

Projekt implementace systému ABC ve společnosti Fatra, a.s.

Bc. Martina Ančincová

Diplomová práce
2014

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Martina Ančincová**
Osobní číslo: **M12740**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt implementace systému ABC ve společnosti Fatra, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů z oblasti řízení nákladů a specifikujte kalkulační systém firmy.
- Charakterizujte metodu ABC a možnosti jejího využití.

II. Praktická část

- Analyzujte současný systém řízení nákladů ve společnosti se zaměřením na kalkulace.
- Na základě provedené analýzy zpracujte návrh zavedení systému ABC do společnosti.
- Zhodnoťte projekt z hlediska realizovatelnosti, přínosů a rizik pro danou společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th Edition. Mason: South-Western, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
HICKS, Douglas T. Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies. 2nd Edition. New York: John Wiley & Sons, 1999, 357 s. ISBN 0-471-23754-x.
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, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

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

- (1) Vysoká škola nevydělěčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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


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

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

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 28.4.2014



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

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

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřená na implementaci systému ABC ve společnosti Fatra, a. s.

Teoretická část se věnuje literární rešerši, která poskytuje teoretický podklad pro praktickou pasáž této práce. Je zde probírána problematika týkající se řízení nákladů, kalkulací a zejména kalkulačnímu systému Activity-Based Costing.

Praktická část zahrnuje základní představení společnosti Fatra, a. s., analýzu podnikových nákladů a charakteristiku současného kalkulačního systému, která je doplněna o ukázkou praktického příkladu. Práce je završena projektem, který se zaměřuje na využití metody ABC v podniku. Závěr práce nám poskytuje zhodnocení projektu a výsledná doporučení.

Klíčová slova: náklady, kalkulace nákladů, analýza nákladů, nepřímé náklady, aktivita, Activity-Based Costing, nákladový objekt

ABSTRACT

The thesis is focused on the implementation of the ABC system in Fatra, a.s.

The theoretical part of the thesis deals with literary research which provides theoretical data for the practical part of the thesis. The cost control, cost calculations and especially the Activity-Based Costing system are discussed in this section.

The practical part includes the familiarization with the company; the analysis of the costs of the company and the characteristic of contemporary calculation system. This is accompanied with the practical example.

The thesis also includes the project concentrating on the application of the ABC method in the company. The conclusion of the thesis provides the evaluation of the project and the final recommendation.

Keywords: costs, cost calculations, cost analysis, indirect costs, activities, Activity-Based Costing, cost object

Ráda bych poděkovala doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za vstřícnost, cenné rady a především odborné vedení při psaní této práce.

Velké díky také patří Ing. Vladimíru Lukavskému, který mi umožnil zpracovávat dané téma ve společnosti Fatra, a. s.

V neposlední řadě je mé poděkování směřováno odpovědným zaměstnancům z oddělení financí a controllingu Ing. Zuzaně Ančincové, Vítězslavu Musilovi, Oldřichu Janotovi a Ing. Pavlu Penci, kteří mi věnovali čas, odborné rady a byli ochotní při získávání potřebných informací a podkladů.

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

„Není moudrý ten, kdo ví mnoho, ale ten, kdo ví, co je třeba.“

Aisópos Ezop

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKU A JEJICH KLASIFIKACE	13
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví	13
1.1.2 Náklady z hlediska manažerského účetnictví	14
1.1.2.1 Nákladové účetnictví	15
1.1.3 Základní rozdílnosti finančního a manažerského účetnictví.....	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ	18
3 NÁKLADOVÁ KALKULACE	20
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE	21
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	22
3.2.1 Cíle alokace.....	22
3.2.2 Principy alokace	22
3.2.3 Fáze alokace	23
3.3 KALKULAČNÍ SYSTÉM	24
3.3.1 Předběžná kalkulace.....	25
3.3.2 Výsledná kalkulace	25
3.4 TYPOVÝ KALKULAČNÍ VZOREC.....	26
3.5 KALKULAČNÍ METODY	27
3.5.1 Absorpční kalkulační metody (kalkulace plných nákladů).....	27
3.5.1.1 Nedostatky absorpční kalkulace	30
3.5.2 Neabsorpční kalkulační metoda (Kalkulace neúplných nákladů).....	31
4 ACTIVITY – BASED COSTING	32
4.1 ZÁKLADNÍ POJMY	33
4.2 ETAPY ZAVÁDĚNÍ METODY ABC.....	35
4.2.1 Úprava účetních dat.....	35
4.2.2 Definice struktury ABC systému	36
4.2.3 Procesní nákladová analýza	36
4.2.4 Analýza aktivit	37
4.2.5 Přřazení nákladů nákladovým objektům.....	38
4.3 VÝHODY A NEVÝHODY PŘI ZAVEDENÍ ABC SYSTÉMU.....	38
5 ZÁVĚREČNÉ SHRNTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	39
II PRAKTICKÁ ČÁST	40
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI FATRA, A. S.	41
6.1 HISTORIE.....	41
6.2 ZÁKLADNÍ ÚDAJE	41
6.2.1 Poslání, vize a hodnoty	43

6.2.2	Výrobní portfolio	45
6.2.3	Export	50
6.2.4	Organizační struktura	51
6.2.5	Vývoj zaměstnanosti	52
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	53
7.1	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE	53
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	54
7.3	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	57
8	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	60
8.1	KALKULACE V PODNIKU	60
8.2	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD KALKULACE	63
8.2.1	Rozpad kalkulace	63
8.2.2	Kalkulace finálního výrobku	66
9	VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ	68
10	PROJEKT IMPLEMENTACE METODY ABC VE SPOLEČNOSTI FATRA, A. S.	69
10.1	NÁVRH MODELU ABC	69
10.1.1	Úprava účetních dat	69
10.1.2	Definice struktury ABC systému	71
10.1.3	Procesní nákladová analýza	72
10.1.4	Analýza aktivit	77
10.1.5	Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům	81
10.2	ANALÝZA ZISKOVOSTI NÁKLADOVÝCH OBJEKTŮ	83
10.3	ZHODNOCENÍ PROJEKTU A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ SPOLEČNOSTI	86
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	89
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	91
	SEZNAM OBRÁZKŮ	92
	SEZNAM TABULEK	93
	SEZNAM GRAFŮ	94

ÚVOD

Dnešní doba je charakteristická pro stále se zvyšující frekvenci a rychlost změn, které probíhají dnes a denně na celém světě. Pro podniky je pořád náročnější držet krok s požadavky a trendy trhu. Pokud podnik chce v turbulentním světě uspět, je důležité, aby flexibilně reagoval na změny trhu a přizpůsoboval se jim. Monitoring a predikce požadavků zákazníků, trendů, inovací, konkurence a dalších aspektů se pro takový podnik stává každodenní záležitostí.

Pro společnost je zásadní vytvořit si konkurenční výhodu. Touto výhodou se může stát i efektivní řízení nákladů, kterým se budeme zabývat v této práci.

Teoretická část je věnovaná literární rešerši, týkající se především řízení nákladů a kalkulací. Úvodem si vysvětlíme podstatu jednotlivých druhů účetnictví z hlediska účetního a manažerského pojetí nákladů. Také si uvedeme základní rozdílnosti těchto účetních systémů. Dále se budeme soustředit na možnosti klasifikace nákladů v podniku. V této kapitole se budeme především věnovat členění nákladů z pohledu druhu, účelu, kalkulace a vztahu k objemu výroby. Následně budeme pokračovat s problematikou nákladové kalkulace. Zde si charakterizujeme základní pojmy, které jsou s kalkulacemi úzce spjaty, jejich pochopení je pro tuto práci zásadní. Dále si popíšeme jednotlivé typy kalkulací, které mohou být v podniku využity z hlediska časového horizontu (předběžné, výsledné). Pomocí typového kalkulačního vzorce si vysvětlíme princip postupu kalkulačních výpočtů. Závěrem kapitoly nákladové kalkulace si představíme základní druhy kalkulací, které jsou podniky využívány nejčastěji. Teoretická část této práce je ukončena charakteristikou metody ABC. U této metody se zaměříme na popis základních pojmů, výhody a nevýhody metody a popíšeme jednotlivé etapy, které jsou doporučeny při zavádění kalkulačního systému ve společnosti.

Praktická část práce je rozdělena na analýzu a projekt. V části věnované analýze se budeme věnovat stručné charakteristice společnosti Fatra, a. s., základním údajům, vývoji zaměstnanosti, organizační struktuře a výrobovému portfoliu firmy. Dále se budeme věnovat již analýze podnikových nákladů. Charakterizujeme si jednotlivé skupiny nákladů a rozdělíme je dle druhového a kalkulačního členění, které je pro naši práci zásadní. Následující kapitola se soustředí na detailní popis kalkulačního systému firmy. Obecně popíšeme principy podnikové kalkulace s využitím kalkulačního vzorce, který je pro Fatru typický.

Závěr analytické části obsahuje praktický příklad kalkulace, který nám popsaný obecný postup napomůže uvést do praxe.

Druhá pasáž praktické části se bude věnovat již samotnému projektu implementace systému ABC ve společnosti Fatra, a. s. Activity-Based Costing je nová progresivní metoda, která nám poskytne zcela odlišný náhled na řízení podnikových nákladů než doposud. Jedná se především o řízení režijních nákladů, které díky metodě zprůhledníme a přiřadíme je nákladovým objektům, kterými jsou skutečně spotřebovávány. Metodu ABC budeme aplikovat na dva základní výrobní segmenty v podniku – PVC a POLYMERY. Závěr projektu bude věnován výslednému zhodnocení a doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKU A JEJICH KLASIFIKACE

Mezi základní cíle každého podniku patří maximalizace zisku, zvyšování tržního podílu, zvyšování konkurenceschopnosti a snižování nákladů.

Právě snižováním a zprůhledněním nákladů se budeme v této práci detailněji zabývat, jelikož pro náležitou implementaci systému ABC ve společnosti, je nutné, aby byly veškeré související náklady správně chápány.

Existuje velké množství definic, které charakterizují náklady v podniku. Obecně však můžeme náklady vymezit jako peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů, které jsou účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů a dalších nákladů nezbytných pro činnost firmy. (Synek a kol., 2006, s. 35-36) Podle Staňka (2003, s. 30) *nákladem měříme množství peněz, které jsme „obětovali“, zaplatili nebo také nezaplatili, za získání budoucího prospěchu.*

1.1 Pojetí nákladů

Nad náklady můžeme uvažovat v dvojitým pojetí, a to z hlediska finančního účetnictví nebo účetnictví manažerského. Pro každou společnost je zásadní porozumět a pracovat s náklady z obou hledisek, pokud má zájem s nimi pracovat co nejefektivněji.

1.1.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví

Finanční účetnictví povinně musí vést každá účetní jednotka. Hlavním principem je poskytnutí úplného, věrohodného a pravdivého obrazu o finanční situaci a hospodaření podniku. Základem je vedení dokumentace o nákladech a výnosech, výši a druhu majetku, závazcích, výsledku hospodaření atd.

Finanční účetnictví je zodpovědné za sestavování finančních výkazů pro různé uživatele, převážně externí (vlastníci, investoři, banky, věřitelé atd.). Informace získané vedením finančního účetnictví jsou orientovány převážně na období minulá. (Petřík, 2005, s. 24)

Náklady z pohledu finančního účetnictví jsou určeny pro tvorbu výkazu zisků a ztrát, kde jsme pomocí výnosů a nákladu souvisejících k danému období schopni vyčíslit zisk společnosti a následně výši daňové povinnosti.

Náklady jsou tedy vhodným nástrojem pro zjištění daňové povinnosti (FÚ), ale jejich struktura již není dostačující pro nejefektivnější řízení podnikových procesů.

Zjednodušeně můžeme náklady považovat jako určitý ekonomický zdroj, který je obětovaný na dosažení výnosů podniku.

Základní rysy:

- Protikladné vyjádření výnosů a nákladů (výpočet zisku)
- Volnost - nemusí se vždy vztahovat přímo k předmětu činnosti (dary, náklady na reprezentaci aj.)
- Ztráta hodnoty – snaha vyjádřit i úbytky, které do budoucna nepovedou ke zhodnocení vlastního kapitálu (odpis nedobytné pohledávky, opravné položky k majetku aj.)
- Mimořádné vlivy – snaha vyjádřit úbytek, který je způsoben mimořádnými okolnostmi (např. škoda vlivem živelné pohromy). (Král, 2006, s. 44)

1.1.2 Náklady z hlediska manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je charakteristické svou orientací na interní uživatele. Tento systém je určen manažerům na různých úrovních řízení (manažeři, výkonní ředitelé, vrcholový manažeři aj.) pro řízení a hodnocení společnosti.

Manažerské účetnictví monitoruje zejména informace týkající se výnosů, nákladů a zisku, které jsou spjaty s podnikatelským procesem. Náklady a výnosy jsou vyjádřeny mnohem podrobněji, jejich struktura a faktory, které na ně působí, nám jsou jasně známy. Toto rozdílné obsahové pojetí můžeme považovat za základní odlišnost od účetnictví finančního. (Petřík, 2005, s. 25)

Podle Krále (2006, s. 44) *se v manažerském účetnictví vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*

Náklady zobrazují nejen reálnou výši, ale také jejich racionální vynaložení z pohledu hospodárnosti.

Základní rysy:

- Účelnost – náklady jsou vynaloženy účelně a přiměřeně k výsledku činnosti
- Účelový charakter – vynaložení ekonomického zdroje nám v budoucnu přinese větší ekonomický prospěch, než byl původní náklad. Náklady jsou tedy i v těsnějším vztahu k podnikovým výkonům, které tvoří předmět činnosti společnosti. (Král, 2006, s. 44-45)

1.1.2.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví slouží především pro vnitropodnikové řízení společnosti. Primárním cílem je monitorovat skutečné vynaložení nákladů a výnosů k daným výkonům, a to i z hlediska činností, útvarů nebo procesů.

Nákladové účetnictví je úzce spjato s rozpočty a kalkulacemi, kontrolou a hospodářskými procesy.

Neustále se rozvíjející nákladové účetnictví dalo základ pro vznik manažerského účetnictví, které se stalo součástí každého progresivního podniku. (Synek, 2000, s. 78)

1.1.3 Základní rozdílnosti finančního a manažerského účetnictví

Tab. č. 1: Rozdíly finančního a manažerského účetnictví

(Diffen.com ,© 2012)

	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Uživatelé	externí	interní
Zájem	Minimalizace daňové povinnosti	Maximalizace zisku
Zaměření	Historie	Současnost, budoucnost
Formát	Regulováno státem	Neregulováno
Informace	Kvantitativní a měnová	Kvantitativní a kvalitativní, peněžní a nepeněžní
Obsah	Syntetické účty	Analytické účty
Pravdivost	Princip opatrnosti	Maximální
Cena	Reálná	Kalkulovaná
Jednotky	Finanční	Hodnotové, naturální

Pro efektivní řízení je nutné, aby vedení společnosti bylo schopné synchronizovat informace z finančního a manažerského účetnictví a koordinovalo tak budoucí vývoj podniku.

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Primárním cílem podniku je vytvoření zisku, který je výsledkem rozdílu výnosů a nákladů. Pro maximalizaci zisku je důležité správné řízení nákladů a jejich minimalizace.

Podle Schrolla (1997, s. 61) *náklady ve všech pojetích nepředstavují zdaleka stejnorodý celek. Skládají se z různých nehomogenních složek, které se liší druhem uplatněného ekonomického zdroje, zvláštnostmi jejich funkce v transformačním procesu, formou jejich projevu nebo způsobem jejich reakce na působící faktory.*

Proto je důležité náklady uspořádat dle jejich klasifikace, která nám přiblíží jejich využití a usnadní nám s nimi práci.

2.1 Druhové členění nákladů

Podle druhu členíme náklady, které byly vynaloženy na konkrétní vstupy. Druhové náklady jsou využívány v účetnictví, proto je také najdeme seřazeny v účetní osnově účetní jednotky, kde jsou podrobně rozděleny.

Může se jednat např. o:

- spotřebované nákupy,
- služby,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- odpisy,
- rezervy,
- mimořádné náklady aj. (Váchal a Vochozka, 2013, s. 209-210)

Nákladové druhy jsou charakterizovány třemi základními vlastnostmi. Jedná se o:

- náklady jsou externí – jedná se pouze o náklady, které do dané aktivity vstupují z vnějšku (např. spotřeba nakupovaných polotovarů). Součástí nemohou být náklady interní, které vznikly spotřebou výkonů uvnitř podniku (např. spotřeba polotovarů vlastní výroby)
- náklady jsou prvotní – externí náklady se v podnikovém procesu objevují poprvé = prvotní náklady. Interní náklady se objevují již podruhé, proto je nazýváme náklady druhotnými.

- náklady jsou jednoduché – jako prvotní náklady mají jednoduchý charakter (tvořeny jedinou složkou) na rozdíl od nákladů druhotných, které jsou tvořeny komplexními náklady (několik prvotních nákladů dohromady). (Schroll, 1997, s. 62)

2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je základním předpokladem, abychom poznali, zda prováděné procesy jsou efektivní. Každý náklad, který vznikne, musí být doložen konkrétním účelem. Pomocí účelového členění získáváme důležité informace jako např. účel vynaložených nákladů nebo fáze produkce, kde náklady vznikly. Mezi základní fáze vzniku nákladů můžeme řadit náklady technologické, náklady na obsluhu, na řízení a zajištění daného procesu.

Náklady členěné účelově můžeme dále dělit na:

- Jednicové náklady – souvisí přímo s využívanou technologií, někdy taky nazývané náklady technologické. Jsou to náklady na jednici a jsou přímo měřitelné. Existuje vztah přímé úměry k produkovanému množství (ks), s váhou (kg, t) nebo časem (s, min, h). Jednicové náklady jsou v souladu s náklady přímými a variabilními.
- Režijní náklady – nelze je přímo přiměřit k jednotce výkonu. Zahrnují náklady, které s daným procesem souvisejí celkově. Můžou to být náklady na kontrolu jakosti, manipulace, seřízení strojů, údržba, nájem, skladování, správa atd. Režijní náklady nerostou přímo úměrně s velikostí produkce, je velmi těžké je vyčíslit. (Hunčová, 2007, s. 50)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Pomocí kalkulačního členění, přiřazujeme jednotlivé náklady k daným výkonům nebo jejich částem. Toto rozřazení probíhá v několika krocích. Nejčastěji musíme jako první náklady rozdělit na výrobní a nevýrobní, následně je rozdělíme dle jednotlivých druhů činností, procesů případně operací.

Náklady musíme vždy zařadit k příslušnému výkonu a rozdělit do dvou základních skupin – náklady přímé a nepřímé.

- Náklady přímé – tento druh nákladů se přímo váže ke konkrétnímu výkonu (výrobku). V žádném případě nezasahuje do produkce výrobku jiného a ani nesouvisí s jinými podnikovými procesy. Jednoduchým dělením, celkové hodnoty a vyrobeným

množstvím, můžeme získat přímé jednicové náklady. Jako dobrý příklad přímých nákladů můžou sloužit např. spotřeba materiálu nebo přímé mzdové náklady).

- Náklady nepřímé (režijní) – jsou pravým opakem přímých nákladů. Základním rysem je, že jsou vynaloženy na produkci více druhů výrobků a jsou užity pro zajištění plynulého chodu podniku. Pokud se tedy snažíme zjistit celkové jednicové náklady na výrobek, musíme připočítat i část nákladů režijních, které podle určitého vzorce rozdělíme mezi konkrétní druhy výrobků. (Vochozka a Mulač, 2012, s. 75-76)

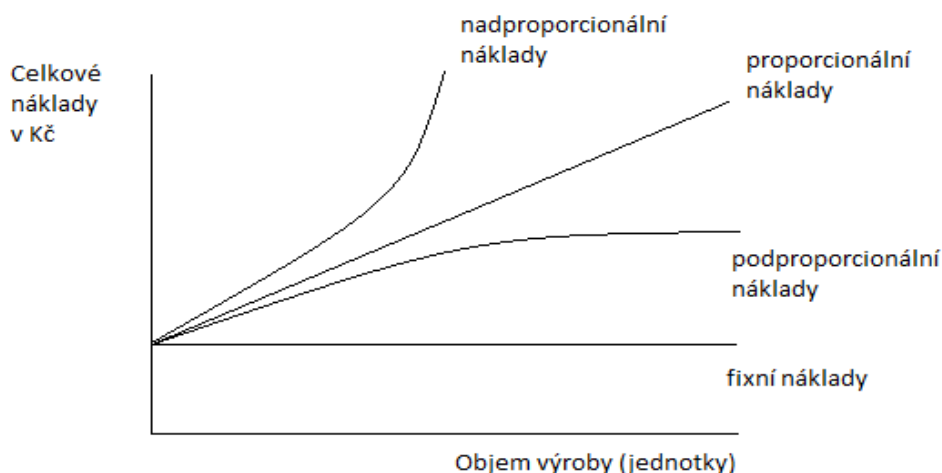
2.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů

Tohle členění nám vyjadřuje závislost nákladů na změnách objemu vyráběné produkce. Z tohoto hlediska můžeme mít náklady:

- Variabilní (závislé) – jejich výše se odvíjí od změny objemu výroby, jsou ke změně objemu výroby přímo závislé.

