



Nákladový controlling jako nástroj řízení ve vybraném podniku

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika - Podnikové finanční systémy
Autor práce: **Bc. Veronika Bukovinská**
Vedoucí práce: PhDr. Ing. Helena Jáčová, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika Bukovinská**
Osobní číslo: **E15000474**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika - Podnikové finanční systémy**
Název tématu: **Nákladový controlling jako nástroj řízení ve vybraném podniku**
Zadávající 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. Vymezení pojmu controlling, jeho význam a postavení v řízení podniku
2. Funkce a nástroje controllingu
3. Charakteristika vybraného podniku
4. Nástroje nákladového controllingu využívané ve vybrané společnosti
5. Rozbor plánovaného rozpočtu
6. Stanovení, rozbor a interpretace vzniklých odchylek od plánu
7. Vlastní návrhy a doporučení nápravných opatření

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

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

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: Koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.
POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
REICHMANN, T., et al. Controlling mit Kennzahlen: die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten. 8. auf. München: Vahlen, 2011. ISBN 978-3-8006-3800-0.
Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce: **PhDr. Ing. Helena Jáčová, Ph.D.**

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce: **Ing. Petr Knápek**


Ronal CR, Controlling Manager

Datum zadání diplomové práce: **31. října 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. května 2018**



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2016

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:

Podpis:

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá nákladovým controllingem, jako nástrojem koordinace systému řízení východočeského podniku Ronal CR s.r.o. pomocí nákladových odchylek. Práce obsahuje teoretický popis controllingu, jeho cílů, úloh a funkcí. Zároveň se zaměřuje na začlenění controllingu do organizační struktury a popisuje vybrané metody strategického a operativního controllingu. Dále se zabývá stručnou charakteristikou nákladového controllingu a jeho procesem fungování pomocí rozpočetnictví, nákladových odchylek a reportingu. V praktické části analyzuje systém sestavování rozpočtů vybraného podnikatelského subjektu, které jsou využívány k výpočtům nákladových odchylek. Mimo jiné práce interpretuje a analyzuje vzniklé odchylky z hlediska jejich příčin vzniku a odpovědnosti a zahrnuje doporučená opatření pro zlepšení nákladových položek. Cílem práce je interpretovat, analyzovat a vyhodnotit soudobý stav nákladového controllingu vybrané společnosti a na základě výsledků zhodnotit jeho controllingové aktivity s ohledem na výkonnost a dlouhodobou existenci podniku.

Klíčová slova

Controlling, nákladový controlling, rozpočetnictví, reporting, nákladové odchylky, náklady.

Annotation

This diploma thesis is aimed at cost controlling as a tool of coordination of the management system of the east bohemian company Ronal CR s.r.o using cost deviations. It contains a theoretical description of controlling, its targets, tasks and functions. It also focuses on the integration of controlling into the organizational structure and describes selected methods of strategic and operational controlling. It contains a brief characteristic of the cost controlling and its operational process using budgeting, cost deviations and reporting. The practical part is focused on the budgeting system of selected business subject which is used to calculate the cost deviations. Among all this part also interprets and analyzes occurred deviations in terms of its cause of origin and responsibility and it contains recommended measures to improve cost results. The aim of this thesis is a interpretation, analysis and evaluation of current state of cost controlling of the selected company and based on the results to evaluate its controlling activities with regards to efficiency and long-term existence of the company.

Key words

Controlling, cost controlling, budgeting, reporting, cost deviations, costs.

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat PhDr. Ing. Heleně Jáčové, Ph.D. za odbornou pomoc, užitečné rady a vedení při tvorbě této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat controllerovi společnosti Ronal CR s.r.o. Ing. Petru Knápkovi za jeho trpělivost a za to, že ochotně zodpověděl všechny mé dotazy a poskytl mi veškeré potřebné interní informace o controllingovém oddělení. Mimo jiné bych chtěla poděkovat i celé své rodině za obrovskou podporu a pomoc po celou dobu mého studia na Ekonomické fakultě Technické univerzity v Liberci.

Děkuji!

Obsah

Seznam ilustrací.....	11
Seznam tabulek.....	13
Seznam zkratk.....	14
Úvod.....	15
1 Controlling jako nástroj řízení podniku.....	18
1.1 Vymezení pojmu controlling a controller.....	18
1.2 Organizační začlenění controllingu.....	21
1.2.1 Zařazení controllingu do podnikové hierarchie.....	22
1.3 Cíle controllingu.....	25
1.4 Funkce a úlohy controllingu.....	27
1.5 Strategický a operativní controlling.....	30
1.5.1 Metody a nástroje strategického controllingu.....	31
1.5.2 Metody a nástroje operativního controllingu.....	37
2 Nákladový controlling.....	43
2.1 Náklady a jejich klasifikace.....	44
2.1.1 Základní kritéria ekonomického řízení nákladů podniku.....	45
2.1.2 Členění nákladů.....	47
2.2 Rozpočetnictví.....	54
2.2.1 Základní funkce rozpočtu.....	56
2.2.2 Forma a proces sestavování rozpočtů.....	57
2.2.3 Hlavní podnikový rozpočet.....	59
2.2.4 Rozpočet režijních nákladů středisek.....	62
2.3 Nákladové odchylky.....	64
2.3.1 Odchylky jednicových nákladů.....	65
2.3.2 Odchylky režijních nákladů.....	69

