

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Nákladový controlling ve zvoleném podniku

Cost controlling in a selected company

Bc. Petra Štenglová

Plzeň 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

„Nákladový controlling ve zvoleném podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce, Ing. Josefa Červeného, Ph.D., a za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Josefu Červenému, Ph.D. za odborný dohled při jejím zpracování. Dále bych ráda poděkovala Ing. Vladimíru Buzickému, ekonomickému řediteli podniku LASSELSBERGER, s. r. o., a Ing. Václavu Bečvářovi, manažerovi investic podniku LASSELSBERGER, s. r. o., za jejich cenné připomínky, poskytnuté informace a vynaložený čas pro konzultace.

OBSAH PRÁCE:

1	ÚVOD	6
2	CONTROLLING.....	8
2.1	Definice controllingu	8
2.2	Předmět, dělení a cíle controllingu	10
2.3	Operativní a strategický controlling	13
2.3.1	<i>Operativní controlling</i>	13
2.3.2	<i>Strategický controlling</i>	14
2.4	Historie, vývoj a budoucnost controllingu.....	17
3	NÁKLADY	19
3.1	Hospodárnost, ekonomická účinnost, efektivnost.....	19
3.2	Pojem náklady a možná pojetí	20
3.3	Druhové a účelové členění nákladů	21
3.4	Další členění nákladů.....	22
3.5	Dělení nákladů - shrnutí.....	24
3.6	Controlling nákladů	25
3.6.1	<i>Zavádění nákladového controllingu</i>	25
3.6.2	<i>Principy nákladového controllingu</i>	26
4	VLASTNÍ POHLED NA CONTROLLING	28
5	CHARAKTERISTIKA PODNIKU.....	30
5.1	Základní informace	30
5.1.1	<i>Předmět podnikání</i>	31
5.2	Produkty firmy.....	31
5.2.1	<i>Typy keramických výrobků – Lasselsberger, s. r. o.</i>	32
5.3	Strategická analýza podniku	33
5.3.1	<i>Poslání a vize společnosti LASSELSBERGER, s. r. o.</i>	33
5.3.2	<i>Komponenty vize</i>	33
5.3.3	<i>Úvod do strategické analýzy</i>	36
5.3.4	<i>Shrnutí strategické analýzy</i>	37
5.4	Vlastní návrh strategických cílů dle BSC	38
5.5	Finanční analýza podniku.....	39
5.5.1	<i>Ukazatele likvidity</i>	39
5.5.2	<i>Ukazatele aktivity</i>	40
5.5.3	<i>Ukazatele rentability</i>	42
5.5.4	<i>Ukazatele zadluženosti</i>	44
5.6	Shrnutí finanční analýzy	45
6	CONTROLLING VE ZVOLENÉM PODNIKU.....	46
6.1	Controlling – úvodní informace.....	46

6.2	Kalkulace	54
6.2.1	<i>Kalkulace ve vazbě na analýzu výsledku controllingu</i>	55
6.2.2	<i>Přehled odchylek</i>	56
6.3	Charakteristika controllingových aktivit podporující řízení.	57
6.3.1	<i>Příprava krátkodobých (ročních plánů) hospodářského rozvoje</i>	57
6.3.2	<i>Příprava strategických plánů</i>	57
6.3.3	<i>Sledování odchylek</i>	57
6.4	Vazba controllingu na strategický plán.....	58
6.5	Nástroje controllingu	58
6.6	Controlling nákladů	59
6.6.1	<i>Používané pohledy pro sledování nákladů minulých období:</i>	59
6.7	Analýza controllingového reportingu	60
6.7.1	<i>Finanční výkazy – rozvaha, výkaz zisku a ztráty</i>	60
6.7.2	<i>Leasing finanční</i>	60
6.7.3	<i>Leasing operativní</i>	60
6.7.4	<i>Stavy účtů</i>	60
6.7.5	<i>Financování investic</i>	61
6.7.6	<i>Nákup, výroba, údržba</i>	61
6.7.7	<i>Pohledávky, závazky</i>	63
6.7.8	<i>Report kalkulační, profitability</i>	64
6.7.9	<i>Prodeje</i>	66
6.7.10	<i>Zaměstnanci</i>	67
7	CHARAKTERISTIKA IS PODNIKU	68
7.1	SAP R/3.....	68
7.2	Datový sklad SAP NetWeaver.....	69
7.3	Nugget SW	69
7.4	Portál Microsoft SharePoint	69
7.5	Web Treasury	70
7.6	Propojení.....	70
8	VYHODNOCENÍ EFEKTIVITY CONTROLLINGU VE ZVOLENÉM PODNIKU.	72
9	NÁVRH MOŽNÝCH ZLEPŠENÍ CONTROLLINGOVÝCH AKTIVIT	74
10	ZÁVĚR	77
11	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK A OBRÁZKŮ	78
12	SEZNAM ZKRATEK.....	79
13	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	80
14	PŘÍLOHY	83

1 ÚVOD

Tématem diplomové práce je controlling nákladů ve vybraném podniku. Obecně lze souhlasit s názorem, že v dnešní době je u tak velkého podniku controlling jeho nedílnou součástí. Titus Maccius Plautus, římský dramatik, je autorem zajímavého přísloví: „Kdo chce mít zisk, ten musí nést i náklady.“ Do jisté míry ho můžeme uplatnit i v controllingu. Controlling znamená pro podnik určité náklady – mzdy zaměstnanců controllingového oddělení, evidence dat, analýzy, výstupy či vynaložený čas. Z druhého pohledu je však i přínosem – analýza informací, účelné reporty, podpora řízení, plánování, rozhodování atd. Nutno zdůraznit předpoklad, že očekávaný přínos by měl převýšit vynaložené náklady na jeho dosažení.

Controlling by však neměl být jen záležitostí velkých podniků, ale v určité přizpůsobené podobě i součástí podniků menších. Obecně je v dnešní době sdělována informace o rychlé až turbulentní době, o dynamických změnách, silném konkurenčním prostředí. Na druhou stranu jsou ale tyto skutečnosti i výhodou – snadný přístup k informacím, nové metody řízení, přístupy k zákazníkům, globální trhy. Rychlé sdílení informací, nutnost určitých dat o podniku, informace o podnikových aktivitách a dalších činnostech – to vše slouží k podpoře podniku, a to od podnikového plánování, rozhodování, přes procesy až ke kontrole, analýze a zpětnému vyhodnocení. Takto lze obecně chápat smysl controllingu – poskytnutí dat rychle, včas a v požadovaném detailu.

Cílem této práce je tedy popsat činnost controllingového oddělení s detailním zaměřením na náklady, analyzovat tyto aktivity a navrhnout možná zlepšení v oblasti controllingu. Celá práce je systematicky rozčleněna do několika kapitol.

První kapitola představuje úvod a informace o obecném rozčlenění práce. V druhé kapitole je popsán teoretický základ. Z počátku je nejprve vysvětlen pojem controlling, jsou tak zohledněny různé pohledy na ten samý pojem. V další podkapitole jsou určeny funkce controllingu, jeho dělení a cíle. Následuje rozlišení controllingu operativního a strategického. Dále je zohledněn historický vývoj controllingu a určitý jeho budoucí náhled. Třetí kapitola je věnována nákladům. V úvodu jsou rozlišeny tři zásadní pojmy, a to hospodárnost, ekonomická účinnost a efektivnost. Následuje opět charakteristika pojmu náklady a jeho možná pojetí. Dále je vymezeno druhového a účelového členění nákladů i další možné dělení.

Čtvrtá kapitola je určitým vlastním pohledem na controlling a na jeho budoucí směřování. Pátá kapitola se věnuje charakteristice podniku LASSELSBERGER, s. r. o., vymezení portfolia výrobků, zhodnocení podniku z pohledu provedené strategické analýzy, BSC a finanční analýzy. Šestá kapitola je těžištěm práce. Zaměřuje se na controlling v podniku, kalkulace a sledování odchylek. Jsou charakterizovány controllingové aktivity podporující řízení, provázanost se strategickým plánem, nástroje controllingu a hlavně controlling nákladů. Sedmá kapitola popisuje informační systém podniku, který zaujímá důležité postavení ve spojení s controllingem. Jsou definovány jeho komponenty a propojení uvnitř podniku, ale hlavně s vazbou na controlling. Osmá kapitola se zabývá vyhodnocením efektivity controllingu ve zvoleném podniku, kdy je na základě předchozích kapitol zhodnocena controllingová činnost. Poslední, a to devátá kapitola, představuje vlastní návrh možných řešení pro zlepšení controllingových aktivit. Jedná se o návrhy představující prostor pro vyšší efektivitu těchto činností.

Celá práce tedy představuje jasně koncipovaný celek, který začíná teoretickým základem, pokračuje praktickou částí a závěrem je vlastní přínos autora, tedy osobní návrh možných zlepšení controllingových aktivit podniku LASSELSBERGER, s. r. o.

2 CONTROLLING

Přechodem z centrálně plánované ekonomiky na tržní vzrostl v podnicích důraz na používání moderních metod řízení. Vlivem globalizace se stal svět otevřenější, ale i náročnější na proniknutí do nasyceného konkurenčního prostředí. Chce-li v současnosti podnik uspět, měl by se soustředit na věci, které může ovlivnit. Jednou z nich je řízení podniku, kdy konkurenční výhodu může postavit na organizaci jako takové. Je však pouze na podniku, zda se dá cestou moderních metod, či zůstane pozadu.

V současné době, kdy roste složitost podnikových informačních systémů, stává se controlling jednou z možností, jak do podniku zakomponovat efektivní procesy zpracování informací, tvorby analýz a podnikových plánů – neodmyslitelná je vazba na informační systém.

2.1 Definice controllingu

Na úvod je důležité vysvětlit vůbec pojem controlling. „V českých výkladových slovnících se poprvé setkáváme se slovem controlling až v roce 2004 ve Slovníku neologismů 2“ (Mikovcová, 2007, s. 7). Z toho je patrné, že se jedná o novější tvar slova. Samozřejmě ve starší literatuře je zastoupeno slovem kontrola či kořenem tohoto slova. Při překladu z anglického jazyka dostaneme výraz kontrolovat, ovládat. Controlling však nemůžeme chápat pouze jako prostou kontrolu.

Horváth dle mého názoru správně definuje controlling jako pevnou a neopomenutelnou součást moderní koncepce řízení podniku (Horváth, 2004). Chtějí-li totiž firmy uspět v současném velmi silném konkurenčním prostředí, musejí s rostoucí složitostí podnikových systémů klást důraz na rychlé zpracování informací, analýzu a tvorbu podnikových plánů se zpětnou vazbou kontroly.

Freiberg definuje controlling následovně: „Controlling představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu“ (Freiberg, 1996, s. 10). S definicí lze naprosto souhlasit, neboť je důležitá právě vazba plánu a kontroly, která je podložena organizační a informační podporou.

Obdobně pojem vykládá Hortváth. „Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky“ (Horváth, 2004, s. 5).

Zajímavá je definice podle Mayera a Manna. „Controlling ist ein Regelkreissystem, das hilft, Unternehmensziele zu erreichen, Überraschungen zu vermeiden und rechtzeitig eine rote Lampe anzumachen, wenn Gefahren auftreten, die Gegensteuerungsmaßnahmen verlangen“ (Mann, Mayer, 1992, s. 14).

Tito autoři tedy chápou controlling jako uzavřený podnikový systém, který podporuje organizaci v dosažení podnikových cílů, současně i vyhnutí se překvapení, když se objeví nebezpečí vyžadující opatření. Na jednu stranu s definicí lze souhlasit, z pohledu, že napomáhá dosažení podnikových cílů. Důležité je však zdůraznění vzájemné propojenosti s informačním systémem.

Dle Reichmanna: „Controlling means the target-related support of management tasks serving the system-based procurement of information and the information processing for the drawing up of plans, co-ordination and control; it is therefore a systematology improving the quality of decisions on each management level of the company“ (Reichmann, 1997, s. 12).

Controlling tedy definuje jako pojem vzájemně související s podporou vedení, která je důležitá pro shromažďování informací, jejich zpracování, plánování, koordinaci a kontrolu. Cílem je zlepšit kvalitu rozhodování na všech úrovních řízení podniku.

„Controlling is one of the important managerial functions required in an organization. Control can be defined as the process of monitoring activities in an organization to ensure that these are taking place as planned, and provides an opportunity to correct deviations, if any“ (Mukherjee, 2009, s. 135).

Jednoduchá definice controllingu, která je dle mého názoru poněkud úzce zaměřená. Controlling není pouhé monitorování činností a náprava odchylek. Podstata tohoto pojmu je mnohem hlubší.

Eschenbach tvrdí, že: „Controllingová filozofie směřuje k tvorbě a řízení vitálního podniku. Základem myšlenkového hlediska controllingu je řízení založené na plánování, řízení (dopředné vazbě) a regulaci (zpětné vazbě)“ (Eschenbach, 2004, str. 75).

Tato definice tak vyjadřuje hlavní myšlenku controllingu, kdy je řízení podniku směřováno určitým jasným cílem, který je podložen plánováním a kontrolou.

Velmi výstižně definuje controlling Král. „Metoda, jejímž cílem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů“ (Král, 2002, s. 25).

Dle mého názoru tato definice nejvíce vystihuje právě nutnost vzájemné vazby podnikových aktivit.

Věcně vystihl definici pojmu i Preissler: „Každý má vlastní představu o tom, co znamená controlling, nebo co má znamenat, pouze tím každý míní něco jiného“ (Eschenbach, 2004, s. 10). Předchozí věta tak jednoznačně popisuje komplexnost pojmu a nesčetně činností, které zahrnuje.

Na závěr by měla být zmíněna citace dle Eschenbacha, kdy v jedné větě precizně vystihl o čem vůbec controlling je. „Controllingová filozofie a infrastruktura controllingu jsou sloupy doplnění řízení, s jejichž pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku“ (Eschenbach, 2004, s. 76).

2.2 Předmět, dělení a cíle controllingu

Jak již bylo řečeno v předchozí kapitole, controlling je rozsáhlý pojem, jenž zahrnuje mnoho činností napříč podnikem. Nelze ho charakterizovat jednomyslně, jelikož v praxi je jeho využití široké – od finančního controllingu, strategického, projektového až například po controlling životního prostředí. Významné je samozřejmě zaměření podniku, od kterého se odvíjí nasměrování controllingových aktivit.

Jak se controlling rozvíjel, rozšiřovaly se neustále i jeho funkce. Na začátku plnil funkci registrační, tedy byl orientován na shromažďování dat (pasivní role controllingu). Následovala navigační funkce, kdy byl controlling zaměřen na monitoring hospodárnosti a návrhy podnětů ke zlepšování (již aktivní role controllingu). Nejvyspělejším vývojovým stupněm je controlling orientovaný na řízení, který spočívá v tvorbě vlastního systému řízení využívajícího všechny důležité informace týkající se plánování, kontroly či regulace všech aktivit podniku, tzv. controlling v inovační a koordinační funkci (Kislingerová, 2008).

Z všeobecné koordinační funkce odvozuje Küpper následující dílčí funkce controllingu (viz Obr. 1).

Funkce controllingu		
Přizpůsobovací a inovační funkce	Funkce směřování k cílům	Funkce servisní nebo podpůrná
Koordinace řízení podniku s okolím informací	Zaměření controllingových aktivit na podnikové cíle	Koordinace výběru nástrojů a získávání

Obr. 1 – Funkce controllingu (Wöhe, 2007, s. 195)

a) přizpůsobovací a inovační funkce

Přizpůsobovací funkcí je míněno rychlé reagování podniku na změny okolí týkající se například nové výrobní techniky šetrnější k životnímu prostředí. Inovační funkce je důležitá k udržení konkurenceschopnosti, důraz je kladen na správné načasování (Wöhe, 2007).

b) funkce směřování k cílům

Controllingové aktivity by měly podporovat dosahování podnikových cílů a napomoci tak jejich efektivnějšímu naplňování (Wöhe, 2007).

c) funkce servisní nebo podpůrná

Poradní funkce je směřována na pozici controllera, který pomáhá managementu, např. při výběru strategických nástrojů plánování, získávání potřebných informací (Wöhe, 2007).

Z druhého pohledu Eschenbach charakterizuje controlling pomocí funkcí řízení podniku, a to: plánování, rozhodování, koordinování, motivování, informování, kontrolování. Je toho názoru, že: „Hlavní funkcí controllingu je koordinace systému řízení, aby se zajistila shoda a integrace jednotlivých dílčích systémů řízení a kontrolovala vnější komplexnost a dynamika pomocí vnitřní komplexnosti a diferencovatelnosti“ (Eschenbach, 2004, s. 75). Důležitým předpokladem, který zmiňuje, je zajištění řízení informacemi, jakožto další důležitou funkcí controllingu.

Co se týká otázky cílů controllingu, podle Eschenbacha začínají koncepční úvahy právě zde. „Cíle controllingu jsou základem a důvodem pro vybudování systému controllingu a funkcí controllingu“ (Eschenbach, 2004, s. 93).

Eschenbach tak rozlišuje bezprostřední cíle controllingu, pod které spadá:

a) zajištění schopnosti anticipace a adaptace

Úkolem controllingu je vytvoření prostoru pro informace, a to jak o existujících změnách okolí v současnosti, tak i o změnách budoucích. Nestačí pouhé konstatování, významný je aktivní přístup controllingu v řízení (Eschenbach, 2004).

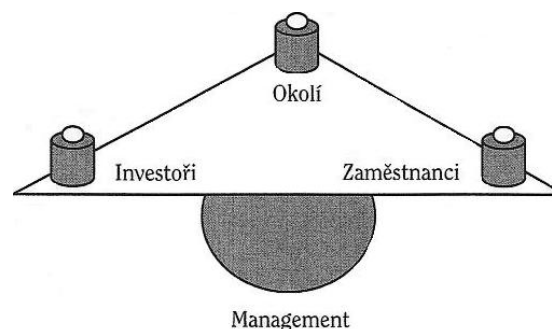
b) zajištění schopnosti reakce

Uplatnění informačního a kontrolního systému, jenž sleduje průběžný stav mezi plánovaným a skutečným vývojem událostí (Eschenbach, 2004).

c) zajištění schopnosti koordinace

Cílem je zajištění vzájemného souladu v systému řízení, kdy by měl controlling vytvořit podmínky v technickém řízení tak, aby došlo ke koordinaci aktivit jednotlivých podsystémů (Eschenbach, 2004).

Na druhé straně stojí cíle zprostředkované. Ty nemají žádnou další úroveň dělení, avšak zahrnují široké okolí, bez kterého podnik nemůže fungovat. Eschenbach sem řadí například zákazníky, konkurenty, dodavatele, média atd. Na následujícím *Obr. 2* je velmi výstižně zobrazena skutečnost, kdy složitým úkolem managementu je udržet v rovnováze zaměstnance, investory a okolí. Platí zde, že nedostatečné plnění cílů z oblasti jedné nemůže být v žádném případě vyrovnáváno na straně jiné. Cílem podniku je tak v optimálním případě udržovat všechny oblasti v rovnováze (Eschenbach, 2004).



Obr. 2 – Model rovnováhy podnikových cílů (Eschenbach, 2004, s. 96)

2.3 Operativní a strategický controlling

Další významné členění controllingu je na strategický a operativní. Toto dělení však nelze chápat pouze jako časově závislé a to tak, že operativní je pouze krátkodobé a strategické dlouhodobé. Smyslem je určit zapojení do strategického či operativního řízení organizace.

2.3.1 Operativní controlling

Freiberg se k operativnímu controllingu vyjádřil následovně: „Operativní controlling vykonává své aktivity převážně v rámci daného ziskového potencionálu podniku. Jeho cílem je optimalizace věcných, časových a hodnotových parametrů podnikových aktivit“ (Freiberg, 1996, s. 14).

Operativní controlling je zpravidla orientován na kratší časové etapy¹, kdy by měly být permanentně kontrolovány odchylky od plánových stavů. Tímto způsobem je dosaženo rychlého podchycení případných nežádoucích situací a včasné nápravy (optimalizace). Operativní controlling je tedy směřován na aktuální aktivity podniku. „Je zaměřen především na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku“ (Mikovcová, 2007, s. 61). Dle mého názoru je tento výčet dosti neúplný, zdůraznila bych zaměření na výrobu, neboť tam má operativní controlling u výrobního podniku primární význam, a to při neustálém porovnávání skutečných stavů od plánovaných a snaze o eliminaci odchylek.

Pro operativní controlling jsou typické operativní analýzy a nástroje, které jsou využívány při řešení různých problémů v podniku. Vollmuth ve své knize zdůrazňuje jejich důležitost.

„Operativní nástroje a analýzy tvoří základ systému operativního controllingu. Čím lépe a důsledněji jsou tyto nástroje nasazovány, tím účinnější je controlling v podniku“ (Vollmuth, 2004, s. 7).

Mezi základní metody operativního controllingu řadí Vysušil:

- **ABC analýza**

Jedná se o významný nástroj identifikace priorit. Smyslem této analýzy je skutečnost, že podnik by se měl soustředit na malé množství důležitých věcí, které přináší velké hodnoty. „Pomocí klasifikace může být stanovena důležitost úkolů, postupů, materiálů, dodavatelů, skupin výrobků, odbytových oblastí a skupin zákazníků“ (Vollmuth, 2004, s. 9).

¹ Pozn.: můžeme uvažovat i období střednědobé

- **Investiční propočty**

Investiční propočty mají významný vliv na rozhodování v podniku. V rámci rozhodování o investicích měl by podnik porovnávat nejen kvantitativní kritéria, ale i kvalitativní. Investiční propočty by měly v praxi podpořit či vyvrátit rozhodnutí o investičním záměru a přispět tak ke snazšímu rozhodnutí (Vollmuth, 2004).

- **Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku**

„Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku by měl být managementu a vedení podniku měsíčně k dispozici, protože z této zprávy je zřetelný pozitivní i negativní vývoj podniku“ (Vollmuth, 2004, s. 111). Na základě tohoto výsledku se odvíjí další plánování v podniku. Výpočet má smysl pouze tehdy, je-li každý měsíc projednáván a sledován.

- **Analýza kritických bodů**

Analýza kritických bodů může být realizována matematicky nebo graficky. Grafické zpracování je lepší pro pochopení důsledků změn. „Pomocí analýzy kritických bodů lze zjistit break-even point (kritický bod)², který ukazuje, kdy obrat kryje celkové náklady podniku“ (Vollmuth, 2004, s. 41).

- **Výpočet příspěvku na úhradu**

Důležité je při tomto výpočtu odlišovat variabilní a fixní náklady. Na začátku jsou uvažovány varianty obratu od kterých se odečítají variabilní a fixní náklady, a to za účelem zjištění výše zisku či hospodářského výsledku, který zůstane v podniku (Vollmuth, 2004).

- **Sestavení plánovaných bilancí**

Jedná se o plánovanou rozvahu a výsledovku.

2.3.2 Strategický controlling

Oproti tomu: „strategický controlling je orientován na řízení dlouhodobého ziskového potencionálu podniku. Předmětem plánování a kontroly jsou tzv. strategické veličiny, jako např. technologie, výroby, trhy, systémy řízení, investice, výzkum apod.“ (Freiberg, 1996, s. 14). Hlavním cílem strategického controllingu je tedy podpora managementu.

² Pozn.: jedná se vlastně o určení bodu zvratu

Vysušil definuje základní metody strategického controllingu (Vysušil, 1999):

1) STRATEGICKÝ CONTROLLING V PODNIKOVÉM OKOLÍ

- **Portfoliová analýza**

Umožňuje analýzu celkového podniku, na jejímž základě lze přesněji rozhodovat o budoucích aktivitách. „Za pomoci portfoliové techniky může být daný podnik, rozdělený na jednotlivá portfolia, analyzován jako celek“ (Vollmuth, 2004, s. 259). Smysl analýzy je ten, že v podniku jsou vytvořeny strategické podnikové jednotky, které jsou umístěny ve významných oblastech. Jednotlivé oblasti mají vlastní strategii, což poskytuje výhody jak pro vedení podniku, tak i pro řídicí pracovníky (Vollmuth, 2004).

- **Analýza konkurence**

Každý podnik by měl sledovat svoji dosavadní konkurenci, ale i konkurenci potencionální. Významné je to zvláště kvůli plánování vlastní konkurenční strategie.

- **Strategická mezera**

„V podniku by se měl pokud možno každým rokem přezkušovat žádoucí vývoj a pravděpodobný vývoj. Jestliže se mezi nimi objevují dlouhodobě odchylky, vzniká strategická mezera“ (Vollmuth, 2004, s. 312).

- **Technika scénáře**

Jedná se o předpokládané vývoje a k nim vytvořené podklady pro plánování. „Technika scénáře je pro své kompletní pojetí dobře uzpůsobena pro použití dodatečných úvah a vyhledávání nových tendencí vývoje, aby byla budoucnost lépe odhadnuta“ (Vollmuth, 2004, s. 315).

2) STRATEGICKÝ CONTROLLING V PODNIKU

- **SWOT analýza**

SWOT analýza obecně definuje silné a slabé stránky podniku, ale také příležitosti a možné hrozby. Cílem je tedy získat komplexní pohled a důležité informace o organizaci. Primární je pak pro podnik minimalizovat hrozby, využít příležitosti, držet si silné stránky a zaměřit se na slabé stránky, které je nutno posílit.

- **Analýza potenciálu**

Potenciálová analýza slouží jako důležitý nástroj pro zlepšení strategického plánování.

„Na základě potenciálové analýzy je třeba zavést speciální opatření vedoucí k posílení zjištěných stránek a k postupné eliminaci slabin podniku“ (Vollmuth, 2004, str. 279).

„Výsledky potenciálové analýzy jsou základem pro přezkoumání a zlepšení podnikových strategií“ (Vollmuth, 2004, str. 280).