Variabilní náklady můžeme rozdělit podle typu závislosti na změně rozsahu výroby do tří skupin, na proporcionální (spotřeba materiálu), nadproporciální (mzdy za přesčasovou práci) a podproporciální (náklady na údržbu strojů). (Čechová, 2011, s. 81-82)

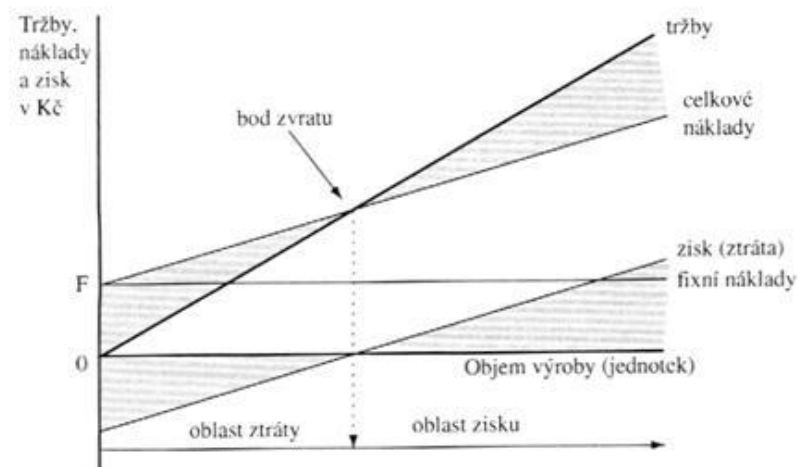
- Fixní (nezávislé) – naopak náklady fixní se v závislosti na objemu výroby nemění, nelze je ekonomicky dělit, jsme schopni je pouze podle zvoleného měřítka přiřazovat k procesům (odpisy strojů, časová mzda pracovníků, nájem aj.). (Čechová, 2011, s. 81)



Obr. č. 1: Průběh celkových variabilních nákladů (Synek a kol., 2006, s. 40)

Někdy může nastat situace, kdy nejsme schopni přesně určit, zda jde o náklady přímo fixní nebo variabilní. Některé náklady mohou nést část jak fixní, tak i variabilní. Příkladem může být spotřeba energie, které odebíráme stejné množství v určitém rozmezí výroby. Jakmile však překročíme určitý objem, je zapotřebí připojit další jednotky energie.

Rovnováhy mezi celkovými náklady (variabilní a fixní) a výkony, na které jsou náklady vynaloženy, dosáhneme pomocí vyjádření bodu zvratu. Bod zvratu tedy vyjadřuje takové množství produkce, kdy jsou náklady pokryty tržbami a nevzniká nám zisk ani ztráta. Od tohoto okamžiku je zajištěna návratnost investice. (Čechová, 2011, s. 82)



Obr. č. 2: Bod zvratu (Synek a kol., 2006, s. 44)

3 NÁKLADOVÁ KALKULACE

Kalkulace je jeden z nejstarších nástrojů, který slouží pro efektivní řízení nákladů. Obecně bychom mohli kalkulaci rozumět určité zjištění nebo stanovení nákladů, zisku, ceny nebo jiné veličiny na výrobek, práci, službu, případně další činnosti v podniku. Nejčastěji se ovšem kalkulace zaměřuje na vlastní náklady.

Základem kalkulace je výpočetní postup, který má jasnou a prakticky neměnnou strukturu. Hlavním cílem je co nejadresnější přiřazení nákladů na jednotku výkonu.

Spolehlivý kalkulační systém je pro každou společnost velmi důležitý, jelikož nám je nápomocen při zodpovídání základních otázek jako např. kolik čeho koupit, za kolik nakupovat, jakou cenu stanovit výrobku, jaké byly přibližné náklady zakázky, než prošla celým procesem nebo jaká část režijních nákladů bude k danému výrobku připočítána. (Strachotová, 2012, s. 62)

Pojem kalkulace může být chápán z různých hledisek:

- jako činnost pro stanovování nákladů,
- jako standardizovaný kalkulační postup – metoda,
- jako výsledek kalkulační činnosti, již vykalkulované náklady,
- jako středisko kalkulace, tedy prostor, kde se kalkulace provádí.

Také je třeba si uvědomit, že kalkulace hraje důležitou roli v úlohách rozhodovacího procesu.

Prostřednictvím kalkulací jsme schopni rozhodovat o:

- řízení výroby (pomocí kalkulace výrobní, technické nebo technologické),
- vlastních nákladech, které vznikají při aktivaci vlastních výkonů,
- návratnosti investic, případně změnách v nabídce sortimentu,
- analýze hospodárnosti výroby (snížení nákladů, zvýšení zisku),
- stanovení cen výrobků podle tržního prostředí (výrobní a kapitálové podmínky),
- analýze vývoje nákladů a cen v rámci reálného trhu (metoda časových řad),
- reálnosti strategických a taktických plánů,
- vývoji z hlediska technických a technologických změn,
- vyhodnocení kapacitního využití,
- vyhodnocení investičních záměrů. (Hunčová, 2007. s. 66)

V současnosti kalkulace prožívá velký návrat do podniků po celém světě. Díky neustále nabývajícím zájmu se kalkulace a kalkulování stalo hlavním nástrojem pro úspěšné řízení firmy a je chápáno jako nedílná součást manažerského řízení.

Ve světě i v České republice se řízení nákladů orientovalo především na náklady přímé. Pro pracovníky je řízení přímých nákladů jednodušší, jelikož jejich výše a funkce jsou jasné, navíc existuje mnoho již ověřených postupů a modelů, která jim práci značně zjednodušuje. Ovšem musíme brát v úvahu i problematiku nákladů režijních (nepřímých), což už mezi modelové situaci příliš nezapadá a praxe v tomto případě zaostává. Ve výrobních podnicích přímé náklady samozřejmě neustále zastupují dominantní roli, ovšem je nutné se soustředit i na náklady režijní, které neustále rostou a nabývají tak na důležitosti, kdy se potřeba správně je řídit stává nevyhnutelnou. Častou příčinou rapidního růstu režijních nákladů je zvyšování výdajů na marketing, reklamu nebo také rostoucí transakční náklady (náklady vztahující se k logistice, školení, kvality, testování apod.). Kislingerová a Nový (2005, s. 164) konstatují, že podniky čelí režijním nákladům jednak přímo, jednak výraznějším snižováním přímých nákladů.

Novodobým trendem dnešních podniků je štíhlá výroba, která se výrazně liší od zažité hromadné výroby, a také je nutné ji i jinak řídit. Výroba je proměnlivá, podmínky se často mění a je zapotřebí držet krok a neustále se přizpůsobovat. Proto je důležité přizpůsobit i styl sestavování kalkulací na jednotlivé zakázky, které se mohou od sebe významně lišit. Kalkulace se tak pro nás stává nepostradatelným zdrojem informací, které jsou pro efektivní řízení nezbytné.

3.1 Předmět kalkulace

Podle Krále (2006, s. 126) *předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí*. V současnosti je pojem předmět kalkulace často nahrazován novým označením nákladový objekt. Avšak neustále se jedná o objekt, u kterého podnik sleduje náklady. Podnik si může předmětem kalkulace zvolit téměř cokoliv, podstatná je priorita nákladů, které chce firma sledovat. Nejčastější případy předmětu kalkulace jsou hlavní produkty (výrobky, služby), ale může se také jednat o organizační jednotky nebo pobočky. (managementmania.com, © 2011-2013)

Předmět kalkulace je vymezen dvěma pojmy:

- Kalkulační jednice – je druhově a jakostně vymezený konkrétní výkon, na který se stanovují nebo zjišťují náklady, případně další hodnotové veličiny (např. cena).
- Kalkulované množství – vyjadřuje počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují, případně zjišťují celkové náklady. Vymezení kalkulačního množství je důležité především pro určení průměrného podílu fixních nákladů na kalkulační jednici. (Lukášová, © 2007–2014)

3.2 Alokace nákladů

Alokací nákladů rozumíme činnost, kdy přiřazujeme náklady určitým objektům, které jsou předmětem našeho rozhodovacího řízení. Za nákladový objekt nemusí být považován pouze podnikový výkon, ale může se jím stát i útvar, aktivita, činnost, zákazník nebo jakékoli manažerské rozhodnutí.

Pro řádnou alokaci nákladů je zapotřebí zabývat se cíli alokace, principy alokace a fázemi alokace.

3.2.1 Cíle alokace

Hlavním cílem alokace nákladů je poskytnutí informací o nákladech, které jsou považovány pro určité rozhodnutí za relevantní. Je důležité, aby zvolený způsob alokace respektoval, jak vztah nákladu k objektu, tak i rozhodovací úlohu.

Rozhodovací úloha:

- řeší způsob využití ekonomických zdrojů k určité kapacitě,
- vychází z vypočtených nákladů, které jsou propojeny s výkony,
- poskytuje informace pro cenová rozhodnutí,
- má za úkol zainteresovat manažery a zaměstnance, aby jednali v zájmu podniku, plnili podnikové cíle a přispívali k rozvoji organizace,
- informuje o ekonomických zdrojích, které jsou vázány v produktech. (Král a kol., 2010, s. 131)

3.2.2 Principy alokace

Nalezení příčinného vztahu mezi náklady a výkony by mělo patřit mezi primární cíl všech metod kalkulace.

Máme tři různé principy, pomocí nichž můžeme přistupovat k alokaci nákladů. Výběr principu se odvíjí od vytyčeného cíle. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 120)

Principy alokace:

- Princip příčinné souvislosti – je postaven na zásadě, že ke každému výkonu můžou být připsány jen ty náklady, které jsou daným výkonem skutečně vyvolány. Tento princip je považován za základní. Až pokud aplikace tohoto principu za daných podmínek není možná, přistupuje se k využití dalších dvou principů, které jsou popsány níže. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 121)
- Princip únosnosti – nejčastěji se prosazuje v reprodukčních úlohách a v dalších úlohách, které jsou spojeny s obhajobou ceny. Tento princip může být také použit jako nástroj pro motivace manažerů (efektivnější využití kapacit). Pomocí tohoto principu jsme schopni určit výši nákladů, kterou je objekt schopen unést.
- Princip průměrování – není schopen přesně udat náklady, které se k objektu vážou. Princip jako východisko využívá vypočtené průměrné náklady, které posléze k daným objektům přiřadí. Tento způsob není nejvhodnější, jelikož např. u heterogenních výrobků může být dost nepřesný a zavádějící. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 54)

3.2.3 Fáze alokace

Analýza alokačních fází je účinný nástroj, díky němuž můžeme zprůhlednit příčinu a vztah mezi podnikovými výkony a vynaloženými náklady. Jednotlivé alokační fáze představují dílčí části celkového procesu, kdy přiřazujeme náklady ke konečnému výkonu.

Alokace se provádí ve třech fázích:

1. **fáze:** přiřadíme přímé náklady objektu, který příčinně vyvolal jejich vznik,
2. **fáze:** s co největší přesností vystihneme vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Z objektu se tak vlastně stane zprostředkující veličina, která vyjadřuje souvislosti mezi výkony a nepřímými náklady,
3. **fáze:** co nejpřesněji vyjádříme výši nepřímých nákladů, které připadají celému druhu vyráběného, případně prováděného výkonu. (Král a kol., 2006, s. 129)

3.3 Kalkulační systém

Kalkulační systém je soustava jednotlivých druhů kalkulací, které v podniku plní rozdílné funkce, ale přitom jsou společně propojeny. Systém má za úkol dílčí kalkulace sjednotit a zajistit jejich vzájemnou návaznost.

Pro každý podnik by mělo být vytvoření vlastního kalkulačního systému samozřejmostí. V něm jsou následně podrobně definovány zásady jak kalkulace sestavovat, správná volba metody, techniky a charakter nákladů, které budou do kalkulací ceny výkonu zahrnuty.

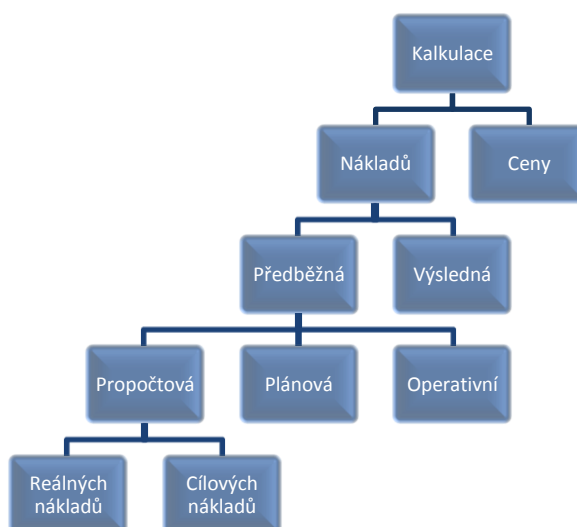
Dle potřeby byly vyvinuty různé druhy kalkulací, které se od sebe liší rozsahem, náročností, výsledným cílem, alokací nepřímých nákladů atd. Není ovšem pravda, že by nám nejrozsáhlejší a nejpodrobnější kalkulace přinesla nejefektivnější výsledek. Je třeba mít na mysli, že kalkulace by měla být vytvořena na míru danému výkonu.

Množství druhů kalkulací, které daný kalkulační systém obsahuje je závislý na:

- druhu společnosti,
- velikosti společnosti,
- náročnosti kritérií na vypovídající schopnosti kalkulací,
- potřebě jejich využití z hlediska časového horizontu,
- kalkulačním systémem a jeho členění. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182)

Kalkulace je možné sestavit ve dvou fázích – jako předběžné nebo výsledné.

Kalkulační systém a jeho členění



Obr. č. 3: Kalkulační systém a jeho členění (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s.61)

3.3.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace se sestavuje ještě před zahájením výroby. Pro tuto kalkulaci budou použity výchozí informace jako norma spotřeby nebo pracnosti, zkušenosti z minulých období, odhady, rozpočty režijních nákladů aj. Cílem předběžné kalkulace je zjistit výši vynaložených nákladů na jednici výkonu a provést rozhodnutí, zda se nám daný výrobek vůbec vyplatí vyrábět. (testyzucetnictvi.cz, © 2006-2014)

Předběžnou kalkulaci můžeme dále dělit na kalkulaci operativní, plánovou a propočtovou.

Operativní kalkulace – využívá se především pro operativní řízení výroby a je sestavována z údajů vycházejících z norem spotřeby materiálu na jednici nebo normách spotřebovaného času na jednotlivé výrobní operace. Kalkulace se vždy vztahuje k jednotlivému výrobku nebo zakázce. Základní podpůrný materiál pro vznik operativní kalkulace je zakázkový kusovník a zakázkový technologický postup danou výrobní operaci. (orc.z.cz, © 2013)

Plánovaná kalkulace – je vhodná při řízení nákladů u opakované a stabilizované sériové a hromadné výroby. Základem je vytvoření kalkulace roční, ze které se následně tvoří konkrétnější kalkulace čtvrtletní. Výhodou je, že již navazujeme na podobné konstrukční a technologické postupy daného výrobku. (Synek a kol., 2000, s. 109; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 61)

Propočtová kalkulace – se sestavuje pro nové nebo neopakovatelné výrobky. Pro výrobu zatím nemám žádnou normu, proto vycházíme z výsledné kalkulace, náčrtků, technických parametrů, ceny, případně stejných nebo podobných výrobků. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 183)

3.3.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace je pouze nástrojem kontroly. Náklady na daný proces se již nedají ovlivnit, jelikož kalkulace je sestavena až po dokončení daného výkonu. Výslednou kalkulaci můžeme srovnat s kalkulací předběžnou a zjistit tak odchylku skutečného nákladu.

Výslednou kalkulaci můžeme dále použít jako výchozí zdroj pro kalkulaci předběžnou u podobného výkonu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 187)

3.4 Typový kalkulační vzorec

Kalkulace je vyjádření nákladů na určitý výkon. Jednotlivé nákladové položky jsou seřazeny v určitém sledu a dohromady tvoří kalkulační vzorec pro daný výkon. V tomto vzorci využíváme kalkulační členění nákladů, takže se jedná o náklady přímé (jednicové) a režijní.

Vznik kalkulačního vzorce se datuje již na počátek 20. století. Postupem času se struktura vzorce přizpůsobovala výrobním a ekonomickým podmínkám. Politické zvraty v roce 1948 se také dotkly kalkulačního vzorce, zejména snaha o jednotnou formu ve všech odvětvích hospodářství (dáno vyhláškou). Právě tyto skutečnosti vedly ke vzniku tzv. typového kalkulačního vzorce, který se v podstatě využívá dodnes. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177-178)

Typový kalkulační vzorec:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (položky 1 – 4)
5. Správní režie a zásobovací režie
Vlastní náklady výkonu (položky 1 – 5)
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1 – 6)
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (prodejní cena) (Soukupová a Strachotová, 2005, s. 64)

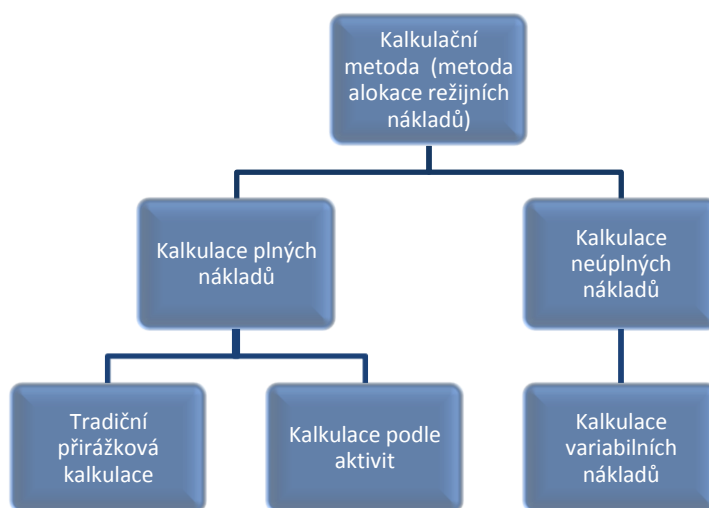
Typový kalkulační vzorec dnes samozřejmě není dostačující pro všechny podniky. V každé společnosti je struktura nákladů pro jednotlivé výkony odlišná, proto některé progresivní firmy mají proměnlivé kalkulační vzorce, které jsou přizpůsobeny na míru nákladových položek, cíleného uživatele a charakteru rozhodování.

Typový kalkulační vzorec není dostatečně podrobný, aby se stal podkladem pro řešení všech rozhodovacích úloh v podniku, proto vznikají kalkulační vzorce nové, které jsou více ušité na míru. (Soukupová a Strachotová, 2005, s. 64)

3.5 Kalkulační metody

Kalkulační metody můžeme považovat za určité postupy, díky nimž můžeme získat co nejpřesnější informace o struktuře, charakteru a výši nákladů na daný výkon. Různorodý charakter dnešních podniků dal vznik mnoha druhům kalkulačních metod. Cílem každého podniku je řídit náklady s co největší přesností a efektivností, proto je důležité, aby si zvolil správný typ kalkulace. Metody kalkulace se od sebe mohou lišit v mnoha směrech, např. způsobem využití, principem nebo rozsahem alokovaných nákladů, charakterem výrobního procesu aj. (Popesko, 2009, s. 60)

Na obrázku č. XX můžeme vidět základní dělení kalkulačních metod, které jsou níže v práci i popsány.



Obr. č. 4: Základní typy nákladových kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)

3.5.1 Absorpční kalkulační metody (kalkulace plných nákladů)

Absorpční kalkulace je metoda, která nám umožňuje konkrétnímu výrobku přiřadit veškeré náklady spojené s jeho výrobou. Přímé náklady se přiřadí přímo a náklady režijní pomocí rozvrhové základny. V současnosti se můžeme setkat s mnoha druhy metod, které jsou určeny pro užití v různých situacích (množství výrobků, homogenita, hlavní vs. vedlejší výrobek a další.). Pro efektivní řízení nákladů, je nutné vybrat takovou metodu, která je pro nás nejvhodnější.

Mezi základní kalkulační metody může zařadit:

Kalkulace dělením

Prostá kalkulace dělením

Kalkulaci dělením řadíme mezi nejjednodušší kalkulační metodu. Je charakteristická pro podniky, které se zabývají hromadnou výrobou jako výroba elektrické energie, výroba piva nebo těžba uhlí. Náklady na jednotku získáme pomocí jednoduchého výpočtu, kdy celkové náklady za období vydělíme počtem výkonů, které podnik za dané období vytvořil. Tuto metodu lze použít pouze v případě striktně homogenní výroby. (Synek a kol., 2000, s. 98)

Kalkulace dělením s ekvivalentními čísly

Tuto metodu můžeme využít i pro ne zcela homogenní výkony. Jedná se o výrobu, která se liší výhradně v jednom měřitelném parametru (např. velikost, jakost, hmotnost, rozměr, množství jedné z ingrediencí).

Základem tohoto typu kalkulace je stanovení představitele, což je typický výrobek, který je pro naši výrobu nejběžnější. Tomuto výrobku přidělíme ekvivalent nákladů = 1. S tímto představitelem srovnáme podobné výrobky, kterým dle zvoleného parametru poměrově přidělíme jejich ekvivalenční čísla. Dále vypočítáme sumu ekvivalentů (u všech výrobků) a podělíme jí celkové náklady, díky čemuž zjistíme náklad na ekvivalent. V konečné fázi vynásobíme náklad na ekvivalent s ekvivalenčním číslem a získáme náklad na daný výrobek. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 66-67)

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace je jedna z nejpoužívanějších metod. Její využití je vhodné i pro heterogenní výrobu, proto je hojně využívána většina podniky. Podobnost kalkulovaných výkonů nemusí nést žádné podobné vlastnosti, může jít o výrobky naprosto odlišné.

