jako velmi cenný nástroj s informacemi o vynaložených nákladech na jednotlivé aktivity. K zjištění částky Kč se používá vztahová veličina, pomocí které se vyčíslí výše nákladů, která připadá na jednotlivé aktivity. Součet celkem slouží jako kontrola, jestli byly vynaloženy všechny alokovatelné náklady. Velikost matice záleží na požadované detailnosti kalkulace. [8][10]

3.3.4 Analýza aktivit – definice vztahových veličin, kalkulace jednotkových nákladů aktivit

V předchozí fázi byly stanoveny náklady na aktivitu. Tato fáze se zabývá již alokováním jednotlivých aktivit nákladovým objektům, a může být rozdělena do těchto bodů:

1. Stanovení vztahových veličin aktivit – jde o určení jednotky, dle které se bude alokovat aktivita (počet objednávek, počet kontrol apod.). Musí být určena taková vztahová veličina, kterou lze spolehlivě přiřadit jednotlivým nákladovým objektům (která je vedena v podnikové evidenci).
2. Stanovení míry výkonu aktivity – jedná se o vyčíslení počtu jednotek vztahových veličin, které byly ve sledovaném období vykonány.
3. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit – v tomto bodě se mohou podělit celkové náklady aktivity (CNA) s mírou výkonu aktivity (MVA) a pomocí tohoto výpočtu se zjistí jednotkové náklady na aktivitu (JNA).
4. Přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním aktivitám – v předešlých etapách byly vypočítávány jednotkové náklady na všechny aktivity, bez rozlišení primárních a podpůrných aktivit. V tomto bodě je právě nutné, aby byly aktivity rozděle-

ny a těm hlavním byly přiděleny příslušné podpůrné aktivity dle jejich spotřeby na ně.[10]

3.3.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům

Tato fáze je závěrečná a přiřazují se zde náklady aktivit, dle jejich počtu, nákladovým objektům, kterých se týkají. Tento přehled je nejlépe zobrazen v tzv. účtu aktivit.

Tab. 3 Účet aktivit – BOA [10]

Název aktivity	Název aktivity	Vztahová veličina	Počet jednotek	Celkem
Aktivita 1	xxx	Xxx	Xxx	Xxx
Aktivita 2	xxx	Xxx	Xxx	Xxx
Aktivita 3	xxx	xxx	Xxx	Xxx
celkem	---	---	---	Cena

Jedná se o přehled, který je sestaven pro nákladový objekt. Jsou v něm obsaženy všechny aktivity, které se jej týkají, počet spotřebovaných aktivit, náklady aktivit a souhrn všech nákladů aktivit.

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem diplomové práce je implementace systému ABC ve společnosti Ortika, a. s., proto byla teoretická část věnována základním pojmům, které budou užity v praktické části.

Nákladům byla věnována první kapitola, v níž bylo vymezeno pojetí nákladů z několika hledisek. Dále zde bylo vysvětleno členění nákladů dle několika způsobů a vysvětleny zvlášní náklady, které se v praxi často vyskytují. V závěru kapitoly byly informace týkající se řízení nákladů.

Tématem druhé kapitoly jsou kalkulace. Byl vysvětlen význam kalkulací, jejich dělení a také základní kalkulační metody, které se v dnešní době používají. Kalkulačním metodám bylo také vymezeno použití pro různá odvětví podnikání, výroby apod.. Nedostatky těchto kalkulačních metod jsou vyjmenovány a popsány v závěru kapitoly.

Třetí, poslední kapitala je věnována samotné metodě ABC, která je hlavním tématem této diplomové práce. Metoda byla představena, byly definovány základní pojmy ABC a v neposlední řadě samotná tvorba ABC byla popsána v jednotlivých jejích etapách.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

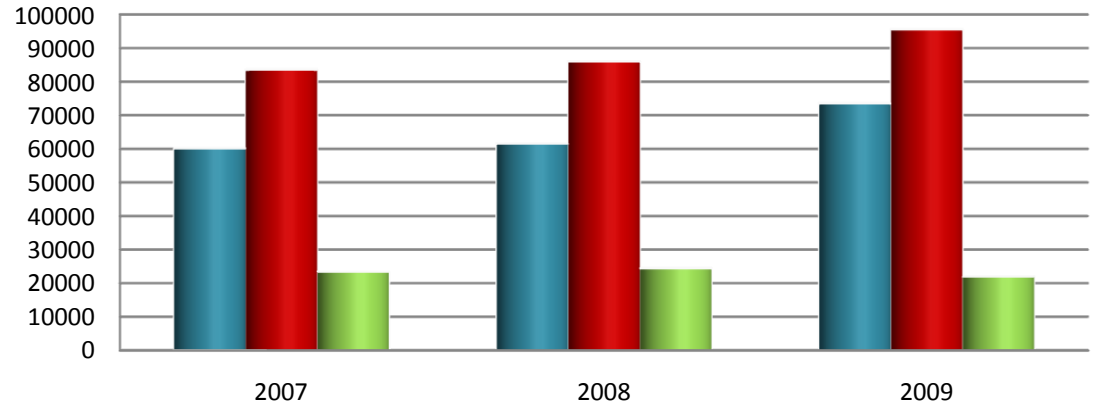
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost Ortika, a. s. byla založena v roce 1997 a sídlí na adrese Vrchlického 848, Hulín. Tato společnost patří pod skupinu Rovina. Hlavním oborem činnosti je výroba a distribuce zdravotnických prostředků třídy I., skupiny 04 – výrobky ortopedicko-protetické. Vyrábí širokou škálu trupových nebo končetinových ortéz a různých bandáží. Výrobky společnosti jsou distribuovány po celé České republice. Výrobky jsou nabízeny a prodávány obchodními zástupci společnosti. Ortika, a. s. se také zaměřuje na zahraniční trhy a cca jedna třetina všech (vyrobených) výrobků je distribuována právě do zemí Evropské unie.

Hlavními odběrateli jsou nemocnice, ústavní a soukromé lékárny, výdejny zdravotnických potřeb (které mají statut nestátního zdravotnického zařízení). Všechny výrobky společnosti splňují legislativní požadavky (registrace ministerstva zdravotnictví, cenové regulace ministerstva financí jsou zahrnuty do katalogu VZP). Výrobky jsou nositeli klinického hodnocení a na každý výrobek bylo vydáno prohlášení o shodě.

Společnost dále splňuje kritéria certifikace ISO 9001 – 2008. [14]

4.1 Analýza hospodaření

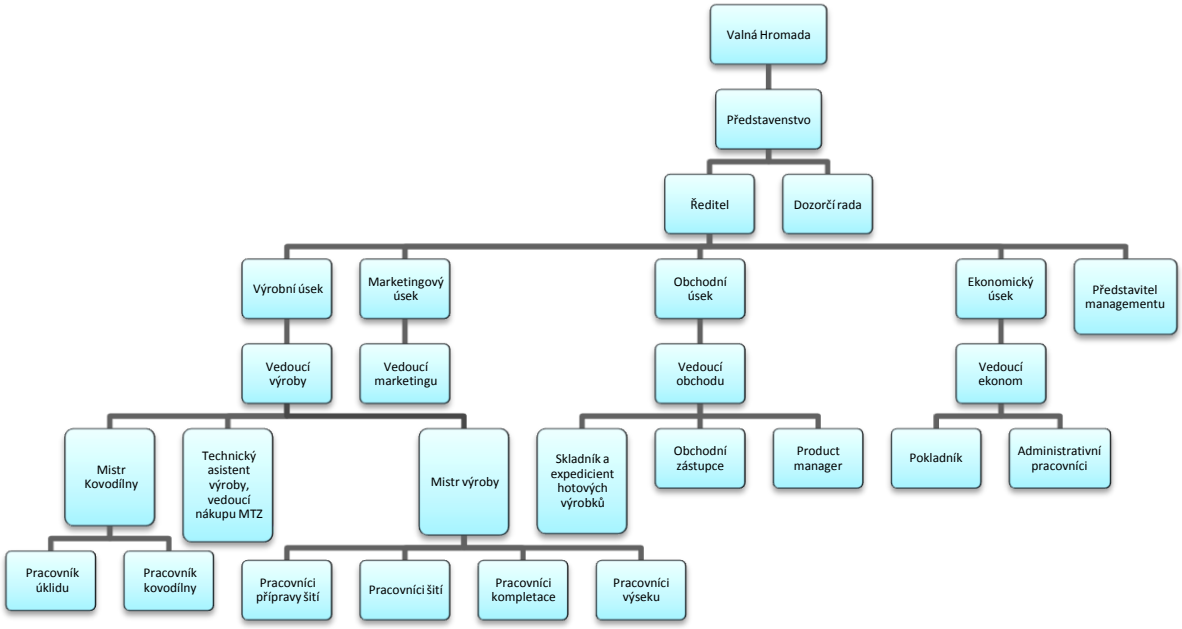


	2007	2008	2009
Náklady (v tis. Kč)	60140	61559	73511
Výnosy (v tis. Kč)	83546	86025	95545
Zisk před zdaněním (v tis. Kč)	23406	24466	22034

Obrázek 5 Analýza nákladů, výnosů a zisku v letech 2007 – 2009

Jak je viditelné z grafu, analyzovaná společnost dosahuje zisku v každém roce. V posledním roce 2009 byl zisk nižší než v předchozích z důvodu růstu mzdových nákladů. Ostatní náklady zůstaly téměř stejné.

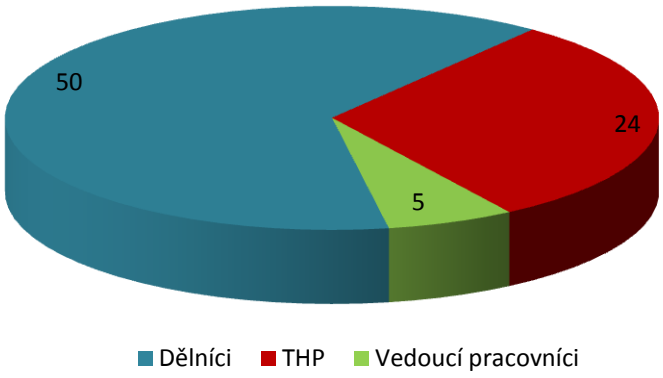
4.2 Organizační struktura



Obrázek 6 Organizační schéma společnosti Ortika, a. s.

4.3 Struktura zaměstnanců

Počet zaměstnanců se v posledních letech příliš neliší. Stálých zaměstnanců je 79 a mohou být rozděleni do tří základních skupin, a to na dělníky, THP a vedoucí pracovníky. Mezi THP jsou zahrnuti i obchodní zástupci firmy. Vedoucí pracovníci jsou ti, kteří jsou zodpovědní za jednotlivé útvary. Dělníci jsou ti, kteří přímo pracují na jednotlivých výrobcích. Rozdělení je znázorněno v následujícím grafu.



Obrázek 7 Struktura zaměstnanců

4.4 Výrobní program

Výrobní program společnosti zahrnuje celou řadu různých ortopedických-protetických pomůcek. Jsou rozděleny dle jednotlivých částí těla, na které jsou určeny. Společnost se také zabývá dětským programem, což znamená výrobu ortopedických-protetických pomůcek pro děti. V příloze je uveden celý výrobní program.

4.4.1 Požadavky na výrobek z právního hlediska

Každý výrobek před uvedením do výroby a na trh musí splňovat určité požadavky, a to:

a) Registrace výrobku (třídy), tzv. ohlašovací povinnost na Ministerstvu zdravotnictví

   - existují předepsané formuláře MZ, jak pro výrobce, tak pro distributora

   - podrobná kalkulace ceny zpracování v DBF souboru

b) Žádost o přidělení příslušného kódu všeobecné zdravotní pojišťovny (VZP) na prostředek zdravotnické techniky (PZT), pod kterým je výrobek uveden v katalogu PZT vydaný VZP ČR.

   - písemná žádost na přidělení kódu

   - prohlášení o shodě

   - kalkulace ceny – kategorizace

   - vzorek výrobku

c) Každý výrobek musí mít klinické hodnocení. Výrobky jsou klinicky hodnoceny v Nemocnici Kroměříž, která je uvedena na seznamu klinických center MF v ČR.

Všechny výrobky jsou schváleny etickou komisí příslušného klinického centra a jsou obsaženy v závěrečné klinické zprávě, která je podepsána ředitelem nemocnice.

d) Ke každému výrobku musí být výrobcem vystaveno tzv. Prohlášení o shodě. Výrobky, které společnost vyrábí, podléhají tzv. SAMO-CERTIFIKACI výrobcem.

4.4.2 Požadavky na výrobek ze strany odběratelů

Je důležité si vyjmenovat faktory, které se týkají komunikace se zákazníky.

Stávající trh společnosti má teritoriální strukturu rozdělení a je zpracováván obchodními zástupci a to:

- oblast Prahy a okolí

- oblast západní, střední a jižní Čechy

- oblast severní a východní Čechy

- oblast severní a jižní Morava

Mezi hlavní odběratele, kterým se obchodní zástupci věnují, patří:

- nemocnice a nemocniční zařízení

- ústavní lékárny

- zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotního zařízení

- soukromé praxe

- soukromé lékárny

Veškerý sortiment výrobků má legislativně stanovenou cenovou politiku a pro prodej existují následující fakturační ceny:

- regulovaná cena Ministerstva zdravotnictví – uvedená v jejich věstníku jako maximální cena v případě přímého prodeje zboží na fakturu,

- cena stanovená v číselníku VZP za prostředky zdrav. techniky - fakturace přímo na příslušné pojišťovny,

- cena zahraniční – cena je smluvní.

Se zákazníky zásadně komunikují pracovníci obchodního úseku přestřednictvím svých obchodních zástupců, popřípadě prostřednictvím pracovnice na příjmu objednávek.

Obchodní zástupce je oprávněn po schválení svého nadřízeného dohodnout se zákazníkem zřízení konsignačního skladu a sepsat smlouvu komisionářskou nebo smlouvu o konsignačním skladu. Přijímají a vyřizují prostřednictvím obchodního úseku objednávky a zajišťují případné vzniklé neshody. Případné reklamace řeší obchodní zástupce dle reklamačního řádu.

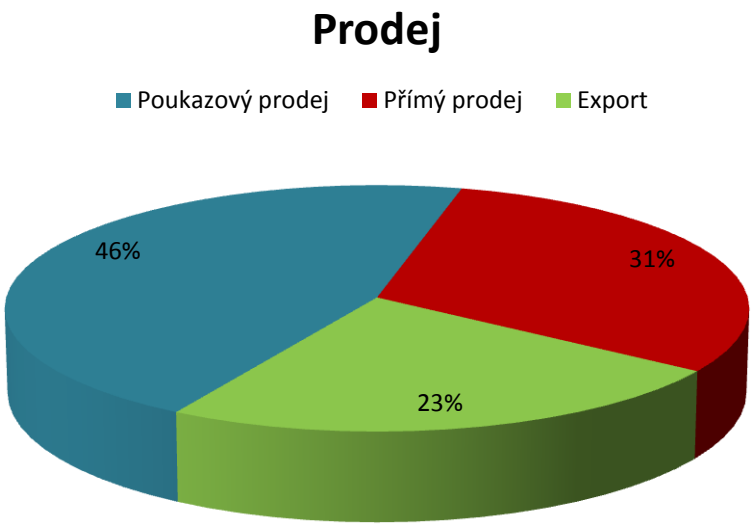
4.5 Analýza zákazníků a tržeb z pohledu způsobu platby

Zákazníky společnosti Ortika, a. s. jsou především nemocnice a nemocniční zařízení, nebo další podniky s podobným zaměřením (lékarny apod.). Zákazníci jsou společností rozděleni do tří skupin podle inkasa plateb.

První skupinu tvoří ti odběratelé, kteří platí přímou cestou, neboli klasicky na fakturu. Objednají si zboží u společnosti, zboží je jim dodáno spolu s fakturou, dodacím listem a podobně (výdejny zdravotnických potřeb, lékarny). V těchto výdejnách zdravotnických potřeb, lékarnách apod. si konečí zákazníci nejčastěji platí za ortopedické pomůcky, nebo jsou jim vydány na základě předpisu od lékaře (v tomto případě platí za pomůcku zdravotní pojišťovna pacienta, viz. dále).

