

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Nákladový controlling ve zvoleném podniku**  
**Cost controlling in a selected company**

Bc. Eva Fialová

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva FIALOVÁ**  
Osobní číslo: **K14N0005K**  
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**

### Zásady pro vypracování:

1. Formulujte controlling jako nástroj podpory řízení.
2. Analyzujte kritéria a nástroje nákladového controllingu.
3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
4. Proveďte analýzu SWOT, vyhodnoťte finanční zdraví a informační systém ve zvoleném subjektu.
5. Analyzujte controllingové činnosti v podniku v oblasti nákladů.
6. Zhodnoťte efektivitu controllingových činností podniku a zpracujte návrh na možná zlepšení.



Rozsah grafických prací: **neuveden**

Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

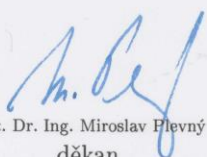
- **ESCHENBACH, Rolf.** *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-735-7035-1
- **KISLINGEROVÁ, Eva; HNILICA, Jiří.** *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 135 s. ISBN 978-80-7179-713-5
- **KRÁL, Bohumil; HNILICA Jiří.** *Manažerské účetnictví: krok za krokem*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. ISBN 80-726-1131-3
- **MIKOVCOVÁ, Hana.** *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9
- **VOLLMUTH, Hilmar, J.** *Controlling nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1999. ISBN 80-85235-54-4

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Červený, Ph.D.**


Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**

Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

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.

V Plzni, dne 26. února 2016

.....  
podpis autorky

## Poděkování

Ráda bych poděkovala panu Ing. Josefu Červenému, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za cenné rady a vedení při jejím zpracování. Dále bych chtěla poděkovat mojí konzultantce ve společnosti Europap, spol. s r.o. paní Ing. Mgr. Evě Ježkové. V neposlední řadě děkuji své rodině za podporu během celého studia.

# Obsah

<b>Úvod .....</b>	<b>8</b>
<b>1 Controlling.....</b>	<b>10</b>
1.1 Význam a pojem controllingu.....	10
1.2 Vznik a vývoj controllingu .....	11
1.3 Úlohy controllingu .....	12
1.4 Nástroje controllingu v dílčích fázích řízení.....	14
1.4.1 Fáze analytická.....	14
1.4.2 Fáze prognostická a koncepční .....	14
1.4.3 Fáze realizační.....	14
1.4.4 Fáze kontrolní.....	14
1.5 Systém controllingu .....	15
<b>2 Náklady.....</b>	<b>17</b>
2.1 Význam a struktura členění nákladů.....	18
2.2 Druhové členění nákladů .....	19
2.3 Účelové členění nákladů .....	20
2.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu .....	20
2.3.2 Náklady jednicové a režijní.....	21
2.4 Náklady dle odpovědnosti za jejich vznik .....	22
2.4.1 Odpovědnostní středisko .....	22
2.4.2 Druhotné (interní) náklady .....	22
2.5 Kalkulační členění nákladů.....	23
2.5.1 Přímé a nepřímé náklady.....	24
2.6 Členění nákladů pro potřebu rozhodování .....	25
2.6.1 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů.....	25
2.6.2 Variabilní náklady .....	26
2.6.3 Fixní náklady.....	27
2.6.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v podniku.....	27
2.6.5 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady .....	29
2.6.6 Oportunitní náklady.....	30
2.6.7 Náklady vázané k rozhodnutí.....	30

<b>3 Kalkulace .....</b>	<b>31</b>
3.1 Metoda kalkulace .....	31
3.1.1 Předmět kalkulace .....	31
3.1.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace .....	32
3.2 Kalkulační systém .....	32
3.2.1 Předběžná kalkulace .....	33
3.2.1.1 Propočtová kalkulace.....	33
3.2.1.2 Plánová kalkulace .....	34
3.2.1.3 Operativní kalkulace.....	34
3.2.2 Výsledná kalkulace .....	35
3.2.3 Kalkulace ceny .....	38
3.3 Využití kalkulace v řízení .....	38
3.3.1 Minimalizace odchylek mezi skutečnými a plánovanými režijními náklady	38
3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	39
3.3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace .....	40
<b>4 Představení společnosti Europap, spol. s r.o. ....</b>	<b>41</b>
4.1 Základní údaje.....	41
4.2 Hlavní předmět činnosti .....	42
4.3 Stručná historie společnosti .....	42
4.4 Novodobá historie a současná situace společnosti.....	43
4.5 Portfolio výrobků a služeb .....	44
4.6 Organizační struktura podniku Europap, spol. s r.o.....	45
4.7 SWOT analýza společnosti .....	46
<b>5 Finanční analýza společnosti.....</b>	<b>48</b>
5.1 Ukazatele rentability .....	48
5.2 Ukazatele aktivity .....	49
5.3 Ukazatele zadluženosti.....	50
5.4 Ukazatele produktivity práce .....	51
5.5 Ukazatele platební schopnosti (likvidity) .....	52
5.6 Ekonomická přidaná hodnota (EVA).....	53

<b>6 Analýza nákladového controllingu ve firmě.....</b>	<b>54</b>
6.1 Controllingové činnosti.....	54
6.2 Informační a účetní systémy firmy .....	55
6.2.1 Podnikový systém ABRA FlexiBee .....	55
6.2.2 MS Excel .....	57
6.2.3 Docházkový systém.....	58
6.3 Náklady firmy a jejich controlling v současnosti.....	59
6.3.1 Členění nákladů ve firmě Europap, spol. s r.o. ....	59
6.3.2 Vertikální a horizontální analýza nákladů.....	60
6.3.3 Plán nákladů, výkonů a tržeb .....	65
6.3.4 Kalkulace a reporting .....	66
6.4 Controlling pohledávek.....	69
<b>7 Vyhodnocení současného stavu controllingu ve firmě Europap, spol. s r.o. ....</b>	<b>72</b>
7.1 Organizační struktura .....	72
7.2 Informační systém.....	72
7.3 Plánování.....	73
7.4 Kalkulace a reporting .....	73
7.5 Výsledné kalkulace a odchylky.....	74
7.6 Pohledávky.....	74
<b>8 Návrhy na zlepšení.....</b>	<b>77</b>
8.1 Organizační struktura .....	77
8.2 Informační systém.....	78
8.3 Plánování.....	80
8.4 Kalkulace a reporting .....	85
8.5 Výsledné kalkulace a odchylky.....	85
8.6 Pohledávky.....	89
<b>Závěr .....</b>	<b>90</b>
<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>92</b>
<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>93</b>
<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>94</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>95</b>
<b>Seznam příloh.....</b>	<b>100</b>



# Úvod

Přechod ekonomiky k tržnímu mechanismu determinuje zvýšený zájem podniků o moderní metody řízení. Podnikatelské prostředí dnes prochází neustálým vývojem, jeho dynamika stoupá a na firmy jsou kladeny zvyšující se nároky. Vlivem konkurence na tuzemském i zahraničním trhu jsou firmy nuceny zvyšovat finančně hospodářskou výkonnost, neustále hodnotit rychle se měnící podmínky vnějšího prostředí a flexibilně přizpůsobovat svá rozhodnutí. V rostoucí složitosti podnikových systémů se stává nezbytným základem úspěšnosti **controlling** jako fenomén, jenž integruje procesy zpracování dat a informací, tvorbu podnikových plánů a jejich kontroly.

Vznik **controllingu** se datuje na začátek 20. století ve Spojených státech amerických, odkud se později dostal i na evropský kontinent. V českých zemích byl nejúspěšnější Baťův systém řízení podniku.

S masivnějším využíváním se v České republice začalo až s rozvojem tržního hospodářství po roce 1989, kdy zde začaly působit firmy se zahraniční účastí.

Dnes je to existenční nutnost i pro ryze české firmy, a to nejen pro velké výrobní podniky, ale i pro střední a menší společnosti. Prostřednictvím činností **controllingu** je možné zvyšování efektivity rozhodovacích procesů, optimalizování nákladů, zjišťování odchylek dosažených hodnot od plánů a navrhování korekčních opatření. **Controlling** poskytuje managementu podklady pro jeho správná rozhodování.

## Cíl diplomové práce

Významnost **controllingu** pro firemní činnosti a rozhodování má v dnešní době vzrůstající tendenci. V efektivně řízené organizaci má **controlling** své nezastupitelné místo.

V této diplomové práci je cílem **analýza nákladového controllingu** vybrané společnosti, zhodnocení stávajících controllingových činností a na základě zjištěných skutečností navrhnout možná řešení pro zlepšení současného stavu ve firmě.

Při zpracování **teoretické části** bude použita metoda rešerše odborné literatury. Bude zde vymezen pojem controlling směrem k oblasti nákladů a jejich členění.

**V praktické části** bude nejprve představena vybraná firma Europap, spol. s r.o., popsána její historie, podstata podnikání a cíle. Pomocí moderních metod bude vyhodnocena úroveň jejího nákladového controllingu, informačního systému a předložen kalkulační systém cen. Následně bude provedeno celkové zhodnocení a návrh případných možných opatření směřujících ke zvýšení efektivity výroby.

#### **Dílčí cíle práce:**

- Teoretická definice nákladového controllingu.
- Kalkulace – členění a definování metod.
- Představení zvoleného podniku, jeho finanční situace.
- Analýza controllingových aktivit zvoleného podniku.
- Analýza informačního systému v oblasti controllingu nákladů.
- Navržení možných zlepšení controllingových procesů.

#### **Metodika diplomové práce**

Diplomová práce bude vycházet z odborné literatury, která je zaměřena na **nákladový controlling**. Na teoretickou část bude navazovat praktická část, ta bude založena na poskytnutých podkladech od společnosti Europap, spol. s r.o. Pomocí analytických metod budou zhodnoceny **controllingové procesy** a v závěru práce budou navržena možná opatření na zlepšení jednotlivých **controllingových činností**.

# 1 Controlling

*„Cílem podnikového řízení je vitální podnik, schopný vnitřně řízených změn orientovaných navenek. Předpokladem toho je schopnost přizpůsobení a pokroku. Ke splnění této řídicí úlohy potřebují manažeři rozsáhlé integrující doplnění řízení controllingem.“<sup>1</sup>*

## 1.1 Význam a pojem controllingu

Profesor na univerzitě ve Stuttgartu Peter Horváth jako první zdůraznil koordinační funkci controllingu. Adaptoval také myšlenkový obsah activity based casting na kontinentální Evropu.<sup>2</sup>

Kosmider píše, že *„Controlling nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným obchodním vedením, aniž by byla některá z osob nositelem označení „controller“.* Zejména v malých a středních podnicích vykonává funkci controllera vedení podniku nebo vedení účetního odboru. Teprve při počtu zaměstnanců nad 200 osob vzrůstá počet samostatných controllerů odpovědných za úkoly controllingu.“<sup>3</sup>

*„Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení, a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.“<sup>4</sup>*

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.“<sup>5</sup>*

Pokud by se měla z výše uvedených definic vybrat nejdůležitější, podstatná slova, budou to: **řízení, plánování a kontrola, informace a podpora.**

---

<sup>1</sup> ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1, str. 27.

<sup>2</sup> ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1, str. 79.

<sup>3</sup> KOSMIDER, Andreas. *Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen*. Stuttgart: C.E. Poeschel, c1991, 250 p. ISBN 37-910-0561-8, str.139.


<sup>4</sup> VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling – nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 1999. ISBN 80-85235-54-4, str. 11.

<sup>5</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press 2010. ISBN 978-80-7261-217-8, s. 26.

**Controlling** je tedy potřeba chápat jako moderní, funkční model řízení, jehož existence v podniku umožní včasnou reakci na vznikající problémy před možným vznikem existenční krize. Aplikování **controllingu** nutně vede k pozitivnímu ovlivňování výkonnosti a dlouhodobě úspěšné existenci podniku. Schéma viz tabulka 1.

Tabulka 1: Doplnění managementu výkony a službami controllingu pro řízení

<b>Řízení</b>	<b>Management</b> * plánovat * rozhodovat * prosazovat * kontrolovat * koordinovat systém výkonů * motivovat	↔	<b>Doplnění řízení dalšími výkony pro vedení</b> * koordinace vytvářející systém * koordinace propojující systém * inovace
	<b>Podpora řízení</b>	<b>Podpora řízení službami pro vedení</b> * informace pro vedoucí pracovníky a podnikově ekonomické poradenství	

 controlling

Zdroj: překresleno, 2016<sup>6</sup>

## 1.2 Vznik a vývoj controllingu

**Počátky controllingu** jsou spojovány s činností dopravních a výrobních podniků v USA na přelomu 19. a 20. století. Hlavní náplní controllerů byla tehdy správa finančních záležitostí. V období světové hospodářské krize (1929) došlo k **širokému rozvoji controllingu**. Tehdejší situace vybízela k přehodnocení dosavadních způsobů vnitropodnikového řízení. Důležitá byla i příprava informací pro plánování, rozhodování a poradenství pro vedoucí pracovníky.

<sup>6</sup> ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1, str. 100.

**Období 50. a 60. let 20. století v USA** znamenalo pro controlling největší rozvoj se širokou náplní práce pro controllery v oblastech plánování, řízení majetku podniku a tvorbu metodického aparátu pro účetnictví.

**V 70. letech** je controller finanční manažer, hodnotitel a poradce. **V současnosti** jsou to činnosti finančního řízení, manažerského a **nákladového** účetnictví.

**V Evropě** (myšleno západní) je nástup controllingu spojen s poválečnou obnovou hospodářství po 2. světové válce a se vstupem amerického kapitálu. Zavedení controllingu byla také jednou z možností, jak se v polovině 70. let vyrovnat se stagnací průmyslu a ropnou krizí.

**V České republice** je za průkopníka controllingu považován Tomáš Baťa, tedy první znaky controllingu se datují do 20. let 20. století. Centrální řízení v následném období bylo v naprostém rozporu s myšlenkou controllingu, takže opětovně je o controllingu možné mluvit až v 90. letech 20. století v souvislosti s německým a rakouským kapitálem.<sup>7</sup>

### 1.3 Úlohy controllingu

Ve všech fázích řízení je nutná podpora manažerů. K této podpoře přispívají právě controlleri. Za důležité fáze řídicího procesu se považuje jeho **plánování**, **realizace** a **kontrola**. Controllingové aktivity spočívají v oblasti tvorby **plánů**, jejich **koordinace**, **kontroly** a zajištění **zpětné vazby**.

Oblast plánování má několik fází. Cílem fáze **analytické a prognostické** je získávání relevantních informací, které se týkají odbytového a zásobovacího trhu, chování konkurence, výkonnosti, technických postupů, finančních možností atd. Ve fázi **konceptní** je vypracován konkrétní program vedoucí k dosažení **cílů**.

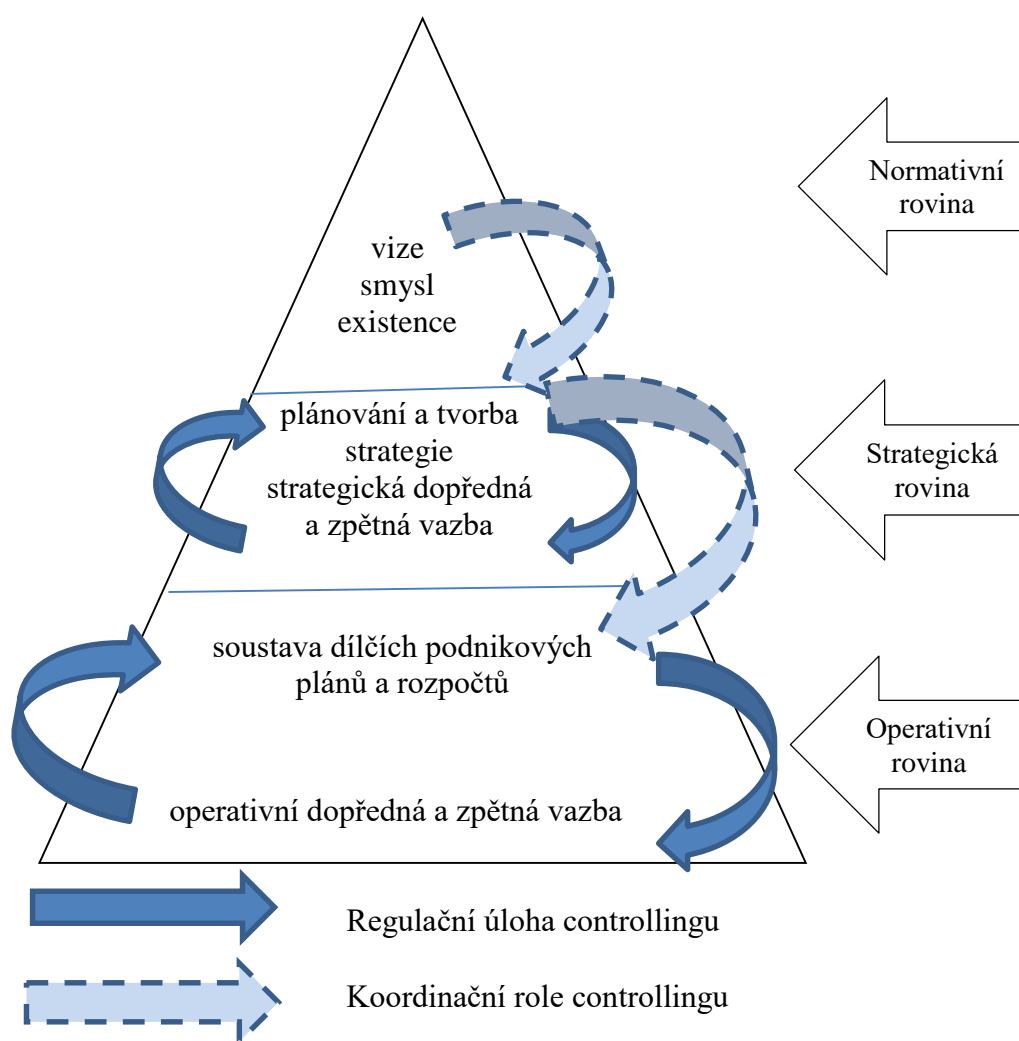
Při realizaci konkrétního programu dochází v průběhu implementace plánu k pravidelným vyhodnocováním postupů realizace. Na základě zjištěných odchylek od plánu lze vypracovat vhodná regulační opatření. To platí pro všechny úrovně řízení.

---

<sup>7</sup> MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9, str. 10.

**Normativní rovina** podnikového řízení je obraz toho, jak podnik chápe sám sebe. Jedná se o jeho základní hodnoty a hlavní zásady chování vůči zájmovým skupinám. **Strategická rovina** řízení je prostor pro zajištění a udržování existujících potenciálů úspěchu a vyhledávání a vytváření nových příležitostí.<sup>8</sup> V **operativní rovině** vznikají dílčí podnikové plány a rozpočty. Schéma úloh controllingu viz obrázek 1.

Obrázek 1: Úlohy controllingu v úrovních řízení



Zdroj: překresleno, 2016<sup>8</sup>

<sup>8</sup> MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9, str. 28.

## 1.4 Nástroje controllingu v dílčích fázích řízení

V jednotlivých úrovních řízení se doporučuje používat různé techniky a metody.

### 1.4.1 Fáze analytická

- Analýza makrookolí (PEST, PESTEL).
- Analýza mikrookolí (Porterův model 5 sil).
- Analýza podniku (**SWOT, finanční analýza**).
- Analýza produktu (životní cyklus, portfolio techniky, progresivita výrobků).
- Analýza cílů podniku (hledisko hierarchie, významu a vzájemných vazeb).

### 1.4.2 Fáze prognostická a koncepční

- Prognostické kvalitativní metody a techniky (techniky scénářů, strategické hry).
- **Prognostické metody** a techniky kvantitativního charakteru (časové řady, kauzální techniky, modelování, regrese).
- Metody pro hodnocení a výběr z variant (porovnání nákladů, příspěvků na úhradu, analýza citlivosti, simulační postupy).

### 1.4.3 Fáze realizační

- Nákladové modely, **kalkulační** metody.
- Kapacitní propočty, analýza úzkých profilů.
- **Tržní analýzy**.
- Analýzy životního cyklu.
- ABC analýzy.

### 1.4.4 Fáze kontrolní

- Kvantitativní a kvalitativní porovnání plánu a skutečnosti, očekávání.
- Analýza **odchylek** a analýza příčin odchylek, systémy včasné výstrahy.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> ŠIŠKA, Ladislav. *Vybrané kapitoly z controllingu*. Brno: Masarykova univerzita, 2007. 193 s. ISBN 978-80-210-4495-1, str. 126.

## 1.5 Systém controllingu

Šest otázek k základní myšlence **controllingu**:

- Víte přesně, které vaše výrobky vydělávají peníze a které musíte dotovat?
- Víte, jak určitá opatření působí na výsledek?
- Víte, jak vypadá váš výsledek podle provozně hospodářských zásad, tzn. bez daňových a bilančních zkreslení?
- Dozvíte se, zda se ještě pohybujete v rámci plánu, nebo zda již něco vybočuje z daného kurzu?
- Jste schopni svoji podnikovou strategii přeměnit v konkrétní plány výsledků a opatření?
- Znáte faktory, které zvyšují nepřímé náklady?<sup>10</sup>

Práce **controllera** by se měla zaměřovat na:

- Systém plánování a kontroly.
- Systém zásobování informacemi.

Nejdůležitější součástí systému plánování a kontroly je **rozpočtování** a nejdůležitějším zdrojem informací je **účetnictví**. Oba systémy napomáhají nejen každodennímu fungování, ale i dalšímu rozvoji podniku.

Za přínos **rozpočtování** jsou uváděny tyto činnosti:

- Revidovat stávající plánovací postupy a posuzovat je z hlediska tvorby hodnoty.
- Efektivně propojovat disponibilní zdroje s cíli.
- Přesouvat zdroje od činností s nízkou přidanou hodnotou na klíčové aktivity.
- Vyloučit činnosti, které přidanou hodnotu nepřinášejí nebo ji spotřebovávají.
- Poskytovat relevantní informace pro controlling – sledovat soulad s cíli.

---

<sup>10</sup> HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu* : Cesta k účinnému controllingu. 1. české vydání Praha: Profess Consulting, 2004, s. 38.

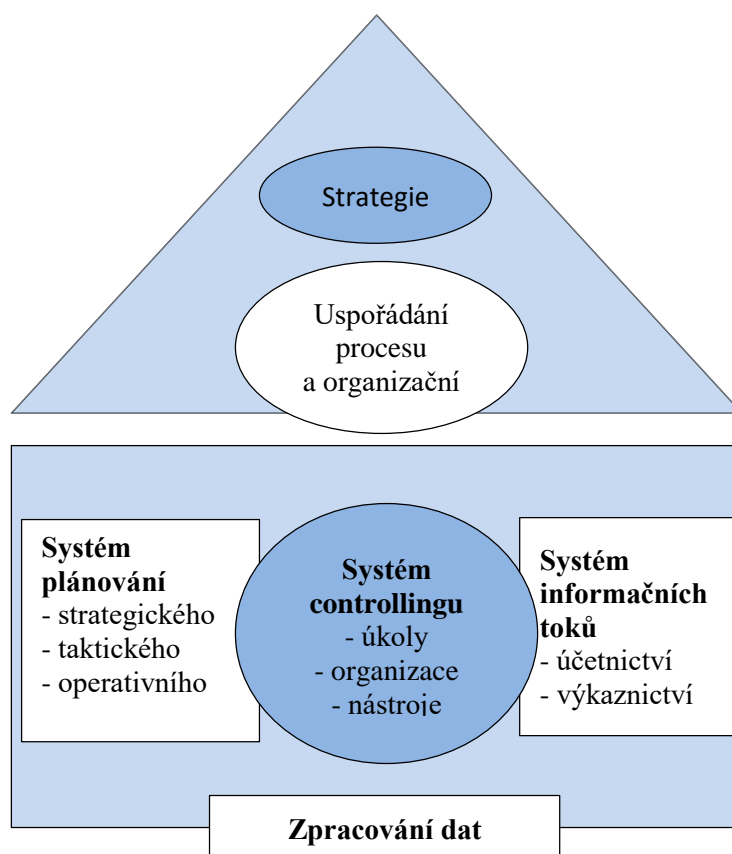


Dále je potřeba odpověď na otázky:

- Jaký má být použit systém kalkulace **nákladů**?
- Jaký má být použit systém kalkulace investic?
- A jaký druh a počet plánů a časový průběh plánovací periody?

Oba systémy je nutné navzájem koordinovat, controller zajišťuje jejich průběžné sladování. Jsou například pravidelně zjišťovány skutečné hodnoty dosahované realizace provozních cílů. Může se jednat o skutečný obrat sledovaného období, následné porovnání hodnot plánovaných a skutečných. Analýzou vzniklých odchylek je možno pomocí zpětné vazby působit na další plánování. Tento velmi důležitý úkol controllera je vyjádřen ve vzájemných souvislostech na následujícím obrázku 2.

Obrázek 2: Systém controllingu



Zdroj: překresleno, 2016<sup>11</sup>

<sup>11</sup> HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: Cesta k účinnému controllingu*. 1. české vydání Praha: Profess Consulting, 2004, s. 11.

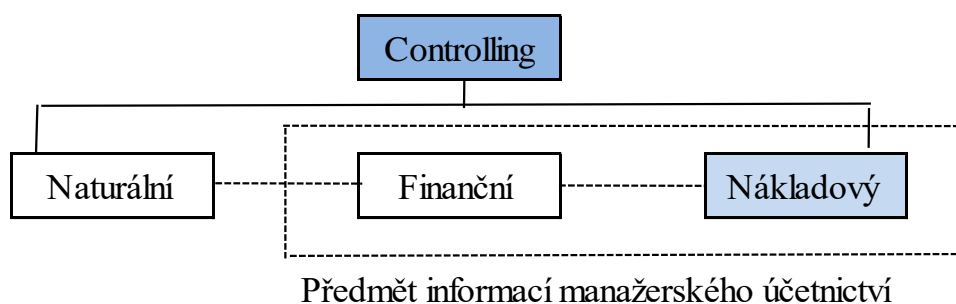
## 2 Náklady

**Controlling** jako systém řízení z pozice managementu integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení. Controlling využívá v širší rovině i nepeněžní informace. Controlling je zdrojem informací pro manažerské účetnictví, je možno ho rozdělit dle jeho zaměření na:

- tzv. **nákladový controlling** (primární zaměření na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku firmy a s tím spojené náklady a výnosy,
- tzv. **finanční controlling** (zaměření na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejích peněžních zdrojů).

Následující obrázek 3 vyjadřuje vztah manažerského účetnictví a informací controllingu.

Obrázek 3: Postavení nákladového controllingu



Zdroj: překresleno, 2016<sup>12</sup>

Na informace pro řízení věcné, **naturální** stránky podnikatelského procesu, se orientuje ta část controllingu, která je stranou zájmů manažerského účetnictví. To zdůrazňuje informace potřebné pro rozhodování o budoucnosti.

Z hlediska fází rozhodovacího procesu vymezení **controllingu se** zdůrazňují ty informace, které jsou určeny pro **řízení**.

<sup>12</sup> FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0, str. 36.

## 2.1 Význam a struktura členění nákladů

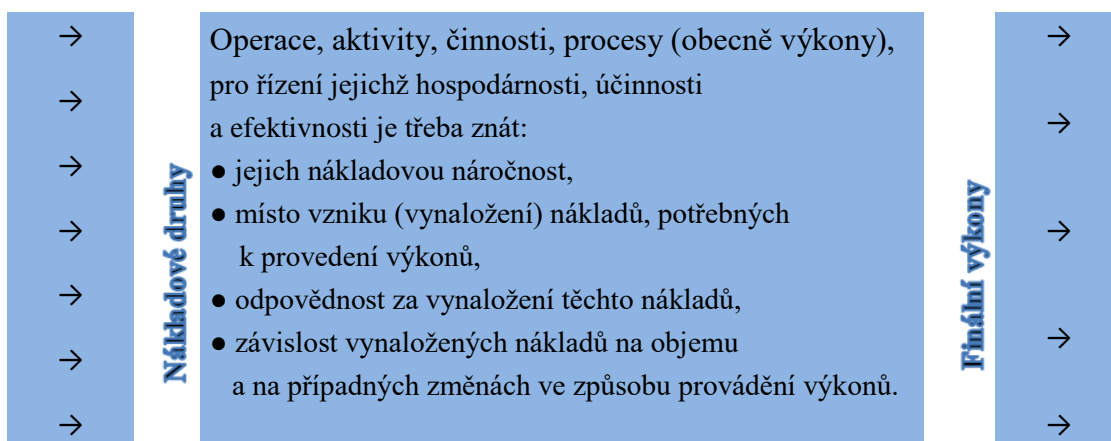
Předpokladem účinného řízení **nákladů** je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Toto členění musí být vyvoláno účelovou potřebou.

Členění **nákladů** lze rozdělit do dvou fází:

- způsoby členění, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu,
- členění nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.

Následující obrázek 4 zobrazuje transformaci vstupů na výstupy.

Obrázek 4: Transformace vstupů na výstupy



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>13</sup>

Průběh **nákladů** podnikatelským procesem:

- Zobrazení nákladů **na vstupu** odpovídá na otázku, jaké náklady byly vynaloženy.
- Zobrazení nákladů ve fázi jejich postupné proměny na výkony. Členění jsou orientována na řízení transformace.
- Zobrazení nákladů na výstupu z podniku odpovídá na otázku vztahu nákladů k finálním výkonům.

<sup>13</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 53.

## 2.2 Druhové členění nákladů

Náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku se projevují v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za základní **nákladové druhy** se považují:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku,
- finanční náklady.

Vstupující nákladové druhy jsou charakteristické **třemi základními vlastnostmi**:

- z hlediska zobrazení jsou druhově vynaložené náklady **prvotní**,
- jsou to náklady **externí**, které vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb jiných subjektů,
- jsou to **jednoduché** náklady, které se již nemohou rozlišit na jednodušší složky.

**Základní význam** druhového členění nákladů z pohledu podniku je informační a odpovídá na otázky:

- Od koho má podnik zajistit materiál?
- Od koho energii?
- Od koho ostatní externí výkony a služby?