Princip této metody je rozdělení nákladů do dvou skupiny- náklady přímé a režijní. Přímé náklady přiřadíme přímo kalkulační jednice a celkové náklady režijní přidělíme dle zvolené rozvrhové základny. Rozvrhová základna může být využita ve variantě sumační (jedna univerzální) nebo diferencované (více rozvrhových základen). Sumační varianta předpokládá, že veškeré režijní náklady se vyvíjí rovnoměrně k jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. V dnešních podmínkách, kdy podnikům vévodí složitá výroba, je tento koncept téměř nereálný. Z tohoto důvodu firmy pracují především s diferencovanou přirážkovou kalkulací, která dovoluje využití více rozvrhových základen, které jsou přiřa-

zeny výkonům dle faktoru, který náklady ovlivňuje nejvíce (zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a další). (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 68-69)

Rozvrhové základny můžeme v obecném pojetí rozdělit na dvě skupiny, a to základnu peněžní nebo naturální. Peněžní rozvrhová základna je vyjádřena výhradně v jednotkách peněžních (např. mil. Kč), režijní přírážka pak v procentech. Použití peněžní rozvrhové základny však může často vést k nesprávnému přiřazení nepřímých nákladů, z důvodu nestálosti vývoje ceny. Naturální rozvrhová základna je vyjádřena v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku (např. Kč/h). Tato základna má větší vypovídající schopnost, je přesnější a není tak snadno ovlivnitelná jako základna peněžní. Obě varianty mají jak své výhody, tak i nevýhody, je již na samotném podniku, aby si zvolil základnu, která pro něj bude nejvhodnější. (Popesko, 2009, s. 71)

Jak již vyplynulo z předešlého textu, správné určení rozvrhové základny je primárním předpokladem pro efektivní využití přírážkové kalkulace.

Požadavky na rozvrhovou základnu:

- maximální příčinný vztah mezi náklady a určenou veličinou, která bude představovat rozvrhovou základnu
- dostatečná velikost, která bude eliminovat menší výkyvy, které nebudou neúměrně ovlivňovat rozvrhované náklady na jednici
- stálost poměru mezi rozvrhovanými náklady a rozvrhovou základnou = proporcionalita
- jednoduchá, dostupná a kontrolovatelná (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 192)

Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů se využívá v případě, kdy při jednom technologickém postupu vzniká více druhů výrobků. V literatuře se uvádí často jako příklad výroba plynu, kdy u uhlí vzniká kromě hlavního produktu plynu také koks, dehet, benzol a čpavek. Vytvořené náklady tak musíme rozdělit mezi několik výrobků.

Podle potřeby využijeme zůstatkovou metodu kalkulace nebo metodu rozčítací.

Zůstatkovou (odečítací) metodu využijeme, pokud je možné z dané skupiny výrobků vyčlenit jeden výrobek hlavní. Tato metoda spočívá na principu, kdy od celkových nákladů odečteme všechny méně významné výrobky v jejich prodejních cenách, zbylé náklady při-

padnou na výrobek hlavní. Pozitivum je jednoduchost metody, ovšem vzniká problém nekontrolovatelnosti nákladů na vedlejší výrobky.

Rozčítací metoda se použije v případě, když nejsme schopni rozčlenit výrobky na hlavní a vedlejší. Celkové náklady rozdělíme mezi vzniklé výrobky pomocí poměrových čísel. Poměrová čísla jsou přiřazena jednotlivým výrobkům podle jejich vyrobeného množství, množství surovin, které bylo zapotřebí pro jejich výrobu nebo taky podle poměru jejich technických vlastností. (Synek a kol., 2000, s. 104-105)

Fázová metoda kalkulační

Tato metoda je často využívána u výroby, která se soustředí na produkci pouze jednoho výrobku, případně homogenní skupiny výrobků. Většinou se jedná o členitý proces, kdy výrobek prochází několika fázemi. Kalkulaci tak zaměříme na jednotlivé výrobní fáze, místo na výrobek. Kalkulaci (prostá kalkulace) provádíme u každé fáze zvlášť, tak abychom byli schopni zjistit náklady na meziprodukt. Náklady na konečný produkt získáme jednoduše pomocí součtu všech nákladů na meziprodukty v jednotlivých fázích. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 73)

Dynamická kalkulace

Podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2008, s. 76) *tato metoda reaguje na různý stupeň využití kapacity tím, že podle stupně využití kapacity mění režijní přírůzek. Jde o zpřesnění dosavadních kalkulací. Vyčísluje tedy náklady při různém stupni využití výrobní kapacity. Cílem této metody je zjistit optimální využití kapacity.*

Dynamická kalkulace nepředstavuje přímo samostatnou kalkulační metodu, jedná se spíše o alokační princip. (Popesko, 2009, s. 67)

3.5.1.1 Nedostatky absorpční kalkulace

- nepřesné přiřazení režijních nákladů na kalkulační jednici, výrobek ponese náklady, které by se k němu vázat neměly;
- pokud má podnik velké množství činností, které spadají převážně do režijních nákladů (např. reklamace, obchodní činnost, propagace aj.) vzniká riziko nesprávného přiřazení těchto nákladů, v důsledku nevhodného výběru rozvrhové základny;
- výrobky mohou být snadno nákladově nadhodnoceny (standardní výrobky) nebo podhodnoceny (speciální produkty). (Popeska, Jirčíkové a Škodákové, 2008, s. 76-77)

3.5.2 Neabsorpční kalkulační metoda (Kalkulace neúplných nákladů)

Kalkulace neabsorpční jsou zaměřeny na přiřazování variabilních nákladů k výkonům. Fixní náklady do výrobku vůbec nekalkulujeme, necháváme je v celku stranou. V konečné fázi jsou uhrazeny z rozdílu výnosů a variabilních nákladů.

Tato kalkulační metoda vznikla, aby se v kalkulacích mohly eliminovat chyby, které často vznikaly při absorpčních metodách (nesprávné přiřazení režijních nákladů k výkonům).

S neabsorpční kalkulací se také můžeme setkat pod názvem **kalkulace variabilních nákladů**, což nám dává jasně najevo, že pracovat budeme pouze s variabilními náklady.

Metoda pracuje s příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku, který vznikne rozdílem prodejní ceny a variabilními náklady daného výrobku. Pomocí příspěvku na úhradu jsme schopni zjistit v jaké míře je produkt schopen pokrýt část fixních nákladů a zisku. (Popeska, Jirčíkové a Škodákové, 2008, s. 80-81)

Nevýhodou kalkulace variabilních nákladů je neschopnost vyčíslit, co nejpřesnější náklady na výkon, jelikož k výrobku nepřipočítáváme žádné fixní náklady. Tuto metodu můžeme považovat spíše za pomocný nástroj řízení, který musíme doplňovat o další typy kalkulací, které dosahují přesnějších informací o struktuře a příčinné spotřebě režijních nákladů. (Popeska, Jirčíkové a Škodákové, 2008, s. 86)

4 ACTIVITY – BASED COSTING

Závěr teoretické části této práce je zaměřen na problematiku jedné z moderních metod kalkulace nákladů Activity-Based Costing (ABC). V České republice se můžeme setkat s různorodým označením této metody, v literatuře často bývá uvedena i jako kalkulace nákladů podle aktivit, kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám nebo řízení na základě dílčích aktivit. Ovšem vždy se jedná o stejnou metodu, která se zaměřuje na přiřazení nákladů výkonům podle příčinného vztahu jejich vzniku.

Vznik nové metody pro řízení nákladů bylo nevyhnutelné. Tradiční kalkulace se začaly jevit jako nedostačující se změnou podnikatelského prostředí. Manažeři byli obklopeni relativně stabilním prostředím, kdy se nemuseli obávat velkých změn ze strany struktury výkonů, zákazníků, cen vstupů nebo síle konkurence. Dnešní doba je však charakteristická neustálými změnami, která nutí manažery být stále ve střehu, přizpůsobovat a reagovat na nově vzniklé situace, neustále monitorovat konkurenci a zákazníky, dát důraz na flexibilitu a efektivnost řízení.

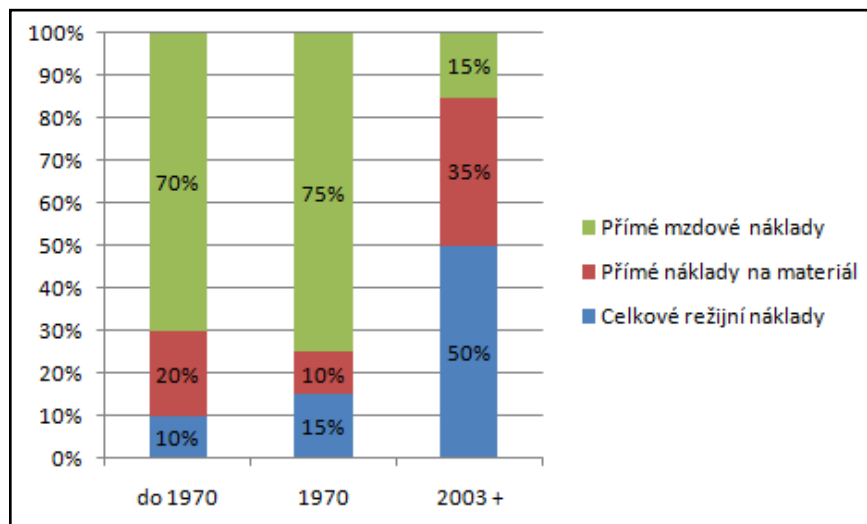
Pro podniky je v takovém prostředí obtížné přežít, natož navíc prosperovat. Manažeři nejsou schopni obstát, pokud se nepřizpůsobí turbulentním změnám. Pro efektivní řízení je nutné mít všechny dostupné informace. Právě potřeba efektivněji řídit, dala vznik nové kalkulační metodě ABC, která odhaluje skutečné příčiny vzniku nákladů a podává jejich skutečný obraz. Získáme podrobné informace, jak o nákladech, tak i o aktivitách, činnostech, výkonech nebo nákladových objektech, což z obyčejné metody kalkulace dělá i neocenitelný nástroj nákladového řízení, který nám umožní náklady efektivně řídit, snižovat a optimalizovat.

Metoda ABC vznikla v 80. letech minulého století v USA jako reakce na neustále vzrůstající požadavky, které byly na systém řízení nákladů kladeny.

Mezi základní požadavky na moderní systém řízení patří např. využití moderní technologie, zahrnutí času jako důležitého nositele nákladů, zahrnutí kvality, produktivity a kapacity vztahující se k výkonům, monitorování a měření plýtvání a jeho eliminace a další.

Rychle rozvíjející nové pojetí řízení začalo být velmi náročné, bylo zřejmé, že tradiční metody budou zaostávat a manažeři budou nuceni od těchto koncepcí odstoupit. (Popesko, 2009, s. 99-101)

Metoda také řeší problematiku neustále narůstajících podpůrných a režijních nákladů, které někdy tvoří až 50 % celkových nákladů firmy. Názorný příklad růstu režijních nákladů ve firmách můžeme sledovat na grafu č. 1.



Graf č. 1: Současná struktura celkových nákladů firem

(Petřík, 2007, s. 85)

4.1 Základní pojmy

Nyní si uvedeme a definujeme pár základních pojmů, které se k problematice kalkulace ABC vztahují.

Nákladový objekt

Nákladovým objektem (cost object) je míněn výstup modelu ABC. Může to být téměř cokoliv jako zákazník, produkt, řada produktů, zakázka nebo také distribuční cesta. Podává nám informaci, jaké jsou na jeho proces skutečně vynaložené náklady.

Aktivita

Aktivitami jsou myšleny činnosti ve firmě, které jsou součástí každé procesu firmy. Aktivity jsou vykonávány zdroji firmy, může to být činnost jako např. balení, nastavení stroje, plánování výroby, získání zákazníka aj. Jednotlivé aktivity jsou vždy spojené s příslušným nákladovým objektem, který dané aktivity spotřebovává. Aktivita by měla být vždy pojmenovaná co nejpřesněji, aby bylo jasné, čeho se týká.

Zdroje

Zdroje jsou výrobní faktory, které představují vstupy do modelu ABC. Zdroje vykonávají příslušné aktivity, při kterých jsou postupně spotřebovávány. Typickými zdroji jsou za-

měštnanci, stroje, materiál, zařízení a další. Právě spotřebou nebo opotřebením zdroje vznikají náklady. Příčiny vzniku nákladů existují ve dvou dle příčiny spotřeby zdrojů a příčiny spotřeby činností.

Příčiny spotřeby zdrojů (resource cost drivers) – spočívá ve spojení zdrojů s aktivitami, tedy kolik je spotřebováno zdrojů na aktivitu. Výsledkem je náklad na danou aktivitu. V tomto případě se může jednat o počet lidí, kusů, m² aj.

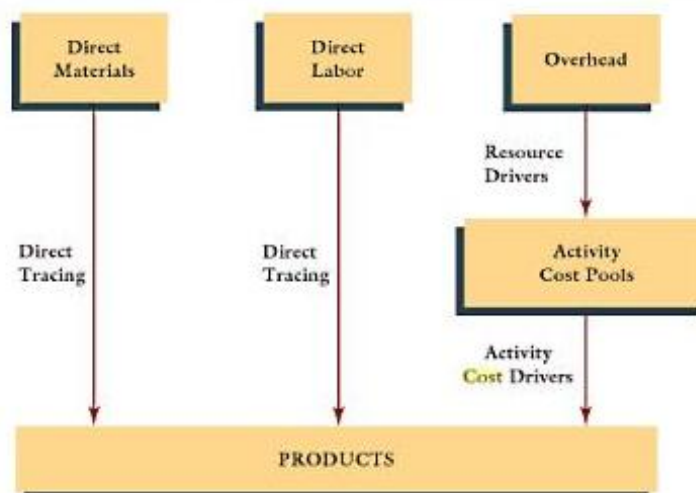
Příčiny spotřeby činností (activity cost drivers) – spočívá ve spojení aktivit s nákladovými objekty, tedy kolik je spotřebováno aktivity na daný nákladový objekt. Výsledkem je náklad na určitý nákladový objekt. V tomto případě se může jednat o objemové příčiny přímých nákladů jako hodiny, strojohodiny, koruny práce nebo příčiny, které s objemem přímým nákladů nesouvisí jako počet materiálových položek nebo počet technologických změn. (Staněk, 2003, s. 99-100)

Model a systém ABC

Efektivní model ABC musí splňovat tři klíčové body:

- začít s náklady, které jsou přesně definované a měřitelné;
- musí řádně odrážet příčinu a vliv vztahu mezi firemními výkony, aktivitami a náklady;
- musí být využity vhodné způsoby. (Hicks, 1999, s. 21)

System ABC



Obr. č. 5: Activity-Based Costing Model (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 96)

Náklady u kalkulace ABC můžeme rozdělit na dvě skupiny – náklady přímé a nepřímé. Jak můžeme poznat z obr. č. 5 náklady přímé, jako je přímý materiál nebo přímé mzdy, vstupují do výrobku rovnou, na rozdíl od nákladů režijních, které vstupují do aktivit, podílejících se na tvorbě produktu, a následně jsou tyto nákladové činnosti přiděleny danému výkonu.

4.2 Etapy zavádění metody ABC

V této části práce se budeme věnovat problematice, jak vytvořit jednoduchý základní model ABC, který můžeme taktéž označit jako model historický. Pomocí historického modelu pohlédneme na náklady předešlého období z jiné perspektivy a získáme tak přesnější informace o nákladových objektech, především jejich ziskovosti a nákladnosti. (Staněk, 2003, s. 110-111)

Postup pro tvorbu modelu je rozdělen do 5 základních etap:

1. etapa – úprava účetních dat
2. etapa – definice struktury ABC systému
3. etapa – procesní nákladová analýza
4. etapa – analýza aktivit
5. etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

4.2.1 Úprava účetních dat

Cílem první etapy je úprava účetních dat, tak aby potřebné informace vzaté z účetních knih nebyly pokřiveny o časté nepřesnosti, které nalezneme ve finančním a daňovém účetnictví. V tomto případě nejsou myšleny účetních chyby, ale spíše cílené úpravy jako navýšení nákladů pro zmírnění daňové povinnosti. Nemusí se vždy jednat o velké rozdíly, avšak musíme mít na mysli, že do modelu by měly přijít pouze skutečné náklady. Je tedy nutné náklady tzv. očistit, abychom pracovali jen se skutečně spotřebovanými zdroji a abychom rozpouštěli jen skutečné náklady, které se vážou k nákladovým objektům. Položky, kterým bychom měly věnovat zvýšenou pozornost, jsou např. kurzové rozdíly, smluvní pokuty, penále, inventarizační rozdíly, opravné položky, dary a další.

Také ovšem nesmíme opomenout fakt, že do modelu bychom měli zahrnout náklady, které ve finančním účetnictví evidovány nejsou. V tomto případě se často jedná o oportunitní náklady, které ovlivňují manažerské rozhodování a tak i ekonomické přínosy, které se od těchto rozhodnutí odvíjejí. (Staněk, 2003, s. 111-112)

4.2.2 Definice struktury ABC systému

Druhá etapa má za cíl popsat a co nejpřesněji pojmenovat aktivity a procesy, které budou součástí modelu ABC. Mělo by zde být definován charakter činnosti, např. zda jde o hlavní, vedlejší nebo podpůrné činnosti podniku. Počet vybraných aktivit závisí na potřebě detailnosti kalkulace, na velikosti organizace, na zdrojích, na personálu, vybavenosti technologií atd. V podstatě by měl být zvolen takový počet aktivit, abychom získali požadované informace za co nejnižší náklady.

Je doporučeno zapojit do volby a pojmenování aktivit i ostatní zaměstnance. Tímto rozhodnutím získáme zocelení kolektivu s novou metodou a navíc, kdo má větší přehled a zkušenosti než pracovníci, kteří s danými aktivitami pracují denně.

Jednotlivé činnosti by měly být popsány nejlépe slovesem nebo podstatným jménem, které jasně definuje danou činnost. (Staněk, 2003, s. 115-116)

4.2.3 Procesní nákladová analýza

Ve třetí etapě máme za úkol zjistit, kolik podnik skutečně utratí za dané aktivity. Výchozím bodem pro nás budou informace z první etapy, kde jsme upravovali účetní data podle druhu. Tentokrát se ovšem nebudeme zaměřovat na náklady z hlediska druhu (např. mzdy, odpisy, služby, spotřeba materiálu), ale budeme se zajímat o skutečnost, kolik nás stojí konkrétní činnosti (např. nastavení stroje, nakupování, zavedení nového výrobku).

Celý postup alokace nákladů můžeme označit jako procesní nákladovou analýzu, jejímž principem je přiřadit související náklady aktivitám.

Pomocí modelu ABC přidělíme náklady aktivitám, které závisí přímo na výrobě (přeměna vstupu na výstup), ale také aktivitám, které s výrobou souvisejí jen nepřímou (např. objednání materiálu, naplánování výrobní dávky aj.).

Pro správnost modelu je nutné náklady před jejich přiřazením rozlišit na:

- přímé náklady – v této fázi nebudou přiděleny do ABC systému, jelikož je můžeme k výkonům přiřadit přímo, nevzniká nutnost přímého přiřazení k aktivitám,
- náklady alokovatelné pomocí aktivit – náklady, které jsou v této etapě určeny pro vstup do ABC systému. Nejedná se o náklady přímé, ale o náklady s výkonem nepochybně spjaté (náklady doprovázející náklady přímé),
- nealokovatelné náklady – malá skupina nákladů v podniku (cca 5 %), kde neexistuje příčinná vazba mezi výkony firmy a danými aktivitami. Přiřazení těchto nákladů

do systému ABC by vedlo k riziku zkreslení reálných nákladů, které jsou k aktivitě přiřazeny. Mezi nealokovatelné náklady můžou patřit např. právní a soudní poplatky, penále, odměny vedení aj. (Staněk, 2003, s. 117-120; Popesko, 2009, s. 124)

4.2.4 Analýza aktivit

Další etapou je analýza aktivit, která nám pomocí čtyř dílčích kroků pomůže přidělit náklady aktivit definovaným nákladovým objektům.

1. Stanovení vztahových veličin aktivit

V prvním kroku si stanovíme vztahové veličiny k definovaným aktivitám. Vztahová veličina by měla mít příčinný vztah a měla by být jasně měřitelná, abychom mohli určit míru výkonu aktivity (MVA). Vztahová veličina může být např. počet objednávek, počet hodin, počet pracovníku aj.

2. Stanovení míry výkonu aktivit

Ve druhém kroku stanovíme míru výkonu aktivit (MVA). Úkolem je tedy určit počet vztahových veličin, které daná aktivita vyrobila za sledované období. Data, která jsou zapotřebí, pro stanovení počtu spotřebovávaných jednotek aktivit můžeme získat z vnitropodnikové evidence, podnikového informačního systému, různých izolovaných záznamů, které jsou vytvořené zaměstnanci nebo můžeme využít kvalifikovaný odhad.

3. Kalkulace jednotkových nákladů aktivit

V předešlých krocích jsme si určili náklady na jednotlivé aktivity, v tomto kroku rozdělíme náklady ještě detailněji na jednotkové náklady na aktivitu (JNA). JNA nám umožní nahlédnout na výši nákladů, které jsou spojeny s výkonem jedné jednotky na aktivitu. Je to taky velmi cenná informace pro posouzení efektivnosti prováděných výkonů a pro benchmarking.

Jednotkové náklady aktivit se vypočítají podílem celkových nákladů a míry výkonu aktivity.

4. Přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním

Ve čtvrtém kroku se zaměříme na přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním. Podpůrné aktivity nejsme schopni přiřadit přímo nákladovým objektům, přesto je nutné je do kalkulace nějakým způsobem zahrnout. Řešením je, že podpůrné aktivity přiřadíme dle příčinné souvislosti k aktivitám primárním. Díky tomu se vyhneme nepřesnostem, které by v kalkulaci vznikly při absenci těchto nákladů. (Popesko, 2009, s. 128-136)

4.2.5 Přiřazení nákladů nákladovým objektům

V poslední etapě přiřadíme náklady nákladovým objektům. Jedná se tedy o proces, kdy určené množství jednotek aktivit, přiřadíme danému nákladovému objektu. Je dobré vést si přesnou dokumentaci ve formě tzv. účtu aktivit, který je označován zkratkou BOA (bill of activities). Jedná se o přehledný seznam, který jasně definuje, kolik jednotek aktivity spotřeboval určitý nákladový objekt, kromě toho nám jasně vytyčuje cestu, kterou daný nákladový objekt vykonal. (Popesko, 2009, s. 141-144)

4.3 Výhody a nevýhody při zavedení ABC systému

Jako každý model, tak i systém ABC má své výhody a nevýhody, které podnik před zavedením musí zvážit.