- **Křivka průběhu výroby**

Důležité je uvažovat, že výrobek má určitý životní cyklus, kterým prochází. „Fáze životního cyklu výrobku jsou: uvedení na trh, růst, zralost a ústup“ (Vollmuth, 2004, s. 281).

Jednotlivé fáze jsou pro podnik důležitým mezníkem, neboť každé této etapě náleží určitá rozhodnutí, která musí organizace vzít v úvahu.

- **Komplexní řízení jakosti**

Komplexní řízení jakosti (TQM = Total Quality Management) je koncepce řízení, jež prochází celým podnikem.

„Základní principy TQM obsahují zejména identitu v provádění úkolů a odpovědnosti za výsledek, procesní orientaci, prevenci, chápání každého pracovníka zároveň jako zákazníka a plynulé zlepšování jakosti“ (Vollmuth, 2004, s. 293).

Obě tato zaměření, jak operativní controlling, tak i strategický controlling, mají řadu specifík.

Na následujícím *Obr. 3* jsou zobrazeny jejich základní odlišnosti.

Kritérium	Operativní controlling	Strategický controlling
Časový horizont	omezený	neomezený
Veličiny	kvantitativní	kvalitativní
Okolí	zmapované, známé, předvídatelné	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné
Počet variant	nízký	vysoký
Charakter problému	strukturovatelné	jedinečné, obtížně strukturovatelné
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Hierarchie řízení	nízká	vysoký

Obr. 3 – Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu (Mikovcová, 2007, s. 29)

2.4 Historie, vývoj a budoucnost controllingu

Počátky controllingu se začaly objevovat na americkém kontinentě přibližně před sto lety. „Původně se tímto pojmem začal označovat specifický druh plánování a kontroly v oblasti účetnictví a financování, později se rozšířil i do ostatních podnikových činností“ (Kutáč, Janovská, 2012, s. 9).

Jednalo se o americké firmy jako General Electric Company³, Ford Motor Company a jiné. Rozvoj controllingu nastal v období Velké hospodářské krize, kdy bylo nutné změnit dosavadní způsoby vnitropodnikového řízení firem. Největší rozmach byl však v 50. a 60. letech minulého století v USA. Náplní controllerů tehdy bylo široké spektrum činností, od plánování, vyhodnocování, návrhů opatření, až po daňové záležitosti, pojištění a finance. (Kutáč, Janovský, 2012).

„V 70. letech se funkce controllera transformuje do funkce finančního manažera, jehož úlohou je plánování, získávání kapitálu, účetnictví a controlling, hodnocení a poradenství“ (Mikovcová, 2007, s. 10).

V evropském měřítku se controlling uplatňuje až po 2. světové válce, a to zejména v Německu. Důvodem je i skutečnost, že pozice controllerů jsou zřizovány americkými firmami, které zde mají pobočky. Významný tlak na efektivní řízení a optimalizaci podnikových činností přichází v 70. letech s vlivem světových změn týkajících se stagnace průmyslu či ropné krize. Controlling se tedy zavádí jako jedno z řešení, jak se s těmito problémy vyrovnat (Mikovcová, 2007; Kutáč, Janovský 2012).

Rozvíjen je nejen v podnikové sféře, ale i na půdě akademické. „Snaha o teoretické uchopení controllingu nakonec vedla k rozpracování controllingu jako samostatné disciplíny podnikové ekonomiky“ (Mikovcová, 2007, s. 11).

V České republice se první controllingové řízení objevuje ve 20. letech minulého století, kdy se firmy inspirovaly americkým světem. Za významného prosazovatele controllingu je považován Tomáš Baťa. Jeho podnik byl uznáván jako světově konkurenční nejen kvůli kvalitním výrobkům, ale i díky systému řízení. Po poválečném období nastalo centrální řízení, tedy i utlumení rozvoje controllingu. Až v 90. letech s přechodem na tržní ekonomiku nastává opět rozvoj (Kutáč, Janovský, 2012).

³ Zajímavostí je skutečnost, že společnost General Electric Company jako první ve svém oboru zřídila pracovní pozici controllera (Kutáč, Janovská, 2012)

Budoucnost a controlling? Samozřejmě controlling není jen rozmarem současnosti. Neustálý vývoj technologií, ale vlastně i celého světa, nutí podniky zrychlovat tempo a tak se musí přizpůsobovat trendům, jinak na trhu dlouho neobstojí.

Controlling je „prostředek“ jak zefektivnit řízení podniku, jak optimálně plánovat, kontrolovat a řídit důležité informace. Samozřejmě nemůže být brán jako univerzální přístup, neboť každý podnik je svým způsobem jedinečný. Do budoucna by se tedy controlling měl neustále vyvíjet a být pro podnik důležitým vodítkem. Nemělo by se však jednat o pouhé „honění se za čísly“, ale spíše by měl být brán jako opora podnikového řízení. Controlling se také bude více zaměřovat i na nefinanční cíle podniku (např. environmentální controlling). Stále více se bude prolínat funkce manažera a controllera, kdy můžeme čekat větší závislost.

Co je často controllingu vytýkáno, je složitost informačních, plánovacích a kontrolních systémů, ze které pak vyplývá i růst nákladů a hlavně ztráta času (Eschenbach, 2004).

Perspektivou by tedy mělo být určité zeštíhlování systémů podporujících řízení. Podnik by se tedy měl více zaměřit na podstatné činnosti a vzít v úvahu známé Paretovo pravidlo 80:20⁴.

Dle mého názoru nastanou změny controllingu v těchto bodech:

- snaha o eliminaci odchylek,
- rychlejší tok a předávání informací, a to všem zaměstnancům,
- soustředění se na podstatné věci (priority),
- optimální velikost reportingových výstupů a jiných potřebných dat,
- rychlejší identifikace a odstranění neefektivních činností,
- rychlejší uplatňování změn,
- zeštíhlení informačního systému a zrychlení komunikačních toků v rámci podniku,
- důraz na sdílené datové úložiště v rámci podniku,
- zeštíhlování controllingových aktivit (optimalizace),
- užší spolupráce controllera, a to nejen s managementem.

Pro podnik bude tedy výsledkem: úspora nákladů, zprůhlednění toku peněz, odhalení slabých míst v podnikových procesech, dostupnost významných informací ve správný čas, eliminace odchylek, znatelná úspora času, zeštíhlení atd.

⁴ Pozn.: Paretovo pravidlo 80:20 – 80% výstupů je výsledkem 20% vstupů, obecně by se tedy podnik měl soustředit na důležité činnosti, které jsou pro něj přínosné (poměr je orientační – smyslem je většina vs. menšina)

3 NÁKLADY

Cílem každého podniku je řídit svoje náklady. Vědět, které náklady může ovlivňovat (optimalizovat) a které jsou fixní a musí s nimi počítat každý měsíc. Každý podnik by měl mít svoje náklady podložené výpočty a měl by vědět, kde jsou jeho „mezery“, aby mohl náklady snižovat. Nákladům by se měla věnovat pozornost nejen na úrovni celopodnikové, ale hlavně v rámci jednotlivých nákladových středisek. Předpokladem efektivního řízení celého podniku je tedy podrobná segmentace do stejnorodých skupin.

Eschenbach uvádí důležitou skutečnost, a to, že je vhodné provádět porovnání obzvláště se špičkovými podniky – benchmarking, kdy se zabrání plánování výnosů a nákladů na základě starých zvyků. Podnik by se neměl soustředit jen na výši jednotlivých nákladů, ale hlavně na jejich strukturu (složení), neboť plánování, sledování, měření a řízení nákladů vyžadují přítomnost promyšlených nástrojů a postupů (Eschenbach, 2004). Popesko ve své knize výstižně definoval řadu změn a procesů, které měly vliv na nákladovou strukturu podniků. Jedná se například o nárůst automatizace (a s ním spojený pokles pracovníků vykonávajících specifické výkony), diverzifikovanější struktura produktů, náročnější požadavky zákazníků na komplexní produkty, nárůst počtu a objemu vykonávaných režijních činností, zkracování životního cyklu výrobků atd. (Popesko, 2009).

3.1 Hospodárnost, ekonomická účinnost, efektivnost

Na základě vzájemného vztahu vynaložených nákladů a získaného efektu (ekonomického prospěchu) lze podle Krále vyvodit významná kritéria vztahující se k realizaci výkonů. Jedná se o *hospodárnost*, která „vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu“ (Král, 2002, s. 41). To je zajisté sledováno každým podnikem, kdy volí určitý poměr mezi úsporou a vytížeností. Předem si však organizace musí určit předpokládanou výši nákladů, se kterými pak budou srovnávat skutečně dosažené náklady.

Vedle hospodárnosti je druhým významným kritériem *ekonomická účinnost*. „Její úroveň je výsledkem souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem“ (Král, 2002, s. 42). V tomto případě se nejedná o nic jiného než o komparaci nákladových vstupů s výnosy, tedy o identifikaci velikosti zisku. Fibírová analogicky uvádí: „ekonomická efektivnost je důležitým kritériem racionality vynaložených nákladů“ (Fibírová, 2005, s. 70).

Můžeme rozlišovat různé úrovně zisku, kdy dle Krále patří mezi nejdůležitější: zisk z hlavní ekonomické činnosti, zisk z běžné činnosti, mimořádný zisk, čistý zisk a nerozdělený zisk.

Jako třetí a zároveň poslední kritérium je sledována *ekonomická efektivnost*. Jedná se vlastně o ekonomickou účinnost, kdy je „úroveň zisku navíc vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů (aktiv), které jsou v podniku vázány, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, který se podílí na tvorbě, ale i čerpání zisku“ (Král, 2002, s. 44). Obecně lze tedy pojem efektivnost chápat jako určitou schopnost podniku zhodnotit zdroje do podnikání vložené.

3.2 Pojem náklady a možná pojetí

„Náklady lze charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku“ (Synek, 2010, s. 39).

To je jedna z možných definic, která vystihuje tento pojem. Je však důležité odlišovat zaměření manažerského účetnictví, od kterého se následně odvíjí i interpretace tohoto pojmu.

Lze tedy rozlišovat:

- a) finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů,
- b) hodnotové pojetí nákladů,
- c) ekonomické pojetí nákladů (Král, 1997, s. 41).

Finanční pojetí nákladů je významné pro evidenci jednotlivých složek majetků ve finančním účetnictví a oceňování. „Založeno je na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Náklady se tak chápou jako peníze investované do určitých výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši“ (Král, 1997, s. 41-42).

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení (linie útvarů nebo linie výkonů). „Je založeno na relacích, které primárně zdůrazňují spotřebu anebo využití reálných ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v čase uskutečňování příslušných procesů“ (Král, 1997, s. 44).

Ekonomické pojetí definuje Král následovně: „maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy“ (Král, 1997, s. 50–51).

3.3 Druhové a účelové členění nákladů

„V rámci této klasifikace členíme náklady dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu“ (Popesko, 2009, s. 34). Tak definuje Popesko druhové členění nákladů. Druhová klasifikace nákladů má své využití i při zpracování základních účetních výkazů, např. u výkazu zisku a ztráty.

Druhové náklady jsou dle Krále charakteristické:

- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní; předmětem zobrazení se stávají hned při jejich vstupu do podniku,
- jsou to náklady externí; vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů,
- z hlediska možností jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché (Král, 1997, s. 144).

Těmito vlastnostmi autor vystihl to, že druhové zachycení nákladů je informačním podkladem vztahu mezi nutností zdrojů a vnějším okolím. Nelze však opomenout ani význam týkající se makroekonomie, kdy se v některých evropských zemích uplatňují i ve finančním účetnictví. Jako nevýhodu tohoto členění Král označuje fakt, že nezohledňuje účel vynaložení nákladů. Na druhou stranu Fibírová uvádí výhodu tohoto členění: „předností je průkaznost a jednoznačnost“ (Fibírová, 2005, s. 97).

Dle Synka patří mezi základní nákladové druhy následující položky:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, platy, provize, náklady na sociální zabezpečení, sociální náklady),
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- finanční náklady (Synek, 2010, s. 40).

Druhové členění umožňuje podniku vnímat náklady v jejich vazbě na dílčí plány. Samozřejmě úroveň třídění je v režii podniku.

Účelové členění lze chápat na různé škále podrobnosti. „Princip účelovosti nákladů prostupuje celým transformačním procesem uskutečňování finálních výkonů, od jednotlivých operací až po finální výkon“ (Král, 1997, s. 148). Sledování tedy začíná zeširoka (na úrovni útvarů) až po detailní sledování jednotlivých operací nebo aktivit.

U tohoto členění se navíc rozlišuje dvojitá úroveň, třídění podle útvarů (středisek) a třídění podle výkonů. Buď se tedy sledují náklady dle jednotlivých středisek organizace, kdy je lze přímo přiřadit nákladovému středisku – jednicové náklady střediska, nebo náklady nelze přiřadit a jedná se o režijní náklady střediska – resp. střediskové náklady (Král, 1997).

Druhou možností je sledovat náklady na jednotlivé výrobky. Sem řadíme přímé náklady, které je možné přiřadit jednotlivým druhům výrobků, nebo náklady nepřímé, jež nelze na výrobky přímo kvantifikovat, ale je nutný propočít přes přírůstky (Král, 1997).

3.4 Další členění nákladů

Jedno z dalších možných členění nákladů je *dle závislosti na změnách objemu výroby*. Náklady se rozlišují fixní a variabilní. „Variabilní náklady se mění se změnami objemu výroby - buď proporcionálně, nadproporcionálně nebo podproporcionálně“. Naopak fixní náklady „zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na měnící se objem výroby“ (Synek, 2010, s. 42-43).

Toto rozdělení je využitelné spíše v krátkodobém horizontu. V dlouhodobém měřítku se může měnit výrobní kapacita, fixní určení nákladů je také individuální. Vzájemný vztah nákladů a objemu produkce vyjadřuje Synek nákladovou funkcí:

$$N = F + n \cdot q,$$

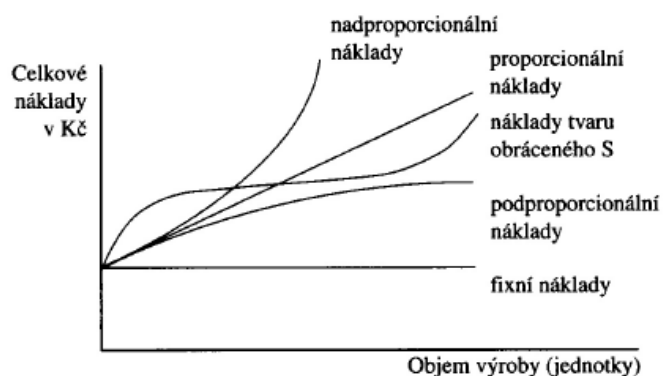
kdy: N ... celkové náklady v Kč,
 F ... fixní náklady,
 n ... variabilní náklady na 1 ks,
 q ... objem výroby v naturálních jednotkách (př. v ks).

Z tohoto vztahu lze úpravou $\frac{N}{q}$, tedy vydělením q , stanovit náklady na jednotku objemu

výroby, resp. průměrné jednotkové náklady N_j . Tedy: $N_j = \frac{F}{q} + n$.

Z předpisu funkce N_j lze tedy jednomyslně říci, že s rostoucím objemem výroby (tedy s rostoucím q) se budou jednotkové náklady snižovat. „Fixní náklady se rozpouštějí do stále většího objemu produkce, jedná se o tzv. degeneraci nákladů“ (Synek, 2010, s. 43).

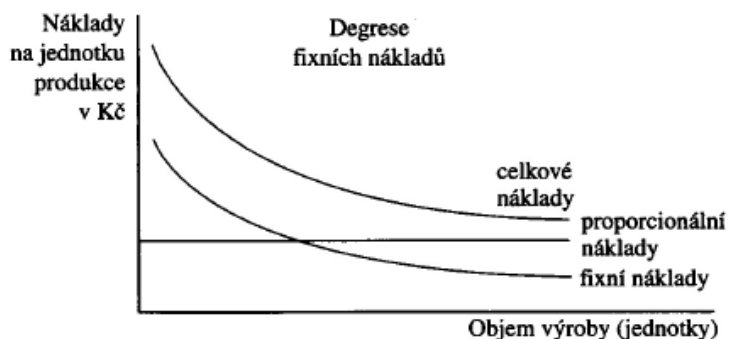
Pro lepší znázornění vzájemného vztahu nákladů (variabilních a fixních) je jejich průběh vykreslen grafickým vyjádřením (viz *Obr. 4*)



Obr. 4 – Průběh celkových nákladů (Zdroj: Synek, 2010, s. 43)

Fixní náklady mají horizontální průběh, kdy změny jsou pouze skokového rázu (hlavně v případě technologických změn). Variabilní náklady se mění buď proporcionálně (tedy stejně rychle), nadproporcionálně (rostou rychleji oproti objemu produkce), nebo podproporcionálně (rostou pomaleji než objem produkce). Souhrnně je vývoj variabilních nákladů znázorněn křivkou *obráceného S* (Synek, 2012).

Na následujícím *Obr. 5* je pak graficky zachycen průběh jednotkových nákladů. Je zde patrná skutečnost, kterou správně uvádí Synek, a to že s rostoucím objemem výroby se jednotkové náklady snižují. Výstižně je to odůvodněno rozpouštěním fixních nákladů do většího objemu produkce. Je to logické odůvodnění - čím bude vyrobeno více kusů, tím nižší budou náklady na jeden produkt.



Obr. 5 – Průběh jednotkových nákladů (Zdroj: Synek, 2010, s. 44)

Pro určení nákladové funkce existuje několik metod. Synek definuje jako v praxi nejvíce používanou metodu logického třídění nákladů, zde je však nutno znát konkrétní podmínky v podniku. Další metodou, která se využívá, je regresní a korelační analýza, které pracují s analýzou historických dat podniku.

Samozřejmě čím delší časovou řadu má podnik k dispozici, tím přesnější analýzy lze zpracovat. „Průběh časových řad se může vyznačovat různými rysy. Změnu úrovně se snažíme popsat nějakou funkcí“ (Sekerka, 1999, s. 201). V promítnutých časových řadách se pak podnik snaží najít určitý trend, a podle něho predikovat budoucí vývoj. Poměrně rychlou metodou je metoda dvou období, které „spočívá v řešení dvou lineárních funkcí sestavených z údajů dvou období, jednoho s malým, druhého s velkým objemem výroby“ (Synek, 2010, s. 44). Její nevýhodou je však malá spolehlivost.

Využití nákladových funkcí je časté v otázkách týkajících se bodu zvratu. „Bod zvratu představuje objem výroby, při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům, kdy podnik již není ztrátový, ale ještě nedosahuje zisku“ (Synek, 2010, s. 48). Jedná se vlastně o stav, kdy výkony podniku pokryjí jak variabilní, tak i fixní náklady. Určení tohoto bodu je pro podnik významné, neboť se od něho odvíjí další rozhodnutí. Navíc počínaje každým přírůstkem k tomuto množství přispívají výrobky k tvorbě zisku (Synek, 2010).

Dalším možným členěním jsou *náklady podle původu spotřebovaných vstupů*, kdy jsou rozlišovány: „spotřebované vstupy, které mohou pocházet z okolí podniku - tyto náklady nazýváme prvotní náklady, nebo též externí“. Naproti tomu „druhou skupinou jsou náklady druhotné, též interní, vznikající spotřebou vnitropodnikových výkonů, tyto náklady mají komplexní charakter“ (Synek, 2010, s. 44-45).

3.5 Dělení nákladů - shrnutí

Téma obecného dělení nákladů perfektně vystihla Fibírová. „Porozumět jakémukoliv členění nákladů znamená v první řadě porozumět tomu, proč je toto členění potřebné. Každé členění nákladů je důležité, pokud poskytuje informace pro řešení rozhodovací úlohy, kterou jiným členěním nákladů není možné řešit“ (Fibírová, 2005, s. 99).

Tato citace tak více než kterékoliv jiné vystihuje skutečnost, že na dělení nákladů lze nahlížet z více pohledů, avšak podnik by měl zpočátku řešit smysl a význam dělení a v další řadě i přínos. Nemusí tak využívat pouze obecně známé kategorizace nákladů - může odvodit

vlastní dělení přizpůsobené podmínkám podniku, měl by však vždy porovnávat potřebnost a přínosnost.

3.6 Controlling nákladů

Jedna z dalších větví controllingu je nákladový controlling. „Nákladový controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku“ (Lazar, 2012, s. 178).

To je jedna z možností, jak definovat pojem nákladový controlling. Smyslem je dle logického uvážení nejen úspora v oblasti nákladů, ale i zjištění dalších okolností směřujících ke zlepšení nejen finanční situace podniku.

3.6.1 Zavádění nákladového controllingu

Hermann s Lazarem ve své knize dokonale vystihli podstatu zavedení nákladového controllingu v podniku, která je mnohem složitější a nespočívá pouze v novém softwaru. „Rozhodnout se pro aplikaci nákladového controllingu neznamena hledat systém, který by nějakým způsobem přetřídil data získaná z účetnictví a pracoval za nás. Je to rozhodnutí o naprosté změně všech činností v podniku a o novém přístupu každého odpovědného pracovníka ke způsobu rozhodovací činnosti“ (Hermann, Lazar, 1999, s. 33).

To je důležitá skutečnost, která se v podniku před zavedením nákladového controllingu musí vyřešit. Není to pouze na dohodě vrcholového managementu, ale o komunikaci směrem dolů. Všichni zaměstnanci by měli pochopit význam tohoto zavádění a mělo by být vysvětleno, jakým způsobem bude nákladový controlling aplikován, všechny změny s tím související a hlavně specifikovat vliv na jejich funkce, činnosti, rozhodování atd. Základem je detailně zpracovaný plán, kde budou jasně deklarované změny a hlavně důvody těchto změn. „Tomu se musí přizpůsobit plánování, metodika účtování a způsoby oceňování, restrukturalizace účtového rozvrhu, změny organizační struktury v podniku a hlavně pak oblast vyhodnocování skutečnosti s dosaženým plánem a vlastní odchylkové řízení k eliminaci odchylek dosažené skutečnosti od plánu“ (Hermann, Lazar, 1999, s. 33).

Lze vyslovit názor, že není-li smysl controllingu všemi pracovníky správně pochopen, nemůže být ani efektivně používán.

Neopomenutelnou úlohu zde sehrává pozice controllera, kdy se jedná o člověka znalého podniku. „Tento pracovník musí být vybaven nejen velkým objemem znalostí z oblasti ekonomiky, účetnictví, logistiky a teorie řízení, ale musí být velmi komunikativní, analyticky uvažující, ale naprosto nekompromisní při pojmenování příčin dosažených odchylek skutečnosti od plánu“ (Hermann, Lazar, 1999, s. 33). Nelze nezmínit ani důležitost softwarové podpory, která je pro controlling stěžejní.

3.6.2 Principy nákladového controllingu

Lazar definuje několik principů nákladového controllingu, které jsou jeho pilířem. Jedná se o:

- princip odpovědnostních okruhů,
- princip místa a příčiny vzniku nákladů,
- typy nákladových středisek,
- typy nákladových účtů,
- teorie odsouhlasovacího můstku (Lazar, 2012, s. 205).

Co se týká *principu odpovědnostních okruhů*, jedná se o to, že by se měla určit základní informační jednotka controllingového výkaznictví. Nejčastěji je určen odpovědnostní okruh (tedy oblast personální) (Lazar, 2012).

V *principu místa a příčiny vzniku nákladů* je důležité analyzovat jednotlivé náklady dle místa čerpání. Podnik musí přesně evidovat příčinu vzniku jednotlivých nákladů a zjišťovat jejich smysluplnost. Nelze opomíjet ani místo vzniku nákladů pro jednotlivé účetní operace (např. opravy a údržby) z důvodu provázanosti. Samozřejmě to v praxi nemusí být vždy jednoduché, ale vždy by se nějakým logickým způsobem mělo určit místo čerpání nákladových položek (Lazar, 2012).

„U variabilních a zvláštních jednicových nákladů jsou podkladem materiálové a mzdové kalkulace, dále pak objem základen a výše konstant u jednotlivých účtů a středisek“ (Lazar, 2012, s. 206).

V oblasti fixních nákladů slouží pak jednotlivé dílčí plány k podkladu pro sestavení ročních plánů. Čím je složitější organizační struktura podniku, tím je i náročnější dokumentační evidence (Lazar, 2012).

U principu typu nákladových středisek považuje Lazar za důležité rozčlenit podnik na několik středisek. Definuje střediska, která je možná použít prakticky pro všechny podniky. Jedná se například o Typ 0 – Hlavní výroba (pohyb výrobků během výrobního procesu),

Typ 1 – Správní středisko (administrativní činnosti, řízení), Typ 2 – Sklady MTZ (skladování materiálu a surovin), Typ 3 – Pomocné, obslužné středisko (zabezpečení obsluhy hlavní výroby), Typ 4 – Technická kontrola (řízení jakosti), Typ 5 – Odbyt (prodej výrobků a s tím spojené aktivity), Typ 6 – Odsouhlasovací můstek (střediska neovlivňující vlastní činnost podniku) (Lazar, 2012).

K tématu nákladových středisek nelze nezmínit následující citaci. „Problém jakéhokoliv určení nákladových středisek spočívá v tom, že musí být uzavřeny kompromisy. Přitom je výhodnější, tj. hospodárnější, sledovat více malých nákladových středisek než méně středisek velkých“ (Helmut, 2005, s. 68). S touto myšlenkou zásadně nesouhlasím. Nevím, kde bere autor přesvědčení, že větší počet menších nákladových středisek je pro podnik výhodnější. Dle mého názoru jsou obě dvě možnosti nevhodné a myslím si, že podnik bude hledat určité optimum, tedy nějaký střed mezi malým a velkým počtem nákladových středisek. Tento názor potvrzuje i Wagnerová, kdy jako jednu z podmínek fungování nákladového controllingu uvádí: „vytvoření optimálního počtu nákladových středisek s rozdělením na hlavní a vedlejší, kdy vedlejší střediska vytvářejí "zázemí" pro činnost středisek hlavních“ (Wagnerová, 2002, s. 57).