Druhou skupinou jsou ti odběratelé, u kterých má společnost konsignační sklady, kde mají své výrobky. Výrobky jsou zaplaceny pojišťovnou až po vyskladnění, tj. po předání pacientovi. Pojišťovna obdrží poukaz a na jeho základě proplatí společnosti Ortika jeho hodnotu. Každý pacient má právo na jednu ortézu za kalendářní rok, ta je mu bezplatně předána.

Třetí skupinou jsou zákazníci ze zahraničí. Prodej do zahraničí probíhá stejně jako přímý prodej v tuzemsku, tzn. na základě faktur a jejich proplacení od odběratelů.

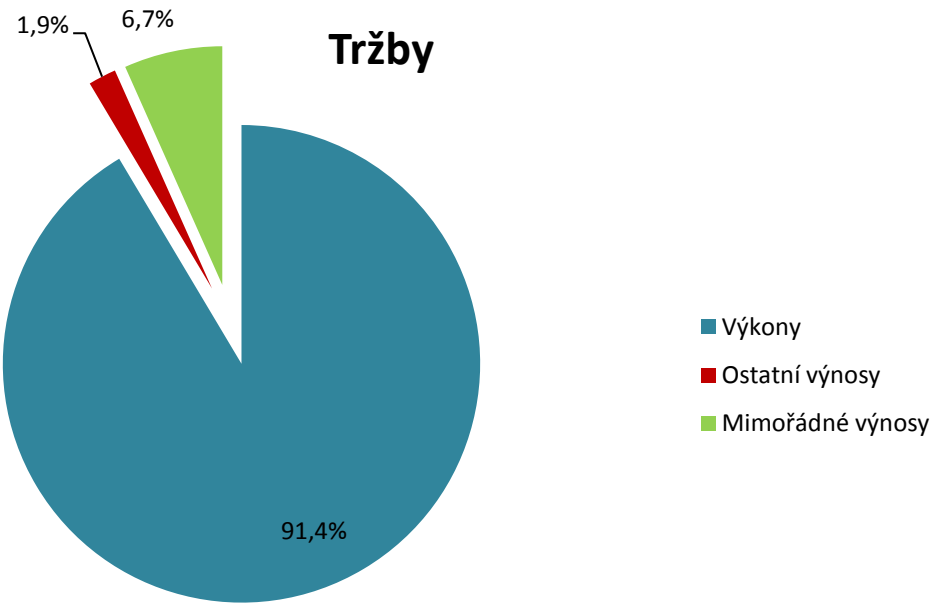


Obrázek 8 Složení zákazníků společnosti Ortika, a. s. z pohledu způsobu platby

Jak lze vyčíst z grafu, největší skupinou zákazníků jsou nemocnice a nemocniční zařízení, která nakupují právě na poukazový způsob placení za výrobky (46%). Velkou skupinou odběratelů jsou podniky platící na fakturu (31%). Neméně významnou skupinou jsou však odběratelé ze zahraničí (23%).

Skupiny zákazníků jsou téměř stejné a tomu také odpovídají výnosy. Ovšem náklady na tyto zákaznické skupiny budou cílem k vyhodnocení pomocí metody ABC.

Tato analýza je zaměřena pouze na tržby z prodeje ortopedických pomůcek, které podnik výrábí. Analyzovaná společnost se také zabývá prodejem nakoupeného zboží nebo materiálu, avšak to tvoří velmi malou část tržeb, a to 6,7% z celkových tržeb celé společnosti Ortika, a. s. Další výnosy dosahují v součtu pouze necelá 2% z celkových výnosů, proto byly sečteny do jedné skupiny – Ostatní výnosy. Celková částka výnosů je 95.545 tis. Kč. Složení tržeb je graficky zobrazeno na obrázku níže.



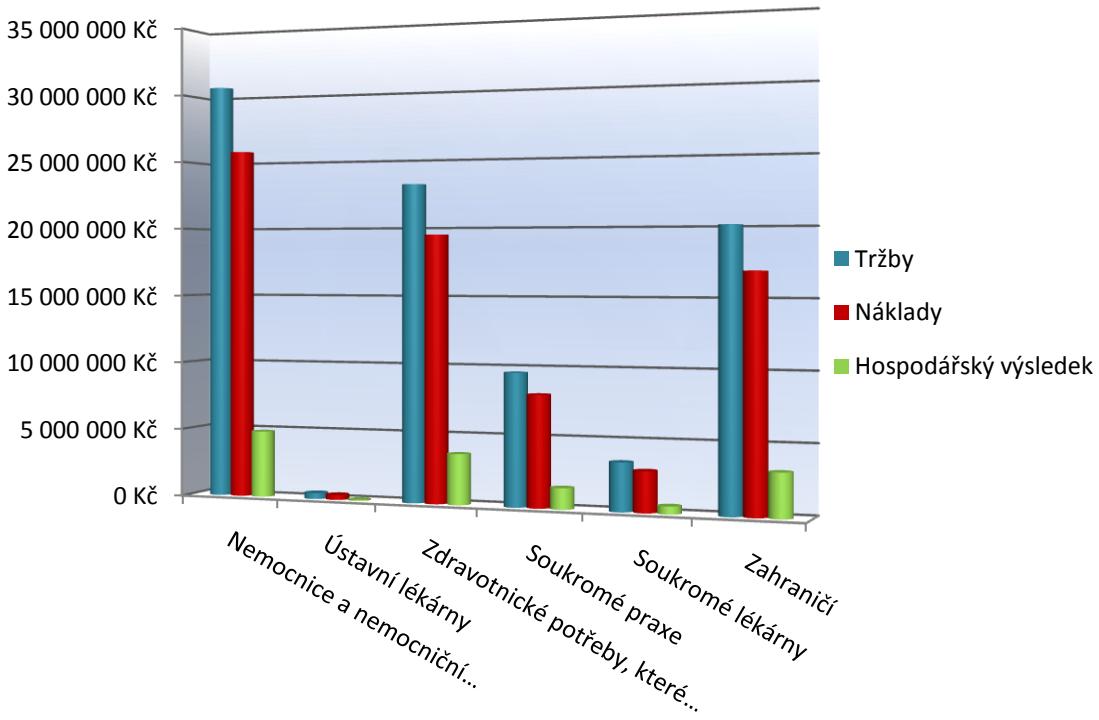
Obrázek 9 Tržby společnosti Ortika, a. s. za rok 2009

4.6 Analýza zákazníků z pohledu druhu

Zákazníci jsou společností děleni ještě do skupin podle toho, o jaký druh odběratelů se jedná. Zákaznické skupiny:

- nemocnice a nemocniční zařízení
- ústavní lékárny
- zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotního zařízení
- soukromé praxe
- soukromé lékárny
- zahraničí

Tržby z těchto skupin jsou znázorněny v následujícím grafu, který obsahuje také náklady a vypočtený hospodářský výsledek.



Obrázek 10 Graf rozdělení tržeb, nákladů a hospodařského výsledku

Jak lze vyčíst z grafu, náklady jsou úměrně rozděleny vzhledem k tržbám a z toho vychází i hospodářský výsledek. Všechny skupiny jsou tedy ziskové a nejlepšího hospodářského výsledku dosahuje společnost u nemocnic a nemocničních zařízení, naopak nejmenší je u ústavních lékáren.

5 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

5.1 Analýza nákladů

Aby bylo možné analyzovat náklady, je nutné je rozdělit do několika skupin, odlišnými metodami. Pro tuto práci bylo zvoleno členění nákladů dle druhu, a to na náklady přímé a nepřímé.

5.1.1 Druhové členění nákladů

Částky nákladů jsou stanoveny na základě výkazu zisků a ztrát společnosti z roku 2009. Bylo stanoveno šest základních skupin nákladů, a to:

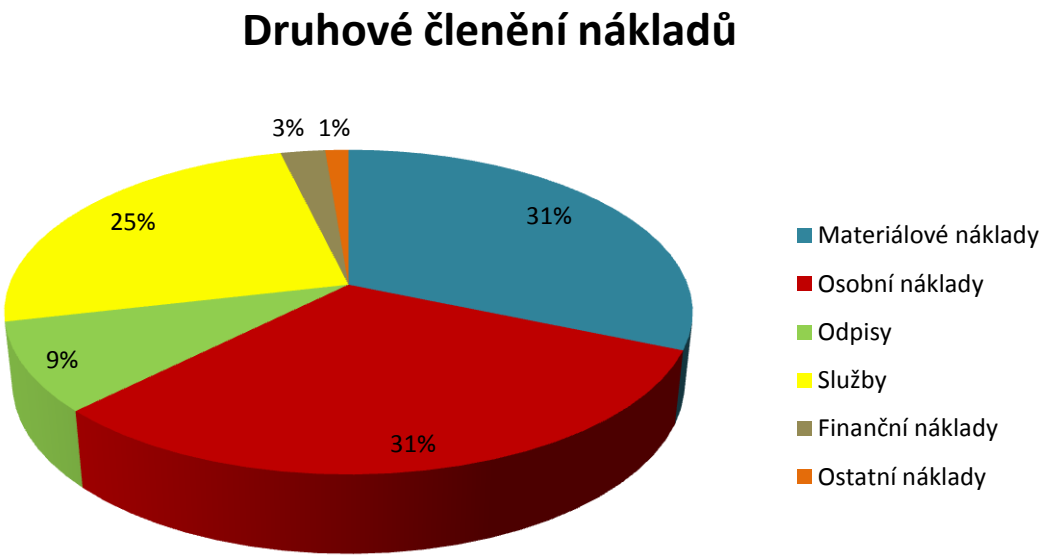
1. Materiálové náklady – zde byl zahrnut všechen materiál, který vstupoval do výroby včetně energetických nákladů, jako je plyn, elektřina voda apod..
2. Osobní náklady – zahrnují ty náklady, které se týkají mezd, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.
3. Odpisy – náklady, které se týkají odepisování strojů, zařízení a budov užívaných k podnikatelské činnosti.
4. Služby – tyto náklady jsou spojeny s kooperační činností společnosti.
5. Finanční náklady – jsou spojené s úvěrovými a jinými účty.
6. Ostatní náklady – skupina, která zahrnuje mimořádné a jiné náklady, které nelze zařadit do předchozích pěti.

Rozčleněné náklady jsou zpracovány do přehledné tabulky níže.

Tab. 4 Členění podle druhu nákladů

Skupina	**Název účtu**	**Suma (v Kč)**
Materiálové náklady a energie	Spotřeba materiálu a energie	21.837.000,-
	Celkem	**21.837.000,-**
Osobní náklady	Mzdové náklady	16.110.000,-
	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5.079.000,-
	Sociální náklady	501.000,-
	Celkem	**21.690.000,-**
Odpisy	Odpisy Staveb	1.106.000,-
	Odpisy Samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí	5.084.000,-
	Celkem	**6.190.000,-**
Služby	Služby	17.307.000,-
	Celkem	**17.307.000,-**
Finanční náklady	Ostatní finanční náklady	1.547.000,-
	Daně a poplatky	174.000,-
	Celkem	**1.721.000,-**
Ostatní náklady	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	9.000,-
	Ostatní provozní náklady	769.000,-
	Mimořádné náklady	118.000,-
	Celkem	**896.000,-**
Náklady celkem		**69.641.000,-**

Zdroj: Vlastní zpracování

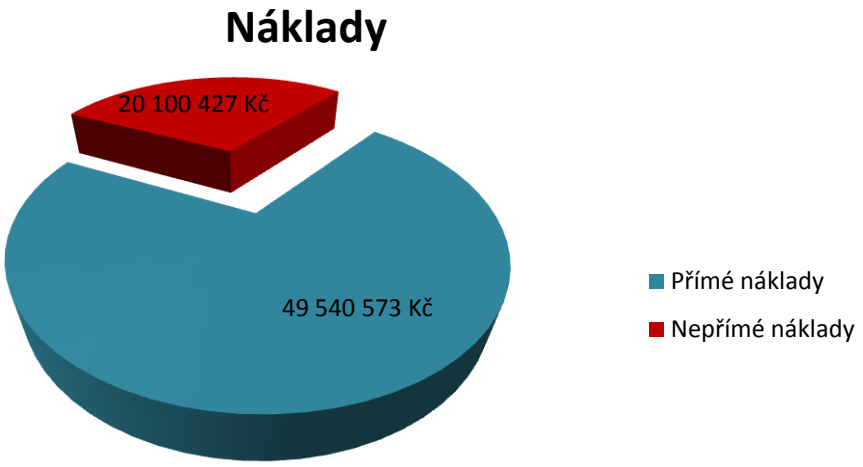


Obrázek 11 Graf druhového členění nákladů

Z grafu je viditelné, že největší část zaujímají mzdové a materiálové náklady (62%). Je to zároveň i důkaz, že se jedná o výrobní firmu. Dále je možné, z důvodů velkého podílu nákladů služeb (25%), odvodit, že společnost ve velké míře spolupracuje s jinými podniky, které jí dodávají části výrobků, nebo práci, kterou je lépe nakupovat, než ji provádět ve vlastní režii. Další v pořadí jsou odpisy, které tvoří 9% z celkových nákladů společnosti. Jsou v nich zahrnuty jak odpisy budov, tak i odpisy strojů a zařízení používaných ve výrobě. Společnost budovy i stroje vlastní, proto je může odepisovat. Finanční náklady, které tvoří 3% z celkových nákladů, v sobě zahrnují jak poplatky bankám, tak i jiné finanční poplatky, a jsou poměrně vysoké z důvodů obchodování se zahraničím. Poslední skupinou jsou ostatní náklady (1%), kde jsou zahrnuty veškeré mimořádné a jiné náklady, které ve společnosti vznikly.

5.1.2 Kalkulační členění nákladů

Při tomto členění budou odděleny náklady, které lze přímo přiřadit jednotlivým výrobkům a na druhé straně ty, které jsou vyjádřeny jako režie a přiřazovány pouze na základě odhadu neboli procentní sazby z mezd.



Obrázek 12 Graf rozdělení přímých a nepřímých nákladů

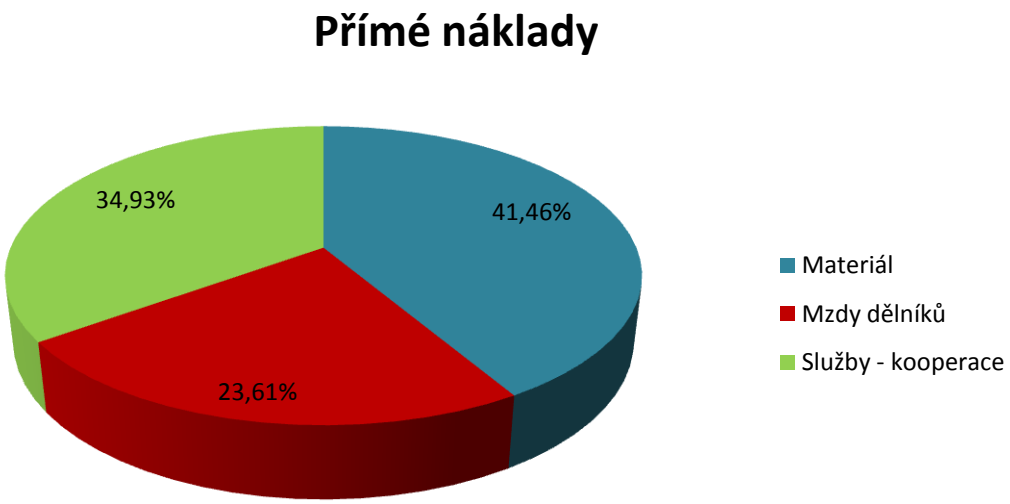
Graf výše znázorňuje poměr přímých a nepřímých nákladů v podniku. Přímé náklady tvoří převážnou většinu, a to 71,14%, avšak 28,86% nepřímých nákladů je velmi důležité správně rozdělovat. Podrobnější členění nákladů na přímé a nepřímé je uvedeno v dalších kapitolách.

