

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Nákladový controlling

Cost Controlling

Bc. Veronika Lajpoldová

Plzeň 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Nákladový controlling“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za pomocí pramenů uvedených v příloze a bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora

OBSAH

ÚVOD	7
1 CONTROLLING, JEHO ÚLOHA, CÍLE A POSTAVENÍ V PODNIKU	9
1.1 Controlling – vývoj napříč dějinami.....	9
1.2 Controlling – etymologie.....	10
1.3 Současné pojetí controllingu.....	11
1.3.1 Nákladový controlling.....	13
1.4 Controlling – know why?	14
1.4.1 Funkce controllingu.....	15
1.5 Controlling v podnikovém systému.....	17
1.5.1 Strategický versus operativní controlling.....	17
1.5.2 Úkoly a osobnost controllera, jeho pozice v organizaci.....	19
1.5.3 Nákladový controlling.....	21
1.6 Organizace controllingu.....	22
2 ANALÝZA NÁSTROJŮ A KRITÉRIÍ NÁKLADOVÉHO CONTROLLINGU	26
2.1 Nákladové, manažerské a finanční účetnictví, controlling.....	26
2.2 Náklady.....	27
2.2.1 Pojetí nákladů.....	27
2.2.2 Klasifikace nákladů.....	28
2.3 Techniky řízení nákladů	31
2.3.1 Kalkulace.....	32
2.3.2 Rozpočty.....	38
2.3.3 CVP analýza.....	41
3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	43
3.1 Základní údaje o společnosti	43

3.2	Stručný pohled do historie společnosti	44
3.3	Organizační struktura společnosti.....	44
3.4	Poslání společnosti.....	45
3.5	Analýza prostředí společnosti.....	45
3.5.1	Analýza vnějšího prostředí.....	46
3.5.2	Analýza vnitřního prostředí.....	52
3.6	Hodnocení ekonomické situace společnosti	54
3.6.1	Ukazatele rentability	54
3.6.2	Ukazatele likvidity	56
3.6.3	Čistý pracovní kapitál.....	57
3.6.4	Ukazatele aktivity.....	58
3.6.5	Ukazatele zadluženosti	60
3.6.6	Shrnutí závěrů finanční analýzy	61
4	PROBLEMATIKA CONTROLLINGU A NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI	62
4.1	Analýza nákladů	62
4.1.1	Horizontální analýza nákladů.....	62
4.1.2	Vertikální analýza nákladů.....	65
4.1.3	Členění a alokace nákladů.....	68
4.2	Organizace controllingu ve společnosti.....	69
4.3	Controllingové aktivity aneb kalkulace a plánování	69
4.3.1	Strategické versus operativní plány.....	69
4.3.2	Operativní prostředky.....	70
4.4	Shrnutí analyzovaných aktivit ve firmě.....	78
5	EFEKTIVITA CONTROLLINGOVÝCH AKTIVIT, NÁVRHY NA MOŽNÁ ZLEPŠENÍ.....	80
5.1	Strategické plánování.....	80

5.1.1 Implementace controllingu do strategického plánování.....	81
5.2 Změna struktury reportů	82
5.3 Alokace nákladů na variabilní a fixní.....	87
5.4 Personální posílení ekonomického úseku.....	87
5.4.1 Přímé personální náklady na asistenta	88
5.4.2 Přínosy asistenta pro družstvo.....	90
ZÁVĚR.....	91
Seznam tabulek	94
Seznam obrázků	95
Seznam použitých zkratk.....	97
Seznam použité literatury.....	99
Seznam příloh	103

ÚVOD

21. století, století turbulence. Sbližování světa, rostoucí konkurence, neustále nové technologie, zastarávání produktů, přehršel informací, nároční spotřebitelé, nový životní styl a demografické změny obyvatelstva, to vše sebou nese současné století.

Tyto všechny aspekty se odráží do současného podnikání. Mohlo by se zdát, že nové technologie a poznatky odborné veřejnosti napomáhají firmám koexistovat s měnícími se životními podmínkami, a že tyto nástroje umožňují firmám se na nové podmínky adaptovat. Není to však pravidlem. Existuje například mnoho publikací, které dávají zaručené návody, jak správně řídit své podnikání, ale jejich validita je v mnoha případech sporná. A ačkoliv může podnik využívat sebenovější trendy, stále musí respektovat nejstarší zákon historie lidstva, tedy silnější přežije. Do dnešní podoby by se zákon dal modifikovat na výrok, přežije ten lepší.

Složitou situaci podnikání často umocňuje hospodářská situace domácí země. Konkrétně v České republice je možné hovořit o nestabilním legislativním prostředí, které je determinováno častými změnami v personálním obsazení orgánů státní správy. Tato problematika se přímo dotýká jak domácích podnikatelů, tak i zahraničních investorů.

Racionálně jednající firmy musí tedy velice pečlivě analyzovat své podnikatelské aktivity a tyto správně řídit. Sledování vývoje prostředí firmy je již přirozeností. Nejde jen o to sledovat, analyzovat a predikovat vývoj prostředí, které firmu ovlivňuje, dnešní trend hlásá analyzovat i to, jak je na svém okolí zainteresována firma.

Cíl diplomové práce

V současné situaci kdy je cena dána trhem, může firma zvýšit své zisky pouze tím, že bude lepší v oblasti nákladů. Náklady prostupují podnikatelskou činnost ve všech oblastech. Je to velmi podstatná a stěžejní součást celého procesu řízení. Známé pravidlo říká, že co není kontrolováno, nemůže být řízeno. Přesto je kontrola a s ní spojená zpětná vazba výsledným efektem nějaké činnosti. Nejprve je třeba znát východiska pro kontrolu, co bude kontrolováno, proč, kdy, kým, jak bude kontrola prováděna a v neposlední řadě, jak bude nakládáno s výsledky kontroly. Musí však být zajištěna i informační báze pro kontrolní mechanismy a tedy i pro řízení. Controlling

dává do kooperace obě zmíněné složky, kontrolu i řízení plus rozšiřuje svou působnost i na ostatní manažerské funkce, plánování, organizování, vedení lidí.

Cílem této práce je analyzovat problematiku controllingu v užším zaměření na oblast controllingu nákladového. Ukázat na přednosti a překážky využití controllingu v podnikovém systému s razancí na využití výstupů controllingu pro oblast řízení nákladů. Teoretická část bude věnována controllingu a nákladům. Prostřednictvím praktické části dojde k aplikaci teoretických poznatků na konkrétní firmě.

Metodika diplomové práce je následující:

- Shrnout stěžejní teoretické poznatky z oblasti controllingu a přejít na pole controllingu nákladového. Poznatky následně konfrontovat se situací ve vybrané firmě.
- Při zpracování diplomové práce bude použito podpory softwaru MS Excel a procesního softwaru Aris Expres.

Na základě cílů a metodiky práce jsou definovány **dílčí cíle diplomové práce**:

- určení pojmů controlling, nákladový controlling, jejich obsahové náplně a funkce,
- organizační začlenění controllingu a jeho úrovně,
- konfrontace controllingu, managementu a manažerského účetnictví,
- vymezit pojetí a klasifikaci nákladů, analyzovat techniky řízení nákladů,
- provést analýzu externího a interního prostředí ve zvolené firmě, zhodnotit její ekonomickou výkonnost,
- provést analýzu controllingových aktivit ve zvolené firmě,
- zhodnotit závěry analýz a formulovat doporučení.

1 CONTROLLING, JEHO ÚLOHA, CÍLE A POSTAVENÍ V PODNIKU

První kapitola je zaměřena na teoretická východiska, která definují controlling, jeho podstatu, cíle a postavení v systému podniku (nejen v hierarchii, ale v celém chápání controllingu jako nezbytné součásti podnikové kultury organizace). Pojem controlling je možné chápat v různých dimenzích, které jsou determinovány především historickým kontextem. Jak tedy pojem controlling uchopit je rozebráno v následujících podkapitolách prvního bloku této práce. V základních souvislostech je, kvůli logické návaznosti, nastíněna i problematika nákladového controllingu, která je pak podrobně rozpracovaná v druhé kapitole.

1.1 Controlling – vývoj napříč dějinami

Pro správné pochopení současnosti je nezbytné pochopení minulosti, a proto v úvodu nelze opomenout historický exkurz do vývoje controllingu. Controlling jak je znám v současnosti a jak bude definován dále, prošel dlouhou cestou vývoje, kdy na počátku sledujeme blízkou korelaci snad až rovnost s jednoduchou kontrolou.

Původ slova controlling je možné vysledovat do starověku, kde z latiny contra rolatus značí druhý zápis pořizovaný z kontrolních důvodů o tocích zboží a peněz (Mikovcová, 2007).

Při hlubším ponoření se do historie starověku a při přijetí předpokladu, že starověký Egypt a Babylónie jsou kolébkou účetnictví (Hora, 2008), pak jistou, velmi hrubou podobu controllingu je možné identifikovat již v této době.

V Babylónii se zápisy pořizovaly na hliněné destičky, které se později vypalovaly. Po vypálení destička prošla kontrolou, zda je zápis v pořádku a odpovídá skutečnosti, pokud tomu tak nebylo, destička byla zničena a byl zhotoven nový kus. Zajímavé je, že důležité záznamy, tedy destičky, se uchovávaly v tajných místnostech tomu určených před nepovolanými osobami – už tehdy bylo možné vysledovat ochranu ekonomických dat. V Egyptě se pak hospodářské operace zaznamenávaly na papyry. Ve starověkém Egyptě vládl velký stupeň centralizace, což vyžadovalo podrobný systém evidence

zdrojů a majetku¹. Každá státní instituce musela ctít přísné zákonitosti: dokladování všech transakcí a přísné kontroly jejich uskutečnění. Na konci každého měsíce byl sestavován přehled realizovaných transakcí, který se členil druhově. Všechny zaznamenané hospodářské operace pak byly podrobovány přísným revizím, u některých výkazů byly nalezeny stopy o dvojích revizích (Hora, 2008).

Nyní je možné v historii pokročit a zaměřit se na stěžejní milníky lidských dějin s ohledem na vývoj ekonomie. Přesuneme se do 19. století – do období po průmyslové revoluci.

První modernější pojetí controllingu se objevuje v automobilovém průmyslu na přelomu 19. a 20. století, zde byl controlling zacílen na správu finančních záležitostí. Controllingový boom nastartovala světová hospodářská krize, která způsobila zásadní restrukturalizaci vnitropodnikového řízení podniku. Zde již controller zodpovídal za zpracování nezbytných dat pro plánování a rozhodování, tvorbu kontrolního systému a poradní funkci pro vedení podniku. Největšího rozkvětu se pak controlling dočkal v 50-60. letech 20. století v USA a pozice controllera opět přibrala další funkce z oblasti účetnictví (řízení daní, nákladů, pojištění, majetku,...). V 70. letech už je controller vnímán jako finanční manažer.

Do Evropy se controlling dostává v plné podobě po 2. světové válce prostřednictvím amerických firem, které v Evropě zakládají své dceřiné společnosti. Na území ČR bylo možné zaznamenat první rysy controllingové filosofie v období první republiky v průmyslových podnicích (nelze neuvést Tomáše Baťu). Ke znovuobnovení controllingu však došlo až po Sametové revoluci v roce 1989, a tak jako do Evropy, se do České republiky dostal controlling díky firmám, které zde byly zakládány zahraničními investory (Mikovcová, 2007).

1.2 Controlling – etymologie

Druhým důležitým bodem pro správné uchopení controllingu je zjistit vnímání pojmu jednotlivými jazykovými oblastmi a tedy i autory píšícími daným jazykem.

¹ Pro zajímavost v období 3 440-2 980 př. n. l. se podle nařízení musela jednou za dva roky provádět inventarizace nemovitého i movitého majetku. V dalších období nahradila inventarizaci evidence. (Hora, 2008)

Jak bylo zmíněno výše, slovo controlling je pravděpodobně odvozeno z *latinského spojení* contra rolatus – druhý zápis. Dalším možným vysvětlením je podobnost s francouzským slovem compte (účet) nebo se slovním spojením compte rendu (výkaz, zpráva) (Mikovcová, 2007).

V *angloamerické jazykové oblasti* je controlling odvozen ze slovesa “to control“ jehož hlavním významem je řídit, vést, regulovat, vládnout, spravovat, ovládat, obsluhovat, kontrolovat. “To control“ je zde chápáno jako srovnání plánu a skutečnosti. V odborných knihách o managementu je pak controlling chápán jako ústřední funkce managementu. Tím pádem by se měl aplikovat na všech úrovních řízení. Správné naplnění obsahu controllingu umožňuje odhalit niance mezi plánem a skutečností a reagovat na ně. “To control“ je tedy výsledek controllingu.

Německy píšící autoři pojem controlling převzali z anglosaského jazyka (Eschenbach, 2000). „V literatuře se rozlišuje funkční a institucionální varianta controllingu. Mnozí autoři zvolili pojem controlling analogicky americkému pojetí. Podle něho znamená controlling řízení podniku v rámci předem daného cílového zaměření a je úlohou managementu. Jako nástroj řízení podniku způsobuje tento pojem potíže ve vymezení vůči pojmu řízení.

V německé literatuře jsou instituční definice pojmu dále tendenčně rozšířeny z čistě funkčního hlediska. Jednotliví autoři popisují controllera jako pomocnou instanci, která poskytuje vlastním nositelům funkce controllingu, managementu, služby. Jiní autoři zastávají názor, že controller je sám nositelem funkce controllingu“ (Eschenbach, 2000, str. 79)

1.3 Současné pojetí controllingu

Jakkoliv mohou níže uvedené definice controllingu působit rozličně, tak se v jádru problému nerozcházejí. Controlling, v souladu s jednotlivými autory, dává do součinnosti řídicí funkce podniku, zastřešuje je informacemi a aktivně participuje na zajištění efektivního chodu organizace.

„Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Controller je do určité míry hospodářským svědomím podniku.“ (Horváth, 2004, str. 5)

„Je to postup spojující jednotlivé oblasti a funkce podnikového řízení v plně související celek.“ (Vollmuth, 2004, str. 4)

„Při controllingu jde o jedinou koncepci poskytující celkovou pomoc řízení. Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku, což vysvětluje mimořádný úspěch a velkou poptávku po controllingu v hospodářské praxi.“ (Eschenbach, 2000, str. 76)

„Controlling představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu.“ (Freiberg, 1996, str. 10)

„Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllerů. Controllingem nazýváme celý proces stanovení → cílů, → plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace.“ (International Group of Controlling, str. 34)

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“ (Mann, 1992, str. 15)

„Controlling jako projekt řízení podniku je soubor vytvořených vazeb a prvků, které svým projevem naplňují principy controllingového systému, tzn., že v podniku existují takové prostředky, které se reálně starají o udržení žádoucího stavu.“ (Herman, 1999, str. 3)

„Controlling je v nejobecnějším slova smyslu vymezen jako metoda, jejímž cílem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ (Kráal, 2002, stránky 24-25)

„Controllingem rozumíme všechna opatření, která slouží k tomu, aby plánování, kontrola, organizování, personální řízení a informační management byla koordinována tak, aby bylo maximálně dosaženo podnikových cílů.“ (Wöhe, 2007, str. 194)

„Controlling je soubor vzájemně propojených kontrolních činností, které napomáhají dosažení podnikových cílů a včas indikují hrozby vyžadující přijmout příslušná opatření. Je to tedy koncepce řízení, která koordinuje plánování, kontrolu, finanční a informační toky“. (Fotr, 2012, str. 246)

1.3.1 Nákladový controlling

Do tohoto okamžiku se práce zaměřovala na obecné pojetí controllingu. Je nezbytné začít problematiku postupně konkretizovat.

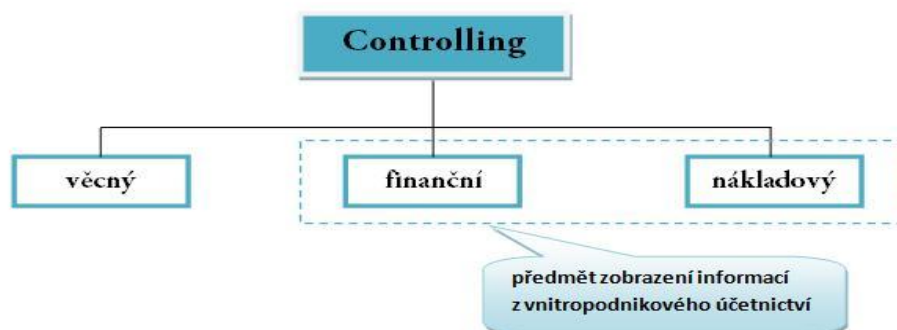
„Informace manažerského účetnictví, určené pro potřeby řízení jsou pokryty dvěma zaměřením controllingu:

- nákladovým controllingem, který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku firmy a tím přirozeně i její náklady a výnosy;
- finančním controllingem, který je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejich peněžních toků.

Stranou zájmu manažerského účetnictví je ta část controllingu, která se orientuje na informace pro řízení věcné, naturální stránky podnikatelského procesu.“ (Král, 2002, str. 26)

Vzhledem k zaměření práce, bude primární pozornost zaměřena na první bod výčtu. Finančnímu controllingu se nelze úplně vyhnout, jelikož velmi úzce souvisí s nákladovým controllingem, více obrázek č. 1.

Obr. č. 1: Spojitost controllingu a manažerského účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Král, 2002, str. 26)

Nákladový controlling je možno uchopit jako samostatnou oblast ekonomického řízení, která činně využívá účetních dat a je založená na kalkulaci neúplných nákladů (tedy kalkulace bez zahrnutí nákladů fixních). Rozdílem prodejní ceny a variabilních (neúplných) nákladů je pak logicky marže. Náklady fixní nelze zcela ignorovat, kalkulaci nepřímých nákladů musíme rozpracovat až na úroveň kalkulace úplné se zahrnutím fixních nákladů, aby bylo možné kalkulovat prodejní cenu (Lazar, 2012).

„Nákladový controlling v užším pojetí je praktický nástroj řízení ekonomiky podniku pomocí poměrně přesně definovaného systému, který je založen na bohatě strukturované marži (příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku).“ (Lazar, 2012, str. 178)

1.4 Controlling – know why?

Na této úrovni práce je známo, jak je controlling chápán, jak vznikl a jaký byl jeho vývoj. Aby bylo možné pokračovat v logické návaznosti, je potřebné vyjasnit si cíle a funkce controllingu.

Cíle controllingu

Eschenbach, za obecný cíl controllingu považuje příspěvní k zabezpečení životaschopnosti podniku. Přičemž controlling *přispívá*, není tedy primárně samostatně zodpovědný za výsledky. „Zajištění životaschopnosti zahrnuje následující cíle řízení:

- zajištění schopnosti anticipace a adaptace;
- zajištění schopnosti reakce;
- zajištění schopnosti koordinace.“ (Eschenbach, 2000, str. 93)

Náplň prvního cíle řízení obsahuje zajišťování relevantních informací o probíhajících a pravděpodobných změnách okolního prostředí firmy. Druhým cílem je vytvoření informačního a kontrolního systému, který umožňuje sledovat a vyhodnocovat rozdíly mezi plánem a skutečností a tím dovoluje provádět účelově cílené korekce případných chyb. Posledním cílem je pak koordinace jednotlivých stupňů řízení v ucelený, vzájemně sourodý celek (Eschenbach, 2000).

Velmi direktně definuje cíle Konečný, který uvádí: „Základním úkolem controllingu je umožňovat vedení podniku:

1. cíleně se přizpůsobovat změnám okolního světa zejména pomocí plánování a kontroly,
2. plnit koordinovaně úkoly řízení k růstu tvorby hodnoty pro vlastníky.“ (Konečný, 2005, str. 8)

Je vidět, že cíle controllingu plně respektují definice controllingu uvedené v kapitole 1.3.

V případě zaměření pozornosti na větev nákladového controllingu, lze konstatovat, že nákladový controlling má ambiciózní náplň. Optimalizuje náklady jak celopodnikově, tak v členění podle výrobků, segmentů trhu. Souvisí tedy s odpovědností za příspěvek na úhradu fixních nákladů a v konečném důsledku s tvorbou zisku (Lazar, 2012).

1.4.1 Funkce controllingu

Funkce controllingu se vyvíjely v souladu s historickým vývojem samotného controllingu. Nejprve měl controlling funkci kontrolní, kde šlo o prostou kontrolu mezi skutečným stavem a příslušným zápisem. S postupem času byl controlling zaměřen na sběr dat. Další vývojovou fází byl aktivní controlling orientovaný na kontrolu hospodárnosti a na zpracování návrhů pro zdokonalování podnikatelského procesu. (Mikovcová, 2007)

Funkce vyplývají z cílů controllingu. Jejich shrnutí poskytuje následující obrázek.

Obr. č. 2: Funkce controllingu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Wöhe, 2007)

„Controlling je podsystémem a částí řízení podniku, proto je možné objasnit účel, úlohy a instituce controllingu v první řadě pomocí funkcí řízení podniku: plánování, rozhodování, koordinování, motivování, informování, kontrolování, atd. V tomto rámci provádí controlling výkony a služby pro řízení a doplňuje, respektive podporuje management při plnění jmenovaných úloh.“ (Eschenbach, 2000, str. 97)

Nyní se lze plynule přesunout k *funkcím nákladového controllingu*. Nákladový controlling se logicky zaměřuje na vyhledávání úzkých a problematických míst v podniku vhodných k odstranění. Orientuje se v konečném důsledku na snížení nákladů a zefektivnění podnikatelského procesu. Kromě toho obsahuje další výstupy, které napomáhají k řešení finančního stavu podniku (Lazar, 2012).

„Nákladový controlling je tak nástroj, pro mimoúčetní zpracování účetních informací určených pro taktická ekonomická rozhodnutí podniku.“ (Lazar, 2012, str. 178)

Nákladový controlling v podniku by měl nabízet alespoň některé z následujících výstupů:

- aktualizovaný systém plánování se zaměřením na cíle. Jedná se o sestavení plánu, porovnání plánu a dosažené skutečnosti a v neposlední řadě návrh opatření vedoucí k snížení nerovnosti mezi plánem a skutečností;
- zjištěné odchylky včas rozpoznat a vhodně prezentovat odpovědným osobám. Reakcí na odchylky je možné snížit jejich nepříznivé důsledky;
- výstupy pro finanční plánování, kvůli včasnému sestavení plánovaného přehledu o peněžních tocích k zjištění volných finančních prostředků pro plánovací období (přebytek/ nedostatek);
- zákaznický orientovaná výroba – respektovat informace z marketingových výzkumů, vyvozovat z nich ekonomické důsledky pro podnik;
- stanovení prodejní ceny v několika stupních a poskytovat podklady pro cenotvorbu;
- hlídání kapacitních limitů – v situaci zvýšených požadavků zákazníků musí být tyto informace dostupné pro správné rozhodnutí;
- při expandování na nové trhy, penetraci na trhu, či při konkurenčních bojích poskytovat přesné podklady umožňující strategická rozhodnutí s vyjádřením ekonomického dopadu pro podnik;

- sledovat vývoj jednotlivých skupin v podniku (zákazníci, zaměstnanci, výrobky,...) a upozornit na ty, u kterých bude třeba hledat opatření díky jejich nepříznivému vývoji. (Lazar, 2012)

1.5 Controlling v podnikovém systému

„Controlling není pouhou službou managementu, která mu prostřednictvím poskytovaných informací „kryje záda.“ Jde o ideu, kterou je nutné přiblížit všem zaměstnancům v podniku. Tato idea obsahuje jak jednání zaměřené na úspěch podniku a plánování s osobní odpovědností, tak myšlení nad rámec vlastní oblasti ve smyslu managementu na rozhraní oblastí.“ (Horváth, 2004, str. 7)

1.5.1 Strategický versus operativní controlling

Pokud byl v předchozím textu přijat předpoklad, že pro nezbytné fungování controllingu je třeba působit na všech úrovních řízení, je na místě si vertikálně rozdělit i controlling. Takto můžeme controlling rozdělit na strategický a operativní.

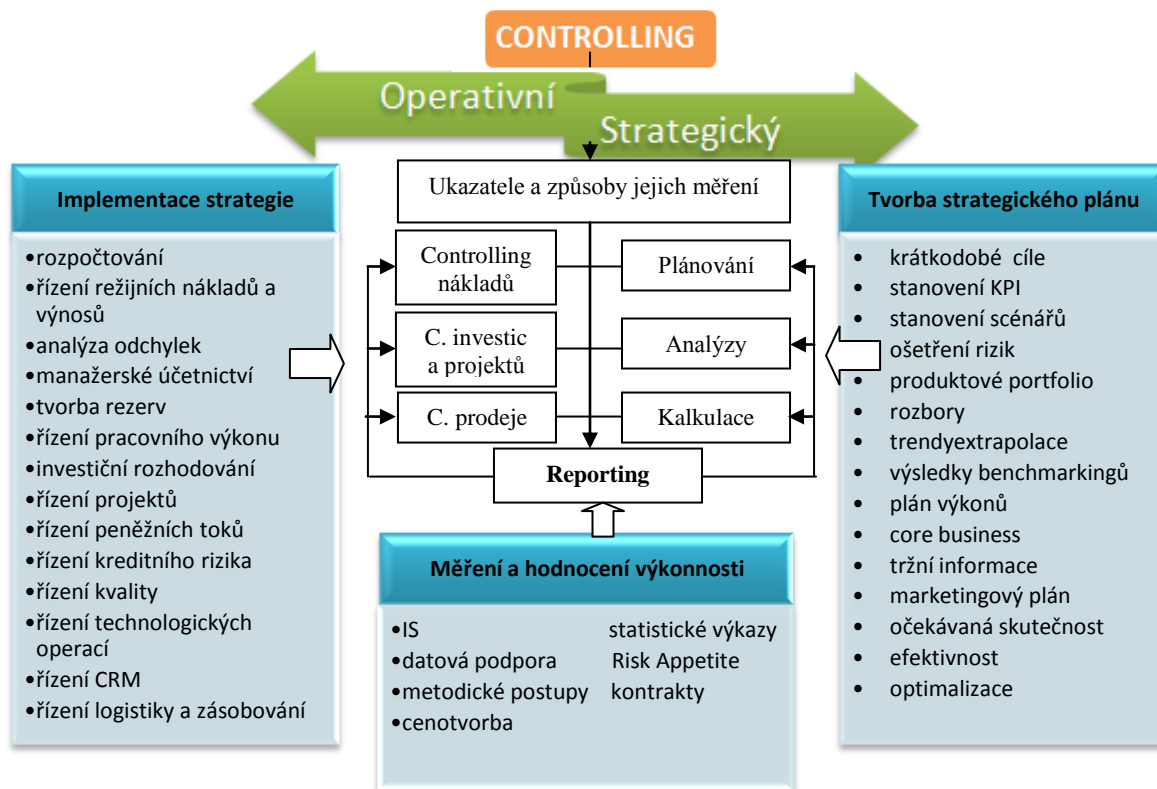
„Strategický controlling má za úkol zabezpečit trvalou existenci firmy. Úkolem operativního controllingu je podpora při dosahování výstupů operativních plánů.“ (Fotr, 2012, str. 246)

Operativní controlling je přitom spojen s uskutečňováním krátkodobých cílů s přímou vazbou na finanční ukazatele (Havlíček, 2011). Strategický controlling naproti tomu spolupracuje na transformaci strategického záměru ve strategický plán. Při tom napomáhá k odvození klíčových ukazatelů výkonnosti a jejich dalšímu rozpracování. Samotné naplňování cílů je následně doprovázeno sledováním výskytu rizik. Pro jejich včasné odhalení slouží systémy včasného varování² (Fotr, 2012).

