



Aplikace nákladového controllingu při řízení podniku

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Vendula Doležalová**

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D.





The application of cost controlling in operating management

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Vendula Doležalová**

Supervisor: Ing. Radana Hojná, Ph.D.



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Vendula Doležalová**
Osobní číslo: **E15000409**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Aplikace nákladového controllingu při řízení podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Teoretické aspekty problematiky nákladů a nákladového controllingu
2. Charakteristika vybraného podniku
3. Aplikace nákladového controllingu ve společnosti CZECH PAN s.r.o.
4. Závěrečné zhodnocení a vlastní doporučení

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf, Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.

ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Praha: ASPI publishing, 2000. ISBN 80-85963-86-8.

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

HORVÁTH, Péter. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2.

VOLLMUTH, Hilmar J. Controlling: nový nástroj řízení. 2. vyd. Praha: PROFESS, 2006. ISBN 80-85235-54-4.

DRURY, Colin. Management and Cost Accounting. 6th ed. London: Thompson Business Press, 2004. ISBN 978-1-8448-0028-8.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Radana Hojná, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Monika Pífková

ekonomka

Datum zadání diplomové práce:

30. října 2015

Termín odevzdání diplomové práce:

31. května 2017

doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 30. října 2015

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum: 4.5.2016

Podpis: *Veronika Dolířalová*

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá problematikou nákladového controllingu. V práci je podrobně charakterizována disciplína controllingu, jehož nedílnou součástí je controlling nákladový. Teoretická část práce je věnována výkladu pojmů spojených s touto problematikou. Podrobně jsou specifikovány teoretické aspekty nákladového controllingu, kalkulační metody a klasifikace nákladů.

Praktická část je zaměřena na oblast manažerského účetnictví, která s nákladovým controllingem ve společnosti velice úzce souvisí. Jsou charakterizovány nástroje používané pro evidenci nákladů, hodnocení vnitropodnikových středisek a metoda plánování zakázek. Jsou zde aplikovány nástroje nákladového controllingu používané ve společnosti CZECH PAN s.r.o., proveden výpočet krycího příspěvku u vybraných výrobků společnosti a uvedena doporučení, která dopomohou vedení společnosti ke zkvalitnění řízení podniku.

Klíčová slova

Controlling, controller, kalkulace, manažerské účetnictví, nákladový controlling, náklady, výpočet krycího příspěvku.

Annotation

This graduation theses is focused on the theme of costs-controlling. The theses is closely describing a discipline of controlling and the costs - controlling is an entire part of it. The theoretical part of the theses is attended to the conceptions, connected with this theme. The theoretical aspects of costs - controlling, methods of calculating and classifying of the costs are specified in details.

The practical part is focused on the sphere of managing accountancy in the company, which is connected with the costs-controlling very closely. Specified are instruments, which are used for the auditing of costs, evaluation of the internal departments and a method of orders planning. Applied are instruments of the costs – controlling, used in company CZECH PAN s.r.o., the calculation of the covering fee is provided for chosen products and mentioned are recommendations, which will help the management to reach a higher level in managing of the company.

Key Words

Controlling, controller, cost controlling, costs, calculation, calculation of the covering fee, management accounting.

Obsah

Seznam zkratk	9
Seznam tabulek	10
Seznam obrázků	11
Úvod	12
1. Řízení podniku	14
1.1 Pojem řízení podniku	14
1.2 Controlling jako doplňující nástroj řízení podniku	15
2. Controlling	18
2.1 Historie controllingu	19
2.2 Pojem controlling	20
2.3 Činnost controllera	23
2.3.1 Organizační začlenění controllera.....	24
2.4 Strategický a operativní controlling	26
2.4.1 Operativní controlling.....	27
2.4.2 Strategický controlling.....	28
3. Nákladový controlling	29
3.1 Účetnictví	30
3.1.1 Finanční účetnictví.....	31
3.1.2 Manažerské účetnictví.....	31
3.2 Náklady	33
3.2.1 Finanční pojetí nákladů.....	35
3.2.2 Manažerské pojetí nákladů.....	35
3.3 Klasifikace nákladů	36
3.3.1 Druhové členění nákladů.....	36
3.3.2 Účelové členění nákladů.....	37
3.3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	38
3.3.4 Kalkulační členění nákladů.....	39
3.3.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce výkonů.....	41
3.4 Nástroje nákladového controllingu	44
3.4.1 Kalkulace.....	44
3.4.2 Výpočet krycího příspěvku.....	46
3.4.3 Výpočet bodu zvratu.....	49

4. Aplikace nákladového controllingu ve vybraném podniku	53
4.1 Charakteristika společnosti.....	53
4.2 Struktura a organizační řád společnosti	54
4.2.1 Vnitropodniková střediska společnosti.....	56
4.3 Manažerské účetnictví společnosti.....	57
4.3.1 Klasifikace nákladů společnosti	60
4.3.2 Kalkulační systém společnosti.....	63
4.3.3 Systém hodnocení středisek a zakázek	67
4.4 Nákladový controlling ve společnosti	72
4.4.1 Začlenění controllingu do organizační struktury podniku.....	72
4.4.2 Plánování	74
4.4.3 Výpočet krycího příspěvku.....	76
4.4.4 Zhodnocení aktuální situace ve společnosti	79
5. Závěr	81
Seznam použité literatury	83

Seznam zkratek

BEP	bod zvratu
ČR	Česká republika
FC	fixní náklady
IGC	International Group of Controlling
ISCP	Informační systém společnosti CZECH PAN s.r.o.
q	objem výroby
q _{BEP}	objem výroby v bodu zvratu
p	cena
TC	celkové náklady
TR	celkové tržby
VC	variabilní náklady
USA	Spojené státy americké
Z	zisk

Seznam tabulek

Tab. 1: Vrstvy fixních nákladů.....	47
Tab. 2: Definice složení výrobku K-KONTROL®.....	65
Tab. 3: Seznam zakázek z programu CEZAR 08/2015.....	69
Tab. 4: Hodnocení střediska montáže 08/2015	71
Tab. 5: Porovnání krycího příspěvku a hrubého zisku za rok 2015	77
Tab. 6: Porovnání dvoustupňového krycího příspěvku a hrubého zisku za rok 2015.....	78

Seznam obrázků

Obr. 1: Kybernetický systém	16
Obr. 2: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera	18
Obr. 3: Controlling jako štábní pozice	25
Obr. 4: Controlling jako liniová pozice	26
Obr. 5: Geneze manažerských systémů	32
Obr. 6: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů	34
Obr. 7: Celkové a jednotkové variabilní náklady	42
Obr. 8: Celkové a jednotkové fixní náklady	43
Obr. 9: Grafické znázornění bodu zvratu	50
Obr. 10: Struktura vnitropodnikových středisek společnosti	55
Obr. 11: Organizační řád společnosti	55
Obr. 12: Seznam zakázek v ISCP	59
Obr. 13: Karta zakázky č. 11266	60

Úvod

Jedním z hlavních cílů každého podniku je dosažení zisku a setrvání na trhu jako úspěšný subjekt. V současné době, kdy jsou trhy přesyceny výrobky a službami, neustále stoupají náklady a zostřuje se konkurence, je složité tyto základní cíle každé společnosti splnit. Podnikatelé se neustále setkávají s problémy, které již není možno řešit pomocí obvyklých nástrojů a je proto zapotřebí využít nové prostředky k úspěšnému řízení podniku. Významným krokem k úspěšnosti a ziskovosti podniku je zavedení controllingu a využití nástrojů a technik, které tato disciplína poskytuje. Jedním z důležitých nástrojů controllingu je nákladový controlling, který napomáhá řídicím pracovníkům lépe řídit náklady a tím dosáhnout jejich optimalizace.

Cílem diplomové práce je aplikace nástrojů nákladového controllingu, sledování a hodnocení stávajícího systému manažerského účetnictví ve zvoleném podniku. Dalším cílem této práce je výpočet krycího příspěvku u třech výrobků společnosti a následné porovnání s dosavadními nástroji manažerského účetnictví. V neposlední řadě jsou v práci definována konkrétní opatření, která by měla vést k optimalizaci nákladů. V praktické části je použita metoda praktického měření, analýza a porovnání. Ve společnosti CZECH PAN s.r.o. jsem zaměstnaná na pozici asistenta jednatele a podílím se na zpracování manažerského účetnictví společnosti. Na základě konzultace s ředitelem a ekonomkou společnosti o možném praktickém zavedení technik nákladového controllingu, jsem se rozhodla pro zpracování této práce na téma aplikace nákladového controllingu ve zvoleném podniku. Dosažené výstupy této práce budou předloženy vedení společnosti.

Teoretická část diplomové práce je zaměřena na vysvětlení pojmů týkajících se dané problematiky. Controlling je určitý způsob řízení podniku a proto je důležitým nástrojem pro řídicí pracovníky při rozhodování o budoucím vývoji společnosti. Nejprve je tedy vysvětlen pojem řízení podniku a dále jeho provázanost s controllingem. V následujících kapitolách je charakterizován pojem controlling, jeho historie, činnost controllera a dále je uvedeno základní rozdělení controllingu. Důležitým podsystémem controllingu je controlling nákladový, který je definován v kapitole 3. Nákladový controlling úzce souvisí

s manažerským účetnictvím. V diplomové práci je vysvětlen rozdíl mezi účetnictvím finančním a manažerským, provázanost s nákladovým controllingem a podstatná část je věnována problematice nákladů. Zde je vysvětlen samotný pojem náklad a provedena jejich klasifikace. Na závěr teoretické části jsou charakterizovány důležité nástroje nákladového controllingu, kterými jsou kalkulace, výpočet krycího příspěvku a výpočet bodu zvratu.

Praktická část diplomové práce je zaměřena na společnost CZECH PAN s.r.o. V úvodu praktické části je společnost představena včetně uvedené struktury vnitropodnikových středisek a organizačního řádu společnosti, což je důležité pro následné podkapitoly. Celá praktická část plynule navazuje na jednotlivé kapitoly části teoretické. Velká část této práce je věnována manažerskému účetnictví společnosti, členění nákladů, jejich klasifikaci a tvorbě kalkulací. Práce zhodnocuje současný stav manažerského účetnictví, analyzuje postup přiřazování nákladů vnitropodnikovým střediskům a hodnocení jednotlivých středisek. Zároveň jsou navržena doporučení jak lépe využít již analyzovaná data pro nákladové plány a jak by mohla společnost využít kalkulaci neúplných nákladů pro hodnocení výrobního portfolia. Práce se zabývá porovnáním úplné a neúplné kalkulace výrobků společnosti.

1. Řízení podniku

V první kapitole diplomové práce je charakterizován pojem **řízení podniku** a také vymezen vztah řízení podniku a **controllingu**.

1.1 Pojem řízení podniku

Pojem **řízení podniku** lze vysvětlit z anglického slova „manage“, které znamená vést, řídit, vládnout. S tímto lze spojit v dnešní době velmi známé slovo **manažer**. Manažer je vedoucí či řídicí pracovník, jehož hlavním cílem by mělo být dosažení stanovených cílů podniku. **Základní funkce řízení jsou plánování, organizování, kontrola a rozhodování.** Vollmuth, uvádí, že *„úkolem řízení je zajistit, aby všechny vykonávané postupy byly prováděny správným způsobem tak, aby na konci vyšlo úplně vše, co se na počátku naplánovalo. Takto fungující řízení je nutným předpokladem pro dosažení stanovených cílů.“*¹ Jak bude vysvětleno a popsáno v následujících kapitolách této práce, právě **controlling je úzce spojen s plánováním, kontrolou a následným odstraněním odchylek** a měl by tedy být nezbytnou součástí řízení podniku.

Jak uvádí Eschenbach *„cílem podnikového řízení je vitální podnik, schopný vnitřně řízených změn orientovaných navenek. Předpokladem toho je schopnost přizpůsobení a pokroku. Ke splnění této řídicí úlohy potřebují manažeři rozsáhlé integrující doplnění řízení controllingem.“*² Controlling je tedy určitý způsob řízení podniku, který by měl vedení podniku a manažery podporovat při jejich rozhodování. Dle Eschenbacha každý podnik, jehož cílem je udržení životaschopnosti a neustálé vytváření hodnot, vykazuje

¹ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling-Nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4. s. 36.

² ESCHENBACH, R.: *CONTROLLING*, Praha: ASPI publishing, 2000. ISBN80-85963-86-8. s. 27.

automaticky potřebu controllingu. Controlling je správná cesta pro uskutečnění těchto cílů řízení podniku.

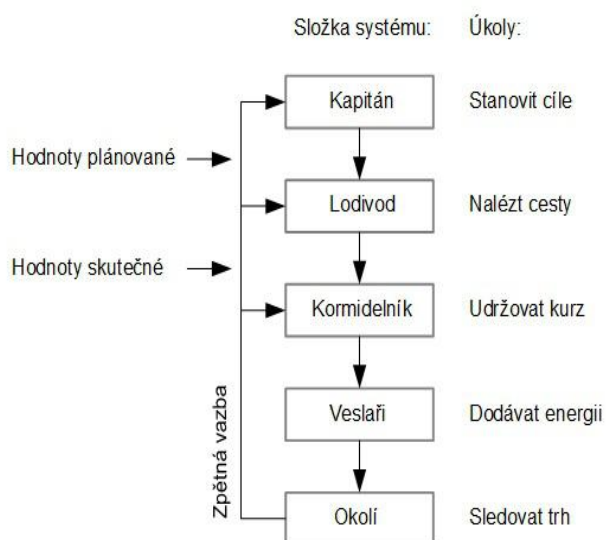
1.2 Controlling jako doplňující nástroj řízení podniku

Controlling se jako nový systém doplňující řízení podniku neustále vyvíjí a měl by být nedílnou součástí každé moderní společnosti. Dle Řezáče lze tento systém považovat za účinný nástroj, „*jehož smyslem je zvýšit účinnost systému podnikového řízení.*“³ Toho lze docílit jen v případě, že v podniku bude plně fungovat nejen **plánování a kontrola**, ale také systém řízení jako celek.

Jak uvádí Vollmuth, controlling lze představit jako **kybernetický systém** (Kybernetes je řecký výraz pro kormidelníka), kdy každý kormidelník musí neustále držet daný směr lodi, ve stanoveném kurzu a dle aktuálních informací o pozici lodi a povětrnostních podmínkách. Kormidelník tyto úkoly může splnit pomocí odpovídajících protiopatření. „*Tento popis systému můžeme aplikovat i na podnik. Kybernetický systém podniku odpovídá uzavřenému okruhu pravidel, který obsahuje všechny základní části controllingu a navzájem je propojuje v ucelený systém.*“⁴ Obrázek 1 znázorňuje, jak může být soustava pravidel pro řízení stanovena.

³ ŘEZÁČ, Jaromír. *Moderní management: Manažer pro 21. století*. Brno: Computer Press, 2009. ISBN 978-80251-1959-4. s. 194.

⁴ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling-Nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4. s. 12.



Obr. 1: Kybernetický systém

Zdroj: vlastní zpracování, data VOLLMUTH, Hilmar. Controlling - Nový nástroj řízení, s. 13.

Jak uvádí Vollmut pojmy uvedené v obrázku 1 mohou být aplikovány v podniku, kde každá složka systému odpovídá dané podnikové funkci.

Kapitán se všemi svými pravomocemi odpovídá postavení podnikového **vedení**, jehož úkolem je stanovení cílů v podobě plánovaných hodnot.

Controller, tj. pracovník zabývající se controllingem, je ve výše uvedeném systému **lodivod**. Pracovník zastávající funkci „lodivoda“ má za úkol nalézt správné cesty k dosažení vytčených cílů, a to převážně s využitím metody porovnání plánů se skutečností. Stejně jako lodivod musí včas zareagovat na zjištěné odchylky od kursu, musí controller včas zjistit vzniklé odchylky od plánu a postarat se o to, aby byla zavedena opatření, která zabezpečí dosažení cílů.

Lodivod bývá vždy podporován **kormidelníkem**, který se snaží udržovat kurz. V podnikové praxi jsou kormidelníky **řídící pracovníci**, kteří nakonec musí docílit stanoveného cíle.

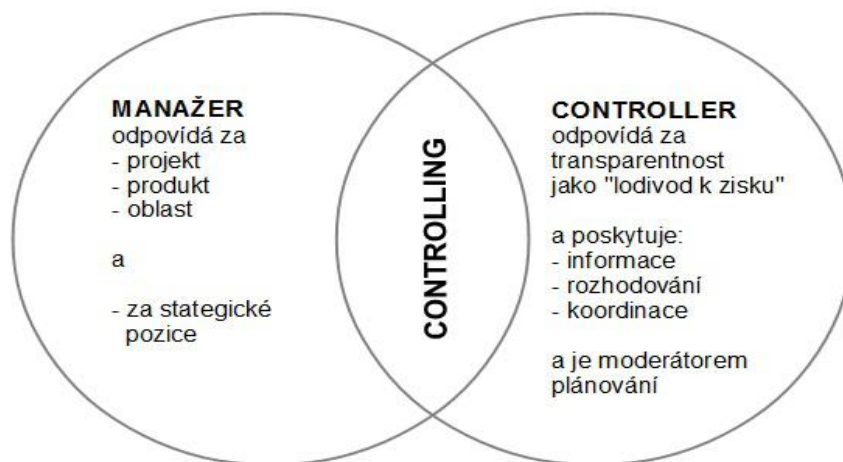
Veslaři jsou **odborní pracovníci**, kteří v podniku provádějí konkrétní práce a jejich výkony jsou dále předávány okolí podniku, tj. trhu.

