

# Projekt implementace metody ABC kalkulace ve vybrané společnosti

Bc. Kateřina Vičanová, DiS.

---

Diplomová práce  
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2022/2023

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Kateřina Vičanová  
Osobní číslo: M210025  
Studijní program: N0413A050023 Ekonomika podniku a podnikání  
Specializace: Podnikání a ekonomika podniku  
Forma studia: Kombinovaná  
Téma práce: Projekt implementace metody ABC kalkulace ve vybrané společnosti

## Zásady pro vypracování

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- S využitím literární rešerše zpracujte teoretické poznatky se zaměřením na definici účetních systémů, pojetí nákladů, klasifikace kalkulací s důrazem na kalkulační metodu ABC.

#### II. Praktická část

- Analyzujte současný systém kalkulace ve vybrané společnosti.
- Vypracujte projekt implementace metody ABC kalkulace ve vybrané společnosti.
- Zhodnoťte projekt a verifikujte navržené řešení.

### Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context*. Weinheim: Wiley-VCH, 2016, 304 s. ISBN 9783527508228.

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

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**  
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

---

**prof. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně dne 21. 4. 2023

Jméno a příjmení: Bc. Kateřina Vičanová, DiS.

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce je zaměřena na implementaci kalkulační metody Activity-Based Costing ve vybrané společnosti, která je výrobcem kompresivních zdravotních punčochových výrobků. Zvolený problém byl řešen pomocí procesní nákladové analýzy. V první fázi došlo ke generování a diverzifikaci nákladů společnosti. Poté byla definována a zapracována klasifikace jednotlivých aktivit. Prostřednictvím shromažďování relevantních informací od kompetentních zástupců jednotlivých oddělení byla provedena implementace nové kalkulační metody Activity-Based Costing na třech produktech společnosti, které byly vybrány zodpovědnou osobou podniku, tak, aby jejich podobnost byla co nejmenší, vzhledem k požadavku získání věrného obrazu shromažďovaných dat. Konečné výsledky kalkulační metody ABC daných produktů byly porovnány se současnou kalkulační metodou podniku. Výsledky byly zanalyzovány a vyhodnoceny, bylo navrženo řešení a závěrečná doporučení adresováno přímo managementu akciové společnosti.

Klíčová slova: ABC, alokace, aktivita, kalkulace, náklad, proces

## **ABSTRACT**

The diploma thesis is focused on the implementation of Activity-Based Costing calculation method of manufacturer's compression medical hosiery products. The selected problem was solved using process cost analysis. The company's costs were generated and diversified in the first stage followed by the classification of individual activities. The implementation of the new Activity-Based Costing calculation method was used for three products selected by a responsible person of the company. The products were chosen different to get a true picture of the collected data. The final results of the ABC costing method of the products were compared with the company's current costing method. The results were analyzed and evaluated, a solution was suggested and final recommendations were addressed directly to the management of the company.

Keywords: ABC, allocation, activity, calculation, cost, process

Na tomto místě bych ráda poděkovala prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za jeho odborné vedení, přínosné připomínky a podněty, které přispěly ke kvalitě této diplomové práce.

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

*„Specifickou úlohou ekonomie je ukázat lidem, jak málo ve skutečnosti vědí o věcech, o kterých se domnívají, že je mohou řídit.“*

*Friedrich August von Hayek*

## OBSAH

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE.....</b>	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>14</b>
<b>1 ÚČETNÍ SYSTÉMY .....</b>	<b>15</b>
1.1    FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....	15
1.2    DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	16
1.3    MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	16
1.4    NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	17
1.5    MANAGEMENT NÁKLADŮ .....	17
<b>2 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE.....</b>	<b>18</b>
2.1    POJETÍ NÁKLADŮ.....	18
2.2    KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	20
2.2.1    Druhové členění nákladů.....	20
2.2.2    Účelové členění nákladů .....	21
2.2.3    Kalkulační členění nákladů .....	21
2.2.4    Náklady ve vztahu k objemu produkce .....	22
2.2.5    Ostatní členění nákladů .....	23
<b>3 NÁKLADOVÉ KALKULACE .....</b>	<b>25</b>
3.1    KALKULAČNÍ SYSTÉM .....	26
3.2    NÁKLADOVÁ ALOKACE A OBJEKTY ALOKACE .....	27
3.2.1    Předmět kalkulace, rozvrhová základna.....	27
3.2.2    Alokace nákladů.....	28
3.2.3    Alokační fáze .....	29
3.2.4    Alokační principy.....	29
3.3    KALKULAČNÍ METODY .....	30
3.3.1    Tradiční kalkulační metody a jejich omezení .....	30
3.3.2    Ostatní kalkulační metody.....	31
3.3.3    Omezení tradičních kalkulačních metod .....	31
3.4    STRUKTURA NÁKLADŮ (KALKULAČNÍ VZOREC) .....	32
<b>4 ACTIVITY-BASED COSTING.....</b>	<b>34</b>
4.1    VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH PRINCIPŮ .....	35
4.1.1    Tok nákladů v kalkulaci ABC .....	36
4.1.2    Klasifikace nákladů v kalkulaci ABC .....	37
4.1.3    Aktivity a jejich hierarchie.....	37
4.1.4    Vztahové veličiny aktivit .....	39
4.1.5    Míra výkonu aktivity .....	39
4.1.6    Náklady a procesy v ABC kalkulaci .....	39

4.2	ZÁKLADNÍ ETAPY TVORBY KALKULACE .....	40
4.2.1	Úprava účetních dat.....	40
4.2.2	Definice struktury ABC systému .....	40
4.2.3	Procesní nákladová analýza .....	41
4.2.4	Analýza aktivit .....	41
4.2.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	42
4.3	INFORMACE ZÍSKANÉ METODOU ABC A JEJÍ VYUŽITÍ .....	42
<b>5</b>	<b>SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>	<b>44</b>
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>45</b>
<b>6</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>46</b>
6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	46
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA .....	47
6.3	VÝROBNÍ PORTFOLIO.....	48
6.4	PROCES ŘÍZENÍ .....	48
6.4.1	Segment trhu .....	49
6.4.2	Segment zákazníků.....	49
6.4.3	Segment dodavatelů .....	49
6.4.4	Segment distribučních cest.....	49
6.4.5	Segment produktů .....	49
6.5	PROCES DISTRIBUCE .....	49
6.6	PROCES VÝROBY .....	50
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>52</b>
7.1	KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	52
7.2	SYSTÉM ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....	53
7.2.1	Analýza nákladů společnosti v letech .....	54
7.2.2	Analýza nákladů společnosti za kalendářní rok .....	55
7.2.3	Způsob řízení nákladů .....	57
<b>8</b>	<b>STAV SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACE NÁKLADŮ .....</b>	<b>58</b>
8.1	SOUČASNÁ TVORBA CEN .....	58
8.1.1	Regulovaná tvorba cen.....	58
8.1.2	Neregulovaná tvorba cen.....	58
8.2	KALKULAČNÍ METODA .....	59
8.2.1	Přímé náklady.....	59
8.2.2	Nepřímé náklady .....	59
8.3	STRUKTURA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU.....	60
8.3.1	Současný kalkulační list.....	61
8.4	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU .....	62
<b>9</b>	<b>IMPLEMENTACE KALKULACE PODLE AKTIVIT VE SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>64</b>



9.1	KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	64
9.1.1	Klasifikace nákladů PRODUCTION .....	64
9.1.2	Klasifikace nákladů REŽIE.....	65
9.2	KLASIFIKACE AKTIVIT .....	66
9.3	ZÁKLADNÍ POSTUP IMPLEMENTACE.....	68
9.3.1	Úprava účetních dat.....	68
9.3.2	Definice jednotlivých aktivit a nákladových objektů společnosti MX a. s. ....	70
9.3.3	Procesní nákladová analýza .....	72
9.3.4	Analýza aktivit .....	74
9.3.5	Přřazení nákladů aktivit nákladovým objektům.....	79
9.4	VÝSLEDNÁ KALKULACE .....	80
9.4.1	Kalkulace metodou Activity-Based Costing.....	82
9.4.2	Závěr .....	83
<b>10</b>	<b>ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ A ZHODNOCENÍ PROJEKTU .....</b>	<b>84</b>
10.1	EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU .....	84
10.1.1	Časová náročnost .....	84
10.1.2	Nákladová náročnost.....	85
10.2	RIZIKA PROJEKTU .....	87
10.3	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ .....	87
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>91</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>94</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>95</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>96</b>
	<b>SEZNAM ROVNIC .....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>98</b>

## ÚVOD

Moderní metody řízení nákladů je nastupující generace tradičních kalkulačních modelů. Jedná se o procesní přístup ke zvyšování efektivity a výkonosti jednotlivých podnikových procesů. Hlavním cílem podniku je získat vyšší zisk a maximalizaci tržní hodnoty společnosti, jenž je možné dosáhnout redukcí irelevantních nákladů, eliminací zbytečných výdajů a poskytování exaktních informací jednotlivým uživatelům, respektive managementu společnosti, který aktivně ovlivňuje svými strategickými rozhodnutími hospodaření celého podniku.

Hlavním cílem práce je poskytnout managementu informace o skutečné nákladové náročnosti jednotlivých produktů, a to s využitím metody ABC kalkulace. Activity-Based Costing neboli kalkulace podle aktivit, je jedním z moderních nástrojů řízení, jež vznikla jako reakce na růst negativních dopadů tradičních kalkulačních metod, především na změnu struktury nákladových položek a expanzi nepřímých nákladů.

Metoda ABC kalkulace respektuje princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, tím, že přiřazuje náklady aktivitám, a dle úrovně spotřeby, aktivity nákladovým objektům. Jako nákladový objekt si může podnik zvolit výrokové portfolio, segment zákazníků, skupinu dodavatelů, různé distribuční cesty a prodejních kanály, k jejichž zajištění jsou vynakládány jednotlivé režijní náklady.

V diplomové práci je zhodnocen současný kalkulační systém přírážkové kalkulace, jenž ne-reflektuje skutečnou nákladovou náročnost produktů, nýbrž je nastaven tradiční rozvrhovou základnou. Jako vhodný způsob alokace nepřímých nákladů se tudíž nabízí metoda Activity-Based Costing, která optimalizuje podnikové procesy a poskytuje přesnější informace o vztahu režijních nákladů a výkonů.

Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část pomocí literární rešerše popisuje podstatu účetních systémů v rozdělení na finanční, daňové, manažerské a nákladové účetnictví a na management nákladů. Následuje definice pojetí nákladů a jejich klasifikace. Obsahem třetí kapitoly je kalkulační systém, nákladová alokace, objekty alokace, kalkulační metody a kalkulační vzorec. Čtvrtá kapitola je detailně zaměřena na samotnou kalkulaci ABC. Nejprve jsou vymezeny základní principy, následovány základními etapy tvorby kalkulace a závěrečná část kapitoly se zabývá možnostmi využití informací získaných metodou ABC kalkulace.

Získané teoretické poznatky ze čtvrté kapitoly jsou aplikovány v rámci praktické části rozdělených do pěti kapitol. Nejprve se zabývá představením vybraného podniku, následuje analýza nákladů společnosti, rozbor současného kalkulačního systému a samotná implementace kalkulace podle aktivit ve vybraném podniku. Poslední kapitola obsahuje závěrečná doporučení a zhodnocení projektu, tzn. ekonomické zhodnocení projektu, časové zhodnocení projektu a rizika projektu.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

S růstem režijních nákladů a se změnou struktury nákladových položek je nutno optimalizovat jednotlivé podnikové procesy a poskytovat přesnější informace o vztahu režijních nákladů a výkonů organizační jednotky.

Hlavním cílem diplomové práce je pomocí metody ABC kalkulace poskytnout managementu společnosti reálné informace o skutečné nákladové náročnosti tři produktů výrobního portfolia, jež byly, pro demonstrativní účely, vybrány kompetentní osobou sledovaného podniku.

V rámci praktické části dochází ke srovnání současného kalkulačního systému přírážkové kalkulace a moderního způsobu řízení nákladů metodou Activity-Based Costing, která respektuje princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, tím, že přiřazuje náklady aktivitám, a dle úrovně spotřeby, aktivity nákladovým objektům.

Projekt implementace metody ABC kalkulace je zpracován na základě interních zdrojů výrobní společnosti střední velikosti, která z důvodu možnosti zneužití analyzovaných informací není přímo identifikovatelná. Cílovou skupinou projektu je management společnosti a představenstvo podniku, které na základě konečných výsledků a doporučení, plynoucí ze srovnání současného kalkulačního systému přírážkovou metodou a metody ABC kalkulace, formulují strategické rozhodnutí o dalším postupu projektu.

Implementační fáze bude probíhat za provozu vně podniku v rámci participace šestičlenného týmu. Je tedy na rozhodnutí managementu společnosti, v jakém časovém horizontu bude implementace zahájena.

Projekt ilustruje postup, jak bude jednotka implementovat moderní proces řízení do svého systému. Nejvíce časově náročný je proces dotazování a pohovory s jednotlivými kompetentními pracovníky útvarů a shromažďování relevantních informací, které slouží jako podklad pro správnou implementaci kalkulační metody. Poté následuje tabulkové zpracování přehledů a důkladná kontrola správnosti. Posledním krokem je samotná implementace do IS společnosti.

Společnost bude z diplomové práce čerpat především základní metodické postupy jakým je v první řadě úprava účetních dat, definice jednotlivých aktivit a nákladových objektů společnosti, následuje procesní nákladová analýza a analýza aktivit a v poslední fázi jsou jednotlivé náklady aktivit přiřazeny nákladovým objektům.

Projekt je finančně náročný především na čas zaměstnanců. Uspořádání a zpracování vstupních informací, motivace zaměstnanců, zpětná vazba a korektní metodika je jádrem projektu implementace metody ABC kalkulace. Finální fáze je na managementu společnosti správně interpretovat cíle a metody zaměstnancům podniku, tak, aby byly loajální a sběr informací reportoval důvěryhodné výstupy.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ÚČETNÍ SYSTÉMY

Základním kamenem hospodaření podniku jsou jednotlivé účetní systémy, neboť představují hlavní zdroj informací a dat.

Účetní systémy prošly několikaletou historií. Rozvojem informační technologie se postupně vyvíjely z jednoduchých systému účetní evidence až ke komplexnímu řízení podnikové systému BI. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 13)

Podle Krále (2018, s. 21) je jednou z hlavních myšlenek, které v současnosti ovlivňují vývoj účetnictví, především diferenciací účetních informací dle konečného uživatele a rozhodovací úlohy, kterou má informace řešit.

Čížinská (2018, s. 231) uvádí tři samostatné subsystémy účetních informací:

1. finanční účetnictví,
2. daňové účetnictví,
3. manažerské a nákladové účetnictví.

Šeligová, Růčková (2018, s. 8) tyto subsystémy potvrzuje a zároveň zmiňuje, že rozdíl mezi nimi spočívá především v jejich obsahové stránce a také následně v cíli každého subsystému.

Vývojové etapy účetnictví pro rozhodování můžeme rozdělit do tří úrovní:

- nákladové účetnictví (minulost),
- manažerské účetnictví (modelování variant budoucího vývoje),
- management nákladů (strategické pojetí nákladů). (Popesko, Papadaki, 2016, s.16)

Hlavními rozdíly jsou:

- legislativní a právní požadavky,
- zaměření na jednotlivé části nebo segmenty podniku obecně uznávané účetní zásady,
- časový rozměr,
- četnost výkazů a menší důraz na přesnost. (Drury, 2018, s. 6).

### 1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví eviduje data celého podniku, které se vztahují k minulosti. Slouží především externím uživatelům, např. finanční úřad, banky, orgány státní správy, stakeholdeři a

další. Máče (2018, s. 539) ve své publikaci zmiňuje, že finanční účetnictví začíná a končí rozvahou a je doplněn výkazem zisku a ztráty.

Ďaďo, Šabata, Komárková (2015, s. 23) vymezuje legislativní rámec, kdy účetnictví má své pravidla a zásady. Ty musí být jasné a jednotné, proto jsou upraveny soustavou právních norem.

Finanční účetnictví je naopak určeno pro akcionáře, věřitele, regulační orgány a další strany, které nemají přístup k vašim interním informacím. Vychází z finančních údajů podniku a prezentuje je způsobem, který ukazuje, jak si podnik vede z hlediska aktiv, závazků a vlastního kapitálu (Forbes Advisor, ©2023).

## 1.2 Daňové účetnictví

Smyslem daňového účetnictví je správné vyjádření účetních informací s ohledem na základ daně z příjmu, respektive ostatních daňových a mandatorních pohledávek a závazků podniku. (Král, 2018, s.22).

V USA je daňové účetnictví striktně odděleno od finančního účetnictví a je vedeno specialisty zabývající se pouze daňovým právem. (Petřík, 2007, s. 42)

## 1.3 Manažerské účetnictví

Hlavním cílem podnikání je maximalizace tržní hodnoty firmy. Manažer by měl svojí činností přispívat k tomuto cíli (Kislingerová, 2010, s. 245).

Manažerské účetnictví zpracovává účetní údaje s cílem připravit informace, které jsou užitečné pro interní rozhodování. Vzhledem k tomu, že mnoho rozhodnutí se týká zamezení zbytečné spotřeby zdrojů a efektivního využití dostupných zdrojů, jsou informace o nákladech pravděpodobně nejdůležitějším typem informací manažerského účetnictví. Nákladové účetnictví je systém, který shromažďuje, analyzuje a vykazuje informace o nákladech v podniku a je ve skutečnosti často považováno za ústřední prvek manažerského účetnictví. (Taschner, Charifzadeh, 2018, s. 9).

Manažerské účetnictví by mělo pomáhat při každém plánování, kontrole a ve všech rozhodovacích procesech organizace. (Drury, 2018, s. 5).

Čižinská, R. (2018) ve své knize zmiňuje, že manažerské účetnictví přizpůsobuje informační toky primárně dle potřeb řídicích pracovníků a vlastníků podniku.



Manažerské účetnictví v sobě zahrnuje taktické a strategické rozhodování o různých alternativách podnikových činností, s cílem optimalizovat existující kapacity a rozhodovat o budoucích alternativách činností související s investičním rozhodováním v rámci dlouhodobého časového horizontu. (Šeligová, Růčková, 2018, s. 13).

#### 1.4 Nákladové účetnictví

Podle svého obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví koncipováno jako výkonové účetnictví, které je v úzkém vztahu s kalkulacemi výkonu, nebo odpovědnostní účetnictví, jež je provázáno se systémem plánů. (Král, B. a kol., 2018, s. 24)

Nákladové účetnictví je určeno zejména pro manažery a zaměstnance, kteří jsou součástí vašeho podniku a jsou zodpovědní za přijímání důležitých rozhodnutí. Může jim pomoci zlepšit provoz a zvýšit ziskovost. (Forbes Advisor, ©2023)

Předmětem nákladového účetnictví je racionální uskutečňování podnikových výkonů, procesů, činností a aktivit. Základní prvky tvoří hospodárnost, efektivnost, účinnost. (Šeligová, Růčková, 2018, s. 11)

#### 1.5 Management nákladů

Popesko (2009, s. 29) definuje management nákladů jako soubor nástrojů a metod umožňujících aktivní ovlivňování nákladů s orientací na budoucnost. Je možné je charakterizovat na základě několika vývojových tendencí:

- fokus na celý hodnotový řetězec,
- náklady v průběhu celého životního cyklu výrobku,
- náklady aktivně ovlivnitelné,
- náklady vzniklé důsledkem procesů,
- data poskytující především množstevní a časové údaje o budoucím vývoji ekonomických veličin.

## 2 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE

Klasifikace nákladů tvoří základní pilíř při tvorbě kalkulace ABC. Pomocí správné diferenciaci lze lépe určit, jaké náklady jsou spojeny s jednotlivými aktivitami a jaké náklady jsou spojeny s jednotlivými produkty.

Ve výrobním procesu dochází ke spojení, kombinaci a použití výrobních faktorů. Některé výrobní faktory se spotřebovávají najednou, jiné se spotřebovávají postupně. Pokud je potřeba vyjádřena peněžně, nazývá se náklady. Takto náklady definuje Martinovičová, Konečný, Vavřina. (2019, s. 227)

Náklady upravuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., v návaznosti na vyhlášku č. 500/2002 Sb. Český účetní standard č. 019 (Skálová, 2019)

Dle Čížinské náklady kvantifikují vstupy hospodářských prostředků do produkčního procesu za určité období (2018, s. 231).

Náklady ve smyslu účelné a účelové spotřeby ekonomických zdrojů nazýváme „Costs“ a náklady vyjádřené z hlediska cílů finančního účetnictví jsou „Expenses“. (Strouhal, 2016, s. 80).

Náklady jsou přímým důsledkem rozhodnutí, událostí uvnitř i vně společnosti. Analýza struktury nákladů proto může pomoci při jejich řízení. (Taschner, Charifzadeh, 2018, s. 90).

Petrík (2009, s. 75-76) definuje tzv. nákladové účetnictví, jenž spočívá v určení standardních nákladů, a to na základě odhadu a kalkulace, které se pak hodnotí s určenými odhady a cíli.

Máče (2018, s. 73) zmiňuje, že je nutno přizpůsobit analytickou evidenci nákladů dle ustanovení zákona o dani z příjmů, zejména připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti a sledovat tyto položky odděleně.

Vochozka (2021, s. 57) nám říká, že náklady patří k prvotním vstupům podniku. Tyto vstupy se následně přetvářejí ve výstupy ve formě výrobků a služeb, které se vrací formou výstupů, což vede k uspokojení potřeb firmy a k dosažení zisku.

### 2.1 Pojetí nákladů

Náklady představují celkové využití a spotřebu hodnotu zboží, služby, daně i poplatky státu v daném podniku během účetního období bez rozdílu podnikové potřeby. (Šeligová, Růčková, 2018, s. 23).

Ve finančním účetnictví jsou náklady veličinou, která vyjadřuje spotřebu definitivní, součástí hospodářského výsledku, zatímco v kalkulaci jsou náklady chápány jako účelová spotřeba výrobních činitelů v souvislosti se vzniklými výkony. (Synek, Kislingerová, 2015, s. 325).

Náklady jsou peněžním vyjádřením spotřeby výrobních faktorů. Jsou účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů. Nejtypičtější pojetí nákladů je z hlediska:

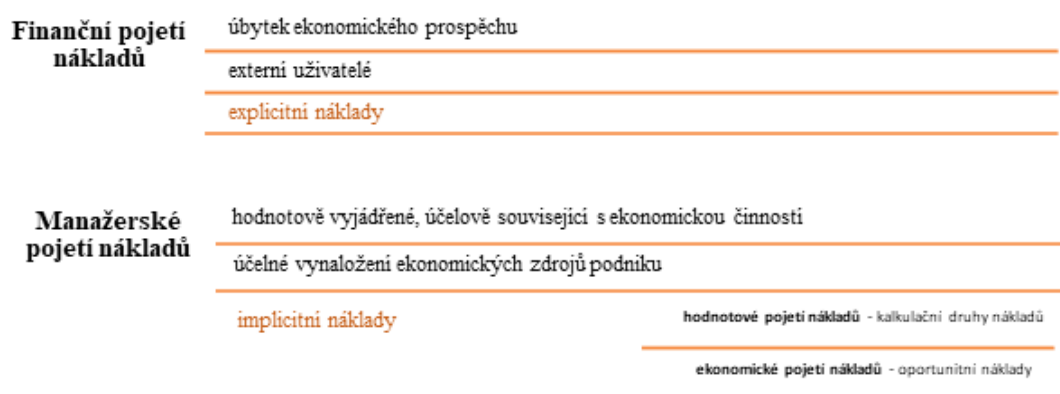
- finančního a daňového – náklady jsou chápány z hlediska úbytku ekonomického prospěchu
- manažerského – hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku (kalkulace, rozpočty, statistické metody).

(Taušl Procházková, Jelínková P., Jelínková E., 2018, s. 43–44).

Náklady v manažerském pojetí vyjadřují účelné vynaložení ekonomických zdrojů firmy, které souvisí s podnikatelskou činností společnosti, jsou zobrazeny v reálné výši a je s nimi hospodárně vynakládáno. (Strouhal, 2016, s. 80)

Informace o nákladech, potažmo vývoji zisku a jeho celkové výši, umožní uživatelům činit kvalifikovaná rozhodnutí do budoucna. (Dvořáková, 2021, s. 109).

Popesko, Papadaki (2016, s. 27) dále klasifikují manažerské pojetí nákladů na hodnotové a ekonomické.



