

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Nákladový controlling ve zvoleném podniku**

**Cost controlling in a selected company**

Bc. Martina Součková

Plzeň 2014

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2013/2014

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

Jméno a příjmení: **Bc. Martina SOUČKOVÁ**  
Osobní číslo: **K12N0153P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Nákladový controlling ve zvoleném podniku**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Definujte controlling jako nástroj pro podporu řízení.
2. Analyzujte controllingové nástroje využitelné v oblasti řízení nákladů.
3. Charakterizujte vybraný podnik.
4. Analyzujte systém řízení nákladů v podniku.
5. Zhodnoťte efektivitu controllingových činností v podniku a navrhněte možné zlepšení.


Rozsah grafických prací: **neuveđen**  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **ESCHENBACH, Rolf a kol.** *Controlling*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1
- **KRÁL, Bohumil.** *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8
- **POPESKO, Boris.** *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9
- **ŠOLJAKOVÁ, Libuše; FIBÍROVÁ, Jana.** *Reporting*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Červený, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2013**  
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2014**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Nákladový controlling ve zvoleném podniku“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň, dne 10.12.2014

.....

podpis autorky

## Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce panu Ing. Josefu Červenému, Ph.D. za odborné vedení mé diplomové práce, za poskytnutí cenných rad a připomínek, které mi pomohly při zpracování této práce. Současně bych také ráda poděkovala zaměstnancům controllingu v ZVVZ GROUP za jejich ochotu, spolupráci a poskytnutí informací pro zpracování této diplomové práce.

# Obsah

<b>ÚVOD.....</b>	<b>7</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA CONTROLLINGU.....</b>	<b>9</b>
1.1 POJEM CONTROLLING .....	9
1.2 HISTORICKÝ VÝVOJ CONTROLLINGU .....	11
1.3 KONCEPT CONTROLLINGU .....	12
1.4 VZTAH CONTROLLINGU K MANAŽERSKÉMU ÚČETNICTVÍ.....	13
1.5 FUNKCE A FILOZOFIE CONTROLLINGU .....	14
1.6 CONTROLLING V ORGANIZAČNÍ STRUKTUŘE .....	15
1.7 NÁSTROJE CONTROLLINGU.....	18
1.7.1 <i>Metody ve strategickém controllingu</i> .....	19
1.7.2 <i>Metody v operativním controllingu</i> .....	19
1.8 REPORTING.....	20
<b>2 CONTROLLING NÁKLADŮ .....</b>	<b>22</b>
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	22
2.2 ZÁKLADNÍ KATEGORIE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU .....	23
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	24
2.3.1 <i>Druhové členění</i> .....	24
2.3.2 <i>Účelové členění nákladů</i> .....	25
2.3.3 <i>Kalkulační členění</i> .....	25
2.3.4 <i>Členění nákladů z hlediska závislosti na objemu výkonů</i> .....	26
2.3.5 <i>Další typy nákladů</i> .....	29
2.4 KALKULACE.....	29
2.4.1 <i>Metody kalkulace</i> .....	31
2.4.2 <i>Kalkulace z hlediska doby sestavování</i> .....	32
2.4.3 <i>Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů</i> .....	33
<b>3 SPOLEČNOST ZVVZ MACHINERY, A.S. ....</b>	<b>36</b>
3.1 HISTORIE.....	36
3.2 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	37
3.3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ZVVZ MACHINERY, A.S. ....	38
3.4 HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
3.5 ZAMĚSTNANCI.....	44
<b>4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU CONTROLLINGU.....</b>	<b>46</b>
4.1 FINANČNÍ ANALÝZA .....	46
4.1.1 <i>Ukazatele rentability</i> .....	46

4.1.2	<i>Ukazatele likvidity</i> .....	48
4.1.3	<i>Ukazatele aktivity</i> .....	49
4.1.4	<i>Ukazatele zadluženosti</i> .....	51
4.2	ÚTVAR CONTROLLING .....	53
4.3	REPORTING.....	55
4.4	INFORMAČNÍ SYSTÉM .....	58
4.4.1	<i>Orsoft</i> .....	58
4.4.2	<i>Business Control System</i> .....	59
4.4.3	<i>Oracle Business Intelligence</i> .....	60
4.5	CONTROLLING NÁKLADŮ .....	62
4.5.1	<i>Horizontální a vertikální analýza nákladů</i> .....	62
4.5.2	<i>Členění nákladů</i> .....	64
4.5.3	<i>Plánování nákladů a tržeb, odchylky od plánů</i> .....	64
4.5.4	<i>Kalkulace</i> .....	65
<b>5</b>	<b>ZHODNOCENÍ CONTROLLINGOVÝCH ČINNOSTÍ A NÁVRH ZLEPŠENÍ .....</b>	<b>68</b>
5.1	VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU CONTROLLINGU.....	68
5.2	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ.....	71
5.2.1	<i>Rozdělení nákladů na variabilní a fixní</i> .....	72
5.2.2	<i>Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů (krycího příspěvku)</i> .....	74
5.2.3	<i>Dvoustupňová metoda výpočtu</i> .....	76
5.2.4	<i>Další návrhy</i> .....	77
<b>6</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>79</b>
<b>7</b>	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>82</b>
<b>8</b>	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ.....</b>	<b>82</b>
<b>9</b>	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....</b>	<b>84</b>
<b>10</b>	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>85</b>
<b>11</b>	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>87</b>

## **Úvod**

V současnosti prochází podnikatelské prostředí neustálým vývojem a jeho dynamika roste, což pocítují i firmy, na které jsou kladeny stále vyšší nároky. Aby firmy vůbec obstály mezi konkurencí na trhu, bez ohledu na to, jestli se jedná o trh tuzemský nebo zahraniční, jsou nuceny neustále hodnotit měnící se podmínky, sledovat podněty z okolí a dle toho flexibilně přizpůsobovat své chování. Ovšem hodnocení situace a následné rozhodnutí je vždy založeno na informacích, které musí být dostupné a relevantní. Nezbytnou podporou řídicího procesu se tedy stává controlling, který poskytuje managementu onu informační základnu. Prostřednictvím této aktivity a zároveň dalších činností controlling umožňuje zvyšování efektivity rozhodovacích procesů. Významné je především zaměření na optimalizaci nákladů, kterému předchází plánování, členění a sledování nákladů, zjišťování odchylek skutečných hodnot od plánů, vyhodnocování odchylek a návrh případných korekčních opatření.

### **Cíl diplomové práce**

Důležitost controllingu pro podnikové činnosti a rozhodování se neustále zvyšuje a nabývá na významu. Cílem této diplomové práce je analýza aktivit nákladového controllingu s následným návrhem vedoucím ke zlepšení efektivity těchto činností. Teoretická část práce je založena na vymezení teoretických základů týkajících se pojmu controlling. Podrobnější analýza bude směřovat k oblasti nákladů, v rámci této části budou uvedeny jednotlivé druhy členění nákladů či různé metody kalkulací. V praktické části bude nejprve představen vybraný podnik, ve kterém budou zkoumány činnosti nákladového controllingu. Na charakteristiku podniku bude navazovat analýza současného stavu controllingových aktivit, která bude zaměřena na samotné controllingové oddělení a jeho začlenění do organizační struktury, dále budou uvedeny konkrétní úkoly controllingu, do kterých bude zahrnut i reporting. Důležitým zdrojem informací pro controlling je informační systém, který bude rovněž rozebrán. Poté bude analyzován přímo controlling v oblasti nákladů a pozornost bude věnována také systému kalkulací používaný ve zvoleném podniku. V závěru této části bude provedeno zhodnocení prováděných controllingových činností a bude navrženo opatření směřující ke zvýšení efektivity.



Dílní cíle této práce jsou tedy následující:

- Teoretické vymezení pojmu controlling, uvedení historického vývoje a vztahu controllingu k manažerskému účetnictví, určení funkcí a nástrojů controllingu.
- Stanovení metod a nástrojů využitelných v oblasti controllingu nákladů.
- Charakteristika zvoleného podniku, uvedení základních informací o historii, organizační struktuře a hospodaření společnosti.
- Analýza controllingových aktivit podniku v oblasti nákladů a uvedení používaných informačních systémů.
- Zhodnocení controllingových činností.
- Navrhnout možná zlepšení controllingových aktivit.

### **Metodika diplomové práce**

Diplomová práce bude vycházet z odborné literatury, která zpracovává jak controlling obecně, tak controlling v oblasti nákladů. Na získané teoretické poznatky bude navazovat praktická část, která bude založena na informacích veřejně dostupných na internetových stránkách a na podkladech poskytnutých společností. Dále budou zhodnoceny controllingové aktivity, dojde tedy k porovnání teoretických poznatků a skutečných aplikací v podnikové praxi a na závěr budou rozebrány návrhy vedoucí ke zlepšení controllingových procesů.

# 1 Charakteristika controllingu

Podnikový systém funguje v dynamickém a komplexním prostředí a otevřenost vůči okolí způsobuje potřebu doplnit řízení controllingem. Controlling doplňuje řízení podniku prostřednictvím controllingové filosofie, která je založená na plánování, řízení a zpětné vazbě, funkcemi controllingu a institucemi a nástroji controllingu. Funkce a nástroje controllingu jsou poskytovány controllerem, který působí jako informační manažer a ekonomický poradce. Controller pak prostřednictvím informací a koordinace zvyšuje kvalitu managementu. (Eschenbach, 2004)

## 1.1 Pojem controlling

Ačkoli je controlling využíván téměř v každém větším podniku, přesto neexistuje jednotný význam či jeho koncepce.

Controlling je odvozen od základu control. Pokud vycházíme z překladových slovníků anglických, francouzských, italských nebo španělských, významem tohoto slova je řídit, ovládat, regulovat nebo dohlížet. V německých slovnících nalezneme tento pojem ve významu řízení a kontrola, controller pak znamená člen vedení podniku. V českých výkladových slovnících se controlling objevuje až v roce 2004 ve slovníku neologismů 2. (Kislingerová, 2008)

V publikacích zabývajících se controllingem se objevuje mnoho různých definic controllingu. Některé z těchto definic jsou uvedeny dále.

V obecném vyjádření dle Krále je controlling označován jako metoda využívaná pro zvýšení účinnosti systému řízení. Ke zvýšení účinnosti dochází prostřednictvím neustálého porovnávání skutečného stavu se stavem požadovaným, vyhodnocováním odchylek a úpravou cílů. (2010)

Freiberg popisuje controlling jako „... *specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu.*“ (1996, s. 10)

Synek uvádí „ *V praxi se často controlling chápe jako kontrola, ve skutečnosti je nutné controlling chápat ve smyslu řízení, přičemž kontrola je jeho složkou.*“ (2011, s. 414)

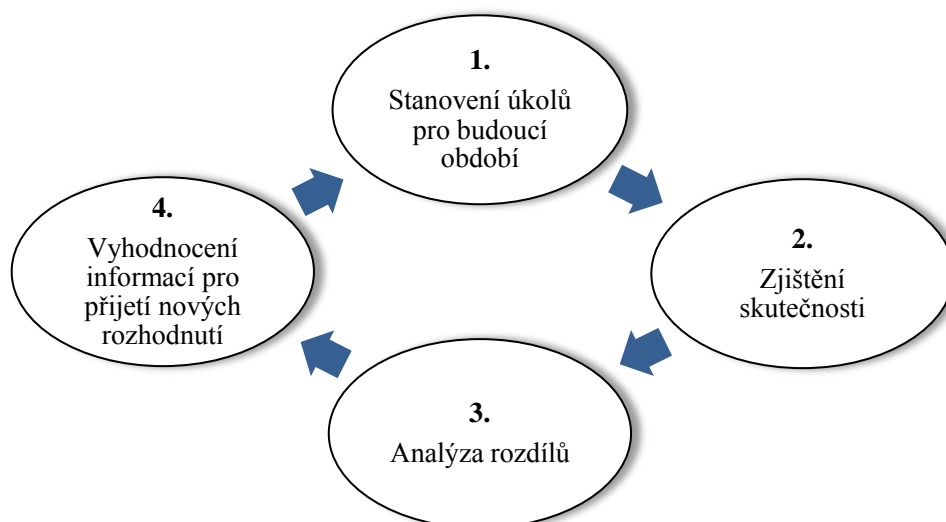
Reichmann definuje controlling jako cíleně orientovanou podporu řízení, která slouží k získávání a zpracování informací pro plánování, koordinaci a kontrolu a která

v konečném důsledku vede ke zlepšení kvality rozhodování na všech úrovních řízení podniku. (2006)

Dle Horvátha „Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“ (Král a kol., 2010, s. 26)

Z této formulace je možné rozdělit controlling na dva subsystémy, prvním z nich je subsystém plánování a kontroly, druhý subsystém se týká zajištění informační kontroly. V účinném controllingu je důležité propojení plánování a kontroly v jednom subsystému. Důsledná vazba umožňuje vytvoření takzvaného řídicího okruhu (viz obr. č. 1). První fází systému řízení je stanovení budoucích úkolů, dále následuje zjišťování odchylek skutečnosti od plánu. Ve třetí fázi dochází k analýze toho, co je příčinou odchylek a na závěr dochází k vyhodnocování informací a důležitých pro stanovení dalších úkolů. Čtvrtá fáze poté opět navazuje na první. Celý řídicí okruh musí být podpořen informačním systémem. (Král a kol., 2010)

**Obr. č. 1: Fáze systému řízení**



Zdroj: vlastní zpracování dle Krále a kol. (2010), 2014

Obvykle je controlling orientován na řízení zisku. Ovšem v případě, že je controlling uplatňován na úrovni podnikových útvarů, nemusí jít o řízení zisku v pravém slova smyslu, protože nelze vždy pro každý útvar vyjádřit výnosy. Zatímco vyjádření nákladů je možné kdykoliv, protože náklady vznikají ve spojení s každou činností. Na úrovni jednotlivých útvarů se tedy jedná **nákladový controlling**, který je založen na plánování,

rozpočtování a vyhodnocování nákladů. V širším pojetí, které zahrnuje i vztah podniku k okolí, je chápán **finanční controlling**, zaměřený na řízení peněžních toků. (Synek, 2011)

## 1.2 Historický vývoj controllingu

Controlling v určité formě v užším pojetí využívali již dopravní a výrobní podniky v USA na přelomu 19. a 20. století, přičemž controlleři spravovali finanční záležitosti. V době velké hospodářské krize v 30. letech se uskutečnil velký rozvoj controllingu. Novým úkolem controllerů v této době byla příprava informací pro plánování a rozhodování, tvorba metodiky pro kontrolu dosahování cílů a byli zodpovědní také za poradenství pro vedoucí pracovníky. Další rozšíření controllingu proběhlo v 50. a 60. letech 20. století, controlleři v té době zodpovídali za vytvoření a vyhodnocení plánu, zjištění odchylek, navrhovali opatření, ale rovněž řídili daňové záležitosti, náklady, finance a další. V 70. letech se controller stal spíše finančním manažerem, který měl na starosti plánování, získávání kapitálu, účetnictví a poradenství. V současnosti má na starosti krátkodobé a dlouhodobé finanční řízení, manažerské a nákladové účetnictví. (Kislingerová, 2008)

V Evropě se controlling rozšířil až po druhé světové válce, nejprve u dceřiných společností amerických firem. (Kislingerová, 2008) Od této doby rostl význam controllingu i v německy mluvících zemích, největšího rozvoje dosáhl v 80. a 90. letech. Vzhledem k rostoucí komplexnosti řízení a zrychlujícím se změnám bylo požadováno efektivnější řízení podniků. Controlling v této době fungoval jako informační nástroj řízení, controller tedy připravoval informace pro podporu řízení (reporting). Zpracovávané informace byly většinou souhrnného charakteru a doplňovaly účetní systém, například pomocí agregace z jiných hledisek. Výkazy byly určeny pro vrcholové vedení, postupně rostl jejich význam i pro nižší úrovně řízení. Omezením informací bylo jejich finanční vyjádření a také to, že se jednalo o ex post informace, to znamená, že se týkaly již uskutečněných situací. Proto byly využívány spíše pro kontrolu, jejímž cílem bylo zjištění odchylek od plánu a přiřazení odpovědností za odchylky. Pozice controllera odpovídala asistentu řídicího pracovníka. Patřil do určitého oddělení v podniku, aby získal co nejpresnější informace, ale podřízen byl spíše někomu z vedení podniku. Nezávislost controllera na vedoucím daného oddělení poskytovala lepší kontrolní funkci. Za nevýhody tohoto uspořádání byla považována

dvojí odpovědnost pracovníka a vznikající bariéry mezi informacemi a řídicí odpovědností. Rovněž se projevovala nedostatečnost ex post informací a finančního vyjádření, což vedlo k postupnému rozšíření náplně controllingu. V současnosti se controlling vyvíjí spíše obecnějším směrem, od původního pojetí jako metody řízení k filosofii řízení. (Kráal a kol., 2010)

V České republice se controlling objevil již ve 20. letech, v podnicích, které byly inspirovány americkým vzorem. V období centrálního řízení podniky nemohly samostatně nakládat se ziskem, k opětovnému oživení došlo až v 90. letech v souvislosti se vstupem německého a rakouského kapitálu. (Kislíngrová, 2008)

### 1.3 Koncept controllingu

Controlling vznikl jako doplněk klasického řízení podniku. Rozvíjel se především na přelomu 80. a 90. let, v době, kdy bylo kritizováno manažerské účetnictví, a byla požadována vyšší účinnost řízení podniků. Při inovaci podnikového řízení je nutná významnější změna koncepce a filosofie, nestačí pouze připojit controllingové doplňky. Tento koncept je označován jako konvergenční přístup. Je založen na sedmi hlediscích: cílovosti, integraci, plánování, vyhodnocování, rozhodování, výběru a aplikaci nástrojů a metod, formalizaci a standardizaci postupů a učení se. Hledisko **cílovosti** navazuje na metodu řízení podle cílů (Management by objectives). Prostřednictvím stanovení cílů jsou zvoleny určující aktivity a omezeny činnosti nepřidávající hodnotu. Zaměření na cíle a ne pouhé vyhodnocování minulých výsledků posouvá controlling do oblastí ex ante, do budoucnosti. **Integrace**, tedy propojení funkcí, nástrojů a metod probíhá ve dvou úrovních. První úroveň je klasická horizontální a vertikální integrace, která vyplývá z vymezení pravomocí a odpovědností a z dělby činností v podniku. Druhou úroveň můžeme rozdělit na obsahovou, kdy se jedná o propojení základních prvků podnikového řízení, a formální. Formální integrace se týká volby vhodných nástrojů, metod, technik a postupů. **Plánování** je důležitou činností, která je v controllingu spojená především s vyhodnocováním odchylek od cílových hodnot. Zjištěné odchylky jsou **vyhodnocovány**. Na vyhodnocení dále navazuje **rozhodování** o případných korekcích činností v současném controllingu. V minulosti se controlling zaměřoval spíše na zjištění odchylek bez reakce do budoucna. Nyní vyhodnocování často probíhá za účasti controllera, řídicího pracovníka a týmu kompetentního k realizaci opatření. Tuto spolupráci můžeme označit jako integraci řídicí, informační a prováděcí složky.

Při **výběru a aplikaci nástrojů** se vybírá vhodná a efektivní metoda bez ohledu na to, zda je označována jako controllingová či ne. **Formalizace a standardizace** postupů se projevuje jako stanovení doporučených postupů, například prostřednictvím směrnic. Standardizace můžeme být považována za zbytečnou administrativu, ale na druhé straně lze uvést i její přínosy, mezi které patří:

- jednotný postup při realizaci řídicích prvků,
- možná preventivní, běžná, průběžná a následná kontrola i vyhodnocování efektivnosti,
- lepší integrace souvisejících a návazných postupů,
- pravidelná aktualizace postupů dle měnících se podmínek,
- neopomenutí podstatných kroků,
- stanovení časových náročností postupů,
- vazba na hodnocení pracovníka,
- rychlejší a kvalitnější zajištění kontinuity. (Král a kol., 2010)

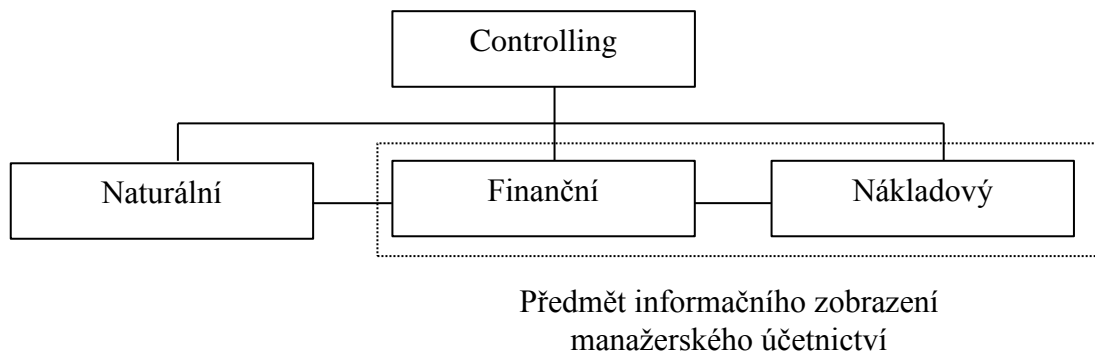
Formalizaci a standardizaci postupů není však vhodné zavádět za každou cenu, je nutné zjistit její přínosy a náklady, poté je potřeba najít přiměřenou míru popisu, zajistit pravidelnou aktualizaci a motivovat pracovníky k formulování připomínek. V rámci **učení se** se nejedná pouze o školení, ale také poučení z minulých činností, hledat co nejlepší postupy a zvládat nové nástroje. (Král a kol., 2010)

#### **1.4 Vztah controllingu k manažerskému účetnictví**

Manažerské účetnictví, na rozdíl od finančního a daňového, není upraveno legislativně. Přesto je pro podnik důležité, neboť poskytuje informace pro řídicí pracovníky. Porovnáme-li manažerské účetnictví a controlling, můžeme vyzorovat určité rozdílnosti. Controlling má ve svém principu spojovat všechny funkce řízení, zatímco manažerské účetnictví je spíše informačním nástrojem. K porovnání s controllingem je vhodná tedy jen informační část controllingu, přesto i v tomto porovnání můžeme najít odlišnosti. Manažerské účetnictví využívá údaje v hodnotovém vyjádření, zatímco controlling se opírá jak o hodnotové, tak i o nepeněžní informace. V podstatě můžeme rozdělit controlling na tři části, na naturální, finanční a nákladový (obr. č. 2). Manažerské účetnictví pak odpovídá nákladovému (náklady a výnosy) a finančnímu controllingu (řízení peněžního toku). Co manažerské účetnictví i controlling spojuje,

jsou informace z účetnictví, neboť konkrétní strategické cíle i analýzy odchylek v podstatě vychází z účetních výkazů, rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků. (Král a kol., 2010)

**Obr. č. 2: Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu**



Zdroj: Král a kol., 2010, s. 36

## 1.5 Funkce a filozofie controllingu

Zpočátku plnil controlling hlavně registrační funkci, jednalo se o sběr dat, tedy o pasivní roli. Postupně se rozvinula také navigační funkce, již se jednalo o aktivně orientovaný controlling zaměřený na kontrolu hospodárnosti a zlepšovací návrhy. Nejvyšším stupněm controllingu je orientace na řízení. V této fázi se jedná o samostatnou filozofii s vlastním systémem řízení, plánování, s vlastní kontrolou a regulací podnikových aktivit, což představuje inovační a koordinační funkci. (Kislingerová, 2008)

Filozofie controllingu je založena na třech principech. Jedná se o **orientaci na cíle**, neboť controlling se podílí na stanovení a kontrole podnikových cílů a vypracovává metodiku plánování. Dalším principem je **orientace na úzké profily**, kdy smyslem controllingu je vypracování informačního systému, který umožňuje odhalení a odstranění úzkých míst. Třetí princip, **orientaci na budoucnost**, lze chápat jako vyvození dopředné vazby a perspektivního myšlení z minulých dat. (Mikovcová, 2007)

Dle Kislingerové „...controlling lze vnímat jako systém řízení s vlastní filozofií a naplňující i vlastní cíle.“ (2008, s. 88)

V širším pojetí je obecným cílem controllingu zajištění životaschopnosti podniku a tento cíl lze rozložit na dílčí cíle. Jedná se o:

- zajištění schopnosti **anticipace a adaptace** – schopnost podniku přizpůsobit se změnám v okolí, přičemž controlling poskytuje informace o změnách okolí existujících i budoucích,
- zajištění schopnosti **reakce** podniku – prostřednictvím zavedení informačního a kontrolního systému je možné sledování průběžných odchylek a reakce na tyto odchylky,
- zajištění schopnosti **koordinace** – jedná se o sladění aktivit jednotlivých podsystémů. (Eschenbach, 2004)

Pro podporu těchto cílů controlling přebírá některé funkce podpory řízení, funkce koordinace a doplňuje řízení. V rámci **informační funkce** controlling poskytuje správnou, včasnou a přiměřenou podporu managementu, management se však radami řídit nemusí. Controlling se může také na řízení podílet, např. vytvářením controllingových metod, které se pak závazně používají v podsystémech, což odpovídá **inovační funkci**. **Koordinační funkce** spočívá ve vytváření struktury systémů a procesů. (Kislingerová, 2008)

V rámci tvorby systému se controlling soustředí především na podoblasti jemu příbuzné, například na informační, plánovací a kontrolní systém. Doplnění řízení controllingem může obsahovat také aktivní účast controllera při řízení podniku a to tak, že iniciuje diskuze, upozorňuje na mezery v řízení, přispívá k budoucímu rozvoji. Controlling jako doplněk řízení může mít různý rozsah i způsob, jakým je prováděn, záleží na velikosti podniku, na stylu řízení, vedení podniku a dalších vlastnostech. (Eschenbach, 2004)

## 1.6 Controlling v organizační struktuře

Z hlediska organizace controllingu je důležité posouzení, zda je potřeba samostatný controllingový útvar. V některých případech je postačující, když controllingové funkce převezmou současná oddělení. Řešení není jednoznačné, záleží na posouzení konkrétní situace podniku. V menších podnicích je potlačen význam koordinační funkce, neboť komunikace mezi menším počtem lidí probíhá snáze. Pokud není místo controllera zcela využito, přebírají pak controllingové úlohy například vedoucí pracovníci



finančního nebo účetního oddělení. Větší podniky většinou samostatné controllingové oddělení zřizují. Controlling je také možné zajistit i externě, toto řešení není však příliš vhodné, protože operativní controlling nelze řešit se zpožděním. Externí controlling je pro podnik výhodný spíše tehdy, pokud podnik zavádí controllingové nástroje a controller zde působí jako poradce a školitel pracovníků. Ale jedná se spíše o krátkodobou spolupráci. (Eschenbach, 2004)

Jak již bylo zmíněno, k realizaci controllingových aktivit není vždy nutné vytvořit specializované místo pro controllera, některé funkce mohou přebírat jiní pracovníci. Ačkoli jsou ve středních a větších podnicích většinou oddělení controllingu zřízena, přesto je controlling zároveň důležitý i pro manažery. Manažer sleduje cíle, plánuje kroky potřebné k jejich splnění a kontroluje dosažení těchto cílů. Vedoucí pracovníci v podstatě přebírají funkce controllingu, zatímco controller řídí controlling. To znamená, že se stará o nástroje a zajišťuje poradenství. Mezi controllery a manažery je tedy důležitá kooperace a vzájemné doplňování. V následující tabulce je uvedeno ideální rozdělení úkolů mezi controllera a manažera, přesto neexistuje přesně daná hranice. (Eschenbach, 2004)

**Tab. č. 1: Úlohy controllera a manažera**

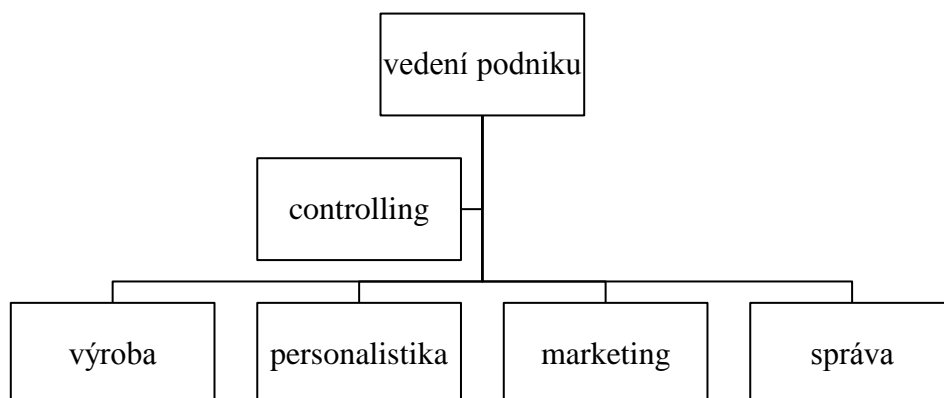
<b>CONTROLLER</b>	<b>MANAŽER</b>
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu.	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí.
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle.	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle.
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí.	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí.
Nabízí podnikohospodářské poradenství.	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství.
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí.	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl.
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci).	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu.
Je navigátorem a poradcem manažera.	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení.