Výhody jsou:

- přesnější identifikace nákladů (zejména režijního typu),
- efektivnější řízení nákladů,
- přesnější cenová kalkulace,
- výstižnější kalkulace cílových nákladů a životního cyklu výrobku,
- kvalitnější sestavení podnikových rozpočtů (lepší informace),
- kvalitnější měření výkonnosti,
- hospodárnost při vynakládání nákladů.

Nevýhody jsou:

- náročnost na rozsah zjišťovaných dat,
- obtížnost přiřazování nákladů, které jsou společné více aktivitám,
- náročnost a nákladnost zavedení metody.

5 ZÁVĚREČNÉ SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část mé práce je rozdělena do čtyř základních témat, která byla účelně sestavena pro lepší pochopení praktické části.

První kapitola se zaměřuje na řízení nákladů v podniku a jejich klasifikaci. Účelem je správně pochopit rozdílnost mezi náklady z hlediska finančního a manažerského účetnictví.

V následující části se již věnujeme podrobnějšímu členění nákladů. Náklady lze členit z mnoha hledisek, v této práci však pro nás bude prioritní dělení druhové, účelové, kalkulační a podle vztahu k objemu výroby.

Ve třetí kapitole je již popsána samotná nákladová kalkulace z obecného hlediska. Nalezneme zde definice základních pojmů, které jsou pro správné pochopení metody kalkulace nezbytné. Dále pak přistoupíme k popisu činností, např. alokace nákladů, popis a funkce kalkulačního systému ve společnosti a podrobná charakteristika vybraných kalkulačních metod.

Závěr teoretické části je věnován kalkulační metodě Activity-Based Costing, jejíž pochopení je pro tuto práci základem. V kapitole se seznámíme se základními pojmy, etapami zavádění metody a také si vyčíslíme výhody a nevýhody, které jsou s metodou spjaty.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI FATRA, A. S.

Fatra, a. s. se zaměřuje především na zpracování plastů pro Českou republiku a střední Evropu. Produkce firmy směřuje víc jak z poloviny na zahraniční trhy (více jak 50 zemí).

Společnost má dva výrobní závody a to v Napajedlích a Chropyni, kde je zaměstnáno přes 1000 pracovníků.

Jedná se o firmu s dlouholetou tradicí (80 let trvání), za jejíž vznik se zasloužil v roce 1935 Tomáš Baťa.

6.1 Historie

Společnost Fatra byla v roce 1935 založena Tomášem Baťou, který tak učinil na pobídku Ministerstva obrany. Mezi první výrobky, které fatra začalo produkovat patří masky, ochranné oděvy, pryžové hračky a technická pryž.

V roce 1940 se společnost začala přeorientovávat na zpracování plastických hmot. V dalších letech se Fatra začala velmi rychle rozvíjet a své zkušenosti předávala i do dalších podniků (např. Optimit Odry, Gumárny Zubří, Gumotex Břeclav). Svým progresivním přístupem a rychlým rozvojem se Fatra stala průkopníkem v oboru zpracování plastů v České republice.

V dalších letech společnost svou pozici ještě utvrdila, pomocí neustálého rozšiřování znalostí o používaných materiálech a technologiích, kvalitě a objemu veškeré produkce.

Důležitým mezníkem pro společnost byl rok 2000, kdy se společnost přidala do skupiny AGROFERT.

Fatra se řídí uceleným systémem řízení kvality dle norem ISO 9001 a samozřejmě je i soulad výroby s životním prostředím podle normy ISO 14 001.

V současnosti se může společnost chlubit titulem jediného tuzemského producenta sortimentu jako např. lisované podlahoviny, heterogenní podlahoviny, hydroizolační fóliové systémy, paropropustné fólie a další.

6.2 Základní údaje

Obchodní název: Fatra, a. s.

Adresa: třída Tomáše Bati 1541, 763 61 Napajedla, Česká republika

Základní kapitál: 1 027 000 000,- Kč (100 % splaceno)

Zápis do obchodního rejstříku: 16. listopadu 2004

Akcionáři: AGROFERT, a.s.

Počet zaměstnanců: cca 1000

Výrobní závody: Napajedla a Chropyně



Obr. č. 6: Umístění výrobních závodů společnosti Fatra, a. s.
(interní materiály)

Hl. předmět činnosti:

Podle OR má společnost velké množství aktivit. Pro naše účely postačí zaměření na hlavní výrobní skupiny - PVC a POLYMERY.

PVC:

- PVC podlahové krytiny, značky LINO Fatra, THERMOFIX, FatraClick a SPORTING
- Hydroizolační fólie FATRAFOL, izolace střešní, zemní a jezírkové
- Technické vinylové fólie, polotovary pro galanterii, automobilní průmysl atd.
- Plastové vytlačované profily, značky Novoplast a Novodur
- PVC granulát, polotovary

Polymery:

- BO PET - biaxiálně orientované polyesterové fólie, značky TENOLAN a FOLAM
- PPF a L - paropropustné fólie a lamináty pod značkou SONTEK F a SONTEK L
- Fólie a desky z PE, PET a EVA - fólie, desky pro izolace, protiskluzové materiály

- Vstřikování, vstřikované výrobky - plastové dlaždice, vstřikování
- Tvarované výrobky - kelímky, vaničky a víčka, desky chladících výplní

Mezi další nejvýznamnější tržní segmenty patří:

- stavebnictví - izolační fólie, technické fólie, podlahové krytiny, PE desky, desky chladících výplní,
- potravinářství - PVC fólie, PVC obaly (kelímky, vaničky, víčka), BO PET fólie a lamináty,
- galanterie - PE desky, PVC-P fólie, vytlačované profily,
- obuvnictví - vytlačované profily a granulát PVC,
- odvětví hygieny – paropropustné fólie a lamináty, ložní vložky,
- zdravotnictví - speciální PVC fólie, hadičky,
- spotřební průmysl - PE+PET+EVA fólie a desky, vstřikované výrobky, potištěné fólie, dlaždice, ubrusoviny,
- automotive - PVC granulát, profily, PVC-P fólie, fólie na autokoberečky.

6.2.1 Poslání, vize a hodnoty

Každá společnost by měla mít jasně definované cíle a poslání, kterých by chtěla dosáhnout a následně se jich držet. Fatra má svá stanoviska popsaná podrobně a výstižně. Charakteristika je převzata z webových stránek společnosti.

Mise / Poslání

Posláním společnosti Fatra je budování dlouhodobých a vzájemně výhodných vztahů se zákazníky, kterým se vždy snažíme nabídnout optimální řešení jejich potřeb. Poskytujeme služby a produkty světové úrovně, což nám umožňuje trvale zvyšovat hodnotu společnosti pro naše akcionáře.

Jsmo součástí skupiny Agrofert Holding a jako takoví jsme odpovědným zaměstnavatelem, který klade důraz na týmovou spolupráci a osobní rozvoj zaměstnanců. K zaměstnancům se vždy chováme s úctou a dle etických norem. Uvědomujeme si, že spokojení, vysoce kvalifikovaní a motivovaní zaměstnanci jsou základem našeho úspěchu. Vše co děláme, děláme s ohledem na životní prostředí.

Jsme ekologicky odpovědná společnost, pro kterou je trvale udržitelný rozvoj důležitou součástí podnikání. V rámci společenské odpovědnosti podporujeme neziskové a vzdělávací aktivity v našem regionu.

Vize

Fatra je jednou z nejvýznamnějších evropských firem v oblasti zpracování plastů, díky:

- *výrobním a technologickým inovacím,*
- *poskytování komplexního řešení, k výrobkům dodává i služby,*
- *kvalitě, která je nadřazena kvantitě,*
- *upřednostňování dlouhodobých vztahů se zákazníky před krátkodobými,*
- *vysokému stupni recyklace druhotných surovin a používáním bezodpadových technologií,*
- *nabídce širokého portfolia ekologických řešení pro budoucnost.*

Hodnoty

Integrita

Čestnost, poctivost a úcta jsou pro nás maximálně důležité. Dbáme vždy na bezpečnost práce. Jsme ztotožnění s filosofií firmy a jejími cíli.

Orientace na zákazníka

Naše budoucnost závisí na tom, že budeme našim zákazníkům naslouchat a pomáhat, abychom přispěli k jejich úspěchu. Jsme proaktivní a snadno se s námi obchoduje. Nabízíme odborné znalosti a praktická řešení. Dodržujeme naše sliby.

Trvalé zlepšování

Jsme přesvědčeni, že se vždy dá najít lepší a efektivnější řešení. Nikdy se nespokojíme se stereotypy.

Zapojení pracovníků

Rozvíjíme firemní kulturu, která podporuje iniciativu, odpovědnost a vynikající výkon.

Chceme se vždy aktivně zapojit do procesů a být součástí úspěšného týmu. Dáváme našim zaměstnancům možnost růstu spolu s firmou.

Respekt

Respektujeme individualitu každého jedince. Vytváříme prostředí důvěry, úcty a otevřené komunikace.

Loajalita

Jednáme vždy v zájmu firmy a aktivně naplňujeme její strategii. Reprezentujeme firmu navenek jako úspěšný podnik.

Vzdělávání

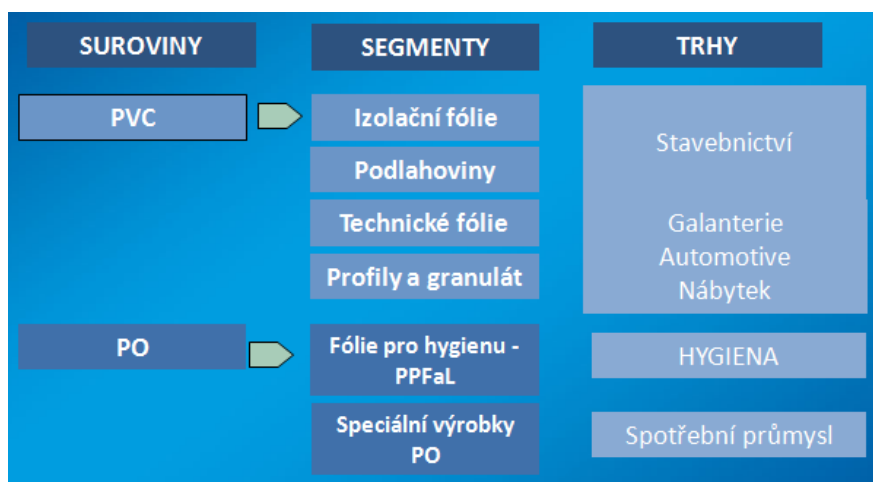
Trvale zvyšujeme své profesní znalosti a schopnosti v souladu s potřebami firmy.

(fatra.cz, © 2001-2014)

6.2.2 Výrobní portfolio

Výrobní portfolio firmy můžeme v základě rozdělit na dva nosné segmenty – PVC a POLYMERY.

Na obr. 7 můžeme vidět jednoduché schéma, které jasně definuje výrobní segmenty ve firmě.



Obr. č. 7: Business model Fatra (interní materiály)

Oba nosné segmenty se podílejí na výstupech firmy významným dílem – PVC (57 %) a POLYMERY (43 %).

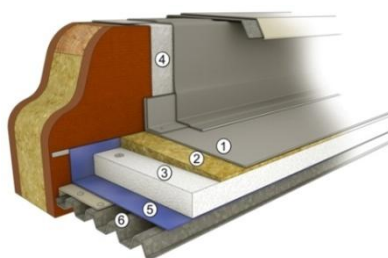
Charakteristika segmentu PVC:

Izolační fólie

Hydroizolační fólie tvoří více jak polovinu tržeb segmentu PVC. Tento produkt je vhodný pro hydroizolaci plochých a mírně šikmých střech, balkonů a teras, podzemních konstrukcí, jezírek, rybníčků a vodních ploch.

Společnost se snaží co nejvíce vyhovět svým zákazníkům, proto nabízí široký výběr různých typů fólií, které se různí v rozměrech a užitných vlastnostech.

Příklady základních typů fólií můžeme vidět na obr. č. 8, 9 a 10.



Obr. č. 8: Izolační fólie – střešní
(fatra.cz, © 2001-2014)



Obr. č. 9: Izolační fólie – zemní
(fatra.cz, © 2001-2014)



Obr. č. 10: Izolační fólie – jezírková
(fatra.cz, © 2001-2014)

Podlahoviny

Podlahoviny tvoří asi třetinu tržeb v segmentu PVC. Ve společnosti se můžeme setkat s výrobou plovoucí vinylové podlahy, luxusní vinylové podlahové krytiny, vinylových dílců, LINA (PVC podlaha) a sportovních vinylových drénovaných povrchů. Výrobky jsou dostupné v mnoha barevných provedeních a s různou funkčností, je možné je využít pro bytovou výstavbu, komerční účely a lehký průmysl.

Technické fólie

Výrobky zahrnující technické fólie, profily a granulát tvoří zbytek tržního podílu v segmentu PVC (15 %).

Měkkčené fólie se řadí mezi tradiční výrobky společnosti. Fatra vyrábí fólie transparentní, barevné, laminované, řezané nebo potištěné.

Do této sekce můžeme zařadit také znovuzahájenou výrobu nafukovacích hraček (slon, buvol, žirafa, housenka, koník), které jsou certifikovány jako „Bezpečná hračka“.



Obr. č. 11: Nafukovací hračky
(fatra.cz, © 2001-2014)

Profily a granulát

- Profily

Společnost je schopna pružně reagovat na požadavky trhu (zákazníka) při výrobě nových vytlačovaných profilů, jelikož si sama připravuje veškerou výrobu. Výroba se nejčastěji soustředí na výrobu profilů a trubek vysoké kvality.

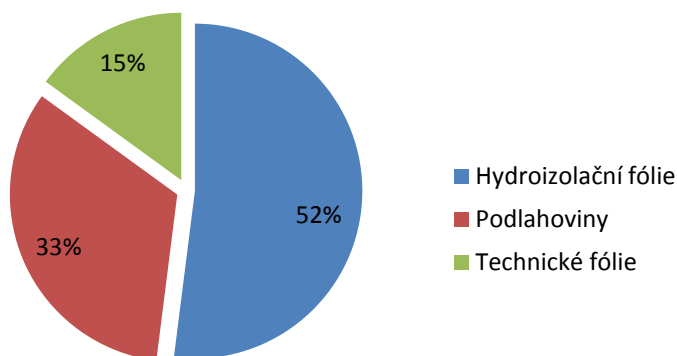
- PVC granulát

PVC granulát je polotovár, který je určen pro další zpracování. Podle požadavků finálního užití je možné granulátu dodat různé vlastnosti. Nejčastěji se s použitím PVC granulátu můžeme setkat v automobilovém průmyslu, obuvnictví a elektrotechnickém průmyslu.



Obr. č. 12: PVC granulát
(fatra.cz, © 2001-2014)

Na grafu č. 2 můžeme vidět podíl na tržbách v segmentu PVC, který, jak již byl výše zmíněno, tvoří 57 % celkových tržeb firmy. Nejvýraznější výrobovou skupinou jsou hydroizolační fólie, které tvoří 52 % tržeb v tomto segmentu. Podíl 15 % u technické fólie je včetně započítaných tržeb za profily a granuláty.



Graf č. 2: Podíly na tržbách v segmentu PVC

Charakteristika segmentu POLYMERY:

Fólie pro hygienu

- Paropropustné fólie

Paropropustné fólie se vyrábí z vysoce plněného polyetylenu. Nejčastěji se s jejich využitím můžeme setkat při výrobě jednorázových hygienických potřeb např. dětské pleny, dámská hygiena, prostředky pro dlouhodobě nemocné aj.

- Paropropustné lamináty

Paropropustné lamináty se vyrábí laminací paropropustné fólie a netkané textilie. Nejčastěji se s jejich využitím můžeme setkat v podobě jako např. dětské pleny, dámská hygiena, prostředky pro dlouhodobě nemocné a v další aplikaci ve zdravotnictví.

BOPET fólie a lamináty

- BOPET fólie

BOPET (biaxiálně orientované polyetylenetereftalátové fólie) jsou nejčastěji využívány na flexibilní obaly, pro elektroizolaci a další aplikaci v průmyslu.

- Lamináty

Jedná se o vícevrstvé laminované fólie, které se nejčastěji využívají pro výrobu flexibilních obalů. Kromě toho jsou také vhodné pro balení potravin a technických výrobků.

Tvarované výrobky

- Tvarované obaly

U tvarovaných obalů se jedná o výrobky, které jsou vyrobeny ze zdravotně nezávadné neměkčené vinylové fólie s nízkou propustností kyslíku. Obaly jsou vyráběny v různém barevném provedení, nejčastěji se však můžeme setkat s barvou bílou nebo transparentní (bezbarvé). Obaly se využívají především v potravinářském průmyslu např. balení lahůdek, cukrovinek, mrazírenského zboží nebo v masném průmyslu.



Obr. č. 13: Tvarovaný obal
(fatra.cz, © 2001-2014)

Speciální výrobky

- Protiskluzová fólie z EVA

Fólie vyrobené z kopolymeru etylen-vinylacelátu (EVAC). Tento druh fólie je vhodný pro ochranu polic a skříní před znečištěním a poškrábáním.

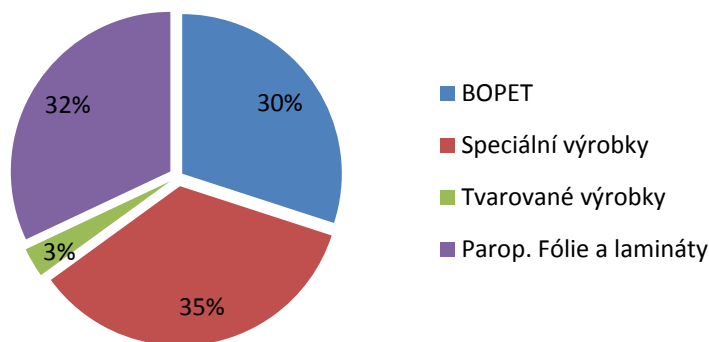
- Desky z PET

Jedná se o vysoce odolné ochranné podložky, které jsou určeny pro ochranu podlahy nebo nábytku před znečištěním a poškrábáním. Podložky mají velmi široké využití např. ochrana pod kolečkovou židli, květináče, misky s krmivem aj.

- Výstražné fólie

Výstražné fólie jsou určeny k označování kabelových tras nebo jiných vedení ukládaných do zemních výkopů. Výroba se provádí v široké škále podle potřeby použití např. červená (silnoproudou kabely), žlutá (plynovodní potrubí), bílá (vodovody) aj.

Na grafu č. 3 můžeme vidět jednotlivé podíly výrobních skupin na tržbách v segmentu POLYMERY, který v souhrnu tvoří téměř polovinu tržeb firmy (43 %). Prvenství v této skupině drží speciální výrobky s podílem na tržbách v segmentu 35 %, zanedbatelné určitě nejsou ani BOPET a paropropustné fólie a lamináty, které se drží hranice 30 %.

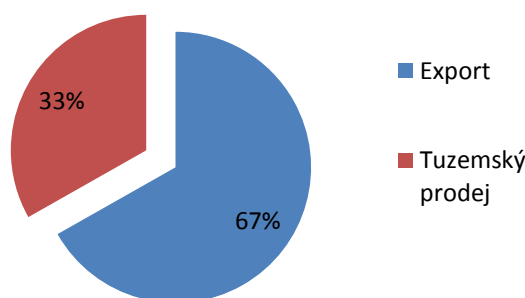


Graf č. 3: Podíl na tržbách v segmentu POLYMERY (vlastní zpracování)

6.2.3 Export

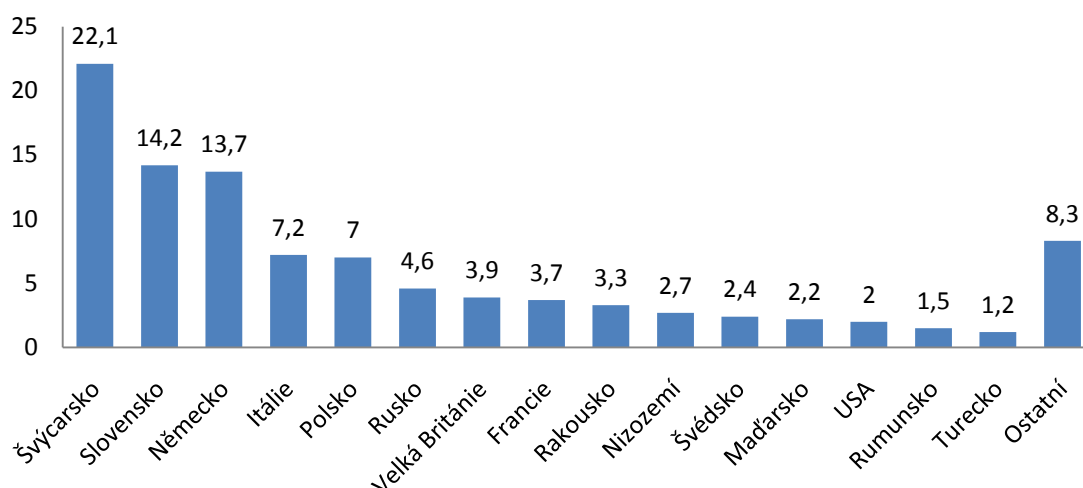
Společnost v roce 2013 dosáhla tržby 2 986 534 tis. Kč, čímž dosáhla meziročního růstu o cca 143 mil. Kč. Podle srovnání s minulým rokem se na nárůstu tržeb podílelo převážně navýšení tržeb segmentu izolačních fólií a podlahovin.

Pro podnik je velmi důležitý export, který Fatře v roce 2013 utržil 1 994 699 tis. Kč, což činí 66,8 % z celkových tržeb.



Graf č. 4: Export a tuz. prodej (vlastní zpracování)

Z grafu č. 4 je jasné, že export je pro životnost a vitalitu firmy velmi důležitý. Z tohoto důvodu se dále zaměříme na přesné rozdělení zahraničních zákazníků a jejich podíl na exportu v rámci dané země. Tuto klasifikaci můžeme pozorovat na grafu č. 5.