2.4 Reporting	70
3 Představení podniku Ronal CR s.r.o.	73
3.1 Ronal AG Švýcarsko	73
3.2 Ronal CR s. r. o.	74
3.2.1 Základní informace o společnosti.....	75
3.2.2 Bod zvratu	78
3.2.3 Organizační struktura podniku	79
3.3 Oddělení controllingu.....	80
3.3.1 Využívané nástroje nákladového controllingu	81
4 Systém sestavování a analýza plánovaného rozpočtu	85
4.1 Hlavní podnikový rozpočet	85
4.1.1 Analýza roční rozpočtové výsledovky	88
4.1.2 Měsíční rozpočty	91
5 Rozbor a interpretace odchylek rozpočtové výsledovky	92
5.1 Analýza a interpretace odchylek roční rozpočtové výsledovky	92
5.2 Analýza a interpretace měsíčních odchylek	96
5.3 Nákladové poměrové ukazatele.....	99
5.3.1 Náklady na základní surovinu na jeden kus výrobku.....	103
5.3.2 Celkové personální náklady na jeden kus výrobku	105
5.3.3 Celkové náklady na energii na jeden kus výrobku.....	107
5.3.4 Celkové náklady na údržbu na jeden kus výrobku.....	108
5.3.5 Čisté tržby na jednoho zaměstnance.....	110
5.3.6 Celkové mzdové náklady na jednoho zaměstnance	112
5.3.7 Počet vyrobených kol na jednoho zaměstnance	113
5.4 Metoda 5N	115
5.4.1 Náklady na ostatní výrobní materiál.....	116

5.4.2 Celkové personální náklady	119
5.4.3 Celkové náklady na energie.....	121
5.4.4 Celkové náklady na opravy a udržování.....	122
5.4.5 Celkové ostatní správní náklady.....	124
6 Návrhy nápravných opatření	127
6.1 Výrobní portfolio.....	127
6.2 Oblast oprav a udržování.....	128
6.3 Energie.....	130
6.4 Další oblasti zlepšení.....	132
Závěr	134
Seznam použité literatury	138
Seznam příloh	141

Seznam ilustrací

Obrázek 1: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera.....	20
Obrázek 2: Controlling jako štábní útvar	23
Obrázek 3: Controlling jako liniový útvar.....	25
Obrázek 4: Model rovnováhy podnikových cílů	27
Obrázek 5: Portfoliová BCG matice.....	36
Obrázek 6: Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce.....	41
Obrázek 7: Průběh celkových variabilních nákladů	51
Obrázek 8: Průběh průměrných variabilních nákladů	51
Obrázek 9: Průběh celkových fixních nákladů.....	52
Obrázek 10: Vývoj jednotkových fixních nákladů.....	53
Obrázek 11: Křivka fixních nákladů po zahrnutí skokových fixních nákladů	53
Obrázek 12: Znázornění cenové a množstevní odchylky	67
Obrázek 13: Struktura zaměstnanců závodu Jičín k 31. 3. 2017.....	75
Obrázek 14: Logo společnosti Ronal.....	76
Obrázek 15: Bod zvratu společnosti Ronal CR pro závod Jičín	79
Obrázek 16: Organizační struktura Ronal CR s.r.o.	80
Obrázek 17: Bedarfsportfolio	86
Obrázek 18: Absolutní odchylky vybraných položek rozpočtové výsledovky	94
Obrázek 19: Vývoj čistého výsledku hospodaření v jednotlivých měsících.....	97
Obrázek 20: Vývoj celkového počtu plánovaných a skutečně vyrobených kol	101
Obrázek 21: Vývoj celkového počtu plánovaných a skutečných zaměstnanců	102
Obrázek 22: Vývoj nákladů na základní surovinu na jeden kus výrobku	104
Obrázek 23: Vývoj celkových mzdových nákladů na jeden kus výrobku	106
Obrázek 24: Vývoj celkových nákladů na energie na jeden kus výrobku.....	108
Obrázek 25: Vývoj celkových nákladů na údržbu na jeden kus výrobku	109
Obrázek 26: Vývoj čistých tržeb na jednoho zaměstnance	111
Obrázek 27: Vývoj celkových mzdových nákladů na jednoho zaměstnance.....	113
Obrázek 28: Vývoj počtu vyrobených kol na jednoho zaměstnance.....	114
Obrázek 29: Podíl dílčích položek nákladů na celkových nákladech společnosti	116
Obrázek 30: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot nákladů na ostatní výrobní materiál	118

Obrázek 31: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových personálních nákladů.	120
Obrázek 32: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů na energie.....	122
Obrázek 33: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů na opravy a udržování	123
Obrázek 34: Vývoj plánovaných a skutečných celkových ostatních správních nákladů ..	125
Obrázek 35: Strategický nákup energie – první modelová situace	130
Obrázek 36: Strategický nákup energie – druhá modelová situace.....	131