Zdroj: Eschenbach, 2004, s. 122

Pokud tedy controllingové oddělení existuje, pro jeho začlenění do organizační struktury nejsou daná přesná pravidla, záleží na mnoha vnějších i vnitřních faktorech, například právní forma, výrobní program, velikost, potřeba inovací, legislativa nebo hospodářská situace. (Synek, 2011) Jednou z možností je umístění controllingu na nejvyšší hierarchickou úroveň. Problémem v tomto případě je, že controller radí a informuje, také podílí na rozhodování a v závěru pak hodnotí i vlastní rozhodování. Dle Eschenbacha je spíše vhodnější druhá hierarchická úroveň. (Eschenbach, 2004)

Controllingové oddělení tedy může být začleněno do struktury formou štábu nebo liniově. Controlling jako **štábní útvar** vyhodnocuje informace, připravuje rozhodnutí, koordinuje dílčí plány a dohlíží nad plněním přijatých rozhodnutí. (Eschenbach, 2004) Často bývá členem vrcholového vedení a působí jako poradce ostatních manažerů. Vzhledem k chybějícím liniovým vazbám controllerovi chybí potřebné kompetence ke koordinaci a inovacím. (Synek, 2011)

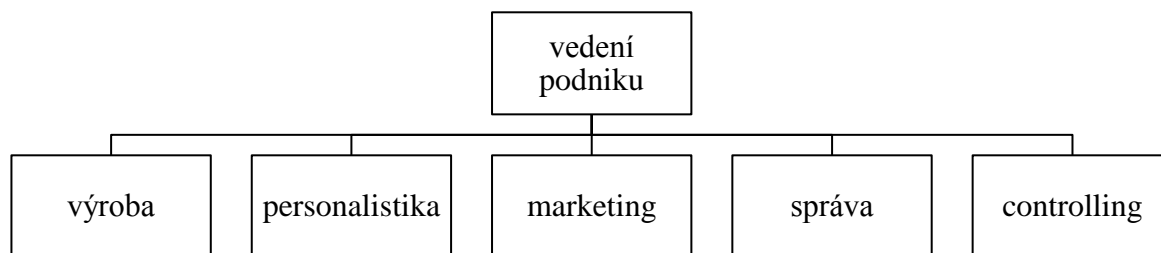
**Obr. č. 3: Controlling jako štábní útvar**



Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 20

Controlling jako **liniové oddělení** je umístěn na nižších úrovních řízení, controller již není pouze poradcem a je zodpovědný za přijatá rozhodnutí.

**Obr. č. 4: Controlling jako liniový útvar**



Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 20

## 1.7 Nástroje controllingu

Controlling doplňuje systém řízení na všech úrovních podnikového řízení. Rozlišujeme tři úrovně podnikového řízení:

- **normativní podnikové řízení,**
- **strategické podnikové řízení,**
- **operativní podnikové řízení.** (Eschenbach, 2004)

Normativní rovina je nejvyšší úrovní, jejímž úkolem je určení smyslu podniku, vytvoření základních hodnot a zásad chování. Strategický management rozvíjí strategii a transformuje ji do podoby konkrétních cílů. Dalším stupněm vycházejícím ze strategických plánů jsou operativní plány v obsahovém a peněžním rozměru. V rámci koordinační funkce pak controlling jednotlivé roviny propojuje. (Eschenbach, 2004)

Z hlediska controllingu je významnou součástí řídicích aktivit plánování. Úkolem controllingu je nejen tvorba plánu, koordinace, kontrola a poskytnutí zpětné vazby. Plánování můžeme rozdělit na následující fáze:

- **analytická a prognostická fáze** – v rámci této fáze jsou získávány minulé a současné informace o situaci a dle vyhodnocených informací jsou zpracovány prognózy,
- **koncepční fáze** – vychází z prognóz z předchozí fáze, je zpracován závazný program směřující k dosažení cílů. (Mikovcová, 2007)

Na plánování navazuje implementační část, během které dochází k uskutečňování programu a k průběžnému sledování stavu realizace vzhledem k plánu. To vede k odhalení odchylek a je možné uskutečnit regulační opatření. (Mikovcová, 2007)

**Tab. č. 2: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu**

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

Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 29

### 1.7.1 Metody ve strategickém controllingu

V rámci strategického řízení má controller na starosti přípravu metod a existenci aplikace kontrolních mechanismů. Metody využitelné v analytické a prognostické fázi mohou mít kvalitativní nebo kvantitativní charakter. Nástroje **kvalitativního** charakteru slouží k odhalení budoucích vlivů na prosperitu podniku, dále slouží k odhalení jejich příčin a důsledků a zahrnutí těchto vlivů do strategického plánování. Tyto metody získávají informace ze zkušeností, expertních odhadů či z intuice. Řadíme mezi ně například SWOT analýzu, PEST analýzu, analýzu konkurence, analýzu portfolia, analýzu životního cyklu, Delfskou metodu nebo techniku scénářů. (Mikovcová, 2007)

Na uplatnění kvalitativních nástrojů navazují metody **kvantitativního** charakteru, které vyjadřují jevy číselnou formou. Jedná se například o využití časových řad, kauzální metody nebo aplikace predikčních modelů. (Mikovcová, 2007)

### 1.7.2 Metody v operativním controllingu

Operativní controlling je systémem řízení, který je zaměřený na porovnávání odchylek od plánovaného stavu v kratším časovém úseku. Je zaměřen především na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. Tyto veličiny jsou ovlivňovány v pozitivním směru pomocí operativních nástrojů. (Mikovcová, 2007)

Hlavním cílem podniku je dosažení zisku, z tohoto důvodu jsou sledovány náklady a výnosy. Výnosy nejčastěji spadají pod marketingovou strategii, řízení nákladů má na starosti zpravidla controllingové oddělení. Analýza nákladů se tedy zaměřuje na to, které položky budou sledovány, a jakým způsobem budou přiřazovány náklady. K tomu jsou využívány následující metody: analýza ABC, globální analýza nákladů, analýza bodu zvratu, kalkulační metody, target costing, kalkulace ABC. (Mikovcová, 2007)

Analýza bodu zvratu předpokládá oddělené evidování variabilních a fixních nákladů, z nichž lze zjistit kritický bod (break-even point). Ten zobrazuje, kdy jsou celkové náklady podniku kryty jeho obratem. Výsledkem této analýzy může být matematické nebo grafické vyjádření, které umožňuje velmi snadné porovnání různých variant. Varianty se mohou lišit například ve výši prodejní ceny, v objemu výroby nebo v jiné výši variabilních i fixních nákladů. (Vollmuth, 2004)

Jednotlivé druhy kalkulací budou podrobněji uvedeny v samostatné kapitole.

## 1.8 Reporting

Důležitou součástí controllingu je také reporting. Dle Šoljakové je definice reportingu následující: „*Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.*“ (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 10)

Úkolem reportingu je poskytování informací potřebných k rozhodování. Podklady pro tvorbu reportů jsou primárně čerpány z účetních údajů, nicméně pro hodnotný a kvalitní reporting je nutné doplnit interní informace informacemi externími (o okolí podniku). Tyto informace, jsou určené pro všechny úrovně managementu a jsou sdíleny prostřednictvím zpráv (reportů). (Mikovcová, 2007) Aby byla zajištěna vypovídací hodnota zpráv, je důležité zvolit vhodnou formu a strukturu výkazů, odlišit obsah pro externí a interní uživatele, dodržovat jednotný design, zvolit vhodný způsob distribuce, zajistit zpětnou vazbu, zjišťovat využití reportů a připomínky. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

Postup, jak mají být informace zpracovány z hlediska požadované struktury, tedy metodika reportingu, napomáhá při plnění úkolů reportingu, kterými jsou:

- podpora plnění strategických cílů a zajištění rozhodování ve shodě s těmito cíli,
- poskytnutí možnosti kontroly prostřednictvím stanovení a analýzy odchylek plánu od skutečnosti a budoucích očekávaných hodnot,
- přispění k přijetí kvalitního rozhodnutí,
- zhodnocení následků přijatých opatření,
- možnost delegování opatření na jiné osoby, stanovení konkrétních termínů realizace a další. (Mikovcová, 2007)

Zodpovědnost za reporting je v rukou controllingového oddělení. Obsah a struktura reportů je většinou stanovena v podnikových směrnících či pokynech. (Mikovcová, 2007) Většinou se jedná o reporting souhrnný a několik dílčích reportů. **Souhrnný** reporting obsahuje základní finanční ukazatele o hospodaření celého podniku, porovnání s plánem či se srovnatelným obdobím minulého roku. Důležitou součástí je rovněž komentář k odchylkám a analýza příčin odchylek. **Dílčí** reporty se člení dle podnikové organizační struktury, např. na divize nebo úseky. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

Dle potřeb podniku se liší také četnost zpráv, podle pravidelnosti členíme reporting na:

- **Standardní** – zprávy jsou vydávány v pravidelných intervalech s danou strukturou; obvykle se jedná o měsíční, čtvrtletní a roční zprávy, případně je možný i týdenní nebo čtrnáctidenní cyklus;
- **Mimořádný** – zprávy jsou vypracovány na požádání, mimořádnost se může týkat jak termínu, struktury nebo obsahu. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

Reporting slouží, jak již bylo zmíněno, jako nástroj pro rozhodování a nástroj vrcholového řízení. Jeho součástí jsou také klíčové ukazatele výkonnosti, které umožňují porovnávání stanovených cílů se skutečností. Nicméně je důležité zmínit, že ke všem informacím by měl mít přístup pouze top management, ostatní řídicí úrovně by měly mít přístup pouze k té části informací, které ovlivňují. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

## 2 Controlling nákladů

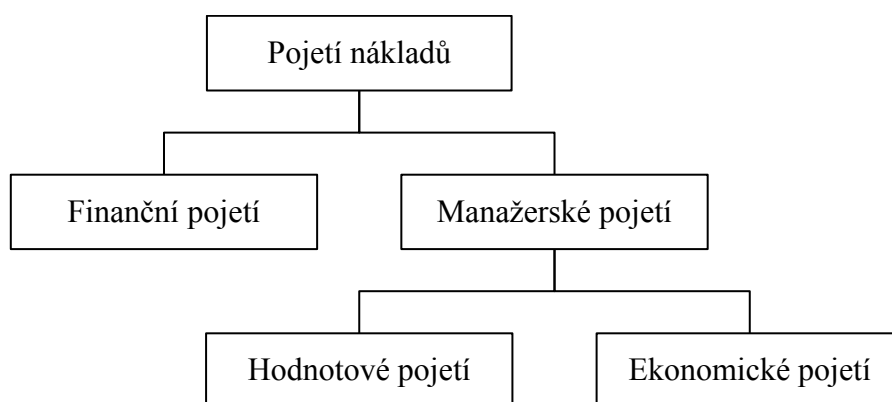
Controlling lze rozdělit na tři části (viz obr. č. 2), na nákladový, naturální a finanční controlling. Tato kapitola bude zaměřena na nákladový controlling, jehož cílem je řízení nákladů a výnosů a prostřednictvím těchto veličin rovněž řízení zisku. (Král a kol., 2010) Nejprve bude vysvětlen pojem náklady, dále budou rozebrány kritéria řízení nákladů a bude uvedeno různé členění nákladů. Závěr této části bude zaměřen na kalkulace, jelikož jsou důležitým nástrojem pro řízení nákladů.

### 2.1 Pojetí nákladů

Manažerské účetnictví je zaměřeno více na náklady než finanční účetnictví. Z tohoto důvodu mají i náklady v těchto subsystémech odlišné vyjádření. Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány jako **úbytek ekonomického prospěchu**, který se projevuje jako úbytek aktiv nebo nárůst dluhů, což vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady jsou vyjádřeny v účetních cenách, což je postačující pro externí uživatele. (Popesko, 2009) Náklady ve finančním účetnictví zahrnují všechny úbytky kapitálu (např. i dary), nejen ty související s předmětem podnikání. Rovněž je zde zobrazena ztráta hodnoty majetku (prostřednictvím odpisů nebo opravných položek) a působení mimořádných vlivů. (Král a kol., 2010)

V manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako **hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností**. (Popesko, 2009)

Obr. č. 5: Pojetí nákladů



Zdroj: Popesko, 2009, s. 32

Manažerské pojetí nákladů se dále člení na hodnotové a ekonomické pojetí (viz obr. č. 5). Hodnotové pojetí využívá informace k běžnému řízení a ke kontrole procesů a ekonomické vstupy jsou oceněny v současné reálné hodnotě. V tomto pojetí jsou zahrnuty jak náklady finančního účetnictví, tak kalkulační náklady. Ty nejsou ve finančním účetnictví zobrazeny vůbec nebo jsou v odlišné výši. Druhé, tedy ekonomické pojetí nákladů, odpovídá hodnotě, kterou by bylo možné získat jinou, efektivnější variantou. (Popesko, 2009)

## 2.2 Základní kategorie ekonomického řízení podniku

Pro racionální řízení nákladů je nutné sledovat kritéria racionálního řízení, mezi které patří hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

**Hospodárností** je označován takový průběh nákladů podniku, při kterém je vynaloženo co nejméně zdrojů a zároveň je dosaženo požadovaného výstupu. Tohoto stavu lze dosáhnout dvěma způsoby, a to prostřednictvím úspornosti nebo výtěžnosti. Úspornost se projevuje absolutním snížením nákladů na daný objem výkonů, to znamená, že výkony jsou provedeny s co nejnižšími náklady. Jedná se pouze o náklady spojené s konkrétním druhem výkonu. Druhý způsob, tedy výtěžnost, se zaměřuje na maximalizaci objemu výkonů s konstantním objemem zdrojů. Výtěžnost se projevuje pouze jako relativní snížení nákladů na jednotku, přičemž se jedná především o náklady související s určitou kapacitou. Hospodárnost je měřena prostřednictvím srovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich požadovanou úrovní. (Král a kol., 2010)

Druhým kritériem je **ekonomická účinnost**, která je výsledkem porovnání mezi náklady vynaloženými na prodané výkony a dosaženým ekonomickým prospěchem, z čehož plyne, že ekonomickou účinnost lze vyjádřit pomocí zisku. Zisk plní několik funkcí, v tržní ekonomice jsou důležité funkce kritériální a reprodukční, které se projevují jako zvýšení hodnoty podniku a míry reprodukce. Dále se jedná o funkci distribuční, prostřednictvím které je zisk rozdělován mezi vlastníky a daňovou povinnost, a stimulační funkci, zisk pak působí jako pobídka k zainteresovanosti pracovníků. (Král a kol., 2010)

Posledním, avšak klíčovým kritériem racionality je **ekonomická efektivnost**. Stejně jako ekonomická účinnost vychází z porovnání mezi vynaloženými náklady a dosaženým ekonomickým prospěchem, zisk je však vztažen k celkovým aktivům nebo



určité části vlastního a cizího kapitálu podílejícího se na tvorbě a čerpání zisku. Obecně je efektivností myšlena schopnost podniku zhodnotit vložené zdroje, což je nejčastěji hodnoceno (z pohledu vlastníků) poměrem mezi ziskem a průměrnou hodnotou vlastního kapitálu. (Král a kol., 2010)

## 2.3 Členění nákladů

Abychom mohli optimalizovat náklady, je nutné určit podstatu jednotlivých položek nákladů. Vzhledem k tomu, že se jedná o velké množství položek, předpokladem jejich dalšího použití je rozčlenění do skupin. V následující kapitole budou uvedeny druhové, účelové a kalkulační členění, členění nákladů z hlediska závislosti na objemu výkonů a další druhy nákladů.

### 2.3.1 Druhové členění

V běžném účetnictví je nejčastěji používané druhové členění, které rozlišuje několik základních nákladových druhů. Jedná se o:

- spotřeba materiálu a energie,
- využití externích prací a služeb (např. doprava, údržba),
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady a další),
- finanční náklady (např. pojistné, bankovní platby, úroky),
- odpisy dlouhodobých aktiv. (Popesko, 2009)

Na které nákladové druhy se zaměřit při optimalizaci a jak je nákladový druh pro podnik významný, můžeme zjistit pomocí relativních podílů jednotlivých nákladových druhů. (Popesko, 2009)

Druhově členěné náklady jsou **prvotními** náklady, tzn. jsou zobrazeny při prvním vstupu do podniku. Rovněž se jedná o náklady **externí**, kdy jsou spotřebovávány produkty jiných subjektů, a **jednoduché**. Jednoduché náklady jsou nejmenší složkou, kterou nelze už více rozčlenit. (Král a kol., 2010)

Toto členění je významné z makroekonomického hlediska, neboť slouží ke zjišťování souhrnných veličin za celé národní hospodářství jako je například národní důchod nebo osobní náklady. Proto je používáno jako základní členění v kontinentální Evropě ve výkazu zisku a ztráty nebo je alespoň uvedeno v příloze k účetní závěrce. Nevýhodou tohoto členění je, že nezobrazuje účel, k jakému byly náklady vynaloženy,

a tudíž nelze v rámci podniku hodnotit hospodárnost, efektivnost nebo účinnost. Zároveň je to důvodem, kvůli kterému je využívána, protože konkurence z uvedených údajů těžko analyzuje efektivnost podniku. (Král a kol., 2010)

### 2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění, na rozdíl o druhového, umožňuje zjištění efektivnosti vynaložených nákladů, zda se náklady spoří nebo překračují. Náklady se člení v několika úrovních, nejobecnější je členění podle vztahu k dané činnosti, na náklady technologické a náklady na obsluhu zařízení. **Technologické náklady** jsou přímo vyvolané technologií nebo s ní souvisí. Jedná se například o materiálové náklady či odpis stroje. **Náklady na obsluhu zařízení** jsou náklady potřebné k vytvoření a zajištění doprovodných činností jako je třeba osvětlení nebo vytápění. (Král a kol., 2010)

Další úrovní je členění na náklady jednicové a režijní, které souvisí s konkrétními výkony. **Jednicové náklady** jsou podsložkou technologických a vztahují se přímo k jednotce výkonu. **Režijní náklady** se tedy skládají z nákladů na obsluhu zařízení a ze zbylé části nákladů technologických, těch souvisejících s technologickým procesem. (Popesko, 2009)

Někdy je mezi účelové členění řazeno i členění nákladů podle odpovědnosti za vznik. V rámci tohoto členění je určen vztah k vnitropodnikovému středisku a pracovníkům, kteří zodpovídají za vynaložené náklady, čímž se zabývá zvláštní část manažerského účetnictví, odpovědnostní účetnictví. (Popesko, 2009)

### 2.3.3 Kalkulační členění

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění. Jedná se o přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu nebo k jeho části. Podle toho, jaký je příčinný vztah nákladu ke konkrétnímu výkonu, odlišujeme dvě skupiny - náklady přímé a nepřímé. Za **přímé** jsou označovány ty náklady, které přímo souvisí s daným druhem výkonu (např. s konkrétním výrobkem). Jsou v nich zahrnuty všechny jednicové náklady a náklady související s daným druhem výkonu, jejichž jednicová část je zjistitelná prostým dělením. Jedná se například o náklady na vývoj nebo odpis časové licence na výrobu výrobku. Za **nepřímé náklady** jsou považovány náklady, které umožňují zajištění podnikatelského procesu v širším pojetí a jsou společné pro více výkonů. Jedná se o většinu režijních nákladů. Někdy jsou za nepřímé náklady označovány i takové

náklady, které je možné přiřadit, ovšem náročnost přiřazení je příliš vysoká. (Kráal a kol., 2010)

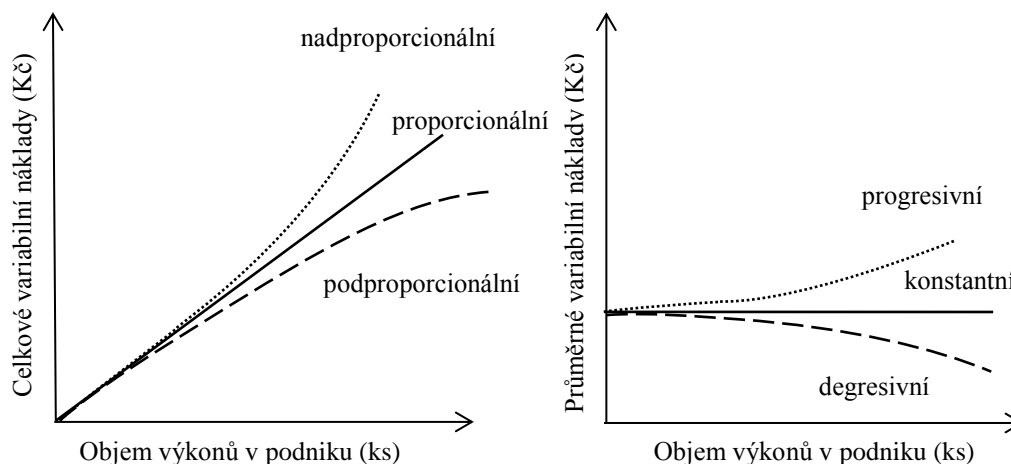
#### **2.3.4 Členění nákladů z hlediska závislosti na objemu výkonů**

Rozlišujeme-li náklady podle vztahu k objemu výkonů, členíme náklady na variabilní a fixní. Toto členění je významným nástrojem pro řízení nákladů a tím i pro řízení zisku. Na rozdíl od předchozích členění je tato klasifikace zaměřena na posouzení různých variant (lišících se v objemu a složení činností) v budoucnosti, což ji činí důležitým nástrojem pro tvorbu manažerských rozhodnutí. (Popesko, 2009) Zhodnocení vlivu variant na zisk také usnadňuje optimalizaci struktury výroby. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

**Variabilní náklady** se mění zároveň se změnou objemů výroby. Jejich hlavní složkou jsou proporcionální variabilní náklady, jedná se například o spotřebu materiálu nebo o spotřebu energie provozem strojů. Celkové proporcionální variabilní náklady jsou lineární, zatímco jednotkové variabilní mají konstantní charakter (obr. č. 6). Variabilní náklady však nemusí být pouze proporcionální. Mohou být také nadproporcionální, což znamená, že rostou rychleji než objem produkce. Jejich příkladem jsou mzdové náklady při práci přes čas nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti. (Kráal a kol., 2010) Opačným případem jsou podproporcionální variabilní náklady, které rostou pomaleji než objem výroby, a jedná se třeba o některé materiálové náklady (při velkém odběru dodavatel poskytne množstevní slevu). (Popesko, 2009)

Všechny zmíněné varianty jsou zobrazeny na následujícím obrázku.

