

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Nákladový controlling ve zvoleném podniku

Cost controlling in a selected company

Bc. Lucie Lišková

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Lucie LIŠKOVÁ
Osobní číslo: K11N0037K
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika a management
Název tématu: Nákladový controlling ve zvoleném podniku
Zadávající katedra: Katedra financí a účetnictví

Zásady pro vypracování:

1. Definujte controlling jako nástroj podporující řízení v podniku.
2. Analyzujte řízení nákladů ve vztahu ke controllingu a účetnictví.
3. Charakterizujte vybraný subjekt a jeho informační systém.
4. Analyzujte controllingový systém a řízení nákladů ve zvoleném podniku.
5. Vyhodnoťte efektivitu controllingu ve zvoleném subjektu a navrhněte možná zlepšení.

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 1.12.2012

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé práce panu Ing. Josefu Červeném, Ph.D. za jeho pomoc při zpracování daného tématu a cenné připomínky. Dále děkuji všem pracovníkům firmy MEILLERGHP a.s. za poskytnutí potřebných informací a za spolupráci při realizaci projektu zachyceného touto prací.

Obsah

Úvod.....	8
1. Charakteristika controllingu.....	10
1.1 Controlling v anglosaské oblasti.....	10
1.2 Německá jazyková oblast.....	11
1.3 Vývoj controllingu v České republice.....	11
1.4 Vymezení pojmu controlling.....	12
2 Controlling, manažerské a nákladové účetnictví.....	13
2.1 Cíle controllingu.....	15
2.3 Controller a jeho funkce.....	16
2.4 Organizační začlenění controllingu.....	17
2.5 Strategický a operativní controlling.....	19
3 Nákladový controlling.....	21
3.1 Pojetí nákladů.....	21
3.2 Rozdělení nákladů.....	22
3.2.1 Druhové členění nákladů.....	23
3.2.2 Účelové třídění nákladů.....	24
3.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	25
3.2.4 Kalkulační členění nákladů.....	29
3.2.5 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby.....	30
4 Nákladové kalkulace.....	34
4.1 Význam kalkulací, struktura nákladů a kalkulační systém.....	34
4.2 Kalkulační metody.....	37
4.2.1 Absorbční kalkulační metody.....	37
4.2.2 Kalkulace variabilních nákladů.....	39
4.2.3 Kalkulace nákladů podle aktivit.....	41
4.2.4 Dynamické kalkulace.....	42
5 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.....	43
5.1 Ekonomická situace podniku, finanční analýza.....	46

5.1.1 Rozvaha, výkaz zisku a ztráty	46
5.1.2 Ukazatelé rentability	49
5.1.3 Ukazatelé likvidity	50
5.1.4 Ukazatelé zadluženosti	53
5.1.5 Ukazatelé aktivity	54
5.1.6 Čistý pracovní kapitál.....	56
5.1.7 Podíl čistého pracovního kapitálu na oběžných aktivech.....	57
6 Analýza současného stavu využívání controllingu ve firmě	58
6.1 Informační systém	58
6.1.1 IS Pluto	58
6.1.2 Dagobert	58
6.1.3 SAP.....	59
6.2 Dosavadní finanční řízení.....	59
6.3 Současný systém controllingu	60
6.4. Plánování	61
6.5 Kalkulace a rozpočetnictví	62
6.6 Systém výkaznictví	63
6.7 Vyhodnocení současného stavu controllingu ve společnosti MEILLERGHP a.s.....	64
7 Doporučení pro zavedení fungujícího controllingu ve firmě	66
7.1 Změny v informačních systémech.....	67
7.2 Controllingové oddělení	71
7.3 Sekundární náklady a jejich přeúčtování.....	73
7.4 Návrh nových metod a nástrojů controllingu	75
7.4.1 Výpočet krycího příspěvku	75
7.4.2 Dvoustupňová metoda příspěvku na úhradu fixních nákladů	77
7.4.3 Zjišťování odchylek od plánů.....	80
7.5 Hodnocení rizik a přínosů projektu zavedení controllingu	81
8 Závěr.....	83
9 Seznam použitých zdrojů	85
10 Seznam obrázků, tabulek a grafů	87

11 Seznam příloh.....	89
-----------------------	----

Úvod

Podnikatelské prostředí v současné ekonomické situaci je stále dynamičtější, klade na firmy vyšší nároky a konkurence na světovém i tuzemském trhu se neustále zvětšuje. Pro firmu je tak stále obtížnější, udržet si svoji tržní pozici a prosadit se. Každý podnik tak musí pružně reagovat na všechny okolní podněty. Vzhledem k tomu, že cílem firmy by měla být maximalizace zisku a dlouhodobá existence na trhu, neměla by se firma zaměřovat pouze na krátkodobé cíle, ale její působení by mělo být spíše zaměřené faktory, které jí pomohou dlouhodobě v silné konkurenci obstát. Management současných podniků si toto velmi dobře uvědomuje a hledá nové cesty a metody, které by mohl aplikovat jak do řízení, tak do podniku jako celku. Jednou z těchto cest je řízení a sledování nákladů v podniku. Využití nástrojů controllingu a zavedení controllingových aktivit do fungování podniku tak může výrazně přispět k hospodárnému a efektivnímu podnikání.

Diplomová práce se zaměřuje na podnik MEILLERGHP a.s., působícím na českém i zahraničním trhu v oblasti direkt mailingů a reklamních zásilek. Jedná se o podnik výrobního typu, který dle přání zákazníka realizuje jednotlivé produkty, je sledování nákladů velmi účelné a není možné tuto oblast finančního řízení podceňovat.

Východiskem pro celou práci bude teoretická část, kde bude definován pojem controlling, nastíněn jeho vývoj a popsán vztah manažerského účetnictví a controllingu. Dále bude v teoretické části popsáno nákladové účetnictví, jeho specifika a možnosti rozdělení nákladů. Závěrem budou popsány nákladové kalkulace. Veškeré informace použité v teoretické části budou čerpány z odborné literatury.

Praktická část se pak bude věnovat již zmíněnému podniku MEILLERGHP a.s. Podklady pro tuto část práce budou získávány z interních zdrojů firmy. Nejprve budou uvedeny základní údaje o podniku, její stručná historie a činnosti, kterými se podnik zabývá. Základem pro analýzu controllingových aktivit bude pak finanční analýza, sestavená na základě finančních výkazů podniku. V následující části se již budu věnovat samotnému controllingu. Zhodnotím úroveň využívání controllingových aktivit a nástrojů a analyzuji úroveň informačních systémů podniku. Hlavním cílem mé diplomové práce bude navržení možných opatření a zlepšení v oblasti controllingu a sledování a řízení nákladů.

Jednotlivými dílčími cíli mé práce jsou:

- Definování controllingu z hlediska podpory řízení
- Popsání nákladového controllingu včetně třídění nákladů a kalkulací
- Analýza současného využití nástrojů nákladového controllingu a vyhodnocení
- Návrh nových metod a možných zlepšení controllingových aktivit

1. Charakteristika controllingu

Samotný pojem controlling pochází ze Spojených států amerických a stává se čím dál více používaným termínem v oblasti řízení podniku a podnikového hospodářství. Ke vzniku controllingu vedla řada okolností, především to, že investoři chtěli předem přesně znát peněžní toky plynoucí z investice za předpokladu minimalizace rizik s tím spojených. Nejprve tak byl tento pojem používán ve finanční oblasti, ale následně se rozšířil i do dalších podnikových činností.

Do České republiky se pak controlling dostal ze sousedního Německa, kde se začal hojně používat v průběhu 50.let. To souviselo hlavně s hospodářskou situací v poválečné Evropě. Americké společnosti tak ucítily příležitost k zakládání dceřiných společností právě v Evropě a k zavádění funkce controllerů v těchto společnostech. V České republice se pak začal controlling objevovat v 90. letech, kdy republika přecházela na tržní hospodářství a do ČR začali mířit zahraniční investoři právě ze sousedního Německa.

Chápání pojmu controlling se však liší. Jiné je v anglosaských zemích a jiné v německé jazykové oblasti.

1. 1 Controlling v anglosaské oblasti

V angloamerické oblasti se controlling spojuje se slovesem „to control“, které lze přeložit jako kontrolovat, vést, řídit, regulovat, vládnout atd. Proto nelze přesně vymezit pojem controlling. Podle této myšlenky jde ale o řízení podniku ve smyslu získání kontroly nad ním. Podle angloamerické nauky o managementu má controlling plnit vedle funkce plánování a organizování také ústřední funkci managementu. Úspěšný controlling umožňuje rozpoznání potenciálních a aktuálních odchylek od plánu a jejich následné odstranění po proběhnutí několika cyklů nebo fází. (Eschenbach, 2000)

1.2 Německá jazyková oblast

Pro slovo controlling neexistuje významově přesný překlad do německého jazyka. Podle Eschenbacha bylo slovo controlling převzato do německé slovní zásoby. Controlling je definován především pro oblast porovnání plánu se skutečností, jednoty plánování a kontroly a jako ovlivňování chování. Pro německy mluvící země jsou podstatné první dvě oblasti použití. Třetí aspekt třeba není brát v úvahu tak často, jako tomu je v anglosaské oblasti.

1.3 Vývoj controllingu v České republice

Jak již bylo zmíněno v předchozím textu, controlling se v tuzemsku začal rozmáhat v období 90.let, kdy došlo k přechodu z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní. Není to ale tak, že by controlling nikdo neznal, nebo že by controlling alespoň v omezené míře nefungoval. Pojem controlling a jeho funkce se do České republiky dostala už počátkem 20.let minulého století, hlavně do průmyslového hospodářství. Díky nastolení centrálně plánované ekonomiky však upadá na jeho významu.

V počátku 90.let došlo ale k situaci, kdy z hlediska controllingu nebyly plněny funkce potřebné pro jeho fungování. V podnicích chybělo plánování, kontrola a rozpočty se sestavovaly ve velmi omezené míře. Až na konci 90. let si podniky uvědomily, že bez těchto činností nelze controlling provádět a díky příchodu německých firem na náš trh se význam controllingu zvýšil. I v současné době je ale spousta podniků, které controlling zavedený nemají a to z toho důvodu, že jeho zavedení vyžaduje takové prostředí, které se nebojí změn.

1.4 Vymezení pojmu controlling

V anglosaské literatuře není controlling chápán jako samostatná disciplína a nejsou tak dané definice controllingu. Naopak němečtí autoři controlling definovali např. „jako nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků“ (Horváth, 2002, s. 10). Pomocí této definice je tak controlling obsahově vymezen dvěma subsystémy:

- subsystém plánování a kontroly
- subsystém zajištění informační základny (Král, 2006)

Velmi důležité pro úspěšné fungování controllingu je efektivní propojení oblastí plánování a kontroly. Důraz je kladen na provázanost mezi plánování a kontrolou (Král, 2010). Díky tomu je pak zajištěn plynulý chod jednotlivých procesů a celého podniku, kdy nejprve je stanoven cíl a úkoly, následně zjištěn skutečný stav, zda byl úkol naplněn tak, jak si podnik naplánoval. Poté je nezbytné provést analýzu odchylek plánovaného a skutečného stavu a vyhodnotit získané informace. Na závěr je potřeba určit, zda je nutné přijmout nová opatření. Tento systém je vyjádřen na následujícím obrázku:

Obr. č. 1: Regulační okruh controllingu



Zdroj: Horvath&Partners, 2004, s. 12

V praxi se často stává, že firmy nerozumí pojmu controlling a zaměňují ho se slovem kontrola. To je však jen část celého controllingu. Cílem controllingu je zabezpečit budoucí existenci podniku, je nezbytné ho tedy posuzovat ve třech směrech - řízení, strategie a moderní koncepci vedení podniku. (Eschenbach, 2000)

Controlling definují i další autoři. Dále uvádím výčet některých z nich.

„Controlling je specifická koncepce podnikového řízení, založená na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu.“ (Freiberg, 1996, s. 10)

„Controlling je obecně vyjádřeno metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílu.“ (Král, 2010, s. 26)

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas „rozsvěcuje červenou“, když se objevuje nebezpečí, které vyžaduje v řízení příslušné opatření.“ (Mann, Mayer, 1992, s. 15)

„Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.“ (Eschenbach, 2004, s. 75-76)

2 Controlling, manažerské a nákladové účetnictví

Vztah controllingu, manažerského účetnictví a nákladového účetnictví je velmi úzký a vše spolu těsně souvisí. Jako hlavní role manažerského účetnictví je v odborné literatuře zdůrazňováno „zajišťování, třídění, analýza a prezentace informací takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost“ (Fíbířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 25)

Informace se podle manažerského účetnictví v širším slova smyslu dělí na dva subsystémy:

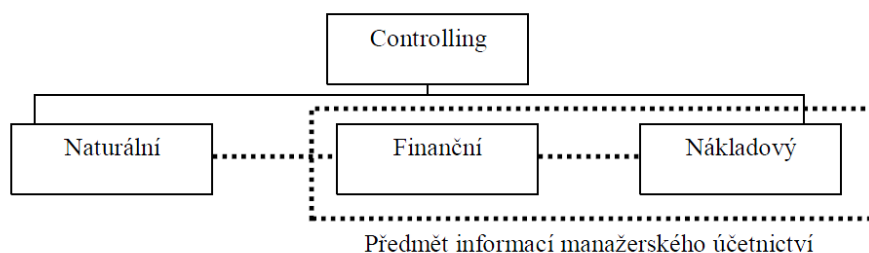
- účetní informace pro řízení – tyto informace se používají pro řízení podnikatelských procesů a často se označují jako „nákladové účetnictví“.
- účetní informace pro rozhodování – jsou součástí dlouhodobého a střednědobého plánování (strategické a taktické) – informace pro manažerské účetnictví (Fírbírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Z výše uvedeného vyplývá, že nákladové účetnictví je součástí především operativního řízení a krátkodobých podnikatelských plánů. V krátkodobém operativním řízení se tak neřeší jaký výrobek, jakým způsobem a pro koho se vyrábí, toto vše je dáno strategickým a taktickým řízením. Operativní řízení se však zaměřuje na řízení nákladů, které je možné ovlivňovat. Oproti tomu manažerské účetnictví se zabývá otázkou optimalizace výrobního procesu, investičním rozhodováním a budoucím vývoji.

Controlling je relativně samostatná disciplína, ale využívá informací z manažerského i nákladového účetnictví. Controlling je možné dělit na několik skupin:

- naturální controlling (controlling zásob, prodeje...)
- finanční a nákladový controlling

Finanční controlling je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejich peněžních toků, oproti tomu nákladový controlling se zaměřuje na řízení takových faktorů, které ovlivňují výši zisku firmy a tím i na její náklady a výnosy (Král, 2010). Rozdělení controllingu zobrazuje následující schéma:



Obr. 2: Rozdělení controllingu

Zdroj: Král, 2006, s. 36

2.1 Cíle controllingu

Základem pro vybudování fungujícího controllingového systému jsou jeho cíle. V rámci controllingu rozlišujeme dva druhy cílů:

- bezprostřední (přímé) cíle
- zprostředkované (nepřímé) cíle

Bezprostřední cíle controllingu slouží k vymezení rozsahu úloh controllingu a určují, „zda zahrnují funkce podpory controllingu obstarávání informací, koordinaci řízení, nebo též spolurozhodování.“ (Eschenbach, 2000, s. 80) Na druhou stranu cíle zprostředkované jsou takové cíle, kterých má podnik pomocí fungujícího systému controllingu dosáhnout - jsou tedy controllingem podporovány. Controlling tak není v procesu dosažení cílů přímým iniciátorem.

Bezprostřední cíle controllingu

Bezprostřední cíle controllingu podle (Eschenbach, 2000) přispívají k zajištění životaschopnosti podniku.

K zajištění životaschopnosti podniku jsou podstatné následující bezprostřední cíle:

a) zajištění schopnosti anticipace a adaptace

„Controlling má zajistit, že budou vytvořeny předpoklady pro kroky ke správné reakci podniku na současné a budoucí změny v jeho okolí. Stará se o poskytnutí informací o již existujících změnách okolí, kterým je nutno se přizpůsobit (schopnost adaptace), respektive zajišťuje zprostředkování důležitých údajů o možných budoucích změnách okolí, na které je nutno se připravit (schopnost anticipace).“

b) zajištění schopnosti reakce

„Příspěvek controllingu k zajištění schopnosti reakce spočívá v zavedení informačního a obzvláště kontrolního systému, který ukazuje vedoucím pracovníkům průběžně vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje cílově zaměřené korektury vnitřních a vnějších poruch.“

c) zajištění schopnosti koordinace

„Koordinace pomocí managementu se primárně vztahuje na prováděcí systém podniku. Úlohou controllingu je zaručit koordinaci v systému řízení tím, že controlling vytvoří předpoklady v technice řízení ke sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku. Pro zajištění uvedených schopností je nutné mít v podniku určité kulturní a strukturální předpoklady. Controlling by tak měl vždy působit na kulturu a strukturu podniku.“
(Eschenbach, 2000, s. 95-97)

Zprostředkované cíle controllingu

Tyto cíle controllingu pomáhají plnit další cíle podniku, kterými se snaží naplnit i očekávání investorů, zaměstnanců a okolí firmy. Není možné, aby firma sledovala jen některé cíle, pouze v určitých oblastech. Všechny cíle by měly být pro firmu stejně důležité. Díky controllingu by měla firma snáze najít rovnováhu mezi jednotlivými cíly. Management v tomto procesu řízení v první řadě koordinuje představy a požadavky cílů koaličních účastníků.
(Eschenbach, 2000)

2.3 Controller a jeho funkce

Controller je pracovník, jehož úkolem je zjišťování klíčových informací z jednotlivých částí firmy, jejich zpracování a analyzování odchylek k tomu, aby tyto informace mohly sloužit jako ucelený systém pro řízení podniku. V ideálním případě je funkce controllera zavedena v podniku jako samostatně fungující jednotka, ale pro realizaci controllingových aktivit toto není nezbytně nutné. Samotné controllingové aktivity mohou být prováděny i jinými, ve firmě již existujícími, pracovníky a pozicemi.

Pro každou firmu by mělo platit, že i pokud je zavedena pozice controllera, není možné, aby se controllingu věnoval jen controller. Řízení těchto aktivit by mělo být i úkolem managementu, jakožto iniciátorem řízení podniku. Controllingové aktivity by měly být vlastní i podniku jako celku, protože dosažení cílů je výsledkem jeho práce. Úkoly controllera, managementu i celého podniku se tak prolínají a částečně na sebe navazují.

Nositelům procesu controllingu musí být všichni pracovníci v podniku, kteří jej podpoří svými konkrétními výkony (Eschenbach, 2000)

Podle Mezinárodního sdružení pro controlling je role a činnost controllera definována takto:

- je podporou pro management v oblasti plánování a řízení, díky jeho práci umožňuje manažerům plánovat a řídit podle daných cílů
- zajišťuje průhlednost finančního hospodaření, procesů a strategií a tím přispívá k větší hospodárnosti podniku
- stává se koordinátorem dílčích cílů a plánů, organizuje celopodnikové výkaznictví orientované na budoucí výsledky
- je moderátorem celkového controllingového procesu tak, aby každý nositel rozhodovacích kompetencí jednal v souladu se stanovenými cíly,
- zajišťuje to, aby management měl všechny potřebné informace pro efektivní řízení podniku
- vytváří controllingové systémy a aktualizuje je podle současných potřeb a situace

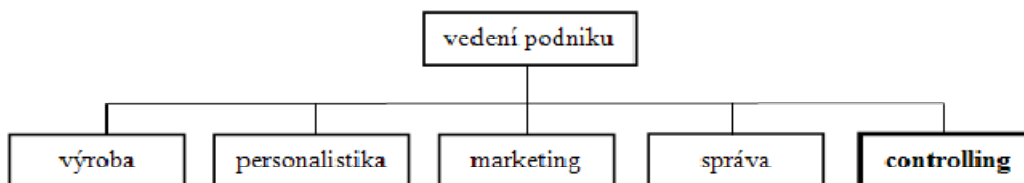
2.4 Organizační začlenění controllingu

Na otázku, do jaké pozice v organizační struktuře podniku controllingové oddělení začlenit, neexistuje jednoznačná odpověď. Primárně to závisí na tom, zda má controlling sloužit jako výkonný samostatný útvar, nebo má mít podobu podpory řízení podniku. Závisí také na pravomocích a schopnostech controllera. Pokud má možnost a je schopen plnit své úkoly dané funkcí controllingu, je tím více preferováno začlenění na liové úrovni.