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výhody a nevýhody štábního zařazení controllingu	24
Tabulka 2: Výhody a nevýhody liniového začlenění controllingu.....	25
Tabulka 3: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu	30
Tabulka 4: SWOT analýza	33
Tabulka 5: Výhody a nevýhody metody ABC	39
Tabulka 6: SWOT analýza společnosti Ronal CR.....	77
Tabulka 7: Roční rozpočtová výsledovka 2016 - 2017	88
Tabulka 8: Absolutní a relativní odchylky roční rozpočtové výsledovky.....	93
Tabulka 9: Vybrané měsíční odchylky výsledku hospodaření za účetní období	97
Tabulka 10: Náklady na základní surovinu na jeden kus výrobku.....	103
Tabulka 11: Celkové mzdové náklady na jeden kus výrobku	105
Tabulka 12: Celkové náklady na energie na jeden kus výrobku	107
Tabulka 13: Celkové náklady na údržbu na jeden kus výrobku.....	109
Tabulka 14: Čisté tržby na jednoho zaměstnance	111
Tabulka 15: Celkové mzdové náklady na jednoho zaměstnance	112
Tabulka 16: Počet vyrobených kol na jednoho zaměstnance	114
Tabulka 17: Plánované a skutečné hodnoty nákladů na ostatní výrobní materiál.....	117
Tabulka 18: Plánované a skutečné hodnoty celkových personálních nákladů	119
Tabulka 19: Skutečné a plánované hodnoty celkových nákladů na energie	121
Tabulka 20: Skutečné a plánované hodnoty celkových nákladů na opravy a udržování ..	123
Tabulka 21: Vývoj skutečných a plánovaných hodnot celkových ostatních správních nákladů	124

Seznam zkratk

ABC	Activity – based costing
BCG	Boston – Consulting Group
DPH	Daň z přidané hodnoty
FN	Fixní náklady
GLT	Geschäft leiter tóchter
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
LMI	London material index
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
SCM	Supply chain management
SWOT	Silné a slabé stránky; příležitosti a hrozby
US GAAP	Americké účetní standardy
VN	Variabilní náklady

Úvod

Controlling je v dnešní době nedílnou součástí systému řízení každého moderního podnikatelského subjektu. Hlavní úlohou controllingu je především podpora řízení pomocí vhodné koordinace plánování, kontroly a informačních toků. Vhodné využívání controllingových nástrojů podporuje výkonnost a dlouhodobou konkurenceschopnost podniku. Controlling je nástrojem, který poskytuje podpůrnou a poradní funkci managementu, což napomáhá komplexní koordinaci celého systému řízení za účelem dosažení podnikových cílů. Controlling lze dle zaměření na různé ekonomické oblasti dělit např. na investiční, personální, finanční či nákladový avšak tato diplomová práce se zaměřuje na nákladový controlling. Nákladový controlling se zabývá analýzou nákladových ukazatelů, řízením odchylek a prezentací potřebných nápravných opatření v oblasti rozpočtové výsledovky a dílčích výnosových a nákladových rozpočtů. Pro tuto diplomovou práci byly vybrány nástroje nákladového controllingu využívané vybraným podnikem. Mezi tyto nástroje patří analýza nákladových odchylek pomocí porovnání plánu a skutečnosti, nákladové poměrové ukazatele a metoda 5N.

Controlling je v praxi často využíván neboť jako koncepce řízení podporuje management při plnění operativních i strategických cílů, které zabezpečují dlouhodobou existenci podniku. Z tohoto důvodu mě toto téma zaujalo a zvolila jsem si ho pro svoji diplomovou práci i s ohledem na mé specializované zaměření na podnikové finanční systémy na Ekonomické fakultě Technické univerzity v Liberci. Mimo jiné dle rozsahu a struktury nákladových položek vybraného podniku jsem se domnívala, že půjde o zpracování zajímavých ekonomických dat.

Zvoleným podnikem této diplomové práce je společnost Ronal CR s.r.o. Vyhodnocování nákladových controllingových aktivit probíhá v rámci hospodářského roku 2016 – 2017. Hlavním cílem této diplomové práce je zpracovat a zanalyzovat vybrané nástroje nákladového controllingu a dále na základě výsledků zhodnotit podnikové controllingové aktivity s ohledem na výkonnost a dlouhodobou existenci podniku. Dílčími cíli této práce je provedení SWOT analýzy a výpočet bodu zvratu společnosti. Teoretická část byla vypracována na základě rešerše odborné literatury. K výpočtům a analýze nákladových nástrojů byly využity měsíční rozpočty nákladů a výnosu a zároveň údaje z roční

rozpočtové výsledovky. Skutečně dosažené hodnoty jednotlivých položek nákladů byly zjištěny z interních materiálů a byly implementovány do podnikových rozpočtů. Z důvodu citlivých dat byly všechny využívané hodnoty pro tuto diplomovou práci upraveny o stanovený koeficient. Tento způsob přepočtu zaručil společnosti ochranu soukromých dat, přesto však nedošlo ke změně vypovídající schopnosti. V práci budou interpretovány a analyzovány významné zjištěné nákladové odchylky z hlediska jejich příčin vzniku. Snahou bude navrhnout doporučující opatření, která zamezí vzniku nákladových odchylek a jejich příčin a zároveň umožní lepší koordinaci řízení nákladových položek.

Tato diplomová práce je rozdělena do šesti částí. První část bude pojednávat obecně o vymezení pojmu controlling a jeho využití v podnikovém systému řízení. Dále se bude zaměřovat na blízký vztah controllera a manažera, jejichž vzájemná součinnost a odpovědnost tvoří hlavní podstatu controllingu. V této části budou zároveň popsány způsoby začlenění controllingu do organizační struktury pomocí liniového nebo štábního útvaru. Zároveň zde budou popsány základní cíle, funkce a úlohy controllingu. Poté se tato kapitola bude zaměřovat na popis vybraných metod a nástrojů strategického a operativního controllingu jako dvou základních druhů vertikálního členění.

V druhé části se budeme zabývat procesem fungování nákladového controllingu. Budou zde popsány a definovány náklady a jejich klasifikace, která je klíčová pro potřeby řízení nákladů. Dále se tato kapitola bude zabývat způsobem rozpočetnictví jako základním vodítkem při sestavování podnikových rozpočtů. Zároveň zde budou definovány nákladové odchylky včetně výpočtů a dále zde bude popsána úloha reportingu jako informačního systému.