Jak již bylo uvedeno, **okolím** se rozumí **trh**, který se neustále vyvíjí, ale ne vždy dle podnikových plánů. Aby podniky mohly být správně řízeny, musí neustále fungovat záruka zpětné vazby.

2. Controlling

„Controlling není pouhou službou managementu, která mu prostřednictvím poskytovaných informací „kryje záda“. Jde o ideu, kterou je nutné přiblížit všem zaměstnancům v podniku.“⁵

Všeobecně nelze říci, že **controlling je soubor určitých úkolů nebo činnost, kterou vykonává konkrétní pracovník**. Dle Konečného lze tento nástroj řízení chápat jako určitou filosofii systematického řízení podniku.⁶ Controlling jako celek představuje zcela nový pohled na dosavadní řízení podniku a měl by být pro všechny řídicí pracovníky podporou a pomocníkem při rozhodování a funkce controllingu by měla korespondovat s činnostmi všech řídicích pracovníků v podniku. Dle Horvátha „controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu za součinnosti manažera a controllera a představuje průnik obou množin.“⁷ Vztah mezi úlohou manažera a controllera znázorňuje obrázek 2.



Obr. 2: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera

Zdroj: vlastní zpracování, data HORVÁTH, Péter. Nová koncepce controllingu, s. 6.

⁵ HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu*. Praha:Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2. s. 7.

⁶ KONEČNÝ, Miloš a Mária REŽŇÁKOVÁ. *Controlling*. Brno: PC-DIR, 1997. ISBN 80-214-0971-1. s. 5

⁷ Tamtéž, s. 5.

2.1 Historie controllingu

První zmínky o funkci controllera byly již na přelomu 19. a 20. století ve Spojených státech amerických (dále jen USA) u dopravních a výrobních podniků (Acheson, General Electric Company, Ford Motor Company). V této době působil controller jako správce finančních záležitostí. Rozšíření funkce controllingu nastalo v období světové hospodářské krize, která si jak uvádí Mikovcová „vynutila přehodnotit dosavadní způsoby vnitropodnikového řízení. V této době byly controllerům přisouzeny i další úlohy, zejména příprava informací pro plánování a rozhodování, tvorba metodického aparátu pro kontrolu dosahování podnikových cílů a konečně poradenství pro vedoucí pracovníky.“⁸ V USA došlo k největšímu rozvoji v oblasti controllingu v období 50. a 60. let 20. století, kdy činnost controllera byla rozšířena o řízení financí, nákladů, daňových záležitostí atd. V 70. letech se dále úloha controllera „transformuje do funkce finančního manažera, jehož úlohou je mezi jinými i plánování, získávání kapitálu, účetnictví a controlling, hodnocení a poradenství.“⁹

Rozvoj controllingu v evropských zemích je spojen s obnovou hospodářství po 2. světové válce, a to především díky vstupu amerického kapitálu na evropský trh. Rozšíření controllingu v podnikové praxi s sebou přineslo také rozvoj této disciplíny na akademické půdě. Do té doby užívané americké vzory byly upraveny, aby odpovídaly požadavkům evropských podniků, což vedlo k rozdílnému pojetí controllingu, jak je uvedeno v následující kapitole.

⁸ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. s. 10.

⁹ Tamtéž, s. 10.

2.2 Pojem controlling

Ve výkladu pojmu **controlling** panují neustále rozdílné názory a pro mnohé je tato disciplína spojená pouze s kontrolou. Tento překlad je však velmi strohý, neboť controlling představuje, jak je již uvedeno v kapitole 1, samotný nástroj řízení podniku.

Slovním základem pojmu controlling je anglické slovo „**control**“, resp. sloveso „**to control**“, které lze vysvětlit dvojnámým významem:

- **řídít, vést,**
- **kontrolovat, prověřovat.**

Jak uvádí Freiberg, „*controlling chápaný jen jako kontrola, tedy jako konečná fáze systému řízení, představuje jen jiný, „vznešenější“ název pro standardní kontrolu podnikových aktivit.*“¹⁰ Lze říci, že toto pojetí je mylné a pro řízení nepřináší žádnou změnu, avšak i v současné době se s ním lze v podnikové praxi setkat. Správné a inovativní vysvětlení controllingu je význam **vést, řídit**.

V odborné literatuře se nachází mnoho vysvětlení pojmu controlling, avšak žádné jeho chápání není jednoznačné. I přesto, že není stanovená přesná definice controllingu, lze controlling dle Lazara chápat jako „*široce aplikovatelnou metodu řízení, jejímž smyslem je permanentní vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Analýza těchto odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti je těžištěm celého systému.*“¹¹

¹⁰ FREIBERG, František. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4 s. 9.

¹¹ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8. s. 175.

Dle Eschenbacha lze pojem controlling také různě chápat dle jazykových oblastí:

- angloamerické jazykové oblasti,
- německé jazykové oblasti.

Eschenbach také popsal tři nejdůležitější vzory controllingu:

- controlling jako porovnání plán – skutečnost,
- controlling jako jednota plánování a kontroly,
- controlling jako ovlivňování chování.

V **angloamerickém pojetí** je opět základem slovo „control“, tedy vést, řídit a představuje zde ústřední funkci managementu. Jak uvádí Eschenach, „*controllingem jako ústřední úlohou managementu by se měly zabývat řadové instance všech stupňů hierarchie, není výlučně činností controllerů.*“¹² V tomto pojetí jsou aplikovány všechny tři vzory controllingu.

Z důvodu nenalezení příznačného ekvivalentu slova controlling se tento pojem ustálil i v **německy mluvících zemích**. V tomto pojetí controlling především používá první dva aspekty interpretace výše uvedených vzorů a oproti angloamerickému třetí využívá jen málokdy. Dle Horvátha je controlling v německy mluvících zemích odlišný ve třech základních aspektech. Je zde především kladen silný důraz na přímou spolupráci s vedením podniku. Controlling je úzce propojen s nákladovým účetnictvím a dále jsou tyto činnosti podporovány jako akademická disciplína.¹³

¹² ESCHENBACH, R.: *CONTROLLING*, Praha: ASPI publishing, 2000. ISBN80-85963-86-8. 78.

¹³ HORVÁTH, Péter. WHAT IS "GERMAN CONTROLLING"?. *Thomson Reuters (Tax & Accounting)* [online]. 2009, **23**(2): 16-19 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z:

<http://search.proquest.com/docview/209696676/fulltextPDF/66F429E4CE194416PQ/1?accountid=171>

Podobně jako tomu je v německy mluvících zemích, je pojem „controlling“ chápán i v České republice (dále jen ČR). Pro přiblížení je příhodné uvést několik definic zahraničních autorů, jak uvádí Lazar:

Horváth, P.: Das Controlling, Munchen 1992: „*Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.*“¹⁴

Mann, R. Mayer, E.: Controlling – metoda úspěšného podnikání, Praha 1992: „*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.*“¹⁵

Preissler, P.: Controlling, Wien 1994: „*Controlling je nástroj řízení přesahující řadu funkcí, který podporuje podnikový proces rozhodování a řízení prostřednictvím cílově orientovaného zpracování informací.*“¹⁶

a v ČR:

Vysušil, J. Účetnictví, 5/85: „*Do controllingu patří vše, co přispívá k predikovatelnosti, stabilitě a říditelnosti podnikových procesů za účelem dosahování předem stanovených cílů.*“¹⁷

¹⁴ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8. s. 175.

¹⁵ Tamtéž, s. 175.

¹⁶ Tamtéž, s. 175.

¹⁷ Tamtéž, s. 175.

2.3 Činnost controllera

Controller, odborný pracovník zabývající se v podniku controllingem, by měl pro svou funkci splňovat základní osobnostní i odborné požadavky.

Základním **osobnostním požadavkem** by měla být všeobecně schopnost vést a řídit lidi a také komunikativnost. Controller musí dokázat vzbudit iniciativu v pracovnících, motivovat je a také srozumitelně prezentovat své myšlenky.

Odborné požadavky, tedy znalosti získané praxí a studiem, by měly dle Vollmutha především spočívat ve znalosti podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik. Nelze opomenout také znalosti v oblasti financí a účetnictví, podnikového plánování, ovládání manažerských informačních systémů a v neposlední řadě jsou také velmi důležité určité zkušenosti a praxe v oblasti marketingu. Jak uvádí Vollmuth, controller by měl být *„schopen poznávat podnikohospodářské souvislosti a ty analyzovat, a jestliže se vyskytnou problémy, řešit je systematicky a metodicko-koncepčně zdůvodněným plánovacím, kontrolním a řídicím systémem.“*¹⁸

Jak uvádí Horváth přesné úlohy a odpovědnost jsou stanoveny v popisu controllera IGC (International Group of Controlling)¹⁹, kde dokonce v roce 2002 bylo uvedeno, že **controller je spoluodpovědný za dosažení cíle podniku.** *„Tato spoluzodpovědnost je dána jak odpovědností controllera za správnost jím sestavených a připravených informací, tak tím, že controller přispívá k tomu, že vedení může rozhodovat včas a cíleně. Odpovědnost za provedená rozhodnutí zůstává stejně jako předtím na managementu.“*²⁰

¹⁸ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling-Nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4. s. 18.

¹⁹ Organizace IGC je mezinárodní institut, který poskytuje veškeré informace o problematice controllingu. Členství v IGC zaručuje přístup k nejnovějším trendům v controllingu a poskytuje poradenství v tomto oboru.

²⁰ HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2. s. 6.

Popis činností controllera IGC (září 2002):

- controller se stará o transparentnost strategie, financí a procesu a přispívá tak k vyšší hospodárnosti;
- controller koordinuje dílčí cíle a dílčí plány a organizuje výkaznictví přesahující rámec podniku a zaměřené na budoucnost;
- controller moderuje a tvoří proces řízení hledání cíle, plánování a řízení takovým způsobem, aby každý nositel rozhodovacích pravomocí mohl cíleně jednat;
- controller zajišťuje potřebné služby při zabezpečení provozně hospodářských dat a informací;
- controller vytváří a udržuje systém controllingu.

Nelze ale říci, že všechny činnosti controllingu by měl provádět controller sám, naopak controlling by měl být prováděn všemi pracovníky. Jak uvádí Vollmuth „*všichni řídicí pracovníci by se měli podílet na plánovacím, kontrolním a řídicím procesu.*“²¹ Činnost controllera by měla především spočívat v kvalitním vedení celého týmu, koordinaci a poradenství.

2.3.1 Organizační začlenění controllera

Při řešení otázky „jak zařadit controllera do organizační struktury“ je potřeba brát ohled na více aspektů. Jedním důležitým aspektem je velikost podniku. Velké organizace budou zajisté řešit tuto otázku samostatným útvarem controllingu a naproti tomu malé a střední podniky tuto možnost mít nemohou.

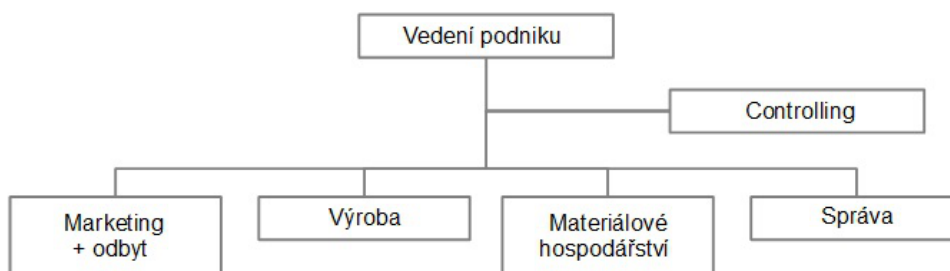
Převážně z ekonomických důvodů nebývá časté, aby v malém či středním podniku fungovala samostatná pozice controllera. V těchto případech se nabízí možnost, aby tuto

²¹ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling-Nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4. s. 16.

funkci zastávalo vedení společnosti, nebo vedoucí finančního a účetního oddělení, anebo vedoucí pracovníci jednotlivých úseků. Dle Vollmutha je v tomto případě nejlepším řešením, aby sám podnikatel zastával funkci controllera a potřebné informace získával od účetního a finančního oddělení.

Je-li v podniku zřízen samostatný útvar controllingu, může být tato pozice buď **liniová**, nebo **štábní**. Aby controller mohl svou funkci plnit co nejefektivněji, je důležité začlenění v co nejvyšší hierarchické úrovni.

Jak znázorňuje obrázek 3, **štábní pozice** je přímo podřízena vedení podniku, ale nemá žádné rozhodovací a nařizovací kompetence, tudíž kompetence, které jsou právě pro činnost controllera důležité. Jak uvádí Vollmuth controller by neměl „v menších a středních podnicích zastávat štábní pozici. Účinného controllingu nemůže být tímto způsobem dosaženo.“²²



Obr. 3: Controlling jako štábní pozice

Zdroj: vlastní zpracování, data VOLLMUTH, Hilmar. Controlling - Nový nástroj řízení, s. 20.

Oproti tomu začlenění controllera na **pozici liniovou**, tedy na pozici, která sebou nese nařizovací právo, je efektivní a vhodné pro plnění všech úkolů controllera. Jak je zřejmé z obrázku 4, controller na této pozici zastává podnikovou úroveň jako ostatní vedoucí pracovníci.

²² VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling-Nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4. s. 19.



Obr. 4: Controlling jako liniová pozice

Zdroj: vlastní zpracování, data VOLLMUTH, Hilmar. Controlling - Nový nástroj řízení, s. 20

2.4 Strategický a operativní controlling

Prvotní rozdělení controllingu lze provést na základě časového hlediska, a to na **controlling operativní a strategický**. Řízení podniku během aktuálního roku, tedy v krátkém časovém období, je controllingem operativním. Oproti tomu strategický controlling je zacílen na období, které začíná v přítomnosti a plyne po dobu 4 – 5 ti let. Operativní a strategický controlling od sebe nelze striktně oddělit. Existuje řada propojení mezi těmito oblastmi a také zde musí fungovat neustálá výměna informací. Jak uvádí Vollmuth, „operativní plánování velmi silně závisí na plánování strategickém. Naopak operativní úvahy poskytují důležité impulzy pro korekci strategického vývoje podniku.“²³

²³ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 210.

2.4.1 Operativní controlling

Jak již bylo uvedeno v předešlých kapitolách, hlavními úkoly controllingu jsou **plánování, kontrola a řízení**. Na základě plánu lze stanovit chod celého podniku pro následující obchodní rok, výkaznictví nám zaručí provádět neustálé kontroly, díky tomu lze zjistit odchylky a následně probíhá analýza jejich příčin. Jsou-li tyto hlavní úkoly posouzeny z krátkodobého hlediska, jedná se o tzv. **operativní controlling**. Dle Vollmutha „*při operativním plánování, řízení a operativní kontrole vycházíme z existujících zdrojů. K nim patří současná výroba a prodejní program, strojní vybavení podniku, stávající kvalifikace pracovníků a disponibilní kapitál.*“²⁴ Operativní controlling spočívá tedy především v **neustálém srovnávání plánovaných a dosažených výsledků**, kdy je důležitá evidence těchto údajů, a to především pro rychle odhalitelné odchylky.

Kvalitní operativní controlling lze provádět na základě využití **operativních analýz a nástrojů**. Tyto nástroje slouží především k určení správného řízení podniku a jsou důležité pro udržení stanovených krátkodobých cílů.

Mezi nejdůležitější nástroje operativního controllingu patří:

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

²⁴ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 6.

2.4.2 Strategický controlling

Jak již bylo řečeno v úvodu této kapitoly, **strategický controlling** je řízení podniku v delším časovém období a je velmi **úzce spojen se strategickými cíli podniku**. Dle Vollmutha nejdůležitějším strategickým cílem každého podniku je vývoj nových výrobků a služeb, využívání nových technologií, neustálé vzdělávání zaměstnanců a v neposlední řadě také vstup na nové trhy. Lze tedy říci, že díky strategickému controllingu podnik neustále hledí do budoucnosti a hledá správné cesty pro svůj rozvoj. Jak uvádí Vollmuth *“jde již o používané potenciály úspěchu, jakož i tokové potenciály, které je nutno vyvinout, stejně jako budoucí potřebné zdroje.”*²⁵ Je důležité vycházet vstříc novým šancím, ale je také potřeba důkladně analyzovat s tím spojená rizika.

Pro kvalitní řízení podniku a uspokojení stanovených **strategických cílů** je nutné využití **nástrojů strategického controllingu**, které jsou dle Vollmutha důležité právě pro určení budoucích šancí a rozpoznání hrozeb.