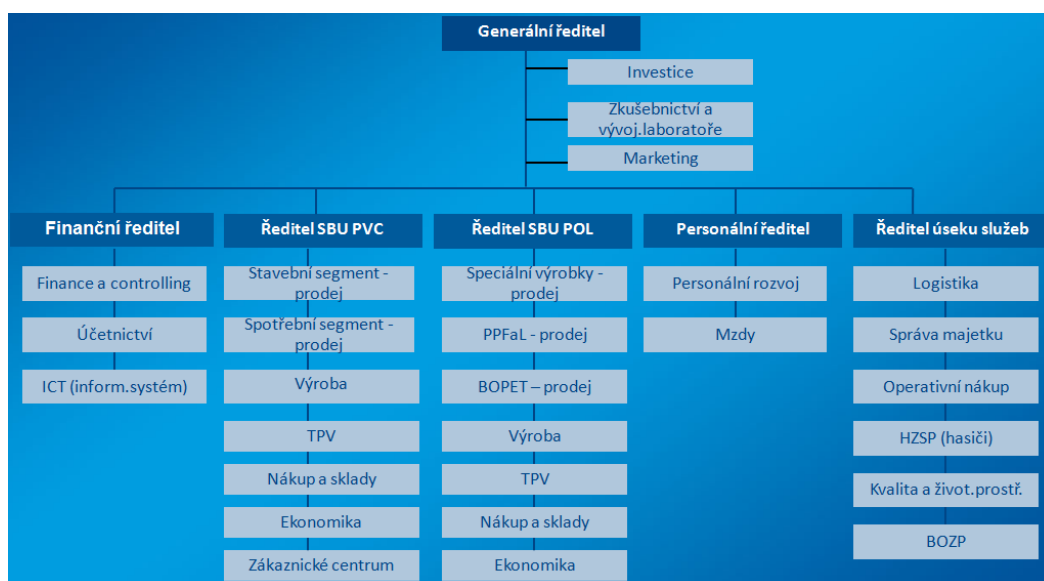
Graf č. 5: Klasifikace exportu v % (vlastní zpracování)

Z grafu č. 5 můžeme vyčíst, že největší objem vývozu směřuje do Švýcarska (22,1 %), sousedního Slovenska (14,2 %) a Německa (13,7 %). Zbytek zemí se pohybuje již pod hranicí 10 %, což ale neznamená, že by tyto lokality pro obchod nebyly významné.

6.2.4 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti Fatra, a. s. má podobu klasické funkční organizační struktury. Tento typ je charakteristický seskupováním pracovníků do útvarů podle podobnosti úkolů, zkušeností, kvalifikace a aktivit.

Tato forma je běžná pro středně velké podniky. Fatra se díky svým vlastnostem řadí mezi podniky velké, ale i tak je pro společnost tato organizační struktura vhodná.



Obr. č. 14: Organizační struktura společnosti Fatra, a. s. (vlastní zpracování)

6.2.5 Vývoj zaměstnanosti

Společnost Fatra, a. s. je významným zaměstnavatelem ve Zlínském kraji. V tab. č. 2 můžeme vidět celkový počet zaměstnanců v jednotlivých letech a jejich kvalifikační zařazení.

Tab. č. 2: Vývoj zaměstnanosti v letech 2008 - 2014 (vlastní zpracování)

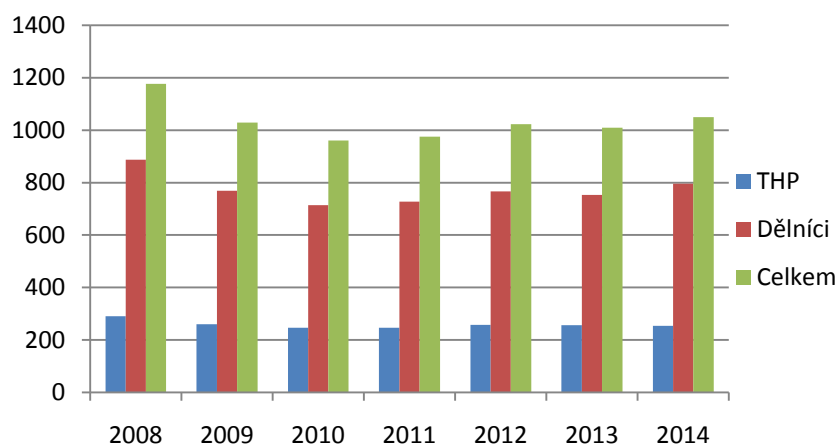
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
THP	290	260	247	247	257	256	254
Dělníci	887	769	714	728	766	753	796
Celkem	1177	1029	961	975	1023	1009	1050

V následujícím grafu č. 6 můžeme sledovat vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti. Data jsou uvedena vždy k poslednímu dni v roce, kromě roku 2014, kde jsou uvedena data k 28. 2. 2014.

Jak je patrné, největší zaměstnanost panovala v r. 2008, kde celkový počet pracovníků dosahoval počtu 1177 zaměstnanců. V dalších letech nastal pokles v důsledku působení hospodářské krize, kdy byla omezena výroba. Nutná redukce pracovních míst postihla především zaměstnance na pozici dělníků, jejichž počet je závislý na produkci firmy. Od r. 2011 se situace lepší a opět dochází k novým náborem.

Počty THP pracovníků se ve společnosti, kromě r. 2008, kdy se výrazně propouštělo, nějak výrazně neměnily.

Nyní ve Fatře pracuje celkově 1050 zaměstnanců (THP – 254, dělníků - 796).



Graf č. 6: Vývoj zaměstnanosti ve společnosti Fatra, a. s. (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této kapitole se budeme věnovat analýze nákladů ve společnosti Fatra, a. s.

Úvodem se zaměříme na vývoj hospodaření podniku, kdy budeme porovnávat dosažené HV v jednotlivých letech.

Dále se budeme věnovat analýze samotných nákladů, a to z druhového a kalkulačního hlediska. V práci se zaměříme především na rok 2013, který je výchozí pro následnou tvorbu projektu.

7.1 Základní ekonomické ukazatele

Tab. č. 3: Vývoj HV v tis. Kč (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Výnosy	2 596 214	2 797 649	2 929 188	3 210 980
Náklady	2 453 083	2 678 676	2 827 118	3 085 951
HV před zdaněním	143 131	118 973	102 070	125 029

V tabulce výše můžeme sledovat vývoj celkových nákladů a výnosů podniku ve sledovacím období v letech 2010 – 2013.

Rok 2010 byl pro společnost velmi úspěšný, meziročního zlepšení hospodářského výsledku bylo dosaženo zvýšením přidané hodnoty a výrazným snížením osobních nákladů.

Rok 2011 byl naopak silně ovlivněn zvýšenou hladinou odpisů cca 18 mil. Kč, vyššími náklady na energie a osobní náklady.

Rok 2012 dosáhl nejnižšího hospodářského výsledku za sledované období. Zásahu za tento pokles opět nese navýšení nákladů na odpisy, energie a také výrazný propad ve finančním výsledku hospodaření.

Rok 2013 dosáhl výrazného zlepšení při dosažení HV 125 029 tis. Kč. Výsledku bylo dosaženo pomocí zvýšení přidané hodnoty a relativně stabilních ostatních problémových nákladů, které negativně ovlivňovaly HV v minulých letech.

Také považuji za důležité upozornit na fakt, že společnost vždy předpokládala racionální vývoj ročního hospodářského výsledku a podle plánu dokázala vždy hospodařit nad očekávání uspokojivě.

7.2 Druhové členění nákladů

V tabulce níže můžeme sledovat náklady firmy rozčleněné podle druhu. V přehledu jsou pro srovnání uvedeny náklady za rok 2012 a 2013. V této práci budeme sledovat především rok 2013, který obsahuje výchozí data pro projekt.

Tab. č. 4: Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

Skupina	Název účtu	2012	2013	
Spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu	1 813 182	1 892 671	61,3%
	Spotřeba energie	211 729	212 892	6,9%
	Prodané zboží	109 850	136 064	4,4%
	Celkem	2 134 761	2 241 627	72,6%
Služby	Opravy a udržování	25 687	26 152	0,8%
	Cestovné	4 368	4 016	0,1%
	Přepravné	51 655	52 041	1,7%
	Kooperace	11 684	9 552	0,3%
	Provize	9 269	6 997	0,2%
	Ostatní služby	64 605	67 294	2,2%
	Celkem	167 268	166 052	5,4%
Osobní náklady	Mzdové náklady	286 850	286 564	9,3%
	Odměny členům orgánů společnosti	178	135	0,0%
	Náklady na sociální zabezpečení	95 914	96 514	3,1%
	Sociální náklady	9 530	10 720	0,3%
	Celkem	392 472	393 933	12,8%
Daně a poplatky	Daně a poplatky	2 241	2 391	0,1%
	Celkem	2 241	2 391	0,1%
Ostatní provozní náklady	ZC prodaného dlouh. majetku a materiálu	20 423	15 054	0,5%
	Ostatní provozní náklady	35 600	32 351	1,0%
	Celkem	56 023	47 405	1,5%
Odpisy	Odpisy dlouhodobého NM a HM	166 826	170 601	5,5%
	Odpisy drobného NM a HM	2 689	3 880	0,1%
	Celkem	169 515	174 481	5,7%
Finanční náklady	Nákladové úroky	2 622	1 665	0,1%
	Ostatní finanční náklady	41 270	51 282	1,7%
	Celkem	43 892	52 947	1,7%
ZS rezerv, OP a kompl.nákl.příš.obd.	ZS rezerv, OP a kompl.nákl.příš.obd.	-29 204	7 115	0,2%
	Celkem	-29 204	7 115	0,2%
Náklady celkem		2 936 968	3 085 951	100,0%

Spotřebované nákupy

Ve skupině spotřebované nákupy najdeme nákladově nejobjemnější položky. Jedná se o spotřebu materiálu, spotřebu energie a prodané zboží. Právě spotřeba materiálu tvoří v roce 2013 nejpodstatnější část podnikových nákladů s podílem 61,3 %. Celkové náklady za spotřebované nákupy v témže roce činí 2 241 627 tis. Kč (72,3 %). Ve srovnání s rokem 2012 můžeme pozorovat mírný nárůst, který je zapříčiněn vyšším objemem výroby a také průběžnou inovací pracovních procesů a výrobních linek. Tento výsledek je pro výrobní společnost typický.

Služby

Pro podnik jsou v této skupině charakteristické náklady jako opravy a udržování, cestovné, přepravné, kooperace, provize a ostatní služby.

Opravy a udržování jsou náklady, které jsou nezbytné pro udržení plynulosti výroby. Jsou zde zahrnuty běžné opravy a pravidelná údržba linek.

Cestovné zahrnuje náklady na pracovní cesty, které dále můžeme dělit na externí (vlak, autobus) nebo interní (např. podnikový automobil).

Přepravné odráží náklady spojené s dopravou materiálu a podnikových výrobků. V roce 2013 byly tyto náklady ve výši 52 041 tis. Kč, kdy ve srovnání s rokem 2012 došlo k růstu 386 tis. Kč. Tento fakt opět odráží zvýšení objemu výroby, které je spojeno s větší frekvencí dodávek.

Nákladová položka kooperace je ve společnosti charakteristická pro zaznamenávání nákladů spojené s využíváním externích služeb např. úklidová služba, ostraha, outsourcing atd.

Provize zahrnují náklady, které podnik vynakládá jako odměny za zprostředkování externím obchodním zástupcům.

Ve srovnání s rokem 2012 se povedlo podniku celkové náklady snížit cca o 12 000 tis. Kč, největší podíl na tomto poklesu můžeme přičíst snížení nákladů za kooperaci a provize.

Osobní náklady

Osobní náklady zahrnují mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady.

Mzdové náklady představují souhrn vyplacených mezd zaměstnancům podniku. V úhrnu to dělá 286 564 tis. Kč, což činí 9,3 % podílu z celkových nákladů. Podle předešlého roku

nepřišlo k významné změně, spíše můžeme tyto náklady považovat za vyrovnané. Drobný pokles můžeme připsat mírnému poklesu počtu zaměstnanců cca o 14 pracovníků.

Daně a poplatky

Skupina daně a poplatky zahrnuje náklady jako silniční daň, daň z nemovitosti a další. V celkovém úhrnu tyto náklady tvoří 0,08 % z celkových nákladů firmy, takže je nemusíme považovat za náklady zásadní.

Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady v roce 2013 tvořily 1,5 % podílu z celkových nákladů. Do této skupiny patří zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu (např. stroje, auto nebo vratný materiál).

Odpisy

Odpisy jsou nedílnou součástí společnosti, jelikož výroba stojí na strojích a výrobních linkách, které svým charakterem spadají do DHM, který firma musí odepisovat. Porovnání roku 2012 a 2013 nám ukazuje drobný meziroční nárůst odpisů, což je pravděpodobně zapříčiněno pořízením nové linky, stroje nebo technologie. V roce 2013 odpisy tvoří 5,7 % celkových nákladů, což pro výrobní firmu není neobvyklé.

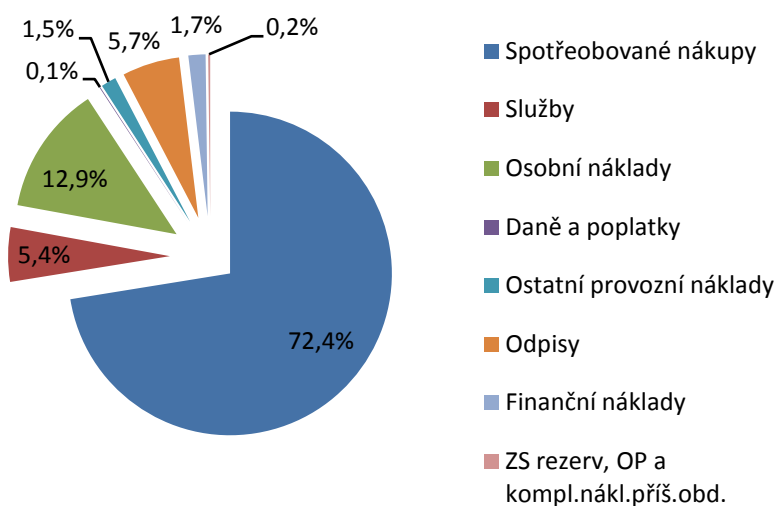
Finanční náklady

Finanční náklady zahrnují nákladové úroky a ostatní finanční náklady, kde nalezneme především úroky z úvěrů, kurzové náklady a výnosy.

ZS rezerv, OP a kompl. Náklady příštího období

Zůstatková suma rezerv, opravných položek kompl. nákladů příštího období nám představuje především čerpání a tvorbu rezerv a tvorbu opravných položek. Tyto náklady tvoří 0,2 % z celkových nákladů firmy.

Následující graf nám názorně ukazuje podíl jednotlivých nákladových skupin na celkových nákladech firmy. Bezpochybně nejvýraznější skupinou jsou spotřebované nákupy (72,3 %), které jsou následovány osobními náklady (12,8 %), odpisy (5,7 %), službami (5,4 %) a dalšími skupinami nákladů, které již nepřekročují hranici 2 %.



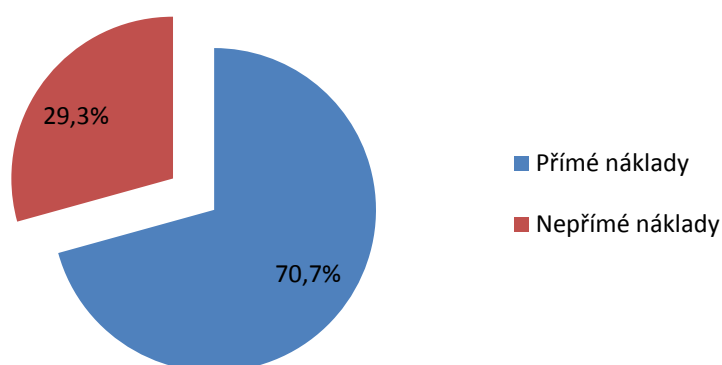
Graf č. 7: Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

7.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je pro tuto práci zásadní, jelikož správné rozdělení na přímé a nepřímé náklady bude tvořit základ pro tvorbu modelu ABC (Activity-Based Costing).

Úvodem si rozčleníme jednotlivé náklady na přímé a nepřímé, abychom získali přehled o podílu obou skupin na celkových nákladech podniku.

V grafu č. 8 můžeme vidět kalkulační rozdělení nákladů. Přímé náklady tvoří 70,7 % celkových nákladů a zbytek tvoří náklady nepřímé s podílem 29,3 %. Pro výrobní firmu je tento poměr celkem typický.



Graf č. 8: Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

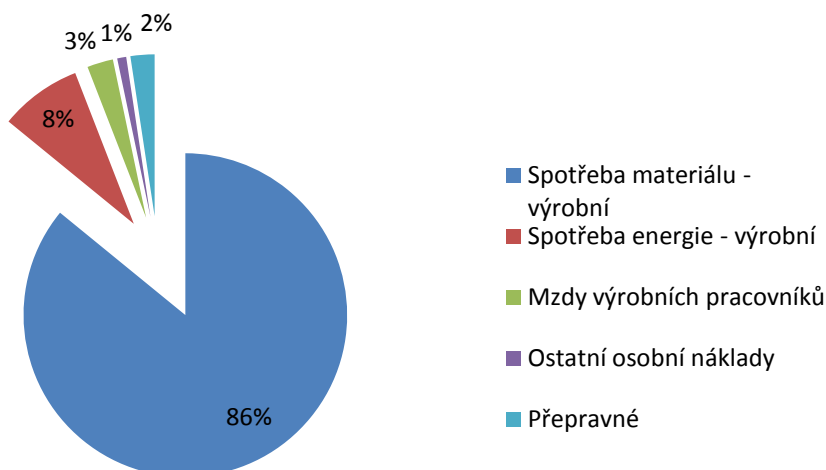
Skupinu přímých nákladů tvoří náklady, které bezprostředně souvisejí s tvorbou výkonu. Patří sem spotřeba materiálu – výrobní, spotřeba energie – výrobní, mzdy výrobních pracovníků, ostatní osobní náklady a přepravné.

Skupinu nepřímých nákladů naopak tvoří náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují plynulý průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. Patří sem všechny ostatní druhy nákladů od spotřeby materiálu – nevýrobní, služby až po finanční náklady a další. Podrobné rozčlenění nákladů popisuje tabulka č. 5.

Tab. č. 5: Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování)

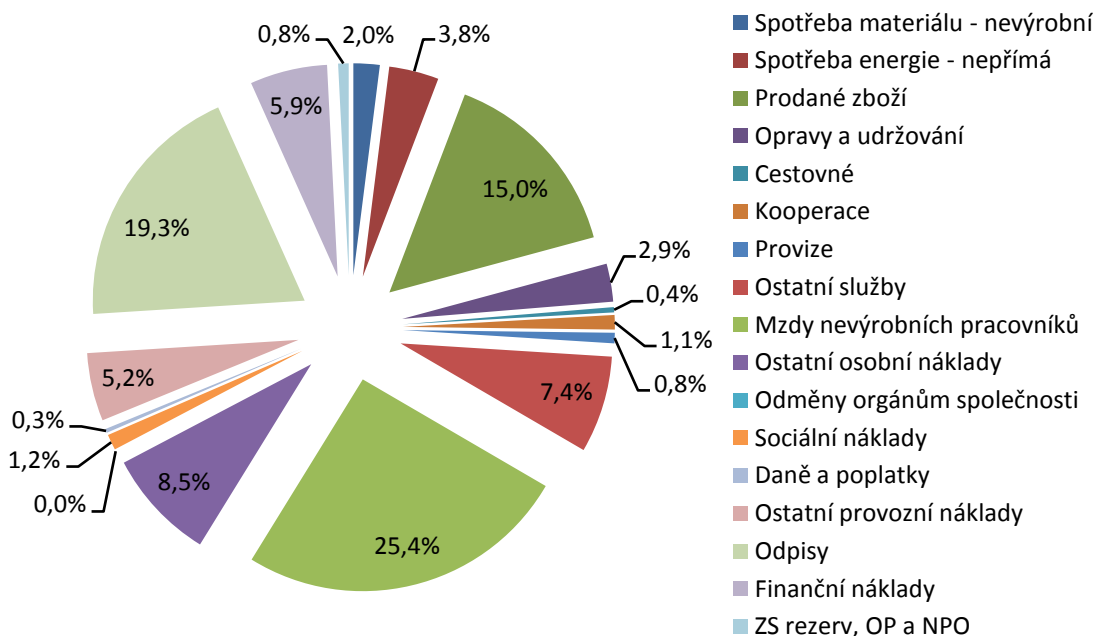
Přímé náklady (tis. Kč)		Nepřímé náklady (tis. Kč)	
Spotřeba materiálu - výrobní	1 874 884	Spotřeba materiálu - nevýrobní	17 787
Spotřeba energie - výrobní	178 779	Spotřeba energie - nepřímá	34 113
Mzdy výrobních pracovníků	56 485	Prodané zboží	136 064
Ostatní osobní náklady	19 205	Opravy a udržování	26 152
Přepravné	52 041	Cestovné	4 016
		Kooperace	9 552
		Provize	6 997
		Ostatní služby	67 294
		Mzdy nevýrobních pracovníků	230 079
		Ostatní osobní náklady	77 309
		Odměny orgánům společnosti	135
		Sociální náklady	10 720
		Daně a poplatky	2 391
		Ostatní provozní náklady	47 405
		Odpisy	174 481
		Finanční náklady	52 947
		ZS rezerv, OP a NPO	7 115
Celkem přímé náklady	2 181 394	Celkem nepřímé náklady	904 557
Náklady celkem			3 085 951

Graf č. 9 nám popisuje rozdělení jednotlivých druhů nákladů tvořící přímé náklady. Z grafu je patrné, že největší část nákladů (86 %) je tvořena spotřebou materiálu, který je použit přímo k výrobě a přechází tak rovnou do výkonu. Energie, kterou spotřebovávají jednotlivá výrobní střediska, tvoří 8 % přímých nákladů, na mzdy a ostatní osobní náklady jsou vynaloženy 4 % z celkových přímých nákladů. Také do této kategorie musíme započítat přepravné, které se na celkových přímých nákladech podílí 2 %.