Třetí část se bude věnovat vybranému podniku Ronal CR s.r.o. Budou zde popsány základní informace týkající se zvolené společnosti včetně jejího vztahu k holdingové společnosti. V této části bude zároveň zjištěn bod zvratu podniku a bude provedena SWOT analýza. Kromě základních informací zde bude popsána organizační struktura podniku a způsob začlenění oddělení controllingu do této struktury. Poté přejdeme na popis využívaných nástrojů nákladového controllingu vybraného podniku, které budou aplikovány v praktické části této diplomové práce.

Čtvrtá část se bude zabývat systémem sestavování a analýzou hlavního podnikového rozpočtu, především roční rozpočtové výsledovky a to včetně jejích dílčích měsíčních rozpočtů. Tyto analyzované hodnoty budou dále podkladem pro výpočty nákladových odchylek.

Pátá část bude aplikovat vybrané metody nákladového controllingu na plánované a skutečné hodnoty rozpočtové výsledovky v rámci zkoumaného hospodářského roku 2016 – 2017. Zjištěné nákladové odchylky zde budou analyzovány a popsány. Jejich vývoj bude graficky znázorněn a zaznamenáván v tabulkách.

V závěrečné části budou vyhodnoceny controllingové aktivity podniku a zároveň budou navržena doporučená opatření na zlepšení, která se budou zabývat výrobním portfoliem společnosti a významnými nákladovými položkami. Zaměříme se na taková opatření, která zamezí výskytu významných nákladových odchylek a podpoří systém sestavování a plánování rozpočtů controllingovým oddělením.

1 Controlling jako nástroj řízení podniku

Tato kapitola se zabývá definováním základních pojmů controllingu a jeho začleněním do podnikové hierarchie. Cílem je osvojit si základní cíle, funkce a úlohy controllingu, které jsou uplatňovány v řízení podniku a blíže specifikovat některé vybrané metody a nástroje strategického a operativního controllingu.

V posledních dvaceti letech se controlling stal v rámci podnikové praxe nedílnou součástí a významnou funkcí všech moderních podniků. Controlling jako koncepce řízení není zaměřen pouze na kontrolu, s kterou je často mylně srovnáván, nýbrž představuje nástroj, který je zaměřen na výsledek a koordinuje tak samotné plánování, kontrolu a informační toky. Controlling je proto dnes důležitou součástí řízení podniku, jelikož poskytuje takové služby manažerům, které podporují jejich rozhodnutí. Tuto podporu nejčastěji představují informace, které musí být věcně správné a včasné. Oddělení controllingu je za tyto informace zodpovědné a management je dále zodpovědný za rozhodnutí, která učiní na jejich základě či nikoli. Controlling jako celek má tedy převážně informační a poradenskou funkci, která vede k dosažení cílů a koordinaci celého systému řízení. [1],[2]

1.1 Vymezení pojmu controlling a controller

Pojem controlling vychází z anglického slovesa „to control“, které má mnoho různých významů jako například vést, kontrolovat, řídit, regulovat či ovládat. V rámci controllingu se v odborné literatuře můžeme setkat s řadou definic. **Eschenbach** o controllingu tvrdí [27 s. 8]: „*Původním účelem controllingu je koordinace systému řízení pro zajištění vnitřní a vnější harmonizace a zajištění informací. Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.*“ **Hummel** říká, že [27 s. 8] „*controlling nelze ztotožňovat s kontrolou. Úkolem controllingu je propojení a koordinace plánování a kontroly a zároveň jejich informační podpora s cílem vyvarovat se chyb.*“ Dle **Horvátha**

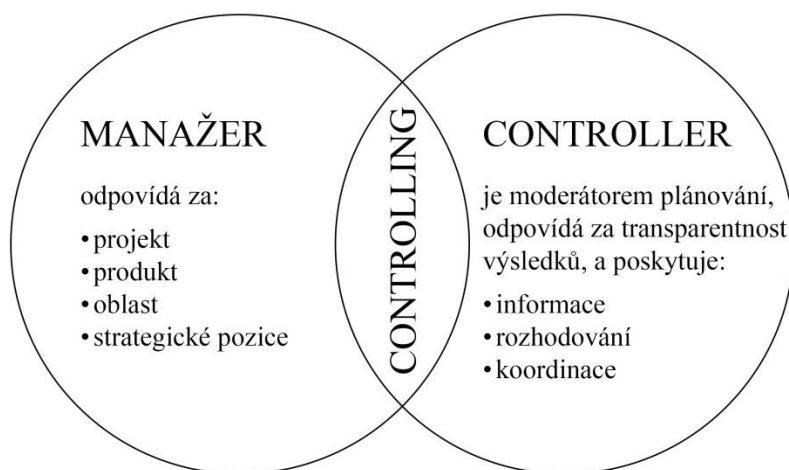
můžeme controlling chápat jako [27 s. 8] „*subsystém řízení, který koordinuje a cílově orientuje plánování a kontrolu, jakož i poskytování informací tak podporuje adaptaci koordinaci celého systému řízení podniku.*“ Podle **Krále** je [27 s. 9] „*controlling obecně vyjádřeno metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.*“ [3],[4]

Při srovnání uvedených definic jednotlivých autorů lze konstatovat shodu v názoru, že controlling především podporuje a doplňuje řízení podniku a napomáhá tak jeho koordinaci. Král se ve své definici zabývá spíše konkrétní metodou využívání controllingu jako podpory řízení pomocí analýzy odchylek. Ostatní autoři obecněji věnují svoji pozornost plánování a kontrole s cílem informační podpory managementu, která zaručuje komplexnost řízení podniku.