**Druhové členění nákladů** je základem pro obsahové vymezení položky ve výkazu zisku a ztráty. Například položka Spotřeba materiálu a energie však nedává externímu uživateli možnost zjistit, zda jde o spotřebu:

- jednicového materiálu tvořícího součást výrobku nebo
- režijního materiálu spotřebovaného při pomocných, obslužných činnostech nebo
- materiálu, aktivovaného v dlouhodobém či oběžném majetku nebo
- v podobě jednorázově odepsaného dlouhodobého drobného majetku nebo
- ve formě rozdělování výsledků podnikové činnosti (nákup techniky pro vrcholový management).

Z tohoto důvodu je dále potřeba takové členění nákladů, které má **účelový** vztah nákladů k podnikovým výkonům a činnostem.

## 2.3 Účelové členění nákladů

Tento druh členění napomáhá kontrole **hospodárnosti** vynaložených nákladů. Pro vedení podniku je důležité vědět, zda se v podniku náklady spoří nebo zda se naopak překračují. Strukturalizace účelového členění může probíhat v těchto úrovních:

- náklady **výrobních** činností,
- náklady **pomocných a obslužných** činností.

Dále se člení dle **aktivit** nebo jednotlivých **operací**, v souvislosti na **věcného nositele** a **intenzitu**.

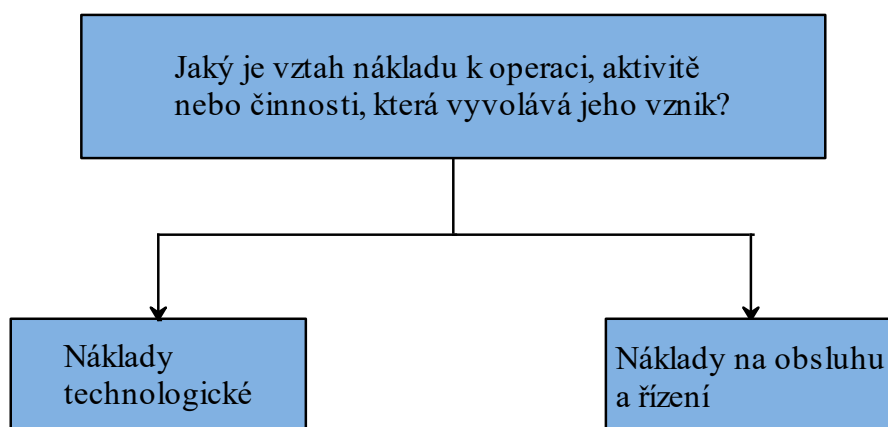
### 2.3.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu

Pro řízení **hospodárnosti podniku** se náklady dále člení podle jejich vztahu k činnosti a to do dvou základních skupin:

- náklady **technologické** – vyvolané bezprostředně danou činností (papír pro tisk),
- náklady **na obsluhu a řízení** (osvětlení tiskárny, nebo plat vedoucího provozu).

Na obrázku 5 je vyjádřen vztah účelového členění nákladů.

Obrázek 5: Účelové členění nákladů



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>14</sup>

<sup>14</sup> BLAŽEK, Ladislav (ed.). *Podniková ekonomika a management: sborník referátů z mezinárodní konference "Podniková ekonomika a management" konané ve dnech 17. a 18. června 2004 v Brně*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 399 s. ISBN 80-210-3414-9, str. 29.

### 2.3.2 Náklady jednicové a režijní

Jako **jednicové náklady** se označuje část technologických nákladů. Úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu je stanovena pomocí **norem**. Příslušná norma se vynásobí předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů:

- kolikrát pracovník provedl normované operace,
- počet výrobků.

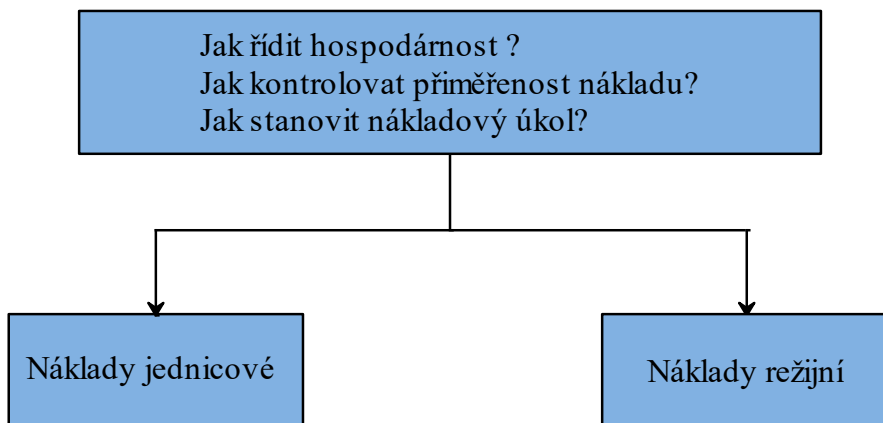
Náklady na **obsluhu a řízení** nerostou přímo úměrně s počtem dosažených výkonů. Jsou stanoveny na základě souhrnných **limitů a normativů** platných pro určité časové období nebo na základě **celkového předpokládaného objemu výkonů**.

Příklad těchto nákladů:

- předpokládaná mzda mistra ve výrobních podnicích,
- náklady na otop,
- náklady na ostatní energie dle technologického vybavení.

Tyto náklady se označují jako náklady **režijní**. Jejich kontrola je obtížnější než kontrola jednicových nákladů. Pro jejich řízení je základním hodnotovým informačním nástrojem jejich **rozpočet**. Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti je zobrazeno následně.

Obrázek 6: Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>15</sup>

<sup>15</sup> POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9. str. 57.

## 2.4 Náklady dle odpovědnosti za jejich vznik

Jedná se o náklady konkrétního vnitropodnikového útvaru, v němž určitá činnost probíhá a kde pracovníci mají odpovědnost za racionální vynaložení nákladů či jejich zhodnocení.

### 2.4.1 Odpovědnostní středisko

Pojem „odpovědnostní středisko“ je spjat s organizační strukturou podniku. Vztahuje se k jeho **ekonomické struktuře**, kde jsou vymezeny oblasti a úrovně pravomocí:

- jaké konkrétní pravomoci pracovník má,
- o čem je oprávněn rozhodovat,
- za co zodpovídá.

### 2.4.2 Druhotné (interní) náklady

Interní náklady jsou takové náklady, které se stávají předmětem spotřeby uvnitř podniku. Předpoklady pro zobrazení kooperačních vazeb mezi útvary a pro určení odpovědnosti za hodnotové efekty jsou:

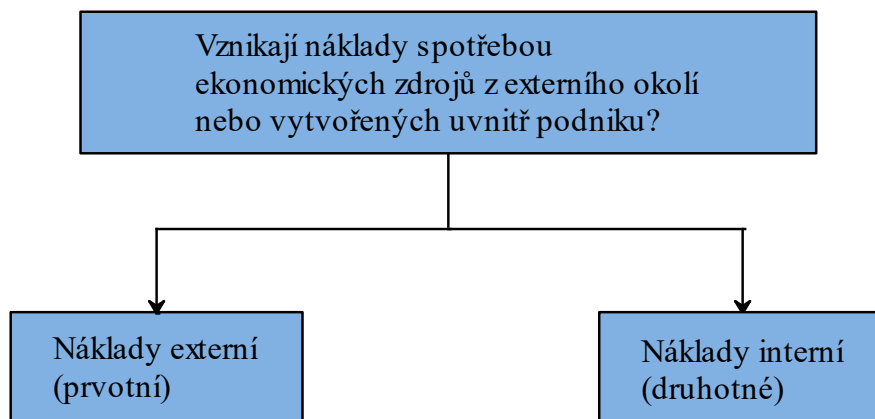
- vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek pro vyjádření a kvantifikování jejich nákladů,
- identifikace dílčích výkonů, které se předávají mezi vnitropodnikovými útvary,
- ocenění výkonů vnitropodnikovými cenami.

**Interní náklady** je možno dále dělit na:

- **druhotné**, které se poprvé objeví v tom středisku, kde byl výkon proveden, jako druhotné se projeví z hlediska firmy na vstupu podruhé,
- **složené** – lze analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány.

Na následujícím obrázku 7 je schematické vyjádření vztahu **externích a interních** nákladů.

Obrázek 7: Náklady z hlediska zdroje, který poskytuje výrobky, práce nebo služby



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>16</sup>

## 2.5 Kalkulační členění nákladů

Toto členění je v podstatě **přirázování nákladů** k výkonu nebo jeho části. Z posouzení příčinné souvislosti nákladů s určitým výkonem vycházejí nejen požadavky řízení hospodárnosti, ale také řady rozhodnutí:

- vyrobit či koupit,
- preferovat či potlačit výrobu konkrétního výrobku,
- zrušit nebo zavést výrobu určitého sortimentu.

**Kalkulační členění** je zvláštním typem **účelového členění** nákladů, kde právě účel hraje velkou roli pro přiřazení nákladů konkrétnímu výrobku. Postupy rozvržení nákladů jsou použity pro:

- stanovení výchozích cen výrobků,
- kontrolu hospodárnosti,
- rozhodnutí o prodeji za dočasně sníženou cenu.

Nastolený účel je potřeba respektovat také v pozdějších, následných rozhodnutích.

---

<sup>16</sup> POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9, str. 58.



### 2.5.1 Přímé a nepřímé náklady

Na základě **příčinných vazeb** nákladů k výkonu, který je přesně specifikován, je možné rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

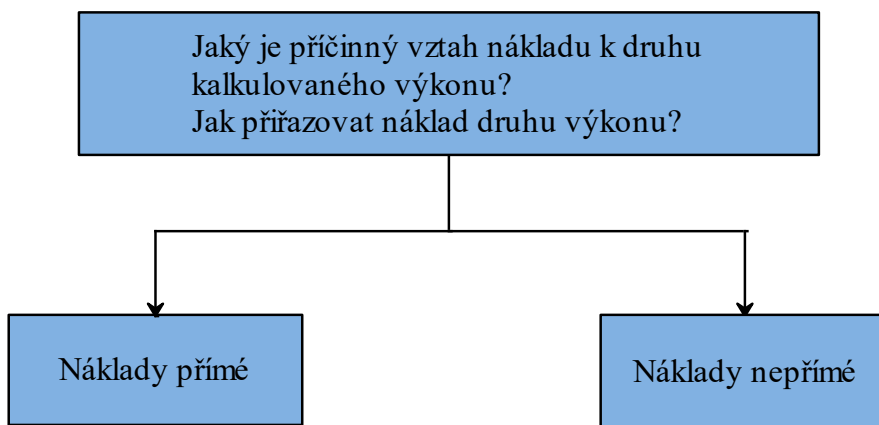
- **přímé náklady** – přímo souvisejí s konkrétním druhem výrobku,
- **nepřímé náklady** – nevážou se k jednomu druhu výkonu, ale jsou potřebné pro průběh podnikatelského procesu, a to v širších souvislostech.

**Přímé náklady** jsou vyvolány přímo jednotkou konkrétního druhu výkonu:

- jednicové náklady,
- náklad na vývoj a technickou přípravu konkrétního výrobku,
- odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku,
- náklady na reklamu konkrétního výrobku.

**Nepřímé** neboli **režijní** náklady jsou společné pro více druhů výrobků. Pokud je potřeba i tyto náklady přiřadit k jednici výkonu, pak se přičítají **nepřímo** pomocí zvolených veličin. Členění nákladů k výkonům zobrazuje obrázek 8.

Obrázek 8: Náklady z hlediska vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>17</sup>

<sup>17</sup> LANDA, Martin, POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1996-9, str. 262.

## 2.6 Členění nákladů pro potřebu rozhodování

Orientace na informace pro **rozhodování** je důležitá pro **zhodnocení budoucích variant** podnikání.

### 2.6.1 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů

Tento druh členění nákladů se začal systematicky využívat ve 20. letech 20. století ve Spojených státech a začal poskytovat informace o alternativách budoucího vývoje.

**Pokud se zvýší objem výroby konkrétního výrobku o 10 procent:**

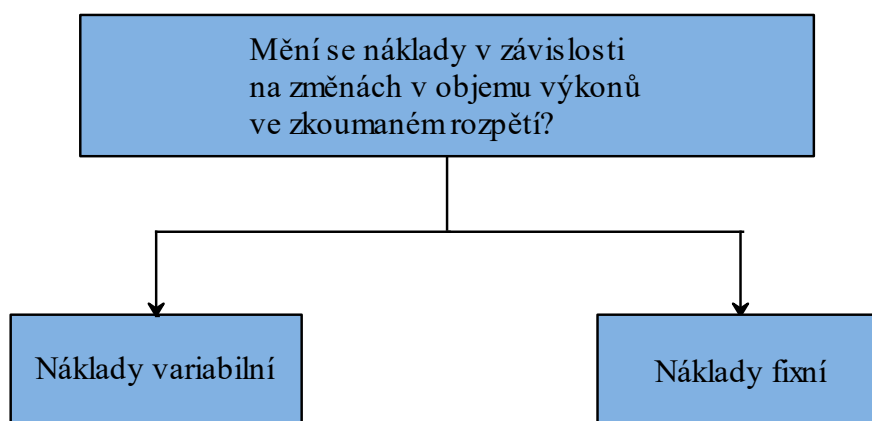
- Jak se změní výše nákladů?
- Jak se změní výše výnosů?
- Jak se změní výše zisku?

Dvě základní skupiny nákladů tohoto členění:

- **náklady variabilní** – mění se v závislosti na objemu výkonů,
- **náklady fixní** – zůstávají neměnné i při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů nebo využití kapacity.

Členění nákladů k objemu výkonů vyjadřuje obrázek 9.

Obrázek 9: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>18</sup>

<sup>18</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 60.

## 2.6.2 Variabilní náklady

Nejsnáze kvantifikovatelnou část variabilních nákladů tvoří náklady **proporcionální**. Předpokladem při jejich řízení je, že náklady připadající na jednotku jsou **konstantní** a jejich celkový objem roste úměrně s počtem výkonů:

- všechny jednicové náklady,
- část režie dle stupně využití kapacity.

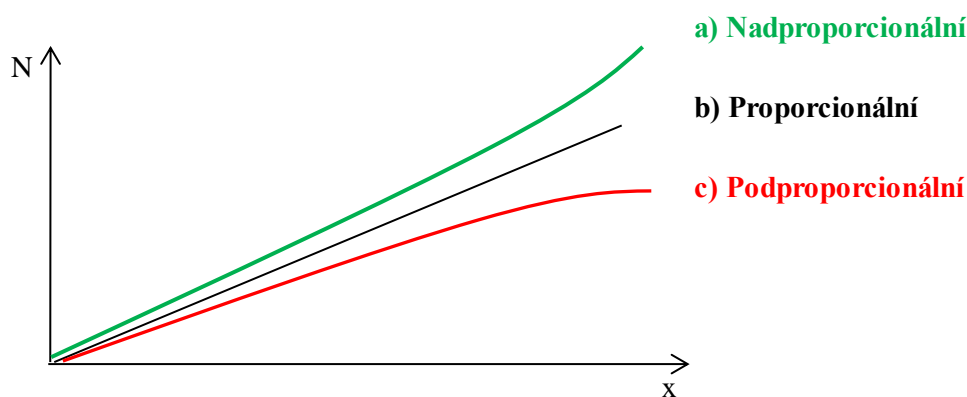
Častý typ jsou **podproporcionální** náklady, které rostou zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů:

- náklady na opravy a údržbu strojního zařízení k počtu výrobků,
- spotřeba elektrické energie jako paušál a hodinová spotřební sazba.

Méně častý typ jsou **nadproporcionální** náklady (viz obrázek 10), které se mohou považovat za nehospodárné, mohou však na druhé straně zabránit větším ztrátám v důsledku jejich nevyužití:

- náklady na přesčasovou práci,
- náklady například na spotřebu pohonných hmot při zvýšené rychlosti.

Obrázek 10: Průběh celkových nákladů

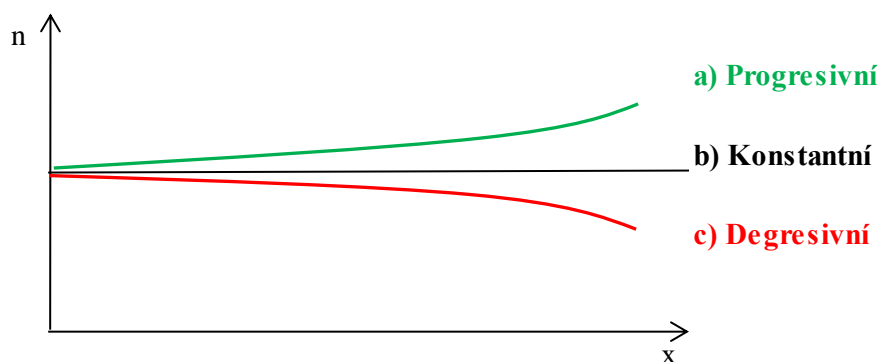


Zdroj: překresleno, 2016<sup>19</sup>

<sup>19</sup> ČERVENÝ, Josef, SKÁLOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 2003, 204 s. ISBN 80-7082-998-2, str. 63.

Průběh **průměrných nákladů** vyjadřuje následující obrázek.

Obrázek 11: Průběh průměrných nákladů



Zdroj: překresleno, 2016<sup>20</sup>

### 2.6.3 Fixní náklady

Fixní náklady jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Tyto náklady se nemění s počtem prováděných výkonů.

**Umrtné fixní náklady** (Sunk Fixed Costs) spojené často s investičním rozhodnutím:

- pořízení budovy,
- strojní zařízení,
- informační systém.

**Vyhnutelné fixní náklady** (Avoidable Fixed Costs) nejsou bezprostředně spojeny s investičním rozhodnutím:

- náklady na vytápění hal,
- časové mzdy mistrů.

### 2.6.4 Využití informací o fixních a variabilních nákladech v podniku

---

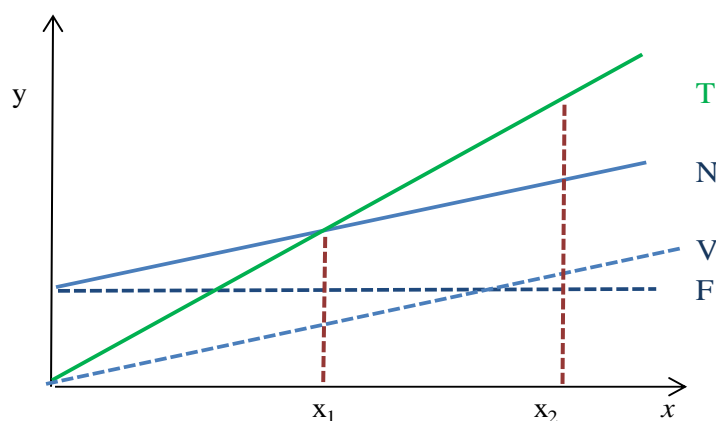
<sup>20</sup> ČERVENÝ, Josef, SKÁLOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 2003, 204 s. ISBN 80-7082-998-2, str. 63.

Přehled o závislosti nákladů na objemu výkonů je základ pro zkvalitnění hodnotového řízení v řadě oblastí podnikatelského procesu. Kvantifikace **fixních a variabilních nákladů** je v podnikové praxi využívána pro:

- tvorbu podnikových plánů,
- tvorbu tzv. dynamické kalkulace,
- rozpočtování režie na principu tzv. flexibilních rozpočtů,
- rozpočty vycházející z nulového základu (Zero Based Budgets).

Členění **nákladů na fixní a variabilní** je využíváno při řešení tzv. **rozhodovacích úloh** na existující kapacitě - tzv. úlohy CVP (Cost – náklady, Volume – objem, Profit – zisk), analýze **bodu zvratu** (objem prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady). Obrázek 12 vyjadřuje bod zvratu.

Obrázek 12: Znázornění bodu zvratu, rozpočtované úrovně zisku a marže



Zdroj: překresleno, 2016<sup>21</sup>

kde: T ...celkový objem výnosů z prodeje,  
 N...celková výše nákladů,  
 V...celková výše variabilních nákladů,  
 F...celková výše fixních nákladů,  
 $x_1$ ...bod zvratu,  
 $x_2$ ...bod žádoucí výše zisku.

**Bod zvratu** vyjadřuje, kolik jednotlivých marží pokryje celkovou výši fixních nákladů.

<sup>21</sup> PAVELKOVÁ, Drahomíra, KNÁPKOVÁ, Adriana. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. 333 s. ISBN 978-80-86131-85-6, str. 64.

$$x_1 = FN / (c_j - v_j)$$

kde:  $x_1$ ...objem prodeje v jednotkách množství, při němž se dosahuje bodu zvratu,  
FN...úhrnná výše fixních nákladů,  
 $c_j$ ...jednotková cena,  
 $v_j$ ...variabilní proporcionalní náklady vyvolané jednotkou výkonu.

**Proporcionalní náklady** souvisejí bezprostředně s prodanou jednotkou produkce, jejich návratnost je zajištěna pokud jednotková cena převyšuje tuto úroveň nákladů.

**Fixní náklady** jsou vynaloženy na zajištění výroby a prodeje výkonů jako celku. Jejich návratnost je zajištěna teprve určitým konkrétním množstvím prodaných výkonů.

Rozdíl mezi cenou a proporcionalními náklady, **marže** se skládá z:

- krycího příspěvku,
- příspěvku na úhradu fixních nákladů,
- zisku.

### 2.6.5 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady

Další náklady pro rozhodování o budoucnosti tvoří náklady **odhadované**. Jejich členění závisí na míře jejich vlivu na zvažovanou variantu.

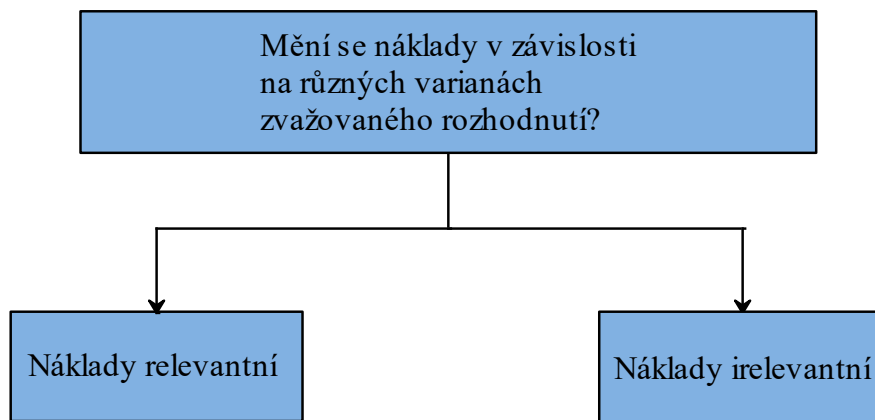
Členění těchto nákladů je znázorněno na obrázku 13.

**Relevantními náklady** jsou označovány náklady důležité z hlediska daného rozhodnutí. Při různých variantách se mohou měnit.

**Irelevantní náklady** jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, změna varianty nemá vliv na jejich výši.

**Rozdílové náklady** jsou zvláštní formou relevantních nákladů, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Obrázek 13: Náklady z hlediska důležitosti pro danou variantu



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>22</sup>

### 2.6.6 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady jsou charakterizovány jako „ušlé výnosy“, o které podnik přichází tím, že neuskutečňuje určitou alternativu dalšího vývoje. Příčinou je omezenost ekonomických zdrojů podniku, která neumožňuje využití všech alternativ.

### 2.6.7 Náklady vázané k rozhodnutí

Tyto náklady vznikají v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. Souvisí s vývojem a konstrukčním, respektive technologickým řešením výrobků.

Dle empirických průzkumů:

- úroveň těchto nákladů činí 80-85 % všech nákladů, které jsou vynaloženy za dobu životnosti produktu,
- náklady efektivně vynaložené ve fázi vývoje a přípravy produktu se mohou až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti podniku.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5.aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1, str. 66.

<sup>23</sup> POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9, str. 69.

## 3 Kalkulace

Kalkulace je základní nástroj řízení z pozice managementu po linii výkonů. Kalkulace je historicky nejstarší a v současné době nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení. Kalkulace je také stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu.

Kalkulace je využívána ve **třech základních významech** jako:

- činnost pro stanovení nákladů na výkon,
- výsledek této činnosti,
- část informačního systému podniku, tvořící součást manažerského účetnictví.

### 3.1 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace je způsob stanovení předpokládané, následně skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon:

- kalkulace **dělením** (prostá, s poměrovými čísly),
- kalkulace **přirážková** (sumační, diferencovaná).

Metoda kalkulace je závislá na:

- **předmětu** kalkulace,
- **přiřazování** nákladů předmětu kalkulace,
- **struktuře** nákladů, stanovující náklady na kalkulační jednici.

#### 3.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které se v podniku vyrábí nebo provádí v závislosti na rozsah sortimentu či složitost podnikatelského procesu. V podnicích se širokým sortimentem podobných výrobků se stejnou technologií provedení, se kalkulují náklady jen pro nejdůležitější druhy výkonů.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> LANDA, Martin, POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press. 2008. ISBN 978-80-251-1996-9, str. 264.



**Předmět kalkulace je vymezen:**

- kalkulační jednicí,
- kalkulovaným množstvím.<sup>25</sup>

### 3.1.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

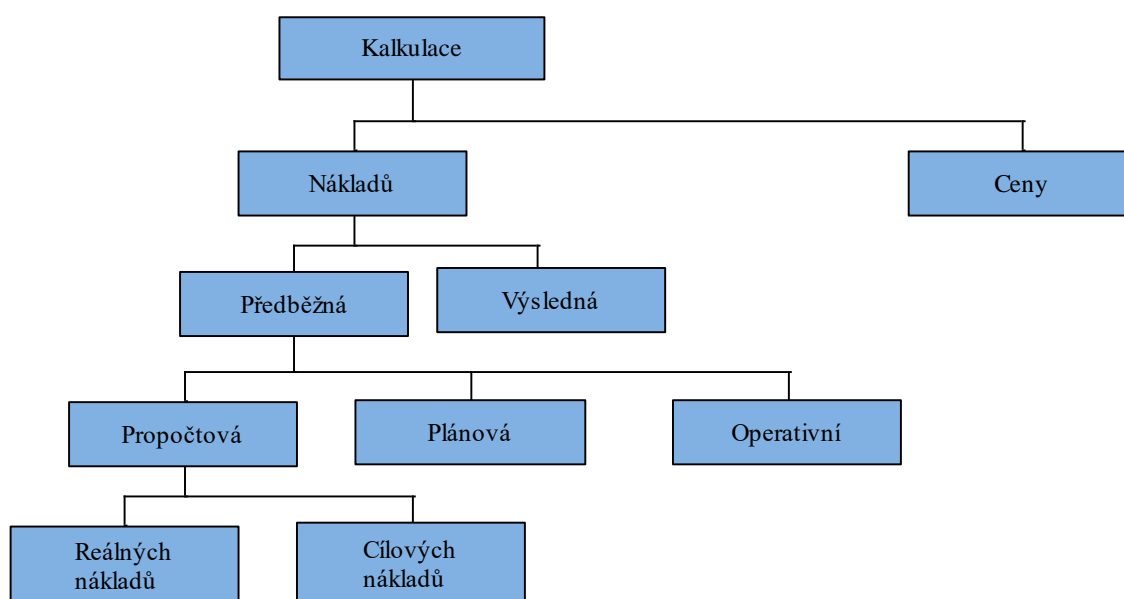
Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?

- Náklady **jednicové** a **režijní** (dle způsobu stanovení nákladového úkolu),
- náklady **variabilní** a **fixní**,
- **relevantní** a **irelevantní**.

### 3.2 Kalkulační systém

Na obrázku 14 je zachycen vztah nákladů na kalkulační jednici a časový horizont.

Obrázek 14: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití.



Zdroj: překresleno, 2016<sup>26</sup>

<sup>25</sup> FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0, str. 126.

<sup>26</sup> SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1, str. 147.

### 3.2.1 Předběžná kalkulace

Předběžná kalkulace je zpravidla sestavována **propočtem** pomocí částečně známých údajů, popřípadě **odhadem** neznámých údajů nebo normováním.

#### 3.2.1.1 Propočtová kalkulace

Obecným úkolem propočtové kalkulace je na základě zjištěných podkladů předběžně posoudit efektivnost nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu.

Měla by být **podkladem pro vyjádření nákladové náročnosti sledovaného výkonu a pro zpracování cenové nabídky** pro vstup na trh. Tento přístup se nazývá **kalkulace cílových nákladů** (Target Costing), jejímž cílem je být při prodeji výkonu přiměřeně úspěšný. Sestavuje se zpravidla současně s technickým upřesněním výrobku nebo výkonu. Příklad propočtové kalkulace je vyjádřen v tabulce 2.

Tabulka 2: Propočtová kalkulace nově zaváděného výrobku

Kalkulovaná položka		Kč
<b>Cena výrobku</b>		<b>3 000</b>
Variabilní náklady výrobku	-	1 900
<b>Marže</b>		<b>1 100</b>
Fixní náklady výrobku (výzkum, vývoj, příprava výroby)	-	100
<b>Hrubé výrobkové rozpětí</b>		<b>1 000</b>
Fixní náklady podniku: výrobní režie	-	500
zásobovací režie	-	40
prodejní režie	-	60
správní režie	-	100
<b>Kalkulovaný zisk</b>		<b>300</b>
<b>Nákladová rentabilita</b> $(300:2\,700)*100$		<b>11,11 %</b>
<b>Výnosová rentabilita</b> $(300:3\,000)*100$		<b>10,00 %</b>
<b>Obrat vloženého kapitálu</b> (podíl nákladů a průměrné výše kapitálu vázaného ve společnosti)		<b>2,00</b>
<b>Výnosnost vázaného kapitálu</b> (zisk před zdaněním /průměrná výše kapitálu vázaného ve společnosti, součin nákladové rentability a obratu vloženého kapitálu)		<b>22,22 %</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>27</sup>

<sup>27</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 149.

### 3.2.1.2 Plánová kalkulace

Plánové kalkulace se neprovádí pro jednorázovou zakázku, mají význam pro výkony prováděné v delším časovém horizontu.