Obrázek 1 Pojetí nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

## 2.2 Klasifikace nákladů

Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera (2020, s. 66) ve své publikaci uvádí, že cílem hospodaření společnosti je nejen vyjádřit podstatu vynaložených zdrojů, ale zároveň je nutné rozpoznat příčinné souvislosti vzniku a vývoje vynaložených nákladů.

Ke správnému členění nákladů je potřeba znát odpovědi na otázky:

- Jaké náklady jsou vynaloženy?
- Jak jsou náklady kalkulovány?
- Jakým nástrojem jsou řízeny?
- Jak se náklady mění s množstvím?

Třídění nákladů lze provádět dle různých účelů, potřeb a hledisek (Vochozka, 2021, s. 58–59).

Strouhal (2016, s. 80-83) klasifikuje náklady na jednicové, režijní, fixní, variabilní, druhotné, ovlivnitelné, neovlivnitelné, relevantní, irrelevantní, náklady vázané k rozhodnutí, oportunitní náklady, náklady výkonu, náklady období, přímé náklady a nepřímé náklady.

### 2.2.1 Druhové členění nákladů

Martinovičová, Konečný, Vavřina (2019, s. 228) udávají, že druhové třídění nákladů je nejběžnějším přístupem klasifikace nákladů. Jedná se o soustředování nákladů do stejnorodých skupin spojených s využíváním jednotlivých výrobních faktorů. Druhové třídění nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladů a umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány podniku.

Král (2018, s. 77) charakterizuje nákladové druhy vstupující do podniku s ohledem na tři základní vlastnosti:

1. druhově vynaložené náklady jsou z hlediska zobrazení prvotní,
2. jedná se o náklady externí,
3. z hlediska možnosti podrobnějšího členění jsou jednoduché.

Podíl jednotlivých nákladových druhů napovídá, jakou roli má tento druh nákladu a jaký je jeho význam. Tento rozbor napomáhá organizaci ve snaze optimalizovat velikost určitého nákladového druhu, popř. se zaměřit na finanční úsporu. (Popesko, Papadaki, 2016 s. 32).

### 2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů představuje základ při stanovení účelného nákladového úkolu, který je poměřován se skutečnou spotřebou nákladové složky. (Šeligová, Růčková, 2018, s. 44).

Dle Nováka (2018, s. 13) je několik možných účelových členění nákladů. Např. náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Mají však omezenou využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu a není jednoznačné náklady správně rozdělit do těchto dvou složek.

Z tohoto důvodu uvádí Fibírová, Šoljaková, Wagner a Petera (2020, s. 70) ve své publikaci členění nákladů na jednicové a režijní, kdy jednicové jsou vyvolány konkrétně definovanou jednotkou výkonu. Naopak režijní jsou stanoveny souhrnně za určité časové období, celkový objem výkonů, popř. využitou kapacitu za toto období. (Král, 2018, s. 79).

Strouhal (2016, s. 80) uvádí postup stanovení nákladového úkolu u jednicových nákladů a to tak, že norma oceněná hodnotovým parametrem spotřeby ekonomického zdroje se násobí předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. U režijních nákladů je nákladový úkol stanoven dle souhrnných limitů, normativů a variátorů platných pro dané časové období.

### 2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Popesko, Papadaki, (2016, s. 36) definují kalkulační členění nákladů, které se využívá především v kalkulačním účetnictví. Zmiňují, že jde v podstatě o klasifikaci velmi podobnou účelovému členění nákladů a jeho dělení na jednicové a režijní náklady.

Král, (2018, s. 83) posuzuje příčinné vazby náklady k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně specifikován ke kalkulační jednotce.

Kalkulační druhy nákladů úzce souvisí s nákladovým (popř. manažerským) účetnictvím. Jedná se o náklady, které jsou kalkulovány v rámci vyhodnocování ekonomické účelnosti prováděných podnikatelských aktivit. V rámci své klasifikace mají podobnost účelovému členění nákladů. Kalkulační členění se zabývá zjištěním vztahu nákladových položek k určitému druhu kalkulovaného výkonu, a jakým způsobem lze vztáhnout konkrétní náklad k určitému druhu výkonu. (Šeligová, Růčková, 2018, s. 26).

### **2.2.3.1 PŘÍMÉ NÁKLADY**

Dle Nováka (2018, s. 53) jsou přímé náklady takové, jenž se vztahují specificky a konkrétně k jednotlivému nákladovému objektu, neboť s tímto objektem přímo souvisí a lze je jednoznačně, bezprostředně, průkazně a kvantitativně přiřadit k danému výkonu.

Přímé náklady lze snadno a přesně vysledovat k nákladovému objektu. Zavedení systému informačních technologií, který zaznamenává množství a náklady na přímé mzdové a materiálové zdroje použité k výrobě konkrétních výrobků, je poměrně jednoduchý proces. (Drury, 2018, s. 25).

### **2.2.3.2 NEPŘÍMÉ NÁKLADY**

Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera (2020, s. 238) specifikují nepřímé náklady jako společné náklady, jenž souvisejí se zajištěním konkrétní skupiny výkonů, kdy typickým příkladem nepřímých nákladů jsou odpisy základního technologického vybavení pro výrobu, ale i spotřeba režijního materiálu na opravu a údržbu této technologie anebo osobní náklady služného personálu.

## **2.2.4 Náklady ve vztahu k objemu produkce**

Markéta Šeligová a Petra Růčková (2018, s. 49) uvádějí ve své publikaci, že náklady ve vztahu k objemu produkce patří k nejvýznamnějším a nejdůležitějším nástrojům potřebných k řízení nákladů. V hledáčku vrcholových pracovníků a manažerů jsou tyto vybrané náklady, kdy analyzují, jak se změna nákladů projeví na objemu výkonů.

### **2.2.4.1 VARIABILNÍ NÁKLADY**

Variabilní náklady jsou náklady, jejichž výše se při změně objemu výkonu změní. Mají proporcionální charakter. Pokud náklady rostou rychleji než objem produkce, hovoříme o nadproporcionálních variabilních nákladech a naopak náklady, které rostou pomaleji než objem produkce, označujeme jako tzv. podproporcionální variabilní náklady. (Popesko, Papadaki, s. 38, 2016)

### **2.2.4.2 FIXNÍ NÁKLADY**

Dle Strouhal (2016, s. 81) je hlavní vlastností fixních nákladů neměnnost výkonů nebo činností prováděných v určitém rozsahu. Označuje je jako „kapacitní náklady“ a dojde-li k výraznému poklesu využití kapacity, pak je dále člení na:

- Utopené fixní náklady – vznikají před zahájením činnosti podnikatelské jednotky, např. nákup strojů, budovy, či jiného investičního rozhodnutí,
- Vyhnutelné fixní náklady – jsou těsněji spjaty s výdaji na úhradu nákladů, např. mzdy THP pracovníků, náklady na vytápění, kdy klesl prodej produkce a došlo ke snížení počtu směn.

S prodlužováním časového intervalu se některé fixní složky stávají variabilními tak, jak podnik rozhodne o expanzi či zúžení výrobní základny v závislosti na zamýšlené úrovni objemu produkce. Dochází k tzv. změně fixních nákladů skokem. (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 100).

### 2.2.4.3 SMÍŠENÉ NÁKLADY

Smíšené náklady vyjadřují účelové spojení a vzájemné působení fixních a variabilních nákladů při uskutečňování určitého objemu výkonu. Ne všechny náklady se chovají striktně variabilně nebo striktně fixně. Fixní složka působí od nulového bodu objemu a variabilní složka se k ní se zvyšujícím se objemem přiřazuje. (Novák, s. 56, 2018).

Kožená (2008, s. 9) ve své publikaci uvádí, že s objemem produkce je třeba uvést další kategorie nákladů:

- celkové N – vynaložené na celkový objem produkce,
- průměrné N – náklady na jednotku produkce,
- marginální (mezní, hraniční, diferenciální) N – náklady vyvolané přírůstkem produkce o jednu jednotku.

### 2.2.5 Ostatní členění nákladů

Náklad ve finančním účetnictví nastane v okamžiku vyčerpání své užitečnosti. Náklad z hlediska manažerského účetnictví se projeví v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 42)

Novák (2018, s. 12) definuje jako nejčastěji používanou kategorii nákladů ve spojení s manažerským rozhodováním náklady relevantní a irelevantní, dále utopené náklady, oportunitní náklady, implicitní a explicitní náklady, rozdílové a přírůstkové náklady a v neposlední řadě jsou to marginální náklady.

### **2.2.5.1 Náklady produktu**

Šeligová, Růčková (2018, s. 47) definuje náklady produktu jako celkové náklady, jenž souvisí s vytvořením a dokončením výkonů podniku. Náklady, které mají vztah k nakoupenému zboží nebo vyrobenými produkty a jsou určeny k prodeji.

### **2.2.5.2 Náklady období**

Náklady období se vztahují ke konkrétnímu výkonu zprostředkovaně, tzn. nepřidávají jim hodnotu, a proto se do ocenění výkonu nezahrnují. (Strouhal, 2016, s. 84).

### **2.2.5.3 Oportunitní náklady**

Král (2018, s. 97) charakterizuje oportunitní náklady jako „ušlé“ výnosy, které podnik ztrácí tím, že neuskutečňuje určitou alternativu dalšího rozvoje. Uplatňují se tam, kde má společnost ve svých činnostech omezené zdroje.

### **2.2.5.4 Kalkulační druhy nákladů**

Kalkulační druhy nákladů souvisí s manažerským účetnictvím a kalkuluje se při vyhodnocování ekonomické racionality aktuálně uskutečňovaných aktivit. Jsou v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo nejsou ve finančním účetnictví vykazovány vůbec. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 51).

Novák (2018, s. 15) řadí mezi kalkulační náklady kalkulační úroky, kalkulační odpisy, kalkulační nájemné, kalkulační podnikatelská mzda.

Kožená (2008, s. 9) uvádí, dle ekonomické teorie, další typy nákladů a to:

- Explicitní N, které podnik platí a mají formu peněžních výdajů,
- Implicitní N, nemají peněžní formu, jsou obtížně kvantifikovatelné a k jejich vyčíslení se využívají oportunitní náklady,
- Relevantní N, jenž ovlivňují určité rozhodnutí, které se v závislosti na něm mění.

Dvořáková (2021, s. 118–119) ve svých postupech uvádí další přístupy k členění nákladů:

- členění nákladů podle místa vzniku,
- členění nákladů podle odpovědnosti,
- členění nákladů podle vztahu k objemu vyráběných výkonů.



### 3 NÁKLADOVÉ KALKULACE

Pro stanovení ceny výrobků nebo služby je generována nákladová kalkulace.

Král (2018, s. 136) vysvětluje pojem kalkulace, jako nástroj hodnotového řízení, jenž má 3 základní významy:

1. činnost, která vede ke stanovení hodnotových parametrů výkonu,
2. výsledek této činnosti,
3. systém vzájemně skloubených propočtů, jenž jsou zpracovány pro různé účely a zároveň jsou obsahově propojeny s účetnictvím pro řízení a rozpočty nákladů odpovědnostních středisek.

Kalkulací se rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2020, s. 231).

Synek, Kislingerová (2015, s. 327) uvádí, že kalkulace nákladů poskytuje informace o obsahu nákladů v jednotce výkonů a je charakterizována konkrétním výkonem (předmětem kalkulace), množstvím (skutečným objemem výkonů, na něž je potřeba vynaložené náklady vztáhnout), strukturou (což představuje kalkulační vzorec), a kalkulační metodou (tzn. způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace).

Kalkulace nákladů je přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici, také činnost, která zjišťuje náklady výkonů. (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 101).

Dle Šeligové, Růčkové (2018, s. 66) představuje kalkulace jeden z nejvýznamnějších nástrojů nákladového účetnictví, vzhledem k tomu, že poskytuje informace o vazbách a následných vztazích mezi výkonem podniku a náklady, které vznikají v souvislosti s podnikovým výkonem.

Kalkulace slouží v podniku ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů aj. (Kožená, 2008, s. 14).

Kalkulace je chápána v trojím významovém pojetí:

1. činnost vedoucí ke stanovení nebo zjištění nákladů či dalších hodnotových veličin na výkon,
2. výsledek této činnosti,

3. systém vzájemně provázaných informací zpracovaných pro různé účely, jež jsou obsahově propojeny, především s manažerským účetnictvím, s rozpočty středisek, se systémem interních převodních cen. (Strouhal, 2016, s. 90).

### 3.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém, jak uvádí ve své publikaci Král (2018, s. 136), je obecně závislý:

- na vymezení předmětu kalkulace,
- na způsobu alokace nákladů předmětu kalkulace,
- na struktuře nákladů, ve které se stanovují, popř. zjišťují na kalkulační jednici.

Kalkulační systém je tvořen veškerými nákladovými kalkulacemi podniku, které mezi sebou navzájem souvisí. (Šeligová, M., Růčková, P., 2018)

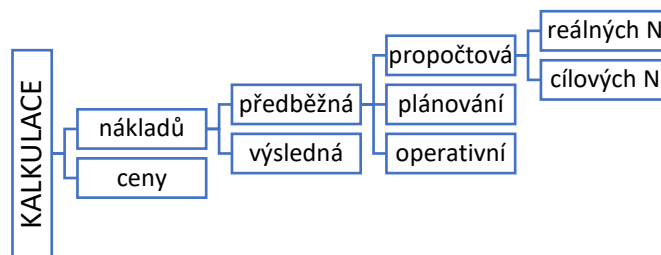
Dle Popesko (2009, s. 60) je kalkulační systém určitá soustava kalkulací s přesně vymezeným účelem využití a vzájemně definovanými vazbami.

Kalkulační systém je informační propojení předběžné a následné kalkulace do soustavy řízení nákladů, přičemž předběžná kalkulace se uskutečňuje před provedením výkonů a výsledná kalkulace se kalkuluje až po uskutečnění výkon, respektive zjištění nákladů. (Synek, Kislíngrová, 2015, s. 327).

Holečková, Hyršlová (2018, s. 103) ve své publikaci charakterizují druhy kalkulací v členění dle doby, kdy se sestavují na předběžné (operativní, plánové, propočtové) a výsledné, a z hlediska úplnosti nákladů je rozlišují na kalkulace úplných nákladů a kalkulace neúplných nákladů. Zvláštním druhem kalkulace je pak kalkulace přírůstkových nákladů.

Kalkulační systém vytvářejí jednotlivé druhy kalkulací a vztahy mezi nimi. Je to informační nástroj řízení hospodárnosti a ekonomické účinnosti prováděných výkonů. Dominantními prvky kalkulačního systému jsou kalkulace nákladů, členěné z hlediska způsobu zpracování a využití na kalkulace propočtové, plánované, operativní, výsledné a kalkulace cenové. (Strouhal, 2016, s. 96).

Král (2018, s. 212-213) člení kalkulační systém vzhledem k časovému horizontu zpracování a využití:



Obrázek 2 Kalkulační systém (Zdroj: Vlastní zpracování dle Král 2018, s. 212)

## 3.2 Nákladová alokace a objekty alokace

Nákladová alokace je součástí obecného přiřazování nákladů nákladovému objektu. Cílem tohoto přiřazování je stanovení objemu nákladů přiřazených nákladovému objektu či výkonu. V rámci tohoto procesu jsou náklady přiřazovány ke konkrétním výrobkům, zákazníkům, popř. jiným druhům nákladových objektů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 60).

### 3.2.1 Předmět kalkulace, rozvrhová základna

V praxi, kde je široký sortiment podobných výrobků, které se provádějí stejnou technologií, se kalkulují náklady pouze nejdůležitějších druhů výkonů nebo jejich skupin. Se vzrůstajícím využitím informačních a komunikačních technologií je tendence rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů. (Král, 2018, s. 138).

#### 3.2.1.1 Předmět kalkulace

Šeligová, Růčková (2018, s. 66) definují předmět kalkulace jako veškeré výrobky, služby, činnosti či operace v podniku. Jsou to tedy veškeré výkony podniku poskytovány na vnitropodnikové úrovni nebo ty, jenž jsou určeny k prodeji.

Předmětem kalkulace jsou dílčí a finální výkony, které firma vyrábí nebo poskytuje zákazníkovi. Je určen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím, přičemž kalkulační jednice je vymezená měrná jednotka určená časem, druhem, jakostí či jiným způsobem, na který se stanovují náklady a další hodnotové veličiny. (Strouhal, 2016, s. 90).

Nákladovým objektem je jakákoli činnost, pro kterou je žádoucí samostatné měření nákladů. Příkladem nákladových objektů jsou náklady na výrobek, náklady na poskytnutí služby,

náklady na provoz určitého oddělení nebo cokoliv, u čeho podnik měří náklady na použité zdroje. (Drury, 2019, s. 22–23).

### **3.2.1.2 Rozvrhová základna**

Rozvrhová základna je jakýmsi „spojovacím můstkem“ umožňující překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu. Základním požadavkem je být k rozvrhovaným nákladům, ale i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti. Čím více změn v objemu rozvrhové základny ovlivňuje výši určité položky nákladů, tím je příčinná souvislost důležitější. (Kráal, 2018, s. 146–147).

Mezi tradiční rozvrhové základny patří především mzdy. V podnicích je využíváno více rozvrhových základen pro různé skupiny nepřímých nákladů, tzv. diferencované rozvrhové základny, tudíž mohou existovat různé rozvrhové základny pro rozvrhování výrobní, materiálové, správní a odbytové režie. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 246).

Strouhal (2016, s. 90) charakterizuje rozvrhovou základnu jako nástroj alokace nákladů, umožňující řešit zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k předmětu kalkulace a kalkulační jednici. Je vyjádřena v naturálních jednotkách, např. počet strojových hodin, počet výrobků, počet prodaných kusů, kilogramů, nebo v peněžních jednotkách, např. výnosy z realizace, jednicový materiál atd.

Rozvrhová základna činnosti je považována za hlavní faktor režijních nákladů a tradičně se pro ni používaly přímé pracovní hodiny nebo strojové hodiny. (Mitchell, 2019, s. 293)

### **3.2.2 Alokace nákladů**

Alokace nákladů je proces přiřazování nákladů výkonu, útvaru nebo určitému rozhodnutí, přičemž cílem tohoto procesu je zpřesnit informace o nákladech týkajících se objektu alokace s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu. (Lukášová, Podnikatel.cz, © 1997–2023).

Správné podklady a přehledy pro alokaci nákladů jsou základním nástrojem, který umožňuje strukturované a snadné přiřazení nepřímých nákladů nákladovým střediskům. Jedná se zejména o definici typu nákladů, definici nákladového střediska a definici nákladové míry. (Taschner, Charifzadeh, 2016, s. 159–160).

Zdaleka ne všechny náklady souvisí bezprostředně s jednotlivými druhy výrobků a služeb, natož pak s jednotkou příslušného výrobků nebo služby. Pomocí metod je nutné provést

alokaci nákladů. Sebepracizněji použití matematicky správných postupů ale nevyřeší otázku, zda je alokace nákladů ekonomicky smysluplná. (Wagner, 2020, s. 7)

Activity-Based Costing je kalkulace, která se pomocí procesů orientuje na řízení nákladů podle aktivit a pomocí těchto přístupů sleduje alokace nákladů ve výrobních a servisních činnostech, čímž může firma vyjádřit reálné náklady na produkt a zároveň zvyšuje operativní produktivitu u jednotlivých procesů. (Fotr, Souček, Vacík, Špaček, Hájek, 2020, s. 1133).

Alokace nákladů je proces přiřazení nákladů v případě, že neexistuje přímá míra pro množství zdrojů spotřebovaných určitým nákladovým objektem. Při alokaci nákladů se používají spíše náhradní než přímé míry. (Drury, 2018, s. 25).

### 3.2.3 Alokační fáze

Dle Fibírové, Šoljakové, Wagnera, Petery (2020, s. 231) musí podnik řešit s přiřazováním nákladů dva problémy. Jednak zařazení vnitropodnikových útvarů a dále pak vlastní početně technické přiřazování nákladů za použití vhodné metody pro přiřazení společných nákladů.

Alokační fázi se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům:

1. fáze: přiřazení přímých nákladů objektu alokace, který vyvolal jejich vznik,
2. fáze: přesné vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik,
3. fáze: přesné vyjádření podílu nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo prováděného výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 62)

### 3.2.4 Alokační principy

Král (2018, s. 143) určuje tři základní alokační principy přiřazování nákladů výkonům:

1. princip příčinné souvislosti vynaložení nákladů (každý výkon má být zatížen takovým nákladem, který příčinně vyvolal),
2. princip únosnosti (reprodukce) nákladů (jakou výši nákladů je schopen výkon „unést“),
3. princip průměrování (jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek).

### 3.3 Kalkulační metody

Strouhal (2016, s. 90) definuje metodu kalkulace jako způsob stanovení nebo zjištění nákladů, marže, zisku ceny, či jiné hodnotové veličiny na výkon, který je množstevně, časově, druhově, jakostně, zákaznicky a jiným způsobem určeny, přičemž je závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladů.

Obecným cílem kalkulačních metod je získat nejpresnější a nejvěrohodnější informace o struktuře a výši nákladů výkonu. Jednotlivé metody se od sebe liší širokým spektrem prvků, např. způsobem načítání nákladů směrem ke kalkulační jednici a jejich zobrazení v kalkulaci, princip a rozsah alokace nákladů apod. (Novák, 2018, s. 37).

Šeligová, Růčková (2018, s. 74) vymezují metodu kalkulace jako způsob, pomocí kterého je sestavována hodnotová veličina na konkrétní výkon. K určení vhodné metody kalkulace je nutné znát předmět kalkulace, způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace, strukturu nákladů, kde lze zjistit náklady na kalkulační jednici.

Kalkulační metody stanovují jednotlivé složky nákladů na kalkulační jednici a jsou různě vhodné vzhledem ke konkrétním podmínkám. Volí se dle předmětu kalkulace, typu výrobně technických podmínek, evidence nákladů, požadavků na strukturu a podobnost nákladů. (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 103).

Metodou kalkulace se rozumí stanovení předpokládané výše, respektive následného zjištění skutečné výše veličiny na konkrétní výkon, přičemž je obecně závislá na vymezení předmětu kalkulace, na způsobu alokace nákladů předmětu kalkulace, na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. (Král, 2018, s. 136)

#### 3.3.1 Tradiční kalkulační metody a jejich omezení

V tradičním systému kalkulace se alokace nepřímých nákladů provádí na základě společných rozvrhových základů a je definována univerzální vztahová veličina.

Popesko, Papadaki (2016, s. 60) uvádí základní rozdíl mezi tradičním nákladovým systémem a moderním procesním nákladovým systémem (Activity-Based Costing), který je **rozvrhová základna** u tradiční kalkulace a **vztahová veličina** (cost driver) u kalkulace ABC.

Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera (2020, s. 251) člení náklady na přímé a nepřímé, přičemž u nepřímých nákladů definují několik metod kalkulace, z dob centrálně řízené socialistické ekonomiky, na:

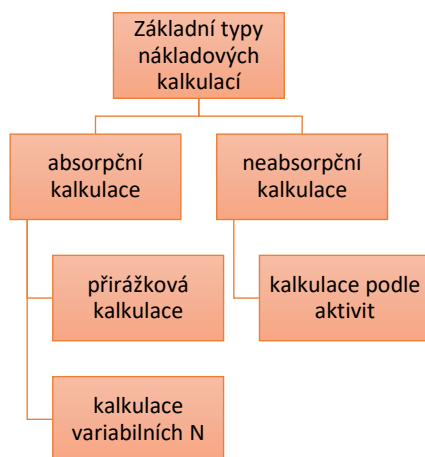
- kalkulace dělením (prostá, s poměrovými – ekvivalenčními čísly),
- kalkulace přírážková (sumační, diferencovaná).

Holečková, Hyršlová (2018, s. 103) definují tradiční metody kalkulace:

- kalkulace dělením (prostá, stupňovitá, s poměrovými čísly),
- kalkulace přírážková
- kalkulace ve sdružené výrobě (metoda zůstatková, rozčítací, kvantitativní výtěže).

### 3.3.2 Ostatní kalkulační metody

Nákladové kalkulace můžeme dle Popesko (2009, s. 55) klasifikovat do dvou skupin, a to základních a speciálních typů.



Obrázek 3 Základní typy N kalkulací  
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 55)



Obrázek 4 Speciální typy N kalkulací  
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 55)

### 3.3.3 Omezení tradičních kalkulačních metod

Král (2018, s. 150) vysvětluje omezení tradičních kalkulačních metod deformací tvorby cen v podmínkách centrálně plánovaného řízení z důvodu legislativně prosazovaného tlaku na předkládání kalkulací na nadpodnikové úrovni a zároveň požadavkem na unifikaci vykazovaných informací.