Na základě definic můžeme usoudit, že controlling významně ovlivňuje rozhodování v podniku, jelikož zpracovává a poskytuje potřebné informace managementu. Tím se stává jednou z důležitých funkcí v oblasti řízení. V rámci controllingu je kladen důraz na řízení, informace, podporu a propojení plánování a kontroly. Controlling je také chápán jako porovnávání plánu se skutečností, čímž se snaží eliminovat vzniklé odchylky a dbát tak na podnikovou prevenci. Jde především o správnou regulaci a korekci jednání, která směřuje k dosažení cílů nebo jejich přezkoumání. Controlling však nepředstavuje pouze kontrolu nýbrž subsystém řízení, který podporuje a poskytuje poradenství v oblasti řízení. Hlavní úlohou controllingu je zajišťovat rozeznávání a analyzování potenciálních a aktuálních odchylek od plánu s cílem jejich odstranění managementem. Z tohoto důvodu můžeme controlling považovat za proces neustálé interakce mezi controllery a manažery jednotlivých úrovní řízení. Controlling proto chápeme jako funkční model řízení, pomocí něhož podnik může včas reagovat na vznikající problémy a tím pozitivně ovlivňovat výkonnost a dlouhodobou existenci podniku. [2],[3],[5]

Controlling jako takový není nutně představován primárně osobou nebo konkrétní pozicí, jelikož úkoly controllingu mohou být plněny různými osobami či samotným vedením podniku, aniž by daná osoba byla nazývána controllerem. Tento předpoklad platí především u malých a středně velkých podniků, které necítí nutnost zavádět specializované controllingové útvary či pracoviště. Naproti tomu ve větších podnicích tyto

specializované útvary vznikají a s tím i pozice samostatných controllerů, kteří plní úlohy controllingu. Přesto však controlling není záležitostí pouze samotných controllerů, ale i věci každého manažera. Jednotlivé postřehy manažerů a controllerů se v controllingu doplňují a z tohoto důvodu je nutná jejich vzájemná kooperace. Součinností úloh manažera a controllera vzniká vztah, který je zobrazen jako průnik dvou množin na obrázku 1. [1],[2],[4],[5]



Obrázek 1: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera
Zdroj: HORVÁTH & Partners, Nová koncepce controllingu, s. 6.

Controller je tedy osoba, která řídí controlling, zabezpečuje rámcové podmínky, dodává nástroje a v neposlední řadě poskytuje poradenství pro management. Hlavní úlohou controllera je poskytovat managementu potřebné informace o plnění plánu a tím zabezpečovat žádoucí výsledek podniku. Při plánování by controller měl koordinovat dílčí plány a organizovat celý proces plánování. Controlleri jsou také spoluodpovědní za dosahování cílů společnosti. Touto odpovědností se controller zavazuje k správnému sestavení a přípravě informací, správné tvorbě postupu hledání cíle, plánování a řízení, které vede k včasnému a cílenému rozhodnutí realizovaného managementem. Celý rozsah výkonů pozice controllera však spočívá na konkrétní formě podniku, jeho stylu řízení, historickém kontextu, velikosti, přístupu managementu či aktuálnosti a celistvosti problémů. Souhrnně controlleri odpovídají za transparentnost financí, podnikových výsledků, strategií a procesů, modelují controllingové procesy, zajišťují potřebné informace pro rozhodování, vyvíjejí a obnovují controllingové systémy, koordinují dílčí

cíle a plány a organizují systémy výkaznictví. Controller by také měl mít potřebné osobní, kvalifikační a odborné předpoklady tak, aby byl schopen vyřešit systémově a systematicky vznikající problémy a tím napomáhat efektivnímu fungování managementu podniku. [1],[2],[4]

1.2 Organizační začlenění controllingu

Rozvoj funkcí a rozrůstání úkolů controllingu v podniku se především projevuje změnami organizační struktury společností. Při zavádění controllingu je třeba dbát na správné začlenění controllingu do organizační struktury a organizaci průběhu procesů. Úlohy controllingu mohou převzít již existující organizační jednotky jako např. oddělení účetnictví, řízení podniku nebo oddělení vedoucích úrovní aj., které mají i další úkoly. Avšak u větších podniků je kladen důraz na vytvoření vlastního oddělení controllingu, které přináší početné výhody, jako jsou např. lepší celková koordinace, kvalifikace či jeden partner pro jednání. Postavení controllingového oddělení, struktura a organizace procesů controllingu v podniku jsou nicméně ovlivňovány několika faktory a to jak interními, externími tak personálními. [1],[4]

Interní faktory:

- velikost podniku,
- právní forma a vlastnické poměry,
- zvyšování množství, komplexnosti a aktuálnosti řešených problémů,
- používané zásady řízení daného podniku,
- progresivita využívané technologie aj. [1],[4]

Externí faktory:

- trh práce, kapitálu, zboží,
- konkurence,
- hospodářská situace země,
- legislativní, politické a sociální okolí aj. [1],[4]

Personální faktory:

- odborná zkušenost a stupeň vzdělání,
- vazba na podnikání,
- podnikatelské smýšlení zaměstnanců a připravenost ujmout se odpovědnosti. [1],[4]