5.1.2.1 Přímé náklady

Tab. 5 Vyčíslení přímých nákladů

Náklad	Přímé náklady v Kč	Podíl přímých nákladů
Materiál	20.538.540	41,46%
Mzdy dělníků	11.695.033	23,61%
Služby – kooperace	17.307.000	34,93%
Celkem	**49.540.573**	**100%**

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 13 Graf rozdělení přímých nákladů

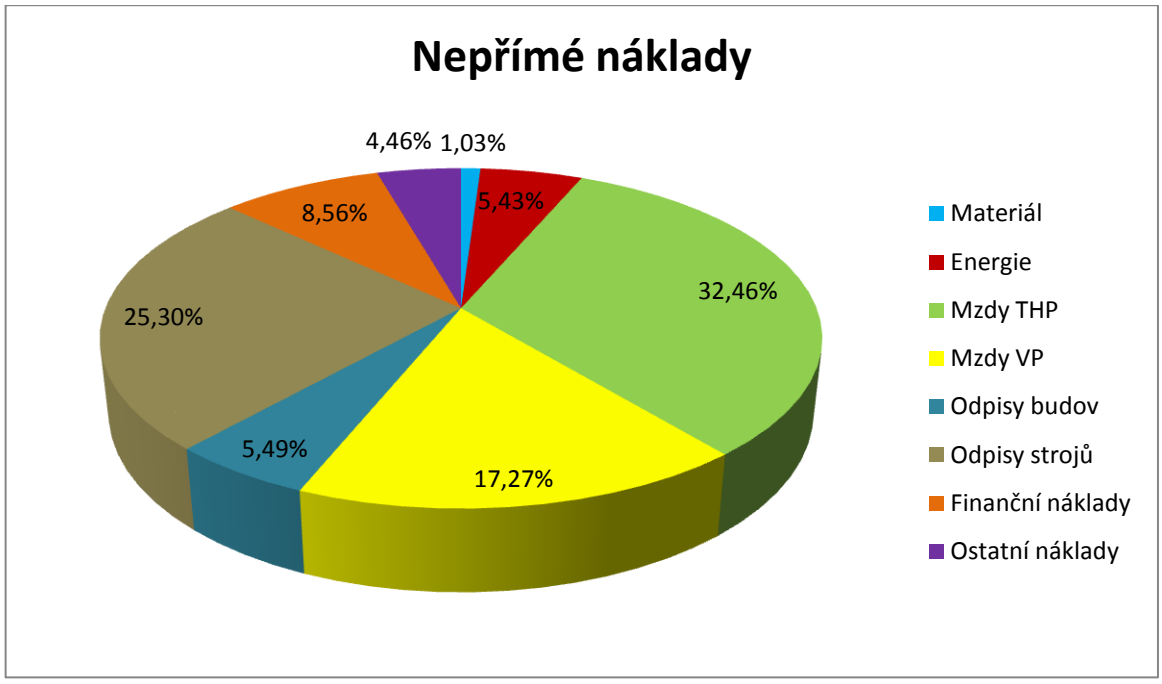
V grafu číslo 11 jsou vyjádřeny jednotlivé podíly položek přímých nákladů na celkovém objemu. Největší podíl tvoří materiál (41,46%), který v sobě zahrnuje nitě, látku a další materiál vypočítaný přesně na jeden kus výrobku. Kooperace (s podílem 34,93%) je možné přímo přiřadit na výrobek, protože dodavatel předkládá cenový rozpis, kde je uvedena cena za jeden výrobek. Mzdy dělníků (23,61%), zahrnují přímou práci na výrobku, kterou je možné přiřadit dle časové náročnosti na jeden výrobek a hodinové mzdy pracovníka.

5.1.2.2 Nepřímé náklady

Tab. 6 Vyčíslení nepřímých nákladů

Náklad	Nepřímé náklady v Kč	Podíl z nepřímých nákladů
Materiál	207.880	1,03%
Energie	1.090.580	5,43%
Mzdy THP	6.524.567	32,46%
Mzdy VP	3.470.400	17,27%
Odpisy budov	1.103.980	5,49%
Odpisy strojů	5.086.020	25,30%
Finanční náklady	1.721.000	8,56%
Ostatní náklady	896.000	4,46%
Celkem	**20.100.427**	**100%**

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 14 Graf rozdělení nepřímých nákladů

Nepřímé náklady jsou tvořeny z velké části (32%) mzdami technicko-hospodářských pracovníků a téměř třetinově odpisy budov a strojů (30,79%), které jsou dalším velkým zdrojem nepřímých nákladů. Mzdy vedoucích pracovníků zabírají 17%. Tyto tři skupiny nákladů jsou velmi těžko přiřaditelné tradičními kalkulačními metodami a jsou právě obsaženy v režijních nákladech. Dalšími velkými náklady jsou i finanční (8,56%), avšak tyto se velmi často mění v důsledku změny politiky bank a jiných finančních ústavů. Téměř stejný díl mají odpisy budov a energie (5,4%), jejichž přiřazení je obtížné, avšak ne nemožné. Skupinami pod 5% z celkových nepřímých nákladů jsou ostatní náklady (4,46%), jejichž vývoj

nelze předpokládat, nepřímý materiál, v němž jsou zahrnuty obaly a jiný drobný materiál, se podílí na nepřímých nákladech pouze 1,03%, ale je velmi důležité jej přiřadit výrobkům.

Veškeré rozdělení nákladů bylo zkonzultováno s pracovníky společnosti a bylo jimi také odsouhlaseno, a to na i na základě vnitřní dokumentace společnosti, kterou nemohu vložit jako přílohu, protože se jedná o velmi citlivé vnitřní údaje společnosti (jedná se o osobní listy zaměstnanců a podobně).

5.1.3 Zhodnocení analýzy nákladů

Náklady společnosti Ortika, a. s. byly rozděleny dle různých kritérií. Tyto skupiny, které vznikly, jsou potřebné pro projektovou část diplomové práce. Vykazovanými přímými náklady se není nutné více zabývat, protože je možné je přidělit nákladovému objektu, výrobku v jejich přesné výši. Tyto náklady tvoří 71% celého objemu nákladů společnosti. Zbylých cca 29% jsou nepřímé (režijní) náklady, které budou předmětem projektu implementace ABC. Dále je nutné zanalyzovat kalkulační metodu, kterou společnost využívá.

5.2 Analýza současných kalkulací

5.2.1 Analýza současného kalkulačního vzorce

Kalkulační list, který společnost používá, je uveden v příloze I. Jeho výpočet je na základě těchto položek:

1. Materiál – v tomto oddíle je vyjmenován veškerý přímý materiál, který je součástí daného výrobku, jedná se například o různé látky, nitě, etiketu atd. Materiál je zde přesně vyčíslen svou cenou na jeden kus. Poté je sečten do kolonky „materiál celkem“.

2. Kooperace – v tomto oddíle jsou uvedeny ty náklady, které vznikají kooperací s jinými podniky, a ty pro společnost Ortika, a. s. dělají práce, které by byly příliš náročné, složité nebo jiným způsobem nevýhodné, kdyby si je prováděla sama. Materiál pro kooperaci si v 85% dodává sama společnost z důvodů možných množstevních slev, apod. Kooperace se týká především aktivit jako: výsek a kovodílna, nebo různých plastových dílů, kde právě granulát na plast si společnost nezajišťuje. Všechny kooperace jsou sečteny do kolonky „kooperace celkem“.

3. Mzdy – v tomto oddíle jsou vyčísleny všechny mzdové náklady, které se týkají daného výrobku. Ve vzorci jsou uvedeny hodinové tarify a poté přesný čas, který stráví pracovník na jednom kusu výrobku. Všechny mzdy jsou sečteny do kolonky „mzdy celkem“.

4. Odvody – v této kolonce jsou uvedeny odvody, které se týkají mzdových nákladů.

5. Režie – režie je pevně stanovena již několik let a je tvořena především materiálem a mzdami, které nelze přesně přiřadit jednotlivým výrobkům. Tvoří ji například obaly, které jsou ve velkých rolích, malé nálepky a práce technicko-hospodářských pracovníků.

6. Celkové náklady – zde jsou sečteny všechny náklady, které byly jmenovány výše.

Společnost výrábí především na základě objednávek. Předběžné plány na měsíc jsou stanoveny dle předchozích období a dle objednávek, které společnost obdržela.

Analýza současného kalkulačního systému je sestavena na základě písemností obdržených od společnosti Ortika, a. s. a na základě osobní konzultace s vedoucím výroby, kterému je podřízeno vše, co se týká výroby. Všechny částky byly z kalkulačního vzorce odstraněny na žádost společnosti, ale na princip výpočtu to nemá žádný vliv. Jednoduché schéma kalkulačního vzorce je následující. (Kalkulační listy společnosti jsou přílohou diplomové práce.)

Obrázek 15 Schéma kalkulačního vzorce společnosti Ortika, a. s.

5.2.2 Zhodnocení současného kalkulačního vzorce

Kalkulační vzorec se skládá z několika částí, jak již bylo uvedeno výše. Část, kde je uveden materiál na kus, mzdové náklady a náklady kooperace, je v pořádku. Je zde přesné vyčíslení nákladů na výrobek. Částky jsou aktualizovány, a proto odpovídají skutečným

nákladům, které je nutné k výrobě vynaložit. Největší slabinou kalkulací je ovšem položka režie. Tato položka je dána procentní sazbou z celkových mezd včetně odvodů. Jde zde typický příklad, který byl uveden v teoretické části diplomové práce. Jedná se o velmi nepřesné stanovení režijních nákladů na výrobek. Tyto nepřímé náklady jsou vypočítany na základě odhadu, a mohou tedy velmi výrazným způsobem zkreslovat celkové náklady, rentabilitu a další ukazatele. Proto je nutné se touto položkou (nepřímých nákladů) zabývat více.

A protože bylo dříve zjištěno, že režijní náklady tvoří téměř jednu třetinu všech nákladů, může se předpokládat, že opravdu dochází k nepřesným výpočtům cen výrobků.

6 PROJEKT IMPLEMENTACE ABC SYSTÉMU

Cílem diplomové práce je implementace ABC kalkulačního systému. V předešlých kapitolách byli zákazníci rozděleni do tří základních skupin. Právě u těchto skupin budu zjišťovat jejich ziskovost (ztrátovost). Kalkulační metoda užívaná v podniku již byla analyzována a bylo zjištěno, že nepřímé náklady jsou přiřazovány nepřesně. Mým úkolem je tedy navrhnout novou metodu kalkulace tak, aby odpovídala skutečnosti.

Základním problémem byla právě režijní přirážka, která je stanovena pro všechny výrobky ve stejné procentní sazbě z mezd, bez ohledu na skutečně vynaložené náklady.

6.1 Návrh nového ABC systému kalkulace

Nepřímé náklady, které budu přiřazovat jednotlivým aktivitám, byly rozčleněny v předešlých kapitolách na základě odborné konzultace ve společnosti. Přímé náklady nejsou dále zpracovávány, protože je možné je stanovit přímo na jeden kus výrobku.

Implementace systému ABC je rozdělena do pěti etap, jak již bylo popsáno v teoretické části této diplomové práce.

6.1.1 První etapa – úprava účetních dat

V této první etapě jsem pouze vyjmenoval a vyčíslil nákladové účty, které nebudou dále zahrnuty do projektu, protože se jedná o mimořádné nebo stále se měnící náklady bez ohledu na činnost společnosti. Ostatní finanční náklady nebylo možné přiřazovat z důvodů nedostupnosti dat o jejich původu.

Tab. 7 Vyřazené nákladové účty

Nákladový účet	**Částka v Kč**
Daně a poplatky	174.000
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	3.000
Prodaný materiál	6.000
Ostatní provozní náklady	769.000
Ostatní finanční náklady	1.547.000
Mimořádné náklady	118.000
Celkem	**2.617.000**

Zdroj: Vlastní zpracování

Celková částka vyřazených nepřímých nákladů je tedy 2.617.000 Kč, částka k přiřazování jednotlivým aktivitám je: 17.483.427 Kč.

6.1.2 Druhá etapa – návrh aktivit

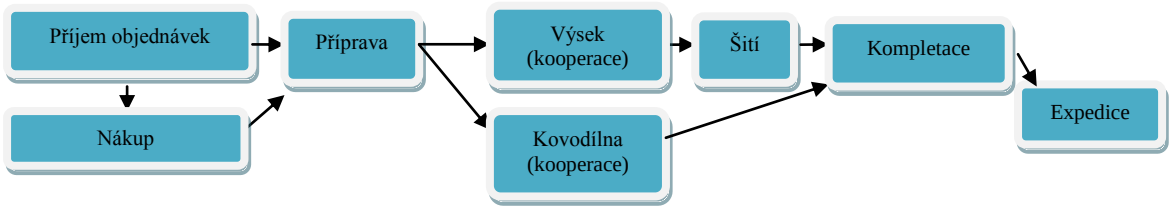
V této etapě je nutné definovat jednotlivé aktivity a zároveň je popsat. Počet aktivit záleží na předmětu činnosti firmy a na její velikosti. Aktivity jsem definoval na základě dostupných informačních zdrojů o společnosti a zároveň na základě spolupráce s vedoucími společnosti. Výčet aktivit a jejich základní popis je následující:

1. Kovodílna – úkolem tohoto útvaru jsou veškeré práce, které souvisí s kovovými díly jednotlivých ortéz. Řadíme k nim například: nýtování, ohýbání, řezání a obrábění (odstranění ostrých hran). Některé složitější úkoly kovodílny jsou zprostředkovány v rámci kooperace s dalšími podniky.
2. Šití – každý pracovník (dělník) má za úkol vždy jednu celou šicí část ortézy. Tato aktivita je v podniku nejvíce využívána a jsou pro ni stanoveny vysoké standardy, aby byl každy šev přesně dle norem, bez jakéhokoliv poškození látky, přečnívajících nití apod.
3. Kompletace – tato aktivita je konečnou před předáním do skladu hotových výrobků. Jsou zde zahrnuty činnosti jako očištění, vložení plastových nebo kovových dílů, opatřední EAN kódem a zabalení do příslušného obalu.
4. Výsek – jedná se o přípravnou aktivitu před šitím, v případě složitějších výseků nebo větších látek se využívá spolupráce s jinými podniky (kooperace). V rámci této aktivity tedy dochází ke značení podle šablon a poté k střihu látek.
5. Příprava – zahrnuje veškeré přípravné práce nutné k zabezpečení plynulosti výroby, jako je přeprava materiálu ze skladu na příslušná místa (vše v jedné budově).
6. Příjem objednávek – v rámci této aktivity jsou přijímány objednávky od zákazníků, ať už na základně práce obchodních zástupců nebo samotném zájmu odběratelů. Tyto objednávky jsou předány vedoucímu výroby a ten už se stará o to, aby se vyrobilo potřebné množství výrobků.
7. Expedice (skladování) – hotové výrobky jsou předány na sklad a pomocí této aktivity jsou expedovány na požadovaná místa. Jedná se tedy o příjem a výdej hotových výrobků.
8. Nákup – tato aktivita vzniká na základě požadavků výroby. Úkolem je tedy zabezpečit potřebné množství materiálu a polotovarů k výrobě v předepsané kvalitě, požadovaném čase, za co nejlepší cenu.

K předcházejícím aktivitám musíme přiřadit i dvě podpůrné aktivity. Jsou jimi:

1. Marketing – tato aktivita má za úkol zajistit požadavky odběratelů a zvýšit jejich počet na základě obchodních jednání a dalších činností.
2. Správa a administrativa – do této podpůrné aktivity patří účetnictví a nutné administrativní práce ve společnosti, které souvisí s evidencí dokladů, personální činností apod..

Pro názornost průběhu aktivit jsem vyhotovil jednoduché schéma, které neobsahuje aktivity marketing, správa a administrativa, protože tyto podporují všechny ostatní hlavní aktivity společnosti:



Obrázek 16 Schéma aktivit

6.1.3 Třetí etapa – ocenění aktivit

Základním cílem této etapy je přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým aktivitám. Nepřímé náklady jsou přiřazovány na základě rozhovorů s vedoucími pracovníky a jejich doporučení. Všechny nepřímé náklady jsme v rámci diskuze rozebírali a poté jim přiřadili celkové procentní ohodnocení. Vypočtené náklady na jednotlivé aktivity jsou v následující tabulce.