Strukturu controllingu v členění na strategický a operativní demonstruje obrázek č. 3, uvedený na následující straně.

² Systémy včasného varování jsou uplatňovány také v managementu rizik. (Fotr, 2012)

Obr. č. 3: Struktura controllingu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Fotr, 2012, str. 241)

„Úkolem reportingu je prezentovat komplexní systém ukazatelů a informací, které vyhodnocují nejen vývoj firmy jako celku, ale i jejích dílčích částí, a to v oblastech, které jsou z hlediska řízení podniku rozhodující.“ (Fotr, 2012, str. 244)

Úspěšný reporting by měl splňovat následující vlastnosti (Fotr, 2012):

- srozumitelnost, přehlednost a stručnost,
- jednotnost,
- včasná distribuce,
- podpora reportů informačním systémem,
- odpovídající struktura, četnost a úroveň detailů dle konkrétních uživatelů.

Prioritní vlastností reportů je srozumitelnost a přehlednost. Pro docílení těchto atributů, lze pracovat se „semaforem.“ Postup jeho vytvoření je popsán následovně:

1. **Sestavení strategického scénáře** pro realistickou, optimistickou a pesimistickou variantu.

2. **Přiřazení pravděpodobností** k jednotlivým scénářům, které určují probabilitu, že dojde k naplnění scénáře. Pravděpodobnosti se odvíjí především od identifikovaných rizik a jejich charakteristik (pravděpodobnost uskutečnění a velikost dopadu), které byly definovány v samotných scénářích.

3. **Sestrojení realistického konzervativního scénáře**, který je dán jako vážený průměr scénářů realistického, optimistického a pesimistického, kde váhy jsou stanovené pravděpodobnosti scénářů, viz výše.

4. Získání **regulačních mezí pro controlling** (Vacík, 2011) viz následující obrázek.

Obr. č. 4: Regulační meze pro controlling



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Vacík, 2011)

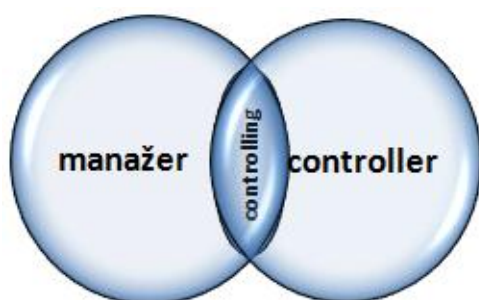
1.5.2 Úkoly a osobnost controllera, jeho pozice v organizaci

Vzhledem k dosavadnímu textu, je zřejmé, že controller podporuje vedení, má přímou účast na plánování a tedy nezbytně přístup k potřebným informacím. Controller musí zároveň komunikovat ideu controllingu mezi zaměstnanci společnosti. Controller prostupuje nejen všemi útvary v daném podniku, ale i jeho celou hierarchií. Samotný rozsah úkolů controllera je pak determinován především velikostí podniku. (Horváth, 2004)

Poslání práce controllora podle Mezinárodního sdružení pro controlling³ je následovné: Usiluje o transparentnost strategie, hospodářského výsledku, finanční situace a procesů. Přispívá k vyšší hospodárnosti. Komplexně koordinuje dílčí cíle a plány, organizuje reporting. Je orientován na budoucnost a to i nad meze podniku. Sleduje a formuje manažerský proces vytváření cílů, plánování a ekonomického řízení tak, aby rozhodování zodpovědných osob směřovalo ke stanoveným cílům. Zajišťuje servisní funkci k zjištění potřebných firemních ekonomických dat a informací. Stanovuje a prohlubuje systém controllingu ve firmě (IGC, 2013).

Důležité je si ovšem uvědomit, že controller není zodpovědný za celý controlling. Controlling je věcí každého manažera v podniku, který ho musí aktivně podporovat, čímž přijímá i zodpovědnost. Každý manažer chce dosáhnout vytyčených cílů, a tedy sleduje i cestu k jejich dosažení. Tím se manažeři stávají nositeli controllingu, kteří ho podporují svou činností. Je klíčové, aby manažeři chápali přínosy controllingu a cíleně controlling využívali pro zlepšení úspěšnosti podnikatelských aktivit. Controller řídí samotný controlling. Musí tedy fungovat vzájemná synergie mezi managementem a controllingem potažmo controllerem v podniku viz následující obrázek (Eschenbach, 2000).

Obr. č. 5: Spolupráce controllingu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Eschenbach, 2000)

Manažer tedy vykonává svou řídicí funkci v podniku, při tom využívá služeb controllingu, zprostředkovaných controllerem. Vedoucí pracovník si musí být vědom

³ International Group of Controlling (IGC)

důležitosti controllingu a poskytovat mu podporu a aktivně kooperovat s controllingem. Toto se děje na všech stupních řízení.

Rozdělení pracovních úkolů a zodpovědnosti, tak jak je chápe Eschenbach, lze zobrazit pomocí následující tabulky. Toto dělení samozřejmě není chápáno jako neproniknutelné dogma, což znázorňuje přerušovaná čára dělící oba sloupce.

Tab. č. 1: Dělbá práce mezi manažerem a controllorem

CONTROLLER	MANAŽER
Dává do souladu základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, podnikové cíle a kroky k jejich dosažení. Rozhoduje.
Zpravuje o velikosti a příčinách odchylek od cílových hodnot	Reaguje na změny nápravnými opatřeními.
Pravidelně zpravuje o změnách podnikatelského prostředí	Reaguje na změny okolního prostředí.
Poskytuje podnikohospodářské poradenství	Využívá podnikohospodářské poradenství
Vytváří podnikohospodářské direktivy a nástroje, koordinuje rozhodnutí	Realizuje předpoklady pro orientaci řízení na cíle
Participuje na vývoji podniku	Řízení podléhá cílům, uplatňuje přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem manažera, poskytuje mu poradenství	Respektuje controllera jako nezbytného partnera v procesu řízení

Zdroj: Vlastní zpracování 2014, dle (Eschenbach, 2000, str. 122)

1.5.3 Nákladový controlling

V případě aplikace nákladového controllingu se bez funkce controllora neobejdeme. Zásadní roli při zavádění a využívání nákladového controllingu musí bezprostředně mít vrcholový management podniku. Ten je zodpovědný za vedení a dále za aktivní využití controllingu pro řízení podniku a dosažení cílů definovaných majiteli. Vrcholový management je v těsném kontaktu s controllorem. Ten podává obraz o vývoji dílčích jednotek v podniku, pomáhá vedení při hledání řešení a akceptuje rozhodnutí. Dále

controller zastřešuje řízení odchylek ve spolupráci s kompetentními pracovníky a prezentuje nejen přijatá opatření, ale i jejich dopad (Lazar, 2012).

1.6 Organizace controllingu

V následující kapitole bude zodpovězena otázka začlenění controllingu do organizační struktury podniku. Budou diskutovány možnosti vlastního útvaru controllingu, nebo přiřazení controllingu existujícím organizačním útvarům v podniku.

Každý podnik je jedinečný, proto nelze najít všeobecně použitelné pravidlo o správné organizaci controllingu. Systém a organizaci controllingu ovlivňuje mnoho faktorů, jak externích, tak interních.

Mezi **interní faktory** patří velikost podniku, program výkonů, používaná technologie pro výkony, informační technologie a právní forma podnikání. Zvláštní skupinu tvoří personální faktory, které jsou determinovány stupněm dosaženého vzdělání a odbornými zkušenostmi zaměstnanců, jejich podnikatelským myšlením, ochotou a připraveností převzít zodpovědnost a v neposlední řadě loajálností k podniku. Do **externích faktorů** řadíme celkový stav národního hospodářství, situaci na trhu práce, kapitálovém trhu, na trhu nákupu a odbytu, dále stav konkurence a technologickou dynamiku. Za nejpodstatnější faktory jsou respektovány velikost podniku a dynamika prostředí. Controlling je posléze soustředěn v organizaci podniku na základě významnosti úkolů controllingu (Horváth, 2004).

Před zařazením controllingu do podnikové organizační struktury musí být zodpovězeny dvě základní otázky a musí být dodržováno jedno základní pravidlo. Ať je již uvažována jakákoliv organizační struktura, vždy je třeba respektovat **nezávislost controllingu** (Eschenbach, 2000). Nyní si zbývá zodpovědět dvě triviální, přesto zásadní otázky a to, zda je možné funkce controllingu přiřadit již existujícím organizačním jednotkám v podniku, nebo zda se má vytvořit samostatná pozice controllera či samostatné pracoviště controllingu (Horváth, 2004).

Začlenění controllingu bez pozice controllera

Tato možnost indikuje několik možností. Jedna z nich je přenést funkce controllingu na účetní útvar. Řešení je výhodné, protože se controlling bude soustřeďovat na místě, kde bude mít k dispozici převážnou část informací, které bude využívat ke své činnosti.

Nevýhodou tohoto uspořádání je skutečnost, že účetnictví je díky práci s historickými daty zaměřeno na minulost, a tedy zaměstnanci účetního oddělení nemusí sdílet controllingový způsob myšlení.

Druhým způsobem je možné přiřazení funkcí controllingu na všechny pozice, které jsou pověřené vedoucími úkoly. Tato myšlenka má velké úskalí. Musí zde být zajištěn vynikající přesun informací a komunikace mezi jednotlivými útvary, které se na controllingu podílejí.

Kromě výše uvedených problémů, mohou nastat další nedostatky tohoto řešení. Příkladem může být zvýšené pracovní zatížení pracovníků, na které budou funkce controllingu delegovány a především chybí osobnost controllera, která sdílí filosofii controllingu a má potřebné znalosti a dovednosti.

Začlenění controllingu se samostatnou pozicí controllera.

Je-li vytvořena samostatná pozice controllera, je nutné přeskupit i ostatní oblasti podniku vzhledem k otázce odpovědnosti a kompetencí (Horváth, 2004).

a) Controlling jako štábní oddělení

Na této úrovni controlling plní především funkci servisní. Controller je umístěn do štábního útvaru vrcholového vedení (představenstva) a realizuje svou činnost bez vlastních liniových vazeb ve formě štábu, který poskytuje služby ostatním vedoucím pracovníkům. Inovační a koordinační funkce je naplněna jen vzácně (Synek, 2007). „Štábní pozice nemají žádné rozhodovací oprávnění ani oprávnění udělovat pokyny vůči liniovým pozicím.“ (Horváth, 2004, str. 251)

b) Controlling jako liniové oddělení

Liniové organizační struktury jsou typické svou zřetelnou úpravou oprávnění k pokynům. Nižší liniové instance jsou kárně podřízeny nadřazeným jednotkám (Horváth, 2004).

Controller už není čistě poradním orgánem, ale již je zodpovědný za přijatá rozhodnutí. Praxe ukazuje na nestabilitu tohoto zřízení, doporučuje použít liniové oddělení na úrovni nižších pater řízení (Synek, 2007).

c) Externí controlling

V malých a středních podnicích, může být controlling zajišťován formou outsourcingu ať dočasně, nebo trvale. Podniky se k tomuto řešení mohou přiklonit v případě, že nemají k dispozici kvalifikované zaměstnance, nebo vytvoření controllingového oddělení pro ně není ekonomicky výhodné (Synek, 2007).

Rozhodnutí o outsourcingovaném controllingu je ojedinělé a může být i nešťastné. Controlling musí být plně integrován do komunikačních a rozhodovacích procesů, přičemž nesmí být začleňován dodatečně. Naopak pohled externích controllerů může mít výhody při podpoře dílčích projektů (Eschenbach, 2000).

d) Controlling jako průřezová funkce

Controlling prostupuje podnikem průřezově, týká se všech oblastí v podniku. S růstem velikosti podniku je třeba vedle centrálního controllingového pracoviště zřídit i decentralizovaná místa, aby bylo možné i ve velkých podnicích naplňovat tuto průřezovou funkci. V tomto případě mohou být zváženy tři alternativy:

- podřídit decentralizovaný úsek controllingu centrálnímu controllingu;
- podřídit decentralizovaný úsek controllingu konkrétní podnikové oblasti, komunikace s centrálním controllingem probíhá na úrovni výměny informací;
- decentralizovaný controlling je podřízen jak vedoucímu konkrétní podnikové oblasti (disciplinárně), tak i centrálnímu controllingu (oborově). Alternativa je také označována jako princip přerušené čáry (Eschenbach, 2000).

Uvedené možnosti mají svá pozitiva i negativa. Pro jejich přehledné znázornění, byla použita tabulka č. 2 umístěná na následující straně.

Tab. č. 2: Výhody a nevýhody alternativ kooperace centrálního a necentrálního controllingu

Alternativa	Možná pozitiva	Možná negativa
Centrální controlling je přímo nadřizen decentralizovanému controllingu	Dobrá kooperace a přenos informací mezi jednotlivými stupni controllingu. Štíhlé a jednotné uspořádání controllingu.	Podnikové oblasti mohou mít z decentralizovaných controllerů obavy, nemusí ho akceptovat, v krajním případě ho vnímají jako špiona. Decentralizovaný controlling podléhá velkému stupni centralizace a v malé míře podporuje jednotku.
Decentralizovaný controlling je podřizen konkrétní podnikové oblasti	Jednotlivé podnikové oblasti přijmou decentralizovaného controllora za svého vlastního. Má bezproblémový přístup ke všem ohniskům informací dané oblasti, může tedy svou práci vykonávat bez překážek informační bariéry.	Centrální controller přichází o možnost důrazného zakročení. Může tak učinit na základě služebního postupu nebo osobního vlivu. Daná podniková oblast může decentralizovaného controllora chápat pouze jako svého administrátora.
Princip přerušené čáry	Kombinace výhod předchozích variant.	Možné konflikty vyplývající z dvojí podřízenosti controllora.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Eschenbach, 2000)

2 ANALÝZA NÁSTROJŮ A KRITÉRIÍ NÁKLADOVÉHO CONTROLLINGU

V předchozí kapitole byl definován pojem nákladový controlling, byly vymezeny jeho cíle a určena základní informační základna nákladového controllingu, tedy manažerské účetnictví. Byly zmíněny výstupy, které by měl nákladový controlling poskytovat a kdo s nimi pak dále v podniku pracuje.

V této kapitole budou objasněny nástroje, které nákladový controlling využívá pro svou činnost a jaká kritéria při tom zohledňuje.

2.1 Nákladové, manažerské a finanční účetnictví, controlling

Na této rovině budou charakterizovány difference mezi jednotlivými pojmy. Již je známo, že controlling využívá informací poskytovaných manažerským účetnictvím. Není však známo, proč potřebuje informace z manažerského nikoliv finančního účetnictví a jak s tím vším souvisí účetnictví nákladové. Je potřebné tyto pojmy dále konkretizovat ve svých vzájemných vazbách.

Nákladové účetnictví bude chápáno, v souladu s anglosaskou literaturou, jako základní pilíř účetnictví manažerského. Poskytuje informace pro určité fáze rozhodovacího procesu. Jednak podává zprávu o skutečně vynaložených nákladech (a proti tomu realizovaných výnosech), ve vztahu jak ke konečným výkonům, tak k dílčím procesům, činnostem a útvarům, které za příslušné náklady/výnosy nesou odpovědnost. Dále slouží k porovnání nákladů ve smyslu plán/rozpočet/kalkulace versus skutečnost. Touto činností poskytuje materiály pro krátkodobé a střednědobé řízení prostřednictvím odchylek (Dvořáková, I. díl, 2011). Nákladové účetnictví je možné dále koncipovat jako výkonové nebo odpovědnostní. Výkonové účetnictví je v soudružnosti s kalkulacemi výkonů, zatímco odpovědnostní účetnictví se váže k systému plánů, rozpočtů a vnitropodnikovým cenám. V současné době je pak kladen důraz na rozvoj procesního nákladového účetnictví (Activity Based Costing) (Král, 2010).

Manažerské účetnictví lze charakterizovat jako informační nástroj všech úrovní řízení (operativního, taktického i strategického) (Dvořáková, I. díl, 2011). Manažerské účetnictví představuje bazický instrumentální systém, který manažerům umožňuje ekonomicky řídit podnikatelské aktivity podniku. Vzhledem k narůstající složitosti systému manažerského účetnictví vznikla naléhavá potřeba koordinace systému se

zachováním specializace, což vykrystalizovalo k vytvoření pozice controllora či samostatného *controllingového útvaru* v podniku. Controller tak interpretuje a zprostředkovává informace manažerského účetnictví vedoucím pracovníkům podniku (Hradecký, 2008).

Finanční účetnictví nemůže fungovat jako páteř informačního systému pro controlling z několika zásadních důvodů. Jeden z nich je, že finanční účetnictví je normativně upraveno legislativou, což sebou nese jistá omezení. Mezi fatální patří na rozdíl od manažerského účetnictví rozdílné vymezení aktiv a pasiv a nižší variabilita oceňovacích principů. Nelze ani pominout skutečnost, že výstupy finančního účetnictví jsou veřejně přístupné, což je pro informace manažerského účetnictví prakticky tabu (Král, 2010).

2.2 Náklady

„S každou činností je vždy spojen vznik **nákladů**, proto u všech útvarů je možné aplikovat tzv. nákladový controlling. Bez důsledného plánování, rozpočtování a vyhodnocování nákladů by došlo k jejich nekontrolovatelnému nárůstu, což nutně negativně ovlivní hodnotu podnikového zisku“ (Synek, 2007, str. 402)

2.2.1 Pojetí nákladů

Principiálně je vhodné rozlišovat dvojí pojetí nákladů. *Náklady podle finančního účetnictví* jsou určené především pro externí uživatele a vykazují se v okamžiku spotřeby ekonomického zdroje. *Náklady podle manažerského účetnictví* naopak slouží pro interní potřeby firmy. Tyto náklady se projeví okamžitě při vynaložení ekonomického zdroje (Dvořáková, I. díl, 2011) a (Synek, 2007). Ať tak či ona **náklad se nerovná peněžnímu výdaji!**

Dále je možné odlišovat finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. *Finanční pojetí nákladů* uvažuje pouze takové ekonomické zdroje, které jsou doložené skutečným výdejem peněz a ocenění těchto zdrojů je na základě skutečných/historických pořizovacích cen. *Hodnotové pojetí nákladů* úzce souvisí s vývojem nákladového účetnictví. V potaz bere ekonomické zdroje, které jsou oceněny pomocí reprodukčních cen plus ty, které mají vliv na ekonomickou efektivitu určité aktivity v podniku, avšak nemají odpovídající ekvivalent peněžního výdaje. *Ekonomické pojetí nákladů* pracuje s tzv. oportunitními náklady, které vyjadřují nejlepší alternativu, která je obětována ve

prospěch jiné, realizované. Náklady tedy vyjadřují nejen úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch, který byl ztracen díky vybrání jiné možnosti (Dvořáková, I. díl, 2011).

IGC *náklady pro controllingové pojetí* definuje jako: „Náklady jsou oceněná spotřeba zboží a služeb na výrobu podnikových výkonů. Ocenění se přitom řídí podle potřeb podnikového vedení (rozhodovací kalkulace a odpovědnostní účetnictví).“ (International Group of Controlling, str. 102)

2.2.2 Klasifikace nákladů

Náklady jsou podstatným determinantem kvality činnosti podniku. Management má za úkol náklady nejen řídit, ale i usměrňovat (Synek, 2007).

Podstatou klasifikace nákladů je shlukování nákladů do homogenních skupin podle příslušných charakteristik a využit skupiny a informace z nich pro různé úlohy. (Dvořáková, I. díl, 2011). V zásadě lze diferencovat dvě fáze úloh a jím odpovídající členění nákladů. Jde jednak o rozdělení nákladů pro potřeby řízení podnikatelského procesu, kdy o základních parametrech již bylo rozhodnuto a následně o rozdělení nákladů za účelem dopředného rozhodování o budoucích variantách (Král, 2010).

Druhové třídění nákladů

Odpovídá členění dle nákladových druhů a je používáno především ve finančním účetnictví (Dvořáková, I. díl, 2011). Členění nám podává informace o tom, co bylo spotřebováno. Rozlišujeme tyto základní nákladové druhy, viz například (Synek, 2007):

- spotřeba materiálu, energie,
- odpisy investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady,
- náklady na externí služby.

Členění je na podnikové úrovni využíváno pro zjištění a zajištění integrace mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje z hlediska proporce, stability a rovnováhy (Král, 2010).

Účelové třídění nákladů

Účelové třídění nákladů je determinováno podle dvou základních parametrů. **Podle vztahu k výkonům** jsou rozlišovány náklady **jednicové a režijní**. **Na základě místa vzniku nákladu a odpovědnosti za vznik** jsou náklady přiřazeny odpovědným střediskům (Dvořáková, I. díl, 2011).

Základem jednicových nákladů jsou normy, které stanovují výši nákladů na konkrétní část technologického procesu pomocí ocenění naturální spotřeby. Výše nákladu je pak součinem oceněné normy a počtem plánovaných/realizovaných výkonů. K řízení jednicových nákladů používáme kalkulace. Naopak režijní náklady jsou vztaženy k celému technologickému procesu jako celku, rozsahem činnosti jsou ovlivněny v omezeném měřítku. Režijní náklady jsou stanovovány na základě sumarizačních limitů a normativů na určité časové období pro danou úroveň kapacity a jsou řízeny pomocí rozpočtů (Král, 2010). Zvláštní odnoží účelového třídění nákladů je kalkulační třídění nákladů (Dvořáková, I. díl, 2011).

Kalkulační třídění nákladů

Na této úrovni třídění lze identifikovat **náklady přímé a nepřímé**. Kalkulační třídění nákladů poskytuje odpověď na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Třídění nákladů podle kalkulačního hlediska je zásadní pro zjištění zisku (rentability) příslušných výrobků nebo služeb a umožňuje tak řídit portfolio produktů (služeb). Kromě výše uvedených skutečností je možné na základě tohoto třídění uskutečňovat další manažerská rozhodnutí (zda výrobek/službu vyrobit v podniku či outsourcovat nebo koupit, atd) (Synek, 2007).

Přímé náklady jsou adresně určené k danému výkonu (například náklady na materiál). Nepřímé náklady tuto vlastnost nemají. Pro další práci s nimi je nezbytné je relevantní metodou rozpočítat či alokovat na kalkulační jednici (například odpisy, mzdy administrativních pracovníků, apod. (Dvořáková, I. díl, 2011).

Třídění nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů

Do této skupiny patří náklady variabilní a fixní. Obě skupiny nákladů se vyznačují odlišnými charakteristikami.

Variabilní náklady jsou vázané na objem výroby. Podle vztahu změny objemu produkce a vývoji variabilních nákladů jsou rozlišovány variabilní náklady:

- proporcionální (lineární vztah mezi změnou produkce a výší variabilních nákladů),
- podproporcionální (objem výroby roste rychleji než výše variabilních nákladů),
- nadproporcionální (objem výroby roste pomaleji než variabilní náklady).

V ekonomických modelech většinou uvažujeme proporcionalitu variabilních nákladů.

Fixní náklady na objem výroby vázané nejsou. Existují, i když produkce ve firmě stojí. Fixní náklady umožňují chod podniku jako celku. Nelze říct, že jsou neměnné, mění se při změně výrobní kapacity, restrukturalizaci podnikatelských aktivit apod., mění se však skokem, nikoliv plynule (Synek, 2007).

V souvislosti s fixními náklady (Synek, 2007) dále rozlišuje pět zásadních skutečností:

1. *Degrese nákladů.* S navyšováním objemu výroby klesají průměrné fixní náklady.
2. *Nákladová remanence* říká, že s poklesem objemu výroby fixní náklady neklesají, ale zpravidla zůstávají ve stejné výši.
3. *Relativní úspora fixních nákladů*, k níž dochází, pokud je možné zvýšit objemu produkce při zachování stávající výše fixních nákladů:

$$U = FN * (k - 1) \quad (2.1)$$

kde: Urelativní úspora fixních nákladů v Kč,

FN ...fixní náklady v Kč,

kkoeficient růstu objemu výroby $\left(\frac{Q_1}{Q_0}\right)$. (Synek, 2007, str. 86)

4. *Nevyužité fixní náklady* jsou determinovány nevyužitou výrobní kapacitou:

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right) \quad (2.2)$$

kde: FN_n ...nevyužité fixní náklady,

Q_sskutečný objem výroby v ks nebo Kč,

Q_pkapacita v ks nebo Kč. (Synek, 2007, str. 87)

5. *Fixní náklady* jsou uvažovány pouze v *krátkém období*, v dlouhém období jsou všechny náklady pokládány za variabilní.

Členění je velmi důležité pro řízení zisku a tedy analýzu citlivosti, která souvisí s bodem zvratu. Jsou zde pozorovány vztahy mezi objemem výroby, náklady a podnikovým ziskem. Relace mezi objemem výroby a náklady je možné demonstrovat prostřednictvím nákladových funkcí. Dělení nákladů na jejich fixní a variabilní část poskytuje možnost zpětné vazby při kontrole racionálního vynakládání nákladů s odvoláním na sestavené rozpočty (Dvořáková, I. díl, 2011).

Další členění nákladů pro rozhodování

Ve své podstatě tato členění vycházejí z odhadovaných nákladů jednotlivých variant, nikoliv z nákladů reálných. Alfou a omegou pro porovnání variant je rozhodnutí, které náklady budou realizovanou variantou ovlivněny a které nikoliv. Díky tomu je možné rozlišit **náklady relevantní** (podstatné pro rozhodnutí, mění se na základě uskutečněných variant) a **irelevantní** (nedůležité pro rozhodnutí, změna varianty se nedotkne výše nákladů).

S relevantními náklady souvisí **náklady rozdílové**, které jsou určeny rozdílem v nákladech před a po realizaci příslušné varianty (Král, 2010).