Jsou tak prakticky možné dvě varianty:

- controlling jako liniová funkce
 - o pro toto organizační začlenění je typický přesně daný rozsah pravomocí, přesně definované vztahy podřízenosti a nadřízenosti

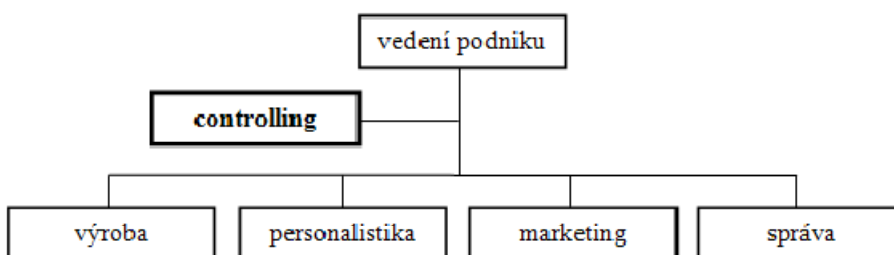
Obr. 3: Controlling jako liniová pozice



Zdroj: Mikovicová, 2007, s. 183

- controlling jako štábní funkce
 - o controllingový útvar ve štábní pozici je podřízen pouze vedení podniku, úkoly zadává vedení podniku. V této pozici jsou úlohou controllingového útvaru především poradenská činnost, dozor nad přijatými rozhodnutími managementu příprava pro rozhodování.

Obr. 4: Controlling jako štábní pozice



Zdroj: Mikovicová, 2007, s. 183

Z podstaty controllingu jako podpory funkcí managementu vyplývá, že jako vhodnější řešení by se dalo určit zavedení štábní pozice s podřízeností vedení podniku.

2.5 Strategický a operativní controlling

Rozdělení controllingu na strategický a operativní je závislé na horizontu času. Pro operativní controlling je charakteristické období 1-2 let. Zaměřuje se na operativní plánování, kontrolu a vyhodnocování ukazatelů finanční analýzy (Havlíček, 2011)

Úkolem operativního controllingu je podpora vedení podniku při plnění krátkodobých cílů, při výsledkově orientovaném plánování a při tvorbě kontrolního systému v podniku. Operativní controlling se zaměřuje především na krátkodobé řízení hospodárnosti podniku. Dobře fungující operativní controlling je základem pro fungování strategického controllingu, který je zaměřen na delší období.

Do operativního controllingu patří následující nástroje:

- ABC analýza
- analýza kritických bodů
- výpočet krycího příspěvku na úhradu aj.

Strategický controlling se zajímá o strategické plánování, strategické cíle a cílem je zajistit dlouhodobou stabilitu firmy. Jedná se tedy o podporu vedení podniku orientovanou na dlouhodobé fungování firmy. Ve strategickém controllingu jsou využívány např. následující nástroje:

- PEST analýza
- SWOT analýza
- analýza portfolia
- metoda scénářů aj.

Rozdíly mezi strategickým a operativním controllingem je možné vidět v následující tabulce:

Tab. 1: Rozdíly mezi strategickým a operativním controllingem

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

Zdroj: Mikovicová, 2007, s. 183

3 Nákladový controlling

Na pojem náklady lze nahlížet z několika pohledů. Náklady zobrazené ve finančním účetnictví se vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který vede ke snížení vlastního kapitálu. (Král, 2006). U těchto nákladů se zkoumá, zda ovlivňují dosažený hospodářský výsledek a jsou tak uznány jako náklady, nebo zda zvyšují hodnotu aktiv a hodnotu přinesou až v budoucnosti (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Náklady v manažerském účetnictví lze popsat jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s činností podniku (Král, 2006)

Pro zobrazení a řízení nákladů v nákladovém účetnictví je podstatné znát účel jejich vynaložení a to, zda vynaložené náklady jsou přiměřené svému účelu, tj. racionalita. S tímto souvisí následující pojmy – účelnost a účelové vynaložení nákladů.

- účelnost znamená, že vynaložení ekonomických zdrojů je racionální a přiměřené výsledku
- účelový charakter má takové vynaložení zdrojů, jehož smyslem je jeho zhodnocení (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Je třeba zdůraznit, že nelze spojovat náklady a peněžní výdaje. Náklady na rozdíl od peněžního výdaje nemusí znamenat současný tok peněz, peněžní výdaje naopak znamenají úbytek peněžních prostředků.

3.1 Pojetí nákladů

Náklady z hlediska finančního a manažerského účetnictví už byly charakterizovány v předchozí kapitole. Existuje však další členění nákladů, které je východiskem pro jejich zobrazení v účetnictví.

Náklady tak rozeznáváme:

1. finanční

- finanční pojetí nákladů je nejčastěji uplatňováno ve finančním účetnictví. Náklady jsou v tomto pojetí chápány jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši (Král, 2006)

2. hodnotové

- hodnotové pojetí nákladů je využíváno pro svoji podstatu především v nákladovém účetnictví

3. ekonomické

- v ekonomickém pojetí nákladů jsou náklady chápány jako maximální hodnota alternativně vynaložených nákladů, jde tedy o oportunitní náklady – náklady obětovaných příležitostí

3.2 Rozdělení nákladů

Aby bylo možné náklady účinně řídit a pracovat s nimi, je třeba, aby byly rozděleny do podskupin podle určitého klíče. Rozdělení nákladů do podskupin je snahou vyjádřit jejich ekonomickou podstatu.

Členění nákladů může být následující:

1. Druhové členění nákladů
2. Účelové členění nákladů
3. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik
4. Kalkulační členění nákladů
5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

3.2.1 Druhové členění nákladů

Mezi druhové náklady řadíme:

- spotřebu materiálu a energie
- odpisy – jak nehmotných, tak hmotných dlouhodobých aktiv
- finanční náklady – do těchto nákladů patří např. náklady na pojistné, bankovní platby, úroky atd.
- osobní náklady - mzdy, náklady na sociální a zdravotní pojištění atd.
- náklady na externí služby a práce

Všechny tyto náklady spojuje to, že jejich účetní zobrazení je prvotní, vznik souvisí s externí službou nebo dodávkou a z hlediska možnosti jejich dalšího členění jsou jednoduché, tzn. nelze je dále členit na podrobnější složky (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2004).

Pokud jsou druhové náklady analyticky vhodně členěny, je snadné získat informace o tom, co, kdy a od koho je spotřebováno. Druhové členění je využíváno hlavně z makroekonomického hlediska, pro vnitropodnikové účetnictví nejsou druhově členěné náklady plně využitelné, protože není jasná příčina vynaložení těchto nákladů.

Na druhou stranu druhově členěné náklady poskytují pro podnik důležité informace především při řízení dodávek materiálu a služeb. Díky tomu je možné uzavírat včas smlouvy s dodavateli a obchodními partnery, ve kterých jsou specifikovány optimální cenové podmínky, platební a dodací podmínky. Všechny tyto podmínky obsažené ve smlouvách jsou propojeny s podnikovým systémem plánování a rozpočtů.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro podnik je použití samostatného druhového členění nákladů nevýhodné. Jeho použití je sice možné, ale vhodnější je kombinovat ho s jinými druhy členění nákladů.

3.2.2 Účelové třídění nákladů

Na rozdíl od druhového třídění nákladů se účelové třídění nákladů věnuje příčinám jejich vzniku. Jejich nejdůležitějším úkolem je určit každému nákladu v procesu tvorby výkonů jejich účel.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Toto členění nákladů má podstatu ve specializaci a dělbě práce. Se stále narůstajícím využitím strojů a automatizace výroby se navyšují náklady na řízení a obsluhu. Náklady v této skupině se tak dále dělí do dvou podskupin podle jejich vztahu k dané činnosti či aktivitě na:

- náklady technologické - tyto náklady jsou vyvolány technologií dané činnosti; jedná se například o spotřebu základního materiálu, potřebného k výrobě.
- náklady na obsluhu a řízení – jsou vynaloženy na plynulý chod dané činnosti, včetně jeho vytvoření, zajištění a průběhu; jedná se například o mzdové náklady pro vedoucího směny nebo náklady za osvětlení haly

„Hospodárnost technologických nákladů je možné hodnotit bezprostředně ve vztahu k uskutečněným výkonům, které jsou jejich konkrétním výsledkem; naproti tomu náklady na obsluhu a řízení nejsou ovlivněny vytvořením konkrétních výkonů, mají vztah k celkovému zajištění činnosti.“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 103)

Náklady jednicové a režijní

Rozdělení nákladů na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení jsou základem pro další členění nákladů. Na jednicové a režijní. Toto členění na předchozí bezprostředně navazuje a dále je detailněji rozpracovává.

Technologické náklady jsou tvořeny náklady jednicovými a režijními náklady. Jednicovými náklady se rozumí ty náklady, které souvisí přímo s jednotkou výkonu a lze je přesně předem určit a následně kontrolovat jejich plnění. Jsou určovány pomocí norem a jejich vynásobením s určeným počtem provedených úkonů.

Normou se rozumí takový nástroj řízení, díky kterému je známo, kolik úkonů by měla daná jednotka za časový úsek provést.

U nákladů na obsluhu a řízení nelze tak jednoduše stanovit jejich přesnou výši, protože u nich neplatí to, že jejich výše roste přímo úměrně s počtem provedených úkonů. Takové náklady nazýváme režijními náklady. Řízení hospodárnosti režijních nákladů se provádí pomocí souhrnných normativů, limitů a rozpočtů pro konkrétní časové období. Za jejich výši jsou odpovědní řídicí pracovníci. Řídicí pracovník má k dispozici rozpočet režijních nákladů útvaru a tím je stanoven jeho úkol pro celý útvar.

Podle funkce v transformačním procesu dělíme režijní náklady na:

- výrobní režii
- zásobovací režii
- správní režii
- odbytovou režii

3.2.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Již ve vysvětlení režijních nákladů bylo zmíněno, že za výši nákladů nese někdo odpovědnost. Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik tak navazuje na rozdělení nákladů podle místa jejich vzniku. Pro to, aby mohly být náklady podle odpovědnosti tříděny, je třeba zavést pojem odpovědnostní středisko. Je to takový vnitropodnikový útvar, kterému „jsou náklady do odpovědnosti přiřazovány“ (Král, 2006)

Odpovědnostní střediska jsou v podniku rozdělena do ekonomické struktury. Nejedná se přímo o organizační strukturu, ale významově na ni navazuje. „Smyslem ekonomické struktury je pak vymezit takovou úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků“ (Král, 2006, s.70)

Při rozdělování nákladů na odpovědnostní střediska jsou prvotní náklady interně přerozdělovány. Takové náklady nazýváme druhotnými náklady. K efektivnímu řízení odpovědnostních středisek je nutné mít v podniku definované interní propojení jednotlivých útvarů a určené odpovědnosti za efekty hodnotového řízení.

Celý systém odpovědnostních středisek je založen na vymezení činnosti daného střediska, na identifikaci dílčích výkonů a na stanovení vnitropodnikových sazeb (cen) pro jednotlivé úkony.

Pokud náklady vznikají spotřebou zdrojů vytvořených uvnitř podniku, jde o náklady druhotné (interní).

Rozlišujeme tyto odpovědnostní střediska:

- nákladové
- ziskové
- investiční
- výnosové
- výdajové
- rentabilní

Nákladové středisko

Úkolem nákladového střediska v podniku je kontrola rozpočtu nákladů, které lze ovlivnit. Odpovědnost nákladového střediska spočívá ve vzniku nákladů, nikoliv ve vzniku výnosů. K účelu sledování odpovědnosti vzniku výnosů jsou tzv. výnosová střediska, která budou popsána dále.

Podle Krále existují dva způsoby kontroly rozpočtů nákladových středisek. Rozdělení je závislé na možnosti sledování odchylek výkonu.

- Srovnání skutečných nákladů s tzv. pevným rozpočtem – tento způsob kontroly rozpočtu je použitelný například u správních středisek, u kterých není jejich aktivita přímo měřitelná

- Srovnání skutečných nákladů s předem stanovenými náklady, které jsou přepočtené na skutečný výkon střediska – předpokladem pro využití tohoto způsobu kontroly rozpočtu je měřitelnost aktivity daného střediska. Přepočet nákladů lze provádět dvěma způsoby:
 - o Přepočteny jsou pouze variabilní náklady vztahované k jednotce měřitelné aktivity. Fixní náklady se uznávají ve výši původně stanoveného limitu. Středisko má tak k dispozici pro řízení nákladů kalkulace jednicových nákladů a variantní rozpočet nákladů variabilních. Tento způsob používá především pro řízení hierarchicky nižších nákladových středisek, jež se svou činností orientují na hospodárné plnění přesně zadaných cílů. Jde například o střediska výroby polotovarů a útvary oprav a údržby.
 - o Přepočteny jsou veškeré náklady střediska. Na rozdíl od prvního případu se nákladový úkol pro režijní náklady stanoven formou pevného rozpočtu. Rozpočet je pak přepočten lineárně na skutečný objem aktivity. Využívá se pro hierarchicky vyšší nákladová střediska, u kterých je možná orientace na zvyšování objemu výkonů a nejen na minimalizaci nákladů. Jako příklad je možné uvést útvar hlavní výroby. (Král, 2006)

Ziskové středisko

Jak z názvu vyplývá, pro ziskové středisko je typická odpovědnost jak za náklad, tak za výnosy, tedy za zisk. Pro ziskové středisko je podstatné, aby jeho pracovníci měli pravomoc ovládat faktory působící na výši zisku. Odpovědností v tomto případě chápeme dodržení, případně překročení, rozpočtovaného zisku.

Jako příklad ziskového střediska se uvádí např. prodejní závod výrobního podniku a další útvary, jejichž činnost se z části soustředí na externí odběratele (Král, 2006).

Rentabilní středisko

Rentabilní středisko odpovídá podobně jako ziskové středisko za náklady a výnosy, ale částečně „i za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu“ (Král, 2006, s.399) Nejčastěji se tato odpovědnost přiřazuje hierarchicky výše postaveným výrobním i jiným útvarům. Odpovědní pracovníci musí mít pravomoc ovlivňovat výši zásob, tj. např. výši

materiálu. Pokud jde o střediska, která jednají přímo s odběrateli a dodavateli, je možné ovlivňovat i pohledávky a krátkodobé závazky a jejich výši.

Příkladem rentabilního střediska je v podniku takový provoz, který představuje samostatnou ucelenou část výrobního programu. (Král, 2006)

Investiční středisko

Pro investiční středisko je typické, že pravomoc investičního rozhodování a odpovědnosti za něj je přenesena z vrcholového vedení na střediska. Investičním rozhodováním se rozumí pravomoc rozhodovat o výši a způsobu využití investic (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007) Investičnímu středisku náleží charakteristiky rentabilního střediska a k nim se přidává odpovědnost za pořizování investic a jejich využití.

Podle Krále mohou nastat následující problémy:

- Současný vývoj v určitém odvětví není totožný s budoucími trendy. Investice, o kterých je rozhodováno v současnosti mohou tak zapříčinit nepříznivý vývoj pro firmu v budoucím období v takových oblastech, které jsou neperspektivní. Naopak se může stát to, že investice nejsou směřovány do perspektivních oblastí a ty jsou pak opomíjeny.
- Druhý problém může nastat v souvislosti s odlišností časového horizontu vložení prostředků a s investicí souvisejícími výnosy. Rozdíl spočívá v tom, že výnosy se obvykle projevují v delším časovém horizontu než vložení prostředků – to je spíše skokové a okamžikové. V důsledku toho nastávají rozdíly v rentabilitě pro krátké a dlouhé období. V krátkém období je rentabilita nižší než v delším časovém úseku. Je třeba hodnotit investici po celou dobu její životnosti i přesto, že stanovení budoucích výnosů a nákladů je obtížné. (Král, 2006)

Výnosové středisko

Typické pro výnosové středisko je, že pracovníci mají možnost ovlivňovat externí výnosy. Pokud srovnáme nákladové a výnosové středisko, ve výnosovém středisku se mohou pracovníci zapojovat do vztahů se zákazníky – typickým příkladem je prodejní oddělení. Náklady za vstupy ale ovlivňovat nemohou, mohou se ale snažit optimalizovat interní náklady ovlivnitelné, tedy většinou náklady režijní. Výnosové středisko je tedy odpovědné za výnosy.

Tento typ odpovědnostního střediska tak může ovlivňovat objem a strukturu prodeje a jeho cílem je maximalizovat tento objem prodeje.

Výdajové středisko

Pro výdajové středisko jsou typické některé charakteristiky nákladového střediska. Pro správnou definici výdajového střediska je nutné pochopení rozdílu pojmů náklady – výdaje. Výdaje nesouvisí pouze s daným účetním obdobím, ale předpokládá se, že přinesou v budoucnu prospěch. Zvyšují tedy budoucí potenciál rozvoje firmy (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

Jde například „o útvary výzkumu a vývoje, reklamní střediska, střediska odpovědná za vzdělávání zaměstnanců apod.“ (Král, 2006, s. 402)

3.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladu souvisí s přiřazováním nákladů jednotlivým výkonům. Je zvláštním typem účelového členění nákladů a zakládá na dvě skupiny nákladů podle toho, jakým způsobem se náklady na výkonu podílejí:

- přímé náklady
- nepřímé náklady

Rozdělení spočívá v nalezení příčinných vazeb nákladu na výkon. Přímé náklady souvisí s konkrétním výkonem přímo a lze je tedy jednoznačně přiřadit. U nepřímých nákladů je to tak, že ty zajišťují podmínky pro skupinu výkonů a neváží se ke konkrétnímu výkonu. Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé má velký význam pro sestavení kalkulace. Přímými náklady jsou jednicové náklady a režijní náklady, které však bezprostředně souvisejí s výkonem. Většina režijních nákladů ale spadá do skupiny nepřímých náklad. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007)

3.2.5 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Jak již název napovídá, náklady se člení podle toho, zda se mění v závislosti na změnách objemu výkonu či nikoliv:

- náklady fixní
- náklady variabilní

Variabilní náklady

Typickou vlastností variabilních nákladů je to, že se změnou objemu výkonu se náklad mění. Náklady se pak mohou měnit proporciálně, nadproporciálně nebo podproporciálně. Nejjednodušším případem v praxi jsou náklady proporcionální, tj. náklady jsou pro jednotku výkonu konstantní a celkové náklady se mění přímo úměrně s počtem výkonů. V praxi častým případem jsou náklady podproporcionální, tedy situace, kdy náklady rostou pomaleji než změna počtu výkonů. Opačným a v praxi méně častým příkladem jsou náklady neproporcionální. Náklady rostou rychleji než objem výkonů.

Analyticky lze určit variabilní náklady následovně:

Funkce proporcionálních nákladů: (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2004)

$$VN = v * Q$$

VN...variabilní náklady

v...variabilní náklady na jednotku

Q...objem výroby/výkonu

Funkce neproporcionálních nákladů:

$$VN = b * Q + c * Q^2$$

b, c ...konstanty udávající sklon a tvar křivky rovnice variabilních nákladů ..