Tab. 8 Ocenění aktivit

Aktivita	**Celkové náklady v Kč**	**Podíl na nepřímých nákladech**
Kovodílna	1.530.736	8,76%
Šití	4.129.679	23,62%
Kompletace	841.969	4,82%
Výsek	953.723	5,46%
Příprava	645.970	3,69%
Příjem objednávek	2.983.514	17,06%
Expedice	784.483	4,49%
Nákup	635.297	3,63%
Marketing	3.691.222	21,11%
Administrativa	1.286.834	7,36%
Celkem	**17.483.427**	**100,00%**

Zdroj: Vlastní zpracování

Ukázalo se, že nejvyšší podíl nepřímých nákladů je spotřebováván aktivitou šití, a to z důvodů, že tato dílna zabírá největší prostor v budově společnosti, je zde umístěno nejvíce pracovních strojů (především šicích strojů), s čímž souvisí i velká spotřeba energie. Další významnou aktivitou, která překračuje 20% podíl z nepřímých nákladů, je marketing. Této aktivitě byly přiřazeny velké osobní náklady, protože na marketingu pracují obchodní zástupci a částečně i vedoucí společnosti. Marketing je ovšem jen podpůrnou aktivitou, která dopomáhá k zvýšení objednávek, upřesnění informací o budoucích odběratelích a dalších činnostech v podniku. Příjmu objednávek bylo přiřazeno přes 17% nepřímých nákladů, protože tímto se zabývá obchodní oddělení firmy, které zaměstnává technicko-hospodářské pracovníky, a také se objednávkami (především zahraničními) zabývá ředitel společnosti. Kovodílna, které bylo přiřazeno téměř 9% nepřímých nákladů, zaměstnává mistra kovodílny, a také v sobě zahrnuje odpisy strojů nutných pro zpracování kovových dílů. V administrativě jsou zahrnuty především mzdy účetních, personálních a THP pracovníků, kteří zpracovávají dokumentace. Aktivita výsek překročila 5% podíl na nepřímých nákladech především díky odpisům strojů a zařízení a s nimi související energií. Ostatní aktivity mají svůj podíl nepřímých nákladů pod 5% a jejich rozložení na jednotlivé položky je téměř totožné.

V další části této etapy je nutné rozložit podpůrné aktivity (Marketing a Administrativa a správa) do hlavních aktivit společnosti.

Tab. 9 Rozložení podpůrných aktivit

Aktivita	**Rozložení aktivity Marketing (v Kč)**	**Rozložení aktivity Administrativa a správa (v Kč)**	**Náklady po rozložení podpůrných aktivit (v Kč)**
Kovodílna	73.824	64.342	1.668.903
Šití	73.824	64.342	4.267.845
Kompletace	73.824	64.342	980.135
Výsek	73.824	64.342	1.091.889
Příprava	73.824	64.342	784.137
Příjem objednávek	2.214.733	321.709	5.519.955
Expedice	184.561	386.050	1.355.095
Nákup	922.806	257.367	1.815.469
Celkem	**3.691.222**	**1.286.834**	**17.483.427**

Zdroj: Vlastní zpracování

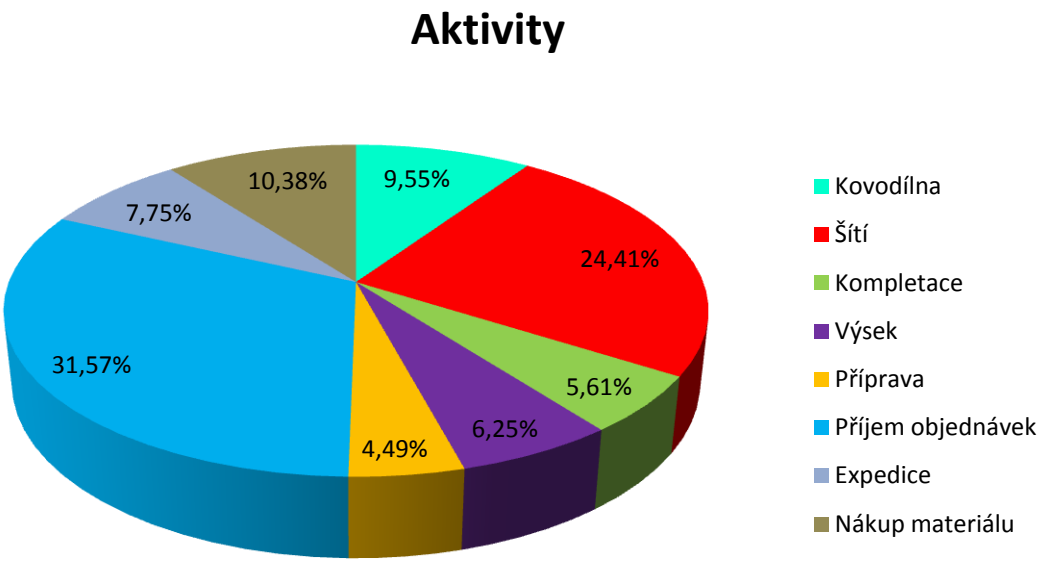
Některé z definovaných a popsaných aktivit jsou složeny z několika dalších činností, které je potřeba rozdělit, aby bylo ocenění co nejpřesnější. Na základě diskuze a dostupných informačních zdrojů podniku jsem definoval procentní podíl jednotlivých činností v aktivi-

tách. Vše jsem zpracoval do následující přehledné tabulky. Pokud se aktivita skládala z více činností, avšak tyto činnosti byly stejně náročné na náklady, nebylo rozděleno ocenění.

Tab. 10 Rozdělení a ocenění činností Aktivit

Aktivita	Činnost	Procentní podíl	Částka
Kovodílna	nýtování	35,0%	584.116 Kč
	obrábění	29,0%	483.982 Kč
	ohýbaní	20,0%	333.781 Kč
	řezání	16,0%	267.024 Kč
	celkem	100,0%	1.668.903 Kč
Šití	šití	100,0%	4.267.845 Kč
Kompletace	začištění	32,0%	313.643 Kč
	zkompletování	41,0%	401.855 Kč
	zabalení	19,0%	186.226 Kč
	opatření EAN	8,0%	78.411 Kč
	celkem	100,0%	980.135 Kč
Výsek	značení dle šablon	35,0%	382.161 Kč
	stříhání	65,0%	709.728 Kč
	celkem	100,0%	1.091.889 Kč
Příprava	Příprava	100,0%	784.137 Kč
Příjem objednávek	tuzemské	75,0%	4.139.967 Kč
	zahraniční	25,0%	1.379.989 Kč
	celkem	100,0%	5.519.955 Kč
Expedice	materiál	6,0%	81.306 Kč
	hotové výrobky	94,0%	1.273.789 Kč
	celkem	100,0%	1.355.095 Kč
Nákup	materiálu	84,0%	1.524.994 Kč
	polotovarů	16,0%	290.475 Kč
	celkem	100,0%	1 815.469 Kč
Celkem			17.483.427 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 17 Graf podílů aktivit na nepřímých nákladech

Jak lze vyčíst z předešlého grafu, podíl nepřímých nákladů na aktivitách se po rozpuštění podpůrných aktivit změnil, a to tak, že příjmu objednávek, který nejvíce využívá podpůrné aktivity, bylo nyní přiřazeno více než 30% režijních nákladů. Vzrostl také podíl režijních nákladů u nákupu materiálu, což také úzce souvisí s nutnou administrativou a tím, že nákupčí využívá informací z marketingu pro nákup materiálu, který bude nutný k výrobě. Ostatní aktivity zůstaly svým procentním podílem téměř nezměněné. Jejich poměr se změnil pouze v důsledku snížení počtu aktivit.

6.1.4 Čtvrtá etapa – definování vztahových veličin

Tato etapa má za cíl definovat jednotlivé vztahové veličiny, jejichž příčinou je vznik nákladů. Nákladovým objektem (jak bylo napsáno v teoretické části) mohou být výrobky, ale také odběratelé, dodavatelé. Vztahovou veličinou zase mohou být jednotlivé výrobky, hodiny práce, objednávky apod..

Pro zpracování projektu jsem zvolil zákaznické skupiny, které odebírají od společnosti výrobky. Zákaznické skupiny byly rozděleny dle jejich charakteristiky a dále pak podle odběratelů tuzemských a zahraničních.

Vztahové veličiny přiřazovaných aktivit včetně nákladů na jednu provedenou aktivitu jsou v přehledné tabulce dále.

Tab. 11 Definované příčiny aktivit a jejich ocenění

Aktivita	**Činnost**	**Příčina**	**Počet příčin**	**Náklady**	**Cena za příčinu**
Kovodílna	nýtování	hodin práce	3500	584 116 Kč	166,89 Kč
	obrábění	hodin práce	2900	483 982 Kč	166,89 Kč
	ohýbaní	hodin práce	2000	333 781 Kč	166,89 Kč
	řezání	hodin práce	1600	267 024 Kč	166,89 Kč
	celkem	xxx	10000	1 668 903 Kč	
Šití	šití	hodin práce	54000	4 267 845 Kč	79,03 Kč
Kompletace	začištění	hodin práce	3840	313 643 Kč	81,68 Kč
	zkompletování	hodin práce	4920	401 855 Kč	81,68 Kč
	zabalení	hodin práce	2280	186 226 Kč	81,68 Kč
	opatření EAN	hodin práce	960	78 411 Kč	81,68 Kč
	celkem	xxx	12000	980 135 Kč	
Výsek	značení dle šablon	hodin práce	2800	382 161 Kč	136,49 Kč
	stříhání	hodin práce	5200	709 728 Kč	136,49 Kč
	celkem	xxx	8000	1 091 889 Kč	
Příprava		hodin práce	8000	784 137 Kč	98,02 Kč
Příjem objednávek	tuzemské	počet objed-návek	10570	4 139 967 Kč	391,68 Kč
	zahraniční	počet objed-návek	3523	1 379 989 Kč	391,68 Kč
	celkem	xxx	14093	5 519 955 Kč	
Expedice	materiál	hodin práce	120	81 306 Kč	677,55 Kč
	hotové výrobky	hodin práce	1880	1 273 789 Kč	677,55 Kč
	celkem	xxx	2000	1 355 095 Kč	
Nákup	materiálu	Počet dodávek	752	1 524 994 Kč	2 028,46 Kč
	kooperace	Počet kooperací	214567	290 475 Kč	1,35 Kč
	celkem	xxx	895	1 815 469 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

Veškeré výše uvedené údaje vychází z informačního materiálu obdrženého od společnosti a návrhy vztahových veličin jsou stanoveny na základě diskuze s vedoucími podniku. Hodinový fond pro jednotlivé aktivity jsem určil na základě počtu pracovníků v daném úseku a na základě pracovních hodin v daném roce. Počet objednávek jsem stanovil na základě vnitřní dokumentace společnosti a počet kooperací jsem určil také na základě vnitřní dokumentace.

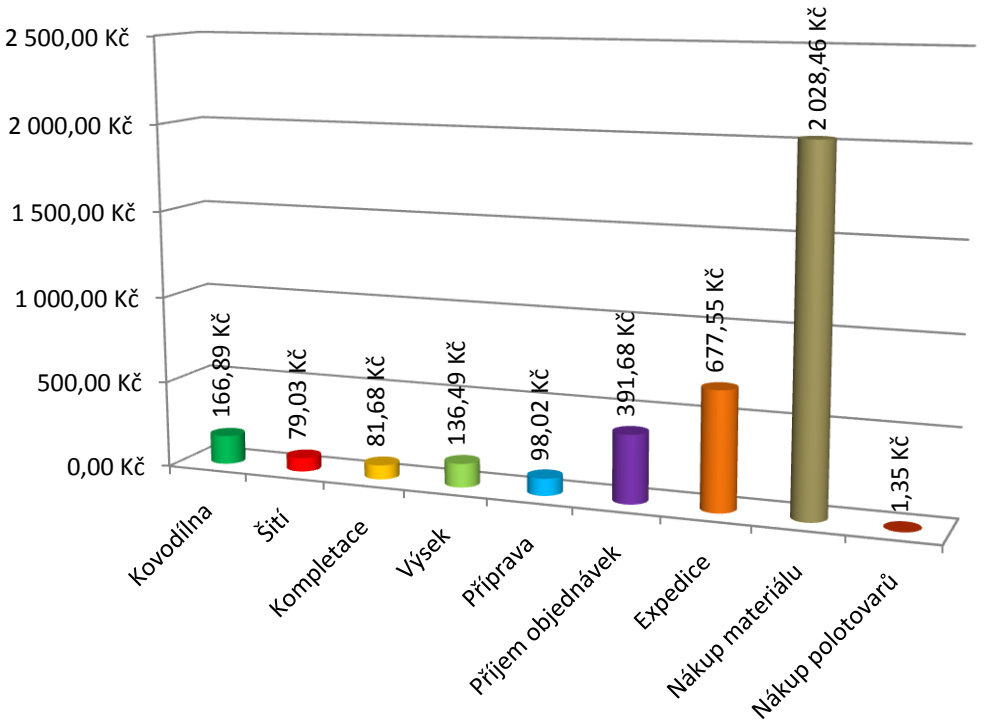
Jak lze vyčíst z tabulky, nejdražší aktivitou, z pohledu nepřímých nákladů, je dodávka materiálu, přesahuje 2.000 Kč. Další aktivitou, která byla oceněna na téměř 700,- Kč, je expe-

dice. Tato částka režijních nákladů je dána především absorbcí velké části odpisových nákladů, protože prostory skladů jsou oproti jiným o hodně větší.

Při výpočtech jsem zjistil, že režijní náklady na kooperaci jsou velmi nízké, pokud se celková částka rozpočte na počet kusů kooperace, a to především proto, že se nejedná o nijak těžkou práci, komunikace s dodavateli polotovarů je velmi rychlá a má naprosto jasná pravidla.

Velkým problémem bylo právě rozdělení nákupu materiálu a polotovarů. Proto, na základě rozhovoru s vedoucím nákupů, jsem stanovil režijní náklady na materiál vypočítané na jednu dodávku materiálu a pro polotovary jsem stanovil vztahovou veličinu na jeden dodaný kus kooperace.

Pro přehlednější srovnání cen jednotlivých aktivit jsem vyhotovil graf.



Obrázek 18 Srovnání cen za jednotku aktivity

6.1.5 Pátá etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Tato etapa je v projektu poslední. Jsou zde přiděleny režijní náklady zvoleným nákladovým objektům. V první řadě jsem si vymezil nákladové objekty do tabulky a přiřadil jim vytížení nepřímými náklady v podobě vztahových veličin a jejich jednotek. Společně s vedoucími společnosti jsem se snažil o co nejpřesnější vyjádření spotřeby aktivit jednot-

livými nákladovými objekty. Vzhledem ke škále vyráběných produktů nebylo možné, s ohledem na rozsah tohoto projektu, určit přesné náklady jednotlivých výrobků, proto byl brán průměr. Objednávky od odběratelů jsou, co se týká složení, téměř totožné, liší se většinou jen množstvím výrobků. V případě zahraničí se jedná o odlišení v počtu kooperací (především dlah), což je v kalkulaci zohledněno právě aktivitou Nákup kooperací.

Tab. 12 Rozdělení počtu vztahových veličin mezi skupiny odběratelů

	Nemocnice a nemocniční zařízení	**Ústavní lékárny**	**Zdravotnické potřeby**	**Soukromé praxe**	**Soukromé lékárny**	**Zahraničí**
Kovodílna (hodin práce)	2500	500	2500	500	500	3500
Šití (hodin práce)	16200	2700	10800	5400	2700	16200
Kompletace (hodin práce)	3600	600	2400	1200	600	3600
Výsek (hodin práce)	2400	400	800	800	400	3200
Příprava (hodin práce)	2400	400	1600	800	400	2400
Příjem Objednávek (počet obj.)	5637	2819	1409	705	705	2819
Nákup Materiálu (počet dod.)	226	38	150	75	38	226
Nákup Kooperace (počet ks)	32185	21457	10728	10728	10728	128740
Expedice (hodin práce)	600	100	400	200	100	600

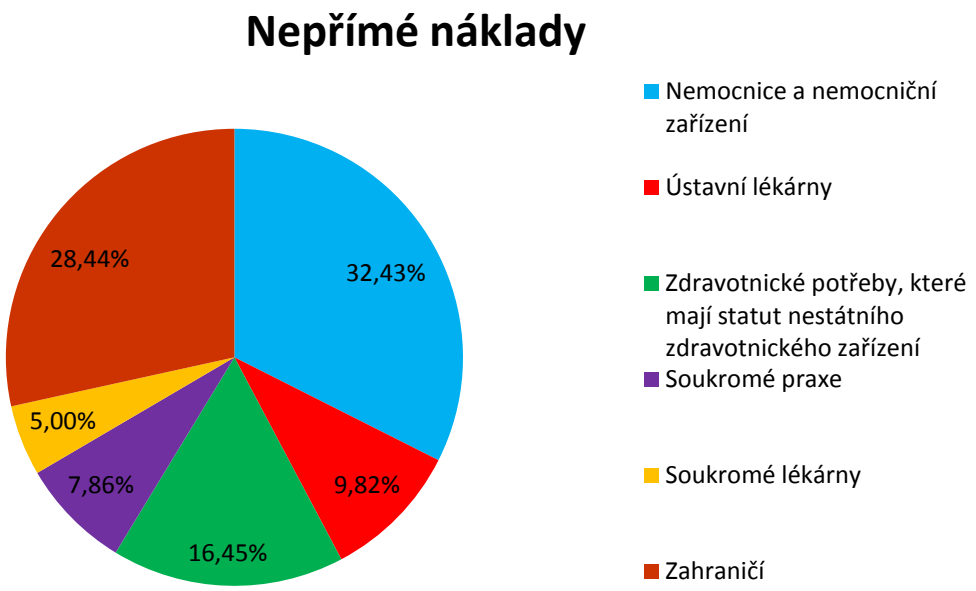
Zdroj: Vlastní zpracování

Po rozdělení počtu vztahových veličin mezi jednotlivé skupiny odběratelů mohu přiřadit peněžní částky nepřímých nákladů na základě předchozích výpočtů na jednu vztahovou veličinu.