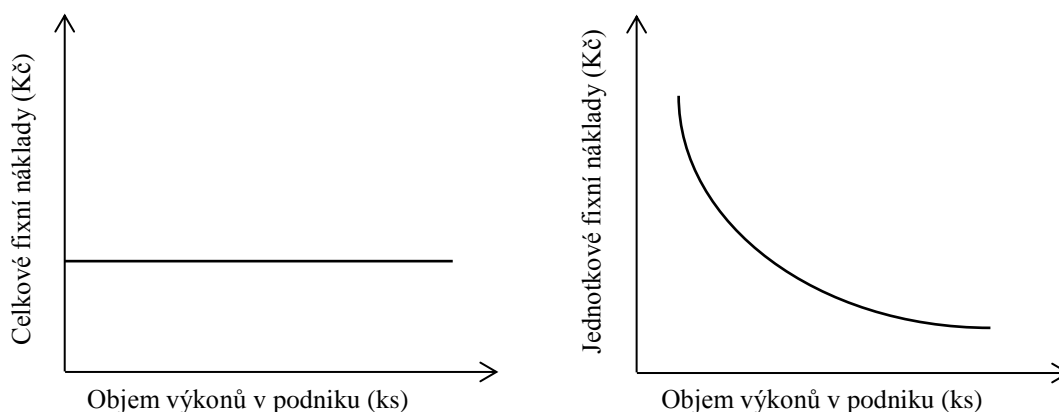
**Obr. č. 6: Variabilní náklady – závislost na změně objemu výkonů**



Zdroj: Král a kol., 2010, s. 80

Na rozdíl od charakteristiky variabilních nákladů zůstávají **fixní náklady** v určitém rozmezí objemu výroby neměnné, což vede ke snaze plně využít danou kapacitu. Jedná se tedy o tzv. kapacitní náklady, které jsou nezbytné pro zajištění efektivního průběhu podnikatelského procesu. (Král a kol., 2010) Základní vlastností celkových fixních nákladů je, že jsou konstantní, jednotkové fixní náklady s rostoucím objemem klesají (obr. č. 7). Příkladem těchto nákladů mohou být mzdy manažerů či odpisy budov. (Popesko, 2009)

**Obr. č. 7: Fixní náklady**



Zdroj: Popesko, 2009, s. 40

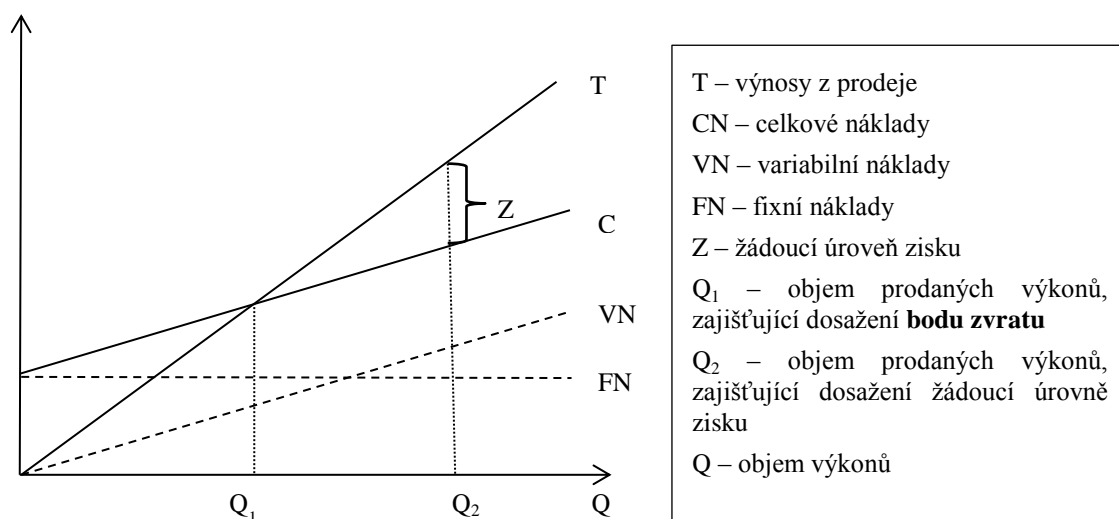
V rámci fixních nákladů můžeme ještě oddělit takzvané utopené náklady, jedná se například o náklady vynaložené před zahájením podnikání nebo investiční náklady. Jsou

specifické tím, že nelze měnit jejich výši v průběhu podnikání, jediné opačným investičním rozhodnutím. Druhou skupinou jsou vyhnutelné fixní náklady, které souvisí s využitím kapacity, lze je tedy snížit omezením výroby. Patří sem třeba časové mzdy mistrů. (Král a kol., 2010)

V některých případech není přesné odlišení variabilních a fixních nákladů proveditelné, pro takové náklady, obsahující variabilní i fixní složku, je používáno označení **smíšené náklady**. Jedná se například o spotřebu energie, která je využívána jak pro obsluhu strojů, tak pro osvětlení. (Popesko, 2009)

S tímto členěním úzce souvisí **analýza bodu zvratu**, která již byla stručně uvedena v rámci kapitoly 1.7.2. Bod zvratu je taková úroveň produkce, která slouží k úhradě fixních i variabilních nákladů. Od tohoto bodu výroba přispívá k tvorbě zisku. Grafické vyjádření této metody je uvedeno na následujícím obrázku. (Popesko, 2009)

**Obr. č. 8: Grafické vyjádření bodu zvratu**



Zdroj: Král a kol., 2010, s. 84

V matematickém vyjádření se jedná o vztah:

$$Q_1 = \frac{FN}{c_j - v_j},$$

kde Q<sub>1</sub> objem prodeje v jednotkách množství, při němž je dosaženo bodu zvratu,  
 FN fixní náklady,  
 c<sub>j</sub> jednotková cena,  
 v<sub>j</sub> jednotkové variabilní náklady. (Král a kol., 2010)

Dle Mikovcové je možné využít analýzu bodu zvratu v oblastech stanovení cílového zisku, řízení fixních a variabilních nákladů, kontroly cenové politiky, projektování výrobní kapacity, optimalizace výrobního programu, srovnání variant technologických postupů, investiční rozhodování, určení bezpečnostních koeficientů. (2007)

### 2.3.5 Další typy nákladů

Manažerské rozhodování zaměřené na budoucnost je často založeno na odhadovaných nákladech jednotlivých variant. Abychom mohli varianty porovnávat, rozdělujeme náklady na relevantní a irelevantní. **Relevantní náklady** jsou pro rozhodnutí podstatné, neboť se mění dle vybraných variant. Naproti tomu výše **irelevantních nákladů** je pro všechny varianty stejná a tudíž rozhodnutí neovlivňuje. Zvláštním typem relevantních nákladů jsou **rozdílové náklady**. Jsou rozdílem mezi náklady před změnou a po ní. (Kráal a kol., 2010)

Další kategorií nákladů jsou takzvané **oportunitní náklady**. Tyto náklady úzce souvisí s ekonomickým pojetím nákladů (viz kapitola 2.1) a vyjadřují ušlý výnos z neuskutečněné varianty. Jsou také označovány jako náklady obětovaných příležitostí a jejich význam pro manažerské rozhodování se uplatňuje především v případech omezených zdrojů a několika možných variant pro rozhodování. (Popesko, 2009)

## 2.4 Kalkulace

Důležitou součástí řízení nákladů je sledování nákladů podle výkonů. S tím souvisí pojem kalkulace nákladů. „*Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.*“ (Synek, 2011, s. 101) Jako kalkulační jednice je označován výkon, například výrobek nebo služba vyjádřená v množství, hmotnosti, čase a dalších veličinách. Kalkulace nákladů je interní informací podniku, tudíž není veřejně přístupná, a je nástrojem vnitropodnikového řízení. Slouží například k ocenění vnitropodnikových výkonů, k řízení a kontrole nákladů. (Synek, 2011)

Podniky využívají různé nákladové položky, jejichž struktura je zobrazena v kalkulačním vzorci. V České republice je kalkulační vzorec nejčastěji spojován s typovým kalkulačním vzorcem, který není nijak závazný, přesto je v mnoha podnicích využíván nebo z něj s určitými úpravami vychází. Struktura typového kalkulačního vzorce je uvedena na obr. č. 9. (Popesko, 2009)

**Obr. č. 9: Typový kalkulační vzorec**

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby (provozu)	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk (ztráta)	
<hr/>	
Cena výkonu (základní)	

Zdroj: Popesko, 2009, s. 59

Nicméně velké množství organizací, působících v konkurenčním prostředí využívá odděleně kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonu. Cena výkonu je ovlivněna tržním prostředím, podnik je v podstatě nucen přijmout cenu tržní. Z tržní ceny pak vychází stanovené náklady, které jsou rozdílem mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Taková kalkulace je nazývána jako rozdílová nebo retrográdní a odpovídá jí také kalkulační vzorec. (Popesko, 2009)

**Obr. č. 10: Retrográdní kalkulační vzorec**

Základní cena výkonu:	
<hr/>	
- Dočasné cenové zvýhodnění	
- Slevy zákazníků	
- sezónní	
- množstevní	
<hr/>	
Cena po úpravách	
- Náklady	
<hr/>	
<b>Zisk</b>	

Zdroj: Popesko, 2009, s. 59

### 2.4.1 Metody kalkulace

V kalkulačním členění (viz kapitola 2.2.3) jsou rozděleny náklady na přímé a nepřímé. Častým problémem tohoto členění jsou nepřímé náklady a jejich přiřazení. To se projevuje především ve velkém množství kalkulačních metod, které se liší způsobem alokace nepřímých nákladů. Výběr vhodné metody kalkulace se pak odvíjí od specifických vlastností podniku (např. struktura výkonů v podniku). (Popesko, 2009)

Nejčastěji jsou používány tyto kalkulační metody:

- kalkulace dělením:
  - prostá,
  - s poměrovými čísly;
- kalkulace přiřázková:
  - sumační,
  - diferencovaná. (Král a kol., 2010)

U prvního typu kalkulace, tedy u **kalkulace dělením**, se přiřazují náklady na kalkulační jednici. Kalkulace prostým dělením se pak využívá pro jeden druh výkonu nebo pro různé druhy výkonů, které jsou přibližně stejně nákladově náročné. Kalkulace s poměrovými čísly je naopak využívána u výkonů s odlišnou nákladovou náročností a náklady se přiřazují vzhledem k přepočtené jednici. (Král a kol., 2010) Poměrová čísla jsou volena například podle spotřeby času na výrobu, podle hmotnosti nebo přímých mezd. (Synek, 2011)

**Přirážkové kalkulace** využívají pro přiřazování nákladů rozvrhových základů. V sumační variantě je přiřázka zjišťována ze vztahu mezi nepřímými náklady a jednou rozvrhovou základnou, diferencovaná varianta je založena na několika různých rozvrhových základnách. (Král a kol., 2010)

Rozvrhové základny dělíme na peněžní a naturální. V případě, že počítáme přiřázku u peněžní základny, přiřázka je vyjádřena v procentech a vypočítá se jako poměr režijních nákladů k rozvrhové základně. Pokud počítáme s naturální základnou, pak sazba vychází v peněžních jednotkách a zjistí se jako podíl režijních nákladů na jednotku rozvrhové základny v naturálním vyjádření. Nevýhodou peněžních základů je jejich častá proměnlivost, ale naproti tomu stojí fakt, že jsou snadno zjistitelné.



U naturálních základů se jedná o složitější zjišťování, ale dochází k omezení cenových vlivů s vyšší vypovídací schopností. (Král a kol., 2010)

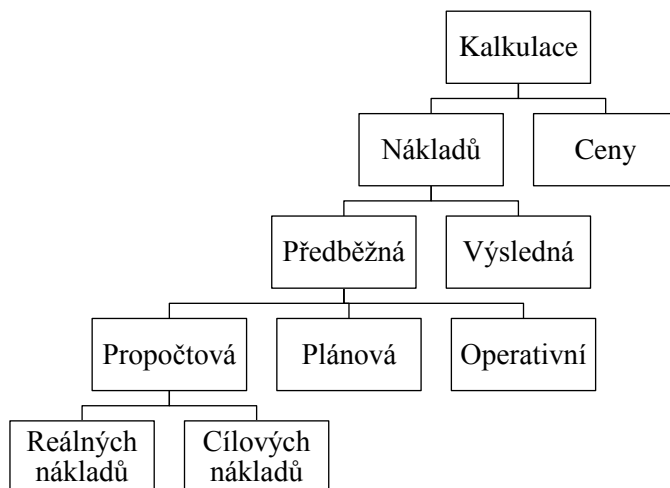
Dále se využívá také kalkulace rozdílová nebo kalkulace pro sdruženou výrobu. Sdruženou výrobou rozumíme takovou výrobu, kdy vzniká několik druhů výrobků prostřednictvím jednoho technologického postupu, a mezi používané metody v rámci této kalkulace patří zůstatková (odečítací) a rozčítací metoda. Odečítací metoda se používá, pokud je jeden z výrobků hlavním a ostatní výrobky jsou vedlejší. Z celkových nákladů jsou poté odečteny vedlejší výrobky v prodejních cenách a zůstatek je nákladem hlavního výrobku. Rozčítací metoda neodlišuje hlavní a vedlejší výrobky a náklady se rozdělují prostřednictvím poměrových čísel. (Synek, 2011)

#### 2.4.2 Kalkulace z hlediska doby sestavování

Kalkulace se nečlení jen podle způsobu přepočtu nákladů, jiným hlediskem je také účel, jemuž má tato kalkulace sloužit, a zároveň také doba, kdy je kalkulace sestavována.

V podnicích je často používáno více kalkulací pro různé účely, tyto kalkulace společně s vzájemnými vazbami tvoří kalkulační systém firmy. (Popesko, 2009) Systém kalkulací z pohledu časového je zobrazen na obrázku č. 11.

**Obr. č. 11: Kalkulační systém z časového hlediska**



Zdroj: Král a kol., 2010, s. 192

V tomto případě rozlišujeme **předběžnou kalkulaci**, která poskytuje informace o nákladech ještě před zahájením výroby nebo služby, a bývá podkladem při vyjednávání o ceně. V této situaci ještě neznáme objem vstupů, jedná se spíše o odhad.

Do předběžných kalkulací spadají:

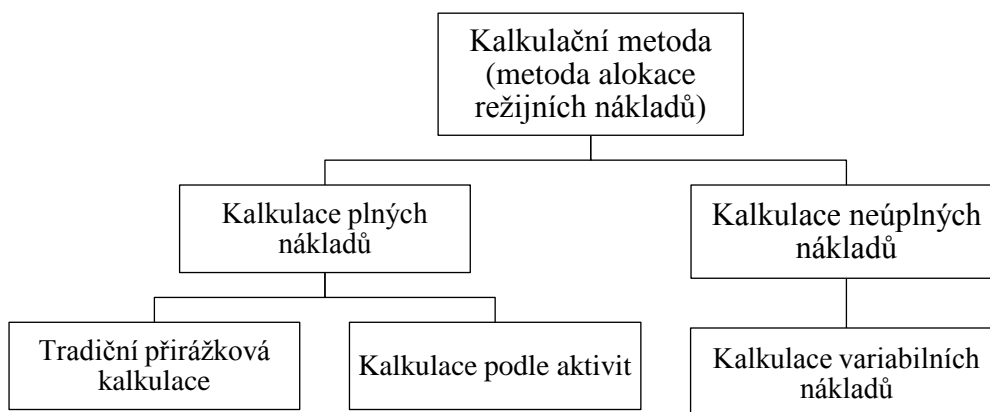
- **propočtové kalkulace** – využívají se pro stanovení rámce budoucích nákladů (u nových výrobků) nebo pro zpracování cenových nabídek;
- **plánové kalkulace** – jsou detailnější než propočtové kalkulace, jedná se o přesnější odhady, které jsou dále využity například pro plánování výroby. (Popesko, 2009)

Specifickým typem je **operativní kalkulace**, která je využívána převážně v automatizovaném průmyslu, kdy se v průběhu výroby vytváří série. Dalším druhem je **výsledná kalkulace**, která je sestavována až po dokončení, kdy jsou k dispozici skutečné náklady. Jedná se o zpětné hodnocení a případně dochází k porovnání výsledných nákladů s odhadem. (Popesko, 2009)

### 2.4.3 Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

Z hlediska úplnosti nákladů rozlišujeme absorpční kalkulace (kalkulace plných nebo také úplných nákladů) a neabsorpční kalkulace (kalkulace neúplných nákladů). Jak vyplývá z názvu, kalkulace úplných nákladů obsahuje veškeré náklady podniku, zatímco kalkulace neúplných nákladů bere v úvahu část nákladů (variabilní náklady) a další náklady (fixní) se nerozpočítávají na jednotlivé výkony. (Popesko, 2009)

**Obr. č. 12: Typy nákladových kalkulací**



Zdroj: Popesko, 2009, s. 61

Při výpočtu **kalkulace s úplnými náklady** se postupuje od položek přímých nákladů, přes režijní náklady a přírážku k zisku ke stanovení ceny. Schéma výpočtu je uveden v následující tabulce. (Mikovcová, 2007)

**Tab. č. 3: Schéma kalkulace s úplnými náklady**

+ Přímé náklady
+ Režijní náklady
= Vlastní náklady
+ Zisková přírážka
= Cena

Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 79

Nevýhodou této kalkulace je neoddělená fixní a variabilní část nákladů. V tomto případě nelze použít analýza bodu zvratu, což ovšem není jedinou problematickou částí. Dalším problémem může být nevhodně určená souvislost režijních nákladů k velikosti a struktuře produkce a poté ke zkreslení výsledku. Proto je tato kalkulace použitelná pouze při stabilních podmínkách. (Mikovcová, 2007)

Jak vyplývá z obrázku č. 12, do kalkulací plných nákladů spadají přírážkové kalkulace, již zmíněné v kapitole 2.4.1, a **kalkulace podle aktivit** (Activity-Based Costing, ABC). Kalkulace podle aktivit je poměrně novou metodou, která není založena na alokaci nákladů přes nákladová střediska, ale přiřazuje náklady podle aktivit nezbytných k tvorbě výkonu. Je tedy založena na principech příčinné souvislosti nákladů k nákladovým objektům. (Mikovcová, 2007) Postup aplikace metody ABC lze shrnout do několika kroků:

1. Je vynaložen nepřímý náklad, který je přiřazen k aktivitám na základě vztahové veličiny nákladů. Ta určuje, jak jsou náklady přepočítány z účetnictví na vymezené aktivity.
2. Jsou zjištěny celkové náklady jednotlivých aktivit a je určena vztahová veličina aktivity, čímž se stanoví náklady na jednotku aktivity.
3. Jsou vyjádřeny náklady na předmět alokace, tedy na výkon nebo službu pro zákazníka. Náklady vychází z nákladů na jednotku aktivity a z objemu spotřebovaných jednotek. (Popesko, 2009)

**Kalkulace s neúplnými náklady**, také označovaná jako kalkulace s příspěvkem na úhradu, umožňuje plánování a kontrolu nákladů prostřednictvím příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Příspěvek na úhradu nám říká, jak výrobek přispívá k úhradě fixních nákladů a zisku. Na kalkulační jednici jsou přiřazovány náklady přímé, případně

variabilní a režijní náklady společně se ziskem tvoří příspěvek na úhradu. Výrobek je přínosný, vychází-li hodnota příspěvku na úhradu kladná. (Mikovcová, 2007)

**Tab. č. 4: Schéma kalkulace s příspěvkem na úhradu**

Cena
– variabilní náklady
= Příspěvek na úhradu

Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 81

Praxe však ukázala, že i některé fixní náklady je možné přiřadit, proto členíme fixní náklady na speciální a všeobecné, tuto kalkulaci pak označujeme jako dvoustupňovou. Fixní náklady lze i více rozčlenit (až na 5 vrstev), vícestupňový výpočet je pak zdrojem informací o cenách, nákladech a zisku. Speciální fixní náklady lze přiřadit ke skupinám výrobků (náklady na výzkum, vývoj, zásobování, výrobu, marketing), na rozdíl od všeobecných, do kterých patří například náklady na vedení podniku, účetnictví, personalistiku. Schéma propočtu pak vypadá následovně. (Popesko, 2009)

**Tab. č. 5: Schéma kalkulace s rozvrstvením fixních nákladů**

Výrobová skupina	A	B	C	Celkem
Tržby	...	...	...	...
- variabilní náklady	...	...	...	...
<b>= příspěvek na úhradu 1</b>	...	...	...	...
- speciální fixní náklady	...	...	...	...
<b>= příspěvek na úhradu 2</b>	...	...	...	...
- všeobecné fixní náklady				...
<b>= zisk</b>				...

Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 81

Tradiční kalkulace jsou založené na tvorbě ceny, která vychází z nákladů a zisku, zatímco metoda **Target Costing** postupuje opačným směrem. Obvykle je Target Costing využívána podniky tržně orientovanými. (Mikovcová, 2007) Ačkoli se nejedná o běžnou kalkulační metodu, je označována také jako kalkulace cílových nákladů. (Popesko, 2009) Target Costing je spíše nástrojem nákladového managementu, který slouží pro stanovení celkových nákladů, do jejichž výše se musí výroba daného produktu s konkrétními vlastnostmi uskutečnit, aby byla zajištěna požadovaná ziskovost z prodejní ceny. (Clifton a kol., 2003)

### 3 Společnost ZVVZ MACHINERY, a.s.

Praktická část této práce se věnuje společnosti ZVVZ sídlící v jihočeském městě Milevsku. Nejprve bude uvedena historie této společnosti, její základní údaje, organizační struktura a také současný stav.

Obr. č. 13: Logo společnosti ZVVZ

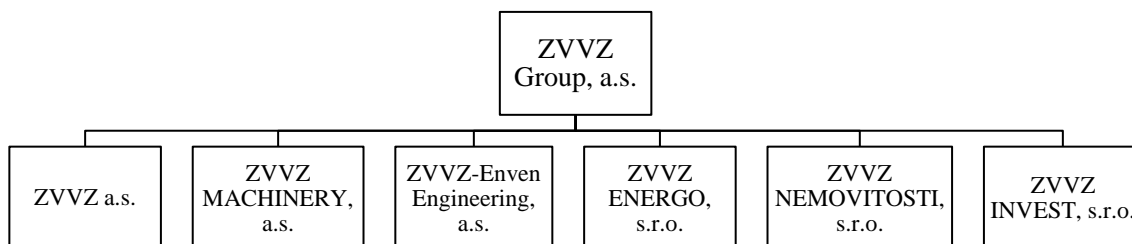


Zdroj: ZVVZ, 2014

#### 3.1 Historie

Historie společnosti ZVVZ a. s. je poměrně dlouhá. Firma byla založena už v roce 1948 v Milevsku, původně jako závod Janky Radotín a její výroba se zaměřovala na vzduchotechnická zařízení, ke kterým poskytovala i montáž a servis. V průběhu let došlo ke změnám nejen jména (například Závody na výrobu vzduchotechnického zařízení, později používáno jen ZVVZ), ale také ke změnám právní formy z původního národního podniku, přes státní akciovou společnost až k současné akciové společnosti. (ZVVZ, 2014)

Obr. č. 14: Organizační struktura ZVVZ Group, a.s.



Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

V roce 2010 však došlo k významným organizačním změnám a firma byla transformována ze společnosti ZVVZ a. s. na holdingové uspořádání v čele s ZVVZ GROUP, a.s. a s dceřinými společnostmi ZVVZ-Enven Engineering, a.s., ZVVZ MACHINERY, a.s., ZVVZ a.s., ZVVZ ENERGO, s.r.o., ZVVZ NEMOVITOSTI, s.r.o., ZVVZ INVEST, s.r.o. Došlo tedy k rozčlenění na několik dceřiných společností,

schéma holdingu je zobrazeno na obrázku č. 14. Výrobní část nyní spadá pod společnost ZVVZ MACHINERY, a.s. (ZVVZ, 2014)

### 3.2 Představení společnosti

V následující části budou stručně popsány jednotlivé společnosti holdingu ZVVZ GROUP, podrobněji pak výrobní část ZVVZ MACHINERY, a.s., na kterou bude tato práce zaměřena.