Tradiční kalkulace může být při použití nevhodné rozvrhové základny nepřesná a nadhodnocovat, popřípadě podhodnocovat náklady výkonů a zároveň zvyšující se podíl nepřímých nákladů zvyšuje riziko nepřesného přiřazení. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 109).

Staněk (2003, s. 74) vymezuje tyto nedostatky tradičních modelů:

- zkrácené údaje o nákladech na výrobky a služby,
- nezohledňuje režijní náklady málo závislé na objemu,
- málo detailní informace o nákladech např. pro benchmarking, target costing,
- neposkytuje manažerské informace,
- nízká podpora strategických rozhodnutí.

Popesko (2009, s. 94-95) zdůrazňuje omezení u kalkulace variabilních nákladů, které spočívá především v nízkých informacích o struktuře a příčinách spotřeby režijních nákladů a zároveň uvádí, že kalkulace často vede ke konstantnímu vnímání času.

Hammer (2011, s. 120) charakterizuje tradiční modely tím, že pomíjí aktivity firmy, které mohou probíhat napříč organizací a být vyvolány konkrétními činnostmi.

Popesko, Papadaki (2016, s. 109) uvádí jako jádro problému u přírážkové kalkulace tzv. arbitrární alokaci, tzn. alokaci, která je provedena s použitím nevyhovující rozvrhové základny.

### **3.4 Struktura nákladů (kalkulační vzorec)**

Struktura nákladů, jenž se sleduje v kalkulaci, je vyjádřena v každém podniku individuálně a to tzv. kalkulačním vzorcem. Ten představuje soupis jednotlivých skupin nákladů doplněn o způsob kvantifikace těchto skupin ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016 s. 59).

Dle Strouhala (2016, s. 92) je struktura nákladů dána určitou uspořádaností stanovených či zjištěných nákladů a ostatních hodnotových kategorií výkonů, které jsou předmětem kalkulace. V praxi se způsob řazení nákladových položek a dalších hodnotových veličin i struktura mezisoučtů vykazují variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulace sloužit.

Šeligová, Růčková (2018, s. 91) uvádí ve své publikaci, že každý podnik sleduje strukturu nákladů individuálně a vyjadřuje jí v tzv. kalkulačním vzorci. Je patrné, že podnik vykonává svou činnost s odlišnými skupinami nákladů a pro své budoucí rozhodování je důležité sledovat tyto náklady v kalkulačním vzorci ve zcela odlišné struktuře v porovnání s ostatními podniky.



Pojem „vzorec“ nemá jednoznačnou formu vykazování. Podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a dalších hodnotových veličin a struktura mezisoučtů vykazujících variantu s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu. (Král, 2018, s. 150-151).

### TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC PRO KALKULACI VLASTNÍCH NÁKLADŮ

1. **Přímý materiál**
2. **Přímé mzdy**
3. **Ostatní přímé náklady**
4. **Výrobní režie**

*Vlastní náklady výroby (provozu) – 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)**

*Velkoobchodní cena*

Přímý materiál – veškeré suroviny, jejichž spotřebu lze stanovit přímo na kalkulační jednici.

Přímé mzdy – mzdy a osobní náklady, které lze stanovit přímo na kalkulační jednici.

Ostatní přímé náklady – ostatní prvotní a druhotné náklady, pokud je lze hospodárně stanovit přímo na kalkulační jednici.

Výrobní (provozní) režie – všechny prvotní i druhotné náklady související s řízením, činností a obsluhou výrobního procesu, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici.

Správní režie – prvotní a druhotné náklady související s řízením a správou organizace, zásobováním a odbytem, který nelze stanovit přímo na kalkulační jednici a nepatří do výrobní (provozní) režie.

Odbytové náklady – prvotní a druhotné náklady spojené s odbytovou činností, ve členění na přímé odbytové náklady přímo stanovené na kalkulační jednici a náklady, které nelze přímo stanovit na kalkulační jednici.

Zisk (ztráta) – rozdíl mezi velkoobchodní cenou a úplnými vlastními náklady výkonu.

(Ministerstvo financí ČR, 1991)

## 4 ACTIVITY-BASED COSTING

Tradiční kalkulační metody neposkytují vždy správné prognózy a správnou cenotvorbu. Kalkulace Activity-Based Costing je ve sledování nákladů důslednější.

Kalkulace podle aktivit vznikla jako reakce na problémy spojené s aplikací tradičních kalkulačních metod, které vedou ke zkreslení výsledných nákladů přiřazených výkonu. (Popesko, Papadaki, 2016 s. 135).

Podniky zavádí kalkulaci Activity-Based Costing v momentě, kdy vznikají pochybnosti, že se provozní nebo finanční výsledky společnosti neprojeví tak, jak se očekávalo. (Davis, 2017, s. 730)

Dle Kislingerové, E. (2010, s. 524) je podstatou myšlenky metody ABC rozčlenit skladové položky do skupin dle významu a aplikovat na tyto skupiny diferencovaný přístup k řízení zásob.

Základní myšlenkou kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám je přiřazovat nepřímé náklady nejprve aktivitám a až následně výkonům, a to v závislosti na jejich nárocích na příslušné aktivity. Charakteristickou myšlenkou pro tento přístup je využívání široké škály rozvrhových základů (vztahových veličin), přičemž klíčovým faktorem způsobujícím změny výše nákladů nemusí být objem výkonů. (Petera, 2020, s. 17).

Metoda Activity-based costing nachází široké využití – mění manažerské pohledy na náklady projektu a pomáhá organizacím při jejich rozhodování, které uskutečňují mnohdy velmi významnými způsoby (Bhimani, Horngren, Datar, Rajan, 2018, s. 316).

V koncepci ABC vznikají náklady zásadně příčinně a jsou vyvolány firemními aktivitami a procesy, přičemž proces je definován, jakou soubor jednotlivých aktivit v něm obsažených. (Petřík, 2007, s. 139).

ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a ty pak spotřebovávají zdroje. (Staněk, 2003, s. 96).

Dle Nováka (2018, s. 49) stálo u vzniku kalkulační metody ABC hledání řešení určitého problému, a to tradiční nákladové systémy a kalkulace, které ztratily spolehlivost a detailní informovanost o nákladech na jednotlivé výkony, služby a zákazníky.

V posledních letech začaly v nákladech produktů převládat náklady nepřímé, jenž se komplikovaně vyčísľují a v řadě případů činí kalkulace prováděné tradičními metodami

nespolehlivými. To si vyžádalo vznik nové, velmi propracované, avšak při aplikaci komplikované, metody kalkulace ABC. (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 109).

#### 4.1 Vymezení základních principů

Metoda kalkulace ABC usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů a jejich adresnou alokaci podnikovým výkonům a produktům, které je skutečně spotřebovaly. (Popesko, Papadaki, 2016 s. 137)

Informační systémy nákladového účetnictví, jako je ABC, byly navrženy tak, aby poskytovaly data užitečné pro vedení společnosti, tj. aby mu pomáhaly při výkonu funkcí plánování, kontroly a rozhodování, kdy vedení potřebuje přesné, rychlé a spolehlivé informace o nákladech. Když se informace o nákladech stávají důležitějšími, roste poptávka po metodě kalkulace nákladů, která kalkuluje náklady přesněji než tradiční metody. Tento předpoklad podporuje použití metody ABC ve firmách, protože informace o nákladech jsou důležité. (SCIENCEDIRECT.COM © 2023)

Kalkulační techniky založené na procesním přístupu dokáží učinit výsledek méně citlivý na některé chyby v plánování, zejména pokud jsou režie rozprostřeny mezi více různých produktů. (Nekvapil, 2021, s. 51-52)

Kalkulace zpracovávaná metodou ABC upozorňuje na nákladovou náročnost nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a na příčiny jejich nákladové náročnosti. Tato informace je velmi cenná, jednak pro konkrétní cenové vyjednávání a jednak dlouhodobě směřuje pozornost managementu na eliminaci nestandardních, nákladově náročných výkonů. (Král, 2018, s. 202).

Metoda ABC při své aplikaci zužitkovává široké spektrum informací, které jsou využívány nejen při samotné nákladové kalkulaci, ale i při řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit. Z tohoto důvodu byl definován manažerský nástroj označovaný jako Activity-Based Management. (Popesko, 2009, s. 101)

ABM aplikuje informace k dosažení cílů organizace získané metodou ABC tak, aby výsledkem byla volba lepšího manažerského rozhodnutí a za předpokladu eliminace zdrojů. (Staněk, 2003, s. 97)

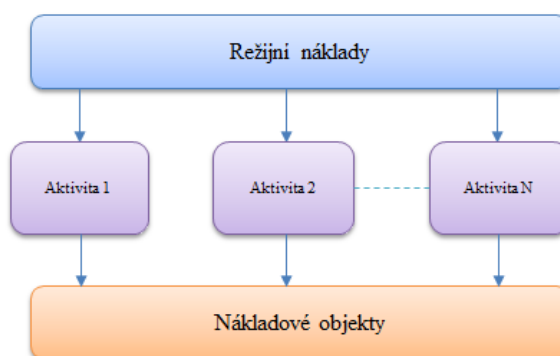
Docentka Mikovcová ve svém článku uvádí, že kalkulace ABC se vrací ke vztahu příčina – následek a zároveň zdůrazňuje, že v popředí pozornosti je příčinná souvislost mezi náklady,

nákladovými objekty a vsunutým prvkem, kterými jsou činnosti neboli aktivity. (Mikovicová, 2008, s. 22)

#### 4.1.1 Tok nákladů v kalkulaci ABC

Podstatou toku nákladů v kalkulaci ABC je alokování režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám a následně přiřazování jednotlivým nákladovým objektům. (Popesko, 2009, s. 101).

Koncepci ABC lze vnímat jako procesní nákladové schéma, které zobrazuje nákladové toky probíhající reálně ve firmě nebo v organizaci v příčinné souvislosti s prováděnými firemními aktivitami a procesy. (Petřík, 2007, s. 44).



Obrázek 5 Alokování režijních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Drury, 2019, s. 258)

V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj přiřazen k definovaným aktivitám (Resource Cost Driver). V dalším kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity a vymezí se nákladový nositel (Activity Cost Driver), čímž se stanoví náklady na jednotku aktivity. V posledním kroku se určí náklady na předmět alokace (nákladový objekt). (Popesko, Papadaki, 2016 s. 138).

Existují tři hlavní důvody, proč je k vytváření relevantních informací o nákladech pro rozhodování zapotřebí systém akumulace nákladů:

1. mnoho nepřímých nákladů je pro rozhodování relevantních,
2. je zapotřebí informační systém zaměřený na pozornost, který pravidelně identifikuje potenciálně nerentabilní produkty, které vyžadují podrobnější speciální studie,
3. rozhodování o výrobcích není nezávislé. (Drury, 2019, s. 256).

Přiřazení nákladů nejdříve k činnostem a poté k produktům vede k větší přesnosti při imputaci systému kalkulace ABC. (ISCSISANTARGET.COM, © 2023)

#### 4.1.2 Klasifikace nákladů v kalkulaci ABC

Klasifikace nákladů usnadňuje dosažení klíčových manažerských cílů, jako je stanovení nákladů na výrobek nebo zákazníka, neustálé zlepšování, celkové řízení kvality a řízení environmentálních nákladů. Náklady můžeme dělit na primární a sekundární, kdy první skupinu spotřebovává konečný nákladový objekt a druhá skupina je konzumována meziproduktem. (Hansen, Mowen, Heitger, 2022, s. 144).

Popesko, Papadaki (2016, s. 139) ve své publikaci člení náklady na přímé náklady (direct costs) a nealokovatelné náklady (non-traceable costs). Přímé náklady jsou přiřazovány přímo nákladovému objektu. Nealokovatelné náklady je obtížné přiřadit z důvodu neexistence vazeb mezi náklady a výkony. Náklady jsou pak přiřazeny proporcionálně k objemu celkových přiřazených nákladů, nebo jsou kryty vytvořenou marží.

Král (2018, s. 84) definuje náklady na tzv.:

- přímé náklady – bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu a je racionální je k tomuto výkonu přiřazovat,
- nepřímé náklady – nevážou se k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech.

Hlavními rozlišovacími znaky kalkulace Activity-Based Costing je to, že v rámci dvoustupňového procesu přidělování spoléhají na:

- větší počet nákladových středisek
- větší počet a rozmanitost druhostupňových nákladových ukazatelů. (Drury, 2019, s. 258).

#### 4.1.3 Aktivity a jejich hierarchie

Aktivity lze klasifikovat podle hierarchie nákladů, která se skládá z:

- činnosti na úrovni jednotek,
- činnosti na úrovni šarží (dávek),
- činnosti na úrovni výrobku,

- činnosti zajišťující chod podniku. (Drury, 2019, s. 265).

Davis (2017, s. 730) ve své publikaci dělí aktivity stejně jako Drury, ale přidává činnost na úrovni zákazníka. Definiuje, že uskutečnění prodejního hovoru a zpracování objednávky jsou aktivity na úrovni zákazníka.

*Tabulka 1 Dělení aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Davis, 2017)*

	<i>Jednotka</i>	<i>Divize</i>	<i>Výrobek</i>	<i>Zákazník</i>	<i>Organizace</i>
<i>Vedení podnikové kanceláře</i>					X
<i>Příprava produktové informace nového výrobku</i>			X		
<i>Úklid hotelových pokojů</i>	X				
<i>Osobní návštěvy klientů</i>				X	
<i>Provádění denních peněžních vkladů</i>		X			

Na základě velmi kvalifikované a důkladné analýzy konkrétních výrobních procesů se rozdělí režijní činnosti na dílčí aktivity. (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 103).

Aktivity jsou nefinanční a finanční informační položky, které popisují jednotlivé činnosti. (Hansen, Mowen, Heitger, 2022, s. 145)

Popesko (2009, s. 103) uvádí, že lze obecně aktivity rozdělit na aktivity přidávající hodnotu (primární aktivit) a aktivity nepřidávající hodnotu neboli podpůrné aktivity. A zároveň dodává, že aktivity mohou být pojímány ze tří základních úhlu pohledu, tj. z fyzického pohledu, logického pohledu a nákladového pohledu. (Popesko, 2009, s. 107).

Aktivita je událost, která spotřebovává zdroje, např. objednávání materiálů, vyřizování objednávek a seřizování strojů. (Davis, 2017, s. 731).

Aktivita představuje základní prvek podnikatelského procesu, který lze vymezit z hlediska vynaložených nákladů, ale i z hlediska měřitelného výkonu, který je výsledkem této aktivity. Podrobněji aktivitu členíme na:

- aktivitu, která vyjadřuje náklady (vstupy) a účel jejich vynaložení (výstupy),
- aktivitu, u nichž lze měřit náklady, ale nelze kvantifikovat výstupy. (Král, 2018, s. 190).

Novák (2018, s. 49) ve své publikaci zmiňuje, že zásadním rozdílem oproti tradičním nákladovým systémům je skutečnost, že metoda ABC přidává do vztahu „náklady – produkty“ podstatný prvek, kterým je aktivita, resp. Činnost, která vyvolává příčinnou spotřebu zdrojů.

Aktivity se skládají z agregace mnoha různých úkolů, událostí nebo jednotek práce, které způsobují spotřebu zdrojů. (Drury, 2019, s. 270).

#### 4.1.4 Vztahové veličiny aktivit

Metoda ABC primárně nevyužívá k alokaci režijních nákladů rozvrhovou základnu, ale tzv. vztahové veličiny (cost driver) související s jednotlivými aktivitami. (Novák, 2018, s. 51).

Po identifikaci všech aktivit a výběru vhodné úrovně se definované aktivity sloučí do skupin nákladů na základě jejich vztahových veličin. (Davis, 2017, s. 732).

Dle Popesko (2009, s. 109) představují vztahové veličiny tzv. příčinné faktory, které způsobují změnu výše nákladů aktivity, přičemž jsou analogií rozvrhových základen u přírážkových kalkulací. Tradičně jsou členěny do těchto skupin: transakční veličiny, časové veličiny a silové veličiny.

#### 4.1.5 Míra výkonu aktivity

Po sestavení vztahové veličiny aktivit je nutné definovat příčinu spotřeby nákladů vázaných k dané aktivitě a stanovit jednotku, v níž je výkon aktivity měřen (output measure). Cílem této fáze je stanovit počet měřitelných jednotek, které byly v daném období spotřebovány a stanovit tzv. míru výkonu aktivity (activity recovery rate). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 144).

Poměry spotřeby vyjadřují podíl jednotlivých činností spotřebovávaných produktem. (Drury, 2018, s. 261).

V zásadě existují dvě alternativy pro stanovení míry výkonu aktivity, a to skutečný výstup a maximální kapacita. (Popesko, 2009, s. 111).

#### 4.1.6 Náklady a procesy v ABC kalkulaci

Proces (process) lze charakterizovat jako systémové propojení jednotlivých činností. Pro proces je charakteristické že jeho počátek je výrazně orientován na rozpoznání potřeb zákazníků a jeho vnitřní uspořádání směřuje nejen k jejich uspokojení, ale také k vytvoření budoucích silných vazeb mezi zákazníkem a firmou. (Král, 2018, s. 187–188).

Procesy jsou souhrnem mnoha různých úkolů, událostí nebo jednotek, které způsobují spotřebu zdrojů. Tato činnost se skládá z různých aktivit, jako je přijetí požadavku na nákup, identifikace dodavatelů, příprava nákupních objednávek, odeslání nákupních objednávek, provedení následných opatření aj. (Drury, 2019, s. 267).

Popesko (2009, s. 112) definuje dva pohledy na chod organizace, kdy v obou případech hraje roli aktivita, jako ústřední prvek metody: nákladový pohled (spotřebované zdroje se přiřazují aktivitám a pak nákladovým objektům), procesní pohled (procesy jsou vykonávány za účelem uspokojení potřeb zákazníků, jež jsou měřeny definovanými měřítky výkonnosti).

## 4.2 Základní etapy tvorby kalkulace

Model kalkulace ABC je založen na seskupení v nákladových střediscích, jenž tvoří posloupnost hodnoty produktů a služeb produktivní činnosti podniku. Zaměřuje se na adekvátní řízení činností, které způsobují náklady a jsou spojeny prostřednictvím jejich spotřeby s náklady na výrobky. Důležitá je znalost generování nákladů, získat z nich co největší užitek a minimalizovat všechny faktory, které nepřidávají hodnotu. (ISCSISANTARGET.COM, © 2023)

Celý postup vytváření modelu je rozdělen do pěti hlavních etap, přičemž jejich pořadí není pevné, může se změnit. (Staněk, 2003, s. 110).

Shromažďování dat je jednou z klíčových činností tvorby kalkulace ABC. Nejčastější metodou shromažďování informací jsou rozhovory s manažery nebo jinými kompetentními zástupci funkčních oddělení. Takto získané informace poskytují údaje užitečné pro přiřazení nákladů na zdroje k jednotlivým činnostem. (Hansen, Mowen, Heitger, 2022, s. 145).

### 4.2.1 Úprava účetních dat

V první řadě spočívá úprava účetních dat v eliminaci specifických nákladových položek finančního účetnictví, a to z toho důvodu, že jednak tyto položky nákladů nesouvisí se skutečně prováděnými aktivitami a bylo by obtížné je jakýmkoliv způsobem jednotlivým aktivitám přiřazovat, a jednak by mohly zkreslovat výstupy ABC kalkulace. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 147).

Úpravou účetních dat se rozumí projít hlavní knihu, výsledné nákladové účty a uspořádat informace tak, aby nebyly pokřiveny důsledkem nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví. (Staněk, 2003, s. 111)

### 4.2.2 Definice struktury ABC systému

Druhou fází je definice struktury aktivit, které jsou v rámci implementace kalkulace ABC sledovány. Relevantní je, aby struktura těchto aktivit odpovídala výkonům, které podnik provádí, a zároveň nákladovým objektům, které jsou v rámci systému ABC sledovány. Je



nutno provést komplexní strukturu systému ABC, a to díky definici nákladových objektů a definici aktivit. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 148).

Staněk (2003, s. 115) rozděluje aktivity do tzv. příbuzných skupin:

- činnosti podporující obstarávání vstupních surovin a služeb,
- činnosti podporující vztahy se zákazníky a trhy,
- činnosti podporující vývoj produktů,
- činnosti podporující vlastní výrobu produktů,
- činnosti podporující nevýrobní i výrobní administrativu zakázek,
- všeobecné řídicí činnosti, které nemají přímou vazbu na aktuální produkty organizace,
- speciální činnosti podporující ostatní zmíněné činnosti (správa, informatika, údržba, účetnictví)

#### **4.2.3 Procesní nákladová analýza**

Dle Popesko, Papadaki (2016, s. 152) je cílem této etapy kvantifikace nákladů vyvolaných vykonáváním jednotlivých aktivit a získání tak přirozenějšího přehledu o tom, jaké zdroje jsou jednotlivými činnostmi v organizaci spotřebovány.

Při výběru vhodného nákladového ukazatele je třeba mít na paměti několik faktorů. Měly by dobře vysvětlovat náklady v jednotlivých skupinách nákladů na činnosti, nákladový ukazatel by měl být snadno měřitelný, údaje by měly být relativně snadno získatelné a měly by být identifikovatelné s produkty. (Drury, 2019, s. 270–271).

Primárním předpokladem úspěchu při tvorbě procesního nákladového systému je definice takové struktury aktivit, která bude odrážet procesní hierarchii činností, a nikoliv funkční uspořádání ve firmě. (Popesko, 2009, s. 123).

#### **4.2.4 Analýza aktivit**

Analýza aktivit zahrnuje 4 následující kroky:

1. stanovení vztahových veličin aktivit,
2. stanovení míry výkonu aktivit,
3. kalkulace jednotkových nákladů aktivit,
4. přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 156).

Docentka Mikovcová ve svém článku uvádí, že každá aktivita musí být časově i věcně ohraničená a že proces je logicky navazující sled aktivit, přičemž počet aktivit závisí na konkrétním podniku, odvětví, velikosti, používané technologii, struktuře zdrojů aj. (Mikovcová, 2008, s. 25)

#### 4.2.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Závěrečnou fází tvorby metody ABC je přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. V rámci této fáze se provádí kvantifikace množství spotřebovaných jednotek výkonu jednotlivých aktivit definovanými nákladovými objekty, přičemž cílem je určit objem jednotek aktivit spotřebovaných určitými nákladovými objekty. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 166).

Cílem je zjistit, kolik organizace vynakládá na jednotlivé činnosti. Mnohé z těchto zdrojů lze přímo přiřadit konkrétním střediskům činností, ale jiné jsou nepřímé a společně sdílené několika činnostmi. Tyto náklady by měly být přiřazeny k činnostem na základě příčin a následků, které způsobují náklady, nebo na základě rozhovorů s pracovníky, kteří mohou poskytnout přiměřené odhady zdrojů spotřebovaných různými činnostmi. (Drury, 2019, s. 271).

### 4.3 Informace získané metodou ABC a její využití

Dle Holečkové, Hyršlové (2018) je metoda ABC racionální a nejpřesnější, avšak praktická aplikace vzhledem k její složitosti je různě úspěšná. Je potřeba velmi kvalifikovaně analyzovat konkrétní procesy a co nejlépe identifikovat příslušné sledovatelné veličiny umožňující řádné podchycení příčinných souvislostí mezi jednotlivými výrobky a jejich nároky na vstupy vyvolávající nepřímé náklady.

Sofistikovaný systém metody ABC by měl generovat co nejpřesnější náklady na výrobek. Náklady na zavedení a provoz systému Activity-Based Costing jsou podstatně vyšší než náklady na provoz systému přímého výpočtu nákladů nebo tradičního systému kalkulace nákladů. Částečné náklady vykazované systémy přímého výpočtu nákladů a zkrácené náklady vykazované tradičními systémy mohou vést k významným chybám v rozhodnutích vyplývajících z používání těchto informací. (Drury, 2019, s. 274)

Z předchozích studií vyplývá, že přístup ABC je efektivním způsobem odhadu výrobních nákladů při zohlednění environmentálních otázek a že dokáže kalkulovat náklady přesněji než tradiční metody kalkulace nákladů díky účinnému přístupu ke zlepšení provozní výkonnosti. Vzhledem k tomu, že metoda ABC dokáže přímo vypočítat různé náklady na práci a

zdroje namísto použití jediného faktoru jako základu alokace, byl tento účetní přístup přijat různými průmyslovými odvětvími. (SCIENCEDIRECT.COM © 2023)

Cílem metody ABC je vytvoření transparentnosti v nákladech a výkonech, a to především v oblastech nepřímých nákladů za pomoci důsledné analýzy procesů. Díky této analýze je možné alokovat náklady na nákladové objekty podle principu příčinnosti a redukovat tak nadbytečné a neefektivní aktivity. (Mikovcová, 2008, s. 27)

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Cílem teoretické části diplomové práce implementace ABC kalkulace do systému společnosti MX a. s. je seznámení s problematikou účetních systémů, kalkulací, nákladů a jejich alokace. Formou literární rešerše byly definovány citace tuzemských i zahraničních autorů vyjadřujících se k danému tématu.