Tab. 13 Kalkulace režijních nákladů, nákladovým objektům (v Kč)

	Nemocnice a nemocniční zařízení	**Ústavní lékárny**	**Zdravotnické potřeby**	**Soukromé praxe**	**Soukromé lékárny**	**Zahraničí**
Kovodílna	500.671	83.445	333.781	166.890	83.445	500.671
Šití	1.280.354	213.392	853.569	426.785	213.392	1.280.354
Kompletace	294.040	49.007	196.027	98.013	49.007	294.040
Výsek	327.567	54.594	109.189	109.189	54.594	436.756
Příprava	235.241	39.207	156.827	78.414	39.207	235.241
Příjem Objednávek	2.207.982	1.103.991	551.996	275.998	275.998	1.103.991
Nákup Materiálu	457.498	76.250	304.999	152.499	76.250	457.498
Nákup Kooperace	43.571	29.048	14.524	14.524	14.524	174.285
Expedice	406.528	67.755	271.019	135.509	67.755	406.528
Celkem	5.753.452	1.716.688	2.791.930	1.457.821	874.171	4.889.364

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 19 Podíl nepřímých nákladů jednotlivých zákaznických skupin

Z výpočtů jsem zjistil, že nejvíce nepřímých nákladů spotřebovává skupina pod názvem Nemocnice a nemocniční zařízení, a to 32,43% (5.753.452 Kč). Je to samozřejmě dáno i tím, že odebírají téměř největší objem výrobků. Skupina odběratelů ze zahraničí spotřebovává 28,44 % nepřímých nákladů. Tato výše nepřímých nákladů je dána tím, že do zahraničí se vyvážejí výrobky, které vyžadují velký podíl kooperace, a také, stejně jako u před-

chozí skupiny je zde velký objem výrobků, který si objednávají. Následuje skupina Zdravotnické potřeby s 16,45 % podílem, protože vzhledem k objemu výrobků, které odebírají, často objednávají a každá objednávka absorbuje velké režijní náklady. Ústavní lékárny se podílí na spotřebě 9,82%. Výše nepřímých nákladů u této skupiny je dána především velkým počtem objednávek vzhledem k objemu odebíraných výrobků. Velmi často tedy doplňují své sklady, čímž šetří náklady na skladování a přesouvají je na dodavatele, v tomto případě na společnost Ortika, a.s.. Soukromé praxe lékařů spotřebovávají 7,86% nepřímých nákladů, tyto náklady jsou vyvážené. Nejmenší spotřebu režií jsem zjistil u Soukromých lékáren (5%), tyto náklady jsou opět velmi vyvážené ve všech aktivitách.

6.2 Analýza rentability zákazníků na základě projektu ABC

Po návrhu projektu ABC a rozdělení nepřímých nákladů mohu zjistit ziskovost jednotlivých nákladových objektů. Analýzu jsem rozložil do 4 částí, a to:

1. Rozdělení přímých nákladů na nákladové objekty
2. Přičtení příslušných nepřímých nákladů
3. Zjištění tržeb na jednotlivé odběratelské skupiny
4. Analýza rentability odběratelských skupin

6.2.1 Rozdělení přímých nákladů na nákladové objekty

V této části, na základě informací obdržených od společnosti, jsem určil přímé náklady následovně:

Tab. 14 Rozdělení přímých nákladů na nákladové objekty

Nákladový objekt	Částka přímých nákladů v Kč			Celkem
	Mzdy	Materiál	Kooperace	
Nemocnice a nemocniční zařízení	4.093.262	7.188.489	6.057.450	17.339.201
Ústavní lékárny	58.475	102.693	86.535	247.703
Zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotnického zařízení	3.099.184	5.442.713	4.586.355	13.128.252
Soukromé praxe	1.286.454	2.259.239	1.903.770	5.449.463
Soukromé lékárny	467.801	821.542	692.280	1.981.623
Zahraničí	2.689.858	4.723.864	3.980.610	11.394.332

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše přímých nákladů odpovídá objemu prodaných výrobků jednotlivým skupinám odběratelů. Nejvyšší přímé náklady jsem tedy zaznamenal u největšího odběratele, kterým jsou nemocnice a nemocniční zařízení (17,3 milionů Kč). Druhá největší částka přímých nákla-

dů připadá na zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotnického zařízení (13,1 milionů Kč). Třetím největším spotřebitelem přímých nákladů je skupina odběratelů ze zahraničí (11,4 milionů Kč). Soukromé praxe odborných lékařů, především v oblasti ortopedie, spotřebovávají výrobky se spotřebou přímých nákladů ve výši 5,5 milionů Kč a soukromé lékárny necelé 2 miliony Kč. Posledním, nejmenším spotřebitelem jsou ústavní lékarny, kde přímé náklady jsou ve výši pouze necelých 250 tis. Kč. Ústavní lékárny si objednávají spíše jednodušší a levnější ortopedické pomůcky, protože složitější zdravotnické úkony jsou řešeny u odborníků, kteří také disponují větším objemem dražších výrobků společnosti Ortika, a. s..

6.2.2 Přičtení příslušných nepřímých nákladů

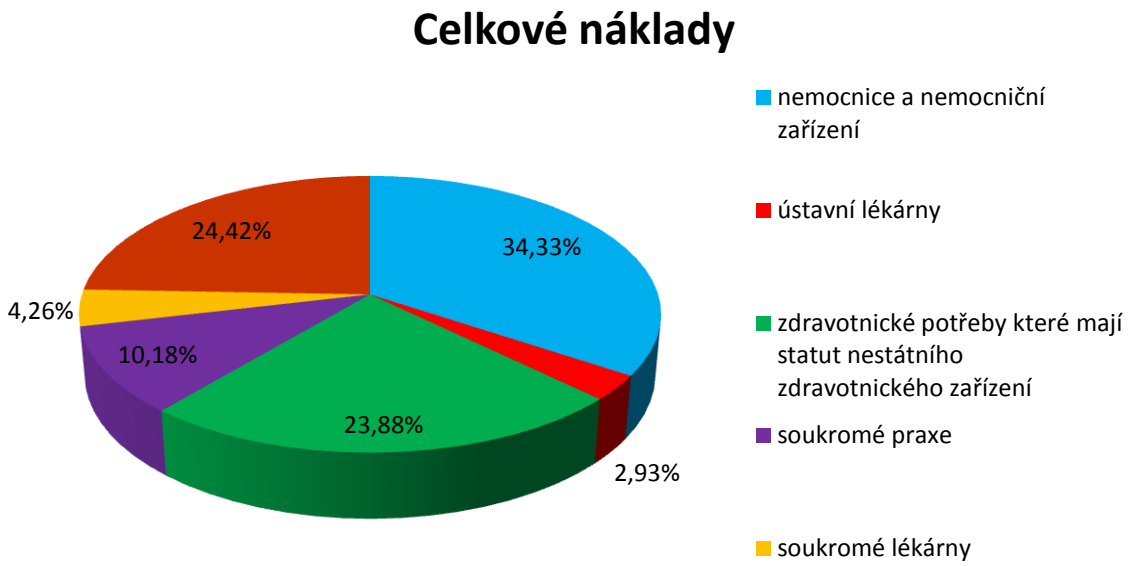
Po stanovení přímých nákladů jsem přičetl nepřímé náklady, čímž jsem vypočítal celkové náklady zvolených nákladových objektů. Nepřímé náklady jsem vypočetl v rámci projektu ABC systému.

Tab. 15 Součet přímých a nepřímých nákladů

Nákladový objekt	Přímé náklady (v Kč)	Nepřímé náklady (v Kč)	Náklady celkem (v Kč)
Nemocnice a nemocniční zařízení	17.339.201	5.753.452	23.009.208
Ústavní lékárny	247.703	1.716.688	1.964.391
Zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotnického zařízení	13.128.252	2.791.930	16.003.627
Soukromé praxe	5.449.463	1.457.821	6.823.839
Soukromé lékárny	1.981.623	874.171	2.855.794
Zahraničí	11.394.332	4.889.364	16.367.141

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro přehlednější znázornění podílů celkových nákladů jednotlivých odběratelských skupin jsem vyhotovil graf, který znázorňuje procentuální využití nákladů.



Obrázek 20 Rozdělení celkových nákladů mezi odběratelské skupiny

Z grafu lze vyčíst, že se pořadí spotřebitelů téměř nezměnilo, jen došlo k výměně mezi zdravotnickými potřebami a zahraničím, především z důvodů větší spotřeby nepřímých nákladů zahraničními odběrateli. U ústavních lékáren jsem zaznamenal, po přičtení nepřímých nákladů, velmi vysoký nárůst podílu nákladů. Příčinou bylo přičtení nepřímých nákladů, které jsou ve výši 1,7 milionů Kč.

6.2.3 Zjištění tržeb odběratelských skupin

V této části jsem zjišťoval, kolik tržeb společnost od jednotlivých nákladových objektů získá. Na základě informací od společnosti jsem vyčíslil výnosy takto:

Tab. 16 Tržby zvolených nákladových objektů

	Tržby v Kč
Nemocnice a nemocniční zařízení	30.578.450
Ústavní lékárny	436.835
Zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotnického zařízení	23.152.255
Soukromé praxe	9.610.370
Soukromé lékárny	3.494.680
Zahraničí	20.094.410

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy byly určeny především na základě roztříděných faktur pro jednotlivé analyzované nákladové objekty. Nejvyšších tržeb dosahuje skupina s názvem Nemocnice a nemocniční

zařízení (30,6 milionů Kč), následována Zdravotnickými potřebami (23,2 milionů Kč) a zahraničím. Částky téměř 10 milionů dosahuje skupina Soukromé praxe. Soukromé lékarny odebírají výrobky v hodnotě 3,5 milionů Kč a nejmenší výnosy jsou dosahovány u skupiny Ústavní lékárny (0,4 milionů Kč). Zisk z jednotlivých skupin pro společnost jsem zjistl v poslední části analýzy ziskovosti.

6.2.4 Analýza rentability

Poté, co jsem vyčíslil celkové náklady a celkové výnosy na jednotlivé odběratelské skupiny, mohu zjistit zisk či ztrátu dané skupiny. Celkové náklady nákladového objektu jsem tedy odečetl od celkových výnosů dané skupiny, a tím vznikl hospodářský výsledek.

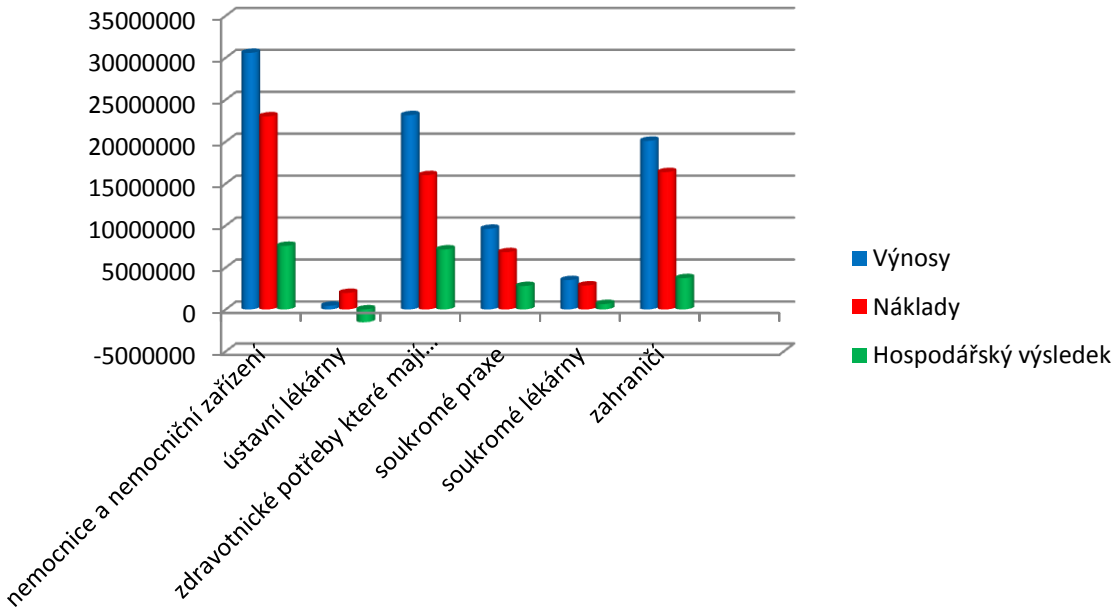
Tab. 17 Analýza rentability odběratelských skupin

	Výnosy (v Kč)	Náklady (v Kč)	Hospodářský Výsledek (v Kč)	Rentabilita tržeb
Nemocnice a nemocniční zařízení	30.578.450	23.009.208	7.569.242	24,75%
Ústavní lékárny	436.835	1.964.391	-1.527.556	-349,69%
Zdravotnické potřeby, které mají statut nestátního zdravotnického zařízení	23.152.255	16.003.627	7.148.628	30,88%
Soukromé praxe	9.610.370	6.823.839	2.786.531	29,00%
Soukromé lékárny	3.494.680	2.855.794	638.886	18,28%
Zahraničí	20.094.410	16.367.141	3.727.269	18,55%
Celkem	87.367.000	67.024.000	20.343.000	23,28%

Zdroj: Vlastní zpracování

Zjistil jsem, že nejvyšší rentability tržeb se dosahuje u skupin zdravotnické potřeby (30,88%) a u soukromých praxí (29%). Naopak ztrátovou skupinou jsou ústavní lékárny. Ztráta dosahuje výše téměř 350%, což určitě stojí za zamyšlení, a společnost by tuto skutečnost měla co nejdříve řešit. Další skupiny odběratelů se pohybují cca 5% od průměrné ziskovosti 23,28%.

Záporný výsledek u skupiny Ústavní lékarny byl zjištěn právě díky přesnému vyjádření nepřímých nákladů k stanoveným aktivitám. Dříve tyto náklady byly rozpuštěny mezi ostatní skupiny, díky režijní přirážce, která neodráží náklady v té výši, jaké skutečně dosahují.



Obrázek 21 Graf výnosů, nákladů a zisků odběratelských skupin

Grafické znázornění výnosů, nákladů a hospodářského výsledku dokazuje, že v případě ústavních lékáren jsou náklady vzhledem k výši dosažených výnosů velmi vysoké, a tato skupina je tedy ztrátová.

6.2.5 Zhodnocení rentability odběratelských skupin společnosti

Zjistil jsem, že po sečtení všech přímých nákladů jednotlivých nákladových objektů a po aplikaci metody ABC, pomocí které jsem stanovil přesné nepřímé náklady na jednotlivé aktivity, je ziskovost jednotlivých odběratelských skupin velmi rozdílná.

Nejziskovější skupinou jsou zdravotnické potřeby, které dosahují ziskovosti přes 30%. Zdravotnické potřeby nezatěžují administrativu dodávající společnosti častými objednávkami a nakupují spíše na sklad, protože jsou přímo zaměřeny na tento sortiment výrobků. Nakupují všechny druhy produktů společnosti, a proto jsou náklady vzhledem k tržbám velmi vyvážené. Soukromé praxe odborných lékařů jsou na tom velmi podobně jako zdravotnické potřeby, ale protože odebírají menší množství výrobků, je zisk z obchodu s touto skupinou poměrně menší, ovšem ziskovost téměř stejná (29%).