U typů nákladových účtů je důležitá detailní specifikace účtů 5. třídy. Smysl to má pro následné sestavování plánů, kalkulace atd. Podnik by určitě měl sledovat tyto nákladové položky jednotlivě za každé středisko (resp. organizační jednotku). Je to z důvodu následné kalkulace, ale je zde i určitá kontrola hospodaření (Lazar, 2012).

Odsouhlasovací můstek slouží k evidenci nákladů, výnosů, ale i veškerých činností a aktivit, které mají dopad na náklady a výnosy, ale nemají vazbu na hlavní činnost podniku. Jelikož by tyto skutečnosti ovlivňovaly například cenové kalkulace, evidují se na zvláštním účtu. Zůstatek tohoto účtu se připočítá ke controllingovému výkazu, kde musí být následná vazba na výkaz zisku a ztráty (Lazar, 2012).

4 VLASTNÍ POHLED NA CONTROLLING

Předchozí teoretické kapitoly byly napsány na základě několika různých knih a článků zabývajících se controllingem. Celkově lze však říci, že všechny knihy se opírají o stejné základy – o autory jako jsou Eschenbach, Freiberg, Reichman, Mayer a Mann. Přestože se jedná o literaturu starší, není její obsah a smysl převedený na současnost nijak zastaralý.

Samozřejmě svět je globalizovaný, změny jsou rychlé, ale podstata controllingu se nezměnila. Po přečtení literatury, zabývajících se tímto tématem, bylo vyvozeno následujících závěrů a poznatků:

Jednomyslně lze říci, že controlling není pouze rozmarem současnosti, ale má i v budoucnosti smysluplné uplatnění. Dle mého názoru se však controlling nebude tolik zaměřovat na výrobu a finanční výkonnost, kde je dnes jeho primární úloha. Tam, si myslím, mají firmy svoje náklady už vyřešené, neboť finanční krize, která u nás vypukla v roce 2008, prověřila řadu podniků. V budoucnu se controlling bude zaměřovat více na oblast administrativní, environmentální, informační aj. V těchto oblastech mají dle mého názoru podniky značné rezervy, jak náklady snižovat. Samozřejmě controlling není jen o snižování nákladů, což je hlavní mýlka nezalých oboru. Je to o určitém řízení, evidenci, efektivním a rychlém informačním systému, zrychlení komunikačních toků, určení priorit, eliminaci (minimalizaci) odchylek, spolupráci controllingového oddělení s managementem atd. Zde mají organizace ještě velké možnosti, jak zefektivnit chod podniku, a tak si snížit náklady. I současný rozvoj technologií jde ruku v ruce s controllingem, kdy bez podpory informačního systému nemůže dnes fungovat skoro žádný podnik. Tato oblast se neustále rozvíjí a troufám si říci, že do budoucna bude jednou z forem zeštíhlování administrativy podniku. Vývoj technologií bude mít v organizacích dominantní vliv. Nelze opomenout význam informačního systému, který s controllingem neodmyslitelně souvisí. Je zřejmé, že firmy budou volit na základě své velikosti i „mohutnosti“ odpovídající informační systém. V tomto ohledu je nutná provázanost jednotlivých firemních úseků a jejich datových informací. Na druhou stranu ale i nezávislost a možnost snadno a rychle vygenerovat data, která firma potřebuje.

Do budoucna budou podniky více využívat sdílené datové úložiště, které bude úsporou hlavně časovou. Dle mého názoru se bude i v menších podnicích vyčleňovat oddělení controllingu, jako samostatná organizační úroveň, ne jen jako částečná funkce člověka s jinou pozicí v organizační hierarchii. Myslím si, že vyšší pozornost controllingu bude směřována

i na management kvality a hlavně na procesní řízení. Podniky musí umět lépe zvládat svoje procesy, a to jak ve výrobě, nákupu, vývoji, prodeji, ale i v servisu.

Na závěr lze říci, že podnik nemůže vnímat controlling jako spásu, která vyřeší všechny jeho problémy. Je to o celkové synchronizaci podniku, přístupu lidí, jejich myšlení. Podnik by se neměl bránit ani zavádění nových manažerských nástrojů jako například TQM, Reengineering, Benchmarking či manažerských technik jako jsou ABC, Kanban, Kaizen, BSC atd.

5 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Praktická část diplomové práce je zpracována na podniku LASSELBERGER, s. r. o.

5.1 Základní informace⁵

Název: LASSELSBERGER CERAMICS Holding, s. r. o.

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Sídlo: Adélova 2549/1, Plzeň - Jižní Předměstí 320 00

IČ: 28049152, DIČ: CZ 28049152

Společnost LASSELSBERGER, s. r. o. patří mezi největší výrobce obkladů a dlažeb v České republice. Co do evropského měřítka, řadí se mezi největší výrobce obkladových materiálů. V České republice firma působí již od roku 1998, kdy v tomtéž roce získala většinový podíl v Chlumčanských keramických závodech a současně i ve společnosti Calofring Borovany. Následující rok se staly členy této skupiny společnosti Keramika Horní Bříza, a. s. a Kemat Skalná, s. r. o. Rozvoj společnosti pokračoval i po připojení společnosti Cemix Čebín, s. r. o. a v roce 2002 došlo k akvizici s firmou RAKO.

V roce 2007 došlo k rozdělení na 3 samostatné podnikatelské subjekty:

- LASSELSBERGER, a. s. – výroba keramických obkladových materiálů,
- LB MINERALS, a. s. – těžba a úprava surovin,
- LB Cemix, a. s. - výroba suchých maltových a omítkových směsí a pastovitých omítek.

Během své existence firma několikrát změnila právní formu a od roku 2009 je zapsána v obchodním rejstříku jako společnost s ručením omezeným.

⁵ Zdroj: internetové stránky firmy

5.1.1 Předmět podnikání

Dle obchodního rejstříku je předmětem řada činností, konkrétně:

- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- kovářství, podkovářství,
- obráběčství,
- zámečnictví, nástrojařství,
- klempířství a oprava karoserií,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona,
- silniční motorová doprava:
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
 - vnitrostátní příležitostná osobní,
 - mezinárodní příležitostná osobní.

5.2 Produkty firmy

Nabídka produktů je rozdělena do dvou skupin, a to RAKO HOME a LB OBJECT. RAKO HOME je označení pro bytovou keramiku, tedy obklady a dlažby do koupelen, kuchyní, chodeb. Tato značka funguje již od roku 1883 a letošní rok oslavila 130. výročí. Je orientována především na koncové zákazníky, kteří mají vysoký nárok na design i užitnou hodnotu výrobků. U značky LB OBJECT se jedná o produkty určené zejména pro různé projekty nebo investiční záměry. U těchto výrobků je hlavní důraz kladen na variabilitu, funkčnost a vysokou užitnou hodnotu.

5.2.1 Typy keramických výrobků – LASSELSBERGER, s. r. o.⁶

Produktové portfolio rozlišuje čtyři typy keramických výrobků, a to:

Vysoce slinuté neglazované dlaždice TAURUS

- keramické mrazuvzdorné obkladové produkty,
- charakteristická je nízká míra nasákavosti (pod 0,5%),
- určené jako obklady do interiérů či exteriérů, kde je nutná vysoká odolnost (působení povětrnostních vlivů, nadměrná zátěž),
- vhodné do restaurací, správních budov, na venkovní terasy či pasáže.

Vysoce slinuté glazované dlaždice typu KENTAUR

- mrazuvzdorné dlaždice s nízkou nasákavostí (pod 0,5%),
- univerzální použití výrobků (jako dlažba nebo obklad do interiérů i exteriérů),
- možné použití v bytech, obytných domech,
- u veřejných objektů je vhodné použít tuto keramiku s protiskluzovou vrstvou.

Glazované dlaždice

- keramické glazované obkladové prvky s vyšší mírou nasákavosti (0,5 – 3,0%),
- použití k obkladům vnitřních podlah a stěn, venkovních fasád, jako obklady a dlažby do kuchyní, koupelen, kanceláří, chodeb,
- nejsou vhodné pro vodorovné plochy teras a balkonů,
- zajímavostí je možnost výroby dlaždic se zlatem, platinou nebo perletí, které lze použít jako ozdobné dlaždice do interiérů.

Obkládačky

- keramické glazované obkladové prvky s vysokou nasákavostí (nad 10%),
- jsou určené pro obklady stěn v interiérech, které nejsou vystaveny povětrnostním vlivům, mrazům, účinkům spodní vody.

⁶ Zdroj: Technický katalog RAKO 2011

Stavební chemie značky LB Ceramic Systém

- nejedná se o keramické produkty, ale o doplněk,
- produkty stavební chemie určené pro přípravu podkladu (lepení, spárování, čištění),
- jedná se o penetrační hmoty, kontaktní hmoty, hydroizolační hmoty, lepidla, silikony, spárovací hmoty, čistící prostředky aj.

5.3 Strategická analýza podniku⁷

Mezi základní předpoklad úspěšného podnikání firmy je správné nasměrování a vytyčení dlouhodobých cílů, tedy tvorba vize firmy a jejího poslání. Vize stojí úplně na začátku všech úvah podniku o jeho strategii a charakterizuje tak budoucí postavení organizace v určitém časovém horizontu.

5.3.1 Poslání a vize společnosti LASSELSBERGER, s. r. o.

Poslání podniku lze definovat následujícími větami:

- jsme rodinná firma s více než stoletou tradicí ve výrobě keramických obkladů,
- tvoříme ze země.

Vizí jsou pro podnik následující priority:

- být upřednostňovaným dodavatelem keramických obkladů (i v evropském měřítku),
- nabídnout zákazníkům kvalitní výrobky s moderním designem za dobrou cenu odpovídající kvalitě výrobků v dané kategorii,
- zefektivnění výrobních procesů a produktivity práce (i v evropském měřítku).

5.3.2 Komponenty vize

„Obsahem vize jsou komponenty, které umožňují stanovení strategických cílů podniku a určení prostředků, jak těchto cílů dosáhnout. Vize musí mít v sobě zahrnutý inovační náboj, tedy vyjádření, jak se organizace v cílovém roce plánu změní oproti současnému stavu“ (Fotr a kol., 2012, s. 24).

Důležité je tedy věnovat specifikaci vize patřičnou důležitost, neboť se od ní dále odvíjí strategické plánování podniku.

⁷ Pozn.: zpracováno na základě konzultací v podniku a s podporou diplomové práce Idy Kubrové – viz. zdroje)

- Zákazníci

Podnik působí na území České republiky pod obchodními značkami RAKO HOME a LB OBJECT. Nejedná se jen o prodej vlastních produktů, ale podnik odebírá i dlažbu od zahraničních výrobců jako příkupy (sokle ze Španělska a Itálie). Obchod je v tuzemsku uskutečňován přes velkoobchodní společnosti, které se specializují právě na prodej v oblasti stavebnin. Malá část obchodů probíhá prostřednictvím přímého prodeje, avšak jedná se pouze o výjimečné zakázky pro jiné podniky či instituce. LASSELSBERGER, s. r. o. tedy převážně dodává zboží vlastním smluvním prodejčům, prodejčům stavebních materiálů a stavebním firmám. Cílem podniku je zaujmout pozici na nových trzích. Spíše se tedy orientovat na zahraničí, kde má vyšší odbyt. Na druhé straně by snaha podniku měla směřovat i na udržení si podílu na trhu tuzemském.

- Produkt a jeho výjimečnost

Nepřetržitý vývoj technologií a zefektivňování výrobních procesů by měly zajistit jedinečnost výrobků této firmy. Výjimečností se myslí jak designová stránka, tak i kvalita. To je možný způsob, jak si firma může udržet svoji stabilní pozici na současných trzích a nejlépe proniknout i na trhy nové. Díky kvalitě výrobků by se firma měla stát upřednostňovaným dodavatelem keramických obkladů a dlažeb. Nabídka výrobků moderního designu a kvality však odpovídá cenové kategorii. Každý rok je na trh uvedena nová řada obkladů a dlažeb, kdy je snaha zaujmout designovou obměnou, ale i využíváním nových materiálů nebo novou technologií výroby.

- Popis trhu a jeho segmentů

Společnost rozlišuje dva trhy, a to tuzemský a zahraniční. Hlavní země, na které podnik směřuje více než polovinu exportu, jsou Německo, Rakousko a Francie. Celkově však vyváží do více jak čtyřiceti zemí světa. Ve velkých zemích disponuje pobočkami, v menších státech pak obchodními zástupci. Na východních trzích, kde měla firma vysoké ambice, dochází k propadu stejně, jako u nás. Problém českého trhu je také ve skutečnosti, že značná část zákazníků tíhne k levnějším variantám substitutů, samozřejmě většinou na úkor kvality. Dochází k upřednostňování levnějších produktů například z Polska. Samozřejmostí je, že podnik LASSELSBERGER, s. r. o. chce být i dále moderní společností s pevným postavením v rámci tuzemského i zahraničního trhu.

- **Technické, technologické a užité přednosti produktu**

Produkty podniku jsou vyráběny v souladu s normou ČSN EN 14411. Jedná se o normu stanovující požadavky na keramické obkladové prvky nejlepší obchodní jakosti. Musejí být dodržovány limity u sledovaných vlastností výrobků, například nasákavost, mrazuvzdornost, odolnost proti opotřebení dlažeb, hygienické vlastnosti, geometrické parametry atd.

- **Strategie záměru**

Hlavním záměrem podniku je do budoucna nadále efektivně využívat svoje disponibilní zdroje, a to s ohledem na životní prostředí. Dosáhnout tak nadprůměrně prosperující úrovně s trvalým růstem hodnoty podniku.

- **Filosofie záměru**

Pro stanovení filosofie záměru je kladen důraz na zákaznické požadavky vyjádřené v rámci marketingového výzkumu či dlouhodobé spolupráce s firmou. Mezi základní principy strategického záměru lze zařadit:

- plnění stanovených cílů (a to všemi zaměstnanci),
- zvyšování pracovního nasazení za podpory zaměstnaneckých benefitů
- zvyšování kvality produktů,
- neustálý vývoj produktů,
- aktivní komunikace se zákazníkem,
- efektivnost a hospodárnost ve výrobě (s ohledem na životní prostředí).

- **Vliv na koncepci a postavení podniku**

S rostoucím důrazem na konkurenční prostředí je nutné zvyšovat pozornost na růst kvality produktů, na jejich inovativní stránku a na cenu odpovídající kvalitě, avšak přijatelnou trhem. Neopomenutelný význam má pro podnik vlastní vzdělávací systém pracovníků, který se týká nejen rozvoje odborných znalostí, ale i jazykových.

- **Veřejná image**

I pro podnik LASSELSBERGER, s. r. o. je důležité působit na veřejnost, tedy na potenciaální zákazníky, vytvářet tak obraz důvěryhodnosti a solidnosti. Dobré jméno je totiž kvalitní vizitkou. Podnik se prezentuje jako sponzor různých kulturních, společenských

i sportovních akcí. Snahou je dodržovat určitý etický kodex, kdy neuvádí žádné skryté náklady, které jsou zákazníci nelibě vnímány.

- Sociální koncepce

Podnik se řadí mezi významné zaměstnavatele Plzeňského kraje. V roce 2012 činil průměrný přepočtený počet zaměstnanců 1 440. Na základě kolektivní smlouvy přísluší všem zaměstnancům určité nadstandardní benefity a jiné firemní výhody.

5.3.3 Úvod do strategické analýzy

V rámci strategické analýzy je důležité na úvod zdůraznit, že firma k implementaci své strategie využívá metodiku Balanced Scorecard (BSC).

V následující části jsou analyzovány strategické cíle podniku dle této metodiky a jejich každoroční zhodnocení z pohledu firmy. Kapitola je napsána na základě podkladů z let 2010-2012, kde je hodnoceno splnění (resp. nesplnění) jednotlivých strategických cílů, a na podkladě dokumentu s plánovanými strategickými cíli na rok 2013. Nejprve bude nastíněn popis těchto dokumentů. Každý dokument má následující podobu, viz *Tabulka 1*.

Tab. 1 - Záhloví tabulky při definování strategických cílů dle BSC⁸

LASSELSBERGER, s.r.o.
Stanovení cílů kvality

Oblasti výkonnosti	Metody měření	Cíle

V Oblasti výkonnosti podnik rozlišuje jedenáct kategorií, a to: Ekonomická výkonnost, Prodej, Marketing, Nákladovost, Investice, Logistika, Výroba, Lidské zdroje, Řízení kvality, Řízení ekonomiky a Nákup. Dále ve sloupci Metody měření není většinou ani tak metoda, jako spíše co se sleduje (např. u oblasti Výroba – vzdělávání, produkt). V posledním sloupci Cíle podnik popisuje konkrétní hodnoty nebo procentuální změny určitých položek, kterých chce dosáhnout.

⁸ Zdroj: interní informace z podniku LASSELSBERGER, s. r. o.

Podnik tento dokument zpracovává vždy na období jednoho roku a v případě, že se jedná o cíle dlouhodobé, přenášejí se do dalších let. Dokument má podobu tabulky, která je rozprostřena několika stránkami, což způsobuje ztrátu přehlednosti. Na první pohled je patrné, že firma nepoužívá rozdělení do 4 perspektiv – finanční, zákaznická, interní procesy a interní potenciál. Nedodržuje ani praktické doporučení „twenty is plenty“⁹, tedy přibližně pět cílů do každé perspektivy. Přibližně lze říci, že v každém dokumentu je cca šedesát cílů, což je dle mého názoru hodně. U *Nákladovosti* je zajímavé, že např. výrobní náklady na m², režijní náklady na m², či správní režie na m² jsou určeny absolutní částkou (jednotky Kč za m²). Dle mého názoru by bylo vhodnější použít rozpětí, neboť i malá odchylka bude označena jako nedosažení cíle. Avšak předpokládám, že je záměrem podniku definování těchto cílů takto přesnými hodnotami. Jinak je většina cílů finančních, u nefinančních cílů je zpravidla cíl jen definován, ale slovní popis vyjadřující měření chybí.

5.3.4 Shrnutí strategické analýzy

Metodiku BSC považuji za velmi propracovanou co do provázání strategie podniku s operativními činnostmi, avšak musí být dodržována určitá pravidla, jinak výsledný efekt není optimální. Dle mého názoru má podnik definováno cílů mnoho. Nejprve by se mělo vyčlenit přibližně pět cílů do každé perspektivy a ty by se dále rozpracovaly na cíle dílčí. Je vhodné využít i strategické mapy, které umožní lepší vizuální pohled. Finanční cíle firmy LASSELSBERGER, s. r. o. vymezené dle metodiky BSC jsou správně číselně kvantifikovány, avšak u nefinančních cílů není uvedeno měřítko a dle mého názoru celkově chybí provázanost s roky předchozími, kdy by podnik měl cíle provazovat a měla by tak být patrná nejen dosažená hodnota jednoho roku, ale i změny oproti rokům předchozím. Lépe se pak identifikuje vývoj změn. Absence přidělení jednotlivých cílů konkrétním pracovištím popř. pracovníkům je určitě závažným nedostatkem, jelikož při nesplnění cílů mohou být problémy s určením odpovědnosti. Další věc, kterou považuji za zcela chybnou, je zjištění, že u jednoho nefinančního cíle je uvedeno „bez měření“. Přitom hlavní myšlenka, proč Kaplan a Norton definovali metodiku BSC, byla snaha určitě „měřitelnosti“ a zdůraznění významu těchto nefinančních cílů.

Můj závěr je ten, že metodika BSC je v podniku neplně využívána a v tomto ohledu vidím značné rezervy, jak zvyšovat výkonnost podniku a lépe porozumět provázanosti strategické a operativní úrovně.

⁹ Zdroj: Šulák, Zahradníčková, 2012, s. 11

5.4 Vlastní návrh strategických cílů dle BSC

V této části jsem na základě dostupných dat vytvořila návrh, jak by přehled strategických cílů dle BSC mohl vypadat, viz *Tab. 2*. Zaměřila jsem se pouze na formulaci strategických cílů a měřítek. Dále je samozřejmě vhodné sledovat jak dosaženou hodnotu, tak i změnu oproti roku předchozímu. Bude tak patrná nejen absolutní hodnota, ale i vývoj v čase.

Tab. 2 – Návrh strategických cílů dle BSC¹⁰

Strategický cíl	Měřítko	Jednotka měření	Současná hodnota (n)	Změna	Očekávaná hodnota (n+1)
FINANČNÍ PERSPEKTIVA					
Dosáhnout určitý provozní zisk	EBIT	tis. Kč			
Snížit náklady firmy	celkové náklady/realizované výkony	%			
Zajistit mezinárodní růst	počet zahraničních zakázek	%			
Snížit zadluženost	ukazatel celkové zadluženosti	%			
ZÁKAZNICKÁ PERSPEKTIVA					
Snižování počtu reklamací	počet reklamací v závislosti na počtu zakázek	%			
Zlepšit image	zákaznická spokojenost	sledovat poptávku po novinkách, zákaznický výzkum, průzkum trhu			
Zajistit logistické služby	smlouva s dopravcem	kvalitní smlouva s dopravcem			
Zlepšit komunikaci se zákazníky	podíl opakovaných nákupů	%			
Zajistit vyšší počet všech zákazníků	počet zakázek	% změna			
INTERNÍ PERSPEKTIVA					
Zvyšovat ziskovost výrobků	čistý zisk/počet výrobků	%			
Předcházet vadným výrobkům	počet vadných výrobků/celkem výrobků	%			
Optimalizace výrobních procesů	čas prostojů, poruchovosti	dny			
Vybudování nových distribučních kanálů	počet vlastních prodejních poboček, smlouvy s novými distributory	počet poboček, počet nových distributorů			
PERSPEKTIVA UČENÍ SE A RŮSTU					
Permanentní vzdělávání zaměstnanců	počet školení, kurzů	% úspěšnosti			
Nabízet inovativní produkty	počet výrobních inovací	%			
Zvýšit strategické myšlení zaměstnanců	počet seminářů, přednášek	zlepšení strategického uvažování, prohloubení strategických znalostí			
Udržet a rozvíjet motivační systém	zaměstnanecská spokojenost	dotazníkové šetření			

¹⁰ Pozn.: vlastní zpracování

5.5 Finanční analýza podniku

Následující kapitola bude věnována finanční analýze podniku. Jelikož v rámci České republiky nenajdeme konkurenta, který by současně velikostí i oborem podnikání odpovídal podniku LASSELSBERGER, s. r. o., bude srovnání některých ukazatelů provedeno s oborovými hodnotami zveřejněnými na stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu ČR.

Zároveň je nutné poznamenat, že jelikož není finanční analýza podniku LASSELSBERGER, s. r. o. stěžejním pilířem diplomové práce, je vypracována v méně podrobném rozsahu. Cílem je pouze vymezit určitou představu o finanční síle podniku a porovnat podnikové výsledky s výsledky oborovými.

5.5.1 Ukazatele likvidity

V Tab. 3 jsou vypočítány ukazatele likvidity, pod nimi pak oborové hodnoty. Výpočty jsou uvedeny za pět let, konkrétně od roku 2008 do roku 2012.

Tab. 3 – Výpočty ukazatelů likvidity v letech 2008-2012 (v tis. Kč)¹¹

	2008	2009	2010	2011	2012
Oběžná aktiva (OA)	2 481 640	2 026 510	2 300 738	2 484 544	2 315 334
Zásoby (Z)	1 373 468	1 066 124	1 212 298	1 344 331	1 521 513
Krátkodobý finanční majetek (kr. fin. maj.)	248 975	271 176	368 858	350 191	98 604
Krátkodobé závazky (kr. záv. I.)	1 402 475	942 065	809 011	897 829	995 479
Krátkodobé bankovní úvěry (kr. záv. II.)	1 819 154	150 000	1 861 275	1 888 389	160 000
Běžná likvidita (L3)					
L3 = OA / kr. záv. I.II.	0,77	1,86	0,86	0,89	2,00
oborové hodnoty	1,42	1,58	1,59	1,60	1,66
Pohotová likvidita (L2)					
L2 = (OA-Z) / kr. záv. I.II.	0,34	0,88	0,41	0,41	0,69
oborové hodnoty	0,95	1,14	1,15	1,15	1,17
Okamžitá likvidita (L1)					
L1 = kr. fin. maj. / kr. záv. I.II.	0,08	0,25	0,14	0,13	0,09
oborové hodnoty	0,18	0,31	0,24	0,31	0,33

Běžná likvidita, označovaná jako L3, má skoro ve všech sledovaných letech výsledné hodnoty pod oborovými výsledky (vyjma let 2009, 2012). L3 tak označuje schopnost organizace dostat podnikovým závazkům. Definuje, kolikrát se krátkodobé závazky promítnou do oběžných

¹¹ Pozn.: vlastní zpracování

aktiv. Hodnoty oboru vykazují rostoucí trend, výsledky podniku jsou značně pod hodnotami oboru. Ve srovnání s odvětvovými hodnotami dosahuje podnik horších výsledných hodnot.

Pohotová likvidita, označovaná jako L2, vykazuje nejednoznačný trend vývoje, navíc ve všech sledovaných letech pod oborovým průměrem. Kromě toho jsou hodnoty ve všech sledovaných letech menší než jedna, což znamená, že podnik nemůže hradit svoje závazky bez prodeje zásob.

Okamžitá likvidita, obvykle označovaná jako L1, nemá jak v podniku, tak ani v oboru jednoznačný trend. Taktéž, jako u pohotové likvidity, byly hodnoty tohoto ukazatele ve všech sledovaných letech pod oborovým průměrem.