V první řadě je nutné teoreticky vymezit jednotlivé účetní systémy, jejich vazby, struktury a zdroje informací potřebné ke správné implementaci s fokusem na diferenciaci jednotlivých účetních systémů a jejich vliv na řízení procesů organizační jednotky.

Následuje charakteristika nákladů a jejich klasifikace, zejména pojetí finanční a manažerské. Jak poznáme příčinné souvislosti vzniku a vývoje jednotlivých nákladů a co je potřeba ke správnému členění vynaložených nákladů. Následující podkapitoly demonstrují klasifikaci nákladů na druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, kalkulační členění nákladů, náklady ve vztahu k objemu produkce a ostatní členění nákladů.

Jádrem diplomové práce je kalkulační systém, jehož teorie je rešeršována ve třetí kapitole v rámci definice nákladových kalkulací. Kalkulace je nástroj hodnotového řízení a poskytuje informaci o obsahu nákladů v jednotce výkonů. Je zmíněna nákladová alokace, jejich objekty, druhy tradičních kalkulačních metod s důrazem na jejich omezení a v poslední fázi je interpretován samotný kalkulační vzorec jako gró tvorby kalkulačního systému.

V závěrečné fázi teoretické části přichází základní kámen diplomové práce a tou je rešerše na téma samotné metody kalkulace Activity-Based Costing, která spočívá ve vymezení základních principů, což je tok nákladů v kalkulaci, klasifikace nákladů v kalkulaci, aktivity a jejich hierarchie, vztahové veličiny aktivit, míra výkonu aktivity a náklady a procesy v ABC kalkulaci. Následují základní etapy tvorby kalkulace (úprava účetních dat, definice struktury ABC systému, procesní nákladová analýza, analýza aktivit a přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům). Celou tuto kapitolu uzavírá shrnutí informací získaných metodou Activity-Based costing a jejich využití.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Projekt implementace metody ABC kalkulace je prováděn ve společnosti, jenž zůstává v anonymitě (pod názvem MX a. s.) z důvodu možnosti zneužití analyzovaných informací.

Akciová společnost MX a. s. je významným výrobcem zdravotního kompresivního zboží. Sídlo má v Praze. Výrobní část podniku je na Moravě.

### 6.1 Základní informace o společnosti

Akciová společnost na trhu působí více než 20 let. Byla založena se 100 % podílem českého vlastnictví. Po 8 letech působení však byla prodána německé společnosti s ručením omezením. Nyní stále zůstává v držení jediného německého akcionáře, který vlastní 100 % základního kapitálu.

Zákazníkům nabízí kompletní sortiment produktů pro kompresivní terapii. Výrobu specializuje nejen na sortiment spojený s léčbou chronické žilní nedostatečnosti, ale také na prevenci žilních onemocnění, kdy pravidelné nošení výrobků společnosti účinně snižuje pocit únavy, tíhy a napětí nohou. Vedle výrobních aktivit se společnost zaměřuje také na obchodní činnost, a to především v segmentech flebologie, lymfologie, ortopedie, footcare a lifestyle.

Společnost se řadí mezi výrobce zdravotních produktů, čímž podléhá řadě norem, předpisů a regulací všeobecnou zdravotní pojišťovnou. Je kontrolována Textilním zkušebním ústavem, který zajišťuje průběžné testování výrobků a hodnotí dodržování norem ISO 13485, na kterou společnost vlastní auditovaný certifikát. Firma je oprávněna užívat označení CE, což znamená soulad svých produktů s platnými normami EU, dále EKO-TEX Standard 100, který zaručuje absenci škodlivých látek. Výroba produktů musí probíhat také v souladu s nařízeními Státního ústavu pro kontrolu léčiv.

V roce 2011 došlo k inovaci produktů a společnost přechází od nakupovaných barevných vláken přímo od výrobců k vlastnímu barvení. Proběhla změna v technologických procesech, které se musely přizpůsobit nebarveným vláknům. Byla vybudována moderní barevna a její příslušenství, jako je např. čistička odpadních vod. Vše zajištěno tak, aby výrobní proces plně obstál z ekologického hlediska a nebyl zátěží pro životní prostředí.

Produkty společnosti MX a. s. jsou neustále zlepšovány v souladu s nejnovějšími trendy. Pokrok v technologiích a stále rostoucí požadavky jak ze strany odborné veřejnosti reprezentované lékaři, tak i z řad samotných pacientů, nutí podnik k soustavnému zlepšování, zvyšování efektivity, výkonnosti a vývoji. Inovacemi v oblasti technologie se výrobky

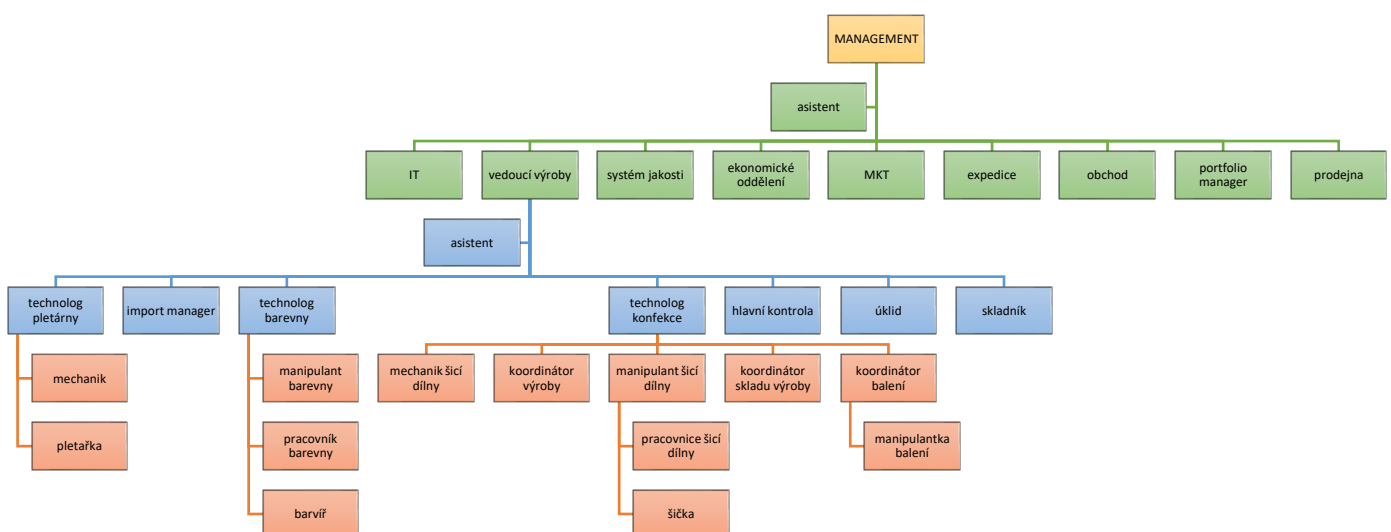
společnosti MX a. s. staly symbolem nejvyšší kvality. Hlavními cíli je péče o zákazníky a jejich spokojenost.

Společnost distribuuje produkty převážně na českém, slovenském a německém trhu. Strategické rozhodnutí a cíle jsou implementovány po předchozím souhlasu jediného akcionáře. (Webové stránky podniku, © 2001-2023)

## 6.2 Organizační struktura

Společnost má celkem 150 zaměstnanců. Sídlo má v Praze. V Praze se nachází prodejna se 6 zaměstnanci. Hlavní provozovna je ve Zlínském kraji, kde je také výrobní část firmy. Její součástí je pletárna, šicí dílna a barevna. Působí zde téměř všichni THP pracovníci a zároveň představenstvo společnosti. Obchodní zástupci jsou rozděleni dle jednotlivých regionů v rámci českého a slovenského trhu.

Jedná se o společnost střední velikosti s liniovou organizační strukturou. Jednotlivé úseky mají vlastního vedoucího pracovníka, který ručí za bezproblémový chod svého oddělení, přičemž reportuje a zodpovídá se managementu společnosti. Komunikace mezi jednotlivými úseky, vzhledem k velikosti podniku, je přímá, rychlá a efektivní. Benefitem je dokonalá koordinace práce v rámci jednotlivých oddělení, loajalita vůči managementu, ochota pracovat v týmu tak, aby bylo dosaženo společných cílů, jednoznačnost pravomocí, krátké



Obrázek 6 Organizační struktura podniku (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

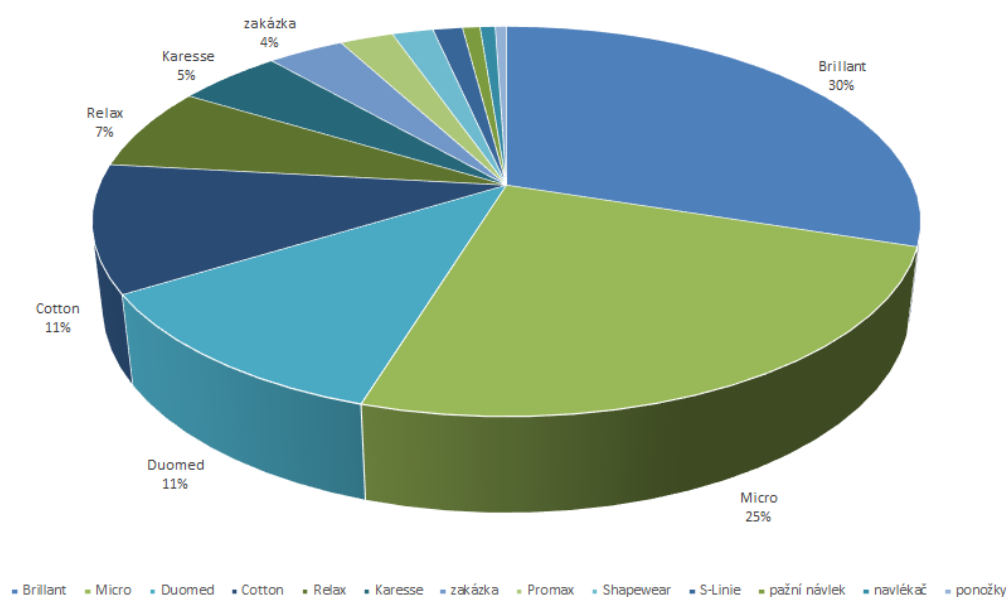
informační řetězce. Nevýhodou je jediná odpovědná osoba s širokým záběrem univerzálních znalostí a kompetencí a nízká zastupitelnost.

### 6.3 Výrobní portfolio

V hlavním produktovém portfoliu společnosti je 6 výrobních řad produktů. Společnost se rovněž specializuje na výrobu kompresivních návleků a kolekce stahovacích kalhotek a kompresivních legín. Doplnkovým sortimentem jsou ponožky a navlékače.

Vedle výroby se podnik věnuje i obchodu. Již 15 let spolupracuje s německou společností, která patří mezi největší výrobce zdravotních produktů v oblasti komprese, ortopedie, sportu a je jejím jediným distributorem pro český a slovenský trh.

Produkty jsou vyráběny ve standardizovaných velikostních řadách. Výjimku tvoří některé produktové řady a kompresivní návleky, které jsou současně nabízeny přímo dle osobních dispozic pacienta na míru na základě preskripce lékaře.



Obrázek 7 Portfolio produktů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

### 6.4 Proces řízení

Jádrem procesního řízení jsou jednotlivé nákladové objekty. Dle Staňka (2003, s. 98-99) je to jakýkoliv objekt, pro který je potřeba definovat náklady.



### 6.4.1 Segment trhu

Společnost MX a. s. působí na trhu již téměř 25 let. Výše tuzemského tržního podílu není veřejný. Jednotka se pouze domnívá, že její neoficiální tržní podíl je přibližně 70 %. Odhad velikosti tržního podílu je určen komparací dostupných údajů o platbách pojišťoven za kompresivní výrobky za stanovené období a vlastních tržeb společnosti. Co se týče zahraničního tržního segmentu nejsou dostupné žádné data pro určení podílu na trhu, lze pouze definovat meziroční navýšení exportu směrem k mateřské společnosti, která jednotlivé produkty dále distribuuje do celého světa.

### 6.4.2 Segment zákazníků

Celkové tržby podniku jsou formovány z 56 % tuzemským prodejem produktového portfolia a ze 43 % zahraniční prodej (JUSTICE.CZ, ©2017) V rámci ČR je dodáváno především velkým distributorům ve výši 24 %, výdejním a lékárnám ve výši 58 %, specializovaným lékařům 10 % a maloobchod tvoří 8 % (interní zdroj společnosti).

### 6.4.3 Segment dodavatelů

80 % dodávaných vstupních materiálů je nakupováno v zahraničí, v Evropské unii. Jedná se o základní i pomocný materiál. Zbývajících 20 % dodávaných materiálů se pořizuje v rámci České republiky a jedná se převážně o obalový materiál.

### 6.4.4 Segment distribučních cest

V rámci České republiky je doručováno zboží velkodistributorům, maloobchodu, zdravotnickým výdejním a lékárnám prostřednictvím přepravních společností GLS, PPL a Zásilkovny. Export je uskutečněn pomocí společností GLS.

Doprava nakupovaných vstupních materiálů je hrazena z 90 % přímo dodavatelem. Zbývajících 10 % vstupuje do pořizovacích nákladů organizační jednotky, tak, že dopravce je objednan dodavatelem a úhrada je objednateli zboží přefakturována.

### 6.4.5 Segment produktů

Segment produktů je definován v kapitole 6.3 Výrobní portfolio.

## 6.5 Proces distribuce

Firemní reprezentanti osobně oslovují partnery s nabídkou produktů, zajišťují jim školení, poskytují podrobné informace o sortimentu jako jsou cenové nabídky, dodací a všeobecné

prodejní podmínky, vzorky jednotlivých výrobků, pozvánky na konference, veletrhy a semináře. Dodací a všeobecné podmínky jsou dány pro veškeré partnery shodně. Cenové podmínky jsou určeny a odsouhlaseny vedením společnosti na základě kupní smlouvy a v závislosti na výši odebraného sortimentu.

Zahraniční prodej zprostředkovává mateřská společnost, která zasílá do společnosti MX a.s. rámcové objednávky ve 14-ti denních intervalech. Těmito objednávkami pak pokrývá poptávku zahraničních odběratelů.

## 6.6 Proces výroby

Výrobní proces ve společnosti MX a. s. začíná přijetím objednávky od zákazníka formou B2B, B2C, emailem, popř. telefonicky. V případě distributorů, dávkovým souborem, který slouží k automatickému importu objednávky do informačního systému IS. Poté je přijatá objednávka zpracována zodpovědným zaměstnancem do podoby interní objednávky, která obsahuje potřebné informace o odběrateli, platebních a dodacích podmínkách a je jí přiděleno interní číslo.

V objednávce zadané do IS je zobrazeno, zda jsou položky skladem a v jakém množství. Pokud jsou skladem, vytvoří se dodací list, daňový doklad a produkty odchází jako dílčí dodávka zákazníkovi. V opačném případě je část interní objednávky předána do výroby.

Výroba je realizovaná na základě výrobních plánů, které jsou tvořeny tzv. převzetím nevykrytých objednávek v rámci IS. Průběh výroby jednotlivých produktů je specifikován tzv. kusovníky. Každý kusovník obsahuje přesnou specifikaci týkající se pracovních operací a potřebných materiálů, či polotovarů výroby.

Zaplánováním výrobního plánu do výroby vznikne požadavek na jednotlivé pracovní operace, výdej materiálu nebo polotovarů. Ve výrobním plánu můžeme sledovat průběh jednotlivých pracovních operací a v návaznosti na nich i materiálové požadavky.

Pracovní postup produktů:

1. výdej materiálu pro pletení,
2. pletení výrobků,
3. výdej pomocných materiálů a polotovarů na konfekci,
4. šití a dokončovací operace na konfekci,
5. příprava barvicích receptur,

6. výdej chemikálií a barviv pro barvení,
7. barvení výrobků dle receptury,
8. sušení výrobků,
9. třídění výrobků pro barvení,
10. balení výrobků,
11. ukončení výrobního procesu,
12. převzetí výrobků na expedici.

Po naskladnění výrobků na sklad dochází k plnění zůstatků objednávek, vytvoření dodacích listů a daňových dokladů a zaslání produktů prostřednictvím přepravní společnosti zákazníkovi.

## 7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Celková výše a jednotlivé členění nákladů ve společnosti udává vypovídací schopnost o činnosti podniku. Úkolem každého managementu společnosti je optimalizovat jejich výši a řídit jejich vývoj. K tomu je potřeba podrobnější analýza jednotlivých nákladových položek a rozbor, jak se podílí ve výrobním procesu a jak dochází k transformaci vstupů na výstupy. Během tohoto procesu je nutno sledovat činnosti a aktivity z hlediska nákladové náročnosti, závislosti na změnách objemu výkonů, možné alternativy jiných zdrojů, zbytnosti nákladových položek, změny dodavatelských řetězců a efektivity vstupních faktorů.

### 7.1 Klasifikace nákladů

Společnost MX a. s. třídí své náklady dle členění druhového. Většina nákladů vstupují do podniku z vnějšího prostředí, nerozlišuje se jejich bezprostřední účel a příčina vynaložení ekonomických zdrojů. Náklady jsou klasifikovány v souladu s finančním účetnictvím, potažmo výkazem zisku a ztráty. Struktura takových nákladů nemá vypovídací schopnost o hospodárnosti a efektivitě a prioritně neslouží managementu společnosti podkladem ke generaci periodických forecastů, které pravidelně reportuje mateřské společnosti.

Náklady jsou členěny do jednotlivých tříd následovně:

- 50 – spotřebované nákupy (materiál, energie, prodané zboží),
- 51 – služby (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby),
- 52 – osobní náklady (mzdové náklady, zákonné sociální pojištění, ostatní soc. náklady),
- 53 – daně a poplatky,
- 54 – jiné provozní náklady (ZC prodaného DM, prodaný materiál, dary, pokuty a penále, odpis pohledávky, ostatní provozní náklady, manka a škody),
- 55 – odpisy DM, tvorba a zúčtování opravných položek (zákonných a účetních),
- 56 – finanční náklady (úroky, kurzové rozdíly, ostatní finanční poplatky),
- 57 – rezervy a opravné položky ve finanční oblasti,
- 58 – změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace,
- 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmu.

## 7.2 Systém řízení nákladů

Řízení nákladů jsou veškeré činnosti společnosti, které směřují k efektivnosti a výkonosti. Hlavním cílem řízení nákladů je snižování nákladů při zachování objemu výkonů a kvality poskytovaných produktů. Společnost MX a. s. plánuje své náklady a tržby vždy na následující kalendářní rok se zpětnou měsíční aktualizací. Management podniku výsledky pravidelně analyzuje, zjišťuje úsporu nákladu, popř. překročení, vyhodnocuje odchylky a výsledné analýzy zasílá mateřské společnosti, jejíž snahou je maximalizovat tržní hodnotu firmy.

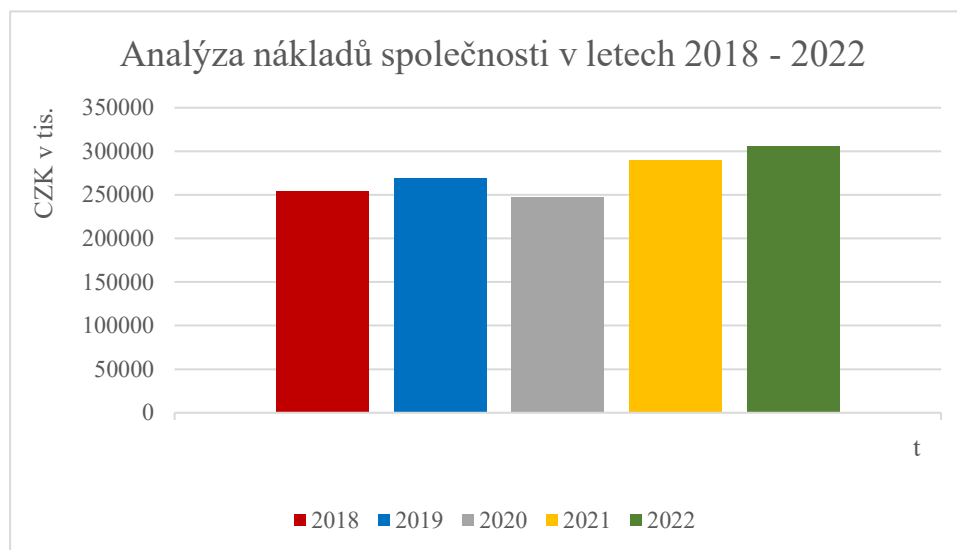
Od roku 2020 diferencuje společnost MX a. s. celkové náklady (potažmo tržby) v rozdělení na jednotlivá střediska: PRODUCTION, MEDICAL a LIFESTYLE. Z důvodu velkého zatížení IS systému, nastavila firma toto členění pouze analyticky na jednotlivých nákladových účtech, popř. skladových kartách v případě prodeje. Takto klasifikované výsledky dávají managementu reálný EBIT jednotlivých středisek a zároveň slouží pro jednodušší skladbu tvorby forecastů na následující období. Součástí tohoto analytického členění jsou náklady vznikající za tzv. REŽIJNÍM střediskem, což představují náklady managementu, ekonomického oddělení, oddělení marketingu, IT oddělení, oddělení recepce a administrativních služeb a úklidové činnosti. Dle výsledků hospodaření předešlých období rozhodlo představenstvo organizace kvalifikovaným odhadem o rozdělení nákladů režijního střediska procentuálním podílem: 76 % středisko MEDICAL, 21 % středisko PRODUCTION a 3 % středisko LIFESTYLE.

Zpracované analýzy podnik pravidelně reportuje své mateřské společnosti. Zasílá měsíční PROFIT and LOSS s aktualizací jednotlivých dat a zároveň měsíční FORECAST na následující měsíce, potažmo roky.

Tyto reporty jsou primárním informačním podkladem managementu o podrobné analýze stávajících výsledku hospodaření firmy a následujícím vývoji nákladů a tržeb.

### 7.2.1 Analýza nákladů společnosti v letech

Níže uvedený obrázek č. 8 zobrazuje celkovou výši nákladů za jednotlivé roky 2018–2022 a vyjadřuje evidentní meziroční nárůst nákladů společnosti. Vyjma roku 2020, kdy z důvodu pandemie COVID-19 a opatřeními s tím spojenými, nelze tento rok analyzovat běžným způsobem.



Obrázek 8 Analýza nákladů společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje)

Největší nárůst nákladů je v roce 2022, čemuž však odpovídá výše celkového obrátu společnosti v uvedeném období. Je to ovlivněno také růstem ceny energie, které dosáhly v roce 2022 historického maxima zejména v důsledku invaze Ruska na Ukrajinu. A s tím spojené celkové zdražování vstupů, jako je nákup materiálu, nákup polotovarů, veškeré služby a také navýšení mezd, kdy společnost chtěla zaměstnancům kompenzovat dopad změny míry inflace, potažmo růstu spotřebitelských cen, které meziročně vzrostly o 14,4 %.

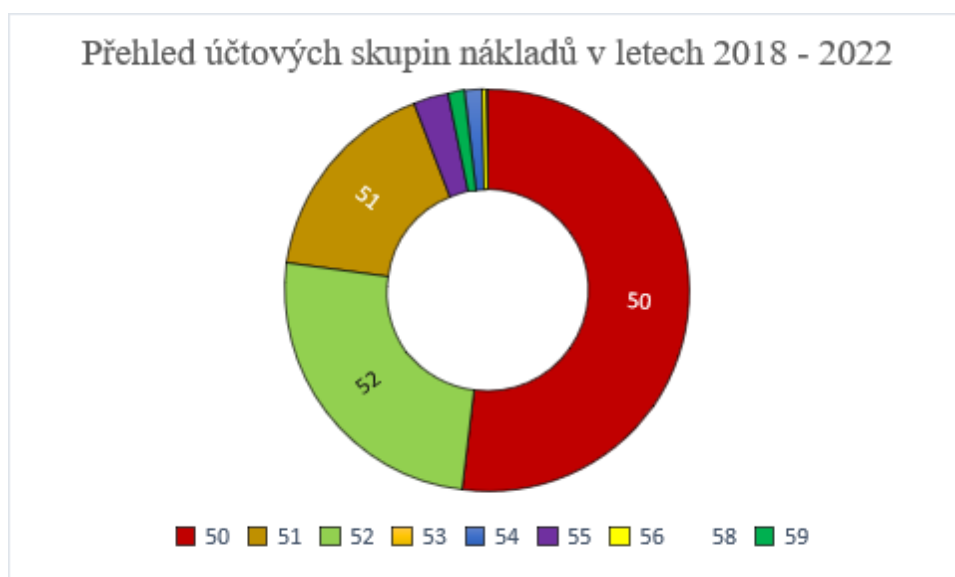
V následující tabulce č. 2 je zachycen rozbor jednotlivých účtových skupin nákladů dle uvedených roků 2018-2022.