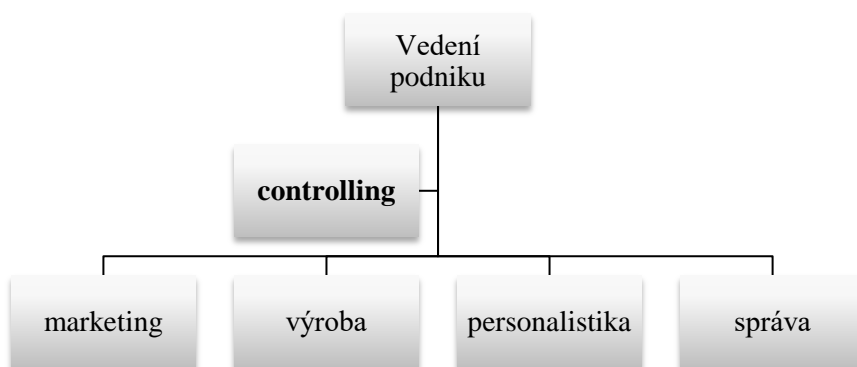
Obecně by postavení controllera v hierarchii podniku mělo být významně závislé na svěřených úkolech. Aby byl controlling správně integrován do podnikové organizační struktury je důležité odpovědět si prvně na dvě základní otázky, zda funkce controllingu může být přidělena již existujícím orgánům či zda zřídit samostatné oddělení controllingu. [1]

1.2.1 Zařazení controllingu do podnikové hierarchie

V rámci zásad controllingu je z hlediska organizační struktury klíčové, aby byla dodržena nezávislost controllingového oddělení. Aby tento postulát byl dodržen, je třeba, aby controller byl na první či druhé hierarchické úrovni. Účinnost práce controllera se zvětšuje tehdy, čím vyšší je jeho postavení. Často se tedy doporučuje zřídit funkci vedoucího controllera na nejvyšší úrovni v podniku. Výhodou takto vysoce postavené pozice controllera je komplexní zajištění controllingových úloh a dokonalá schopnost jejich koordinace. Nevýhodou by však mohla být kontrola a posuzování vlastních rozhodnutí či problém spolupodílení se controllera na rozhodování. Na druhé řídicí úrovni by pak oddělení controllingu mohlo být přímo závislé na finančním řediteli, který by byl členem vrcholového managementu. Nicméně oddělení controllingu může být i v praxi řazeno na nižší hierarchické úrovni. V této situaci však musí být zaručeno, že útvar controllingu může své úlohy provádět nezávisle a objektivně, má přidělenou nezbytnou pravomoc pro výkon své funkce a controller musí mít přístup k vrcholovému vedení s možností pravidelné komunikace. [1],[2],[4]

Z hlediska specifík podniku a vnímání funkce controllingu vrcholovým managementem se nejčastěji rozhodujeme, zda controlling bude na štábní nebo liniové pozici. Důležité je, zda je controlling v podniku chápán jako podpora řízení nebo jako výkon řízení. [1],[4]

Pokud controlling ve společnosti plní funkci především poradní, servisní či zakládající si na pomoci při řízení zařazujeme controlling na pozici štábu. Controlling poté vykonává svoji činnost, aniž by jakkoli potřeboval vlastní liniovou vazbu a často se stává štábní funkcí vrcholového vedení neboli představenstva, funkcí jediného jednatele nebo štábní funkcí jednoho z jednatelů. Veškeré úlohy controllingu jsou prováděny ve formě všeobecného štábu, který poskytuje služby ostatním vedoucím pracovníkům. Některé inovační a koordinační funkce controllingu jsou však v případě štábu velmi těžce naplňovány, jelikož controller nemá potřebné kompetence k řešení krizových, strategických či závažných odchylek. V těchto případech je controlling plně závislý na podpoře vrcholového managementu. Schéma organizační struktury při zařazení controllingu jako štábního útvaru zobrazuje obrázek 2 a jednotlivé výhody a nevýhody tohoto zařazení jsou popsány v tabulce 1. [1],[4]



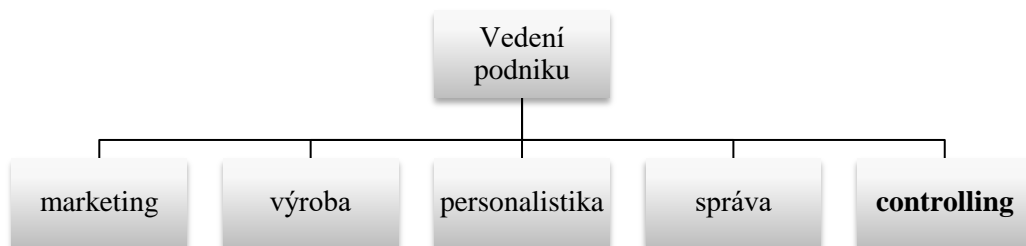
Obrázek 2: Controlling jako štábní útvar
Zdroj: MIKOVCOVÁ, Hana, Controlling v praxi, s. 20.

Tabulka 1: Výhody a nevýhody štábního zařazení controllingu

Štábní zařazení controllingu	
VÝHODY	NEVÝHODY
Neutralita útvaru.	Malé rozhodovací pravomoci - nedostatečné kompetence pro řešení závažných a krizových odchylek.
Větší nezávislost a nestrannost při plnění controllingových úloh.	Pouze poradní funkce.
	Nepodílí se plně na řízení.
	Možné konflikty štábního útvaru s manažery operativních úseků podniku.