Pro účely rozhodování lze náklady dále členit na oportunitní náklady, náklady vázané k rozhodnutí, marginální či přírůstkové náklady (Dvořáková, I. díl, 2011).

2.3 Techniky řízení nákladů

Náklady pro potřeby manažerského účetnictví a tedy i controllingu je třeba třídit hlavně podle ovlivnitelnosti, příčiny vzniku a nástrojů řízení (Fibírová, 2003). Následující obrázek demonstruje vztah a obsah hodnotového a věcného řízení.

Obr. č. 6: Vztah a obsah hodnotového a věcného řízení



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Fibírová, 2003, str. 26)

2.3.1 Kalkulace

„Kalkulace nákladů, je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovary, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotnosti (kg), délky (m), plochy (m²), času (h) a podobně.“ (Synek, 2007, str. 98)

Při řízení efektivnosti a hospodárnosti jsou využívány kalkulace v kooperaci s následujícími činnostmi:

- **s rozpočtováním** – zaměření na kalkulace sestavené ex ante, podstatné jsou informace o nepřímých nákladech;
- **s účetnictvím** – účetnictví podává data pro kalkulace sestavené ex post (Dvořáková, I. díl, 2011).

Je nezvratné, že informace, které kalkulace podávají, prostupují celým procesem řízení podniku (Hradecký, 2008). „Jako stěžejní informační nástroj kalkulace zejména:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů;
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení, např. při kontrole jednicových nákladů výkonů, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené produkce;
- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů;
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky;
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen.“ (Hradecký, 2008, str. 175)

Tím, že kalkulace prostupují celým procesem řízení podniku, logicky se dotýkají všech stupňů řízení. Na úrovni strategického řízení kalkulace napomáhá k rozhodování, zda a co vyrábět, pokud ano tak zda se stávající technologií a kapacitou či nikoliv. Pro úroveň střednědobého řízení se kalkulace využívají při stanovení ceny, kontrole její vhodnosti vzhledem k trhu a stanovení cenového limitu. Na operativní úrovni řízení jsou kalkulace využívány k řízení a kontrole nákladové přiměřenosti samotné výroby (Dvořáková, I. díl, 2011).

Klasifikace kalkulací

Kalkulace je možné členit podle různých hledisek, z nichž každé má své opodstatnění a vychází z plánovaného účelu využití kalkulace. V literatuře se objevuje následující klasifikace kalkulací, viz například (Dvořáková, I. díl, 2011, stránky 42-43), (Macík, 2002, stránky 24-25), (Synek, 2007, stránky 112-113):

1. Časové hledisko kalkulací

- **předběžné (ex ante)** – vyúsťují z THP norem spotřeby a výkonu. Podle exaktnosti se dále rozlišuje na:
 - **operativní** – tvořené s odvoláním na operativní normy, respektující konkrétní, podmínky (technické, technologické, organizační) platné v době vzniku kalkulace;
 - **plánové** – vychází z plánované roční kalkulace a tedy výkonů, které se mají v daném období uskutečnit s plánovanými náklady a požadovaným ziskem;
 - **propočtové** – využití především pro strategické plánování, tvořeny pro nové výrobky;
 - **nabídkové**.
- **výsledné (ex post)** – slouží především k porovnání s předběžnými kalkulacemi a zjištění hospodárnosti.

2. Kalkulace z pohledu využívání kapacity

- **statické** – nepružné, tzn., že jednotkové náklady jsou po celou dobu neměnné, nezávislé na objemu výroby/poskytovaných služeb;
- **dynamické** – pružné, reagují na změny využití kapacity. Uplatňují se zde výnosy z rozsahu. Jednotkové náklady jsou tím nižší, čím vyšší je objem výkonů.

3. Kalkulace z hlediska sjednocení s dalšími informačními systémy

- **systémové** – pojí se jak na rozpočty (ex ante), tak na vnitropodnikové účetnictví (ex post);
- **mimosystémové** – tvoří se ojedinele mimo rozpočty i vnitropodnikové účetnictví.

4. Kalkulace podle míry použitých nákladových položek

- **kalkulace absorpční** – bere v potaz všechny položky nákladů včetně nákladů režijních (kalkulace úplných nákladů);

- kalkulace neabsorpční – cílí pouze na určité složky nákladů, zpravidla na variabilní náklady, kalkulují tak přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (kalkulace neúplných nákladů).

5. kalkulace podle způsobu ocenění

- souhrnné – kalkulace skutečných nákladů;
- rozdílové – registrují reálné i předem propočtené náklady a zjišťují rozdíly. Zjištěné rozdíly, tedy odchylky lze v rámci operativního řízení korigovat.

6. Kalkulační postupy z hlediska hromadnosti a organizace výroby

- kalkulace prostá – hromadná výroba jednoho výkonu;
- kalkulace zakázková – kusová a malosériová výroba. Základem kalkulace je zakázka, na kterou se vystavuje samostatný výrobní příkaz;
- kalkulace víceetapňová – použití v členité výrobě, která obsahuje několik fází. Jednotlivé fáze procházejí více podnikovými útvary;
- kalkulace standardní, normová – náklady se určují ex ante podle norem a standardů;
- kalkulace sdružených výkonů;
 - metoda odčítací – využívá se, pokud vyrábíme kromě hlavního výrobku i výrobky vedlejší, náklady na hlavní výrobek zjistíme odečtením nákladů na vedlejší výrobky od celkových nákladů
 - metoda rozčítací – v tomto případě ve výrobě vzniká více hlavních výrobků. Náklady na jednotlivé výrobky se pak rozpočítají například podle poměrových čísel respektující určitou charakteristiku výrobků (například celkové vyráběné množství jednotlivých výrobků).

Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorce si vytváří a upravuje každý podnik sám, podle svých vlastních potřeb. Kromě typového kalkulačního vzorce využívaného na území České republiky už v centrálně plánované ekonomice se v dnešní době začínají prosazovat i jiné kalkulační vzorce lépe pokrývající potřeby manažerského řízení. V této návaznosti je vhodné zmínit dynamický a retrográdním kalkulační vzorec (Dvořáková, I. díl, 2011).

Obecný kalkulační vzorec je popsán na obrázku č. 7.

Obr. č. 7: Typový kalkulační vzorec

Přímý materiál	
+ Přímé mzdy	
+ Ostatní přímé náklady	
+ Výrobní režie	
Σ Vlastní náklady výroby	
+ Správní režie	
Σ Vlastní náklady výkonu	
+ Odbytová režie	
Σ Úplné vlastní náklady výkonu	
+ Zisk/ztráta	
Σ Cena výkonu	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Synek, 2007)

Omezení typového kalkulačního vzorce vychází z hrubé strukturovanosti nákladů. Jsou zde shlukovány položky nákladů, které mají rozličný vztah ke kalkulovaným výkonům, přitom správně by měly být přiřazovány podle různých způsobů alokace (například rozlišovat náklady vyvolané jednicí a náklady vyvolané druhem výrobku). Vzorec v této podobě také uměle spojuje položky nákladů bez relevance při řešení různorodých rozhodovacích úloh. Nevýhodou je také statický obraz spojitosti nákladů a kalkulační jednice.

Retrográtní kalkulační vzorec vychází ze základní ceny výrobku popřípadě z jinak vyjádřeného přínosu výkonu k celkovému podnikovému zisku, který je požadován, aby byla zajištěna odpovídající výnosnost kapitálu. Zisk je pak rozdílem ceny a nákladů (Král, 2010). Detailněji viz obrázek č. 8.

Obr. č. 8: Základní verze retrográtního kalkulačního vzorce

Základní cena výkonu	
- Dočasná cenová zvýhodnění	
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní,...)	
Σ Cena po úpravách	
- Náklady	
Σ Zisk (jinak vyjádřený přínos)	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Král, 2010, str. 140)

Další modifikací kalkulačního vzorce jsou takzvané kalkulační vzorce, které separují fixní a variabilní náklady. Využití tohoto typu kalkulace se dostává především v oblasti rozhodovacích úloh na stávající kapacitě. Separované kalkulování fixních a variabilních

nákladů dále rozšiřují dynamické kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (více viz uvedený zdroj). Kalkulační vzorec uvedený na následujícím obrázku navazuje na metodu separovaného řízení fixních a variabilních nákladů (Král, 2010).

Obr. č. 9: Základní verze kalkulace variabilních nákladů

	Cena po úpravách
-	Variabilní náklady výrobků (přímé náklady, variabilní režie,...)
Σ	Marže
-	Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
Σ	Zisk v průměru připadající na výrobek

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Král, 2010, str. 141)

Kalkulační metody

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přičítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.“ (Synek, 2007, str. 101)

První skupinu kalkulačních metod činí **kalkulace dělením**. Do této skupiny se řadí prostá kalkulace dělením, která se čteně používá v hromadné výrobě. Náklady na kalkulační jednici tvoří podíl celkových nákladů za období a počet kalkulačních jednic. Stupňovitá kalkulace dělením se nejvíce využívá ve fázové výrobě, kdy výrobek prochází několika výrobními stádii a zpravidla více podnikovými útvary. V tomto případě je kalkulace sestavována pro každý výrobní stupeň zvlášť. Kalkulace dělením poměrovými čísly bývá využívána v případě výroby podobných výrobků, lišící se od sebe určitými charakteristikami (například velikostí, hmotností, jakostí apod.) Poměrová čísla jsou zvolena ekvivalentně podle vybrané charakteristiky (například poměru spotřeby času, materiálu, apod.). Náklady na jednotku základního výrobku jsou určeny podílem celkových nákladů a součtem poměrových jednotek. Poměrové jednotky jsou stanoveny jako suma součinů poměrových čísel a objemu výroby daného typu výrobku (Synek, 2007).

Do druhé skupiny patří **kalkulace přírážkové**. Tyto kalkulace mají své místo v podnicích, které vyrábí více diferencovaných výrobků pro rozpočítání režijních nákladů. V této skupině jsou dále rozlišovány kalkulace sumační, které používají jedinou rozvrhovou základnu, a kalkulace diferencované, které využívají několik rozvrhových základen. Rozvrhové základny je lze dále členit na naturální a peněžní.

Výsledkem práce s peněžní základnou je přírážka režijních nákladů v peněžním vyjádření, naopak při použití naturální základny je výsledkem sazba nepřímých nákladů (Dvořáková, I. díl, 2011). Viz následující vzorce:

$$\text{Přirážka režijních nákladů (v \%)} = \frac{\text{rozvrhovaná veličina (nepřímý rež. n.)}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100 \quad (2.3)$$

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{rozvrhová veličina (nepřímý rež. n.)}}{\text{rozvrhová základna (v naturálních jednotkách)}} \quad (2.4)$$

(Dvořáková, I. díl, 2011, str. 48)

Dále lze rozlišit skupinu kalkulací ve sdružené výrobě, kam se řadí zůstatková a rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěžě. Kromě toho je možné zvlášť vyřadit kalkulace rozdílové. Jejich použití již bylo naznačeno v části klasifikace kalkulací, proto jim na této úrovni nebude věnováno více pozornosti. Více například (Synek, 2007).

Mezi moderní metody kalkulací je možné zařadit **metodu Activity Based Costing**, která staví na přiřazování nákladů dílčím aktivitám. Aby se toto mohlo uskutečnit, je třeba rozložit podnikové činnosti do elementárních aktivit, tedy na rovinu procesního řízení.

Dalším moderním přístupem je kalkulace **target costing**, která v bázi staví na faktu, že cenu výrobků neurčují kalkulované náklady, ale trh. Podle tržní ceny, s respektováním odpovídající marže, jsou pak odvozeny přípustné náklady, které jsou trhem akceptovatelné (Synek, 2007).

2.3.2 Rozpočty

„Úkolem rozpočtu je stanovení tokových a stavových veličin ex ante v souladu s podnikovými strategickými i taktickými cíli. Rozpočet je významným nástrojem řízení.“ (Macík, 2002, str. 164)

Tokové veličiny zastupují náklady, výnosy, zisk a peněžní toky. Stavové veličiny jsou většinou od tokových veličin odvozeny (především u krátkodobých rozpočtů). V rozpočtu s delším časovým horizontem pak hrají stavové veličiny roli v zastoupení stálými aktivy, pracovního kapitálu a dlouhodobého kapitálu (Dvořáková, II. díl, 2012).

Rozpočty je možné kromě časového horizontu dělit **podle stupně řízení** na základní a souhrnné (Synek, 2007). Základní rozpočty se týkají jednotlivých hospodářských středisek nebo výkonů, lze je tedy označit za vnitropodnikové. Souhrnné rozpočty se sestavují pro podnik jako celek a jsou tvořeny rozpočtovou výsledovkou, rozvahou a rozpočtem peněžních toků (Dvořáková, II. díl, 2012).

Podle množství variant je možné rozpočty třídit na statické (pevné), které se stanovují pro jednu variantu a pohyblivé (adaptivní), sestavovány pro více variant.

Nakonec v **závislosti na rozsahu zachycovaných výnosů a nákladů** je možné kategorizovat rozpočty na ty, které zachycují všechny výnosy a náklady a na ty, které zachycují pouze vybranou výšeč výnosů a nákladů (například režijní náklady) (Synek, 2007).

Techniky rozpočtování

Při tvorbě rozpočtů je nutné respektovat horizontální a vertikální podnikové vazby. **Horizontální vazby** kladou důraz na využití kapacity, uplatňuje se zde marketingový přístup. Zásadní jsou vertikální vazby, které ovlivňují vnitropodnikové řízení a odvolávají se i na celopodnikové rozpočty (Dvořáková, II. díl, 2012).

V podstatě lze rozlišovat dvojí pojetí **vertikálních vazeb**. Globální rozpočet, který se sestavuje ve vztahu k ostatním částem podnikového plánu. Je to rozpočet stanovený ze shora dolů. Druhý typ je rozpočet tvořený tzv. bottom up způsobem, ze spodu nahoru, který staví na rozpočtech jednotlivých střediskových útvarů. Dílčí rozpočty jsou následně sumarizovány v celopodnikový rozpočet. Nutné je, při tomto způsobu stanovení rozpočtu, vyloučení duplicit (Synek, 2007).

Následující obrázek obsahuje shrnutí podstatných rozdílů mezi rozpočtem a kalkulací.

Obr. č. 10: Podstatné rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Rozpočet	Kalkulace
<ul style="list-style-type: none">• vypočítává se pro určité období• je zaměřen na náklady a výnosy• u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní• týká se vnitropodnikového útvaru• je podrobnější v režijních nákladech	<ul style="list-style-type: none">• vypočítává se pro určitý počet výrobků• je zaměřena na náklady• u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku• týká se výkonů (výrobků, služeb)• režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypodívá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Synek, 2007, str. 121)

Kontrola rozpočtů

„Kontrola rozpočtů se u krátkodobých vnitropodnikových rozpočtů organizuje obvykle následujícími možnými způsoby:

- srovnání skutečnosti s absolutním rozpočtem,
- srovnání skutečnosti s rozpočtem přepočteným na skutečný objem činnosti,
- srovnání skutečnosti s variantním rozpočtem,
- zajištění kontroly jednicových nákladů podle principů kalkulace standardních nákladů.“ (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 11)

Rozpočtování režijních nákladů

Jak bylo naznačeno dříve, rozpočtování je doménou především pro režijní náklady. Je možné rozlišit následující metody rozpočtování režijních nákladů:

- „stanovení režijních nákladů na základě zkušenosti z minulých období (vývojové analýzy),
- normativy režijních nákladů (např. určené normy pro aktivity),
- **metoda variátorů** (variabilitnost a fixnost režijních nákladů),
- **metoda jedné, dvou a čtyř odchylek** při využití variantního rozpočtu (postupný rozklad celkové odchylky na další stupně relativních odchylek – viz obr. č. 11),

Obr. č. 11: Rozklad odchylek⁴ při variantním rozpočtování



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 16)

- metoda grafického rozboru a extrapolace (metody s využitím deterministických nákladových modelů),
- stanovení limitů (určení především horního limitu),
- odborný odhad (provedený expertem z oblasti),
- rozpočtování s nulovým základem“ (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 12)

Variátor je číslo, které reprezentuje stupeň variability určitého nákladového druhu, či celkových režijních nákladů. Hodnota variátoru se pohybuje mezi 0 a 1, přičemž nula značí plně fixní náklad, jednička značí plně proporcionální náklad. Variátor lze vypočítat podle vztahu (Dvořáková, 2012, str. 13):

$$\text{variátor } (\varphi) = \left[\frac{(N_2 - N_1)}{N_1} \right] / \left[\frac{(Q_2 - Q_1)}{Q_1} \right] \quad (2.5)$$

kde: indexy 1 a 2 představují období

N – náklady v Kč

Q – množství výkonu

⁴ „**Spotřební odchylka** určuje část režijních nákladů, která vznikla úspornějším, resp. méně úspornějším vynaložením variabilní složky režijních nákladů. **Objemová odchylka** prezentuje relativní překročení či úsporu vzniklou využitím fixních nákladů objemem produkce a představuje tzv. účinnostní formu hospodárnosti.“ (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 14)

„**Rozpočtová odchylka** udává, o kolik jsou skutečné režijní náklady nižší či vyšší, než je nutné vynaložit na celkový objem výkonů. **Výkonnostní odchylka** určuje, o kolik jsou skutečné náklady vyšší či nižší než nutné náklady podle variantního rozpočtu na celkové výkony. **Kapacitní odchylka** nám umožňuje vypočítat výši variabilních nákladů, které byly vynaloženy účelně.“ (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 15)

„**Účinnostní odchylka** vymezuje část fixních nákladů, které jsme vynaložili pro neúčelnou činnost.“ (Dvořáková, II. díl, 2012, str. 16)

2.3.3 CVP analýza

Analýza bodu zvratu se používá pro zkoumání balance mezi výnosy a náklady. K aplikaci této analýzy, je nezbytné od sebe separovat variabilní a fixní náklady. Toto oddělení je využito i při výpočtu příspěvku na úhradu. Výsledky analýzy se dají zjistit buď graficky, nebo matematicky. CVP analýza podporuje rozhodování, umožňuje jednoduchou aplikací zjistit, jaký vliv mají změny proměnných (fixních nákladů, variabilních nákladů, prodejní ceny, prodávaného množství) na konečnou výši dosahovaného zisku (Macík, 2002).

Předpoklady analýzy:

- lineární průběh vývoje celkových variabilních nákladů a tržeb k objemu produkce;
- konstantní velikost jednotkové ceny, jednotkových variabilních nákladů i fixních nákladů (Marek, 2009).

Matematické řešení

Bod zvratu je dán rovností celkových výnosů a celkových nákladů (Macík, 2002):

$$BEP_Q = \frac{FN}{p-vc} = \frac{FN}{pú} \quad (2.6)$$

kde: BEP_Q ...bod zvratu v naturálním vyjádření

FN fixní náklady

p... jednotková cena

vc...jednotkové variabilní náklady

pú...příspěvek na úhradu

Bod zvratu zde určuje kritické množství výrobků. Naopak obrat pro bod zvratu, tedy bod zvratu v peněžním vyjádření vypočteme následovně (Macík, 2002):

$$BEP_{Kč} = BEP_Q * p = \frac{FN}{1-\frac{vc}{p}} \quad (2.7)$$

kde: $BEP_{Kč}$... bod zvratu v peněžním vyjádření

S bodem zvratu v peněžním vyjádření souvisí i výpočet kritického stupně využití kapacity (Macík, 2002):

$$\textit{kritický stupeň využití kapacity} (\%) = \frac{BEP_{Kč}}{V} * 100 \quad (2.8)$$

kde: V celkové výnosy

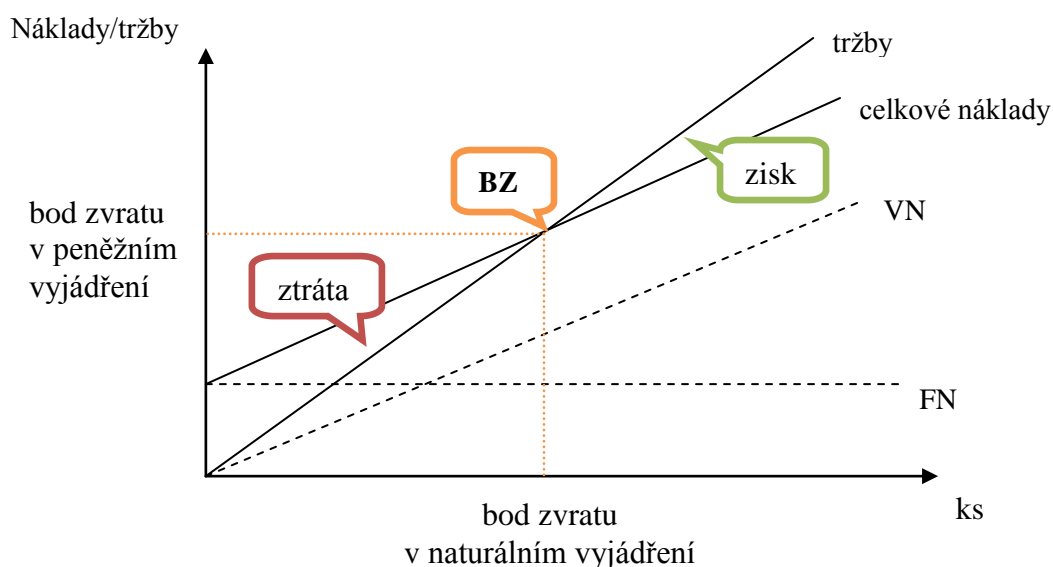
Grafické řešení

Bod zvratu je dán průsečíkem křivky příjmů a nákladů.

Křivka příjmů: křivka vychází z počátku. Přímka se sestává z množiny bodů definující různá množství prodaných kusů násobených cenou.

Křivka nákladů: je vertikálním součtem křivky fixních a variabilních nákladů. Fixní náklady jsou posuzovány jako konstantní, proto je křivka fixních nákladů horizontální a tedy rovnoběžná s osou x . Fixní náklady nejsou závislé na velikosti produkce. Naproti tomu křivka variabilních nákladů vychází z počátku, je závislá na velikosti produkce. Přímka variabilních nákladů je dána množinou bodů, které jsou určeny součtem jednotkových variabilních nákladů a jednotkové prodejní ceny (Lang, 2005).

Obr. č. 12: Grafické znázornění bodu zvratu



Zdroj: Vlastní zpracování 2014, dle (Lang, 2005, str. 126)

3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Nyní je na čase implementovat problematiku controllingu do praxe. Tato část se odvíjí od spolupráce s výrobním podnikem, který je pro účely této práce označován XY (podnik si nepřeje být jmenován). Informace o firmě obsažené níže byly získány na základě pohovoru s kompetentními pracovníky ve firmě. Některá z následujících témat byla již zpracována v rámci semestrální práce pro předmět Strategický management (viz seznam použité literatury) a zde jsou dále rozvíjena.

3.1 Základní údaje o společnosti

Firma XY se sídlem v Plzeňském kraji je výrobním podnikem. Tradice firmy spadá až do roku 1965 (konkrétně 8. července), kdy byla firma zapsána do Obchodního rejstříku vedeným Krajským soudem v Plzni.

Firma má 4 závody, přičemž hlavní je umístěn v Plzni. Ostatní závody nalezneme v Sušici, Domažlicích a Hořovicích.

XY se specializuje na výrobu součástek pro automobilový průmysl, konkrétně se jedná o výrobu bovdenových hadic a bovdenových spojení. Tato výroba se podílí na tvorbě tržeb z 96 %. Zbylá 4 % tržeb jsou tvořena z prodeje zboží a kooperací.

Dodavateli pro automobilový průmysl se firma stala v roce 1996. Hlavními zákazníky firmy jsou Volkswagen, AG, Inteva (ArvinMeritor) a WITTE Automotive.

V současnosti firma zaměstnává přibližně 225 zaměstnanců, z toho 8 řídicích pracovníků. Nejvíce zaměstnanců pracuje v Plzni, nejméně pak v Hořovicích. Podstatná většina zaměstnanců je složena z osob zdravotně postižených (60%).

Hlavní činnosti firmy:

Předmět podnikání XY:

- výroba elektropříslušenství (vyjma sk. 205),
- výroba drobné mechaniky,
- kovoobrábění,
- výroba lehké kartonáže,
- ubytování v rekreačním středisku pro tuzemce (úklid).

V návaznosti na výše uvedené provádí družstvo tyto činnosti:

- kooperace v oborech vhodných pro občany s ZPS a TZP,
- zahraniční obchodní činnost pro potřeby družstva,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- pronájem nebytových prostor – bez poskytování jiných než základních služeb,
- výroba výrobků z plastických hmot.

3.2 Stručný pohled do historie společnosti

Prioritu zaměstnávání zdravotně postižených osob firma přijala už od svého vzniku (byl to také jeden z motivů pro založení firmy). Na začátku své činnosti se firma věnovala výrobě přístrojových pojistek. XY na tuto výrobu udržovala monopol až do roku 1987, kdy byla výroba přerušena⁵. Kromě výroby pojistek se firma zabývala lepením poštovních papírových tašek, papírových pytlíků do letadel atd. Tato výroba probíhala formou domácích prací. Výroba papírových pytlíků přetrvává v současnosti ještě v Hořovicích, kde se především lepí papírové pytlíky pro zemědělce na různé vzorky. Výroba je sezónní, objednávky na tyto pytlíky jsou pouze na jaře. Kvůli nerentabilitě této výroby dochází k jejímu postupnému rušení.

3.3 Organizační struktura společnosti

Organizační struktura firmy je liniová s přímou podřízeností organizačních jednotek a vnitřních útvarů předsedovi představenstva. Nejvyšší orgán firmy je členská schůze. Organizační strukturu zobrazuje příloha A vytvořená v metodice ArisExpress. Následující obrázek zobrazuje objekty, které jsou v organizačním diagramu použity.

Obr. č. 13: Použité objekty v organizačním diagramu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

⁵ Klasické přístrojové pojistky byly postupně nahrazovány pojistkami plastovými, které se v současné době vyrábějí především v Itálii.

3.4 Poslání společnosti

Posláním firmy je výroba a prodej kvalitních výrobků pro výrobce automobilů nebo jejich dodavatelů. Firma vlastní certifikáty kvality ISO 14001 a ISO/TS 16949:2009.

Firma si svých zákazníků velmi váží a soustřeďuje aktivity na dosažení jejich spokojenosti. Firma si uvědomuje, že spokojený zákazník je klíčem k úspěchu podnikání, proto usiluje o vzájemné porozumění se zákazníky. Firma se snaží udržet v hodnocení svých odběratelů v kategorii A, tedy elitní kategorii dodavatelů. Firma si tohoto ocenění velice považuje, je to známka toho, že pro své odběratele produkuje kvalitní výrobky a v neposlední řadě je to i satisfakce pro všechny zaměstnance firmy, že těchto výsledků dosáhli společným úsilím.