Q...objem výroby/výkonu

Funkce podproporcionálních nákladů:

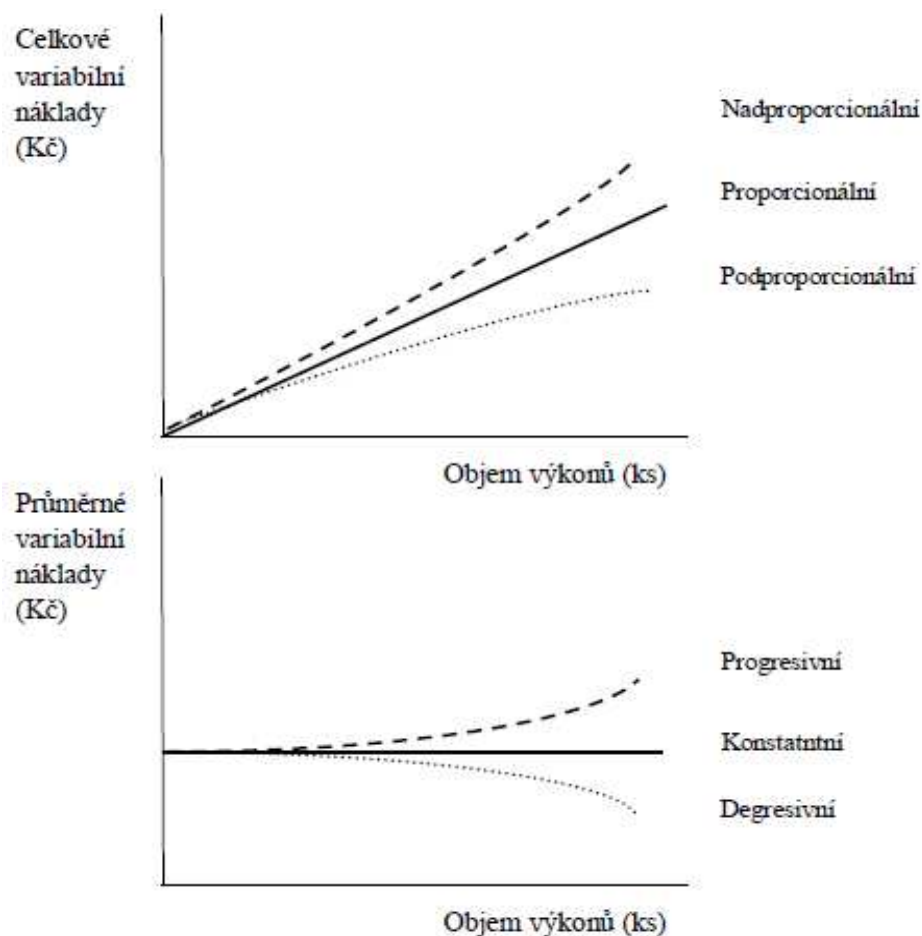
$$VN = b * Q - c * Q^2$$

b, c ...konstanty udávající sklon a tvar křivky rovnice variabilních nákladů ..

Q...objem výroby/výkonu

Vztahy proporcionálních, neproporcionálních a podproporcionálních nákladů jsou vidět na následujícím obrázku:

Obr. 5 : Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výkonů



Zdroj: Král, 2006, s. 80

Fixní náklady

Pro fixní náklady, jak již jejich název napovídá, je specifické, že jejich výše se nemění v závislosti na změnách objemu produkce. Jedná se především o náklady, díky kterým je zabezpečen plynulý chod firmy, proto jsou fixní náklady též často v literatuře označovány jako pohotovostní nebo kapacitní náklady (Synek, 2011). Neměnnost fixních nákladů nelze brát striktně. Výše fixních nákladů se samozřejmě měnit může, jde však o skokové změny v důsledku například změny výrobního programu.

Příkladem fixních nákladů jsou odpisy dlouhodobého majetku, mzdy administrativních a správních pracovníků a leasing.

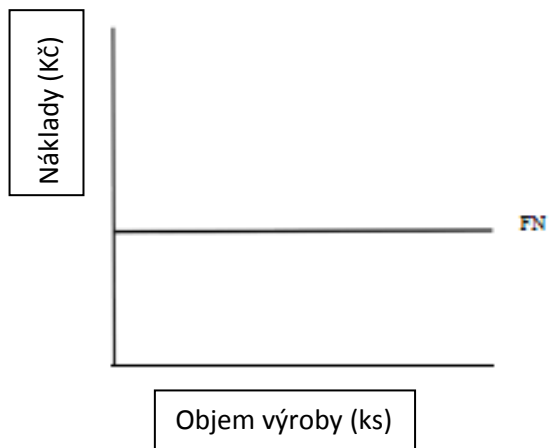
Díky charakteru fixních nákladů a jejich neměnnosti v závislosti na objemu výroby je sice celková výše nákladů konstantní, avšak náklady na jednotku s růstem objemu produkce klesají. Vztahy mezi nákladovými funkcemi, celkovými a průměrnými fixními náklady, je možné vidět na obr. č. 6.

Sledování výše fixních nákladů je důležité z hlediska manažerského rozhodování, jelikož je tendence k maximálnímu využití výrobních kapacit.

Podle Synka je dobré poukázat na dva jevy, které je dobré u fixních nákladů sledovat:

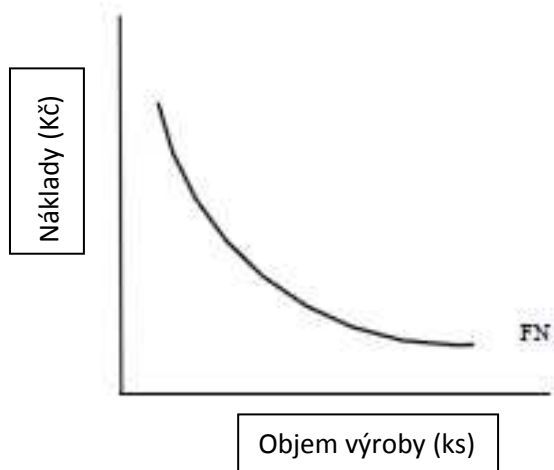
1. relativní úspora fixních nákladů – díky tomuto poznatku se vyjadřuje výše uvedený fakt, že s růstem objemu výroby klesají fixní náklady vztažené na jednotku produkce
2. nevyužití fixní náklady – do této skupiny padají ty fixní náklady, jež odpovídají nevyužití výrobní kapacitě (Synek, 2011)

Obr. č. 6: Celkové fixní náklady



Zdroj: Popesko, 2009, s.40

Obr. č. 7: Průměrné fixní náklady



Zdroj: Popesko, 2009, s. 40

Oportunitní náklady

V souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů se využívá pojmu oportunitní náklady, neboli náklady obětovaných příležitostí. Jedná se o takové náklady, které firmě unikají z toho

důvodu, že zdroje používá určitým a ne jiným alternativním způsobem. Z důvodu omezenosti ekonomických zdrojů není možné využít všechny možnosti investice nákladů.

4 Nákladové kalkulace

„Kalkulace, zejména ve smyslu nákladové kalkulace, je v dnešní době považována za nejstarší a dnes také nejužívanější nástroj hodnotového řízení“ (Popesko, 2009, s. 55). Jednoduše řečeno, kalkulace je nástroj k přepočtu určitých hodnotových veličin, jako je např. marže, náklady, zisk, cena, na naturálně vyjádřenou jednotku. Díky tomu, že spojuje oba tyto faktory, je kalkulace jedním z nejdůležitějších nástrojů pro zobrazení věcné a hodnotové stránky podnikání (Král, 2006).

Nákladové kalkulace souvisí s kalkulačním tříděním nákladů na přímé a nepřímé a nalezením takových alokačních principů, které umožní i nepřímé náklady přiřadit k určitému jednotkovému výkonu nebo jednotce produkce.

Existuje řada kalkulačních metod, které se od sebe liší způsobem, jakým přepočítávají na danou naturálně vyjádřenou jednotku režijní náklady. Při výběru jednotlivé metody kalkulace nákladů je třeba brát v úvahu typ organizace, které se kalkulace týká.

4.1 Význam kalkulací, struktura nákladů a kalkulační systém

„Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulační jednicí, jednak kalkulovaným množstvím“ (Král, 2006, s. 122).

Pod pojmem kalkulační jednicí si můžeme představit jeden konkrétní výkon, který má přesně stanovené charakteristiky. Takovému konkrétnímu výkonu, tj. kalkulační jednici, se přiřazují náklady. Soubor kalkulačních jednic označujeme jako kalkulační množství, pro které se zjišťují celkové náklady.

V manažerském řízení má kalkulace nákladů široké využití. Pro firmu maximalizující zisk má podstatný význam hospodárnost a z tohoto hlediska je pro ni stěžejní ocenit interní výkony a

stanovit vnitropodnikové ceny, jež zobrazují jak interní náklady, tak interní výnosy jednotlivých středisek. Na základě těchto údajů se pak ve firmě sestavují rozpočty nákladů a výnosů, plány zisku a další dokumenty, využitelné pro controllingové řízení a rozhodování firmy. Firma se díky kalkulacím snaží rozhodnout o optimálním objemu výroby. Využitelné jsou také jako nástroj ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků. (Kráal, 2006)

Pro sestavení kalkulace je důležité stanovení struktury nákladů výkonů ve firmě. Není dána přesná striktní forma, v jaké by firma měla náklady stanovit a zjišťovat, každá firma by tak měla postupovat podle svých individuálních potřeb a požadavků.

Struktura nákladových položek je vyjádřena pomocí kalkulačního vzorce. Jedním z typů kalkulačního vzorce, který se začal používat v období centrálně plánované ekonomiky a byl předkládán firmám jako jakýsi standard, je typový kalkulační vzorec.

Obr. č. 7: Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (položky 1 až 4)

5. Správní režie

Vlastní náklady výroby (položky 1 až 5)

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu (položky 1 až 6)

7. Zisk, Ztráta

Cena výkonu bez DPH

8. Daň z přidané hodnoty (DPH)

Cena výkonu s DPH

Zdroj: Popesko, 2009, s. 59

Vzhledem k neuplatitelnosti výše uvedeného kalkulačního vzorce došlo k tomu, že se v současné době využívají jiné typy kalkulačních vzorců. Jedním z nich je retrogradní

kalkulační vzorec, jehož podstata je v odlišném charakteru – od stanovené ceny nebo úrovně zisku se postupně odečítají jednotlivé nákladové položky

Obr. č. 8: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu

-
- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům
- sezónní
-
- množstevní...

CENA PO ÚPRAVÁCH

-
- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Zdroj: Král, , 2006, s.136

Všechny sestavené kalkulace v podniku pak tvoří ucelený kalkulační systém, jehož schéma je vidět na následujícím obrázku:

Obr. č. 9: Kalkulační systém



Zdroj: Král, 2006, s. 187

4.2 Kalkulační metody

Jak přiřadit náklady jednotlivé kalkulační jednici závisí na tom, jaký typ výrobku či výkonu kalkulujeme. Existuje řada kalkulačních metod, z nichž princip některých z nich bude vysvětlen v následujícím textu.

4.2.1 Absorbční kalkulační metody

Podle Synka se kalkulační metody třídí následovně:

1. kalkulace dělením
 - a. prostá kalkulace dělením
 - b. stupňovitá kalkulace dělením
 - c. kalkulace dělením s poměrovými čísly

2. kalkulace přirážkové

3. kalkulace ve sdružené výrobě
 - a. zůstatková metoda
 - b. rozčítací metoda
 - c. metoda kvantitativní výtěže

4. kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová)

Kalkulace prostým dělením

Metoda kalkulace prostým dělením se aplikuje především u produkce stejnorodých výkonů nebo u výkonů, jež jsou považovány za stejně náročné. (Král, 2006) Používá se proto nejčastěji v hromadné výrobě.

Postup výpočtu je následující (Synek, 2003, s. 124):

$$n = \frac{N}{q}$$

n...náklady na kalkulační jednici

N...celkové náklady

q...počet kalkulačních jednic

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Vhodnost použití metody kalkulace dělením poměrovými čísly je u takových výrobních procesů, ve kterém jsou sice produkovány technologicky podobné výrobky, ale liší se od sebe určitou vlastností, určitým měřitelným parametrem. Náklady se přiřazují pomocí „příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů“ (Král, 2006, s. 124)

Při výpočtu se postupuje tak, že si firma stanoví typový výrobek, pro který jsou stanoveny náklady ekvivalentem 1. Ostatním výrobkům se přiřadí náklady poměrově, pomocí přepočtu daného měřitelného parametru, kterým se od sebe výrobky odlišují. Ve výsledné fázi se vypočte suma poměrových čísel a náklady se stanoví pro jeden ekvivalent. Finální náklady se stanoví jako součin nákladu na ekvivalent a poměrového čísla výrobku (Popesko, 2009).

Kalkulace přírážkové

V praxi je tato metoda nejpoužívanější metodou v přiřazování nákladů. Používá se pro kalkulaci nákladů u nestejnorodých výrobků. Je nutné nejprve rozdělit náklady na přímé a režijní. Přímé náklady počítáme přímo na kalkulační jednici a režijní náklady se zjišťují pomocí zvolené rozvrhové základny a stanovené sazby, tj. přírážky, která se připočítává k přímým nákladům (Lang, 2005)

Rozvrhová základna se uplatňuje jak v sumační variantě, tak i ve variantě diferencované. Přírážka nepřímých nákladů se v první z variant stanovuje podle jednoznačného úměrného vztahu jediné rozvrhové základně. V praxi je využitelnější druhá varianta, tedy diferencovaná

přirážková kalkulace. Nepoužívá se jediná rozvrhová základna, ale existuje těchto rozvrhových základem více.

Rozvrhové základny lze obecně dělit na naturální a peněžní a postup výpočtu pro každou z nich je následující: (Král, 2006, s. 124)

1. Peněžní základna

$$\text{Procento přirážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100$$

2. Naturální základna

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

4.2.2 Kalkulace variabilních nákladů

„Kalkulace variabilních nákladů reaguje na nedostatky absorpční kalkulace a na problémy spojené s jejich využitím v podstatě velmi jednoduchým způsobem. Protože fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou, nýbrž s časovým obdobím, je třeba je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních.“ (Král, 2006, s. 151-152)

Členění nákladů tak musí být jiné, než v předchozích případech. Do čisté kalkulace vstupují pouze variabilní náklady. Náklady fixní a variabilní tak musí být sledovány odděleně. Fixní náklady musí být v podniku i nadále zohledňovány, neboť v daném časovém úseku je třeba je stále hradit bez ohledu na objem produkce, ale do kalkulace výkonu nevstupují. Variabilní náklady mají naopak příčinnou vazbu na jednotku konkrétního výkonu.

Tato metoda pracuje s pojmem krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, což je rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a variabilními náklady na tento výrobek. Zisk není u jednotlivých druhů výrobku zjišťován.

Příspěvek na úhradu fixních nákladů se stanoví podle následujícího obrázku:

Obr. č. 10: Výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

cena výrobku			
celkové náklady			zisk
přímé náklady	režie		
přímé náklady	variabilní režie	fixní režie	zisk
variabilní náklady		příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku	

Zdroj: Synek, 2007

Metoda kalkulace variabilních nákladů je používána v praxi ve dvou variantách:

- jednostupňová kalkulace variabilních nákladů
- vícešupňová kalkulace variabilních nákladů

Doposud v každé z metod byly fixní náklady brány jako jedna skupina nákladů. Pro účely vícešupňové metody kalkulace variabilních nákladů je fixní náklady třeba dělit do více vrstev. Díky tomu je podnik schopen fixní náklady, které mají příčinnou vazbu na určitý výkon či objekt, těmto výkonům či objektům přiřadit.

V praxi se podle Popeska nejčastěji používá rozdělení do dvou vrstev:

- zvláštní fixní náklady – mají přímou souvislost s určitými výrobky nebo skupinami výrobků (např. fixní náklady marketingu a odbytu)
- všeobecné fixní náklady – nemají přímou souvislost s jednotlivými výrobky (náklady správní, vedení účetnictví...)

Rozlišujeme následující vrstvy dělení fixních nákladů: (Popesko, 2009)

- fixní náklady jednotlivých výrobků
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků
- fixní náklady jednotlivých středisek
- fixní náklady úseků odpovědnosti
- fixní náklady celého podniku

4.2.3 Kalkulace nákladů podle aktivit

Metoda kalkulace nákladů podle aktivit je v praxi často označována zkratkou ABC, tedy activity based casting, Metoda je založena na moderních požadavcích managementu, přiřazuje náklady objektům podle skutečných fyzických výkonů jednotlivých aktivit a činností. Cílem je tak přiřazení nákladů podle skutečného příčinného vztahu jejich vzniku. Metoda ABC je významným poskytovatelem klíčových „informací o nákladech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začaly být využívány nejenom pro samotnou nákladovou kalkulaci, ale i pro řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit“ (Popesko, 2009, s. 101)

Technika metody ABC (Král, 2006, s. 174)

1. vymezení stejnorodých skupin nákladů (Cost Pools)
2. vymezení příčiny vzniku nákladů, vyjádření této příčiny (Cost Drivers)
3. zjištění úrovně a rozsahu stejnorodé skupiny nákladů

4. zjištění výše nákladů vyvolaných jednotkou vztahové veličiny
5. zjištění rozsahu vztahové veličiny
6. přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednici

4.2.4 Dynamické kalkulace

Dynamická kalkulace je specifická v tom, že zjišťuje, jak změny objemu prováděných výkonů ovlivňují náklady v jednotlivých fázích. Odpovídající výše nákladů na výkon pro různé stupně využití je možné vyjádřit díky tzv. dynamizaci kalkulace. Pro toto můžeme použít přírážkovou kalkulaci, kterou je třeba přizpůsobit určitému stupni využití kapacity. Každému stupni využití výrobní kapacity se vypočte odpovídající režijní přírážka.

Podle Krále je jedna z možností výpočtu následující:

Obr. č. 11: Dynamická kalkulace

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady – variabilní, fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie – variabilní, fixní

Náklady výroby

Prodejní režie – variabilní, fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

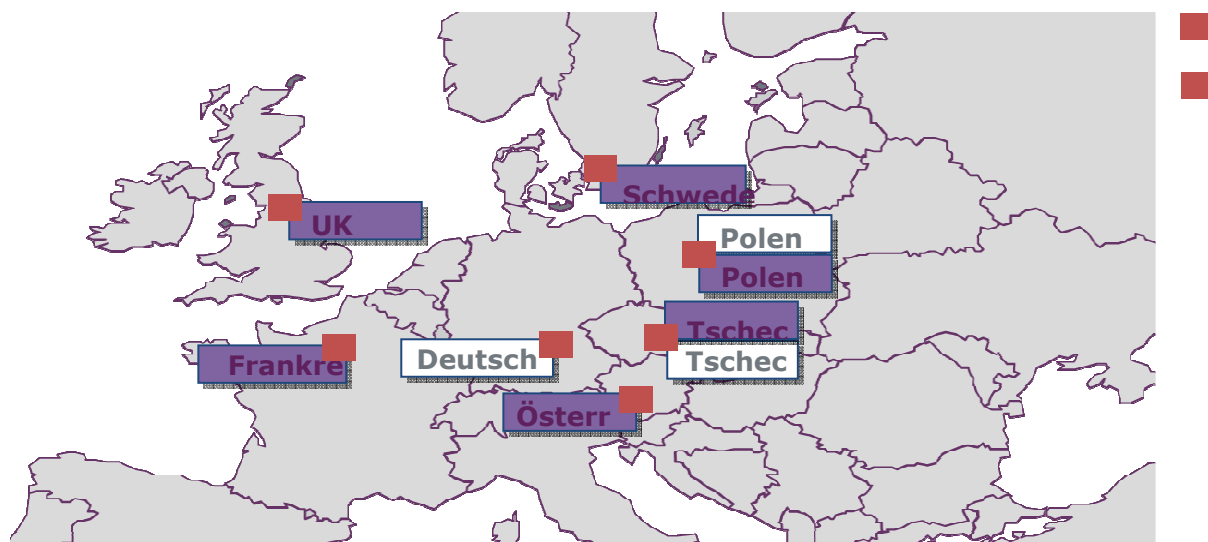
Zdroj: Král, 2006, s. 138

5 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Společnost MEILLERGHP vznikla 11.ledna 2011 fúzí dvou firem – Meiller Direck a obchodní devize Direct Mail společnosti Swiss Post Solutions. Firma MEILLERGHP je akciovou společností, kde 65% podíl vlastní Rakouská pošta a zbylých 35% pak Švýcarská pošta. Samotný název MEILLERGHP vznikl spojením dvou v odvětví dobře známých značek – Meiller a GHP. Image obou těchto značek je veřejností vnímána pozitivně, což zajišťuje jak novému názvu, tak nové značce, pozitivní budoucnost u svých stálých i nových zákazníků.