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě zavedení controllingu jako liniového orgánu se controller stává zodpovědný i za přijatá rozhodnutí a neplní pouze čistě funkci poradní. Oddělení controllingu poté může lépe řešit krizové situace, čímž posiluje svoji pozici v podniku. S ohledem na to, že controlling je průřezovou funkcí, která prostupuje celým podnikem, často nestačí pouze centrální oddělení controllingu, ale dochází tak v rámci organizační struktury k jeho decentralizaci. Ve velkých podnicích jsou proto zaváděny decentralizovaná pracoviště controllingu, která mohou být podřízena buď centrálnímu controllingu, příslušnému odbornému vedoucímu podnikové oblasti, anebo je po linii výkonové podřízen vedoucímu dané podnikové oblasti a po linii oborové centrálnímu controllingu. Začlenění controllingu do organizační struktury jako liniový útvar znázorňuje obrázek 3 a vybrané výhody a nevýhody tohoto začlenění popisuje tabulka 2. [1],[2],[4]



Obrázek 3: Controlling jako liniový útvar
 Zdroj: MIKOVCOVÁ, Hana, Controlling v praxi, s. 20.

Tabulka 2: Výhody a nevýhody liniového začlenění controllingu

Liniové zařazení controllingu	
VÝHODY	NEVÝHODY
Samostatnost.	Při větším zapojení controllingu do rozhodování- nebezpečí kontroly po sobě samém.
Větší rozhodovací pravomoc a kompetence.	
Vyšší podíl na výkonu řízení.	

Zdroj: Vlastní zpracování

1.3 Cíle controllingu

Cíle controllingu jsou základním podkladem a příčinou pro stanovení controllingových funkcí a vybudování systému controllingu. Hlavním a obecným cílem controllingu je zabezpečení trvalé životaschopnosti a operativnosti podniku. Controlling je proto klíčovým přínosem a podporou pro management, aby tyto schopnosti mohly být vytvořeny, udrženy nebo případně uplatněny. Hlavní cíl controllingu je dále dělen na dílčí cíle, kterými jsou:

- zajištění schopnosti adaptace a anticipace;
- zajištění schopnosti koordinace;

- zajištění schopnosti proveditelnosti plánů;
- zajištění schopnosti reakce podniku. [2],[3],[4]

Schopnost adaptace a anticipace podniku spočívá v tom, že controlling musí vytvářet určité podklady tak, aby se podnik dokázal přizpůsobit okolí. Controlling poskytuje informace o již existujících změnách v okolí (adaptace) a zároveň zpracovává důležité údaje o případných budoucích změnách v okolí (anticipace). V rámci tohoto dílčího cíle však nestačí pouze pochopit a popsat daný problém k zajištění schopnosti adaptace a anticipace, nýbrž je třeba, aby controlling byl aktivní v celém procesu řízení. V tomto procesu řízení se zapojuje do procesu přípravy rozhodování, do samotné realizace rozhodnutí a do kontroly výsledku. [2],[4]

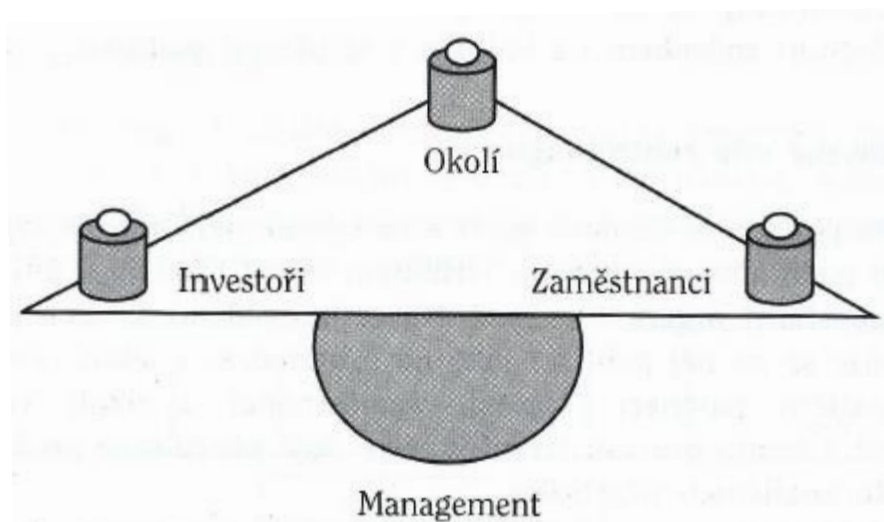
Schopnost koordinace je dalším cílem controllingu, kde je třeba zaručit koordinaci v systému řízení. Úlohou controllingu je vytvářet předpoklady pro harmonizaci aktivit jednotlivých subsystémů řízení podniku. Tím dochází ke vzniku kompromisu mezi odlišnými zájmy jednotlivých skupin, což napomáhá zabraňovat případným problémům a udržovat vzájemnou rovnováhu. Podstatné je tudíž koordinovat plnění cílů jak finančních, tak nefinančních; i vnitřních a vnějších. [2],[3],[4]

Schopnost proveditelnosti plánů je zaručována controllingem tak, že se stará o to, aby byly v rámci podniku prosazeny strategické a operativní plány či plánované projekty a záměry. [3]

Schopnost reakce podniku je controllingem zabezpečována zavedením kontrolního informačního systému, který umožňuje podniku reagovat na vzniklé odchylky. Vedoucí management může průběžně sledovat vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem společnosti a zároveň učinit opatření pro úpravu vnitřních i vnějších poruch. [2],[3],[4]