**Plánové kalkulace** mají podobu:

- dílčích informací jednoho časového období, např. 1 roku,
- celkových informací o celém období, na které se kalkulace tvoří.

**Plánové kalkulace** slouží jako:

- podklad plánování ekonomických informací (plány nákladů, výnosů, zisku),
- přehled o přímých a nepřímých nákladech ve vztahu k plánovaným změnám,
- nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů,
- nástroj pro vymezení dosažených nákladů výroby.

### 3.2.1.3 Operativní kalkulace

**Operativní kalkulace** jsou využívány zejména při stanovování úkolů výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Mění se s měnícími se podmínkami a jsou sestavovány v položkách přímých nákladů.

V procesu výroby může dojít ke **změně podmínek**, jako např.:

- změna dodavatele materiálu,
- změna ceny nakupovaného materiálu,
- opožděná dodávka nového zařízení pro úsporu materiálu a mezd.<sup>28</sup>

Úkoly **operativních kalkulací**:

- uplatnění **rozdílových metod**, které porovnávají skutečně vynaložený náklad v okamžiku spotřeby ekonomického zdroje,
- kontrola zajištěnosti ročního plánu nákladů,
- sloužit jako podklad pro cenová vyjednávání s odběrateli či jednání o změně objemu a sortimentu vyráběných produktů, a to při neakceptování cen trhem.

---

<sup>28</sup> ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2, str. 99.

### 3.2.2 Výsledná kalkulace

Výsledné kalkulace jsou zejména nástrojem následné kontroly hospodárnosti. Jejich pomocí lze zjistit skutečně vynaložené náklady, a to v průměru na jednu jednotku výkonů za sledované období. Kvalita vypovídací hodnoty se zvyšuje úměrně s délkou výrobního cyklu, a to především u **zakázkové výroby**. Příklady viz tabulka 3 a 4.

Tabulka 3: Příklad podkladů pro zjištění výsledné kalkulace

Kalkulovaná položka	Objem výroby a vynaložené náklady			
	říjen	listopad	prosinec	4. čtvrtletí
<b>Objem výroby (ks)</b>	<b>8 450</b>	<b>8 500</b>	<b>7 550</b>	<b>24 500</b>
Přímý jednicový materiál a polotovary (Kč)	11 162 000	11 232 000	9 970 000	32 364 000
Přímé jednicové mzdy včetně SZP (Kč)	3 750 000	3 770 000	3 350 000	10 870 000
Přímá jednicová spotřeba energie (Kč)	810 000	820 000	720 000	2 350 000
<b>Jednicové náklady celkem (Kč)</b>	<b>15 722 000</b>	<b>15 822 000</b>	<b>14 040 000</b>	<b>45 584 000</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>29</sup>

Tabulka 4: Příklad výsledné kalkulace

Kalkulovaná položka	Objem výroby a výsledná kalkulace			
	říjen	listopad	prosinec	4. čtvrtletí
<b>Objem výroby (ks)</b>	<b>8 450</b>	<b>8 500</b>	<b>7 550</b>	<b>24 500</b>
Přímý jednicový materiál a polotovary (Kč)	1 320,95	1 321,41	1 320,53	1 320,98
Přímé jednicové mzdy včetně SZP (Kč)	443,79	443,53	443,71	443,67
Přímá jednicová spotřeba energie (Kč)	95,86	96,47	95,36	95,92
<b>Jednicové náklady celkem (Kč)</b>	<b>1 860,60</b>	<b>1 861,41</b>	<b>1 859,60</b>	<b>1 860,57</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>30</sup>

V podmínkách hromadné výroby s anonymním konečným zákazníkem se **výsledná** kalkulace používá jako nástroj **analýzy vzniklých odchylek** od těch plánovaných.

<sup>29</sup> ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.3, str. 81.

<sup>30</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 156.

Význam **výsledných kalkulací** je větší u **delších výrobních cyklů**, např.:

- zakázkový typ finálního produktu,
- stavební výroba,
- činnost projekčních, výzkumných a vývojových pracovišť,
- činnost auditorských firem.

Při realizaci těchto zakázek dochází ke změnám v jejich průběhu, což zvyšuje nároky na ověření jejich reálného průběhu. Na druhé straně delší doba provádění umožňuje:

- ještě v průběhu zakázky reagovat na skutečný průběh nákladů,
- činit opatření ke snížení nákladové náročnosti,
- jednání se zákazníkem o úpravě ceny.

V podmínkách **hromadné a sériové výroby** s krátkým výrobním cyklem pro neznámého konečného spotřebitele mají výsledné kalkulace výrobku nižší vypovídací schopnost.

Příklady:

- produkce obuvi,
- produkce domácích elektrospotřebičů,
- výroba a montáž počítačů.

Řízení **hromadné a sériové výroby** je založeno zpravidla na jiných principech. Běžná a následná kontrola je proto orientována na zjištění a analýzu **odchylek** mezi skutečnou a předem stanovenou úrovní celkových vynaložených nákladů.

Příkladem zjištěných **odchylek** mohou být např.:

- odchylky vyvolané nákupem dražšího materiálu (odpovědnost střediska),
- odchylky mezi skutečnou a normovanou výší spotřeby materiálu (odpovědnost příslušného výrobního útvaru).<sup>31</sup>

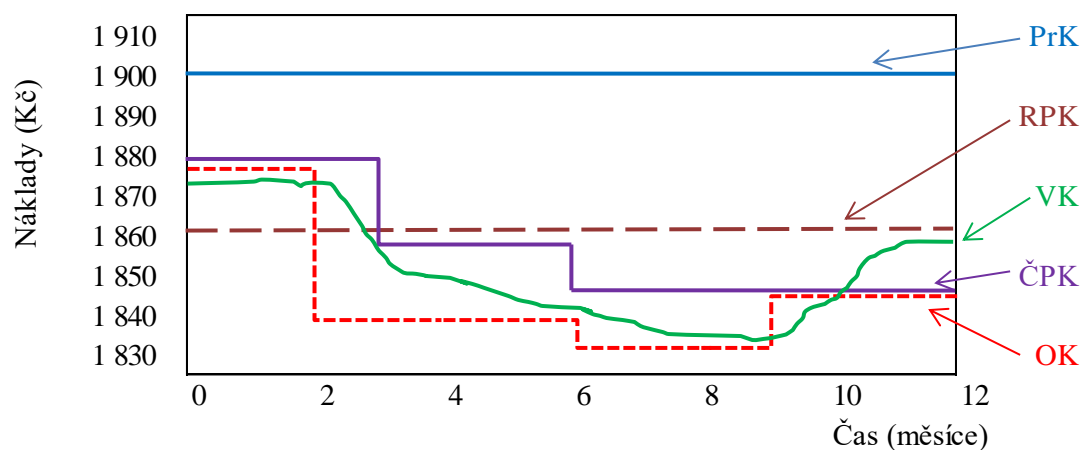
---

<sup>31</sup> HRADECKÝ, Mojmir, KRÁL, Bohumil. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5, str. 55.

Odchytky finálního výkonu slouží jako informace pro následnou kontrolu nákladové náročnosti jednotlivých produktů. Jelikož se jedná zpravidla o krátký výrobní cyklus, tato informace již nepřináší relevantní podklady pro řízení výroby v reálném čase.

Následující obrázek 15 vyjadřuje **vzájemný vztah** jednotlivých typů kalkulací. Náklady vyjádřené v Kč jsou celkové jednicové náklady zjištěné jako podíl celkových nákladů, vynaložených v jednotlivých časových obdobích a celkového objemu výroby v těchto obdobích.

Obrázek 15: Schéma vztahů jednotlivých druhů kalkulací



Zdroj: překresleno, 2016<sup>32</sup>

- kde: Prk...propočtová kalkulace,  
 RPK...roční plánovaná kalkulace,  
 ČPK...čtvrtletní plánovaná kalkulace,  
 OK...operativní kalkulace,  
 VK...výsledná kalkulace.

<sup>32</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 157.

### 3.2.3 Kalkulace ceny

Relativně samostatnou část rozhodovacích procesů tvoří **kalkulace ceny**. Ta se liší od kalkulační nákladů tím, že:

- obsahuje předpokládaný zisk,
- zobrazuje předpokládané nebo skutečně dosažené náklady,
- zobrazuje návratnost nákladů,
- a tvorbu zisku ve formě výnosů.

Při stanovení ceny musí podnik akceptovat podmínky tržního hospodářství, kde dochází ke střetu:

- stanovené maximální hranice odběratele, který chce zajistit svoji výnosnost,
- stanovené hranice podniku pro udržení a rozvoj podnikání ve formě plánovaného zisku.

### 3.3 Využití kalkulační v řízení

V praxi může docházet ke značným odchylkám mezi skutečnou reží a plánovanou reží. Důvodem je nezohledněné využití kapacity zařízení nebo hospodárnost jeho využití.

#### 3.3.1 Minimalizace odchylek mezi skutečnými a plánovanými režijními náklady

Podíl fixních nákladů na jednotku výkonu může být poměrně dost rozdílný. Fixní náklady jsou přiřazovány jednotce výkonu dle předpokládaného objemu výkonu.

To pak má za důsledek:

- chybné rozhodnutí o tom, jaký sortiment se bude vyrábět,
- chybné hodnocení hospodárnosti využití zařízení (fixní náklady - odpisy),
- chybné hodnocení odpovědnosti za využití kapacity.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2, str. 101.

### 3.3.2 Kalkulace variabilních nákladů

U **kalkulací variabilních nákladů** jsou fixní náklady odděleny od nákladů variabilních. Důvodem je skutečnost, že pouze variabilní náklady jsou příčinně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu.

**Fixní náklady** jsou pak brány jako nedělitelný celek, který byl vynaložen pro zajištění podnikání v určitém objemu a v určitém časovém období.

Pak se i jeho úhrada bere jako celek, který se musí uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje výkonu a součtem variabilních nákladů prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje.

V **řízení hospodárnosti** v podniku má odloučení **fixních a variabilních nákladů** význam pro:

- dosažení stanoveného úkolu s co nejmenší odchylkou od kalkulovaného výkonu,
- řízení fixních nákladů při optimálním využití kapacit.

Správné **sestavení kalkulací** je důležité zejména proto, že trh klade stále náročnější požadavky:

- odběratelé si žádají buď jedinečné výrobky, nebo alespoň odlišnost každého výrobku či omezení četnosti vyráběných kusů,
- odběratelé si žádají vyšší kvalitu výrobků i služeb,
- zkracuje se doba životnosti výrobku, tím vzrůstá potřeba častější obnovy,
- dochází k minimalizaci zásob,
- na výrobce je vyvíjen tlak na častější dodávky, v obměněném sortimentu,
- výrobci i obchodníci neobhospodařují velké skladovací prostory,
- různý sortiment výkonů na jednom místě.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2, str. 102.



### 3.3.3 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

V dnešní době se podmínky tržního prostředí rychle mění, proto kalkulované náklady se člení podle:

- způsobu stanovení nákladového úkolu (jednicové a režijní náklady),
- závislosti na objemu výkonů (variabilní a fixní),
- toho, zda jejich výše bude ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace (relevantní a irelevantní).

**Metody** výpočtu kalkulací:

#### 1) Kalkulace dělením:

- prostá,
- s poměrovými (ekvivalenčními) čísly.

#### 2) Kalkulace přirážková:

- sumační,
- diferencovaná.<sup>35</sup>

Metoda **odděleného řízení fixních a variabilních nákladů** není pouze informační postup manažerského účetnictví, ale využívá efekty odpovědnosti při zajišťování podnikových aktivit a činností.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7, str. 61.

<sup>36</sup> KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005, 475 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-726-1131-3, str. 165.

## 4 Představení společnosti Europap, spol. s r.o.

Velkoobchod speciálními a tiskovými papíry, zpracovatel papíru.

Obrázek 16: Logo společnosti



Zdroj: interní materiály společnosti Europap, spol. s r.o., 2016

### 4.1 Základní údaje

Firma Europap, spol. s r.o., je právnická osoba, společnost s ručením omezeným. Vznikla dne 25. června 1992 a v současné době sídlí v Plzni, v ulici Nepomucká 202.

Tabulka 5: Základní údaje

Obchodní jméno:	Europap, spol. s r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
IČO:	45349908
Sídlo:	Plzeň, Nepomucká 202, PSČ 326 00
Datum zahájení činnosti:	25. června 1992
Splacený základní kapitál:	1 000 000 Kč

Zdroj: interní materiály společnosti Europap, spol. s r.o., 2016

#### Statutárním orgánem společnosti jsou jednatelé:

- Ing. Karel Fiala s obchodním podílem 60 %,
- Bc. Eva Fialová s obchodním podílem 20 %,
- Ing. Jiří Kůst s obchodním podílem 20 %.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Pramen: Výroční zpráva 2015

Tato společnost s průměrným počtem zaměstnanců 42, bilanční sumou 94 923 tisíc Kč a ročním obratem 63 227 tisíc Kč v roce 2015 patří do kategorie malých podniků.

Základní kapitál společnosti je 1 000 000 Kč. Předmětem činnosti firmy je především zpracování papírů a vlastní výroba výrobků z papírů, kartonů a lepenek a jejich prodej. Menší podíl (cca 10 %) tvoří nákup a prodej speciálních papírů a kartonů.

Nejčastějším způsobem zpracovávání papíru je řezání papíru z rolí na archy nebo převíjení rolí na role jiných šíří či průměrů, dle technického vybavení zákazníka. Firma Europap, spol. s r.o. papír jednak nakupuje a zpracovaný dále prodává na tuzemském trhu nebo zpracovává papír dodaný, z větší části pro německé výrobce papíru.

Drobnými výrobky z papírů a lepenek jsou například poznámkové bločky pro kancelářské účely nebo psací a kreslicí papíry a kartony pro školská a jiná dětská zařízení.

#### **4.2 Hlavní předmět činnosti**

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- kopírovací služby,
- výroba výrobků z papíru a lepenky,
- zprostředkování obchodu a služeb,
- podnikání v oblasti nakládání s odpady mimo skupinu 314.

#### **4.3 Stručná historie společnosti**

Firma Europap, spol. s r.o. byla založena v roce 1992. Původně ryze obchodní společnost působila jako velkoobchod s tiskovými a speciálními papíry.

V roce 1994 podepsala firma desetiletou smlouvu o spolupráci se zahraničním partnerem na zpracování 2 800 tun papíru ročně. Součástí smlouvy byl dlouhodobý pronájem řezačky papíru a zaškolení obsluhy stroje. Vhodné prostory k pronájmu našla firma v objektu Plzeňské věznice, kde byla podmínka zaměstnávat odsouzené ve výkonu trestu. Výrobní kapacita nového stroje převyšovala objem smluvních zakázek, proto volná výrobní kapacita byla využita pro řezání papíru pro tuzemský trh. Následně byla zavedena výroba drobných výrobků z papírů, kartonů a lepenek. V pronajaté hale se nacházela malá

knihařská dílna pro ruční vazbu knih a časopisů. Shodou okolností byli mezi odsouzenými vyučení knihvazači. Firma proto využila možnosti v této činnosti pokračovat. Brzy získala většího zákazníka ze sousedního Německa, který technologické zařízení dílny ještě doplnil o další stroje a nástroje a tím bylo možno zaměstnat dalších 15 pracovníků. Tři roky před koncem desetileté smlouvy s Plzeňskou věznicí začala firma připravovat projekt na výstavbu nových výrobních prostor na zakoupeném pozemku v městské části Plzeň-Bručná. V předpokládaném časovém harmonogramu se však nepodařilo vyřídit stavební povolení, proto firma dne 8. června 2006 zakoupila v aukci výrobní areál firmy Forward Plast v Plzni-Černicích. Po nutných úpravách a přístavění výrobní haly, firma přestěhovala veškeré výrobní zařízení, skladové zásoby a kanceláře. To vše do konce ledna 2007 v celkovém objemu 160 kamionů. Na jaře roku 2007 byla postavena druhá část výrobní haly, byla zakoupena starší řezačka papíru Strecker, převíječka papíru Vorwald a několik dalších menších technologických zařízení z likvidované továrny ve Švýcarsku. Současně byl zpracován projekt na vytvoření 67 nových pracovních míst, na který byla od Úřadu práce v Plzni získána dotace ze státního rozpočtu ČR a Evropského sociálního fondu. V prosinci roku 2007 byla zakoupena automatická balicí linka malých formátů, která značně zvýšila produktivitu práce. Rok 2008 byl začátkem krize i pro tuto společnost, hlavní zahraniční zákazník změnil svůj výrobní program a přestal využívat u firmy zpracovatelské služby, musel být redukován počet zaměstnanců. Přesto v roce 2010 bylo pomocí investičního úvěru vybudováno dalších 1 200 m<sup>2</sup> výrobně skladových ploch.

#### **4.4 Novodobá historie a současná situace společnosti**

Rozhodnutí o další investici v době krize bylo velmi riskantní, v roce 2011 firma dokonce poprvé v historii vykazovala ztrátu. V dalším roce 2012 došlo k mírnému oživení na trhu a na konci roku 2013 získala firma Europap, spol. s r.o. na základě svých zpracovatelských kompetencí smlouvy o spolupráci od dvou evropských výrobců papíru.

V současné době, po dokončení úprav areálu, má firma k dispozici:

- 5 000 m<sup>2</sup> výrobních ploch,
- 4 200 m<sup>2</sup> zastřešených skladovacích ploch,
- 1 500 m<sup>2</sup> v kancelářských a ostatních budovách.

V areálu firmy je vybudována **maloobchodní prodejna** s veškerým sortimentem.

Firma Europap spol. s r.o. se stále snaží o svůj rozvoj, od svého vzniku realizovala řadu **investičních výdajů**, což zobrazuje následující tabulka 6.

Tabulka 6: Přehled investičních výdajů na rozvoj firmy v letech 1996-2015

Předmět (v tis. Kč)	Leasing	Úvěr	Vlastní zdroje	Celkem
Stroje, přístroje a zařízení	16 233	30 594	7 861	54 688
Dopravní a manipulační prostředky	14 226	1 487	198	15 911
Stavební práce	0	31 660	0	31 660
<b>Celkem</b>	<b>30 459</b>	<b>63 741</b>	<b>8 059</b>	<b>102 259</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>38</sup>

#### 4.5 Portfolio výrobků a služeb

Odbyt výrobků a služeb zajišťuje prodejní oddělení včetně obchodních zástupců, kteří denně navštěvují zákazníky po celé České republice.

##### Portfolio produktů a služeb společnosti tvoří:

- zpracování a skladování papíru pro tuzemské i zahraniční zákazníky,
- prodej tiskových papírů z vlastního zpracování,
- prodej speciálních tiskových papírů,
- prodej balicích papírů,
- výrobky z papírů, kartonů a lepenek,
- převíjení rolí papíru do šíře 2 400 mm,
- balení rolí o šíři 200-2 100 mm,
- řezání a balení malých formátů papírů A4, A3,
- řezání nestandardně velkých formátů papírů, např. na billboardy,
- balení drobných výrobků do smršťovací folie,
- ruční vazba knih a časopisů.

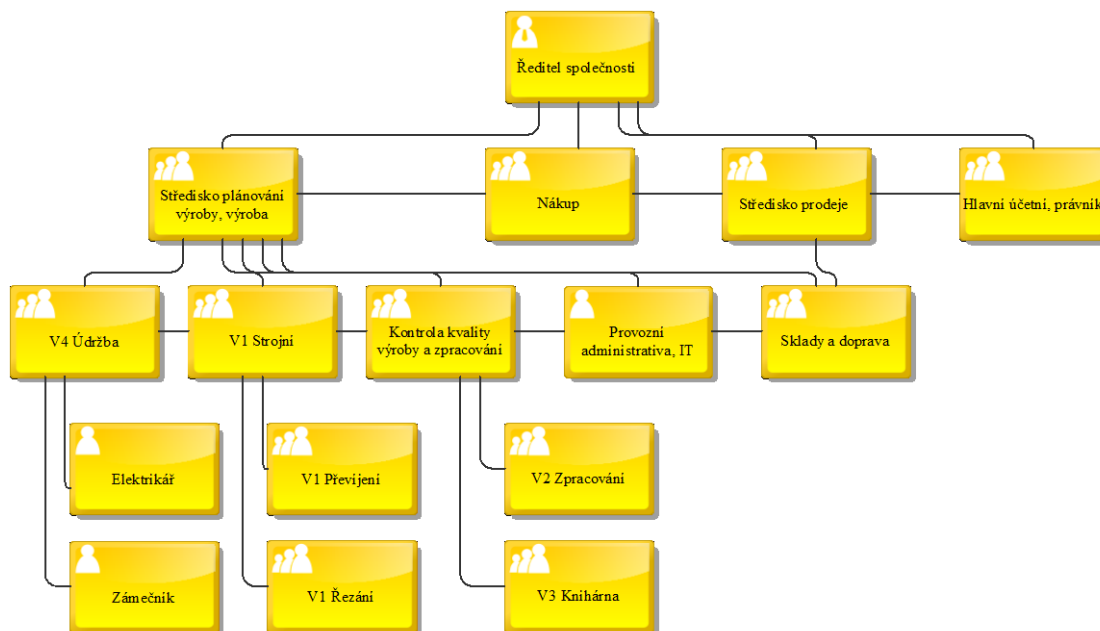
---

<sup>38</sup> Firma Europap spol. s r.o.

## 4.6 Organizační struktura podniku Europap, spol. s r.o.

Následující obrázek 17 vystihuje organizační schéma společnosti.

Obrázek 17: Schéma společnosti Europap, spol. s r.o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>39</sup>

Ve firmě je zaveden víceliniový systém, někteří podřízení dostávají příkazy z více nadřízených míst, které spolu navzájem komunikují. Tento systém se ve firmě Europap, spol. s r.o. osvědčil. Zavedený řád informačních toků zabezpečuje optimální organizaci veškerých činností v dané společnosti.

Přestože firma Europap, spol. s r.o. není dosud certifikována některou z norem ISO, prakticky se v souladu se základními principy řízení kvality řídí. K zavedení těchto základních zásad řízení kvality došlo ve firmě přirozenou cestou s příchodem zahraničních zakázek, kde dodržování těchto norem je vyžadováno. Základem **řízení** je zaměření se na spokojeného zákazníka, což zvyšuje konkurenceschopnost firmy. Důraz je kladen také na vztahy s dodavateli a zaměstnanci. K tomu jsou vypracovány vnitropodnikové směrnice a předpisy, které nahrazují některé certifikované normy ISO. Pro lepší znázornění jsou využívány například vývojové diagramy (viz příloha A).

<sup>39</sup> Firma Europap spol. s r.o.

## 4.7 SWOT analýza společnosti

SWOT analýza je zkoumání a vyhodnocení vnitřního a vnějšího prostředí firmy.

### Vnitřní prostředí:

- silné stránky (Strengths),
- slabé stránky (Weaknesses).

### Vnější prostředí:

- příležitosti (Opportunities),
- hrozby (Threats).<sup>40</sup>

### Silné stránky:

- portfolio zpracovatelských možností, na tuzemském trhu konkurenceschopná strojová vybavenost,
- volná výrobní kapacita, krátké zpracovatelské lhůty,
- stabilní a zkušený střední management, kladen důraz na zvyšování jeho kvalifikace,
- firma má výbornou dopravní obslužnost.

### Slabé stránky:

- závažná porucha stroje by způsobila nedodržení termínu zakázek,
- možná ztráta zákazníka,
- firma málo investuje do marketingu,
- motivační systém odměňování pracovníků ve výrobě,
- vysoká zadluženost firmy.

### Příležitosti:

- získání nových zahraničních zákazníků,
- dotace a vládní programy na podporu podnikání malých a středních podniků; společnost již v minulosti čerpala z unijních peněz, má zkušený projektový tým,
- získání nových tuzemských zákazníků odchodem konkurence z trhu,
- dobré vztahy se zahraničními dodavateli, exkluzivní zastoupení v ČR.

---

<sup>40</sup> SOLOMON, Michael R, MARSHALL, Greg W, STUART, Elnora W. *Marketing očima světových marketing manažerů*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006, [24], vi, 572 s. Business books (Computer Press). ISBN 80-251-1273-X, str. 38.

### Hrozby:

- růst cen materiálu a energií,
- nereálnost zvýšení prodejních cen, silná konkurence v oboru, tlak na snižování cen,
- přetrvávající oslabení Kč vůči € (intervence ČNB, nákup materiálu v zahraničí),
- nedodržení dodacích lhůt obalových materiálů.

Na obrázku 18 je zpracovaný diagram analýzy silných a slabých stránek firmy Europap, spol. s r.o. v programu smartdraw.

Obrázek 18: Diagram SWOT firmy Europap, spol. s r.o.

SWOT analýza		
	<i>Silné stránky</i>	<i>Slabé stránky</i>
<i>Interní faktory</i>	● Zpracovatelské možnosti	● Porucha stroje
	● Volná výrobní kapacita	● Marketing
	● Zkušený management	● Motivační systém odměn
	● Dopravní obslužnost	● Vysoká zadluženost
<i>Externí faktory</i>	<i>Příležitosti</i>	<i>Hrozby</i>
	● Noví zahraniční zákazníci	● Růst cen materiálů a energií
	● Dotace	● Nízké ceny konkurence
	● Odchod konkurence z trhu	● Oslabení Kč
● Vztahy s dodavateli	● Dodací lhůty obalů	

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>41</sup>

<sup>41</sup> Zpracováno pomocí programu SMARTDRAW. *Swot- analysis- software* [online]. [cit. 13.2.2016]. Dostupné z: <http://www.smartdraw.com/swot-analysis/swot-analysis-software.htm?id=136722&gclid=CMfao-DJksc CFSLnwgod1R4Emw>



## 5 Finanční analýza společnosti

Hlavním úkolem finanční analýzy je poskytování informací o finančním zdraví podniku. Je to nástroj finančního řízení, slouží jako podklad pro správná rozhodnutí. Podkladem pro výpočty jsou interní doklady společnosti (viz přílohy B, C, D, E).

Analýza je provedena za uplynulé období pěti let 2011–2015.

### 5.1 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability charakterizují úspěšnost analyzované firmy. Měří schopnost podniku vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku s použitím investovaného kapitálu. V následující souhrnné tabulce 7 jsou vypočteny vybrané ukazatele rentability.

Tabulka 7: Ukazatele rentability (výnosnosti)

	Ukazatele	2011	2012	2013	2014	2015
1	<b>ROA</b> -Rentabilita celk. aktiv (EBIT/AKT)	1,79 %	3,37 %	2,61 %	3,72 %	2,96 %
2	<b>ROCE</b> -Rentabilita kapitálu	2,88 %	5,76 %	4,73 %	7,05 %	5,83 %
3	<b>ROE</b> -Rentabilita vl. kapitálu (ČZ/VK)	4,57 %	4,84 %	3,13 %	6,92 %	4,53 %
4	Rentabilita z vlastních fin. zdrojů (CF/VK)	18,37 %	17,12 %	15,38 %	19,30 %	17,22 %
5	Rentabilita tržeb <b>ROS</b> (ČZ/T)	2,23 %	2,32 %	1,35 %	3,11 %	2,19 %
6	Mzdová náročnost tržeb (mzdy/tržby)	14,06 %	13,28 %	13,54 %	15,31 %	14,90 %

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokladů firmy Europap, spol. s r.o. a postupů<sup>42</sup>

**Rentabilita celkových aktiv ROA** vyjadřuje výnosnost aktiv, neboli jaká část zisku byla vygenerována z investovaného kapitálu, respektive z celkových aktiv. Znamená to efektivitu využití investovaného kapitálu. Čím vyšší je jeho hodnota, tím je to lepší pro hodnocení rentability firmy.

---

<sup>42</sup> KISLINGEROVÁ, Eva, HNILICA, Jiří. *Finanční analýza krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 135 s. ISBN 978-80-7179-713-5, str. 31.

**Rentabilita kapitálu ROCE** (Return on Capital Employed) neboli výnosnost dlouhodobého investovaného kapitálu měří, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním podnik dosáhl z jedné investované koruny.

**Rentabilita vlastního kapitálu ROE** (Return on Equity) měří efektivnost využívání vlastního kapitálu. Ukazuje, kolik Kč zisku připadá na 1 Kč vloženou do podniku vlastníky. Konkrétně 1 Kč v roce 2015 přinesla 0,0453 Kč zisku.

**Rentabilita tržeb ROS** (Return on Sales) označuje, kolik korun čistého zisku připadá na jednu korunu tržeb.

**Mzdová náročnost tržeb** určuje částku, která byla z jedné koruny tržeb vložena do mezd. Konkrétně v roce 2015 to byla částka 0,1490 Kč.

## 5.2 Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity pomáhají sledovat, jak je daný podnik efektivní při využití svých zdrojů. V tabulce 8 jsou uvedeny hodnoty výpočtů dob obratu aktiv, zásob, pohledávek a závazků společnosti Europap, spol. s r.o.

Tabulka 8: Ukazatele aktivity (doby obratu a inkasa ve dnech)

	Ukazatele	2011	2012	2013	2014	2015
1	Obrat <b>aktiv</b> (T/AKT)	0,58	0,62	0,68	0,69	0,67
2	Obrat <b>zásob</b> (T/zásoby)	2,62	3,03	2,84	2,96	2,85
3	Doba <b>obratu aktiv</b> (AKT/(T/360))	624	584	526	518	540
4	Doba <b>obratu zásob</b> (ZÁS/(T/360))	137	119	127	122	126
5	Doba <b>inkasa pohledávek</b> (POHL/(T/360))	40	51	32	34	33
6	Doba <b>úhrady krátkodobých závazků</b> (KZ/(T/360))	52	60	53	49	45

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokladů firmy Europap, spol. s r.o.

**Obrat aktiv** vykazuje mírně zvyšující trend až do roku 2014, to koreluje se snižujícími se hodnotami **doby obratu aktiv**, vyšší hodnoty jsou příznivé pro využívání svých aktiv.

**Obrat zásob** vyjadřuje, kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku až po opětný nákup zásob. Spíše rostoucí trend hodnot ukazuje na zlepšující se využití zásob. Klesající hodnoty **doby obratu zásob** vyjadřují zkracující se dobu, kdy podnik váže zásoby ve svém majetku. Je to doba, za kterou se zásoby přeměňují na hotové peníze.