**ZVVZ GROUP, a.s.** je vlastníkem akciových podílů dceřiných společností. Řídí a koordinuje činnosti skupiny a také určuje její strategii. **ZVVZ a.s.** zajišťuje holdingové a servisní činnosti pro celou skupinu, jedná se o financování, personalistiku, holdingový controlling, účetnictví, správu IT. **ZVVZ-Enven Engineering, a.s.** je obchodně-inženýrskou společností zaměřenou na projektování, dodávky a realizaci zařízení pro čištění odpadních plynů od tuhých a plyných znečišťujících látek, zařízení pro pneumatickou dopravu sypkých hmot a zařízení pro klimatizaci a větrání. **ZVVZ ENERGO, s.r.o.** zabezpečuje energetické potřeby ostatních dceřiných firem a výrobu a rozvod tepelné energie pro město Milevsko. **ZVVZ NEMOVITOSTI, s.r.o.** je majitelem všech nemovitostí v holdingu ZVVZ GROUP, které jednotlivým společnostem pronajímá. Na správu investic a zhodnocování volných finančních prostředků celé skupiny je zaměřena **ZVVZ INVEST, s.r.o.** (ZVVZ, 2014)

**ZVVZ MACHINERY, a.s.** je akciovou společností se sídlem v Milevsku, která vznikla 1.9.2010 a věnuje se jak obchodní, tak výrobní činnosti v oblasti vzduchotechniky a strojní výroby. Dále také uskutečňuje i výrobu na základě cizí dokumentace. Také je specializovaným dodavatelem pro firmu MEGTEC, které dodává klimatizační potrubí a tlumiče hluku pro lehké provozy. (ZVVZ, 2014)

#### Předmět činnosti

Společnost ZVVZ MACHINERY, a.s. (dále jen ZVVZ MACHINERY) vyrábí a dodává zařízení pro ochranu životního prostředí, zejména zařízení na čištění vzduchu, systémy pro větrání, odlučování, filtraci vzduchu a klimatizaci, likvidaci škodlivin a likvidaci odpadů. Jejich výrobní portfolio zahrnuje především ventilátory, filtry, odlučovače, sušárny a zařízení pro pneumatickou dopravu sypkých materiálů, přepravníky a kontejnery, cisternové návěsy, tlakové nádoby, tepelné výměníky, zásobníky, síla, klapky a uzávěry. Výrobky nacházejí uplatnění v oblastech průmyslu, energetiky včetně

energetiky jaderné, jsou využívány v metru, v dopravních a aerodynamických tunelech. (ZVVZ, 2014)

Kromě již výše uvedených aktivit jsou dle obchodního rejstříku předmětem činnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. následující:

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- opravy silničních vozidel,
- montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny,
- zámečnictví, nástrojářství,
- obráběčství,
- klempířství a oprava karoserií,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- provozování železniční dráhy – vlečky,
- provozování drážní dopravy na železniční dráze – vlečce. (Veřejný rejstřík a Sbírka listin, 2014)

**Tab. č. 6: Základní údaje ZVVZ MACHINERY, a.s.**

<b>Obchodní firma:</b>	ZVVZ MACHINERY, a.s.
<b>Sídlo:</b>	Sažinova 888, 399 01 Milevsko
<b>Právní forma:</b>	Akciová společnost
<b>Základní kapitál:</b>	180 000 000,- Kč
<b>Statutární orgán:</b>	představenstvo, 4 členové

Zdroj: vlastní zpracování dle Obchodního rejstříku a Sbírek listin, 2014

### **3.3 Organizační struktura ZVVZ MACHINERY, a.s.**

Samotná firma má poměrně složitou organizační strukturu. Důvodem je především velikost firmy (firma zaměstnává cca 550 pracovníků) a rozčlenění firmy do několika úseků dle charakteru výroby nebo služeb.

Vedení společnosti představuje generální ředitel, kterému jsou přímo podřízená oddělení Právní a organizační služby a Inspekce jakosti. Generální ředitel je také

nadřazený všem ostatním oddělení, konkrétně to jsou Ekonomický, Obchodní, Technický a Výrobní úsek a provozy Klimatizace a MEGTEC. Jednotlivé úseky mají v čele ředitele (ekonomický, obchodní, technický a výrobní) a dále se člení na různá další oddělení. Jako příklad lze uvést ekonomický úsek v čele s ekonomickým ředitelem, kterému jsou podřízená pracoviště Controllingu, Informatiky a Řízení technických vztahů. Tato pracoviště mají svého vedoucího, taktéž podřízeného ekonomickému řediteli. (ZVVZ, 2014)

Obchodní úsek se dále člení podle toho, na jaké obchody se jednotlivé části zaměřují:

- Obchod 1 - Výroba dle cizí dokumentace, potrubí, uzávěry, klapky, ocelové konstrukce, prvky pseudopravy, náhradní díly,
- Obchod 2 - Výroba a dodávky ventilátorů, prodej náhradních dílů pro ventilátory,
- Obchod 3 - Výroba pro ZVVZ-Enven Engineering, a.s.,
- Obchod 4 - Výroba cisternových návěsů a kontejnerů,
- Obchod 5 - Rozvojové programy,
- Servis - Servisní činnost ventilátorů, uvádění do provozu, supervize, montáže. (ZVVZ, 2014)

Technický úsek se skládá z pracovišť Konstrukce I., Konstrukce II. a Procesní technologie. Do výrobního úseku spadají následující:

- Finalizace a plánování,
- Finalizace 1,
- Finalizace 2,
- Programování a kooperace,
- Obrobná,
- Lakovna a expedice,
- MTZ a sklady. (ZVVZ, 2014)

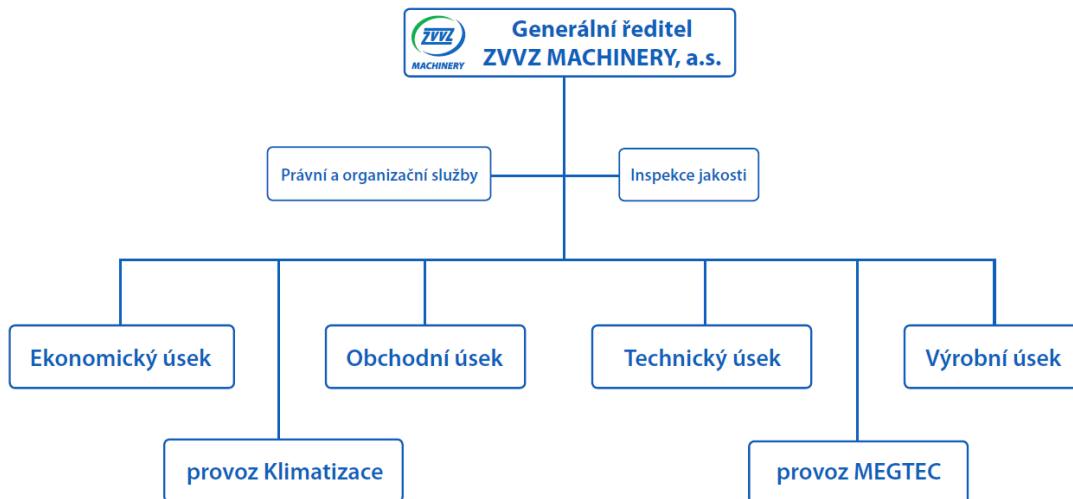
Provozy Klimatizace a MEGTEC se od úseků liší tím, že nemají vlastního ředitele, hlavním pracovníkem je zde vedoucí provozu, spadají tedy de facto pod generálního ředitele. Provoz Klimatizace má dvě oddělení, Obchodní a technickou přípravu a Výrobu. Provoz MEGTEC se dělí dále na:

- Obchod a konstrukce,
- Výroba a technologie. (ZVVZ, 2014)



Podrobnější schéma organizační struktury v příloze A.

**Obr. č. 15: Organizační struktura ZVVZ MACHINERY, a.s.**



Zdroj: Výroční zpráva ZVVZ MACHINERY, a.s. 2013

Označíme-li úseky a provozy druhou úrovní řízení (první je společnost jako celek), třetí úrovní řízení jsou střediska. V rámci ZVVZ MACHINERY, a.s. je vytvořeno 64 účetních a 22 evidenčních středisek, proto zde nebude uveden celkový výčet. Jako příklad lze uvést středisko Controlling a středisko IT v rámci Ekonomického úseku nebo středisko Obrobna či Lakovna v rámci Výrobního úseku. Střediska jsou značena čtyřmístným číslem, které slouží pro snazší použití v informačních systémech. (Interní zdroje společnosti, 2014)

### 3.4 Hospodaření společnosti

Společnost ZVVZ MACHINERY, a.s. formálně existuje až od roku 2010, přesto byla, jako mnoho jiných firem, zasažena celosvětovou finanční krizí. Vliv krize se projevil především na výši zisku. Dalším významným faktorem, který ovlivnil zisk společnosti, byla provedená restrukturalizace, na jejímž základě ZVVZ MACHINERY, a.s. vznikla. V rámci přeměny na holdingové uspořádání také došlo k převedení zaměstnanců, jednalo se o 632 pracovníků, v průběhu roku přešlo dalších 21 zaměstnanců, což vede ke stavu 652 zaměstnanců na konci roku. V roce **2010** společnost dosáhla tržeb ve výši 551,3 mil. Kč, provozní výsledek hospodaření byl vykázán v hodnotě -4,7 mil. Kč.

V roce **2011** se tržby oproti předchozímu roku zvýšily, na 805 408 tis. Kč (45% tržeb tvořily tržby v zahraničí), nicméně kladného provozního zisku společnost nedosáhla. Tuto skutečnost zapříčinilo několik vlivů, jako první můžeme zmínit stagnaci hospodářského růstu, která způsobila tlak na snižování cen a tím došlo i ke snižování marží u zakázek. Také se v tomto roce projevíly náklady zakázek z minulých let ve výši 15,8 mil. Kč a došlo k posunu termínů ze strany zákazníka u významných zakázek ve výši 200 mil. Kč. Všechny tyto faktory se projevíly v provozním výsledku hospodaření, který byl v tomto roce -60 448 tis. Kč. Tomuto nepříliš pozitivnímu vývoji se společnost snažila zabránit, přistoupila tedy k další restrukturalizaci zaměřené na snižování provozních nákladů a zvyšování výnosů. V rámci tohoto kroku došlo ke snížení počtu zaměstnanců, jednalo se o 104 pracovníků. Propouštění ovlivnilo částečně hospodaření v roce 2011, protože propuštěným zaměstnancům bylo vyplaceno odstupné ve výši 5,6 mil. Kč. Plný vliv tohoto opatření by se měl projevit v roce 2012 a stav zaměstnanců na konci období činil 548 pracovníků.

V tomto roce také došlo ke změně uspořádání, původní divizní uspořádání bylo přeměněno na úsekové se dvěma samostatnými provozy. Změna uspořádání se uskutečnila především z důvodu zvýšení produktivity a větší efektivity řízení.

V roce **2012** tržby dosáhly hodnoty 895 384 tis. Kč, přičemž 27% tvořily zahraniční tržby. Oproti předchozímu roku došlo k mírnému nárůstu, ovšem ne k takovému, jaký byl předpokládán dle plánu. Plánovaná hodnota tržeb dle plánu pro rok 2013 byla 938 354 tis. Kč.

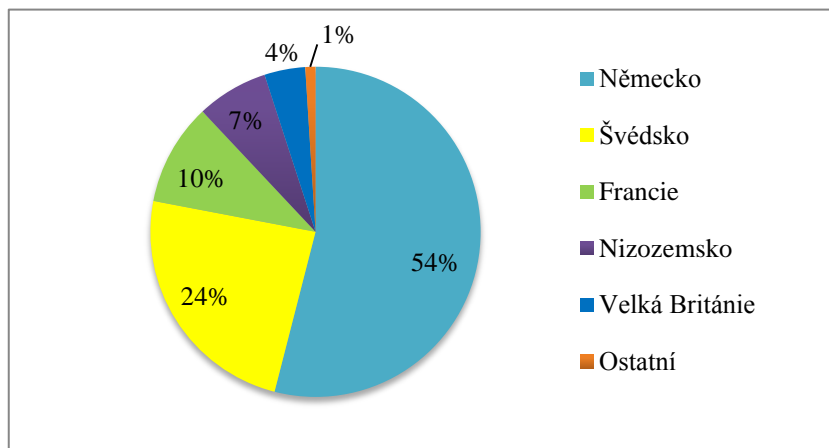
Hospodaření společnosti ovlivnila především nízká zakázková náplň v první polovině roku, což způsobilo to, že byly přijímány i zakázky mimo tradiční výrobní program (Asseli, MEER). Naopak v druhé části roku došlo k zahájení výroby významných zakázek (Pruněfov, Blanka) odložených z předchozího roku a také byly dokončeny zakázky montáže kouřovodů pro elektrárny Belchatov v Polsku a Karlsruhe v Německu.

Nižší hodnotu tržeb zapříčinila také spolupráce s firmou MEGTEC, která měla vážné existenční problémy na evropských trzích. V tomto roce se také relativně stabilizovaly ceny materiálů, ale na druhé straně byly požadovány nižší realizační ceny ventilátorů, kouřovodů a další vzduchotechniky. Také se projevil pozitivní vliv restrukturalizace z předchozího roku, byly sníženy osobní náklady a prostřednictvím úspory

na nájemném, energiích, ostatních režijních službách také některé režijní náklady. Firma tedy zaměstnávala 556 pracovníků a dosáhla provozního výsledku 8 503 tis. Kč.

V roce **2013** tržby mírně poklesly, a to na hodnotu 875 976 tis. Kč, z toho 20 % tržeb bylo zahraničních uskutečněných převážně v eurozóně. Rozložení tržeb dle jednotlivých zemí je uvedeno na obrázku č. 16.

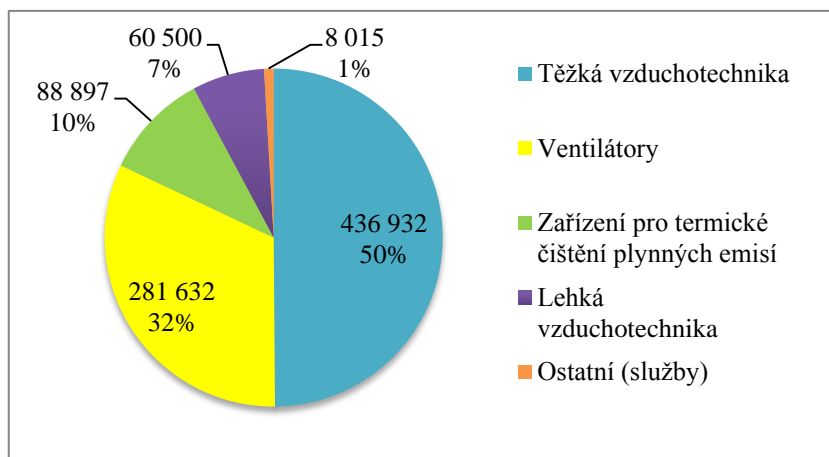
**Obr. č. 16: Struktura zahraničních tržeb dle teritorií v roce 2013**



Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv, 2014

Hlavním produktem byly výrobky těžké vzduchotechniky, které zaplnily 50% výrobního programu.

**Obr. č. 17: Struktura tržeb v tis. Kč z hlediska výrobního programu**



Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv, 2014

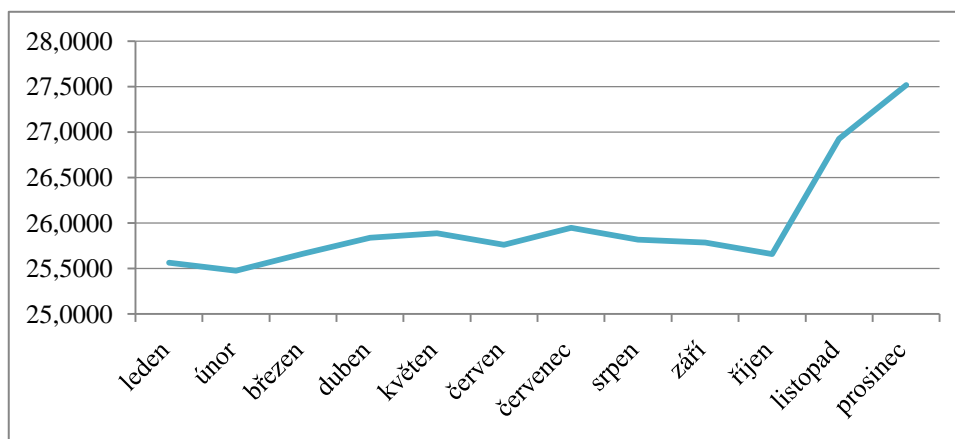
V tomto roce byla největším zákazníkem sesterská společnost ZVVZ-Enven Engineering, a.s., jejíž zakázky tvořily 33% celkových tržeb (281 619 tis. Kč). Další významné zakázky byly uskutečněny pro Vítkovice Power Engineering (93 305 tis. Kč,

11,2%), ČEZ energetické služby (46 156 tis. Kč, 5,5%). Subterra Praha (42 611 tis. Kč, 5,1%) MTS Enviromental (30 036 tis. Kč, 3,6%), Megtec Sweden (28 890 tis. Kč, 3,5%) a UWE Ludmann (26 305 tis. Kč, 3,2%). Ostatní zákazníci tvořili méně než 3% celkových tržeb.

Výroba a realizace zakázek pro elektrárny Pruněšov a Dětmarovice a také zakázka na ventilátory pro tunel Blanka byly pro firmu stěžejní a naplnily její kapacitu tradičním výrobním programem. Další zakázková náplň však nedosáhla plánovaných hodnot, ve srovnání s plánem byla nižší, proto byly uzavřeny také zakázky s nižším krycím příspěvkem, jejichž vliv se projeví především v roce 2014. Jednalo se například o zakázky pro firmy SMS, Danieli a Kronospan Contiplus. Tržby provozů MEGTEC a Klimatizace v tomto roce dospěly na úroveň předchozího roku, tedy roku 2013. Také stále zůstaly relativně stabilní ceny materiálu, ale opět byly požadovány nižší realizační ceny ventilátorů, kouřovodů a další vzduchotechniky.

Pozitivně působila také restrukturalizační opatření z minulých let a změna měnového kurzu koruny vůči euru.

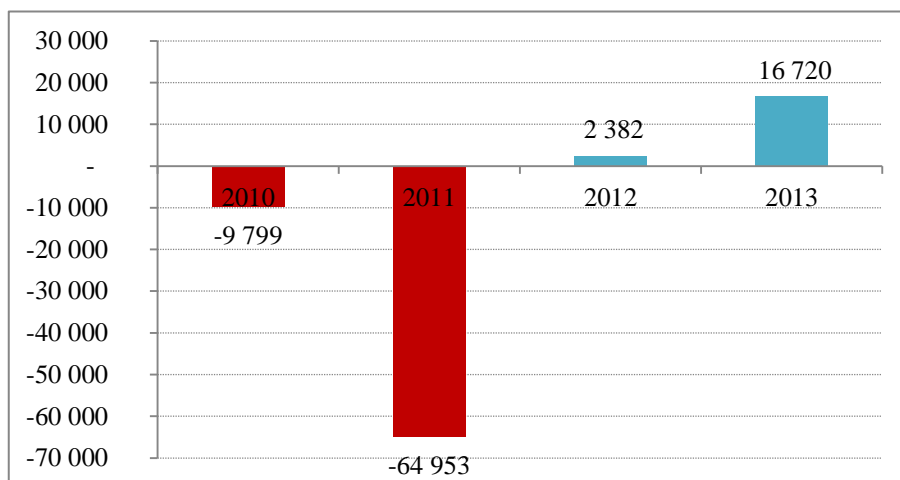
**Obr. č. 18: Měsíční kurz CZK/EUR v roce 2013**



Zdroj: vlastní zpracování dle České národní banky, 2014

Provozní výsledek hospodaření roku 2013 byl v hodnotě 16 334 tis. Kč, což znamená, že proti minulému roku vzrostl o 192%. Rovněž se zvýšila hodnota produktivity na zaměstnance, která dosáhla meziročního nárůstu o 21%. Hodnota tohoto ukazatele se rovnala 491,2 tis. Kč na zaměstnance, pracovníků bylo ve firmě v roce 2013 zaměstnáno 560.

**Obr. č. 19: Vývoj zisku před zdaněním v tis. Kč v jednotlivých letech**



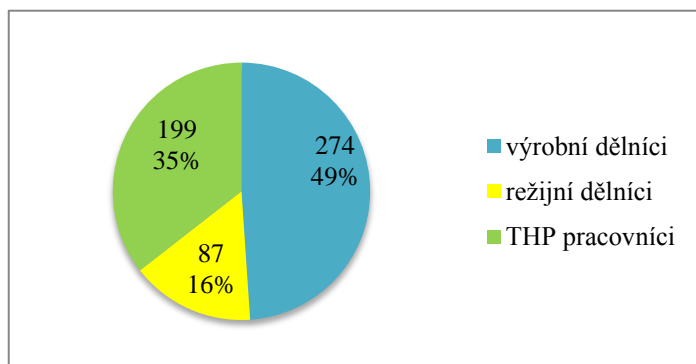
Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv, 2014

Pro aktuální rok **2014** má společnost v plánu dosáhnout tržeb ve výši 923 519 tis. Kč, výsledku hospodaření před zdaněním v hodnotě 17 000 tis. Kč a produktivity práce z přidané hodnoty ve výši 543,7 tis. Kč na zaměstnance.

### 3.5 Zaměstnanci

V top managementu společnosti je 6 pracovníků. ZVVZ MACHINERY zaměstnává 560 zaměstnanců. Toto číslo zahrnuje 274 výrobních dělníků, 87 režijních dělníků a 199 technickohospodářských pracovníků (THP) pracovníků. Poměr jednotlivých pracovníků, včetně procentního vyjádření, je vidět na níže uvedeném grafu.

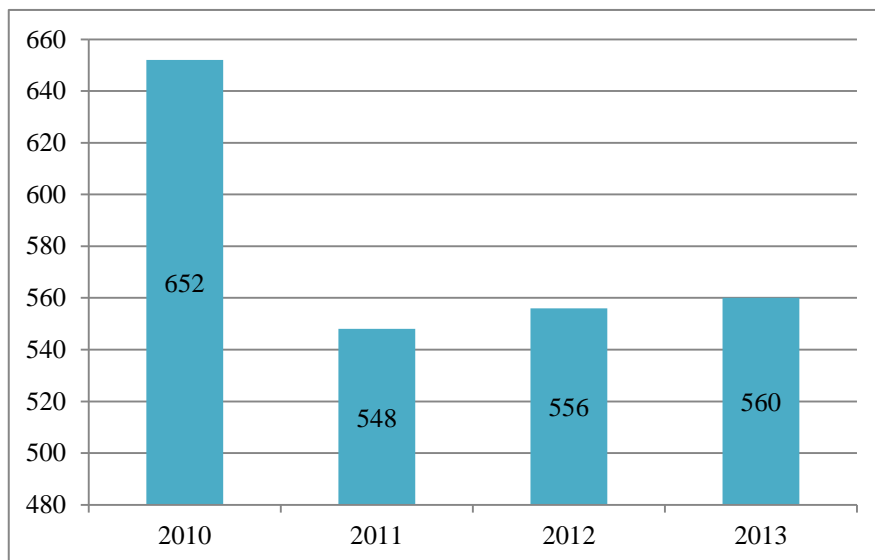
**Obr. č. 20: Počet zaměstnanců v jednotlivých profesích**



Zdroj: vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2014

Vývoj počtu zaměstnanců v ZVVZ MACHINERY v jednotlivých letech je uveden na následujícím grafu.

**Obr. č. 21: Počet zaměstnanců v jednotlivých letech**



Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti, 2014

Počet pracovníků společnosti v roce 2011 výrazně poklesl proti předchozímu roku. Důvodem tohoto poklesu je již zmíněná restrukturalizace, v rámci které bylo propuštěno 104 zaměstnanců. Nicméně od té doby je počet zaměstnanců relativně stabilní a nárůst ani pokles není nijak výrazný, v posledních třech letech se změnil vždy pouze o pár jedinců.

## 4 Analýza současného stavu controllingu

Tato kapitola se bude věnovat zhodnocení současného stavu především controllingu a jeho aktivit. Bude popsán controllingový útvar a jeho aktivity, podrobněji bude rozebrán také reporting, jež do činností controllingového útvaru spadá, a budou uvedeny informační systémy, které jsou nezbytnou datovou základnou pro fungování controllera. Dále budou rozebrány náklady a jejich používané členění, jejich plánování a vyhodnocování odchylek a také bude věnována pozornost kalkulačnímu vzorci.

V rámci této kapitoly bude také provedena finanční analýza podniku. Jelikož finanční analýza není hlavní částí práce, nebude zpracována příliš dopodrobna. Jejím úkolem je především poskytnutí základních informací o finanční situaci podniku a případně porovnání s výsledky v oboru.

### 4.1 Finanční analýza

Hlavním úkolem finanční analýzy je poskytování informací o finančním zdraví společnosti. Údaje jsou čerpány z výročních zpráv společnosti, které jsou dostupné jak na portálu justice.cz, tak na webových stránkách společnosti. Hodnoty jsou vypočítány za období 2010 – 2013, tedy od začátku fungování ZVVZ MACHINERY, a.s.

Finanční analýza bude provedena na základě poměrových ukazatelů, mezi které patří ukazatele rentability, likvidity, aktivity a zadluženosti.

#### 4.1.1 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability informují o návratnosti vložených finančních prostředků. V této kapitole budou uvedeny rentabilita vlastního kapitálu (ROE), rentabilita celkových aktiv (ROA) a rentabilita tržeb (ROS).

**Rentabilita vlastního kapitálu** měří efektivnost využívání vlastního kapitálu, říká nám tedy, kolik Kč zisku připadá na 1 Kč vloženou do podniku vlastníky. Pro výpočet je použit následující vzorec:

$$ROE = \frac{\text{zisk po zdanění}}{\text{vlastní kapitál}}$$

Záporné hodnoty rentability vlastního kapitálu jsou způsobeny ztrátou v letech 2010 a 2011, od roku 2012 již ukazatel nabývá kladných hodnot a je rostoucí. V roce 2013 je

i mírně vyšší než průměrné hodnoty v oboru, konkrétně 1 Kč přinese 0,12 Kč zisku, čísla z jednotlivých let jsou uvedena v tabulce.