Co lze říci o ukazatelích likvidity je to, že vypovídací schopnost je značně omezena. Za první závisí do jisté míry na strategii podniku (velikost držení zásob, hotovosti, atp.) a také je zde problém ten, že data, ze kterých se hodnoty ukazatelů počítají, vycházejí z finančních výkazů sestavovaných na konci roku. Problémem je tedy jejich státnost hodnot, ale i určitá snaha podniku přizpůsobovat ke konci roku výkazy své potřebě. Nepříliš příznivé výsledky v oblasti likvidity lze zdůvodnit velkým množstvím zásob (hotových výrobků) v podniku.

5.5.2 Ukazatele aktivity

Jako další skupina jsou zahrnuty ukazatele aktivity. Opět spočteny za roky 2008-2012 (viz Tab. 4)

Tab. 4 – Výpočty ukazatelů aktivity v letech 2008-2012 (v tis. Kč)¹²

Obrat aktiv (ObrA)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
Aktiva (A)	7 752 438	6 072 305	5 392 889	5 498 829	5 189 515
ObrA = T / A	0,67	0,71	0,60	0,60	0,63
Doba obratu zásob (DOZ)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Zásoby (Zás)	1 778 178	1 368 829	1 212 298	1 344 331	1 521 513
Denní tržby (denní T)	14 135	11 800	8 807	9 054	8 964
DOZ = Zás / denní T	125,8	116,0	137,7	148,5	169,7
Doba obratu pohledávek (DOP)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Krátk. pohledávky (krátk. p.)	859 142	689 210	708 326	768 643	669 057
Denní tržby (denní T)	14 135	11 800	8 807	9 054	8 964
DOP = krátk. p. / denní T	60,78	58,41	80,43	84,90	74,64

¹² Pozn.: vlastní zpracování

Doba obratu závazků (DOZ)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Krátkodobé závazky (krátk. z)	1 402 475	942 065	809 011	897 829	995 479
Denní tržby (denní T)	14 135	11 800	8 807	9 054	8 964
DOZ = krátk. Z / denní T	99,22	79,84	91,86	99,16	111,06
Rychlost obratu zásob (ROZ)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
Zásoby (Zás)	1 778 178	1 368 829	1 212 298	1 344 331	1 521 513
ROZ = T / Zás	2,90	3,15	2,65	2,46	2,15
Rychlost obratu pohledávek (ROP)					
	2008	2009	2010	2011	2012
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
Krátkodobé pohledávky (krátk. pohl.)	859 142	689 210	708 326	768 643	669 057
ROP = T / krátk. pohl.	6,01	6,25	4,54	4,30	4,89

Ukazatel obratu aktiv vykazuje kolísání mezi hodnotami 0,6 – 0,71. Jedná se vlastně o efektivnost využití podnikových aktiv ve výrobní činnosti podniku. Je zřejmé, že čím vyšší hodnoty, tím lépe pro podnik. V podniku však nelze definovat jednoznačný (rostoucí či klesající) trend vývoje obratu aktiv.

Ukazatel doby obratu zásob vyjadřuje vázanost zásob v podniku. Obecným cílem je držet tento ukazatel na co nejnižší hodnotě, avšak ne na úkor problémů při výrobě (tedy respektovat určitou výši pojistné zásoby). Do roku 2009 hodnota tohoto ukazatele klesala, v roce 2010 pokles oproti roku předchozímu. V následujících letech však následoval rostoucí trend. Vysoká hodnota doby obratu zásob sice zamezí případným prodlevám ve výrobním procesu (z pohledu nedostatku zásob), avšak problém je ve vázanosti finančních prostředků, a to jak v hodnotě zásob, tak i v dalších nákladech (např. skladování).

Doba obratu pohledávek je vlastně časová prodleva mezi fakturou a inkasem platby. Ani tento ukazatel nemá v podniku jednosměrný trend. Do roku 2009 hodnota ukazatele klesá, v letech 2010 – 2011 rostoucí tendence, v roce 2012 opět klesající trend oproti roku předchozímu. Příčinou jsou značné výkyvy obou proměnných ve výpočtu. Pro podnik je optimální, pokud je hodnota tohoto ukazatele na co nejnižší úrovni, což znamená rychlé úhrady od odběratelů. Určitě je nutné zdůraznit, že podobnost s výpočtem doby obratu zásob není náhodná. Tyto dva ukazatele spolu úzce souvisí, kdy nejhorší situací pro podnik je rostoucí hodnota obou těchto ukazatelů, což může vést až ke konci podnikání.

Doba obratu závazků definuje platební morálku podniku. Určuje dobu mezi nákupem zboží či službami od dodavatelů a jejich úhradou. Samozřejmě z pohledu podniku by bylo nejlepší

držet úroveň tohoto ukazatele na co možná nejvyšší hodnotě a naopak hodnotu doby obratu pohledávek na co nejnižší. Co se týká vývoje ukazatele, v roce 2012 byla hodnota ukazatele ve srovnání s pěti sledovanými roky nejvyšší. Růst byl způsoben zvýšením krátkodobých závazků a současným snížením denních tržeb (vždy oproti roku předchozímu).

Rychlost obratu zásob můžeme po rozkladu vzorce definovat jako přeměnu zásob v podnikové tržby. Jedná se o dobu, po kterou oběžný majetek projde celým svým koloběhem. Je zřejmé, že čím rychleji to bude, tím pro podnik lépe. Nejlepší hodnoty tohoto ukazatele, z hlediska sledovaného období, bylo dosaženo v roce 2009, naopak nejnižší hodnoty v roce 2012. Značný vliv na to měla výrazná změna hodnoty zásob v letech 2011, 2012.

Rychlost obratu pohledávek vyjadřuje tempo přeměny pohledávky v peněžní prostředky. I zde je cílem podniku držet ukazatel na co nejnižší úrovni. Do roku 2011 byla v podniku klesající tendence, v roce 2012 potom mírný růst (oproti roku předchozímu).

5.5.3 Ukazatele rentability

Následují ukazatele rentability. Ty jsou srovnány s oborovými hodnotami, viz *Tab. 5*.

Tab. 5 – Výpočty ukazatelů rentability v letech 2008-2012 (v tis. Kč)¹³

Rentabilita aktiv (ROA)					
	2008	2009	2010	2011	2012
EBIT	-110 663	-1 028 241	263 886	238 107	-19 162
Aktiva (A)	7 423 925	5 576 900	5 392 889	5 498 829	5 189 515
ROA = EBIT / A	-1,49%	-18,44%	4,89%	4,33%	-0,37%
oborové hodnoty	8,81%	5,77%	7,30%	7,20%	7,98%
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)					
	2008	2009	2010	2011	2012
EAT	-229 602	-982 352	121 934	134 180	-84 028
Vlastní kapitál (VK)	3 329 525	2 252 686	2 311 055	2 445 235	2 361 207
ROE = EAT / VK	-6,90%	-43,61%	5,28%	5,49%	-3,56%
oborové hodnoty	10,85%	6,45%	11,62%	11,52%	12,12%
Rentabilita tržeb (ROS)					
	2008	2009	2010	2011	2012
EAT	-229 602	-982 352	121 934	134 180	-84 028
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
ROS = EAT / T	-4,45%	-22,81%	3,79%	4,06%	-2,57%

¹³ Pozn.: vlastní zpracování

Čistá zisková marže (NPM)					
	2008	2009	2010	2011	2012
EAT	-229 602	-982 352	121 934	134 180	-84 028
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
NPM = EAT / T	-4,45%	-22,81%	3,79%	4,06%	-2,57%
Hrubá zisková marže (GM)					
	2008	2009	2010	2011	2012
EBIT	-110 663	-1 028 241	263 886	238 107	-19 162
Tržby (T)	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
GM = EBIT / T	-2,14%	-23,87%	8,21%	7,21%	-0,59%

Mezi jeden z nejznámějších ukazatelů rentability podniku patří rentabilita aktiv. Synonymem pro rentabilitu je ziskovost, ukazatel tedy vyjadřuje schopnost podniku generovat zisk z jeho aktiv. V úvahu se nebere to, z jakých zdrojů je majetek podniku financován. Jelikož však podnik v letech 2008, 2009 a 2012 dosahoval ztráty, vychází hodnoty ukazatele záporné, tedy nepříznivě.

Rentabilita vlastního kapitálu dosahuje v letech 2008, 2009 a 2012 záporných hodnot. To je způsobeno hodnotou EATu, která byla v těchto letech záporná. V roce 2010, 2011 byly výsledné hodnoty ukazatele pro podnik příznivé. Podnikový ROE ovšem zdaleka nedosahuje oborových hodnot, které se pohybují – vyjma roku 2009 – okolo 11%. Největší propad byl v roce 2009, kdy EAT dosahoval kritické úrovně -982 352 tis. Kč, což se projevilo na razantním propadu všech ukazatelů rentability.

U rentability tržeb je situace podobná, čítec u vzorce je také EAT, takže v letech 2008, 2009 a 2012 dosahuje záporných hodnot. Jedná se vlastně o ukazatel nazývaný také - čistá zisková marže. Vypovídací schopnost ukazatele vyjadřuje vlastně zisk podniku připadající na korunu obratu. V podniku LASSELSBERGER, s. r. o. je to v letech 2008, 2009, 2012 ztráta na korunu obratu. Logicky tedy vyšší hodnoty jsou pro podnik příznivější.

Jako poslední je vypočítána hrubá zisková marže, která na rozdíl od čisté ziskové marže vychází z EBITu. Tento ukazatel je brán jako jeden ze srovnávacích pro mezipodnikové účely. Je zřejmé, že vyšší hodnoty jsou pro podnik příznivější. V letech 2008, 2009 a 2012 dosahuje podnik záporných výsledků, což bylo opět způsobeno zápornou hodnotou EATu. V letech 2010, 2011 následuje kladný výsledek hrubé ziskové marže, který byl způsoben jak zvýšením čistého zisku, tak i tržeb.

5.5.4 Ukazatele zadluženosti

V následující Tab. 6 jsou vypočtené vybrané ukazatele zadluženosti, viz Tab. 6.

Tab. 6 – Výpočty ukazatelů zadluženosti v letech 2008-2012 (v tis. Kč)¹⁴

Celková zadluženost					
	2008	2009	2010	2011	2012
Cizí kapitál (CK)	4 069 822	3 316 822	3 075 543	3 050 182	2 816 185
Aktiva (A)	7 423 925	5 576 900	5 392 889	5 498 829	5 189 515
Celková zadluženost = CK / A	54,82%	59,47%	57,03%	55,47%	54,27%
Zadluženost vlastního kapitálu					
	2008	2009	2010	2011	2012
Cizí kapitál (CK)	4 069 822	3 316 822	3 075 543	3 050 182	2 816 185
Vlastní kapitál (VK)	3 329 525	2 252 686	2 311 055	2 445 235	2 361 207
Zadl. VK = CK / VK	122,23%	147,24%	133,08%	124,74%	119,27%
Ukazatel úrokového krytí					
	2008	2009	2010	2011	2012
EBIT	-110 663	-1 028 241	263 886	238 107	-19 162
Nákladové úroky	138 524	118 478	98 579	86 978	78 175
UUK = EBIT / nákl. úroky	-0,80	-8,68	2,68	2,74	-0,25

Z výpočtů je patrné, že hodnoty celkové zadluženosti oscilují přibližně kolem hodnoty 55%. Při logické interpretaci tohoto vzorce vyplývá, že krytí majetku podniku je s více jak 50% cizími zdroji. Samozřejmě pro podnik je cizí kapitál levnějším zdrojem financování, a to jak z pohledu využívání finanční páky, tak i daňového štítu. Nesmí však podnik ohrožovat vysokými finančními náklady.

U zadluženosti vlastního kapitálu je patrný vývoj nad 100%. To je způsobeno strukturou pasiv, kdy cizí kapitál ve všech letech převyšuje výši kapitálu vlastního.

V ukazateli úrokového krytí je opět zohledněna záporná výše EBITu. Interpretace tohoto ukazatele vlastně vyjadřuje kolikrát pokryje hodnota podnikového EBITu platby nákladových úroků. Samozřejmě v letech 2008, 2009 a 2012 dosahuje záporných výsledků, což znamená, že EBIT nestačil ani na pokrytí těchto nákladových úroků.

¹⁴ Pozn.: vlastní zpracování

5.6 Shrnutí finanční analýzy

Obecně je problém je v tom, že podniky sestavují výkazy zpravidla ke konci roku, tj. k 31.12. Vyšší vypovídací schopnost by byla zajištěna pravidelným výpočtem během roku a následným zprůměrováním těchto hodnot. Dalším nedostatkem je určitá možnost podniků zkreslovat svoje finanční výkazy, tedy působit na výši výsledku hospodaření.

V kategorii *ukazatelů likvidity* dosahuje podnik výsledků pod oborovým průměrem. To je dáno strukturou výroby, která funguje na bázi nepřetržitého provozu. Problém je tedy ve vázanosti peněžních prostředků v zásobách. Provoz výrobních zařízení je náročný na energii a vyžaduje nepřetržitý chod výroby, a to i na úkor nadměrného zásobení se hotovými výrobky. U skupiny *ukazatelů aktivity* nejde vyslovit závěr za celou skupinu, ale určitou možností je rozdělení na podobné kategorie. Pro *ukazatele doby obratu* (zásob, pohledávek, závazků) jsou společné značné výkyvy ve vývoji. Podnik by se měl zaměřit na jejich ustálení a u jednotlivých ukazatelů definovat konkrétní hodnotu či rozpětí, kolem kterého by měl ukazatel kolísat. U kategorie *rychlosti obratu* (zásob a pohledávek) je vývoj stabilnější. Můžeme definovat specifickou oscilaci kolem konkrétní hodnoty. Výsledky těchto ukazatelů jsou v řádech několika mála dnů, což je pro podnik velmi příznivý vývoj. Na velikosti *ukazatelů rentability*, nebo-li ziskovosti, se negativně podepsal vývoj ukazatele EBIT (resp. EAT), kdy ve třech z pěti sledovaných let dosahuje záporných hodnot. Avšak ani v letech, kdy podnik vykázal zisk, nebylo u vybraných ukazatelů dosaženo výše oborových hodnot. U *ziskových marží* (hrubé a čisté) je vypočítávána výše zisku (dle marže) na korunu obratu, resp. i výše ztráty, kdy právě v letech 2008, 2009 a 2012 bylo dosaženo záporné hodnoty obou těchto marží.

Závěrem lze říci, že z provedené finanční analýzy nelze firmu hodnotit jako vynikající z hlediska finančního zdraví. Hlavním negativem jsou záporné hospodářské výsledky (v letech 2008, 2009 a 2012), které se odráží ve výpočtech určitých poměrových ukazatelů. Celková zadluženost společnosti se pohybuje mezi 55-60%, což může být vnímáno jako velmi vysoké riziko z pohledu věřitele (popř. i pro banku), na druhou stranu z pohledu podniku jako levnější financování prostřednictvím cizích zdrojů.

Na základě provedené finanční analýzy podniku LASSELSBERGER, s. r. o. bych definovala finanční stav jako průměrný.

6 CONTROLLING VE ZVOLENÉM PODNIKU

Následující kapitola bude věnována controllingu v podniku LASSELBERGER, s. r. o. Úvodem kapitoly jsou upřesněny některé informace ze sledovaného podniku, které jsou nezbytné pro pochopení dalších skutečností věnujících se přímo controllingu.

6.1 Controlling – úvodní informace

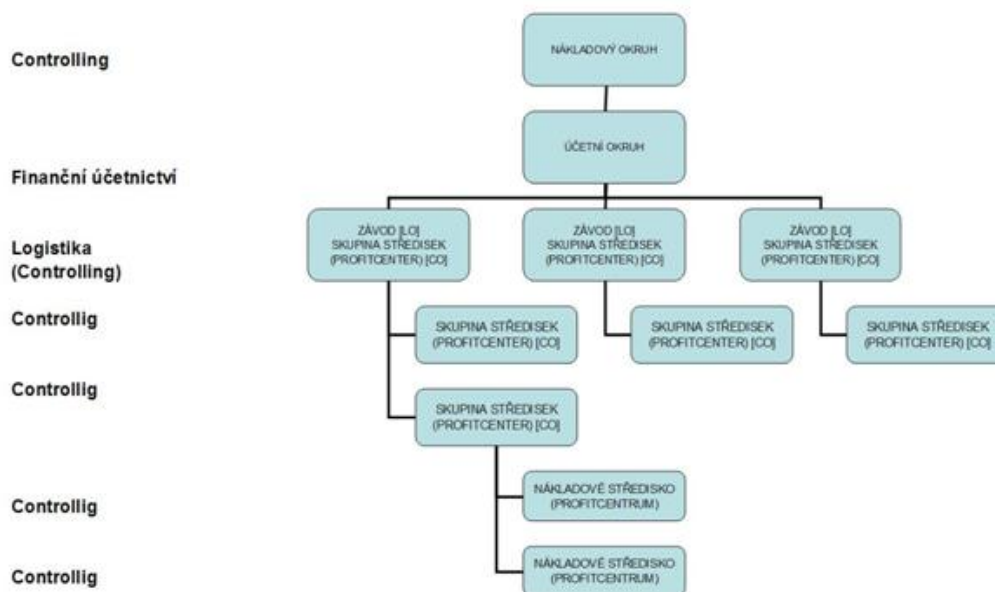
Jak již bylo zmíněno, v roce 2007 došlo k rozdělení na tři samostatné podnikatelské subjekty:

- LASSELSBERGER, a. s. – výroba keramických obkladových materiálů,
- LB MINERALS, a. s. – těžba a úprava surovin,
- LB Cemix, a. s. - výroba suchých maltových a omítkových směsí a pastovitých omítek.

Z hlediska organizační struktury subjektu LASSELSBERGER, s. r. o. má společnost tři jednatele. Generálním ředitelem je jeden z jednatelů – Ing. Blažíček. Pod generálního ředitele spadá šest oblastí – Obchod, Services, Výroba, Logistika, Ekonomický útvar, Interní audit, Vedoucí manažer jakosti. Tyto útvary se dále větví. Právě pod jeden z útvarů, a to pod ekonomický, spadá Controllingové oddělení (Organizační struktura – viz *Příloha E*). Celý podnik se z pohledu finančního controllingu dělí na dva útvary, které se vzájemně doplňují. Jedná se o Keramiku a Services. Keramika řeší konkrétní analýzy a činnosti podniku. Naproti tomu Services poskytuje služby všem podnikům ve skupině, respektive nástroje či nastavení výkaznictví dle požadavků dílčích společností.

Na následujícím *Obr. 6* je pak graficky znázorněna struktura systému SAP s vazbou na controlling, respektive jeho nastavení. Controlling je rovnocenný finančnímu účetnictví. Účtování ve finančním účetnictví kategorizuje do objektů controllingu (profitcentrum¹⁵, středisko, nákladové středisko), kdy celý controlling pracuje v tzv. nákladovém okruhu. Jednotlivé závody se rozpadají na skupiny středisek (neboli profitcentra). Na nejnižší úrovni jsou umístěna nákladová střediska. Z pohledu organizační struktury jsou významným organizačním prvkem závody. Co do provázanosti, slouží k vazbě mezi výrobou, zakázkami údržby a controllingem.

¹⁵ Pozn.: profitcentrum = širší pojem pro evidenci nákladů, mimo nákladových středisek zahrnuje i zakázky (podniková informace)



Obr. 6 – Controlling – základní vazby¹⁶

Co se týká objektů sledování a účtování, výstižně provázanost s controllingem definuje následující *Obr. 7*. Uprostřed se nachází profitcentrum, do kterého vchází 5 větví. Profitcentrum je bráno jako statistický objekt účtování. Vstupují do něj vazby na: *zakázky údržby* (účtování nákladů souvisejících s údržbou), *zakázky modulu CO* (sledování nákladů k jednotlivým střediskům – marketing, IT), *sběrače nákladů* (evidence přímých nákladů, výrobní režie, *nákladové středisko* (evidence režijních nákladů) a jako poslední *objekt výsledku* (sledování vybraných obchodních nákladů – přepravné, výnosů). Profitcentrum sdružuje jak výnosy, tak i náklady. Každý objekt musí mít svůj obraz v profitcentru. Podnik se snaží minimalizovat objekty, které nemají přiřazenou zakázku.¹⁷

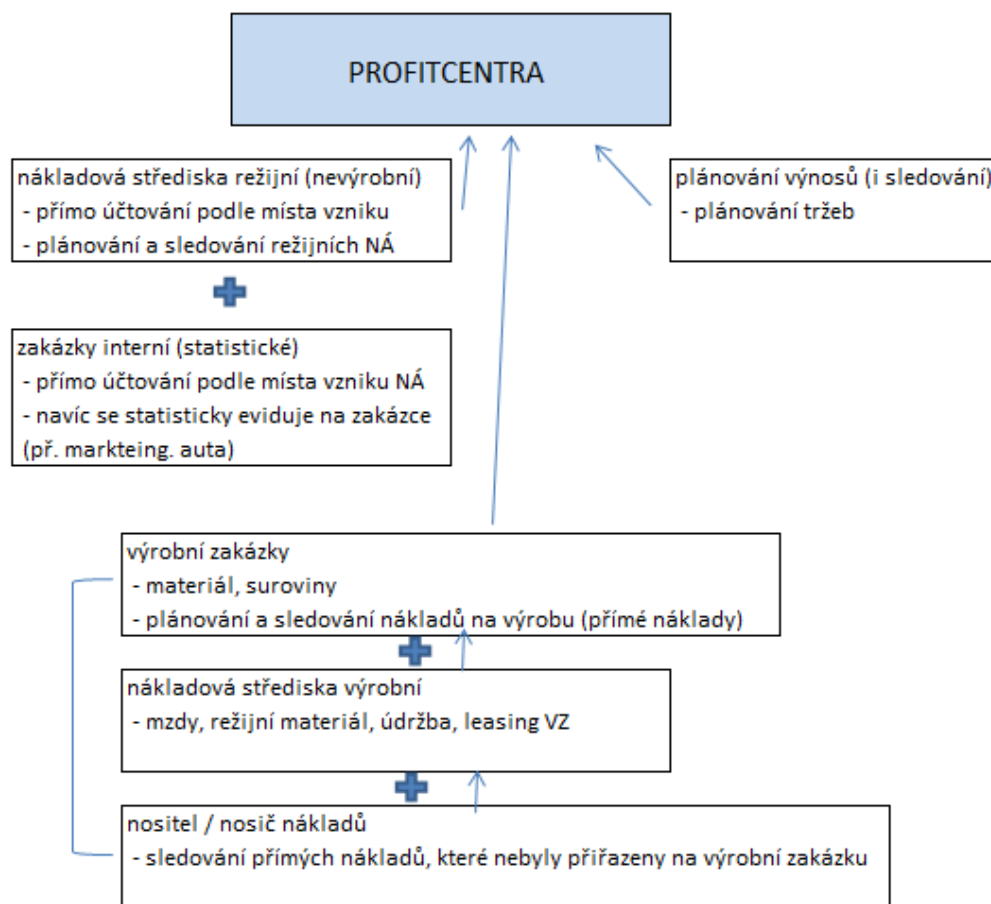


Obr. 7 – Controlling – objekty sledování a účtování¹⁸

¹⁶ Zdroj: interní materiály podniku

¹⁷ Pozn.: tyto případy by se účtovaly rovnou na nákladové středisko

Objekty controllingu dle SAPu lze popsat následujícím schématem, viz *Obr. 8*. Jedná se o plánování a sledování skutečných nákladů, kdy všechny níže uvedené objekty mají přiřazené příslušné profitcentrum. U zakázek rozlišuje podnik výrobní zakázky a interní zakázky (tj. zakázky na sledování režijních nákladů).



Obr. 8 – Objekty controllingu dle SAPu¹⁸

Výrobní zakázky (modul Výroba)

Pro evidenci výrobních nákladů se využívají skupiny výrobní (sériové) - zakázky modulu Výroba, tzn. využíván kusovník (receptura). Kusovník slouží v rámci controllingu pro stanovení plánovaných nákladů, skutečné náklady jsou evidovány na základě skutečného výdeje určitého konkrétního druhu suroviny, materiálu. Materiál uvedený v kusovníku se při výdeji na výrobní zakázku pouze nabídne a je možné jej změnit. Například v kusovníku je uvedena glazura X, při výdeji skutečné glazury není tato k dispozici a je nahrazena glazurou Y.

¹⁸ Zdroj: interní informace podniku (vlastní zpracování)

Vzhledem k provázanosti systému SAP R3 je nutné věnovat pozornost rozčlenění fází výrobního procesu pomocí výrobních zakázek modulu Výroba s vazbou na evidenci polotovarů. Evidence polotovarů a hotových výrobků dle jednotlivých fází je prováděna s využitím modulu Materiálového hospodářství, tj. pomocí kmenového záznamu materiálu. Polotvary a hotové výrobky jsou přijímány a vydávány ze skladu s vazbou na sériovou zakázku.¹⁹ Z pohledu výrobní zakázky je důležitý příjem do skladu a výdej ze skladu do další výrobní fáze. Na základě příjmů a výdeje ze skladu (polotovarů, výrobků) je automaticky provedeno zaúčtování v modulu finančního účetnictví a controllingu, a to o změně stavu nedokončené výroby. Předání rozpracované výroby uvnitř podniku se uskutečňuje za standardní cenu (stálou cenu)²⁰ dle ocenění polotovarů, popř. hotových výrobků. Sériová výroba vyrábí materiál přímo v jakostech (hlavní a vedlejší produkty). Sériové zakázky jsou založeny s delší dobou platnosti (i více než 1 rok). Předpokladem spuštění této výroby je provedení plánovaných kalkulací v modulu Controlling. Při příjmu na sklad (výrobě) v modulu Plánování výroby, na pozadí automaticky vzniká materiálový doklad a doklad Controllingu pro zaúčtování energií (elektrická energie a plyn) na výrobní zakázky, resp. sběrače nákladů.