Otázka zaměstnanosti je pro firmu velice citlivé téma. Firma usiluje o vytváření příznivých pracovních míst s razancí na zdravotně postižené pracovníky. XY aktivně usiluje o jejich zapojení do pracovního procesu a umožňuje jim důstojné pracovní zázemí. Firma se navíc aktivně podílí na jejich vzdělávání pomocí operačních programů Evropské unie a snaží se jim vytvořit příznivé pracovní podmínky s ohledem na jejich zdravotní hendikepy.

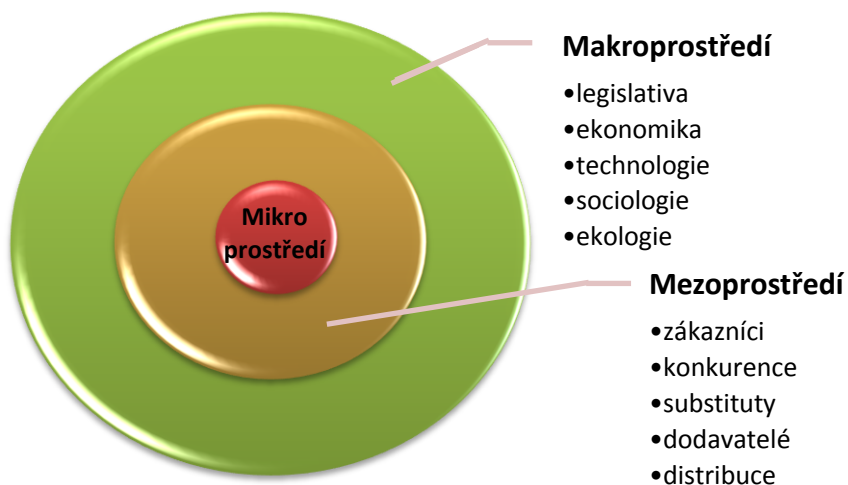
Firma si také uvědomuje naléhavost otázky ochrany životního prostředí a pyšní se označením ekologická firma.

Je namístě vyzdvihnout, že firma chová respekt nejen ke svým zaměstnancům a odběratelům, ale i k životnímu prostředí a to v nejvyšší možné míře.

3.5 Analýza prostředí společnosti

Práce se nejprve věnuje zasazením firmy do externího prostředí. Externí prostředí je dále členěno na makro a mezoprostředí. Druhá část této podkapitoly je zaměřena na mikroprostředí firmy. Analýza prostředí je provedena na základě principu MAP, tedy monitorování, analýza a predikce (Fotr, 2012). Schéma postupu práce uvádí obrázek níže.

Obr. č. 14: Podnikatelské prostředí



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle (Fotr, 2012)

3.5.1 Analýza vnějšího prostředí

Makro prostředí

Legislativa

Alfou a omegou fungování firmy je zaměstnávání zdravotně postižených osob v minimálním podílu 50% na celkovém počtu zaměstnanců. Zaměstnávání zdravotně postižených osob je nejenom základním posláním družstva a jeden z motivů jeho založení, ale přispívá také ke konkurenceschopnosti firmy. Firma, vzhledem k zaměstnávání zdravotně postižených osob má daleko vyšší mzdové náklady, které se odrážejí i v kalkulaci nákladů na výrobky. Tyto mzdové náklady jsou kompenzovány příspěvky od státu⁶ na zdravotně postižené osoby. V roce 2012 XY čerpala dotace ve výši 1 279 tis. Kč od úřadu práce na chráněné dílny a příspěvek ve výši 10 934 tis. Kč za zaměstnance se změněnou pracovní schopností a s trvale změněnou pracovní schopností.

„Dle zákona o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb. jsou příspěvkem kompenzovány prostředky na mzdy, nebo platy v měsíční výši 75% skutečně vynaložených prostředků na mzdy nebo platy na zaměstnance v pracovním poměru, který je osobou se zdravotním postižením, včetně pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní

⁶ Příspěvek od státu je poskytován těm firmám, které zaměstnávají 50% a více osob zdravotně postižených z celkového počtu všech zaměstnanců.

politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvedl z vyměřovacího základu tohoto zaměstnance, **nejvýše však 8 000 Kč**. Pro účely stanovení výše příspěvku se skutečně vynaložené prostředky na mzdy nebo platy mohou snížit o určitou část (například o poskytnutou naturální mzdu).

Po uplynutí 12 kalendářních měsíců ode dne obsazení zřízeného chráněného pracovního místa nebo ode dne vymezení chráněného pracovního místa může zaměstnavatel v žádosti o příspěvek za následující kalendářní čtvrtletí uplatnit nárok na zvýšení příspěvku o částku odpovídající prokázaným dalším nákladům vynaloženým zaměstnavatelem na zaměstnávání osob se zdravotním postižením v kalendářním čtvrtletí, za které o příspěvek žádá, nejvýše však o 2 000 Kč měsíčně na jednoho zaměstnance, který je osobou se zdravotním postižením. Zvýšení příspěvku podle věty první nelze uplatnit pro chráněné pracovní místo zřízené nebo vymezené mimo pracoviště zaměstnavatele.

Příspěvek se poskytuje čtvrtletně zpětně. Příspěvek se poskytuje za podmínky, že k poslednímu dni příslušného kalendářního čtvrtletí zaměstnavatel nemá v evidenci daní zachyceny daňové nedoplatky vedené příslušným finančním nebo celním úřadem, nemá nedoplatek na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a na pojistném a na penále na veřejné zdravotní pojištění

Podle novely zákona o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb., která nabude účinnosti od 1. 1. 2015, by nemělo dojít k žádné změně, která se dotýká příspěvku na zaměstnávání zdravotně postižených osob.

Zrušení osob zdravotně znevýhodněných (OZZ):

Zákon o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb. zavedl pojem osoba se zdravotním postižením.

Osoby se zdravotním postižením se dělí do třech kategorií:

- osoby s těžším zdravotním postižením (plně invalidní),
- osoby se zdravotním postižením (částečně invalidní),
- osoby zdravotně znevýhodněné (osoby, které získaly tento status rozhodnutím orgánu sociálního zabezpečení na základě posouzení posudkovým lékařem OSSZ).

Každé zařazení do kategorie je na dobu maximálně do tří let!

Od 1. ledna 2012 již není Úřadu práce ČR umožněno vydávat rozhodnutí o uznání osobou zdravotně znevýhodněnou. Dle zákona o zaměstnanosti platí rozhodnutí o uznání OZZ vydaná do 1. 1. 2012 po dobu, na kterou byla vydaná, **NEJDÉLE VŠAK DO 1. 1. 2015.**

Osoby, které ztratí status OZZ mohou požádat o zařazení mezi osoby zdravotně postižené, tento status jim však nemusí být udělen a mohou být zařazeny zpátky mezi zdravé občany.“ (Lajpoldová, 2012, stránky 7-9)

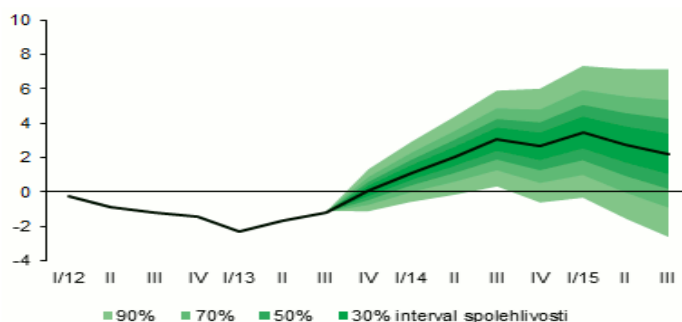
Příspěvky plynoucí ze zaměstnávání zdravotně postižených osob jsou pro firmu významné, a proto je nezbytné udržet hranici zaměstnávání zdravotně postižených osob v uznatelném limitu pro získání státního příspěvku i přes problémy s postupným zaniknutím statusu osob zdravotně znevýhodněných.

Ekonomika

Sledování makroekonomických údajů je stěžejní součástí života firmy. V případě oslabení ekonomiky, bude jako první zasažen automobilový průmysl (v případě nepříznivé ekonomické situace veřejnost zpravidla jako první přestane kupovat nové automobily).

Tvrzení se potvrdilo i na hospodářských výsledcích firmy během let 2007-2009 v průběhu celosvětové hospodářské krize. V tomto období se provozní výsledek hospodaření silně propadl do záporných čísel. V roce 2010 se již firmě podařilo dostat do kladných čísel. V roce 2011 firma dosáhla rekordních tržeb (141 000 000 Kč), u kterých nepředpokládá, že budou v nejbližších letech překonány, vzhledem k následujícím prognózám.

Obr. č. 15: Prognóza HDP do 3. čtvrtletí 2015



Zdroj: ČNB, 2014

ČNB očekává dle prognózy zveřejněné 6. 2. 2014 meziroční růst reálného HDP v roce 2014 o 2,2% v roce 2015 o 2,8%. V roce 2013 zaznamenala růst HDP o -1,3%.

Průmyslová produkce v ČR zaznamenala v roce 2013 v prvním čtvrtletí pokles o 5,4%, ve druhém čtvrtletí došlo k umírnění propadu na hodnotu minus 2,4%. Za první pololetí 2013 ministerstvo průmyslu a obchodu uvádí snížení průmyslové produkce meziročně o 3,9%. Tato čísla jsou mimo jiné indikována oslabením ekonomik a snížením tempa růstu průmyslu v zemích eurozóny. Nepříznivý vývoj výkonnosti českého průmyslu způsobily prohlubující se problémy průmyslu vyvolané slabou poptávkou ze zahraničí a poklesem poptávky domácí.

Potíže evropského automobilového trhu způsobené oslabenou poptávkou se přímo promítly u automobilového průmyslu v ČR zpomalováním výrobní činnosti. Na nepříznivém vývoji výroby motorových vozidel se projeví problémy evropského automobilového odvětví, které reflektovaly snížení prodejů vozů v EU a Německu (největší automobilový trh Evropy). To způsobilo snížení výroby u domácích automobilek a tedy i u dodavatelských odvětví a oborů (MPO, 2013).

Měnové kurzy

Export firmy (80%) předurčuje vliv vývoje měnových kurzů na hospodaření společnosti. Firma má v současnosti zajištěnou rentabilitu 24 Kč/€, kterou udržuje stabilně i díky měnovým kurzům u svých partnerů.

Obr. č. 16: Prognóza vývoje kurzu

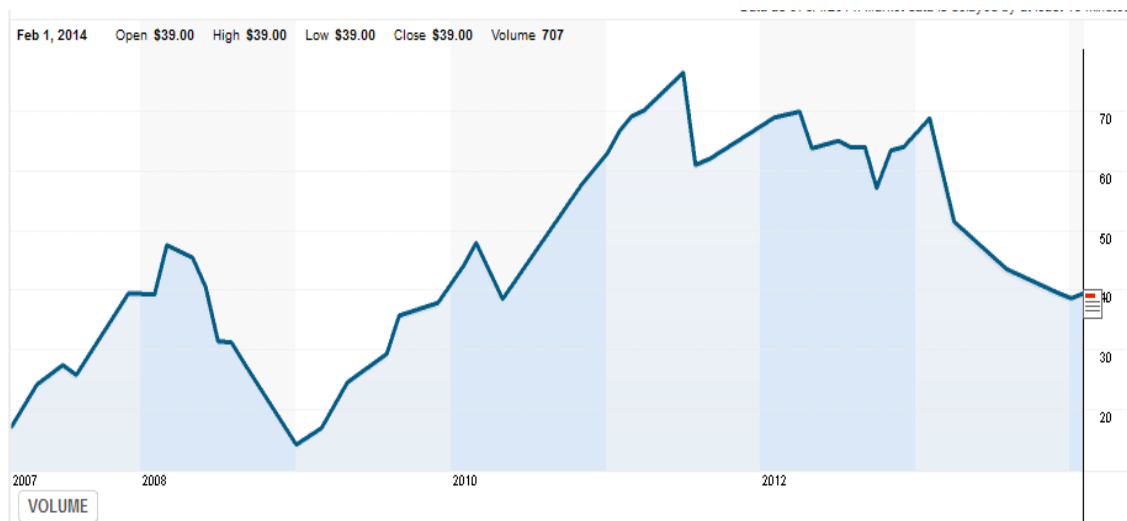
	2014	2015	2014Q1	2014Q2	2014Q3	2014Q4	2015Q1	2015Q2	2015Q3	2015Q4
EUR/CZK (průměr)	27.31	26.38	27.45	27.50	27.30	27.00	27.0	26.5	26.1	25.9
EUR/CZK (konec období)	27.00	25.80	27.40	27.20	27.20	27.00	27.0	26.1	25.9	25.8

Zdroj: (Bureš, 2014)

Změna cen komodit na světových trzích

Pro firmu je důležitý vývoj cen železa. Železo je primárním materiálem pro výrobu bovdenových hadic. Následující obrázek zobrazuje vývoj této komodity od roku 2007 s predikcí do konce roku 2014.

Obr. č. 17: Vývoj trhu s železnou rudou



Zdroj: Agentura REUTERS, 2014

Sociologie

„Firma aktivně vyhledává programy na podporu vzdělávání a zaměstnávání svých pracovníků. Momentálně je zapojena do programu EDUCA, který je zaměřen na aktivity specifického vzdělávání zaměstnanců (rozšíření, prohloubení, zvýšení kvalifikace,...).“ (Lajpoldová, 2012, str. 12) V roce 2013 bylo z programu EDUCA čerpáno 3 026 tis. Kč. Rokem 2014 bylo nastartováno nové období pro čerpání z fondů EU, které potrvá až do roku 2020 (MMR, 2014).

Technologie

„Na celém světě existuje pouze jediný výrobce stroje, na kterém firma XY vyrábí bovdenové hadice. Stroj na výrobu koncovek bovdenů vyrábí dva výrobci a to jeden se sídlem v Kanadě a druhý se sídlem v Číně. Všichni výrobci bovdenových hadic pro automobilový průmysl využívají v základě stejnou technologii výroby, stejný stroj. Momentálně nic nenasvědčuje tomu, že by se tato technologie výroby měla změnit.

Ekologie

V současné době panuje trend ochrany životního prostředí, proto projekty laděné příznivě k ŽP mohou mít větší úspěšnost na realizaci. Vliv ekologie se začíná prosazovat i v automobilovém průmyslu, kdy jsou vyráběny tzv. hybridy. Výroba bovdenových hadic je nezastupitelná i pro tento typ automobilů. Trendem jsou

i ekologické certifikáty na vyráběné produkty, které firma XY vlastní. V každém projektu, který firma realizuje je vždy osoba zodpovědná za otázku životního prostředí. XY se pyšní statutem ekologicky šetrné firmy.“ (Lajpoldová, 2012, str. 12)

Je nasnadě otázka, jak moc se změní jednotlivé prognózy kvůli aktuálním problémům na Ukrajině, protože tento konflikt zatím nebyl při tvorbě prognóz brán v potaz.

Mezoprostředí

Konkurence

„Firma svojí specifickou výrobou má velmi omezený počet konkurentů. V ČR existuje pouze jeden konkurent – firma Project Controls spol. s r.o. se sídlem v Brně. Předmět činnosti Projectu je výroba ovládacích a řídicích lanek nebo spojování malých součástek pomocí IMA technologie. XY Project konkuruje pouze v montáži bovdenových spojení. Project bovdenové hadice nevyrábí. V roce 2011 projevila firma Project Controls zájem o odkoupení firmou XY díky nepříznivé finanční situaci, do které se dostala. K odkoupení nedošlo z několika důvodů:

- XY by nemohl udržet všechny stávající zaměstnance Projectu (hl. cíl firmy XY je zaměstnávat alespoň 50% osob se změněnou pracovní způsobilostí a na trhu práce nebyli pracovníci, kteří by odpovídali tomuto kritériu).
- Project nenabízel žádné nové know-how, další výrobní potenciál pro XY. Nabízel pouze prostory pro výrobu a své zaměstnance.

Konkurence XY je chápána v celosvětovém měřítku, kdy největším konkurentem je Indie, která má z pohledu Evropských zemí nesrovnatelné výrobní náklady, dále Portugalsko, Francie, Polsko, Mexiko.

V každé zemi, do které XY dodává, působí zpravidla jeden konkurent. Odběratelé bovdenových hadic diverzifikují riziko následovně. Každý odběratel si vybere dva dodavatele hadic, kde 60% dodávky realizuje firma, která sídlí v dané zemi a 40% realizuje firma zahraniční. Výjimku tvoří Mexiko, kde XY pokrývá 80% poptávky po bovdenových hadicích.

Možní noví konkurenti

Stávající hráči plně pokrývají poptávku po bovdenových hadicích pro automobilový průmysl. Výroba těchto hadic je velice specifická s přísnými nároky na kvalitu (výrobci

hadic se přísně chrání své know-how). Možnost vstupu nových konkurentů je velmi omezená a prakticky vyloučená.

Zákazníci

Zákazníky můžeme rozdělit do dvou skupin:

- velké automobilky
- subdodavatelé prvního stupně

Automobilky nakupují jednotlivé komponenty do svých aut, které si sami montují.

Mezi hlavní zákazníky XY patří Škoda auto, a. s. a Volkswagen AG. Mezi další zákazníky patří Fiat, Suzuki, Bently.

Subdodavatelé prvního stupně komponenty montují do svých polotovarů, které dále dodávají do automobilek. Mezi zákazníky z tohoto sektoru patří AlcaPlast, s. r. o., Arvin Meritor, a. s., Branou Group a. s., Cadence Innovation k. s., Witte Automotive, Yazaki (výroba kabelových svazků pro osobní automobily Rolls-Royce), Carcoustics, SOR Libchavy spol. s r. o., Visteon.

Firma realizuje příležitostně velmi prestižní zakázky pro automobily limitovaných sérií jako například automobily značky Lamborghini. Tyto zakázky firma aktivně nevyhledává, protože pro firmu je výhodnější realizovat hromadnou výrobu.

Substituty

Substituty bovdenových hadic pro automobilový průmysl neexistují. Jedná se o velmi specifickou součást automobilu, která je nenahraditelná. Bovdenové hadice jsou pro každý typ vozu unikátní. Je vyloučené, aby se objevily na trhu substituty těchto hadic. Musela by se prakticky celkově změnit výroba, montáž a samotný vzhled automobilů. Bovdenové hadice jsou prakticky všude kolem nás, aniž o nich víme a vnímáme jejich důležitost.“ (Lajpoldová, 2012, stránky 12-14)

3.5.2 Analýza vnitřního prostředí

Analýze mikroprostředí bude více prostoru věnováno v následujících kapitolách, které se přímo dotknou problematiky jak controllingových aktivit ve firmě, tak zhodnocení ekonomické výkonnosti firmy. Stručně řečeno následující kapitoly se dotknou jak oblasti managementu a jeho základních funkcí (plánování, organizování, vedení lidí

a kontroly), tak i oblasti financí a účetnictví, provozu a okrajově i oblasti marketingu. V této podkapitole bude alespoň blíže definován informační systém, který firma používá.

Informační systém

XY využívá informační systém ORSOFT dodávaný Ortexem, spol. s r. o. V softwarovém rozhraní ERP systému, používaného firmou XY jsou následující moduly:

- manažerský modul,
- finanční modul s podsystémy finanční účetnictví a likvidace faktur,
- controlling,
- majetek – správa dlouhodobého a drobného majetku; investice,
- lidské zdroje – řízení lidských zdrojů; personalistika; mzdy; cestovní příkazy,
- prodej,
- logistika – skladování a nákup,
- výroba – THP normy, technologické postupy, plánování výroby, vyhodnocování nákladů, kapacitní plánování.

Dodavatel IS uvádí, že controllingový modul dovolí řešit standardní úlohy výkonové, odpovědnostní a procesní orientace nákladového controllingu. Systém umožňuje detailně sledovat 10 nositelů nákladů z celkových 30 možných.

Nositelé nákladů (dimenze) v controllingovém modulu jsou následující:

- výkonová orientace - zákazník, zakázka, nadřízená zakázka, typ zakázky, účet, položka kalkulace, cash-flow zakázky, výrobek, skupina výrobků a množství,
- odpovědnostní orientace - středisko, skupina režii a alternativní středisko,
- procesní orientace – činnost, aktivita, umístění, odpovědná osoba.

Uživatel modulu si navíc může definovat deset individuálních pohledů na náklady. Za základní můžeme považovat kalkulační pohled, cash flow zakázky, vyhodnocení hospodaření střediska nebo stav nedokončené výroby zakázky (ORTEX, 2014).

Firma XY nevyužívá modul controlling s ohledem na reference, které tvrdí, že modul není pro výrobní podnik vyhovující. Na základě referencí nedošlo ani k aktivaci

modulu. Náklady na aktivaci modulu dodavatel stanovuje individuálně. Družstvo tyto náklady odhaduje na 200 tis. Kč.

3.6 Hodnocení ekonomické situace společnosti

Z hlediska zacílení diplomové práce není problematika finanční analýzy primárním problémem, přesto ji nelze zcela ignorovat. Cílem kapitoly je zhodnocení ekonomické výkonnosti firmy v základních souvislostech. Finanční výkazy firmy jsou součástí přílohy B. Finanční výkazy roku 2013 nebyly před odevzdáním této práce vystaveny auditu.

3.6.1 Ukazatele rentability

Rentabilita neboli výnosnost vloženého kapitálu je využívána k posouzení schopnosti firmy vytvářet nové zdroje a pomocí investovaného kapitálu dosahovat zisku. Využívají se k posouzení celkové efektivnosti podnikatelské činnosti. Je žádoucí, aby ukazatelé rentability dosahovali kladných hodnot s rostoucí tendencí v čase (Růčková, 2011).

EBIT (Earnings Before Interest and Tax) označuje zisk před odečtením úroků a daní (Fotr, 2012). Údaje v tabulce jsou uvedeny v absolutním vyjádření, pro grafické vyjádření je použito procent.

Tab. č. 3: Ukazatele rentability (v absolutním vyjádření)

Ukazatel	Vzorec	2013	2012	2011	2010	2009
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	$\frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}}$	0,11	-0,03	0,04	0,01	-0,13
Rentabilita aktiv (ROA)	$\frac{EBIT}{\text{celková aktiva}}$	0,09	-0,02	0,03	0,01	-0,12
Rentabilita tržeb (ROS)	$\frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}}$	0,07	-0,02	0,03	0,01	-0,21

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy; (Fotr, 2012, stránky 346-347), 2014

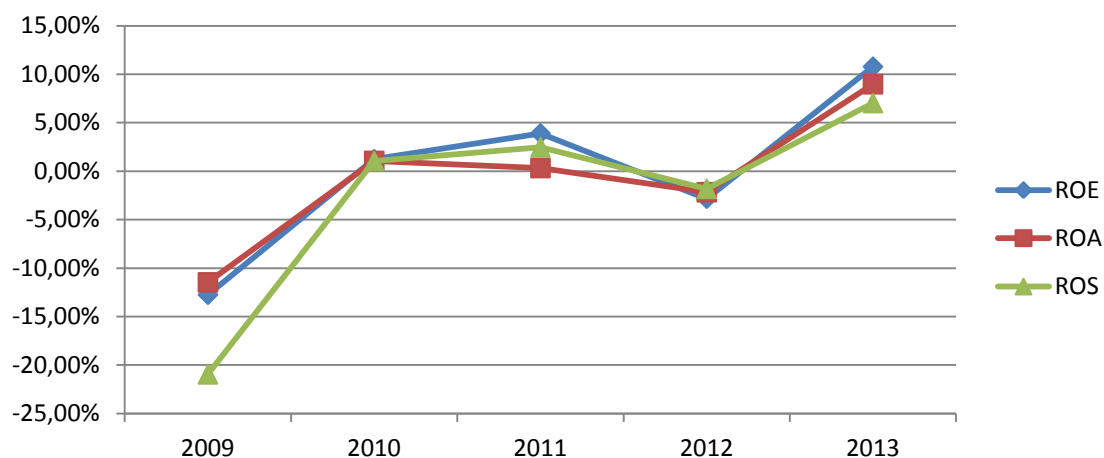
Družstvo dosáhlo v roce 2013 nejlepších výsledků ve sledované časové řadě. Ukazatele rentability však globálně nedosahují uspokojivých výsledků (rok 2013 můžeme brát jako odrazový můstek pro další období). **ROE** indikuje, kolik haléřů přinesla 1 Kč vložená do podnikání (Černohorský, 2011). Výsledky ROE jsou ovlivněny vysokým

podílem vlastního kapitálu na celkových pasivech (podíl vlastního kapitálu se v analyzovaném období pohybuje na hranici 80% celkových pasiv) a naopak nízkých, v období 2009 a 2012 i záporných, zisků v porovnání s vysokými hodnotami vlastního kapitálu.

ROA ukazuje produkční sílu firmy neboli celkovou efektivnost podnikání. Interpretace ROA vychází ze stejného pravidla jako u ROE. Říká, jaký efekt připadá na jednotku majetku zapojeného do podnikatelského procesu (Fotr, 2012). Hodnoty ROA firmy jsou ovlivněny poměrně vysokými hodnotami investičního majetku, což vyplývá z charakteru činnosti firmy. Úroveň provozního zisku je však i v porovnání s výší investičního majetku nedostatečná, a proto ROA nedosahuje hodnot v řádech desítek procent.

ROS informuje o velikosti zisku z podnikatelské činnosti. Určuje podíl čistého zisku na tržbách podniku (Fotr, 2012). Jako u předchozích ukazatelů rentability bylo dosaženo nejlepších výsledků v roce 2013.

Obr. č. 18: Vývoj ukazatelů rentability v období 2009-2013 (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Vývoj jednotlivých ukazatelů přímo zrcadlí vývoj oboru, ve kterém firma působí, tedy vývoj automobilového průmyslu (více v analýze vnějšího prostředí). Na základě prováděných benchmarkingů ve firmě, které využívají metodiku MPO ČR založené na diagnostickém systému finančních indikátorů metodou INFA, lze konstatovat, že podniková výkonnost není dostatečná ve srovnání s oborovými hodnotami. Je však nutné si uvědomit, že firma je právě srovnávána s podniky působící v automobilovém

průmyslu (konkrétně skupina CZ-NACE 29 výroba automobilových vozidel) tedy především s nadnárodními korporacemi a jak již bylo uvedeno dříve, v českém prostředí firma nemá srovnatelného konkurenta.