Nástroje využívané ve strategickém controllingu mohou být např. tyto:

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

²⁵ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 209.

3. Nákladový controlling

V této kapitole diplomové práce je definováno odvětví **nákladového controllingu**. Jsou zde vysvětleny pojmy, které s nákladovým controllingem úzce souvisí, především **manažerské účetnictví, náklady a nástroje nákladového controllingu**. Kutáč, Janovská uvádí, že *„zavedení nákladového controllingu v podniku je jednou z prvních částí celkového modelu controllingu jako úspěšného ekonomického řízení.“*²⁶

Primárním cílem každého podniku je dosažení zisku a zvyšování tržní hodnoty. Pro splnění tohoto cíle lze využít mnoha nástrojů. Důležitým faktorem správného ekonomického řízení podniku je **optimalizace nákladů a jejich neustálé plánování a následná kontrola**. Nákladový controlling je jednou z větví controllingu, která se zabývá řízením podnikových nákladů. Obecně lze nákladový controlling definovat jako jeden z nástrojů ekonomického řízení, který především vede k úspoře nákladů a také, jak uvádí Lazar, poskytuje *„řadu dalších výstupů, které pomáhají řešit finanční situaci podniku a další oblasti.“*²⁷ Definice nákladového controllingu dle Lazara říká, že *„nákladový controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.“*²⁸

System podnikového účetnictví je hlavním zdrojem informací pro činnost controllera. Především je důležité, aby v podniku existovala taková účetní evidence, která poskytne controllerovi informace potřebné k zajištění sestavení plánu, samotnému řízení a následné kontrole plnění stanovených cílů.

²⁶ KUTÁČ, Josef a Kamila JANOVSÁ. *Podnikový controlling* [online]. Varnsdorf: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2012. [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/1057778-Podnikovy-controlling.html>

²⁷ LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8. s. 178.

²⁸ Tamtéž, s. 178.

Hlavními předpoklady pro zavedení nákladového controllingu ve společnosti jsou **členění nákladů, výpočet krycího příspěvku a bodu zvratu**. Nezbytná je dobře zvolená **organizační struktura v podniku**. Dalším důležitým faktorem je také **propracovaný systém plánování**, na základě kterého jsou odhalovány případné odchylky a který se také prolíná s celým systémem controllingu.

3.1 Účetnictví

Pro nákladový controlling jsou potřebné informace z účetnictví podniku. Převážně se jedná o podklady z účetnictví manažerského a nákladového.

„Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony. Tyto normy ve svém komplexu vytvářejí účetní systém.“²⁹ Základním předpisem účetního systému je v ČR zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Účetnictví jako uspořádaný systém informací poskytuje všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný. Každá účetní jednotka je povinna vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a trvale. *„Systém účetních informací však není homogenním celkem. Podstatou odlišnosti je skutečnost, že není možné uspokojit různorodé informační potřeby jednotlivých uživatelů účetních informací jediným systémem.“³⁰ Soubor účetních informací lze tedy rozdělit na základě toho, pro koho jsou poskytované informace určeny, a to buď pro externí uživatele, nebo pro řídicí pracovníky podniku.*

²⁹ RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-714-0. s. 11.

³⁰ OGEROVÁ, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ. *Řízení nákladů*, Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6. s. 8.

3.1.1 Finanční účetnictví

„Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o podnikových aktivech, jeho dluzích a vlastním jmění, dále o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku podniku. Primárně se v něm zjišťují informace vyjadřující vztahy podniku jako celku k jeho vnějšímu okolí, externí vztahy podniku (k jeho dodavatelům, a odběratelům, subjektům bankovní a finanční soustavy atd.).“³¹

Pracovníci zpracovávající účetní výkazy a ostatní informace finančního účetnictví musí dodržovat daná pravidla, týkající se zejména způsobu oceňování, odepisování, syntetizace položek majetku a závazků, která externím uživatelům zajišťují vypovídací schopnost účetních informací.

Výkazy finančního účetnictví jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz peněžních toků. Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv podniku na jedné straně a zdrojů jejich financování na straně druhé. Výkaz zisku a ztráty je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů, který zobrazuje hospodářský výsledek podniku (ztrátu či zisk). Výkaz peněžních toků informuje o způsobu vývoje peněžních prostředků, jak byly tyto prostředky vyprodukovány a dále použity.

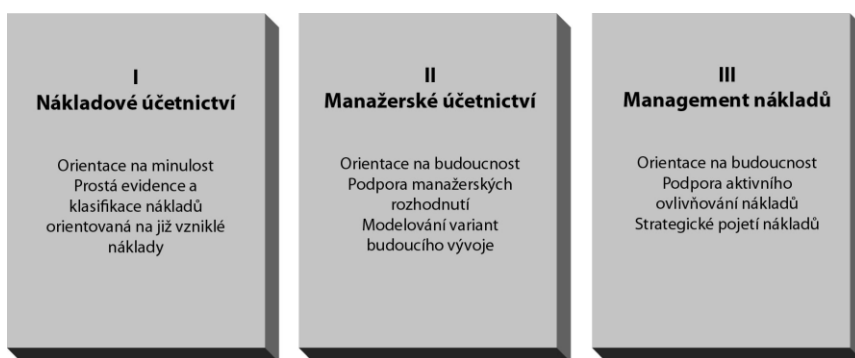
3.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je určeno, na rozdíl od finančního účetnictví, manažerům, tedy řídicím pracovníkům podniku. Není stanoveno, jakým způsobem jej vést a ani nejsou určeny žádné zákony či pravidla pro jeho zpracování. Účetní systém není předmětem mimopodnikové regulace a je určen výhradně pro potřeby konkrétního uživatele, a proto bývá u různých firem často zcela odlišný. Manažerské účetnictví se zabývá ekonomickou realitou uvnitř podniku, **je praktické, účelné a slouží pro efektivní řízení podniku.**

³¹ DOLEŽAL, Jan, Bohuslav FIREŠ a Marie MÍKOVÁ. *Finanční účetnictví*. Praha: Grada, 1992. ISBN 80-85623-10-2. s. 23.

Na základě vypracovaných analýz a dalších interních podkladů je důležité pro rozhodování managementu podniku.

Doležal, Fireš a Míková uvádí, že „do jeho sféry patří nákladové účetnictví a kalkulace vlastních nákladů výkonů, nutných pro řízení hospodárnosti po linii vnitropodnikových útvarů a výkonů, soustava řízení pomocí rozpočtů, metody a systémy tzv. vnitřní kontroly podniků, různé nákladové propočty, např. výpočet bodu zvratu, zjištění souvislosti mezi objemem produkce, náklady a ziskem, zjištění příspěvku na úhradu podle jednotlivých výrobků“³². Oproti tomu Popesko zmiňuje, že „jednotlivé vývojové etapy používaných manažerských nákladových technik a nástrojů můžeme rozdělit do tří vrstev“³³, jak uvádí obrázek 5.



Obr. 5: Geneze manažerských systémů

Zdroj: vlastní zpracování, data POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů, s. 29.

Podstatnou součástí manažerského účetnictví je **účetnictví nákladové**, které je zaměřeno především na evidenci informací o nákladech a na jejich uspořádání z pohledu minulosti. Není tedy jako manažerské účetnictví zaměřeno na budoucnost, ale obrací se především na minulost. Z evidence a klasifikace nákladů, které nastaly v minulosti, jsou získávány potřebné informace pro účetnictví manažerské.

³² DOLEŽAL, Jan, Bohuslav FIREŠ a Marie MÍKOVÁ. *Finanční účetnictví*. Praha: Grada, 1992. ISBN 80-85623-10-2. s. 24.

³³ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 30.

Na účetnictví nákladové dále navazuje účetní systém **manažerské účetnictví**, které se také věnuje minulosti, ale je mnohem více zaměřeno na budoucnost. Informace získané z minulosti by měly být důležitým zdrojem pro tvorbu plánů budoucího vývoje společnosti. Tyto plány by měly být nápomocny řídicím pracovníkům při rozhodování o dalším vývoji podniku a také by měly přispět k optimalizaci nákladů.

Na předchozí dva účetní systémy navazuje v posledních letech vzniklá disciplína **management nákladů**. „*Termín management nákladů je použit záměrně pro odlišení od termínu řízení nákladů, který je v tradičním manažerském účetnictví chápán jako souhrn nástrojů z oblasti rozpočetnictví, kalkulací a technicko-hospodářských norem.*“³⁴ Management nákladů lze označit jako nový kvalitní stupeň manažerských nástrojů a metod, který umožňuje aktivně ovlivňovat náklady s orientací na budoucnost.

Na základě výše uvedených informací je spojitost controllingu a manažerského účetnictví zřejmá. Za prvé je zde stejný uživatel těchto informací, a to řídicí pracovníci. A dále, jak je uvedeno, manažerský systém jako celek obsahuje samotnou evidenci nákladů, jejich řízení a na základě toho možnost jejich plánování do budoucnosti, což je primárním úkolem nákladového controllingu.

3.2 Náklady

Slovo náklady je v dnešní době hojně využívaný termín nejenom v podnikové praxi, ale také v běžném životě. Otázkou však zůstává, co tento termín skutečně vyjadřuje. Obecně řečeno náklad představuje v peněžním vyjádření spotřebu **věcných prostředků, služeb a práce**. Pojem náklad je jedním z prvků v rovnici na výpočet hospodářského výsledku organizace, kdy hospodářský výsledek je rozdílem mezi výnosy a náklady. „*Náklady má každá organizace, která vyvíjí nějakou činnost, která pracuje. A jejich měření pro ekonomická rozhodnutí není vůbec tak jednoduché, jak by se mohlo zdát. Jiné náklady*

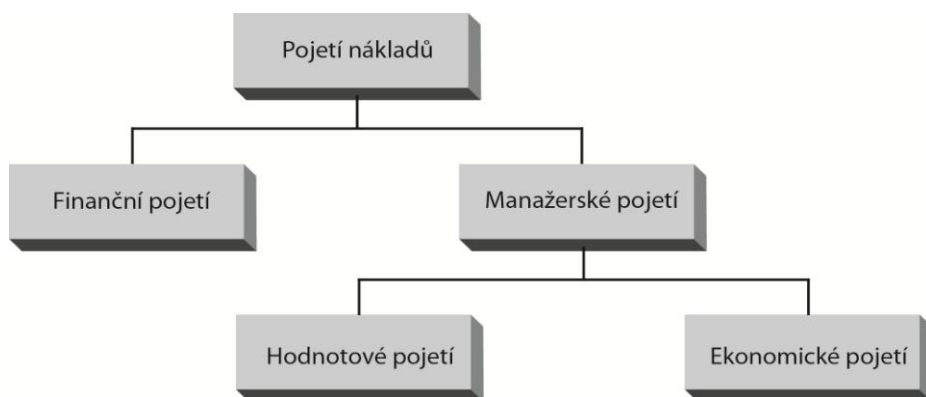
³⁴ POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 29.

*měří ekonom, jiné účetní, jiné daňový poradce, jiné manažer, komplikuje to celé časová hodnota peněz, některé náklady ani v účetnictví nenajdeme.*³⁵

Ekonomové rozeznávají náklady z hlediska jejich využití. Různé účely použitých nákladů v zásadě respektují rozdělení účetnictví na finanční a manažerské. Lze je tedy členit na dvě základní pojetí nákladů:

- **finanční pojetí nákladů,**
- **manažerské pojetí nákladů.**

Podle Popeska „*manažerské pojetí nákladů lze dále rozdělit na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů*“³⁶, jak uvádí obrázek 6.



Obr. 6: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Zdroj: vlastní zpracování, data POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*, s. 32.

³⁵ STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0456-0. s. 28.

³⁶ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 32.

3.2.1 Finanční pojetí nákladů

Ve **finančním účetnictví** jsou náklady vnímány jako pokles ekonomického prospěchu. Charakteristické pro toto pojetí nákladů je, že náklady zde vyjadřujeme v cenách dle účetní evidence, což plně vyhovuje potřebám externích uživatelů. Na základě zákona je přesně stanovené, které položky a v jaké výši lze z účetního hlediska uznat jako náklad. Dle Popeska „*v podnikové praxi ale často dochází k situacím, kdy takový pohled na náklady neodpovídá chápání nákladů z racionálního pohledu manažera, který považuje za náklady pouze ty vynaložené prostředky, které byly vynaloženy v souvislosti s nějakou podnikovou aktivitou nebo které vzniknou až v budoucnosti.*“³⁷

3.2.2 Manažerské pojetí nákladů

„*V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“³⁸

Manažerské pojetí nákladů lze rozčlenit na **hodnotové a ekonomické pojetí nákladů**.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace při běžném řízení výrobního procesu. „*Spotřebované ekonomické vstupy se zde oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reálné hodnotě.*“³⁹ V tomto pojetí jsou zahrnuty jak náklady vykazované ve finančním účetnictví, tak také kalkulační náklady. Kalkulační náklady jsou takové, které jsou evidovány v jiné výši v manažerském účetnictví než v účetnictví finančním, nebo v něm nejsou zahrnuty.

³⁷ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 32.

³⁸ Tamtéž, s. 32.

³⁹ Tamtéž, s. 32.

Ekonomické pojetí nákladů se od předešlého liší tím, že jsou zde zahrnuty také **náklady oportunitní**. Oportunitní náklady, jsou také nazývány jako **náklady ušlých příležitostí**. Tyto náklady představují hodnotu ušlého zisku, který je obětován výběrem jedné akce na úkor druhé.

3.3 Klasifikace nákladů

Pro účinné řízení nákladů je potřeba provést jejich podrobnější klasifikaci a pochopit podstatu jednotlivých nákladových položek. Náklady lze členit dle různých hledisek a kritérií.

3.3.1 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů je používáno jako **základní klasifikace nákladů ve finančním účetnictví** a jedná se o podrobné členění nákladů vstupujících do podniku z vnějšího okolí. *„Druhovému třídění nákladů je jejich soustřeďování do stejnorodých skupin spojených s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto třídění odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno.“⁴⁰*

Nákladové druhy:

- materiálové (spotřeba materiálu, paliv, energií),
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- spotřeba externích prací a služeb,
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- finanční náklady (úroky z cizího kapitálu, pojistné, bankovní poplatky).

⁴⁰ SYNEK, Miloslav, et al. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2000. ISBN 80-247-9069-6. s. 74.

„Podrobnější druhové třídění je uplatněno např. ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) nebo v účtové osnově. Nákladové druhy představují externí náklady. Jsou to náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Jsou to náklady jednoduché, protože je nelze dále členit.“⁴¹

Tento způsob členění nákladů je nezbytný při nákladové optimalizaci, a to především z důvodu rozpoznání na jaký nákladový druh je třeba se zaměřit. Nelze však zjistit, za jakým účelem byly tyto náklady vynaloženy a k jakým aktivitám se vztahují.

3.3.2 Účelové členění nákladů

Na základě této klasifikace nákladů lze nákladový druh dále **podrobněji rozdělit, a to dle účelu vynaložení**. Účelovost je hlavním charakteristickým znakem nákladů. Účelové členění nákladů je možné dále rozdělit do těchto skupin:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady jednicové a režijní.

Technologické náklady vznikají při samotném výrobním procesu (např. spotřeba materiálu) nebo jsou to takové náklady, které jsou vynaloženy na užití technologie v rámci výrobního procesu (např. odpisy stroje).

Naproti nákladům, které jsou vynaloženy při výrobním procesu, vznikají i náklady, které nelze přímo spojit s danou výrobou, ale jsou vynakládány v rámci celého podniku. Jsou to **náklady na obsluhu a řízení**. Těmito náklady jsou např. mzdy pracovníků managementu, spotřeba energie na vytápění administrativní budovy apod.

Jednicové náklady jsou součástí nákladů technologických. Tyto náklady ovšem nesouvisí jen se samotným technologickým procesem, ale jsou přímo spjaty s konkrétní činností či výkonem (např. jeden výrobek).

⁴¹ Tamtéž, s. 74.

Náklady režijní jsou opakem nákladů jednicových, protože souvisí s technologickým procesem jako celkem a jsou to i náklady na obsluhu a řízení. Avšak tyto náklady nelze vztáhnout na určitou jednotku prováděného výkonu.

Do této klasifikace lze zařadit i členění nákladů **dle odpovědnosti za jejich vznik**.

3.3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Toto členění nerozděluje náklady jen dle účelu, za jakým byly spotřebovány, ale také určuje vztah k určitému **vnitropodnikovému středisku**⁴². „Základ pro členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů tvoří členění podle místa jejich vzniku, na něž pak navazuje členění podle odpovědnosti.“⁴³ V rámci této klasifikace vzniká předpoklad podrobnějšího rozdělení nákladových druhů na jednotlivá střediska. Tento princip členění nákladů je základem **odpovědnostního účetnictví**, které je také součástí účetnictví manažerského.