**Tab. č. 7: Rentabilita vlastního kapitálu (tis. Kč)**

	2010	2011	2012	2013
Čistý zisk	- 9 799	- 64 953	2 382	16 720
Vlastní kapitál	170 493	104 296	123 558	137 128
<b>ROE</b>	<b>-5,75%</b>	<b>-62,28%</b>	<b>1,93%</b>	<b>12,19%</b>
Oborové hodnoty	13,42%	11,07%	12,86%	11,06%

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

**Rentabilita celkových aktiv** je ukazatel, jenž odráží efekt, který přinesla celková aktiva podniku. Protože aktiva podniku zahrnují jak vlastní, tak cizí kapitál, doporučuje se pro výpočet zvolit zisk EBIT, tj. zisk před úroky a zdaněním, nikoli zisk čistý, proto byl použit následující výpočet:

$$ROA = \frac{\text{zisk EBIT}}{\text{aktiva celkem}}$$

Opět se zde projevuje záporná hodnota zisku v letech 2010 a 2011, od roku 2012 je rostoucí, ovšem roste pomaleji, než rentabilita vlastního kapitálu a je nižší než oborové hodnoty.

**Tab. č. 8: Rentabilita aktiv (tis. Kč)**

	2010	2011	2012	2013
EBIT	-3 436	-61 379	4 685	17 544
Aktiva	604 409	516 206	703 506	477 172
<b>ROA</b>	<b>-0,57%</b>	<b>-11,89%</b>	<b>0,67%</b>	<b>3,68%</b>
Oborové hodnoty	7,72%	6,51%	8,07%	8,17%

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

**Rentabilita tržeb** kopíruje stejný trend jako rentabilita aktiv a vypočítá se jako:

$$ROS = \frac{\text{zisk EBIT}}{\text{celkové tržby}}$$

**Tab. č. 9: Rentabilita tržeb (tis. Kč)**

	2010	2011	2012	2013
Čistý zisk	- 9 799	- 64 953	2 382	16 720
Tržby	551 291	805 408	895 384	875 976
<b>ROS</b>	<b>-0,62%</b>	<b>-7,62%</b>	<b>0,52%</b>	<b>2,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2014



#### 4.1.2 Ukazatele likvidity

**Běžná likvidita** udává schopnost podniku přeměnit svůj oběžný majetek na peněžní prostředky a uhradit své krátkodobé závazky. Doporučené normy pro běžnou likviditu se pohybují v rozmezí hodnot 1,5 až 2,5. Hodnoty vypočítané z dat ZVVZ se ve všech letech pohybují v doporučeném rozmezí a až na výjimku v roce 2012, kdy se ale jedná o rozdíl jedné desetiny, přesahují hodnoty oborové.

$$\text{běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

**Pohotová likvidita** vynechává ve výpočtu zásoby, a to z toho důvodu, že se jedná o nejméně likvidní položku oběžného majetku. Doporučené hodnoty jsou v tomto případě stanovené mezi hodnotami 1 a 1,5. Krom prvního roku spadají vypočítaná čísla do uvedeného doporučeného intervalu a rovněž porovnání s hodnotami odvětví je příznivé.

$$\text{pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

**Okamžitá likvidita** bere v úvahu už jen peněžní prostředky a vypočítá se dle následujícího vzorce.

$$\text{okamžitá likvidita} = \frac{\text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Doporučené hodnoty by se měly pohybovat mezi 0,2 a 0,5, což hodnoty firmy nesplňují v žádném ze zkoumaných roků. Rovněž v porovnání s odvětvím jsou firemní hodnoty nízké, což by v budoucnosti mohlo vést k nemožnosti splácet závazky firmy. Nízké hodnoty však mohou být způsobeny některými fakty nečitelnými přímo v rozvaze (např. využívání kontokorentu). Nejnížší hodnota okamžité likvidity v roce 2012 byla způsobená nejen poklesem finančního majetku, ale zároveň růstem krátkodobých závazků. Celkově drží podnik poměrně malý objem finančního majetku, až na výjimku v roce 2012 se jedná zhruba o 1% celkových aktiv, což se projevuje také na hodnotě likvidity. Konkrétní vypočtené hodnoty jsou uvedeny v následující tabulce.

**Tab. č. 10: Ukazatele likvidity**

<b>Ukazatele likvidity</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Běžná likvidita</b>	<b>2,16</b>	<b>2,04</b>	<b>1,76</b>	<b>2,09</b>
Oborové hodnoty	1,62	1,62	1,77	1,84
<b>Pohotová likvidita</b>	<b>0,97</b>	<b>1,10</b>	<b>1,14</b>	<b>1,11</b>
Oborové hodnoty	1,07	1,06	1,12	1,23
<b>Okamžitá likvidita</b>	<b>0,02</b>	<b>0,05</b>	<b>0,01</b>	<b>0,03</b>
Oborové hodnoty	0,42	0,38	0,31	0,36

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

#### **4.1.3 Ukazatele aktivity**

Ukazatele aktivity informují o efektivitě využití aktiv v podniku, tedy jak dlouho jsou v aktivech vázány finanční prostředky. Nejčastěji je poměřována toková veličina, jakou jsou např. tržby, a veličina stavová, kterou představují právě aktiva podniku. Ukazatele aktivity jsou využívány ve dvou podobách, jedná se o ukazatele typu rychlost obrátu (obrátkovost) a ukazatel typu doba obrátu. (Kislingerová, 2005) Obrátkovost vyjadřuje, kolikrát se určitý druh majetku v daném časovém období přemění v tržby, doba obrátu udává počet dní, kdy jsou finanční prostředky vázány v dané formě majetku, tedy za jak dlouho se uskuteční jedna obrátka. (Hrdý, Horová, 2009)

Prvním ukazatelem je **obrat celkových aktiv**, který vyjadřuje počet obrátek aktiv v daném období, a vypočítá se tedy jako poměr celkových tržeb k celkovým aktivům. Vzhledem k tomu, že ukazatel posuzuje efektivitu, je pro podnik lepší, vychází-li vyšší hodnota. Výsledkem tohoto ukazatele pro podnik ZVVZ MACHINERY, a. s. jsou hodnoty od 0,91 do 1,84 (viz tabulka č. 11). U hodnot tohoto ukazatele není patrný žádný konkrétní trend, nicméně údaj v posledním roce je dosud nejvyšší a celkem výrazně převyšuje i průměrné hodnoty odvětví.

**Doba obrátu celkových aktiv** vyjadřuje poměr celkových aktiv k denním tržbám. Hodnoty vypočítané pro firmu ZVVZ MACHINERY, a. s. jsou v posledních letech proti roku 2010 nižší, což je pro podnik příznivé, neboť lépe využívá svá aktiva.

**Tab. č. 11: Obrat celkových aktiv, doba obratu celkových aktiv**

	2010	2011	2012	2013
Tržby (tis. Kč)	551 291	805 408	895 384	875 976
Aktiva (tis. Kč)	604 409	516 206	703 506	477 172
<b>Obrat celkových aktiv</b>	<b>0,91</b>	<b>1,56</b>	<b>1,27</b>	<b>1,84</b>
Oborové hodnoty obratu celk. aktiv	0,99	1,03	1,08	1,06
<b>Doba obratu celkových aktiv</b>	<b>394,69</b>	<b>230,73</b>	<b>282,85</b>	<b>196,10</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

**Obrat zásob** vyjadřuje, kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku až po opětný nákup zásob. Vypočteme jej jako podíl celkových tržeb k zásobám. U tohoto ukazatele je vidět rostoucí trend, který můžeme hodnotit pozitivně, neboť dochází k lepšímu využití zásob.

**Doba obratu zásob**, analogicky k době obratu aktiv, se vypočítá poměrem zásob k celkovým denním tržbám. Klesající hodnota vyjadřuje, že podnik tedy váže zásoby ve svém majetku čím dál kratší dobu.

**Tab. č. 12: Obrat zásob, doba obratu zásob**

	2010	2011	2012	2013
Tržby (tis. Kč)	551 291	805 408	895 384	875 976
Zásoby (tis. Kč)	278 795	202 908	221 219	174 579
<b>Obrat zásob</b>	<b>1,98</b>	<b>3,97</b>	<b>4,05</b>	<b>5,02</b>
<b>Doba obratu zásob</b>	<b>182,06</b>	<b>90,70</b>	<b>88,94</b>	<b>71,75</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

**Doba obratu pohledávek** vyjadřuje, jak dlouho je majetek podniku vázán v pohledávkách, přičemž jeho hodnota by měla odpovídat průměrné době splatnosti pohledávek. Doba od uskutečnění obchodu až po platbu se v průběhu let v podstatě zlepšuje, mezi léty 2010 a 2013 došlo ke zlepšení o téměř 47% (o 63,5 dne). Výjimkou v klesajícím trendu je rok 2012, tento výkyv způsobila nejspíše spolupráce s firmou MEGTEC, která v tomto roce čelila existenčním potížím včetně platební neschopnosti.

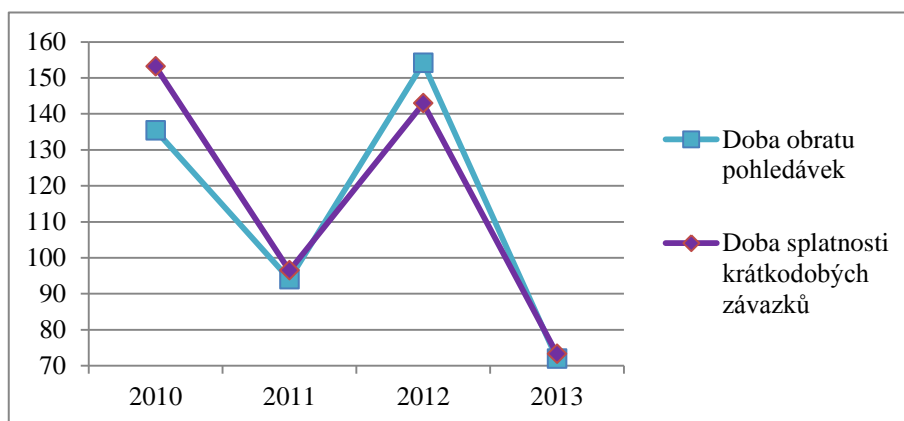
**Tab. č. 13: Doba obratu pohledávek, doba obratu krátkodobých závazků**

	2010	2011	2012	2013
Denní tržby (tis. Kč)	1 531	2 237	2 487	2 433
Pohledávky (tis. Kč)	207 355	210 293	383 337	174 987
Krátkodobé závazky (tis. Kč)	234 529	215 835	355 459	178 180
<b>Doba obratu pohledávek</b>	<b>135,41</b>	<b>94,00</b>	<b>154,13</b>	<b>71,92</b>
<b>Doba splatnosti krátkodobých závazků</b>	<b>153,15</b>	<b>96,47</b>	<b>142,92</b>	<b>73,23</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Ukazatel **doby splatnosti krátkodobých závazků** poměřuje krátkodobé závazky vzhledem k celkovým denním tržbám a vyjadřuje, po jakou dobu zůstávají závazky podniku neuhrazeny a podnik tak využívá dodavatelský úvěr. (Hrdý, Horová, 2009) Doba splatnosti závazků by měla být vyšší než doba inkasa pohledávek. Ve většině sledovaných let tomu tak je, jak je patrné z tabulky č. 13. Jinak jsou obě hodnoty velmi podobné, liší se pouze o několik dní.

**Obr. č. 22: Vývoj doby obratu pohledávek a doby splatnosti krátkodobých závazků**



Zdroj: vlastní zpracování, 2014

#### 4.1.4 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti slouží k hodnocení finanční stability podniku, posuzují rovnováhu mezi zdroji financování a jejich alokací do majetku podniku.

**Celková zadluženost** (debt ratio), také označovaná jako **ukazatel věřitelského rizika**, je uváděná v procentním vyjádření a její výpočet spočívá v poměru cizích zdrojů podniku k celkovým aktivům. Čím vyšší je hodnota ukazatele, tím vyšší je zadluženost podniku a tím vyšší je i riziko věřitelů. Doporučuje se udržovat hodnotu celkové

zadluženosti pod 50%. Přesto nemusí vždy vyšší hodnota tohoto ukazatele negativním jevem, může pozitivně působit na rentabilitu vlastního kapitálu. (Kislingerová, 2005)

Ukazatel věřitelského rizika je v podniku vyšší než doporučená hodnota 50%, přibližuje se spíše 70%, přesto lze pozitivně hodnotit jeho klesající trend. Ukazatel je o to vyšší, protože jsou poskytovány a využívány i úvěry (cash-pooling) v rámci skupiny ZVVZ Group, a.s.

**Koeficient samofinancování** (equity ratio), který je také označován jako ukazatel vlastnického rizika, je doplňkovým ukazatelem k celkové zadluženosti, jejich součet by tedy měl být přibližně 1 (rozdíl v tomto případě způsobuje časové rozlišení pasiv). Vypočítá se jako poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům a říká nám, jak jsou aktiva společnosti financována penězi akcionářů.

**Tab. č. 14: Ukazatele zadluženosti (tis. Kč)**

	2010	2011	2012	2013
Cizí zdroje	415 831	373 096	484 119	298 003
Aktiva	604 409	516 206	703 506	477 172
Vlastní kapitál	170 493	104 296	123 558	137 128
<b>Celková zadluženost</b>	<b>68,80%</b>	<b>72,28%</b>	<b>68,82%</b>	<b>62,45%</b>
<b>Koeficient samofinancování</b>	<b>28,21%</b>	<b>20,20%</b>	<b>17,56%</b>	<b>28,74%</b>
<b>Míra zadluženosti</b>	<b>2,4390</b>	<b>3,5773</b>	<b>3,9182</b>	<b>2,1732</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

**Míra zadluženosti** (debt equity ratio), nebo také ukazatel celkového rizika, se vypočte jako podíl cizích zdrojů k vlastnímu kapitálu firmy a výsledkem by měla být hodnota větší než 0. Ukazatel se mění v závislosti na růstu nebo poklesu závazků ve finanční struktuře podniku, a to přímo úměrně. V roce 2013 je hodnota tohoto ukazatele nejvyšší, což je způsobeno ve sledovaném období nejvyšším objemem jak krátkodobých závazků, tak bankovních úvěrů.

Dalším ukazatelem je ukazatel **úrokového krytí**, který vyjadřuje, kolikrát je zisk vyšší než placené úroky. Akcionářům poskytuje informace o schopnosti splácet úroky, věřitele informuje o zajištění jejich nároků v případě likvidace podniku. Ukazatel úrokového krytí vypočteme jako podíl zisku EBIT a nákladových úroků. Je-li hodnota ukazatele rovna 1, celý zisk připadá na úhradu nákladových úroků. Doporučuje se tedy, aby daný ukazatel převyšoval alespoň hodnotu 3. (Hrdý, Horová, 2009) Tuto hodnotu přesahuje podnik až v posledním roce. Záporné hodnoty v letech 2010 a 2011

znamenají, že podnik není schopen pokrýt nákladové úroky za zisku EBIT, což je vzhledem k záporné hodnotě výsledku hospodaření v uvedených letech logické. Posledním ukazatelem je **úrokové břemeno**, které vyjadřuje poměr zisku před zdaněním k zisku EBIT.

**Tab. č. 15: Ukazatel úrokového krytí, úrokové břemeno**

	2010	2011	2012	2013
Úrokové krytí	-2,1788	-17,2268	1,4336	7,7560
Úrokové břemeno	1,4590	1,0580	0,3025	0,8711

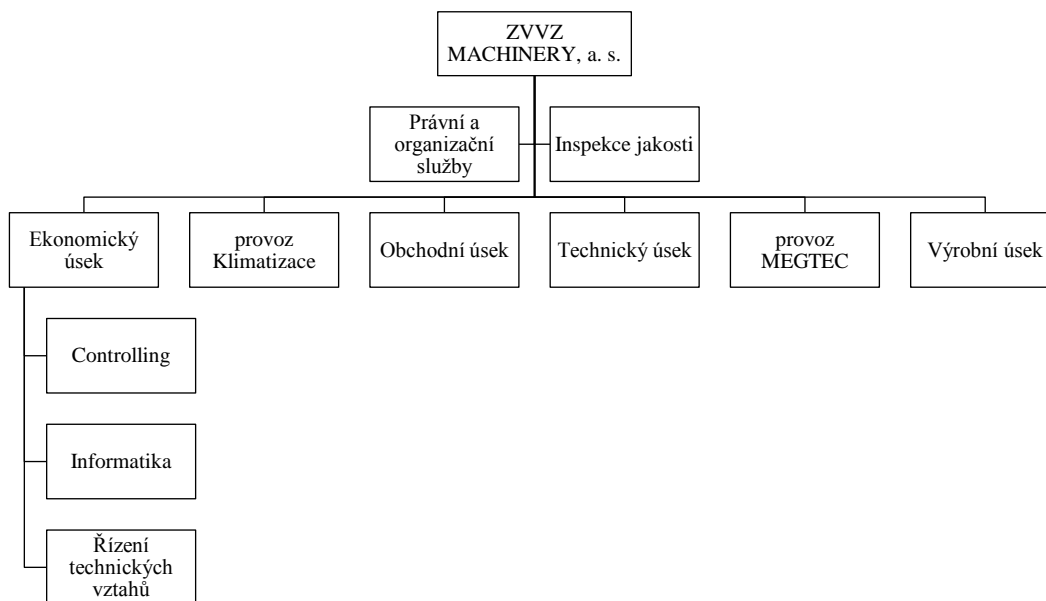
Zdroj: vlastní zpracování, 2014

## 4.2 Útvar Controlling

Ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. je vzhledem k velikosti zřízeno samostatné controllingové oddělení. V rámci celé skupiny ZVVZ GROUP, a.s. existuje controllingové oddělení ještě v sesterské společnosti ZVVZ a. s. zaměřené na správu, přičemž toto oddělení má na starosti především holdingový controlling, konsolidované výkazy a další činnosti s tím související.

V controllingovém oddělení ZVVZ MACHINERY, a.s. jsou zaměstnáni 2 pracovníci, vedoucí controllingu a jeden další zaměstnanec. V rámci organizační struktury společnosti spadá controllingové oddělení do Ekonomického úseku, je tedy podřízené ekonomickému řediteli. Z obrázku 23 je patrné, že controlling je umístěn liniově, což znamená, že controlling není čistě poradním orgánem, ale má také přiřazenou odpovědnost za svá rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že jejich činnosti by měly poskytovat informace potřebné k rozhodování a k optimálnímu řízení financí podniku, úzce spolupracují s ekonomickým ředitelem a managementem firmy. Nicméně pro komplexní přehled o situaci v podniku je nezbytná také jejich součinnost s vedoucími pracovníky ostatních úseků.

**Obr. č. 23: Organizační začlenění controllingu v ZVVZ MACHINERY, a.s.**



Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

Činnosti controllingového oddělení by se daly shrnout do tří hlavních oblastí, kterými jsou:

- plánování,
- analytická činnost,
- vytváření výhledů.

Vytváření hospodářského **plánu** probíhá od nejvyšší úrovně (celá společnost), přes úseky až po jednotlivá střediska. Každá z těchto úrovní má stanovenou strukturu plánu, skladba plánu ZVVZ MACHINERY, a.s. se skládá z následujících položek:

- hlavní ukazatele plánu,
- obchodní plán,
- výkaz zisku a ztráty,
- rozvaha,
- plán nákladů a výnosů bez vnitropodnikových účtů,
- plán technického rozvoje,
- plán marketingu,
- plán investic,
- plán oprav. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Pro úseky jsou také stanovovány hlavní ukazatele plánu, výkaz zisku a ztráty, plán nákladů a výnosů, plán investic a plán oprav; obchodní plán je vytvářen pouze pro úseky a provozy zabývající se obchodní činností. Na úrovni středisek jsou plánovány náklady a výnosy. Z hlediska časového jsou vytvářeny plány roční, datum jejich vytváření je určováno v rámci celé skupiny ZVVZ GROUP, a.s. Z ročního plánu dále vychází měsíční a čtvrtletní plány, které jsou vypracovány čtyřikrát ročně. Na začátku roku se jedná o plány na leden, únor, březen, 2., 3. a 4. čtvrtletí, v dubnu se vytváří opět plány na další tři měsíce a zbývající dvě čtvrtletí; analogicky to probíhá i v dalších termínech. Měsíční plány obsahují, co se týče struktury, méně položek, plánuje se rozvaha, výkaz zisku a ztráty, náklady a výnosy a hlavní ukazatele. (Interní zdroje společnosti, 2014)

**Výhledy** jsou vytvářeny každý měsíc, přičemž se jedná o výhledy celoroční, obsahující dvě části. V první části jsou souhrnně zpracovány skutečné hodnoty od začátku roku až do současnosti, druhá část pokračuje od současnosti a doplňuje očekávané hodnoty do konce roku. Struktura výhledů je totožná se strukturou měsíčních plánů. Detailní výhledy jsou zpracovávány v rámci ZVVZ GROUP, a.s., a to šestkrát ročně, průběžné výhledy zpracovává přímo controllingové oddělení ZVVZ MACHINERY, a.s. v kratším intervalu. V určitých případech může být stanoven také mimořádný termín zpracování výhledu, například pro potřeby dozorčí rady. (Interní zdroje společnosti, 2014)

**Analytická činnost** se týká zpracování údajů z minulých činností, jedná se o zjišťování odchylek skutečnosti od plánu, sledování trendů ekonomických veličin nebo rozbor těchto veličin a zjištění příčinných vztahů. Tyto činnosti jsou dále zpracovány do různých zpráv a reportů, kterým bude věnována samostatná podkapitola. (Interní zdroje společnosti, 2014)

### 4.3 Reporting

Reporting je důležitou činností, za kterou zodpovídá controllingové oddělení. Reportování pro vedení společnosti probíhá dle interních postupů a zahrnuje:

- zjištění odchylek skutečnosti proti plánovaným hodnotám,
- vyjádření vývoje ekonomických veličin v časové řadě a jejich trendů,
- rozbor ekonomických veličin a zjištění kauzálních vztahů.



Důležitou součástí reportingových činností je reportingová mapa, která je určuje, jaké reporty jsou zpracovávány. Definuje také, v jakém časovém intervalu jsou dané reporty vytvořeny a jak jsou distribuovány. Krom toho je reportingová mapa uložena na intranetu a je aktualizována ve stanovených datech. V případě nepříznivého vývoje obsahují reporty také návrh možných opatření, jak danou situaci řešit. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Zjednodušenou verzi reportingové mapy, kde je uvedena pouze první úroveň členění, je následující:

1. Prodej
2. Výroba
3. Ekonomika
4. Opravy a investice
5. Personalistika
6. Jakost
7. Business plán
8. Ostatní
9. Strategie.

V rámci první kategorie **Prodej** jsou analyzovány marže, je sledován obchodní plán a ekonomika zakázek. V rámci projektových dnů jsou také sledovány významné zakázky (nad 10 mil. Kč), ve zvláštní kategorii jsou zařazeny ztrátové zakázky a export. Z oblasti **výroby** je vykazován počet normohodin, spotřebovaná energie, zakázková náplň nebo využití červených časů. Červené časy se používají v případě nových zakázek, nenormovaných a slouží jako časová rezerva u některých činností. Do **ekonomických reportů** spadají finanční výkazy, hlavní ukazatele, analyzují se jednotlivé účty, zásoby, ceny materiálu, pohledávky a závazky. Také se sledují režie, náklady (např. na stravování, IT), úvěry a úroky, opravné položky, rezervy a rizika. V **personalistice** jsou evidovány stavy zaměstnanců, dovolené, přesčasy a osobní náklady nebo agenturní zaměstnanci. V kategorii **ostatní** jsou zařazeny zprávy týkající se auditu a podklady pro statistická sledování. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Každý měsíc se aktualizují data týkající se opravných položek nebo rezervy. Rovněž je vypracována měsíční situační zpráva, která je předkládána představenstvu a dozorčí radě. Nezbytnou součástí měsíční situační zprávy jsou hlavní ukazatele, jejich

plánované i skutečné hodnoty, hodnoty stejného období předchozího roku a také odchylky. Jedná se o přehledný způsob zobrazení ukazatelů klíčových pro hospodaření společnosti, a ačkoli jsou jednotlivé položky dále podrobně rozebrány, tabulka umožňuje rychlou orientaci. Jsou zde například vyčísleny tržby, výsledky hospodaření (provozní, finanční, před zdaněním), produktivita nebo rentabilita. (Interní zdroje společnosti, 2014)

V rámci činností opakujících se každý měsíc, je zpracováván také komentář k výsledku hospodaření za celou společnost, za jednotlivé úseky a provozy i za hlavní procesy. Komentář obsahuje nejen základní ekonomická data, ale také hlavní ukazatele a porovnání s plánem a výhledy. Druhou částí je komentář k výsledovce, který vysvětluje odchylky tržeb od plánu, v oblasti nákladů se soustředí na vytíženost výroby, odchylky osobních a režijních nákladů; sleduje přidanou hodnotu a vývoj provozního, finančního a celkového výsledku hospodaření. Dalšími komentovanými oblastmi jsou rozvaha, konkrétně zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek nebo úvěry, cash flow, investice nebo jakost. Komentář pro některé úseky je zpracováván ve zjednodušené verzi. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Materiál je v podniku veden ve stálých cenách, které jsou aktualizovány v čtvrtletním časovém intervalu. Cena se mění, pokud je odchylka aktuální tržní ceny od stálé ceny, větší než 10%. Zároveň se také zjišťuje vývoj zakázek (ziskovost nebo ztrátovost) v případě, že by ceny zůstaly nezměněny. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Kromě výše uvedených reportů, zpracovávaných v různých intervalech, jsou každý den vykazovány účetní položky v účetním systému a systému Business Intelligence (BI); informační systémy budou podrobněji uvedeny v další kapitole. V těchto systémech také probíhá pravidelně měsíční závěrka, která je prováděna do 5. pracovního dne následujícího měsíce. *„Účtování je prováděno na úrovni středisek a jednotlivých účtů. Z jejich organizačního začlenění jsou sestavovány výkazy za vyšší úrovně tj. 2. a 1.“* (Interní zdroje společnosti, 2014) Účetní výkazy je možné sestavit buďto denně nebo měsíčně.