3.6.2 Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity vypovídají o potenciální schopnosti firmy hradit neprodleně své závazky s blízkou dobou splatnosti. Teorie rozlišuje 3 úrovně likvidity a to běžnou, pohotovou a okamžitou. Čím je použita vyšší úroveň likvidity (myšleno od běžné po okamžitou), tím je ukazatel přísnější a vylučuje postupně ze svého výpočtu méně likvidní aktiva (Fotr, 2012). Následující tabulka shrnuje hodnoty ukazatele likvidity, kterých družstvo dosáhlo v letech 2009-2013.

Tab. č. 4: Ukazatele likvidity

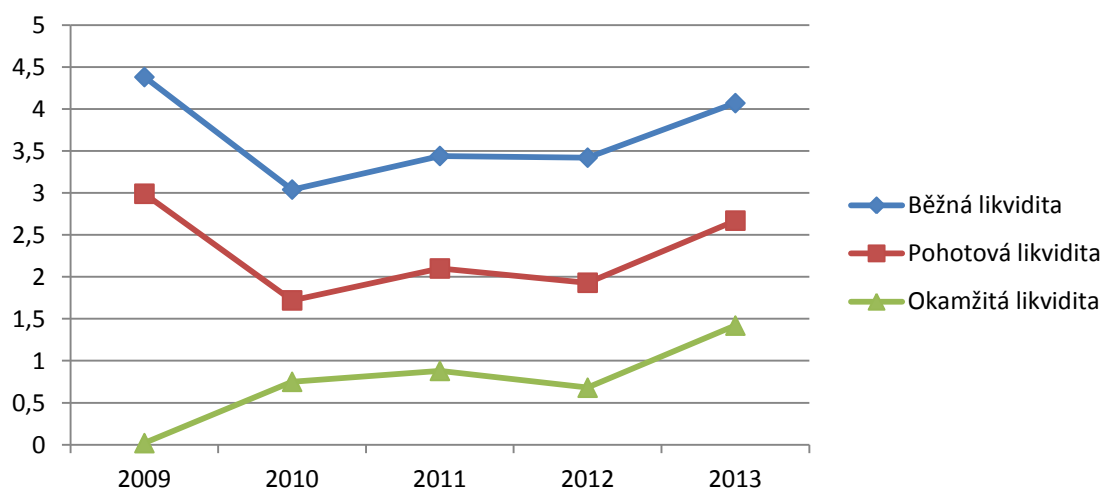
Ukazatel	Vzorec	2013	2012	2011	2010	2009
Běžná likvidita	$\frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$	4,07	3,42	3,44	3,04	4,38
Pohotová likvidita	$\frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}}$	2,67	1,93	2,10	1,72	2,99
Okamžitá likvidita	$\frac{\text{pohotovému platební prostředky}}{\text{krátkodobé závazky}}$	1,42	0,68	0,88	0,75	0,02

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy; (Fotr, 2012, stránky 347-348), 2014

Je likvidita podniku v pořádku? Je zachována finanční stabilita podniku? Je firma důvěryhodným partnerem? Vzhledem k výsledkům ukazatelů likvidity můžeme na všechny otázky odpovědět kladně. U **běžné likvidity** se obecně doporučuje překročení minimální hranice 1,5 (Fotr, 2012), což firma bez problému splňuje. Čím vyšší hodnoty je dosaženo, tím je méně pravděpodobné, že se firma dostane do platební neschopnosti. Vyšší hodnota **pohotové likvidity** je příznivá z pohledu věřitelů, ovšem z pohledu vlastníků ukazuje na nadměrné množství oběžných aktiv, které vedou k neproduktivnímu využívání vložených prostředků, což se přímo negativně promítne v hodnocení společnosti z pohledu rentability (Fotr, 2012). **Okamžitá likvidita** je ve sledovaném období na přijatelné úrovni, kromě roku 2009, kdy byla nižší než teorií doporučená hranice 0,2 (Fotr, 2012).

Je určitě pozitivní, že firma ačkoliv není příliš rentabilní a ve sledovaném období se dostala i dvakrát do ztráty je schopna udržet likviditu poměrně na konstantní úrovni (vyjma roku 2009; ekonomické hodnocení firmy v tomto roce bylo zasaženo skutečností, že firma byla již druhý rok po sobě ve ztrátě přes 10 mil. Kč, což můžeme připsat na vrub mimo jiné celosvětové hospodářské krizi, která výrazně ovlivnila nejen automobilový průmysl).

Obr. č. 19: Vývoj ukazatelů likvidity 2009-2013



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

3.6.3 Čistý pracovní kapitál

Čistý pracovní kapitál na rozdíl od zbylých uvedených ukazatelů zastupuje skupinu rozdílových ukazatelů. Manifestuje část oběžných aktiv, která je kryta (financována) dlouhodobými zdroji. Čistý pracovní kapitál představuje finanční vatu, která podniku umožňuje překlenout nahodilé nepříznivé události. Je to teda mobilizovatelný kapitál, který slouží k zabezpečení hospodářské činnosti firmy (Fotr, 2012).

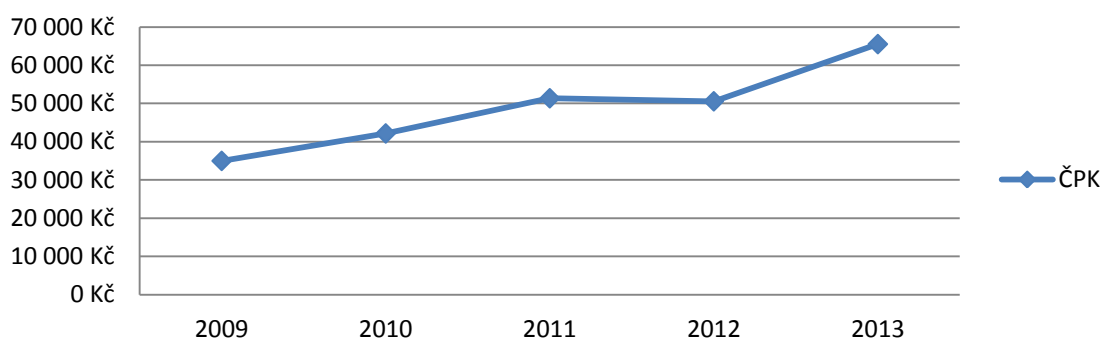
Tab. č. 5: Čistý pracovní kapitál (v tis. Kč)

Ukazatel	Vzorec	2013	2012	2011	2010	2009
Čistý pracovní kapitál (ČPK)	$OA - \text{krátkodobé závazky}$	65 537	50 578	51 374	42 170	34 995

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy a (Fotr, 2012, str. 344), 2014

Základní požadavek kladen na ukazatel ČPK je jeho kladná hodnota (Fotr, 2012). Firma má nejen kladné hodnoty ČPK za sledované období, hodnoty dosahují dokonce několika desítek milionu korun. Je vidět, že finanční polštář firmy se prakticky rok od roku zvyšuje, vyjma roku 2012, kdy došlo oproti předchozím sledovaným obdobím k poklesu. Vysoké hodnoty ČPK jsou v harmonii se závěry, které byly diskutovány v oblasti hodnocení výsledků likvidity.

Obr. č. 20: Vývoj čistého pracovního kapitálu za období 2009-2013 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

3.6.4 Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity vypovídají o schopnosti firmy využívat své zdroje. Ukazatele je možné rozdělit do dvou skupin podle toho, zda sledujeme počty obrátů nebo doby obrátů. Počet obrátů udává, kolikrát se majetek obrátí v tržbách za daný časový interval (v analýze uvažují jeden rok), zatímco doba obrátů udává, jak dlouho majetku trvá právě jedna obrátka (Fotr, 2012). Údaje v následující tabulce jsou z logiky věci zaokrouhleny na celé dny nahoru.

Tab. č. 6: Ukazatele doby obrátů (ve dnech)

Doba inkasa pohledávek	$\frac{\text{pohledávky}}{\text{denní tržby}}$	54	58	54	60	58
Doba splatnosti krátkodobých závazků	$\frac{\text{krátkodobé závazky}}{\text{denní tržby}}$	44	47	45	62	60
Doba obrátů zásob	$\frac{\text{zásoby} * 360}{\text{tržby}}$	61	69	60	81	83

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy; (Fotr, 2012, stránky 348-349), 2014

Tab. č. 7: Vybrané kazatele obratu

Ukazatel	Vzorec	2013	2012	2011	2010	2009
Obrat aktiv	$\frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}}$	1,27	1,25	1,29	0,97	0,55
Relativní vázanost DHM	$\frac{\text{DHM v zůstatkové ceně}}{\text{tržby}}$	0,29	0,36	0,34	0,50	1,06
Obrat zásob	$\frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}}$	5,96	5,23	6,06	4,46	4,35
Obrat pohledávek	$\frac{\text{tržby}}{\text{průměrná výše pohledávek}}$	6,68	6,27	6,63	6,07	6,22

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy; (Kislingerová, 2001, str. 71), 2014

Obrat aktiv bývá také označován jako vázanost celkového vloženého kapitálu. Je úzce spjat s ukazatelem rentability vlastního kapitálu, jehož je součástí (Růčková, 2011). V roce 2009 a 2010 obrat aktiv nepřesáhl hodnotu jedna, znamená to tedy, že se aktiva nestačila v tržbách obrátit ani jednou, což značí firmou neefektivní využití majetku.

Relativní vázanost dlouhodobého hmotného majetku měří intenzitu využití dlouhodobého hmotného majetku. Ukazatel indikuje, do jaké míry lze zvyšovat objem tržeb bez další expanze dlouhodobého majetku. Je žádoucí, aby ukazatel postupně klesal, což znamená rostoucí účinnost zapojení stávajícího dlouhodobého majetku. (Kislingerová, 2001). U firmy tuto klesající tendenci pozorujeme. Do výpočtu vstupuje DHM v zůstatkové ceně, je tedy ovlivněn odpisy, které se ve firmě ve sledovaném období pohybují v rozmezí od 5 500 tis. Kč v roce 2009 až po 7 600 tis. Kč v roce 2013.

Obrat zásob a **doba obratu zásob** je v souladu s produkčním cyklem firmy. Obrat zásob říká, kolikrát se zásoby v podniku otočí za rok. Doba obratu pak kolik dní tato obrátka trvá ve dnech (Kislingerová, 2001). **Obrat pohledávek** pak koresponduje s obratem zásob je tedy také v souladu s produkčním cyklem firmy. V porovnání mezi ukazateli **doba inkasa pohledávek** a **doba splatnosti krátkodobých závazků** lze vysledovat, že v období 2011 až 2013 firma hradí své závazky v průměru o 10 dní rychleji, než její dlužníci. V roce 2009 a 2010 byla platební kázeň obou stran vyrovnaná.

Grafické zobrazení v tomto případě nebylo zvoleno vzhledem k vysokému rozptylu hodnot jednotlivých ukazatelů.

3.6.5 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti nám pomáhají identifikovat riziko, které firma podstupuje díky zvolenému poměru financování svých aktivit pomocí vlastních a cizích zdrojů. Z logiky věci je patrné, že firma by měla volit financování cizím kapitálem v případě, že výnosnost vloženého kapitálu přesáhne náklady spojené s jeho užitím (úrok) (Fotr, 2012). Vybrané ukazatele zadluženosti přibližuje následující tabulka.

Tab. č. 8: Ukazatele zadluženosti v období 2009-2013 (absolutní vyjádření)

Ukazatel	Vzorec	2013	2012	2011	2010	2009
Dept ratio	$\frac{\text{cizí kapitál}}{\text{aktiva}}$	0,17	0,20	0,17	0,17	0,10
Equity ratio	$\frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{aktiva}}$	0,83	0,80	0,82	0,83	0,90
Zadluženost (3)	$\frac{\text{cizí kapitál}}{\text{vlastní kapitál}}$	0,20	0,25	0,21	0,21	0,11

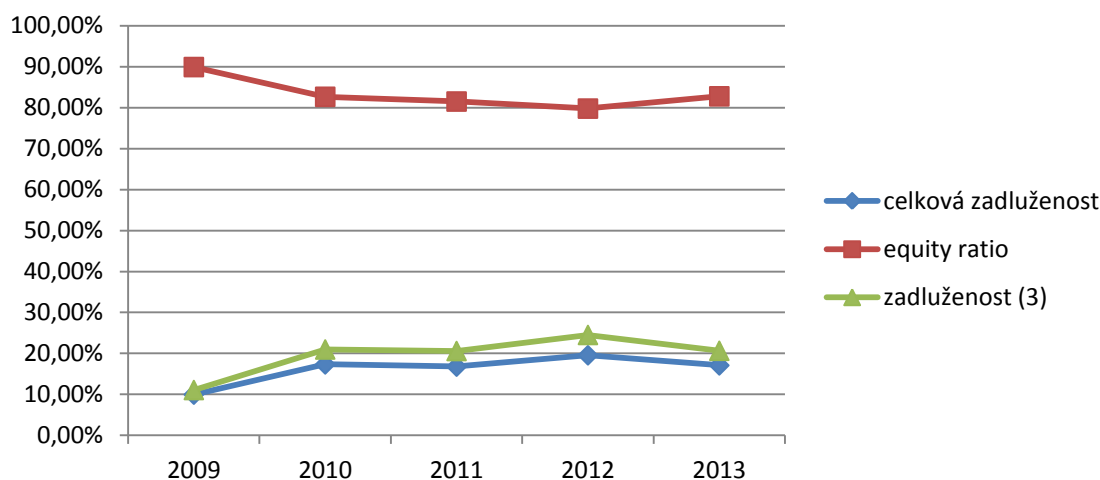
Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy; (Kislingerová, 2001, str. 37) a (Fotr, 2012, stránky 350-351), 2014

Dept ratio neboli celková zadluženost firmy je stabilně velmi nízká. Situace je zapříčiněna nízkým podílem cizího kapitálu na celkových pasivech, respektive aktivech (zhruba 20 % ve sledovaném období). Temnou stránku této nízké zadluženosti sebou nese naopak vysoký podíl vlastního kapitálu na celkových pasivech, který ve svém důsledku snižuje rentabilitu společnosti, jak bylo uvedeno výše.

Equity ratio též označovaný jako koeficient samofinancování je doplňkovým ukazatelem k celkové zadluženosti a součet obou výsledků pro příslušný rok by měl být roven zhruba jedné (Růčková, 2011). Equity ratio ukazuje, že firma je financována převážně z vlastních zdrojů, což podporuje tvrzení ohledně výsledků celkové zadluženosti i její závěry.

Zadluženost (3) opět dosahuje příznivých čísel. Již zde byla několikrát zmíněna disharmonie mezi výší vlastního a cizího kapitálu, přičemž vlastní kapitál firmy výrazně převyšuje kapitál cizí. Nízká zadluženost je ve shodě s ostatními výsledky firmy – díky nízké zadluženosti není ohrožena likvidita firma, avšak vysoký podíl vlastního kapitálu na celkových pasivech firmy má negativní dopad na její rentabilitu.

Obr. č. 21: Vývoj ukazatelů zadluženosti (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

3.6.6 Shrnutí závěrů finanční analýzy

Firma všeobecně dosáhla v roce 2013 nejlepších hospodářských výsledků v analyzovaném období. Nicméně u vybraných ukazatelů je možné i v roce 2013 pozorovat přetrvávající problémy firmy.

Spornou oblast tvoří vlastní kapitál a práce s ním. Jeho nadměrná výše sice způsobuje nízké zadlužení společnosti, negativně se však odráží na rentabilitě společnosti. Firma si v oblasti nízké zadluženosti a tedy i finanční samostatnosti stojí lépe než je oborový průměr, dokonce předčí i nejlepší firmy v odvětví. Nízká zadluženost umožňuje firmě levnější a snazší přístup k cizímu kapitálu.

Firma je silná z hlediska stability a likvidity. Naopak slabá je z pohledu provozní výkonnosti. Jak již bylo zmíněno dříve, podniková výkonnost není dostatečná vzhledem k výsledkům dosahovaným v oboru, ale znovu je na místě připomenout, že firma je srovnávána především s mezinárodními podniky působícími v automobilovém průmyslu. Je možné konstatovat, že dosažené výsledky družstva přímo odráží situaci v automobilovém průmyslu. Snížením aktiv, v případě dlouhodobých aktiv by se toto snížení dotklo i odpisů, by došlo ke zlepšení některých ukazatelů.

Přestože v roce 2009 a 2012 byla výsledkem hospodaření družstva ztráta, dosažené ukazatele (především ty, které nemají přímou vazbu na hospodářský výsledek) jsou dobré.

4 PROBLEMATIKA CONTROLLINGU A NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Kapitola se zaměřuje na aktivity družstva na poli controllingu a nákladů. V dnešní době, kdy je prodejní cena jasně daná trhem, je možné zisk zvýšit pouze snížením vnitropodnikových nákladů. Snižování vnitropodnikových nákladů je úzce spjato s metodami zvyšování produktivity ve výrobě, což se dále váže na problematiku optimalizace a racionalizace procesů.

4.1 Analýza nákladů

Podnik primárně vykazuje náklady z provozní činnosti:

- náklady vynaložené na prodej zboží,
- výkonová spotřeba,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- odpisy investičního majetku,
- zůstatková cena prodaného investičního majetku a materiálu,
- změna stavu rezerv a opravných položek z provozní oblasti,
- ostatní provozní náklady.

Neopomenutelnou položku tvoří také náklady z finanční činnosti, náklady z mimořádné činnosti jsou naopak zanedbatelné. Konkrétně:

- nákladové úroky,
- ostatní finanční náklady,
- mimořádné náklady.

4.1.1 Horizontální analýza nákladů

Horizontální analýza porovnává změny jednotlivých položek výkazů v časové řadě. Výpočet se skládá z absolutní výše změny a následným procentuálním vyjádřením.

$$\text{Absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1} \quad (4.1)$$

$$\text{Procentuelní změna} = \frac{\text{absolutní změna} \cdot 100}{\text{ukazatel}_{t-1}} \quad (4.2)$$

(Knápková, 2013, str. 68)

Tab. č. 9: Horizontální analýza nákladů 2009-2013 (v tis. Kč, případně v %)

		2009	2010	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	<i>hodnota</i>	4	1	2 152	1	1
	<i>% změna</i>		- 75%	99,95%	-99,95%	0%
Výkonová spotřeba	<i>hodnota</i>	45 939	76 201	110 473	112 938	110 569
	<i>% změna</i>		65,87%	44,98%	2,23%	-2,10%
Osobní náklady	<i>hodnota</i>	30 969	42 863	60 305	57 381	51 527
	<i>% změna</i>		38,41%	40,69%	-4,85%	-10,20%
Daně a poplatky	<i>hodnota</i>	114	202	175	202	183
	<i>% změna</i>		77,19%	-13,37%	15,43%	-9,41%
Odpisy investičního majetku	<i>hodnota</i>	5 524	5 592	6 119	6 297	7 592
	<i>% změna</i>		1,23%	9,42%	2,91%	20,57%
ZC prodaného DM a materiálu	<i>hodnota</i>	60	9 958	3 825	1 663	6 629
	<i>% změna</i>		16 497%	-61,59%	-56,52%	298,62%
Změna stavu rezerv a opravných položek	<i>hodnota</i>	58	0	0	1 104	0
	<i>% změna</i>		-100%	0%		-100%
Ostatní provozní náklady	<i>hodnota</i>	420	950	2 146	1 904	2 525
	<i>% změna</i>		126,19 %	125,89 %	-11,28 %	32,62 %
Nákladové úroky	<i>hodnota</i>	0	62	89	135	66
	<i>% změna</i>			43,55%	51,69%	-51,11%
Ostatní finanční náklady	<i>hodnota</i>	4 395	4 754	4 100	2 463	1 620
	<i>% změna</i>		8,17%	-13,76%	-39,93%	-34,23%
Mimořádné náklady	<i>hodnota</i>	79	48	0	0	0
	<i>% změna</i>		-39,24%	-100%	0%	0%

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů firmy, 2014

V předcházející tabulce jsou předloženy výsledky horizontální analýzy. Procentuální změny jsou brány vždy meziročně (tedy například 2010 oproti 2009).

Náklady za prodej zboží zaznamenaly v roce 2011 markantní nárůst oproti roku 2010 i v kontextu zbylého sledovaného období. Tento růst nákladů byl doprovázen i růstem tržeb za prodej zboží. Nárůst byl způsoben změnou systému ve výrobě. Byly odprodány formy na odlitky, které nově přešly do vlastnictví zákazníků.

Výkonová spotřeba má od roku 2010 rostoucí případně stagnující charakter. To je způsobeno oživením automobilového průmyslu a tedy i růstem produkce firmy (v roce 2013 došlo ke zvýšení výkonů oproti roku 2012 dokonce o 200,1%). I díky tomuto faktu je pozitivní, že v roce 2013 došlo k poklesu výkonové spotřeby oproti roku 2012 o 2,10%.

Osobní náklady vykázaly nejvyšší meziroční nárůst v roce 2011 oproti 2010 o 40,69%. Od tohoto roku sledujeme degresivní průběh osobních nákladů. Klesající osobní náklady souvisí se zaměstnanou pracovní silou ve firmě. V roce 2009 byl průměrný přepočtený stav zaměstnanců 158, v roce 2010 už 174 od roku 2011 se průměrný přepočet zaměstnanců přelil přes 230 zaměstnanců, konkrétně 232. Od tohoto roku dochází k poklesu stavu zaměstnanců (konkrétně v roce 2012 223 a 2013 202 zaměstnanců). Průměrné osobní náklady na jednoho zaměstnance, který není klasifikován jako řídicí pracovník, činí od roku 2010 téměř 20 tis. Kč. V roce 2009 to bylo necelých 15,5 tis. Kč. Řídicí pracovníci se skládají z 8 osob. Tento počet je neměnný v celém sledovaném období.

Daně a poplatky se ve sledovaném období drží poměrně na konstantní úrovni.

Odpisy investičního majetku odpovídají investičnímu plánu firmy i charakteru činnosti. Firma má velké množství investičního majetku, který odepisuje. Výše odpisů výrazně понижuje dosažené výnosy, čímž snižuje výsledek hospodaření z provozní činnosti. Tato situace se dále promítá do negativního hodnocení dílčích ukazatelů finanční analýzy, která byla nastíněna v kapitole 3.6.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku a materiálu. Firma aktivně rozprodává nepotřebný, odepsaný investiční majetek plus nepotřebný materiál. Prodej materiálu tvoří oproti prodeji dlouhodobého majetku minimální část.

Změna stavu rezerv a opravných položek není pravidelně se objevující položkou ve finančních výkazech družstva. Souvisí s produkční činností firmy.

Nákladové úroky vykazují vysokou míru fluktuace. Meziroční procentní změny dosahují zhruba 50%.

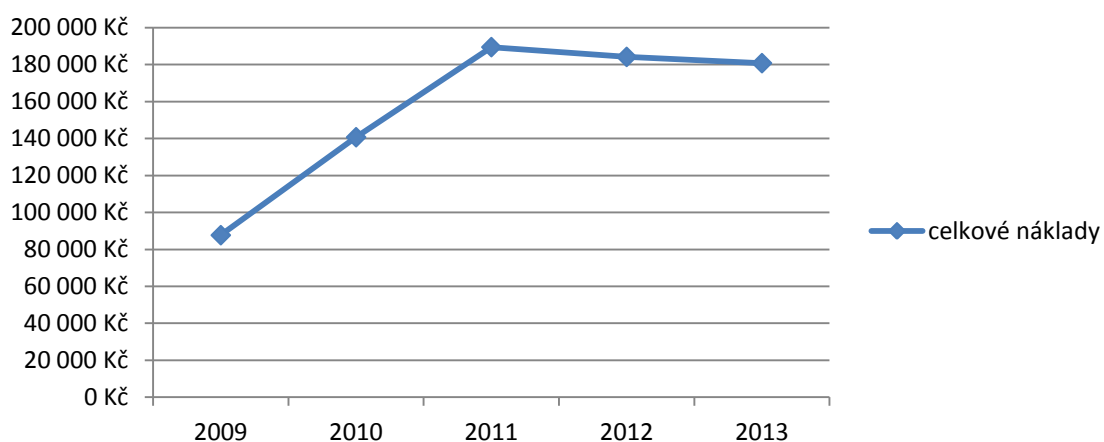
Určitě pozitivní zpráva pro firmu je, že ostatní finanční náklady mají od roku 2010 degresivní charakter. Od roku 2011 došlo k výraznému snížení těchto nákladů z důvodu změny v účtování pronájmů. Pronájem družstvo od tohoto roku účtuje na doporučení auditora do nákladů provozní činnosti. Družstvo kromě roku 2009 a 2013 vykázalo negativní výsledek hospodaření z finanční činnosti, proto je důležité tyto náklady stlačit na co nejnižší úroveň.

Mimořádné náklady tvoří ve firmě zanedbatelnou položku nákladů. Díky konvergenci s mezinárodními účetními standardy by měla kategorie mimořádného výsledku hospodaření zaniknout, proto se touto skupinou nákladů nebudu dále zabývat.

4.1.2 Vertikální analýza nákladů

Pomocí vertikální analýzy můžeme vyjádřit procentní podíl jednotlivých položek účetních výkazů ke zvolené základně (Knápková, 2013). V analýze jsem racionálně zvolila jako základnu celkové náklady. Musí platit, že celkové náklady představují 100% a suma dílčích nákladů v procentním vyjádření za příslušný rok musí tento součet potvrdit.

Obr. č. 22: Vývoj celkových nákladů 2009-2013 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Růst celkových nákladů souvisí především s progresí výkonové spotřeby a osobních nákladů, které byly již diskutovány v horizontální analýze společnosti.

Samotná vertikální analýza firmy za období 2009-2013 je rozdělena do dvou tabulek, konkrétně do tabulky č. 10 a do tabulky č. 11, která je na následující straně.