Tabulka 2 Rozbor jednotlivých účtových skupin (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje)

Účtová skupina N	2018	2019	2020	2021	2022
<b>50</b>	130 444	136 327	127 180	143 669	169 161
<b>51</b>	42 239	42 316	38 613	40 413	43 810
<b>52</b>	63 334	70 641	65 251	74 508	91 223
<b>53</b>	108	110	139	178	95

Účtová skupina N	2018	2019	2020	2021	2022
54	3 408	3 636	2 924	2 902	5 000
55	6 854	9 112	6 638	5 912	4 422
56	960	1 252	2 178	1 629	1 484
58	-1 703	-2 339	-2 758	4 358	-5 907
59	3 486	3 721	2 914	4 153	-181
<b>celkem</b>	<b>249 130</b>	<b>264 776</b>	<b>243 079</b>	<b>277 722</b>	<b>309 107</b>

Očividný nárůst skupin nákladů 50, 51, 52 je největší v roce 2022. Jak již bylo zmíněno s vazbou na výši tržeb v kalendářním roce 2022. Výše nákladů ve skupině 53 se odvíjí v závislosti na vyměřené daně a poplatky, s tím, že není překročena hranice 180 tis. Kč. Nárůst skupiny 54 v roce 2022 je v důsledku růstu provozních nákladů, které zachycují propagační a reklamní předměty související s marketingovou kampaní v daném roce. Nákup majetku se nejvíce projevil v roce 2019, kdy vzrostly odpisy oproti roku 2018 o 33%. Účtová skupina 58 koreluje s růstem či poklesem skladových zásob společnosti MX a. s.



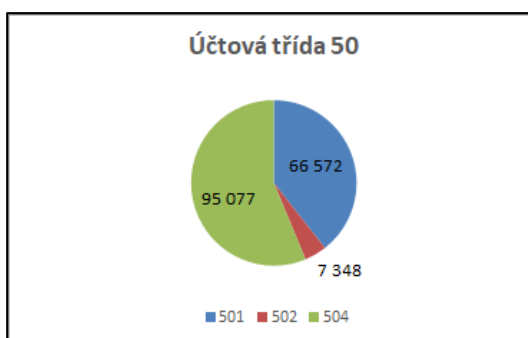
Obrázek 9 Přehled účtových skupin N (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

### 7.2.2 Analýza nákladů společnosti za kalendářní rok

K analýze nákladů jsou použity výsledky společnosti za kalendářní období roku 2022 (Příloha P IV).

Vzhledem k povaze podniku je největší podíl nákladů tvořen spotřebovanými nákupy, následován osobními náklady a dále nákupem služeb. Změna stavu zásob vlastní činnosti je

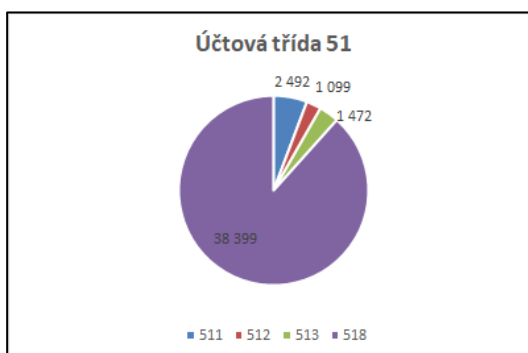
v záporné výši, z čehož vyplývá snaha o zvyšování skladových zásob nejprodávanějších artiklů, především z důvodu plynulého vykrytí přijatých objednávek.



Obrázek 10 Účtová třída 50 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Z rozboru relevantních nákladových skupin plyne, že největší podíl tvoří nákup zboží, následuje nákup materiálu a doplňuje spotřeba energie.

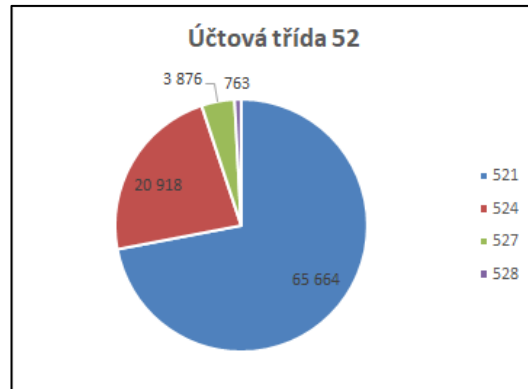
Skupina 51 je z 88 % tvořena nákupem služeb. Do této kategorie patří náklady za marketingové a reklamní služby, náklady za autorizované prodejny, nájemné, poštovné a dopravné, telefonní poplatky a ostatní služby. 6 % nákladů skupiny 51 tvoří opravy a udržování, 3 % nákladů tvoří cestovné a stejné procento reprezentace.



Obrázek 11 Účtová třída 51 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Skupinu 52 představují z podstatné části mzdové náklady (syntetický účet 521), náklady na sociální a zdravotní pojištění (syntetický účet 524), zákonné sociální náklady (syntetický účet 527) a ostatní sociální náklady (syntetický účet 528).





Obrázek 12 Účtová třída 52 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

### 7.2.3 Způsob řízení nákladů

Náklady je možno řídit:

- zefektivněním výrobních procesů, např. s použitím úspornějších technologií,
- motivací zaměstnanců, organizace práce, kontrola a řízení,
- zvyšováním kvality výrobků a eliminace zmetkovitosti,
- vyjednáním lepších cenových podmínek u dodavatelů,
- spojení podpůrných činností k jednomu dodavateli,
- outsourcing,
- optimalizace nákladů na energie,
- meziroční analýza a zhodnocení růstu či poklesu režijních nákladů,
- zhodnocení přímých nákladů a srovnání tempa růstu s tržbami za stejné období.

## 8 STAV SOUČASNÉHO SYSTÉMU KALKULACE NÁKLADŮ

Společnost MX a. s. používá kalkulaci jako základní nástroj pro výpočet skladové ceny produktu, ke které se připočítává marže a výsledkem je prodejní cena. Volba kalkulační metody vychází z charakteru podniku a jejího praktického využití.

### 8.1 Současná tvorba cen

Způsob tvorby ceny musí být v souladu se stanovenými cíli podniku. Je součástí cenové politiky, kterou má v kompetenci management firmy.

Cena je tvořena s ohledem nejen na výši nákladů, ale také počítá s přiměřeným ziskem, tak, aby byl výrobek konkurence schopným.

Společnost je výrobcem zdravotnických kompresivních výrobků, z nichž některé podléhají cenové regulaci.

#### 8.1.1 Regulovaná tvorba cen

Pokud se jedná o produkty podléhající cenové regulaci stanovené Cenovým předpisem Ministerstva zdravotnictví, je nutno stanovit cenu v souladu s uvedeným předpisem, neboť produkt je hrazen na základě lékařského předpisu z veřejného zdravotního pojištění. V tomto případě jsou naše produkty zařazeny do tzv. kategorizačního stromu, jehož správa náleží Ministerstvu zdravotnictví a kontrola spadá pod Státní úřad pro kontrolu léčiv. Systém je pravidelně aktualizován v měsíčních intervalech a výsledkem je stanovení výše úhrad z veřejného zdravotního pojištění. Výše částky určuje preferenci zákazníka, neboť ten upřednostňuje minimální doplatek produktu. V systému bez doplatku jsou produkty základního charakteru. Za jakoukoliv nadstandardní položku si pacient doplácí. Veškerá cenotvorba podléhá Zákonu o veřejném zdravotním pojištění č. 48/1997 Sb.

Takto vyrobené produkty musí zároveň splňovat směrnici MDR (EU) 2017/745, kdy výrobce prohlašuje, že jeho výrobek splňuje všechny požadavky nařízení o zdravotnických prostředcích.

#### 8.1.2 Neregulovaná tvorba cen

U výrobků, které jsou tzv. volně prodejné a nepodléhají žádné regulaci se stanovuje cena kalkulační metodou viz. kapitola 8.2.

Společnost MX a. s. zároveň určuje maloobchodní cenu pro velkoodběratelé, tudíž konečná cena musí v sobě zahrnovat nejen zisk výrobce, ale zároveň marži distributorů.

## 8.2 Kalkulační metoda

Management společnosti rozhodl kalkulovat cenu v nejrozšířenějším konceptu, kterým je **přirážková kalkulace**.

### 8.2.1 Přímé náklady

Přímé náklady jsou alokovány na jednotlivé objekty kalkulace přímo, tzn.:

1. **přímý materiál** → počet měrných jednotek znásobený cenou za jednotku základního a pomocného materiálu,
2. **přímé mzdy** → délka pracovní operace v minutách znásobená cenou práce,
3. **ostatní přímé náklady** → odvody na sociální a zdravotní pojištění,
4. **výrobní režie** → *odpisy*: hodnota majetku rozpočítána v daném čase na časovou jednotku závislou na velikosti přímých mezd,
  - *náhradní díly*: kvalifikovaná odhadnutá hodnota náhradních dílů na základě celkových nákladů minulých let,
  - *údržba strojů*: předpokládané roční náklady na údržbu rozpočítané v daném čase na časovou jednotku v závislosti na velikosti přímých mezd,
  - *nájem*: předpokládané roční náklady na nájem upravené o změnu indexu spotřebitelských cen,
  - *energie*: předpokládané roční náklady na energie (s ohledem na vývoj cen energie následujícího období) rozpočítané v daném čase na časovou jednotku v závislosti na velikosti přímých mezd,

### 8.2.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady jsou alokovány na základě rozvrhové základny, bez ohledu na nákladový objekt, kterou tvoří přímé mzdy. Tato základna je stanovena v peněžní formě a je ve vztahu v příčinné souvislosti s rozvrhovanými náklady a s objekty kalkulace. Výsledkem je režijní přirážka v procentech, která určuje velikost podílu objemu rozvrhové základny na režijních nákladech podniku. Týká se to správní režie a odbytových nákladů (logistika, marketing).

$$\text{Režijní přírážka v \%} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{\text{Rozvrhová základna mez}} \quad (1)$$

Tabulka 3 Výpočet režijní přírážky uvedených produktů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních podkladů)

Produkt	Nepřímé N	Rozvrh.zákl.	Režijní přírážka
Kompresivní stehenní punčocha	58,83	69,72	84 %
Kompresivní legíny	112,91	134,51	84 %
Kompresivní návlek	5,62	6,65	84 %

### 8.3 Struktura kalkulačního systému

Pro společnost MX a. s. je základním kalkulačním nástrojem pro výpočet prodejní ceny tradiční nákladová kalkulace, jak již bylo uvedeno v kapitole 8.2, čímž klasifikuje náklady na přímé a nepřímé a používá jednoduchou alokaci režijních nákladů na rozvrhovou základnu přímých mezd.

Struktura nákladů je vyjádřena v níže uvedeném kalkulačním vzorci, kdy se k přímým nákladům (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímý materiál) přiřazuje výrobní režie a výsledkem jsou tzv. vlastní náklady výroby. V další fázi se zahrnují vlastní náklady výkonu, jenž jsou produkovány správním režijem a úplné vlastní náklady výkonu tvořeny odbytovými náklady. Spojením těchto nákladů dochází k vyčíslení skladové ceny, ke které je pak připočítána marže.

### KALKULAČNÍ VZOREC kompresivních legín

#### VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

##### Materiál

- základní materiál (sklad MATP, MATS, BAREV),
- pomocný materiál (sklad OBA, POL, PROV),
- výpočet: násobek spotřeby materiálu dle kalkulační velikosti a ceny materiálu ze skladu (aritmetický průměr)

##### Operace

- soupis operací dle technologického postupu pro jednotlivá pracoviště, to je „nákladový druh“.

Výpočet sazby nákladového druhu tvoří:

1. přímé mzdy jednotlivého pracoviště
2. ostatní přímé náklady – odvody SP + ZP (35 %)

3. výrobní režie (odpisy, údržba strojů, náhradní díly) – 3,22 %

### VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

#### Správní režie

- počítáno ze základu „mzdy“:
  - režie nájem a energie – 5,65 %
  - režie administrativa (THP) – 60,40 %
  - režie administrativa – 14,73 %

### ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

#### Odbytové náklady

- logistika, marketing

### CENA BEZ DPH

#### Zisk

#### 8.3.1 Současný kalkulační list

Níže budou uvedeny pouze sumární částky jednotlivých částí kalkulačního vzorce tří druhů výrobků (dle interních zdrojů společnosti).

*Tabulka 4 Kalkulace produktů současného kalkulačního systému (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje)*

Položka	Stehenní kompresiv. punčocha	Kompresivní legíny	Kompresivní návlek
Základní materiál	66,845	176,644	76,781
Pomocný materiál	53,486	48,569	12,60
Mzdy	69,723	134,508	6,646
Výrobní režie	58,830	112,908	5,61
<b>Celková kalk. cena v Kč</b>	<b>248,884</b>	<b>472,629</b>	<b>101,637</b>

Kalkulační jednotka: 1 pár

*Stehenní kompresivní punčocha se samo držící krajkou*

- Základní materiál: optex SALZMANN, optex SWISSLASTIC, optex PAYEN, nylon 6.6. HE, optex FILIX, PES, Lycra.
- Pomocný materiál: lepící páska, balící papír, krabička, navlékácká pomůcka, karton, TTR fólie, etiketa, krajka, šicí nitě, saténová stuha, Thermo-transfer-fólie, návod, knoflík, pruženka, barevna.

- Mzdy: strojní pletení, seřízení stroje, oprava stroje, šití, ruční dohotovení, skládání krabiček, balení výrobku, tisk textilní etikety, tisk balící etikety, stříhání, ostatní mzdové náklady.
- Výrobní režie: nájem, energie, odpisy, náhradní díly, ostatní administrativní náklady ve výrobě, ostatní administrativní náklady společnosti MX a. s.

#### *Kompresivní formující legíny pro běžné denní nošení*

- Základní materiál: úplet Sensitive SCULPT.
- Pomocný materiál: etiketa, lepicí páska, karton, TTR folie, krabička, saténová stuha, Thermo-transfer-folie, nylon 6.6, plavková guma, vyšívaná etiketa s logem.
- Mzdy: ruční dohotovení, balení výrobku do krabičky, tisk etiket, šití, ostatní mzdové náklady.
- Výrobní režie: nájem, energie, odpisy, náhradní díly, ostatní administrativní náklady ve výrobě, ostatní administrativní náklady společnosti MX a. s.

#### *Kompresivní návlek zajišťující komfortní a pevnou podporu a zlepšující prokrvení měkkých tkání v oblasti kolenního kloubu*

- Základní materiál: kompresivní návlek na koleno.
- Pomocný materiál: karton, lepicí páska, etiketa, TTR folie, krabička.
- Mzdy: ruční dohotovení, skládání krabiček, balení výrobku do krabičky, tisk etiket, ostatní mzdové náklady.
- Výrobní režie: nájem, energie, odpisy, náhradní díly, ostatní administrativní náklady ve výrobě, ostatní administrativní náklady společnosti MX a. s.

## **8.4 Zhodnocení současného systému**

Současná kalkulační metoda je řazená mezi tradiční kalkulační metody.

### **Pozitiva:**

- snadno aplikovatelná,
- časově a evidenčně nenáročná,
- finančně nenákladná-rychlé a levné řešení,

- uživatelsky přijatelná podložená data v rámci IS.

**Negativa:**

- alokuje režijní náklady bez rozdílu mezi všechny nákladové objekty,
- využívá pouze zdrojových informací vycházejících z finančního účetnictví,
- pracuje s univerzální vztahovou veličinou,
- k výpočtu je stanovena jednotná režijní sazba, již několik let neměnná,
- chybná klasifikace nepřímých nákladů,
- nezohledňuje náklady málo závislé na objemu produkce,
- nepřesnosti ve struktuře nákladů organizace z pohledu procenta podílu nepřímých nákladů na celkových nákladech.

Vzhledem k převažujícím omezením současného systému kalkulace nákladů je vhodné přistoupit k implementaci moderní metody ABC kalkulace. Jedná se o projekt časově a datově náročný, ale je nutné zhodnotit, která metoda přinese společnosti větší celkový efekt, tak, aby bylo dosaženo maximalizace využití zdrojů, vyššího zisku a v konečném důsledku maximalizace tržní hodnoty podniku, což je hlavním cílem kladeným na jednotku německou mateřskou společností.

## 9 IMPLEMENTACE KALKULACE PODLE AKTIVIT VE SPOLEČNOSTI

Základním principem stanovení a implementace kalkulace podle aktivit je skutečné měření jednotlivých činností a následné přiřazení nákladovým objektům, čímž eliminujeme paušalizování nákladů a dosáhneme tím jejich optimalizace, přičemž se zabýváme pouze nepřímými (režijními) náklady.

V projektu implementace kalkulace podle aktivit ve společnosti MX a. s. je pracováno s daty za kalendářní období 1. 1. 2022 – 31. 12. 2022.

### 9.1 Klasifikace nákladů

Náklady jsou v podniku klasifikovány druhově. Je tedy nutné rozdělit souhrnné náklady za pomoci „vztahové veličiny nákladů“ ke konkrétním aktivitám. Dále si stanovíme „vztahovou veličinu aktivity“. Nejvhodnější veličinou je v tomto případě veličina transakční a časová, která reflektuje počet výkonů a množství času potřebného pro danou aktivitu. A následně přiřadíme zjištěné náklady na časovou vztahovou veličinu jednotlivým aktivitám.

Přímé náklady jsou přiřazeny nákladovým objektům a alokovány k jednotlivým aktivitám ve správné výši, přičemž jsou generovány z hlavní knihy (čerpáno z finančního účetnictví) pod analytickým členěním končící /11.

Je tedy potřeba zaměřit se na režijní náklady, které je nutno správně rozklíčovat k jednotlivým aktivitám dle časové spotřeby. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 139-140).

Nepřímé náklady jsou klasifikovány do 2 skupin:

1. nepřímé náklady ve vazbě přímo na produkci dle analytického členění nákladů,
2. nepřímé náklady střediska režie, kdy dle rozhodnutí a kvalifikovaného odhadu managementu případně na produkční část 21 % celkových nákladů.

#### 9.1.1 Klasifikace nákladů PRODUCTION

Společnost MX a. s. používá níže uvedené druhové třídění nákladů (Tab. č. 5) v rozdělení na skupinu přímou a nepřímou. Jedná se o náklady týkající se pouze střediska produkce, tak, jak je účtováno v rámci finančního účetnictví.



Tabulka 5 Klasifikace nákladů MX a.s. (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název účtu	Celkový N	TYP NÁKLADU
Kancelářské potřeby-PRODUCTION	21 740,53	nepřímé
Pohonné hmoty-PRODUCTION	84 196,69	nepřímé
Drobný majetek-PRODUCTION	658 605,75	nepřímé
Spotřeba materiálu-PRODUCTION	60 378 919,55	přímé
Vedlejší pořizovací náklady na materiál	139 235,93	přímé
Režie-PRODUCTION	1 234 166,26	nepřímé
Spotřeba energie-PRODUCTION	4 097 671,03	přímé
Zkapalněný plyn	157 757,04	přímé
Oprava a udržování-PRODUCTION	1 344 615,14	přímé
Cestovné-PRODUCTION	152 863,60	nepřímé
Reprezentace-PRODUCTION	6 354,00	nepřímé
Služby-PRODUCTION	849 160,44	nepřímé
Telefonní poplatky-PRODUCTION	216 483,87	nepřímé
Software-PRODUCTION	196 901,38	nepřímé
Nájemné PRODUCTION	2 846 383,71	přímé
Reklama-PRODUCTION	142 270,75	nepřímé
Poštovné, dopravné-PRODUCTION	1 705 842,68	nepřímé
Ostatní nepřímé daně-PRODUCTION	4 544,60	nepřímé
Vzorky PRODUCTION	826 249,74	přímé
Vzorky zahraniční PRODUCTION	1 710,95	přímé
Reklamace PRODUCTION	41 435,88	přímé
Pojištění-PRODUCTION	50 313,95	nepřímé
Likvidace-PRODUCTION	175 152,25	přímé
Reklamace neoprávněné PRODUCTION	51 841,99	přímé
Odpisy HIM, NIM	2 110 073,25	přímé
Změna stavu nedokončené výroby	509 433,28	přímé
Změna stavu rozpracované výroby	-2 819 758,90	přímé
Změna stavu výrobků	-4 588 554,49	přímé

Pozn. náklady již jsou odfiltrovány o náklady vyloučené z kalkulace, viz. kapitola 9.3.1

### 9.1.2 Klasifikace nákladů REŽIE

Jak již bylo zmíněno v kapitole 9.1 veškeré celkové režijní náklady jsou dále členěny dle kvalifikovaného odhadu managementu společnosti MX a. s. procentuálním podílem. Na část výrobní dopadá finanční zatížení ve výši 21 % (Tab. č. 6).

Tabulka 6 Klasifikace nákladů REŽIE (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název účtu	CN	21 %
Kancelářské potřeby	260 472,63	54 699,25
Pohonné hmoty	144 678,18	30 382,42
Drobný majetek	348 284,85	73 139,82
Spotřeba přírodní vody	71 493,50	15 013,64
Režie	506 324,68	106 328,18
Reklamní předměty	533 025,01	111 935,25
Ostatní energie nepřímé	1 806 076,57	379 276,08
Opravy a udržování nepřímé	352 788,62	74 085,61
Cestovné	230 706,60	48 448,39
Reprezentace	516 743,17	108 516,07
Služby	1 371 838,98	288 086,19
Telefonní poplatky	209 575,31	44 010,82
Software	337 266,75	70 826,02
Nájemné	96 975,39	20 364,83
Reklama, inzerce, MKT	132 166,67	27 755,00
Poštovné, dopravné	60 035,53	12 607,46
Mzdy režijní pracovníci	18 435 077,00	3 871 366,17
Ostatní sociální náklady	762 800,00	160 188,00
Ostatní nepřímé daně	158 370,27	33 257,76
Provozní náklady	1 178 001,26	247 380,26
Pojištění	577 605,48	121 297,15
Úroky	5 946,36	1 248,74
Bankovní poplatky	197 053,82	41 381,30
<b>CELKEM Kč</b>	<b>28 293 306,63</b>	<b>5 941 594,39</b>

Pozn. náklady již jsou odfiltrovány o náklady vyloučené z kalkulace, viz. kapitola 9.3.1

## 9.2 Klasifikace aktivit

Aktivity, jako základní stavební prvek, jsou členěny na primární a podpůrné.

Popesko (2009, s. 106) ve své publikaci uvádí, že Porterův hodnotový řetězec je ústřední východisko pro definici základních aktivit, které jsou v organizaci prováděny a jsou součástí ABC systému.