Hlavním sídlem společnosti je německý Schwandorf, kde se nachází i nejvyšší management společnosti. Celý podnik má pak celkem 2004 zaměstnanců, z nichž 800 pracuje v České republice. Jednotlivé pobočky jsou rozmístěny po celé Evropě. - rozmístění je možné vidět na následujícím obrázku.

Obr. č. 12 : Pobočky MEILLERGHP a.s. v Evropě



Zdroj: Interní podklady MEILLERGHP a.s.(2012)

Pobočky v České republice má společnost tři a to – Praha, Nýřany a Plzeň-Radčice. Každá z těchto poboček má své konkrétní úkoly, kterým se věnuje. Pobočka v Plzni-Radčicích, sídlící na adrese Pod Kyjovem 24, se zabývá následujícími kroky v produkci mailingů:

1. laser, personalizace
2. falcování
3. obálování

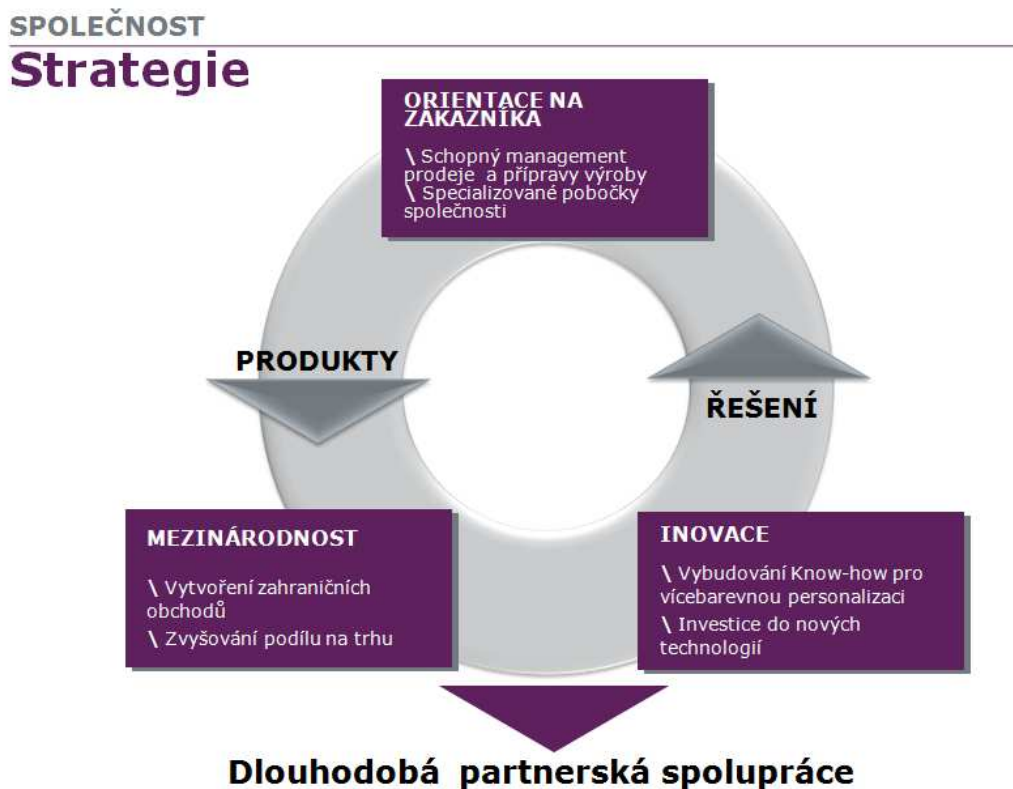
Pod plzeňskou pobočku patří také zpracování zásilek do folie, ale tyto stroje jsou nově od roku 2012 umístěny v nedalekých Nýřanech.

Společnost MEILLERGHP a.s. se zabývá především těmito třemi oblastmi:

- Direkt mail
 - o Adresné zásilky
 - o Barevné adresné nátisky
 - o Katalogy & Magazíny
 - o Poradenské prospekty- & Informační materiály
 - o Obálky
- Dialog Service
 - o Poradenství & Vytváření koncepcí
 - o CLIC2C®/TEXT2C®
 - o -IT& zpracování adres
 - o Responsemanagement
 - o Fulfillment& logistika v procesu odesílání
 - o Servisní centrum
- Marketing & CRM-řešení
 - o Přímá komunikace&obchodování se zákazníkem -
 - o Dialog-Marketing Plattform
 - o Kampagnen-management
 - o Messe Media Center

Jednodušeji řečeno, firma se zabývá výrobou a kompletováním reklamních a jiných zásilek. Na přání zákazníka je MEILLERGHP a.s. schopen vytvořit jakýkoliv mailing, s libovolným zpracováním.

Obr. č. 13 : Vizualizace strategie



Zdroj: Interní podklady MEILLEGHP a.s. (2012)

Společnost MEILLERGHP se strategicky zaměřuje na poradenství, návrhy a produkci adresných a individualizovaných reklamních zásilek. Kromě toho vyvíjí individuálně přizpůsobená marketingová řešení a řešení CRM k získávání a udržení zákazníků.

Celá strategie společnosti je především založena na orientaci na zákazníka a přesném splnění jeho požadavků. Přání zákazníků jsou pro firmu to nejpodstatnější a vždy se snaží řešit vše s naprostou přesností. To vše je možné díky tomu, že firma disponuje specializovanými pracovišti na řešení jednotlivých individuálních problémů svých zákazníků.

Společnost MEILLERGHP a.s. v číslech

- za rok společnost vyprodukuje 2,1 mld. zrealizovaných produktů
- roční obrat činí za celou společnost celkem 153 milionů EUR
- na pobočky v České republice připadá roční obrat 46 milionů EUR

- denně se zpracuje 750.000 zásilek do folie
- každý rok se doručí 400 milionů zásilek

5.1 Ekonomická situace podniku, finanční analýza

Samotná analýza současného stavu bude zaměřena na finanční situaci podniku, řízení financí a zjištění stavu využívání controllingu společností MEILLERGHP a.s.

Ekonomická situace podniku MEILLERGHP a.s.

Pro zhodnocení finanční situace podniku se zaměřuji na použití tradičních ukazatelů výkonnosti podniku jako zadluženost, likvidita, rentabilita a aktivita. Všechny tyto ukazatele finanční analýzy vycházejí z účetních výkazů, tj. rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Výstupem této části bude zhodnocení a interpretace výsledků.

5.1.1 Rozvaha, výkaz zisku a ztráty

Výchozími zdroji pro výpočet jednotlivých ukazatelů jsou účetní výkazy společnosti MEILLERGHP a.s. pro rok 2009, 2010 a 2011.

Z hlediska majetkové a finanční struktury podniku MEILLERGHP a.s. je možné si všimnout, že ve sledovaném období 2009 – 2011 je zřejmý nárůst jak dlouhodobého majetku, tak oběžných aktiv. Rok 2009 byl ovlivněn obdobím hospodářské krize, která zasáhla všechna průmyslová odvětví. Co se finanční struktury týče, pozitivní vývoj je v oblasti vlastního kapitálu, kdy při stálé hodnotě základního kapitálu byla společnost zisková – vývoj hospodářského výsledku. V prvních dvou sledovaných obdobích nebyl meziroční nárůst tak výrazný, ale mezi roky 2010 a 2011 došlo k vylepšení situace a nárůst je tak znatelný.

Tab. č. 2: Vybrané údaje z rozvahy MEILLERGHP a.s. za roky 2009, 2010 a 2011 (v tis.)

Položka	2009	2010	2011
Aktiva celkem	450 244	464 377	483 534
B. Dlouhodobý majetek	262 724	273 118	277 258
B. 1. Dlouhodobý nehmotný majetek	2 437	2 300	1 655
B. 2. Dlouhodobý hmotný majetek	233 480	235 528	218 888
B. 3. Dlouhodobý finanční majetek	26 807	35 290	56 715
C. Oběžná aktiva	186 980	190 593	206 318
C. 1. Zásoby	16 153	12 656	20 000
C. 2. Dlouhodobé pohledávky	4 740	5 800	5 800
C. 3. Krátkodobé pohledávky	155 743	158 535	162 491
C. 4. Krátkodobý finanční majetek	10 300	13 548	18 027
C. 4. 1. Peníze	44	98	135
C. 4. 2. Bankovní účty	10 256	13 450	17 892
D. Časové rozlišení	540	720	-42
Pasiva celkem	450 244	464 377	483 534
A. Vlastní kapitál	276 011	279 509	324 772
A. 1. Základní kapitál	3 000	3000	3 000
A. 2. Kapitálové fondy	-27 090	-98 457	-98 457
A. 3. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ost. fondy ze zisku	750	750	750
A. 4. VH minulých let	162 662	245 171	329 687
A. 3. VH běžného účetního období	82 509	81 216	89 792
B. Cizí zdroje	174 197	184 868	158 762
B. 1. Rezervy	11 374	16 119	16 655
B. 2. Dlouhodobé závazky	26 325	22 550	11 032
B. 3. Krátkodobé závazky	87 932	129 157	92 173
B. 4. Bankovní úvěry a výpomoci	48 566	64 871	38 902
C. Časové rozlišení	36	0	0

Zdroj: Účetní výkazy MEILLERGHP a.s. (2009, 2010, 2011)

Tab. č. 3: Vybrané údaje výkazu zisku a ztráty za období 2009, 2010 a 2011 (v celých tisících)

Položka	2009	2010	2011
Výkony	451 039	460 115	465 370
Výkonová spotřeba	272 982	269 028	250 401
Osobní náklady	85 287	85 890	106 439
Daně a poplatky	729	823	290
Odpisy DH a NM	13 820	16 349	23 900
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	1 270	923	0
Změna stavu rezerv a opravných položek	129	838	-1 679
Ostatní provozní výnosy	3 481	2 479	4 569
Ostatní provozní náklady	5 390	9 278	1 578
Provozní VH	74 913	79 465	89 010
Výnosy z dlouhodobého fin. majetku	3 279	5 729	0
Výnosové úroky	239	1 830	0
Nákladové úroky	327	2 384	1 678
Ostatní finanční výnosy	5 639	13 220	136
Ostatní finanční náklady	7 558	8 729	7 460
Převod finančních výnosů	0	0	18 300
Finanční VH	1 272	9 666	9 162
Daň z příjmu za běžnou činnost	6 324	7 915	8 380
Mimořádný VH	0	0	0
VH za účetní období	76 185	81 216	89 792
VH před zdaněním	82 509	89 131	98 172

Zdroj: Účetní výkazy MEILLERGHP a.s.(2009, 2010, 2012)

Společnost MEILLERGHP a.s. je výrobním podnikem, což se projevuje i na struktuře výnosů, kdy největší část výkonů tvoří tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Finanční výnosy tvoří jen malou část hospodářského výsledku, mimořádné výnosy a náklady se na výsledku hospodaření neprojevují vůbec. Tržby a tedy i výkony mají po celé sledované

období vzrůstající tendenci. Naopak náklady – výkonová spotřeba, po celé období klesají. Je to zapříčiněno hlavně optimalizací výrobního procesu, které se firma věnovala v minulých letech.

U osobních nákladů je nárůst způsoben náborem nových zaměstnanců.

5.1.2 Ukazatelé rentability

Tab.č.4: Ukazatele rentability

Ukazatelé rentability	2009	2010	2011
Vlastní kapitál	276 011	279 509	324 772
Celková aktiva	450 244	464 377	483 534
Roční tržby	428 180	432 899	458 021
Čistý zisk	76 185	81 216	89 792
Zisk před zdaněním	82 509	89 131	98 172
Zisk před úroky a zdaněním	82 509	89 131	98 172
ROE (rentabilita vlastního kapitálu)	0, 26	0,29	0,28
ROS (rentabilita tržeb)	0, 19	0,2	0, 21
ROA	0, 18	0,19	0, 20

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Interpretace:

Rok 2009 – ROE: 0, 26 => 1 Kč vlastního kapitálu přinesla 0, 26 Kč zisku.

Rok 2010 – ROE: 0,29 => 1 Kč vlastního kapitálu přinesla 0, 29 Kč zisku

Rok 2011 – ROE = 0,28 => 1 Kč vlastního kapitálu přinesla 0, 28 Kč zisku

Porovnání hodnoty ROE se sazbami úročení bankovních vkladů

Hodnota ukazatele by měla být **vyšší než průměrná sazba úročení bankovních vkladů**. Jestliže hodnota ukazatele ROE vychází lépe než úroková sazba v bance, jedná investor racionálně, pokud své peníze investuje do podniku. Pro porovnání ROE s úrokovými sazbami lze použít průměrné fixované roční sazby na mezibankovním trhu depozit (PRIBOR).

Pro rok 2009 **2,63 %**, rok 2010 **1,86 %** a pro 2011 **1,73 %**.

V roce 2009 se pohybuje hodnota ROE na úrovni průměrné sazby úročení bankovních vkladů, proto podle tohoto kritéria nelze jednoznačně rozhodnout, jestli je investice do podniku dobrou volbou. Naopak v následujících dvou letech bylo jednoznačně výhodnější investovat do podniku MEILLERGHP a.s., protože obě hodnoty ROE výrazně převyšují průměrné úrokové sazby.

5.1.3 Ukazatelé likvidity

a) Běžná likvida (current ratio) – udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky. Problémy tohoto ukazatele spočívají v tom, že nerozlišuje struktur OM. Hodnota tohoto ukazatele by měla být vyšší než 1, 5.

$$\text{CR} = \text{oběžná aktiva} / \text{krátkodobé závazky} * 100 [\%]$$

b) Pohotová likvida (quick ratio) – je přísnější měřítko likvidity. Hodnota ukazatele by se měla pohybovat v rozmezí 0,8 až 1.

$$\text{QR} = (\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}) / \text{krátkodobé závazky} * 100 [\%]$$

c) Peněžní likvidita (cash – positron ratio) – měří schopnost společnost hradit právě splatné závazky. Doporučená hodnota je alespoň 0, 2.

$$\text{CPR} = \text{platební prostředky} / \text{krátkodobé závazky} * 100 [\%]$$

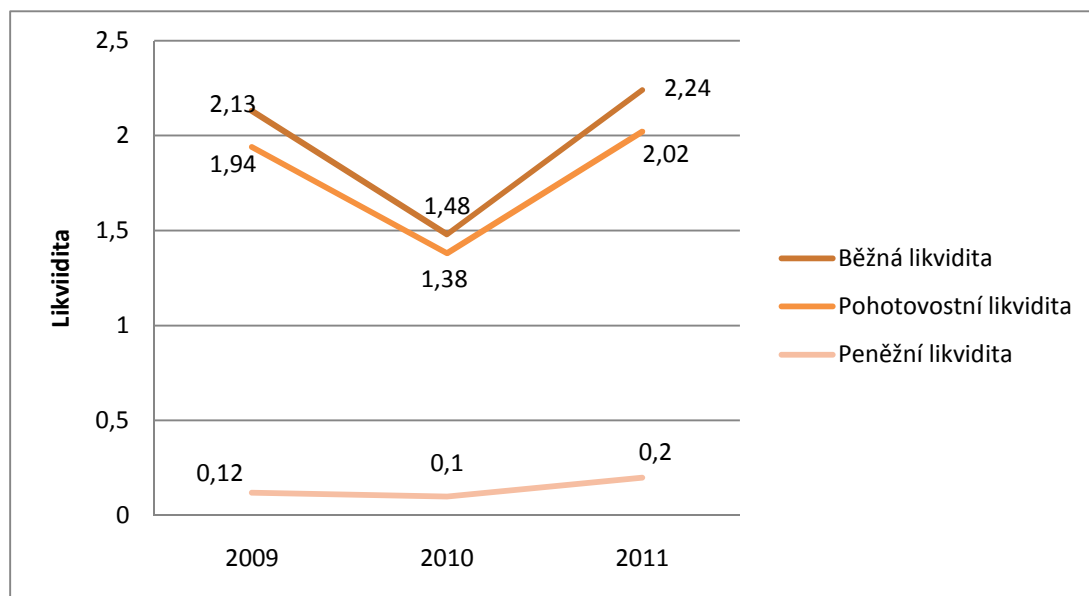
Tab.č.5: Ukazatelé likvidity

Ukazatelé likvidity	2009	2010	2011
Oběžný majetek	186 980	190 593	206318
Zásoby	16 153	12 656	20000
Platební prostředky	10 300	13 548	18027
Krátkodobé závazky	87 932	129157	92173
Běžná likvidita	2,13	1,48	2,24
Pohotovostní likvidita	1,94	1,38	2,02
Peněžní likvidita	0,12	0,1	0,2

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Na následujícím grafu je možné vidět srovnání vývoje běžné, pohotovostní a peněžní likvidity v letech 2009 – 2011.

Graf č. 1: Srovnání likvidit v čase



Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Interpretace jednotlivých let:

- Likvidita podniku výrazně překračuje doporučené hodnoty především ukazatelů běžné a pohotové likvidity. Nadbytečná likvidita je obecně nevýhodná, protože snižuje podniku výnosnost.
- Ukazatele likvidity jsou vysoké, což značí také vysokou platební schopnost podniku. Tyto hodnoty jsou sice příznivější z hlediska věřitelů, z pohledu vlastníků však nadměrná výše oběžných aktiv vede k neproduktivnímu využívání vložených prostředků, čímž je negativně ovlivněna rentabilita společnosti.

rok 2010 – Ukazatel běžné, pohotové a peněžní likvidity dosáhl nejnižších hodnot za 3 sledované roky. Z údajů (viz. výše) je patrný **růst krátkodobých závazků téměř o 47 %**. Vývoj této situace byl zapříčiněn nepříznivou hospodářskou situací.

rok 2011 – Došlo k ustálení a vylepšení situace.

Peněžní likvidita nedosahuje doporučených hodnot ani v jednom roce sledovaného období, tzn. společnost nemá dostatek volných peněžních prostředků na hrazení právě splatných závazků.

Porovnání likvidity s ostatními podniky v oboru v roce 2011

Tab.č.6: Likvidita v oborovém porovnání

	MEILLERGHP a.s.	Odvětví
Běžná likvidita	2,24	1,62
Pohotová likvidita	2,02	1,26
Okamžitá likvidita	0,2	0,14

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Při porovnání likvidity se firma MEILLERGHP a.s. dostala nad průměrnou oborovou hodnotu.

5.1.4 Ukazatelé zadluženosti

Ukazatelé zadluženosti slouží jako identifikátory výše rizika, které podnik podstupuje zapojením cizího kapitálu do podnikatelských aktivit.

a) celková zadluženost – TD = celkový cizí kapitál / celková pasiva * 100 [%]

Ukazatel by měl nabývat hodnot v rozmezí 0,3 až 0,5.