Graf č. 9: Členění přímých nákladů (vlastní zpracování)

Na grafu č. 10 můžeme vidět rozdělení nepřímých nákladů v podniku. Největší položkou nepřímých nákladů jsou mzdy nevýrobních pracovníků, které činí 25,4 %. Další významnou položkou jsou odpisy - 19,3 %, což není pro výrobní podnik nic překvapujícího. S podílem 15 % se na celkových nepřímých nákladech podílí i prodané zboží, které je složeno z doplňkového zboží, které firma dodává se svými výrobky. Zbývající skupiny, které nepřekročují hranici 10 %, můžeme dále sledovat v grafu.



Graf č. 10: Členění nepřímých nákladů (vlastní zpracování)

8 ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU

Ve společnosti funguje propracovaný systém kalkulace, kterým musí projít každý výrobek nebo polotovar, který patří do širokého výrobního portfolia firmy.

Tvorba kalkulace je složitý proces, který vyžaduje velmi dobré znalosti o výrobcích, výrobních technologiích a postupech. Základními podklady pro jejich tvorbu jsou technologické předpisy a kusovníky. Správné porozumění dané problematice je tedy nezbytné.

V podniku se můžeme setkat s dvěma typy kalkulace – informativní a provozní. V této práci se budeme věnovat pouze kalkulaci provozní, která je pro efektivní řízení nákladů prioritní. Kalkulace informativní se využívá pouze jako zdroj informací pro obchodní oddělení, které spravuje nabídky a objednávky od zákazníků.

Ve společnosti se využívá nákladové kalkulace pomocí přírážky.

8.1 Kalkulace v podniku

Tab. č. 6: Kalkulační vzorec podniku
(vlastní zpracování)

1.	+ Přímý materiál konstr. výrobku
2.	+ Přímý materiál pomocný
3.	+ Vznik vratného materiálu
	= Materiál celkem
4.	+ Přímé mzdy
5.	+ Výrobní režie
	= Vlastní náklady výroby
6.	+ Správní režie
	Vlastní náklady výkonu
7.	+ Odbytová režie
	Úplné vlastní náklady výkonu
8.	Zisk (ztráta)
	Cena výkonu (prodejní cena)

Přímý materiál konstrukce výrobku

Tato složka obsahuje součet přímého materiálu, který je zapotřebí pro tvorbu určitého množství výrobku (m^2 , $100 m^2$, $1000 m^2$). Většinou se jedná o skupinu polotovarů, která vstupuje do finálního výrobku (např. 4 druhy válcované fólie vstupují do finálního produktu Podlahovina). Nesmíme však zapomenout, že stejnou kalkulaci musíme provést i u všech polotovarů.

Jedná se o nejvýznamnější položku kalkulace.

Přímý materiál pomocný

Tato složka obsahuje náklady na balení (např. etiketa, lepicí páska, fólie aj.). Náklady se vypočítají pomocí kusovníku, který danému výrobku náleží.

Vznik vratného materiálu

Nezanedbatelnou složkou je i vratný materiál, který vzniká různými odřezky a je vrácen zpět do výroby pro opětovné zpracování. Tuto položku v kalkulaci vždy uvádíme se záporným znaménkem, abychom se vyvarovali nepřesnosti započítání nákladů, které nevznikly.

Materiál celkem

Složka materiál celkem je součtem předešlých tří položek (přímý materiál konstrukce výrobku, přímý materiál pomocný a vznik vratného materiálu). Jsou zde tedy jasně udány celkové náklady na materiál vstupující do finálního výrobku.

Přímé mzdy

Přímé mzdy představují mzdové náklady vynaložené na výrobu určitého množství výrobku (m^2 , $100 m^2$, $1000 m^2$). V tomto případě se vychází z množství času, které je zapotřebí pro výrobu daného množství výrobku a přiděleného mzdového tarifu. Tato položka obsahuje souhrn mezd jak za finální produkt, tak i za polotovary.

Výrobní režie

V kalkulačním vzorci složka výrobní režie obsahuje souhrn režii za finální produkt i za vstupující polotovary.

Pro výpočet výrobní režie se využívá mzdové rozvrhové základny. Není stanovena jedna rozvrhová základna pro všechny výkony podniku, liší se podle místa vzniku (středisek). Jedná se převážně o polotovary, které jsou vyráběny v různých střediscích. Právě zde je nutné, abychom správně rozdělili režii dle středisek.

Výše VR pro jednotlivá střediska se vypočítá pomocí ročního plánu, který je vypracován pro každé středisko zvlášť. Roční plán obsahuje sumu plánovaných režijních nákladů a plán objemu výroby na středisko. Procento VR na středisko vypočítám pomocí vzorce uvedeného níže.

$$VR = \frac{\textit{Suma plánovaných režijních nákladů}}{\textit{Plán přímých mezd}}$$

Vlastní náklady výroby

Vlastní náklady výroby představují součet všech výše uvedených položek. Ukazují nám celkové vlastní náklady vynaložené na výrobu určitého množství kalkulovaného výrobku.

Správní režie

Správní režie je určena jako podíl nákladů na správní střediska k vlastním nákladům výroby. Sazba je vždy stanovena na celý rok a pohybuje se v rozmezí 5 – 10 %.

Vlastní náklady výkonu

Vlastní náklady výkonu představují součet vlastních nákladů výroby a správní režie.

Odbytová režie

Odbytová režie je určena jako podíl nákladů středisek odbytu k vlastním nákladům výkonu. Sazba je stanovena na celý rok a pohybuje se v rozmezí 2 – 4 %.

Úplné náklady výkonu

Úplné náklady výkonu představují součet vlastních nákladů výkonu a odbytové režie.

Zisk

Zisk nebo případně ztrátu určíme rozdílem ceny výkonu a úplných nákladů výkonu.

Cena výkonu

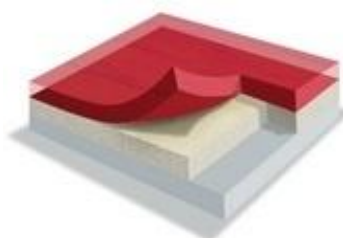
Prodejní cenu v podniku určují prodejci, kteří tak činí na základě analýzy trhu, cen konkurence a kalkulací. V žádném případě však cena výkonu nesmí být menší než přímé náklady.

8.2 Praktický příklad kalkulace

V následující podkapitole se budeme věnovat praktickému příkladu nákladové kalkulace, který by nám měl být nápomocen pro důkladnější pochopení řešené problematiky.

Pro ukázkou byl zvolen výrobek LINO, spadající do segmentu PVC – Podlahoviny.

Kalkulace jsou v podniku zpracovávány pomocí IS SAP, který propojuje všechna střediska a jsou nám tak k dispozici okamžitě všechna potřebná data. Kalkulační systém je ve společnosti složitý proces, který by bez podpory IS nebylo možné aplikovat.



Obr. č. 15: Výběk LINO
(fatra.cz, © 2001-2014)

8.2.1 Rozpad kalkulace

Náš finální výrobek LINO je složeno ze čtyř druhů fólií - polotovarů:

- Transparentní fólie (polotovar 1)
- Potištěná fólie (polotovar 2)
- Celobarevná fólie (polotovar 3)
- Pevná fólie (polotovar 4)

V tab.č. 5 jsou uvedeny kalkulace na jednotlivé polotovary. Nalezneme zde náklady na výrobu 1 m² polotovaru a dále náklady, které přecházejí do finální kalkulace, podle množství polotovaru, které je zapotřebí pro výrobu 1 m² LINA.

V našem případě je zapotřebí 1,23 m² každého polotovaru na výrobu 1 m² výrobku LINO.

Také zde musíme započítat položky z balení vstupující do konstrukce výrobku:

- TEF UV LAK PK ROLE - 2,716730 Kč/m²
- BUTYLACETAT - 0,036630 Kč/m²

Poslední sloupec tab.č. 7 nám uvádí celkové náklady na výrobu polotovarů, které vstupují do finální kalkulace (FKC) výrobku LINO.

Tab. č. 7: Kalkulace polotovarů (vlastní zpracování)

		Polotovar 1 (1,230 m ² /m ²)		Polotovar 2 (1,230 m ² /m ²)		Polotovar 3 (1,230 m ² /m ²)		Polotovar 4 (1,230 m ² /m ²)		
		(Kč/m ²)	FKC	(Kč/m ²)	FKC	(Kč/m ²)	FKC	(Kč/m ²)	FKC	Celkem
10	Přímý materiál konstrukce výroby	6,63321	8,15885	9,05888	11,1424	10,8536	13,35	10,17	12,5091	47,9136
20	Přímý materiál pomocný	0	0	0,00221	0,00272	0	0	0,07065	0,0869	0,08962
30	Vznik vratného materiálu	-0,0438	-0,0539	-0,4573	-0,5625	-0,0774	-0,0952	-0,0934	-0,1149	-0,8265
	Materiál celkem	6,58941	8,10497	8,60375	10,5826	10,7762	13,2548	10,1472	12,4811	47,1768
40	Mzdy přímé	0,15873	0,19524	0,34821	0,4283	0,26003	0,31984	0,41984	0,5164	1,45978
50	Výrobní režie	2,20635	2,71381	6,68745	8,22556	2,14005	2,63226	3,30687	4,06745	17,6391
	Vlastní náklady výroby	8,95449	11,014	15,6394	19,2365	13,1763	16,2069	13,8739	17,0649	63,5223

Tab. č. 8: Mzdové náklady na finální výrobek (vlastní zpracování)

	Mzdový tarif	Výrobní výkon (Kč/m ²)	Čas výrobní operace (hod)
Vedení linky	U081	0,13299	0,001219
Laminace	U069	0,11556	0,001219
Příprava, zavádění materiálu	U065	0,10349	0,001219
Příprava, zavádění materiálu	U065	0,10349	0,001219
Lakování, ořezávání, navijení	U065	0,10349	0,001219
Lakování, ořezávání, navijení	U065	0,10349	0,001219
Lakování, ořezávání, navijení	U065	0,10349	0,001219
Navijení, balení	U055	0,09143	0,001219
Štítky, evidence	U055	0,09143	0,001219
Celkem mzdy		0,94886	
Výrobní režie (823 % z mezd)		7,80913	

V tab. č. 8 jsou uvedeny mzdové náklady na 1 m² finálního výrobku. Výpočty vychází ze stanovení prováděných procesů, příslušného mzdového tarifu a času spotřebovaného na výrobní operaci. Výrobní režie je pro tento výrobek stanovena na 823 % z přímých mezd. Ve společnosti je 150 středisek, z toho asi polovina výrobních. Jak již bylo řečeno, pro každé středisko se každoročně volí režijní sazba, která se vypočítá jako podíl sumy plánovaných režijních nákladů a plánovaných přímých mezd.

Výpočet VR: $0,94886 * 8,23 = 7,809130 \text{ Kč/m}^2$

8.2.2 Kalkulace finálního výrobku

Tato podnapita se věnuje kalkulaci již finálního výrobku LINO. V tab. č. 9 jsou rozepsány jednotlivé kalkulační skupiny, stanovená prodejní cena a dosažený zisk.

Tab. č. 9: Kalkulační vzorec pro LINO (vlastní zpracování)

	Náklady (Kč/1m ²)	Celkové	Fixní	Variabilní	Měna
10	Přímý mat. konst. výrobku	47,9136		47,9136	CZK
20	Přímý materiál pomocný	0,5475		0,5475	CZK
30	Vznik vratného materiálu	-5,7169		-5,7169	CZK
	Materiál cel- kem	42,7443		42,7443	CZK
40	Mzdy přímé	2,4086		2,4086	CZK
50	Výrobní režie	25,4482	25,4482	0,0000	CZK
	Vl. náklady výroby	70,6011	25,4482	45,1529	CZK
60	Správní režie	6,0717			CZK
	Vl. náklady výkonu	76,6728			CZK
70	Odbytová režie	2,2235			CZK
	Úplné náklady výkonu	78,8963			CZK
	Zisk	38,6737			CZK
	Cena výkonu	117,57			CZK

Jak již bylo řečeno, kalkulační systém v podniku je složitý proces. Většina výrobků se skládá z polotovarů, na které jsou vytvořeny vlastní kalkulace. Není výjimkou, že i tyto polotovary jsou tvořeny dalšími polotovary s vlastními kalkulacemi. Pro tuto práci by bylo zbytečné rozepisovat každou kalkulaci, která je zakalkulována ve finálním výrobku.

Pro naše účely postačí stručná charakteristika postupu pomocí rozkladu kalkulačního vzorce, který je uveden výše.

Výpočet jednotlivých položek Kalkulace

Přímý materiál konstrukce výrobku

$$6,63321 * 1,23 + 9,05888 * 1,23 + 10,85362 * 1,23 + 10,16996 * 1,23 + 2,716730 + 0,036630 = \mathbf{47,91363 \text{ Kč/m}^2}$$

Přímé mzdy

$$\text{Mzdy na polotovary} + \text{mzdy na finální výrobek} = 1,45978 + 0,948860 = \mathbf{2,40864 \text{ Kč/m}^2}$$

Výrobní režie

$$\text{VR na polotovary} + \text{VR na finální výrobek} = 17,63909 + 7,809130 = \mathbf{25,44822 \text{ Kč/m}^2}$$

Správní režie

Správní režie je pro tento výrobek stanovena na 8,6 % z vlastních nákladů výroby.

$$70,601100 * 0,086 = \mathbf{6,587694 \text{ Kč/m}^2}$$

Odbytová režie

Odbytová režie je pro tento výrobek stanovena na 2,9 % z vlastních nákladů výkonu.

$$76,672\ 795 * 0,029 = \mathbf{2,223511 \text{ Kč/m}^2}$$

Zisk

Zisk získáme rozdílem prodejní ceny výkonu a úplných nákladů výkonů.

Cena výkonu

Cena výkonu je stanovena na 117,57 Kč/m². Pro naše účely byla použita cena průměrná. Prodejní cena na m² se liší podle velikosti objednávky, věrnosti odběratele atd.

9 VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A KALKULACÍ

Ve společnosti věnují řízení nákladů a kalkulacím velkou pozornost. Celkově je systém velmi propracovaný a díky zavedenému informačnímu systému SAP, lze veškeré potřebné informace, ze všech středisek, rychle vyhledat. Samozřejmě, jak jsme poznali z předešlé kapitoly, tato propracovanost se týká především nákladů přímých, které lze celkem snadno přiřadit odpovídajícímu výkonu. Náklady nepřímé se na výkony rozpočítávají pomocí režijních sazeb, které se stanovují na celý rok. Není výjimkou, že některé sazby se nemění několik let. Ve společnosti tvoří nepřímé náklady 29,3 % z celkových nákladů. Tento podíl není zanedbatelný, proto bychom měli nepřímým nákladům věnovat větší pozornost.

Právě z tohoto důvodu jsme si zvolili pro projekt zavedení metody ABC, která nám pomůže režijní náklady přiřadit přímo nákladovým objektům. Pomocí využití metody ABC tedy dojde k zprůhlednění této skupiny nákladů a manažeři získají další cenné informace, které jim usnadní rozhodovací proces.

10 PROJEKT IMPLEMENTACE METODY ABC VE SPOLEČNOSTI FATRA, A. S.

V této kapitole se zaměříme již na samotnou tvorbu modelu ABC ve společnosti Fatra, a. s. Po detailní analýze nákladů a systému kalkulace firmy, jsme zvolili právě tento model, díky kterému odstraníme vážný nedostatek nynější kalkulace, v podobně přiřazování nepřímých nákladů.

Pro společnost je tato metoda neznámým pojmem, proto je důležité manažery seznámit s danou problematikou a zdůraznit její klady a výhody, které nám zavedení může přinést.

Zavedení ABC v tak velké firmě může být dost náročné, proto jsme si pro aplikaci nezvolili jednotlivé výrobky, ale dva základní nosné segmenty PVC a POLYMERY.

Snahou této práce je podat co nejvěrnější a nejaktuálnější obraz řízení nákladů ve společnosti, proto budeme pracovat s daty minulého roku, tedy roku 2013.

10.1 Návrh modelu ABC

Model bude sestaven na bázi teoretických podkladů, kdy je doporučeno postupovat v pěti základních krocích.

1. krok - úprava účetních dat
2. krok - definice struktury ABC systému
3. krok - procesní nákladová analýza
4. krok - analýza aktivit
5. krok - přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

10.1.1 Úprava účetních dat

Úprava účetních dat je zásadním krokem každého modelu. Je důležité zkontrolovat všechny druhy nákladů vedené ve finančním účetnictví a eliminovat náklady, které by výsledky našeho modelu mohly zkreslit. Jedná se o náklady, které nesouvisí s prováděnými aktivitami a většinou jsou vytvořeny v důsledku nevhodných úprav finančního a daňového účetnictví. Snahou je do modelu vpustit jen skutečné náklady.

Podnikové náklady, které nebudou vstupovat do modelu ABC, jsou dary, pokuty a penále, tvorba rezerv, prodaný dlouhodobý majetek a materiál, odpis pohledávek a kurzové ztráty. Vybrané náklady nesouvisejí přímo s podnikovými výkony, je tedy nutné je z modelu vyloučit.

Tab. č. 10: Vyřazené nákladové účty
(vlastní zpracování)

Položka	Náklady (tis. Kč)
Dary	986
Pokuty a penále	140
ZS rezerv	3 074
ZC prodaného DM	1 207
Odpis pohledávek	2 379
Prodaný materiál	13 847
ZS rezerv, OP, NPO	4 041
Kurzové ztráty	35 591
Celkem	61 265

Vyřazené náklady v úhrnu činí 61 265 tis. Kč. Je nutné o tuto částku ponížít celkové nepřímé náklady a v modelu pracovat s novým vyčíslením režijních nákladů.

V tab. č. 11 můžeme vidět členění upravených nepřímých nákladů.

Tab. č. 11: Upravené nepřímé náklady (vlastní zpracování)

Skupina	Upravené nepřímé náklady (tis. Kč)	
Spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu - nevýrobní	17 787
	Spotřeba energie - nepřímá	34 113
	Prodané zboží	136 064
	Celkem	187 964
Služby	Opravy a udržování	26 152
	Cestovné	4 016
	Kooperace	9 552
	Provize	6 997
	Ostatní služby	67 294
	Celkem	114 011
Osobní náklady	Mzdy nevýrobních pracovníků	230 079
	Ostatní osobní náklady	77 309
	Odměny orgánům společnosti	135
	Sociální náklady	10 720
	Celkem	318 243
Daně a poplatky	Daně a poplatky	2 391
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady	28 846
Odpisy	Odpisy	174 481
Finanční náklady	Finanční náklady	17 356
Celkem nepřímé náklady		843 292

Režijní náklady, které budou v modelu přiřazovány jednotlivým aktivitám, nyní činí **843 292 tis. Kč**.

10.1.2 Definice struktury ABC systému

Druhý krok sestavování modelu ABC je věnován návrhu a pojmenování prováděných v podniku. Jak již bylo zmíněno v teoretické části, počet vybraných aktivit je závislý na různých parametrech. Při definování aktivit musíme brát v úvahu velikost organizace, strukturu zdrojů, časové, finanční a personální možnosti, podpora IT a také hlavní důvody sestavování modelu ABC.

V našem případě jsme si zvolili 11 aktivit, které obsahují všechny hlavní činnosti společnosti. Společnost Fatra je velký podnik a pro přesnější informace by bylo jistě vhodnější vydefinovat aktivit mnohem více. Pro účely této práce nám ovšem postačí tvorba strategického modelu, který nemusí být tak detailní. Vydefinované aktivity jsou vytvořeny s pomocí kvalifikovaných pracovníků firmy podle organizační struktury.

Aktivity:

Věda a výzkum – tato aktivita je pro společnost velmi významná. Je složena z procesů, od kterých se odvíjí další chod firmy. Jedná se zejména o technický rozvoj, provoz zkušebních a vývojových laboratoří, technologické zadávání výroby a další. Tato aktivita je pro podnik velmi důležitá, jelikož bez neustálého vývoje a inovace by neudržela krok s konkurencí.

Styk se zákazníkem – tato aktivita zahrnuje především práci obchodních zástupců, prodejců a marketingového oddělení. Marketing je zde zahrnut, jelikož je ve firmě zodpovědný za propagační materiály a také za reprezentaci společnosti na výstavách, veletrzích a dalších předváděcích akcích, které jsou cíleny na zákazníka. Dále do aktivity můžeme zahrnout vyhledávání nových zákazníků, vyjednávání se zákazníky nebo uzavírání smluv.

Nákup – mezi základní procesy této aktivity patří nákup materiálu, surovin, balícího materiálu atd. Nákup je velmi důležitou činností, která musí být v tak velké výrobní firmě dobře synchronizovaná. Je důležité, aby dodávky byly přesně vypočítané, jak časově, tak i objemově. Odpovědní pracovníci musí dodávky řídit tak, aby netvořili zbytečně velké zásoby, ale naopak materiál nechyběl.

Výroba – tato aktivita zahrnuje všechny procesy, které se podílejí na výrobě. Mezi tyto procesy můžeme řadit válcování, laminace, formátování, vytlačování, potisk, řezání, vstříkování, svařování, lisování, přepracování vratného materiálu (recyklace) a tvarování. Právě tuto aktivitu můžeme považovat za největšího nositele nákladů. Je tedy nutné jí věnovat zvýšenou pozornost.