**Doba inkasa pohledávek** by měla odpovídat průměrné době splatnosti pohledávek. Hodnoty ve sledovaném období kolísají, přesto mají příznivou klesající tendenci. Doba obratu pohledávek je počet dnů, po který jsou zákazníci firmě dlužní, je to doba mezi prodejem a inkasem peněz.

**Doba úhrady krátkodobých závazků** by měla být vyšší než doba inkasa pohledávek, výsledky analýzy vykazují správný poměr i vývoj.

### 5.3 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti sledují vztah mezi cizími a vlastními zdroji. Ukazatelé 1 až 4 v tabulce 9 vycházejí z rozvahy, ukazatelé 5 až 6 z výkazu zisku a ztráty. Ukazatele zohledňují skutečnou schopnost firmy krýt **náklady** na cizí úročený kapitál. Východiskem ukazatele bývá zisk před úroky a zdaněním EBIT k nákladovým úrokům, kdy je-li tato hodnota rovna 1, ke krytí nákladových úroků je zapotřebí celého zisku. Doporučené je trojnásobné krytí ziskem.<sup>43</sup>

Tabulka 9: Ukazatele zadluženosti (dlouhodobé finanční rovnováhy)

	Ukazatele	2011	2012	2013	2014	2015
1	Equity Ratio (VK/AKT) koeficient samofinancování	28,14 %	29,64 %	29,55 %	30,27 %	31,08 %
2	Debt Ratio I. (CZ/AKT)	71,86 %	70,42 %	70,45 %	68,80 %	67,79 %
3	Debt Ratio II. ((CZ+OP)/AKT)	71,86 %	70,42 %	70,45 %	68,80 %	67,79 %
4	Debt Equity Ratio (CZ/VK) míra zadluženosti	2,55	2,38	2,38	2,20	2,18
5	Úrokové krytí I. (EBIT/úroky)	0,77	1,74	1,55	2,36	1,85
6	Úrokové krytí II. ((EBIT + odpisy)/úroky)	2,44	3,61	3,71	4,80	4,23

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

<sup>43</sup> KISLINGEROVÁ, Eva, HNILICA, Jiří. *Finanční analýza krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 135 s. ISBN 978-80-7179-713-5, str. 33.

**Koeficient samofinancování** (equity ratio), označován také jako ukazatel vlastnického rizika, je doplňkovým ukazatelem k celkové zadluženosti.

**Celková zadluženost** (debt ratio), označována také jako ukazatel věřitelského rizika je slabou stránkou společnosti, i přes klesající trend by se hodnoty měly pohybovat dle zlatého pravidla vyrovnání rizika pod úrovní 50 %.

**Míra zadluženosti** (debt equity ratio), nebo také jako ukazatel celkového rizika, by měla mít hodnotu vyšší než 0. Ukazatel se mění v závislosti na růstu či poklesu závazků společnosti.

**Ukazatel úrokové krytí** vyjadřuje, kolikrát je zisk vyšší než placené úroky. Je-li hodnota ukazatele rovna 1, celý zisk připadá na úhradu nákladových úroků. Hodnoty nižší než 1 vyjadřují skutečnost, že podnik není schopen pokrýt nákladové úroky ze zisku EBIT. Doporučená hodnota je vyšší než 3.<sup>44</sup>

#### 5.4 Ukazatele produktivity práce

Hodnoty produktivity práce z přidané hodnoty neboli přidaná hodnota na jednoho zaměstnance v tabulce 10 klesají s poklesem celkových tržeb. Ukazatele průměrných mezd zachycují vývoj průměrné roční a měsíční mzdy ve firmě Europap, spol. s r.o. Ke zvýšení by měl přispět nově připravovaný motivační systém odměňování.

Tabulka 10: Ukazatele produktivity práce (v tis. Kč)

	Ukazatele	2011	2012	2013	2014	2015
1	Osobní náklady k přidané hodnotě (poměr)	0,61	0,59	0,60	0,63	0,66
2	Produktivita práce z přidané hodnoty	470	452	489	496	466
3	Produktivita práce z tržeb	1 495	1 473	1 577	1 487	1 520
4	Průměrná mzda – roční	210	196	214	228	228
5	Průměrná mzda – měsíční	18	16	18	19	19

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

<sup>44</sup> HRDÝ, Milan, KRECHOVSKÁ, Michaela. *Finance podniku*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 179 s. ISBN 978-80-7357-492-5, str. 130.

## 5.5 Ukazatele platební schopnosti (likvidity)

U **ukazatelů likvidit** 4-6 v následující tabulce 11 je zřejmý klesající trend, což není pozitivní signál, je ale důležité tyto hodnoty ještě porovnat s konkurencí.

**Ukazatel kapitalizace** se v letech 2011-2012 pohybuje zhruba kolem 1, dlouhodobý majetek je tedy plně kryt dlouhodobými zdroji.

V roce 2011 překročením hranice 1 se projevil vliv finanční výpomoci.

Tabulka 11: **Ukazatele platební schopnosti (likvidity)**

	Ukazatele	2011	2012	2013	2014	2015
1	Pracovní kapitál (OA-KD), (v tis. Kč)	-9 372	-12 297	-14 451	-14 515	-14 970
2	Pracovní kapitál na aktiva ((OA-KD)/AKTIVA)	-2,81 %	-6,16 %	-8,37 %	-8,63 %	-9,40 %
3	Ukazatele kapitalizace (DM/DL.K)	1,04	1,10	1,14	1,15	1,19
4	Běžná likvidita (OA/KD)	0,93	0,86	0,83	0,80	0,79
5	Rychlá likvidita ((KrP+FM)/KD)	0,18	0,22	0,14	0,15	0,14
6	Peněžní likvidita (FM/KD)	0,013	0,002	0,004	0,002	0,002
7	Doba splatnosti krátk. závazků (KZ/(T/360)) ve dnech	52	60	53	49	45

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

**Ukazatele likvidity** vyjadřují platební schopnost podniku na základě poměru krátkodobých oběžných aktiv a krátkodobých dluhů. Tři základní stupně likvidity jsou odvozené od likvidnosti oběžného majetku.

**Běžná likvidita** (Current ratio) je nejsledovanější ukazatel, vyjadřující schopnost podniku přeměnit svůj oběžný majetek na peněžní prostředky a uhradit své krátkodobé závazky. Doporučená hodnota je 1,5-2,5.

**Rychlá likvidita** (Quick ratio) vynechává nejméně likvidní složku – zásoby, doporučené rozmezí hodnot je 1–1,5.

**Peněžní likvidita** (Immediate liquidity) by měla být vyšší nebo se rovnat 0,2.<sup>45</sup>

<sup>45</sup> HRDÝ, Milan, KRECHOVSKÁ, Michaela. *Finance podniku*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 179 s. ISBN 978-80-7357-492-5, str. 11.

## 5.6 Ekonomická přidaná hodnota (EVA)

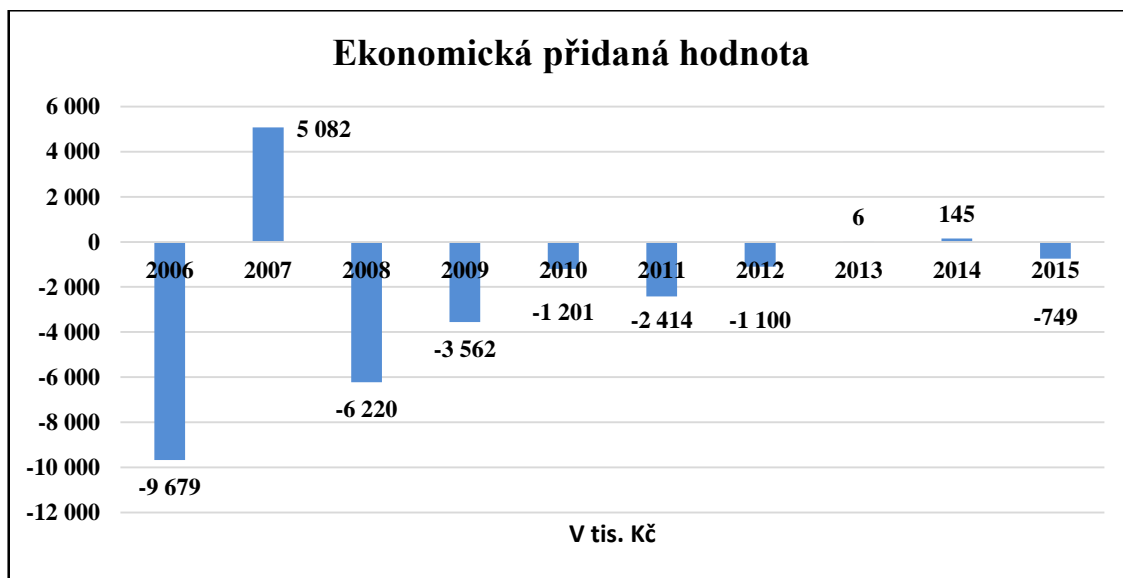
Ukazatel EVA patří mezi hlavní ukazatele **hodnoty podniku**, jeho zvyšování je základní **cíl podnikání**. Firma nebyla vždy v záporných číslech, její záměr je, se ze záporných čísel dostat. V tabulce 12 jsou vyjádřeny hodnoty pro období 2006–2015. Průběh ukazatele zobrazuje obrázek 19. Výpočet ukazatele EVA je v přílohách F a G.

Tabulka 12: Výpočet EVA na základě upravených údajů z účetních výkazů (v tis. Kč)

v tis. Kč	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
NOPAT	-7 122	10 143	-1 402	911	3 063	1 838	2 650	3 166	3 196	2 295
NOA	99 243	98 331	95 184	92 695	101 244	96 139	90 301	89 824	88 454	87 028
WACC	0,052	0,051	0,049	0,047	0,046	0,042	0,039	0,035	0,034	0,034
<b>EVA</b>	<b>-9 679</b>	<b>5 082</b>	<b>-6 220</b>	<b>-3 562</b>	<b>-1 201</b>	<b>-2 414</b>	<b>-1 100</b>	<b>6</b>	<b>145</b>	<b>-749</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>46</sup>

Obrázek 19: Vývoj ukazatele EVA (v tis. Kč) Europap, spol. s r.o. (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>47</sup>

<sup>46</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

<sup>47</sup> Zpracováno dle: KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ, Drahomíra. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 205 s. ISBN 978-80-247-3349-4.

## 6 Analýza nákladového controllingu ve firmě

**Controlling** má velký význam v poskytování informací pro vedení firmy. Přehled o jednotlivých **nákladech** společnosti usnadňuje a zdokonaluje rozhodovací procesy majitelů firmy. Důležitá data jsou získávána z:

- Informačního a účetního systému ABRA FlexiBee.
- Evidence v programu MS Excel.

### 6.1 Controllingové činnosti

Společnost Europap, spol. s r.o. je malá rodinná firma, kde **controllingové** činnosti provádí v malé míře vedoucí pracovníci nákupu, obchodu a výroby, což jsou současně jednatele a spolumajitelé firmy.

V současné době se dají **controllingové činnosti** rozdělit na oblasti:

- Plánování zpracovatelských nákladů.
- Plánování tržeb.
- Plánování údržby strojového zařízení.
- Kalkulace cen výrobků a zpracovatelských služeb.
- Sledování a analyzování odchylek od plánů.

V účetním systému ABRA FlexiBee lze přiřazovat vynaložené **náklady** jednotlivým firemním **střediskům**:

- Výroba, Plánování, Controlling, Reporting
  - V1 – Strojní.
  - V2 – Zpracování.
  - V3 – Knihárna.
  - V4 – Údržba.
- Obchod, Nákup, Prodej
  - O1 – Sklady.
  - O2 – Doprava.
  - O3 – Obchod.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Firma Europap spol. s r.o.

## 6.2 Informační a účetní systémy firmy

Firma Europap, spol. s r.o. účtuje a shromažďuje data ve dvou základních programech, a to ABRA FlexiBee a MS Excel. Velkou předností programu ABRA FlexiBee je možnost všechna data exportovat do programu MS Excel, kde je s daty možno dále pracovat.

### 6.2.1 Podnikový systém ABRA FlexiBee

Jedná se o český software, který je na trhu již 20 let a v současné době ho využívá zhruba 8 500 menších firem a živnostníků. Na obrázku 20 je logo informačního systému.

Obrázek 20: Logo informačního systému ABRA FlexiBee



Zdroj: internetové stránky ABRA<sup>49</sup>

Informační systém (IS) ABRA FlexiBee podporuje řízení firmy a evidenci podnikových procesů pokrývajících oblasti obchodu, ekonomických a účetních agend a manažerské řízení a plánování. ERP (Enterprise Resource Planning) systém ABRA FlexiBee nabízí celou řadu modulů a dalších funkčních doplňků: IS se nadále vyvíjí, je průběžně aktualizován dle legislativních změn a při technickém problému je vzdáleně podporován.

**Moduly IS ABRA FlexiBee, které využívá firma Europap, spol. s r.o.:**

- Obchodní partneři.
- Nákup a Prodej.
- Banka a Pokladna.
- Zaměstnanci a Mzdy.
- Sklady a Ceníky.
- Majetek.
- Účetnictví.

---

<sup>49</sup> ABRA. *ABRA Software* [online]. [cit. 12.2.2016]. Dostupné z: <http://www.abra.eu/informacni-systemy>



Jednotlivé moduly jsou zpřístupněny různým pracovníkům, ne každý administrativní pracovník má přístup ke všem modulům. V celém rozsahu je IS zpřístupněn spoluzakladatelům firmy a hlavní účetní.

**Obchodní partneři** – modul slouží jako přehledná evidence všech obchodních kontaktů, jejich poboček, a platební morálky. Je propojen s veřejně dostupným internetovým OR, ARES, RŽP, CEDR, DPH a s aplikací Mapy.cz.

**Nákup a prodej** – umožňuje integrovat obchodní proces od poptávek přes nabídky a pohyby zboží až k fakturaci a hlídání pohledávek.

**Banka a pokladna** – nástroj pro rychlé a automatické zpracování plateb. Plně podporuje cizí měny s automatickou aktualizací měnových kurzů a načítání výpisů.

**Mzdy** – modul obsahuje personalistiku a mzdové účetnictví. Usnadňuje výpočet mezd, jejich správné zaúčtování podle středisek i podle zákona.

**Sklady a ceníky** – modul skladové evidence s řadou nástrojů:

- Neomezený počet skladů.
- Výrobní čísla, šarže a expirace.
- Rezervace.
- Minimální množství na skladě.
- Rozpuštění nákladů na dopravu.
- Stromový katalog.
- Optimalizace skladových zásob.
- Umístění ve skladu.
- Inventura skladu.
- EKO-KOM.
- Intrastat.
- Přílohy včetně obrázků.
- Dodavatelské značení odlišné od vnitrofiremního.

**Majetek** – modul majetek a leasing slouží k evidenci dlouhodobého, drobného i leasingového majetku a pokrývá veškeré typy daňového a účetního odepisování. Dále nabízí pohodlné zadávání leasingových smluv, vytvoření splátkového kalendáře s návazností na interní doklady a přenos do plánu plateb a výpočet daňových nákladů, které pak mohou být automaticky fakturovány i zaúčtovány.

**Účetnictví** – minimalizuje pracnost zpracování dokladů, nabízí funkce:

- Automatické zaúčtování.
- Střediska, činnosti, zakázky.
- DPH a souhrnná hlášení.
- Cizí měny + duální měna pevným kurzem.
- Vzájemné zápočty.
- Automatické i ruční párování.
- Víceúrovňové zamykání dokladů.
- Intrastat, IFRS, ISPV.
- Analytické nástroje.
- Stahování kurzů.
- Automatické kurzové rozdíly.
- Integrované skenování pro snadnou archivaci původních dokladů.
- Souhrnné hlášení.

### 6.2.2 MS Excel

Modul **Výroba** sice IS ABRA FlexiBee nabízí, ale pro účely výrobního programu firmy Europap, spol. s r.o. je tento modul nevyhovující. Proto pracovníci firmy vytvořili program pro potřeby střediska VÝROBA v programu MS Excel. Tento program je vytvořen pro tři základní výrobní oblasti činnosti, pro střediska:

- V1 - Zpracování rolí papíru na řezačkách.
- V2 - Výroba drobných výrobků z papíru, kartonu a lepenek.
- V3 - Knihařské práce.

V programu pro středisko **V1 - Zpracování rolí papíru na řezačkách:**

- Zaznamenávají se vstupní data o rolích papíru (plošná hmotnost, šíře role, průměr role, počet rolí, jejich váha, nákupní cena, dopravní **náklady**, dodavatel, druh papíru a jeho obchodní název).
- Jsou zpracovány výkonové a zpracovatelské možnosti jednotlivých strojů.
- Pomocí vstupních dat lze vystavit dle požadavku obchodního oddělení výrobní příkaz, včetně výjezdových a paletových štítků.

- Zároveň se vypočítává kalkulační cena na 1 kg zpracovaného papíru, která se zadává do účetního programu jako cena vnitropodniková (viz tabulka 15).<sup>50</sup>
- Lze vypočítat dosažený pracovní výkon na příčných řezačkách papíru.

S programem pro středisko **V2 - výroba drobných výrobků z papírů, kartonů a lepenek** se pracuje obdobným způsobem. Odlišné jsou údaje o materiálu, kde není přiřazen konkrétní materiál, ale pouze jeho základní druh s obvyklou nákupní cenou. V příloze H je zobrazena kalkulace na zpracování dodaného materiálu.

Program pro středisko **V3 - Knihařské práce** umožňuje sestavit výrobní příkaz v takové kombinaci dílčích operací, které jsou nezbytné pro požadovaný výstup. Je to nejčastěji ruční vazba nebo převazba knih a časopisů, kde jsou navoleny jednotlivé úkony, které jsou předem nastaveny v určitých časových intervalech. I zde lze přiřadit spotřebovaný materiál a vystavit kalkulaci jako podklad pro vnitropodnikovou a prodejní cenu výkonu (viz příloha I).

### 6.2.3 Docházkový systém

Firma Europap, spol. s r.o. využívá již šest let docházkový systém na otisk prstu. Každý zaměstnanec pomocí prstu značí příchod do a odchod z práce. Zároveň si pomocí scanu prstu může otevřít vstupní branku do areálu podniku a vstupní dveře do výrobní haly. Stejným způsobem, ale různými prsty, se značí přerušení nebo předčasné ukončení pracovní směny. Na konci měsíce lze v tomto programu vytisknout přehledný soupis odpracovaných hodin a soupis slouží jako podklad k výpočtu výplaty (viz příloha J).

Tento systém se ve firmě osvědčil, zaměstnanci nemají problémy s jeho používáním. Jelikož je nastavena minimální doba před příchodem a po odchodu z práce, a to v nejmenším počtu šesti minut, zaměstnanci přichází včas na pracoviště a z pracoviště neodcházejí předčasně. Sumarizace odpracovaných hodin a její následný tisk je otázkou jen pár desítek minut.

---

<sup>50</sup> Firma Europap spol. s r.o.

### 6.3 Náklady firmy a jejich controlling v současnosti

Při moderním přístupu řízení **nákladů** existuje potenciál nákladových úspor, tím také dosažení lepšího hospodářského výsledku firmy.

#### 6.3.1 Členění nákladů ve firmě Europap, spol. s r.o.

**Druhové členění** vychází z výkazu zisku a ztráty a ve firmě jde o níže uvedené skupiny **nákladů**, které jsou dále členěny pomocí analytických účtů:

- Náklady vynaložené na prodané zboží.
- Výkonová spotřeba
  - spotřeba materiálu (papír v rolích, obalový materiál, náhradní díly na strojní zařízení, odborná literatura, dřevěné palety, ochranné pomůcky, elektrická energie, plyn, teplo, vodné a stočné),
  - služby (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, telefonní poplatky, poštovné, nájemné, přeprava, skládka, reklama a inzerce).
- Osobní náklady
  - mzdové náklady,
  - náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (zákonné sociální pojištění, náhrada mezd, sociální náklady).
- Daně a poplatky (daň silniční, daň z nemovitosti).
- Odpisy dlouhodobě využívaného majetku.
- Změna stavu rezerv a opravných položek (zúčtování zákonných opravných položek z provozní činnosti).
- Ostatní provozní náklady (odpisy pohledávek, pojistné majetku, odpovědnost za škodu).
- Nákladové úroky (úroky z úvěrů).
- Ostatní finanční náklady (bankovní poplatky, kurzové ztráty).

**Účelové členění** se provádí v rámci jednotlivých středisek. Účelové členění slouží jako podklad pro tvorbu kalkulací a činnost **controllera**.

### 6.3.2 Vertikální a horizontální analýza nákladů

Přehlednější zobrazení jednotlivých nákladových položek a jejich postupný vývoj umožňuje **vertikální analýza** nákladů (viz tabulka 13), kde je vyčíslen jejich podíl k celkovým nákladům firmy.

Tabulka 13: Vertikální analýza nákladů společnosti Europap, spol. s r.o. (v tis.Kč)

	Položky	2011		2012		2013		2014		2015	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	7 267	11 %	4 884	8 %	4 766	8 %	5 280	9 %	5 502	9 %
B.	Výkonová spotřeba	38 309	60 %	37 744	62 %	41 767	68 %	42 756	70 %	45 288	74 %
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	31 799	83 %	33 162	88 %	37 933	91 %	37 858	89 %	40 066	88 %
B.2.	Služby	6 510	17 %	4 582	12 %	3 834	9 %	4 898	11 %	5 222	12 %
C.	Osobní náklady	11 689	18 %	11 267	18 %	12 622	19 %	14 366	21 %	15 410	21 %
C.1.	Mzdové náklady	8 508	73 %	8 237	73 %	9 248	73 %	11 442	80 %	11 719	76 %
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 973	25 %	2 810	25 %	3 165	25 %	2 623	18 %	3 398	22 %
C.4.	Sociální náklady	208	2 %	220	2 %	209	2 %	301	2 %	293	2 %
D.	Daně a poplatky	158	0 %	168	0 %	168	0 %	167	0 %	168	0 %
E.	Odpisy dlouhodobého majetku	4 076	6 %	3 657	6 %	3 617	5 %	3 806	5 %	3 682	5 %
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek	1 012	-38 %	-385	-258 %	995	71 %	705			
H.	Ostatní provozní náklady	366	1 %	1 182	2 %	477	1 %	425	1 %	450	1 %
N.	Nákladové úroky	2 438	4 %	1 956	3 %	1 679	2 %	1 545	2 %	1 500	2 %
O.	Ostatní finanční náklady	822	1 %	599	1 %	1 702	3 %	436	1 %	450	1 %
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	-1 911	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %
	<b>Náklady celkem</b>	<b>64 226</b>	<b>100 %</b>	<b>61 072</b>	<b>100 %</b>	<b>67 793</b>	<b>100 %</b>	<b>69 486</b>	<b>100 %</b>	<b>72 451</b>	<b>100 %</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>51</sup>

**Největší podíl** na celkových nákladech vykazuje **výkonová spotřeba** v průměrné výši **65 %** z celkových nákladů.

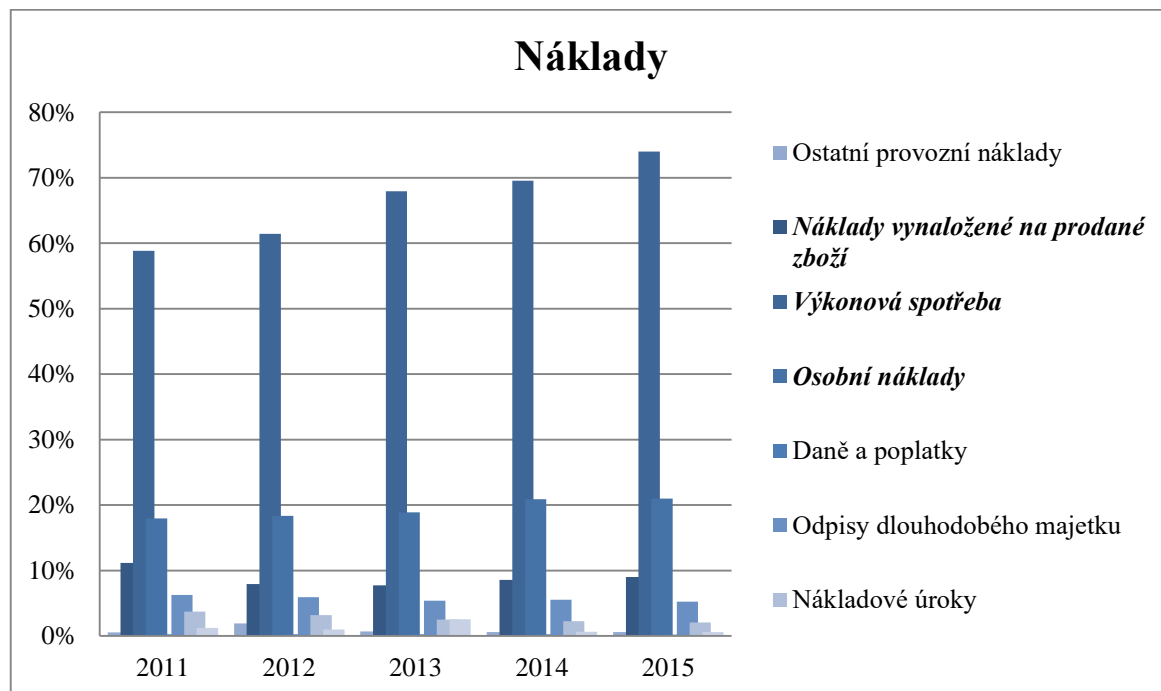
**Druhý nejvyšší podíl** mají **osobní náklady** s průměrnou výší **19 %**. Z analýzy je patrný nárůst cen materiálu a energií, zároveň i nárůst mzdových nákladů.

<sup>51</sup> Účetní výstupy společnosti Europap, spol. s r.o. 2011-2015.

Z těchto údajů je zřejmé, že **controlling nákladů** má zde svůj podstatný význam, je nutné se zaměřit na dosažení co nejvyšší možných pracovních výkonů a zaměřit pozornost na úsporná řešení ve spotřebě materiálu a energií.

Jednotlivé nákladové skupiny jsou znázorněny i na následujícím obrázku 21.

Obrázek 21: Náklady firmy Europap, spol. s r.o. v letech 2011–2015 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>52</sup>

**Třetí největší** položkou jsou **náklady vynaložené na prodané zboží**, jejich podíl činí v průměru **9 %** z celkových nákladů. Prodej zboží tvoří důležitou součást celkových tržeb firmy, jež jsou znázorněny v následujícím grafu na obrázku 22.

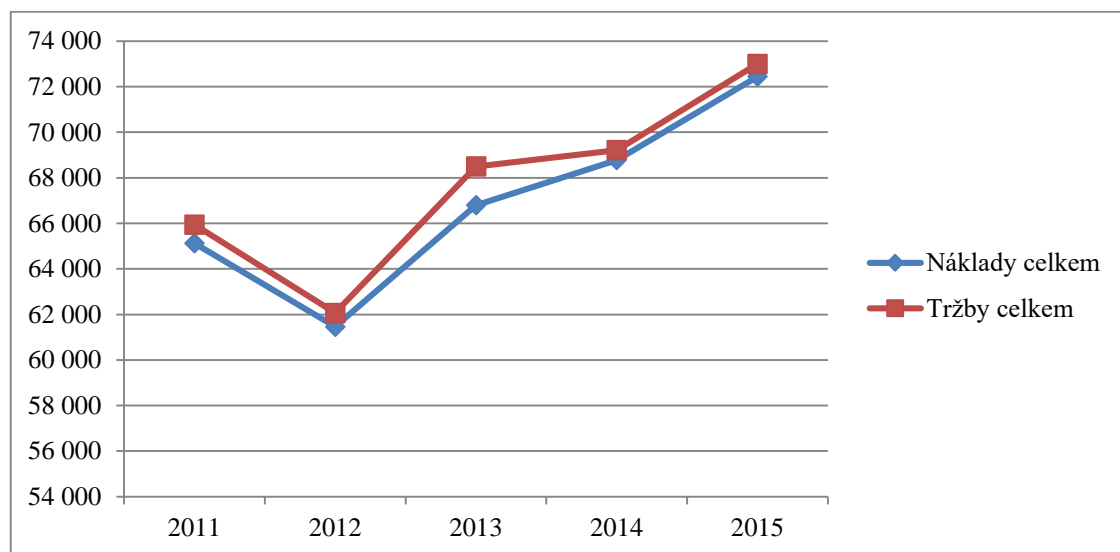
Z grafu je patrné, že v roce 2013 rostly tržby o málo více než náklady, ale v dalším období se křivka nákladů přibližuje úrovni tržeb. I zde je vidět nutnost zintenzivnit **controllingovou** činnost, která by měla rostoucí trend nákladů zpomalit. Firma nakupuje velkou část materiálu v zahraničí za eura, proto intervence ČNB na oslabení koruny vůči euru pro firmu není výhodná situace. Zásah ČNB nemůže firma ovlivnit, musí se proto

<sup>52</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

zaměřit na tuzemské dodavatele materiálu a energií, na efektivnější řízení **nákladů** i v oblasti služeb.

Rok 2012 byl rokem recese v českém hospodářství. I přes to, že pokles ekonomiky nebyl tak hluboký jako v roce 2009, jednalo se o nejdelší recesi v historii.

Obrázek 22: Znárodnění vývoje nákladů a tržeb ve společnosti (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Česká ekonomika upadla do recese hned s počátkem roku 2012 a zůstala v ní po celý rok. Důvodem byla především klesající domácí poptávka související se spotřebitelským a investičním pesimismem domácností a firem ve světle tuzemské fiskální konsolidace a slábnoucí ekonomické aktivity ve světě, když i nejvýznamnější obchodní partner české ekonomiky, eurozóna, upadl v tomto roce do recese.