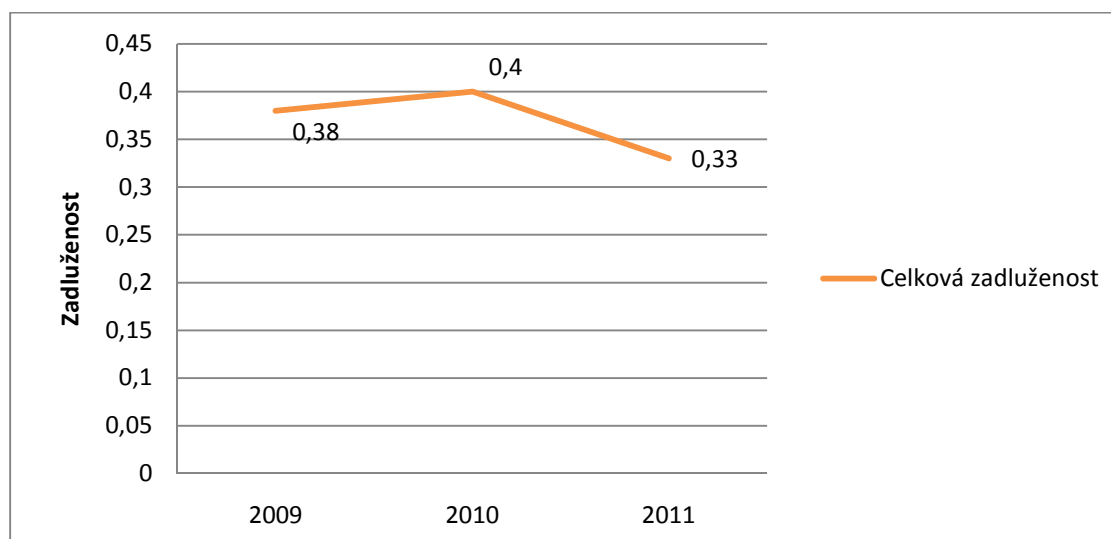
Tab. č. 7: Zadluženost

Ukazatel zadluženosti	2009	2010	2011
Celkový cizí kapitál: z toho	174 197	184 868	158 762
1. Rezervy	11 374	16 119	16 655
2. Dlouhodobé závazky	26 325	22 550	11 032
3. Krátkodobé závazky	87 932	129157	92173
4. Bankovní úvěry a výpomoci	48 566	64 871	38 902
Celková pasiva	450 244	464 377	483 534
Celková zadluženost	0,38	0,40	0,33
Meziroční změna	-	↑ o 2 %	↓ o 7 %

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Údaje z meziročního srovnání vývoje celkové zadluženosti jsem pro větší přehlednost vložila do grafu.

Graf č. 2: Srovnání vývoje celkové likvidity



Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Interpretace dílčích hodnot:

Ukazatele ve všech obdobích jsou v rozmezí doporučených hodnot, což ukazuje na společnost, u které by nemělo téměř hrozit finanční riziko.

V roce 2011 se celková zadluženost snížila o 7 % oproti roku 2010 díky snížení dlouhodobých závazků, krátkodobých závazků a bankovních úvěrů a výpomocí. Naopak celková pasiva mírně vzrostla, zvýšením vlastního kapitálu.

5.1.5 Ukazatelé aktivity

Ukazatelé aktivity jsou jedněmi z klíčových ukazatelů efektivity podnikatelské činnosti a využití zdrojů, indikují schopnost manažerů využívat majetek.

Obrat aktiv – slouží jako měřítko využití majetku.

OA = roční tržby / aktiva * 100 [%]

Tab.č. 8: Ukazatelé aktivity společnosti

Ukazatel aktivity	2009	2010	2011
Roční tržby	428 180	432 899	458 021
Aktiva	450 244	464 377	483 534
Obrat aktiv	0,95	0,93	0,95

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Hodnota ukazatele obratu aktiv by měla být vyšší než 1, 5. Z výše uvedené tabulky je vidět, že hodnota obratu aktiv se pohybuje po celé sledované období pod hodnotou 1. Nízká hodnota vypovídá o nízké aktivitě firmy, protože na 1 Kč aktiv nepřipadá ani 1 Kč tržeb, nýbrž pouze v průměru 0.95 Kč.

Doba obratu krátkodobých pohledávek = udává počet dnů, během nichž je inkaso peněz za každodenní tržby zadrženo v pohledávkách.

Pohledávky/ (tržby/360)

2009: **131 dní**

2010: **132 dní**

2011: **127 dní**

Doba obratu závazků = udává, jak rychle se daří podniku splácet své závazky (ukazatel by měl dosahovat vyšších hodnot než doba obratu pohledávek)

Závazky/(tržby/360)

2009: **74 dní**

2010: **107 dní**

2011: **72 dní**

Při porovnání s dobou obratu pohledávek je zřejmé, že společnost platí daleko dříve své závazky, než inkasuje pohledávky=> nezískává volné finanční prostředky. Řešením je prodloužit dobu splatnosti závazků u dodavatelů a naopak zkracovat dobu úhrady pohledávek odběratelů.

5.1.6 Čistý pracovní kapitál

Čistý pracovní kapitál souvisí se zlatým pravidlem financování. Z něho vyplývá, že pokud nemá být financování majetku podniku dražší než je nezbytně nutné, mělo by platit:

- dlouhodobá aktiva jsou financována dlouhodobými zdroji
- krátkodobá aktiva jsou financována krátkodobými zdroji

čistý pracovní kapitál (NWC) = oběžná aktiva – krátkodobé závazky

Tab. č. 9: Čistý pracovní kapitál

ČPK	2009	2010	2011
Oběžná aktiva	186 980	190 593	206 318
Krátkodobé závazky	87 932	129 157	92 173
ČPK	99 048	61 436	114 145

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Hodnota NWC by měla být kladná, což v našem případě je. Vysoká hodnota však ukazuje na to, že většina oběžných aktiv je kryta dlouhodobými zdroji. Tato situace je pro podnik relativně dražší, avšak bezpečnější.

5.1.7 Podíl čistého pracovního kapitálu na oběžných aktivech

Jedná se o ukazatel krátkodobé finanční stability. Ideálně by se měla hodnota tohoto ukazatele pohybovat od 30 do 50 %.

Tab. č. 10: Podíl NWC na OA

Podíl NWC na OA	2009	2010	2011
Oběžná aktiva	186 980	190 593	206 318
NWC	99 048	61 436	114 145
Hodnota ukazatele	53%	32%	55%

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Ukazatel pro MEILLERGHP a.s. doporučené hodnoty ve dvou letech mírně překračuje. Vypovídá to sice o finanční stabilitě firmy, nicméně čistý pracovní kapitál je část oběžného majetku firmy krytá dlouhodobými zdroji a to, že zvyšuje podíl ČPK na oběžných aktivech znamená, že firma kryje stále větší část oběžného majetku dlouhodobými zdroji. To pro firmu představuje vyšší náklady na jeho financování.

Naopak lze říci, že společnost si vytváří dostatečnou finanční rezervu na krytí neočekávaných závazků.

6 Analýza současného stavu využívání controllingu ve firmě

6.1 Informační systém

Společnost využívá hned několik informačních systémů. Jedná se o všemi dobře známý SAP, dále pak program Pluto a program Dagobert. Tyto tři systémy pracují nezávisle na sobě, ale svým způsobem jsou částečně propojené. Jednotlivé systémy jsou používány vždy ke specifickým úkonům a ne všemi pracovníky. Pro jednotlivé skupiny pracovníků je vždy podstatný jiný informační systém.

6.1.1 IS Pluto

Jedná se o informační systém od německé společnosti E-Source, který je zhotoven firmě MEILLERGHF a.s. na míru. V systému Pluto jsou zavedeny jednotlivé moduly se specifickými funkcemi. Pro přípravu výroby je nejdůležitější modul „Projekte“, kde produkt manažer může zakládat do systému nové zakázky a dále pak s těmito zakázkami pracovat. V tomto modulu je možné připravovat podklady pro výrobu, vystavovat objednávky k jednotlivým zakázkám, zadávat kódy materiálu pro zaskladnění, sledovat dodací listy, sledovat to, zda je produkce hotová, případně v jaké fázi se nachází a to, zda hotová produkce byla v přesný termín vyzvednuta nebo odeslána na příslušné místo. V neposlední řadě se v tomto modulu vystavují faktury – vždy opět pro konkrétní zakázku. Všechny údaje o jedné zakázce jsou tak pohromadě na jednom místě.

V modulu Projekte se ale také plánuje výroba – plánují se stroje pro jednotlivé zakázky, kapacity a časová náročnost.

Systém Pluto nabízí řadu dalších modulů, například modul „Arbeitspapiere“, ve kterém pracují především pracovníci koncové fáze výroby a pracovníci vývozu. Opět se zde vyhledává podle jednotlivých zakázek, adresy doručení, datu dodání atd.

6.1.2 Dagobert

Se systémem Dagobert už pracují aktivně především pracovníci skladu a expedice. Systém Dagobert je vytvořen jako systém pro zaskladnění příchozího materiálu a vyskladnění

materiálu pro zakázku. V systému je u každé zakázky vždy nahraný počet kusů od příslušného druhu materiálu označený většinou kódem, dále pak pozice, na které je možné materiál ve skladu najít a počet palet. Systém je přehledný a je snadné najít v něm vše, co je potřeba. Je možné vyhledávat v systému podle různých kritérií, a tak se vždy dostane potřebná informace. Pro přípravu výroby slouží systém jako přehled o tom, zda k dané zakázce má dostatek materiálu pro výrobu požadovaných kusů. Veškerý materiál, který přijde ať už s dodacím listem nebo bez něj, musí být ihned zaskladněn do systému Dagobert.

6.1.3 SAP

Se systémem SAP pracují ve firmě pouze pracovníci ekonomického oddělení. Zde se shromažďují informace potřebné pro finanční řízení podniku, pro analýzy, statistiky a vyhodnocování ekonomické situace. Systém SAP je velmi komplexní, zahrnuje řadu modulů, které se mohou upravit potřebám firmy.

Účetní systém SAP nabízí řadu modulů, využitelných pro finanční řízení podniku. Využívají se například následující moduly – finanční účetnictví, evidence majetku a v neposlední řadě také modul controlling. Tento modul umožňuje pracovat s náklady a výnosy komplexně. Umožňuje plánovat náklady a výnosy na nejnižší organizační úroveň, účtovat o skutečných nákladech a výnosech a vyhodnocovat výsledky.

Společnost MEILLERGHP a.s. využívá modul controlling pouze v omezené míře.

Často se ve společnosti využívá i dostupné aplikace MS Excel, která umožňuje snadno zadávat data, exportovat je z ostatních IS a dále vyhodnocovat. MS Excel se těší stále oblíbenosti především proto, že není složitý a pracovat s ním nevyžaduje žádné speciální školení.

6.2 Dosavadní finanční řízení

Dosavadní finanční řízení firmy vychází z toho, že se jedná o společnost se zahraniční kapitálovou účastí a proto veškerá manažerská rozhodnutí vycházejí z rozhodnutí jiných a tyto se pak realizují v rámci vnitropodnikového řízení. Díky tomu je finanční řízení firmy relativně omezeno a vychází především z finančních ukazatelů a informací obsažených ve výsledovce a rozvaze. Tyto dva finanční výkazy slouží jako hlavní pilíř finančního rozhodování. Společnost se zaměřuje hlavně na vnitropodnikové účetnictví a ukazatele, méně

je využíváno finančních analýz pro dlouhodobé plánování, což může vést k značným problémům, protože není nastaven dlouhodobý horizont a rizika s ním spojená.

Společnost se zaměřuje hlavně na krátkodobé a střednědobé plánování – v tomto plánování je zahrnuto i vytváření rozpočtů a kalkulací. Méně je ale opět diskutována oblast řízení rizik a jejich analýza.

Strategické řízení v podniku je také podřízeno strategickému řízení celé skupiny. Podnik má však jasně stanovenou vizi a strategii, jak svých vytyčených cílů dosáhnout, což hodnotím velmi kladně. Pokud bude schopna firma i nadále plnit svoji strategii, je možné dosáhnout velmi dobrých finančních výsledků ve smyslu maximalizace zisku. V tomto případě je nutné zaměřit se na nákladovou stránku, protože ta je firmou poměrně dobře ovlivnitelná. Jako výhodu v tomto směru vidím to, že náklady jsou členěny do nákladových středisek. Nákladová střediska umožňují lépe strukturovat a přiřazovat jednotlivé náklady, vyhodnocovat a porovnávat dosažené výsledky. Střediska, která jsou ve firmě zavedena, jsou uvedena v příloze (viz. příloha A).

6.3 Současný systém controllingu

Společnost MEILLERGHP, a.s. využívá controllingové aktivity prozatím pouze v omezené míře. V současné době se ale podnik věnuje aktivitám, které s controllingem souvisí a v budoucnu by tak mohl být zaveden kvalitní systém hodnocení nákladů a výnosů podnikových procesů. Jedná se především o následující aktivity:

- plánování a rozpočetnictví
- kalkulace nákladů a výnosů

Controllingové aktivity jsou v současné době v kompetenci ekonomického oddělení a jsou zajišťovány pouze jedním pracovníkem s přímou podřízeností ekonomickému řediteli. Pozice controllera je tedy na druhé linii pod vedoucím podnikem. Toto začlenění v rámci organizační struktury má své výhody i nevýhody. Výhodou je to, že controller přímo vidí do finančních aktivit, které se v podniku dějí a může se tak mnohem rychleji dostat k pro něj potřebným informacím. Naopak jako nevýhodu lze podotknout to, že pozice controllera by měla mít přímý kontakt s vedením společnosti a jeho záměry. Takto se pokyny od vedení firmy dostanou ke controllerovi zprostředkovaně přes ekonomického ředitele, což může vést

k časovým prodlevám v řešení akutních i jiných problémů. V neposlední řadě může toto začlenění controllera do podřízenosti ekonomickému řediteli vést k tomu, že se k němu vůbec informace nedostanou.

Ačkoliv je nákladový controlling v podniku v počátcích, jeho zavedení a fungování má zde celkem dobré předpoklady k tomu, aby mohl fungovat na dobré úrovni a podávat pro vedení klíčové informace o hospodaření podniku. Jako jeden z předpokladů pro dobré fungování controllingu je to, že společnost je rozdělena do tzv. nákladových středisek, což umožňuje přesné a účelné přiřazování nákladů.

Ve společnosti MEILLERGHP, a.s. se účtuje primárně na nákladovou lokaci – tou může být buď nákladové středisko, nebo konkrétní zakázka. Rozdíl v účtování na uvedené nákladové lokace spočívá v přiřaditelnosti nákladů. Pokud jsou náklady přímo přiřaditelné konkrétní zakázce, zaúčtují se náklady pod tuto zakázku. Tento způsob se používá především pro materiál, který nelze použít k výrobě jiné zakázky – například leták na určitou reklamní akci konkrétního zákazníka. Další skupinou nákladů jsou ty, které nelze přiřadit k zakázce. Jedná se o například o materiál, který není ničím specifický a lze ho tak využít k více zakázkám – například nepotíštěná folie. Tyto náklady se nejprve zaúčtují na nákladové středisko a odtud se pak přeúčtují k zakázce, pro kterou byl např. materiál použit.

Toto rozdělení nákladových lokací zakládá na 2 formy nákladů:

- primární náklady
- sekundární náklady

6.4. Plánování

Plánování, jak krátkodobé, tak střednědobé, provádí finanční úsek podniku (viz příloha B). Plány se vždy sestavují s předstihem a konzultují se s mezi kompetentními pracovníky, aby byly reálné a měly požadované cílové hodnoty.

Cílem plánování je sestavit plán nákladů a tržeb pro celou společnost. Stanoví se plánované hodnoty, kterých má firma v budoucím období dosáhnout a s těmito hodnotami se dále pracuje. Dochází k tomu, že tento celkový plán se postupně dělí na jednotlivá střediska a tím

jsou určovány a přiřazovány konkrétní náklady. Všechny plánované náklady se přiřazují na střediska, nikdy se nepřičítají k zakázkám.

Jako každý podnik, tak i MEILLERGHP, a.s. sleduje jako cíl svého působení dosažení zisku. S tím souvisí i plánování tržeb. Ekonomický úsek sestaví plán tržeb, který musí odsouhlasit vedení společnosti a po odsouhlasení se s tímto plánem dále pracuje. Od plánovaných tržeb se pak následně odvíjí vytížení jednotlivých pracovišť. Aby podnik mohl dosáhnout požadovaného zisku, musí vyrábět tolik, aby tržby převýšily náklady. Proto se musí předběžně stanovit plánovaná vytíženost pracovišť, nebo též strojů.

Ve fázi plánování dochází také ke stanovení oceňovacích sazeb. K výpočtu sazeb je potřeba znát plánované náklady a vytíženost strojů. Sazba je pak vypočtena jako podíl celkových plánovaných nákladů a celkové hodinové vytíženosti pracoviště/stroje.

6.5 Kalkulace a rozpočtnictví

Nezbytnou součástí controllingových aktivit je kalkulační systém. Kalkulace umožňují podniku zachytit všechny ekonomické skutečnosti tak, aby bylo možné náklady kontrolovat a řídit. Samotná kalkulační vychází z propočtení primárních nákladů, sekundárních nákladů a připočtením požadovaného zisku.

Jak bylo popsáno již dříve, náklady primární jsou přímo přiřaditelné náklady k jednotlivé zakázce. Náklady sekundární se odvozují následujícím způsobem na základě sazeb:

- vznikají na základě sazeb, které jsou stanoveny pomocí údajů z minulého období na základě plánu
- postupně se sečtou všechny náklady za minulé období, v našem případě za předchozí rok a rozpočtou se na jednotlivá střediska podle jejich vytíženosti

Konkrétní příklad stanovení sekundárních nákladů:

- je nutné opravit stroj -> jeho oprava zabere pracovníkovi údržby 2 hodiny -> středisko se zatíží již známou sazbou -> následně je možné vypočítat náklady na opravu stroje, kdy se sazba vynásobí počtem hodin, tj., v našem případě sazba x 2

- o náklady tak nejsou určeny fakturou, jako tomu je u přímých nákladů, nýbrž cena je určena pomocí sazby

- vzniklé náklady se tak odečtou z jednoho střediska a přeúčtují se na středisko druhé, kde tyto náklady vyvstaly

Sazby jsou určeny pro všechna střediska. Pro každé středisko to znamená, kolik fakticky stojí hodina provozu daného stroje, pracoviště atp.

S kalkulací a plánováním souvisí také sestavování rozpočtů. Společnost stanoví konkrétní rozpočet pro dané středisko a na konci i během sledovaného období kontroluje jeho naplňování. V současné době je ale problém ten, že vyhodnocení plnění plánu nákladů a výnosů chybí. Každému středisku jsou přiřazeny náklady a tedy i „určitý imaginární obnos peněz“, ale nejsou vyvozeny závěry z jeho dodržení či nedodržení.

6.6 Systém výkaznictví

Výkazy a reporty jsou požadovány na dvou úrovních – jak od vlastníka celé skupiny, investora, tak od vedení společnosti MEILLERGHP a.s, což vede k tomu, že je nutné sestavovat různé typy výkazů s jinými údaji. Jiné požadavky na výkazy má investor a jiné pak management podniku, kterého zajímá především vnitropodnikové hospodaření. S současné době nejsou vytvářeny téměř žádné reporty, které by naplňovaly potřeby managementu. V rámci podniku jsou sestavovány výkazy, které jsou ze zákona vyžadovány a jsou nutné pro vedení účetnictví jak podle Českých účetních standardů, tak podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Veškeré tyto výkazy jsou zpracovávány v ekonomickém a personálním oddělení.

Pro interní potřeby společnosti se sestavují následující výkazy a reporty:

1. Měsíční reporty rozvahy a výsledovky

- ekonomický úsek předkládá vedení podniku měsíční přehledy o vývoji hospodářského výsledku. Hospodářský výsledek předkládaný v tomto reportu vychází z položek nákladů a výnosů členěných dle účetní osnovy, hodnoty neobsahují žádné korekce. Samotné měsíční reporty jsou sestavovány finanční účetní v programu MS Excel, čímž umožňují snadnou práci s nimi. Reporty jsou vedeny v eurech, ale z důvodu toho, že jsou využitelné jak pro vedení společnosti ve Schwandorfu, tak pro

vedení společnosti v ČR, je možné si měnu pomocí nástrojů MS Excel změnit. Systém pak propočte podle zadaného měnového kurzu všechny hodnoty na CZK. Měsíční reporty obsahují například i srovnání měsíčních výsledků s předešlým rokem a kumulované měsíční výsledky. Vždy vedle sebe stojí hodnoty plánované a hodnoty reálně dosažené.