Výrobní zakázky (modul Controlling)

Výrobní zakázky v modulu Controlling jsou založeny s vazbou na kmenový záznam materiálu (polotovar, výrobek,...). Přiřazení do profitcentra je na zakázku přebíráno z kmenového záznamu materiálu nebo z výrobní verze. Výrobní zakázky se používají pro evidenci výroby bez nutnosti kusovníku (resp. zjednodušeného kusovníku) spojené s příjmem do skladu hotových výrobků (např. „výroba“ řeziva). Mimo zakázek výrobních modulů Výroba a Controlling není možné provést zúčtování zakázky Controlling na materiál (sklad).

Evidence mezd na interní zakázce

Mzdy jsou evidovány na nákladovém středisku. Mzdové náklady jsou na zakázku zaúčtovány s využitím průměrných plánovaných tarifů (druhů výkonů) přiřazených hodinovou sazbou nákladovému středisku. Tarify jsou definovány druhem výkonu s různými sazbami pro nákladová střediska (např. výkon mezd údržby má ve středisku (1) hodinovou sazbu 250,- ve středisku (2) 260,-). Pro údržbu jsou využívány výkony, které obsahují režii. V rámci potřeby jsou založeny různé druhy výkonů pro ocenění hodinové práce ve vazbě na tarifní

¹⁹ Pozn.: mimo zmetky, které jsou přeskladněny z fází výroby a vydávány zpět do výroby na zakázku nebo vydávány na nákladové středisko

²⁰ Pozn.: dle účetní teorie se používá označení: vnitropodniková cena

třídu apod. Mzdové náklady jsou zúčtovány mezi nákladovým střediskem a zakázkou, tj případný rozdíl mezi plánovanými - dle průměrného tarifu - účtovanými mzdovými prostředky na zakázce a skutečností vyplacených mezd je evidován na nákladovém středisku. Evidence není závislá na funkčním modulu HR (mzdy).

Interní zakázky

Interní (vnitropodnikové) zakázky slouží k evidenci nákladů při jednorázové (kusové) výrobě, pro evidenci nákladů investic vlastní výroby, k detailnějšímu členění nákladů v rámci nákladového střediska (např. propagace apod.). Číslování interních zakázek je nezávislé na nákladovém okruhu, pro zamezení „mezer“ v číslování interních zakázek a přehlednost jsou pro jednotlivé závody vymezeny následující číselné intervaly. Číslování zakázek je interní (automatické systémem SAP R3). Přiřazení zakázky do profitcentra je na základě střediska dodávajícího. Zakázky jsou zúčtovány (minimálně v měsíčním intervalu) ve prospěch příjemce - odběratele prací, služeb.

Nákladová střediska (viz Příloha C)

Na nákladových střediscích sledujeme primární náklady v 5. účtové třídě a dále výnosy v 6. účtové třídě (mimo účtů HK601xxx, 604xxx, které se plánují a sledují na odpovídajícím profitcentrum) a sekundární náklady v 8. účtové třídě. Náklady střediska jsou zároveň promítnuty do profitcentra, tj profit centrum vždy kompletně ukazuje obraz plánovaných a skutečných nákladů a výnosů dle místa vzniku. Při požadavku na založení nákladového střediska a jeho zařazení do standardní hierarchie a skupin nákladových středisek zašle zaměstnanec (např.: ekonomický ředitel divize) tento požadavek písemně pověřenému zaměstnanci zodpovědnému za kmenová data modulu Controlling. Struktura číselníku nákladových středisek (pozice):

- 1 Právní subjekt
- 2-4 Závod (pořadové číslo)
- 5 Druh činnosti
- 6 Provoz, bližší určení střediska
- 7-8 Číslo nákladového střediska

Nákladové druhy

Slouží ke sledování výnosů a nákladů v controllingu. Primární nákladové a výnosové druhy (třída 5,6) jsou přebírány z finančního účetnictví. V controllingu jsou 1:1 založeny nákladové druhy přesně odpovídající výsledkovým účtům z finančního účetnictví. Primární nákladové druhy jsou převzaty z modulů Finančního účetnictví a Controllingu včetně účtů daně z příjmu tak, aby výsledek finančního účetnictví byl roven výsledku hospodaření v modulu Controlling. Primární nákladové a výnosové druhy odpovídají účtům modulu Finančního účetnictví. Sekundární nákladové druhy jsou vytvořeny v rámci controllingu, používají se uvnitř nákladového okruhu (účetová třída 8). Náklad je se znaménkem plus, výnos se znaménkem mínus.

Účetová třída 8 slouží pro zaúčtování interních (vnitropodnikových) převodů v rámci pracovního úseku, organizační jednotky a při zúčtování zakázek. Používá se pro plánování a sledování skutečného vnitropodnikového předání výkonů. Vnitropodnikové předání výkonů se realizuje vždy na úrovni 100% nákladů odevzdávajícího nákladového střediska (tj. bez ziskové přírážky). Zisková přírážka se uplatňuje jen tehdy, pokud by nákladové středisko poskytovalo výkon do jiného právního subjektu (mimo LB s.r.o). Účetová třída 8 se nepromítá do modulu Finančního účetnictví, jedná se jen o vnitřní controllingovou evidenci profitability jednotlivých nákladových středisek, resp. profitcenter. Takto lze tedy popsat jednotlivé objekty controllingu dle SAP zohledněné na *Obr. 8*.

Principy účtování perfektně vystihuje následující *Obr. 9*. Na pomyslném vrcholu se nachází profitcentrum, které se skládá ze součtu výsledků nákladového střediska a určité zakázky. U *nákladového střediska* se mezivýsledku docílí přes součet prvotních nákladů a nákladů zúčtovaných na zakázku. Záporná částka u nákladového střediska označuje výnos a výsledkem tohoto mezivýpočtu je vlastně ztráta – 100. U *určité zakázky* je mezivýsledek vypočten přes součet prvotních nákladů a zúčtovaných nákladů ze středisek.

Tím jsou vypočteny dva mezivýpočty, které vstupují do výpočtu zisku profitcentra. Na základě součtu prvotních nákladů, externích výnosů (dosažených předchozími propočty) a sekundárních účtů dostáváme zisk – zisk profitcentra.

Nákladové středisko 1 (přiřazeno do profitcentra 1000)	CZK
- prvotní náklady (5..)	500
- zúčtování na zakázku (8..)	-400
Celkem nákladové středisko	100
Zakázka 1 (přiřazena do profitcentra 1000)	
- prvotní náklady (5..)	250
- zúčtování ze stř. (8..)	400
Celkem zakázka	650
Profitcentrum 1000	
- prvotní náklady (5..)	750
- externí výnosy (6..)	-1 000
- sekandární účty (8..)	0
Celkem profitcentrum (zisk)	-250

Obr. 9 – Principy účtování²¹

Účtový rozvrh finančního účetnictví se dále dělí na: hlavní účtový rozvrh, alternativní účtový rozvrh a koncernový účtový rozvrh. Účtová osnova controllingu je popsána na následujícím *Obr. 10*.

Primární nákladové druhy	Příklad využití
1 Primární náklady / výnosy snižující nákl	Náklady ve třídě 5, výnosy ve třídě 6 osnovy LBCZ účtované na nákladové středisko.
3 Rozlišení / přiřážka	Nevyužíváme.
4 Rozlišení / cíl = skutečnost	Nevyužíváme.
11 Výnosy	Výnosy ve třídě 6 osnovy LBCZ účtované na objekt výsledku (statisticky na profitcentrum).
12 Snižování výnosu	Výnosy ve třídě 6 osnovy LBCZ účtované na objekt výsledku (statisticky na profitcentrum).
22 Zúčtování externí	Aktivace investic ve vlastní režii.

Sekundární nákladové druhy	
21 Interní zúčtování	Zúčtování zakázek např. CO pod sekundárním nákladovým druhem.
31 Rozlišení zakázky/projektu	Nevyužíváme.
41 Přiřážky režijních nákladů	Přiřážky pro kalkulace.
42 Rozúčtování	Cykly.
43 Zúčtování výkonů/procesů	Standardní zúčtování výkonů výroby, dopravy apod.
50 Příjem zakázky vztahený k projektu: Výnosy	Nevyužíváme.
51 Příjem zakázky vztahený k projektu: Ostatní	Nevyužíváme.
52 Příjem zakázky vztahený k projektu: Nákl	Nevyužíváme.
61 Hodnota pokroku	Nevyužíváme.

Obr. 10 – Účtová osnova controllingu²²

Z pohledu zastoupení podniku v České republice, je ve finančním účetnictví využíván pouze hlavní účtový rozvrh. Účtový rozvrh podporující controlling se pak větví na nákladové a výnosové účty převzaté z finančního účetnictví. Samozřejmě podnik využívá i analytické účty. Z *Obr. 10* jsou patrné dva typy nákladového druhu, které podnik rozlišuje, a to buď primární nebo sekundární. U každé skupiny jsou zřejmé příklady využití jednotlivých druhů.

²¹ Zdroj: interní materiály podniku

Na dalším *Obr. 11* je zobrazena kalkulace modulu controlling (CO) a plánování výroby (PP). Důležité je zmínit, že musí existovat spolupráce výroby a controllingu. Prvotní náklady účtované v 5. účtové třídě jsou do kusovníku rozpočteny na základě údajů pracovního postupu (pracoviště) nebo přírážkou. Jestliže by vznikly velké rozdíly mezi náklady na středisku a náklady zúčtovanými na sběrači nákladů, je nutné upravit údaje pracovního postupu nebo velikosti přírážek. Je zde zobrazeno typické rozdělení nákladů na přímé výrobní a nepřímé náklady a jejich další struktura.

		Slap. SAP	Prvek SAP		
Přímé výrobní náklady	Přímý materiál	Suroviny a materiál vstupující do hmoty	B2	2	Spotřeba polotovarů a vlastních hotových výrobků
			B3	3	Nakupované suroviny pro výrobu hmoty
		Suroviny a materiál vstupující do glazury	B6	6	Nakupované suroviny pro výrobu glazury
		Ostatní přímý materiál	B5	5	Ostatní přímý materiál
	Přímá energie		E1	16	Plyn technologický
			E2	17	Elektrická energie technologická
			E3	18	Ostatní energie
	Obaly	G1	20	Obaly	
	Osobní náklady přímé	I1	21	Osobní náklady přímé	
	Výrobní služby	L1	32	Výrobní služby	
	Ostatní přímé náklady	N1	38	Ostatní přímé náklady	
	Nepřímé náklady	Osobní náklady nepřímé	V1	40	Osobní náklady nepřímé
		Ostatní nepřímý materiál (náhradní díly, materiál na údržbu), opravy a údržba	V2	45	Náhradní díly, materiál na údržbu, opravy a údržba
Ostatní nepřímé náklady (ostatní nepřímý materiál včetně rolen), energie nepřímá, cestovné, pojištění, telekomunikace, ostatní provozní náklady		V3	51	Ostatní nepřímé náklady	
Ostatní služby (úklid, ostraha a apod.)		V4	60	Ostatní služby	
Nájemné, leasing		V5	65	Nájemné, leasing	
Odpisy		V6	70	Odpisy	

Obr. 11 – Kalkulace modulu controlling a PP²²

Dále je zobrazeno kalkulační schéma modulu prodeje (viz *Obr. 12*). Jedná se vlastně o modifikovaný kalkulační vzorec zakomponovaný do podniku LASSELBERGER, s. r. o. Kalkulační schéma modulu prodeje má zásadní vliv na vykazování průměrných cen (tržeb) dle výrobků nebo skupin výrobků. Do finančního účetnictví a controllingu se účtuje prodejní

²² Zdroj: interní materiály podniku

cena. Netto cena franco nebo netto cena závod (viz *Obr. 12*) jsou statické hodnoty a neúčtuje se o nich (v současném nastavení ČR). Rovněž je nutné důsledně kontrolovat vytvářené rezervy na bonusy spolu s jejich skutečnou výplatou.

			Mezisosoučet kalkulačního schématu SD	
1		Ceniková cena		
2		(-) Rabat		
3		(-) Slevy		
4		(+) Přírážky		
5		(+) Přírážka na službu		
6		(-) Sleva na službu		
7	1. - 6.	PRODEJNÍ CENA (PC)		
8		(-) Bonusy		
9		(-) Skonto z platební podmínky		
10	7.+8.+9.	NETTO CENA FRANCO	Mezisosoučet 5	
11		Přepravné export	Mezisosoučet 4	Mezisosoučet 6
12		Přepravné tuzemsko	Mezisosoučet 4	Mezisosoučet 6
13	11. + 12.	Přepravné celkem	Mezisosoučet 4	Mezisosoučet 6
14		Palety		Mezisosoučet 6
15		Ostatní PON (přímé obchodní náklady)		Mezisosoučet 6
16	13.+14. + 15.	Přímé obchodní náklady (PON) celkem		Mezisosoučet 6
17	10. minus 16.	NETTO CENA závod	Mezisosoučet 1	
Další podmínky				
		Provize obchodnímu zástupci	Mezisosoučet 3	
		Provize prodejní organizace	Mezisosoučet 2	
		Skladová cena		

Obr. 12 – Kalkulační schéma modulu prodej²³

Jednotlivá struktura mezosoučtů, které se objevují v kalkulačním schématu, znamená: Mezosoučet 1 – Netto cena závodu, Mezosoučet 2 – Provize prodejní organizaci, Mezosoučet 3 – Provize obchodnímu zástupci, Mezosoučet 4 – Dopravné celkem, Mezosoučet 5 – Netto cena FRANCO, Mezosoučet 6 – Přímé obchodní náklady.

6.2 Kalkulace

Z hlediska kalkulace přímých nákladů je možné třídění dle souhrnných skupin materiálů i přímo dle jednotlivých materiálů. Kalkulace přímých nákladů jsou v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. stanoveny následujícím způsobem:

1. Plánovaná kalkulace je stanovena na základě údajů z kusovníků (suroviny, materiály, obaly) a pracovních postupů (elektrická energie, plyn, přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění).

²³ Zdroj: interní materiály podniku

2. U výroby daného výrobku se do controllingu analýzy ziskovosti přenášejí údaje o plánovaných kalkulacích a dále odchylky (cenové, množstevní). Plánovaná kalkulace a odchylky tvoří skutečné náklady za dané období.
3. Údaje o plánovaných nákladech a výrobě se přenášejí do controllingu v rámci účetní závěrky. Výroba je přenášena ze sběračů nákladů (sériových zakázek).

Plánové kalkulace slouží v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. ke dvěma věcem. Za první k přecenění skladových zásob (změny ceny skladových zásob). Za druhé k tomu, aby controllingové oddělení během roku sledovalo, do jaké míry se skutečné kalkulace liší od plánovaných.

6.2.1 Kalkulace ve vazbě na analýzu výsledku controllingu

Sériová výroba a analýza výsledku jsou vzájemně propojeny. Při spuštění kalkulací v modulu Controlling probíhá vyhodnocení přímých nákladů na základě zjišťování odchylek. To znamená, že náklady z plánované kalkulace tvoří předpokládané náklady daného období odchylky tvoří skutečné náklady daného období.

Odchylky k danému sběrači nákladů (výrobní zakázce) se zúčtují do analýzy výsledku zároveň s účetním zápisem (změna stavu nedokončené výroby +, -), tj. vliv na zisk je v rámci zúčtování odchylek nulový (účetní zápis je ale nutnou podmínkou zúčtování odchylek).

Plánová kalkulace je stanovena na základě údajů z kusovníků (receptur) a pracovních postupů (elektrická energie technologická, plyn). Do ocenění vstupují v okamžiku provedení kalkulace aktuální ceny surovin, obalů, u elektrické energie a plynu platné tarify. Tarify jsou stanoveny v úrovni nákupních cen, tj. bez položek režii.

Do skladové ceny při založení hotového výrobku a nedokončené výroby se vloží hodnota skladové ceny obdobného materiálu.

Na základě zúčtování sběračů nákladů se do analýzy výsledku převezme plánová kalkulace a odchylky. Zároveň se z fakturace převezme realizovaná prodejní cena (je-li výrobek prodán) a skladová cena, která odpovídá plánové kalkulaci. Současně je vypočten ukazatel hrubého

rozpětí (příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku) - rozdíl ceny a přímých nákladů, který slouží pro vyhodnocení efektivnosti jednotlivých výrobků nebo skupin výrobků.

V rámci zpráv controllingu (analýzy výsledku) jsou založeny základní skupiny zpráv:

- A) kalkulace přímých nákladů (skutečnost včetně odchylek) - zprávy obsahují přímé náklady na vyrobené výrobky, prodejní cenu (obchodní paritu, kupní cenu) na prodané výrobky, výpočet hrubého rozpětí (příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku). (Pozn.: daný výrobek může být v měsíci vyroben, ale nikoliv prodán, v tomto případě by hrubé rozpětí nebylo vypočteno. V průběhu delšího časového období lze předpokládat, že v rámci skupiny výrobků bude hrubé rozpětí prakticky již vždy vypočteno).
- B) kalkulace přímých nákladů ve formě skladové ceny - hrubé rozpětí dle výrobků, států, zákazníků - zprávy obsahují skladovou cenu přebíranou v okamžiku fakturace, prodejní cenu (obchodní paritu, kupní cenu) na prodané výrobky a hrubé rozpětí.

6.2.2 Přehled odchylek

Sledování odchylek v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. probíhá v největším detailu až na úroveň konkrétního výrobku. Celková odchylka se vypočte jako součet odchylek následujících:

A) *odchylka vstupní ceny*

Je dána například změnou kurzu, změnou ceny ze strany dodavatele.

B) *odchylka vstupního množství*

Dána změnou použitého množství materiálu či suroviny.

C) *strukturní odchylka*

Způsobena použitím jiného materiálu než je v kalkulaci – substituce materiálu.

D) *vstupní zůstatková odchylka*

Jedná se o množství odchylku danou vlhkostí (různá váha při proměnlivé vlhkosti).

6.3 Charakteristika controllingových aktivit podporující řízení.

Na úvod této kapitoly je nutné charakterizovat vůbec úkoly controllingu, kdy důraz bude směřován na oblast strategie.

6.3.1 Příprava krátkodobých (ročních plánů) hospodářského rozvoje.

Důležitým vstupem jsou technickohospodářské normy, plány prodeje, marketingu, očekávaný vývoj trhu na další měsíce (s vazbou na plán prodeje). Výstupem je rozvaha, bilance podniku, CF na příští období, další KPI,²⁴ jež stanoví mateřská společnost, vedení společnosti, ale i například bankovní kovenanty²⁵.

6.3.2 Příprava strategických plánů

Strategické plány se dříve v podniku sestavovaly na období pět a více let. V dnešní době se v podniku o strategii uvažuje v horizontu dvou až tří let. To souvisí s dynamickým vývojem změn ve světě a turbulentní dobou. Vstupy a výstupy odpovídají analogicky *kap. 5.2.1*, avšak rozdíl je tom, že na vstupy jsou kladeny nižší nároky, nemusí být tak detailně popsány.

6.3.3 Sledování odchylek

Důležité je sledování odchylek a jejich vyhodnocování od ročních i strategických plánů. Odchyly je pak nutné vyhodnocovat – jejich vliv na celoroční plnění (resp. neplnění plánu). Zkoumají se její vlastnosti – zda se jedná o mimořádný či trvalý jev. Povinností podnikového controllingu je sledovat i celkovou sumu odchylek od plánu, neboť musí být v každém okamžiku schopen předložit vedení společnosti „hrubý“ update²⁶ ročního plánu. Podnik během roku několikrát dělá tzv. forecast (nebo-li předpoklad), kdy odchylky zapracuje do úplně nové verze plánu. Zpravidla se tato činnost realizuje po uplynutí kvartálního období, ale vzhledem k turbulenci současného prostředí se tak děje i častěji.

Při existenci odchylek od plánu je nutné sestavit nový forecast. Nejčastěji může být příčinou odchylek:

- vývoj trhu (pozitivní – negativní), neschopnost společnosti naplnit předpovídané ukazatele plánu prodeje, kdy následkem je potřeba změny plánu prodeje, výroby,
- nové projekty, produkty, které nebyly zohledněny v plánu (jedná se o skutečnosti, které nastaly až po schválení ročního plánu společnosti),

²⁴ Pozn. KPI = key performance indicators

²⁵ Pozn. kovenanty = obchodní podmínky poskytování úvěrů

²⁶ Pozn. update = aktualizace

- strategické rozhodnutí majitelů, omezení nebo zrušení výroby během roku,
- změna legislativy (nepředvídané právní změny), změny směrnic Evropské unie (např. emisní povolenky).

V rámci krátkodobého období se ke sledování a vyhodnocování odchylek používají pravidelné reporty, které srovnávají plán se skutečností. Přehled zpracovávaných reportů, viz *Příloha F*. Controller musí v podniku reporty zpracovat, okomentovat a srozumitelně interpretovat vzniklé rozdíly. Při analýze rozdílů dochází k definování příčin odchylek, v nejlepším případě k určení zodpovědnosti. Pokud by rozdíly vznikly např. nesprávným účtováním, musí se zjednat náprava na další období ve spolupráci s ostatními vnitropodnikovými útvary. Interpretace odchylek je opět na úrovni – dočasná x trvalá, důležité je i určení vlivu na dosažení celoročního výsledku.

6.4 Vazba controllingu na strategický plán

Z pohledu vazby controllingu na strategický plán, podílí se controlling přímo na jeho sestavení, kontrole, naplňování, vyhodnocování odchylek, ale i případné nové aktualizované verzi plánu. Plánování lze považovat za klíčovou činnost controllingu, kdy se vychází z historických účetních dat, ale zpracování a vyhodnocení je směřováno k lepšímu a kvalitnějšímu sestavení. Se sestavováním strategického plánu souvisí metoda BSC, již bylo zmíněno v kapitolách 5.3 a 5.4.

6.5 Nástroje controllingu

Mezi nástroje controllingu se řadí systémy a metody, které controlling používá za účelem vykonávání svojí činnosti. Řadí se sem různé druhy analýz, které odhadují klíčové, rozhodující veličiny v zásobách, objednávkách, investicích, výrobních dodávkách a v dalších důležitých oblastech. Dále sem spadají nástroje sloužící ke zjištění kritických bodů výroby a odbytu, aplikace metody příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, analýza provizí, nástroje řízení jakosti a hodnotové analýzy apod.

Co se týká systémů, je základem kvalitní informační systém. V podniku se používá informační systém SAP, který zpracovává a uchovává veškeré účetní, logistické operace společnosti. Možností systému je nabídka plánovací procedury, avšak předpokladem je skutečnost, že mimo systém se plánovací data připraví, vloží do systému a ten je následně

zobrazí v nacustomizované²⁷ struktuře informačního systému. To není atribut klasického plánovacího softwaru, ale jen informační systém, který nedokáže extrapolovat²⁸ vývoj tržeb a nákladů do budoucnosti.

Plánovací software propojený s business warehouse²⁹ umožňuje variantně zpracovávat plánovací data, přičemž plánovací data je schopen sám spoluutvářet na základě exportu historických dat z účetnictví. Plánovací software umí též navrhnout (resp. spočítat požadovaný objem tržeb), při kterém dochází k bodu zvratu a nebo určit takový objem tržeb, při kterém hodnota zvoleného klíčového KPI dosahuje požadované hodnoty. Více informací v *kap. 6*.

6.6 Controlling nákladů

Controlling sleduje plánované a skutečné náklady na podnik, výrobní závod, na jednotlivé výrobky (eventuelně skupiny výrobků), projekty a další objekty z několika různých pohledů. Náklady jsou v maximální možné míře přiřazovány do míst jejich vzniku k jednotlivým zakázkám, nákladovým střediskům. Obdobně tak výnosy v 6. třídě jsou účtovány na střediska (profitcentra) dle jednotlivých závodů (dle terminologie SAP). Mezi jednotlivými organizačními jednotkami v rámci právního subjektu se provádí přeúčtování u měřitelných výkonů pomocí jejich druhů (např. výkony automobilů, voda apod.). Ostatní výkony jsou přeúčtovány mezi organizačními jednotkami (děje se tak v 8. třídě). Dodávky výrobků či polotovarů mezi organizačními jednotkami se provádí pomocí přeskladnění v modulu materiálového hospodářství.

6.6.1 Používané pohledy pro sledování nákladů minulých období:

V následující podkapitole jsou popsány různé pohledy sledování nákladů v minulých obdobích. Jedná se o:

1. Nákladová střediska respektive profitcentra – analýza profitability nákladového střediska za sledované minulé období, tj. plán resp. forecast ke skutečnosti, SAP i business warehouse umožňují srovnání i za více období do minulosti
2. Interní zakázky statistické – též k analýze nákladů na daný objekt (projekt, auto, marketingový projekt...), porovnává plánované a skutečné náklady

²⁷ Pozn.: customizace = individuální úprava dle přání zákazníka

²⁸ Pozn.: extrapolovat = přiblížit

²⁹ Pozn.: business warehouse = nástroj podpory rozhodovacích procesů na bázi datových skladů

3. Analýza profitability obchodních směrů (např. Export Německo, Rusko apod.) – hodně se používá – vyhodnocují se tržby, průměrná cena dosažená na jednotlivých trzích při plánování, kdy například jeden obchodní směr se začne rozvíjet více než ostatní – lze pak rychle naplánovat očekávaný krycí příspěvek a celkovou průměrnou cenu (tržba/m²) dosaženou v plánovacím období za podnik jako celek. To je velmi výhodné při plánování, kdy controller nepotřebuje velký detail, ale potřebuje znát dopad určité změny (např. změna poměru obchodních směrů) při nezměněném celkovém prodeji v m² dlažeb.