Tab. č. 10: Vertikální analýza nákladů I (absolutní údaje v tis. Kč, ostatní v %)

	2009		2010		2011	
	<i>hodnota</i>	<i>% podíl</i>	<i>hodnota</i>	<i>% podíl</i>	<i>hodnota</i>	<i>% podíl</i>
Náklady na prodané zboží	4	0,00%	1	0,00%	2152	1,14%
Výkonová spotřeba	45 939	52,46%	76 201	54,19%	110 473	58,33%
Osobní náklady	30 969	35,37%	42 863	30,48%	60 305	31,84%
Daně a poplatky	114	0,13%	202	0,14%	175	0,09%
Odpisy DM	5 524	6,31%	5 592	3,98%	6 119	3,23%
ZC prodaného DM a materiálu	60	0,07%	9 958	7,08%	3 825	2,02%
Změna stavu rezerv a OP	58	0,07%	0	0,00%	0	0,00%
Ostatní provozní náklady	420	0,48%	950	0,68%	2 146	1,13%
Nákladové úroky	0	0,00%	62	0,04%	89	0,05%
Ostatní finanční náklady	4 395	5,02%	4 754	3,38%	4 100	2,16%
Mimořádné náklady	79	0,09%	48	0,03%	0	0,00%
Náklady celkem	87 652	100%	140 631	100%	189 384	100%

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy, 2014

Tab. č. 11: Vertikální analýza nákladů II (absolutní údaje v tis. Kč, ostatní v %)

	2012		2013	
	<i>hodnota</i>	<i>% podíl</i>	<i>hodnota</i>	<i>% podíl</i>
Náklady na prodané zboží	1	0,00%	1	0,00%
Výkonová spotřeba	112 938	61,35%	110 569	61,19%
Osobní náklady	57 381	31,17%	51 527	28,51%
Daně a poplatky	202	0,11%	183	0,10%
Odpisy DM	6 297	3,42%	7 592	4,20%
ZC prodaného DM a materiálu	1 663	0,90%	6 629	3,67%
Změna stavu rezerv a OP	1 104	0,60%	0	0,00%
Ostatní provozní náklady	1 904	1,03%	2 525	1,40%
Nákladové úroky	135	0,07%	66	0,04%
Ostatní finanční náklady	2 463	1,34%	1 620	0,90%
Mimořádné náklady	0	0,00%	0	0,00%
Náklady celkem	184 088	100%	180 712	100%

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv firmy, 2014

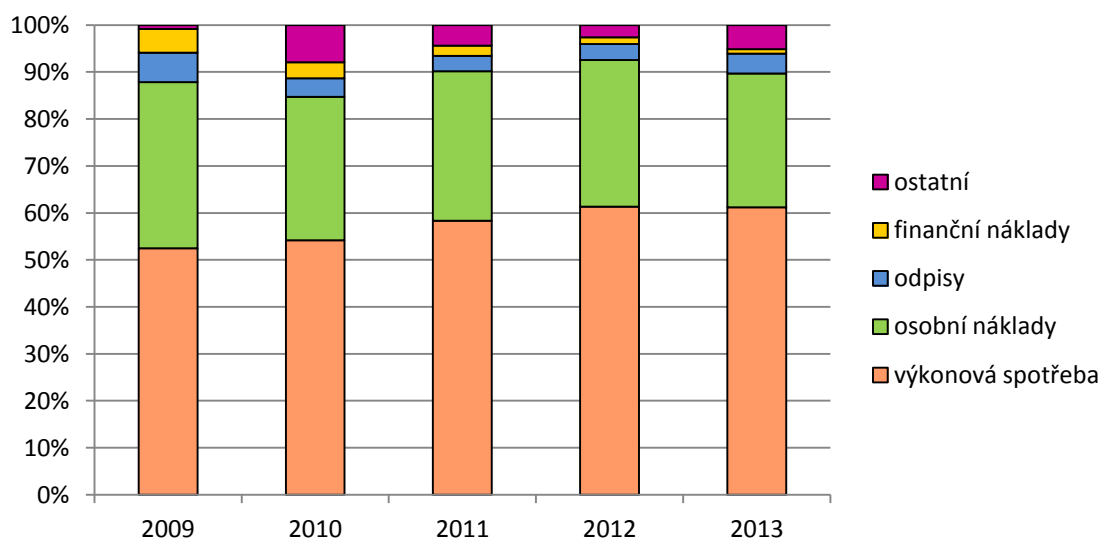
Vzhledem k předmětu činnosti firmy není žádným překvapením, že nejvyšším podílem se na celkových nákladech podílí výkonová spotřeba a osobní náklady. Tyto dvě položky se v součtu podílely na celkových nákladech v roce 2009 z 87,83%, v roce 2010 z 84,66%, v roce 2011 z 90,18%, v roce 2012 z 92,52% a konečně z 89,70% v roce 2013.

Ostatní položky nákladů nepřesáhly v žádném ze sledovaných období hranici 10%. Z ostatních nákladových položek je možné za významnější považovat položky, které souvisí s investiční činností firmy – položka odpisů investičního majetku a zůstatkové ceny prodaného investičního majetku a materiálu. Položky se vyvíjejí vyváženě vzhledem k investičnímu programu firmy i odprodeji již nepotřebného majetku či materiálu.

Další významnější položkou jsou finanční náklady, které snižují finanční výsledek hospodaření. U ostatních finančních nákladů lze pozorovat degresivní trend na celkových nákladech. U nákladových úroků je procentuální podíl vyjma roku 2009, kdy nebyly nákladové úroky vykázány, relativně stabilní.

Jednotlivé podíly na celkových nákladech u vybraných nákladových položek zobrazuje následující graf.

Obr. č. 23: Podíl určitých nákladových položek k celkovým nákladům 2009-2013 (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

4.1.3 Členění a alokace nákladů

Družstvo sleduje náklady v následujících kategoriích

- náklady na jakost,
- náklady hospodářských středisek,
- náklady na EMS,
- analytika nákladů dle individuálních potřeb (například opravy pro jednotlivé stroje).

Družstvo alokuje náklady centrálně. Hospodářským střediskům je centrálně přidělený materiál a další nezbytné prostředky pro výrobu. Kontrolu přiměřenosti nákladů hospodářských středisek provádí ekonomický úsek. Pokud náklady vybočí z plánovaného koridoru, ekonomický úsek upozorní na tuto záležitost na setkání představenstva, kde dojde k projednání věci.

Každá režijní faktura (servis, oprava, údržba) navíc projde schválením. Ve schvalovacím mechanismu jsou zainteresováni minimálně tři osoby. Vyšší investice jsou pak rok dopředu schváleny představenstvem družstva.

Firma nerozlišuje členění nákladů na variabilní a fixní.

4.2 Organizace controllingu ve společnosti

Ve firmě, jak je patrné z organizační struktury (viz příloha A), není zřízen samostatný controllingový útvar. Není ani definována samostatná pozice a role controllera. Přes uvedená fakta se není možné domnívat, že controlling není ve firmě prováděn. Naopak objevuje se v rámci náplně jiných pozic ve firmě. Stěžejní osobou v této oblasti je vedoucí ekonomického úseku. Dále svou měrou přispívá technolog z výrobního oddělení a samozřejmě účtárna, která tvoří informační základnu.

4.3 Controllingové aktivity aneb kalkulace a plánování

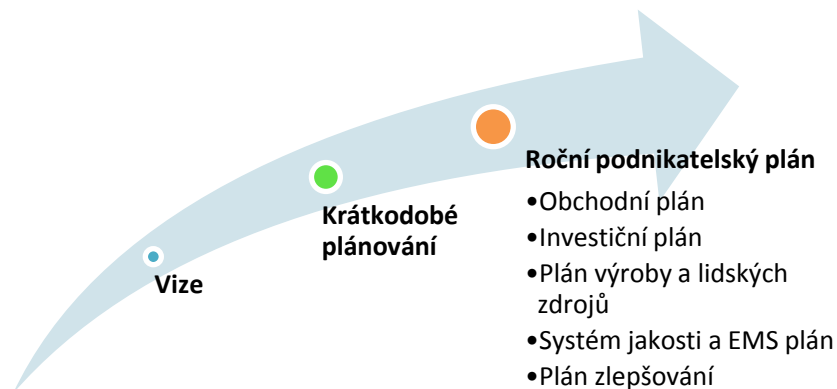
4.3.1 Strategické versus operativní plány

Firma nevytváří žádné strategické plány pro delší časový horizont. Tato situace ve firmě nepanovala vždy. Dříve firma sestavovala tento strategický dokument na pětileté období. Před rokem 1989 bylo plánování na pětileté období samozřejmostí a firma tento proces udržela i v devadesátých letech, kdy od sestavování dlouhodobých strategických plánů upustila. Podle vyjádření firmy se jí tyto plány neosvědčily díky nestálosti a vysoké fluktuaci na automobilovém trhu. Každoročně je ve firmě sestavován pouze roční plán vedoucí ekonomického úseku. Roční plán definuje cíle, kterých by chtělo družstvo v příslušném plánovacím období dosáhnout. Roční plán je konkretizován v obchodním plánu družstva, investičním plánu, systému jakosti a EMS a plánu zlepšování.

Obsahem podnikatelského plánu jsou přímo definované zakázky, které firma bude v daném období realizovat. Jsou zohledněny příležitosti v získávání nových zakázek vzhledem ke kapacitním možnostem výroby či příprava na záchyt výroby nové. Obojí problematika samozřejmě musí být dále naplněna zdroji, jak finančními, tak lidskými. Jsou zde stanoveny cíle, které jsou v mapě cílů definovány zodpovědnou osobou, mezními termíny jejich dosažení a samozřejmě cílovou hodnotou. Každý cíl musí být

měřitelný, aby firma mohla sledovat, zda se cíle naplňují či nikoliv. Model plánování ve firmě je znázorněn na obrázku číslo 24.

Obr. č. 24: Model plánování ve firmě



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

4.3.2 Operativní prostředky

Hlavní náplní firmy je výroba a prodej vlastních výrobků. Firma je tedy nucena sestavovat kalkulace. Družstvo pracuje s předběžnými i výslednými kalkulacemi. Bližší popis obou bude uveden v následujícím textu.

Kalkulace

Firma získává nové zakázky na základě nabídek, se kterými vstupuje do elektronických aukcí.

Pro účely nabídky se vytváří předběžná kalkulace, za které je zodpovědné obchodní oddělení. Podklady pro tvorbu předběžných kalkulací poskytuje technolog z výrobního úseku. Celý proces je zastřešován ekonomickým úsekem firmy. Na obrázku č. 26 na následujících stranách je zachycen proces tvorby předběžné kalkulace na základě nabídky až po přijetí platby za dodané výrobky. Obrázek předchází slovní popis celého procesu a vysvětlení použitých objektů v procesním modelu pomocí obrázku číslo 25.

Obr. č. 25: Použité objekty v procesu⁷



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Motivem pro spuštění procesu je poptávka automobilky po výrobě bovdenové hadice/bovdenového spojení do zpravidla nového typu automobilu, pro který bude spuštěna výroba. Družstvo obdrží informace o poptávce a rozhoduje se, zda projekt bude chtít realizovat či nikoliv v první řadě s odvoláním na výrobní možnosti firmy.

Pokud se firma rozhodne aktivně o zakázku soutěžit, sestaví kalkulaci příslušného výrobku na základě parametrů získaných poptávající firmou a s touto kalkulací jde do elektronické aukce. Jak již bylo zmíněno výše, za předběžnou kalkulaci zodpovídá obchodní úsek za spolupráce s technologem z výrobního úseku.

V situaci, kdy družstvo zakázku vyhraje, konkretizují se požadavky pro výrobu. I zde je nutné podrobit se schvalovacímu procesu jak ze strany zadavatele, tak družstva. Pokud se strany nedohodnou, zakázka nebude realizována. V opačném případě dojde k zahájení výroby.

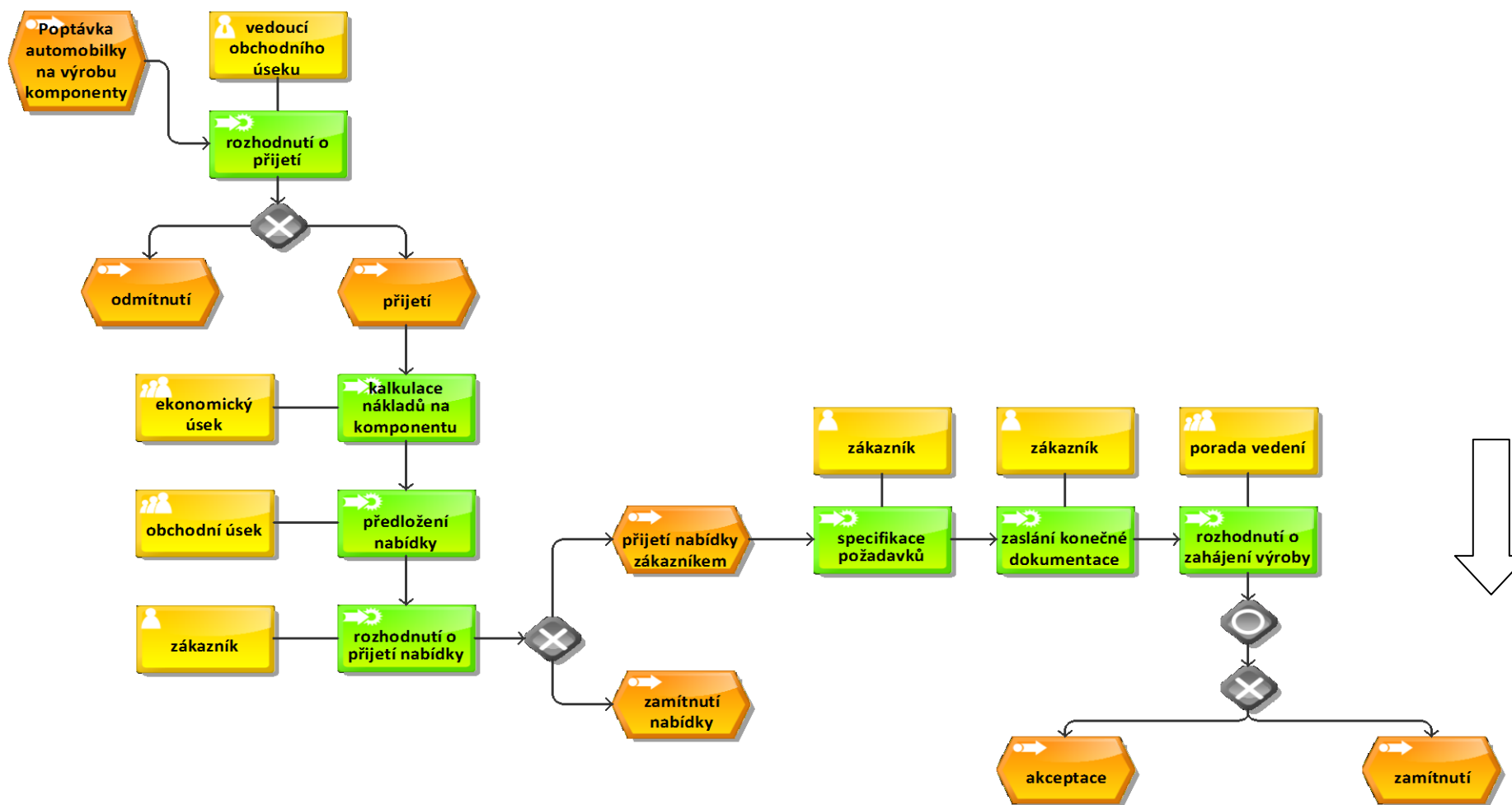
Družstvo dodává komponenty pro automobilový průmysl, je zde tedy nastavená prakticky 0% hladina vadných výrobků. Kontrola kvality výrobků probíhá interně před expedicí komponent k odběrateli. Po dodání výrobků probíhá kontrola kvality i u příjemce.

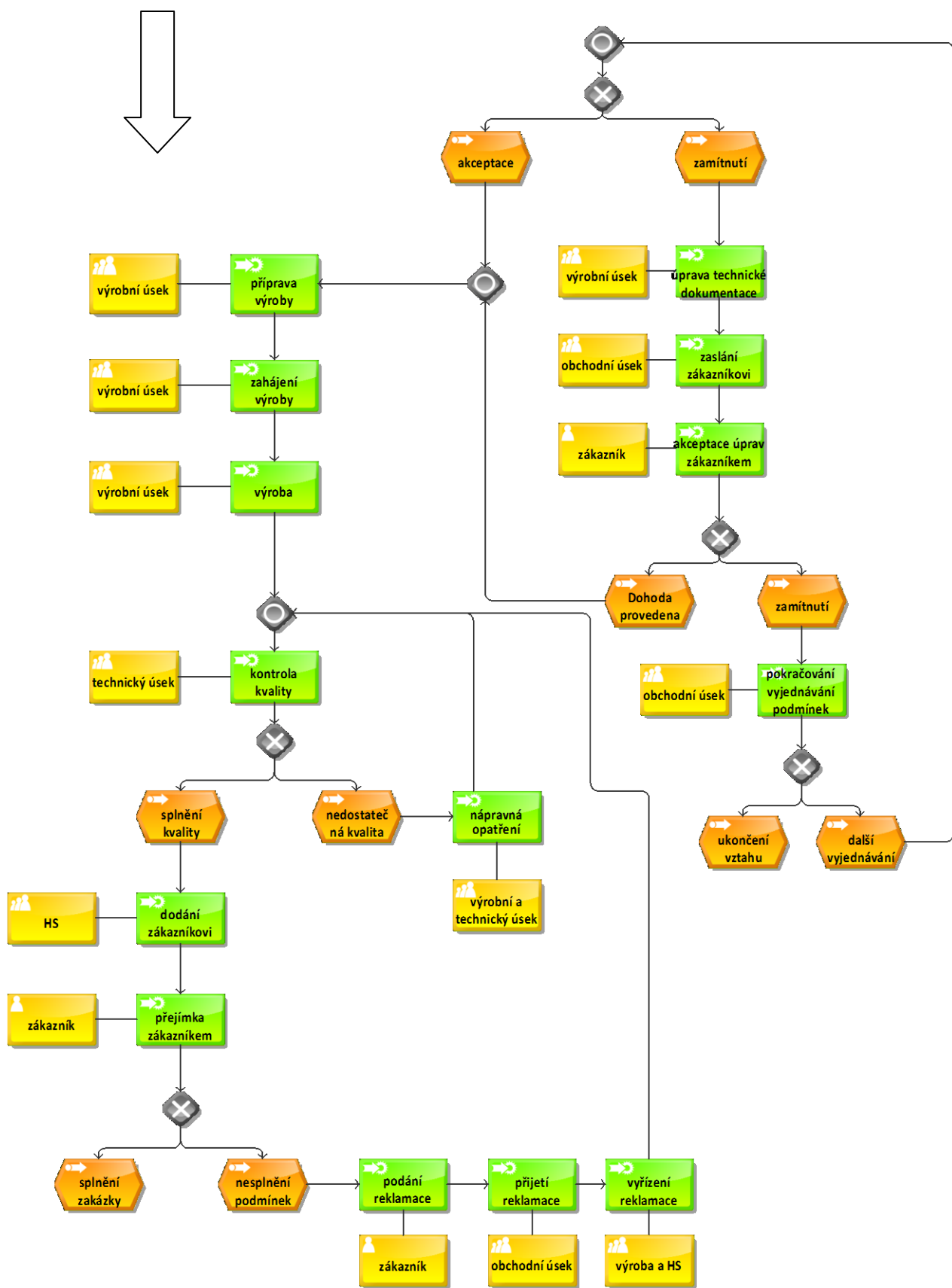
V případě, že externí nebo interní kontrola objeví nedostatky v komponentě, jsou provedena nápravná opatření a celý proces zkoumání kvality se opakuje.

Po expedici smluvených komponent s odpovídajícími parametry a dohodnuté kvalitě dojde k uspokojení zákaznické potřeby a k přijetí platy družstvem za prodej vlastních výrobků. Obrázek je z hlediska přehlednosti rozdělen na dvě části. Velké šipky ukazují směr vývoje procesu pro lepší orientaci mezi stránkami.

⁷ Základním spouštěčem procesu je událost, motiv (Event), na kterou pak navazují jednotlivé aktivity (Activity). Křížek a kolečko představují logické operátory. Křížek symbolizuje operátor XOR, který znamená, že musí být vybrána právě jedna možnost. Druhý symbol demonstuje operátor OR, který značí, že máme na výběr více možností.

Obr. č. 26: Proces získání a realizace zakázky





Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Kalkulační vzorce

Kalkulace jsou ve firmě zastřešovány ekonomickým úsekem se zodpovědností vedoucí ekonomického úseku. Pro plánované kalkulace je ve firmě používán následující kalkulační vzorec:

Obr. č. 27: Kalkulační vzorec pro plánované kalkulace firmy

1. Přímý materiál
2. Polotovary vlastní výroby
3. Přímé mzdy
4. Ostatní přímé náklady
5. Výrobní režie
6. Správní režie

Vlastní náklady výroby

7. Ostatní režie

Celkové náklady výroby

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních směrnic firmy, 2014

Plánované kalkulace na výrobky neobsahují marže. Výrobky vstupují do účetnictví v ocenění celkových nákladů výroby. Marže jsou stanoveny obchodním úsekem až pro účely konečné fakturace výrobků k zákazníkovi.

Obr. č. 28: Kalkulační vzorec pro účely fakturace

1. Přímý materiál
2. Polotovary vlastní výroby
3. Přímé mzdy
4. Ostatní přímé náklady
5. Výrobní režie
6. Správní režie

Vlastní náklady výroby

7. Ostatní režie

Celkové náklady výroby

8. MARŽE

Prodejní cena bez DPH

9. DPH

Fakturovaná prodejní cena s DPH

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních směrnic firmy, 2014

Problematika oceňování ve vztahu ke kalkulacím

Oceňování **výrobků**:

Pro nové výrobky jsou ceny určovány na základě výpočtu předběžné ceny, která vychází z kalkulačního vzorce. Pro zaběhlé výrobky jsou ceny stanoveny na základě přírážkové kalkulace dle kalkulačního vzorce.

Oceňování **materiálu na skladě:**

Nakupovaný materiál se oceňuje skutečnými pořizovacími cenami, tedy cenou pořízení se zahrnutím vedlejších pořizovacích nákladů. Materiál na skladě se oceňuje průměrnými cenami. Při vyskladnění nakoupeného materiálu se vychází z cen, zjištěných váženým aritmetickým klouzavým průměrem, počítaným průběžně při každém nákupu materiálu.

Pro oceňování jsou použity následující procedury:

Obr. č. 29: Činnosti, související s oceňováním materiálu na skladě



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle vnitropodnikových směrnic firmy

Při zpracování příjmového dokladu dojde podle původní ceny materiálu a jeho množství na skladech HS a nové ceny materiálu a jeho množství k výpočtu průměrné ceny za příslušný materiál a doplnění nové ceny do ceníku materiálu.

Všechny další pohyby takto zaevidovaného materiálu na skladě se od okamžiku přepočtu průměrné ceny zpracovávají právě touto vypočítanou cenou.

Oceňování **nedokončené výroby:**

Nedokončená výroba se oceňuje v kalkulovaných nákladech:

- přímý materiál,
- polotovary vlastní výroby,

- přímé mzdy,
- ostatní přímé náklady,
- výrobní režie,
- správní režie.

Polotovary vlastní výroby:

Ocenění probíhá ve vnitropodnikových cenách na bázi vlastních nákladů výroby podle operativních kalkulací.

Vlastní náklady výroby zahrnují:

- přímý materiál,
- polotovary vlastní výroby,
- přímé mzdy,
- ostatní přímé náklady,
- výrobní režie,
- správní režie.

Do přímých mezd se zahrnují

- výrobní mzdy (úkolová a časová přímá mzda, vyplácené prostoje),
- prémie výrobních dělníků,
- mzdové příplatky a odměny.

Ostatní přímé náklady obsahují časově rozlišené prvotní a druhotné náklady

- za práce a služby prováděné cizími podniky,
- za kooperační práce (ve mzdě) mezi výrobními středisky družstva,
- za odpisy speciálních nástrojů a přípravků.

Oceňování výrobků:

Výrobky vlastní výroby nebo práce průmyslové povahy (práce ve mzdě pro cizí odběratele) se oceňují ve velkoobchodních – skladových cenách.

Oceňování **kooperační práce mezi** výrobními **HS**, vnitropodnikových oprav a údržby:

Ocenění probíhá na bázi vnitropodnikových cen tvořených na základě vlastních nákladů výroby podle operativních kalkulací, vyhlášených ve vnitropodnikovém ceníku.

Vlastní náklady výroby zahrnují:

- přímé mzdy,
- ostatní přímé náklady (odpisy),
- výrobní režii,
- správní režii.

Kontrolní mechanismus v oblasti kalkulací

Každý rok probíhá ekonomickým úsekem přepočítání výrobních a správních režii. Dochází tím k aktualizaci režii v kalkulačním vzorci pro aktuální kalkulační rok. Jedenkrát za čtvrtletí se provede překalkulování s aktuálními cenami materiálu, jak bylo blíže vysvětleno v problematice oceňování materiálu na skladě.

Na radě jakosti dochází jedenkrát za kvartál ke zhodnocení výsledných kalkulací. Pokud je zjištěno odchýlení nákladů od plánovaných, přijmou se nápravná opatření. Růst nákladů je prakticky vždy způsoben problémy ve výrobě.

Kromě výše zmíněného probíhá také porovnání plánované kalkulace a kalkulace pro účely fakturace. V tomto případě se především zkoumá, kolik zisku družstvu přinesl příslušný zákazník.

Rozpočty

Firma sestavuje celkový rozpočet, který kopíruje plánovací období jednoho roku. Nesestavuje tedy rozpočty pro jednotlivá hospodářská střediska ani jednotlivé závody. Družstvo má zpravidla uzavřené kontrakty na výrobu s ročním předstihem, proto se již v ročním podnikatelském plánu objevují plánované tržby, které vycházejí z uzavřených kontraktů a k nim příslušející náklady.

Celkový rozpočet podléhá čtvrtletním sledování o stavu plnění, které je projednáváno na představenstvu.

Reporty

Ekonomický úsek měsíčně sestavuje report ekonomických údajů, které průřezově hodnotí ekonomickou situaci družstva. Nejprve jsou v reportu vyhodnoceny globální ukazatele z oblasti tržeb, zásob, výnosů, nákladů, personalistiky, apod., které jsou srovnávány s předchozím obdobím. Následně report globální veličiny analyticky

rozkládá do dílčích ukazatelů, které jsou podrobeny analytice dle hospodářských středisek.

Tyto reporty jsou předkládány představenstvu také s měsíčním intervalem plus jsou základem pro porady vedení, které se konají většinou s týdenní prodlevou.

V souladu s metodikou těchto reportů se i účetní výkazy sestavují jak pro družstvo celkově, tak zvláště pro hospodářská střediska. Výsledky hospodaření jednotlivých hospodářských středisek jsou předkládány vedoucím hospodářských středisek ke kontrole.

4.4 Shrnutí analyzovaných aktivit ve firmě

Vertikální analýza ukázala stěžejní roli výkonové spotřeby a osobních nákladů na celkových nákladech firmy, což koresponduje s předmětem podnikatelské činnosti družstva. Vertikální i horizontální analýza opět potvrdila trend kopírování výsledků družstva se situací na automobilovém trhu.

Ve firmě není definováno controllingové oddělení, ani osobnost controllera. Controllingové aktivity však v družstvu nejsou opomíjeny.