- každý měsíc se vyváří v ekonomickém oddělení měsíční závěrka a hodnoty z této závěrky se pak kopírují do modulu finančního účetnictví v systému SAP, odkud je možné tyto hodnoty zpracovávat i v modulu controlling.

2. Roční výkazy

- roční výkazy a reporty jsou sestavovány opět ekonomickým úsekem a jsou pro potřeby vedení společnosti jak v ČR, tak ve Schwandorfu. Pro vedení společnosti v ČR mají spíše jen informativní charakter. Všechny roční výkazy podléhají auditu.

6.7 Vyhodnocení současného stavu controllingu ve společnosti MEILLERGHP a.s.

Dosavadní controllingový systém a aktivity s ním spojené jsou podle mého názoru v současné době nedostačující. Dnešní nejistá hospodářská situace země klade velké nároky na firmy, a jak se říká – přežijí jen ti nejlepší. Controlling musí poskytovat takové informace, které jsou nutné pro efektivní vrcholové řízení a právě zde vidím u formy MEILLERGHP a.s. obrovské rezervy. Ač má společnost potenciál zavést velmi dobrý controllingový systém, prozatím chybí jasně daná pravidla a všeobecná informovanost o nutnosti zaměřit se na nákladovou stránku finančního řízení.

Velké rezervy vidím především v chybějící propojenosti informačních systémů. Společnost MEILLERGHP a.s. využívá hned tři informační systémy, což vede k tomu, že informace jsou roztržštěny a nejsou pohromadě na jednom místě. Díky tomu je obtížné pro pracovníky finančního oddělení, především pro controllera, shromáždit potřebné informace pro sestavení reportů a výkazů, které jsou od vedení firmy vyžadovány. Jak již bylo popsáno dříve, veškeré informace o produkci a zakázkách jsou obsaženy v IS Pluto, naopak finanční oddělení pracuje se systémem SAP. Oba tyto systémy nejsou propojeny, není tak možné si „přetáhnout“ data o zakázkách přímo do IS SAP tak, aby mohly být vyhodnocovány a analyzovány. Pro

controllera nastává tak každý měsíc těžký úkol, a to přesvědčit pracovníky produkt managementu a výroby, aby mu poskytovali potřebné informace. Měsíční reporty nejsou tak kvůli tomuto komunikačnímu a informačnímu problému předkládány ihned po skončení každého měsíce, ale existuje vždy prodleva. Opět to vede k tomu, že reporty neslouží jako efektivní nástroj pro management a vedení podniku. Informace tak sice vedení podniku dostane, ale nemohou sloužit jako aktuální přehled o chodu podniku.

Podle mého názoru by se měly všechny informace integrovat do jediného informačního systému. Zároveň by měl být zaveden a používán efektivní modul pro controlling, který umožní a zprůhlední reporting pro různé úrovně řízení. Controllingový modul v IS SAP sice existuje, ale jeho funkce nejsou dostatečně využívány a v souvislosti s nepropojením všech IS ve firmě není příliš efektivní.

Tímto se dostávám k dalšímu problému, který je v současné době zakotven ve společnosti MEILLERGHP a.s. – neochota poskytovat informace. Zaměstnanci jsou velmi málo informováni o tom, proč by měli poskytovat po nich požadované informace, což vede k tomu, že tyto informace poskytovat nechtějí. V rámci firmy nejsou dostatečně komunikovány plánované změny, chybí vysvětlení těchto změn. Produkt manažeři a vedoucí výroby tak sice po čase změny relativně akceptují, ale nepřipadají jim efektivní a mnohdy ani neví, proč dané věci dělají.

Controllingové aktivity jsou prováděny pracovníky plánování, produkt managementu a vedoucích pozic ve výrobě. Jsou zodpovědní za kalkulaci zakázek, plnění plánu se skutečností a dodržení termínů zakázek. Všichni tyto pracovníci zadávají údaje do systému Pluto, kde jsou pak všechny informace dostupné. Tato fáze funguje relativně dobře a informace v systému Pluto opravdu jsou. Chybí ale vyhodnocení těchto informací. Jednotlivá nákladová střediska mají sice stanovená plán nákladů na příslušné období, mají stanovenou předpokládanou vytíženost, ale vyhodnocení plnění plánu a dodržování stanoveného rozpočtu chybí. Díky tomu není naplněna podstata controllingu – poskytovat klíčové informace potřebné pro finanční řízení firmy. Controlling tak neplní funkci informační podpory pro vedení podniku.

Jako pozitivum vidím to, že firma je rozdělena do nákladových středisek. Toto je základem pro zavedení vhodného controllingového systému do společnosti. Je ale problém ten, že současná podoba přeúčtování nákladů na jednotlivá střediska není aktuální a je nutné přepracovat podle stávajícího stavu. Od března 2012 byly všechny foliovací stroje z kapacitních důvodů přesunuty do provozovny MEILLERGHP v Nýřanech. Produkce stále patří pod pobočku v Radčicích, ale sazby a přeúčtování sekundárních nákladů např. ze

střediska Budovy už není možné, protože stroje už fakticky v pobočce v Radčicích nestojí. Aktuální rozdělení nákladů tak není správné.

Funkce controllera je zavedena s přímou podřízeností ekonomickému řediteli. Je třeba se zamyslet nad tím, jestli je toto organizační začlenění správné a zda by nebylo efektivnější, začlenit pozici controllera jako štábní oddělení do podřízenosti vedení podniku.

Controlling ve firmě v současné době není efektivní a existuje řada oblastí, které je třeba zlepšovat. Informace ze současných controllingových aktivit tak slouží pouze jako přehled o stavu, ale nikoliv k manažerskému rozhodování.

7 Doporučení pro zavedení fungujícího controllingu ve firmě

Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba pracovat na tom, aby controlling ve firmě získal na významu. Po prostudování odborné literatury je možné navrhnout kroky a možnosti zlepšení controllingových aktivit v podniku MEILLERGHF a.s. Východisky pro projekt zavedení fungujícího controllingu je fakt, že se s náklady ve firmě již začalo pracovat a existuje myšlenka, že sledování a vyhodnocování nákladů by mělo být bodem číslo jedna v příštích letech.

Jako první krok bych doporučovala určit si především cíle, kterých může podnik díky controllingu dosáhnout. Pro podnik MEILLERGHF a.s. by mohlo jít o následující cíle:

- průhlednost nákladů
- získání klíčových informací pro manažerské řízení a rozhodování
- zprůhlednění činností a procesů v podniku
- důvěryhodnost údajů
- efektivnější řízení obchodních a marketingových aktivit
- efektivnější práce s cenou za produkt

Všechny tyto cíle jsou pro podnik důležité a dle mého názoru by jejich naplnění mohlo přispět ke zkvalitnění podnikových procesů a k rozvoji firmy jak navenek, tak uvnitř.

Dalším poměrně zásadním úkolem je zamyslet se nad tím, **jaký informační systém použít** ve společnosti MEILLERGHP a.s. pro fungování controllingu, aniž by byly omezeny možnosti, které jsou v současné době nabízeny všemi IS ve firmě. Je zřejmé, že pracovat se třemi informačními systémy je zbytečné a může to vést ke zkreslení informací a případně jejich duplicitě. Ale vzhledem k možnostem, jaké dané informační systémy nabízejí, nelze ani jeden z nich vyřadit z provozu. Společnost by měla směřovat k implementaci controllingového modulu do jednoho z informačních systémů.

Ve firmě by mělo dojít ke **změnám v organizační struktuře**, controllingové oddělení by mělo být začleněno organizační struktury podniku. K tomu, aby mohlo vzniknout controllingové oddělení je třeba popsat úkoly pracovníků, definovat náplň jejich práce. Zavedení controllingového oddělení s sebou nese výběr nových pracovníků, controllerů, kteří by měli mít potřebnou kvalifikaci a byli zainteresováni do finančního řízení podniku. Z analýzy současného stavu controllingových aktivit vyplynulo, že náklady jsou sice rozděleny na jednotlivá střediska, nicméně toto přerozdělení především sekundárních nákladů není vzhledem ke změnám na začátku roku 2012 aktuální.

Struktura sazeb nákladových středisek a poměr přeúčtování sekundárních nákladů budou přepracovány. Závěrem budou navrženy **nové metody a nástroje controllingu**, které je možné použít pro lepší a snadnější rozhodování managementu o zásadních krocích v podniku. Navržené kroky budou vycházet z analýzy současného stavu podniku, budou se snažit vyřešit nedostatky, které byly během analýzy zjištěny.

7.1 Změny v informačních systémech

Jak již bylo několikrát řečeno, informační systém v podniku není jednotný – různá oddělení využívají různé informační systémy a chybí plné využití controllingového modulu. Jediný z použitých systémů, který nabízí komplexní řešení pro firmy, je informační systém SAP. Systém SAP je požíván pouze v ekonomickém oddělení a ostatní oddělení a pracovníci s ním nepřicházejí vůbec do styku. Výhodou systému SAP je to, že obsahuje modul Controlling, který zahrnuje několik submodulů, využitelných pro komplexní fungování controllingu:

1. účetnictví nákladových druhů – primární a sekundární náklady
2. účetnictví nákladových středisek

3. účetnictví vnitropodnikových zakázek
4. analýza ziskovosti a segmentů
5. kalkulace vlastních výrobních nákladů (Controlling nákladů na výrobek),
6. kalkulaci výrobních nákladů na jednotlivé výrobky.

Zavedení systému SAP do celého podniku se tak jeví jako nejvhodnější řešení, protože pro oblast controllingu obsahuje vše, co podnik potřebuje. Problémem je ale to, že 90% firmy pracuje s informačním systémem Pluto, který je pro ně přijatelný a jednoduchý. Zavádění informačního systému SAP do všech oddělení by tak znamenalo dodatečná školení pro všechny zaměstnance a s tím jsou spojeny další náklady pro firmu.

Proto bych navrhovala zaměřit se na informační systém Pluto a zaměřit se na jeho zdokonalení a doplnění dalších funkcí. Systém je od německé společnosti E-Source, která je v otázkách vylepšování svého produktu Pluto velmi vstřícná.

Modul controlling by tak bylo dobré v určité formě implementovat i do systému Pluto. V Plutu jsou shromážděny veškeré údaje o zakázkách, materiálu a nákladech na stroje, lidský kapitál a ostatní náklady jako například náklady na transporty.

Systém Pluto a controlling nákladů

Každá zakázka musí být nejprve zkalkulována. Jsou určeny předběžné náklady na výkon stroje, náklady na zaměstnance, kteří se na výrobě podílejí, sekundární náklady atd. Všechny tyto náklady jsou určeny sazbou vytvořenou při plánování nákladů na aktuální rok. Proto je důležité, aby tyto náklady byly určeny správně a nedocházelo tak k příliš velkým odchylkám. Předkalkulace tak slouží k informativnímu účelu pro management podniku a měla by říkat, jestli bude zakázka z největší pravděpodobností zisková případně ztrátová.

Veškeré tyto náklady určené sazbou se odvíjí od jednotlivého zpracování – pokud je zpracování jednoduché, například máme zakázku pouze na řezání letáku bez ohybů, produkce běží rychle, není potřeba stroje dlouho seřizovat a na provoz postačí méně pracovníků. Pokud je však zpracování produktu obtížnější a vyžaduje větší pracnost při jeho výrobě, vyšší nároky

na personál, náklady na produkt jsou samozřejmě vyšší. Proto je potřeba lépe stanovit tyto náklady, aby nedocházelo ke ztrátovosti jednotlivých zakázek.

Po skončení měsíce nebo zakázky se vystavuje faktura na zákazníka podle cen z objednávky. Objednávka určuje, jaké kroky se při zpracování produktu mají dělat a kolik se za daný krok bude účtovat. Cena se odvíjí většinou podle počtu kusů, je tedy stanovena cena za tisíc kusů. Do vyúčtování se započítávají veškeré náklady spojené se zakázkou, tj. náklady na seřízení stroje, náklady na transport, náklady na materiál, ale i náklady za prostoje a jiné vícenáklady. Všechny ceny jsou určeny buď objednávkou, případně interní nákladovou sazbou. Tyto skutečně vyúčtované náklady se pak porovnávají s náklady podle systému.

Jak již bylo popsáno v dřívějších kapitolách, pracovníci výroby do systému Pluto zadávají skutečný časový fond stroje a personálu, který se zakázce podílel. Vždy je vše rozděleno podle jednotlivých oddělení – laser, falcovna a obálkova.

Systém Pluto pak umožňuje vygenerovat výkaz, který obsahuje porovnání celkových vyúčtovaných nákladů na zakázku (pro firmu je to tedy výnos) a skutečně vynaložených nákladů propočtených podle aktuálních sazeb. Díky tomu je snadné vidět, jestli byla pro firmu daná zakázka ztrátová, nebo naopak přinesla pro firmu MEILLERGHP a.s. zisk.

Tato funkce programu Pluto nabízí tedy poměrně dobrou možnost k tomu, aby byly náklady a nákladové sazby hlídány a pracovalo se s tím, proč byla zakázka vůbec přijata, i když je pro firmu ztrátová.

Systém Pluto by tak měl být doplněn o další modul, kde by bylo možné vygenerovat si vždy zakázky vyúčtované k danému měsíci a rozdělit je na ty, které přinášely zisk a na ty, které byly ztrátové. Díky tomuto modulu by pak vždy k poslednímu dni v měsíci byl vidět aktuální přehled všech zaúčtovaných zakázek a bylo by možné začít analyzovat to, proč byla zakázka přijata i přes to, že nepřinesla zisk. Důvodů může být několik – nevhodně stanovené sazby jednotlivých nákladových středisek, nezaúčtování některých položek, které se na zakázce podílely nebo zakázka s nízkým ziskovým potenciálem. Toto je však nutné analyzovat a není možné se spokojit s tím, že zakázka je hotová a byla vyúčtována zákazníkovi, který tuto částku zaplatí.

Při vystavování faktur je třeba zadávat při zaúčtování jednotlivých položek správné nákladové středisko. Náklady, které vyvstaly při personalizaci zásilky, na oddělení laseru, musí být

zaúčtovány bezpodmínečně pod nákladové středisko laser. Jedině tak lze pracovat s jednotlivými náklady a nákladovými středisky správně.

Lze porovnávat plánované náklady a skutečně vynaložené náklad s plánovanými i skutečnými pro dané středisko. Systém Pluto tuto možnost nabízí, ale není prozatím produkt managementem tolik využívána a proto se toto musí všem, kteří faktury vystavují, zdůraznit.

Změnou v systému Pluto by mělo být i zadávání materiálu potřebného pro konkrétní zakázku. Doposud tomu bylo tak, že materiál byl zadáván v modulu Projekt, submodul Einzelprodukte/Kundenwünsche. To umožňovalo pouze zaskladnit materiál. Podle dodacího listu, kde byl materiál popsán stejným způsobem, jako zadaný pod zakázkou se materiál zaskladnil, ale nikoliv „nahrál“ k zakázce. Toto musí být určité změněno – kod materiálu musí být zadáván v submodulu „Bestellungen“ (objednávky) a vytištěn přímo na objednávce materiálu. Pracovníci expedice pak přichozí materiál přiřadí podle objednávkového čísla, uvedeného jak na samotné objednávce, tak i na dodacím listu, materiál k zakázce a náklady za tento materiál se pak ukážou i v celkové kalkulaci skutečných nákladů. Tento krok je totiž důvodem, proč často nepřevyšují vyúčtované náklady kalkulaci, a zakázka se může zdát ztrátová, ač tomu tak fakticky není.

Z výše uvedeného vyplývá, že systém Pluto je pro integrování controllingového modulu vhodný, protože již teď lze díky jeho funkcím poměrně dobře controllingové aktivity sledovat.

Controllingový modul v systému Pluto by měl umožňovat všechny nákladové a výnosové položky exportovat do Excelu, aby se s čísly a hodnotami dalo lépe pracovat. Proto, aby controllingový modul mohl dobře fungovat, měl by obsahovat kromě účetnictví nákladových středisek a zakázek i další submoduly:

- finanční plánování, možnost zpracování rozpočtů
- modul pro analýzu odchylek skutečného stavu a plánu
- reporting
- základní analytické nástroje pro vyhodnocení vývoje nákladů a výnosů, tržeb, rentability, produktivity atp.

Controllingový modul by měl umožňovat vytvářet grafy, rozborů a časové řady, aby jich bylo možné využít pro manažerské rozhodování podniku. Měl by být propojen i s ostatními moduly.

7.2 Controllingové oddělení

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, pozice controllera je v podniku zavedena, avšak jeho funkce spadá pod ekonomické oddělení. Dle mého názoru by bylo vhodné zavést samostatné controllingové oddělení, s vlastními pravomocemi a více pracovníky než současným jedním controllerem.

Jelikož se předpokládá, že controllingové aktivity budou ve firmě aplikovány ve stále větší míře, je zapotřebí řešit otázku, zda je pro firmu dostačující současný personální stav. Společnost má v této oblasti několik možností – pracovníky controllingového oddělení může vybírat z řad svých zaměstnanců, což má výhodu znalosti podnikového prostředí potenciálních kandidátů. Zároveň je tento výběr z vlastních řad výhodný i pro firmu samotnou, protože má o kandidátech dostatek informací z jejich dosavadního působení ve firmě MEILLERGHP a.s. Tato možnost by mohla být zvažována jako první. V případě, že by podnik hledal nové pracovní síly s požadovanou kvalifikací v oblasti controllingu, měl by si podnik stanovit požadavky na kandidáty a popsat pracovní pozici.

Požadavky na pracovníka controllingového oddělení:

- VŠ vzdělání
- praxe v oblasti controllingu nebo podnikových financí min. 2roky
- komunikativní znalost německého jazyka podmínkou, znalost anglického jazyka výhodou
- znalost a práce s programy MS Office, výhodou znalost systému SAP
- schopnost samostatného rozhodování, analytické myšlení, práce s daty

Vedoucí controllingu a jeho pracovní náplň

Práce vedoucího controllinového oddělení by se měla zaměřovat na sestavování měsíčních reportů, jejich včasné předání vedení společnosti, analýze získaných údajů. Dále by měl controller sestavovat finanční plán, plán nákladů a výnosů, sledovat dodržování plánu nákladovými středisky, sledovat procesy v nich. V neposlední řadě by měl mít přehled o kalkulaci cen. Jeho funkce spočívá také v řízení controllinového oddělení a zodpovědnosti za jeho podřízené pracovníky. Na tuto pozici bych zařadila současného controllera společnosti MEILLERGHP a.s.

Zástupce vedoucího controllingu

Úkoly, které spadají do kompetence zástupce vedoucího controllinového útvaru, jsou obdobné jako úkoly vedoucího controllingu. Zástupce vedoucího má v kompetenci kalkulace cen, sledování aktuálnosti nákladových sazeb a kontrolu nákladových středisek.

Referent controllinových aktivit

Jeho pracovní náplň je zaměřena především na zpracování analýz a statistik souvisejícími s controllinem. Má za úkol zpracovávat podklady pro sestavení finančního plánu a plánu nákladů. Pracovní úkoly přijímá buď od vedoucího controllingu nebo od zástupce controllingu. Požadavky na pracovní pozici referenta by měli být nižší než na funkce vedoucího nebo zástupce. Měl by mít však minimálně středoškolské vzdělání ekonomického směru s praxí ve finančním oddělení na obdobné pozici. Znalost německého jazyka podmínkou zůstává, jelikož je MEILLERGHP a.s. firmou se zahraničním vrcholovým managementem.

Controllinové oddělení by tak mělo mít tři pracovníky, což by mělo být dostačující pro bezproblémový chod oddělení. Aktivit, které má controllinové oddělení je velké množství a tímto opatřením by došlo k lepší organizaci práce a také lepším výsledkům v oblasti kontroly dodržování plánu a v oblasti analýz.