Rok 2012 byl pro domácí poptávku šokem díky další vlně fiskální restrikce spočívající ve zvyšování nepřímých daní a snižování sociálních transferů i investičních prostředků na veřejné investice. Z poptávkového pohledu byl jediným pozitivním přispěvatelem čistý export, jenž však propad domácí poptávky vykompenzovat nestačil.<sup>53</sup>

<sup>53</sup> MĚSĚC. CZ. Česká ekonomika se po celý rok nacházela v recesi [online] [cit. 15.1.2016]. Dostupné z: <http://trhy.mesec.cz/clanky/ceska-ekonomika-se-po-cely-rok-2012-nachazela-v-recesi/>

**Horizontální analýza nákladů** vyjádřená v tabulce 14 ukazuje, jak se vyvíjely jednotlivé složky nákladů jednoho roku vzhledem k předcházejícímu roku.

Tabulka 14: Horizontální analýza nákladů firmy Europap, spol. s r.o. (v tis. Kč)

	Položky	2011	12/11	2012	13/12	2013	14/13	2014	15/14	2015
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	7 267	67 %	4 884	98 %	4 766	111 %	5 280	181 %	9 547
B.	Výkonová spotřeba	38 309	99 %	37 744	111 %	41 767	102 %	41 884	87 %	36 387
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	31 799	104 %	33 162	114 %	37 933	100 %	37 875	86 %	32 447
B. 2.	Služby	6 510	70 %	4 582	84 %	3 834	128 %	4 009	98 %	3 913
C.	Osobní náklady	11 689	96 %	11 275	112 %	12 622	114 %	14 135	91 %	12 883
C. 1.	Mzdové náklady	8 508	97 %	8 245	112 %	9 248	124 %	10 365	91 %	9 421
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 973	95 %	2 810	113 %	3 165	83 %	3 465	91 %	3 158
C. 4.	Sociální náklady	208	106 %	220	95 %	209	144 %	305	100 %	304
D.	Daně a poplatky	158	106 %	168	100 %	168	99 %	162	87 %	141
E.	Odpisy dlouhodobého majetku	4 076	90 %	3 657	99 %	3 617	105 %	3 767	103 %	3 882
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek	1 012	-38 %	-385	-258 %	995	14 %	142	0 %	0
H.	Ostatní provozní náklady	366	323 %	1 182	40 %	477	184 %	879	38 %	337
N.	Nákladové úroky	2 438	80 %	1 956	86 %	1 679	92 %	1 547	92 %	1 425
O.	Ostatní finanční náklady	818	73 %	599	284 %	1 702	26 %	437	96 %	419
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	-1 911	0 %	0	0 %	0	0 %	0 %	0 %	0
	<b>Náklady celkem</b>	<b>64 222</b>	<b>95 %</b>	<b>61 080</b>	<b>111 %</b>	<b>67 793</b>	<b>102 %</b>	<b>69 486</b>	<b>95 %</b>	<b>65 021</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>54</sup>

<sup>54</sup> Účetní výstupy společnosti Europap, spol. s r.o. 2011-2015.



**Horizontální analýza nákladů** ukazuje, které položky mají rostoucí a které klesající tendenci. Položka s nejvyšší hodnotou **výkonová spotřeba** mírně klesla v roce 2012, v dalších letech položka stoupá s růstem cen materiálu a energií.

**Osobní náklady** vykazují v roce 2012 rovněž mírný pokles, v dalším období se začíná projevovat dopad rostoucí ekonomiky, s níž je spojen boj o zaměstnance na trhu práce.

**Odpisy dlouhodobého majetku** klesaly do roku 2013, v roce 2014 se začala odepisovat balička palet a v roce 2015 investice do odsávacího zařízení pro výmět z řezaček papíru.

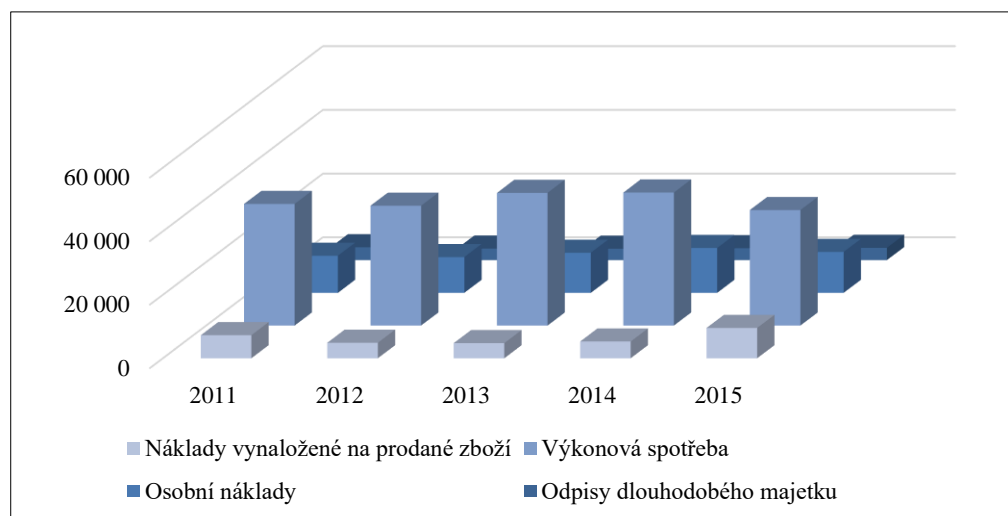
**Změna stavu rezerv a opravných položek** má zlepšující se trend v důsledku zlepšení péče o pohledávky. Do konce roku 2014 byly dotvořeny poslední opravné položky s vyšší hodnotou, nové velké pohledávky by již neměly vznikat.

**Ostatní provozní náklady** v roce 2012 s hodnotou přes 1 mil. korun byly způsobeny ukončením konkurzu firmy KDN Packaging s r.o. Konkurs skončil bez vyrovnání závazků pro nedostatek majetku, došlo tedy k daňově uznatelnému odpisu pohledávky ve výši 660 tisíc korun.

**Nákladové úroky** se meziročně snižují se souběžným snižováním objemu úroků.

**Ostatní finanční náklady** jsou způsobeny především kurzovými ztrátami, kde o intervenci ČNB na oslabení koruny, došlo pro firmu Europap, spol. s r.o. k navýšení cen materiálu ze zahraničí. Grafické znázornění viz obrázek 23.

Obrázek 23: Grafické znázornění vybraných nákladových položek (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

### 6.3.3 Plán nákladů, výkonů a tržeb

Krátkodobé plánování, tj. do jednoho roku provádí kompetentní pracovník pro každé středisko zvlášť:

- **Obchodní oddělení** plánuje **tržby** za zboží a **náklady** vynaložené na prodané zboží, hlavně náklady na dopravu zboží k zákazníkovi.
- **Výrobní oddělení** vytváří **plány nákladů** na obalový materiál, opravy a údržbu strojů, plán revizí a pravidelných servisních kontrol a plán mzdových nákladů pracovníků, plán dosažených výkonů.
- **Hlavní účetní** tvoří plán leasingových splátek (viz příloha X), úvěrových splátek, předpoklad DPH, odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Plány sestavené pro jednotlivá střediska projednává vedení společnosti, které pak sestaví **celkový plán** společnosti:

- Plán **nákladů** (obalový materiál, mzdové náklady, náklady na energie, splátky leasingů).
- Plán výkonů (dle výkonnostních norem na jednotlivých pracovištích a plánu zakázek).
- Plán tržeb (měsíčně, čtvrtletně, pololetně a na období jednoho roku).

Cílem plánování je dosažení zisku, to jest rozdílu mezi tržbami a celkovými náklady společnosti. Stanoví se plánované hodnoty, se kterými se dále nijak nepracuje.

Jedná se vesměs o jednoduché plány bez podrobnějších analýz:

- silných a slabých stránek,
- analýzy potenciálů,
- analýzy portfolia,
- analýzy životního cyklu výrobků.

### 6.3.4 Kalkulace a reporting

Důležitá součást controllingu nákladů jsou **kalkulace a jejich systém**. Kalkulace jsou ve firmě Europap, spol. s r.o. tvořeny v programu MS Excel. Kalkulační systém slouží k výpočtu vnitropodnikové a prodejní ceny výrobku či služby.

**Kalkulace** firmy jsou tvořeny:

- přiřazením přímých nákladů,
- rozpočtením režijních nákladů,
- připočtením zisku.

Společnost Europap, spol. s r.o. se pohybuje na trhu, kde je poptávka velice citlivá na cenu a kvalitu výrobků. Zároveň zde působí silná konkurence a tento trh je tzv. „rozdělen“ a ceny jsou určeny trhem. Prodejci na tomto trhu vědí jeden o druhém, jaký má sortiment, v jaké kvalitě a za jaké ceny své výrobky nabízí. Proto jedině, co si mohou chránit jako svoje know-how, jsou zdroje nákupu materiálu. Každý na trhu se snaží získat co nejvýhodnější podmínky přímo u výrobců papíru, ale to si mohou dovolit jen ti, co nakupují velké množství.

Firma Europap, spol. s r.o. je příliš malá na to, aby si mohla vyjednat exkluzivitu přímo u výrobce, proto je odkázána na nákup materiálu v podobě jumbo rolí od obchodníků, kteří svoje podnikání mají založené výhradně na obchodu takového druhu, že kupují u výrobců celou jejich produkci a na základě svého předchozího průzkumu trhu rozesílají cíleně nabídky svým zákazníkům. Je to prakticky „burzovní způsob prodeje“. Obchodník rozešle nabídky a kdo dřív reaguje, získává lepší nabízené pozice, které jsou samozřejmě omezené.

Další část nákladů firmy Europap, spol. s r.o. tvoří náklady na zpracování papíru, tedy na řezání archů z rolí. To znamená, z **přímých nákladů** jsou to náklady na materiál, mzdové náklady a náklady na obalový materiál. Z **nepřímých nákladů** jsou to mzdy režijních pracovníků, náklady na spotřebovanou energii, údržbu a profylaxi strojního zařízení a další režijní náklady. Jelikož cena polygrafických papírů je nekompromisně dána malým trhem České republiky a vlivem silné konkurence, nemá firma moc velký prostor na úpravu cen směrem nahoru.

Proto je velký důraz kladen na:

- rychlou reakci na výhodné nabídky při nákupu rolí,
- na efektivitu procesu při zpracování rolí,
- na produktivitu práce,
- snižování zpracovatelských nákladů,
- zlepšování kvality a vlastností produktu,
- motivaci pracovníků, potažmo snižování mzdových nákladů.

Následující tabulka 15 je ukázka cenové kalkulace na řezání papíru z rolí.

Tabulka 15: Cenová kalkulace firmy Europap, spol. s r.o. na řezání papíru (v Kč)

Kalkulace skladové ceny		7006/15	08.04.2016				
Materiál č.	62233860	0	0		Kč Hobema	Kč U2+Hobema	
g/m2	56	0	0	Netto kg	17 908		19 726
Šíře rolí mm	890	0	0	9 136	Kč Hobema	Kč U2+Hobema	
Počet rolí	15	0	0		17 241		19 059
Váha rolí kg	10 470	0	0				
Palety	69x92 STL	0	0	Stroj			
Výtěžnost - palet ks	37,59	0	0	HOBEMA			
Druh	CB weiss	Zakázka č.	62233398	Formát	216x279	Hotová výroba	
Počet archů/pal	1 pal kg	Brutto kg	Σ palet	Σ archů	Netto kg	Paleta č. Kvalita	
	80 000	282	10 470	37,60	3 007 788	9 136	1.
Výmět	Kč U2	Kč Hobema	Kč U2+Ho	Výmět kg			2.
B11/NCR wiess	1,68	1,96	2,16	1334			3.
Prodej Kč	Kč/1.000 a	6,62	7,28	Marže %	Marže %		4.
	3,16	Výmět (-)	1,88	2,16	40,27	33,97	5.
Kurz €/Kč	Kč/1.000 a	6,36	7,04				6.
	27	Reacto Rieseinschlag blau eingeriest		PLANAS			7.
Materiál (Kč)	Dodaný	0		Kč Planas	Kč U2+Pla		8.
Doprava				11,09	11,29		9.
Celkem	0	0		37,43	38,10		10.
Geis Kč/P/kg	620	2,20					11.
Transk Kč/P/kg	665	2,36					12.
Naše							13.
Prodej							14.
	Hodin	Σ směn	Celkem Kč	Kč/kg	Kč/Hod		15.
Hobema	28,67	2,49	4 379,91	0,48	152,76		16.
Planasy	704,57	61,27	87 803,10	9,61	114,00		17.
U1,2	14,59		1 818,00	0,20	1,34		18.
Třídění	3,65		455,39	0,05			19.
Hugo-Beck							20.
Balička			13 528,00	1,48			21.
Výmět			667,21				22.

Zdroj: Europap, spol. s r.o., 2016<sup>55</sup>

<sup>55</sup> Interní dokument firmy Europap, spol. s r.o.

V záhlaví **kalkulace** firmy pro **řezání papíru** je uvedeno:

- výrobní číslo materiálu (rolí papíru),
- výrobní název,
- plošná hmotnost,
- počet a šíře rolí,
- jejich celková váha,
- stroj pro zpracování.

V další části **kalkulace** je výpočet **vnitropodnikové ceny** a jsou zde údaje jako:

- číslo výrobního příkazu,
- datum jeho vystavení,
- požadovaný rozměr nařezaných archů,
- velikost palety pro nařezané archy,
- počet archů na paletě,
- počet dřevěných palet,
- předpokládaný čas na zakázku dle možnosti stroje,
- náklady materiálu a energie (palety, desky, folie, elektřina),
- ostatní energie (topení, osvětlení, vlhčení vzduchu),
- přímé mzdy pracovníků výroby (obsluhy stroje, třídičky, zabalení palety),
- nepřímé mzdy (mistr, manipulanti, údržba, správa, dealer, odpisy a odvody),
- ostatní výrobní náklady (OPP, broušení nožů, nástroje).

Celková suma zmíněných položek tvoří vnitropodnikovou cenu zpracovaného papíru. Cena je stanovena v korunách za 1 kilogram. Zároveň je cena přepočtena za 1000 archů, v této ceně se hotová výroba naskladňuje v účetním systému ABRA FlexiBee.

## Reporting

Účetní firmy sestavuje měsíční výkazy o hospodářském výsledku firmy, které jsou předkládány bance, jež firmu úvěruje. Dále jsou sestavovány roční výkazy nutné pro vedení účetnictví podle Českých účetních standardů.

## 6.4 Controlling pohledávek

Na controlling pohledávek je ve firmě Europap, spol. s r.o. kladen velký důraz. Podniková právnička ve spolupráci s hlavní účetní a vedoucím obchodního oddělení průběžně sleduje pohledávky dle doby splatnosti, které jsou ve společnosti nastaveny dle významnosti zákazníka na 10, 30 a 60 dnů.

Zvýšená pozornost této oblasti byla způsobena dřívější špatnou platební morálkou zákazníků, hlavně z řad malých a středních tiskáren. Zpravidla si tyto tiskárny vzaly od banky úvěr na nová technologická zařízení a jejich platební morálka se následně zhoršila.

Proto vedení firmy Europap, spol. s r.o. učinilo opatření pro zmírnění nebezpečí druhotné platební neschopnosti. Jednotlivé kroky právního oddělení po uplynutí doby splatnosti jsou následující:

- 3. den - upomínací e-mail.
- 7. den - zaslání 1. písemné upomínky.
- 15. den - zaslání 2. písemné upomínky.
- 25. den - 3. pokus o smír (doporučeně).
- Předžalobní upomínka.
- Podání žaloby s návrhem na vydání platebního rozkazu.

Poté soud vyhoví nebo nařídí ústí jednání. V případě, že soud vyhoví, se podává:

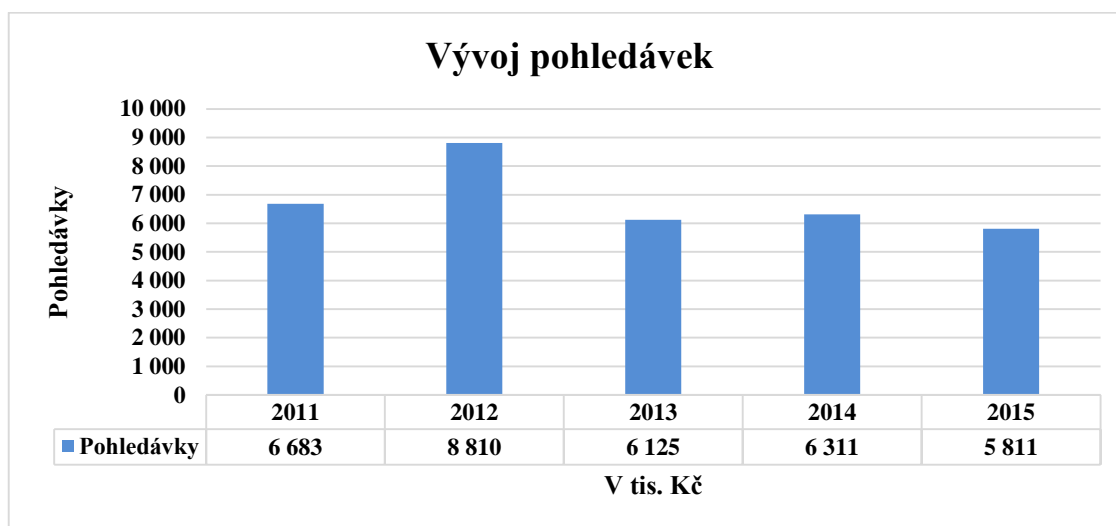
- Žádost o vystavení doložky právní moci k uspokojení pohledávky a vykonatelnosti.
- Exekuční návrh.

Tento model je ve firmě zaveden od roku 2012 a přinesl uspokojivé výsledky. Ze začátku se někteří špatně platící odběratelé cítili uraženě, někteří dokonce přestali u firmy nakupovat. Ale za několik měsíců si většina zákazníků zvykla na zavedený systém a ten začal spolehlivě fungovat (viz tabulka 14, řádek G).

Tento krok byl nevyhnutelný, protože výše pohledávek narušovala plynulý cash-flow firmy, která potřebuje utržené peníze na nákup dalšího materiálu, služeb nebo vyplacení zaměstnaneckých mezd.

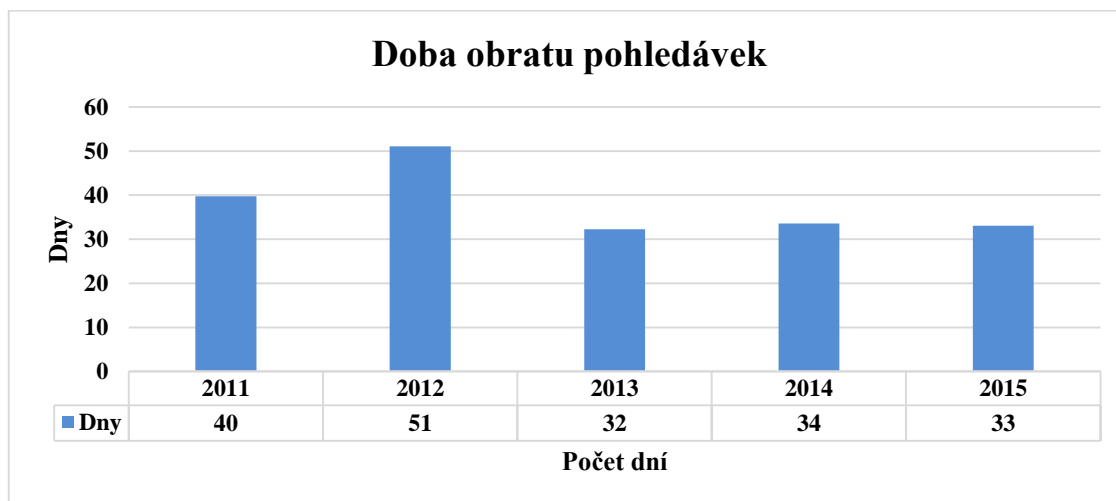
Vývoj obchodních pohledávek firmy Europap, spol. s r.o. je znázorněn za sledované období 2011-2015 v následujícím grafickém vyjádření na obrázku 24. Vývoj doby obratu obchodních pohledávek na obrázku 25.

Obrázek 24: Grafické vyjádření vývojového trendu obchodních pohledávek (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>56</sup>

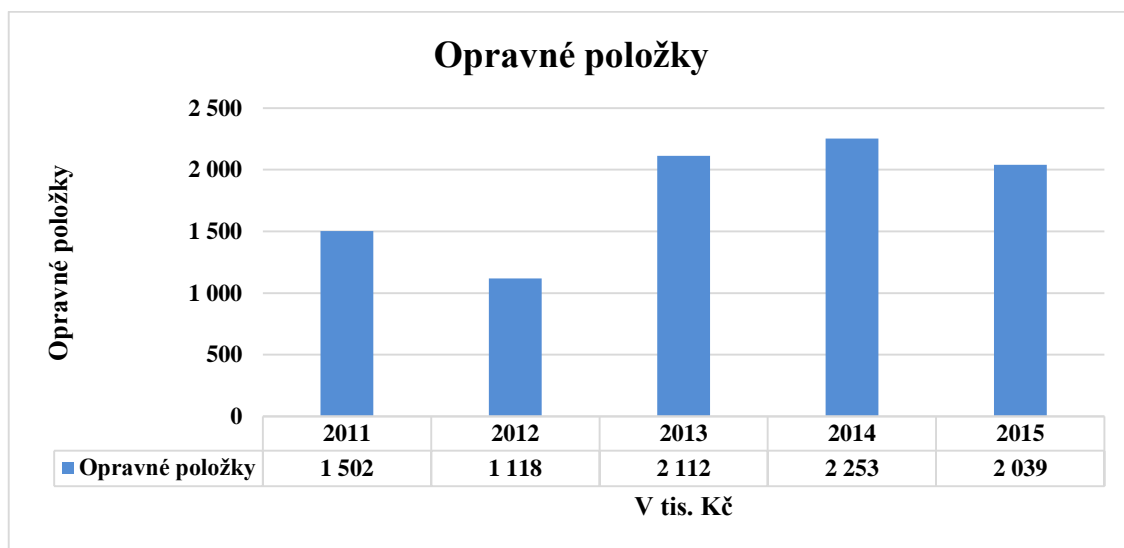
Obrázek 25: Vývoj doby obratu obchodních pohledávek (dny)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>56</sup>

<sup>56</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

Obrázek 26: Vývoj opravných položek k obchodním pohledávkám (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>57</sup>

Na předchozích třech grafech je v pětiletém období let 2011–2015 graficky znázorněn:

- Vývoj obchodních pohledávek, kdy nejvyšší hodnota byla v období roku 2012, ve kterém byla přijata regulační opatření.
- Doba obratu obchodních pohledávek, která kulminuje právě v roce 2012, pak začíná klesat.
- Opravné položky k pohledávkám, u kterých by hodnota pro jejich tvorbu měla v dalších letech klesat.

<sup>57</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.



## 7 Vyhodnocení současného stavu controllingu ve firmě Europap, spol. s r.o.

Vyhodnocení současného stavu, respektive efektivnosti controllingového systému firmy se opírá o analýzy controllingových aktivit, provedených v předchozích kapitolách.

### 7.1 Organizační struktura

Kosmider píše, že „*Controlling* nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným obchodním vedením, aniž by byla některá z osob nositelem označení „controller“. Zejména v malých a středních podnicích vykonává funkci controllera vedení podniku nebo vedení účetního odboru. Teprve při počtu zaměstnanců nad 200 osob vzrůstá počet samostatných controllerů odpovědných za úkoly controllingu.“<sup>58</sup>

Je třeba uvést citát, který zazněl již v kapitole 1 této práce. V organizační struktuře firmy chybí sice oddělení **controllingu**, ale firma dle mého názoru je na zřizování samostatného controllingového oddělení příliš malá. Přesto některé controllingové činnosti ve firmě bezesporu chybí a je nutné najít pro současnou situaci optimální řešení.

### 7.2 Informační systém

Informační systém ABRA Flexi-Bee umí nejen přiřazovat **náklady** jednotlivým střediskům, ale lze jednotlivé zadávané položky dále členit na:

- zakázka,
- šarže,
- činnost.

Dále je možné pomocí informačního systému:

- sdružovat položky do skupin,
- generovat analýzu zakázky.

---

<sup>58</sup> KOSMIDER, Andreas. *Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen*. Stuttgart: C.E. Poeschel, c1991, xviii, 250 p. ISBN 37-910-0561-8, str.139.

Tyto tzv. **číselníky** firma **dosud nevyužívá**, nikdo z managementu nezavedl pro používání tohoto doplňku informačního systému postup a následně nenapsal prováděcí vnitřní předpis. Přičemž pro širší využití IS by nebyla potřeba žádná další pracovní síla navíc. Pouze by se dosud již zpracovávaná data zapisovala rovnou do IS ABRA FlexiBee, nikoliv do podružné evidence v MS Excel.

### 7.3 Plánování

Jelikož z hlediska **controllingu** představuje plánování nosnou část a základní složku controllingového systému řízení, nevyužívá management firmy v dostatečné míře dostupné metody.

Ve firmě se provádí pouze nezbytné plánování:

- prodeje v souladu s možnou výrobní kapacitou podniku,
- výroby (sortimentu, výrobních skupin a jednotlivých výrobků v souladu s objemem objednávek), se strukturou a počtem pracovníků, jako i s možnostmi obslužných a pomocných činností,
- nákupu (suroviny, materiál, energie),
- údržby (profylaxe, opravy),
- náborem nových pracovníků (odchody do starobního důchodu, mateřská dovolená, oboustranné ukončení pracovního poměru).

Malý důraz je kladen na **plánování marketingu** a zcela je opomenuto **prognózování**.

### 7.4 Kalkulace a reporting

V kapitole 6 této práce byl uveden příklad kalkulace firmy na **řezání papíru** na příčné rezačce. Kromě této hlavní činnosti firmy, se Europap, spol. s r.o. zabývá dalšími činnostmi. Na většinu činností nebo výrobků sestavuje vedoucí plánování, výroby a kontroly **předběžné kalkulace**, které slouží současně jako:

- podklad pro stanovení vnitropodnikové ceny,
- základ pro stanovení výkonnostní normy,
- podklad pro výpočet dosaženého výkonu,
- podklad pro stanovení prodejní ceny.

**Předběžné kalkulace** jsou ve středisku výroby stanoveny pro:

- řezání papíru na **příčných řezačkách** papíru,
- řezání papíru na **stolových řezačkách** papíru,
- **drobné výrobky** z papíru, kartonu a lepenky,
- **knihařské práce**.

Všechny **předběžné kalkulace** jsou předkládány obchodnímu oddělení, které s těmito informacemi nadále pracuje. Všechny **kalkulace** jsou ve firmě tvořeny v programu **MS Excel**.

## 7.5 Výsledné kalkulace a odchylky

Přestože má firma kalkulační systém celkem dobře propracovaný, **výsledné kalkulace** jednotlivých zakázek a vyhodnocování případných odchylek se téměř neprovádí. Jen v malém podílu u nových velkých zakázek se vyhodnotí první dodávka, ale při dalších objednávkách se výsledné kalkulace opomíjejí.

## 7.6 Pohledávky

Pohledávkám je ve firmě věnována velká pozornost. Pro zmírnění důsledku nesplacených vystavených faktur jsou prováděna tato opatření:

- pracovníci ekonomického úseku využívají služby elektronické aplikace Bisnode, což je evropský poskytovatel business informací. Slouží k prověřování solventnosti všech podnikatelských subjektů v Čechách a na Slovensku v následujících bodech:
  - okamžité ověření exekucí CEE,
  - skóringové hodnocení pro posouzení rizika,
  - platební morálku,
  - aktuální dluhy z komerčních a veřejných zdrojů,
  - negativní stavy (insolvence, likvidace, nespolehlivý plátce DPH),
  - kreditní zprávy na tuzemské i zahraniční firmy,
  - umožňuje monitoring firem na vybrané události.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> BISNODE. *Monitoring* [online]. [cit. 3.2.2016]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/>

- obchodní zástupci denně provádí pracovní schůzky se zákazníky,
- téměř všechny zákazníky znají vedoucí obchodního oddělení a obchodní zástupci osobně,
- právnička společnosti denně sleduje pohledávky po lhůtě splatnosti,
- v několika krocích se snaží o jejich zaplacení,
- u špatně placících zákazníků jsou stanoveny odběrové limity,
- zákazníkovi s velmi špatnou platební morálkou je oznámeno ukončení spolupráce.

Přestože prováděná opatření nejsou mezi zákazníky příliš populární a ze zavedení **controllingového** systému měli pracovníci obchodního oddělení určitou obavu o ztrátu zákazníků, je dnes patrné, že výsledky jsou spíše pozitivní.

Přesto se stane, že se zákazníci dostanou do platební neschopnosti, a to buď vlastní, nebo cizí vinou.

Pakliže proběhnou všechny zákonem povolené kroky na jejich vymožení, a přesto se nedostaví kladný výsledek, dochází v účetnictví ke tvorbě opravných položek dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.<sup>60</sup>

Pro pohledávky, které splňují zákonem dané podmínky, se tvoří opravné položky k pohledávkám pomocí účtů 558/391 do nákladů, které jsou v příslušném roce daňově uznatelné.

Pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů, se opravné položky zruší pomocí účetní operace rozpouštění účetní opravné položky k pohledávce účty, a to účty 391/558 a následně 546/311.

Tím je dlužná částka účetně vypořádána.

---

<sup>60</sup> ZÁKONY. *Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení* [online]. [cit. 2.3.2016]. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.593>

Tvorba opravných položek k pohledávkám je ve společnosti Europap, spol. s r.o. znázorněna v následující tabulce 16.