Odpovědnostní účetnictví je důležitým nástrojem při optimalizaci nákladů, a proto má také významný vliv na hospodaření podniku jako celku. Základním principem tohoto systému je již zmíněné rozdělení společnosti na jednotlivá střediska a dále hodnocení nákladů vynaložených v rámci daného střediska a přiřazení k určité aktivitě. „K vytvoření středisek musí být splněny určité organizační a jiné předpoklady: musí být vymezeny činnosti prováděné střediskem, výkony (produkce, služby), které si střediska předávají, musí být měřitelné, měřitelné musí být i náklady, které středisko vynakládá, výkony

⁴² Vnitropodnikové středisko je základní vnitropodnikový útvar, pro který se sledují náklady, výnosy a výsledek hospodaření. V praxi se nejčastěji jedná o členění na správu, zásobování a odbytu a dále na střediska hlavní výroby, která jsou spojena s konkrétním výrobním procesem.

⁴³ HRADECKÝ, Mojmir a Bohumil KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum Praha, 1995. ISBN 80-7175-025-5. s. 17.

(*hospodářských středisek*) musí být oceněny vnitropodnikovými cenami.⁴⁴ Pracovníci jsou odpovědní za vznik těchto nákladů.

3.3.4 Kalkulační členění nákladů

Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, pro efektivní řízení nákladů je důležité určit jejich účelnost a účelovost. Předpokladem dosažení této účelnosti a účelovosti není jen přiřazení nákladů k určitým podnikovým činnostem, ale také schopnost vyjádřit náklady vynaložené na konkrétní výkon nebo jeho dílčí část. Tento výkon je v manažerském účetnictví chápán jako objekt přiřazování nákladů, který můžeme nazvat předmětem kalkulace, **kalkulační jednicí** nebo také termínem **nákladový objekt**.

Náklady vynaložené na určitý nákladový objekt lze dále členit do dvou skupin:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Náklady, které je možno jednoznačně vztáhnout ke konkrétnímu objektu, jsou **náklady přímé** (např. spotřeba materiálu, přímé mzdy apod.). Naproti tomu vznikají i náklady, které jsou společné pro více těchto objektů a nelze je vztáhnout na určený nákladový objekt. Tyto náklady jsou **náklady nepřímé** (např. spotřeba energie, odpisy majetku apod.). Pro tvorbu kalkulací je důležité i nepřímé náklady rozvrhnout pro konkrétní nákladové objekty. Přiřazení těchto nákladů výkonu je možné pomocí tří základních kalkulačních technik:

- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- přírážkové kalkulace.

⁴⁴ SYNEK, Miloslav, et al. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2000. ISBN 80-247-9069-6. s. 75.

První z výše uvedených je považována za nejjednodušší metodu nákladových kalkulací, a proto je také označována jako **prostá kalkulace dělením**. Využitelnost této metody je pouze v homogenní výrobě. Nepřímé náklady na kalkulační jednotici jsou určeny jako podíl celkových nákladů a počet výkonů. V současné době není již mnoho podniků, které produkují pouze jeden typ výrobku a využitelnost této techniky je tedy v praxi velmi omezená. Pokud organizace stále produkuje stejnorodou výrobu, ale jednotlivé výrobky jsou rozdílné v nějakém měřitelném parametru (např. hmotnost, velikost), je možné rozvrhnout nepřímé náklady pomocí **kalkulace dělením s poměrovými čísly**. Dle Popeska je postup této metody takový, že je určen základní typový výrobek, u kterého je určena odpovídající hodnota nákladů rovna jedné. Následně „*u ostatních výrobků stanovíme ekvivalenční číslo přepočtem sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu u typického představitele. V další fázi se vypočte suma ekvivalentů a podle ní se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Nakonec se vypočte náklad na výrobek vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalenčním číslem výrobku.*“⁴⁵ Využití této techniky v praxi je opět velmi omezené.

Poslední možná technika pro určení nepřímých nákladů je **přirážková kalkulace**, a na rozdíl od výše uvedených, je její využití v praxi velmi používané. Metoda je využitelná v heterogenní produkci a právě v současné době jsou podniky na různorodost výrobků zaměřeny. Nepřímé náklady jsou v tomto případě přičítány na základě stanovené **rozvrhové základny**, která může být založena na konkrétním přímém nákladu. Rozvrhová základna lze stanovit v peněžní nebo naturální formě. V prvním případě je vypočtena procentuální režijní přirážka, která udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady podniku. Je-li stanovena naturální rozvrhová základna, je režijní přirážka vyjádřena v peněžních jednotkách.

⁴⁵ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 62.

1. Použití peněžní rozvrhové základny

$$\text{Procento přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (1)$$

2. Výpočet naturální rozvrhové základny

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \quad (2)$$

Následné využití přírážkových kalkulací je možné rozlišit na dvě varianty, a to jak uvádí Popesko, na **variantu sumační a diferencovanou**. Při využití sumační přírážkové kalkulace, je zvolena univerzální rozvrhová základna pro všechny nepřímé náklady. V druhém případě jsou nepřímé náklady rozděleny do více skupin, kdy každá skupina má zvolenou konkrétní rozvrhovou základnu.

3.3.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce výkonů

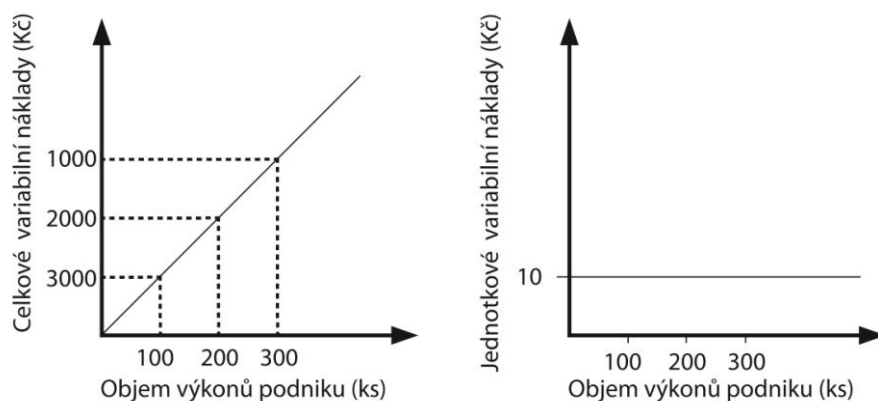
„Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění bývá také považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví, protože od výše uvedených klasifikací, které byly zaměřeny v podstatě na minulém, již spotřebované náklady, je cílem členění ve vztahu k výkonům zaměřeno na zkoumání chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. Poznání toho, jak budou náklady reagovat na změnu v objemu výkonů, se stává jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí.“⁴⁶

Náklady jsou rozděleny do tří základních kategorií:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady.

⁴⁶ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 38.

Variabilní neboli proměnlivé náklady jsou takové náklady, jejichž celková výše přímo souvisí s objemem výkonů. Na základě tempa změny růstu nákladů lze variabilní náklady rozlišit na **proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální**, přičemž náklady proporcionální jsou nejdůležitější složkou variabilních nákladů. Celková výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s objemem výkonů. „V případě, že náklady rostou rychleji než objem produkce, hovoříme o tzv. nadproporcionálních nákladech. V praxi se může jednat např. o mzdové náklady výrobních dělníků, kde při růstu objemu produkce je zaměstnavatel nucen zavádět noční a víkendové pracovní směny, při kterých budou jednotkové variabilní náklady, tedy hodinové tarify dělníků, vyšší než při standardních denních směnách.“⁴⁷ Oproti tomu podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výroby a dle Popeska „jejich příkladem mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy při růstu objemu výkonů a nákupů většího množství materiálu nám dodavatel může nabídnout množstevní slevy.“⁴⁸ Variabilní náklady jsou znázorněny na obrázku 7.



Obr. 7: Celkové a jednotkové variabilní náklady

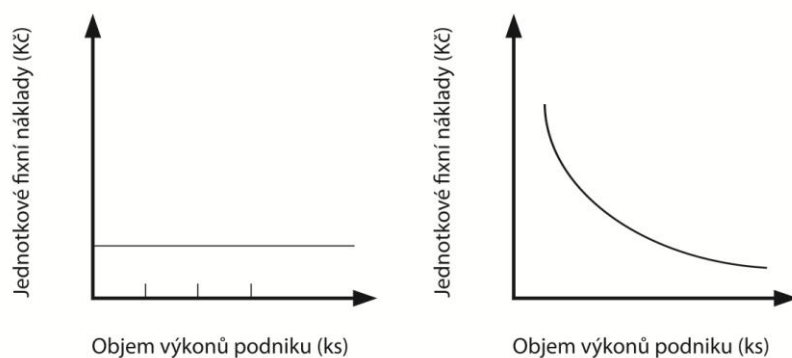
Zdroj: vlastní zpracování, data POPESKO, Boris.: Moderní metody řízení nákladů, s. 40.

Hlavním charakteristickým znakem **fixních** neboli z krátkého hlediska **stálých nákladů** je naproti nákladům variabilním jejich neměnnost při změnách v objemu výkonů. Fixní

⁴⁷ POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 39.

⁴⁸ Tamtéž, s. 40.

náklady jsou v celkové výši započteny již před uskutečněním první jednotky výkonu a při zvyšování objemu bude klesat podíl těchto nákladů na jednu jednotku. Grafické znázornění fixních nákladů je na obrázku 8.



Obr. 8: Celkové a jednotkové fixní náklady

Zdroj: vlastní zpracování, data POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 40.

V praxi nastávají situace, kdy je obtížné přímo rozdělit některé náklady na variabilní či fixní a vznikne nákladová položka, která bude mít smíšený charakter. Jedná se o **náklady smíšené**.

3.4 Nástroje nákladového controllingu

Mezi nejdůležitější nástroje nákladového controllingu se řadí **tvorba kalkulací, výpočet příspěvku na úhradu a bodu zvratu.**

3.4.1 Kalkulace

Pojmem **kalkulace** je možné zjednodušeně vysvětlit jako **určitý způsob výpočtu nákladů na kalkulační jednici**, tedy jednotku výroby. Dle Popeska lze **kalkulaci** definovat „*jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.*“⁴⁹

Aby bylo dosaženo efektivního řízení nákladů, je důležité určit nejvhodnější způsob výpočtu kalkulace a metodu přiřazování nákladů na jejich nositele, tedy zvolit správný kalkulační systém. Jak uvádí Mikovcová „*v podniku připadají v úvahu v zásadě základní principy přiřazení nákladů:*

- *kalkulace s plnými náklady,*
- *kalkulace s neúplnými náklady,*
- *kalkulace kombinovaná.*“⁵⁰

Při využití **kalkulace s plnými náklady** jsou veškeré náklady přiřazovány konkrétnímu výrobku. Náklady jednicové se přiřazují přímo a režijní náklady lze přidělit pomocí zvolené kalkulační techniky. Postup sestavení kalkulace znázorňuje níže uvedený **typový kalkulační vzorec.**

⁴⁹ POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9. s. 55.

⁵⁰ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. s. 79.

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní (provozní) režie
= vlastní náklady výroby (provozu):
+ správní režie
= vlastní náklady výkonu
+ odbytové náklady
≡ úplné vlastní náklady výkonu
Cena výkonu (základní)

Tato metoda vykazuje mnoho nedostatků a důsledkem mohou být chybně stanovená cenová politika podniku, neodpovídající efektivnost výrobků a má-li v podniku fungovat nákladový controlling, nelze sestavovat kalkulace tímto způsobem.

Naopak metoda kalkulace s **neúplnými náklady je pro controlling vhodná** a je doporučována. Jak uvádí Mikovcová hlavním přínosem této metody „*je možnost plánování a kontroly nákladů podle příspěvků na úhradu fixních nákladů a zisku. Znamená to tedy, že při tomto způsobu výpočtu nákladů jsou na kalkulační jednici přiřazovány pouze náklady přímé, eventuálně náklady variabilní. Náklady režijní, resp. fixní zůstávají spolu se ziskem v bloku nazývaném hrubé rozpětí, resp. příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.*“⁵¹

Metoda výpočtu příspěvku na úhradu je důkladně analyzována v následující kapitole.

⁵¹ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. s. 80.

3.4.2 Výpočet krycího příspěvku

Pro výpočet krycího příspěvku je důležité, aby byly **rozlišeny náklady variabilní a fixní**. Jak bylo uvedeno v kapitole 3.3.5, variabilní náklady jsou přímo závislé na objemu výroby a oproti tomu fixní náklady vznikají nezávisle na objemu výroby a nelze je přesně určit jako součást nákladů výrobku.

Krycí příspěvek, nazývaný také marže, je určen **rozdílem mezi tržbami a variabilními náklady**. Jak uvádí Vollmuth, velikost marže určuje, „*v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jaká část se podílí na dosažení zisku. Zisk vzniká pouze tehdy, když je součet všech příspěvků na úhradu vyšší než fixní náklady podniku.*“⁵²

Schéma výpočtu krycího příspěvku

Tržby
- variabilní náklady
= příspěvek na úhradu
- fixní náklady
Zisk podniku

Z uvedeného schématu je zřejmé, že celkové tržby jsou prvně použity ke krytí variabilních nákladů a až v případě, že variabilní náklady budou zcela pokryty, vznikne marže, která je použita na úhradu fixních nákladů. Pokud jsou fixní náklady zcela uhrazeny, vzniká zisk podniku.

V případě, že je vyráběno více výrobků, je důležité nejprve určit variabilní náklady pro daný výrobek nebo skupinu výrobků. Jak uvádí Vollmuth, „*abychom získali lepší přehled o výnosovém potenciálu jednotlivých produktů, měli bychom sestavit skupiny výrobků. Při stanovení skupiny výrobků se řídíme strukturou nákladů jednoho výrobku.*“

⁵² VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 71.

*Jednotlivé skupiny výrobků vykazují přibližně stejný průběh výroby nebo odbytu.*⁵³ Od tržeb rozdělených dle výrobků odečteme dané variabilní náklady a získaná hodnota je výše krycího příspěvku pro jednotlivé výrobní skupiny. Tato hodnota vyjádřena v procentech představuje výnosový potenciál dané skupiny výrobků a dle Vollmutha jde o tržně orientovanou pomůcku při rozhodování. „*Při podpoře výrobků s vyšším procentuálním příspěvkem na úhradu dosáhne podnik celkového vyššího příspěvku na úhradu a tím také vyššího zisku.*“⁵⁴ Pro vedení společnosti je tato veličina důležitým ukazatelem pro plánování výroby a optimalizaci hospodářského výsledku.

Výše uvedené schéma výpočtu krycího příspěvku zahrnuje celkové fixní náklady podniku do jednoho bloku, toto schéma lze považovat za zjednodušený model. V podnikové praxi zpravidla vznikají různorodé náklady, které mají jiný charakter a které jsou odlišné pro konkrétní výrobek nebo pro skupinu výrobků. Je tedy důležité blok fixních nákladů rozčlenit do několika skupin a jak uvádí Vollmut „*lze vytvořit až pět vrstev fixních nákladů*“⁵⁵, jak je uvedeno v tabulce 1.

Tab. 1: Vrstvy fixních nákladů

1.	Fixní náklady jednotlivého výrobku
2.	Fixní náklady jednotlivých skupin výrobků
3.	Fixní náklady jednotlivých nákladových míst
4.	Fixní náklady jednotlivých oblastí odpovědnosti
5.	Celkové fixní náklady celého podniku

Zdroj: vlastní zpracování, data VOLLMUTH, Hilmar. *Nástroje controllingu od A do Z*, s. 73.

Specifikace nákladů do těchto pěti vrstev by v praxi byla velmi obtížná, a proto je dostačující rozdělení fixních nákladů pouze do dvou skupin, a to **fixní náklady všeobecné a speciální**.

⁵³ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 73.

⁵⁴ Tamtéž, s. 73.

⁵⁵ Tamtéž, s. 74.

Speciální fixní náklady lze přiřadit jednotlivým výrobkům či skupinám výrobků. Jedná se např. o náklady na marketing, odbyt, výrobu a skladové hospodářství. Tyto náklady jsou vyčíslitelné, a jak uvádí Vollmuth, dají se určit „na základě nároků na kapacitu podniku. Jako vztažná veličina slouží výrobní hodiny v produkci a vynaložený čas pro jednotlivé skupiny výrobků v rámci různých oblastí odpovědnosti.“⁵⁶ Vztažnou veličinou může být také např. určeno množství vyrobených kusů, kilogramů apod. Oproti tomu **všeobecné fixní náklady** nejsou nijak vztahově vymezeny k jednotlivým výrobkům a patří mezi ně např. náklady na vedení účetnictví, controllingu, řízení podniku a ostatní všeobecná režie společnosti. Tyto náklady jsou uvedeny jako celkový součet. Pokud jsou fixní náklady rozlišeny tímto způsobem, jedná se o **dvoustupňový výpočet krycího příspěvku**, jak znázorňuje následující schéma.