Pokud se firma rozhodne pro zřízení controllinového oddělení, je třeba řešit otázku začlenění tohoto nového oddělení do organizační struktury podniku. Jako vhodné řešení je možné začlenit controllinové oddělení na štábní pozici, do podřízeností vedení podniku.

Controllingové oddělení a management podniku tak mají úzkou vazbu a mohou prakticky okamžitě diskutovat vzniklé problémy.

7.3 Sekundární náklady a jejich přeúčtování

Z analýzy současného stavu controllingových aktivit vyplynul zásadní problém, který je třeba řešit a tím problémem je neaktuálnost poměrů přeúčtování sekundárních nákladů na jednotlivá výrobní střediska. Díky určitým poměrům, které jsou stanoveny na základě plánu z výsledků z předešlého roku, je možné snadno dostat do kalkulace cen jednotlivých zakázek i náklady např. ze střediska budovy, stravné, atd. Náklady, resp. nákladová střediska, ze kterých se přeúčtovává na výrobní střediska, jsou následující:

Obr. č. 14: Nákladová střediska – přeúčtování na výrobní střediska

Nr.	Bereich	Kostenst. ÖPAG	Text CZ	Obsah
1	32210	10000	Budovy a pozemky obecně	vrátnice, nákl. spojené s plotem, daně z nemovitostí a z pozemků
2	32210	10010	Budova stará	náklady, které jsou spojené se starou budovou
3	32210	10020	Budova nová	náklady, které jsou spojené s novou budovou
4	32210	10030	Budova Kozojedy	náklady, které jsou spojené s budovou v Kozojedech
5	32210	10100	Řízení jakosti	náklady spojené s kontrolou kvality (ISO)
6	32210	10110	Údržba	údržba strojů a zařízení ve firmě našimi pracovníky
7	32210	10120	Energie	el. proud, voda, plyn, topení pro celou společnost
8	32210	10200	Jídlna	náklady spojené s jídelnou a jídlem pro zaměstnance
9	32221	20000	Sklady materiálu	náklady spojené s nákupem materiálu pro výrobu
10	32221	20010	Interní doprava	vozičkáři , náklady spojené s vysokozdvíhými vozíky, náhradní díly na vozíky

Zdroj: Interní podklady MEILLERGHP .a.s. (2012)

Náklady spojené s budovami jsou v současné době chybě přepočítány do zakázek na foliovacích strojích, protože tyto stroje od března letošního roku 2012 nejsou v pobočce v Plzni-Radčicích, ale v pobočce v Nýřanech. Výroba sice fakticky patří stále pod Plzeň-Radčice, ale náklady ze středisek „Budovy“ se do kalkulace cen zakázek počítat již nemohou.

Jelikož jsou ale stroje obsluhováni pracovníky, kteří patří po Radčice, náklady na údržbu, energie atp. jsou stále do sazeb přepočítávány.

Doporučením tedy je nákladové sazby u středisek 30300 – 30330 nově přepočítat podle aktuální situace.

Obr. č. 15: Nákladová střediska – oddělení folie

32221	30300	Foliování obecně	náklady mistra a jeho asistentů, náklady pro fóliování obecněp.
32221	30310	Foliování zaměstnanci	dělníci , mzdové náklady
32221	30320	Foliovací stroj - Sitma	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
32221	30330	Foliovací stroj	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů

Zdroj: Interní podklady MEILLERGHP .a.s. (2012)

Do kalkulace cen zakázek spadají stále i náklady ze středisek 40000 – 50900. Tyto náklady se do cen promítají stanoveným procentem podle propočtů z let minulých, kdy se vždy do ceny započte 35% nákladů z daného střediska. Toto stanovení procenta přepočtení nákladů je vhodné a proto bych ho doporučovala zachovat i nadále.

Obr. č. 16: Nákladová střediska – náklady přepočítávané pomocí procentní sazby

38	32221	40000	Odbyt celkem	náklady odbytu, kalkulace zakázek
39	32221	40010	Plánování výroby	příprava zakázek
40	32210	50000	Vedení společnosti	náklady na poradenství, odpisy
41	32210	50010	Správa obecně	správa obecně, úklid prostor, náklady na pojištění, IT náklady, náklady, které nelze jednoznačně přiřadit a tákají se celé firmy
42	32210	50020	Ekonomický úsek	odpisy, poradenství
43	32210	50900	Nejasné případy	používá jen ekonomický úsek

Zdroj: Interní podklady MEILLERGHP .a.s. (2012)

7.4 Návrh nových metod a nástrojů controllingu

7.4.1 Výpočet krycího příspěvku

K zavedení nástroje pro výpočet příspěvku na úhradu musí být náklady v podniku rozděleny na fixní a variabilní. Detailní rozdělení nákladů na fixní a variabilní firma v současné době nemá. Krycí příspěvek je pak vypočítán jako rozdíl celkových tržeb a variabilních nákladů. Po odečtení souhrnu fixních nákladů získáme pak případný zisk. Podmínkou je, že výše krycího příspěvku musí být vyšší než celková výše fixních nákladů. V současné době není ve firmě tento nástroj využíván, počítá se pouze s tzv. hrubým rozpětím, tedy rozdílem tržeb a přímých nákladů. Nový způsob výpočtu krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů tak firmě přesněji řekne, kolik tržeb zůstane podniku po odečtení nákladů souvisejících s výrobou.

Pro účely této práce jsem provedla zjednodušené rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Je třeba si uvědomit, že při rozčlenění nákladů na fixní a variabilní závisí na uvažovaném časovém horizontu. Některé položky variabilních nákladů jsou při uvažování kratších období fixní.

Aby rozdělení nákladů odpovídali potřebám pro řízení podniku, rozdělíme fixní náklady na speciální fixní náklady a všeobecné fixní náklady.

Návrh rozdělení nákladových položek na fixní (speciální a všeobecné) a variabilní:

Tab. č. 11: Kapacitní rozdělení nákladů

Nákladová položka		
Variabilní náklady	Fixní náklady	
	Speciální FN	Všeobecné FN
Spotřeba materiálu	Provozní režie	Přímé mzdy
Spotřeba energie - výroba	Marketing a reklama	Zdrav. a soc. pojištění
Mzdové náklady - výroba	Náklady na reprezentaci	Spotřeba tepla
Zdrav. a soc. pojištění - výroba		Daně
Doprava		Odpisy
Oprava a údržba		Pojistné
Cestové		Úroky
Ostatní variabilní náklady		Nájemné
		Leasing
		Pracovní oděvy
		Ostraha majetku
		Ostatní finanční náklady
		Ostatní fixní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Komentář k uvedenému rozdělení nákladů na variabilní a fixní

Variabilní náklady

Největší položku variabilních nákladů tvoří náklady na **spotřebu materiálu**. Potřeba těchto nákladů se zvyšuje proporciálně podle aktuálního množství vyráběných produktů. Evidence spotřebních nákladů probíhá pomocí systému Dagobert, z kterého si výroba vyvolává potřebný materiál pomocí odběrného lístku.

Další významnou položkou variabilních nákladů je **spotřeba energie** nutná pro plynulý provoz produkce, tedy náklady na osvětlení haly, náklady na spotřebu energie jednotlivých strojů atp. S výrobou souvisí další část variabilních nákladů, tedy **mzdové náklady** na zaměstnance výroby, s kterými souvisí i všechny zákonné odvody týkající se těchto zaměstnanců.

Položka **oprava a údržba** je do variabilních nákladů zahrnuta proto, že po určitém výkonu stroje je potřeba seřízení stroje, výměna součástí a další případné opravy. Náklady tak závisí na výkonu stroje.

Položky **cestovné a doprava** patří mezi variabilní náklady proto, že jejich výše není předem snadno odhadnutelná a závisí na aktuální potřebě. Cestovné souvisí především s vyřizováním a vyjednáváním problémů u zákazníka, souvisí také s cestami obchodních zástupců k potenciálním novým zákazníkům atp.

Do položky **ostatní variabilní náklady** se pak zařadí ostatní náklady, které souvisí s produkcí.

Fixní náklady

Fixní náklady jsem rozdělila na dvě skupiny – **speciální fixní náklady a všeobecné fixní náklady**. Toto rozlišení je na základě toho, zda se fixní náklady dají přímo přiřadit jednotlivé zakázce.

U speciálních fixních nákladů tato možnost je. Podle podstaty fixních nákladů nezávisí na objemu výkonů, nicméně je možné přesně určit příčinu a místo jejich vzniku.

Všeobecné fixní náklady na rozdíl od první skupiny fixních nákladů nelze přiřadit konkrétní zakázce – jedná se především o odpisy, pojištění, nájemné, leasing, úroky a daně. Tyto náklady jsou placeny vždy v pravidelné frekvenci – měsíčně, ročně, pololetně.

Do fixních nákladů jsou zařazeny takové náklady, které souvisí s nevýrobními odděleními, tedy například **přímé mzdy** nevýrobních pracovníků a s tím související zákonné odvody na **zdravotní a sociální pojištění**.

Dále je fixním nákladem i **spotřeba tepla a energie** na vytápění. Tyto náklady je nutné hradit bez ohledu na to, jak velká část produkce v daném okamžiku běží.

Stejně tak náklady na **pojistné** tvoří část fixních nákladů.

Do položek fixních nákladů jsem zařadila i pravidelně se opakující nákladové položky, jako jsou **leasing, úroky a nájemné**. Tyto náklady musí být firmou hrazeny pravidelně v předem dohodnuté výši.

Významnou položku fixních nákladů tvoří **odpisy** hmotného i nehmotného majetku. Jedná se o typicky fixní náklady nesouvisející s objemem výkonů. Společnost MEILLEGHP a.s. odepisuje veškerý majetek, jehož pořizovací hodnota je vyšší než 15.000,-Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Ostatními fixními náklady jsou **náklady na reklamu a marketing, náklady na ostrahu a zabezpečení objektu, daně, pracovní oděvy a obecná položka ostatní fixní náklady**.

Aby společnost mohla lépe sledovat hospodaření jednotlivých nákladových středisek, je dobré fixní náklady rozpočítat na jednotlivé měsíce.

7.4.2 Dvoustupňová metoda příspěvku na úhradu fixních nákladů

Díky výše uvedenému rozčlenění fixních nákladů na speciální a všeobecné je možné použít tzv. dvoustupňovou metodu příspěvku na úhradu fixních nákladů. Jedná se o efektivnější metodu sledování a výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku.

Příspěvek na úhradu dostaneme pomocí jednoduchého výpočtu, kdy od ceny konkrétní zakázky odečteme variabilní náklady spojené s touto zakázkou. Výsledkem je pak částka, která pokrývá fixní náklady a zbytek je vytvořený zisk právě konkrétní zakázkou.

Pro výpočet krycího příspěvku dvoustupňovou metodou se využívá následující schematický vzorec:

Obr. č. 17: Výpočtu krycího příspěvku – dvoustupňová metoda

1	Tržby
2	Variabilní náklady
3	Příspěvek na úhradu 1 (1 minus 2)
4	Speciální fixní náklady
5	Příspěvek na úhradu 2 (3 minus 4)
6	Všeobecné fixní náklady
7	Hospodářský výsledek střediska (5 minus 6)

Zdroj: Vollmuth, 2004

Z výše uvedeného vzorce vyplývá, že na úhradu speciálních fixních nákladů se použije příspěvek na úhradu 1 a příspěvek na úhradu 2 slouží pro tvorbu hospodářského výsledku střediska a na úhradu všeobecných fixních nákladů. Pro tvorbu zisku na daném středisku je zřejmé, že příspěvek na úhradu 1 musí speciální všeobecné fixní náklady převyšovat.

Na základě výše uvedených požadavků je možné vytvořit příslušný formulář pro nový report týkající se fixních a variabilních nákladů a s ním spojeného krátkodobého hospodářského výsledku jednotlivých středisek. Bude třeba, aby tabulka byla dostupná pro všechna střediska a údaje do ní byly doplňovány pracovníky controllingového oddělení bezprostředně po skončení příslušného měsíce. Jedině tak lze při případných nesrovnalostech řešit včas nápravu a hodnoty dostat do požadovaného stavu v kratším čase. Případné nesrovnalosti budou ihned po jejich zjištění sděleny vedení podniku, který určí odpovědnost za sjednání nápravy.

Návrhy řešení pro konkrétní nastalé problémy bude pak odpovědný pracovník sdělovat zpět vedení podniku a to nejpozději do 5 pracovních dní. Dalších 5 pracovních dní má pak vedení a příslušné středisko na to, aby byla náprava sjednávat. Jednotlivé odchylky od plánu se budou posuzovat individuálně – např. u některých položek bude dosaženo vyšších výsledků než plánovaných a proto nebude třeba sjednávat opatření. Každá odchylka od plánu však musí být posouzena a vyhodnocena – ať už kladná, nebo záporná.

Vzhledem k tomu, že v tabulce jsou obsaženy sloupce pro konkrétní měsíc a kumulované hodnoty pro sledovaný rok a dále pak i hodnoty z roku předcházejícího, je pro controllingové oddělení a vedení podniku ihned zřejmé, jaký dopad měly provedená opatření na danou oblast

nákladů. Návrh formuláře pro výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů dvouступňovou metodou můžeme vidět v následující tabulce:

Tab. č. 12: Návrh formuláře pro výpočet HV střediska

Výpočet krátkodobého HV		měsíc		kumulovaně		Předchozí rok - měsíc		Předchozí rok - kumulovaně	
		tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Tržby									
Spotřeba materiálu									
Spotřeba energie - výroba									
Mzdové náklady - výroba									
Zdrav. a soc. pojištění - výroba									
Doprava									
Oprava a údržba									
Cestové									
Ostatní variabilní náklady									
Součet variabilních nákladů	plán								
	skutečnost								
	odchylka								
Příspěvek na úhradu 1	plán								
	skutečnost								
	odchylka								
Provozní režie									
Marketing a reklama									
Náklady na reprezentaci									
Součet speciálních FN	plán								
	skutečnost								
	odchylka								
Příspěvek na úhradu 2	plán								
	skutečnost								
	odchylka								
Přímé mzdy									
Zdrav. a soc. pojištění									
Spotřeba tepla									
Daně									
Odpisy									
Pojistné									
Úroky									
Nájemné									
Leasing									
Pracovní oděvy									
Ostraha majetku									
Ostatní finanční náklady									
Ostatní fixní náklady									
Součet všeobecných FN	plán								
	skutečnost								
	odchylka								
Hospodářský výsledek střediska	plán								
	skutečnost								
	odchylka								

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Veškeré údaje potřebné pro sestavení a vyplnění uvedeného formuláře budou přebírány z nákladového účetnictví, které je pro tyto účely nutné vést pomocí kapacitního třídění nákladů. Veškeré náklady se procentuálně přepočítávají k tržbám. Hodnota tržeb je přebírána z finančního účetnictví, vždy pro příslušné sledované období. Na základě výpočtu hospodářského výsledku pomocí vzorce uvedeného na obr. 15 dostaneme buď zisk, nebo ztrátu.

Takto sestavený report bude klíčovým podkladem pro operativní rozhodování podniku. Dává jasný přehled o naplánovaných hodnotách, skutečných hodnotách a odchylkách. Ve sledování hospodářského výsledku pro jednotlivá střediska vidím vhodný controllingový nástroj a proto určitě doporučuji tento nástroj v podniku zavést.

7.4.3 Zjišťování odchylek od plánů

Z výsledků analýzy současné situace controllingových aktivit podniku vyplynul závažný nedostatek a tím je absence vyhodnocení a zjišťování odchylek od plánovaných hodnot. Tato oblast souvisí i s předchozí kapitolou, tedy kapacitním tříděním nákladů a výpočtem krycího příspěvku.

Zaměření se na tuto oblast je tak pro firmu MEILLERGHP a.s. klíčové, protože jen tak bude moci minimalizovat potenciální rizika v budoucnu a zajišťovat se proti opakujícím se odchylkám skutečnosti a plánu. Společnost MEILLERGHP a.s. sice odchylky od plánu měsíčně sleduje při tvoření a předkládání reportů vedení společnosti, ale myslím, že by se společnost měla zaměřit na důslednější analýzu spojenou s grafickým vyjádřením odchylek a procentuálních propočtů.

Společnost bude nadále sledovat doposud sledované ukazatelem, ale každé středisko bude vykazovat náklady do standardizované tabulky vytvořené v programu MS Excell pracovníky controllingového oddělení. Forma tabulky určená pro zjišťování odchylek od plánu je uvedena v příloze B.

7.5 Hodnocení rizik a přínosů projektu zavedení controllingu

Posouzení rizik je pro každý projekt velmi důležitou součástí. Je třeba zvážit potenciální rizika, která by mohla ohrozit naplnění cílů vytyčených podnikem, tedy konkrétně zavedení fungujícího controllingu do společnosti MEILLERGHP a.s. **Rizika** budou posouzena ve čtyřech oblastech – technická oblast, personální oblast a v neposlední řadě v oblasti týmové spolupráce a komunikace. Navrženy budou i možnosti eliminace daného rizika.

Rizika spojená s technickou oblastí

Jelikož je zavedení a fungování controllingu spojeno s dobře nastaveným informačním systémem, který splňuje požadavky nákladového controllingu, riziko v technické oblasti spočívá právě v softwarovém řešení. Software plánovaný pro využití controllingu musí být upraven do požadované podoby. Za zásadní riziko, které by vedlo k nenaplnění cíle projektu, je tak jistě nevyhovující informační systém, nefunkčnost jednotlivých modulů, chybějící propojenost mezi moduly a submodulely nově navržené nadstavby IS.

Způsoby eliminace:

- přesně stanovené požadavky na informační systém
- hlášení nedostatků ihned po zjištění problému poskytovateli systému

Rizika spojená s personálním obsazením

Zavedení controllingu ve společnosti MEILLERGHP a.s. je spojeno s najetím dodatečných pracovníků do controllingového oddělení, kteří podpoří práci vedoucího controllera. Předpokladem je, že pozice vedoucího controllera zůstane obsazena stávajícím controllerem, ale dvě pozice bude třeba obsadit. Pokud bude firma vybírat pracovníky z vlastních řad, může být rizikem to, že pracovník nemá dostatečnou kvalifikaci na provádění controllingových aktivit. Další možností je najmout odborníka, který doposud ve firmě nepracoval. Zde může být rizikem to, že přijatý pracovník není dostatečně zainteresován do úkolů, strategie a cílů společnosti.

Způsoby eliminace:

- zajištění školení controllingových aktivit pro pracovníky z vlastních řad
- výběrové řízení spojené s krátkodobou (týdenní) stáží ve společnosti MEILLERGHP a.s. pro vybrané kandidáty => poté výběr nejvhodnějšího kandidáta

Rizika spojená s týmovou spoluprací a interní komunikací

Podle mého názoru je největším rizikem naplnění cílů projektu neochota spolupráce jednotlivých pracovníků a neochota poskytování potřebných informací. Zaměstnanci mohou být nedostatečně motivováni, mohou vidět zábrany v komunikaci s nadřízeným pracovníkem. Právě konzervativní přístup bez ochoty přijmout nový systém a nová pravidla jsou poměrně zásadním problémem.

Způsoby eliminace:

- upozorňovat na výhody controllingového systému pro všechny zainteresované zaměstnance
- vypracování motivačního systému
- neustálá komunikace se zaměstnanci, porady

Zavedení fungujícího nákladového controllingu s sebou přináší navzdory možným rizikům řadu **výhod** pro podnik:

- lepší přehled vedení společnosti o nákladech a hospodaření jednotlivých odpovědnostních středisek
- zlepšení plánování a organizace výroby
- možnost včasného odhalení negativních odchylek od plánovaných hodnot a jejich odstranění či eliminace
- kontrola hospodaření podniku, možnost včasné reakce na negativní vlivy vycházející jak zvnějšku podniku, tak zevnitř podniku

8 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zpracování návrhů na zlepšení a zkvalitnění controllingového systému ve společnosti MEILLERGHP a.s. Celý projekt vycházel z požadavků firmy – mít lepší přehled o nákladovosti zakázek a výroby. Aby bylo možné navrhnout optimální řešení, bylo nejprve nutné prostudovat teoretické poznatky o daném tématu, vycházející z doporučené odborné literatury. Poznatky získané ze studia odborné literatury jsou sepsány v první, teoretické, části práce.