Tabulka 16: Tvorba opravných položek ve firmě Europap, spol. s r.o. (v Kč)

Rok			2013		2014		2015			
Subjekt	Částka Kč	Splatnost	§ 8	§ 8a	§ 8	§ 8a	§ 8	§ 8a	Stav	KS
M.I.B.	127 930	19.05.07	127 930		-127 930				Konkurs	0
APOLYS	118 278	09.01.08	118 278		-118 278				Konkurs	0
Press systém	130 351	26.03.08		130 351					Likvidace	130 351
Lokaj	111 223	19.12.08	111 223				-111 223		Konkurs	0
STOPRO	53 620	11.01.09			-53 620				Konkurs	0
Wana printing	12 954	06.10.09		7 900		5 054			Likvidace	12 954
Print design	174 114	02.01.10	174 114						Konkurs	174 114
Retip	207 932	01.04.10	207 932		-207 932				Konkurs	0
JS-Papír	60 000	15.01.11		48 000		12 000			Exekuce	60 000
Poire	57 799	18.04.11		46 239		11 560		-57 799	Konkurs	0
EXPRINT	34 046	11.06.11		27 237		6 809			Konkurs	34 046
Tisk Straka	348 306	06.12.11	348 306						Konkurs	348 306
Devolder	1 126 371	27.03.12		646 807		479 564			Konkurs	1 126 371
Česká grafika	28 258	24.06.12	28 258						Konkurs	28 258
Gemi	47 736	06.08.12	47 736				-47 736		Konkurs	0
Petr Junek	41 664	12.10.12		13 749		13 749		14 166	Exekuce	41 664
K a B tisk	80 596	01.02.13		45 103		35 493			Likvidace	80 596
Cavoneri	87 535	17.03.13		17 507		26 261		26 260	Exekuce	70 028
JPM Tisk	9 067	11.05.13	9 067						Konkurs	9 067
<b>Celkem</b>	<b>2 857 780</b>		<b>1 172 844</b>	<b>982 893</b>	<b>-507 760</b>	<b>590 490</b>	<b>-158 959</b>	<b>-17 373</b>		<b>2 115 755</b>

Zdroj: interní doklady<sup>61</sup>

<sup>61</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o. Opravné položky jsou tvořeny dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

§ 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení.

§ 8a Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994.

## 8 Návrhy na zlepšení

Po provedení analýzy nákladů, informačního systému a controllingových činností ve vybrané firmě Europap, spol. s r.o. a po zhodnocení stávajícího stavu předkládám následující návrhy možného zlepšení.

### 8.1 Organizační struktura

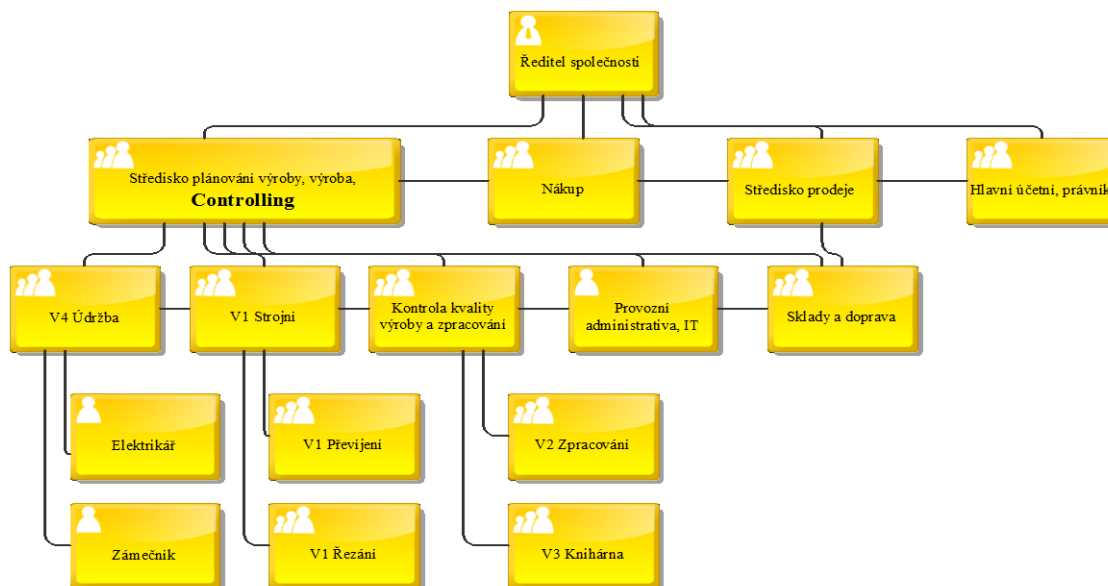
V současné době má firma 42 zaměstnanců a dle povahy práce jsou rozděleni na:

- Režijní pracovníky (23 osob)
  - ředitel (1),
  - účetní (1),
  - právník (1),
  - obchodní oddělení (5),
  - sklady a doprava (5),
  - vedoucí výroby (1),
  - mistr výroby (1),
  - asistentka výroby (1),
  - kontrola kvality (1),
  - IT (1),
  - údržba (4),
  - úklid (1).
- Provozní pracovníky (19 osob)
  - obsluha strojů na výrobu výrobků z papíru (3),
  - strojník papírenské výroby (7),
  - úprava papíru (3),
  - třídění a kompletace (2),
  - balení hotové výroby (2),
  - knihárna (1),
  - lisování výmětu (1).

Vzhledem k tomu, že počet režijních pracovníků je vyšší než provozních pracovníků, další administrativní pracovníky v samostatném oddělení controllingu už bych nenavrhovala. Pro činnosti **controllingu** a **reportingu** bych nově využila kapacitu

administrativních pracovníků oddělení plánování výroby a hlavní rezervy pro možná zlepšení vidím v efektivním využití stávajícího informačního systému. Nové řešení je znázorněno v tabulce 17, controlling bude součástí plánování výroby.

Tabulka 17: Nové řešení organizační struktury firmy Europap, spol. s r.o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

## 8.2 Informační systém

Analýzou IS ABRA FlexiBee bylo zjištěno, že by se daly lépe sledovat **náklady** jednotlivých zakázek nebo jejich skupin. Výrobních příkazů je ve firmě ročně přes jeden tisíc, jednotlivé sledování by bylo velmi náročné na čas, nepřehledné a špatně vyhodnotitelné. Proto navrhuji zavést seznam zakázkových čísel pro opakující se výrobní příkazy, dle výrobku nebo zákazníka a příslušné náklady značit jedním číslem zakázky. Již v dnešní době se používají ve výrobě číselné řady výrobních příkazů, které počáteční číslicí rozlišují nejdůležitější zákazníky, většinou zahraniční:

- 1.../16...výrobní příkazy pro zákazníka A,
- 2.../16...výrobní příkazy pro zákazníka B,
- 3.../16...výrobní příkazy pro zákazníka C,
- 4.../16 atd.

Pro zahraniční a největší zákazníky, pro které se provádí zpracování papíru jako služba, jsou zatím použita čtyřmístná, chronologicky po sobě jdoucí čísla, s označením aktuálního roku za lomítkem.

Pro ostatní objednávky na výrobky firmy je použita trojmístná číselná řada od 001/16-999/16. Toto značení je zatím dostačující.

Dále provozní pracovníci provádí záznamy o průběhu **odpracované směny** v pracovním výkazu, kde kromě jména a příjmení uvádí:

- pracoviště,
- číslo výrobního příkazu,
- počet hodin,
- dosažený výkon v kusech,
- vyplněné dávají ke kontrole a podpisu svému vedoucímu.

Na obrázku 27 je žlutě označeno pole pro záznam čísla zakázky.

Obrázek 27: Návrh pracovního výkazu s číslem zakázky

<b>PRACOVNÍ VÝKAZ ZE DNE</b>		.....			
<b>Příjmení</b>		<b>Jméno</b>		<b>Os. číslo</b>	
<b>Pracovní doba od..... do</b>		<b>Počet odpracovaných hodin celkem:</b>			
<b>Počet hodin</b>	<b>Pracoviště / Činnost</b>	<b>číslo Výrobního příkazu</b>	<b>číslo Zakázky - opište z výrobního příkazu</b>	<b>Výkon (ks, kg)</b>	<b>Poznámka</b>
<b>ZÁZNAM NEODPRACOVANÉ DOBY (lékař, dovolená, náhradní volno apod.)</b>					
Náhradní volno a DV pište poslední den před nástupem. Nemoc první den po nemoci.					
Důvod:		od		do	
<b>Podpis pracovníka</b>		<b>Podpis mistra</b>			

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>62</sup>

<sup>62</sup> Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.



Nově by se do pracovního výkazu uvádělo číslo zakázky, které by bylo uvedeno zároveň na výrobním příkazu. Tak bude možné k jednotlivé zakázce přiřadit **přímé mzdové náklady**. Na každém výrobním příkazu se dále uvádí druhy **obalového materiálu** a jeho množství.

Při takto prováděných záznamech bude možné po jejich zpracování v informačním systému ABRA FlexiBee přiřadit příslušné **variabilní náklady** k jednotlivým zákazníkům či výrobkům a tak vyhodnotit jejich ziskovost.

### 8.3 Plánování

V oblasti **plánování tržeb** je možné se opírat o situaci na trhu s tiskovými papíry. Velikost finančních prostředků, generovaných jednotlivými společnostmi, je velice úzce spjata s **tempem růstu trhu** a s **relativním tržním podílem**. Navrhovaná metoda je založena na relativním tržním podílu vztaženému k největšímu konkurentovi či čtyřem největším konkurentům. V matici BCG je zobrazen **relativní podíl trhu** na horizontální ose. **Růst trhu** je v matici uveden na vertikální ose v procentech.

Dále jsou zde naznačeny velikosti celkového prodeje jednotlivých produktů. Tato skutečnost je zobrazena velikostí kruhu v matici. Na základě těchto pravidel je produktové portfolio rozděleno do čtyř základních kvadrantů: otazníky, hvězdy, dojně krávy a hladoví psi.

Tabulka 18: Růst trhu a relativní tržní podíl pro sestrojení matice BCG

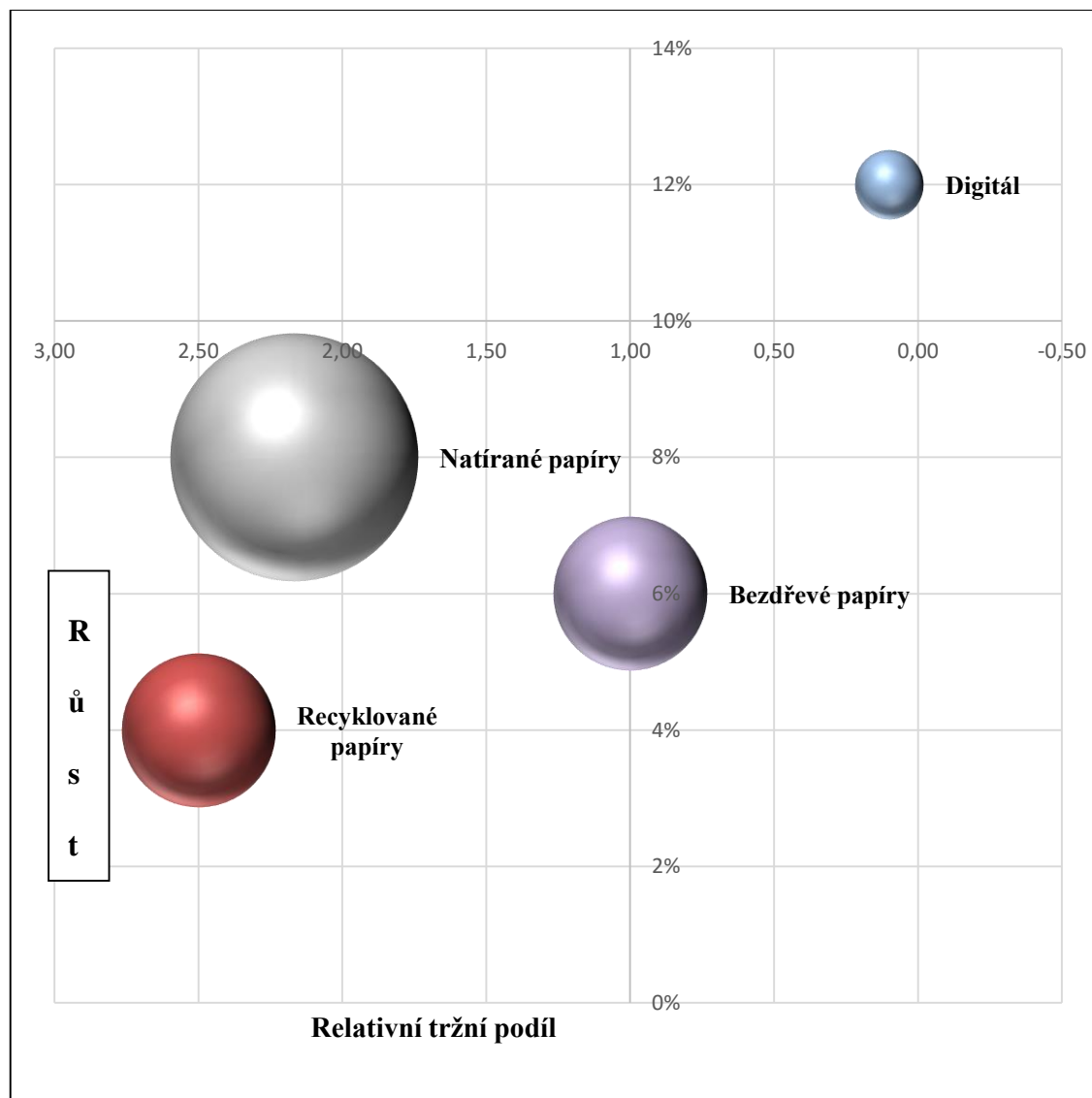
Produkty	Růst trhu	Podíl trhu	Tržní podíl největšího konkurenta	Relativní tržní podíl
Bez dřevé papíry	6 %	5 %	5 %	1,00
Natírané papíry	8 %	13 %	6 %	2,17
Recyklované papíry	4 %	5 %	2 %	2,50
Papír na digitální tisk	12 %	1 %	10 %	0,10

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>63</sup>

<sup>63</sup> ACPP.CZ. *Odborné periodikum asociace českého papírenského průmyslu*, [online]. [cit. 14.2.2016]. Dostupné z: <http://www.acpp.cz/casopis-pac/>

Na základě informací dostupných v odborných publikacích jsem sestavila **matici BCG** produktového portfolia sledované firmy. Matice je znázorněna na obrázku 28.

Obrázek 28: Matice BCG produktového portfolia firmy Europap, spol. s r.o.



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>64</sup>

Využitím tohoto **nástroje controllingu** je možné následně strategicky pohlížet na otázky zrušení, redukce či zvýšení objemu produkce.

<sup>64</sup> Zpracováno v programu Microsoft Office Excel 2013.

Je možné lépe odhadnout, kolik a jakých výrobků v příštím období vyrábět a porovnat s volnou výrobní kapacitou. Při sladění obou oblastí by se měl projevit kladný dopad růstu objemu výroby na **hospodářský výsledek firmy**. Pomocí této matice lze jednoduše, srozumitelně a pomocí grafu činit strategická rozhodnutí.

Důvodem pro volbu **relativního tržního podílu** jako rozhodujícího kritéria pro analýzu postavení výrobku na trhu je fakt, že s růstem počtu výrobků klesají jednicové náklady. Je empiricky prokázáno, že každé kumulované zdvojnásobení výkonů vede k poklesu **jednicových nákladů** o 20-30 %.<sup>65</sup>

Dále v souvislosti s **plánováním** navrhuji provádět činnosti zaměřené na odhad očekávaných jevů s využitím existujících informací o současném stavu jako například metodu **regresní a korelační analýzy**. Pomocí této metody je možné vyjádřit vzájemné souvislosti ekonomických jevů (korelaci) a stanovit formu jejich závislosti (regresi).

Pro firmu Europap, spol. s r.o. lze stanovit závislost nákladů na objemu výroby. Jsou potřeba údaje o **vyrobeném množství** a o **výši nákladů** za jednotlivá sledovaná období, tj. v letech 2011-2015.

Tato metoda dovolí velmi jednoduchým a přehledným způsobem modelovat různé průběhy veličin a **odhadovat trend jejich vývoje**.

Tabulka 19: Náklady a objem zpracovaného papíru za období 2011-2015

Období	Počet kg (x)	Náklady Kč (y)	$x_i \cdot y_i$	$x_i^2$	$y_i^2$
2011	4 700 996	38 309 000	180 090 455 764 000	22 099 363 392 016	1 467 579 481 000 000
2012	5 287 789	37 744 000	199 582 308 016 000	27 960 712 508 521	1 424 609 536 000 000
2013	6 580 033	41 767 000	274 828 238 311 000	43 296 834 281 089	1 744 482 289 000 000
2014	7 302 975	42 756 000	312 245 999 100 000	53 333 443 850 625	1 828 075 536 000 000
2015	7 500 300	45 288 000	339 673 586 400 000	56 254 500 090 000	2 051 002 944 000 000
<b>Celkem</b>	<b>31 372 093</b>	<b>205 864 000</b>	<b>1 306 420 587 591 000</b>	<b>202 944 854 122 251</b>	<b>8 515 749 786 000 000</b>

Zdroj: interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

<sup>65</sup> MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9, str. 46.

Tabulka 20: Regrese – závislost nákladů na objemu výroby

Regresní statistika	
Násobné R	<b>0,9465520</b>
<b>Hodnota spolehlivosti R</b>	<b>0,8959607</b>
Nastavená hodnota spolehlivosti R	0,8612810
Chyba střední hodnoty	1174140,772
Pozorování	5

	Rozdíl	SS	MS	F	Významnost F
Regrese	1,00	35616667145783,30	35616667145783,30	25,84	0,015
Rezidua	3,00	4135819654216,68	1378606551405,56		
<b>Celkem</b>	<b>4,00</b>	<b>39752486800000,00</b>			

	Koeficienty	Chyba stř. hodnoty	t Stat	Hodnota P
Hranice	<b>26015530,89</b>	3027924,36	8,59	0,00
Počet kg (x)	<b>2,4157</b>	0,4753	5,0828	0,0147

Dolní 95%	Horní 95%	Dolní 95,0%	Horní 95,0%
16379324,19	35651737,58	16379324,19	35651737,58
0,9032	3,9282	0,9032	3,9282

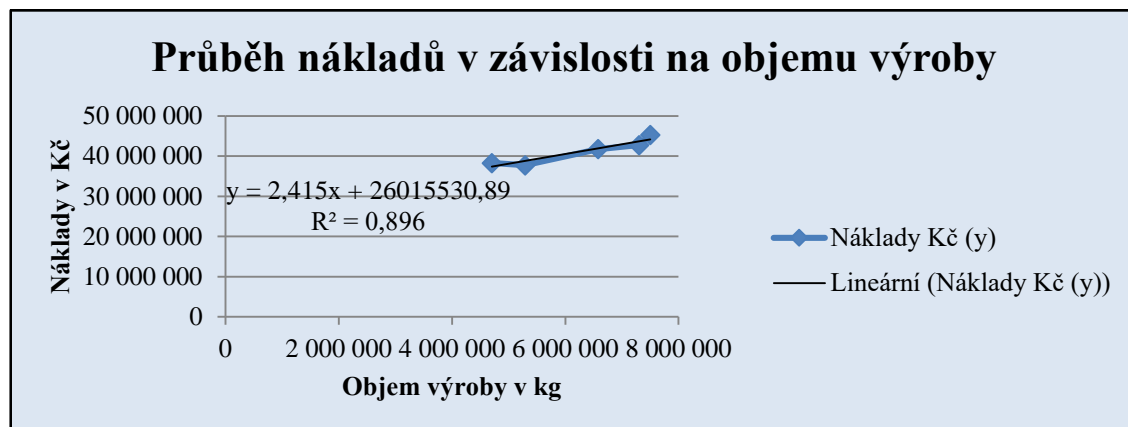
Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>66</sup>

Závislá proměnná jsou zde vzniklé **náklady**, tedy výkonová spotřeba, nezávislou proměnou je **objem výroby** v kilogramech. Hodnota **regresního koeficientu 0,8959607** indikuje **silný vztah** mezi oběma proměnnými. Vynásobíme-li jej 100, získáme koeficient determinace, který vyjadřuje, že rozptyl v datech je skoro z 90 % způsoben objemem výroby, zbylých 10 % variace je způsobeno jinými faktory.

<sup>66</sup> Zpracováno pomocí programu MS Excel, analytický nástroj REGRESE, dle MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9, str. 47.

Průběh nákladů lze znázornit i graficky pomocí bodového grafu a spojnice trendu (viz obrázek 29). Současně lze zobrazit **rovnici regrese** a koeficient spolehlivosti, který zde vykazuje hodnotu pro vysokou spolehlivost.

Obrázek 29: Průběh nákladů v závislosti na objemu výroby (v Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>67</sup>

Pomocí Excelu bylo vypočteno, že pro tento trend má přímka rovnici:

$$y = 2,415x + 26015530,89$$

Suma 2,415 je hodnota koeficientu  $b$ , vyjadřuje tu část nákladů, která je odvislá nebo souvisí s vývojem výroby. Vzroste-li výroba o 1 tunu, vzrostou náklady o 2.415 Kč. Koeficient  $a$  v hodnotě cca 26 milionů vyjadřuje tu část nákladů, která je nezávislá na objemu výroby. Pomocí stanovené rovnice lze vypočítat **výši nákladů** pro další rok pro plánovaný objem výroby.

Regresní a korelační analýzou a dalšími statistickými a prognostickými metodami jako:

- analýza časových řad,
- systémy včasné výstrahy,
- brainstorming,
- brainwriting

a jiné bych doplnila činností **plánování** a zároveň rozšířila o činnosti **prognózování**.

<sup>67</sup> Zpracováno pomocí programu MS Excel, bodový graf.

## 8.4 Kalkulace a reporting

**Kalkulace** jsou ve firmě tvořeny v dostatečně vhodném programu, který umožňuje rychle reagovat na novou poptávku. Ceny vstupního materiálu a práce jsou v kalkulačních vzorcích průběžně aktualizovány a hodnota předběžné kalkulace je předkládána vedoucímu obchodního oddělení.

Přestože IS ABRA FlexiBee nabízí modul **Výroba** i s možností tvorby kalkulací, nedá se tento doplněk pro výrobní program sledované firmy ani z části využít. Je pro tento druh činnosti absolutně nevhodný. Prostor pro možné zlepšení tedy v oblasti **kalkulací** v tuto chvíli není.

V souladu s navrhovanou změnou pro lepší využití informačního systému v oblasti analýzy dat v následujícím bodu 8.5 dojde přirozeně i ke zlepšení v oblasti **reportingu**.

## 8.5 Výsledné kalkulace a odchylky

Ve firmě se za celý rok zpracuje okolo 6 tisíc tun papíru. Toto množství je zpracováno po jednotlivých výrobních příkazech, které jsou v průměru vystaveny na 3 tuny papíru. Proto vyhodnocování každé jednotlivé zakázky by zaměstnalo minimálně jednoho režijního pracovníka navíc.

Tím by vznikly firmě další režijní náklady v podobě **nákladů** na referenta **controllingu**. **Dodatečné náklady** jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 21: Mzdové náklady na referenta controllingu (v Kč)

Nákladová položka	Náklady měsíčně	Náklady ročně
Základ mzdy	15 000	180 000
Pohyblivá složka mzdy	5 000	60 000
Sociální a zdravotní pojištění	6 800	81 600
Příspěvek na stravování	500	6 000
<b>Celkem</b>	<b>27 300</b>	<b>327 600</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tyto **náklady** by se daly ušetřit a přitom mít vypracované **výsledné kalkulace** pomocí stávajícího informačního systému. Možný způsob byl částečně popsán již v bodě 8.2.

Nebude vyhodnocen každý jednotlivý výrobní příkaz zvlášť, ale větší zákazníci, kteří opakovaně objednávají u firmy Euroapap, spol. s r.o. nebo určitá skupina výrobků.

Pro tento účel by byl využit **doplňěk informačního systému** ABRA FlexiBee, který umí jednotlivé nákladové položky rozlišit podle čísla zakázky v **modulu číselník**, což je součást informačního systému. V praxi by to znamenalo všechny operace spojené s objednávkami zákazníka například A, zaúčtovat pod **jedno společné číslo zakázky**.

Modul IS umí vyhodnotit zakázku pomocí **funkce „analýza zakázky“**. IS by pak vyhodnotil objednávky pro zákazníka A nebo skupinu výrobků celkově. Jelikož se většinou objednávky opakují v podobném znění, **výsledná kalkulace** by byla vlastně průměrná za hodnocené období daného roku, popř. celého účetního roku.

Pro zavedení této systémové změny by bylo potřeba pouze sepsat interní předpis s podrobným prováděcím postupem pro:

- vypisování pracovních výkazů pracovníků,
- nové zaúčtování spotřebního materiálu,
- nové rozúčtování mezd,
- nové rozúčtování ostatních přímých nákladů.

Tento postup byl **v rámci zpracování této diplomové práce vyzkoušen** v informačním systému za období leden 2015 pro zakázku 122, což je zpracování vlastní produkce jednoho významnějšího zahraničního výrobce papíru. Výsledek „analýzy zakázky“ je znázorněn v **příloze K**.<sup>68</sup> Tento návrh považuji za **nejpřínosnější** ze všech navrhovaných změn v této diplomové práci.

Tímto novým postupem zpracování výsledků zakázek lze v krátké době **zjistit případné odchylky a konat regulační opatření**.

---

<sup>68</sup> Interní doklady zpracované v IS ABRA FlexiBee.

**Odchyly** od plánovaných výkonů může ovlivnit rovněž **produktivita práce**. V rámci této diplomové práce byla rovněž navržena změna technologického postupu u dvou vybraných výrobků z papíru (dále výrobek A a B) a bylo provedeno podrobné měření výkonů v časovém úseku dvou měsíců.

**Produktivita práce** poté byla změřena pomocí vývoje pracnosti, tj. času potřebného k výrobě jednotky výrobku. Vývoj byl očištěn od vlivu změn struktury produkce, jinak řečeno – při její stejné struktuře.

Vývoj produktivity práce na základě uvedené změny byl změřen pomocí modifikace cenového Paascheho a Laspeyresova indexu, kde místo ceny byla dosazena pracnost měřeného druhu výrobku.

**Paascheho index pracnosti** vyjádřen jako podíl indexu odpracované doby a Laspeyresova indexu objemu:

$$\frac{\sum t_1 q_1}{\sum t_0 q_1} = \frac{\sum t_1 q_1}{\sum t_0 q_0} \cdot \frac{\sum t_0 q_1}{\sum t_0 q_0}$$

**Paascheho index produktivity práce:**

$$\frac{\sum t_0 q_1}{\sum t_1 q_1} = \frac{\sum t_0 q_1}{\sum t_0 q_0} \cdot \frac{\sum t_1 q_1}{\sum t_0 q_0}$$

V následujících tabulkách je provedena **analýza změny pracnosti a produktivity práce** vybraných výrobků A a B.

Tabulka 22: Počty vyrobených kusů a počet hodin

Výrobek	MJ	Vyrobené ks		Počet hodin	
		období 0	období 1	období 0	období 1
		q <sub>0</sub>	q <sub>1</sub>	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>
A	ks	28 000	<b>39 000</b>	1 800	<b>1 700</b>
B	ks	41 000	<b>43 000</b>	1 600	<b>1 500</b>
$\Sigma$		x	x	<b>3 400</b>	<b>3 200</b>

Zdroj: vlastní výpočty, 2016<sup>69</sup>

<sup>69</sup> JÍLEK, Jaroslav. *Nástin sociálněhospodářské statistiky*. 2. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0840-0, s. 165.



Tabulka 23: Výpočet individuálních indexů pracnosti

Výrobek	období 0	období 1	index		
	$t_0 = \frac{T_0}{q_0}$	$t_1 = \frac{T_1}{q_1}$	$i_t = \frac{t_1}{t_0}$	$t_1 q_0$	$t_0 q_1$
A	0,064	0,044	0,678	1 221	2 507
B	0,039	0,035	0,894	1 430	1 678
$\Sigma$	x	x	x	<b>2 651</b>	<b>4 185</b>

Zdroj: vlastní výpočty, 2016<sup>69</sup>

Výpočet agregátních indexů pracnosti:

$$\text{Laspeyresův index } I_t^{La} = \frac{\sum t_1 q_0}{\sum t_0 q_0} = \frac{\sum t_1 q_0}{\sum T_0} = \frac{2651}{3400} = 0,780$$

$$\text{Paascheho index } I_t^{Pa} = \frac{\sum t_1 q_1}{\sum t_0 q_1} = \frac{\sum T_1}{\sum t_0 q_1} = \frac{3200}{4185} = 0,765$$

Individuální indexy pracnosti vykazují snížení:

- u výrobku A o 32,2 %,
- u výrobku B o 10,6 %.

Celková pracnost se snížila o 22 %, resp. o 23,5 %.

Tabulka 24: Výpočet individuálních indexů produktivity

Výsledek	období 0	období 1	index		
	$v_0 = \frac{q_0}{t_0}$	$v_1 = \frac{q_1}{T_1}$	$i_v = \frac{v_1}{v_0}$	$T_0 : \frac{v_1}{v_0} = t_1 q_0$	$\frac{v_1}{v_0} \cdot T_1 = t_0 q_1$
A	15,556	22,941	1,475	1 221	2 507
B	25,625	28,667	1,119	1 430	1 678
$\Sigma$	x	x		<b>2 651</b>	<b>4 185</b>

Zdroj: vlastní výpočty, 2016<sup>69</sup>

Výpočet **agregátních indexů pracnosti**:

$$\text{Laspeyresův index } I_{pp}^{La} = \frac{\sum t_0 q_0}{\sum t_1 q_0} = \frac{\sum T_0}{\sum t_1 q_0} = \frac{3400}{2651} = 1,283$$

$$\text{Paascheho index } I_{pp}^{Pa} = \frac{\sum t_0 q_1}{\sum t_1 q_1} = \frac{\sum t_0 q_1}{\sum T_1} = \frac{4185}{3200} = 1,308$$

Individuální indexy **produktivity** vykazují nárůst:

- u výrobku A o 47,5 %,
- u výrobku B o 11,9 %.

Celková produktivita práce u měřených výrobců se zvýšila o 28,3 %, resp. o 30,8 %.

Výpočty byly provedeny v MS Excel, kde po nastavení polí se vzorci stačí doplnit naměřené hodnoty. Výsledné hodnoty jsou tak poměrně snadno k dispozici.

I tato **navrhovaná změna v technologii** včetně výsledných výpočtů je součástí **navrhovaných zlepšení controllingových činností** analyzovaného podniku.

## 8.6 Pohledávky

V oblasti pohledávek konají kompetentní pracovníci firmy maximum, co je možné dle platných zákonů naší legislativy konat. **Zlepšení** je patrné z grafického znázornění **vývoje pohledávek** na obrázku 24 této práce.