Schéma dvoustupňového výpočtu krycího příspěvku

Tržby
- variabilní náklady
= příspěvek na úhradu I
- fixní náklady speciální
= příspěvek na úhradu II
- fixní náklady všeobecné
Zisk podniku

Z výše uvedeného vyplývá, že nejprve jsou od tržeb za jednotlivé výrobky či skupiny výrobků odečteny variabilní náklady, čímž je vyčíslena marže I, následně jsou odečteny speciální fixní náklady pro danou skupinu výrobků. Tímto způsobem získaná veličina marže II je velmi důležitým nástrojem pro řídicí pracovníky podniku. Všeobecné fixní náklady jsou následně odečteny od součtu všech marží II a vzniklý rozdíl představuje zisk podniku.

⁵⁶ VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4. s. 75.

3.4.3 Výpočet bodu zvratu

Pro tento nástroj nákladového controllingu je opět důležité, aby v **podniku byly náklady specifikovány na náklady variabilní a fixní**. Tento výpočet se řadí mezi důležité ekonomické veličiny a v praxi je velmi oblíbený, a to především z důvodu jeho různorodého využití v podnikovém plánování a rozhodování. **Bod zvratu** (break-even-point) nebo také **kritický bod** (dále jen BEP) ukazuje, kdy obrat pokryje celkové náklady podniku, tedy náklady variabilní i fixní. V této situaci podnik již nedosahuje ztráty, ale také ještě netvoří žádný zisk, tržby se tedy rovnají celkovým nákladům a z této skutečnosti je zřejmé, že podnik dosahuje zisku až tehdy, jsou-li pokryty fixní náklady.

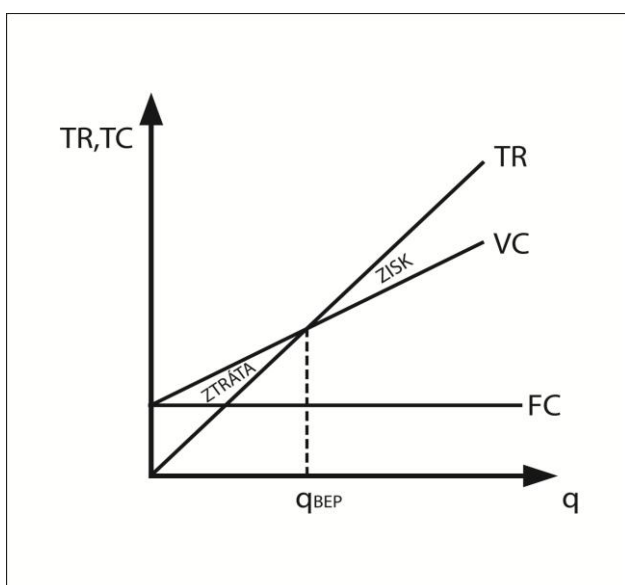
Jak uvádí Mikovcová analýza BEP může být v praxi využita v řadě oblastí podnikového rozhodování, např. pro:

- „*stanovení cílového zisku,*
- *řízení fixních a variabilních nákladů,*
- *kontrolu cenové politiky,*
- *projektování výrobní kapacity,*
- *optimalizaci výrobního programu (eliminaci neefektivních skupin výrobků),*
- *srovnání variant technologických postupů, investiční rozhodování.*
- *určení bezpečnostních koeficientů.*⁵⁷

BEP může být vyjádřen graficky, anebo může být určen pomocí matematického výpočtu. Graf základní situace při analýze BEP je znázorněn na obrázku 9, kde jsou popsány konstanty, které jsou použity i v dalších úvahách:

⁵⁷ MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. s. 76.

TC – celkové náklady [Kč],
 q – objem výroby [ks],
 q_{BEP} - objem výroby v BEP [ks],
 p - cena [Kč/ks],
 TR - celkové tržby [Kč],
 FC - fixní náklady [Kč],
 VC - variabilní náklady [Kč],
 Z - zisk [Kč].



Obr. 9: Grafické znázornění bodu zvratu

Zdroj: vlastní zpracování, data POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů, s. 44.

Z grafu je patrné, že v případě nižší produkce výroby než v BEP, jsou celkové náklady podniku vyšší než tržby a podnik generuje ztrátu. V momentě **dosažení BEP je hospodářský výsledek roven nule** a následné zvyšování produkce již přináší zisk.

Matematický výpočet BEP je rozdílný pro **homogenní a heterogenní výrobu**. Při homogenní neboli stejnorodé produkci, je v podniku produkován pouze jeden druh výrobku a v případě heterogenní (různorodé) výroby je vyráběno více druhů výrobků, kdy každý z nich bude mít stanovenou jinou prodejní cenu, vyvolává jiné variabilní náklady a také může být vyjádřen v odlišných měrných jednotkách.

1. Výpočet BEP v homogenní výrobě

Při výpočtu BEP v homogenní výrobě lze vyjít z předpokladu, že zisk je roven nule a tudíž, **celkové tržby se rovnají celkovým nákladům:**

$$TR = TC \rightarrow TR = p \times q; TC = FC + VC;$$

$$p \times q = FC + VC \rightarrow VC = v_j \times q, \text{ kde } v_j \text{ jsou variabilní náklady na jednotku;}$$

$$p \times q = FC + v_j \times q, \text{ dále lze rovnici upravit } (p \times q) - (v_j \times q) = FC \rightarrow FC = q \times (p - v_j).$$

$$q = \frac{FC}{p - v_j} \quad (3)$$

Je-li do výše uvedeného postupu dosazena hodnota výše **požadovaného zisku**, je získáno množství produkce, které je potřeba vyrobit, aby bylo požadovaného zisku dosaženo.

$$q = \frac{FC + Z}{p - v_j} \quad (4)$$

2. Výpočet BEP v heterogenní výrobě

Při výpočtu **BEP v různorodé produkci** již nelze vyčíslit variabilní náklady na jednotku výroby, ale jako hodnotu na 1 Kč celkových tržeb (V_{jT}). Tato hodnota vyjadřuje, kolik z každé koruny tržeb připadá na úhradu variabilních nákladů. Jestliže V_{jT} představuje podíl z každé 1 koruny tržeb na úhradu VC, pak zbývající část je marže na 1 korunu z celkových tržeb ($1 - V_{jT}$).

$$V_{jT} = \frac{VC}{TR} \quad (5)$$

Na základě matematického postupu není již získaná hodnota požadované množství produkce, aby byly pokryty celkové náklady, ale minimální tržby potřebné k úhradě těchto nákladů.

$$TR = \frac{FC}{1 - V_{jT}} \quad (6)$$

Stejně jako u výpočtu v homogenní produkci, lze i do tohoto postupu dosadit hodnotu požadovaného zisku. Výsledkem pak budou celkové tržby potřebné k dosažení stanoveného zisku.

$$TR = \frac{FC + Z}{1 - V_{jT}} \quad (7)$$

4. Aplikace nákladového controllingu ve vybraném podniku

Tato část diplomové práce je zaměřena na **aplikaci nákladového controllingu ve výrobním podniku CZECH PAN s.r.o.** V praktické části je charakterizován používaný systém manažerského účetnictví společnosti a dále jsou na základě části teoretické aplikovány nástroje nákladového controllingu.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost CZECH PAN s.r.o., se sídlem ve Varnsdorfu, je výrobcem unikátního systému sendvičových samonosných stavebních dílců K-KONTROL[®], určených pro montované stavby. Systém je ojedinělý v rámci České republiky i celé střední Evropy. Společnost působí na domácím trhu od roku 1998 a za dobu své existence prošla kvalitativním vývojem. V prvních letech šlo především o vytvoření podmínek pro rozvoj výroby, tzn. získání certifikátů, navázání kontaktů s dodavateli jednotlivých komponentů a pořízení technologie. V dalších letech se společnost věnuje komplexnímu a bezproblémovému zvládnutí technologie výroby sendvičových panelů.

Ze systému K-KONTROL[®] lze realizovat nízkoenergetické a tzv. pasivní domy, které se vyznačují zejména nízkou energetickou spotřebou. „K-KONTROL[®] je vhodným řešením nejen pro běžnou výstavbu, ale díky modulové koncepci i pro nástavby, zastřešení objektů, stavbu kabin lodí, hausbótů nebo hotelů. Využívají ho malooběratelé i velkooběratelé. Mezi stavebními firmami je pro svou variabilitu, kompatibilitu s jinými systémy a jednoduchost stále oblíbenější.“⁵⁸

⁵⁸ Profil společnosti CZECH PAN s.r.o. [online] Varnsdorf, 2016 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.czechpan.cz/cz/czech-pan-r/profil-spolecnosti/>

Koncem roku 2011 představila společnost na trh zcela nový produkt I-OSBTM nosníky. Lze je použít jako nosný konstrukční prvek ve stavebních konstrukcích, například: stavební díly nebo rámy, stěny, střechy a stropy. I-OSBTM nosníky se vedle samotného stavebního systému staly žádaným produktem.

V roce 2014 získala společnost evropskou technickou certifikaci – ETA, díky níž se společnosti otevřel celý evropský trh. Sídlo společnosti se nachází poblíž hranice s Německem a díky této certifikaci byla rozšířena působnost právě o tuto zemi. Cílem společnosti je proniknout i do jiných zemí Evropské unie, a to především do Velké Británie, Španělska, Belgie a Francie. Certifikaci získala společnost pro výrobek K-KONTROL[®]. Pro rok 2016 má společnost cíl získat tuto certifikaci i pro svůj druhý významný výrobek I-OSBTM.

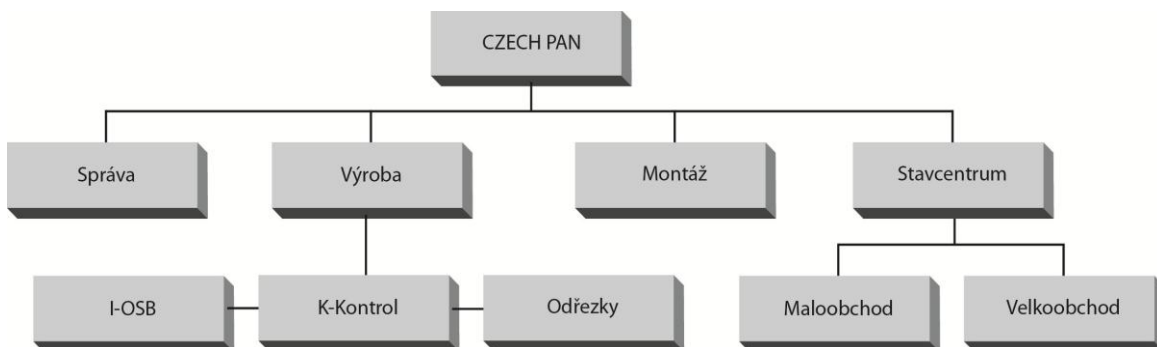
„Z českých sendvičových panelů K-KONTROL[®] byla v roce 2006 postavena i první česká polární stanice v Antarktidě. Právě tato stavba potvrdila nejen, že objekty ze systému K-KONTROL[®] vydrží jakkoli náročné podmínky, ale i to, jak jednoduché je jejich použití. Jeden standardní panel totiž unesou pouze dva muži. A stejné je to i v případě jednoho běžného nosníku I-OSBTM.“⁵⁹

4.2 Struktura a organizační řád společnosti

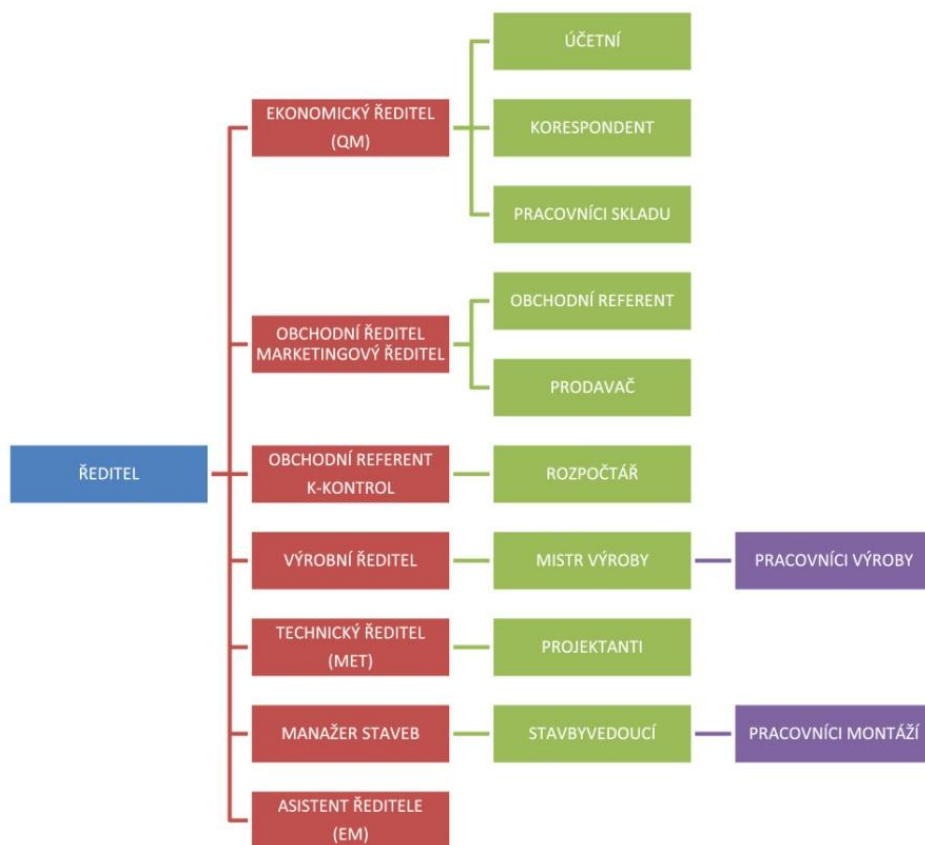
Mezi hlavní činnosti společnosti patří již zmíněná výroba stavebního systému a nosníků. Do výrobní činnosti podniku také spadá výroba dřevěných obalů. Tyto obaly (bedny) jsou prozatím vyráběny pouze na zakázku pro dvě varnsdorfské společnosti. Společnost se také zabývá montáží staveb ze systému K-KONTROL[®] a dále prodejem mnoha dřevěných materiálů a materiálů pro dřevostavby ve své vzorkové prodejně Stavcentrum.

⁵⁹ *Profil společnosti CZECH PAN s.r.o.* [online] Varnsdorf, 2016 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.czechpan.cz/cz/czech-pan-r/profil-spolecnosti/>

Obrázek 10 znázorňuje strukturu společnosti, z čehož vyplývá rozdělení podniku na vnitropodniková střediska. Na obrázku 11 je zobrazen organizační řád společnosti.



Obr. 10: Struktura vnitropodnikových středisek společnosti
Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti



Obr. 11: Organizační řád společnosti
Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

4.2.1 Vnitropodniková střediska společnosti

Obrázek 10 zobrazuje rozdělení společnosti na **jednotlivá vnitropodniková střediska**, které vychází z požadavku vedení společnosti. Střediska jsou vymezena tak, aby bylo možno sledovat jednotlivé činnosti podniku. Lze tak určit výkony těchto útvarů a také náklady vznikající při jejich činnostech a díky tomu sledovat efektivitu každého z nich.

Jediné středisko, které neprodukuje žádné výkony, je **Správa**. Do obrátu tohoto střediska jsou započítávány pouze tržby z nájmu za pronajaté kanceláře v administrativní budově společnosti, dále je správa zatížena pouze náklady. V nákladech tohoto střediska jsou především mzdy jednatelů a pracovníků ekonomického úseku, dále údržba administrativní budovy a s tím spojené energie, pojištění, náklady vynaložené na propagaci společnosti apod. Tyto fixní náklady společnosti jsou dále procentuálně rozpouštěny do nákladů ostatních středisek.

Středisko Výroba je rozděleno na tři další podstřediska, kdy každé z nich je hodnoceno samostatně. Jak již bylo zmíněno, hlavní činností společnosti je výroba stavebního systému a také dvou dalších výrobků. Výkony i náklady vztahující se k danému výrobku jsou evidovány a lze tedy hodnotit každý výrobek zvlášť. Výrobky K-KONTROL[®] a I-OSB[™] bývají vyráběny zakázkově, dle konkrétních požadavků investora a každá tato zakázka je evidována samostatně. Je opatřena interním číslem a jsou jí dle evidence přidělovány i ostatní nákladové položky. Rozsah těchto ostatních nákladů je rozdílný, jedná-li se pouze o prodej výrobků⁶⁰, nebo zda je dohodnuta i montáž domu. V tomto případě jsou výrobky převedeny na středisko montáž.

Středisko Montáže soustředí veškeré nákladové položky spotřebované v souvislosti s přímou výstavbou objektů ze systému K-KONTROL[®]. Pro středisko je tedy nákladem i meziskladový převod systému ze střediska Výroba. Náklady a obrát jsou sledovány

⁶⁰ Společnost prodává výrobky pouze subjektům, které jsou proškoleny k montáži. Tyto firmy vlastní certifikát společnosti a prodej je uskutečněn na základě smlouvy o spolupráci. Jedná se především o stavební společnosti po celé ČR a na Slovensku.

u každé zakázky zvlášť a společné náklady střediska jsou dále rozpočítávány na základě dosaženého obratu každé zakázky. Zakázkou je v tomto případě montáž konkrétního rodinného domu (převážně se jedná o výstavbu rodinných nebo rekreačních domů) a náklady jsou na základě podrobné klasifikace přidělovány patřičnému nákladovému objektu. Číselné označení zakázky je v tomto případě také číslo smlouvy o dílo.