Pro aplikaci jednotlivých teoretických nástrojů controllingu bylo nejprve nutné projít interní podklady společnosti MEILLERGHP a.s., zjistit současný ekonomický stav podniku a promyslet vhodnost aplikace controllingových nástrojů.

Praktická část diplomové práce je postavena na finanční analýze podniku, analýze současného stavu řízení nákladů v podniku a zhodnocení dosavadního informačního systému. Z analýzy vyplynuly nedostatky, které práce řeší především v kapitole zabývající se doporučením pro fungující controlling ve firmě.

Bylo zjištěno, že společnost je vázána na zahraniční management společnosti sídlící v německém Schwandorfu, kterému podřizuje většinu sestavovaných reportů a plánů. Údaje z těchto reportů a plánů neměly dostatečnou vypovídací schopnost a struktura údajů byla pro potřeby řízení plzeňské pobočky nevhodná. Tento nedostatek jsem se pokusila eliminovat zavedením nových controllingových nástrojů, které vidím z mého pohledu jako vhodné a mohou přispět k efektivnějšímu řízení nákladů ve společnosti. Jednou z navržených metod je využití výpočtu krycího příspěvku. Využití této metody je z mého pohledu pro firmu MEILLERGHP a.s. vhodné. Pro tuto metodu jsem navrhla i report, který je srozumitelný a je obsahuje sloupce pro vyčíslení odchylek od plánu, což doposud ve firmě nebylo hlouběji zkoumáno.

Informační systém je základem pro controllingový systém. Mým doporučením je současné tři využívané informační systémy eliminovat a zaměřit na použití informačního systému Pluto, který bude zdokonalen dle požadavků MEILLERGHP a.s. Vzhledem k náročnosti controllingových aktivit jsem navrhla rozšíření řad pracovníků controllingového oddělení ze současného jednoho, na tři pracovníky, z nichž každý má své specifické úkoly.

Společnost MEILLERGHP a.s. svými doposud prováděnými aktivitami nastavila poměrně dobrý základ pro zavedení controllingových aktivit v požadovaném rozsahu. Nicméně je nutné všechny oblasti detailněji propracovat a tím naplnit stanovený cíl – fungující nákladový controlling ve společnosti sloužící jako základ pro efektivní hospodaření podniku.

Dle mého názoru byly stanovené cíle popsané v úvodní části této diplomové práce naplněny. Pokud firma bude aplikovat navržená zlepšení a opatření, věřím, že se jí podaří controlling ve společnosti dovést do stanoveného rozsahu.

9 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje:

ESCHENBACH, R. *Controlling*. Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2000. ISBN 80-85963-86-8

FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J. *Nákladové a manažerské účetnictví*.

1. vydání. Praha: Aspi, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER J. *Nákladové účetnictví*. Praha: Oeconomia, 2004. ISBN 80-245-0746-3

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-712-4.

FREIBERG, F. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*.

1. vydání, Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4.

HORVÁTH&PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2004, ISBN 80-7259-002-2

INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu: Česko-anglický / Anglicko-český*. 1.vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press 2006. ISBN 80-7261-141-0

LANG, H., *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8

MANN, R., MAYER E. *Controlling: metoda úspěšného podnikání*. Praha: Profit, 1992. ISBN 80-85603-20-9

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

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2009. ISBN 978-80-247-2974-9

SYNEK, M., a kol. *Manažerská ekonomika*, 5. vydání. Praha: Grada Publishing a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1

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

Internetové zdroje:

MEILLERGHP - Über uns. [online] Schwandorf: Über uns, 2012. [cit. 20. 08. 2012] Dostupné z: <http://www.meillerghp.com/de/unternehmen/ueber-uns.html>

Ostatní zdroje:

Interní zdroje společnosti

Výroční zprávy společnosti 2009 až 2011, poskytnuté společností MEILLERGHP a.s.

10 Seznam obrázků, tabulek a grafů

Obrázky

Obr. č. 1: Regulační okruh controllingu

Obr. č. 2: Rozdělení controllingu

Obr. č. 3: Controlling jako liniová pozice

Obr. č. 4: Controlling jako liniová pozice

Obr. č. 5 : Závislost variabilních nákladů na změnách objemu výkonů

Obr. č. 6: Celkové fixní náklady

Obr. č. 7: Typový kalkulační vzorec

Obr. č. 8: Retrogradní kalkulační vzorec

Obr. č. 9: Kalkulační systém

Obr. č. 10: Výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

Obr. č. 11: Dynamická kalkulace

Obr. č. 12 : Pobočky MEILLERGHP a.s. v Evropě

Obr. č. 13 : Vizualizace strategie

Obr. č. 14: Nákladová střediska – přeúčtování na výrobní střediska

Obr. č. 15: Nákladová střediska – oddělení folie

Obr. č. 16: Nákladová střediska – náklady přepočítávané pomocí procentní sazby

Obr. č. 17: Výpočet krycího příspěvku – dvoustupňová metoda

Tabulky

Tab. č. 1: Rozdíly mezi strategickým a operativním controllinem

Tab. č. 2: Vybrané údaje z rozvahy MEILLERGHP a.s. za roky 2009, 2010 a 2011 (v tis.)

Tab. č. 3: Vybrané údaje výkazu zisku a ztráty za období 2009, 2010 a 2011 (v tis.)

Tab. č. 4: Ukazatele rentability

Tab. č. 5: Ukazatelé likvidity

Tab. č. 6: Likvidita v oborovém porovnání

Tab. č. 7: Zadluženost

Tab. č. 8: Ukazatelé aktivity společnosti

Tab. č. 9: Čistý pracovní kapitál

Tab. č. 10: Podíl NWC na OA

Tab. č. 11: Kapacitní rozdělení nákladů

Tab. č. 12: Návrh formuláře pro výpočet HV střediska

Grafy

Graf č. 1: Srovnání likvidit v čase

Graf č. 2: Srovnání vývoje celkové likvidity

11 Seznam příloh

Příloha A: Hospodářská střediska společnosti MEILLERGHP a.s.

Příloha B: Tabulka pro plánování

Příloha C: Rozvaha společnosti (2010, 2011)

Příloha D: Výkaz zisku a ztráty (2010, 2011)

Příloha E: Report

Příloha F: Abstrakt

Příloha A – Hospodářská střediska

Nr.	Bereich	Kostenst. ÖPAG	Text CZ	Obsah
1	32210	10000	Budovy a pozemky obecně	vrátnice, nákl. spojené s plotem, daně z nemovitostí a z pozemků
2	32210	10010	Budova stará	náklady, které jsou spojené se starou budovou
3	32210	10020	Budova nová	náklady, které jsou spojené s novou budovou
4	32210	10030	Budova Kozojedy	náklady, které jsou spojené s budovou v Kozojedech
5	32210	10100	Řízení jakosti	náklady spojené s kontrolou kvality (ISO)
6	32210	10110	Údržba	údržba strojů a zařízení ve firmě našimi pracovníky
7	32210	10120	Energie	el. proud, voda, plyn, topení pro celou společnost
8	32210	10200	Jídlna	náklady spojené s jídelnou a jídlem pro zaměstnance
9	32221	20000	Sklady materiálu	náklady spojené s nákupem materiálu pro výrobu
10	32221	20010	Interní doprava	vozičkáři , náklady spojené s vysokozdvížnými vozíky, náhradní díly na vozíky
11	32221	20100	Odpady	náklady spojené s odpadovým hospodářstvím
12	32221	30000	Výroba obecně	všechny náklady vedení výroby a pro výrobu obecně
13	32221	30010	Agenturní zaměstnanci	náklady na agenturní zaměstnance
14	32221	30100	Laser obecně	náklady mistra a jeho asistentů, náklady pro laser obecně
15	32221	30110	Laser zaměstnanci	dělníci , mzdové náklady
16	32221	30120	Personifikace	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
17	32221	30130	Personifikace - inject	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
18	32221	30200	Falcovna obecně	náklady mistra a jeho asistentů, náklady pro falcovnu obecně
19	32221	30210	Falcovna zaměstnanci	dělníci , mzdové náklady
20	32221	30220	Falcování	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
21	32221	30230	Falcování - lepicí stroje	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
23	32221	30300	Foliování obecně	náklady mistra a jeho asistentů, náklady pro foliování obecněp.
24	32221	30310	Foliování zaměstnanci	dělníci , mzdové náklady
25	32221	30320	Foliovací stroj - Sitma	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
26	32221	30330	Foliovací stroj	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
27	32221	30400	Obálkování obecně	náklady mistra a jeho asistentů, náklady pro obálkování a ruční práce obecně
28	32221	30410	Obálkování zaměstnanci	dělníci , mzdové náklady
29	32221	30420	Obálkovací stroj C5	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
30	32221	30430	Obálkovací stroj C4	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů

31	32221	30440	Vkládací stroj	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
32	32221	30450	Obálkovací stroj APS	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
33	32221	30455	Obálkovací stroj FPS	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
34	32221	30460	Obálkovací stroj Buhrs 600	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
35	32221	30470	Obálkovací stroj Buhrs 700	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
36	32221	30500	Ruční práce - Plzeň	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
37	32221	30510	Ruční práce - Kozojedy	náhradní díly, oleje, náklady na pronájem strojů, odpisy strojů
38	32221	40000	Odbyt celkem	náklady odbytu, kalkulace zakázek
39	32221	40010	Plánování výroby	příprava zakázek
40	32210	50000	Vedení společnosti	náklady na poradenství, odpisy
41	32210	50010	Správa obecně	správa obecně, úklid prostor, náklady na pojištění, IT náklady, náklady, které nelze jednoznačně přiřadit a tákají se celé firmy
42	32210	50020	Ekonomický úsek	odpisy, poradenství
43	32210	50900	Nejasné případy	používá jen ekonomický úsek

Příloha C – Rozvaha společnosti

ROZVAHA v plném rozsahu		MEILLERGHP a.s.				
k 31.12.2011		Pod Kyjovem 24, Plzeň, 322 00				
v tis. Kč		IČ:	62 61 95 51			
Označ.	AKTIVA	řádek	Běžné účetní období			Min.úč.obd.
a	b	c	Brutto	Korekce	Netto	Netto
			1	2	3	4
	A K T I V A C E L K E M	1	735 689	252 155	483 534	464 377
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3	529 413	252 155	277 258	273 118
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	3 453	1 798	1 655	2 300
	1. Zřizovací výdaje	5				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6				
	3. Software	7	3 303	1 700	1 603	2 300
	4. Ocenitelná práva	8				
	5. Goodwill	9				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	150	98	52	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouh. nehmotný majetek	12				
II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	371 671	152 783	218 888	235 528
	1. Pozemky	14	43 001		43 001	25 368
	2. Stavby	15	126 080	36 000	90 080	82 300
	3. Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	16	198 000	116 783	81 217	124 990
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	17				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	18				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	4 590		4 590	2 870
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmot. majetek	21				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22				
III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	154 289	97 574	56 715	35 290
	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	154 289	97 574	56 715	35 290
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podst. vlivem	25				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26				
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba,					
	podstatný vliv	27				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	28				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý fin. majetek	30				

Označ.	AKTIVA	řádek	Běžné účetní období			Min.úč.obd.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva	31	206 318		206 318	190 539
I.	Zásoby	32	20 000		20 000	12 656
	1. Materiál	33	1 650		1 650	3 279
	2. Nedokončená výroba a polotovary	34	18 350		18 350	9 377
	3. Výrobky	35				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36				
	5. Zboží	37				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	38				
II.	Dlouhodobé pohledávky	39	5 800		5 800	5 800
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	40				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	41				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	42				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44				
	6. Dohadné účty aktivní	45				
	7. Jiné pohledávky	46	5 800		5 800	5 800
	8. Odložená daňová pohledávka	47				
III.	Krátkodobé pohledávky	48	162 491		162 491	158 535
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	49	154 930		154 930	141 001
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	50				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	51				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	52				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53				
	6. Stát - daňové pohledávky	54	7 240		7 240	7 200
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	41		41	649
	8. Dohadné účty aktivní	56				9 265
	9. Jiné pohledávky	57	280		280	420
IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	18 027		18 027	13 548
	1. Peníze	59	135		135	98
	2. Účty v bankách	60	17 892		17 892	13 450
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	61				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	62				
D.	I. Časové rozlišení	63	-42		-42	720
	1. Náklady příštích období	64	-42		-42	720
	2. Komplexní náklady příštích období	65				
	3. Příjmy příštích období	66				

Označ.	PASIVA	řádek		běžné	minulé
a	b	c		úč. období	úč. období
				5	6
	PASIVA CELKEM	67		483 534	464 377
A.	Vlastní kapitál	68		324 772	279 509
I.	Základní kapitál	69		3 000	3 000
	1. Základní kapitál	70		3 000	3 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71			
	3. Změny základního kapitálu	72			
II.	Kapitálové fondy	73		-98 457	-98 457
	1. Emisní ážio	74			
	2. Ostatní kapitálové fondy	75			
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76		-98 457	-98 457
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnc	77			
	5. Rozdíly z přeměn společností	78			
III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond				
	a ostatní fondy za zisku	79		750	750
	1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	80		750	750
	2. Statutární a ostatní fondy	81			
IV.	Výsledek hospodaření minulých let	82		329 687	293 000
	1. Nerozdělený zisk minulých let	83		329 687	293 000
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	84			
V.	Výsledek hospodaření běžného úč. obd. /+ -/	85		89 792	81 216
B.	Cizí zdroje	86		158 762	184 868
I.	Rezervy	87		16 655	10 290
	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	88			
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	89			
	3. Rezerva na daň z příjmů	90		13 980	8 200
	4. Ostatní rezervy	91		2 675	2 090
II.	Dlouhodobé závazky	92		11 032	15 550
	1. Závazky z obchodních vztahů	93			
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	94			
	3. Závazky - podstatný vliv	95			
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	96			
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	97			
	6. Vydané dluhopisy	98			
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	99			
	8. Dohadné účty pasivní	100			
	9. Jiné závazky	101		7 442	11 230
	10. Odložený daňový závazek	102		3 590	4 320

Označ.	PASIVA	řádek			běžné úč. období	minulé úč. období
a	b	c			5	6
III.	Krátkodobé závazky	103			92 173	114 157
1.	Závazky z obchodních vztahů	104			74 082	92 100
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	105				
3.	Závazky - podstatný vliv	106				
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107				
5.	Závazky k zaměstnancům	108			4 469	5 680
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109			2 340	1 902
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110				687
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111				
9.	Vydané dluhopisy	112				
10.	Dohadné účty pasivní	113			5 403	11 938
11.	Jiné závazky	114			5 879	1 850
IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	115			38 902	44 871
1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116				
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117			38 902	44 871
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118				
C.	I. Časové rozlišení	119				
1.	Výdaje příštích období	120				
2.	Výnosy příštích období	121				
	AKTIVA - PASIVA					

Příloha D – Výkaz zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu		MEILLERGHP a.s.		
NEPRAVDA		Pod Kyjovem 24, Plzeň, 322 00		
v tis. Kč		IČ:	62 61 95 51	
Označ.	TEXT	řádek	Skutečnost v úč. období	
a	b	c	sledovaném	minulém
			1	2
I.	Tržby za prodej zboží	1		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		
+	Obchodní marže	3		
II.	Výkony	4	465 370	440 115
	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	458 021	432 899
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	7 349	7 216
	3. Aktivace	7)
B.	Výkonová spotřeba	8	250 401	289 028
	1. Spotřeba materiálu a energie	9	82 101	132 729
	2. Služby	10	168 300	156 299
+	Přidaná hodnota	11	214 969	151 087
C.	Osobní náklady	12	106 439	85 890
	1. Mzdové náklady	13	78 922	62 345
	2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	1 890	
	3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	24 378	21 622
	4. Sociální náklady	16	1 249	1 923
D.	Daně a poplatky	17	290	823
E.	Odpisy dlouhod. nehmotn. a hmotného majetku	18	23 900	16 349
III.	Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	19		
	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
	2. Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhod. majetku a materiálu	22		923
	1. Zůstatková cena prodaného dlouhod. majetku	23		923
	2. Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-1 679	838
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	4 569	2 479
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 578	9 278
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	89 010	39 465

Označ.	TEXT	č. řádku	Skutečnost v úč. období	
			sledovaném	minulém
a	b	c	1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhod. finančního majetku	33		45 729
	1. Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		45 729
	2. Výnosy z ostat.dlouhodob. cenných papírů a podílů	35		
	3. Výnosy z ostatního dlouhodob. finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		1 830
N.	Nákladové úroky	43	1 678	2 384
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		13 220
O.	Ostatní finanční náklady	45	7 460	8 729
XII.	Převod finančních výnosů	46	18 300	
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	9 162	49 666
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	8 380	7 915
	1. - splatná	50	8 380	8 234
	2. - odložená	51		-319
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	89 792	81 216
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
	1. - splatná	56		
	2. - odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hosp. společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	89 792	81 216
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	98 172	89 131

Příloha E - Report

MEILLERGHP a.s.		Gewinn- und Verlustrechnung: Geschäftsjahr 2012		
Abweichungsvergleich In T€	month to date	year to date	year end	
Bezeichnung				
Umsatzerlöse				
Sonstige betr. Erträge				
Bestandsveränderungen				
Gesamte betriebliche Erträge				
Material				
Bezogene Leistungen				
Frachten				
Strom				
Leasingträge				
Material u. bez. Leistungen				
Rohertrag				
Löhne und Gehälter				
Sozialabgaben				
Sonstiger Personalaufwand				
Personalaufwand				
Reisekosten und Spesen				
EDV-Dienstleistungen				
Instandhaltungen				
Leasing, Miete und Pachten				
Fremdpersonal				
Beratungsaufwand				
Entsorgung und Reinigung				
Kommunikation und Werbung				
Telefonaufwand				
Ausbildung				
Versicherungen				
Sonst. betr. Aufwendungen übrige				
Sonstige betr. Aufwendungen				
Ergebnis Konzernunternehmen				
EBITDA				
Abschreibungen				
EBIT (betriebl. Ergebnis)				
Finanzergebnis				
EBT (Eigenes u. gewinn. Gesamtergebnis)				
Verhältniszahlen				
Rohertrag in % zu BE				
Personalaufw. in % zu RE				
GBA in % zu RE				
EBIT in % zu BE				
Kennzahlen				
FTE operativ				
FTE Maßnahmen				
Veränderung Restrukturierungsrückst.				
Bestand Restrukturierungsrückst.				

Příloha F – Abstrakt

LIŠKOVÁ, L. *Nákladový controlling ve zvoleném podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 89 s., 2013

Klíčová slova: controlling, nákladové účetnictví, kalkulace nákladů

Předložená diplomová práce je zaměřena na problematiku nákladového controllingu ve společnosti MEILLERGHP a.s. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsou zpracovány poznatky z odborné literatury. Pozornost je věnována koncepci controllingu, jeho úlohám, dále pak definici jednotlivých druhů nákladů a nákladovým kalkulacím. Praktická část je zaměřena na finanční analýzu společnosti, analýzu současného využití controllingových nástrojů a jejich vyhodnocení na základě teoretických poznatků. V závěrečné části jsou společnosti navrženy nové metody a možná zlepšení.

Abstract

LIŠKOVÁ, L. *Cost controlling in a selected company*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of economics ZČU in Plzeň, 89 s., 2013

Key words: controlling, cost accounting, cost calculation

This thesis is focused on the problematics of cost controlling of the company MEILLERGHP a.s. The work is divided into a theoretical and a practical part. In the theoretical part, facts from specialized resources are being processed. Attention is brought to the conception of controlling, its aim, to the definition of different kinds of costs and cost calculation. The practical part is focused on financial analysis, analysis of today's controlling tool utilization and their evaluation, based on theoretical knowledge. The closing part suggests new methods and improvements for the company.