Kontrola kvality – tato aktivita je také velmi důležitou součástí podnikového procesu. Pro společnost je velmi důležité stanovit kvalitu držet a neustále zlepšovat. Ve společnosti probíhají dva základní typy kontroly – vstupní a výstupní. Vstupní kontrola se týká nakoupeného materiálu a výstupní kontrola se provádí u podnikových výrobků a polotovarů.

Skladování – tato aktivita je u výrobního podniku nepostradatelná. Řádné řízení skladového hospodářství patří mezi základní principy každého podniku. Společnost disponuje s dvěma hlavními sklady, které jsou rozděleny podle výrobních segmentů PVC a POLYMERY.

Expedice – tato aktivita zahrnuje dopravu svázanou s podnikem. Je zde zahrnuta doprava k zákazníkovi (železniční, autodoprava) nebo doprava vnitropodniková (vozíky, automobily). Vnitropodniková doprava se nejčastěji využívá pro transport materiálu (výrobku, polotovaru) mezi jednotlivými středisky.

Prodej – tato aktivita je spojena s konečným prodejem výrobků. Patří sem dohodnutí konečných podmínek a fakturace.

Údržba – tato aktivita nepatří mezi nejvýraznější nositele nákladů, ale je nepostradatelná pro bezproblémový chod společnosti. Společnost Fatra je vlastníkem velkého strojového parku, což se neobejde bez pravidelné údržby a dalších oprav.

Administrativa a správa – tato aktivita zahrnuje činnosti, které zajišťují bezproblémový chod podniku. Jedná se především o řízení financí (účetní, ekonomové, controlling, IT), personalistiku a služby (operativní nákupy např. režijní materiál).

10.1.3 Procesní nákladová analýza

Další etapou tvorby modelu ABC je přiřazení nákladů vydefinovaným aktivitám. Jedná se o nákladovou alokaci, kdy nepřímé náklady budou přiděleny aktivitě, kterou jsou přímo vyvolány.

V našem případě využijeme, dříve vytvořené, skupiny nákladů, které budou pomocí procentuálního podílu přiřazeny k jednotlivým aktivitám. Jednotlivé procentuální podíly jsou určeny pomocí kvalifikovaného odhadu zainteresovaných pracovníků podniku.

Tab. č. 12: Procentní rozdělení nepřímých nákladů aktivitám (vlastní zpracování)

Aktivity	Nepřímé náklady (upravené)						
	Spotřebované nákupy	Služby	Osobní náklady	Daně a poplatky	Ostatní provozní náklady	Odpisy	Finanční náklady
Věda a výzkum	2%	3%	10%	0	3%	3%	0
Styk se zákazníkem	3%	7%	15%	0	5%	0	0
Nákup	10%	5%	5%	8%	8%	2%	10%
Výroba	10%	20%	13%	0	50%	70%	0
Kontrola kvality	2%	5%	2%	0	2%	0	0
Skladování	8%	7%	5%	0	2%	5%	0
Expedice	20%	6%	5%	38%	2%	5%	0
Prodej	5%	11%	15%	0	4%	0	15%
Údržba	2%	21%	5%	0%	2%	0	0
Administrativa a správa	38%	15%	25%	54%	22%	15%	75%

V tab. č. 12 můžeme sledovat již konkrétní rozdělení upravených nepřímých nákladů a jejich podíl na dané aktivitě.

Rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity je následující:

Spotřebované nákupy

Nejvýraznější položkou v této skupině je prodané zboží, kdy se jedná o výrobky, které společnost nevyrábí, ale patří k nezbytnému doplňkovému sortimentu firmy. Z tohoto důvodu si můžeme všimnout, že velké množství nákladů v této skupině je spotřebováno aktivitami expedice a nákup. Dále je zde rozpočítána také energie, která slouží k osvětlení prostor, vytápění atd. a spotřeba režijního materiálu (např. kancelářské potřeby), které jsou nedílnou součástí všech aktivit. Největší podíl je přidělen administrativě a správě.

Služby

Nejvýraznější položkou v této skupině jsou opravy a udržování, které se vztahují především k aktivitě výroba a údržba. Proto nositeli největšího podílu nákladů jsou právě tyto dvě aktivity. Důležitou položkou jsou také ostatní služby, které obsahují především pojištění, které je zapotřebí rozpočítat mezi všechny aktivity.

Osobní náklady

Tato skupina tvoří největší podíl nepřímých nákladů, a to převážně díky mzdovým nákladům, které tvoří přes 27 % celkových nepřímých (upravených) nákladů. Tato položka je tak vysoká, jelikož jsou zde zahrnuty kromě mezd THP pracovníků a ředitelů (vysoké mzdy) také mzdy technologů a zaměstnanců, kteří mají časovou mzdu. Jsou zde zahrnuty také příplatky za směny a prémie za VH. Osobní náklady tvoří největší podíl na aktivitě administrativa a správa (25 %), styk se zákazníkem (15 %), prodej (15 %) a výroba (13 %).

Daně a poplatky

Tato skupina netvoří svým objemem významnou položku v celkových nepřímých nákladech, ale je důležité zahrnout skutečně všechny vynaložené náklady. Zde se jedná především a různé poplatky a daně jako např. daň z nemovitostí, silniční daň, právní a soudní poplatky atd. Největší podíl těchto nákladů se vztahuje na aktivity administrativa a správa (54 %), expedice (38 %) a nákup (8 %).

Ostatní provozní náklady

Tato skupina nákladů je rozložena převážně v aktivitách výroba (50 %), administrativa a správa (22 %) a nákup (8 %).

Odpisy

Tato skupina nákladů je nedílnou součástí téměř každého podniku. Ve Fatře, která je výhradně výrobním podnikem, mají odpisy také své významné zastoupení. Nákladovou skupinu tvoří převážně odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, ale jsou zde započteny i odpisy drobného nehmotného a hmotného majetku. Nejvýznamnější podíl těchto nákladů souvisí s aktivitou výroba (70 %).

Finanční náklady

U této skupiny nákladů se jedná zejména o nákladové úroky, poplatky bance atd. Největší podíl byl přiřazen aktivitě administrativa a správa (75 %), o zbytek se dělí nákup (10 %) a prodej (15 %).

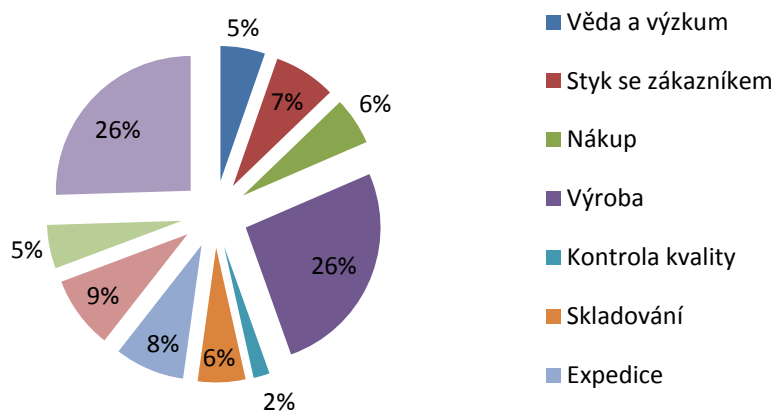
V dalším kroku si vytvoříme matice nepřímých nákladů ve společnosti, kdy jsou jednotlivé náklady v tis. Kč přesně vyčísleny na danou aktivitu. Výše dílčích nákladů je určena procentuálním odborným odhadem (viz. tab. č. 12).

V tab. č. 13 můžeme pozorovat, že největší objem nepřímých nákladů připadá na aktivitu výroba, a to v částce 219 530 tis. Kč. Tento výsledek není z hlediska výrobně zaměřeného podniku žádným překvapením. Další významné aktivitou je administrativa a správa (214 915 tis. Kč). Ostatní aktivity jsou již pod hranicí 100 milionů korun, ale i tak se nedají považovat za bezvýznamné.

Tab. č. 13: Matice nepřímých nákladů ve společnosti (vlastní zpracování)

Aktivity	Nepřímé náklady (upravené) v tis. Kč							Celkem na aktivity
	Spotřebované nákupy	Služby	Osobní náklady	Daně a poplatky	Ostatní provozní náklady	Odpisy	Finanční náklady	
Věda a výzkum	3 759	3 420	31 824	0	865	5 234	0	45 104
Styk se zákazníkem	5 639	7 981	47 736	0	1 442	0	0	62 798
Nákup	18 796	5 701	15 912	191	2 308	3 490	1 736	48 133
Výroba	18 796	22 802	41 372	0	14 423	122	137	219 530
Kontrola kvality	3 759	5 701	6 365	0	577	0	0	16 402
Skladování	15 037	7 981	15 912	0	577	8 724	0	48 231
Expedice	37 593	6 841	15 912	909	577	8 724	0	70 555
Prodej	9 398	12 541	47 736	0	1 154	0	2 603	73 433
Údržba	3 759	23 942	15 912	0	577	0	0	44 191
Administrativa a správa	71 426	17 102	79 561	1 291	6 346	26 172	13 017	214 915
Celkem na náklady	187 964	114 011	318 243	2 391	28 846	174 481	17 356	843 292

Graf č. 11 nám graficky předvádí podíl nepřímých nákladů je jednotlivé aktivity. Největší podíl tedy má aktivita výroba (26 %), administrativa a správa (26 %).



Graf č. 11: Podíl nepřímých nákladů na aktivity (vlastní zpracování)

V následující tabulce máme ještě jednou zrekapitulované celkové náklady vyčíslené na jednotlivé aktivity, se kterými budeme pracovat v další etapě tvorby modelu ABC.

Tab. č. 14: Ocenění aktivit (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady v tis. Kč
Věda a výzkum	45 104
Styk se zákazníkem	62 798
Nákup	48 133
Výroba	219 530
Kontrola kvality	16 402
Skladování	48 231
Expedice	70 555
Prodej	73 433
Údržba	44 191
Administrativa a správa	214 915
Celkem	843 292

Jak již bylo zmíněno, největší nepřímé náklady jsou vyvolány aktivitou výroba. Z tohoto důvodu si výrobu rozčleníme detailněji na jednotlivé procesy, které se k této aktivitě vztahují. Rozdělení nákladů na procesy můžeme pozorovat v tab. č. 15.

Tab. č. 15: Rozčlenění procesů v aktivitě výroba
(vlastní zpracování)

Procesy ve výrobě	Podíl	Náklady v tis. Kč
Válcování	22%	48 297
Laminace	15%	32 930
Formátování	3%	6 586
Vytlačování	19%	41 711
Potisk	5%	10 977
Řezání	4%	8 781
Vstřikování	17%	37 320
Svařování	3%	6 586
Lisování	8%	17 562
Přeprac. vrat. materiál	2%	4 391
Tvarování	2%	4 391
Výroba celkem	100%	219 530

10.1.4 Analýza aktivit

Analýza aktivit je předposledním krokem tvorby modelu ABC. V této etapě si určíme vztahové veličiny k jednotlivým aktivitám, míru výkonu aktivit (MVA) a jednotkové náklady na aktivity (JNA). Pro přehlednost budeme postupovat po jednotlivých krocích.

Určení vztahových veličin aktivit

Vztahová veličina nám představuje určité měřítko, díky kterému jsme danou aktivitu schopni měřit. V našem případě využijeme zejména časové vztahové veličiny, a to počet hodin práce a počet strojních hodin. Výjimkou jsou pouze aktivity nákup a prodej, kde využijeme vztahových veličin Kč nakoupeného materiálu a Kč tržeb na veškerý sortiment.

Časové vztahové veličiny jsou určeny převážně z důvodu složitosti a různorodosti pracovních procesů ve firmě. Volba tohoto typu cost drivů, se po konzultaci s odborným pracovníkem, jevila jako nejvhodnější.

V následující tabulce můžeme sledovat přidělení vztahových veličin k jednotlivým aktivitám. Vztahové veličiny tzv. cost drivery byly stanoveny ve spolupráci s odbornými pracovníky firmy.

Tab. č. 16: Určení vztahových veličin (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady v tis. Kč	Vztahová veličina
Věda a výzkum	45 104	počet hodin práce
Styk se zákazníkem	62 798	počet hodin práce
Nákup	48 133	Kč nakoupeného materiálu
Výroba	219 530	počet strojních hodin
Kontrola kvality	16 402	počet hodin práce
Skladování	48 231	počet hodin práce
Expedice	70 555	počet hodin práce
Prodej	73 433	Kč tržeb za veškerý sortiment
Údržba	44 191	počet hodin práce
Administrativa a správa	214 915	počet hodin práce
Celkem	843 292	

Určení míry výkonu aktivit

V předcházejícím kroku jsme si stanovili vztahové veličiny jednotlivých aktivit. Nyní se budeme věnovat výpočtu míry výkonu aktivit.

Míru výkonu aktivit představuje počet vztahových veličin, které vyprodukovala daná aktivita. Nejčastěji jsme využili vztahovou veličinu počet hodin práce, kdy jsme vycházeli z počtu zaměstnanců podílejících se na dané aktivitě, trvání směny (7,5 h), četnost směn (1 – 4 směnný provoz) a průměrný počet pracovních dní v roce. U počtu strojních hodin jsme postupovali stejným způsobem, jen jsme pracovali s počtem strojů a trvání směny 8 h. Objem ostatních vztahových veličin (Kč nakoupeného materiálu a Kč tržeb za veškerý sortiment) jsme určili pomocí účetních dokladů.

Tab. č. 17: Stanovení míry výkonu aktivit (vlastní zpracování)

Aktivita	Vztahová veličina	Náklady na aktivitu (tis. Kč)	MVA
Věda a výzkum	počet hodin práce	45 104	43 125
Styk se zákazníkem	počet hodin práce	62 798	108 750
Nákup	Kč nakoupeného materiálu	48 133	1 784 671
Výroba	počet strojních hodin	219 530	
válcování	počet strojních hodin	48 297	30 000
laminace	počet strojních hodin	32 930	30 000
formátování	počet strojních hodin	6 586	16 000
vytlačování	počet strojních hodin	41 711	186 000
potisk	počet strojních hodin	10 977	12 000
řezání	počet strojních hodin	8 781	24 000
vstřikování	počet strojních hodin	37 320	90 000
svařování	počet strojních hodin	6 586	6 000
lisování	počet strojních hodin	17 562	40 000
přeproc. vrat. materiál	počet strojních hodin	4 391	12 000
tvarování	počet strojních hodin	4 391	44 000
Kontrola kvality	počet hodin práce	16 402	82 500
Skladování	počet hodin práce	48 231	28 125
Expedice	počet hodin práce	70 555	28 125
Prodej	Kč tržeb za veškerý sortiment	73 433	2 986 534
Údržba	počet hodin práce	44 191	37 500
Administrativa a správa	počet hodin práce	214 915	135 000
Celkem		843 292	

Stanovení jednotkových nákladů na aktivitu

Nyní, když známe míru výkonu aktivit (MVA), můžeme přejít k výpočtu jednotkových nákladů na aktivitu (JNA).

Jednotkové náklady vypočítáme jednoduše podílem celkových nákladů na aktivitu a míry výkonu aktivity. V níže uvedené tabulce můžeme vyčíslené JNA sledovat v posledních dvou sloupcích.

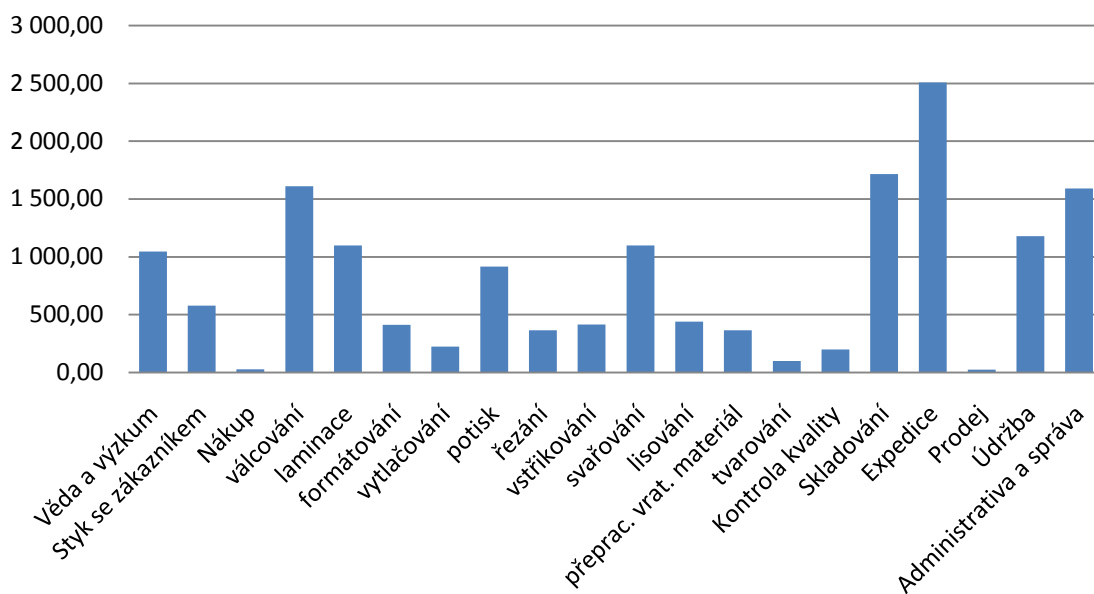
Tab. č. 18: Výpočet jednotkového nákladu na aktivitu (vlastní zpracování)

Aktivita	Vztahová veličina	Náklady na aktivitu (tis. Kč)	MVA	JNA (tis. Kč)	JNA (Kč)
Věda a výzkum	počet hodin práce	45 104	43 125	1,04589	1 045,9
Styk se zákazníkem	počet hodin práce	62 798	108 750	0,57745	577,5
Nákup	Kč nakoupeného materiálu	48 133	1 784 671	0,02697	27,0
Výroba	počet strojních hodin	219 530			
válcování	počet strojních hodin	48 297	30 000	1,60989	1 609,9
laminace	počet strojních hodin	32 930	30 000	1,09765	1 097,7
formátování	počet strojních hodin	6 586	16 000	0,41162	411,6
vytlačování	počet strojních hodin	41 711	186 000	0,22425	224,3
potisk	počet strojních hodin	10 977	12 000	0,91471	914,7
řezání	počet strojních hodin	8 781	24 000	0,36588	365,9
vstříkování	počet strojních hodin	37 320	90 000	0,41467	414,7
svařování	počet strojních hodin	6 586	6 000	1,09765	1 097,7
lisování	počet strojních hodin	17 562	40 000	0,43906	439,1
přeprac. vrat. materiál	počet strojních hodin	4 391	12 000	0,36588	365,9
tvarování	počet strojních hodin	4 391	44 000	0,09979	99,8
Kontrola kvality	počet hodin práce	16 402	82 500	0,19881	198,8
Skladování	počet hodin práce	48 231	28 125	1,71488	1 714,9
Expedice	počet hodin práce	70 555	28 125	2,50862	2 508,6
Prodej	Kč tržeb za veškerý sortiment	73 433	2 986 534	0,02459	24,6
Údržba	počet hodin práce	44 191	37 500	1,17843	1 178,4
Administrativa a správa	počet hodin práce	214 915	135 000	1,59196	1 592,0
Celkem		843 292			

V tabulce máme uvedeno dvojí vyčíslení JNA. První vyčíslení je v tis. Kč, jelikož v celé práci užíváme toto označení. Poslední sloupec udává JNA na koruny.

Jednotkové náklady aktivity představují, kolik nepřímých nákladů připadá na jednu jednotku dané aktivity.

Pro jasnější představu byl vytvořen graf, kde můžeme JNA na jednotlivé aktivity sledovat v grafickém podání.



Graf č. 12: Jednotkové náklady na aktivitu v Kč (vlastní zpracování)

Z grafu můžeme vyčíst, že nejdražší aktivitou na nepřímé náklady je expedice, kdy je na jednotku aktivity vyčísleno 2 508,6 Kč. Náklady jsou vysoké především kvůli zahrnutým vysokým mzdám a započítání pohonných hmot.

Další výraznou složku tvoří aktivita skladování, které ve společnosti úzce souvisí právě s výše uvedenou expedicí. Jednotkové náklady na aktivitu jsou vyčísleny ve výši 1 714,9 Kč.

Aktivita výroba je nositelem největšího objemu nákladů. Ve společnosti je výrobní proces velmi složitý, proto jsme pro jasnější roztrídění nepřímých nákladů rozčlenili tuto aktivitu na dílčí procesy. Nejvýraznější proces je válcování, které na jednotku aktivity spotřebovává 1 609,9 Kč. Dalšími nákladově výraznými procesy jsou laminace a svařování.

Mezi nákladově náročné aktivity dále patří aktivita věda a výzkum, administrativa a správa a také údržba. Všechny tyto aktivity spotřebovávají na jednotku aktivity přes 1 000 Kč.

Aktivita nákup a prodej nám znázorňují, kolik Kč podnik stojí nákup 1 Kč materiálu nebo 1 Kč tržeb za veškerý sortiment.

10.1.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

V závěrečné etapě budeme přiřazovat náklady aktivit již konkrétním nákladovým objektům.

V teoretické části jsme si řekly, že nákladovým objektem může být téměř cokoliv. V praxi se metoda ABC využívá především pro kalkulaci výrobků. Společnost Fatra má příliš objemné výrobní portfolio, z tohoto důvodu budeme metodu aplikovat na základní podnikové segmenty – PVC a POLYMERY.

V následující části si provedeme rozdělení spotřeby počtu aktivit mezi oba segmenty. Toto rozdělení bylo vyhotoveno kvalifikovaným odhadem odborných pracovníků podniku.