Stavcentrum je název vzorkové prodejny společnosti, která nabízí malooběratelům i velkooběratelům širokou škálu stavebních materiálů a doplňků zejména pro dřevostavby.

4.3 Manažerské účetnictví společnosti

Pro zpracování **finančního účetnictví** využívá společnost služeb **externí účetní kanceláře**. Prvotní zpracování veškerých účených dokladů má na starosti asistent jednatele, který dále předává doklady pracovníkům účetní kanceláře, na které jsou také delegovány veškeré administrativní povinnosti vůči finančnímu úřadu, zdravotním pojišťovnám a správě sociálního zabezpečení.

Dříve než se společnost začala věnovat podrobnému členění nákladů a sledování hospodaření jednotlivých středisek, byla střediska hodnocena na základě výstupů finančního účetnictví. Veškeré podklady předávané účetní byly označeny podle toho, k jakému středisku náležely. Dokud byl vykazován zisk a finanční prostředky z běžné činnosti podniku postačily na úhradu všech nákladů, nebylo dle názoru vedení podniku potřebné aplikovat manažerské účetnictví. Ovšem po světové ekonomické krizi v roce 2008, která dolehla i na Českou republiku a obor stavebnictví obzvláště, bylo zapotřebí sledovat podrobně náklady podniku a sledovat a hodnotit výrobu každého výrobku zvlášť. V roce 2010 byly provedeny první kroky a předloženy návrhy na způsob vedení manažerského účetnictví. Řídícím pracovníkům se podařilo zavést konečnou formu vedení manažerského účetnictví až v průběhu roku 2012, kdy byly veškeré náklady správně přiřazeny odpovídajícím střediskům a také se dokázala určit zbytečnost některých činností. Následně došlo k eliminaci celkových nákladů podniku. Kroky vedoucí k této optimalizaci

byly podrobně sepsány v zápisu z porady ze dne 29. 6. 2013, který zároveň slouží jako vnitropodniková směrnice pro evidenci nákladů jednotlivých středisek.

Ve společnosti je používán **informační systém Cézar**⁶¹, který byl zprvu využit pouze pro potřeby střediska podnikové prodejny a k evidenci materiálových zásob a zboží. Právě využití tohoto softwaru bylo klíčovým bodem vzniku **manažerské evidence**. V současné době jsou v tomto programu evidovány veškeré účetní doklady spojené s nákupem materiálů a zboží, které jsou zde i skladově evidovány a také všechny ostatní náklady vyvolané činností podniku. Vedle záznamu nákladových položek jsou v programu přímo vystavovány faktury za prodej zboží, výrobků a poskytovaných služeb, které jsou také přiřazovány konkrétním střediskům.

Dále je využíván **podnikový informační systém společnosti CZECH PAN s.r.o.** (dále jen ISCP) a konečné hodnocení veškerých zakázek je převáděno do tabulek v Excelu. Systém ISCP byl navržen dle potřeb společnosti a jsou zde evidovány veškeré informace o zakázkách. V ISCP jsou evidovány všechny zakázky, tedy i zakázky, které nejsou z nějakého důvodu realizovány. Zároveň je v ISCP evidována kniha přijatých a odeslaných poštovních zásilek.

⁶¹ Informační systém Cézar je ekonomický systém/program, který je vhodný pro firmy zabývající se maloobchodem, velkoobchodem nebo samotnou výrobou. Program je složen z účetního a obchodního modulu. Účetní modul má řadu funkcí a možností k vedení přesné a precizní účetní agendy. Obchodní modul slouží k přehlednému vedení skladů a ke kvalitní, rychlé a bezproblémové realizaci obchodních případů.

Na obrázku 12 je znázorněn seznam zakázek, kdy po zobrazení konkrétní zakázky je rozbalena karta dané zakázky.

St	Č. zak.	Investor	Název	Datum	Dofakt.
?	11419	Klesa	Rodinný dům	7.4.2016	0.00
?	11416	Vlach Vladimír	Přístavba	4.4.2016	0.00
?	11414	Formánek Lukáš, Ing.	Garáž	4.4.2016	0.00
?	11412	Belžík Radek, Ing.	Garáž	1.4.2016	0.00
?	11409	ACCURATE s.r.o.	Rodinný dům	31.3.2016	0.00
?	11407	Formánková	Rodinný dům NOVA Line 97/...	30.3.2016	0.00
?	11405	P-STAV bora-suchar s.r.o.	Rodinný dům	24.3.2016	0.00
?	11403	Smit Aico	Living house	24.3.2016	0.00
?	11402	TRAMACO, s.r.o.	Vinotéka	23.3.2016	0.00
?	11399	PV MONT s.r.o.	Rodinný dům Fenix	23.3.2016	0.00
?	11396	Černý Vladimír, Ing.	Řezivo krov	18.3.2016	0.00
?	11395	Karaman Michal	Herna	18.3.2016	0.00
?	11394	Kubisz Marian	AC/SIP 0006 - First floor...	18.3.2016	0.00
?	11393	Čechová Dominika	Nástavba rodinného domu	18.3.2016	0.00
?	11392	Vybíral Martin	Přístavba provozovny k RD	17.3.2016	0.00
?	11390	Hrabák Václav	Panely K-KONTROL®	16.3.2016	0.00
?	11389	Fuchs Vladimír, Bc	Rotunda	16.3.2016	0.00
?	11385	Rak Milan	Rodinný dům	15.3.2016	0.00
?	11384	CZECH PAN s.r.o.	Rodinný dům Alnus	15.3.2016	0.00

Obr. 12: Seznam zakázek v ISCP

Zdroj: Informační systém společnosti CZECH PAN s.r.o.

Karta náhodně vybrané zakázky je zobrazena na obrázku 13. Vkládání informací o zakázce mohou provádět jen pověřené osoby, a to obchodní zástupci, projektant, rozpočtář a výrobní ředitel. Konkrétní zakázka má založenu kartu, kde jsou zřetelné informace o zákazníkovi, je přiložena veškerá korespondence se zákazníkem a zápisy z osobních jednání. Dále jsou specifikovány technické požadavky na výrobek a v případě povolení výroby, je zakázka označena, což je potřebná informace pro výrobního ředitele. Na kartě je také znázorněna aktuální fáze zakázky a tato evidence následně slouží jako podklad pro stanovení plánů výroby a střediska montáže. Samotné plánování je popsáno v kapitole 4.4.2 Plánování.

Zakázky Dokumenty Kontakty Personalistika **CZECH PAN**

Seznam Plán číslo zak. ok Přihlášen: Menšík Richard

11266 - YACHT VILLAGE s.r.o. 

Rekreační bungalov 1 - Vinné, Slovensko

Zadavatel:
YACHT VILLAGE, s. r. o.
 Mlynárska 19
 040 01 Košice
Mobil:
Telefon: +421 911 970 633
Email1: marketing@euro-lux.sk

Nezaučtované zálohy	-27 096.00
Cena zak.	378 551.00
Vyfakturováno	378 551.00
Dofakturovat	0.00
Dluz	0.00

Zpět na seznam zakázek Opravit zakázku

Záznamy

Datum	Výzva	Zapsal	Text
1.2.2016		Haufert Arnošt	Dobry den pane Kuboviči, Navazuji na náš dnešní t...
5.1.2016		Janeček Radek	Dnes vypracována a odeslána KS03, PO-01 a opravená...
14.12.2015		Janeček Radek	POVOLENO DO VÝROBY
7.12.2015		Janeček Radek	Dnes vypracována a odeslána e-mailem KS, ZF a PO.
7.12.2015		Janeček Radek	Dne 2.12.2015 e-mail: Dobry deň pán Moravec, po...
9.11.2015		Moravec Václav	Dobry den pane Petrovka, posílám nabídky na prv...

Obr. 13: Karta zakázky č. 11266

Zdroj: Informační systém společnosti CZECH PAN s.r.o.

V následujících kapitolách diplomové práce je podrobně popsána klasifikace nákladů, tvorba kalkulací a způsob vyhodnocování efektivity středisek a zakázek společnosti.

4.3.1 Klasifikace nákladů společnosti

Z důvodu různorodosti výroby a také ostatních činností podniku (prodej zboží, montáž rodinných domů) je potřeba veškeré náklady evidovat tak, aby bylo zřejmé jejich rozdělení na náklady variabilní a fixní. Dále je zapotřebí z evidence rozpoznat, k jakému středisku se daný náklad vztahuje.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.3, **společnost využívá k evidenci nákladů program Cézar**, který zároveň slouží jako program skladový. **Nákladové položky jsou rozčleněny do několika skupin.** Tyto skupiny jsou určeny na základě charakteru materiálů nebo v případě fixních nákladů dle různého užití. Nakupovaný materiál a zboží jsou evidovány v průměrných cenách, což znamená, že hodnota dané položky je automaticky přepočtena dle nově zadané hodnoty. Aby se předcházelo chybnému zavedení položky, nebo např.

ke zdvojenému zavedení jedné položky, je stanoveno, že tuto evidenci spravuje asistent jednatele nebo ekonom společnosti. Na základě vlastního uvážení společnost rozdělila nákladové položky do následujících skupin:

- Dřevo
- Deskoviny
- Podlahy
- Spojovací materiál
- Stavební kování
- K-Kontrol (konkrétní výrobky)
- I-nosníky (konkrétní výrobky)
- Obaly (konkrétní výrobky)
- Izolace
- Stavební chemie a těsnění
- Nátěrové hmoty
- Střešní krytiny
- Sádrokarton
- Fasádní zateplovací systémy
- Zdicí materiály
- Výplně stavebních otvorů
- Vzduchotechnika a topení
- Materiál a subdodávky pro montáže
- Nářadí a spotřeba materiálu
- Interní položky

Všechny skupiny kromě skupin konkrétní výrobky, materiál a subdodávky pro montáže, nářadí a spotřeba materiálu a interní položky jsou materiálové zásoby, které jsou využity k výrobě výrobků nebo jsou prodávány jako zboží. U všech těchto položek lze sledovat stav na skladě, což je velmi důležité pro plynulou výrobu. Je-li materiál použit pro samotnou výrobu, jsou v programu nastaveny normy výrobků, které automaticky odepíší potřebné množství daného materiálu. Tento postup je dále podrobně

popsán v podkapitole 4.3.2 Kalkulace výrobků. Všechny uvedené materiály také zároveň slouží jako sortiment zboží prodejny Stavcentrum. Z tohoto důvodu je velmi důležité hlídání stavu materiálu/zboží na skladě, aby nedocházelo k situaci, kdy výrobní činnost bude muset být pozastavena nebo naopak prodavač nebude moci poskytnout zboží uvedené v nabídce prodejny. Aby se předcházelo těmto situacím, je v programu nastavena funkce, která dovoluje určeným osobám (vedoucí výroby, prodavač, obchodní zástupci) zarezervovat si dostatek potřebných položek. U každé položky je také zároveň nastavena prodejní cena, pro případ prodeje materiálu. Jsou nastaveny ceníky A, B, C. Každý ceník má nadefinovanou určenou výši marže a volba ceníku závisí na objemu odebraného množství zboží, jedná-li se o stálého klienta apod.

Skupiny nákladů **materiál a subdodávky pro montáže, nářadí a spotřeba materiálu a interní položky** lze určit jako fixní náklady společnosti. A tyto náklady jsou dále alokovány na konkrétní střediska nebo přímo do zakázky.

Interní položky v sobě zahrnují veškeré náklady spojené s chodem podniku. Jedná se především o náklady na pohonné hmoty, servis vozů, pojištění, energie, kancelářské potřeby, marketing a propagace výrobků, právní služby, vedení účetnictví apod. **Skupina materiál a subdodávky pro montáže** je určena pouze středisku montáže a jsou zde účtovány položky za drobný materiál, který není ve skladové evidenci a je potřebný při montáži, a dále práce v podobě subdodávek od jiných firem (např. společnost CZECH PAN s.r.o. nepokládá střechy, a tak si najme pokrývače). Poslední skupina nákladů je opět určena pro běžnou spotřebu. V podniku, který se zabývá výrobou mnoha komponentů a také montáží dřevostaveb, je spotřeba drobného nářadí velmi vysoká, a proto je důležité vést evidenci i těchto nákupů, které jsou opět přiřazovány středisku, kterého se týkají.

Zbývající skupiny nákladů jsou konkrétní výrobky. Tyto tři skupiny K-KONTROL®, I-OSB™ a Obaly jsou v programu Cézár vedeny z důvodu jejich evidence a také proto, že je zde možnost nadefinování jejich kalkulací a všechny k tomu potřebné údaje jsou právě zde zavedeny.

4.3.2 Kalkulační systém společnosti

Kalkulace výrobků společnosti jsou zpracovávány pracovníky ekonomického úseku a výrobním ředitelem společnosti. Výrobní ředitel určil **technickohospodářské normy** každého výrobku, kde je vyčíslena spotřeba přímého materiálu na jednotku výrobku a dále pracnost výrobku, tedy hodnota přímých mezd výrobních pracovníků. Lze zde tedy určit hodnotu variabilních nákladů na jednotku. Z normy jsou převzaty údaje o potřebném materiálu a ty jsou nadefinovány v programu v tzv. složení výrobku. Dle zadaného složení dokáže již program automaticky generovat potřebný materiál, který se odepíše ze skladových zásob a zároveň vstupuje jako nákladová položka do ceny výrobku. Definice složení výrobku dále obsahuje údaj „práce“. Tato nákladová položka je odlišná pro každý výrobek a v programu jsou předdefinované položky práce K pro výrobky K-KONTROL®, práce I pro výrobky I-OSB™ a práce O, která se vztahuje k výrobkům Obaly. V této položce jsou na základě uvážení ekonoma společnosti zahrnuty všechny ostatní náklady, včetně přímých mezd a jiných fixních nákladů. Hodnota fixních nákladů je stanovena dle údajů z minulosti a jsou zde rozpuštěny všechny ostatní náklady podniku, a to dle procentuálního vyjádření. Níže uvedené schéma znázorňuje typový kalkulační vzorec společnosti a je zde uveden postup, jak jsou náklady generované do složení výrobku v programu Cézar.

Typový kalkulační vzorec společnosti CZECH PAN

přímý materiál
+ přímé mzdy
+ ostatní přímé náklady
= vlastní náklady výroby
+ správní režie
= úplné vlastní náklady výroby (cena výrobku)

Položka **přímý materiál** zahrnuje materiál potřebný k výrobě daného výrobku, tedy materiál zaznamenaný v technickohospodářské normě. Přímý materiál je odepsaný do výrobků v nákupních cenách na základě evidence v programu Cézar. Dalším přímým nákladem jsou **přímé mzdy** tj. mzdové náklady výrobních dělníků, kteří se přímo podílejí

na výrobě daného výrobku (v definici složení výrobku je tato informace v položce práce). Posledním přímým nákladem v typovém kalkulačním vzorci jsou **ostatní přímé náklady**. V této položce jsou zahrnuty mzdové náklady pracovníků, kteří se přímo nepodílejí na výrobě výrobků, ale jejich činnost spadá pod středisko Výroba, jedná se o vedoucího a mistra výroby. V této položce jsou také započteny ostatní náklady potřebné po výrobu, např. spotřeba nářadí, opravy strojů, odpisy strojů. Tyto náklady jsou evidovány v programu Cézár. Hodnota celkových ostatních přímých nákladů je v definici složení výrobků opět uvedena v položce práce.

Nepřímé náklady výrobku jsou v typovém kalkulačním vzorci započteny v položce **správní režie**. Jedná se především o náklady střediska Správa a hodnotu těchto nákladů lze opět zjistit z evidence v programu. Hodnota položky správní režie konkrétního výrobku je vyjádřena jako procentuální podíl nákladů střediska Správa a v definici složení výrobku je tato část nákladů obsažena v položce práce.

Úplné vlastní náklady výroby vypočteny z výše uvedených nákladových položek, jsou v programu označeny jako nákupní cena jednotky výrobku a tato hodnota je výchozí pro stanovení **ceny prodejn**.

K nákupní ceně je připočítávána marže dle nastaveného ceníku. Jak již bylo uvedeno v kapitole 4.3.1, jsou nadefinovány ceníky A, B, C a konkrétní marže je stanovena dle parametrů. Zda se jedná o stálého zákazníka a odebírané množství výrobku.

Tabulka 2 znázorňuje **složení výrobku K-KONTROL® na 1 m²**. Tímto způsobem jsou nadefinovány všechny výrobky. Výrobek I-OSBTM je nadefinován na 1 bm a výrobek obaly na 1 ks.