6.7 Analýza controllingového reportingu

Tato kapitola je věnována rozboru controllingového reportingu podniku LASSELSBERGER, s. r. o. Názvy podkapitol tak odpovídají jednotlivým skupinám reportingových výkazů.

6.7.1 Finanční výkazy – rozvaha, výkaz zisku a ztráty

Výsledovka i rozvaha jsou sledovány v měsíčním (resp. čtvrtletním) detailu. Zároveň jsou hodnoty vždy porovnávány se stejným měsícem loňského roku³⁰. Toto porovnání je realizováno z důvodu eliminace sezónních vlivů. Při ročním porovnání finančních výkazů s rokem předchozím se lépe dohledají bližší informace týkající se například radikálních výkyvů některých položek rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty.

6.7.2 Leasing finanční

Leasing je jedna z mála činností, kterou si podnik může přesně naplánovat na delší časové období. Tím je myšlena výše splátek, která je pevně daná a podnik s ní může pravidelně plánovat. V rámci reportingu je leasing sledován velmi detailně a hlavně s vazbou do minulosti, tzn. že jsou v jednom souboru (resp. tabulce) jsou evidovány informace o všech předmětech leasingu. V tomto souboru je zahrnut i výhled budoucích platebních povinností vyplývajících z leasingových smluv.

6.7.3 Leasing operativní

Co se týká leasingu operativního, je detail sledování obdobný jako u leasingu finančního.

6.7.4 Stavby účtů

V podniku jsou sledovány stavby účtů v bankách v denním detailu, navíc v rozlišení jednotlivých měn (CZK, EUR, PLN, USD). Společnost pravidelně vyhodnocuje otevřenou

³⁰ Pozn.: stejně tak jsou porovnávány kumulativní hodnoty

pozici jednotlivých měn (vysoké příjmy v eurech proti vysokým splátkám v korunách), proto pravidelně prodává cizí měnu a zajišťuje si svoji otevřenou pozici.

6.7.5 Financování investic

Financování podnikových investic je sledováno v měsíčním detailu po jednotlivých akcích. Podrobnější členění je pak dle jednotlivých závodů. Před schválením každé investice k realizaci musí být statutárnímu orgánu předložen výpočet ROI (rentability investic) k jeho akceptaci. Další informace již nejsou součástí tohoto přehledu, eviduje se celkově hrazená částka na investiční potřeby v konkrétním měsíci. Detailnější sledování i ve srovnání s plánovaným rozpočtem je součástí jiného reportingového výstupu.

6.7.6 Nákup, výroba, údržba

Tento reportingový výstup je zaměřen na evidenci týkající se výrobních míst. Jelikož je tématem diplomové práce nákladový controlling, bude tento reportingový výstup popsán podrobněji. Analytika je vedena jak dle jednotlivých výrobních závodů (závod C221 – Rako 1, C223 – Rako 3 Lubná, C225 - Podbořany, C226 – Horní Bříza, C231 – Chlumčany, C234 - Borovany a Vedení a správa), tak i současně dle druhu výrobku (obkládačky hutné, dekorace, dlaždice slinuté, vedení). Časové období, za které je tento report zpracováván, je pololetní. V rámci této práce bude detailněji analyzováno období leden – červen 2013. Na následujícím *Obr. 13*, *Obr. 14* je zobrazen sken výkazů dvou závodů (res. dvou druhů výrobků). Vždy je sledována plánovaná hodnota, skutečná hodnota a následný rozdíl. Plánové hodnoty vychází z minulých období, avšak je zde určitě přizpůsobení týkající se například plánovaného vytížení strojů.

období: leden - červen 2013

	závod C221				závod C223			
	plán	skut.	rozdíl	plán rok	plán	skut.	rozdíl	plán rok
Náhradní díly	0	0	0		13 012 410	11 358 288	-1 654 122	26 121 500
Rež. mat. údržba	0	-1 060	-1 060		2 701 000	3 252 029	551 029	5 460 000
Poddodávky	0	0	0		396 000	139 342	-256 658	800 000
Lisovací nástroje	0	0	0		2 654 716	665 653	-1 989 063	5 354 738
Opravy a údržba	100 000	4 655	-95 345	200 000	8 277 902	9 822 918	1 545 017	16 799 266
Pom. reviz. práce a servis	0	57 210	57 210		1 813 168	815 020	-998 148	3 676 865
CELKEM	100 000	60 804	-39 196	200 000	28 855 196	26 053 250	-2 801 946	58 212 368
			-39%	-70%			-10%	-55%
upravený plán (targets)								52 190 000

Obr. 13 – Reportingový výstup: Blok oprav dle závodů (v Kč)³¹

³¹ Zdroj: interní zdroj podniku

	Obkládačky, hutné				Dekorace			
	plán	skut.	rozdíl	plán 2013	plán	skut.	rozdíl	plán 2013
Náhradní díly	17 572 000	15 076 339	-2 495 662	34 207 000	2 100 000	1 245 148	-854 852	4 200 000
Rež. mat. údržba	3 393 000	3 752 431	359 431	6 885 000	290 000	172 223	-117 777	580 000
Poddodávky	546 000	177 664	-368 336	1 100 000	0	0	0	0
Lisovací nástroje	3 732 807	855 814	-2 876 993	7 408 246	25 778	59 205	33 427	51 555
Opravy a údržba	12 632 286	13 032 815	400 529	25 158 195	1 825 666	551 211	-1 274 455	3 651 330
Pom. reviz. práce a servis	1 938 168	1 021 459	-916 710	3 926 865	35 000	31 650	-3 350	70 000
CELKEM	39 814 261	33 916 521	-5 897 740	78 685 305	4 276 444	2 059 437	-2 217 007	8 552 886
			-15%	-57%			-52%	-76%
upravený plán (targets)				70 936 000				7 547 000

Obr. 14 – Reportingový výstup: Blok oprav dle druhu výrobků (v Kč)³²

Data na *Obr. 14* jsou shrnutím za období leden – červen 2013. V posledním sloupci jsou vždy zobrazeny plánované roční hodnoty. Záporné výše odchylek jsou zde pozitivním jevem, který znamená, že plány byly vyšší než skutečnost.³³

V rámci každého výrobního závodu (resp. druhu výrobku) jsou v reportu *Nákup, výroba, údržba* sledovány náklady v rámci následujících podskupin: Náhradní díly, Režijní materiálová údržba, Poddodávky, Lisovací nástroje, Opravy a údržba, Pomocné revizní práce a servis. Do jednotlivých podskupin podnik řadí:

Náhradní díly

- 8015915 Náhradní díly materiálová údržby
- 5015420 Spotřeba náhradních dílů
- 5015422 Spotřeba náhradních dílů vlastních
- 5015425 Spotřeba náhradních dílů - skupina
- 5019301 KUBII spotřeba vlastních náhradních dílů

Rež. mat. údržba

- 5015410 Spotřeba režijní mat. údržby
- 5015415 Spotřeba režijní mat. údržby - skupina
- 5015426 Spotřeba náhradních dílů A

Poddodávky

- 5185570 Poddodávky

Lisovací nástroje

- 5015230 Spotřeba lis. nástrojů
- 5015235 Spotřeba lis.nástrojů – skupina

³² Zdroj: interní zdroj podniku

³³ Pozn.: u výnosových položek by byla situace byla opačná (při vyšším odhadnutém plánu a nižší skutečnosti)

Opravy a údržba

- 5115010 Opravy budov, staveb
- 5115015 Opravy budov, staveb - skupina
- 5115020 Opravy strojů a zařízení
- 5115025 Opravy strojového zař. - skupina
- 5115050 Opravy a ú.naj.stroj
- 5115055 Opravy a ú.n.str. - skupina

Pom. reviz. práce a servis

- 5185140 Technické zhodnocení majetku
- 5185160 Pomocné práce a servis
- 5185510 Revizní a projektové práce

6.7.7 Pohledávky, závazky

V rámci tohoto reportu je nutno rozlišovat dle názvu: pohledávky, závazky, zásoby. Pohledávky jsou podrobně sledovány dle obchodního směru (WEST, EAST, TU, IC, BC). Reportingový výstup má podobu tabulky, kdy je u každého trhu označena zodpovědná osoba, následuje celková výše pohledávek bez jakéhokoliv časového rozdělení a následuje rozdělení do lhůty (resp. do splatnosti) či po lhůtě. Pak jsou pohledávky po lhůtě rozdělovány do sedmi kategorií v závislosti na časovém úseku od doby splatnosti, a to od 1 - 15 dnů, 16 – 30 dnů, 31 – 60 dnů, 61 – 90 dnů, 91 – 180 dnů, 181 – 365 dnů a pohledávky po splatnosti více jak 365 dnů. Příklad, viz *Obr. 15*.

	PK		Zodpovědná osoba	CELKEM	Do lhůty	Po lhůtě	1 - 15 dnů	16 - 30 dnů	31 - 60 dnů	61 - 90 dnů	91 - 180 dnů	181 - 365 dnů	> 365 dnů	
Obkl. materiál	TU	2500	CZ ostatní Keramika	7 169	7 169									
	WEST													
	EAST	2E01	Slovensko	V. Bečvář	10 683 811	0	10 683 811	0	0	0	0	0	2 563 821	8 119 989
		2E11	SK - KERKO	V. Bečvář	11 709 887	0	11 709 887	0	0	0	0	0	0	11 709 887
		2EMB	Prodejna Bratislava	V. Bečvář	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		2E06	Export PL	V. Bečvář	731 344	1 508	729 836	0	0	0	0	0	20 478	709 358
		2E05	Export RU	V. Bečvář	86 828 938	7 338 984	79 489 954	839 398	1 008 043	2 180 833	2 657 549	9 517 347	35 020 664	28 266 120
		2E30	Export RO	V. Bečvář	5 067 932	3 455 264	1 612 669	1 040 093	573 139	-564	0	0	0	0
		2E40	Export HU	V. Bečvář	10 018 171	9 904 139	114 032	-1 527	0	0	0	0	0	115 559
	CELKEM 03			125 047 252	20 707 064	104 340 188	1 877 965	1 581 182	2 180 269	2 657 549	9 517 347	37 604 963	48 920 913	

Obr. 15 – Reportingový výstup: Pohledávky k 30.6.2013 (v Kč)³⁴

Samozřejmě v jiném členění jsou pohledávky analyzovány dle všech odběratelů. Z důvodů korektnosti nemůže být tato analýza zveřejněna. Stejná kategorizace, resp. ještě podrobnější, se věnuje závazkům. Zároveň je sledován vzájemný vztah závazků a pohledávek nebo analýza pohledávek k obratu.

³⁴ Zdroj: interní zdroj podniku, pozn.: záporné částky jsou dobropisy (vrácené zboží, reklamace)

6.7.8 Report kalkulace, profitability

U reportu týkajícího se kalkulací, jsou měsíčně sledovány jednotlivé kalkulační položky, a to jak celkově (tzn. průměr za všechny závody), tak i v detailu za jednotlivé závody. Jako příklad reportingového výstupu je zobrazen následující *Obr. 16*.

Celkem	skut 2010	skut 2011	skut 2012	leden	únor	březen	duben
Product consumed	6,25	7,57	12,41	16,54	11,28	5,86	10,11
raw materials - body	12,70	12,61	13,68	16,79	13,31	14,14	13,35
materials - glaze / decoration	11,42	11,15	11,50	8,91	10,97	9,99	11,20
gas	15,85	14,10	17,44	26,52	17,34	17,91	18,11
electric energy	6,36	7,23	7,93	11,41	7,88	7,90	8,44
other energy	0,03	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,07
packaging	2,79	2,88	2,94	3,22	2,90	2,77	2,95
variable personell costs	9,70	9,84	9,57	20,63	8,01	8,17	10,43
other variable costs	2,18	2,29	2,94	3,43	3,19	2,87	3,33
Variable Production Costs	61,03	60,13	66,03	90,92	63,60	63,74	67,86
fixed personell costs	6,90	7,05	6,99	15,75	6,29	6,53	8,37
spare parts, repairs, maintenance	5,24	5,47	5,76	9,48	4,55	5,49	5,86
other fixed costs	3,25	3,13	3,53	11,47	4,01	3,90	4,46
other services	1,14	1,21	1,17	1,53	0,80	0,51	1,54
leasing	1,08	0,38	0,43	0,94	0,23	0,29	0,80
depreciation	5,39	6,67	6,08	13,64	5,74	5,46	6,81
Fixed Production Costs	23,01	23,92	23,96	52,82	21,62	22,18	27,83
Total Production Costs IFRS	90,29	91,62	102,41	160,28	96,50	91,78	105,81
<i>Total PC (w/o Product Consumed Cost)</i>	<i>84,05</i>	<i>84,04</i>	<i>89,99</i>	<i>143,75</i>	<i>85,22</i>	<i>85,92</i>	<i>95,69</i>
Production quantity	26 576	27 581	28 072	1 033	2 445	2 550	2 004

Obr. 16 – Reportingový výstup: Kalkulace v měsíčních detailu 2013 (v Kč)³⁵

Co se týká komentáře u nákladů (konkrétně surovin), zhodnocuje firma výsledky dle jednotlivých výrobních závodů. Příkladem jsou následující komentáře:

- Podbořany – hmoty, glazury - nižší náklady o 1,4 mil. CZK - vlivy: a) nižší výroba; b) nižší ceny vstupních surovin; c) sortimentní vliv; c) v plánu byla výroba obkladaček i dlaždic v poměru 63% : 37%, ve skutečnosti byla výroba v poměru 74% obkladaček a 26% dlaždic.
- RAKO 3 – nižší náklady o 1,0 mil. CZK – vlivy: a) nižší cena hmoty –vliv záměny vstupů surovin proti plánu, b) nižší ceny surovin oproti plánu.
- Chlumčany – hmoty, glazury – nižší náklady o 6,3 mil. CZK – vlivy: a) nižší výroba; b) sortimentní vliv; c) nižší spotřeba zirkonsilikátu a nižší cena a spotřeba

³⁵ Zdroj: interní materiály podniku

zpevňovače; d) úspora nakupovaných polotovarů; e) nižší průměrná spotřeba glazur a past na m².

- Borovany – hmoty – úspora 0,9 mil. CZK – vliv sortimentu – v plánu bylo uvažováno s výrobou 80% Starlinu, ve skutečnosti se ho vyrobilo pouze 1/3 a zbytek výroby připadl na Gresline.

U těchto komentářů je patrné, že jsou vždy identifikovány i skutečnosti, kvůli kterým vznikla odchylka od plánu. Významné je tedy nejen popsat reálný stav, ale určit i skutečnosti, které na realitu měly vliv.

V detailu sledování jednotlivých kalkulačních položek je výsledkový komentář (tj. komentář k výsledku hospodaření) sestaven obecně ke kalkulačním položkám, nikoliv v detailu na závody. Příkladem je opět následující text:

- *Obaly (kartony)* – mírná úspora – nižší výroba, nižší cena kartonů, vliv sortimentu
- *Pomocný materiál* – úspora mlecích těles, brusů a zdobících nástrojů
- *Přímé obchodní náklady* – vyšší náklady na prodané zboží, na druhé straně také vyšší tržby. K 01.01.2013 došlo k převzetí obchodu LBCS (RAKO systému) z Cemixu do LB s.r.o. (nebylo zahrnuto v plánu).
- *Osobní náklady* – nižší náklady, vlivy: 1) nižší stav zaměstnanců; 2) nebyl realizován plánovaný nárůst tarifů (v plánu +1,8%); 3) úspora na penzijním a životním pojištění; 4) nižší přesčasy.
- *Elektrická energie* – náklady v absolutní hodnotě (21,17 mil. Kč) nižší o cca 1,69 mil. Kč oproti plánu (22,86 mil. Kč); nižší nákupní cena (cca o 85 Kč/MWh) oproti plánu. Absolutní spotřeba TJ (9,35 GWh) nižší o cca 0,37 GWh oproti plánu (9,72 GWh); výroba nižší oproti plánu (o 34 tis. m²); měrná spotřeba 3,52 kWh/m² (plán 3,61 kWh/m²).

- *Zemní plyn* – náklady v absolutní hodnotě (44,39 mil. Kč) nižší o cca 1,16 mil. Kč oproti plánu (45,55 mil. Kč); vyšší nákupní cena (cca o 4,50 Kč/MWh) oproti plánu. Absolutní spotřeba TJ (58,16 GWh) nižší o cca 1,85 GWh oproti plánu (60,01 GWh); výroba nižší oproti plánu (o 34 tis. m²); měrná spotřeba 21,89 kWh/m² (plán 22,30 kWh/m²).

Celkově ke komentáři kalkulačních položek lze říci, že jsou zde opět komentovány všechny skutečnosti, které ovlivnily výsledné splnění (resp. nesplnění) plánu. U položek jako elektrická energie či zemní plyn jsou komentáře podpořeny i číselnými údaji odkazující se na změny spotřeby (resp. množství), a to vzhledem k tomu, že se jedná o dominantní nákladovou položku.

V rámci reportu profitability jsou sledovány jednotlivé položky v měsíčním detailu (je porovnávána skutečnost, plán a skutečnost stejného měsíce předchozího roku). Zároveň jsou evidovány i kumulativní součty. Opět je zde porovnání se stejným měsícem loňského roku, a to kvůli očištění od sezónních vlivů. Příkladem je následující *Obr. 17*.

LASELSBERGER, s.r.o.										
Stát	CZ		LASELSBERGER, s.r.o.							
Měsíc/rok	006.2013		LASELSBERGER, s.r.o.							
Geschäftsbereich:	LASELSBERGER, s.r.o. Gesamt									
Hodnoty v 1.000 LC	Měsíc / Month				Kumulace / YTD					
UBII	Skutečnost / Actual	%	Plán / Plan	Předch. rok / Prev. year	Skutečnost / Actual	%	Plán / Plan	%	Předch. rok / Prev. year	%
Tržby z prodeje	340 421	100,0	333 303	316 762	1 786 056	100,0	1 839 021	100,0	1 778 029	100,0
Změna stavu zásob variabilní	5 073	1,5	15 623	30 206	-17 179	-1,0	17 479	1,0	79 275	4,5
Změna stavu zásob fixní	0	0,0	0	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Změna stavu zásob	5 073	1,5	15 623	30 206	-17 179	-1,0	17 479	1,0	79 275	4,5
Variabilní náklady	-203 980	-59,9	-211 130	-217 736	-1 092 013	-61,1	-1 144 104	-62,2	-1 184 203	-66,6
Krycí příspěvek	141 514	41,6	137 797	129 232	676 865	37,9	712 395	38,7	673 101	37,9
Fixní náklady	-78 405	-23,0	-85 013	-88 070	-468 062	-26,2	-510 695	-27,8	-511 972	-28,8
Odpisy	-15 280	-4,5	-14 808	-15 240	-92 725	-5,2	-88 277	-4,8	-95 016	-5,3
Výkonově neutrální výnosy a akt. vlastní výkony	5 639	1,7	729	6 208	32 627	1,8	4 606	0,3	47 879	2,7
Výkonově neutrální náklady	-6 880	-2,0	-679	-2 437	-32 509	-1,8	-7 248	-0,4	-41 630	-2,3
Očištěný operativní výsledek	46 588	13,7	38 025	29 693	116 197	6,5	110 781	6,0	72 363	4,1
Mimořádné odpisy	0	0,0	0	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Náklady restrukturalizace	0	0,0	0	2 875	0	0,0	0	0,0	2 872	0,2
Očištění neutrálních položek	0	0,0	0	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Operativní výsledek (EBIT)	46 588	13,7	38 025	32 568	116 197	6,5	110 781	6,0	75 234	4,2
Výnosy z účastí	0	0,0	0	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Finanční výsledek	0	0,0	0	0	0	0,0	0	0,0	0	0,0

Obr. 17– Reportingový výstup: Profitabilita červen/2013 (v tis. Kč)³⁶

6.7.9 Prodeje

Reportingový výstup Evidence prodejů sleduje prodej v m², viz *Obr. 18*. Rozdělení je dle jednotlivých států a následně dle vyráběných značek (nerozlišuje se země výroby). Sleduje se skutečný prodej v porovnání s plánem, tyto údaje se následně porovnávají se stejným měsícem loňského roku. Co se týká Customer-brands a Local Brands, jedná se o specifické druhy výrobků buď pro určité zákazníky (Customer-brands) či pro speciální místa nebo země

³⁶ Zdroj: interní zdroj podniku

(Local Brands). V méně detailním výstupu jsou pak sledovány a porovnávány prodeje v m² dle jednotlivých zemí. Vždy v porovnání plán a skutečnost.

Stát zadavatele zak.	Značka	Měsíc skut.	Měsíc plán	Měsíc m.r. skut.	Měsíc skut. - koncern	Měsíc plán - koncern	Měsíc m.r. skut. - koncern	Kumul. skut.	Kumul. plán	Kumul. m.r. skut.
▶ Německo	▶ RAKO	116 M2	147 M2	129 M2				723 M2	855 M2	877 M2
	▶ LB Object	143 M2	150 M2	138 M2				827 M2	866 M2	891 M2
	▶ Zalakeramia									
	▶ Cesarom									
	▶ LB									
	▲ Key Brands	259 M2	297 M2	267 M2				1 551 M2	1 721 M2	1 768 M2
	▶ Customer-brands	260 M2	265 M2	232 M2				1 531 M2	1 546 M2	1 414 M2
	▶ Local Brands	88 M2	62 M2	43 M2				301 M2	377 M2	248 M2
	▲ LB Total	607 M2	625 M2	542 M2				3 382 M2	3 644 M2	3 429 M2

Obr. 18 – Reportingový výstup: Prodeje červen/2013³⁷

6.7.10 Zaměstnanci

V podniku je v rámci reportingu sledován i stav zaměstnanců. Jedná se o evidenci v měsíčním detailu v rozdělení dle jednotlivých útvarů, která je sestavována k poslednímu dni v měsíci. Souhrnný evidenční stav zaměstnanců v prvním bloku je stavem při 100% docházce, pak skutečné stavy - zde za leden 2013. Viz Obr. 19.

Evidenční stav zaměstnanců Souhrn		Plán - 31.12.2013			31.1.2013		
		D	TH	Σ	D	TH	Σ
Útvar							
Administrativa		1	18	19	1	18	19
Logistika		89	43	132	91	41	132
Prodej		5	100	105	5	101	106
Marketing		0	19	19	0	17	17
Výroba		992	163	1155	947	163	1110
Ostatní (mezinárodní)		0	3	3	0	3	3
Keramika celkem		1087	346	1433	1044	343	1387
Services		2	59	61	2	59	61
Lasselsberger, s.r.o. celkem		1089	405	1494	1046	402	1448

Obr. 19 – Reportingový výstup: Zaměstnanci³⁷

³⁷ Zdroj: interní zdroj podniku

7 CHARAKTERISTIKA IS PODNIKU

Informační systém podniku LASSELSBERGER, s. r. o. se skládá z pěti propojených komponent. Jmenovitě se jedná o:

- transakční systém SAP R/3,
- datový sklad SAP NetWeaver 2004s,
- Nugget SW,
- portál Microsoft SharePoint,
- Web Treasury.

7.1 SAP R/3

Jako SAP R/3 je nazván softwarový produkt, jenž slouží jako podpora řízení podniku. Smyslem systému je podpora, integrace a automatizace procesů související s produkční činností firmy. SAP R/3 se skládá z propojených modulů (Somarathne, 2010).

V podniku se jedná o tyto:

- AM: Evidence majetku (Asset Management)
- CO: Controlling (Controlling)
- DMS: Evidence smluv a faktur (Document Management System)
- FI: Finanční účetnictví (Financial Accounting)
- MM: Skladové hospodářství a logistika (Materials Management)
- PM: Údržba (Plant Maintenance)
- PP: Plánování výroby (Production Planning)
- QM: Kontrola jakosti (Quality Management)
- SD: Podpora prodeje (Sales Distribution)

Do modulu Controlling spadá sledování nákladů a výnosů, kalkulace, výrobní a režijní náklady. Typické pro tento modul je sběr dat od modulů ostatních a následná zpracování a vyhodnocení důležitých informací. Těmito informacemi je myšlena podpora pro ekonomické řízení podniku, tedy definování příčin případných odchylek, detailní poskytování informací o nákladech a výnosech v závislosti na organizační struktuře a potřebách podniku a další činnosti (Maasen, 2007).

7.2 Datový sklad SAP NetWeaver

Jako NetWeaver označuje firma SAP všechny technologické komponenty, které jsou uspořádány do následující struktury:

- integrace osob (podpora spolupráce osob či jejich skupin, datové úložiště dokumentů),
- integrace informací (podpora integrace informací),
- integrace procesů (konkrétní zajištění integrace procesů),
- aplikační platforma (otevřená webová rozhraní, podpora programovacího jazyka) (Maasen, 2007).

Jedná se vlastně o datový sklad nad systémem SAP R/3. Ten podniku umožňuje ukládání důležitých dat a následnou prezentaci uživatelům. Ukládání dat je založeno na denní bázi a zaměřuje se na informace ohledně výroby, prodejů, změn stavu zásob, závazků nebo pohledávek.

7.3 Nugget SW

Jedná se o systém zabývající se evidencí mezd a jiných personálních informací. Skládá se ze tří komponent:

- MZDY (aktualizace mzdových dat zaměstnanců, výpočet mezd, srážky ze mzdy, mzdové statistiky a analýzy),
- PERSONALISTIKA (personální data zaměstnanců, osobní karty, pracovní smlouvy, vzdělání, školení, zdravotní prohlídky, filtrování ostatních dat dle zadaných kritérií),
- LIDSKÉ ZDROJE (systematizační schéma, popisy pracovních míst, bezpečnost práce, kvalifikační předpoklady, plánování vzdělávání, hodnocení a plánování rozvoje zaměstnanců, vybavení pracovních míst, benefity).