Naopak velmi ztrátovou skupinou jsou ústavní lékárny. Jak jsem již zmiňoval, tyto lékárny odebírají spíše levnější produkty, často si objednávají (nenakupují na sklad), a proto velmi zatěžují především administrativní pracovníky ve společnosti Ortika, a.s.. Doporučení pro společnost uvedu později.

6.3 Analýza rentability tuzemských a zahraničních odběratelů na základě projektu ABC

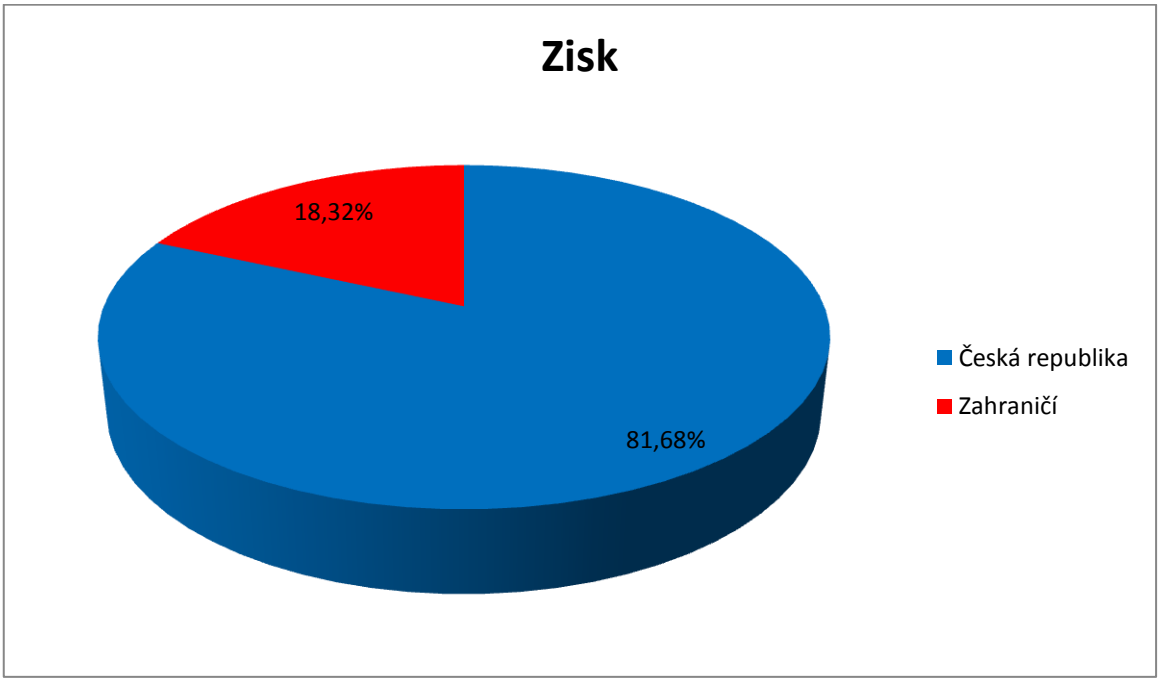
Druhým úkolem bylo zjistit, zda je ziskovější prodej výrobků v České republice nebo vývoz do zemí EU. V předchozí analýze ziskovosti jsem již obě tyto skupiny porovnával, ale prodej v České republice jsem roztřídil do dalších skupin. Proto v této části ponechám výsledky z analýzy zahraničních odběratelů a sečtu výsledky nákladovosti, výnosnosti a ziskovosti odběratelů z České republiky.

Tab. 18 Analýza rentability odběratelů ze států EU a ČR

	Přímé náklady	**Nepřímé náklady**	**Hospodářský výsledek**	**Rentabilita tržeb**
Česká republika	38.146.241	12.510.618	16.615.731	24,70%
Státy EU	11.394.332	4.972.809	3.727.269	18,55%
Celkem	**49.540.573**	**17.483.427**	**20.343.000**	**23,28%**

Zdroj: Vlastní zpracování

Po analýze jsem zjitil, že ziskovější je prodej v České republice, a to především proto, že prodej do zahraničí je mnohem náročnější na režijní náklady. Ziskovost tuzemských obchodů je 24,70% a ziskovost zahraničních obchodů 18,55%. Avšak na druhou stranu obě skupiny jsou ziskové, a tudíž rentabilní.



Obrázek 22 Graf rozdělení zisku ČR a zahraničí

Jak je vidět na grafu, Česká republika se podílí na zisku 81,68% a zahraničí 18,32%.

7 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Na základě provedeného projektu ve společnosti jsem mohl vyvodit několik závěrů a s nimi spojených doporučení. Většina číselných údajů byla zkreslena koeficientem pro zachování firemního tajemství společnosti Ortika, a. s., mé doporučení tedy vychází z výsledků dosažených na základě poskytnutých údajů.

V oblasti dosavadního kalkulačního systému je nutné provést zásadní změny, protože režijní přirážka neodpovídá skutečně vynaložených režijním nákladům. Jednou z možností je právě kalkulace na základě systému ABC, kterou jsem navrhl ve své diplomové práci. Na základě tohoto systému je možné přesně stanovit jednotlivé režijní náklady na různé nákladové objekty, ať už se bude jednat o jednotlivé výrobky, odběratele apod..

Projektem ABC systému jsem stanovil přesné náklady na jednotlivé aktivity, které jsou v podniku vykonávány. Po přiřazení aktivit jednotlivým zvoleným nákladovým objektům jsem zjistil, že nepřímé náklady jsou opravdu velmi odlišné pro různé nákladové skupiny. Nezáleží vždy jen na objemu odebraných výrobků, ale také na frekvenci odebíraných produktů nebo na podílu kooperací a dalších využitých aktivitách. Přímé náklady jsou společností stanoveny velmi přesně na jeden výrobek.

Doporučil bych proto zaměřit se na skupinu ústavních lékáren, které jsou z pohledu současné kalkulace ziskové, avšak pokud jsem rozdělil nepřímé náklady na základě jejich příčinného vztahu, je tato skupina velmi ztrátová. Velmi často objednávají výrobky, avšak v malých množstvích, což zatěžuje administrativu společnosti, a tím vznikají velké režijní náklady, které převyšují tržby získané od této skupiny. Doporučuji tedy, aby odběratelům z této skupiny byl navržen odběr od místně nejbližších odběratelů společnosti Ortika, nebo přímý nákup v prodejnách zdravotnických potřeb, čímž by došlo k velkému snížení režijních nákladů. Objednávky od této skupiny by byly přijatelné jen ve větších množstvích a delší frekvenci, což je druhá možnost řešení tohoto problému.

Další skupiny odběratelů byly velmi vyrovnané, a protože jsou ceny regulované různými ministerstvy a pojišťovnami, nelze stanovit množstevní slevy a podobně.

Prodej do zahraničí je méně ziskový než prodej v České republice, avšak rozdíl je velmi malý, a proto jej doporučuji maximálně podporovat, z důvodů možného rozšíření produkce společnosti do dalších zahraničních států.

8 ČASOVÁ A NÁKLADOVÁ ANÁLYZA

Považuji za důležité v rámci projektu předložit i časovou a nákladovou analýzu zavedení systému ABC ve společnosti. Je tedy nutné předložit časový odhad implementace ABC systému a také vyčíslení nákladů na tento systém. Kvalifikované odhady jsou stanoveny na základě velikosti společnosti především s ohledem na výrobní program a celkovou činnost podniku.

8.1 Časová analýza

Implementace systému ABC je velmi náročná a vyžaduje školení v licenční společnosti zaváděného systému. Tato školení se provádí v 6-8 hodinových denních blocích 3-5 dnů. Časová náročnost záleží na rozsahu prováděného projektu, proto odhaduji, že tato školení by zabrala maximálně 24 hodin.

Vnitřní dokumentace společnosti je velmi dobrá, přesná a použitelná pro zavedení systému, proto odhaduji, že samotné zavedení by nepřesáhlo časový interval 18-20 týdnů. Tento interval jsem stanovil i vzhledem k široké výrobní škále produktů společnosti.

8.2 Nákladová analýza

Samozřejmě i náklady na projekt se odvíjí od rozsahu projektu. Nákladovost projektu je důležité rozdělit na pořizovací a provozní náklady.

8.2.1 Pořizovací náklady systému

Jsou zde zahrnuty položky jednorázových nákladů spojených se zavedním systému ABC.

Tab. 19 Jednorázové náklady spojené se zavedením systému ABC

Nákladová položka	Cena za jednotku	Počet jednotek	Celkem
Pořízení licence a systému ABC	187.000 Kč/ licence	1	187.000 Kč
Školení pracovníků	3650 Kč/ hodina	24	87.600 Kč
Zpracování dat pro systém ABC	3650 Kč/ hodina	10	36.500 Kč
Úprava informačního systému	600 Kč/ hodina	8	4.800 Kč
Náklady celkem			**315.900 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

V nákladové analýze jsem bral ohled na to, že společnost disponuje velmi dobrým technickým vybavením, především v oblasti výpočetní techniky, a proto náklady na případný nákup tohoto zařízení jsem do analýzy nezahrnul.

8.2.2 Provozní náklady systému

Provozní náklady se odvíjí od rozsahu systému. Musím brát v úvahu, že o systém se musí starat zodpovědná osoba a především krátce po zavedení bude docházet k úpravám systému. Dalšími provozními náklady mohou být případná doškolení pracovníků společnosti. Provozní náklady jsem stanovil na provozní měsíc.

Tab. 20 Provozní měsíční náklady na systém ABC

Nákladová položka	**Cena za jednotku**	**Počet jednotek**	**Celkem**
Mzda zodpovědného pracovníka	23.000 Kč/ měsíc	1	23.000 Kč
Cena za úpravy systému	600 Kč/ hodina	8	4.800 Kč
Doškolení pracovníků	2850 Kč/ hodina	2	5.700 Kč
Náklady za měsíc celkem			**33.500 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Provozní náklady systému se však mohou postupem času snížit, protože bude docházet k méně úpravám a školením.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo vypracovat projekt implementace systému Activity-based Costing ve společnosti Ortika, a. s.. Práce byla rozdělena do několika částí a každá z nich do několika kapitol.

V rámci teoretické části byly popsány jednotlivé možnosti třídění nákladů společně s vysvětlením, z jakého důvodu dochází k tomu danému třídění. Dále jsem v krátkosti popsal i možnosti řízení nákladů za pomoci různých nástrojů. Kalkulacím byla věnována velká samostatná kapitola, protože jsou úzce spojeny právě s podstatou diplomové práce. Vysvětlil jsem, jaké jsou možnosti využití kalkulací, a definoval různé kalkulační metody společně s možným využitím v různých odvětvích na trhu. Poslední kapitola teoretické části byla věnována hlavnímu tématu, a to systému Activity-based Costing. Tento systém jsem rozebral jak z pohledu historie, tak samozřejmě použitelnosti. Definoval jsem také jednotlivé etapy zavádění tohoto systému společně s vysvětlením pojmů, které se mohou v systému vyskytovat.

Praktická část práce je rozdělena na analytickou a projektovou. V analytické části jsem představil společnost Ortika, a. s.. Krátce jsem analyzoval hospodářské výsledky, představil jsem výrobní program, který je součástí příloh. Uvedl jsem také základní požadavky na výrobky, kladené ze strany státu. Současný kalkulační systém společnosti jsem představil v závěru analytické části.

Poslední část byla projektová. Provedl jsem implementaci ABC systému v jednotlivých etapách, které byly popsány v teoretické části, a stanovil tak náklady na aktivity podniku. Úkolem bylo stanovit rentabilitu jednotlivých analyzovaných odběratelských skupin pomocí systému ABC. Na tyto nákladové objekty byla metoda ABC využita a výpočty s výsledky jsou v samostatné kapitole v rámci projektu. Na konci kapitoly jsem uvedl možná doporučení, která by mohla mít pozitivní vliv na zvýšení ziskovosti činnosti podniku, protože některé výsledky nebyly přijatelné.

Nakonec jsem vypracoval časovou a nákladovou analýzu implementace systému. Stanovil jsem časovou náročnost projektu a zároveň pořizovací, provozní náklady.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

[1] DOYLE, David. *Strategické řízení nákladů.* Praha : ASPI Wolters Kluver, 2006. 228 s. ISBN 80-7357-189-7.

[2] FIBÍROVÁ, Jana, et al. *Nákladové účetnicví*. 3. Praha : Oeconomica, 2004. 374 s. ISBN 8024507463.

[3] GRIECO, Peter; PILACHOWSKI, Mel. *Activity based costing : the performance breakthrough*. Pennsylvania State University : P t Pubns, 1994. 242 s. ISBN 0945456158.

[4] KOTĚŠOVCOVÁ, Jana; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Manažeské účetnictví v teorii a praxi*. 1. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2007. 149 s. ISBN 8086754928.

[5] KRÁL, Bohumil , et al. *Manažeské účetnictví*. 3. Praha : Management Press, 2009. 650 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

[6] MACÍK, Karel; ZRALÝ, Martin. *Kalkulace a rozpočetnictví : sbírka úloh*. 1. Praha : ČVUT, 2006. 192 s. ISBN 9788001026113.

[7] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy : Manažerské účetnictví v praxi*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2005. 372 s. ISBN 8024710463.

[8] PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací : nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha : Linde Praha, a.s., 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.

[9] POLLAK, Harry . *Jak odstranit neopodstatněné náklady : Hodnotová analýza v praxi*. 1. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2005. 148 s. ISBN 80-247-1047-1.

[10]POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

[11]SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. Martin Gregor. 18th edition. Praha: NS Svoboda, 2007. 775 s. ISBN 978-80-205-0590-3.

[12]SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika.* 3. přepracované a aktualizované vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 472 s. ISBN 80-247-0515-X.

[13]VEBER, Jaromír, et al. *Podnikání malé a střední firmy*. 1. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2005. 304 s. ISBN 80-247-1069-2.

Internetové a jiné zdroje

[14]*Ortika a. s.* [online]. 2004 [cit. 2011-01-21]. Ortika a. s. Dostupné z WWW: <http://www.ortika.cz/>.