Tab. 2: Definice složení výrobku K-KONTROL®

ČÍSLO	NÁZEV KOMPONENTY	CENA Kč	MNOŽSTVÍ	JEDNOTKA
70057000.30	EPS 70S blok	760,6412	0,06	m ³
89901509.30	PURBOND HB S509	166,3188	0,4	kg
89902010.30	Tereaboritan sodný	51,3359	0,0001	kg
21000915.30	OSB 3 15mm 3000/1250	66,6108	1,5	m ²
00008601.30	EBS inkoust černý 110ml	1.326,5000	0,0001	ks
80010010.30	K-KONTROL PU pěna 870ml	109,1516	0,1	ks
00008631.30	Barva tiskařská	162,1773	0,0001	kg
81260004.30	Illbruck PU čistič 500ml	78,1099	0,01	ks
00008611.30	Barva colorovací	96,4693	0,001	l
21001015.30	OSB 3 15mm 5000/1250	85,7522	0,8	m ²
00000091.30	Práce K	316,0000	0,9	hod

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

Výrobky společnosti K-KONTROL® a nosníky I-OSB™ jsou komponenty pro stavbu domů a jsou vyráběny v rozličných rozměrech. Z tohoto důvodu jsou v programu nadefinovány pouze výrobní jednotky a po zadání patřičného rozměru výrobku se kalkulace automaticky přepočítá na celkovou spotřebu variabilních nákladů. Z důvodu atypizace výrobků jsou výrobky produkovány až v případě, je-li zakázka schválena a zaplacená zálohová faktura. Výrobek Obaly je definován na jeden kus. Jedná se o dřevěné bedny, ve kterých jsou přepravovány součásti strojů. Požadované rozměry na tyto přepravní obaly byly také různé, ale nebylo možné určit jinou jednotku než kus. Bylo tedy vytypováno několik velikostí, které jsou pevně určeny.

Kalkulace služeb společnosti, tedy montáž rodinných domů, jsou prováděny následujícím způsobem. Prvním krokem je setkání investora s podnikovým rozpočtářem, kde je předložen projekt domu, a jsou probrány všechny potřebné detaily. Společnost nabízí montáž hrubé stavby, uzavřené hrubé stavby (hrubá stavba + výplně otvorů + zastřešení), nebo stavby na klíč. Po této schůzce rozpočtář zpracovává samotnou kalkulaci, která je následně předložena investorovi. Jelikož je rodinný dům montován ze stavebního systému společnosti, jsou tyto materiály standardně oceněny podnikovými cenami, dle výše

uvedeného postupu. Ostatní materiály použité při montáži (spojovací materiály, dřevovláknité desky, stavební chemie apod.) jsou stálým zbožím podnikové prodejny a jsou do kalkulace zahrnuty na základě prodejních cen. Dále je potřeba do kalkulace zahrnout montážní práce. Rozsah těchto prací je rozdílný a závisí na konkrétních požadavcích investora. Samotná montáž z komponentů společnosti je prováděna vlastními montážními pracovníky. Ostatní práce jsou poptávány a prováděny subdodavatelsky. Nacenění všech prací (vlastní pracovníci i subdodávky) je určeno dle směrných cen společnosti ÚRS Praha (inženýrská a poradenská organizace, zabývající se oceňováním stavební produkce)⁶². ÚRS Praha aktualizuje tyto ceny dvakrát do roka a tato služba je zpoplatněna. Z důvodu poměru objemu zakázek společnosti za rok a nevelkých změn cen, bylo vedením společnosti rozhodnuto, aktualizovat ceny pouze jednou za dva roky. V současné době jsou používány ceny z roku 2014 a během roku 2016 bude zakoupen aktuální ceník montážních prací.

⁶² Cenová soustava ÚRS Praha je ucelený systém informací, metodických návodů a postupů pro stanovení ceny stavebního díla. Tento systém napomáhá investorům, projektantům i dodavatelům ve všech fázích výstavby. Slouží jako zdroj informací o cenách materiálů, výrobků a stavebních prací.

4.3.3 Systém hodnocení středisek a zakázek

Střediska a zakázky jsou hodnoceny dle údajů v programu Cézár. Tyto údaje jsou každý měsíc generovány a výsledná sumarizace je následně znázorněná v pomocných tabulkách v programu Excel. Hodnocení je zpracováváno asistentem jednatele a ekonomickým ředitelem. Na základě nařízení vedení společnosti je stanoveno, že předběžné hodnocení musí být zpracováno v prvním týdnu následujícího měsíce po hodnoceném měsíci. V předběžném hodnocení jsou zaúčtovány průměrné mzdy všech pracovníků a ty jsou následně aktualizovány na základě mzdových nákladů předložených z finančního účetnictví. Postupně jsou také doúčtovány všechny ostatní nákladové položky, které v momentě předkládání předběžného hodnocení nebyly zjištěny. Konečné hodnocení středisek a konkrétních zakázek je předkládáno vedení společnosti na pravidelné poradě, a to kolem 20. dne následujícího měsíce.

V programu jsou nastavena čísla zakázek, která korespondují s číselným označením v programu ISCP a samotná střediska mají také přiděleno zakázkové číslo (číselné označení střediska je neměnné). Samotné hodnocení funguje na principu přiřazování prodejů a nákladových položek dané zakázce a tyto údaje jsou automaticky generovány do hodnot obrát a hrubý zisk zakázky. Tento postup je vysvětlen v následujícím schématu.

Zakázka

Obrat – zde jsou evidovány prodeje dané akce. Jedná se o souhrn prodejních cen výrobků/zboží. Výdejky jsou také podkladem pro fakturaci nebo pokladní doklad. Samotné faktury/pokladní doklady jsou přímo zhotovovány v programu a dle evidence je také hlídána platební kázeň odběratelů. Ovšem hodnota položky obrat není závislá na vyhotoveném dokladu, v obratu jsou započteny i výdejky, které prozatím nejsou vyfakturovány.

- **Náklady I** – náklady nadefinovány ve složení výrobku

 - **Náklady II** - náklady, které nejsou součástí definice složení výrobku. Jsou to položky, které jsou následně přiřazovány buďto na vrub středisku či přímo do zakázky
-

Hrubý zisk – výnos zakázky, v případě střediska se jedná o zhodnocení aktivit střediska

Pro názornost je v tabulce 3 zobrazen výstup z programu Cézar. Tato sestava je generována každý měsíc a hodnoty jsou následně převáděny do excelovské tabulky, která je předkládána vedení. Poslední položka uvedená v tabulce – Expedice bez obchodní akce musí být vždy vykázána s nulovou hodnotou a slouží jako kontrola. Pokud by zde byly vykázány nějaké náklady či prodej, je nutné příslušné doklady opravit a správně přiřadit středisku či zakázce.

Tab. 3: Seznam zakázek z programu CEZAR 08/2015

KÓD	NÁZEV OBCHODNÍ AKCE	OBRAT BEZ DPH Kč	HRUBÝ ZISK Kč
00110	SPRÁVA	81868,75	-81434,42
00111	SPRÁVA - Rekonstrukce HAL	0,00	0,00
00112	SPRÁVA - Opravy Tesco	0,00	0,00
00221	VÝROBA K-KONTROL	0,00	-31894,37
00222	VÝROBA I-OSB	0,00	-4859,87
00223	VÝROBA BEDNY	90450,50	13012,65
00230	STAVCENTRUM	842250,26	118938,64
00240	ZAKÁZKY	0,00	-1759,14
00290	MONTÁŽE	440106,00	418089,90
00400	FVE	27708,00	27708,00
09717	Cervik	0,00	-128911,93
10316	Poddaný	0,00	-3233,42
10454	Masojídek	0,00	-7016,26
10774	Stevens P	72611,12	22945,48
10792	Kubičik	280102,52	74205,64
10794	RD Procházka	0,00	-29231,39
10910	Havax	0,00	-3030,00
10920	Balejová	0,00	-2067,15
10943	Režný	321177,66	105648,80
10948	Doleželová	0,00	-305114,82
10971	Horák	223768,72	63471,52
10985	Kejkrť	0,00	-30238,75
11005	Stevens L	493910,53	160432,26
11041	Bezoušková	54,50	537,80
11078	Naveta Vdf	55500	55500
11082	Gašparík	10450,50	6100,58
11145	Andrýsková	0,00	-35000
	•EXPEDICE BEZ OBCHODNÍ AKCE•	0,00	0,00

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

Z výše uvedené tabulky je zřejmé číslování zakázek dle seznamu v ISCP a také je zde vidět označení středisek společnosti:

- 00110 – Správa
- 00221 – Výroba K-KONTROL
- 00222 – Výroba I-OSB
- 00223 – Výroba BEDNY
- 00230 – Stavcentrum
- 00240 – Zakázky
- 00290 – Montáže

Středisko Zakázky není uvedeno v původní struktuře vnitropodnikových středisek. Jsou zde soustředěny prodeje výrobků a do nákladů střediska jsou přičítány náklady spojené s prodejem a také mzdy obchodních zástupců.

Tabulka 4 znázorňuje systém hodnocení středisek a zakázek. Jelikož jsou tabulky velmi rozsáhlé, bylo zvoleno pro ukázkou pouze středisko montáže a jemu příslušné zakázky, a to za měsíc srpen 2015. Do tabulky jsou postupně zapisovány údaje každý měsíc a celkové součty jsou v závěru sumarizovány za celý rok. Položka 00290 Montáže zahrnuje náklady střediska jako celku, jedná se o náklady za pohonné hmoty, servis vozů, marketing apod. Mzdové náklady pracovníků tohoto střediska jsou evidovány v položce mzdy. Hodnota celkových mezd a položky 00110 Správa (podíl) je odečtena z celkového hrubého zisku za daný měsíc a tím je získán zisk daného střediska. Stejným způsobem jsou hodnocena všechna ostatní střediska.

Tab. 4: Hodnocení střediska montáže 08/2015

Položka	Název	08/2015		Celkem 2015	
	Obrat z prodeje zboží Kč		0		12 633 515
	Zisk celkem Kč		-721 218		-362 590
	Mzdy Kč		-229 786		-3 400 306
	Ostatní náklady Kč				0
00110	Správa (podíl) Kč		41 909		-99 549
	Hrubý zisk (zakázky) Kč		-533 341		3 137 265
		Hr. Zisk Kč	Obrat Kč	Hr. Zisk Kč	Obrat Kč
00290	Montáže	-21 169	0	-595 067	11 473
10373	Auerswald			232 222	307 564
10684	Ptáček-přístavba			65 628	100 000
10878	Tesanka			39 929	140 575
10819	Mašek Martin			74 434	265 289
09793	Pšenčík			3 067	5 157
10664	Pokorný			1 404	27 093
10951	Bábel			14 010	23 476
10906	Šálková			-30 000	0
10708	Nástavba RD			78 288	205 484
10877	Dedek			139 333	348 074
10910	Havax	-3 030		237 223	698 023
10920	Balejová	-1 895		243 944	527 665
10776	Kubínek			-2 091	0
09717	Červík	-128 912		518 487	2 375 130
09756	Hrbáč			12 845	95 764
10454	Masojídek	-7 016		332 499	732 253
10316	Poddaný	-3 233		229 115	674 425
10877	Dedek			-1 702	0
10985	Kejkr	-32 004		431 436	1 140 496
09748	Pasiv B Castanea			-686	0
09817	Pasiv A Cydonia			-686	0
10794	Procházka	-29 231		317 029	1 365 309
10948	Doleželová	-306 850		333 681	2 011 740
11041	Bezoušková			113 873	441 256
05235	Holzbach			-51 529	0
11032	Ing. Martin Václavů			-8 627	0
11072	Hložek			304 286	874 234
11194	Labzín			-4 719	0
11093	Valenta			123 234	249 035
04184	Říha			-22 711	0
10979	Najman			-4 848	0
11284	Atelier ZUŠ			13 965	14 000

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

4.4 Nákladový controlling ve společnosti

Ve společnosti CZECH PAN s.r.o. není v současné době přímo vymezena činnost nákladového controllingu. Ekonomický úsek ovšem provádí činnosti, které s controllingem přímo souvisí. V podniku jsou podrobně členěny a alokovány náklady, jsou určeny kalkulace a také hodnocena vnitropodniková střediska. Všechny tyto aktivity jsou v současné době v kompetenci ekonoma společnosti a asistenta jednatele. V této kapitole je proveden návrh začlenění pozice controllera do organizační struktury podniku a výčet zpracovávaných činností. Dále je popsán systém současného plánování, který je doplněn o vlastní doporučení autorky.

4.4.1 Začlenění controllingu do organizační struktury podniku

Jak již bylo uvedeno, v současné době není v podniku zavedeno controllingové oddělení a ani nejsou vymezeny činnosti controllera. Vhodným začleněním controllingového oddělení je štábní pozice, kdy je controller podřízen přímo vedení společnosti. Nedochozí tak k časovým prodlevám v případě okamžité nutnosti řešit vzniklé problémy a pracovníci controllingu jsou v neustálém kontaktu s jednateli. Dále je uvedena analýza činností controllingového oddělení, která je v souladu s aktivitami nákladového controllingu a také koresponduje s potřebami společnosti. Následně jsou také vymezeny kvalifikační požadavky na controllera.

Pracovní náplň controllera by měla korespondovat s dosavadním systémem manažerského účetnictví. Controller by měl sestavovat měsíční hodnocení vnitropodnikových středisek a dbát na jejich včasné předkládání vedení společnosti. V tomto hodnocení jsou zahrnuty všechny vzniklé náklady a také tržby za dané období, které jsou alokovány patřičným střediskům. Údaje získané z hodnocení by měl být controller schopen analyzovat a v případě vzniklých odchylek vypracovat analýzu, kde budou identifikovány a vysvětleny tyto odchylky. Controller by měl dále učinit opatření, která by zabránila vzniku těmto odchylkám v příštích obdobích. Nedílnou součástí činnosti controllera by mělo být sestavování kalkulací výrobků společnosti. Tuto problematiku by měl controller

řešit s vedoucím výroby. Na základě důsledné evidence nákladů v programu by měli tito pracovníci stanovené kalkulace kontrolovat a v případě velkého vychýlení řešit, zda není potřeba zadané složení výrobku v programu změnit, dle aktuálního vývoje cen nákladů. Jelikož celá problematika controllingu je propojena s plánováním a kontrolou dostání těchto plánů, mělo by toto, být také jednou z hlavních náplní controllera společnosti. Současný systém plánování zakázek a nákladů je popsán v následující kapitole, kde jsou uvedena i doporučení pro zkvalitnění této činnosti.

Pracovník controllingového oddělení musí také splňovat určité kvalifikační požadavky, a to především vysokoškolské vzdělání ekonomického směru, praxe v oblasti controllingu nebo manažerského účetnictví a dále schopnost analytického myšlení a samotného rozhodování.

Vzhledem k velikosti společnosti (počet 35 zaměstnanců k 31. 12. 2015) a obsahovému vymezení zpracovávaných dat není potřeba zavést nové pracovní místo pouze pro činnost controllera. Nové pracovní místo s sebou také nese mzdové náklady a v podniku je potřeba řešit nákladovou optimalizaci. Současné aktivity manažerského účetnictví zpracovává ekonom a asistent jednatele, kteří také splňují kvalifikační požadavky controllera. Tito pracovníci jsou přímo podřízeni vedení společnosti a jsou seznámeni s veškerými finančními aktivitami. Jelikož ekonom společnosti musí také analyzovat informace finančního účetnictví, zpracovávat finanční ukazatele podniku a rozsáhlé reporty pro bankovní ústavy, doporučila bych jmenovat do pozice controllera současného asistenta jednatele. V případě velkého zvýšení zakázek společnosti a rozšíření výroby, by controllingové oddělení mělo mít dva pracovníky. V tomto případě by současný controller měl být vedoucím controllingového oddělení a měla by být začleněna nová pracovní pozice zástupce či asistent controllera.

4.4.2 Plánování

Podnikové plánování je plně v kompetenci ekonoma. Krátkodobé plánování konzultuje ekonom společnosti s vedoucími pracovníky vnitropodnikových středisek a dlouhodobé plány jsou řešeny společně s jednatelem.

Ekonom společnosti vytvořil excelovskou tabulku, kde by měly být neustále aktualizovány všechny zakázky. Tato tabulka je vždy stanovena na začátku roku a vedoucí pracovníci by měli být schopni předběžně doplnit údaje na celé účetní období. Jelikož se firma zabývá výrobou stavebního systému, nejedná se o nárazovou výrobu. Plán je rozdělen dle jednotlivých středisek a je důležitým podkladem nejen pro ekonoma, ale také pro vedoucího výroby. Ten na základě plánu zakázek musí dále určit harmonogram prací výrobních pracovníků, který musí být stanoven tak, aby výroba byla plynulá a také aby nedocházelo k prostojům pracovníků. Dojde-li ke změně nějaké zakázky – zrušení nebo posunutí termínu realizace, měli by pracovníci vždy aktualizovat plánovou tabulku. Ekonom dále stanovil pravidelné týdenní porady, kde jsou jednotlivé zakázky řešeny individuálně a jsou diskutovány i případné problémy, které se vyskytly. Na této poradě jsou také řešeny veškeré záležitosti důležité pro chod společnosti a jsou stanoveny úkoly pro jednotlivé pracovníky, kdy je také určen termín splnění daného úkolu.