Spolu s tímto systémem je zaručeno automatické dodání všech nových verzí s garancí správnosti dle platné legislativy (Nugget SW s. r. o., 2005-2012).

7.4 Portál Microsoft SharePoint

Jedná se o součást IS podniku, který umožňuje vzájemnou komunikaci uvnitř podniku, dále pak sdílení důležitých informací či dokumentů. Portál má přesnou strukturu a různá přístupová oprávnění k jednotlivým složkám dokumentů z pohledu jednotlivých oddělení.

7.5 Web Treasury

Jedná se o systém pro sledování a plánování CF. Obsahuje plán cash flow přímou metodou. Součástí jsou následující funkcionality:

1. plánovací kalendář – jedná se o příjmy od odběratelů (plán vs. skutečnost), platby dodavatelům (plán vs. skutečnost), platby zaměstnancům, orgánům sociálního a nemocenského pojištění, finančním úřadům, leasingy (plán se provádí na dvanáct měsíců dopředu)
2. databáze úvěrů – splatnost, termíny amortizace, úroky – dle podepsaných úvěrových smluv, do plánu CF se pak automaticky zohledňují
3. databáze FXhedgingu³⁸, kdy se zadají do systému termíny, částky dle podepsaných smluv a pak se do plánovaného CF opět sami zohledňují
4. zadávání zůstatků běžných účtů k budoucímu datu na základě skutečného zůstatku a plánovaného CF
5. extrapolace zůstatků běžných účtů k budoucímu datu na základě skutečného zůstatku plus plánované CF
6. extrapolace vývoje snižování zadluženosti společnosti na základě aktuálních zůstatků běžných účtů a úvěrových účtů, plánované CF (obsahuje i budoucí splátky úvěrů)
7. řízení otevřené pozice jednotlivých měn – tím, že se plánuje a sleduje po jednotlivých měnách, lze plánovat dopředu nutnost nákupu resp. prodeje cizích měn.

7.6 Propojení

Provázání jednotlivých komponent IS lze popsat následovně:

Import dat do systému SAP R/3 probíhá přes grafické uživatelské rozhraní. Nahlížení ostatních uživatelů je možné přes tabulkové rozhraní MS Excel. Portál umožňuje jak zobrazení dat ze SAP R/3, tak i ze systému Nugget SW. Vzájemné propojení (přes exportní dávky) mezi SAP R/3 a systémem Nugget slouží k přenosu informací o jednotlivých zaměstnancích evidovaných v těchto systémech. Vzájemný vztah jednotlivých komponent znázorňuje *Příloha D*. Šedé šipky znázorňují propojení komponent, modré šipky představují uložení zdrojů v komponentách IS, červené šipky signalizují využití zdrojů (Honzík, 2012, s. 47–48).

³⁸ Pozn. FXhedging = zajišťovací operace

Jako shrnutí této kapitoly lze jednomyslně říci, že v dnešní době prakticky nemůže existovat podnik bez kvalitního informačního systému, proto lze s určitostí říci, že pro firmu LASSELSBERGER, s. r. o. je fungující informační podpora stejně důležitá jako zajištění chodu výrobního procesu. Zásadní je rychlé zpracování dat, vzájemná propojenost jednotlivých komponent, přehlednost informací, rychlá prezentace dat všem uživatelům. Právě v controllingu zastupuje informační systém důležitou funkci. V jeho rámci se jedná o sledování nákladů, výnosů, vytváření kalkulací, přehledy jednotlivých režii, sledování nákladů či výnosů v rámci středisek, zakázek, výrobků, vyhodnocení EBITu, vyhodnocení krycího příspěvku atd. Jedná se vlastně o různě detailní rozborů podnikových informací, které jsou důležité pro rozhodování. Tyto informace pak slouží k podpoře ekonomického řízení, analýze příčin odchylek, z toho vyplývající plánování, a pro další potřeby podniky. Pro controlling je efektivní podpora informačního systému důležitá jak při činnosti controllingu (tedy při zpracování dat), tak i při následném vyhodnocování (resp. zpracovávání reportingu). Z tohoto pohledu lze hodnotit IS v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. za velmi propracovaný, stabilní a efektivní.

8 VYHODNOCENÍ EFEKTIVITY CONTROLLINGU VE ZVOLENÉM PODNIKU.

K vyhodnocení efektivity controllingu lze říci následující. Firma LASSELSBERGER, s. r. o. má zahraničního majitele, který má značný vliv na celý chod společnosti. To se samozřejmě promítne i do pojetí controllingu, kdy je určována základní úroveň vykazování určitých reportů, analýz, ukazatelů, které jsou v rámci koncernu srovnávány. Jedná se vlastně o benchmarking v rámci koncernu, resp. v rámci národních podniků. Samozřejmě je zde určitá volnost týkající se případného detailnějšího sledování v rámci podniku, avšak základ je pro všechny stejný. Když bude bráno v úvahu, že koncern má vlastní společnosti v dalších zemích po celém světě, má jednotný systém vykazování obrovské opodstatnění. Na druhou stranu musí být zohledněny další skutečnosti, jenž do výpočtů nepřímo vstupují – příkladem je různá demografická struktura, kupní síla obyvatel, nákupní zvyklosti, trendy atd. Tyto faktory jsou při mezipodnikovém srovnávání brány jako neměnné, avšak určitým způsobem výsledky jistě zkreslují³⁹. Je překvapující, že jednotlivé národní společnosti LB Group neví, jaké je jejich postavení ve skupině, neboť právě smyslem benchmarkingu je nejen porovnání, ale i následné definování možného zlepšení. V rámci podniku LASSELSBERGER, s. r. o. však dochází pouze k porovnání, aniž by byly vyvozeny nějaké závěry.

Informační systém je v podniku na velmi stabilní úrovni, zvláště při vazbě na controlling je důležitost informační podpory neopomenutelná, a to jak při controllingových aktivitách, tak při reportingové činnosti. Z tohoto pohledu, jak již bylo zmíněno i v předchozí kapitole, má podnik dobré základy ve fungujícím a stabilním IS.

Co se týká reportingu, opět lze vyzdvihnout detailnost zpracování i vzájemnou provázanost. Zároveň i porovnání s historickými daty, mezizávodové porovnání (resp. globální porovnání).

Na základě informací ze sledovaného podniku, analýze dostupných dat a na základě vlastních úvah byly vyvozeny následující závěry:

Controlling v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. je na velmi propracované úrovni. Vše je sledováno z několika pohledů, z několika úrovní detailu. Většina controllingových reportů je zpracovávána na měsíční bázi, tudíž prodleva mezi vznikem odchylky a jejím podchycením není delší než třicet dní. Některé reporty jsou zpracovávány i dvakrát měsíčně, nejdříve

³⁹ Pozn.: controlling je však oblast, kde se toto neuplatňuje – součást marketingu

v tzv. předběžné fázi a následně ve fázi finální. Je to z důvodu potřeby alespoň odhadu těchto hodnot pro management podniku.⁴⁰ Co lze považovat za velmi propracované, je provázanost reportingových výstupů (resp. tabulek) a jejich porovnání s historickými daty. Za opodstatněné lze označit porovnání se stejným měsícem loňského (někdy i předloňského) roku kvůli eliminaci sezónních vlivů.

Jako slabina se jeví informační toky směrem od vedení k národním podnikům. Informace ohledně změn týkajících se nových strategických rozhodnutí nebo organizačních změn přichází často pozdě. Například když podnik sestavuje plány, často neví o určitých organizačních změnách, které na úrovni koncernu už dávno proběhly. To velmi úzce souvisí s controllingem a plánováním.

I když je tématem práce nákladový controlling, nelze se pouze zaměřit na tento okruh controllingu a nevízt v úvahu ostatní vazby. Pro správné pochopení je nutno popsat alespoň okrajově i ostatní zaměření reportingu, neboť provázanost je velmi důležitá.

⁴⁰ Pozn.: heslo podniku: přednost má včasná než přesná informace (interní zdroj podniku)

9 NÁVRH MOŽNÝCH ZLEPŠENÍ CONTROLLINGOVÝCH AKTIVIT

Na základě zhodnocení efektivity controllingu bude nastíněn návrh možných zlepšení controllingových aktivit. Nutné je však zdůraznit již dříve zmíněnou informaci o zahraničním majiteli, který ovlivňuje zásadní podobu controllingu, KPI i detailnost většiny vykazovaných reportů.

Možný prostor pro zlepšení lze definovat ve fázi analyzování příčin odchylek (odchylka plán vs. skutečnost v reportech). Podnik sice zjištěné odchylky doplňuje komentářem, ten je však dosti stručný a dá se říci i obecný⁴¹. Návrhem je detailnější sledování odchylek, resp. určitá propracovaná analýza. Při existenci této analýzy ve zjednodušeném zápisu by bylo možné dosáhnout určité databáze, která by byla pro podnik ve více ohledech přínosem. Tím je myšleno jak možnost eliminovat určité druhy příčin, tak i zlepšit plánování v podniku. Jednomyslně lze konstatovat, že následná analýza významných odchylek je stejně důležitá, jako identifikace jejich příčin. Zároveň lze říci, že tato skutečnost by se při zrealizování určitým způsobem pozitivně promítla i do plánování, resp. k přesnějším predikcím. Eliminaci odchylek je nutno podpořit dobrou informativní vazbou ke všem zaměstnancům, kterých se bude týkat (či by se mohla týkat), motivovat je ke sledování a třeba i k samotnému navrhování možných zlepšení. Návrhem je následující *Obr. 20*

Typ reportingu	Měsíc/rok	Odchylka čeho	Závod	Typ odchylky (+ vs. -)	Velikost	Definice příčiny	Další komentář	Management Notes
Kalkulace, profitabilita	06/2013	Náklady - suroviny	Podbořany	+	1,4 mil. Kč	- nižší výroba		
						- nižší cena vstupních surovin		
			RAKO 3	+	1,0 mil. Kč	- sortimentní vliv		
						- jiný poměr výroby	- v plánu byla výroba obkladaček i dlaždic v poměru 63% : 37%, ve skutečnosti byla výroba v poměru 74% obkladaček a 26% dlaždic	
						- nižší ceny hmoty	- vliv změny vstupů surovin	
					- nižší ceny surovin		

Obr. 20 – Návrh sledování příčin odchylek⁴²

⁴¹ Pozn.: míra detailu vysvětlení odchylek je různá dle uživatelů

⁴² Pozn.: vlastní návrh i zpracování

Tabulka je však pouze hrubým vyjádřením, kdy smyslem je přehledně zobrazit příčiny významných odchylek. Přehled příčin odchylek je tedy koncipován jako excelovská tabulka, kdy první sloupec definuje kategorii sledovaného reportingu, v druhém sloupci je zohledněn sledovaný měsíc (tedy měsíc vzniku odchylky), třetí sloupec vyjadřuje kategorii, které se sledovaná odchylka týká (zde se jedná o náklady – suroviny, ale může se jednat například o prodané m² dlaždic, spotřebu elektrické energie, spotřebu náhradních dílů či další sledované oblasti i z jiných kategorií reportingu). Pátý sloupec definuje typ odchylky, + (čteno „plus“) vyjadřuje pro podnik pozitivní odchylky (úspora nákladů nebo vyšší než plánované výnosy), opakem je – (čteno „mínus“), které značí negativní odchylku, tedy pro podnik nežádoucí jev. Tato kategorie je navržena pro případné filtrování v excelu, kdy při potřebě náhledu do této tabulky by mohly být rychle vygenerovány pouze negativní odchylky či naopak pouze pozitivní odchylky. Šestý sloupec je již číselným vyjádřením odchylky, zpravidla se by se každá odchylka měla vyjádřit číselně (resp. změřit). Sedmý sloupec popisuje konkrétní příčiny odchylek. Popis by měl mít formu určitých hlavních podbodů a pro detailnější informace respektive určité bližší specifikace je určen následující sloupec. Poslední sloupec je vyčleněn pro poznámky managementu – informace ohledně charakteru odchylky (zda je náhodná nebo se bude opakovat) a přijatých opatřeních.

Smyslem této tabulky je rychlá a jednoduchá orientace ve významných odchylkách, která je dle mého názoru jistě přehlednější oproti textovému komentáři. Ten samozřejmě nelze podcenit, avšak dle mého názoru bych jej použila jako přídatný (resp. podrobnější) právě k tabulkovému zpracování. Při plánování očekávaných odchylek mnou navržený tabulkový přehled rychle zmapuje významné příčiny minulých odchylek a pomůže k rychlejšímu⁴³ a predikovatelnějšímu odhadu významných položek. Možným navázáním na tuto tabulku by bylo v případě odchylek, kdy příčina vzniku je způsobena činností podniku (resp. lze identifikovat pochybení konkrétního zaměstnance), určení odpovědnosti (resp. postihu). Nutností je však analyzovat odchylky až na úroveň kořenových příčin.

Dalším návrhem směřovaným ke skutečnosti mezinárodního vlastnictví, je povinné zveřejňování a hlavně vzájemné porovnání měsíčních reportinguů jednotlivých zemí. Jako přínos lze považovat vzájemné srovnání různých mezipodnikových výsledků a určitá motivace týkající se zlepšování a dosahování lepších výsledků. Zamezit však určitému prostoru, ve kterém by mohlo vzniknout soupeření, a které by se pak mohlo negativně projevit

⁴³ Pozn.: tím je myšleno rychlejší zorientování se a získání potřebných informací o minulých příčinách odchylek

v jiných činnostech, respektive v hospodaření podniku. Tento druhý bod lze považovat v rámci proveditelnosti za jednodušší. Na druhou stranu také nenese žádné dodatečné náklady ve formě dalšího zpracování dat či vynaloženého času (jelikož jednotlivé pobočky mají danou stejnou formu reportingů). To samé platí při zrealizování tohoto návrhu a následných negativních dopadech – toto řešení nenese žádné dodatečné náklady a nápravou je pouhé nezveřejnění výsledků z dalšího měsíčního reportingu.

10 ZÁVĚR

Co lze říci na úplný závěr? Podnik LASSELSBERGER, s. r. o. s mezinárodní majetkovou účastí patří mezi jeden z největších podniků v evropském měřítku. Vlastník společnosti definuje jasnou představu jeho fungování, KPI, organizaci, směřování výroby, atd. Při zpracování teoretické části této práce byly analyzovány možné varianty pro zlepšení controllingových aktivit, ale jen některé se potvrdily. Jednalo se o myšlenky zlepšení informačního systému ve vazbě na controlling nebo fungování samotného controllingového oddělení.

V diplomové práci je několikrát zmíněno, že controlling jde ruku v ruce s informační podporou. Z tohoto pohledu nešlo podniku vytknout nic, neboť informační systém je kvalitní, stabilně fungující, poskytující informace rychle, včas a v požadovaném detailu. Další oblastí pro zlepšení, která zpravidla bývá navrhována, je zavedení controllingového oddělení či jeho reorganizace. Ani zde nebyly shledány žádné nedostatky. Controllingové oddělení je organickou součástí organizační struktury, dobře fungující. Návrhem pro možné zlepšení controllingových aktivit je tak definování možného způsobu sledování příčin odchylek, a to prostřednictvím přehledné excelovské tabulky s jasně zadaným záhlavím sloupců. Hlavním smyslem mého návrhu je přehledně postihnout významné odchylky, blíže je specifikovat a tím dát managementu společnosti účinný nástroj ke zlepšení podnikového řízení. Výhodou tabulkového zobrazení je přehlednost, rychlá orientace, snadné porovnání s jiným obdobím, přesnější způsob predikce nových plánovaných hodnot. Návrh by samozřejmě vyžadoval podrobnější rozpracování v interních podmínkách organizace.

Dalším přínosem je myšlenka vzájemného porovnávání (benchmarkingu) měsíčních reportinguů jednotlivých zemí – přínosem by bylo vzájemné srovnání různých mezipodnikových výsledků a vznik motivačního prostředí pro zlepšování a celkově tak lepší podnikové výsledky. Tento návrh je jistě nutné projednat se zahraničním vedením, avšak považuji za nelogické srovnávat různé národní společnosti jednoho koncernu a nevyvodit (resp. nezveřejnit) určité výsledky. Vždyť se jedná o jeden podnik se stejným podnikatelským záměrem, se stejnými cíli a plány. Povede to ke zdravé vnitřní konkurenci v rámci koncernu.

Námětem ke zkvalitnění je také obecná informační otevřenost vedení koncernu vůči národním společnostem. Týká se včasného sdělení informací o připravovaných organizačních změnách, které by měly být včas zapracovány do plánu (IT struktury, controllingová hierarchie).

11 SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK A OBRÁZKŮ

Tab. 1 – Záhloví tabulky při definování strategických cílů dle BSC

Tab. 2 – Návrh strategických cílů dle BSC

Tab. 3 – Výpočty ukazatelů likvidity v letech 2008-2012 (v tis. Kč)

Tab. 4 – Výpočty ukazatelů aktivity v letech 2008-2012 (v tis. Kč)

Tab. 5 – Výpočty ukazatelů rentability v letech 2008-2012 (v tis. Kč)

Tab. 6 – Výpočty ukazatelů zadluženosti v letech 2008-2012 (v tis. Kč)

Obr. 1 – Funkce controllingu

Obr. 2 – Model rovnováhy podnikových cílů

Obr. 3 – Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu

Obr. 4 – Průběh celkových nákladů

Obr. 5 – Průběh jednotkových nákladů

Obr. 6 – Controlling – základní vazby

Obr. 7 – Objekty sledování a účtování

Obr. 8 – Objekty controllingu dle SAPu

Obr. 9 - Principy účtování

Obr. 10 – Účtová osnova controllingu

Obr. 11 – Kalkulace modulu controllingu a PP

Obr. 12 – Kalkulační schéma modulu prodej

Obr. 13 – Reportingový výstup: Blok oprav dle závodů (v Kč)

Obr. 14 – Reportingový výstup: Blok oprav dle druhu výrobků (v Kč)

Obr. 15 – Reportingový výstup: Pohledávky k 30.6.2013 (v Kč)

Obr. 16 – Reportingový výstup: Kalkulace v měsíčních detailu 2013 (v Kč)

Obr. 17 – Reportingový výstup: Profitabilita červen/2013 (v tis. Kč)

Obr. 18 – Reportingový výstup: Prodeje červen/2013

Obr. 19 – Reportingový výstup: Zaměstnanci

Obr. 20 – Návrh sledování příčin odchylek

12 SEZNAM ZKRATEK

aj.	a jiné
atp.	a tak podobně
BSC	Balanced Scorecard
CF	CashFlow
CO	controlling
EAT	čistý zisk (zisk po zdanění)
EBIT	zisk před odečtením úroků, daní
FN (F)	fixní náklady
IS	informační systém
KPI	Key Performance Indicators (klíčové indikátory výkonosti)
LB s. r. o	LASSELSBERGER, s. r. o.
N	celkové náklady v Kč
n	variabilní náklady na 1 ks
PP	plánování výroby
q	objem výroby v naturálních jednotkách
resp.	respektive
ROA	Rentabilita aktiv (Return on Assets)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity)
ROS	Rentabilita tržeb (Return on Sales)
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
VN	variabilní náklady

13 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: ASPI a.s., 2004, 814 s. ISBN 80-7357-035-1
- [2] BOŠKOVÁ, Markéta. 2011. Bakalářská práce. *Finanční analýza podniku Lasselsberger, s. r. o.* Plzeň: Západočeská univerzita, 2011
- [3] FIBÍROVÁ, Jana. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. WAGNER, Jaroslav. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4
- [4] FIBÍROVÁ, Jana. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. WAGNER, Jaroslav. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2005, 360 s. ISBN 80-245-0746-3
- [5] FREIBERG, František. *Finanční controlling*. Praha: Management Press Ringier ČR, 1996, 200 s. ISBN 80-85943-03-4
- [6] FOTR, Jiří a kol. *Tvorba strategie a strategické plánování*. Grada Publishing, a. s., 1. vydání, Praha, 2012, 384 s. ISBN 978-80-247-3985-4
- [7] HERMANN, Petr. LAZAR, Jaromír. *Nákladový controlling*. REPRONIS Ostrava, 1999, 102 s. ISBN 80-86122-34-4
- [8] HOFMEISTER, Roman. STIEGLER, Harold. *Controlling*. Nakladatelská společnost BABTEXT spol. s r. o., Praha, 1992, 160 s. ISBN 80-900178-8-6
- [9] HONZÍK, Martin. 2012. Diplomová práce. *Řízení výkonnosti procesů plánování ve společnosti LASSELSBERGER s. r. o.* Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2012.
- [10] HORVÁTH&PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004, 288 s. ISBN 80-7259-002-2
- [11] KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací*. 1. vydání: Praha: C. H. Beck, 2008, 293 s. ISBN 978-80-7179-882-8
- [12] KONEČNÝ, Miloš. REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Controlling*. Brno: PC-DIR Real, 1997, 121 s. ISBN 80-2141-535-5
- [13] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8
- [14] KRÁL, Bohumil. a kol., *Nákladové a manažerské účetnictví*. Prospektrum, spol. s r. o., Praha, 1997, 408 s. ISBN 80-7175-060-3
- [15] KUBROVÁ, Ida. 2008. Diplomová práce. *Hodnocení strategické pozice podnikatelského subjektu při posuzování předpokladů naplnění střednědobých strategických cílů rozvoje*. Plzeň: Západočeská univerzita, 2008.

- [16] KUTÁČ, JANOVSÝ, Controlling: učební text [Online] 2012. [Citace: 4. 4. 2013] <http://www.person.vsb.cz/archivcd/FMMI/PC/Podnikovy%20Controlling.pdf>
- [17] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání českého překladu. Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8
- [18] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Grada Publishing, a. s., Praha. 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8
- [19] MAASEN, André. SCHOENEN, Markus. FRICK, Detlev. GADATSCH, Andreas. *SAP R3 Kompletní průvodce*. Computer Press, a.s., 2007, Vydání první, 733 s., ISBN 978-80-251-1750-7
- [20] MANN, Rudolf. MAYER, Elmar. *Controlling : Metoda úspěšného podnikání. Methode des erfolgreichen Unternehmens*. Praha: Průmysl a obchod, Profit, 1992, 360 s. ISBN 80-85603-20-9
- [21] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi. Plzeň*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9
- [22] MUKHERJEE, Kumkum. *Principles of management – 2nd Edition*. Tata McGraw-Hill. 2009, 197 s. ISBN 978-0-07-00865-7
- [23] Nugget SW, s.r.o. 2005-2012. Koncepce řešení. Nugget SW, Mzdy bez starostí, personalistika s přehledem. [Online] 2011. [Citace: 4. 4. 2013] <http://www.nuggetsw.cz/koncepce-reseni/>.
- [24] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974
- [25] RAKO.cz, *internetové stránky společnosti LASSELBERGER, s. r. o.* [Online] 2011. [Citace: 4. 4. 2013] <http://www.rako.cz/o-nas/predstaveni-spolecnosti.html>
- [26] REICHMAN, Thomas. *Controlling*. Berlin: Helferich Scientific Information GmbH 1997, 338 s. ISBN 9783540627227
- [27] SEKERKA, Bohuslav. *Matematické a statistické metody v controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 1999, 224 s. ISBN 80-87259-009-X
- [28] SOMARATHNE, Dinusha. 2010. SAP R/3 and SAP Visual Composer. The WireFrame. [Online] 2010. [Citace: 4. 4. 2013.] <http://www.thewireframecommunity.com/node/194>.
- [29] SYNEK, Miroslav, a kol. *Podniková ekonomika, 5. přepracované a doplněné vydání*. Praha: C. H. Beck a.s., 2010, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3
- [30] ŠOLJAKOVÁ, Libuše, FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting. 3. rozšířené a aktualizované vydání*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2

- [31] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*, Management Press, s. r. o., Praha, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7
- [32] ŠULÁK, Milan. ZAHRADNÍČKOVÁ, Lenka. *Rozbor výkonnosti firmy*, Západočeská univerzita v Plzni, 2012, 134 s. ISBN 978-80-261-0146-8
- [33] VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu do A do Z*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004, 357 s. ISBN 80-7259-032-4
- [34] VYSUŠIL, Jiří. *Controlling do kapsy*. Profess Consulting, 2000, 80 s. ISBN 80-7259-013-8
- [35] VYSUŠIL, Jiří. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting, 1999, 136 s. ISBN 80-7259-007-3
- [36] WAGNEROVÁ, Eva, a kol. *Ekonomika a řízení podniku*, 1. vyd. Opava: Slezská univerzita v Opavě. 2002, 236 s. ISBN 80-7248-155-X
- [37] WÖHE, Günter. KISLINGEROVÁ, Eva. MAŇASOVÁ, Zuzana. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2