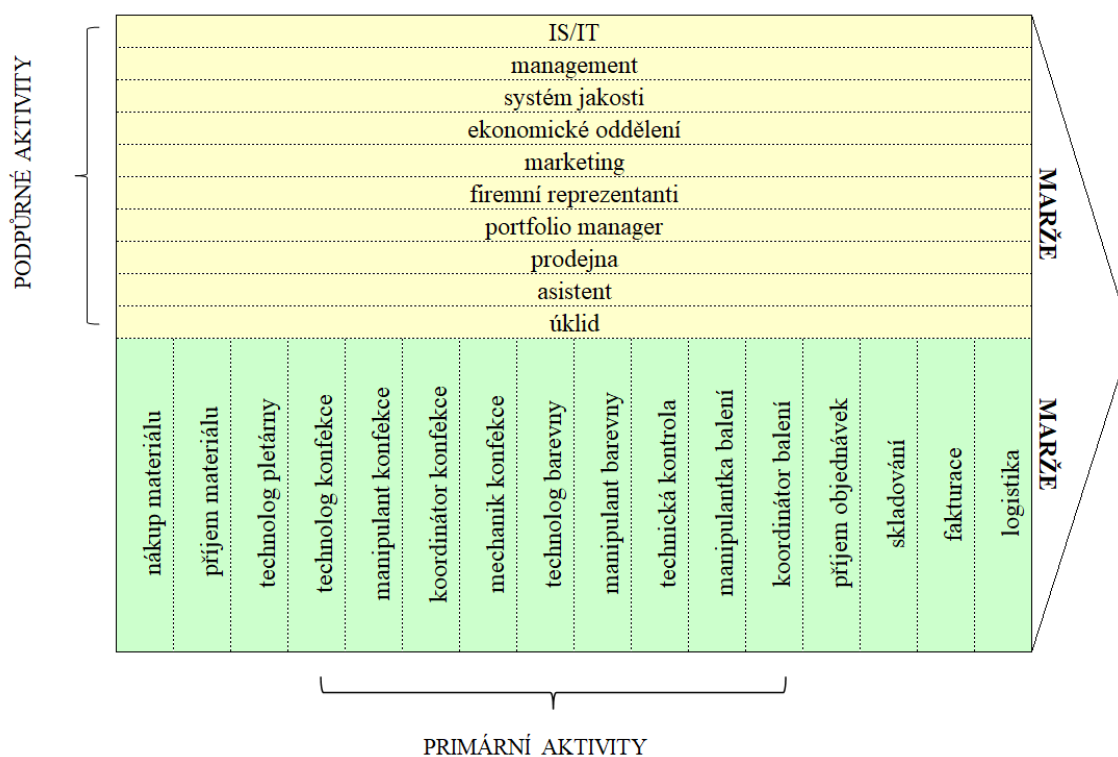
### PRIMÁRNÍ:

- nákup materiálu
- příjem materiálu
- koordinace pletárny
- tech. postupy konfekce
- příprava výroby konfekce
- koordinace konfekce
- nastavení a seřízení
- proces barvení
- příprava barevny

- technická kontrola
- proces balení
- koordinace balení
- příjem objednávek
- skladování
- fakturace
- logistika

PODPŮRNÉ:

- IS/IT
- strategické plánování a řízení
- zajištění kvality
- ekonomické činnosti
- marketing. činnosti
- obchodní činnosti
- úklid
- maloobchodní prodej
- administrativní služby
- zpracování obchodních nabídek



Obrázek 13 Porterův hodnotový řetězec (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 106)

### 9.3 Základní postup implementace

- Úprava účetních dat.
- Definice jednotlivých aktivit a nákladových objektů.
- Procesní nákladová analýza.
- Analýza aktivit.
- Přřazení nákladů aktivit nákladových objektům. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 146)

#### 9.3.1 Úprava účetních dat

Základním pilířem implementace metody ABC je analýza relevantních nákladů a alokace těch, které vstupují do tvorby kalkulace produktového portfolia. Je počítáno s objemově významnou skupinou nákladů.

Existují náklady, které nemají přímou souvislost s ekonomickou činností podniku, popř. jejich vznik je pouze nahodilý a nestandardní. A naopak mohou vznikat náklady, které mají přímý vliv na činnost společnosti, ale nejsou reálně zachyceny ve finančním účetnictví, jsou součástí manažerského účetnictví a slouží ke sledování, analýze a vyhodnocování managementu společnosti.

##### 9.3.1.1 Vyčleněné náklady

Mezi náklady, které budou vyčleněny při implementaci kalkulace ABC se řadí (Tab. č. 7):

- ✗ smluvní pokuty a penále,
- ✗ ZC prodaného majetku,
- ✗ dary,
- ✗ opravné položky,
- ✗ kurzové rozdíly,
- ✗ odpis pohledávky,
- ✗ inventarizační rozdíly,
- ✗ ojedinělá přefakturace,
- ✗ daň z příjmů z běžné a odložené činnosti.

Tabulka 7 Vyčleněné náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název položky	Částka
ZC prodaného majetku	14 307,85 Kč
Prodaný materiál	446 095,24 Kč
Dary	90 000,00 Kč
Ostatní pokuty a penále	1 863,23 Kč
Odpis pohledávky	112 335,06 Kč
Inventurní rozdíly	157 218,62 Kč
Opravné položky	959 301,90 Kč
Kurzové ztráty	1 242 924,50 Kč
Odložená daň	-181 541,99 Kč
<b>CELKEM vyloučených N</b>	<b>2 842 504,44 Kč</b>

### 9.3.1.2 Zahrnuté náklady

V nákladech, které nejsou reálně zachyceny ve finančním účetnictví, ale souvisí s provozem podniku jsou zahrnuty:

- ✓ kalkulační odpisy dlouhodobého majetku počítané z reprodukční pořizovací ceny,
- ✓ kalkulační úroky z vlastního kapitálu v případě ztracené investice,
- ✓ kalkulační rizika projevena formou škody.

Je zvolen následující demonstrativní výčet (Tab. č. 8). Částka je čerpána z forecastů.

Tabulka 8 Zahrnuté náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název položky	Částka
Kalkulační odpisy	3 300 000,00 Kč
<b>CELKEM vložených N</b>	<b>3 300 000,00 Kč</b>

### 9.3.1.3 Rekapitulace nákladů

V následující tabulce jsou uvedeny celkové nepřímé náklady (sumarizace nákladů PRODUCTION a nákladů REŽIE), přičemž účetní záznamy daní, úroků a bankovních poplatků byly z důvodu nízké finanční významnosti zahrnuty do provozních nákladů.

Zároveň je v tabulce (Tab. č. 9) uvedeno kritérium k alokaci nákladů na jednotlivé aktivity. Vzhledem k časové náročnosti byly použity pouze 3 možnosti podmínek k umístění nákladů mezi jednotlivé činnosti. A to:

1. počet zaměstnanců – podkladem je organizační struktura společnosti,
2. kvalifikovaný odhad – procentuální přepočtení nákladů na počet zaměstnanců,
3. m<sup>2</sup> – podkladem je plán budovy, respektive výrobní části podniku.

Tabulka 9 Klasifikace kritéria podílu u jednotlivých položek (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Název účtu	Režijní N	N produkce	CN	kritérium podílu
Kancelářské potřeby	54 699,25	21 740,56	76 439,82	počet zaměstnanců
Pohonné hmoty	30 382,42	84 196,69	114 579,11	kvalifikovaný odhad
Drobný majetek	73 139,82	658 605,75	731 745,57	kvalifikovaný odhad
Spotřeba přírodní vody	15 013,64	0,00	15 013,64	počet zaměstnanců
Režie	106 328,18	1 234 166,26	1 340 494,44	kvalifikovaný odhad
Reklamní předměty	111 935,25	0,00	111 935,25	kvalifikovaný odhad
Ostatní energie nepřímé	379 276,08	0,00	379 276,08	m <sup>2</sup>
Opravy a udržování nepřímé	74 085,61	0,00	74 085,61	m <sup>2</sup>
Cestovné	48 448,39	152 863,60	201 311,99	počet zaměstnanců
Reprezentace	108 516,07	6 354,00	114 870,07	kvalifikovaný odhad
Služby	288 086,19	849 160,44	1 137 246,63	kvalifikovaný odhad
Telefonní poplatky	44 010,82	216 483,87	260 494,69	počet zaměstnanců
Software	70 826,02	196 901,38	267 727,40	počet zaměstnanců
Nájemné	20 364,83	0,00	20 364,83	m <sup>2</sup>
Reklama, inzerce, MKT	27 755,00	142 270,75	170 025,75	kvalifikovaný odhad
Poštovné, dopravné	12 607,46	1 705 842,68	1 718 450,14	kvalifikovaný odhad
Mzdy režijní pracovníci	3 871 366,17	0,00	3 871 366,17	počet zaměstnanců
Odpisy	3 300 000,00	0,00	3 300 000,00	kvalifikovaný odhad
Ostatní sociální náklady	160 188,00	0,00	160 188,00	počet zaměstnanců
Provozní náklady	327 812,66	0,00	327 812,66	kvalifikovaný odhad
Pojištění	121 297,15	50 313,95	171 611,10	kvalifikovaný odhad
<b>CELKEM Kč</b>	<b>9 246 139,00</b>	<b>5 318 899,93</b>	<b>14 565 038,93</b>	

### 9.3.2 Definice jednotlivých aktivit a nákladových objektů společnosti MX a. s.

Ve druhém kroku dochází k definici jednotlivých aktivit společnosti (Tab. č. 10) a zároveň nákladových objektů podniku (Obr. č. 14).

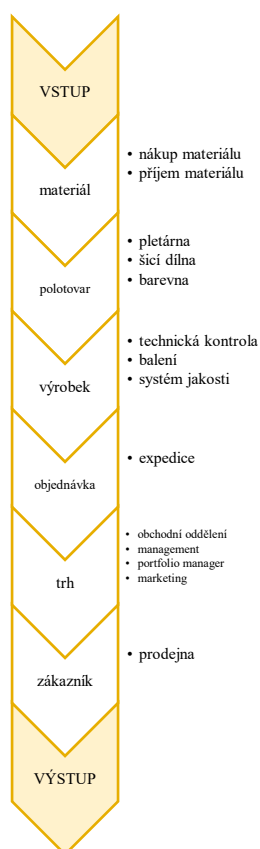
#### 9.3.2.1 Definice aktivit

Je nutno důkladně prozkoumat individuální procesy, analyzovat pracovní náplň zaměstnanců, počet výkonů a časovou náročnost jejich aktivit. Je potřeba postupovat systematicky a k tomu je nejvhodnějším nástrojem organizační struktura společnosti, která v sobě implikuje veškeré pracovní pozice v podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 148–149).

Je vytvořen adekvátní přehled všech činností (primárních a podpůrných) klasifikován kódem procesu, názvem procesu, kódem aktivity, názvem aktivity a charakteristikou činnosti.

Tabulka 10 Definice aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

Kód procesu	Název procesu	Kód aktivity	Název aktivity	Charakteristika činnosti
ON	Oddělení nákupu	101 102	nákup materiálu příjem materiálu	výběr dodavatelů, objednávky, sledování stavu zásob příjem a naskladnění materiálů
PL	Pletárna	201	technolog pletárny	zajištění výrobního procesu pletení
SD	Šicí dílna	301 302 303 304	technolog konfekce manipulant konfekce koordinátor konfekce mechanik konfekce	zajištění výrobního procesu šití zajištění průběhu výrobku mezi jednotlivými pracovními operacemi zajištění průběhu výrobku mezi jednotlivými pracovními operacemi opravy nastavení a seřízení strojů na šicí dílně
BAR	Barevna	401 402	technolog barevny manipulant barevny	zajištění výrobního procesu barvení zajištění průběhu výrobku mezi jednotlivými pracovními operacemi
OST	Ostatní	501	technická kontrola	zajištění kvality výrobků
BAL	Balení	601 602	manipulantka balení koordinátor balení	zajištění průběhu výrobku mezi jednotlivými pracovními operacemi zajištění průběhu balení výrobních plánů dle objednávek
EXP	Expedice	701 702 703 704	příjem objednávek skladování fakturace logistika	kommunikace se zákazníky příjem a výdej hotových výrobků prodej hotových výrobků, vystavení dokladů zajištění dopravy
PDP	Podpůrné aktivity	901 902 903 904 905 906 907 908 909 910	IS/IT management systém jakosti ekonomické oddělení marketing firemní reprezentanti portfolio manager prodejna asistent úklid	zajištění SW a HW podpory strategické plánování a řízení, jednání s vlastníky společnosti zpracování průvodní dokumentace, řízení reklamací provádění účetních a personálních operací, report pro vlastníky propagační procesy, reklama, zpracování grafických návrhů obchodní jednání s odběrateli, vymáhání pohledávek správa produktů pro obchodní nabídky maloobchodní prodej příprava podkladů na základě požadavků vedoucích pracovníků udržování čistoty pracovního prostředí



Obrázek 14 Demonstrativní definice nákladových objektů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

### 9.3.2.2 Definice nákladových objektů

Další fází je definice nákladových objektů. Společnost vychází z jednotlivých aktivit a procesů uvedených v tabulce. Nákladový objekt je předmět spotřeby výkonu aktivit vyjádřený měrnou jednotkou (ks, kg, min). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 151)

V projektu je zvolen nákladovým objektem VÝROBEK.

Z celkového výrobního portfolia bylo na základě doporučení výrobního ředitele, který zodpovídá za správnost kalkulačních vzorců vybrány tyto druhy nesusoudných produktů (z důvodu opatrnosti nejsou uváděny názvy přímé, ale pouze názvy rodové) :

1. stehenní kompresivní punčocha se samodržící krajkou,
2. kompresivní formující legíny pro běžné denní nošení,
3. kompresivní návlek zajišťující komfortní a pevnou podporu a zlepšující prokrvení měkkých tkání v oblasti kolenního kloubu. (Webové stránky podniku, © 2001-2023).

### 9.3.3 Procesní nákladová analýza

Třetím krokem potřebným ke správné implementaci kalkulace ABC ve společnosti je směrodatné přiřazení nákladů aktivitám. V kapitole 9.2 byly určeny relevantní aktivity související s ekonomickou činností podniku klasifikovány do skupiny primárních a podpůrných aktivit.

Je potřeba stanovit správná kritéria, které budou určující k rozdělení celkových nepřímých nákladů mezi jednotlivé aktivity. Pro demonstrativní účely byly definovány 3 kritéria, a to počet zaměstnanců, kvalifikovaný odhad a m<sup>2</sup>, tak, jak bylo uvedeno v kapitole 9.3.1.3. (Tab. č. 11).

V kapitole 9.1 jsme si definovali, že je nutno rozklíčovat náklady na:

- přímé, které v rámci procesní nákladové analýzy nejsou k aktivitám přiřazovány,
- náklady alokovatelné, které vstupují do fáze procesní nákladové analýzy.

Náklady alokovatelné pomocí aktivit jsou přehledně zobrazeny v tzv. matici nákladů aktivit (Tab. č. 13). Za pomoci vztahové veličiny nákladů jsou souhrnné částky nákladů diverzifikovány na jednotlivé aktivity, přiřazeny k nákladovým střediskům a zaneseny do již zmíněné matice nákladů aktivit (Tab. č. 13).

Tabulka 11 Přiřazení kritéria jednotlivým aktivitám (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

Kód aktivity	Název aktivity	Kritérium		
		počet Zc	KO	m <sup>2</sup>
101	nákup materiálu	3	4%	39,56
102	příjem materiálu	5	6%	32,30
201	koordinace pletárny	1	1%	418,33
301	zajištění techn. postupů konfekce	1	1%	138,96
302	příprava výroby konfekce	2	3%	150,42
303	koordinace konfekce	3	4%	25,48
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	1	1%	237,26
401	výrobní proces barvení	11	14%	100,22
402	příprava výroby barevny	1	1%	57,22
501	technická kontrola	2	3%	70,83
601	příprava výroby balení	1	1%	60,91
602	koordinace balení	1	1%	15,23
701	příjem objednávek	3	4%	39,56
702	skladování	4	5%	476,59



Kód aktivity	Název aktivity	Kritérium		
		Počet Zc	KO	m <sup>2</sup>
704	logistika	2	3%	5,76
901	IS/IT	2	3%	28,03
902	strategické plánování a řízení	3	4%	27,72
903	zajištění kvality	1	1%	22,75
904	ekonomické činnosti	3	4%	31,12
905	marketingové činnosti	4	5%	36,67
906	obchodní jednání s odběrateli	11	14%	17,20
907	zpracování obchodních nabídek	2	3%	8,43
908	maloobchodní prodej	4	5%	62,83
909	administrativní služby	2	3%	10,01
910	úklidové činnosti	3	4%	7,34
<b>CELKEM</b>		<b>79</b>	<b>100%</b>	<b>2153,91</b>

Tabulka 12 Klasifikace CN dle kritérií (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

Název účtu	K	CN	Název účtu	K	CN	Název účtu	K	CN
PHM	KO	114 579,11	Ostatní energie	m <sup>2</sup>	379 276,08	Kancelářské potřeby	Zc	76 439,82
DHM	KO	731 745,57	Opravy	m <sup>2</sup>	74 085,61	Spotřeba přírodní vody	Zc	15 013,64
Režie	KO	1 340 494,44	Nájemné	m <sup>2</sup>	20 364,83	Cestovné	Zc	201 311,99
Rekl. předměty	KO	111 935,25	<b>CELKEM</b>		<b>473 726,52</b>	Telefonní poplatky	Zc	260 494,69
Reprezentace	KO	114 870,07				Software	Zc	267 727,40
Služby	KO	1 137 246,63				Mzdy režijní pracovníci	Zc	3 871 366,17
MKT	KO	170 025,75				Ostatní sociální náklady	Zc	160 188,00
Dopravné	KO	1 718 450,14				<b>CELKEM</b>		<b>4 852 541,69</b>
Odpisy	KO	3 300 000,00						
Provozní N	KO	327 812,66						
Pojištění	KO	171 611,10						
<b>CELKEM</b>		<b>9 238 770,72</b>						

Z výše uvedeného vyplývá (Tab. č. 12), že celkové náklady na kvalifikovaný odhad jsou 9.238.770,72 Kč, náklad na 1 % je 92.387,71 Kč. Celkové náklady na m<sup>2</sup> jsou 473.726,52 Kč, přičemž náklad na 1 m<sup>2</sup> činí 219,94 Kč. Celkové náklady na počet Zc tvoří 4.852.541,69 a tudíž náklad na 1 Zc je ve výši Kč 61.424,58.

V rámci nákladového ocenění je dle Popesko, Papadaki (2016, s. 153) nyní nutné transformovat položky z klasické účetní evidence k jednotlivým definovaným aktivitám a vytvořit tak matici nákladů aktivit, která je velmi cenným informačním nástrojem.

Ke každé aktivitě byla pomocí uvedených kritérií stanovena výše ročních nákladů, potažmo měsíčních nákladů, neboť veškerou kalkulaci budeme vázat na měsíční hodnoty. Výsledkem je měsíční výše nepřímých nákladů Kč 1 213 753,24 (Tab. č. 13).

Tabulka 13 Matice nákladů aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	Název aktivity	Kritérium			Roční CNA	Měsíční CNA
		počet Zc	KO	m <sup>2</sup>		
101	nákup materiálu	184 273,74	350 839,39	8 700,74	<b>543 813,87</b>	45 317,82
102	příjem materiálu	307 122,89	584 732,32	7 104,00	<b>898 959,21</b>	74 913,27
201	koordinace pletárny	61 424,58	116 946,46	92 006,64	<b>270 377,68</b>	22 531,47
301	zajištění techn. postupů konf.	61 424,58	116 946,46	30 562,58	<b>208 933,62</b>	17 411,13
302	příprava výroby konfekce	122 849,16	233 892,93	33 083,06	<b>389 825,15</b>	32 485,43
303	koordinace konfekce	184 273,74	350 839,39	5 604,02	<b>540 717,15</b>	45 059,76
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	61 424,58	116 946,46	52 182,47	<b>230 553,52</b>	19 212,79
401	výrobní proces barvení	675 670,36	1 286 411,11	22 042,18	<b>1 984 123,65</b>	165 343,64
402	příprava výroby barevny	61 424,58	116 946,46	12 584,85	<b>190 955,89</b>	15 912,99
501	technická kontrola	122 849,16	233 892,93	15 578,20	<b>372 320,29</b>	31 026,69
601	příprava výroby balení	61 424,58	116 946,46	13 396,42	<b>191 767,46</b>	15 980,62
602	koordinace balení	61 424,58	116 946,46	3 349,65	<b>181 720,70</b>	15 143,39
701	příjem objednávek	184 273,74	350 839,39	8 700,74	<b>543 813,87</b>	45 317,82
702	skladování	245 698,31	467 785,86	104 820,22	<b>818 304,39</b>	68 192,03
703	fakturace	184 273,74	350 839,39	7 297,54	<b>542 410,67</b>	45 200,89
704	logistika	122 849,16	233 892,93	1 266,84	<b>358 008,93</b>	29 834,08
901	IS/IT	122 849,16	233 892,93	6 164,86	<b>362 906,95</b>	30 242,25
902	strategické plánování a řízení	184 273,74	350 839,39	6 096,68	<b>541 209,81</b>	45 100,82
903	zajištění kvality	61 424,58	116 946,46	5 003,59	<b>183 374,63</b>	15 281,22
904	ekonomické činnosti	184 273,74	350 839,39	6 844,47	<b>541 957,60</b>	45 163,13
905	marketingové činnosti	245 698,31	467 785,86	8 065,12	<b>721 549,30</b>	60 129,11
906	obchodní jednání s odběrateli	675 670,36	1 286 411,11	3 782,93	<b>1 965 864,41</b>	163 822,03
907	zpracování obchodních nabídek	122 849,16	233 892,93	1 854,08	<b>358 596,16</b>	29 883,01
908	maloobchodní prodej	245 698,31	467 785,86	13 818,70	<b>727 302,87</b>	60 608,57
909	administrativní služby	122 849,16	233 892,93	2 201,58	<b>358 943,67</b>	29 911,97
910	úklidové činnosti	184 273,74	350 839,39	1 614,34	<b>536 727,47</b>	44 727,29
	<b>CELKEM</b>	<b>4 852 541,69</b>	<b>9 238 770,72</b>	<b>473 726,52</b>	<b>14 565 038,93</b>	<b>1 213 753,24</b>

### 9.3.4 Analýza aktivit

Při implementaci je navázáno na předešlý krok, kde je v Tab. č. 14 uveden typ vztahové veličiny aktivit (časová jednotka, měrná jednotka, procentuální kvalifikovaný odhad).

Na základě uvedené vztahové veličiny nákladů je stanovena ke každé aktivitě míra výkonu aktivity (MVA), kterou daná aktivita vyprodukovala za určité období. Je použit skutečný

výstup, neboť v rámci sledovaného období nedochází k relevantnímu kolísání nákladů a nedochází k vysoké míře nevyužité kapacity (Popesko, Papadaki, 2016, s. 156–157)

Vztahové veličiny nákladů použity při implementaci ABC kalkulace:

- ✚ časová jednotka,
  - ✚ měrná jednotka,
- ✚ přímé přiřazení,
  - ✚ kvalifikovaný odhad v %.

Tabulka 14 Klasifikace MVA (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

Kód aktivity	Název aktivity	VVN	MVA/vztahová veličina	MVA
101	nákup materiálu	ks	počet objednávek	28 ks
102	příjem materiálu	ks	počet příjemek	55 ks
201	koordinace pletárny	t	počet hodin koordinace	160 hod.
301	zajištění techn. postupů konfekce	t	počet hodin postupů	160 hod.
302	příprava výroby konfekce	ks	počet kusů plánů	4 000 ks
303	koordinace konfekce	t	počet hodin koordinace	160 hod.
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	t	počet hodin nastavení	160 hod.
401	výrobní proces barvení	t	počet hodin barvení	160 hod.
402	příprava výroby barevny	ks	počet kusů plánů	4 000 ks
501	technická kontrola	%	% primárních nákladů	%
601	příprava výroby balení	ks	počet kusů plánů	4 000 ks
602	koordinace balení	t	počet hodin koordinace	160 hod.
701	příjem objednávek	ks	počet kusů objednávek	4 000 ks
702	skladování	ks	počet skladových dokladů	120 000 ks
703	fakturace	ks	počet účetních dokladů	3 600 ks
704	logistika	%	% primárních nákladů	%
901	IS/IT	%	% primárních nákladů	%
902	strategické plánování a řízení	%	% primárních nákladů	%
903	zajištění kvality	%	% primárních nákladů	%
904	ekonomické činnosti	%	% primárních nákladů	%
905	marketingové činnosti	%	% primárních nákladů	%
906	obchodní jednání s odběrateli	%	% primárních nákladů	%
907	zpracování obchodních nabídek	ks	počet kusů nabídek	400 ks
908	maloobchodní prodej	ks	počet prodejních dokladů	400 ks
909	administrativní služby	%	% primárních nákladů	%
910	úklidové činnosti	t	počet hodin úklidu	160 hod.

Míry výkonu aktivity (output measure) uvedené v Tab. č. 14 jsou stanoveny jednak dle dostupných informací z IS a jednak na základě podkladů z výrobního procesu. Kvalifikovaný procentuální odhad u aktivit 501, 704, 901, 902, 903, 904, 905, 906 a 909 byl proveden na základě rozhodnutí řídicích pracovníků jednotlivých oddělení a je výsledkem důsledné předchozí analýzy.