Firma plánuje v ročních intervalech pomocí dokumentu podnikatelský plán, který je dále konkretizován v dílčích plánech. Obsahem ročního plánu jsou přesné kontrakty, které firma bude v daném období realizovat. Kontrakty na výrobu jsou získávány na základě elektronických aukcí.

Pro jednotlivé komponenty smluvně určené jsou sestavovány plánované kalkulace a kalkulace pro účely fakturace. Oba typy kalkulací zastřešuje vedoucí ekonomického úseku. Přičemž na plánovaných kalkulacích se podílí také výrobní oddělení a technolog výroby. Kalkulace jsou podrobovány pravidelným revizím, jak z hlediska aktualizace ocenění jednotlivých položek, tak hodnocení přiměřenosti jednotlivých kalkulovaných nákladů i vyhodnocování přínosů jednotlivých zákazníků pro podnik.

Firma alokuje náklady centrálně, centrálně tedy i plánuje. Je pravidelně sestavován roční rozpočet, který podléhá čtvrtletním kontrolám na poradách vedení. S centrálním plánováním a rozpočtováním souvisí i alokace nákladů, kdy jednotlivým hospodářským střediskům je centrálně přidělen materiál a další nutné vybavení pro výrobu.

Přiměřenost nákladů se zkoumá nejen v oblasti kalkulací. Ekonomický úsek v případě vyššího vybočení skutečných nákladů od plánu reportuje tuto skutečnost na představenstvu, kde se situace dále projednává. Navíc režijní faktury (na opravy, servis, údržbu apod.) procházejí minimálně 3 schvalovacími úrovněmi. Vyšší investice jsou schvalovány s ročním předstihem na představenstvu.

Ekonomický úsek dále sestavuje měsíční reporty, které dávají tušit jak o hospodaření družstva jako celku, tak i jednotlivých středisek. Reporty jsou předkládány měsíčně jednak pro představenstvo, tak jsou i základem pro porady vedení, které se konají zpravidla jedenkrát týdně.

Ročně je ekonomickým úsekem vydána zpráva o zhodnocení rozboru hospodaření, ve kterém jsou podrobně analyzovány výsledky dosažené v jednotlivých oblastech podnikatelské činnosti (výroba, personalistika, jakost, zákazníci, apod.).

5 EFEKTIVITA CONTROLLINGOVÝCH AKTIVIT, NÁVRHY NA MOŽNÁ ZLEPŠENÍ

Vzhledem k předchozím analýzám je třeba opět vyzdvihnout fatální závislost družstva na externím prostředí. Velká fluktuace na automobilovém průmyslu způsobila, že družstvo vytváří pouze roční plány a svoji činnost deklasovala na operativní úroveň (z pohledu plánů, i analyzovaných controllingových aktivit). Všechny analyzované aktivity ve firmě jsou přímo podřízené vedoucí ekonomického úseku. Prakticky nejen, že je vedoucí ekonomického úseku za tyto aktivity zodpovědná, přímo na nich participuje, respektive je provádí samostatně (až na některé výjimky, kdy například předběžné kalkulace sestavuje s účastí technologa a obchodního úseku). Vedoucí ekonomického úseku dále připravuje reporty, které byly zmíněny v předchozím textu. Je zde tedy patrná silná suverenita této funkce.

Náklady jsou ve firmě rozlišovány v kategoriích náklady na jakost, náklady hospodářských středisek, náklady na EMS a případná analytika nákladů dle individuálních potřeb. V oblasti kalkulačních vzorců rozlišuje firma přímý materiál, polotovary vlastní výroby, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a režie. Družstvo nerespektuje dělení nákladů na variabilní a fixní a neprovádí ve firmě CVP analýzu.

Kontrolní mechanismy jsou nastavené s pravidelnou periodicitou. Kontrolní mechanismus ruku v ruce doprovází reporty, které jsou také pravidelné, avšak pro jednotlivé porady vedení nevhodné, protože jsou nepřehledné.

Na základě zjištěných skutečností **doporučuji firmě následující:**

- vrátit se na pole strategického plánování,
- upravit strukturu reportů,
- alokovat náklady na variabilní a fixní,
- personálně posílit ekonomický úsek.

Nyní je možné přistoupit ke konkretizaci jednotlivých bodů.

5.1 Strategické plánování

Tolik opakovaná závislost na vývoji situace v automobilovém průmyslu nejen v České republice, ale i zahraničí (kam směřuje podstatná část produkce družstva) dává tušit, že by firma měla pečlivě sledovat a analyzovat tento vývoj.

Je kritické, že se firma orientuje pouze na roční plánování a nastalé situace řeší pouze na operativní bázi. Na základě provedených analýz z prostředí firmy je možné soudit, že by se firmě vyplatilo plánování do vyššího časového horizontu, který by s ohledem na fluktuaci prostředí měl pracovat zhruba s obdobím 3 let. Strategické plánování je navrhováno proto, že by firma měla mít definované rizikové faktory, které pak promítne do scénářů vývoje. V závislosti na strategickém plánování a v souladu s teorií uvedenou v první části práce může firma navázat s aktivitami strategického controllingu, který je pro strategické plánování podpůrným procesem.

Družstvo by mělo tedy zpracovávat dokument, ve kterém si stanoví cíle pro plánovací horizont (SMART), dále stanoví postupy jejich dosažení, provést důkladnou analýzu externího a interního prostředí a na základě analýz identifikovat rizika, která mohou daný strategický záměr ovlivnit (negativně i pozitivně). Práce s riziky je pak samostatná kapitola, musí se určit jejich pravděpodobnost výskytu a velikost dopadu a podle toho pak rozhodnout, jak budou rizika ošetřena. Pokud má firma definována rizika a práci s nimi může přejít k tvorbě scénářů, kdy je doporučováno trojí provedení (optimistické, realistické a pesimistické). Strategické cíle jsou pak konkretizovány v ročních plánech, které jsou doplněny i o finanční plány. Roční plány a z nich vycházející finanční plány jsou v družstvu sestavovány již v současné době.

5.1.1 Implementace controllingu do strategického plánování

Implementace controllingu do strategického plánování bude probíhat na základě vytvořených scénářů. Postup odpovídá teorii uvedené v kapitole 1.

Jednotlivým scénářům se přiřadí očekávané pravděpodobnosti uskutečnění, které vychází z analýzy externího a interního prostředí a tedy identifikovaných rizik. Dále bude třeba stanovit realistický konzervativní scénář. Nyní už se dostáváme k semaforu, neboli regulačnímu rozmezí pro controlling. Použití těchto regulačních mezí je vhodné vzhledem k jasné interpretaci. Zavedení strategického myšlení ve firmě obecně navazuje a prolíná se do zbylých návrhů na zlepšení.

Definovaný cíl: Sestavení strategického plánu pro období 2015-2018

Zodpovědná osoba za stanovení plánu: Vedoucí ekonomického úseku

Termín splnění: do 31. 12. 2014

5.2 Změna struktury reportů

I když jsou reporty sestavovány pravidelně, je nutné zdůraznit jejich neefektivní provedení. Reporty mají pouze informativní charakter, neslouží k porovnání plán versus skutečnost, pouze porovnávají stav s minulým obdobím. Není zde tedy dostatečně věnován prostor pro analýzu odchylek. Druhým slabým místem reportů je jejich nepřehlednost a tápání ostatních členů vedení v nich.

Na základě těchto poznatků je navržena změna struktury reportů, která se nebude zabývat absolutní velikostí jednotlivých ukazatelů, ale zaměří se na rozdíly a příčiny, které vedly ke stanoveným výsledkům.

Tab. č. 12: Ukázka současné podoby reportu (údaje v tis. Kč a %)

Ukazatel k 30. 9. 2011		Hospodářská střediska				Družstvo celkem
		401	40102	402	...	
Tržby z prodeje výrobků a zboží (tis. Kč)	2011	17851	84218	289	x	123084
	2010	19510	27744	368	x	67258
Rentabilita z prodeje výrobků (%)	2011	-32,91	9,18	-75,09	x	10,36
	2010	-2,7%	5,33%	-383,15%	x	4,41%
Výroba vlastní výrobky	2011	x	x	x	x	x
	2010	x	x	x	x	x
Materiál spotřeba	2011	x	x	x	x	x
	2010	x	x	x	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů firmy, 2014

Je evidentní, že současná podoba reportů není efektivní. Zjevně není logicky správné porovnávat výsledky pro konkrétní měsíc aktuálního a předešlého roku už kvůli tomu, že v každém období firma realizuje jiné zakázky. U sledování zakázek je třeba se pozastavit. Pro výrobu je nutné vypracovat samostatný report, ve kterém se budou sledovat jednotlivé náklady na danou zakázku v porovnání s plánem.

Výsledkem tohoto návrhu jsou tedy dva samostatné reporty. Oba jsou vytvořeny v programu MS Excel. **První report** mapuje vývoj jednotlivých zakázek v členění dle družstvem používaného kalkulačního vzorce. V záhlaví tabulky se vyplní období, za které je report sestaven (měsíčně), číslo sledované zakázky a hospodářské středisko za zakázku zodpovědné. Do samotné tabulky je pak třeba vyplnit plánované a skutečné hodnoty. Absolutní výše odchylky je počítána programem automaticky pomocí funkce ABS (konkrétně pro přímý materiál je funkce: =ABS (C3-C4)). Odpověď na otázku, zda je odchylka pozitivní či negativní předkládá funkce KDYŽ (konkrétně pro přímý materiál funkce zní: =KDYŽ ((C3-C4)<0;"-";"+")). Dále bude potřeba identifikovat příčinu odchylky (například nákup materiálu ve slevě), případně přidat další poznámky.

Šedé řádky, tedy řádky sumační, jsou také doplněny vzorci. Jedná se o:

- Vlastní náklady výroby jsou sumou přímého materiálu, polotovarů vlastní výroby, přímých mezd, ostatních přímých nákladů, výrobní a správní režie. Zvlášť počítáno pro plán i skutečnost.
- Celkové náklady výroby navíc kalkulují s ostatními režiiemi. Prodejní cena je dána výší celkových nákladů výroby a připočtené marže.
- Fakturovaná cena je dána výší prodejní ceny a DPH.

Celý report navíc umožňuje sledovat rentabilitu zakázky, opět počítanou pro plán i skutečnost, jako prodejní cena bez DPH/celkové náklady výroby.

Ukázka reportu je uvedena na následující straně.

Obr. č. 30: Report pro sledování vývoje zakázek včetně příkladu vyplnění⁸

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
1	Období: květen 2014	Zakázka č.:	HS	odchylka		příčina/y									Rentabilita zakázky	
2		502	401	absolutní výše	+/-											
3	přímý materiál	plán	60	10	+	nákup materiálu ve slevě										plán
4		skutečnost	50													
5	polotovary vlastní výroby	plán														
6		skutečnost														
7	přímé mzdy	plán														
8		skutečnost														
9	ostatní přímé náklady	plán														
10		skutečnost														
11	výrobní režie	plán														
12		skutečnost														
13	správní režie	plán														
14		skutečnost														
15	Vlastní náklady výroby	plán														
16		skutečnost														
17	ostatní režie	plán														
18		skutečnost														
19	Celkové náklady výroby	plán														
20		skutečnost														
21	MARŽE	plán														
22		skutečnost														
23	Prodejní cena bez DPH	plán														
24		skutečnost														
25	DPH	sazba			x											
26	Fakturovaná prodejní cena s	plán														
27	DPH	skutečnost														

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

⁸ Jednotlivé položky kalkulačního vzorce jsou vykazovány v korunách pro plán i skutečnost, kromě marže a DPH, které jsou uvažovány v procentech. Rentabilita je zde počítána v absolutním vyjádření.

Druhý report sleduje průběžné hospodaření družstva. Úvodní strana reportu je zachována v nezměněné podobě (viz příloha C) jakou družstvo v současné době používá. Obsahuje agregovaná data a hodnotí hospodaření družstva jako celku. Díky této úvodní straně je možné mapovat vývoj odvětví.

Druhá část reportu prošla následujícími inovacemi. Kromě jednotlivých hospodářských středisek jsou jednotlivé položky vykazovány i za družstvo jako celek. V reportu byla použita následující struktura. Jelikož družstvo alokuje náklady centrálně, tak jsou porovnávány alokované náklady (tedy zamýšlená výše nákladů pro dané období) se skutečně vykázanými náklady pro jednotlivá střediska. Jako v předchozím případě i zde je zjišťováno, zda došlo k odchylce a v případě, že ano, zda se jedná o pozitivní či negativní odchylku. Určitě by bylo vhodné připojit komentář, co odchylku způsobilo. Pro odchylky jsou použity stejné funkce jako v předchozím případě (tedy funkci ABS pro absolutní výši odchylky a KDYŽ pro demonstraci, zda je odchylka pozitivní nebo negativní). Vykázané náklady jsou dále sledovány z hlediska spotřeby přímého (tedy výrobního) materiálu a materiálu režijního (materiál nevýrobní povahy). Report se poté věnuje mzdovým nákladům v rozlišení na THP pracovníky a pracovníky výroby. Report se dále orientuje na průměrný přepočtený stav zaměstnanců, procento nemocnosti a přidanou hodnotu na 1 pracovníka. Posléze je třeba připojit výnosy družstva, z toho tržby z prodeje výrobků a zboží HS. Z vynaložených nákladů a vykázaných výnosů je zjištěn hospodářský výsledek družstva. V reportu je pro podrobnější vykazování zvolena spotřeba materiálu a mzdové náklady vzhledem k výsledkům vertikální analýzy nákladů, kde tyto dvě složky mají převážné zastoupení na celkových nákladech družstva. Nová podoba reportu je zobrazena na následující straně.

Obr. č. 31: Měsíční report družstva⁹

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1	Ukazatel k	HS												Družstvo
2		401	40102	402	40202	412	413	432	437	461	480	490	491	celkem
3	alokované náklady (plán)													
4	skutečně vykázané náklady													
5	odchylka													
6	+/-													
7	spotřeba materiálu													
8	spotřeba přímého materiálu													
9	z toho spotřeba nepřímého materiálu													
10	mzdové náklady													
11	z toho THP													
12	výroba													
13	průměrný přepočtený počet pracovníků													
14	% nemocnosti													
15	Přidaná hodnota na 1 pracovníka													
16	výnosy													
17	z toho tržby za prodej výrobků a zboží													
18	HV střediska													

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

⁹ Alokované náklady (plán), skutečně vykázané náklady, odchylka, spotřeba materiálu a mzdové náklady i se svými podskupinami jsou vykazovány v Kč, v Kč jsou dále vykazovány výnosy a HV střediska. Procento nemocnosti je vykazováno v procentech. Průměrný přepočtený počet pracovníků je bezrozměrné číslo.

Čísla HS odpovídají současné vnitřní struktuře firmy.

Definovaný cíl: Zařazení nových formulářů pro report

Zodpovědná osoba za zařazení formulářů: vedoucí ekonomického úseku

Termín splnění: do 30. 6. 2014 (použití od následujícího měsíce tedy červenec 2014)

5.3 Alokace nákladů na variabilní a fixní

Vzhledem k teoretickým východiskům práce a na základě provedených analýz v družstvu je potřeba doporučit firmě rozřadit náklady firmy na fixní a variabilní. Díky rozdělení nákladů do těchto dvou skupin bude moci firma náklady lépe řídit a dále s nimi pracovat. Obě složky nákladů mají specifické vlastnosti, které byly uvedeny v teoretické části a které je třeba respektovat při řízení a rozhodování. U fixních nákladů se jedná například o možnost počítat relativní úsporu fixních nákladů či naopak vyčíslení nevyužití fixních nákladů. Pro kategorizaci nákladů na variabilní a fixní lze využít metodu variátorů, která byla definována v kapitole 2. Variantní přepočty dále umožňuje lépe sledovat a řídit odchylky, čímž se zkvalitní i vykazování v nově navržených reportech.

V neposlední řadě bude firma moci provádět CVP analýzu, která v současné době ve firmě není uskutečnitelná.

Definovaný cíl: Klasifikace nákladů na variabilní a fixní

Zodpovědná osoba za klasifikaci: vedoucí ekonomického úseku ve spolupráci s technologem a účtárnou

Termín splnění: 31. 8. 2014

5.4 Personální posílení ekonomického úseku

Už při vyhodnocení efektivity controllingových aktivit byla zmíněna nepostradatelná úloha vedoucí ekonomického úseku na chodu družstva v této oblasti. Problémem je přetíženost funkcí této pozice, která se o to víc prohloubila díky předkládaným návrhům na zlepšení. Vzhledem k této skutečnosti je vhodné posílit ekonomický úsek o asistenta/asistentku (dále jen asistent) vedoucí ekonomického úseku. Asistent by měl být nejprve obeznámen s chodem v ekonomickém úseku a postupně by na něj měly být delegovány některé povinnosti vedoucí ekonomického úseku. V souvztáhnosti s teorií

by bylo vhodné, aby asistent postupně přejal zodpovědnost za controllingové aktivity družstva, které by se tak sjednotily, byly jasně definovány a mohly se dále rozvíjet.

Krátkodobé cíle pozice:

- seznámení se s chodem a organizací družstva a ekonomického úseku,
- zodpovědnost za administrativní podporu pro vedoucí ekonomického úseku,
- zpracování reportů a jiných podpůrných dokumentů pro vedení společnosti.

Dlouhodobé cíle pozice:

- správa controllingových aktivit družstva,
 - administrativní podpora vedení,
 - reportování,
 - účast na plánování,
- rozvíjení systému controllingu v družstvu.

Profil asistenta:

- VŠ vzdělání ekonomického směru,
- výborná znalost práce na PC (MS Office),
- znalost anglického jazyka na komunikativní úrovni,
- analytické myšlení, smysl pro zodpovědnost, orientace na detail, flexibilita,
- proaktivní přístup,
- komunikativní osobnost s organizačními schopnostmi,
- praxe na obdobné pozici výhodou,

Místo výkonu práce: Plzeň

Nástup: ihned/dohodou

Pozice je vhodná pro absolventy

5.4.1 Přímé personální náklady na asistenta

Uvažovaná nástupní mzda je 23 000 Kč hrubého za měsíc. Logicky s rostoucí náplní pozice se bude tato položka zvyšovat.

Výpočet mzdy asistenta:

Výpočet je proveden v následující tabulce.

Tab. č. 13: Výpočet měsíční mzdy asistenta (v Kč, v %) ¹⁰

Kategorie	Výpočet slovně	Výpočet	Výsledek
Hrubá mzda (HM)	x	x	23 000
Sociální pojištění odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance (SP)	HM * sazba (SP)	23 000 * 25%	5 750
Zdravotní pojištění odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance (ZP)	HM * sazba (ZP)	23 000 * 9%	2 070
Zdanitelná mzda (ZM)	HM + SP + ZP	23 000 + 5 750 + 2 070	30 820
Zaokrouhlení zdanitelné mzdy na celé stovky nahoru (ZZM)	x	x	30 900
Daň před slevami	ZZM * sazba daně	30 900 * 15%	4 635
Slevy na dani	Individuální (viz §35ba Zákona č. 586/1992 Sb).	2 070 (základní měsíční sleva na poplatníka)	2 070
Daň po slevách	Daň – slevy na dani	4 635 – 2 070	2 565
Sociální pojištění zaměstnance (SP _z)	HM * sazba SP _z	23 000 * 6,5%	1 495
Zdravotní pojištění zaměstnance (ZP _z)	HM * sazba ZP _z	23 000 * 4,5%	1 035
Částka k výplatě	HM – daň po slevách - SP_z - ZP_z	23 000 – 2 565 – 1 495 – 1 035	17 905

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

¹⁰ Výpočet vychází z následujících právních předpisů (dostupnost online např. www.zakonyprolidi.cz):

- Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Konkrétně § 16 sazba daně a § 35 ba slevy na dani.
- Zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení. Konkrétně § 7 sazby pojistného. Ve výpočtu je uvažován předpoklad, že zaměstnanec v rozhodném období není účasten důchodového spoření.
- Zákona č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecném zdravotním pojištění. Konkrétně § 2 výše pojistného.

Růst osobních nákladů družstva:

Tab. č. 14: Výpočet osobních nákladů na asistenta pro družstvo (údaje v Kč)

kategorie	výpočet	výsledek
roční mzdové náklady	23 000 * 12	276 000
Roční sociální náklady ze mzdy	5 750 * 12	69 000
Roční zdravotní náklady ze mzdy	2 070 * 12	24 840
Celkem	-	369 840

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

5.4.2 Přínosy asistenta pro družstvo

Zapojení asistenta slibuje zvýšení celkové výkonnosti družstva. Nejenom, že vedoucí ekonomického úseku bude mít víc času na svoji práci, ale postupně dojde i k zastřešení a rozvíjení systému controllingu ve firmě, které s sebou má přinést zefektivnění podnikatelské činnosti. Vedoucí ekonomického úseku se bude moci zaměřit na strategické plánování a řízení.

V roce 2013 vykázalo družstvo celkové náklady ve výši 180 712 tis. Kč. Z toho 51 527 tis. Kč tvořily mzdové náklady.

V případě přijetí asistenta by došlo ke zvýšení mzdových nákladů o přibližně 370 tis. Kč. Částka 370 tis. Kč činí na celkových nákladech družstva vykázaných v roce 2013 přibližně 0,2%. V případě realizace tohoto doporučení by úspora nákladů, díky novému nastavení systému práce v ekonomickém úseku, měla vykompenzovat výše zjištěné zvýšení mzdových nákladů. Opatření neohrozí firmu ani z hlediska likvidity, jelikož firma vykazuje vysoké zůstatky krátkodobého finančního majetku. Konkrétně k účetní závěrce 2013 vykázala zůstatek krátkodobého finančního majetku ve výši 30 320 tis. Kč. Zde částka 370 tis. Kč činí zaokrouhleně 1,22%.

Definovaný cíl: personální posílení ekonomického úseku o asistenta vedoucí úseku

Zodpovědná osoba: Personální manažer za participace vedení družstva

Termín splnění: do 31. 7. 2014

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce na téma *Nákladový controlling* bylo analyzovat problematiku controllingu v užším zaměření na oblast controllingu nákladového. Práce si kladla za cíl ukázat přednosti a překážky využití controllingu v podnikovém systému s razancí na využití výstupů controllingu pro oblast řízení nákladů.

V souladu s definovaným cílem práce i cíli dílčími byl nejprve představen pojem controlling. Pro správné pochopení pojetí controllingu nebyl vynechán historický exkurz, který představil vnímání controllingu napříč stěžejními milníky lidských dějin. Po vymezení controllingu obecně došlo ke specifikaci controllingu nákladů, nebyly opomenuty ani funkce controllingu. Posléze došlo k diskusi interakce controllingu do podnikového systému. Zde byla jednak zdůrazněna důležitost vertikálního členění controllingu, ale také představena osobnost controllera a její pozice v organizaci. Následovalo umístění nákladového controllingu v organizaci. Tento blok byl dokončen organizací controllingu, kde bylo bráno na paškál několik variant (od organizace controllingu bez vlastní pozice controllera až po outsourcing).

Druhá část teoretické části se zaměřovala na rozbor nákladů. Nejprve byla diskutována penetrace mezi pojmy účetnictví (s odnoží nákladového, manažerského a finančního) a controllingu. Následovala samotná analýza nákladů. Byla brána v potaz jak různá pojetí nákladů, tak i odlišná klasifikace nákladů podle specifických hledisek. Závěrem se analýza nákladů zaměřila na techniky řízení nákladů, konkrétně na rozpočty, kalkulace a CVP analýzu.

Po uspořádání teoretických východisek a uvědomění si základních souvislostí, práce překročila na praktickou část. V této části si práce kladla za cíl, v souladu s metodikou práce, aplikovat teoretická východiska do praxe prostřednictvím zvoleného podniku na základě formulovaných doporučení.

Aby mohla být doporučení vytvořena, bylo nezbytné firmu představit, uvědomit si její postavení v rámci prostředí firmy (interním i externím) a zhodnotit finanční výkonnost firmy. Po získání představy o fungování firmy a její interakci s okolím mohlo být postoupeno k analýze controllingových aktivit, které jsou ve firmě prováděny. Na základě provedených analýz bylo možné vyhodnotit efektivitu těchto aktivit a navrhnout možná zlepšení.

Na základě naplněných cílů práce lze určit následující konkluze:

- Controlling ve své podobě provází lidstvo již od starověku, tedy od doby prvních účetních záznamů. Controlling, jak je vnímán dnes, se začal vyvíjet v období páry, ostatně jako spousta ekonomických disciplín. Controllingový boom nastal ve 30. letech 20. století jako reakce na světovou hospodářskou krizi a od té doby dochází k jeho vývoji.
- Controlling (myšleno i nákladový controlling) dává do kooperace řídicí funkce podniku, zaštiťuje je informacemi a aktivně se podílí na zajištění efektivního chodu organizace.
- Controlling by měl prostupovat všemi úrovněmi řízení. V základě lze rozlišit controlling strategický a operativní.
 - V analyzované firmě byla zjištěna absence strategického myšlení. Tento nedostatek byl blíže diskutován v návrzích pro zlepšení, kde je důrazně navrženo, aby firma začala využívat strategické řízení. U analyzované firmy je tento požadavek zvláště důležitý, protože firma působí v automobilovém průmyslu, který je velice náchylný na změny v hospodářství a firma je tedy kriticky závislá na externím prostředí.
- Pro úspěšný controlling je důležitá synergie mezi controllerem a manažery firmy.
 - Na základě tohoto tvrzení bylo firmě navrženo personální posílení ekonomického úseku o asistenta vedoucí ekonomického úseku, který by postupně převzal roli controllora a zastřešoval controlling. Na základě tohoto řešení by byl controlling ve firmě jasně definován a organizován z jednoho místa. S tím souvisí i následující bod.
- Existují různá organizační začlenění controllingu, záleží na velikosti a potřebách firmy. V každém případě musí být zachována nezávislost controllingu.
 - V reprezentativní firmě byla zjištěna velká závislost na práci vedoucí ekonomického úseku. Funkce této pozice zastřešuje mimo jiné jak finanční řízení firmy, tak identifikované controllingové funkce. Byla zde definována hrozba prověrky po sobě samém.
- Informační základnou controllingu je především manažerské účetnictví.

- Náklady můžeme třídit podle různých hledisek, záleží na účelu, pro který jsou náklady tříděny.
 - V analyzované firmě byla identifikována absence členění nákladů na variabilní a fixní. Tento nedostatek byl řešen v rámci doporučujících návrhů firmy včetně zdůvodnění, proč je vhodné takto náklady třídit.
- Základními technikami řízení nákladů jsou kalkulace a rozpočty.
- Nezbytnou součástí controllingu (myšleno i nákladového controllingu) je reporting a práce s ním.
 - Ve firmě byl definován systém reportů. Ukázala se však neefektivnost těchto reportů. Reporty předkládaly absolutní výsledky družstva, nebylo však už analyzováno, proč výsledky dosahují příslušných hodnot. Na základě tohoto zjištění byl vypracován nový systém reportů, který je zaměřen na sledování nákladů ve vztahu plán versus skutečnost a odhalení příčin zjištěných odchylek.