Data z měsíčních závěrek jsou také evidována ve výkazech Cyprián+Damián. Systém Cyprián+Damián je ve správě ZVVZ a.s., která rovněž data zpracovává a zodpovídá za ně. (Interní zdroje společnosti, 2014)

## 4.4 Informační systém

V podniku používají relativně velké množství různých programů a informačních systémů, přičemž většina z nich je navzájem propojená. Z pohledu controllingu jsou podstatné především informační systémy Orsoft, obsahující základní účetní data, Business Intelligence (BI), který umožňuje analyzování velkého množství informací a poskytuje podporu pro rozhodování, a Business Control System (BCS) pro zpracování ostatních podnikových informací. Pro plánování je také důležitý program Customer relationship management - CRM (od společnosti Microsoft) využívaný zejména obchodníky, který obsahuje současnou i připravovanou zakázkovou náplň. Dále je také velmi využívaný program Microsoft Excel, buďto pro zpracování některých zpráv či analýz nebo jako výstup exportovaných dat z jiných programů.

Kromě výše uvedených programů jsou v podniku používány i další informační systémy, jedná se například o docházkový systém, evidenci nářadí, SYSKLASS pro oblast technické přípravy výroby, vlastní software IT ZVVZ pro fakturaci (faktury vydané), grafické programy AutoCAD a Autodesk Inventor a jiné. Tyto programy nebudou podrobněji rozebírány.

### 4.4.1 Orsoft

Systém Orsoft, který je poskytován českou společností ORTEX spol. s r.o., je ekonomickým informačním systémem ERP (Enterprise Resource Planning - podnikový informační systém) typu "All-in-one", tedy vše v jednom. Je složen z velkého množství modulů zaměřených na různé procesy v podniku, přičemž podnik si vybere pouze ty, které jsou pro něj potřebné. Informační systém je neustále aktualizován, a to zejména v oblasti často měněné legislativy jako jsou daně mzdové předpisy, a je zajištěn trvalou podporou. (ORTEX, 2014)

Ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. je využíván Finanční modul, modul zaměřený na majetek a modul Lidské zdroje. Jednotlivé moduly jsou mezi sebou provázané. Nezbytnou součástí je samozřejmě také základní modul, který obsahuje kmenová data, další údaje potřebné pro administraci systému a rozhraní, které umožňují propojit systém s jiným softwarem.

Důležitým modulem pro podnik je **Finanční modul**, který je primárně využíván pro finanční účetnictví. Finanční účetnictví je založeno na různých denících (například

Deníky faktur, Deníky plateb), část údajů je do něj vkládána ručně a jiné jsou importovány z ostatních programů. V rámci tohoto modulu jsou také evidovány pohledávky a závazky, platební styk a likvidace faktur.

Modul **Majetek** je využíván pro evidenci majetku firmy a jeho správu. Je zde zaznamenán jak majetek dlouhodobý hmotný a nehmotný, tak i majetek drobný. V rámci tohoto modulu je také možnost výpočtu daňových a účetních odpisů, kterou ve firmě ZVVZ MACHINERY, a.s. využívají. Odpisy v měsíčním přehledu jsou pak přenášeny do účetnictví v rámci Finančního modulu, což je typickým příkladem propojení mezi jednotlivými moduly.

Modul **Lidské zdroje** se skládá z více subsystémů, jedná se o Řízení lidských zdrojů, Personalistiku a Mzdy. Řízení lidských zdrojů spolu s Personalistikou je využíváno především Personálním oddělením. V tomto softwaru spravují personalisté mimo jiné Katalog pracovních příležitostí, což je seznam pracovních pozic ve firmě. Pro každou pozici jsou obecně specifikovány činnosti a kvalifikační požadavky a jsou zde přiřazeni konkrétní pracovníci. V rámci informací o zaměstnancích je sledována například platnost různých školení, z čehož pak vychází plány školení a dalšího vzdělávání. Do této části spadá také hodnocení zaměstnanců.

Údaje o zaměstnancích jsou dále využívány v části Mzdy, v rámci které je zpracována mzdová agenda včetně daní, zdravotního a sociálního pojištění a různých srážek. Tato část je napojena na docházkový systém a výpočty jsou prováděny dle platné legislativy. Systém umožňuje také roční zúčtování daní a výpočet podílu za nezaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností.

#### **4.4.2 Business Control System**

Business Control System je produktem, který je stejně jako Orsoft řazen mezi ERP systémy. Nicméně každý z nich je firmou preferován a využíván v jiné oblasti.

BCS je vyvíjen a spravován společností PROMA, spol. s r.o. se sídlem v Brně. Spolupráce mezi ZVVZ (nejedná se jen o současnou ZVVZ MACHINERY, a.s., ale i o předchůdce ZVVZ a. s.) a společností PROMA je dlouhodobá, systém byl řešen na zakázku v rámci velkého množství různých prováděcích projektů a byl zaveden do běžného provozu v roce 2004. Je využíván většinou zaměstnanců ve firmě, jedná se zhruba o 500 uživatelů, ovšem s rozdílně nastavenými uživatelskými přístupy.

BCS je složen z několika částí, jádro obsahuje data potřebná pro správu systému, uživatelská oprávnění, různé výstupní formuláře a sestavy, také seznam středisek, adresář organizací nebo číselníky. V rámci obchodních vztahů jsou ukládány údaje o organizacích (zákazníci, dodavatelé), jsou zde sledovány poptávky, nabídky a poprodejní podpora. Evidence se týká také nákupů, reklamací, odběratelských i dodavatelských faktur a dodacích listů.

System obsahuje také modul zaměřený na výrobní procesy, na technickou přípravu výroby (kusovníky, postup operací), evidenci dílů, skladové hospodářství a hospodaření s náradím. Technická příprava výroby se v BCS používá, ale primárně se zpracovává v programu SYSKLASS. Opačným případem je sledování průběhu výroby, konkrétně odhlašování operací, které je zadáváno v systému BCS. Jinak jsou oba programy navzájem propojené a informace se mezi nimi přenáší dle nastavených vazeb. BCS je napojen i na další programy, nejedná se pouze o vazbu mezi BCS a SYSKLASSem, je napojen také na Orsoft a další; pro tuto práci je důležitá informace, že z BCS jsou data načítána do BI, který je v controllingovém oddělení využíván v každodenních činnostech.

#### **4.4.3 Oracle Business Intelligence**

Business Intelligence je analytickým nástrojem pro integraci a zpracování dat z různých zdrojů. Poskytuje přehled o hlavních ukazatelích, o nákladech, tržbách a dalších položkách, což jsou informace hojně využívané v controllingových činnostech. Rovněž je zde k dispozici historie dat. BI zpracovává data z obou výše uvedených systémů, účetní data načítá z Orsoftu, data o zakázkách jsou převáděny z programu BCS.

Ve firmě ZVVZ MACHINERY, a.s. funguje BI od společnosti Oracle, implementace, správa a podpora však není poskytována přímo od firmy Oracle, ale od partnerské společnosti.

BI se ovládá prostřednictvím interaktivních řídicích panelů (Interactive Dashboards) a jedná se o panely Ekonomika, Management, Nákup, Obchod a Personalistika. V **Ekonomice** jsou evidovány základní finanční výkazy, výsledovka, rozvaha a výkaz cash flow. Nejen v této části, ale v celém systému funguje zobrazování podrobnějších informací, například rozbalením konkrétního měsíce rozvahy jsou vidět také brutto a netto hodnoty, skutečné a plánované částky, výhledy, rozdíl mezi plánem a skutečností, rozdíl mezi skutečností a výhledem a roční suma. Rozkliknutím konkrétní

položky v rozvaze se uživatel dostane až na úroveň účtu. Jednotlivé účty z účetnictví jsou také přístupné v rámci Ekonomiky jako analýza účtů. Dále je možné zobrazit analýzu režii v měsíčním i kumulovaném přehledu, jak za celou společnost, tak i za jednotlivé úseky či provozy. Zobrazení údajů v menších celcích než je společnost, je možné a to proto, že společnost využívá při účtování středisek. Nezbytnou součástí ekonomických údajů je i výpočet některých ukazatelů, jako je například doba obratu zásob, doba obratu pohledávek, rentabilita tržeb nebo pracovní kapitál. Do této kategorie patří také manažerská výsledovka a oborová výsledovka, kterou lze zobrazit podle zaměstnanců (obchodníků, do jejichž kompetence zakázka spadá), podle zakázek i podle zákazníků.

Panel **Management** poskytuje rychlý náhled na klíčové údaje celé společnosti a výrobního úseku, jako jsou tržby, přidaná hodnota, provozní výsledek hospodaření a výsledek hospodaření před zdaněním.

V rámci **Nákupu** je zobrazen přehled jednotlivých objednávek, stavy zásob na skladech, hodnota materiálu, nedokončené a hotové výroby. Tato kategorie obsahuje také strukturu závazků, jsou zde rozčleněny závazky ve lhůtě a po lhůtě. Hodnota závazků po lhůtě je pak ještě rozložena do různých fází skluzu, jedná se o časové úseky 1 až 30 dní po splatnosti, 30 až 60 dní, 60 až 90 dní, 90 až 180 dní a závazky splatné v období více než před rokem. Tabulka také obsahuje celkovou hodnotu závazků bez ohledu na splatnost, přičemž hodnoty v tabulkách jsou doplněny grafickým vyjádřením. Závazky jsou sledovány také v týdenním časovém intervalu a jsou rovněž zobrazeny graficky. Na závěr je také uveden seznam deseti největších závazků k dodavatelům, včetně údajů o tom, jestli se jedná o závazky splatné nebo po splatnosti.

Na stejném principu jako závazky pracuje také záložka pohledávek, která je ovšem zařazená v kategorii **Obchod**. Opět je zde uvedena struktura pohledávek členěných z pohledu splatnosti doplněná grafy, týdenní přehled vývoje pohledávek a také 10 největších odběratelů s uvedenou výší pohledávek. Navíc k těmto údajům jsou pohledávky roztríděny podle měny, čímž je zobrazen poměr pohledávek v korunách a v eurech. V rámci Obchodu jsou zařazeny také analýzy zakázek, které je možné zobrazit buďto v souhrnu nebo v detailu kalkulace jednotlivé zakázky. Souhrnná tabulka obsahuje číslo a název zakázky, zaměstnance a středisko odpovědné za danou zakázku, smluvní cenu, tržby, výši pohledávek, hodnotu očekávaných tržeb a informace

o zálohách (přijatých i poskytnutých). Je zde uveden také vliv zakázky na cash flow podniku, stejně jako náklady, výsledek hospodaření, marže a krycí příspěvek z ceny. Analýza zakázek zobrazená prostřednictvím kalkulace uvádí kalkulační vzorec, dále kalkulaci plánovou, průběžnou (skládající se z očekávané, operativní a výsledné) a skutečnou. Pokud si uživatel nezvolí konkrétní hledisko pro zobrazení, na úvodní obrazovce se primárně objeví souhrn kalkulací všech zakázek pro celou firmu a daný měsíc. Jinak je možné vybrat data týkající se například konkrétní zakázky (podle čísla), jinou možností je zobrazení zakázek dle odpovědného zaměstnance nebo podle firmy.

Oblast **Personalistiky** zahrnuje počty zaměstnanců v rámci celé firmy, v jednotlivých úsecích a také počty pracovníků seřazené podle profesí. Rovněž jsou zde evidovány motivační ukazatele pro jednotlivé úseky a provozy, konkrétně se jedná o hodnoty plnění hospodářského výsledku a tržeb, plnění pracovních povinností a od toho se odvíjející odměny (potenciální a skutečné odměny a jejich odchylka).

## **4.5 Controlling nákladů**

Controlling nákladů je, jak již bylo zmíněno, zaměřen na řízení nákladů a jejich efektivní vynakládání. Jelikož se jedná o rovněž důležitou součást řízení zisku, je tato oblast důležitou součástí controllingových aktivit.

V této kapitole bude nejprve provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, dále bude uvedeno, jaké členění nákladů podnik ZVVZ MACHINERY, a.s. používá. Následovat bude část týkající se analýzy, členění či plánování nákladů a vyhodnocování odchylek. V závěru této části bude popsán kalkulační vzorec a systém kalkulací používaných v podniku.

### **4.5.1 Horizontální a vertikální analýza nákladů**

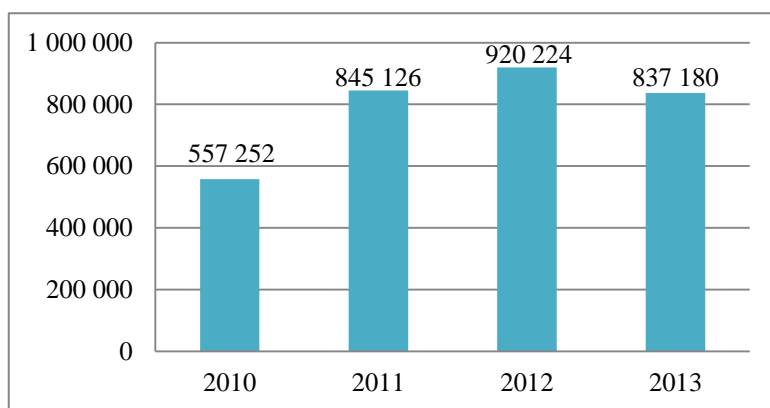
Vývoj jednotlivých položek nákladů lze přehledně vyjádřit za pomoci horizontální a vertikální analýzy nákladů. Horizontální analýza porovnává náklady v čase, tedy z hlediska jejich změny proti předchozímu roku.

Z horizontální analýzy nákladů firmy (viz příloha B) je patrný především rostoucí trend všech složek osobních nákladů, který odpovídá mírně zvyšujícímu se počtu zaměstnanců. Opačný vývoj, tedy pokles se projevuje u položky odpisů, což signalizuje to, že společnost pravděpodobně nenakupuje nový odepisovaný majetek. V souvislosti

s odpisy je nutné připomenout, že firma ZVVZ MACHINERY, a.s. není vlastníkem budov, ty jsou ve správě sesterské společnosti ZVVZ NEMOVITOSTI, s.r.o.

Ve sledovaném období se měnila výkonová spotřeba úměrně k výkonům, docházelo ke změně přibližně o stejné procento, nicméně v posledním roce je pokles výkonové spotřeby výraznější (cca o 10%) než pokles výkonů, což je pozitivním jevem. Pokles výkonové spotřeby a dalších položek (rezervy, nákladové úroky a ostatní finanční náklady) v roce 2013 se projevil také v poklesu celkových nákladů, a to o 9,02%. Vývoj celkových nákladů je zobrazen na obrázku č. 24.

**Obr. č. 24: Vývoj celkových nákladů v letech 2010 až 2013 (tis. Kč)**



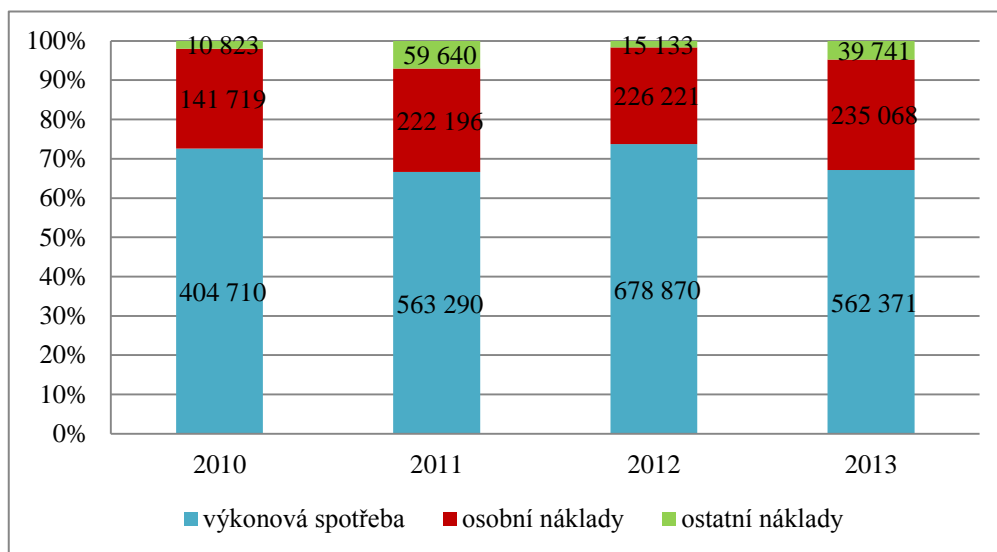
Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Vertikální analýza dává do poměru jednotlivé položky vzhledem k nadřazené položce, v tomto případě se jedná o jednotlivé druhy nákladů vzhledem k celkovým nákladům a tento poměr je vyjádřen v procentech.

Vertikální analýza ZVVZ MACHINERY, a.s. je uvedena v příloze C. Největší položkou celkových nákladů je výkonová spotřeba (viz obr. č. 25), v uvedeném období se její hodnota pohybuje kolem 70%. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní podnik, je vyšší hodnota spotřeby materiálu a energií předpokládaná a měla by růst v závislosti na růstu tržeb. Další významnou položkou jsou osobní náklady, složené především ze mzdových nákladů a z nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, jejichž hodnota kolísá kolem 25%.



**Obr. č. 25: Struktura celkových nákladů**



Zdroj: vlastní zpracování, 2014

#### **4.5.2 Členění nákladů**

Náklady jsou v podniku členěny z hlediska druhového, toto členění je nezbytné pro sestavení, plánování a porovnávání výkazu zisku a ztráty. Dále jsou také sledovány náklady v určité formě účelového členění, které souvisí s místem vzniku nákladů a jejich přiřazením k vnitropodnikovým střediskům, což umožňuje zobrazení nákladů, respektive výsledovky, nejen podle jednotlivých středisek, ale také podle zaměstnanců, zakázek i dle zákazníků. V souvislosti s přiřazením odpovědnosti konkrétním střediskům je důležité zmínit také to, že je v podniku využíváno vnitropodnikové účetnictví jednookruhové, jehož princip je založen na účtování prvotních nákladů a výnosů na běžně používané účty nákladů a výnosů, zatímco druhotné náklady a výnosy jsou evidovány na účtech 599 a 699.

V rámci kalkulací jsou rozlišovány také náklady přímé a režijní (nepřímé), které bude dále uvedeno v souvislosti s kalkulacemi a kalkulačním vzorcem.

#### **4.5.3 Plánování nákladů a tržeb, odchylky od plánů**

Společnost ZVVZ MACHINERY, a.s. sestavuje plány jak ze střednědobého hlediska, tak z hlediska krátkodobého. Střednědobé plány pokrývají tříleté časové období, krátkodobé plány jsou vytvářeny ročně, čtvrtletně a měsíčně. Konkrétní struktura plánu již byla zmíněna v kapitole 4.2 týkající se controllingového oddělení a jeho činnosti.

Náklady jsou plánovány controllingovým oddělením na úrovni jednotlivých nákladových položek a vychází z plánované zakázkové náplně a z dalších skutečností (například nájemní smlouvy). Plánované hodnoty nákladů i tržeb jsou sestavovány nejen pro celou společnost, ale i pro nižší úrovně, například pro úseky nebo pro jednotlivá střediska.

Odchytky nákladů a tržeb od plánu jsou v podniku sledovány a jsou zahrnovány do pravidelného reportingu, konkrétně do měsíčních situačních zpráv, které zpracovává controllingové oddělení. Měsíční situační zprávy, které obsahují také vysvětlení jednotlivých odchylek, jsou projednávány a řešeny v rámci měsíčních porad vedení.

#### 4.5.4 Kalkulace

Tvorba kalkulace pro konkrétní zakázky není přímo činností controllingového oddělení, je vytvářena oddělením kalkulací spadajícího do obchodního úseku, přesto jsou kalkulace důležitou součástí controllingu. V controllingovém oddělení je vytvářena metodika pro tvorbu kalkulací a také jsou zde stanovovány režijní přírážky, pomocí kterých jsou dále přiřazovány nepřímé náklady. Hodnoty režijních přírážek pro jednotlivá střediska jsou stanoveny ve Vnitropodnikovém ceníku. (Interní zdroje společnosti, 2014)

V ZVVZ MACHINERY, a.s. je používán jednotný kalkulační vzorec, jeho podrobná struktura je uvedena v příloze D. Jak již bylo zmíněno pro použití v kalkulačním vzorci jsou náklady členěny na přímé a režijní. **Přímé náklady** se skládají z položek přímého materiálu (ze skladu), materiálu pořizovaného v rámci subdodávek, z polotovarů vlastní výroby, nákladů na kooperaci. Dále patří do této kategorie mzdové náklady přímé, vypočítají se jako počet normohodin potřebných na zakázku vynásobený hodnotou normohodiny daného střediska z vnitropodnikového ceníku. Na tyto základní přímé náklady navazují přímé náklady ostatní, jedná se o pojištění z přímých mezd (tj. 34% přímých mezd), náklady na projekty, dokumentace, inženýrsko-technické služby, montážní mechanismy, cestovné, certifikáty, licence, atesty, obaly, provize a jiné ostatní přímé náklady. Přímé náklady zahrnují také vnitropodnikové náklady. **Režijní náklady** se člení na režii výrobní, technickou a ostatní, přičemž ostatní režie zahrnuje správní režii, finanční náklady na zakázku a vnitropodnikovou marži. Ta není v současnosti využívána a vnitropodnikové výkony jsou oceněny vlastními náklady výroby. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Kalkulační vzorec vychází z metody přírážkové kalkulace ve variantě diferencované, která je založena na přiřazení nepřímých nákladů prostřednictvím více **rozvrhových základů**.

Rozvrhová základna pro výrobní režii vychází z předpokladu, že čím větší je počet odpracovaných hodin na zakázce, tím větší část výrobní režie by měla být uhrazena. Rozvrhovou základnou jsou tedy přímé mzdové náklady zvýšené o pojištění z přímých mezd. Z tohoto údaje a z plánovaných režijních nákladů pro uvedený rok je stanovena procentní sazba výrobní režie, dle které je výrobní režie přiřazována. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Technická režie se skládá z položek technologické přípravy výroby a z konstrukční přípravy výroby. Pro rozvrhování technické režie je používána stejná rozvrhová základna jako pro výrobní režii. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Správní režie je přiřazována podle rozvrhové základny vlastní náklady výroby celkem, což vychází z toho, že čím větší jsou náklady zakázky, tím větší jsou i náklady spojené se správou a řízením. (Interní zdroje společnosti, 2014)

Kalkulace jednotlivých zakázek je možné zobrazit v programu Oracle BI, do nějž jsou doplňovány informace průběžně po vykonání jednotlivých operací. Vnitropodnikové operace jsou oceňovány vlastními náklady výroby a jsou mezi jednotlivými středisky převáděny na základě vnitropodnikových dokladů.

Kalkulační systém v podniku tvoří následující kalkulace:

- nabídková kalkulace,
- průběžná kalkulace,
- výsledná kalkulace.

Prvním krokem je **nabídková kalkulace**, která je sestavována ještě před uzavřením závazné smlouvy. Obsahuje předpokládané náklady zakázky, které vychází buďto z referenčního výrobku nebo z ceníků jednotlivých součástí (přímé náklady); nepřímé náklady jsou stanoveny dle sazebníku režijních nákladů. Jak již bylo zmíněno, určování těchto sazeb je v kompetenci controllingového oddělení. Pro potřeby nabídkové kalkulace však mohou být sazby upraveny pracovníky controllingu vzhledem ke skutečnému vývoji fixních nákladů. (Interní zdroje společnosti, 2014)

**Průběžná kalkulace** hodnotí vývoj kalkulace v průběhu zakázky a zobrazuje změnu položky nákladů vůči stejné položce v nabídkové kalkulaci. Průběžná kalkulace se dále člení na tři části, a to na kalkulaci očekávanou, operativní a výslednou.

- *Očekávaná kalkulace* – vychází z podkladů pro technickou přípravu výroby a zobrazuje tu část nákladů zatím nezpracovaných výrobních činností.
- *Operativní kalkulace* – stanovuje náklady dle technické přípravy výroby v poměrně přesném vyjádření.
- *Výsledná kalkulace* – udává skutečné náklady již dokončených výrobních operací.

Průběžná kalkulace je sestavována každý měsíc u vybraných zakázek jako podklad v rámci projektového dne. Dle velikosti zakázky se průběh nákladů projednává na poradě vedení ZVVZ MACHINERY, a.s., zakázky většího významu spadají pak do rozhodovací pravomoci představenstva společnosti. (Interní zdroje společnosti, 2014)

**Výsledná kalkulace** obsahuje skutečné přímé náklady režijní náklady dle platných sazeb, tedy konečné náklady zakázky. Vzhledem k tomu, že změny způsobené požadavkem zákazníka nebo technologií výroby jsou zachyceny již v průběžných kalkulacích, je rozdíl mezi výslednou a poslední průběžnou kalkulací velmi malý.