[15]Vnitřní dokumenty společnosti Ortika, a. s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity-Based Costin

EU Evropská unie

FN Fixní náklady

ISO International organization for standartization

Kč Korun českých

ks Kus

MF Ministerstvo financí

MTZ Materiálově technické zabezpečení

MZ Ministerstvo zdravotnictví

PZT Prostředek zdravotní techniky

THP Technicko hospodářský pracovník

VH Výsledek hospodaření

VN Variabilní náklady

VP Vedoucí pracovník

VZP Všeobecná zdravotní pojišťovna

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Kalkulační systém [2] 20
Obrázek 2 Současná struktura celkových nákladů [8] 26
Obrázek 3 Tradiční kalkulační postup [5] 28
Obrázek 4 Kalkulace podle metody ABC [5] 28
Obrázek 5 Analýza nákladů, výnosů a zisku v letech 2007 – 2009 36
Obrázek 6 Organizační schéma společnosti Ortika, a. s. 37
Obrázek 7 Struktura zaměstnanců 38
Obrázek 8 Složení zákazníků společnosti Ortika, a. s. z pohledu způsobu platby 41
Obrázek 9 Tržby společnosti Ortika, a. s. za rok 2009 42
Obrázek 10 Graf rozdělení tržeb, nákladů a hospodařského výsledku 43
Obrázek 11 Graf druhového členění nákladů 45
Obrázek 12 Graf rozdělení přímých a nepřímých nákladů 46
Obrázek 13 Graf rozdělení přímých nákladů 47
Obrázek 14 Graf rozdělení nepřímých nákladů 48
Obrázek 15 Schéma kalkulačního vzorce společnosti Ortika, a. s. 50
Obrázek 16 Schéma aktivit 54
Obrázek 17 Graf podílů aktivit na nepřímých nákladech 57
Obrázek 18 Srovnání cen za jednotku aktivity 59
Obrázek 19 Podíl nepřímých nákladů jednotlivých zákaznických skupin 61
Obrázek 20 Rozdělení celkových nákladů mezi odběratelské skupiny 64
Obrázek 21 Graf výnosů, nákladů a zisků odběratelských skupin 66
Obrázek 22 Graf rozdělení zisku ČR a zahraničí 67

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Cíle rozpočtování [4] 18
Tab. 2 Matice nákladů aktivit – příklad [10] 32
Tab. 3 Účet aktivit – BOA [10] 33
Tab. 4 Členění podle druhu nákladů 45
Tab. 5 Vyčíslení přímých nákladů 47
Tab. 6 Vyčíslení nepřímých nákladů 48
Tab. 7 Vyřazené nákladové účty 52
Tab. 8 Ocenění aktivit 54
Tab. 9 Rozložení podpůrných aktivit 55
Tab. 10 Rozdělení a ocenění činností Aktivit 56
Tab. 11 Definované příčiny aktivit a jejich ocenění 58
Tab. 12 Rozdělení počtu vztahových veličin mezi skupiny odběratelů 60
Tab. 13 Kalkulace režijních nákladů, nákladovým objektům (v Kč) 61
Tab. 14 Rozdělení přímých nákladů na nákladové objekty 62
Tab. 15 Součet přímých a nepřímých nákladů 63
Tab. 16 Tržby zvolených nákladových objektů 64
Tab. 17 Analýza rentability odběratelských skupin 65
Tab. 18 Analýza rentability odběratelů ze států EU a ČR 67
Tab. 19 Jednorázové náklady spojené se zavedením systému ABC 69
Tab. 20 Provozní měsíční náklady na systém ABC 70

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA I Kalkulační list 77
PŘÍLOHA II Formulář poukázu na léčebnou a ortopedickou pomůcku 79
PŘÍLOHA III Výrobkové portfolio Společnosti Ortika, a. s. 80
PŘÍLOHA IV Výkaz zisků a ztrát společnosti Ortika, a. s. 83
PŘÍLOHA V Rozložení nákladů na aktivity 85

PŘÍLOHA I Kalkulační list

OR XX								
L					**Počet kusů:**	**1**		
I. MATERIÁL:								
Termo 4								
	0,14	bm/ks						
	x	Kč/bm	x	Kč/ks	**0,14**	**bm**		
Satex (Saša) 900 + 10 + Leny 900								
	0,01	bm/ks						
	x	Kč/bm	x	Kč/ks	**0,01**	**bm**		
Velcro háček 50 černý								
	0,03	m/ks						
	x	kč/m	x	Kč/ks	**0,03**	**m**		
Velcro smyčka 50 černá								
	0,13	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**1,14**	**m**		
Velcro háček 38 černý								
	0,10	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,10**	**m**		
Velcro smyčka 38 černá								
	0,74	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,74**	**m**		
Velcro háček 30 černý								
	0,36	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,36**	**m**		
Velcro smyčka 30 černá								
	1,32	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**1,32**	**m**		
Velcro háček 20 černý								
	0,62	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,62**	**m**		
Pruženka 30 černá hladká								
	0,19	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,19**	**m**		
Pruženka lemovací 26 mm černá								
	1,38	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**1,38**	**m**		
Lemovka obuvnická černá								
	0,94	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,94**	**m**		
Pasovka 40 černá								
	0,11	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**0,11**	**m**		

Pruženka 75 černá obuvnická								
	0,62	m/ks						
	x	Kč/ks	x	Kč/ks	**0,62**	**m**		
Nit černá 60								
	50	m/ks						
	x	Kč/m	x	Kč/ks	**50**	**m**		
Etiketa								
	1	ks						
	x	Kč/ks	x	Kč/ks	**1**	**ks**		
´----------								
Celkem materiál:			**132,38**	**Kč/ks**				
II. KOOPERACE:								
Dlaha plastová								
	2	ks						
	x	Kč/ks	x	Kč/ks		**2**	**ks**	
´----------								
Celkem kooperace:			**16,44**	**Kč/ks**				
III. MZDY:								
Příprava								
8	0,13	hod						
min	x	Kč/hod			**x**	**Kč/ks**		
Výsek								
3,5	0,06	hod						
min	x	Kč/hod			**x**	**Kč/ks**		
Šití								
32	0,53	hod						
min	x	Kč/hod			**x**	**Kč/ks**		
Kompletace								
6	0,10	hod						
min	x	Kč/hod			**x**	**Kč/ks**		

Celkem mzdy:					**x**	**Kč/ks**		
Odvody:					**x**	**Kč/ks**		
Režie:					**x**	**Kč/ks**		
Materiál:					**x**	**Kč/ks**		
Kooperace:					**x**	**Kč/ks**		
Celkové náklady:					**x**	**Kč/ks**		

PŘÍLOHA II Formulář poukázu na léčebnou a ortopedickou pomůcku

POUKAZ NA LÉČEBNOU A ORTOPEDICKOU POMŮCKU

Kód pojišťovny | poř. č.

Příjmení a jméno

Číslo pojištěnce | f.

Bydliště (adresa)

I hradí pojišťovna
C spoluúčast pacienta
P hradí pacient

Dg.

Pomůcka trvalá / dočasná *)
*) nehodící se škrtněte!

Pomůcka dočasná na počet měsíců

Dne:

razítko zdrav. zařízení, jmenovka a podpis lékaře

DRUH A OZNAČENÍ POMŮCKY
oprava – úprava pomůcky

Ev. č.

Pomůcka nová / repasovaná *)
*) nehodící se škrtněte!

Sk	Kód	Počet	Cena
	0 4 0 0 7 8 6 0 4		

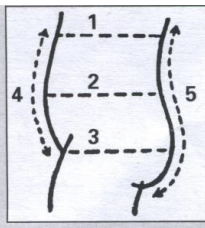
OR 6 - Profylaktická ortéza hlezna

XS, S, M, L, XL | Cena pomůcky

Místo pro záznamy zdravotní pojišťovny

Datum:

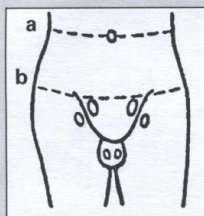
razítko výdejce



Břišní pás

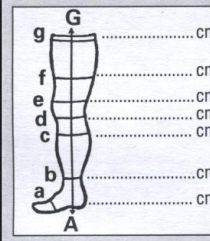
pro ženu objem 1 ..... cm
pro muže objem 2 ..... cm
pro dítě objem 3 ..... cm
výška vpředu 4 ..... cm
výška vzadu 5 ..... cm

Míry se měří na nahém těle vstoje!



Kýlní pás

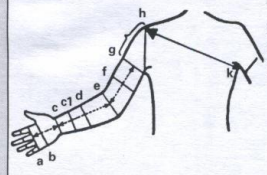
pravostranný — levostranný
oboustranný — pro kýlu:
1. tříselní 2. šourkovou
3. stehenní 4. pupeční
Objemy: Velikost kýly:
a) .....cm .....
b) .....cm



Gumové punčochy (kusů .....)

Délky punčoch:
od **A** do **G** cm .....
od ..... do ..... cm .....
od ..... do ..... cm .....
od ..... do ..... cm .....

Míry měřte vždy ráno před otokem nohy!



Pažní návlek

palec ....
rukavice a ..... a-b .....
návlek b ..... a-c .....
c ..... a-c1.....
c1..... a-d .....
d ..... a-e .....
e ..... e-f .....
f ..... e-g .....
g ..... e-g .....
(měřeno přes rameno) h .....
Obvod z ramene přes axilu zpět k rameni h-k-h .....

Prohlašuji, že (nehodící se škrtněte!)

a) pomůcku dostávám poprvé
b) naposledy jsem dostal pomůcku stejného typu v roce .....
c) naposledy jsem dostal pomůcku typu .....
v roce .....

podpis

Pomůcku převzal dne:

podpis

VZP-13/2006

PŘÍLOHA III Výrobkové portfolio Společnosti Ortika, a. s.

OR 20A
Límec fixační s výztuhou
Kód VZP 04 0078934
Velikost/obvod krku v cm: S/32–35, M/36–40, L/41–44, XL/45–48
Výška límce v cm: 9

OR 20A/I
Límec fixační s podporou brady
Kód VZP 04 0093143
Velikost/obvod krku v cm: S/32–35, M/36–40, L/41–44
Výška límce v cm: S/8, M/8, L/10

OR 20B
Límec fixační měkký
Kód VZP 04 0078907
Velikost/obvod krku v cm: S/32–35, M/36–40, L/41–44, XL/45–48
Výška límce v cm: 9

OR 20B/I
Límec fixační měkký (nízký – rovný)
Kód VZP 04 0078907
Velikost/obvod krku v cm: XXS/24–27, XS/28–31, S/32–35, M/36–40, L/41–44, XL/45–48
Výška límce v cm: 6

OR 20F
Philadelphia – kční límec
Kód VZP 04 0011714
Provedení: univerzální
Velikost/výška límce v cm: S/6, M/8, L/10,5, XL/13

OR 2
Ortéza ramenního kloubu léčebná
Kód VZP 04 0022324
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: XS/do 70, S/70–85, M/85–100, L/100–115, XL/nad 115

OR 2A
Ortéza ramenního kloubu univerzální
Kód VZP 04 0023502
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: XS/do 50, S/50–75, M/75–110, L/110–135, XL/nad 135

OR 2A2
Ortéza ramenního kloubu
Kód VZP 04 0093139
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: M/80–100, L/100–130, XL/130–150

OR 2A3
Ortéza ramenního kloubu
Kód VZP 04 0093140
Provedení: univerzální
Velikost: univerzální jedna velikost

OR 2A EVO
Ortéza ramenního kloubu
Kód VZP 04 0093141
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: S/M 90–110, L/XL 110–128

OR 2B
Ortéza ramenního kloubu univerzální – Gilchristův obvaz
Kód VZP 04 0023503
Provedení: univerzální
Velikost/délka HK v cm: XS/do 48, S/48–52, M/52–56, L/56–60, XL/60–68

OR 2C
Závěs paže
Kód VZP 04 0078085
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: S/120–140, M/140–160, L/160–190, XL/nad 190

OR 2D
Ortéza ramenního kloubu stabilizační
Kód VZP 04 0012003
Provedení: univerzální
Velikost/obvod ramena v cm: S/28–32, M/32–35, L/35–38, XL/nad 38

OR 2E
Ortéza ramenního kloubu s klínem
Kód VZP 04 0063765
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: S/do 160, M/160–175, L/175–190, XL/nad 190

OR 8
Abdukční dlaha s polohovacími klíny
Kód VZP 04 0062966
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: M/140–170, L/170–190

OR 8/I
Abdukční dlaha s polohovacími klíny
Kód VZP 04 0062966
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: M/140–170, L/170–190

OR 8A
Abdukční dlaha ramenního kloubu
Kód VZP 04 0023819
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: M/140–170, L/170–190

OR 12
Fixace klíční kosti
Kód VZP 04 0078598
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: XXS/45–60, XS/55–70, S/65–80, M/75–90, L/85–105, XL/nad 110

OR 12/I
Fixace klíční kosti
Kód VZP 04 0078598
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: XS/55–70, S/65–80, M/75–90, L/85–105, XL/nad 110

OR 24
Ortéza ramenního kloubu – Schapfix
Kód VZP 04 0078605
Provedení: univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm: M/85–100, L/100–115, XL/nad 115

OR 42
Bandáž pažní s dlahami závěsná
Kód VZP 04 0062976
Provedení: univerzální
Velikost/obvod paže v cm: S/30–32, M/33–35, L/35–38, XL/38–41

OR 4A
Ortéza loketního kloubu léčebná s klouby – I.
Kód VZP 04 0023646
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–32, XL/32–36

OR 4B
Ortéza loketního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu
Kód VZP 04 0023647
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–32, XL/32–36

OR 4C
Ortéza loketního kloubu léčebná s limit. rozsahem pohybu – II.
Kód VZP 04 0023648
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–32, XL/32–36, XXL/nad 36

OR 4D
Ortéza loketního kloubu léčebná s klouby – III.
Kód VZP 04 0078080
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: M/25–28, L/28–32

OR 4F
Ortéza loketní, rigidní s fixací zápěstí
Kód VZP 04 0062962
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–32

OR 4G
Bandáž loketní
Kód VZP 04 0062963
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–32, XL/32–36

OR 4H
Ortéza loketního kloubu rigidní
Kód VZP 04 0093144
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/20–23, M/23–28, L/28–33, XL/33–38

OR 16
Bandáž lokte s epikondylární páskou
Kód VZP 04 0012006
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lokte v cm: S/23–25, M/25–28, L/28–31, XL/31–33, XXL/nad 33

OR 16A
Epikondylární páska s gumovou pelotou
Kód VZP 04 0078602
Provedení: univerzální
Velikost/obvod předloktí v cm: M/24–30, L/29–35, XL/nad 35

OR 16B
Epikondylární páska s plastovou pelotou
Kód VZP 04 0078603
Provedení: univerzální
Velikost/obvod předloktí v cm: M/24–30, L/29–35, XL/nad 35

OR 10/25
Ortéza zápěstí léčebná
Kód VZP 04 0022326
Provedení: pravá/levá, délka 25 cm
Velikost/obvod zápěstí v cm: XS/do 14, S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/nad 20

OR 10/28
Ortéza zápěstí léčebná
Kód VZP 04 0022326
Provedení: pravá/levá, délka 28 cm
Velikost/obvod zápěstí v cm: XS/do 14, S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/nad 20

OR 10E
Ortéza zápěstí oboustranná
Kód VZP 04 0062969
Provedení: univerzální
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/12–16, M/16–20, L/20–24, XL/24–28, XXL/nad 28

OR 10F
Ortéza zápěstí léčebná dvoudílná
Kód VZP 04 0093142
Provedení: univerzální
Provedení: krátká/dlouhá
Velikost: univerzální jedna velikost

OR 26
Ortéza zápěstí rigidní
Kód VZP 04 0078607
Provedení: pravá/levá
Provedení: krátká/dlouhá
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/20–22

OR 27
Ortéza zápěstí s fixací palce
Kód VZP 04 0012007
Provedení: pravá/levá
Provedení: krátká/dlouhá
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/20–22

OR 28
Bandáž zápěstí s dopínacím tahem
Kód VZP 04 0012008
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/nad 20

OR 29
Bandáž zápěstí elastická
Kód VZP 04 0062970
Provedení: univerzální
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/14–18, M/18–22, L/22–26, XL/nad 26

OR 10A
Ortéza palce s dlahou
Kód VZP 04 0078081
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí: XS/10–12, S/12–14, M/14–18, L/18–22, XL/nad 22

OR 10A/I
Ortéza palce se dvěma dlahami
Kód VZP 04 0078081
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí v cm: S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/20–22

OR 10B
Ortéza prstová s dlahou univerzální
Kód VZP 04 0078082
Provedení: univerzální
Velikost/obvod zápěstí v cm: XS/12–14, S/14–16, M/16–18, L/18–20, XL/nad 20

OR 21
Fixace článků prstů
Kód VZP 04 0039708 (A1), 04 0039709 (A2), 04 0039710 (A3)

Velikost:	A1	A2	A3
Délka dlahy v mm:	60	75	90
Šířka dlahy v mm:	17	18	20

OR 21A
Fixace článků prstů
Kód VZP 04 0063726 (F1), 04 0063727 (F2), 04 0063728 (F3)

Velikost:	F1	F2	F3
Délka dlahy v mm:	100	115	125
Šířka dlahy v mm:	19	19	19

OR 21B
Ortéza prstová
Kód VZP 04 0078952
Provedení: univerzální

Velikost:	1	2	3	4	5	5,5	6	7
Obvod prstu:	4	4,5	5	5,5	6	7	7,5	8

(DIP kloubu v cm)

OR 11A
Bederní pás elastický
Kód VZP 04 0078608
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/do 85, M/85–105, L/nad 105

OR 11B
Bederní pás s dlahami
Kód VZP 04 0078609
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/70–80, M/80–90, L/90–105, XL/105–120, XXL/120–135, XXXL/nad 135

OR 11C
Bederní pás elastický
Kód VZP 04 0062967
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/64–72, M/72–80, L/80–90, XL/90–110, XXL/110–120

OR 11D
Bederní pás s dlahami
Kód VZP 04 0062968
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/70–80, M/80–90, L/90–105, XL/105–120, XXL/120–135, XXXL/nad 135

OR 11E
Pás bederní vysoký
Kód VZP 04 0063766
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/70–80, M/80–90, L/90–105, XL/105–120

OR 11F
Bederní pás s pomocným tahem a výztuhami
Kód VZP 04 0093145
Provedení: univerzální
Velikost/obvod pasu v cm: S/70–80, M/80–90, L/90–105, XL/105–120, XXL/nad 120