14 PŘÍLOHY

Příloha A – Rozvahy v plném rozsahu

Rozvaha v plném rozsahu (v tis. Kč)					
	2008	2009	2010	2011	2012
AKTIVA CELKEM	7 423 925	5 576 900	5 392 889	5 498 829	5 189 515
B. Dlouhodobý majetek	4 928 238	3 534 946	3 080 316	3 003 329	2 850 650
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	3 036	2 660	2 635	1 355	100 118
3. Software	3 032	2 656	2 365	1 240	339
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	4	4	0	1	99 779
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	114	0
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	3 941 525	2 973 545	2 740 057	2 669 036	2 417 594
1. Pozemky	1 257 654	865 664	809 952	807 163	760 120
2. Stavby	1 818 073	1 485 483	1 381 766	1 331 700	1 121 034
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	792 684	417 129	525 734	475 132	489 695
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	170	170	170	170	170
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	48 669	203 484	12 636	45 264	40 459
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	24 275	1 615	9 799	9 607	6 116
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	983 677	558 741	337 894	332 938	332 938
C. Oběžná aktiva	2 481 640	2 026 510	2 300 738	2 484 544	2 315 334
C. I. Zásoby	1 373 468	1 066 124	1 212 298	1 344 331	1 521 513
1. Materiál	304 345	199 407	150 126	229 089	174 310
2. Nedokončená výroba a polotovary	44 237	36 618	24 138	31 351	31 699
3. Výrobky	928 935	713 752	937 337	945 080	1 159 824
4. Zboží	95 951	116 347	100 697	138 811	155 528
5. Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0	0	152
C. II. Dlouhodobé pohledávky	55	0	11 256	21 379	26 160
1. Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	11 256	5 252	4 252
2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0	16 127	21 908
7. Jiné pohledávky	55	0	0	0	0
C. III. Krátkodobé pohledávky	859 142	689 210	708 326	768 643	669 057
1. Pohledávky z obchodních vztahů	617 624	568 841	556 093	583 721	512 300
2. Pohledávky-ovládající a řídicí osoba	68 758	26 655	26 655	26 655	17 560
6. Stát - daňové pohledávky	73 934	13 700	23 786	47 402	52 041
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	5 358	15 871	18 538	17 024	24 201
8. Dohadné účty aktivní	12 422	3 149	1	6 957	3 436
9. Jiné pohledávky	81 046	60 994	83 253	86 884	59 519
C. IV. Krátkodobý finanční majetek	248 975	271 176	368 858	350 191	98 604
1. Peníze	852	1 464	883	641	646
2. Účty v bankách	248 123	269 712	367 975	349 550	97 958

D. Ostatní aktiva	14 047	15 444	11 835	10 956	23 531
D. I. Časové rozlišení	14 047	15 444	11 835	10 956	23 531
1. Náklady příštích období	14 047	15 444	11 835	10 950	23 531
3. Příjmy příštích období	0	0	0	6	0
PASIVA CELKEM	7 423 925	5 576 900	5 392 889	5 498 829	5 189 515
A. Vlastní kapitál	3 329 525	2 252 686	2 311 055	2 445 235	2 361 207
A. I. Základní kapitál	2 261 303	2 261 303	2 261 303	2 261 303	2 261 303
1. Základní kapitál	2 261 303	2 261 303	2 261 303	2 261 303	2 261 303
A.II. Kapitálové fondy	74 001	163 565	100 000	100 000	100 000
2. Ostatní kapitálové fondy	0	100 000	100 000	100 000	100 000
3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	74 001	63 565	0	0	0
A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	82 613	82 613	0	6 097	12 806
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	1 052 120	911 608	-172 182	-56 345	71 126
1. Nerozdělený zisk minulých let	1 052 120	911 608	-	-	71 126
2. Neuhrazená ztráta minulých let	-	-	-172 182	-56 345	0
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	-140 512	-1 166 403	121 934	134 180	-84 028
B. Cizí zdroje	4 069 822	3 316 822	3 075 543	3 050 182	2 816 185
B.I. Rezervy	60 503	32 725	13 766	13 312	14 593
1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	42 492	0	0	0	0
3. Rezerva na daň z příjmů	0	0	0	0	11
4. Ostatní rezervy	18 011	32 725	13 766	13 312	14 582
B.II. Dlouhodobé závazky	427 069	240 624	233 703	250 652	228 508
1. Závazky z obchodních vztahů	8 824	8 824	8 824	8 824	0
2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	67 325	50 283	0	0	0
8. Dohadné účty pasivní	0	0	0	0	0
9. Jiné závazky	0	0	0	0	0
10. Odložený daňový závazek	350 920	181 517	224 879	241 828	228 508
B.III. Krátkodobé závazky	1 402 475	942 065	809 011	897 829	995 479
1. Závazky z obchodních vztahů	805 027	543 227	566 489	701 036	763 470
2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	90 000	30 000	0	5 000	0
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	1 702	1 702	100	100	100
5. Závazky k zaměstnancům	44 752	35 636	33 016	30 149	30 386
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	19 685	16 566	16 497	16 337	15 509
7. Stát - daňové závazky a dotace	8 711	6 365	4 556	4 244	3 787
8. Krátkodobé přijaté zálohy	13 383	13 125	14 011	17 319	15 432
10. Dohadné účty pasivní	169 319	92 224	112 198	94 230	166 795
11. Jiné závazky	249 896	203 220	62 144	29 414	0
B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci	2 179 775	2 101 408	2 019 063	1 888 389	1 577 605
1. Bankovní úvěry dlouhodobé	360 621	1 951 408	157 788	0	1 417 605
2. Krátkodobé bankovní úvěry	1 819 154	150 000	1 861 275	1 888 389	160 000
3. Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0	0	0
C. Ostatní pasiva	24 578	7 392	6 291	3 412	12 123
1. Výdaje příštích období	24 578	7 392	6 291	3 412	5 983
2. Výnosy příštích období	0	0	0	0	6 140

Příloha B – Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (v tis. Kč)					
	2008	2009	2010	2011	2012
I. Tržby za prodej zboží	291 590	242 074	124 360	214 892	182 744
A. Náklady na prodané zboží	178 199	173 943	78 461	144 802	127 888
+ Obchodní marže	113 391	68 131	45 899	70 090	54 856
II. Výkony	5 415 244	4 142 463	3 246 530	3 288 976	3 503 476
1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5 159 148	4 307 017	3 214 668	3 304 690	3 271 788
2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	199 451	-208 597	25 733	-17 605	214 685
3. Aktivace	56 645	44 043	6 139	1 891	17 003
B. Výkonová spotřeba	4 038 876	2 946 778	2 266 011	2 287 365	2 512 392
1. Spotřeba materiálu a energie	2 910 315	2 092 669	1 680 467	1 667 299	1 885 004
2. Služby	1 128 561	854 109	585 544	620 066	627 388
+ Přidaná hodnota	1 489 759	1 263 816	1 016 418	1 071 701	1 045 940
C. Osobní náklady	1 101 951	918 387	663 198	663 435	658 961
1. Mzdové náklady	812 084	680 085	495 237	488 707	475 503
2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	180	0	0	0
3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	268 847	221 535	159 824	165 345	156 855
4. Sociální náklady	21 020	16 587	8 137	9 383	26 603
D. Daně a poplatky	17 321	23 345	9 656	9 364	14 086
E. Odpisy DLHM a DLNM	372 627	350 481	213 995	177 790	164 611
III. Tržby z prodeje DLM a materiálu	409 016	139 291	27 883	46 658	123 918
1. Tržby z prodeje DLM	389 022	126 194	22 215	39 965	120 210
2. Tržby z prodeje materiálu	19 994	13 097	5 668	6 693	3 708
F. ZC prodaného DLHM a materiálu	448 011	178 827	22 291	43 846	242 788
1. ZC prodaného DLHM	379 536	117 037	21 457	36 998	239 480
2. Prodaný materiál	68 475	61 790	834	6 848	3 308
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	-70 320	-14 450	-160 400	-29 295	35 197
IV. Ostatní provozní výnosy	319 706	116 086	69 593	63 781	52 771
H. Ostatní provozní náklady	292 587	103 496	112 025	68 998	129 976
Provozní VH	56 304	-40 893	263 129	248 002	-22 990
J. Prodané CP a podíly	0	0	0	0	0

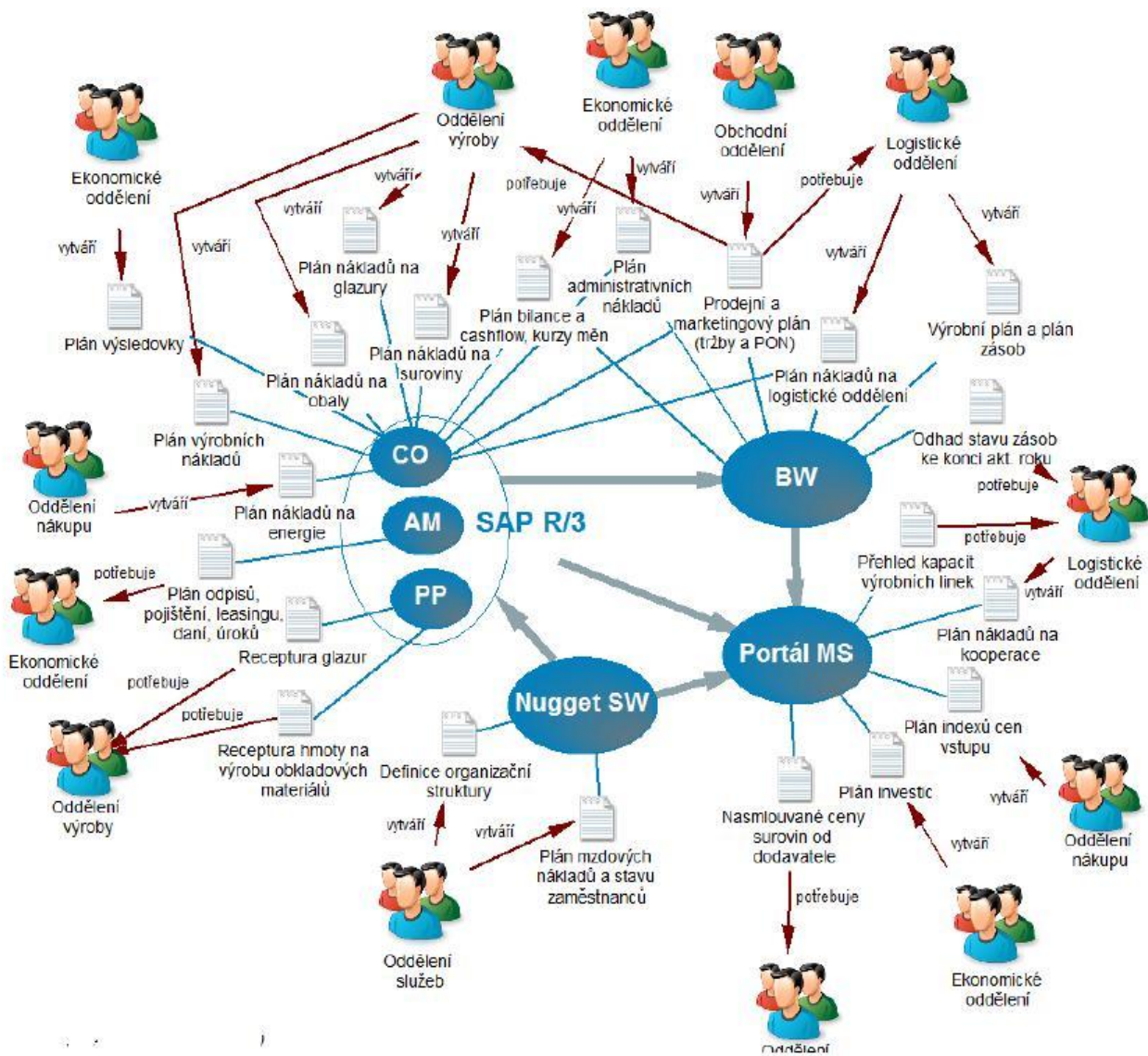
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	7 898	3 084	0
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku	342	0	7 898	3 084	0
IX. Výnosy z přecenění CP a derivátů	0	36 180	84 985	0	30 275
L. Náklady z přecenění CP a derivátů	245 008	0	0	13 119	0
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	-476	0	138 409	4 540	0
X. Výnosové úroky	9 332	3 270	1 195	1 361	1 485
N. Nákladové úroky	138 524	118 478	98 579	86 978	78 175
XI. Ostatní finanční výnosy	69 270	261	0	7 008	0
O. Ostatní finanční náklady	1 379	36 722	25 628	11 248	32 262
Finanční VH	-305 491	-115 489	-168 538	-104 432	-78 677
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	-19 585	-1 342	-9 450	7 820	-14 487
1. - splatná	12 178	6 706	11	0	11
2. - odložená	-31 763	-8 048	-9 461	7 820	-14 498
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-229 602	-155 040	104 041	135 750	-87 180
XIII. Mimořádné výnosy	0	0	585 357	41 089	12 951
R. Mimořádné náklady	0	990 337	514 641	33 530	8 621
S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	-163 025	52 823	9 129	1 178
Mimořádný VH	0	-827 312	17 893	-1 570	3 152
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-229 602	-982 352	121 934	134 180	-84 028
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-249 187	-1 146 719	165 307	151 129	-97 337

Příloha C – Nákladová střediska

Název nákladové položky	Název nákladové skupiny	Třída	Číslo účtu	Jméno účtu
Záruky	Záruky	7	775000	Pojištění výdajů
Poplatky	Poplatky	7	780000	Příspěvek na obchodní sdružení
		7	781200	Bankovní poplatky
		7	781300	Poplatky za úvěry
		7	781400	Faktoringové poplatky
		7	787000	Passed on expenses
		7	791500	Ostatní poplatky a příspěvky (ne daně)
Provize/licenční poplatky	Provize, licenční poplatky	7	776000	Provize
Znehodnocení	Znehodnocení	7	700000	Odpisy hmotného majetku
		7	700010	Odpisy nehmotného majetku
		7	701000	Odpisy drobného hmotného majetku
		7	701010	Odpisy drobného nehmotného majetku
		7	702000	Znehodnocení
		7	703000	Depletion (vyprázdnění)
Energie netechnické		7	730000	Palivo
		7	756000	Elektřina - administrativa
		7	756010	Plyn - administrativa
		7	756020	Ostatní náklady (voda, topení, palivo)
Náklady na dopravu		7	746200	Náklady na dopravu
Pronájem	Pronájem	7	741000	Leasingové náklady
Pronájem		7	740000	Pronájem
Audit, právní a konzultační náklady	Audit, právní a konzultační náklady	7	778000	Náklady na konzultanty (ekonomické, audit)
		7	778020	Použití rezervy na audit
		7	778500	Technické poradenství
		7	779500	Head hunting
Licence	Licence	7	776100	Licenční poplatky
Údržba Materiál	Údržba	7	720000	Údržba materiálu
Údržba Servis		7	720100	Údržba servisu
		7	720299	Použití rezervy na údržbu
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady	7	751000	Poplatky členů představenstva
		7	766000	Dary - danově odčitatelné
		7	766050	Dary - danově neodčitatelné
		7	771000	Sankce - danově odčitatelné
		7	771050	Sankce - danově neodčitatelné
		7	771070	Použití rezerv na záruky
		7	786500	Ostatní škody
		7	798000	Náklady z nepoužitelných slev
		7	799050	Použití rezervy na neočekávané ztráty

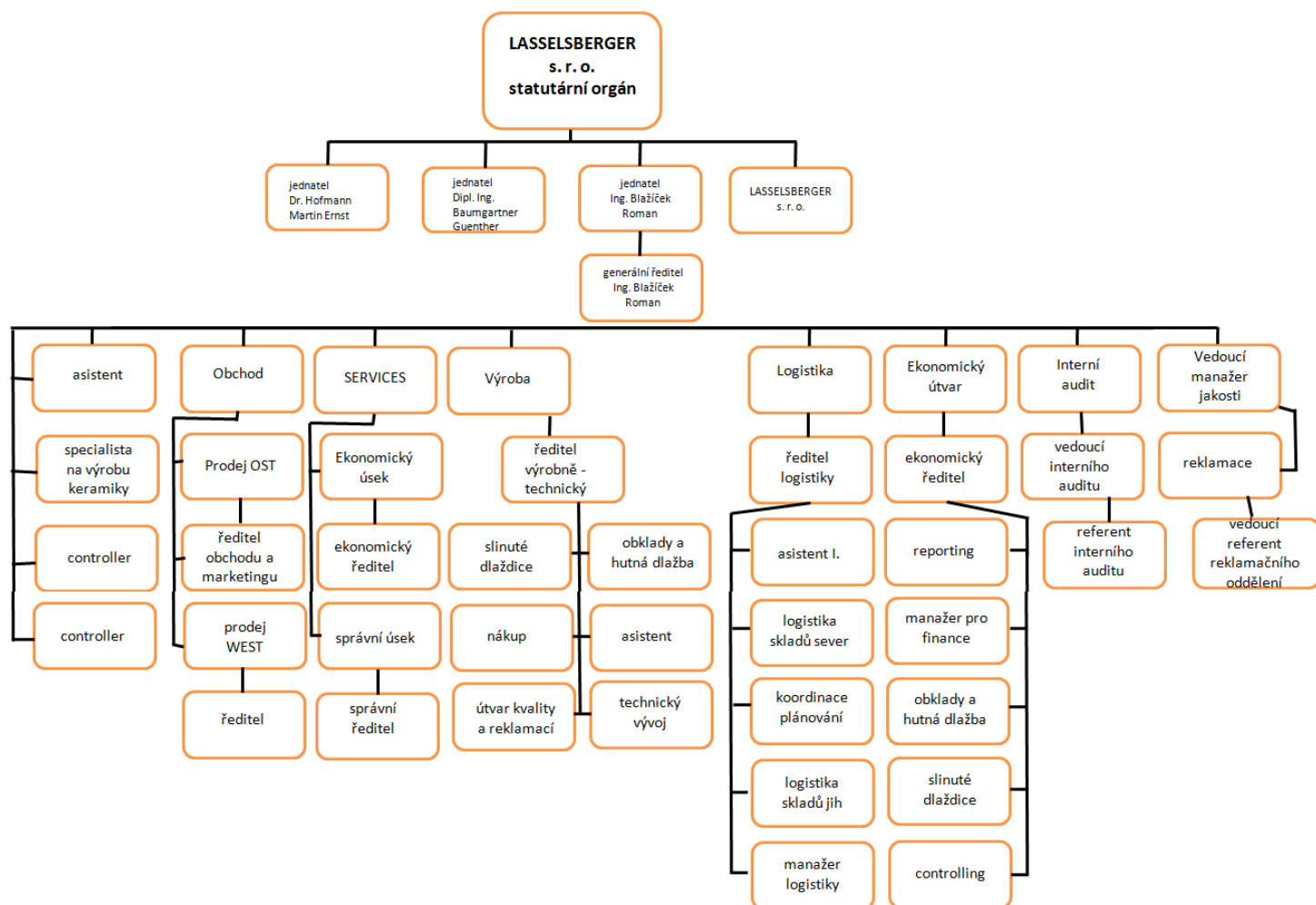
		7	799150	Použití ostatních opravných položek
		7	711000	Daň z motorových vozidel
Režijní materiál	Režijní materiál	7	750000	Kancelářské výdaje
Náklady na povinné sociální zabezpečení a se mzdy související daně a příspěvky	Personální náklady	6	650000	Povinné sociální zabezpečení - mzdy
		6	650005	Nevyužitá dovolená - mzdy
		6	650100	Povinné sociální zabezpečení - platy
		6	650105	Nevyužitá dovolená - platy
		6	650150	Povinné sociální zabezpečení zahraničních zaměstnanců
Ostatní sociální náklady	Personální náklady	6	663050	Místní poplatek - mzdy
		6	663100	Místní poplatek - platy
		6	679000	Další dobrovolné sociální náklady
		6	679010	Poukázky zaměstnancům
		6	679020	Další bonus v naturáliích
Platy	Personální náklady	6	679030	Ostatní sociální a kulturní náklady
		6	620000	Platy
		6	620005	Platy cizích zaměstnanců
Odstupné	Personální náklady	6	620008	Poskytnutí nevyužitě dovolené - platy
		6	630000	Odstupné
Mzdy	Personální náklady	6	631000	Změna rezervy na odstupné
		6	600000	Mzdy
		6	600000	Mzdy v rámci pracovní neschopnosti
		6	600005	Poskytnutí nevyužitě dovolené - mzdy
Odborné vzdělání, vzdělání a literatura	Profesionální školení, vzdělání, literatura	7	779000	Odborné školení, vzdělání, literatura
Servis	Servis	7	723000	Likvidace a recyklace
		7	755000	Cleaning expenses
		7	778100	Výdaje na IT služby
		7	778600	Náklady na bezpečnost
		7	790000	Externí zaměstnanci
		7	796000	Výzkum a vývoj
Telekomunikace	Telekomunikace	7	753000	Poštovní výdaje
		7	754000	Ostatní náklady na telekomunikaci
		7	754050	Telefonní náklady
Inzeráty	Cestování, zábava, inzeráty	7	760100	Reklama
Zábava		7	763000	Obchodní zábava - zákazníci
Cestování a ubytování		7	731000	Cestování a ubytování
		7	731100	Cestovní příspěvky

Příloha D – Propojení komponent IS, zdrojů a oddělení podniku⁴⁴



⁴⁴ Zdroj: Honzík 2012, str. 48

Příloha E – Organizační struktura podniku LASSELSBERGER, s. r. o.⁴⁵



⁴⁵ Zdroj: interní materiály podniku, vlastní zpracování

Příloha F – Přehled reportů⁴⁶

Report	Zpravodajská jednotka	Období	Lhůty	Podrobnosti / Obsah
PRODEJE	společnost	měsíčně	předběžná verze 4. den v měsíci finální verze 10. den v měsíci	Země, Značka, TOP zákazníci, m ² , čisté tržby, očištěný prodej/m ²
DODANÉ MNOŽSTVÍ	společnost	denně	denně do 10:00 hod.	Dodané množství v m ²
SPQS	závod (prodeje společnosti)	měsíčně	předběžná verze 4. den v měsíci finální verze 10. den v měsíci	Prodané množství, vyrobeno, zásoby (detaily dle kvality), detail prodeje a zásob vlastní výroby
ZAMĚŠTNANCI	v provozech	měsíčně	první část 4. den v měsíci druhá část 10. den v měsíci	počty zaměstnanců výroby v detailu, prodej, administrativa a další, průměr na konci měsíce, osobní klíčové ukazatele
SKLADOVÁ STRUKTURA	v provozech	kvartálně	10. den v měsíci	vlastní výroba a pořízení zásob, vlastnosti a obrat zásob
ANALÝZA ZISKOVOSTI	společnost / divize	měsíčně	10. den v měsíci	výkaz zisku a ztráty - struktura, včetně příspěvku na úhradu
MARŽE DISTRIBUČNÍHO KANÁLU	společnost	měsíčně	10. den v měsíci	čisté tržby, standardní výrobní náklady, pořizovací náklady, hrubé marže distribučních kanálů
KOUPĚ, POŘÍZENÍ	společnost	měsíčně	10. den v měsíci	množství, pořizovací cena, doprava, další náklady na dodání, ceny pořízeného zboží
MĚSÍČNÍ NÁKLADY NA VÝROBU	společnost	měsíčně	10. den v měsíci	výrobní náklady dle nákladových položek
KALKULACE VÝROBNÍCH NÁKLADŮ	v provozech	pololetně	ke konci měsíce (leden a červenec)	výrobní náklady dle nákladových položek
ENERGIE	v provozech	pololetně	ke konci měsíce (leden a červenec)	ceny plynu a elektřiny + jejich spotřeba
POHLEDÁVKY	společnost	měsíčně	10. den v měsíci	v / po splatnosti pohledávek třetích stran zákazníků, bonusové odpočty, detaily k TOP pohledávkám
PRODEJ, MARKETING, SPRÁVA, LOGISTIKA	společnost	měsíčně	10. den v měsíci	personální a mimopersonální náklady, marketingový rozpočet, palety, doprava

⁴⁶ Zdroj: interní materiály podniku, vlastní zpracování

Komentáře	Zpravodajská jednotka	Období	Lhůty	Podrobnosti / Obsah
PŘEDBĚŽNÝ KOMENTÁŘ (SPQS)	společnost	měsíčně	předběžná verze 5. den v měsíci	hlavní důvody a události ovlivňující měsíční výkonnost, dle reportingových struktur
FINÁLNÍ KOMENTÁŘ	společnost	měsíčně	finální verze 10. den v měsíci	hlavní důvody a události ovlivňující měsíční výkonnost, dle reportingových struktur
MĚSÍČNÍ NÁKLADY NA VÝROBU	společnost	měsíčně	11. den v měsíci	odchylky mezi plánem a skutečnými výrobními náklady - vypočtené dle jednotlivých linek a materiálových skupin
KOMENTÁŘ PLÁNU	společnost	plánový rozvrh	plánový rozvrh	plánový rozvrh dle popisu rozvrhu

ABSTRAKT

ŠTENGLOVÁ, PETRA. *Nákladový controlling ve zvoleném podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 82 s., 2014.

Klíčová slova: controlling, informační systém, kalkulace, náklady, reporting.

Cílem práce je analýza controllingových aktivit v podniku LASSELSBERGER, s. r. o. Diplomovou práci lze pomyslně rozdělit na tři velké úseky. V první části, resp. v úvodních kapitolách, je popsán teoretický základ. Podkladem pro tuto část byly publikace významných autorů zabývajících se tématem controllingu. Druhá část je směřována na praktickou oblast. Po úvodních informacích o podniku následuje zaměření na controllingovou činnost, v detailním pohledu pak na náklady, resp. na nákladový controlling. Třetí část je věnována shrnutí a zhodnocení controllingové činnosti v podniku. Závěrem tohoto úseku je pak vlastní návrh zlepšení controllingových aktivit v podniku LASSELSBERGER, s. r. o.

ABSTRACT

STENGLOVA, PETRA. *Cost controlling in a selected company*. Diploma thesis.

Pilsen: The Faculty of Economics University of West Bohemia, 82 p., 2014.

Key words: controlling, information system, casting, reporting

The aim of this dissertation is to analyse controlling activities in the company LASSELSBERGER, s. r. o. Dissertation can be notionally divided into three major sections. The theoretical basis is described in the first part, resp. in opening chapters. The basis for this part is formed by using of publications of important authors engaged in the issue of controlling. The second part is directed towards to the practical field. After introductory information about the company follows the focus on controlling activities, in detail then on profit or loss, resp. the cost controlling. The third part is devoted to a summary and evaluation of the controlling activities in the company. In conclusion of this section is mentioned the own proposal to improvement of controlling activities in the company LASSELSBERGER, s. r. o.