Všechny zmíněné kalkulace vychází z kalkulačního vzorce a obsahují mimo jiné také záložku komentář, která informuje o příčinách odchylek mezi jednotlivými kalkulacemi. (Interní zdroje společnosti, 2014)

## **5 Zhodnocení controllingových činností a návrh zlepšení**

Na základě poznatků z teoretických kapitol byla provedena analýza controllingu ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s., která bude v této části zhodnocena. V následujícím kroku budou navržena opatření pro případné zlepšení controllingu a řízení nákladů v podniku.

### **5.1 Vyhodnocení současného stavu controllingu**

Ačkoli převážná většina velkých podniků vykonává aktivity spadající do oblasti controllingu, není existence controllingového útvaru vždy samozřejmostí. Controllingové aktivity jsou pak vykonávány pracovníky jiných oddělení a často v omezené míře. Ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. je zřízeno samostatné controllingové oddělení, které zajišťuje informace potřebné pro rozhodování manažerů, což lze tedy považovat za pozitivní jev. Útvar controllingu je zařazen v ekonomickém úseku, a to na stejné úrovni jako ostatní oddělení, tedy liniově. Nejedná se tedy o nejvyšší úroveň v podnikové organizační struktuře, ale na druhé straně i začlenění na nižší úrovni má své opodstatnění a výhody. Příkladem mohou být právě liniové vazby způsobující to, že controller již není pouze poradcem ostatních manažerů, ale disponuje vlastními rozhodovacími kompetencemi.

Jak již bylo zmíněno, mezi hlavní controllingové úkoly patří především plánování, výhledy a analýzy údajů již proběhlých činností. Na základě uskutečněných analýz jsou poté prováděny zjištění a rozborů odchylek. Všechny tyto činnosti jsou zachyceny v rámci reportingových aktivit, rovněž prováděných pracovníky controllingu, a prostřednictvím nichž jsou distribuovány managementu podniku. Uvedené aktivity v podstatě odpovídají činnostem controllingu, které byly uvedeny v rámci teoretické části; jedná se především o plánování, koordinaci a kontrolu a poskytování informační základny.

Plánování probíhá v podniku směrem shora dolů, tedy od nejvyšší úrovně. Na úrovni managementu jsou stanoveny výchozí parametry, které jsou dále rozpracovávány i pro nižší úrovně. Výhledy, na rozdíl od plánů, kombinují hodnoty dosažené od začátku roku s hodnotami očekávanými a jsou zpracovávány pouze pro celou společnost a jednotlivé úseky.

Plánování samo o sobě je pouze formální záležitostí a zároveň zbytečným krokem, pokud na něj nenavazují další kroky. To ovšem ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. neplatí, neboť v rámci měsíční závěrky jsou plány porovnávány se skutečným stavem a jsou vyhodnocovány hodnoty odlišné od plánu. Odchytky jsou vyčísleny a včetně návrhu řešení jsou zahrnuty do měsíčních situačních zpráv, které dále projednává a řeší vedení společnosti. Měsíční situační zpráva obsahuje rovněž tabulku shrnující hlavní ukazatele hospodaření, kde jsou sledovány například tržby, rentabilita nebo produktivita. Na základě tohoto postupu lze tvrdit, že plánování v podniku není pouze formalitou, je sledováno zároveň i dodržování plánů a odchytky nejsou podceňovány.

Výše zmíněné měsíční situační zprávy jsou součástí reportingových činností, tento výkaz společně s dalšími reporty pak slouží především jako podklad managementu pro rozhodování a řízení podniku. Jednotlivé výkazy jsou strukturovány do reportingové mapy, která určuje, jaké oblasti jsou v reportech obsaženy. Jedná se o oblasti Prodej, Výroba, Ekonomika, Opravy a investice, Personalistika, Jakost, Business plán, Ostatní a Strategie. Tyto oblasti se dále člení do nižších úrovní, které zahrnují například reporty týkající se analýzy marží, zakázkových náplní, hlavních sledovaných ukazatelů, zásob, režii, úvěrů a úroků nebo opravných položek. Z pohledu struktury reportingové mapy a z oblastí, které pokrývá, je reportingová činnost v podniku prováděna dostatečně. Co se týče frekvence, časovým obdobím, pro které jsou zprávy zpracovávány, je měsíc, čtvrtletí a rok. Časový horizont je tedy rovněž přiměřený.

Nezbytnou podporu pro controllingové aktivity tvoří informační systém. V podniku není využíván pouze jeden informační systém, ale funguje zde několik systémů a programů navzájem propojených. Tato situace se může zdát jako neefektivní, ovšem každý program je využíván podnikem v jiné oblasti. Určitým řešením by tedy mohlo být sjednocení některých funkcí do již používaných systémů, například jak Orsoft, tak BCS nabízí i modul pro BI. Jenže existují argumenty proti tomuto řešení, prvním z nich je ten, že uvedené programy jsou již individuálně upraveny dle požadavků pro chod společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s., přičemž tyto úpravy včetně nastavení fungujících vazeb byly řešeny dlouhodobou spoluprací, a nový modul by bylo nutné opět přizpůsobovat. V případě implementace nového kompletního řešení programového vybavení podniku by kromě nemalých pořizovacích nákladů došlo také ke vzniku

dalších nákladů v souvislosti s přeškolením zaměstnanců na nový systém. Vzhledem k tomu, že dosavadní způsob propojení funguje a nijak neomezuje fungování controllingových činností, nebude dále tato oblast rozebírána.

Podnik využívá vnitropodnikové účetnictví, prostřednictvím kterého jsou náklady (ale i výnosy) přiřazovány konkrétním střediskům. Sledování nákladů až na úroveň středisek je důležité, neboť dále slouží jako jeden z podkladů pro výpočet kalkulací a také poskytuje informace, z nichž mohou být odvozovány měsíční plány.

Do kompetencí pracovníků controllingu spadá také tvorba kalkulačního vzorec, obecná pravidla a metodika jeho zpracování, samotné zpracování zejména nabídkových kalkulací má na starosti oddělení kalkulací a průběh jednotlivých nákladů je doplňován na základě údajů z jednotlivých středisek podílejících se na zakázce. Ve společnosti je využíván jednotný kalkulační vzorec, který vychází z diferencované varianty přírážkové kalkulace definované v teoretické části. Správní režie vychází z vlastních nákladů výroby, pro výrobní i technickou režii je zvolena rozvrhová základna přímých mezd zvýšených o pojištění. U výrobní režie lze potvrdit souvislost s přímou mzdou, za to u technické režie situace není tak jednoznačná. Bylo by tedy vhodné posoudit správnost volby této rozvrhové základny.

Kalkulační systém se skládá z nabídkové kalkulace, sestavované ještě před uzavřením smluvního vztahu, dále z průběžných kalkulací, které sledují změny nákladů v průběhu zakázky, a z výsledné kalkulace obsahující skutečné náklady. U všech kalkulací je položka komentář, která by měla vysvětlovat odchýlené hodnoty mezi jednotlivými kalkulacemi. Z pohledu poskytovaných informací o nákladech zakázky, a to i v průběhu uskutečňování zakázky, je používaný kalkulační systém adekvátní.

Na základě výše uvedených faktů lze říci, že controllingové činnosti jsou vykonávány dle fungujícího systému, který je rovněž podpořen informačním systémem. Lze také konstatovat, že controlling v podniku v podstatě splňuje definice uvedené v teoretické části. Pro připomenutí, jedná se především o činnosti plánování a kontroly, vyhodnocování odchylek a návrhy vedoucí k jejich zmírnění, poskytování informací a podpora řídicích procesů prostřednictvím pravidelných reportů distribuovaných vedení firmy. I přesto je možné některým činnostem věnovat více pozornosti a nalézt opatření, která by měla vést k dalšímu zefektivnění těchto činností.

## 5.2 Návrhy na zlepšení

Návrhy na zlepšení směřují především do oblasti členění nákladů, a to k členění nákladů podle závislosti na objemu výroby, na fixní a variabilní. Toto členění je rovněž označováno jako kapacitní a je možné jej využívat v dalších nástrojích, jedná se například o analýzu bodu zvratu nebo o výpočet příspěvku na úhradu, který je součástí kalkulace variabilních nákladů.

**Příspěvek na úhradu** nebo také **krycí příspěvek** se vypočítá jako rozdíl mezi cenou a variabilními náklady a je možné ho využít při vyhodnocování ziskovosti jednotlivých výrobků nebo aktivit. Zisk je vyjádřen teprve až po odečtení fixních nákladů (v případě, že příspěvek na úhradu je vyšší než celkové fixní náklady).

V podniku je, jak již bylo zmíněno, využívána přírážková kalkulace. Snadná konstrukce přírážkové (nebo také zakázkové) kalkulace, stejně jako dostupnost informací čerpaných především z účetních údajů patří mezi její výhody. Na druhé straně je obtížné zvolit takové rozvrhové základny, které mají příčinný vztah s daným výkonem. Vzhledem k tomu, že jsou nepřímé náklady průměrovány, může dojít ke zkreslení údajů, a to tak, že jsou nadhodnoceny standardní velkosériové náklady a podhodnoceny náklady malosériových zakázek, které se pak jeví jako vysoce ziskové. Orientace na tyto zdánlivě ziskové zakázky může vést k neplnému využití kapacit, což se poté projeví nárůstem režijních nákladů. Kalkulace variabilních nákladů je přínosná především pro řešení rozhodovacích úloh při výkyvech ve využití kapacit, neboť příspěvek na úhradu je nezávislý na míře využití kapacity a odstraňuje nepřesné alokace nepřímých nákladů. Z toho důvodu tedy roste význam **odděleného sledování variabilních a fixních nákladů**. Vzhledem k tomu, že ale kalkulace nepracuje s přiřazením fixních nákladů a nestanoví tedy úplné náklady výrobku, je vhodné tuto metodu využívat společně s jiným druhem kalkulace jako doplňkový manažerský nástroj pro řešení stavu nenaplnění kapacit a stanovení minimální ceny, kdy je ještě výhodné vyrábět. (Popesko, 2011)

V současné době podnik kapacitní členění nákladů na variabilní a fixní nevyužívá. Ačkoli je v rámci kalkulace uváděn pojem krycí příspěvek, jeho výpočet neodpovídá zkoumané literatuře (např. Král, 2010; Popesko, 2009; Šoljaková, Fíbířová, 2010).



Firma určuje krycí příspěvek jako cenu po odečtení přímých nákladů a nezahrnuje do výpočtu variabilní část režie, což odpovídá spíše pojmu hrubé rozpětí (viz obrázek č. 26).

**Obr. č. 26: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů**



Zdroj: Popesko, 2009, s. 90

### 5.2.1 Rozdělení nákladů na variabilní a fixní

Navrhovaný výpočet krycího příspěvku by měl umožnit přesnější informace o výši tržeb, která v podniku zůstane po odečtení nákladů na výrobu. Ovšem je nutné nejprve rozdělit náklady na variabilní a fixní, které bude v této práci provedeno ve zjednodušené variantě. Při členění nákladů je také nutné brát v úvahu časové hledisko, neboť některé náklady se mohou jevit v krátkém období jako fixní a v dlouhodobém časovém horizontu mohou být vnímány jako variabilní.

Navrhované položky *variabilních nákladů* jsou následující:

- spotřeba materiálu na zakázky,
- spotřeba energie na zakázky,
- mzdové náklady na zakázky,
- sociální a zdravotní pojištění na zakázky,
- cestovné na zakázky,
- přepravné na zakázky,
- projekty a dokumentace k zakázkám,
- ostatní variabilní náklady.

Vycházíme-li z definice variabilních nákladů, jejich hlavní složka je tvořena **spotřebou materiálu**, která se mění v závislosti na množství vyráběných produktů. Podrobná

evidence spotřeby materiálu je obsažena v systému BCS v rámci skladového hospodářství, ze kterého je přenášena do účetního systému.

Rovněž do této kategorie spadá **spotřeba energie**, která je nezbytná pro uskutečnění výroby, jedná se o energii na provoz jednotlivých strojů a nářadí či energii spotřebovávanou na osvětlení. V souvislosti s výrobou nelze zanedbat také položku **nákladů na projekty a dokumentace**, která je nezbytným předstupněm výroby.

**Mzdové náklady** zaměstnanců včetně zdravotního a sociálního pojištění také souvisí s výrobou a jsou tedy řazeny do kategorie variabilních nákladů.

Dalšími položkami variabilních nákladů jsou **přepravné** výrobků a **cestovné** obchodních zástupců nebo techniků, které vychází z konkrétní potřeby jednotlivých zakázek. Liší se jak v počtu výjezdů, tak i ve vzdálenosti, tudíž vztah k objemu výroby není proporcionální, ale přesto existuje.

Položka **ostatní variabilní náklady** zahrnuje další náklady výroby, pro příklad lze uvést náklady na subdodávky nebo na montážní mechanismy.

**Fixní náklady** budou rozděleny dle tzv. dvoustupňové metody na speciální a všeobecné. Fixní náklady nejsou závislé na objemu výkonů, ale je-li možné přiřadit je konkrétnímu výrobku nebo výrobkové skupině, pak jsou označovány jako speciální. Opačným případem jsou fixní náklady všeobecné, u kterých není možné nalézt tuto souvislost. Příkladem těchto nákladů mohou být například odpisy, nájemné, úroky, pojištění, leasing nebo daně, jejichž platba je uskutečňována v pravidelných intervalech bez ohledu na vytíženost výroby.

Do **speciálních fixních nákladů** jsou řazeny například náklady na výzkum a vývoj, náklady na marketing a odbyt, náklady na reprezentaci a případně i výrobní režie. Do této kategorie spadají rovněž finanční náklady na zakázku, čímž jsou myšleny úroky z úvěrů zřízených přímo na základě konkrétní zakázky nebo bankovní záruky. Zařazení nákladů do této kategorie je ovšem nutné posuzovat vzhledem ke zkoumané veličině, tedy z pohledu konkrétního výrobku, výrobkové skupiny nebo střediska.

Kategorie **všeobecné fixní náklady** zahrnuje tedy:

- přímé mzdy nevýrobních pracovníků,
- sociální a zdravotní pojištění nevýrobních pracovníků,
- spotřeba tepla,

- odpisy,
- nájemné,
- úroky,
- pojištění,
- leasing,
- daně,
- voda,
- ostraha majetku,
- likvidace odpadu,
- úklid,
- služby IT,
- pronájem ochranné známky a management fee v rámci ZVVZ GROUP,
- platby za vedení účetnictví a služby spojené s financováním v rámci ZVVZ GROUP.

Jedná se zejména o náklady související se správou podniku a s činnostmi dalších nevýrobních oddělení, jako první příklad lze uvést přímé mzdy včetně zdravotního a sociálního pojištění nevýrobních pracovníků. Do této kategorie spadá také již zmíněný leasing, úroky a nájemné hrazené předem v dohodnuté výši, stejně jako pojistné. Nemalou položkou jsou také platby poskytované za služby a pronájem ochranné známky v rámci ZVVZ GROUP.

Dále jsou fixním nákladem i odpisy dlouhodobého majetku (hmotného i nehmotného) nebo teplo spotřebované na vytápění. Tato skupina zahrnuje i náklady na služby poskytované v souvislosti s ostrahou majetku, s úklidem a likvidací odpadů nebo služby týkající se správy informačních systémů v podniku. Rovněž položka týkající se daní má fixní charakter.

Všeobecné fixní náklady obsahují také náklady na reklamu a marketing (pokud se nejedná například o reklamu na konkrétní výrobek, ta by měla být řazena ve speciálních fixních nákladech) i náklady na reprezentaci (účast na veletrhu, kde není propagován konkrétní výrobek).

### **5.2.2 Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů (krycího příspěvku)**

Jak již bylo uvedeno, výpočet krycího příspěvku používaný ve firmě neodpovídá přímo krycímu příspěvku definovanému v literatuře, konkrétně nezahrnuje variabilní část režii. Aby mohl být proveden výpočet dle tabulky č. 16, je nezbytné stanovit, jaká část z celkových režii má variabilní charakter.

**Tab. č. 16: Výpočet příspěvku na úhradu**

Cena
– variabilní náklady
přímé náklady variabilní část režie
= Příspěvek na úhradu

Zdroj: vlastní zpracování dle Krále a kol. (2010), 2014

Náklady jsou pro potřeby kalkulace členěny na přímé (zakázkové) a režijní. Nezbytným krokem vedoucím k rozdělení režijních nákladů na variabilní a fixní je stanovení míry variability pro jednotlivé nákladové položky. Na základně konzultací s pracovníky controllingu byly určeny následující hodnoty variability, v tabulce č. 17 je uvedena pouze variabilita pro nákladový účet 501, ostatní hodnoty jsou obsaženy v příloze E.

**Tab. č. 17: Míra variability režijních nákladů – účet číslo 501**

Číslo účtu	Nákladová položka	Míra variability
501	Režijní materiál pro dílny a na opravy	60%
	Materiál na opravy a udržování	30%
	Ochranné pomůcky	40%
	Spotřeba PH, olejů a mazadel do limitu	40%
	Cenová odchylka	95%
	Kancelářské potřeby	40%
	Reklamní a propagační předměty	0%
	Publikace, tisk	0%
	Režijní materiál ostatní	40%
	Spotřeba DHM	40%
	Spotřeba náradí	40%
	DHM - výpočetní technika (0 - 40 000 Kč)	40%
	Materiál režie - ZVVZ GROUP	40%
	Spotřeba materiálu - daňově neuznávaná	40%

Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

Pro zjištění, kolik procent z celkových režii tvoří variabilní část, byl vypočítán průměr ze stanovených měř variability, vážený hodnotami jednotlivých účtů.

Výpočet vycházející ze stanovených měř a skutečných hodnot v roce 2013 stanovil, že variabilní část režie je zhruba 37% z celkových režii. Pro rok 2014 je možné určovat míru variability také z plánovaných zůstatků jednotlivých účtů, výsledkem je míra variability 38,12%.

Vzhledem k tomu, že je tento postup navržen jako doplněk k používané přírážkové kalkulaci, například pro rozhodování o přijetí či nepřijetí zakázky při neplné kapacitě, výpočet krycího příspěvku je uveden přímo u standardní kalkulace. Součástí tabulky 18 je i upravený postup výpočtu krycího příspěvku.

**Tab. č. 18: Kalkulační vzorec s výpočtem krycího příspěvku**

11*	Přímé náklady základní
12*	Přímé náklady ostatní (OPN)
13*	Přímé náklady vnitropodnikové
<b>11</b>	<b>Přímé náklady celkem</b>
14	Výrobní režie
15	Technická příprava výroby
<b>1*</b>	<b>Vlastní náklady celkem (VNV)</b>
16	Ostatní režie
<b>1</b>	<b>NÁKLADY celkem</b>
<b>18</b>	<b>ZISK</b>
	<b>CENA fakturovaná (Kč)</b>

<b>KP (Krycí příspěvek) v CZK</b>	
= Cena	
-	přímé náklady (11)
-	variabilní část režie
	$(14+15+16) * 38,12\%$
<b>KP v % (= KP / cena)</b>	

Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

Pokud by byl v podniku zaveden výpočet tohoto krycího příspěvku, bylo by nutné alespoň jednou ročně přepočítávat míru variability (v tabulce č. 18 zvýrazněná červeně) celkových režijních nákladů.

### 5.2.3 Dvoustupňová metoda výpočtu

Na základě dříve uvedeného členění fixních nákladů na speciální a všeobecné je možné rozpracovat výpočet krycího příspěvku pomocí dvoustupňové metody. Její vzorec byl uveden v rámci kapitoly 2.4.3 (tab. č. 5). Pro připomenutí, od ceny (případně od tržeb) jsou odečteny variabilní náklady, čímž získáme příspěvek na úhradu 1. Od něj jsou odečteny speciální fixní náklady, což se rovná příspěvku na úhradu 2. Na závěr jsou odečteny od souhrnných hodnot příspěvku na úhradu 2 ještě všeobecné fixní náklady, teprve po tomto kroku zjistíme výši zisku (nebo ztráty).

Kalkulace zakázky nebo určité skupiny zakázek by pak vypadala následovně:

**Tab. č. 19: Kalkulační vzorec s dvoustupňovým krycím příspěvkem**

11*	Přímé náklady základní
12*	Přímé náklady ostatní (OPN)
13*	Přímé náklady vnitropodnikové
<b>11</b>	<b>Přímé náklady celkem</b>
14	Výrobní režie
15	Technická příprava výroby
<b>1*</b>	<b>Vlastní náklady celkem (VNV)</b>
16	Ostatní režie
<b>1</b>	<b>NÁKLADY celkem</b>
<b>18</b>	<b>ZISK</b>
	<b>CENA fakturovaná (Kč)</b>

<b>KP 1 v CZK</b>	
= Cena	
-	přímé náklady (11)
-	variabilní část režie (14+15+16) * <b>38,12%</b>
<b>KP 2 v CZK</b>	
= KP 1	
-	speciální fixní náklady

Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

#### 5.2.4 Další návrhy

Z vyhodnocení controllingových činností vyplynul také fakt, že rozvrhová základna technické režie je v podniku stanovena stejná, jako u režie výrobní, jedná se o přímé mzdy. Vzhledem k výrobní režii je tato základna vhodná, neboť se předpokládá, že čím je zakázka pracnější, tím větší část režie musí být uhrazena. Ovšem technická režie, kam patří např. platy konstruktérů, není na pracnosti výroby nijak závislá.

V důsledku takto zvolené základny mohou být některé výrobky zatěžovány nepřiměřenými náklady technické režie, ačkoli jejich náročnost z hlediska technické a konstrukční přípravy na rozdíl od výroby není tak vysoká. Příkladem může být deset identických produktů, k jejichž výrobě není potřeba zpracovat technickou dokumentaci desetkrát, protože mají stejné parametry. Z tohoto důvodu bych doporučovala zvážit vhodnost rozvrhové základny.

Určitým řešením by v této situaci bylo sledovat počty odpracovaných normohodin techniků a konstruktérů na konkrétních zakázkách prostřednictvím výkazů práce, čímž by došlo k přesnějšímu přiřazení režijních nákladů na jednotlivé činnosti (zakázky). V podstatě by se jednalo o určitou variantu kalkulace ABC.

Režie by pak byla přičítána ve výši odpracovaných normohodin vynásobených hodinovou sazbou daného střediska, která je obsažena ve vnitropodnikovém ceníku a vypočítá jako celkové náklady střediska vydělené celkovým fondem pracovní doby daného střediska.

Problémem by v tomto případě mohla být obtížná kontrolovatelnost, pokud by pracovníci nevyplňovali výkazy dle skutečnosti. Pak by mohla nastat i taková situace, že by výkazy překračovaly celkový fond pracovní doby střediska.

## 6 Závěr

Cílem této diplomové práce vypracované na téma „*Nákladový controlling ve zvoleném podniku*“ bylo analyzování controllingových činností v oblasti nákladů vykonávaných ve zvolené společnosti a doporučení případných návrhů směřujících k lepší efektivitě controllingových aktivit. Na základě tohoto cíle byly definovány rovněž cíle dílčí, které byly uvedené v úvodu práce a byly zaměřeny na získání teoretických informací z odborné literatury o controllingu a jeho metodách týkajících se nákladů, dále na představení a analýzu konkrétního podniku. Následným krokem bylo porovnání teoretických poznatků s konkrétní aplikací controllingu v podnikové praxi.

Diplomová práce se skládá ze dvou částí, jedná se o část teoretickou a část praktickou. Teorie byla založena nejprve na obecné charakteristice controllingu, v jejímž rámci byly uvedeny různé výklady pojmu controlling, byl popsán vývoj controllingu z historického hlediska a byly zmíněny úkoly, funkce a nástroje controllingu. Rovněž byl vysvětlen vztah controllingu k manažerskému účetnictví a byly rozebrány možnosti začlenění controllingového útvaru do organizační struktury. Jako součást controllingu byl také uveden a definován reporting. Po této charakteristice byl rozebrán controlling s důrazem na náklady, na úvod byl tedy nejprve vysvětlen samotný pojem náklady a dále byly náklady rozčleněny do několika kategorií (účelové, druhové, kalkulační a kapacitní členění). Závěr této kapitoly byl věnován kalkulacím a jednotlivým metodám jejich tvorby.

V navazující praktické části byl charakterizován zvolený podnik, jednalo se o strojírenskou firmu ZVVZ MACHINERY, která je z hlediska právní formy akciovou společností a její výroba se zaměřuje především na oblast vzduchotechnických zařízení (ventilátory, kouřovody, klapky a uzávěry vzduchovodů a další výrobky). V rámci této kapitoly byla zmíněna historie podniku, byla vysvětlena organizační struktura, dále byly uvedeny základní údaje o hospodaření společnosti a údaje týkající se zaměstnanců.

Následující oddíl byl zaměřen na analýzu controllingových aktivit v současnosti. Nejprve byla stručně provedena finanční analýza podniku, která vycházela především z poměrových ukazatelů. Poté byla zkoumána přímo činnost controllingového oddělení včetně aktivit týkajících se sestavování a zveřejňování různých zpráv a reportů. Vzhledem k tomu, že většina controllingových aktivit je založena na zpracování různorodých informací, bylo důležité uvést informační systémy a programy, se kterými



pracovníci controllingu pracují. Rovněž byla věnována pozornost přímo controllingu nákladů, a to prostřednictvím horizontální a vertikální analýzy. Také bylo popsáno, jaké druhy členění nákladů podnik využívá, jak náklady plánuje a jak vyhodnocuje odchylky skutečných hodnot od plánovaných. Krom toho nebylo možné opomenout ani oblast kalkulací a kalkulačního vzorce používaného podnikem.