OR 13
Rigidní přímič zad
Kód VZP 04 0078599
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: S/do 150, M/150–170, L/170–185, XL/nad 185

OR 14
Pás břišní standard
Kód VZP 04 0012004
Provedení: široký/úzký
Velikost/obvod pasu v cm: **S**/75–85, **M**/85–100, **L**/100–115, **XL**/115–130, **XXL**/130–145, **XXXL**/nad 145

OR 14A
Pás břišní s přídavným tahem
Kód VZP 04 0012005
Provedení: mužský/ženský
Velikost/obvod pasu v cm: **S**/75–85, **M**/85–100, **L**/100–115, **XL**/115–130, **XXL**/130–145

OR 14B
Pás břišní stomický
Kód VZP 03 0063767
Provedení: univerzální
Průměr otvoru v cm: 6 – 7 – 8
Velikosti/obvod pasu v cm: **S**/75–85, **M**/85–95, **L**/95–105, **XL**/105–115, **XXL**/115–125, **XXXL**/125–135

OR 14C
Pánevní pás
Kód VZP 04 0063768
Provedení: univerzální
Velikost/obvod přes kyčle v cm: **S**/82–91, **M**/91–101, **L**/101–111, **XL**/111–121, **XXL**/121–131

OR 25
Bandáž kyčelního kloubu stabilizační
Kód VZP 04 0078606
Provedení: univerzální
Velikost/obvod přes kyčle v cm: **S**/60–90, **M**/80–110, **L**/110–135, **XL**/nad 135

OR 40
Bandáž stehenní
Kód VZP 04 0062974
Provedení: univerzální
Velikost/obvod horní části stehna v cm: **XS**/do 48, **S**/49–51, **M**/51–54, **L**/54–57, **XL**/57–60

OR 1
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu
Kód VZP 04 0022325
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3A
Ortéza kolenního kloubu pevná přímá
Kód VZP 04 0022322
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **XXS**/110–130, **XS**/130–150, **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3A/I
Ortéza kolenního kloubu přímá – odlehčená
Kód VZP 04 0022322
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3B
Ortéza kolenního kloubu pevná s flexí 20 stupňů
Kód VZP 04 0022323
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **XXS**/110–130, **XS**/130–150, **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3B/I
Ortéza kolenního kloubu pevná s flexí 20 stupňů – odlehčená
Kód VZP 04 0022323
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3B/II
Ortéza kolenního kloubu pevná s flexí 20 stupňů – jednodílná
Kód VZP 04 0022323
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3C
Ortéza kolenního kloubu pevná přímá
Kód VZP 04 0078596
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **XS**/130–150, **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 3D
Ortéza kolenního kloubu pevná s flexí 20 stupňů
Kód VZP 04 0078597
Provedení: univerzální
Velikost/výška postavy v cm: **XS**/130–150, **S**/150–160, **M**/160–175, **L**/175–185, **XL**/nad 185

OR 7A
Ortéza kolenního kloubu – krátká léčebná s dvouosým kloubem
Kód VZP 04 0023204
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/31, **M**/34, **L**/37, **XL**/40, **XXL**/45, **XXXL**/nad 45

OR 7B, OR 7C
Ortéza kolenního kloubu – krátká léčebná s kloubem návleková
Kód VZP 04 0023204
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/31, **M**/34, **L**/37, **XL**/40, **XXL**/45, **XXXL**/nad 45

OR 7D
Ortéza kolenního kloubu – krátká léčebná s kloubem – tvarovaný střih
Kód VZP 04 0023204
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/31, **M**/34, **L**/37, **XL**/40, **XXL**/45, **XXXL**/nad 45

OR 30
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu – pevný rám
Kód VZP 04 0011485
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/28–32, **M**/32–36, **L**/36–40, **XL**/nad 40

OR 31
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu – elastická
Kód VZP 04 0011486
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **XXS**/25–28, **XS**/28–31, **S**/31–34, **M**/34–37, **L**/37–40, **XL**/40–43, **XXL**/43–46, **XXXL**/nad 46

OR 32
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu – pevný rám
Kód VZP 04 0011487
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/28–32, **M**/32–36, **L**/36–40, **XL**/nad 40

OR 32/I
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu – pevný rám – předozadní
Kód VZP 04 0011487
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/28–32, **M**/32–36, **L**/36–40, **XL**/nad 40

OR 33
Ortéza kolenního kloubu návleková s výztuhou
Kód VZP 04 0062971
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/30–33, **M**/33–36, **L**/36–39, **XL**/39–42, **XXL**/42–45, **XXXL**/nad 45

OR 33/I
Ortéza kolenního kloubu návleková s výztuhou a zkříženým tahem
Kód VZP 04 0062971
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/30–33, **M**/33–36, **L**/36–39, **XL**/39–42, **XXL**/42–45, **XXXL**/nad 45

OR 34
Bandáž kolenní elastická
Kód VZP 04 0062972
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/30–33, **M**/33–36, **L**/36–39, **XL**/39–42, **XXL**/42–45

OR 36
Ortéza kolenního kloubu návleková se stabilizací pately
Kód VZP 04 0093146
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod kolena v cm: **S**/30–33, **M**/33–36, **L**/36–39, **XL**/39–42, **XXL**/42–45, **XXXL**/nad 45

OR 17
Infrapatelární páska
Kód VZP 04 0011840
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kolena pod patelou v cm: **M**/30–36, **L**/36–42, **XL**/nad 42

OR 41
Bandáž lýtková
Kód VZP 04 0062975
Provedení: univerzální
Velikost/obvod lýtka v cm: **S**/33–35, **M**/35–37, **L**/37–39, **XL**/39–41

OR 6
Profylaktická ortéza hlezna
Kód VZP 04 0078604
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **S**/22–24, **M**/25–27, **L**/27–29, **XL**/30–32

OR 6A
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahou – I.
Kód VZP 04 0023579
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **XS**/23–26, **S**/25–27, **M**/26–28, **L**/27–29, **XL**/28–31

OR 6B
Ortéza hlezenního kloubu pevná léčebná – II.
Kód VZP 04 0023580
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **XS**/23–26, **S**/25–27, **M**/26–28, **L**/27–29, **XL**/28–31

OR 6C
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahami – III.
Kód VZP 04 0023581
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **XS**/23–26, **S**/25–27, **M**/26–28, **L**/27–29, **XL**/28–31

OR 6C/I
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahami – III. a vložkou
Kód VZP 04 0023581
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **XS**/23–26, **S**/25–27, **M**/26–28, **L**/27–29, **XL**/28–31

OR 6D
Ortéza hlezenního kloubu léčebná dynamická
Kód VZP 04 0011674
Provedení: GEL/PĚNA
Velikost: univerzální jedna velikost

OR 6E
Bandáž hlezenního kloubu – osmičková
Kód VZP 04 0062964
Provedení: univerzální
Velikost/obvod kotníku v cm: **S**/20–22, **M**/22–24, **L**/24–26, **XL**/26–28

OR 15
Rigidní ortéza hlezenního kloubu
Kód VZP 04 0078601
Provedení: univerzální
Velikost/délka chodidla v cm: **S**/20–24, **M**/25–28, **L**/29–31, **XL**/32 a více

OR 18
Peroneální páska
Kód VZP 04 0063769
Provedení: univerzální
Velikost: univerzální jedna velikost

OR 22
Francouzské hole
Kód VZP 12 0015764
Univerzální – stavitelné dle výšky postavy
Nosnost do 100 kg

OR 20B/I
Límec fixační měkký (nízký-rovný)
Kód VZP 04 0078907
Výška límce: 6 cm
Velikost/obvod krku v cm:
XXS/24–27, **XS**/28–31, **S**/32–35

OR 2
Ortéza ramenního kloubu léčebná
Kód VZP 04 0022324
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm:
XXS/do 60, **XS**/60–70, **S**/70–85

OR 2A
Ortéza ramenního kloubu univerzální
Kód VZP 04 0023502
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod hrudníku v cm:
XS/do 50, **S**/50–70

OR 2B
Ortéza ramenního kloubu univerzální – Gilchristova bandáž
Kód VZP 04 0023503
Provedení: stranově univerzální
Velikost/délka HK v cm:
XS/do 48, **S**/48–52

OR 2C
Závěs ramenního kloubu
Kód VZP 04 0078085
Provedení: stranově univerzální
Velikost/výška postavy v cm:
XS/do 120, **S**/120–140

OR 12/I
Fixace klíční kosti
Kód VZP 04 0078598
Velikost/obvod hrudníku v cm:
XXS/45–60, **XS**/55–70, **S**/56–80

OR 4A
Ortéza loketního kloubu léčebná – I.
Kód VZP 04 0023646
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod lokte v cm:
XS/do 23, **S**/23–25

OR 4C
Ortéza loketního kloubu léčebná – II.
Kód VZP 04 0023648
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod lokte v cm:
XS/do 23, **S**/23–25

OR 4H
Ortéza loketního kloubu rigidní
Kód VZP 04 0093144
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod lokte v cm:
XS/do 20, **S**/20–23

OR 10
Ortéza zápěstí léčebná
Kód VZP 04 0022326
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí v cm:
XS/do 14, **S**/14–16

OR 26
Ortéza zápěstní rigidní
Kód VZP 04 0078607
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí v cm:
XS/do 14, **S**/14–16

OR 10A/I
Ortéza palce s dvěma dlahami
Kód VZP 04 0078081
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod zápěstí v cm:
XS/do 14, **S**/14–16

OR 10B
Ortéza prstů horní končetiny s dlahou
Kód VZP 04 0078082
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod zápěstí v cm:
XS/do 14, **S**/14–16

OR 11C
Pás bederní elastický
Kód VZP 04 0062967
Velikost/obvod pasu v cm:
XS/do 64, **S**/64–72

OR 13
Přímič zad rigidní
Kód VZP 04 0078599
Provedení: výškově stavitelný
Velikost/výška postavy v cm: **S**/do 150

OR 1
Ortéza kolenního kloubu s limitovaným rozsahem pohybu
Kód VZP 04 0022325
Provedení: stranově univerzální
Velikost/výška postavy v cm:
XXS/do 140, **XS**/140–150, **S**/150–160

OR 3A
Ortéza kolenního kloubu pevná přímá
Kód VZP 04 0022322
Provedení: stranově univerzální
Velikost/výška postavy v cm:
XXS/110–130, **XS**/130–150, **S**/150–160

OR 3B
Ortéza kolenního kloubu pevná s flexí 20 stupňů
Kód VZP 04 0023223
Provedení: stranově univerzální
Velikost/výška postavy v cm:
XXS/110–130, **XS**/130–150, **S**/150–160

OR 7A
Ortéza kolenního kloubu, krátká léčebná s kloubem – rozepínací
Kód VZP 04 0023204
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod kolena v cm:
XS/28–31, **S**/31–34

OR 7B
Ortéza kolenního kloubu, krátká léčebná s kloubem – návleková
Kód VZP 04 0023204
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod kolena v cm:
XS/28–31, **S**/31–34

OR 33
Ortéza kolenního kloubu návleková s výztuhou
Kód VZP 04 0062971
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod kolena v cm:
XS/do 30, **S**/30–33

OR 36
Ortéza kolenního kloubu se stabilizací pately
Kód VZP 04 0093146
Provedení: pravá/levá
Velikost/obvod kolena v cm:
XS/do 30, **S**/30–33

OR 17
Páska infrapatelární
Kód VZP 04 0011840
Provedení: stranově univerzální
Velikost/obvod pod kolenem v cm:
S/do 30

OR 6
Ortéza hlezna profylaktická
Kód VZP 04 0078604
Provedení: stranově univerzální
Velikost/délka chodidla v cm:
XS/19–22, **S**/22–24

OR 6A
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahami I.
Kód VZP 04 0023579
Provedení: stranově univerzální
Velikost/délka chodidla v cm:
XS/23–26, **S**/25–27

OR 6C
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahami III.
Kód VZP 04 0023581
Provedení: stranově univerzální
Velikost/délka chodidla v cm:
XS/23–26, **S**/25–27

OR 6C/I
Ortéza hlezenního kloubu léčebná s dlahami II. a vložkou
Kód VZP 04 0023581
Provedení: stranově univerzální
Velikost/délka chodidla v cm:
XS/23–26, **S**/25–27

PŘÍLOHA IV Výkaz zisků a ztrát společnosti Ortika, a. s.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v druhovém členění

ke dni 31.12.2009

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2009	12	25337408

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ORTIKA a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště
Vrchlického 848
Hulín
768 24

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	+6 376	+5 094
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	+3 870	+3 440
+	Obchodní marže	03	+2 506	+1 654
II.	Výkony	04	+87 367	+77 997
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+87 309	+77 848
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+58	+ 149
B.	Výkonová spotřeba	08	+39 144	+29 416
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+21 837	+18 448
B. 2.	Služby	10	+17 307	+10 968
+	Přidaná hodnota	11	+50 729	+50 235
C.	Osobní náklady součet	12	+21 690	+19 893
C. 1.	Mzdové náklady	13	+16 110	+14 397
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+5 079	+5 034
C. 4.	Sociální náklady	16	+ 501	+ 462
D.	Daně a poplatky	17	+ 174	+ 162
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+6 190	+4 215
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+1 435	+1 195
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+1 412	+1 058
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	+23	+ 137
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+9	+84
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+3	+51
F. 2.	Prodaný materiál	24	+6	+33
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		+2 000
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+ 105	+ 113
H.	Ostatní provozní náklady	27	+ 769	+ 726
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+23 437	+24 463
X.	Výnosové úroky	42	+6	+6
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+ 221	+1 538
O.	Ostatní finanční náklady	45	+1 547	+1 620
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-1 320	-76
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+4 682	+5 539
Q. 1.	- splatná	50	+4 682	+5 539
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+17 435	+18 848
XIII.	Mimořádné výnosy	53	+35	+82
R.	Mimořádné náklady	54	+ 118	+3

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	-83	+79
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+17 352	+18 927
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+22 034	+24 466

Sestaveno dne:	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
1 7 . 0 6 . 2 0 1 0	Ing. Slezák Jiří

Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Pozn.:
akciová společnost		

PŘÍLOHA V Rozložení nákladů na aktivity

	Budovy Odpisy	Stroje Odpisy	**Celkem Odpisy**	**Celkem materiál**	**Celkem energie**	**Celkem mzdy THP a VP**	**CELKEM**
Kovodílna	99 358 Kč	661 183 Kč	**760 541 Kč**	**416 Kč**	**218 116 Kč**	**551 664 Kč**	**1 530 736 Kč**
Šití	563 030 Kč	2 695 591 Kč	**3 258 620 Kč**	**416 Kč**	**501 667 Kč**	**368 976 Kč**	**4 129 679 Kč**
Kompletace	77 279 Kč	203 441 Kč	**280 719 Kč**	**170 462 Kč**	**21 812 Kč**	**368 976 Kč**	**841 969 Kč**
Výsek	88 318 Kč	305 161 Kč	**393 480 Kč**	**416 Kč**	**190 852 Kč**	**368 976 Kč**	**953 723 Kč**
Příprava	44 159 Kč	203 441 Kč	**247 600 Kč**	**1 039 Kč**	**28 355 Kč**	**368 976 Kč**	**645 970 Kč**
Příjem objednávek	55 199 Kč	203 441 Kč	**258 640 Kč**	**5 197 Kč**	**19 630 Kč**	**2 700 046 Kč**	**2 983 514 Kč**
Expedice	66 239 Kč	254 301 Kč	**320 540 Kč**	**4 158 Kč**	**29 446 Kč**	**430 340 Kč**	**784 483 Kč**
Nákup materiálu	22 080 Kč	101 720 Kč	**123 800 Kč**	**4 158 Kč**	**25 083 Kč**	**482 256 Kč**	**635 297 Kč**
Marketing	44 159 Kč	254 301 Kč	**298 460 Kč**	**9 147 Kč**	**28 355 Kč**	**3 355 260 Kč**	**3 691 222 Kč**
Administra-tiva	44 159 Kč	203 441 Kč	**247 600 Kč**	**12 473 Kč**	**27 265 Kč**	**999 497 Kč**	**1 286 834 Kč**
	1 103 980 Kč	5 086 020 Kč	**6 190 000 Kč**	**207 880 Kč**	**1 090 580 Kč**	**9 994 967 Kč**	**17 483 427 Kč**