Po získání veškerých vstupních informací bude přistoupeno ke kalkulaci jednotkových nákladů aktivit (JNA), čímž definujeme nákladovou náročnost jednotlivých nákladových objektů a je získán nástroj k analýze efektivnosti prováděných výkonů.

$$JNA_i = \frac{CNA_i}{MVA_i} \quad (2)$$

(Popesko, Papadaki, 2016, s. 159)

Je nutná specifikace podpůrných aktivit, kdy jednotky výkonů podpůrných aktivit jsou alokovány k primárním aktivitám. Součtem těchto výstupů získáváme podpůrné (sekundární) náklady aktivit (SNA), které jsou přičteny k primárním nákladům aktivit (PNA) a výsledkem jsou celkové náklady aktivit (CNA), potažmo součtem primárních jednotkových nákladů aktivit a sekundárních jednotkových nákladů aktivit je zjištěna výše celkových jednotkových nákladů aktivit.

$$CNA_i = PNA_i + SNA_i \quad (3)$$

$$CJNA_i = PJNA_i + SJNA_i \quad (4)$$

(Popesko, Papadaki, 2016 s. 161-162)

Tabulka 15 Matice vzájemných vazeb podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	Název aktivity	N	901		902		903	
			KO	N	KO	N	KO	N
101	nákup materiálu	45 317,82	5%	1 512,11	6%	2 706,05	30%	4 584,37
102	příjem materiálu	74 913,27	5%	1 512,11	6%	2 706,05	1%	152,81
201	koordinace pletárny	22 531,47	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81
301	zajištění techn. postupů konfekce	17 411,13	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81
302	příprava výroby konfekce	32 485,43	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81
303	koordinace konfekce	45 059,76	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	19 212,79	0,5%	151,21	6%	2 706,05	1%	152,81
401	výrobní proces barvení	165 343,64	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81
402	příprava výroby barevny	15 912,99	0,5%	151,21	6%	2 706,05	1%	152,81
501	technická kontrola	31 026,69	1%	302,42	6%	2 706,05	30%	4 584,37
601	příprava výroby balení	15 980,62	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81
602	koordinace balení	15 143,39	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81
701	příjem objednávek	45 317,82	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81
702	skladování	68 192,03	10%	3 024,22	6%	2 706,05	18%	2 750,62
703	fakturace	45 200,89	20%	6 048,45	10%	4 510,08	1%	152,81
704	logistika	29 834,08	5%	1 512,11	6%	2 706,05	10%	1 528,12
<b>CELKEM</b>		<b>688 883,84</b>	<b>100%</b>	<b>30 242,25</b>	<b>100%</b>	<b>45 100,82</b>	<b>100%</b>	<b>15 281,22</b>

Náklady podpůrných aktivit jsou diferencovány primárními aktivitami, vzájemnou spotřebou jednotlivých podpůrných aktivit a také samo spotřebou. Ze tří základních metod, jenž formují výstupní informace potřebné pro účely kalkulace, je v tomto případě použita metoda reciproční (vedle přímé metody a fázové metody). Pomocí definované matice jsou zachyceny veškeré vzájemné vazby jednotlivých podpůrných aktivit. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 160).

Tab. č. 15 pouze ilustruje metodiku výpočtu, celý obsah je součástí Přílohy P I.

Nejdříve je určena vzájemná spotřeba podpůrných a primárních aktivit, přičemž procento kvalifikovaného odhadu bylo stanoveno na základě rozhodnutí vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení. Ti také rozhodli, o neadekvátnosti nákladů samo spotřeby vzhledem k nízké finanční významnosti.

Tabulka 16 Matice vzájemných vazeb primárních a podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	Náklady	Primární aktivity						
		101	201	301	401	501	601	701
901	18 145,35	907,27	1 814,53	181,45	181,45	181,45	1 814,53	1 814,53
902	22 550,41	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02
903	10 696,85	3 209,06	106,97	106,97	106,97	3 209,06	106,97	106,97
904	22 581,57	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89
905	12 025,82	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	841,81
906	32 764,41	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	16 382,20
907	2 988,30	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	1 792,98
908	3 030,43	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	606,09
909	8 973,59	89,74	1 256,30	89,74	1 794,72	1 794,72	89,74	89,74
910	31 309,10	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55
<b>CELKEM</b>	<b>165 065,83</b>	<b>9 901,90</b>	<b>8 873,65</b>	<b>6 074,00</b>	<b>7 778,99</b>	<b>10 881,07</b>	<b>7 707,08</b>	<b>26 220,78</b>

Tab. č. 16 pouze ilustruje metodiku výpočtu, celý obsah je součástí Přílohy P II.

Management společnosti MX a. s. na základě dlouholetých zkušeností, znalostí, veškerých aktuálních dat, informací a forecastů definovali kvalifikovaným odhadem, jak se jednotlivé podpůrné aktivity nákladově podílejí na spotřebě, a to v této výši:

Tabulka 17 Kvalifikovaný odhad jednotlivých aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje)

středisko	primární	podpůrné
<b>901</b>	60%	40%
<b>902</b>	50%	50%
<b>903</b>	70%	30%
<b>904</b>	50%	50%
<b>905</b>	20%	80%
<b>906</b>	20%	80%
<b>907</b>	10%	90%
<b>908</b>	5%	95%
<b>909</b>	30%	70%
<b>910</b>	70%	30%

Tímto poměrem je následně zpracován přehled vzájemné spotřeby jednotlivých podpůrných aktivit.

Tabulka 18 Matice spotřeby podpůrných aktivit dle kvalifikovaného odhadu (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	N	901		902		903		904	
		KO	N	KO	N	KO	N	KO	N
901	12 096,90			25%	3 024,22	10%	1 209,69	25%	3 024,22
902	22 550,41	11%	2 480,54			11%	2 480,54	12%	2 706,05
903	4 584,37	11%	504,28	11%	504,28			11%	504,28
904	22 581,57	11%	2 483,97	12%	2 709,79	11%	2 483,97		
905	48 103,29	5%	2 405,16	5%	2 405,16	5%	2 405,16	5%	2 405,16
906	131 057,63	1%	1 310,58	5%	6 552,88	5%	6 552,88	5%	6 552,88
907	26 894,71	5%	1 344,74	5%	1 344,74	5%	1 344,74	4%	1 075,79
908	57 578,14	1%	575,78	5%	2 878,91	10%	5 757,81	5%	2 878,91
909	20 938,38	11%	2 303,22	12%	2 512,61	11%	2 303,22	11%	2 303,22
910	13 418,19	11%	1 476,00	12%	1 610,18	11%	1 476,00	11%	1 476,00
<b>CELKEM</b>	<b>359 803,58</b>	<b>xxx</b>	<b>14 884,28</b>	<b>xxx</b>	<b>23 542,77</b>	<b>xxx</b>	<b>26 014,03</b>	<b>xxx</b>	<b>22 926,52</b>

Tab. č. 18 pouze ilustruje metodiku výpočtu, celý obsah je součástí Přílohy P III.

### 9.3.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Konečnou fází tvorby ABC kalkulace je, za použití účtu aktiv, přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům, kdy je zjištěn počet jednotek jednotlivých aktivit spotřebovaných definovanými nákladovými objekty. Výsledkem je podrobná a reálná hodnota informací, jež jsou adresně alokovány k danému objektu (Tab. č. 19).

Tabulka 19 Přiřazení jednotkových nákladů aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	Název aktivity	VVN	vztahová veličina	MVA	MJ	CNA	JNA
101	nákup materiálu	ks	počet objednávek	28	ks	65 963,78	<b>2 355,85</b>
102	příjem materiálu	ks	počet příjemek	55	ks	91 127,67	<b>1 656,87</b>
201	koordinace pletárny	t	počet hodin koordinace	160	hod.	44 146,54	<b>275,92</b>
301	zajištění techn. postupů konfekce	t	počet hodin postupů	160	hod.	32 415,85	<b>202,60</b>
302	příprava výroby konfekce	ks	počet kusů plánů	4 000	ks	51 677,82	<b>12,92</b>
303	koordinace konfekce	t	počet hodin koordinace	160	hod.	62 786,28	<b>392,41</b>
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	t	počet hodin nastavení	160	hod.	34 066,29	<b>212,91</b>

KA	Název aktivity	VVN	vztahová veličina	MVA	MJ	CNA	JNA
401	výrobní proces barvení	t	počet hodin barvení	160	hod.	186 031,62	<b>1 162,70</b>
402	příprava výroby barevny	ks	počet kusů plánů	4 000	ks	30 766,49	<b>7,69</b>
501	technická kontrola	%	% primárních nákladů	4,91	%	56 146,23	<b>561,46</b>
601	příprava výroby balení	ks	počet kusů plánů	4 000	ks	33 707,14	<b>8,43</b>
602	koordinace balení	t	počet hodin koordinace	160	hod.	32 869,91	<b>205,44</b>
701	příjem objednávek	ks	počet kusů objednávek	4 000	ks	173 065,03	<b>43,27</b>
702	skladování	ks	počet sklad. dokladů	120 000	ks	123 750,00	<b>1,03</b>
703	fakturace	ks	počet účetních dokladů	3 600	ks	126 129,13	<b>35,04</b>
704	logistika	%	% primárních nákladů	4,81	%	69 103,47	<b>691,03</b>
<b>Σ</b>						<b>1 213 753,24</b>	

Vzhledem k tomu, že ve sledovaném podniku existuje podobnost produktového portfolia, a tudíž nedochází k široké diferenciaci jednotlivých dílčích nákladů, není nutné alokovat zanalyzované náklady jednotlivých aktivit na více nákladových objektů.

#### 9.4 Výsledná kalkulace

Závěrečnou fází je přiřazení nákladů na jednotlivé aktivity na nákladový objekt, kterým, jak je stanoveno v kapitole 9. 3. 2. 2. je výrobek, respektive 3 druhy produktů: stehenní kompresivní punčocha, kompresivní legíny a kompresivní návlek.

Celkové náklady aktivity (sumarizace primárních a podpůrných nákladů na aktivitu) jsou poděleny mírou výkonu aktivity a výsledkem je jednotkový náklad aktivity. Ten je pak přiřazen kvalifikovaným odhadem na jednotlivé nákladové objekty plus ostatní produktové portfolio.

Podkladem pro výpočet následujících hodnot (Tab. č. 20) je zahrnut v kapitole 9.3.5 (Tab. č. 19), kde jsou uvedeny údaje míry výkonu aktivity, celkové náklady aktivity a jednotkové náklady aktivity.



Tabulka 20 Implementace metody kalkulace ABC (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016)

KA	JNA	Stehenní komp.punč.		Kompresiv. legíny		Kompresiv. návlek		OSTATNÍ	
101	2 355,85	13 192,76	5,60	527,71	0,22	4 837,34	2,05	47 405,97	20,12
102	1 656,87	18 225,53	11,00	729,02	0,44	6 682,70	4,03	65 490,42	39,53
201	275,92	8 829,31	32,00	353,17	1,28	3 237,41	11,73	31 726,65	114,99
301	202,60	6 483,17	32,00	259,33	1,28	2 377,16	11,73	23 296,19	114,99
302	12,92	10 335,56	800,00	413,42	32,00	3 789,71	293,33	37 139,12	2 874,67
303	392,41	12 557,26	32,00	502,29	1,28	4 604,33	11,73	45 122,40	114,99
304	212,91	6 813,26	32,00	272,53	1,28	2 498,19	11,73	24 482,31	114,99
401	1 162,70	37 206,32	32,00	1 488,25	1,28	13 642,32	11,73	133 694,73	114,99
402	7,69	6 153,30	800,00	246,13	32,00	2 256,21	293,33	22 110,85	2 874,67
501	561,46	11 229,25	0,20	561,46	0,01	3 930,24	0,07	40 425,29	0,72
601	8,43	6 741,43	800,00	269,66	32,00	2 471,86	293,33	24 224,19	2 874,67
602	205,44	6 573,98	32,00	262,96	1,28	2 410,46	11,73	23 622,51	114,99
701	43,27	34 613,01	800,00	1 384,52	32,00	12 691,44	293,33	124 376,07	2 874,67
702	1,03	24 750,00	24 000,00	990,00	960,00	9 075,00	8 800,00	88 935,00	86 240,00
703	35,04	25 225,83	720,00	1 009,03	28,80	9 249,47	264,00	90 644,80	2 587,20
704	691,03	13 820,69	0,20	691,03	0,01	4 837,24	0,07	49 754,50	0,72
		<b>242 750,65</b>		<b>9 960,53</b>		<b>88 591,07</b>		<b>872 451,00</b>	
		ks	16,183	ks	16,600	ks	16,107	ks	16,186

Tabulka 21 Kalkulace produktů současného kalkulačního systému (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Stehenní punčocha	Legíny	Návlek
Základní materiál	66,845	176,644	76,781
Pomocný materiál	53,486	48,569	12,60
Mzdy	69,723	134,508	6,646
Režijní náklady	58,830	112,908	5,61
<b>Celkem Kč</b>	<b>248,884</b>	<b>472,629</b>	<b>101,637</b>

Tabulka 22 Kalkulace produktu metodou ABC (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Stehenní punčocha	Legíny	Návlek
Základní materiál	66,845	176,644	76,781
Pomocný materiál	53,486	48,569	12,60
Mzdy	69,723	134,508	6,646
Náklady ABC	16,183	16,600	16,107
<b>Celkem Kč</b>	<b>206,237</b>	<b>376,321</b>	<b>112,134</b>
<b>ROZDÍL Kč</b>	<b>42,647</b>	<b>96,308</b>	<b>-10,497</b>

#### 9.4.1 Kalkulace metodou Activity-Based Costing

Výsledkem projektu implementace kalkulace dle aktivit byly detekovány následující skladové kalkulační ceny.

##### 9.4.1.1 Stehenní kompresivní punčocha se samo držící krajkou

**Celková kalkulační cena: 206,237 Kč**

Kalkulační jednotka: 1 pár

- Základní materiál 66,845 Kč

(optex SALZMANN, optex SWISSLASTIC, optex PAYEN, nylon 6.6. HE).

- Pomocný materiál 53,486 Kč

(lepící páska, balící papír, krabička, navlékací pomůcka, karton, TTR fólie, etiketa, krajka, šicí nitě, saténová stuha, Thermo-transfer-fólie, návod).

- Mzdy 69,723 Kč

(strojní pletení, seřízení stroje, oprava stroje, šití, ruční dohotovení, skládání krabiček, balení výrobku, tisk textilní etikety, tisk balící etikety, stříhání, ostatní mzdové náklady).

- Náklady ABC 16,183 Kč

(kód aktivity 101, 102, 201, 301, 302, 303, 304, 401, 402, 501, 601, 602, 701, 702, 703, 704).

##### 9.4.1.2 Kompresivní formující legíny pro běžné denní nošení

**Celková kalkulační cena: 376,321 Kč**

Kalkulační jednotka: 1 pár

- Základní materiál 176,644 Kč

(úplet Sensitive SCULPT).

- Pomocný materiál 48,569 Kč

(etiketa, lepící páska, karton, TTR folie, krabička, saténová stuha, Thermo-transfer-fólie, nylon 6.6, plavková guma, vyšívaná etiketa s logem).

- Mzdy 134,508 Kč

(ruční dohotovení, balení výrobku do krabičky, tisk etiket, šití, ostatní mzdové náklady).

- Náklady ABC 16,600 Kč

(kód aktivity 101, 102, 201, 301, 302, 303, 304, 401, 402, 501, 601, 602, 701, 702, 703, 704).

#### **9.4.1.3 Kompresivní návlek zajišťující komfortní a pevnou podporu a zlepšující prokrvení měkkých tkání v oblasti kolenního kloubu.**

**Celková kalkulační cena: 112,134 Kč**

Kalkulační jednotka: 1 pár

- Základní materiál 76,781 Kč

(kompresivní návlek na koleno).

- Pomocný materiál 12,60 Kč

(karton, lepicí páska, etiketa, TTR folie, krabička).

- Mzdy 6, 646 Kč

(ruční dohotovení, skládání krabiček, balení výrobku do krabičky, tisk etiket, ostatní mzdové náklady).

- Náklady ABC 16,107 Kč

(kód aktivity 101, 102, 201, 301, 302, 303, 304, 401, 402, 501, 601, 602, 701, 702, 703, 704).

#### **9.4.2 Závěr**

Implementací metody ABC kalkulace ve společnosti MX a. s. byly zjištěny zásadní rozdíly mezi současným kalkulačním systémem a kalkulací Activity-Based Costing. U dvou ze tří sledovaných produktů bylo detekováno snížení ceny u posledního naopak zvýšení skladové ceny. U prvního produktu došlo k redukci ceny o 18 % u druhého produktu dokonce o 21 %. Skladová cena posledního produktu je podhodnocena o 10 %. (Tab. č. 22).

## 10 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ A ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Hlavním důvodem byla tvorba kalkulačního vzorce, která přesně a reálně kvantifikuje náklady připadající na jednotku nákladového objektu.

Režijní přírážka ze mzdové rozvrhové základny – horší vypovídací schopnost a riziko nesprávného přiřazení nepřímých nákladů způsobeno změnou ceny rozvrhové základny.

### 10.1 Ekonomické zhodnocení projektu

Cílem projektu je nastítnit společnosti MX a. s. jiné možnosti výpočtu skladové ceny produktů. Hodnocení demonstruje kalkulační cenu pouze u 3 výše uvedených produktů a v matici nákladů aktivit jsou použity pouze tři základní kritéria. K přesnému zjištění výsledků je zapotřebí podrobnější analýza a důslednější shromažďování informací od kompetentních vedoucích jednotlivých oddělení.

Podnik nebude outsourcovat danou činnost specializované společnosti, ale využije interních kapacit v řadě svých zaměstnanců.

#### 10.1.1 Časová náročnost

Důsledná implementace metody ABC kalkulace je velmi časově náročná a předpokládáme, že finální výsledky budou předloženy managementu společnosti MX a. s. nejdříve za 12 měsíců vzhledem k tomu, že jednotlivé aktivity na sebe vzájemně navazují, přičemž na projektu se bude participovat šestičlenný tým:

- vedoucí výrobního oddělení,
- vedoucí ekonomického oddělení,
- technologové jednotlivých výrobních oddělení (tj. pletárny, barevny a šicí dílny).

Zaměstnanci se budou podílet, po dohodě s managementem společnosti, na implementaci přibližně 2 hodiny denně (předpokladem je i práce přesčas) – přičemž, bude-li to možné, jejich stávající práce bude delegována na spolupracovníky.

Součástí nulté fáze je seznámení s projektem, které se bude účastnit management společnosti, vedoucí výrobního oddělení, vedoucí ekonomického oddělení, účastníci týmu, pracovník IT oddělení. Z časového plánu bylo na tuto fázi vyčleněno 8 hodin. Tato fáze není

začleněná do nákladové náročnosti vzhledem k tomu, že běžně dochází v podniku k poradám a pracovním meetingům v rámci pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců.

Následující Tab. č. 23 navrhuje časovou náročnost projektu sloužící pro účely této práce. Pro řízení projektu je přesnější a efektivnější vypracovat plán implementace pomocí tzv. Ganttova diagramu.

Tabulka 23 Časová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování)

FÁZE	Název jednotlivé fáze	Činnost	Kompetenční oddělení	Časová náročnost	Počet hodin	Plán implementace v jednotlivých měsících														
						1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
0	<b>Seznámení s projektem</b>		*	hod.	8															
1	Úprava účetních dat	Alokace N	ekonomické	hod.	7															
		Vyčlenění N	ekonomické	hod.	2															
		Zahnutí N	ekonomické	hod.	2															
		Rekapitulace N	ekonomické	hod.	2															
2	Definice jednotlivých aktivit	Aktualizace org.struktury	ved.výroby	hod.	5															
		Analýza prac. náplně Zc	ved.výroby	hod.	32															
		Definice primárních činností	ved.výroby	hod.	10															
		Definice podpůrných činností	ved.výroby	hod.	10															
3	Definice nákladových objektů	Rekapitulace výrobního portfolia	ved.výroby	hod.	8															
		Zpracování přehledu jednotlivých produktů	ved.výroby	hod.	32															
4	Procesní nákladová analýza	Stanovení kritérií k procesní N analýze	ved.výroby	hod.	8															
		Sběr informací a dat	technolog	hod.	360															
		Výpočet N	ekonomické	hod.	32															
5	Analýza aktivit	Určení MVA	ved.výroby	hod.	8															
		Klasifikace N útvarů	ekonomické	hod.	8															
6	Přiřazení N aktivit k N objektům	Kalkulace JNA	ekonomické	hod.	16															
		Kalkulace CNA	ekonomické	hod.	16															
		Detekování kalk.cen	ekonomické	hod.	56															
		Analýza a vyhodnocení	ekonomické	hod.	120															
7	Implementace do IS		ved.výroby technolog IT	hod.	360															

1094

### 10.1.2 Nákladová náročnost

Při nákladové náročnosti je počítáno s pravděpodobnou mzdovou hodinovou sazbou jednotlivých pracovníků včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Tabulka 24 Nákladová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování)

Činnost	Kompetentní oddělení	Časová náročnost	Počet hodin	Mzdová sazba	Celkem
Alokace N	ekonomické	hod.	7	500	3 500,00
Vyčlenění N	ekonomické	hod.	2	500	1 000,00
Zahrnutí N	ekonomické	hod.	2	500	1 000,00
Rekapitulace N	ekonomické	hod.	2	500	1 000,00
Výpočet N	ekonomické	hod.	32	500	16 000,00
Klasifikace N útvarů	ekonomické	hod.	8	500	4 000,00
Kalkulace JNA	ekonomické	hod.	16	500	8 000,00
Kalkulace CNA	ekonomické	hod.	16	500	8 000,00
Detekování kalk.cen	ekonomické	hod.	56	500	28 000,00
Analýza a vyhodnocení	ekonomické	hod.	120	500	60 000,00
<b>CELKEM</b>			<b>261</b>	<b>xxx</b>	<b>130 500,00</b>
Sběr informací a dat	technolog	hod.	360	250	90 000,00
<b>CELKEM</b>			<b>360</b>	<b>xxx</b>	<b>90 000,00</b>
Aktualizace org.struktury	ved.výroby	hod.	5	700	3 500,00
Analýza prac. náplně Zc	ved.výroby	hod.	32	700	22 400,00
Definice primárních činností	ved.výroby	hod.	10	700	7 000,00
Definice podpůrných činností	ved.výroby	hod.	10	700	7 000,00
Rekapitulace výrobního portfolia	ved.výroby	hod.	8	700	5 600,00
Zpracování přehledu jednotlivých produktů	ved.výroby	hod.	32	700	22 400,00
Stanovení kritérií k procesní N analýze	ved.výroby	hod.	8	700	5 600,00
Určení MVA	ved.výroby	hod.	8	700	5 600,00
<b>CELKEM</b>			<b>113</b>	<b>xxx</b>	<b>79 100,00</b>
Implementace do IS/IT	VV, technolog, IT	hod.	360	1 450	522 000,00
<b>CELKEM</b>			<b>360</b>	<b>xxx</b>	<b>522 000</b>
<b>CELKOVÉ NÁKLADY NA IMPLEMENTACI</b>					<b>821 600,00</b>

Celkové vstupní náklady na implementaci jsou ve výši Kč 821.600,00, přičemž je nutno počítat také s pravidelnou aktualizací jednotlivých aktivit, která bude probíhat v ročním intervalu, v případě, že nedojde k rapidnímu růstu cen vstupních materiálů. Tato aktualizace již nebude tak časově a finančně náročná z důvodu pouhého vyhodnocení a analýzy uvedené implementace.

## 10.2 Rizika projektu

### 1. Riziko nesprávných vstupních údajů

V rámci první informativní schůzky je nutné zdůraznit veškerým zainteresovaným osobám, jak je důležité shromáždit co nejpřesnější informace a vstupní data, neboť od tohoto se dále odvíjí veškeré návaznosti a výpočty, které vedou k finální fázi implementace kalkulace Activity-Based Costing.

### 2. Personální riziko

Častá fluktuace zaměstnanců podílejících se na implementaci nové metody může způsobit radikální časovou, tím i finanční, prodlevu. Naštěstí pro společnosti MX a. s. je pravděpodobnost vzniku tohoto rizika velmi nízká, neboť pracovníci ve vedoucích pozicích jsou stabilními osobami již řadu let.

### 3. Riziko nedůvěry v ABC systém

Je základní úlohou managementu, potažmo vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení, pečlivě definovat problematiku implementace nové metody a zároveň zdůraznit přínosy správně nastaveného systému a důsledky, které vzniknou v případě zjednodušení celého systému a zavedení nepřesných informací.