## **Závěr**

Cílem této diplomové práce na téma „*Nákladový controlling ve zvoleném podniku*“ bylo zpracování analýzy controllingu ve zvolené společnosti Europap, spol. s r.o. a předložení návrhů na možné zlepšení stávajícího stavu. V úvodu byly definovány rovněž dílčí cíle práce se zaměřením na získání teoretických informací o controllingových a kalkulačních metodách v oblasti nákladů z odborné literatury. Dalším dílčím cílem bylo představení zvoleného podniku Europap, spol. s r.o., analýza jeho controllingových aktivit v oblasti nákladů s využitím stávajícího informačního systému a v závěru podat návrhy na zlepšení stávajícího stavu.

V teoretické části byl charakterizován pojem controllingu, jeho vznik a vývoj. Rovněž byly popsány funkce a úlohy controllingu a dílčí fáze jeho nástrojů. Samostatná kapitola byla věnována pojmu náklady, jejich významu a struktuře členění. Následně byl vysvětlen kalkulační systém a jeho význam v souvislosti s nákladovým controllingem a popsáno využití kalkulací v řízení nákladů.

V praktické části této diplomové práce byl představen zvolený podnik, velkoobchod s tiskovými a speciálními papíry a zpracovatel papírů, kartonů a lepenek Europap, spol. s r.o. V kapitole 4 byla zmíněna historie společnosti a její současná situace. Bylo uvedeno portfolio jejích výrobků a služeb, vysvětlena stávající organizační struktura a provedena analýza silných a slabých stránek podniku.

V dalších dvou kapitolách byla na základě dostupných údajů zpracována finanční analýza zvolené společnosti pomocí základních ukazatelů a výpočtu ukazatele ekonomické přidané hodnoty EVA. V rámci analýzy nákladového controllingu ve firmě byly zkoumány controllingové činnosti podnikového managementu v oblastech informačního, účetního a docházkového systému. Nákladový controlling ve firmě byl podroben zkoumání i z hlediska členění nákladů ve firmě. Zároveň byla provedena vertikální a horizontální analýza nákladů a byly zjišťovány informace o plánování nákladů, výkonů a tržeb. Pozornost byla věnována také současné tvorbě kalkulací ve firmě a reportingu. Nebyla opomenuta ani oblast controllingu pohledávek.

V závěru praktické části této práce bylo zpracováno vyhodnocení současného stavu controllingových činností ve firmě Europap, spol. s r.o., které bylo nezbytné pro následná navržená opatření na zlepšení.

Na základě provedených analýz bylo zjištěno, že stávající organizační struktura podniku nezahrnuje přímo oddělení controllingu. Dále byla provedena ve spolupráci s hlavní účetní podniku praktická zkouška možnosti lepšího využití nástrojů informačního a účetního programu ABRA FlexiBee pro přiřazení variabilních nákladů k jednotlivým zákazníkům či výrobkům.

Pro oblast plánování tržeb ve spojení s objemem produkce a tím i nákladů byly vedení firmy předvedeny s použitím firemních dat jednoduché metody pro jejich rozhodování na všech úrovních řízení v podobě matice BCG a regresní a korelační analýzy.

Dále u dvou výrobků z papíru byla navržena změna technologického postupu a bylo provedeno v časovém úseku dvou měsíců měření pracovních výkonů. Pro výpočet předpokládaného zvýšení produktivity práce byly použity Paascheho a Laspeyrsovy indexy.

Za hlavní přínos této práce byl návrh a praktická zkouška možného využití stávajícího informačního systému pro včasné vyhodnocení zakázky z hlediska ziskovosti bez zvýšení počtu režijních pracovníků. Dle mého názoru definované cíle práce byly naplněny a realizované návrhy budou citelným přínosem managementu v řízení nákladů ve zvoleném podniku.

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Doplnění managementu výkony a službami controllingu pro řízení.....	11
Tabulka 2: Propočtová kalkulace nově zaváděného výrobku.....	33
Tabulka 3: Příklad podkladů pro zjištění výsledné kalkulace .....	35
Tabulka 4: Příklad výsledné kalkulace .....	35
Tabulka 5: Základní údaje .....	41
Tabulka 6: Přehled investičních výdajů na rozvoj firmy v letech 1996-2015 .....	44
Tabulka 7: Ukazatele rentability (výnosnosti).....	48
Tabulka 8: Ukazatele aktivity .....	49
Tabulka 9: Ukazatele zadluženosti (dlouhodobé finanční rovnováhy) .....	50
Tabulka 10: Ukazatele produktivity práce.....	51
Tabulka 11: Ukazatele platební schopnosti (likvidity).....	52
Tabulka 12: Výpočet EVA na základě upravených údajů z účetních výkazů. ....	53
Tabulka 13: Vertikální analýza nákladů společnosti Europap, spol. s r.o. ....	60
Tabulka 14: Horizontální analýza nákladů firmy Europap, spol. s r.o. ....	63
Tabulka 15: Cenová kalkulace firmy Europap, spol. s r.o. na řezání papíru .....	67
Tabulka 16: Tvorba opravných položek ve firmě Europap, spol. s r.o.....	76
Tabulka 17: Nové řešení organizační struktury firmy Europap, spol. s r.o.....	78
Tabulka 18: Růst trhu a relativní tržní podíl pro sestrojení matice BCG .....	80
Tabulka 19: Náklady a objem zpracovaného papíru za období 2011-2015 .....	82
Tabulka 20: Regrese – závislost nákladů na objemu výroby.....	83
Tabulka 21: Mzdové náklady na referenta controllingu .....	85
Tabulka 22: Počty vyrobených kusů a počet hodin .....	87
Tabulka 23: Výpočet individuálních indexů pracnosti .....	88
Tabulka 24: Výpočet individuálních indexů produktivity .....	88

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Úlohy controllingu v úrovních řízení .....	13
Obrázek 2: Systém controllingu .....	16
Obrázek 3: Postavení nákladového controllingu .....	17
Obrázek 4: Transformace vstupů na výstupy .....	18
Obrázek 5: Účelové členění nákladů .....	20
Obrázek 6: Členění nákladů z hlediska řízení hospodárnosti .....	21
Obrázek 7: Náklady z hlediska zdroje, který poskytuje výrobky, práce nebo služby ....	23
Obrázek 8: Náklady z hlediska vztahu k výkonům, které jsou předmětem kalkulace ...	24
Obrázek 9: Členění nákladů z hlediska jejich závislosti na změnách objemu výkonů...	25
Obrázek 10: Průběh celkových nákladů .....	26
Obrázek 11: Průběh průměrných nákladů .....	27
Obrázek 12: Znázornění bodu zvratu, rozpočtované úrovně zisku a marže .....	28
Obrázek 13: Náklady z hlediska důležitosti pro danou variantu .....	30
Obrázek 14: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití.....	32
Obrázek 15: Schéma vztahů jednotlivých druhů kalkulací .....	37
Obrázek 16: Logo společnosti .....	41
Obrázek 17: Schéma společnosti Europap, spol. s r.o. ....	45
Obrázek 18: Diagram SWOT firmy Europap, spol. s r.o. ....	47
Obrázek 19: Vývoj ukazatele EVA (v tis. Kč) Europap, spol. s r.o. ....	53
Obrázek 20: Logo informačního systému ABRA FlexiBee .....	55
Obrázek 21: Náklady firmy Europap, spol. s r.o. v letech 2011-2015 .....	61
Obrázek 22: Znázornění vývoje nákladů a tržeb ve společnosti Europap, spol. s r.o. ...	62
Obrázek 23: Grafické znázornění vybraných nákladových položek .....	64
Obrázek 24: Grafické vyjádření vývojového trendu obchodních pohledávek .....	70
Obrázek 25: Vývoj doby obratu obchodních pohledávek .....	70
Obrázek 26: Vývoj opravných položek k obchodním pohledávkám.....	71
Obrázek 27: Návrh pracovního výkazu s číslem zakázky .....	79
Obrázek 28: Matice BCG produktového portfolia firmy Europap, spol. s r.o. ....	81
Obrázek 29: Průběh nákladů v závislosti na objemu výroby.....	84

## Seznam použitých zkratk

A	aktiva
ARES	Administrativní registr ekonomických subjektů
atd.	a tak dále
BCG	Boston Consulting Group
CEDR	Centrální registr dotací
CF	(cash flow) tok peněz
CK	cizí kapitál
CZ	cizí zdroje
ČNB	Česká národní banka
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DI.K.	dlouhodobý kapitál
DZ	dlouhodobé závazky
EAT	(Earnings after Tax) zisk po zdanění
EBIT	(Earnings before Interest and Tax) zisk před úroky a zdaněním
EBITDA	(Earning before Interest, Tax, Depreciation and Amortization) zisk před odpisy, úroky a zdaněním
EVA	(Economic Value Added) ekonomická přidaná hodnota
HV	hospodářský výsledek
KBÚ	krátkodobé bankovní úvěry
KD	krátkodobé dluhy
KFM	krátkodobý finanční majetek
KP	krátkodobé pohledávky
KZ	krátkodobé závazky
NCK	náklady cizího kapitálu
NOA	(Net Operating Assets) čistá operativní aktiva
NOPAT	(Net Operating Profit After Taxes) operativní (provozní) zisk po zdanění
NÚ	nákladové úroky
NVK	náklady vlastního kapitálu
OA	oběžná aktiva
OR	Obchodní rejstřík
POHL	pohledávky
ROA	(Return on Assets) rentabilita celkových aktiv
ROCE	(Return on Capital Employed) rentabilita dlouhodobého kapitálu
ROE	(Return on Equity) rentabilita vlastního kapitálu
ROS	(Return on Sale) rentabilita tržeb
RŽP	Registr živnostenského podnikání
spol.s r.o.	společnost s ručením omezeným
SWOT	Strengts, Weaknesses, Opportunities, Threats
T	tržby
tzv.	tak zvané
VK	vlastní kapitál
WACC	(Weighted Average Cost of Capital) průměrné vážené náklady kapitálu
ZAS	zásoby
ZPLS	závazky po lhůtě splatnosti

## Seznam použité literatury

### Monografie

ÁRVAI, Zsófia, DRIESSEN, Karl, ÖTTKER-ROBE, Inci. *Regional financial interlinkages and financial contagion within Europe*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2009, 42 p. IMF working paper, WP/09/6.

BLÁHA, Zdeněk, HNILICA Jiří. *Jak posoudit finanční zdraví firmy: krok za krokem*. 3. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006. 194 s. ISBN 80-726-1145-3.

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

ČERVENÝ, Josef. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 2014. 84 s. ISBN 978-80-261-0458-2.

DRUCKER, Peter F. *Peter Drucker on the profession of management*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, c1998, xv, 201 p. Harvard business review book series. ISBN 08-758-4836-2.

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 1. vyd. Praha: Codex, 2000. 812 s. ISBN 80-859-6386-8.

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-735-7035-1.

EUGENE M. LERNER, Willard T. Carleton. *A theory of financial analysis*. Harcourt, Brace & World, 1966, 281 s.

GRÜNWARD, Rolf, JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Finanční analýza a plánování podniku: proces ocenění základní metody a postupy*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 318 s. ISBN 978-80-86929-26-2.

HELFERT, Erich A. *Techniques of Financial Analysis*. 6. ed. Homewood: Irwin, 1987. 458 s. ISBN 02-560-3625-X.

HINKE, Jana, BÁRKOVÁ, Dana. *Sbírka příkladů a případových studií z účetnictví II*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7043-820-6.

HINKE, Jana, SOUČKOVÁ, Radka. *Účetnictví pro podnikatele II ve schématech*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 2007. 193 s. ISBN 978-80-7043-617-2.



- HOLEČKOVÁ, Jaroslava, PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Finanční analýza firmy: snadno a rychle*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 208 s. ISBN 978-807-3573-928.
- JÍLEK, Jaroslav. *Nástin sociálněhospodářské statistiky*. 2. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0840-0.
- HRDÝ, Milan, HOROVÁ, Michaela. *Finance podniku*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 179 s. ISBN 978-80-7357-492-5.
- KISLINGEROVÁ, Eva, HNILICA, Jiří. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 135 s. ISBN 978-80-7179-713-5.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 205 s. ISBN 978-80-247-3349-4.
- KOVANICOVÁ, Dana, KOVANIC, Pavel. *Poklady skryté v účetnictví*. 2. vyd. Praha: Polygon, 1995. 214 s. ISBN 80-859-6706-5.
- KOSMIDER, Andreas. *Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen*. Stuttgart: C.E. Poeschel, c1991. 250 p. ISBN 37-910-0561-8.
- KRÁL, Bohumil, FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2005. 475 s. ISBN 80-726-1131-3.
- KŘIKAČ, Karel. *Základy podnikové ekonomiky*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita, 1993. 95 s. ISBN 80-708-2080-2.
- KUBÍČKOVÁ, Dana, KOTĚŠOVCOVÁ, Jana. *Finanční analýza: proces ocenění - základní metody a postupy*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2006. 125 s. ISBN 80-867-5457-X.
- MACEK, Jan, KOPEK, Rudolf, KRÁLOVÁ, Jitka. *Ekonomická analýza podniku* 1. vyd. Plzeň: ZČU, 2006. ISBN 80-7043-446-5.
- MAREK, Luboš. *Statistika pro ekonomy: aplikace*. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2005. 423 s. ISBN 80-864-1968-1.
- MAŘÍK, Miloš. *Finanční analýza a plánování v obchodních podnicích*. 2. vyd. Praha: VŠE, 1997. ISBN 80-7079-487-9.

- MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění - základní metody a postupy*. 3. upr. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2011. 494 s. ISBN 978-80-86929-67-5.
- MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- MRKVIČKA, Josef, KOTĚŠOVCOVÁ, Jana. *Finanční analýza: proces ocenění - základní metody a postupy*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006. 228 s. ISBN 80-735-7219-2.
- PAZOUREK, Josef. *Bilance akciových společností*. Praha: Merkur, 1906. ISBN není uvedeno.
- PEŠKOVÁ, Radka, JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Finanční analýza: proces ocenění - základní metody a postupy*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2011. 205 s. ISBN 978-80-86730-80-6.
- RUBÁKOVÁ, Věra, PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Účetnictví pro úplné začátečníky snadno a rychle*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-3299-2.
- RŮČKOVÁ, Petra, PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011. 143 s. ISBN 978-80-247-3916-8.
- SOLOMON, Michael R, MARSHALL Greg W, STUART, Elnora W. *Marketing očima světových marketing manažerů*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006. 572 s. ISBN 80-251-1273-X.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše, FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Nákladové účetnictví v příkladech a úlohách*. 4. vyd. aktualiz. Praha: Oeconomica, 2011. 230 s. ISBN 978-80-245-1752-0.
- SOUČKOVÁ, Radka, HRDÝ, Milan, KARLOVEC, Karel. *Sbírka příkladů z podnikových financí*. Plzeň: ZČU, 2006. ISBN: 80-7043-396-5.
- ŠULÁK, Milan, VACÍK, Emil. *Měření výkonnosti firem*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2005. 89 s. ISBN 80-867-5433-2.
- SYNEK, Miloslav, PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Podniková ekonomika: snadno a rychle*. 4. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 475 s. ISBN 80-7179-892-4.

VALACH, Josef a kol. *Finanční řízení podniku*. 2. vyd. EKOPRESS, s.r.o., 1999. ISBN 80-86119-21-1.

VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. 360 s. ISBN 80-7259-032-4.

### **Internetové zdroje**

ABRA. Informační systémy. *ABRA Software* [online]. [cit. 15.1.2016]. Dostupné z: <http://www.abra.eu/informacni-systemy>

ACPP.CZ. *Odborné periodikum asociace českého papírenského průmyslu*, [online] [cit. 5.2.2016]. Dostupné z: <http://www.acpp.cz/casopis-pac/>

BISNODE. *Monitoring* [online]. [cit. 8.1.2016]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/>

EGER, Ludvík, KUNEŠOVÁ, Hana. *Metodika k vypracování bakalářské a diplomové práce*. [online] Plzeň: ZČU, Plzeň, 2015. [cit. 22.2.2016]. Dostupné z: [http://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet\\_list/detail.php?id=3527](http://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet_list/detail.php?id=3527)

MĚŠEC. CZ. *Česká ekonomika se po celý rok nacházela v recesi* [online] [cit. 2.2.2016]. Dostupné z: <http://trhy.mesec.cz/clanky/ceska-ekonomika-se-po-cely-rok-2012-nachazela-v-recesi/>

SMARTDRAW. *Swot – analysis - software* [online]. [cit. 5.1.2016]. Dostupné z: <http://www.smartdraw.com/swot-analysis/swot-analysis-software.htm?id=136722&gclid=CMfao-DJksc CFSLnwgod1R4Emw>

ZÁKONY. CZ. *Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení* [online]. [cit. 7.1.2016]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.593>

### **Legislativa**

Zákon č.89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

### **Další prameny a zdroje**

FIALOVÁ, Eva. *Finanční analýza konkrétního podniku*. Plzeň, 2014. 72 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

Výroční zprávy společnosti Europap, spol. s r.o. za období 2010–2015.

## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Postup při řešení neshodných dodávek

**Příloha B:** Zkrácená rozvaha aktiv 2006-2015 (v tis. Kč)

**Příloha C:** Zkrácená rozvaha pasiv 2006-2015 (v tis. Kč)

**Příloha D:** Zkrácený výkaz zisku a ztráty 2006-2015 (v tis. Kč)

**Příloha E:** Cash flow 2006-2015 (v tis. Kč)

**Příloha F:** Přehled leasingových splátek 2003-2018

**Příloha G:** Výpočty ukazatele EVA

**Příloha H:** Kalkulace střediska V2

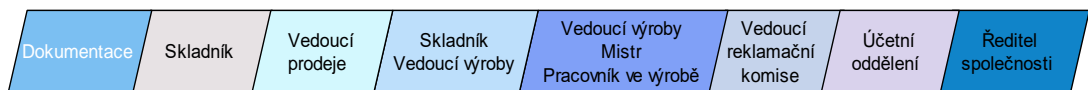
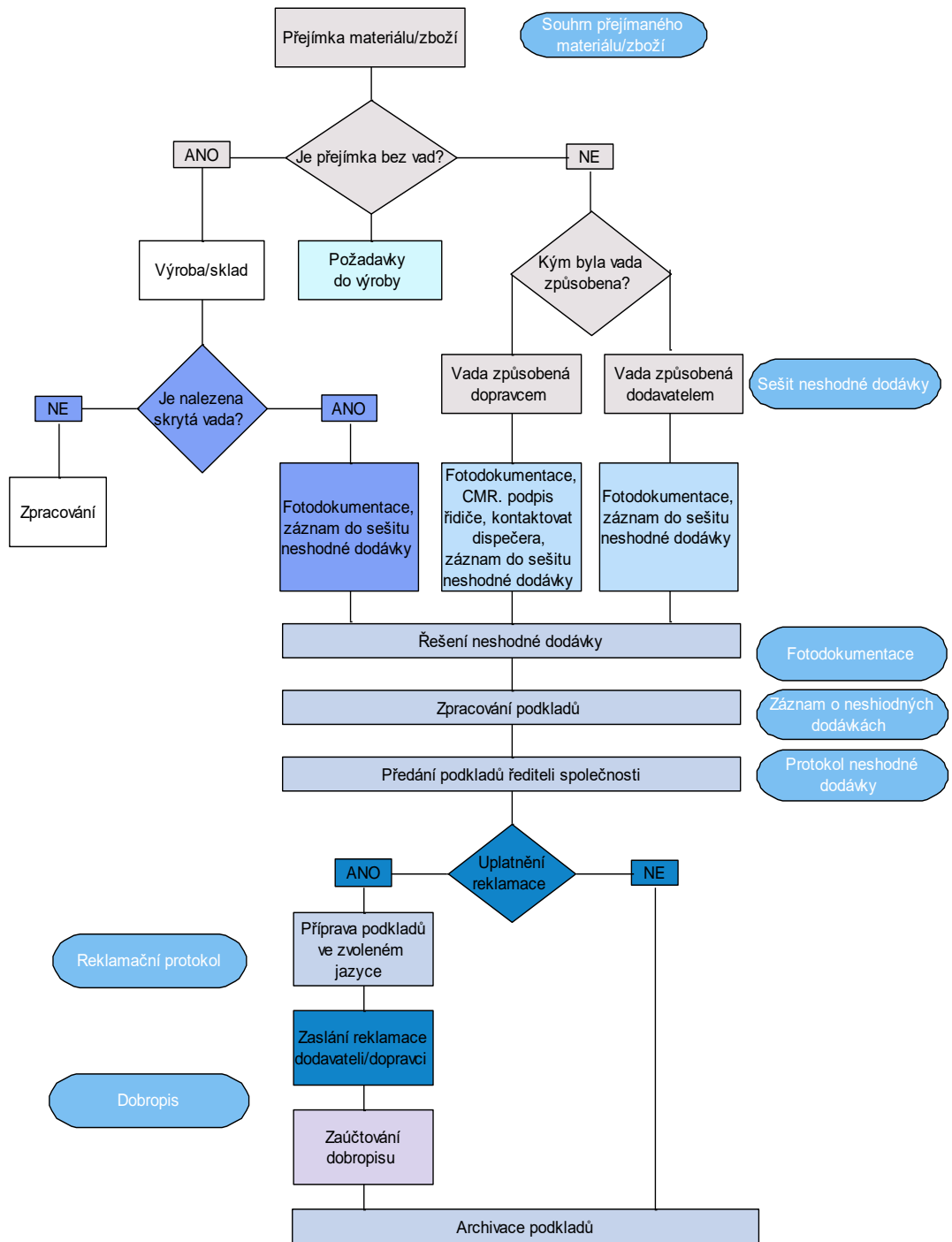
**Příloha I:** Kalkulace střediska V3

**Příloha J:** Měsíční výkaz z docházkového systému

**Příloha K:** Analýza zakázky

**Příloha L:** Fotogalerie firmy Europap, spol. s r.o.

## Příloha A: Postup při řešení neshodných dodávek



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

**Příloha B: Zkrácená rozvaha aktiv 2006-2015 (v tis. Kč)**

	Položky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>109 852</b>	<b>110 592</b>	<b>104 431</b>	<b>100 981</b>	<b>111 151</b>	<b>104 976</b>	<b>100 677</b>	<b>99 866</b>	<b>97 465</b>	<b>94 923</b>
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	58 735	63 717	63 387	61 154	71 273	67 906	64 802	62 936	61 793	60 473
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0	0	65	40	14	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	58 735	63 717	63 387	61 154	71 273	67 841	64 762	62 922	61 793	60 473
B.II.1.	Pozemky	17 230	6 145	6 145	6 145	6 145	6 145	6 145	6 145	6 145	6 145
B.II.2.	Stavby	25 909	45 501	45 871	45 383	56 597	55 388	53 139	50 982	48 729	46 477
B.II.3.	SMV a soubory MV	1 722	12 071	11 113	9 368	8 133	6 308	5 118	5 795	4 467	7 851
B.II.7.	Nedokončený DHM	13 874	0	258	258	398	0	360	0	2 452	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C.	<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>	<b>50 908</b>	<b>46 056</b>	<b>40 132</b>	<b>39 283</b>	<b>39 526</b>	<b>36 708</b>	<b>35 508</b>	<b>36 461</b>	<b>35 304</b>	<b>34 122</b>
C.I.	Zásoby	20 017	22 792	22 955	21 317	23 417	23 093	20 517	24 073	22 870	22 197
C.I.1.	Materiál	4 417	9 284	5 340	3 966	9 874	7 746	5 705	11 884	7 689	4 770
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	0	0	494	1 205	844	592	238	351	538	801
C.I.3.	Výrobky	8 921	6 300	10 567	11 470	8 133	11 387	10 816	8 380	10 231	12 080
C.I.5.	Zboží	6 679	7 208	6 554	4 676	4 566	3 368	3 758	3 458	4 412	4 546
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	6 352	6 254	6 239	6 228	6 208	6 419	6 092	6 092	6 052	6 043
C.III.	Krátkodobé pohledávky	23 155	15 234	10 491	11 437	9 137	6 683	8 810	6 125	6 311	5 811
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	1 384	1 776	447	301	764	513	89	171	71	71
C.IV.1.	Peníze	27	378	112	44	15	49	22	31	24	30
C.IV.2.	Účty v bankách	1 357	1 398	335	257	749	464	67	140	47	41
D.	<b>OSTATNÍ AKTIVA</b>	<b>209</b>	<b>819</b>	<b>912</b>	<b>544</b>	<b>352</b>	<b>362</b>	<b>367</b>	<b>469</b>	<b>368</b>	<b>328</b>
D.I.	Časové rozlišení	209	819	912	544	352	362	367	469	368	328

Zdroj: rozvahy firmy Europap, spol. s r.o. 2006-2015

**Příloha C: Zkrácená rozvaha pasiv 2006-2015 (v tis. Kč)**

	Položky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>109 852</b>	<b>110 592</b>	<b>104 431</b>	<b>100 981</b>	<b>111 151</b>	<b>104 976</b>	<b>100 677</b>	<b>99 866</b>	<b>97 465</b>	<b>94 923</b>
A.	Vlastní kapitál	22 649	26 984	28 553	29 126	29 394	29 543	29 784	29 512	30 412	30 575
A.I.	Základní kapitál	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
A.I.1.	Základní kapitál	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A.I.3.	Změny základního kapitálu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	17 379	20 351	24 685	26 254	26 825	27 092	27 243	27 484	27 208	28 114
A.V.	Výsledek hospodaření běž. úč. období	4 170	5 533	2 768	1 772	1 469	1 351	1 441	928	2 104	1 361
B.	Cizí zdroje	87 203	83 608	75 878	71 855	81 757	75 433	70 893	70 354	67 053	64 348
B.I.	Rezervy	3 000	6 000	1 700	0	0	0	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky	353	861	1 373	1 584	1 909	0	403	0	1 784	3 700
B.III.	Krátkodobé závazky	10 401	11 995	9 180	8 241	9 792	8 760	10 363	11 149	9 265	7 884
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	73 449	64 752	63 625	62 030	70 056	66 673	60 127	59 205	56 004	52 764
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	54 623	44 784	38 322	34 578	40 862	35 772	29 124	25 534	21 359	17 599
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry	18 826	19 968	25 303	26 952	27 594	27 156	26 258	30 371	30 545	30 665
B.IV.3.	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0	500	1 600	3 745	4 745	3 300	4 100	4 500
C.I.	Časové rozlišení	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: rozvahy firmy Europap, spol. s r.o. 2006-2015



**Příloha D: Zkrácený výkaz zisku a ztráty 2006-2015 (v tis. Kč)**

	Položky	č.ř.	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
I.	Tržby za prodej zboží	01	13 627	12 960	15 079	8 881	7 198	9 485	6 583	6 858	7 545	13 497
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	10 142	9 148	11 359	6 319	5 497	7 267	4 884	4 766	5 280	9 547
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03	3 485	3 812	3 720	2 562	1 701	2 218	1 699	2 092	2 265	3 950
II.	Výkony (ř.05+06+07)	04	61 447	63 571	59 386	56 034	56 862	55 133	55 083	60 856	62 216	51 827
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	62 172	66 044	54 571	52 455	58 560	51 040	55 493	61 430	60 168	49 730
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-725	-2 473	4 815	2 519	-2 734	4 093	-410	-574	2 045	2 097
II. 3.	Aktivace	07	0	0	0	1 060	1 036	0	0	0	6	0
B.	Výkonová spotřeba	08	64 117	48 337	37 618	39 296	38 839	38 309	37 744	41 767	41 884	36 387
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	37 610	28 147	23 861	30 208	29 920	31 799	33 162	37 933	37 875	32 474
B.2.	Služby	10	26 507	20 190	13 757	9 088	8 919	6 510	4 582	3 834	4 009	3 913
+	Příd. hodnota (ř.03+04-08)	11	815	19 046	25 488	19 300	19 724	19 042	19 038	21 181	22 600	19 390
C.	Osobní náklady	12	12 043	21 381	19 832	13 098	11 898	11 689	11 275	12 622	14 135	12 883
C.1.	Mzdové náklady	13	8 792	15 520	14 353	9 682	8 692	8 508	8 245	9 248	10 365	9 421
C.3.	Náklady na SZ a ZP	15	2 955	5 453	5 103	3 161	2 984	2 973	2 810	3 165	3 465	3 158
C.4.	Sociální náklady	16	296	408	376	255	222	208	220	209	305	304
D.	Daně a poplatky	17	1 289	873	87	79	182	158	168	168	162	141
E.	Odpisy DM	18	597	2 052	3 518	3 546	3 597	4 076	3 657	3 617	3 767	3 882
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	6 850	30 156	20	1	52	275	0	203	40	247
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	54	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	22	3 234	14 730	0	0	0	0	0	0	0	87
G.	Změna stavu rezerv, opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-4 525	3 071	64	-95	-112	1 012	-385	995	142	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	2 943	7 508	1 018	216	351	255	122	404	391	526
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 895	4 257	500	50	780	366	1 182	477	879	337
*	Provozní VH (ř.11-12-17-18+19-22-(+/-25)+26-27+28-29)	30	-4 871	10 346	2 525	2 839	3 782	2 271	3 263	3 909	3 946	2 833
X.	Výnosové úroky	42	2	3	4	0	10	0	4	11	0	1
N.	Nákladové úroky	43	1 443	3 522	3 384	2 507	2 419	2 438	1 956	1 679	1 547	1 425
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 222	716	977	701	1 171	425	729	363	141	395
O.	Ostatní finanční náklady	45	884	688	1 142	751	745	818	599	1 683	437	419
*	Finanční VH (ř.31-32+33+37-38+39-40-(+/-41)+42-43+44-45+46-47)	48	-1 103	-3 491	-3 545	-2 557	-1 983	-2 831	-1 822	-2 988	-1 843	-1 449
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	968	1 322	512	210	330	-1 911	0	0	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	-6 942	5 533	-1 532	72	1 469	1 351	1 441	921	2 103	1 384
XIII.	Mimořádné výnosy	53	11 112	0	0	1 700	0	0	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	11 112	0	4 300	1 700	0	0	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	4 170	5 533	2 768	1 772	1 469	1 351	1 441	921	2 103	1 384
****	Hospodářský výsledek před zdaněním (+/-)		5 138	6 855	3 280	1 982	1 799	-560	1 441	921	2 103	1 384