Tab. č. 19: Přiřazení nepřímých nákladů na segment PVC (vlastní zpracování)

Aktivita	Náklady na jednotku aktivity (tis. Kč)	MVA	MVA (%)	Celkové náklady na aktivitu (tis. Kč)
Věda a výzkum	1,0459	25 875	60%	27 063
Styk se zákazníkem	0,5775	81 563	75%	47 102
Nákup	0,027	1 070 803	60%	28 912
Výroba				
válcování	1,6099	30 000	100%	48 297
laminace	1,0977	12 000	40%	13 172
formátování	0,4116	8 000	50%	3 293
vytlačování	0,2243	37 200	20%	8 344
potisk	0,9147	3 600	30%	3 293
řezání	0,3659	12 000	50%	4 391
vstřikování	0,4147	90 000	X	
svařování	1,0977	6 000	100%	6 586
lisování	0,4391	40 000	100%	17 564
přeprac. vrat. materiál	0,3659	6 000	50%	2 195
tvarování	0,0998	4 400	10%	439
Kontrola kvality	0,1988	33 000	40%	6 560
Skladování	1,7149	14 063	50%	24 116
Expedice	2,5086	14 063	50%	35 277
Prodej	0,0246	1 702 324	57%	41 877
Údržba	1,1784	18 750	50%	22 095
Administrativa a správa	1,5920	81 000	60%	128 952
Celkem				469 529

V tabulce č. 19 můžeme sledovat kalkulaci nepřímých nákladů na segment PVC. Celkové náklady na aktivity činí 469 529 tis. Kč.

Tab. č. 20: Přirazení nepřímých nákladů na segment POLYMERY (vlastní zpracování)

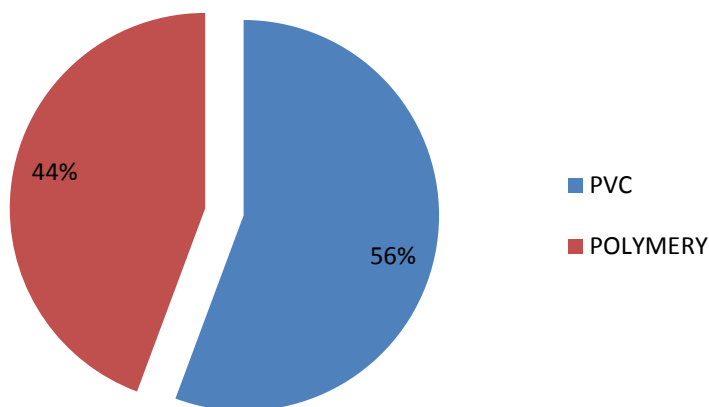
Aktivita	Náklady na jednotku aktivity (tis. Kč)	MVA	MVA (%)	Celkové náklady na aktivitu (tis. Kč)
Věda a výzkum	1,0459	17 250	40%	18 042
Styk se zákazníkem	0,5775	27 188	25%	15 701
Nákup	0,027	713 868	40%	19 274
Výroba				
válcování	1,6099	30 000	X	
laminace	1,0977	18 000	60%	19 759
formátování	0,4116	8 000	50%	3 293
vytlačování	0,2243	148 800	80%	33 376
potisk	0,9147	8 400	70%	7 683
řezání	0,3659	12 000	50%	4 391
vstřikování	0,4147	90 000	100%	37 323
svařování	1,0977	6 000	X	
lisování	0,4391	40 000	X	
přeprac. vrat. materiál	0,3659	6 000	50%	2 195
tvarování	0,0998	39 600	90%	3 952
Kontrola kvality	0,1988	49 500	60%	9 841
Skladování	1,7149	14 063	50%	24 116
Expedice	2,5086	14 063	50%	35 277
Prodej	0,0246	1 284 210	43%	31 592
Údržba	1,1784	18 750	50%	22 095
Administrativa a správa	1,5920	54 000	40%	85 968
Celkem				373 877

Tabulka č. 20 zobrazuje kalkulaci nepřímých nákladů segmentu POLYMERY. Celkové náklady na aktivity činí 373 877 tis. Kč.

Po sečtení celkových nepřímých nákladů si můžeme všimnout menší odchylky, která je způsobena zaokrouhlením.

Nepřímé náklady u segmentu PVC jsou značně vyšší než náklady u segmentu POLYMERY. Tato skutečnost není je překvapující, jelikož vykázané tržby, které jsme rozebírali v analytické části práce, jsou vyšší u segmentu PVC. Dalo se tedy očekávat, že i režijní náklady u této skupiny budou vyšší.

Na grafu č. 13 můžeme vidět konečné rozdělení nepřímých nákladů na jednotlivé segmenty podle kalkulace ABC.



Graf č. 13: Podíl jednotlivých segmentů na nepřímých nákladech (vlastní zpracování)

10.2 Analýza ziskovosti nákladových objektů

Pátá etapa přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům byla závěrečnou částí tvorby modelu ABC. Nyní můžeme přistoupit k analýze ziskovosti nákladových objektů.

Dříve než začneme se stanovením ziskovosti neboli rentability nákladových objektů, je zapotřebí jim přidělit náklady přímé, které jsou vyčísleny v celkové výši v kapitole 7.3.

Celková výše nepřímých nákladů činí 2 181 394 tis. Kč a je složena z nákladů na spotřebu materiálu - výrobní, spotřebu energie – výrobní, přepravné a mzdy výrobních pracovníků s odvody SZP. Jednotlivým segmentům byly přímé náklady přiděleny pomocí podnikové dokumentace a kvalifikovaného odhadu odborného pracovníka.

Přidělení přímých nákladů nákladovým objektům můžeme sledovat v tabulce č. 21.

Segmentu PVC je přiřazeno 55,4 % přímých nákladů, segment POLYMERY tvoří 44,6 % přímých nákladů.

Tab. č. 21: Přiřazení přímých nákladů nákladovým objektům (vlastní zpracování)

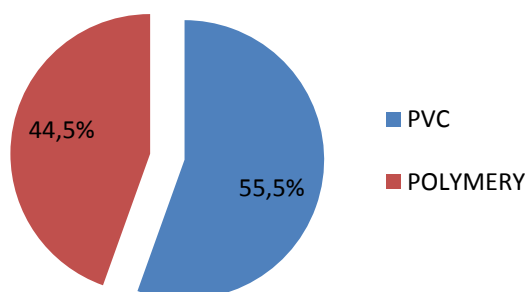
Přímé náklady (tis. Kč)		PVC		POLYMERY	
		Podíl	Náklady (tis. Kč)	Podíl	Náklady (tis. Kč)
Spotřeba materiálu - výrobní	1 874 884	56%	1 049 935	44%	824 949
Spotřeba energie - výrobní	178 779	48%	85 814	52%	92 965
Mzdy výrobních pracovníků + odvody SZP	75 690	64%	48 442	36%	27 248
Přepravné	52 041	47%	24 459	53%	27 582
Celkem	2 181 394		1 208 650		972 744

Po přiřazení přímých nákladů jednotlivým nákladovým objektům můžeme přejít k vyčíslení celkových nákladů na segment. V tabulce č. 22 můžeme pozorovat přímé a nepřímé náklady připadající na definovaný segment, které nám po součtu odhalí celkové náklady.

Tab. č. 22: Celkové náklady přiřazené nákladovým objektům (vlastní zpracování)

Segment	Přímé náklady (tis. Kč)	Nepřímé náklady (tis. Kč)	Celkové náklady (tis. Kč)
PVC	1 208 650	469 529	1 678 179
POLYMERY	972 744	373 877	1 346 621
Celkem	2 181 394	843 406	3 024 800

Celkové náklady podniku jsou rozděleny mezi segmenty v poměru 55,5 % (PVC) a 44,5 % (POLYMERY).



Graf č. 14: Poměr celkových nákladů (vlastní zpracování)

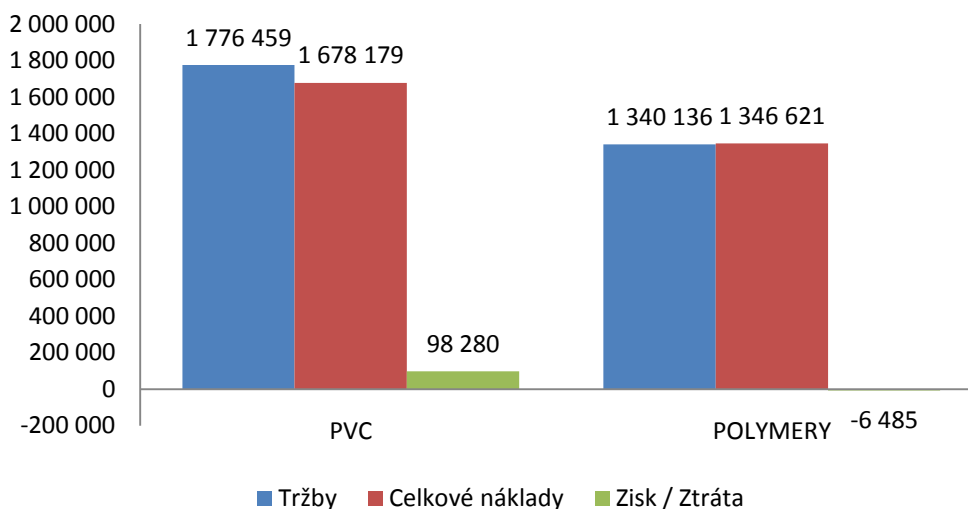
Nyní máme všechny informace, které jsou zapotřebí k výpočtu ziskovosti a rentability zvolených nákladových objektů. Navíc zde budeme pracovat s tržbami na jednotlivé segmenty, které jsme získali z informačního systému firmy, kde je vedena podrobná statistika těchto dat. V tabulce č. 23 můžeme sledovat ziskovost jednotlivých segmentů.

Tab. č. 23: Výpočet zisku a rentability segmentů (vlastní zpracování)

Segment	Tržby (tis. Kč)	Celkové náklady (tis. Kč)	Zisk / Ztráta (tis. Kč)	Rentabilita
PVC	1 776 459	1 678 179	98 280	5,53%
POLYMERY	1 340 136	1 346 621	-6 485	-0,48%
Celkem	3 116 595	3 024 800	91 795	2,95%

Z vyčíslených výsledků můžeme rozpoznat, že segment PVC má kladnou rentabilitu a v roce 2013 dosahoval zisku 98 350 tis. Kč. Naopak segment POLYMERY je ztrátový, jelikož celkové náklady převyšují tržby vztahující se k tomuto nákladovému objektu. K tomuto zjištění jsme dospěli díky přesnější alokaci nepřímých nákladů na jednotlivé aktivity.

Pro jasnější představu si dosažené výsledky promítneme níže graficky pomocí grafu č. 15.



Graf č. 15: Znázornění tržeb, nákladů, zisku a ztráty (vlastní zpracování)

10.3 Zhodnocení projektu a závěrečná doporučení společnosti

V analytické části práce jsme provedli důkladnou analýzu řízení nákladů ve společnosti. Kalkulační členění nákladů nám napomohlo rozdělit celkové náklady firmy na přímé a nepřímé. Získané informace nám ukázaly skutečnosti, že ve společnosti tvoří nepřímé náklady necelých 30 %, což pro výrobní firmu můžeme považovat celkem za pozitivní. Tato výše režijních nákladů není považována za nijak alarmující, jelikož dle průzkumů se většina firem potýká s nepřímými náklady, které se blíží k hranici 50 %. Režijní náklady neustále rostou, a to především v důsledky automatizace výroby, zlepšující se technologii a v neposlední řadě hraje důležitou roli zvyšující se náročnost požadavků od zákazníka.

Analýza podnikového kalkulačního systému nám odhalila způsob provádění kalkulace. Ve společnosti jsme se setkali s využitím téměř tradičního kalkulačního vzorce, který pracuje s přírážkovými sazbami. Kalkulace se provádí individuálně na každý výrobek ve společnosti, velmi často se můžeme setkat s několika variantami, kdy jsou pro výrobek použity různé druhy materiálu nebo polotovaru. Proces se nejeví složitě, ale musíme si uvědomit časovou náročnost, jelikož ve firmě se vyrábí cca 75 000 výrobků.

Projektová část, která se soustředí na využití metody Activity-Based Costing, není právě z důvodu obrovské škály výrobků v podniku aplikovaná na jednotlivé produkty, ale zaměřuje se na dva hlavní výrobní segmenty PVC a POLYMERY. Účelem této práce bylo především zprůhlednit režijní náklady, alokovat je právě těm nákladovým objektům, které je skutečně spotřebovávají a v konečné fázi určit ziskovost.

V práci jsme dospěli k výsledku, že segment PVC má kladnou rentabilitu (5,53 %), na rozdíl od segmentu POLYMERY, které mají rentabilitu zápornou (-0,48 %). Pro společnost je dosažený výsledek v úseku PVC velmi uspokojující, jelikož převážná část této výroby směřuje do stavebnictví, které se stále potýká s pokračující krizí v tomto odvětví. Naopak ztrátovost v úseku POLYMERY byla zapříčiněna dílčím poklesem výkonnosti, který souvisel s horšími podmínkami na trhu a s realizací investic, které si vyžádaly výrobní odstávky. Očekávaný odbyt tedy nebyl naplněn, což vedlo k vyšším režijním nákladům v tomto segmentu.

Využití metody ABC ve společnosti Fatra nás dovedlo k velmi zajímavým závěrům. Dosažený výsledek ovšem pro společnost nebyl žádným překvapením, jelikož se podrobně o dané skutečnosti zajímá a analyzuje je.

Metoda ABC, jak jsme zjistili, může podniku přinést velmi kvalitní inovaci v řízení nákladů. Byla by vhodnou příležitostí pro menší a střední podniky, které mají nižší počet variant výrobků a bojují s vysokými režijními náklady.

Aplikace této metody by v podniku Fatra byla možná, ale náročnost jejího zavedení a následného udržení by byla složitá jak časově, tak i finančně. Hlavním důvodem je charakter výrobního procesu, který je velmi složitý, členitý a nestálý.

Nyní má společnost Fatra celý systém řízení nákladů a kalkulací velmi dobře propracovaný. Zavedení metody ABC by zde nepřineslo žádný výrazný užitek. Z tohoto důvodu implementaci této metody nedoporučuji.

Pokud se společnost rozhodne zůstat u tradiční přírážkové metody, bylo by vhodné, aby věnovala větší pozornost stanovení režijních přírážek, které poslední roky zůstávaly neměnné.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo vypracování projektu implementace systému ABC ve společnosti Fatra, a. s. Jedná se o novou progresivní metodu, která má za úkol zprůhlednit režijní náklady a přiřadit je přímo nákladovým objektům, které je vyvolávají. Celý projekt je vypracován podle doporučených kroků, kdy postupujeme od úpravy účetních dat až k určení ziskovosti zvolených nákladových objektů.

Celá práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teorie je věnována především problematice týkající se řízení nákladů v podniku, členění nákladů a nákladové kalkulaci. Závěr je zaměřen již na samotnou kalkulaci Activity-Based Costing, kde je metoda charakterizována. Teoretická část práce nám umožnila pochopit danou problematiku, která byla uvedena do praxe v části analytické.

V praktické části jsme se seznámili s podnikem Fatra, a. s. Vyjma základních údajů o podniku, jsme se zaměřili také na současný kalkulační systém, který společnost využívá. Jako názorný příklad jsme použili praktickou ukázkou kalkulace, abychom získali ucelený pohled na celý proces. Po důkladné analýze podnikových nákladů jsme navrhli projekt zavedení metody ABC, kterému jsme se věnovali v závěrečném úseku práce.

Projekt byl vypracován na základě podkladů a doporučeného postupu v teoretické části. Postupně jsme se věnovali jednotlivým etapám, díky čemuž jsme dospěli až ke konečné fázi, kdy jsme byli schopni určit ziskovost vybraných nákladových objektů. Závěr práce je věnován zhodnocení vypracovaného projektu a doporučení pro společnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Bibliografické zdroje

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: ComputerPress, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting&control*. 6th ed. Mason: South-Western, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
- HICKS, Douglas T, 1999. *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies*. 2nd ed. New York: John Wiley&Sons, 357 s. ISBN 047123754x.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- KISLINGEROVÁ, Eva a Ivan NOVÝ, 2005. *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 422 s. ISBN 8071798479.
- KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- PETŘÍK, Tomáš, 2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 1. vyd. Praha: GradaPublishing, 371 s. ISBN 8024710463.
- PETŘÍK, Tomáš, 2007. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací - nákladová technika a komplexní manažerská metoda: ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management)*. Praha: Linde, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
- POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 461 s. ISBN 80-238-2345-0
- SOUKUPOVÁ, Věra a Dana STRACHOTOVÁ, 2005. *Podniková ekonomika*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická v Praze, 121 s. ISBN 80-7080-575-7.
- STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- SYNEK, Miloslav, 2000. *Manažerská ekonomika*. 2., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Grada, 475 s. ISBN 80-247-9069-6.
- SYNEK, Miloslav, 2006. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 475 s. ISBN 80-7179-892-4.
- VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA, 2013. *Podnikové řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 685 s. ISBN 978-80-247-4642-5.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada, 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

Internetové zdroje

Financial Accounting vs Management Accounting, © 2012. *Diffen.cz* [online]. [cit. 2014-04-10]. Dostupné z:

www.diffen.com/difference/Financial_Accounting_vs_Management_Accounting

Kalkulace – Operativní kalkulace, © 2013. *Orcz.cz* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z:

<http://www.orcz.cz/www/www-new.nsf/0/BBE2760F83FACB90C1257C22004B67E3?OpenDocument>

LUKÁŠOVÁ, Miriam, 2012. Vysvětlujeme náklady v manažerském účetnictví. Čtete školu účetnictví. *Podnikatel.cz* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/naklady-v-manazerskem-ucetnictvi/>

Nákladový objekt (Costobject), © 2011-2013. *ManagementMania.cz* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/nakladovy-objekt-cost-object>

Slovníček účetních pojmů, © 2006-2014. *Testyzucetnictvi.cz* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z: <http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php?pojem=kalkulace>

STRACHOTOVÁ, Dana, 2012. Kalkulace jako nástroj hodnotového řízení. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2014-03-04]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kalkulace-nastroj-hodnotoveho-rizeni-2878.html>

Vize, mise, hodnoty, © 2001-2014. *Fatra.cz* [online]. [cit. 2014-03-24]. Dostupné z: <http://www.fatra.cz/cz/fatra/vize-mise-hodnoty/>

Firemní materiály

Interní dokumenty firmy Fatra, a. s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity-Based Costing
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
FKC	Finální kalkulace
IS	Informační systém
JNA	Jednotkový náklad na aktivitu.
MVA	Míra výkonu aktivity.
NPO	Náklady příštího období
OP	Opravné položky
OR	Obchodní rejstřík
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VR	Výrobní režie

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1: Průběh celkových variabilních nákladů.....	18
Obr. č. 2: Bod zvratu.....	19
Obr. č. 3: Kalkulační systém a jeho členění	24
Obr. č. 4: Základní typy nákladových kalkulací	27
Obr. č. 5: Activity-Based Costing Model).....	34
Obr. č. 6: Umístění výrobních závodů společnosti Fatra, a. s.	42
Obr. č. 7: Business model Fatra.....	45
Obr. č. 8: Izolační fólie – střešní.....	46
Obr. č. 10: Izolační fólie – jezírková	46
Obr. č. 9: Izolační fólie – zemní	46
Obr. č. 11: Nafukovací hračky.....	47
Obr. č. 12: PVC granulát	47
Obr. č. 13: Tvarovaný obal	49
Obr. č. 14: Organizační struktura společnosti Fatra, a. s.	51
Obr. č. 15: Výbek LINO	63

SEZNAM TABULEK

Tab. č. 1: Rozdíly finančního a manažerského účetnictví	15
Tab. č. 2: Vývoj zaměstnanosti v letech 2008 - 2014.....	52
Tab. č. 3: Vývoj HV v tis. Kč	53
Tab. č. 4: Druhové členění nákladů	54
Tab. č. 5: Kalkulační členění nákladů.....	58
Tab. č. 6: Kalkulační vzorec podniku	60
Tab. č. 7: Kalkulace polotovarů.....	64
Tab. č. 8: Mzdové náklady na finální výrobek	65
Tab. č. 9: Kalkulační vzorec pro LINO	66
Tab. č. 10: Vyřazené nákladové účty.....	70
Tab. č. 11: Upravené nepřímé náklady	70
Tab. č. 12: Procentní rozdělení nepřímých nákladů aktivitám	73
Tab. č. 13: Matice nepřímých nákladů ve společnosti.....	75
Tab. č. 14: Ocenění aktivit.....	76
Tab. č. 15: Rozčlenění procesů v aktivitě výroba.....	76
Tab. č. 16: Určení vztahových veličin	77
Tab. č. 17: Stanovení míry výkonu aktivit.....	78
Tab. č. 18: Výpočet jednotkového nákladu na aktivitu	79
Tab. č. 19: Přiřazení nepřímých nákladů na segment PVC	81
Tab. č. 20: Přiřazení nepřímých nákladů na segment POLYMERY	82
Tab. č. 21: Přiřazení přímých nákladů nákladovým objektům	84
Tab. č. 22: Celkové náklady přiřazené nákladovým objektům.....	84
Tab. č. 23: Výpočet zisku a rentability segmentů.....	85

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Současná struktura celkových nákladů firem	33
Graf č. 2: Podíly na tržbách v segmentu PVC	48
Graf č. 3: Podíl na tržbách v segmentu POLYMERY	50
Graf č. 4: Export a tuz. prodej	50
Graf č. 5: Klasifikace exportu v %	51
Graf č. 6: Vývoj zaměstnanosti ve společnosti Fatra, a. s.	52
Graf č. 7: Druhové členění nákladů	57
Graf č. 8: Kalkulační členění nákladů	57
Graf č. 9: Členění přímých nákladů	59
Graf č. 10: Členění nepřímých nákladů	59
Graf č. 11: Podíl nepřímých nákladů na aktivity	75
Graf č. 12: Jednotkové náklady na aktivitu v Kč	80
Graf č. 13: Podíl jednotlivých segmentů na nepřímých nákladech	83
Graf č. 14: Poměr celkových nákladů	84
Graf č. 15: Znárodnění tržeb, nákladů, zisku a ztráty	85