## 10.3 Závěrečná doporučení

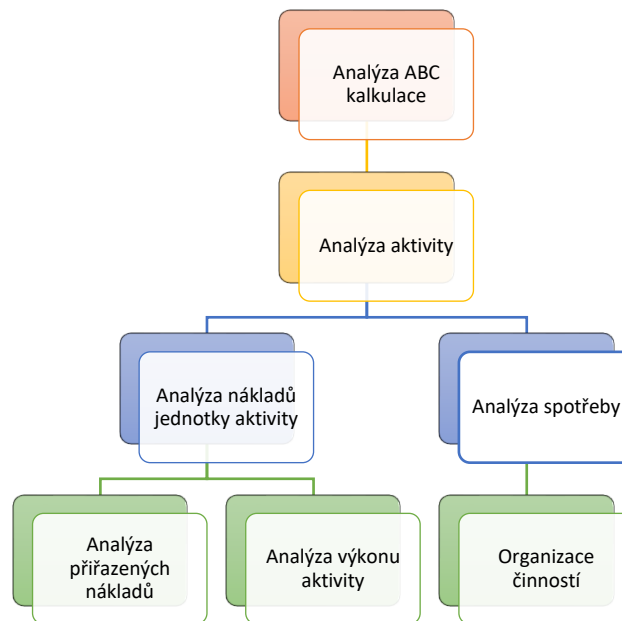
Popesko, Papadaki (2016, s. 174-175) zmiňuje možnost provádění detailní **zpětné analýzy přiměřenosti nákladů** připadajících k danému výkonu ke zjištění informací poskytovaných metodou Activity-Based Costing.

Úkolem zpětné analýzy nákladů je zdůraznit problémové oblasti a nasměrovat management společnosti k realizaci konkrétního rozhodnutí s ohledem na výši nákladů podnikatelské jednotky.

Výslednou kalkulací získá management firmy detailní analýzu přiměřenosti nákladů a příčinnou vazbu na konkrétní výkony. Na základě těchto informací je schopen management podniku získat odpověď na otázky typu:

- Proč je tato aktivita neefektivní?
- Proč nás jednotka této aktivity stojí právě tolik Kč?
- Jak jsou organizovány tyto činnosti?

- Proč je spotřeba první aktivity vyšší než spotřeba druhé aktivity?
- Proč jsou náklady na první aktivitu tak nízké ve srovnání s náklady druhé aktivity?
- Proč výkon spotřebovává tolik jednotek aktivity?
- Proč je nevyužita maximální kapacita aktivity?



Obrázek 15 Zpětná analýza nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016, s. 174)

K naplnění cíle projektu implementace metody ABC kalkulace je zapotřebí respektovat možnost vzniku alternativního omezení a proto:

- ✓ zaměstnanci musí provádět dotazování, pohovory a sběr informací **svědomitě, pečlivě a důkladně**,
- ✓ musí být provedená **objektivní analýza dat**,
- ✓ je nutné využít veškeré **procesní kapacity**,
- ✓ ze shromážděných dat vytvořit **celopodnikový pohled**,
- ✓ **nezjednodušovat** model ABC kalkulace.



Na základě těchto informací je management podniku schopen vést správné strategické rozhodnutí s dlouhodobým cílem maximalizace tržní hodnoty podniku.

Výstupem řádně konstruované ABC kalkulace je široké spektrum informací, i nefinančního charakteru, které je vhodné dále zpracovat. Zde se nabízí nástroj navazující na metodu Activity-Based Costing. Systém považující se za samostatnou oblast podnikového řízení a je označován jako **řízení podle aktivit** neboli **Activity-Based Management**. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 189-190). Jedná se o originální manažerský přístup vycházející z metody ABC, jež využívá její informační výstupy pro podporu manažerských rozhodnutí a zároveň je schopen propojit oblast firemního strategického plánování s oblastí operativního reportingu, a to formou zpětné analýzy kritických faktorů úspěchu.

## ZÁVĚR

Diplomová práce se zaměřením na implementaci metody ABC kalkulace ve společnosti MX a. s. si kladla za cíl poukázat na omezení a nedostatky tradičních kalkulačních metod, respektive stav současného systému kalkulace nákladů – přírážkovou kalkulaci, vysvětlit managementu přínos kalkulace Activity-Based Costing a poskytnout návod, jak docílit úspěšné změny kalkulační metody.

Závěrečné výsledky reflektovaly přínosy vedoucí k vyšší ziskovosti a rentabilitě. Management podniku musí počítat se vstupní investicí, která zahrnuje mzdové výdaje týmu podílející se na projektu, ta bude ziskovost redukovat, ale z dlouhodobého hlediska povede k návratnosti.

Praktická část implikovala kromě základních informací o podniku také analýzu nákladů společnosti, zhodnocení současného systému kalkulace nákladů, a nakonec kapitola spojenou se samotnou implementací kalkulace podle aktivit. Ta v sobě zahrnovala demonstrativní výpočty a postupy u tří produktů výrobního portfolia, které byly určeny kompetentní osobou být nákladovým objektem.

Hlavním přínosem v rámci zhodnocení projektu bude optimalizace nákladů na jednotlivé aktivity. Dalším benefitem získaným se zavedením metody ABC kalkulace do systému bude shromáždění široké škály informací, které povedou ke korektním manažerským rozhodnutím a současně budou vytvářet nástroj ke zvyšování výkonnosti a efektivity hospodaření celého podniku.

Kalkulování nákladů se stane podporou pro manažerská rozhodnutí. Management tak začne chápat získané informace jako nástroj pro procesní řízení nákladů neboli řízení podle aktivit (Activity-Based Management). Zde si bude diferencovat jednotlivé segmenty (výrobní portfolio, zákazník, počet reklamací, množství oprav jednotlivých strojů, ziskovost regionů, analýza jednotlivých procesů, aj.) se zaměřením na preferované výsledky, jež povedou ke zvýšení konkurenceschopnosti podniku.

Na základě získaných analýz bude vlastník společnosti optimalizovat výši celkových nákladů a požadovat pravidelnou aktualizaci, čímž získá mimo jiné nástroj k regulaci nadhodnocení, či podhodnocení ceny skladových zásob.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

BHIMANI, Alnoor, Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Management and cost accounting*. Seven. Harlow, England ; London ; New York ; Boston ; San Francisco ; Toronto ; Sydney ; Dubai ; Singapore ; Hong Kong ; Tokyo ; Seoul ; New Delhi ; Cape Town ; São Paulo ; Mexico City ; Madrid ; Amsterdam ; Munich ; Paris ; Milan : Pearson: \*, 2019. ISBN 978-1-292-23266-9.

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 2018. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0194-8.

ĎAĎO, Jaroslav, Jaroslav ĎAĎO, Ondřej ŠABATA a Marie KOMÁRKOVÁ. *Účetnictví*. 3. aktualizované vydání. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2015. ISBN 978-80-7314-332-9.

DAVIS, Charles Elliot. In: *Managerial accounting* [online]. 2017. New Jersey: John Wiley, 2017, s. 813 [cit. 2023-04-11]. ISBN 9781119305835. Dostupné z: <https://dokumen.pub/ebook-for-managerial-accounting-4thnbsped-9781259964954-1259964957.html>

DRURY, Colin. *Cost and Management Accounting. Students' Manual*. 2018, 1(1), 159. Dostupné z: [doi:https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/)

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Andover: Cengage Learning, [2018]. ISBN 978-1-4737-4887-3.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7676-158-2.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.

FOTR, Jiří, Emil VACÍK, Ivan SOUČEK, Miroslav ŠPAČEK a Stanislav HÁJEK. *Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe*. 2., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, 2020. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2499-2.

HAMMER, Jiří. Activity-Based Costing jako cesta k zefektivnění veřejných financí. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha, 2011, 6(4), 119-130 [cit. 2023-04-13]. Dostupné z: [www.cfuc.vse.cz](http://www.cfuc.vse.cz)

Cost Management. In: HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Dan L. HEITGER. *Cost Management* [online]. 5. USA: Cengage, 2022, s. 1126 [cit. 2023-04-11]. ISBN 978-0-357-14109-0. Dostupné z: [https://books.google.cz/books?id=HhQcEAAAQBAJ&pg=PA144&hl=cs&source=gbs\\_toc\\_r&cad=3#v=onepage&q&f=false](https://books.google.cz/books?id=HhQcEAAAQBAJ&pg=PA144&hl=cs&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false)

HOLEČKOVÁ, Lenka a Jaroslava HYRŠLOVÁ. *Ekonomika podniku*. [Praha]: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2018. ISBN 978-80-87839-90-4.

KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-74001949.

KOŽENÁ, Marcela. *Manažerská ekonomika: pro kombinovanou formu studia*. Vyd. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. ISBN 978-80-7395-051-4.

KOŽENÁ, Marcela a Alexandr ŠENEC. *Nauka o podniku: distanční opora*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2019. ISBN 978-80-7560-197-1.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

LUKÁŠOVÁ, Miriam. Podnikatel.cz. *PODNIKATEL* [online]. Praha: Internet info.cz, 2023, 2012 [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/naklady-v-manazerskem-ucetnictvi/>

MÁČE, Miroslav. *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2002-4.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2034-5.

MITCHELL, Franklin. *Principles Of Accounting.: Volume 2, Managerial Accounting* [online]. 2019. Texas: Rice University, 2019 [cit. 2023-04-10]. ISBN 9781947172593. Dostupné z: <https://www.noor-book.com/en/ebook-Principles-of-accounting-Volume-2-Managerial-accounting-pdf>

NEKVAPIL, Tomáš. *Neptejte se účetních, jak řídit náklady*. Vydání druhé. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7676-078-3.

NOVÁK, Petr. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018. ISBN 978-80-7454-773-7.

PETERA, Petr. Využití metody ABC v kalkulaci environmentálních nákladů. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Wendy, spol. s r.o., Mělník, 2020, **2020**(7), 28 [cit. 2023-04-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6164/2020-auditor-7.pdf>

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. -. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-648-8.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0456-0.

STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. Třetí, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, [2016]. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-07-6.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠELIGOVÁ, Markéta a Petra RŮČKOVÁ. *Nákladové účetnictví: distanční studijní opora*. -. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2018. ISBN 978-80-7510-310-9.

TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and Cost Accounting*. -. Weinheim: The Deutsche Nationalbibliothek, 2016. ISBN 978-3-527-50822-8.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 2018. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0689-9.

VOCHOZKA, Marek. *Finance podniku: komplexní pojetí*. Praha: Grada Publishing, 2021. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-3267-6.

WAGNER, Jaroslav. Hledá se dokonalá kalkulace.: Zn. spěchá! *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Wendy, spol. s r.o., Mělník, 2020, 2020(7), 28 [cit. 2023-04-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6164/2020-auditor-7.pdf>

Factors of application of activity-based costing method: Evidence from a transitional country. *Www.sciencedirect.com* [online]. Vietnam: Foreign trade university, 2022, 2022 [cit. 2023-04-11]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1029313222000021>

ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví: Vyhláška federálního ministerstva financí o kalkulaci 21/1990 Sb.* In: . Portál Ministerstva financí ČR [online]: -, 1991, ročník 1991, 107/1991, číslo 563. Dostupné také z: [https://www.zakonyprolidi.cz/nabidka/cs/1991-563/zneni-19920101#p39\\_p39-4](https://www.zakonyprolidi.cz/nabidka/cs/1991-563/zneni-19920101#p39_p39-4)

Cost Accounting: What It Is And When To Use It: Forbes Advisor. *Www.forbes.com: Forbes Advisor* [online]. New York, USA: © 2023 Forbes Media LLC. All Rights Reserved., 2022, 18.8.2022 [cit. 2022-09-28]. Dostupné z: <https://www.forbes.com/advisor/business/what-is-cost-accounting/>

ABC Activity-based cost system: gestiopolis. *Iscsisantarget.com* [online]. Lucembursko: 1, 2023 [cit. 2023-04-11]. Dostupné z: <https://iscsisantarget.com/cs/articles/2188-abc-activity-based-cost-system--gestiopolis>

*Justice.cz: Katalog životních situací* [online]. EU: ., 2017 [cit. 2023-04-11]. Dostupné z: <https://www.justice.cz/>

Webové stránky podniku [online] [cit. 2023-04-11]

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ABC	Activity-Based Costing
ABM	Activity-Based Management
BI	Business Inteligent
CJNA	Celkové jednotkové náklady aktivity
CN	Celkové náklady
CNA	Celkové náklady aktivity
DM	Dlouhodobý majetek
EU	Evropská Unie
IS	Informační systém
JNA	Jednotkové náklady aktivity
K	Kritérium
KA	Kód aktivity
KO	Kvalifikovaný odhad
MVA	Míra výkonu aktivity
N	Náklad
NA	Nákladová analýza
PJNA	Primární jednotkové náklady aktivity
PNA	Primární náklady Aktivity
SJNA	Sekundární jednotkové náklady aktivity
SNA	Sekundární náklady aktivity
SP	Sociální pojištění
THP	Technicko-hospodářský
ZC	Zůstatková cena
Zc	Zaměstnanec
ZP	Zdravotní pojištění

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Pojetí nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016, s. 28) .....	19
Obrázek 2 Kalkulační systém (Zdroj: Vlastní zpracování dle Král 2018, s. 212) .....	27
Obrázek 3 Základní typy N kalkulací (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 55) .....	31
Obrázek 4 Speciální typy N kalkulací (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 55) .....	31
Obrázek 5 Alokování režijních nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Drury, 2019, s. 258) .....	36
Obrázek 6 Organizační struktura podniku (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	47
Obrázek 7 Portfolio produktů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	48
Obrázek 8 Analýza nákladů společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje) .....	54
Obrázek 9 Přehled účtových skupin N (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	55
Obrázek 10 Účtová třída 50 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	56
Obrázek 11 Účtová třída 51 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	56
Obrázek 12 Účtová třída 52 (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	57
Obrázek 14 Porterův hodnotový řetězec (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, 2009, s. 106)....	67
Obrázek 14 Demonstrativní definice nákladových objektů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	71
Obrázek 16 Zpětná analýza nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016, s. 174) .....	88

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Dělení aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Davis, 2017).....	38
Tabulka 2 Rozbor jednotlivých účtových skupin (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje)	54
Tabulka 3 Výpočet režijní přírážky uvedených produktů (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních podkladů) .....	60
Tabulka 4 Kalkulace produktů současného kalkulačního systému (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje).....	61
Tabulka 5 Klasifikace nákladů MX a.s. (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů) .....	65
Tabulka 6 Klasifikace nákladů REŽIE (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	66
Tabulka 7 Vyčleněné náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	69
Tabulka 8 Zahrnuté náklady (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	69
Tabulka 9 Klasifikace kritéria podílu u jednotlivých položek (Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů).....	70
Tabulka 10 Definice aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	71
Tabulka 11 Přiřazení kritéria jednotlivým aktivitám (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	72
Tabulka 12 Klasifikace CN dle kritérií (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).	73
Tabulka 13 Matice nákladů aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016) .....	74
Tabulka 14 Klasifikace MVA (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	75
Tabulka 15 Matice vzájemných vazeb podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	77
Tabulka 16 Matice vzájemných vazeb primárních a podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016) .....	78
Tabulka 17 Kvalifikovaný odhad jednotlivých aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle interního zdroje) .....	78
Tabulka 18 Matice spotřeby podpůrných aktivit dle kvalifikovaného odhadu (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	79
Tabulka 19 Přiřazení jednotkových nákladů aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016).....	79
Tabulka 20 Implementace metody kalkulace ABC (Zdroj: Vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016) .....	81
Tabulka 21 Kalkulace produktů současného kalkulačního systému (Zdroj: Vlastní zpracování) ...	81
Tabulka 22 Kalkulace produktu metodou ABC (Zdroj: Vlastní zpracování) .....	81
Tabulka 23 Časová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování).....	85
Tabulka 24 Nákladová náročnost (Zdroj: Vlastní zpracování) .....	86



**SEZNAM ROVNIC**

(1) Režijní přírážka v %.....	60
(2) Jednotkové náklady aktivity.....	76
(3) Celkové náklady aktivity.....	76
(4) Celkové jednotkové náklady aktivity.....	76

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Matice vzájemných vazeb podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha P II: Matice vzájemných vazeb primárních a podpůrných aktivit (Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha P III: Matice spotřeby podpůrných aktivit dle kvalifikovaného odhadu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha P IV: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění (Zdroj: interní zdroj MX a.s.)

# PŘÍLOHA P I: MATICE VZÁJEMNÝCH VAZEB PODPŮRNÝCH AKTIVIT (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)

KA	Název aktivity	N	901		902		903		904		905		906		907		908		909		910		CNA
			KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	
101	nákup materiálu	45 317,82	5%	1 512,11	6%	2 706,05	30%	4 584,37	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	65 963,78
102	příjem materiálu	74 913,27	5%	1 512,11	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	91 127,67
201	koordinace pletárny	22 531,47	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	14%	4 187,68	6%	2 683,64	44 146,54
301	zajištění techn. postupů konfekce	17 411,13	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	32 415,85
302	příprava výroby konfekce	32 485,43	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	15%	4 486,80	6%	2 683,64	51 677,82
303	koordinace konfekce	45 059,76	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	62 786,28
304	nastavení a seřízení strojů na ŠD	19 212,79	0,5%	151,21	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	34 066,29
401	výrobní proces barvení	165 343,64	1%	302,42	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	20%	5 982,39	6%	2 683,64	186 031,62
402	příprava výroby barevny	15 912,99	0,5%	151,21	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	30 766,49
501	technická kontrola	31 026,69	1%	302,42	6%	2 706,05	30%	4 584,37	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	20%	5 982,39	6%	2 683,64	56 146,23
601	příprava výroby balení	15 980,62	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	33 707,14
602	koordinace balení	15 143,39	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	6%	3 607,75	1%	1 638,22	1%	298,83	1%	606,09	1%	299,12	6%	2 683,64	32 869,91
701	příjem objednávek	45 317,82	10%	3 024,22	6%	2 706,05	1%	152,81	6%	2 709,79	7%	4 209,04	50%	81 911,02	60%	17 929,81	20%	12 121,71	1%	299,12	6%	2 683,64	173 065,03
702	skladování	68 192,03	10%	3 024,22	6%	2 706,05	18%	2 750,62	6%	2 709,79	7%	4 209,04	10%	16 382,20	10%	2 988,30	20%	12 121,71	20%	5 982,39	6%	2 683,64	123 750,00
703	fakturace	45 200,89	20%	6 048,45	10%	4 510,08	1%	152,81	10%	4 516,31	7%	4 209,04	18%	29 487,97	10%	2 988,30	40%	24 243,43	1%	299,12	10%	4 472,73	126 129,13
704	logistika	29 834,08	5%	1 512,11	6%	2 706,05	10%	1 528,12	6%	2 709,79	7%	4 209,04	10%	16 382,20	8%	2 390,64	8%	4 848,69	1%	299,12	6%	2 683,64	69 103,47
<b>CELKEM</b>		<b>688 883,84</b>	<b>100%</b>	<b>30 242,25</b>	<b>100%</b>	<b>45 100,82</b>	<b>100%</b>	<b>15 281,22</b>	<b>100%</b>	<b>45 163,13</b>	<b>100%</b>	<b>60 129,11</b>	<b>100%</b>	<b>163 822,03</b>	<b>100%</b>	<b>29 883,01</b>	<b>100%</b>	<b>60 608,57</b>	<b>100%</b>	<b>29 911,97</b>	<b>100%</b>	<b>44 727,29</b>	<b>1 213 753,24</b>

**PŘÍLOHA P II: MATICE VZÁJEMNÝCH VAZEB PRIMÁRNÍCH A PODPŮRNÝCH AKTIVIT (ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)**

KA	Náklady	Primární aktivity															
		101	102	201	301	302	303	304	401	402	501	601	602	701	702	703	704
901	18 145,35	907,27	907,27	1 814,53	181,45	181,45	1 814,53	90,73	181,45	90,73	181,45	1 814,53	1 814,53	1 814,53	1 814,53	3 629,07	907,27
902	22 550,41	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	1 353,02	2 255,04	1 353,02	1 353,02
903	10 696,85	3 209,06	106,97	106,97	106,97	106,97	106,97	106,97	106,97	106,97	3 209,06	106,97	106,97	106,97	1 925,43	106,97	1 069,69
904	22 581,57	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	1 354,89	2 258,16	1 354,89
905	12 025,82	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	721,55	841,81	841,81	841,81
906	32 764,41	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	327,64	16 382,20	3 276,44	5 897,59
907	2 988,30	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	29,88	1 792,98	298,83	298,83
908	3 030,43	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	30,30	606,09	606,09	1 212,17
909	8 973,59	89,74	89,74	1 256,30	89,74	1 346,04	89,74	89,74	1 794,72	89,74	1 794,72	89,74	89,74	89,74	1 794,72	89,74	89,74
910	31 309,10	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	1 878,55	3 130,91
<b>CELKEM</b>	<b>165 065,83</b>	<b>9 901,90</b>	<b>6 799,82</b>	<b>8 873,65</b>	<b>6 074,00</b>	<b>7 330,31</b>	<b>7 707,08</b>	<b>5 983,28</b>	<b>7 778,99</b>	<b>5 983,28</b>	<b>10 881,07</b>	<b>7 707,08</b>	<b>7 707,08</b>	<b>26 220,78</b>	<b>16 046,33</b>	<b>18 818,27</b>	<b>11 252,90</b>

**PŘÍLOHA III: MATICE SPOTŘEBY PODPŮRNÝCH AKTIVIT DLE KVALIFIKOVANÉHO ODHADU  
(ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ)**

KA	N	901		902		903		904		905		906		907		908		909		910	
		KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N	KO	N
901	12 096,90			25%	3 024,22	10%	1 209,69	25%	3 024,22	10%	1 209,69	10%	1 209,69	5%	604,84	9%	1 088,72	5%	604,84	1%	120,97
902	22 550,41	11%	2 480,54			11%	2 480,54	12%	2 706,05	11%	2 480,54	11%	2 480,54	11%	2 480,54	11%	2 480,54	11%	2 480,54	11%	2 480,54
903	4 584,37	11%	504,28	11%	504,28			11%	504,28	11%	504,28	12%	550,12	11%	504,28	11%	504,28	11%	504,28	11%	504,28
904	22 581,57	11%	2 483,97	12%	2 709,79	11%	2 483,97			11%	2 483,97	11%	2 483,97	11%	2 483,97	11%	2 483,97	11%	2 483,97	11%	2 483,97
905	48 103,29	5%	2 405,16	5%	2 405,16	5%	2 405,16	5%	2 405,16			25%	12 025,82	25%	12 025,82	24%	11 544,79	5%	2 405,16	1%	481,03
906	131 057,63	1%	1 310,58	5%	6 552,88	5%	6 552,88	5%	6 552,88	10%	13 105,76			30%	39 317,29	30%	39 317,29	13%	17 037,49	1%	1 310,58
907	26 894,71	5%	1 344,74	5%	1 344,74	5%	1 344,74	4%	1 075,79	5%	1 344,74	25%	6 723,68			30%	8 068,41	20%	5 378,94	1%	268,95
908	57 578,14	1%	575,78	5%	2 878,91	10%	5 757,81	5%	2 878,91	5%	2 878,91	25%	14 394,54	25%	14 394,54			23%	13 242,97	1%	575,78
909	20 938,38	11%	2 303,22	12%	2 512,61	11%	2 303,22	11%	2 303,22	11%	2 303,22	11%	2 303,22	11%	2 303,22	11%	2 303,22			11%	2 303,22
910	13 418,19	11%	1 476,00	12%	1 610,18	11%	1 476,00	11%	1 476,00	11%	1 476,00	11%	1 476,00	11%	1 476,00	11%	1 476,00	11%	1 476,00		
<b>CELKEM</b>	<b>359 803,58</b>	<b>xxx</b>	<b>14 884,28</b>	<b>xxx</b>	<b>23 542,77</b>	<b>xxx</b>	<b>26 014,03</b>	<b>xxx</b>	<b>22 926,52</b>	<b>xxx</b>	<b>27 787,12</b>	<b>xxx</b>	<b>43 647,59</b>	<b>xxx</b>	<b>75 590,51</b>	<b>xxx</b>	<b>69 267,23</b>	<b>xxx</b>	<b>45 614,21</b>	<b>xxx</b>	<b>10 529,33</b>



Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
<b>IV.</b>	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)</b>	<b>31</b>		
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
<b>V.</b>	<b>Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)</b>	<b>35</b>		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
<b>VI.</b>	<b>Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)</b>	<b>39</b>		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
<b>J.</b>	<b>Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J..2.)</b>	<b>43</b>	6	47
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	6	47
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	1 356	933
K.	Ostatní finanční náklady	47	1 487	1 619
*	<b>Finanční výsledek hospodaření (+/-)</b>	<b>48</b>	-137	-733
**	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	<b>49</b>	19 098	20 241
<b>L.</b>	<b>Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)</b>	<b>50</b>	4 045	3 822
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	4 226	4 153
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-181	-331
**	<b>Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</b>	<b>53</b>	15 053	16 419
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	<b>55</b>	15 053	16 419
	<b>Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:</b>	<b>56</b>	327 398	291 929

Podpisový záznam