Zdroj: výkazy zisku a ztráty firmy Europap, spol. s r.o. 2006-2015

**Příloha E: Výkaz cash-flow (nepřímá metoda) firmy Europap, spol. s r.o. (v tis. Kč)**

Ukazatel (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Provozní činnost										
Zisk po zdanění	4 170	5 533	2 768	1 772	1 469	1 350	1 441	925	2 103	1 384
+ odpisy	597	2 052	3 518	3 546	3 597	4 076	3 657	3 617	3 767	3 882
změna rezerv	-4 500	3 000	-4 300	-1 700	0	0	0	0	0	0
změna časového rozlišení v aktivech	532	-610	-93	368	192	-10	-5	-102	101	40
změna časového rozlišení v pasivech	-504	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>CF Netto</b>	<b>295</b>	<b>9 975</b>	<b>1 893</b>	<b>3 986</b>	<b>5 258</b>	<b>5 416</b>	<b>5 093</b>	<b>4 440</b>	<b>5 971</b>	<b>5 306</b>
změna zásob	5 431	-2 775	-163	1 638	-2 100	324	2 576	-3 556	1 203	673
změna dlouhodobých pohledávek	5	98	15	11	20	-211	327	0	40	9
změna krátkodobých pohledávek	-11 343	7 921	4 743	-946	2 300	2 454	-2 127	2 685	-186	500
změna provozních krátkodobých závazků	2 755	1 594	-2 815	-939	1 551	-1 032	1 603	-347	-751	-1 381
<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>-2 857</b>	<b>16 813</b>	<b>3 673</b>	<b>3 750</b>	<b>7 029</b>	<b>6 951</b>	<b>7 472</b>	<b>3 222</b>	<b>6 277</b>	<b>5 107</b>
Investiční činnost	-47 753	-7 034	-3 188	-1 313	-13 716	-709	-553	-1 751	-2 624	-2 562
změna dlouhodobého majetku v ZC	-47 156	-4 982	330	2 233	-10 119	3 367	3 104	1 866	1 143	1 320
- odpisy	-597	-2 052	-3 518	-3 546	-3 597	-4 076	-3 657	-3 617	-3 767	-3 882
<b>Čistý peněžní tok z investiční činnosti</b>	<b>-47 753</b>	<b>-7 034</b>	<b>-3 188</b>	<b>-1 313</b>	<b>-13 716</b>	<b>-709</b>	<b>-553</b>	<b>-1 751</b>	<b>-2 624</b>	<b>-2 562</b>
změna ZK a kapitálových fondů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
změna dlouhodobých závazků	-11 449	508	512	211	325	-1 909	403	730	651	1 916
změna dlouhodobých bankovních úvěrů	52 643	-9 839	-6 462	-3 744	6 284	-5 090	-6 648	-3 590	-4 175	-3 760
změna finančních krátkodobých závazků	0	0	0	500	1 100	2 145	1 000	-1 445	800	400
změna krátkodobých bankovních úvěrů	11 608	1 142	5 335	1 649	642	-438	-898	4 113	174	120
Výdaje z rozdělení zisku										
fondy tvořené ze zisku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
změna VH minulých let a za účetní období	2 470	4 335	1 569	573	268	149	241	-272	900	163
- výsledek hospodaření za účetní období	-4 170	-5 533	-2 768	-1 772	-1 469	-1 350	-1 441	-925	-2 103	-1 384
<b>Čistý peněžní tok z finanční činnosti</b>	<b>51 102</b>	<b>-9 387</b>	<b>-1 814</b>	<b>-2 583</b>	<b>7 150</b>	<b>-6 493</b>	<b>-7 343</b>	<b>-1 389</b>	<b>-3 753</b>	<b>-2 545</b>
<b>Změna krátkodobého finančního majetku</b>	<b>492</b>	<b>392</b>	<b>-1 329</b>	<b>-146</b>	<b>463</b>	<b>-251</b>	<b>-424</b>	<b>82</b>	<b>-100</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

**Příloha F: Přehled leasingových splátek 2003–2018 (v tis. Kč)**

Předmět leasingu	Leasing, splátky celkem	Zaplaceno k 31.12.2012																
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Úroková míra		4,58	5,05	4,06	4,98	7,10	8,34	4,06	3,13	3,02	1,90	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	
Stolní řezačka	1 044	696	348															
Vozík Yale	798	477	266	55														
Soubor strojů	1 299	610	433	256														
Řezačka MS	1 602	463	534	454	151													
Renault MGK	545	110	182	179	74													
Renault MGK	550	111	184	180	75													
IVECO ML 75	1 740	324	435	435	435	111												
Řezačka Planas I	5 359	1 479	724	1 052	1 052	1 052												
LKW IVECO	2 016		526	526	526	438												
Renault	810			307	201	201	101											
Renault	813			274	202	202	135											
Vozík Hyster H 3,5	707					82	211	211	203									
Vozík Hyster H 4,0	1 317						513	393	411									
Razicí stroj Schmedt	1 029						59	343	343	284								
Nízkozdv. Vozík	118						7	43	43	25								
Nízkozdv. Vozík	118						7	43	43	25								
Nízkozdv. Vozík	118						7	43	43	25								
Řezačka Planas II	3 824							1 273	1 273	1 278								
Balička Hugo-Beck	2 574							720	644	644	566							
kompresor	546							186	98	98	98	58	1,49	1,49	1,49	1,49	1,49	0,72
Peugeot I	484								42	90	90	90	90	82				
VZV Jungheinrich	768									147	133	133	133	133	89			
Peugeot II	588										60	108	108	108	108	96		
<b>Stroje a zařízení</b>	<b>17 631</b>																	
<b>Dopravní prostředky</b>	<b>11 136</b>																	
<b>Celkem</b>	<b>28 767</b>	<b>4 270</b>	<b>3 632</b>	<b>3 718</b>	<b>2 716</b>	<b>2 086</b>	<b>1 040</b>	<b>3 255</b>	<b>3 143</b>	<b>2 616</b>	<b>947</b>	<b>389</b>	<b>332</b>	<b>324</b>	<b>198</b>	<b>97</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016<sup>47</sup>

**Příloha G: Výpočty pro ukazatel EVA v letech 2006–2015 (v tis. Kč)**

Položky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>109 852</b>	<b>110 592</b>	<b>104 431</b>	<b>100 981</b>	<b>111 151</b>	<b>104 976</b>	<b>100 677</b>	<b>99 866</b>	<b>97 465</b>	<b>94 923</b>
Závazky neúročené z rozvahy	10 401	11 995	9 180	8 241	9 792	8 760	10 363	10 016	9 265	7 884
<b>Aktiva upravená celkem</b>	<b>99 451</b>	<b>98 597</b>	<b>95 251</b>	<b>92 740</b>	<b>101 359</b>	<b>96 216</b>	<b>90 314</b>	<b>89 850</b>	<b>88 200</b>	<b>87 039</b>
Provozně nutný DFM a krátkodobé CP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>PP nad limit</b>	<b>208</b>	<b>266</b>	<b>67</b>	<b>45</b>	<b>115</b>	<b>77</b>	<b>13</b>	<b>26</b>	<b>11</b>	<b>11</b>
<b>NOA</b>	<b>99 243</b>	<b>98 331</b>	<b>95 184</b>	<b>92 695</b>	<b>101 244</b>	<b>96 139</b>	<b>90 301</b>	<b>89 824</b>	<b>88 189</b>	<b>87 028</b>

Položky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Peníze a účty v bankách	1 384	1 776	447	301	764	513	89	171	71	71
Okamžitá likvidita (FM/KZ)	0,113	0,126	0,041	0,031	0,066	0,050	0,007	0,015	0,007	0,008
Krátkodobé závazky neúročené	10 401	11 995	9 180	8 241	9 792	8 760	10 363	10 016	9 265	7 884
Potřebné prostředky	1 176	1 510	380	256	649	436	76	145	60	60
<b>PP nad limit</b>	<b>208</b>	<b>266</b>	<b>67</b>	<b>45</b>	<b>115</b>	<b>77</b>	<b>13</b>	<b>26</b>	<b>11</b>	<b>11</b>

Položky	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Provozní VH	-4 871	10 346	2 525	2 839	3 782	2 269	3 271	3 909	3 946	2 833
Změna nákladových rezerv	-4 500	3 000	-4 300	-1 700	0	0	0	0	0	0
<b>NOPBT</b>	<b>-9 371</b>	<b>13 346</b>	<b>-1 775</b>	<b>1 139</b>	<b>3 782</b>	<b>2 269</b>	<b>3 271</b>	<b>3 909</b>	<b>3 946</b>	<b>2 833</b>
Daň sazba	0,24	0,24	0,21	0,20	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19
Daň Kč	-2 249	3 203	-373	228	719	431	621	743	750	538
<b>NOPAT</b>	<b>-7 122</b>	<b>10 143</b>	<b>-1 402</b>	<b>911</b>	<b>3 063</b>	<b>1 838</b>	<b>2 650</b>	<b>3 166</b>	<b>3 196</b>	<b>2 295</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

**Příloha H: Kalkulace střediska V2 (v Kč)**

Pfleiderer		Pozice	2ZP	500x750 mm					
Z formátu	750	1 000			Kg		3,5	25	
Čistý formát	750	1 000		40					
Kolíkrát	1	2	2			Výška balíku		15	
Rozměr	750	500		5	100	Celková výška pod nůž		10	
Výmět	10%					Počet balíků na plochu		2	
Počet listů v bal.	606					Počet balíků na paletu		500	
Gramáž papíru	22					Počet vrstev		250	
Počet listů v bal.	2 424	0,3				Počet balíků na vrstvu		2	
Počet náloží	1 100								
Výška palety	130								
Operace	Počet prac	Výkon	kg NÁLOŽ	Řezy	Kg/hod		Hod. sazba	Kč/1kg	Kč/1 balení
Řezání na SŘ	1,5	28	40,00	4	1 120		120	0,16	0,80
Výsek krabic		2/min	0,0001				0		0,00
Balení do fólie	2	224	5		1 120		120	0,21	1,07
Balení do fólie			5		0		120	0,00	0,00
Balení na paletu	1	5	500		2 500		120	0,05	0,24
Náklady celkem						0		0,42	2,12
S režií							3,5	1,90	9,52
Se ziskem							1,25		<b>11,90</b>
Materiálové náklady									
Papír	Mj	Ks	Cena/kg		ks v balení	g/m2	Výmět	Kč/1kg	Kč/1 balení
Papír zpracováváný			0	606	1	22	20		0,000
Lepenka									
Tesa								0,000	0,00
Streč folie	kg		56	0,6				0,067	0,34
Flachfolie	ks		2	2				0,008	0,04
Páska PE	bm		0,8	20				0,032	0,16
Rohy	ks	4	2	8				0,016	0,08
Deska	ks		100					0,200	1,00
Paleta	ks		200					0,400	2,00
Antirutschpapier									
Krabice/folie			2,2	1	1			0,440	2,20
Štítek na balení			0,5		1			0,100	0,50
Štítek na paletu			0,5					0,001	0,01
Celkem Kč								1,26	6,32
S režií Kč		0						1,26	6,32
<b>Náklady celkem</b>								<b>3,168</b>	<b>18,22</b>

Zdroj: interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

**Příloha I: Kalkulace střediska V3 (v Kč)**

Pracovní operace:	min/op.	PARLANTE							
		do 24 sl.		25-48 sl.		49-72 sl.		73-	
Příprava na výlep (1 kn. za 1 min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Výlep obálky (1 kn. za 1 min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Lepení předsádek nebo dutinek (1 kn. za 1min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Úprava pro šití - vypichování (1 složka/ 1,5 min.)	1,5	12	22,1	36	66,2	60	110,3	73	134,1
Šití (1 složka/ 3 min.):	3	12	44,1	36	132,3	60	220,5	73	268,3
Řezané hřbetů ke klížení (1 kn. za 1 min.)	1	0	0,0		0,0		0,0		0,0
Ořez knižního bloku (1 kn. za 3 min.)	3	1	3,7	1	3,7	1	3,7	1	3,7
Klížení ruční i strojové (1 kn. za 4 min.)	4	1	4,9	1	4,9	1	4,9	1	4,9
Kulacení hřbetů (1 kn. za 1min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Tvrzení hřbetů (1 kn. za 2 min.)	2	1	2,5	1	2,5	1	2,5	1	2,5
Kapitálkování (1 kn. za 1 min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Lepení fólie PAN a PAR (1 kn. za 3 min.)	3	1	3,7	1	3,7	1	3,7	1	3,7
Vyměňování přířezů (1 kn. za 1min.)	1	1	1,2	1	1,2	1	1,2	1	1,2
Řezání přířezů (1 kn. za 4 min.)	4	1	4,9	1	4,9	1	4,9	1	4,9
Výroba desek (1 kn. za 4 min.)	4	1	4,9	1	4,9	1	4,9	1	4,9
Zavěšování (1 kn. za 4 min.)	4	1	4,9	1	4,9	1	4,9	1	4,9
Výstupní kontrola, bigování (1 kn. za 3 min.)	3	1	3,7	1	3,7	1	3,7	1	3,7
Falcování předsádek (1 kn. za 0,5 min.)	0,5	1	0,6	1	0,6	1	0,6	1	0,6
Ražba (1 kn. za 6 min.)	6		0,0		0,0		0,0		0,0
<b>Součet mzdových nákladů na knihu (Kč)</b>			107,2		239,5		371,8		443,5
<b>Sociální a zdravotní pojištění</b>	<b>0,34</b>		36,4		81,4		126,4		150,8
<b>Osobní náklady (Kč/knihu)</b>			143,6		320,9		498,2		594,2
<b>Rozpis materiálu</b>									
KNIHAŘSKÁ LEPENKA včetně prořezu ( kg) (Kč/kg)	<b>15</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Plátno knihařské včetně prořezu (m2) (Kč/m2)	<b>80</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Předsádkový papír (Kč/knihu)	<b>1</b>	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Lepidlo (Kč/knihu)	<b>5</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Tužidlo (Kč/knihu)	<b>1</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Vylepovací pásky (Kč/knihu)	<b>4</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Šicí nitě (Kč/knihu)	<b>0,5</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Gáza (Kč/knihu)	<b>2</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Stuhy (Kč/knihu)	<b>0,2</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Razící folie (Kč/knihu)	<b>2</b>	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Folie FILMOLUX (m2) (Kč/m2)		0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Materiálové náklady – kalkulované (Kč/knihu)			0,00		0,00		0,00		0,00
Materiálové náklady - Paušálně (Kč/knihu)			61,50		61,50		61,50		61,50
<b>Režijní náklady (Kč/knihu)</b>	<b>2,5</b>		359		802		1245		1486
<b>Nákladové výkony (Kč/knihu)</b>			528		1103		1679		1991
<b>Zisk (Kč/knihu)</b>	<b>0,2</b>		106		221		336		398
<b>CENA ZA KUS bez DPH</b>			633		1324		2015		2389
<b>CENA ZA KUS včetně DPH (Kč)</b>	<b>1,19</b>		<b>754</b>		<b>1575</b>		<b>2397</b>		<b>2842</b>

Zdroj: interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

**Příloha J: Docházka**

Měsíční výkaz zaměstnance za období: 1/2016					Osobní číslo zaměstnance: 114			
Příjmení, Jméno, Titul: PROCHÁZKA JIŘÍ					Středisko: 3			
Den	S	Příchod	Odchod	Celk.	Uznáno:	Prac. Doba	Saldo *NN* 00:01:0	Přerušení dne Komentář
1 Pátek	1	M 06:00	M 13:30	7:30	0:00		7:30	Sv:07:30/
V 2 Sobota								
P 3 Neděle								
4 Pondělí	1	M 06:00	M 13:30	7:30	0:00		7:30	Do:07:30/
5 Úterý	1	! 05:59	! 14:06	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
6 Středa	1	! 05:55	! 14:08	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
7 Čtvrtek	1	! 05:54	! 14:02	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
8 Pátek	1	! 05:55	! 14:03	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
V 9 Sobota								
P 10 Neděle								
11 Pondělí	1	! 13:55	! 22:04	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
12 Úterý	1	! 13:59	! 22:00	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
13 Středa	1	! 13:52	! 22:03	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
14 Čtvrtek	1	! 13:53	! 22:04	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
15 Pátek	1	! 13:52	! 22:00	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
V 16 Sobota								
P 17 Neděle								
18 Pondělí	1	! 22:00	M 06:00	8:00	7:30		7:30	Ob:00:30/
19 Úterý	3	! 21:55	! 06:05	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
20 Středa	3	! 21:56	! 06:00	8:00	7:30		7:30	Ob:00:30/
21 Čtvrtek	3	! 21:52	! 06:01	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
22 Pátek	3	! 22:00	! 06:00	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
V 23 Sobota								
P 24 Neděle								
25 Pondělí	1	! 05:56	! 14:03	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
26 Úterý	1	! 05:58	! 14:00	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
27 Středa	1	! 05:59	! 14:04	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
28 Čtvrtek	1	! 05:59	! 14:07	8:00	7:30		7:30	M Ob:00:30/
29 Pátek	1	M 06:00	M 13:30	7:30	0:00		7:30	Do:07:30/
V 30 Sobota								
P 31 Neděle								
<b>Fond: ----</b>	<b>Sumáře</b>			<b>166:30</b>	<b>135:00</b>	<b>157:30</b>	<b>Pr: ----</b>	
<b>Saldo: 135:00</b>	<b>Dny 18</b>			<b>Započítaný přenos z minulého období</b>			<b>Mz: 157:30</b>	
<b>Odpracováno:</b>	<b>1.Směna:</b>	105:00	<b>2.Směna:</b>	----	<b>3.Směna:</b>	30:00	<b>4.Směna:</b>	----
<b>Prac:</b> 135:00		105:00		----		30:00		----
<b>Sob:</b> ----		----		----		----		----
<b>Ned:</b> ----		----		----		----		----
<b>Sváte</b> ----		----		----		----		----
<b>Přerušení</b>	<b>Celk.</b>	<b>Prac.</b>	<b>Sob.</b>	<b>Ned.</b>	<b>Svá.</b>	<b>Celk.</b>	<b>Prac.</b>	<b>Sob.</b>
ON* Svt.	7:30	7:30	----	----	----			
ON* Dov.	15:00	15:00	----	----	----			
* Obed	9:00	9:00	----	----	----			

(L) - Překročení limitu + - Odečtené O - Započítané do salda N - Nezapočítané do přesčasů \*NN\* - Neuznaný přesčas

Zdroj: interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

## Příloha K: Analýza zakázky (v Kč)

EUROPAP, spol. s r.o.

Stránka 1

Datum účtování Od 01.01.2015 Do 31.01.2015							
Vybrané zakázky: 122							
Zkratka	Dat. záúčt.	Účet	Popis	Částka MD [Kč]	Částka DAL [Kč]	Středisko	Činnost Firma
295/15	19.01.2015	501000	materiál do spotřeby	1 263,94	0,00	V1	D000007
<b>Suma za účet:</b>		<b>501000</b>		<b>1 263,94</b>	<b>0,00</b>		
120/15	09.01.2015	501888	spotřeba mat. pro komerční zprac.	13 462,84	0,00	V1	D000007
180/15	13.01.2015	501888	spotřeba mat. pro komerční zprac.	56 275,72	0,00	V1	D000007
431/15	26.01.2015	501888	spotřeba mat. pro komerční zprac.	19 576,00	0,00	V1	D000007
473/15	28.01.2015	501888	spotřeba mat. pro komerční zprac.	46 066,53	0,00	V1	D000007
<b>Suma za účet:</b>		<b>501888</b>		<b>135 381,09</b>	<b>0,00</b>		
PF0018/2015	09.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0019/2015	09.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0020/2015	09.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0043/2015	19.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0041/2015	20.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0042/2015	20.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0070/2015	23.01.2015	518510	přeprava	12 000,00	0,00	O2	K001000
PF0078/2015	26.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0079/2015	27.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
PF0072/2015	28.01.2015	518510	přeprava	9 000,00	0,00	O2	K000958
PF0080/2015	30.01.2015	518510	přeprava	6 300,00	0,00	O2	K001030
<b>Suma za účet:</b>		<b>518510</b>		<b>77 700,00</b>	<b>0,00</b>		
INT0010/2015	31.01.2015	521001	Hrubá mzda 2015/1	108 916,80	0,00	V1	
INT0011/2015	31.01.2015	521001	Náhrady mzdy 2015/1	1 893,75	0,00	V1	
<b>Suma za účet:</b>		<b>521001</b>		<b>110 810,55</b>	<b>0,00</b>		
ZAV0068/2015	31.01.2015	524001	Sociální pojištění firma	27 229,24	0,00	V1	444
ZAV0069/2015	31.01.2015	524001	Zdravotní pojištění firma	7 158,20	0,00	V1	VZP
ZAV0070/2015	31.01.2015	524001	Zdravotní pojištění firma	639,34	0,00	V1	201
ZAV0071/2015	31.01.2015	524001	Zdravotní pojištění firma	1 563,94	0,00	V1	205
ZAV0073/2015	31.01.2015	524001	Zdravotní pojištění firma	440,67	0,00	V1	211
<b>Suma za účet:</b>		<b>524001</b>		<b>37 031,39</b>	<b>0,00</b>		
IN0005/2015	05.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0026/2015)	225,16	0,00	O3	D001226
IN0006/2015	05.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0027/2015)	136,75	0,00	O3	D001226
IN0012/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0079/2015)	202,16	0,00	O3	D001226
IN0013/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0080/2015)	124,80	0,00	O3	D001226
IN0014/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0081/2015)	390,89	0,00	O3	D001226
IN0015/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0082/2015)	102,60	0,00	O3	D001226
IN0016/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0083/2015)	13,09	0,00	O3	D001226
IN0017/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0084/2015)	16,05	0,00	O3	D001226
IN0018/2015	09.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0085/2015)	121,79	0,00	O3	D001226
IN0026/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0149/2015)	54,46	0,00	O3	D001226
IN0027/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0150/2015)	65,94	0,00	O3	D001226
IN0028/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0151/2015)	97,32	0,00	O3	D001226
IN0029/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0152/2015)	154,96	0,00	O3	D001226
IN0030/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0153/2015)	39,77	0,00	O3	D001226
IN0031/2015	15.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0154/2015)	151,73	0,00	O3	D001226
IN0035/2015	23.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0249/2015)	8,33	0,00	O3	D001226
IN0036/2015	23.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0250/2015)	9,28	0,00	O3	D001226
IN0037/2015	23.01.2015	563001	Kurzová ztráta (B+0251/2015)	2,65	0,00	O3	D001226
<b>Suma za účet:</b>		<b>563001</b>		<b>1 917,73</b>	<b>0,00</b>		
5005/15	09.01.2015	602101	Přefakturace dopravy - zahrani. Koehler	0,00	35 916,80	O3	ING.FIALA D001226
5016/15	19.01.2015	602101	Přefakturace dopravy - zahraniční	0,00	7 248,80	O3	ING.FIALA D001226



## Účetní analýza zakázky

Tisknuto dne: 02.09.2015 15:12

EUROPAP, spol. s r.o.

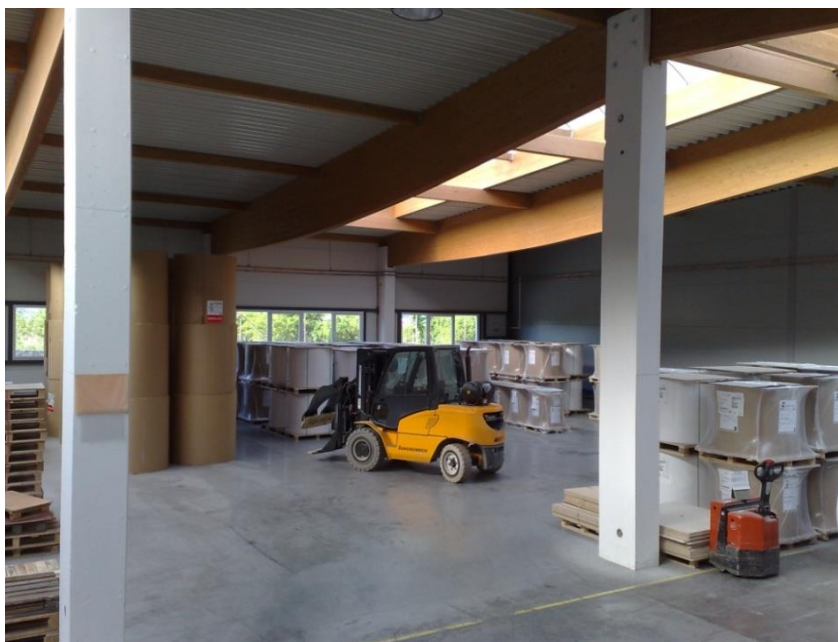
Stránka 2

Zkratka	Dat. zaúčt.	Účet	Popis	Částka MD [Kč]	Částka DAL [Kč]	Středisko	Činnost	Firma
5011/15	14.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	69 120,31	O3	ING.FIALA	D001226
5012/15	15.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	72 097,80	O3	ING.FIALA	D001226
5013/15	16.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	56 148,58	O3	ING.FIALA	D001226
5014/15	16.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	67 944,88	O3	ING.FIALA	D001226
5018/15	21.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	60 183,75	O3	ING.FIALA	D001226
5019/15	21.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	69 476,58	O3	ING.FIALA	D001226
5020/15	21.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	68 323,85	O3	ING.FIALA	D001226
5021/15	22.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	23 884,63	O3	ING.FIALA	D001226
5022/15	22.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	68 312,31	O3	ING.FIALA	D001226
5024/15	23.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	70 035,37	O3	ING.FIALA	D001226
5026/15	28.01.2015	602111	Rozfz papiru zahran.	0,00	70 095,83	O3	ING.FIALA	D001226
<b>Suma za účet:</b>		<b>602111</b>		<b>0,00</b>	<b>1 107 587,05</b>			
102/15	06.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	30 156,39	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
103/15	06.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	43 395,30	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
10009/15	06.01.2015	611000	dokončená služba z výroby	0,00	430 062,84	V1		D000007
136/15	07.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	14 984,16	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
137/15	07.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	4 005,74	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
170/15	09.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	51 751,32	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
171/15	09.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	6 550,59	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
172/15	09.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	6 287,04	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
173/15	12.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	29 351,52	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
222/15	13.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	4 955,20	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
224/15	14.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	28 529,94	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
261/15	15.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	21 704,32	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
277/15	16.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	20 379,78	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
345/15	16.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	21 573,00	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
351/15	21.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	28 133,56	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
352/15	21.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	28 753,27	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
353/15	21.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	21 573,00	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
408/15	22.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	9 918,00	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
409/15	22.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	28 742,85	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
427/15	23.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	29 317,86	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
527/15	28.01.2015	611000	Rozfz papiru zahran.	29 337,96	0,00	O3	ING.FIALA	D001226
10123/15	30.01.2015	611000	dokončená služba z výroby	0,00	29 337,96	V1		D001226
<b>Suma za účet:</b>		<b>611000</b>		<b>459 400,80</b>	<b>459 400,80</b>			
<b>Suma za zakázku:</b>		<b>122</b>		<b>823 505,50</b>	<b>1 670 655,65</b>		<b>Zisk:</b>	<b>847 150,15</b>

Zdroj: interní doklady firmy Europap, spol. s r.o.

## **Příloha L: Fotogalerie firmy Europap, spol. s r.o.**

### **Nové výrobně-skladovací plochy**



Zdroj: interní zdroj firmy Europap, spol. s r.o.

### **Dílna pro ruční vazbu knih a časopisů - knihy před výstupní kontrolou**



Zdroj: interní zdroj firmy Europap, spol. s r.o.

Strojová zařízení firmy Europap, spol. s r.o.



**STRECKER**

délka formátu : 425 - 1870 mm  
max. šíře role : 1520 mm  
max. průměr role : 1300 mm - 4 role  
1500 mm - 2 role  
max hmotnost role : 2000 kg  
rozsah pl. hmotnosti : 60-600 g/m<sup>2</sup>  
počet odvíjecích stojanů : 4  
průměr dutinky : 70,76,120,  
150, 300 mm



**PLANAS II**

délka formátu : 150 mm - neomezeno  
( běžně 2 000)  
max. šíře role : 1600 mm  
max. průměr role : 1800 mm  
max. hmotnost role : 2500 kg  
rozsah plošné hm. : 90-500 g/m<sup>2</sup>  
počet odvíjení : 1  
průměr dutinky : 70,76,120,  
150, 300 mm



**HUGO BECK**

Minimální balený formát :  
**176 x 250 mm**  
Maximální balený formát :  
**320 x 450 mm**  
Rozsah výšky balení :  
**min - 30 mm**  
**max - 80 mm**  
Šíře balícího papíru : **max 600 mm**  
Použité lepidlo : **tavné**

Zdroj: interní zdroj firmy Europap, spol. s r.o.

## **Abstrakt**

FIALOVÁ, Eva. *Nákladový controlling ve zvoleném podniku*. Plzeň, 2016. 100 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** controlling, náklady, druhy nákladů, nákladové 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 zaměřuje se na funkce, nástroje a úlohy nákladového controllingu. Rovněž je definován pojem náklady, je uvedeno členění nákladů z různých hledisek a jsou popsány druhy kalkulací. Dále je uveden systém reportingu, který s controllingem úzce souvisí.

Po teoretické části 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**

FIALOVÁ, Eva. *Cost controlling of the real Enterprise*. Pilsen, 2016. 100 p. Diploma thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

**Key words:** controlling, cost, types of costs, cost calculation

This Diploma Thesis focuses on cost controlling in a selected company. The first part covers theoretical background, explains the term “cost controlling” and its historical evolution. Objectives, tasks and mechanisms are reviewed next. Term “Cost” is defined and various viewpoints and frames of reference for Cost Divisions are put forward. Fundamental calculations are described, along with commentary on Reporting as related to cost controlling.

Second, practical part opens with introduction and characterization of the case Company. Subsequently, current cost controlling practices are analyzed, specifically focusing on Controlling Department activities, IT system review and applied calculations.

Final Section provides an assessment of existing cost controlling practices and offers recommendations for desirable improvements.