Věřím, že z předkládané práce vyplynulo, že controlling prostupuje všemi oblastmi podnikání a je jeho nepostradatelnou součástí. Aby se z aplikace controllingu v podnicích nestala administrativní rutina, musí si podnikatelské jednotky přesně stanovit cíle, které od controllingu očekávají. V neposlední řadě musí být controlling postaven na relevantní informační základně, což může být v některých podnicích problémem.

Vzhledem k metodice vypracování této práce a stanoveným závěrům věřím, že jsem naplnila cíle diplomové práce, které byly stanoveny v samotném úvodu.

SEZNAM TABULEK

Tab. č. 1: Dělbá práce mezi manažerem a controllorem	21
Tab. č. 2: Výhody a nevýhody alternativ kooperace centrálního a necentrálního	25
Tab. č. 3: Ukazatele rentability (v absolutním vyjádření)	54
Tab. č. 4: Ukazatele likvidity.....	56
Tab. č. 5: Čistý pracovní kapitál (v tis. Kč).....	57
Tab. č. 6: Ukazatele doby obratu (ve dnech)	58
Tab. č. 7: Vybrané kazatele obratu	59
Tab. č. 8: Ukazatele zadluženosti v období 2009-2013 (absolutní vyjádření)	60
Tab. č. 9: Horizontální analýza nákladů 2009-2013 (v tis. Kč, případně v %)	63
Tab. č. 10: Vertikální analýza nákladů I (absolutní údaje v tis. Kč, ostatní v %)	66
Tab. č. 11: Vertikální analýza nákladů II (absolutní údaje v tis. Kč, ostatní v %).....	67
Tab. č. 12: Ukázka současné podoby reportu (údaje v tis. Kč a %)	82
Tab. č. 13: Výpočet měsíční mzdy asistenta (v Kč, v %).....	89
Tab. č. 14: Výpočet osobních nákladů na asistenta pro družstvo (údaje v Kč).....	90

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1: Spojitost controllingu a manažerského účetnictví	13
Obr. č. 2: Funkce controllingu	15
Obr. č. 3: Struktura controllingu	18
Obr. č. 4: Regulační meze pro controlling.....	19
Obr. č. 5: Spolupráce controllingu.....	20
Obr. č. 6: Vztah a obsah hodnotového a věcného řízení.....	31
Obr. č. 7: Typový kalkulační vzorec.....	35
Obr. č. 8: Základní verze retrográdního kalkulačního vzorce	35
Obr. č. 9: Základní verze kalkulace variabilních nákladů	36
Obr. č. 10: Podstatné rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací	39
Obr. č. 11: Rozklad odchylek při variantním rozpočtování.....	40
Obr. č. 12: Grafické znázornění bodu zvratu.....	42
Obr. č. 13: Použité objekty v organizačním diagramu	44
Obr. č. 14: Podnikatelské prostředí.....	46
Obr. č. 15: Prognóza HDP do 3. čtvrtletí 2015.....	48
Obr. č. 16: Prognóza vývoje kurzu	49
Obr. č. 17: Vývoj trhu s železnou rudou.....	50
Obr. č. 18: Vývoj ukazatelů rentability v období 2009-2013 (v %).....	55
Obr. č. 19: Vývoj ukazatelů likvidity 2009-2013	57
Obr. č. 20: Vývoj čistého pracovního kapitálu za období 2009-2013 (v tis. Kč).....	58
Obr. č. 21: Vývoj ukazatelů zadluženosti (v %).....	61
Obr. č. 22: Vývoj celkových nákladů 2009-2013 (v tis. Kč).....	65
Obr. č. 23: Podíl určitých nákladových položek k celkovým nákladům 2009-2013 (v %)	68
Obr. č. 24: Model plánování ve firmě.....	70

Obr. č. 25: Použité objekty v procesu	71
Obr. č. 26: Proces získání a realizace zakázky	72
Obr. č. 27: Kalkulační vzorec pro plánované kalkulace firmy	74
Obr. č. 28: Kalkulační vzorec pro účely fakturace	74
Obr. č. 29: Činnosti, související s oceňováním materiálu na skladě	75
Obr. č. 30: Report pro sledování vývoje zakázek včetně příkladu vyplnění	84
Obr. č. 31: Měsíční report družstva	86

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

BEP _{Kč}	bod zvratu v peněžním vyjádření
BEP _Q	bod zvratu v naturálním vyjádření
BZ.....	bod zvratu
ČPK.....	čistý pracovní kapitál
DHM.....	dlouhodobý hmotný majetek
DM.....	dlouhodobý majetek
EBIT.....	zisk před odečtením úroků a daní
FN.....	fixní náklady
FN _n	nevyužité fixní náklady
HM.....	hrubá mzda
HS.....	hospodářské středisko
IGC.....	International Group of Controlling
k.....	koeficient růstu objemu výroby
MMR.....	ministerstvo pro místní rozvoj
N.....	náklady v Kč
OA.....	oběžná aktiva
OSSZ.....	okresní správa sociálního zabezpečení
OZZ.....	osoba zdravotně znevýhodněná
p.....	jednotková cena
p _ú	příspěvek na úhradu
Q.....	množství výkonu
Q _p	kapacita v ks nebo Kč
Q _s	skutečný objem výroby v ks nebo Kč
rež. n.....	režijní náklad
ROA.....	rentabilita aktiv

ROE rentabilita vlastního kapitálu
ROS..... rentabilita tržeb
SP sociální pojištění odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance
SP_z..... sociální pojištění zaměstnance
TZP tělesné zdravotní postižení
U..... relativní úspora fixních nákladů v Kč
V..... celkové výnosy
vc..... jednotkové variabilní náklady
ZC zůstatková cena
ZM zdanitelná mzda
ZP..... zdravotní pojištění odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance
ZPS..... změněná pracovní schopnost
ZPZ zdravotní pojištění zaměstnance
ZZM zaokrouhlená zdanitelná mzda

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní

ČERNOHORSKÝ, Jan., TEPLÝ, Petr. *Základy financí*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2011, 304 s., ISBN 978-80-247-3669-3

DVOŘÁKOVÁ, Lilia., ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů I. díl*. 1. vydání, Plzeň: NAVA, 2011, 88 s., ISBN 978-80-7211-397-2

DVOŘÁKOVÁ, Lilia., ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů II. díl*. 1. vydání, Plzeň: NAVA, 2012, 102 s., ISBN 978-80-7211-425-2

ESCHENBACH, Rolf. a kol. *Controlling*. 1. vydání, Praha: CODEX, 2000, 816 s., ISBN 80-85963-86-8

FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualizované vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2003, 116 s., ISBN 80-247-0482-X

FOTR, Jiří., VACÍK, Emil. a kol. *Tvorba strategie a strategické plánování*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2012, 384 s., ISBN 978-80-247-3985-4

FREIBERG, František. *Finanční controlling, Koncepce finanční stability firmy*. 1. vydání, Praha: Management Press, 1996, 199 s., ISBN 80-85943-03-4

HERMAN, Petr., LAZAR, Jaromír. *Nákladový controlling*. 1. vydání, Ostrava: REPRONIS, 1999, 102 s., ISBN 80-8622-34-4

HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu*. 1. vydání, Praha: Profess Consulting s. r. o., 2004, 288 s., ISBN 80-7259-002-2

HRADECKÝ, Mojmír., LANČA, Jiří., ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3

International Group of Controlling (editor). *Slovník controllingu Česko-anglický/Anglicko-český*. 1. vydání (dotisk), Praha: Management Press, 2007, 395 s., ISBN 978-80-7261-085-3

- KISLINGEROVÁ, Eva. *Oceňování podniku*. 2. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2001, 367 s., ISBN 80-7179-529-1
- KNÁPKOVÁ, Adriana., PAVELKOVÁ, Drahomíra., ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza, komplexní průvodce s příklady*. 2. rozšířené vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2013, 240 s., ISBN 978-80-247-4456-8
- KONEČNÝ, Miloš., REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Controlling*. 3. vydání, Brno: Akademické nakladatelství CERM, s. r. o., 2005, 153 s., ISBN 80-214-2869-4
- KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, Praha: Management Press, 2002, 547 s., ISBN 80-7261-062-7
- KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press, s. r. o., 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8
- LAJPOLDOVÁ, Veronika. *Seminární práce z předmětu KPM/SMA, Formulace strategického záměru ve firmě XY*. Plzeň, 2012, 29 s.
- LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s., ISBN 80-7179-419-8
- LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2012, 280 s., ISBN 978-80-247-4133-8
- MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 2. přepracované vydání, Praha: ČVUT, 2002, 191 s., ISBN 80-01-02609-4
- MANN, Rudolf., MAYER, Elmar. *Controlling - metoda úspěšného podnikání*. 1. vydání, Praha: Průmysl a obchod, 1992, 358 s., ISBN 80-85603-20-9
- MAREK, Petr. a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. aktualizované vydání, Praha: Ekopress, s. r. o., 2009, 634 s., ISBN 978-80-86929-49-1
- MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2007, 183 s., ISBN 978-80-7380-049-9
- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktualizované vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2011, 143 s., ISBN 978-80-247-3916-8

SYNEK, Miloslav. a. kol. *Manažerská ekonomika*. 4. vydání, Praha: Grada Publishing, a. s., 2007, 464 s., ISBN 978-80-247-1992-4

VOLLMUTH, J. Hilmar. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vydání, Praha: Profess Consulting s. r. o., 2004, 357s., ISBN 80-7259-029-4

WÖHE, Günter., KISLINGEROVÁ, Eva. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2007, 928 s., ISBN 978-80-7179-897-2

Elektronické

Agentura Reuters. Zpravodajská agentura – vývoj cen komodit na světových trzích [online] USA, New York, 2014. Aktualizace denně. [cit. 4. 3. 2014] Dostupné z: <http://www.reuters.com/finance/stocks/>

BUREŠ, Jan. *ČSOB – výhledy kurzů*. [online] ČSOB, 2014, Aktualizace 27.2.2014. [cit. 4.3.2014] Dostupné z: www.csob.cz/WebCsob/Data/vyhledy/Vyhled_meny_EURCZK.pdf

Česká národní banka. *Měnová politika – prognózy*. [online] Praha: Česká národní banka, 2014. Aktualizace 6.2.2014. [cit. 4.3.2014] Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/menova_politika/prognoza/

HORA, Michal. *Hospodářské záznamy starověkých států*. [online elektronický časopis] Český finanční a účetní časopis 2/2008, Praha: Oeconomica, 2008, 3(2), 47-50, ISSN 1802-2200 [cit. 21. 1. 2014] Dostupné z <http://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?cislo=2&rocnik=2008>

International Group of Controlling. *Mission statement Controller*. [online] Bucharest: IGC, 2013. Aktualizace 6.8.2013. [cit. 23.1.2014] Dostupné z: http://www.igc-controlling.org/EN/_leitbild/leitbild.php

MMR. *Strukturální fondy, příprava období 2014-2020*. [online] Ministerstvo pro místní rozvoj, 2014. Aktualizace 6.2.2014. [cit. 4.3.2014] Dostupné z: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Kohezni-politika-EU>

MPO. *Vývoj průmyslu v roce 2013*. [online] Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2013.

[cit. 4.3.2014] Dostupné z:

http://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/Vyvoj-prumyslu-v-roce-2013_k-081013.pdf

ORTEX spol. s r. o.. *Informační systémy & Systémová integrace*. [online] ERP Systém

Orsoft, 2014. [cit. 17.3.2014] Dostupné z: <http://web.ortex.cz/produkty/orsoft/>

VACÍK, Emil. IRCINGOVÁ, Jarmila. *Manažerská ekonomika, 4. konzultace*. [online]

Praha, katedra podnikové ekonomiky Vysoké školy finanční a správní, 2011.

[cit. 1.4.2014] Dostupné z:

http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2013/N_MaEk/um/MaEk_4.konzultace.pdf

Zákony pro lidi. Právní předpisy České republiky od roku 1945 v aktuálním znění.

[online] Zlín, AION CS, s. r. o., 2014, Aktualizace denně. [cit. 1.4.2014]

Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/>

Jiné

Interní dokumenty firmy

Výroční zprávy firmy za období 2009-2013

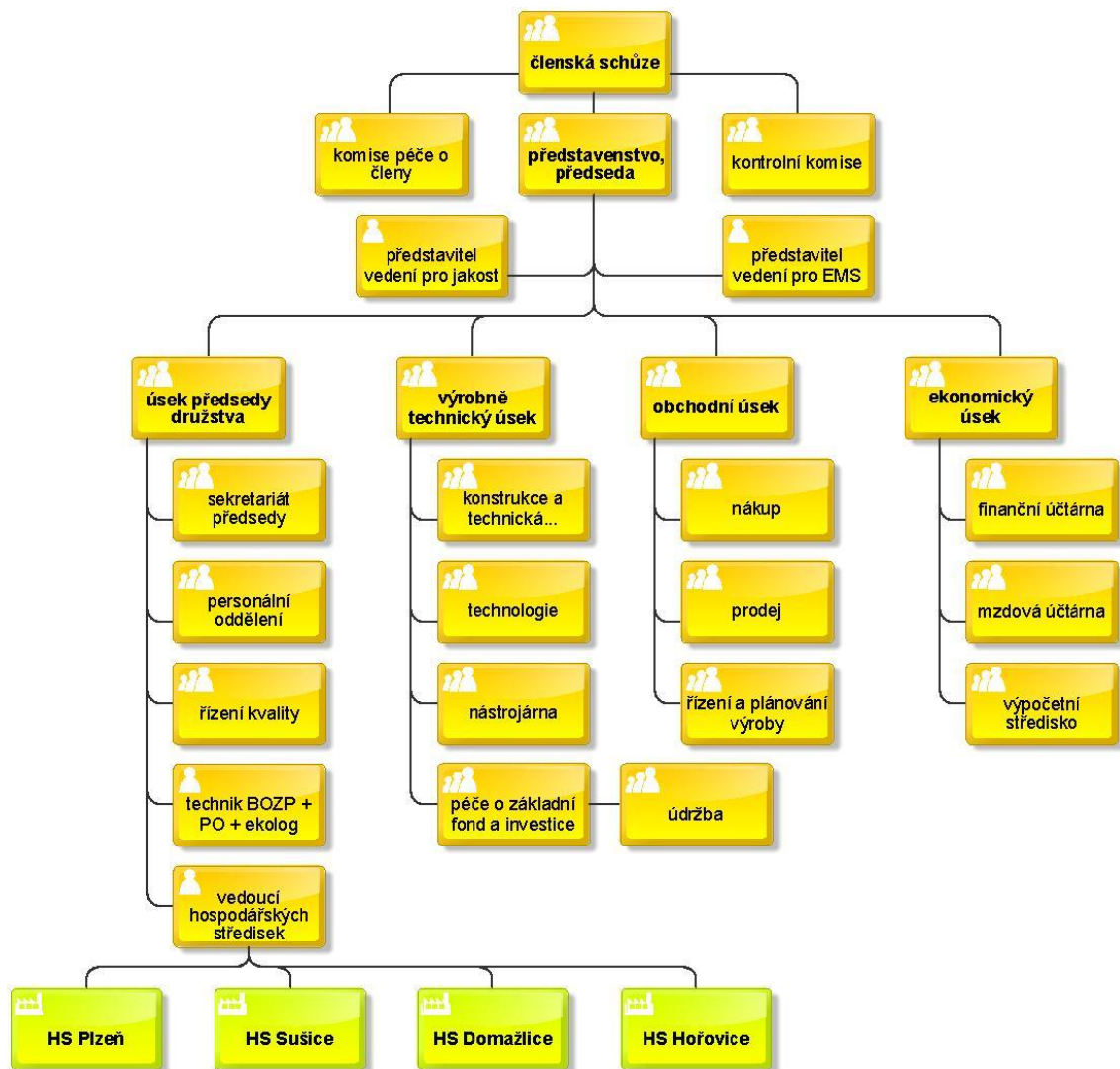
SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Organizační diagram zvolené firmy

Příloha B: Finanční výkazy firmy rozvaha a výsledovka za období 2009-2013

Příloha C: Aktuálně používaný report ve firmě

Příloha A: Organizační diagram firmy XY¹¹:



¹¹ Z hlediska logické návaznosti a dle metodiky ArisExpress by předseda představenstva měl být separován z objektu organizational unit představenstvo a měla by mu být přidělen vlastní objekt role. Metodika ArisExpress však neumožňuje přímé propojení z objektu role do objektu organizational unit, proto je zde předseda ponechán v organizational unit představenstvo.

Příloha B: Finanční výkazy družstva (v tis. Kč)

Výkaz zisku a ztráty 2013-2009	2013	2012	2011	2010	2009
Tržby za prodej zboží	2	2	3 344	2	5
Náklady vynaložené na prodané zboží	1	1	2 152	1	4
Obchodní marže	1	1	1 192	1	1
Výkony	485 675	161 843	162 362	111 694	58 428
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	169 033	160 232	159 368	104 712	61 123
Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 170	1 535	2 914	6 942	-2 780
Aktivace	27	76	80	40	85
Výkonová spotřeba	110 569	112 938	110 473	76 201	45 939
Spotřeba materiálu a energie	104 335	105 246	101 797	68 585	41 126
Služby	6 234	7 692	8 676	7 616	4 813
Přidaná hodnota		48 906	53 081	35 494	12 490
Osobní náklady	51 527	57 381	60 305	42 863	30 969
Mzdové náklady	39 328	43 447	45 759	32 554	23 951
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12 199	13 934	14 546	10 309	7 018
Sociální náklady	0	0	0	0	0
Daně a poplatky	183	202	175	202	114
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	7 592	6 297	6 119	5 592	5 524
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	9 300	3 079	7 823	17 177	1 291
• Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	x	2 040	6 590	16 311	854
• Tržby z prodeje materiálu	x	1 039	1 233	866	437
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	6 629	1 663	3 825	9 958	60
• Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	x	1 093	3 514	9 161	4
• Zůstatková cena prodaného materiálu	x	570	311	797	56
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	0	1 104	0	0	58

Ostatní provozní výnosy	10 327	15 767	18 921	11 018	9 400
Ostatní provozní náklady	2 525	1 904	2 146	950	420
Provozní výsledek hospodaření	9 330	-799	7 255	4 124	-13 964
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	192	96	0	0	2 896
výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0	0	0	49
Výnosové úroky	4	7	9	6	133
Nákladové úroky	66	135	89	62	0
Ostatní finanční výnosy	4 744	381	1 110	2 047	2 280
Ostatní finanční náklady	1 620	2 463	4 100	4 754	4 395
Finanční výsledek hospodaření	3 255	-2 114	-3 070	-2 763	963
Daň z příjmů za běžnou činnost	44	52	-8	43	4
• splatná	x	0	0	0	0
• odložená	x	52	-8	43	4
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-44	-2 965	4 193	1 318	-13 005
Mimořádné výnosy	0	0	0	0	1
Mimořádné náklady	0	0	0	48	79
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	-48	-78
Výsledek hospodaření za účetní období	12541	-2 965	4 193	1 270	-13 083
Výsledek hospodaření před zdaněním	12585	-2 913	4 185	1 313	-13 079

Aktiva 2013-2009	2013	2012	2011	2010	2009
AKTIVA CELKEM	140 625	130 683	131 906	125 266	114 107
Dlouhodobý majetek	53 517	58 895	58 811	61 072	66 415
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 372	65	0	64	45
Software	x	65	0	64	45
Dlouhodobý hmotný majetek	52 135	58 820	58 801	60 998	66 360
Pozemky	x	1 063	1 063	1 063	1 073
Stavby	x	40 363	43 731	47 047	50 613
Samostatné movité věci a jejich soubory	x	11 417	12 455	9 679	8 956
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	x	4 516	0	3 209	4 018
Poskytnuté zálohy na DHM	x	1 461	1 552	0	1 700
Jiný dlouhodobý finanční majetek	10	10	10	10	10
Oběžná aktiva	86 901	71 456	72 471	62 834	45 350
Zásoby	29 901	31 229	28 122	27 304	14 359
Materiál	x	13 812	12 193	14 291	8 109
Nedokončená výroba a polotovary	x	8 038	7 836	8 650	2 439
Výrobky	x	9 372	8 085	4 357	3 805
Zboží	x	7	8	6	6
Dlouhodobé pohledávky	x	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	26 680	26 039	25 709	20 079	10 038
Pohledávky z obchodních vztahů	x	19 215	18 672	16 082	9 488
Stát - daňové pohledávky	x	992	1 376	1 238	461
Krátkodobé poskytnuté zálohy	x	941	755	0	0
Dohadné účty aktivní	x	572	2 269	20	0
Jiné pohledávky	x	4 319	2 637	2 739	89
Krátkodobý finanční majetek	30 320	14 188	18 640	15 451	20 953
Peníze	x	71	46	51	94
Účty v bankách	x	14 117	18 594	15 352	12 788
krátkodobé cenné papíry a podíly	x	0	0	48	8 071
Časové rozlišení	207	332	624	1 360	2 342
Náklady příštích období	x	332	624	1 084	733
Příjmy příštích období	x	0	0	276	1 609

Pasiva 2013-2009	2013	2012	2011	2010	2009
PASIVA CELKEM	140 625	130 683	131 906	125 266	114 107
Vlastní kapitál	116 389	104 248	107 500	103 536	102 597
Základní kapitál	x	2 000	2 150	2 250	2 550
Kapitálové fondy	x	13 510	13 510	13 510	13 510
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	x	85 810	85 847	85 976	99 090
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	x	750	750	750	750
Statutární a ostatní fondy	x	85 060	85 097	85 226	98 340
Výsledek hospodaření minulých let	x	5 893	1 800	530	530
Nerozdělený zisk minulých let	x	5 893	1 800	530	530
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	x	-2 965	4 193	1 270	-13 083
Cizí zdroje	24 054	25 574	22 154	21 730	11 378
Rezervy	137	987	0	0	0
Ostatní rezervy	x	987	0	2	0
Dlouhodobé závazky	2 553	3 709	1 057	1 066	1 023
Jiné závazky	x	2 600			
Odložený daňový závazek	x	1 109	1 057	1 066	1 023
Krátkodobé závazky	21 364	20 878	21 097	20 664	10 355
Závazky z obchodních vztahů	x	15 283	12 652	14 667	7 087
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	x	0	0	0	26
Závazky k zaměstnancům	x	2 656	3 072	3 296	0
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	x	1 356	1 536	1 644	802
Stát - daňové závazky a dotace	x	166	262	284	100
Krátkodobé přijaté zálohy	x	254	39	0	0
Dohadné účty pasivní	x	167	204	773	1 718
Jiné závazky	x	996	3 305	0	0
Časové rozlišení	182	861	2 252	0	132
výdaje příštích období	x	861	2 252	0	132

Příloha C: Aktuálně používaný report ve firmě

Ukazatel	měrná jednotka	skutečnost 2011	skutečnost 2010	rozdíl	index 11/10
Tržby - prodej výrobků	tis. Kč				
Rentabilita tržeb - prodej výrobků	%				
Produktivita tržeb - prodej výrobků	Kč				
Zásoby - obrát	dny				
Tržby - celkem	tis. Kč				
Výnosy - celkem	tis. Kč				
Výroba - celkem	tis. Kč				
Přidaná hodnota	tis. Kč				
Přidaná hodnota - za 1 pracovníka	tis. Kč				
Fond odměn - čerpání	tis. Kč				
Náklady - ostat.osobní náklady	tis. Kč				
Náklady - mzdové	tis. Kč				
Náklady - celkem	tis. Kč				
Průměrná mzda - 1 přepočteného pracovníka	Kč				
Doplatek do minimální mzdy	Kč				
Stav bankovních účtů	tis. Kč				
Hospodářský výsledek - provozní	tis. Kč				
- mimořádný	tis. Kč				
- z finančních operací	tis. Kč				
Hospodářský výsledek za účetní období	tis. Kč				
Průměrný přepočtený počet pracovníků	osob				
- výrobní dělníci	osob				
- nevýrobní dělníci	osob				
- THZ	osob				
Průměrný evidenční počet osob OZP a OZP s TZP	osob				
Průměrný přepočtený stav pracovníků - OZP	osob				
Průměrný přepočtený stav pracovníků - OZP a TZP	osob				
Vlastní kapitál	tis. Kč				
Rentabilita vlastního kapitálu	%				
Stálá aktiva	tis. Kč				
Obrát kapitálu					

INTERNÍ DATA FIRMY

ABSTRAKT

LAJPOLDOVÁ, Veronika. *Nákladový controlling*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 111 s., 2014

Klíčová slova: controlling, controller, kalkulace, náklady, reporty, rozpočty

Předložená práce je zaměřena na nákladový controlling. Je zde definován pojem controlling v obecném vyjádření, který je dále konkretizován se zaměřením na nákladový controlling. V práci jsou definovány cíle controllingu, funkce, pozice controllera a začlenění controllingu do podnikového systému. Pro správné pochopení důležitosti nákladového controllingu a jeho náplně se práce zaměřuje také na analýzu nákladů z hlediska jejich pojetí, různých klasifikací a dále se zaměřuje na techniky řízení nákladů - rozpočty a kalkulace. Práce také diskutuje vztah manažerského účetnictví, controllingu a managementu. Teoretická východiska jsou aplikována na konkrétním podniku, kde je na základě analýzy prostředí, finanční výkonnosti a controllingových aktivit firmy vyhodnocena efektivita prováděných controllingových činností a jsou formulována doporučení.

ABSTRACT

LAJPOLDOVÁ, Veronika. *Cost controlling*. Diploma Thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 111 p., 2014

Key words: controlling, controller, calculation, costs, reports, budget

This dissertation is specialized in cost controlling. There is a general definition of controlling which is subsequently specified on cost controlling. After that there are definitions of controlling goals, roles, personality of controller and the interaction of controlling to a company system. This dissertation is also oriented to analysis of costs for correct understanding of the importance of the cost controlling and its contents. Costs are researched by points of view of their conception and various classifications. There are also described methods of cost managing – budgets and calculations. The dissertation also discusses a relationship between managerial accounting, controlling and management. The theoretical basis is applied to a concrete enterprise. There is evaluated effectiveness of executing controlling activities based on surrounding analysis, financial productivity and controlling activities practising in the enterprise. At the end there are formulated recommendations for the enterprise.