I přestože je systém plánování stanoven a dle daných podmínek by měl být dostačujícím pro ekonoma a vedení společnosti, nastávají situace, kdy je plán odlišný od skutečnosti. Tento nesoulad má pak následky v podobě, nevytíženosti výrobních pracovníků nebo naopak nedostačující výrobní kapacity. Ekonom v těchto případech také musí řešit otázku finanční, kdy jsou na základě plánu stanoveny tržby, které nejsou zrealizovány. Tyto situace nastávají převážně z důvodu nekázně vedoucích pracovníků, kteří včas neaktualizují požadovanou plánovou tabulku. Dále je v podniku hrubým nedostatkem nízká úroveň vzájemné komunikace mezi pracovníky. Pracovníci nejsou plně seznámeni se systémem hodnocení středisek a bohužel neprobíhá žádná interní spolupráce mezi nimi a naopak se každý soustředí jen na své jednotlivé výsledky.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že dosavadní systém plánování není dostačujícím pro efektivní řízení společnosti. Z toho důvodu by vedení podniku doporučila následující

opatření. První krok pro zkvalitnění řízení společnosti, je uveden v předešlé kapitole, a to vymezení nové pracovní pozice – controllera. Všichni zaměstnanci společnosti by měli být s činností controllera seznámeni. Controller musí mít přesně vymezeny kompetence a vedoucí pracovníci musí tyto kompetence akceptovat a měl by být kladen důraz na vzájemnou komunikaci mezi těmito pracovníky.

Dle vnitropodnikové směrnice by měla být stanovena přesná formulace plánu tržeb, kde bude také uvedeno, že vedoucí pracovníci musí tento plán, v případě změny, aktualizovat. Jelikož se společnost v současné době nachází v druhotné platební neschopnosti, kdy neplní své závazky řádně a včas, je potřeba plánovat nejen příjmy, ale také výdaje společnosti. Plán výdajů by měl být především stěžejním pro středisko montáže. Náklady na montážní práce v podobě subdodávek bývají velmi vysoké a je důležité mít tyto výdaje naplánované. V tomto případě bych doporučila opatření, na základě kterého budou zaměstnanci povinni neustále aktualizovat i tento plán nákladů. V programu Cézar je k tomuto přizpůsoben modul objednávky přijaté. V tomto modulu je možné evidovat všechny objednané služby / materiál. Opatření pro vytváření plánu výdajů by mělo být opět stanoveno na základě vnitropodnikové směrnice.

I přestože jsou v podniku stanoveny pravidelné porady, kde jsou řešeny všechny aktuální záležitosti týkající se činnosti společnosti, vzniká zde problém v neplnění nařízených úkolů a opatřeních. Z každé porady by měl být vytvořen podrobný zápis, který bude rozesílán všem zúčastněným zaměstnancům. V tomto reportu budou vymezeny stanovené úkoly a určen termín splnění požadavku.

Jedním z problémů se kterým se podnik potýká, je i firemní komunikace mezi vedoucími pracovníky. Pracovníci by měli být řádně seznámeni se systémem nákladového controllingu. Pracovníci musí být schopni spolu řádně komunikovat a zvýšit spolupráci mezi jednotlivými středisky.

Jelikož se společnost také potýká s platební neschopností svých odběratelů, doporučila bych dále opatření, na základě kterého, by zakázka nemohla být povolena do výroby, pokud nebude zaplacená stanovená výše zálohy. Pro tento případ je opět možné využít modulu v programu Cézar, a to objednávky vydané.

4.4.3 Výpočet krycího příspěvku

Pro zavedení tohoto nástroje nákladového controllingu musí být ve společnosti náklady rozděleny na fixní a variabilní. Krycí příspěvek podniku je následně stanoven jako rozdíl tržeb a variabilních nákladů. Tento rozdíl je určen na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na základě dosavadního členění a sledování nákladových položek, lze určit variabilní a fixní náklady společnosti.

V programu jsou nadefinována složení výrobků a dle této definice lze jednoduše určit variabilní náklady. Aktuálně jsou ve složení výrobku zahrnuty také položky práce, jejichž hodnota je pevně stanovena ekonomem společnosti. Tato položka v sobě zahrnuje náklady na mzdy výrobních pracovníků a stanovený procentuální podíl fixních a variabilních nákladů podniku. Tento postup je pro výpočet krycího příspěvku nesprávný. Pro správné určení variabilních nákladů musí být nejprve odečtena hodnota položky práce. Následně musí být stanovena výše přímých mezd výrobních pracovníků. Výrobky jsou nadefinované na konkrétní měrné jednotky. Jelikož jsou stanoveny technickohospodářské normy každého výrobku, lze určit výši těchto nákladů na konkrétní vyrobenou jednotku. V programu by tedy měla být pozměněna definice výrobků, kde by byla položka práce nahrazena položkou mzdové náklady výrobních pracovníků. Na základě těchto údajů by již bylo možné vypočítat výši krycího příspěvku každého výrobku.

Návrh schématu pro výpočet krycího příspěvku výrobku K-KONTROL®:

$$\begin{aligned} & \text{Tržby výrobku K-KONTROL}^{\text{®}} \\ & - \text{variabilní náklady výrobku K-KONTROL}^{\text{®}} \\ & = \text{příspěvek na úhradu výrobku K-KONTROL}^{\text{®}} \end{aligned}$$

Pro názornost aplikace tohoto návrhu jsou v tabulce 5 vypočteny krycí příspěvky výrobků společnosti za rok 2015, tato hodnota je označena jako položka Marže I. V druhém sloupci v tabulce jsou uvedeny hodnoty, které byly vygenerovány z programu Cézar. Tyto hodnoty jsou určeny na základě nadefinovaného složení výrobku, který obsahuje položku práce. Abych docílila hodnoty Marže I, odečetla jsem od celkových tržeb každého výrobku položku práce (součet za celý rok 2015), která je pevně stanovena a zahrnuje mzdové

náklady výrobních pracovníků i ostatní fixní náklady. Následně jsem přičetla jen přímé mzdové náklady. Na první pohled jsou zde patrné velké rozdíly. Tyto odchylky vznikly z důvodu nadefinované položky práce.

Tab. 5: Porovnání krycího příspěvku a hrubého zisku za rok 2015

	Marže I v Kč za rok 2015	Hrubý zisk Cézar v Kč za rok 2015
K-Kontrol	4 717 827,00	2 246 390,00
I-OSB	1 296 109,00	684 839,00
Bedny	864 621,00	1 160 885,00

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

Ve společnosti jsou vyráběny tři různé výrobky, a proto by dále mělo být postupováno dle metody dvoustupňového výpočtu krycího příspěvku. Zde je důležité rozdělit fixní náklady na speciální a všeobecné. Speciální fixní náklady musí být vymezeny pro konkrétní skupinu výrobků. Vzhledem k přiřazování všech nákladů ke konkrétnímu středisku, lze určit speciální fixní náklady jednoduše. Všeobecné fixní náklady by v tomto případě byly všechny náklady střediska Správa.

Návrh schématu pro dvoustupňový výpočet krycího příspěvku výrobku K-KONTROL[®]:

$$\begin{aligned}
 & \text{Tržby výrobku K-KONTROL^{®®®} I} \\
 & \text{- fixní náklady speciální výrobku K-KONTROL^{®®} II} \\
 & \text{- fixní náklady všeobecné} \\
 & \text{Zisk podniku}
 \end{aligned}$$

Tabulka 6 znázorňuje výpočet dvoustupňového krycího příspěvku výrobků společnosti. První sloupec tabulky Marže I obsahuje údaje zjištěné v předešlém výpočtu. Od této hodnoty jsou odečteny speciální fixní náklady, které jsou určeny pro každou výrobovou skupinu. Tyto náklady jsem zjistila na základě hodnocení středisek společnosti. Jsou zde

tedy zahrnuty fixní náklady, které se týkají dané skupiny výrobků. Rozdíl těchto dvou hodnot určuje výši Marže II. Dále jsou odečteny všeobecné fixní náklady. Výši těchto nákladů jsem určila dle hodnoty nákladů střediska Správa za rok 2015. Náklady jsem rozpočetla dle procentuálního podílu tržeb jednotlivých výrobků k celkovým tržbám za prodané výrobky. Všeobecné fixní náklady jsou odečteny od hodnoty položky Marže II a výsledek určuje zisk daného výrobku. V posledním sloupci je opět uveden Hrubý zisk. Odchytky zjištěné na základě aplikace výpočtu dvoustupňového krycího příspěvku jsou zřejmé. Rozdílné hodnoty jsou zjištěny u všech výrobních skupin společnosti. Nejvýznamnější pochybení v dosavadní kalkulaci je u výrobku I-OSB, jehož prodej je vyhodnocen jako ztrátový. Stanovená kalkulace výrobku Obaly je také špatně propočtena. I přestože u výrobku K-KONTROL vznikl také rozdíl, lze říci, že kalkulace tohoto výrobku je stanovena nejbližší technice výpočtu krycího příspěvku. Na základě hodnot vypočtených v tabulce 6 je zřejmé, že s dosavadními informacemi nelze kvalitně hodnotit efektivitu výrobní činnosti společnosti

Tab. 6: Porovnání dvoustupňového krycího příspěvku a hrubého zisku za rok 2015

	Marže I v Kč za rok 2015	Speciální FC v Kč za rok 2015	Marže II v Kč za rok 2015	Všeobecné FC v Kč za rok 2015	ZISK	Hrubý zisk Cézar v Kč za rok 2015
K-Kontrol	4 717 827,00	1 070 880,00	3 646 947,00	958 099,00	2 688 848,00	2 246 390,00
Nosníky	1 296 109,00	991 528,00	304 580,00	631 937,00	-327 357,00	684 839,00
Obaly	864 621,00	202 711,00	661 909,00	448 471,00	213 437,00	1 160 885,00

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s interními materiály společnosti

Vedení společnosti bych doporučila aplikaci této metody nákladového controllingu. Dle údajů získaných z roku 2015 lze předefinovat složení výrobků v programu Cézar. Tyto údaje by měly být controllerem společnosti pravidelně sledovány, hodnoceny a v případě vzniklých odchylek odhaleny příčiny.

Náklady střediska Montáže nejsou v tomto výpočtu zahrnuty. V tomto případě jsou výrobky společnosti prodávány jako služba, v podobě montáže rodinného domu. Ceny této služby jsou stanoveny dle směrných cen ÚRS Praha a tento rozpočet pokrývá všechny ostatní náklady vzniklé středisku.

4.4.4 Zhodnocení aktuální situace ve společnosti

Za největší nedostatek ve zkoumaném podniku shledávám současný kalkulační systém. Ve společnosti jsou podrobně analyzovány všechny náklady a toho by mělo být patřičně využito. V podniku lze zavést metodu výpočtu krycího příspěvku, protože náklady jsou členěny na náklady variabilní a fixní. Díky vysokému členění a kontrolování nákladů by bylo pro podnik výhodnější zavést kalkulaci dle neúplných nákladů (metoda krycího příspěvku). V první řadě tuto metodu doporučuji k porovnání s kalkulací s plnými náklady, která je ve společnosti nyní využívána. Věřím, že po jejich porovnání dojde k lepšímu stanovení efektivnosti jednotlivých výrobků a rozhodnutí, které výrobky je výhodnější podporovat v jejich dalším prodeji a které případně vyloučit z portfolia vyráběných výrobků.

Současný systém hodnocení středisek s sebou také nese mnoho nedostatků, které by měly být do budoucna odstraněny. Při analýze podkladů pro tuto diplomovou práci jsem zaznamenala, že hrubým nedostatkem je skutečnost, že některé náklady jsou přičítány středisku duplicitně. Jedná se především o mzdové náklady výrobních a montážních pracovníků. Mzdy výrobních pracovníků jsou automaticky obsaženy v současné položce práce, ale zároveň jsou při měsíčních analýzách připočteny do hodnocení jednotlivých středisek výrobků. Stejná situace nastává i při hodnocení střediska Montáže. Mzdy těchto pracovníků jsou již zakalkulovány do celkové ceny zakázky a v hodnocení střediska jsou také přičteny k nákladům střediska.

Společnosti bych doporučila zavést aplikaci nástrojů nákladového controllingu, a to především techniku výpočtu dvoustupňového krycího příspěvku. K dvoustupňovému krycímu příspěvku se přikláním jednak z důvodu detailnějšího členění fixních nákladů a taktéž z důvodu odlišných výrobních postupů (výrobky nejsou vyráběny za použití stejných výrobních strojů, ale každý výrobek má své vlastní výrobní zařízení a z toho plynoucí jiné fixní náklady)

Dále společnosti doporučuji začlenění controllera do organizační struktury společnosti a jeho následné zapojení do činnosti podniku. V rámci controllingových činností bych

vedení společnosti také doporučila rozšíření dosavadních plánových aktivit s následnou kontrolou a hodnocením, zda nedochází k odchýlkám od plánu zakázek a nákladů.

5. Závěr

Nákladový controlling je v současné době důležitým nástrojem vedení společnosti pro optimalizaci nákladů a efektivní řízení podniku. Zvláště u podniků zabývajících se výrobou je nezbytné se této problematice věnovat. Controlling je nový nástroj řízení a má řídicí pracovníky společnosti podporovat při jejich rozhodování

V úvodních částech práce jsou shrnuty teoretické informace týkající se dané problematiky. Je zde uvedena definice controllingu a jeho propojení s řízením podniku, začlenění controllingu v podniku. Dále jsou definovány pojmy strategický a operativní controlling a jejich nástroje. V poslední kapitole teoretické části je charakterizován nákladový controlling. Převážná část této práce je věnována nákladům, jejich členění, dále kalkulačním technikám a v neposlední řadě jsou popsány nástroje nákladového controllingu.

V praktické části je představena společnost CZECH PAN s.r.o., je charakterizován předmět podnikání společnosti, výrokové portfolio, organizační struktura a rozdělení podniku na vnitropodniková střediska. Dále je v práci podrobně definován současný systém manažerského účetnictví a s tím spojené činnosti. Především jsou charakterizovány náklady podniku a jejich členění na variabilní a fixní složku. V následujících kapitolách praktické části práce je uveden systém hodnocení vnitropodnikových středisek a výpočet kalkulací výrobků a služeb společnosti.

Cílem diplomové práce byla aplikace nástrojů nákladového controllingu a sledování a hodnocení současného systému manažerského účetnictví ve zvoleném podniku.

Ve společnosti je v současné době zaveden systém manažerského účetnictví, ale jeho výsledky nejsou dostatečně vyhodnocovány a využívány pro další řízení nákladů. Proto navrhuji začlenit do aktuálně aplikovaného systému manažerského účetnictví dva další prvky - controlling a plánování nákladů. Věřím, že tyto dva nové prvky společně s navrženým dvoustupňovým krycím příspěvkem přispějí ke kvalitnějšímu řízení společnosti, jak v oblasti řízení nákladů, tak v oblasti řízení jednotlivých výrokových řad.

Vhodná aplikace manažerského účetnictví a zejména efektivní využívání získaných dat povede společnost k vyšší ziskovosti.

Seznam použité literatury

DOLEŽAL, Jan, Bohuslav FIREŠ a Marie MÍKOVÁ. *Finanční účetnictví*. Praha: Grada, 1992. ISBN 80-85623-10-2.

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: ASPI publishing, 2000. ISBN 80-85963-86-8.

FRIEBERG, František. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4.

HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu*. 1. české vyd. 5. přeprac. německé vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2.

HORVÁTH, Péter. WHAT IS "GERMAN CONTROLLING"?. *Thomson Reuters (Tax & Accounting)* [online]. 2009, 23(2): 16-19 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/209696676/fulltextPDF/66F429E4CE194416PQ/1?accountid=17116>

HRADECKÝ, Mojmir a Bohumil, KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Praha: PROSPEKTRUM, 1995. ISBN 80-7175-025-5.

KONEČNÝ, Miloš a Mária REŽŇÁKOVÁ. *Controlling*. Brno: PC-DIR, 1997. ISBN 80-214-0971-1.

KUTÁČ, Josef a Kamila JANOVSÁ. *Podnikový controlling* [online]. Varnsdorf: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2012. [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/1057778-Podnikovy-controlling.html>

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.

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

OGEROVÁ, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishnig, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

RYNEŠ, Petr. *Podvočné účetnictví a účetní závěrka*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN. 978-80-7263-714-0.

ŘEZÁČ, Jaromír. *Moderní management: Manažer 21. století*. Brno: Computer Press, 2009. ISBN 978-80-251-1959-4.

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0456-0.

SYNEK, Miloslav et al. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2000. ISBN 80-247-9069-6.

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

VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. upr. vyd. Praha: Profess consulting, 1998. ISBN 80-85235-54-4.

Profil společnosti CZECH PAN s.r.o. [online] Varnsdorf, 2016 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.czechpan.cz/cz/czech-pan-r/profil-spolecnosti/>