Na závěr praktické části bylo provedeno zhodnocení controllingových aktivit ve společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s., které bylo podkladem pro následná navržená opatření.

Na základě analýz bylo zjištěno, že controllingový útvar je začleněn do organizační struktury tak, aby disponoval vlastními rozhodovacími kompetencemi a nesloužil pouze jako poradní orgán. Činnosti prováděné pracovníky controllingu pak nejsou pouze kontrolou, ale slouží k zajištění podpory rozhodovacího procesu, a to prostřednictvím sledování nákladů a odchylek od plánovaných hodnot, které jsou dále řešeny v rámci reportů. Těmito činnostem samozřejmě předchází plánování sledovaných parametrů podniku, jinak by nebylo s čím porovnat skutečné hodnoty a také by nebylo možné ani vyjádřit odchylky.

Controlling čerpá informace z různých informačních systémů v podniku, podstatným zdrojem informací je účetní systém, který je doplňován údaji z dalších informačních systémů. Jednotlivé systémy fungují propojeně dle definovaných vazeb, nicméně zobrazení souhrnných a podstatných informací potřebných pro controllingové činnosti je umožněno v rámci programu Oracle BI.

Významným nástrojem pro řízení nákladů jsou kalkulace a kalkulační vzorce. Vzhledem k charakteru výroby, jedná se převážně o výrobu zakázkovou, je v podniku využívána kalkulace přírážková. Na základě provedených zjištění se jako problém jevila především volba rozvrhové základy pro technickou režii. Návrh pak doporučuje nahrazení přímých mezd počtem skutečně odpracovaných normohodin na zakázce, evidovaných ve výkazech práce zaměstnanců technické a konstrukční přípravy výroby. Dále byl navržen výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který by měl sloužit jako doplněk k tradiční kalkulaci a byl by používán například při neplném využití kapacity výroby pro stanovování minimálních cen zakázky tak, aby bylo ještě výhodné vyrábět (aby docházelo k úhradě alespoň části fixních nákladů). Pro účely výpočtu krycího příspěvku bylo tedy nastíněno rozdělení nákladů na variabilní a fixní, fixní byly

rozděleny ještě do dvou úrovní na speciální a všeobecné, což dále umožňuje výpočet příspěvku na úhradu dle dvoustupňové metody.

V závěru této diplomové práce bych chtěla říci, že zpracování tohoto tématu bylo pro mě přínosné, a to nejen z pohledu získaných teoretických znalostí, ale také z hlediska možnosti ověření fungování teorie v praxi konkrétního podniku. Dle mého názoru se domnívám, že cíle definované v úvodu práce byly naplněny a návrhy mohou přispět ke zlepšení efektivity řízení nákladů ve zkoumané společnosti.

## **7 Seznam tabulek**

Tab. č. 1: Úlohy controllera a manažera .....	16
Tab. č. 2: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu .....	18
Tab. č. 3: Schéma kalkulace s úplnými náklady .....	34
Tab. č. 4: Schéma kalkulace s příspěvkem na úhradu .....	35
Tab. č. 5: Schéma kalkulace s rozvrstvením fixních nákladů.....	35
Tab. č. 6: Základní údaje ZVVZ MACHINERY, a.s. ....	38
Tab. č. 7: Rentabilita vlastního kapitálu (tis. Kč).....	47
Tab. č. 8: Rentabilita aktiv (tis. Kč).....	47
Tab. č. 9: Rentabilita tržeb (tis. Kč).....	47
Tab. č. 10: Ukazatele likvidity.....	49
Tab. č. 11: Obrat celkových aktiv, doba obratu celkových aktiv .....	50
Tab. č. 12: Obrat zásob, doba obratu zásob .....	50
Tab. č. 13: Doba obratu pohledávek, doba obratu krátkodobých závazků.....	51
Tab. č. 14: Ukazatele zadluženosti (tis. Kč) .....	52
Tab. č. 15: Ukazatel úrokového krytí, úrokové břemeno .....	53
Tab. č. 16: Výpočet příspěvku na úhradu .....	75
Tab. č. 17: Míra variability režijních nákladů – účet číslo 501 .....	75
Tab. č. 18: Kalkulační vzorec s výpočtem krycího příspěvku.....	76
Tab. č. 19: Kalkulační vzorec s dvoustupňovým krycím příspěvkem.....	77

## **8 Seznam obrázků**

Obr. č. 1: Fáze systému řízení.....	10
Obr. č. 2: Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu .....	14
Obr. č. 3: Controlling jako štábní útvar .....	17

Obr. č. 4: Controlling jako liniový útvar .....	17
Obr. č. 5: Pojetí nákladů .....	22
Obr. č. 6: Variabilní náklady – závislost na změně objemu výkonů .....	27
Obr. č. 7: Fixní náklady .....	27
Obr. č. 8: Grafické vyjádření bodu zvratu .....	28
Obr. č. 9: Typový kalkulační vzorec.....	30
Obr. č. 10: Retrogradní kalkulační vzorec .....	30
Obr. č. 11: Kalkulační systém z časového hlediska.....	32
Obr. č. 12: Typy nákladových kalkulací.....	33
Obr. č. 13: Logo společnosti ZVVZ .....	36
Obr. č. 14: Organizační struktura ZVVZ Group, a.s. ....	36
Obr. č. 15: Organizační struktura ZVVZ MACHINERY, a.s. ....	40
Obr. č. 16: Struktura zahraničních tržeb dle teritorií v roce 2013 .....	42
Obr. č. 17: Struktura tržeb v tis. Kč z hlediska výrobního programu.....	42
Obr. č. 18: Měsíční kurz CZK/EUR v roce 2013 .....	43
Obr. č. 19: Vývoj zisku před zdaněním v tis. Kč v jednotlivých letech .....	44
Obr. č. 20: Počet zaměstnanců v jednotlivých profesích.....	44
Obr. č. 21: Počet zaměstnanců v jednotlivých letech .....	45
Obr. č. 22: Vývoj doby obratu pohledávek a doby splatnosti krátkodobých závazků ...	51
Obr. č. 23: Organizační začlenění controllingu v ZVVZ MACHINERY, a.s.....	54
Obr. č. 24: Vývoj celkových nákladů v letech 2010 až 2013 (tis. Kč).....	63
Obr. č. 25: Struktura celkových nákladů .....	64
Obr. č. 26: Struktura nákladů v kalkulaci variabilních nákladů .....	72

## 9 Seznam použitých zkratk

a.s.	akciová společnost
ABC	kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing)
BCS	Business Control System
BI	Business Intelligence
CRM	Customer relationship management
EBIT	zisk před odečtením úroků a daní (Earnings before Interest and Taxes)
ERP	Enterprise Resource Planning
IS	informační systém
KP	krycí příspěvek
MTZ	materiálově technické zabezpečení
ROA	Rentabilita aktiv (Return on Assets)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity)
ROS	Rentabilita tržeb (Return on Sales)
THP	technickohospodářští pracovníci

## 10 Seznam použité literatury

CLIFTON, M. B. a kol. *Target costing: Market-driven product design*. New York: CRC Press, 2003, 216 s., ISBN 08-247-5667-3.

ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*. 2. vydání, Praha: ASPI, 2004, 814 s., ISBN 80-7357-035-1.

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

HORVÁTH, Péter. *Controlling*. 12. Auflage, München: Vahlen, 2012, 832 s., ISBN 978-3-8006-4455-1.

HORVÁTH, Péter, & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 1. české vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s., Poradce controllingu. ISBN 80-7259-002-2.

HRDÝ, Milan, HOROVÁ, Michaela. *Finance podniku*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 180 s., ISBN 978-80-7357-492-5.

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.

KISLINGEROVÁ, Eva, HNILICA, Jiří. *Finanční analýza – krok za krokem*. 1. vydání, Praha: C. H. BECK, 2005, 137 s., ISBN 80-7179-321-3.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vydání, Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8.

MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s., ISBN 978-80-7380-049-9.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vydání, Praha: Grada, 2009, 233 s., Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

REICHMANN, Thomas. *Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools: die systemgestützte Controlling-Konzeption*. 7., überarb. und erw. Auflage, München: Franz Vahlen, 2006, xxxviii, 949 s., ISBN 38-006-3253-5.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vydání, Praha: Grada, 2011, 471 s., Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše., FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vydání, Praha: Grada, 2010, 221 s., ISBN 978-80-247-2759-2.

VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. české vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s., Poradce controllingu. Příručky pro podnikatele a manažery. ISBN 80-7259-032-4.

### **Další zdroje**

ERP systém Orsoft Open. *Ortex* [online]. © 2014 [cit. 27.9.2014]. Dostupné z: <http://web.ortex.cz/produkty/orsoft/>

Interní materiály a dokumenty společnosti

Oracle Business Intelligence: Enterprise BI Platform. *Oracle* [online]. [cit. 27.9.2014]. Dostupné z: <http://www.oracle.com/us/solutions/business-analytics/business-intelligence/enterprise-edition/overview/index.html>

POPESKO, Boris. Jak zvolit správnou kalkulační metodu. *Finanční řízení a controlling v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, č. 6 [cit. 20.10.2014]. ISSN 1804-2996. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/stahnout-soubor/name-1349872920-financni-rizeni-controlling-v-praxi-c-6-2011/>

Vybrané devizové kurzy. *Česká národní banka* [online]. © 2003-2014 [cit. 20.9.2014]. Dostupné z: [http://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/devizovy\\_trh/kurzy\\_devizoveho\\_trhu/vybrane\\_form.jsp](http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/vybrane_form.jsp)

*Výpis z Obchodního rejstříku* [online] Praha: eJustice, 2012 - 2014, [cit. 18.9.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a221611&typ=actual&klic=2x32rz>

Výroční zprávy společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s. za období 2010 až 2014

*ZVVZ MACHINERY* [online]. © 2014 [cit. 8.10.2014]. Dostupné z: <http://www.zvvz.cz/zvvz-machinery.html>

## **11 Seznam příloh**

Příloha A: Podrobná organizační struktura ZVVZ MACHINERY, a.s.

Příloha B: Horizontální analýza nákladů společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s.

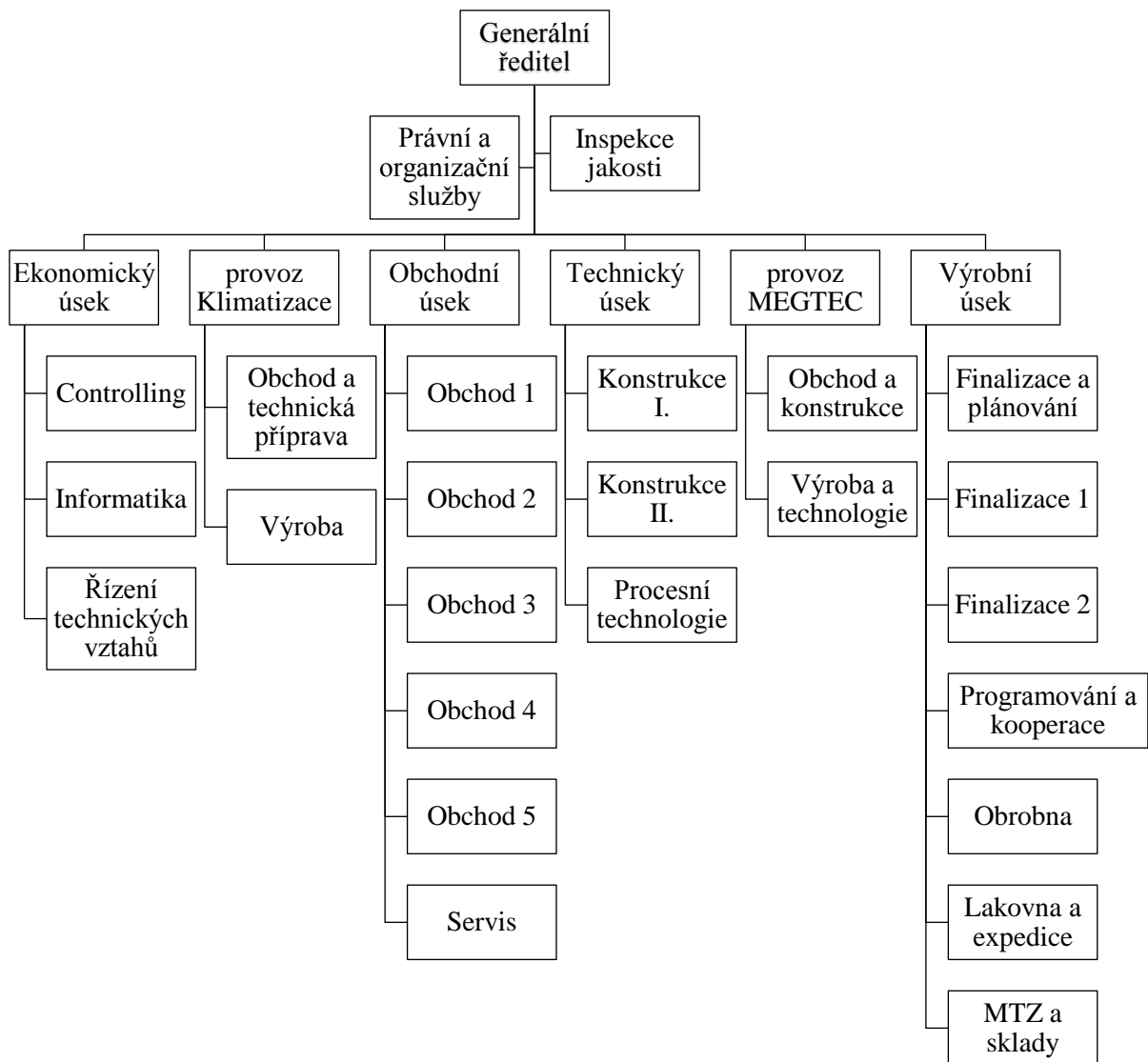
Příloha C: Vertikální analýza nákladů společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s.

Příloha D: Struktura kalkulačního vzorce

Příloha E: Míra variability režijních nákladů



**Příloha A: Podrobná organizační struktura ZVVZ MACHINERY, a.s.**



Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

**Příloha B: Horizontální analýza nákladů společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s.**

Položka		% změna 2013/2012	% změna 2012/2011	% změna 2011/2010
<b>B.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>-17,16%</b>	<b>20,52%</b>	<b>39,18%</b>
1.	Spotřeba materiálu a energie	-4,84%	14,52%	58,97%
2.	Služby	-38,78%	32,71%	11,06%
<b>C.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>3,91%</b>	<b>1,81%</b>	<b>56,79%</b>
1.	Mzdové náklady	4,16%	1,69%	54,54%
2.	Odměny členům orgánů společnosti	1,34%	-5,59%	245,26%
3.	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	3,96%	2,71%	54,61%
4.	Sociální náklady	-1,95%	-0,11%	121,11%
<b>D.</b>	<b>Daně a poplatky</b>	<b>-10,91%</b>	<b>15,18%</b>	<b>3083,33%</b>
<b>E.</b>	<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>-8,46%</b>	<b>-6,44%</b>	<b>36,07%</b>
<b>F.</b>	<b>Zůst. cena prodaného DM a materiálu</b>	<b>-30,67%</b>	<b>-31,64%</b>	<b>-36,79%</b>
1.	Zůst. cena prodaného DM	0,00%	0,00%	-69,16%
2.	Prodaný a materiál	-30,67%	-28,91%	-34,01%
<b>G.</b>	<b>Změna stavu rezerv a opravných položek</b>	<b>-84,08%</b>	<b>474,61%</b>	<b>-87,63%</b>
<b>H.</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>46,45%</b>	<b>-21,82%</b>	<b>204,97%</b>
<b>N.</b>	<b>Nákladové úroky</b>	<b>-30,78%</b>	<b>-8,28%</b>	<b>125,94%</b>
<b>O.</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>-37,25%</b>	<b>-19,76%</b>	<b>73,44%</b>
<b>Q.</b>	<b>Daň z příjmu za běžnou činnost</b>	<b>49,02%</b>	<b>-8872,73%</b>	<b>-99,77%</b>
1.	Splatná	-100,00%	0,00%	0,00%
2.	Odložená	45,11%	-9109,09%	-99,77%
<b>Celkové náklady</b>		<b>-9,02%</b>	<b>8,89%</b>	<b>51,66%</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv, 2014

**Příloha C: Vertikální analýza nákladů společnosti ZVVZ MACHINERY, a.s.**

Položka		2010	2011	2012	2013
<b>B.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>72,63%</b>	<b>66,65%</b>	<b>73,77%</b>	<b>67,17%</b>
1.	Spotřeba materiálu a energie	42,63%	44,69%	47,00%	49,16%
2.	Služby	30,00%	21,96%	26,77%	18,01%
<b>C.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>25,43%</b>	<b>26,29%</b>	<b>24,58%</b>	<b>28,08%</b>
1.	Mzdové náklady	18,54%	18,89%	17,64%	20,20%
2.	Odměny členům orgánů společnosti	0,12%	0,26%	0,23%	0,25%
3.	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	6,26%	6,38%	6,02%	6,88%
4.	Sociální náklady	0,52%	0,76%	0,70%	0,75%
<b>D.</b>	<b>Daně a poplatky</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,02%</b>	<b>0,02%</b>	<b>0,02%</b>
<b>E.</b>	<b>Odpisy DHM a DNM</b>	<b>2,65%</b>	<b>2,38%</b>	<b>2,05%</b>	<b>2,06%</b>
<b>F.</b>	<b>Zůst. cena prodaného DM a materiálu</b>	<b>5,83%</b>	<b>2,43%</b>	<b>1,53%</b>	<b>1,16%</b>
1.	Zůst. cena prodaného DM	0,46%	0,09%	-	-
2.	Prodaný a materiál	5,37%	2,34%	1,53%	1,16%
<b>G.</b>	<b>Změna stavu rezerv a opravných položek</b>	<b>-9,46%</b>	<b>-0,77%</b>	<b>-4,07%</b>	<b>-0,71%</b>
<b>H.</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>0,62%</b>	<b>1,25%</b>	<b>0,90%</b>	<b>1,44%</b>
<b>N.</b>	<b>Nákladové úroky</b>	<b>0,28%</b>	<b>0,42%</b>	<b>0,36%</b>	<b>0,27%</b>
<b>O.</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>1,16%</b>	<b>1,32%</b>	<b>0,97%</b>	<b>0,67%</b>
<b>Q.</b>	<b>Daň z příjmu za běžnou činnost</b>	<b>0,86%</b>	<b>0,00%</b>	<b>-0,10%</b>	<b>-0,17%</b>
1.	Splatná	-	-	0,00%	0,00%
2.	Odložená	0,86%	0,00%	-0,11%	-0,17%
<b>Celkové náklady</b>		<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv, 2014

## Příloha D: Struktura kalkulačního vzorce

110	Přímý materiál
112	Polotovary vlastní výroby (PVV)
113	Subdodávky
114	Kooperace
115	Mzdové náklady přímé
<b>11*</b>	<b>Přímé náklady základní</b>
121	Pojištění z přímých mezd
122	Projekty, dokumentace
123	Inženýrsko-technické služby
125	Montážní mechanismy
126	Cestovné
127	Certifikáty, licence, atesty
128	Obaly
129	Jiné OPN
129a	Provize
<b>12*</b>	<b>Přímé náklady ostatní (OPN)</b>
130	Výroba vnitropodniková (PVV)
131	Montáž vnitropodniková ( PVV )
132	Projekty, dokumentace vnitropodniková
133	Inženýrsko-technické služby vnitropodnikové
134	Doprava vnitropodniková
135	Montážní mechanismy vnitropodnikové
138	Obaly vnitropodnikové
139	Jiné přímé náklady vnitropodnikové
<b>13*</b>	<b>Přímé náklady vnitropodnikové</b>
<b>11</b>	<b>Přímé náklady celkem</b>
<b>14</b>	<b>Výrobní režie</b>
150	Technologická příprava výroby
151	Konstrukční příprava výroby
<b>15</b>	<b>Technická příprava výroby</b>
<b>1*</b>	<b>Vlastní náklady celkem (VNV)</b>
160	Správní režie Finanční náklady na zakázku
161	Vnitropodniková marže
<b>16</b>	<b>Ostatní režie</b>
<b>1</b>	<b>NÁKLADY celkem</b>
<b>18</b>	<b>ZISK CENA fakturovaná (Kč)</b>

Zdroj: ZVVZ MACHINERY, a.s., 2014

**Příloha E: Míra variability režijních nákladů**

<b>Číslo účtu</b>	<b>Nákladová položka</b>	<b>Míra variability</b>
501	Režijní materiál pro dílny a na opravy	60%
	Materiál na opravy a udržování	30%
	Ochranné pomůcky	40%
	Spotřeba PH, olejů a mazadel do limitu	40%
	Cenová odchylka	95%
	Kancelářské potřeby	40%
	Reklamní a propagační předměty	0%
	Publikace, tisk	0%
	Režijní materiál ostatní	40%
	Spotřeba DHM	40%
	Spotřeba nářadí	40%
	DHM - výpočetní technika (0 - 40 000 Kč)	40%
	Materiál režie - ZVVZ GROUP	40%
	Spotřeba materiálu - daňově neuznávaná	40%
502	Spotřeba elektrické energie	80%
	Spotřeba tepelné energie, páry, top. plynu	40%
503	Spotřeba vody	40%
511	Opravy a udržování	40%
512	Cestovné režijní	20%
513	Náklady na reprezentaci - externí	0%
518	Služby režijní ostatní	40%
	Výpomoc	40%
	Školení	40%
	Právní a poradenské služby, audit	40%
	Ostraha majetku	40%
	Likvidace odpadu	40%
	Úklid	40%
	Služby od ZVVZ - IT, ÚČT,FIN,CON, personalistika, telefony	40%
	Služby od ZVVZ - ochranná známka + MF	0%
	Nájemné režijní	40%
	Nájemné režijní - leasing	0%
	Služby spojů	40%
	Telefon, internet	40%
	Spotřeba DNM (do 60 tis.Kč)	40%
	Služby IT	40%
	Přepravné režijní	100%
	Služby v rámci propagace	0%
Služby režie	40%	
Ostatní služby - daňově neuznávané	40%	

**Příloha E: Míra variability - pokračování**

521	Mzdové náklady režijní	40%
523	Odměny statutárních orgánů	0%
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění režijní	40%
527	Penzijní připojištění zaměstnanců	40%
528	Ostatní sociální náklady - daňově neuznávané	0%
531	Daň silniční	0%
538	Poplatky - správní, soudní	0%
	Ostatní daně a poplatky - daňově neuznávané	40%
543	Dary	0%
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	0%
545	Ostatní pokuty a penále - daňově neuznávané	0%
548	Ostatní provozní náklady - náhrady za prac.úrazy	0%
	Ostatní provozní náklady - paušály na čišt. oděvů	70%
	Ostatní provozní náklady - odstupné	0%
	Ostatní provozní náklady - ostatní	5%
	Pojištění (včetně odpovědnosti organizace - zákonné)	5%
	Ostatní provozní náklady	5%
	Ostatní provozní náklady - příspěvky PO daň.neuz.	0%
549	Manka a škody ostatní	5%
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	5%
	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	5%
554	Tvorba a zúčtování rezervy - mimořádné odměny, odměny managementu	5%
599	Nákladní doprava meziúsekové	40%
	Opravy a udržování meziúsekové	40%
	Služby meziúsekové	40%
	Nájemné za nářadí meziúsekové	70%
	Stálé platby meziúsekové	10%
562	Úroky	50%
563	Kurzové ztráty	100%
568	Ostatní finanční náklady	50%

Zdroj: vlastní zpracování dle ZVVZ, 2014

## **Abstrakt**

SOUČKOVÁ, Martina. *Nákladový controlling ve zvoleném podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 93 s., 2014

**Klíčová slova:** controlling, nákladový controlling, náklady, kalkulace, reporting

Předložená práce je zaměřena na nákladový controlling v podniku. V úvodní části je vymezen teoretický základ, který vysvětluje pojem controlling, popisuje jeho historický vývoj a také se zaměřuje na funkce, úlohy a nástroje controllingu. Dále je definován pojem náklady, je uvedeno členění nákladů z různých hledisek a jsou popsány druhy kalkulací. Také je uveden systém reportingu, který na controlling úzce navazuje. Poté následuje praktická část, v jejímž úvodu je představen a charakterizován zvolený podnik. Další kapitola se věnuje analýze současného stavu controllingu zaměřené na činnosti controllingového oddělení, na informační systém a controlling nákladů včetně kalkulací. V závěrečné části jsou zhodnoceny dosavadní aktivity v oblasti nákladového controllingu a jsou uvedeny návrhy na možná zlepšení.

## **Abstract**

SOUČKOVÁ, Martina. *Cost controlling in a selected company*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia. 93 p., 2014

**Key words:** controlling, cost controlling, costs, calculation, reporting

This diploma thesis is focused on cost controlling in a selected company. The first part includes theoretical background, which explains term controlling, describes its historical evolution and also focuses on function, tasks and instruments. Then there is defined term costs and segmentation of costs from different points of view. Calculations are also described. This chapter also contains explanation of reporting, which is related to controlling. After that, practical part follows; at the beginning of this section selected company is introduced and characterized. Next chapter attends to analysis of present conditions in controlling and it is focused on activities of controlling department, information system and cost controlling including calculation. The final section contains evaluation of present activities of cost controlling and suggestions of possible improvements.