Dle Eschenbacha lze na druhé straně hovořit o zprostředkovaných cílech controllingu. Každý zainteresovaný účastník v podniku má různé cíle a představy, které by měl management koordinovat. Mezi tyto koaliční partnery můžeme řadit zaměstnance, investory a okolí. Investoři prosazují cíle jako udržení, zvýšení a zúročení jimi vloženého kapitálu. Mezi cíle zaměstnanců můžeme řadit např. spokojenost s prací, mzdou, sociální péčí, růstem úrovně vzdělání nebo atraktivitou pracovních pozic. Okolí podniku je tvořeno

především konkurencí, zákazníky, dodavateli, médiu či svazy, kteří mají též rozdílné cíle a požadavky. Tak aby celý systém stability podniku mohl fungovat, je třeba cíle jednotlivých stran držet v určité rovnováze, která je docílena rovnoměrným plněním požadavků ve všech oblastech. V tomto případě můžeme hovořit o tom, že se podnik nachází v labilní rovnováze. Controlling by v rámci výše zmíněných cílů měl management podpořit při přípravě strategie rovnováhy, kdy je třeba na jednotlivé postuláty koaličních partnerů pohlížet jako na zprostředkované cíle controllingu. K zajištění schopnosti koordinace controlling musí regulovat řízení mezi jednotlivými oblastmi podniku a udržovat jejich cíle a požadavky v nezbytné rovnováze viz obrázek 4. [2]



Obrázek 4: Model rovnováhy podnikových cílů
Zdroj: ESCHENBACH, Rolf, Controlling, s. 96.

1.4 Funkce a úlohy controllingu

Na počátku samotného vývoje controlling plnil především funkci registrační, kdy se nijak aktivně nezapojoval do řízení a byl zaměřen hlavně na sběr dat. Controlling měl tudíž převážně pasivní roli. S dalším vývojem se controlling aktivně začal zaměřovat na kontrolu hospodárnosti a vytváření zlepšovacích návrhů. Mluvíme tedy o aktivně orientovaném controllingu, který měl tzv. funkci navigační. V současnosti se controlling orientuje na řízení, kdy si vytváří vlastní systém řízení. Tento systém má svoji nezávislou filozofii a shromažďuje veškeré relevantní informace z oblasti plánování, kontroly a regulace všech

podnikových aktivit. Tyto informace poté využívá pro řízení a hovoříme proto o controllingu jako o inovační a koordinační funkci. V užším pojetí lze chápat základní funkci controllingu jako zprostředkování odpovídajících informací, které jsou přehledné, jednoduché a specificky rozlišené pro různé úrovně rozhodování. Controlling zpracovává veškeré vstupy, které dále přeměňuje na kvalifikované výstupy s orientací na cíle pro dané úrovně řízení. [4],[6]

Controlling jako nástroj podílející se na řízení podniku plní také mimo jiné i základní funkce řízení, kterými jsou rozhodování, motivování, plánování, koordinování, informování či kontrolování. Celý systém controllingu podporuje svými službami management a provádí takové výkony pro řízení, aby vedení mohlo plnit své úlohy. [2],[5]

Základní všeobecnou koordinační funkci controllingu můžeme rozložit na tři dílčí funkce. [7]

Přizpůsobovací a inovační funkce

Tato funkce napomáhá controllingu koordinovat řízení podniku v souvislosti na vazbu s okolím, ve kterém se pohybuje. Mělo by docházet k vytvoření systémů, které budou sledovat a rozpoznávat vývoj okolí a včasné varovat a podněcovat podnik do přizpůsobovacích a inovačních procesů. Podnik by měl včasné reagovat na změny v okolí a jednat tak, aby byl na tyto změny v budoucnosti připraven. Samotné inovační a přizpůsobovací činnosti probíhají ve střediscích vývoje, výroby, prodeje či výzkumu avšak controlling by tyto činnosti měl včasné iniciovat. [7]

Funkce směřování k cílům

Veškeré aktivity controllingu by měly být vždy orientovány na podnikové cíle. Podnikových cílů je tudíž lépe dosahováno při odpovídající koordinaci řídicích aktivit. [7]

Funkce servisní nebo podpůrná

Controlling jakožto podpora řízení se zaměřuje také na servisní a podpůrnou funkci pro management. Napomáhá managementu při výběru metod a nástrojů pro strategické plánování a zároveň zpracovává a poskytuje potřebné a kvalifikované informace pro strategické rozhodování. [7]

Úlohou controllingu je tedy zejména podporovat management ve všech fázích řízení. Mezi tyto fáze řadíme fázi analytickou, fázi prognostickou a koncepční, fázi realizační a fázi kontrolní. Ve všech těchto fázích řídicího procesu se controllingové aktivity soustředí na tvorbu plánů, jejich koordinaci, kontrolu a zabezpečení zpětné vazby. Controlling v rámci analytické fáze získává potřebné informace jak z minulosti, tak ze současnosti např. o konkurenci, finančních příležitostech a technických postupech. V rámci koncepční fáze controlling vypracovává konkrétní podobu plánu či programu, který povede k dosažení stanoveného cíle. Dále dochází k samotné realizaci programu neboli k implementaci plánu, který se neustále vyhodnocuje. Jde o sledování a porovnávání skutečných výsledků s plánovanými, na jejichž základě dochází k rozpoznávání odchylek. Odchylky v rámci procesu řízení vznikají především z důvodu změn podmínek uvnitř nebo vně podniku. Tento proces končí fází kontrolní, kde na základě zjištěných analyzovaných odchylek controlling vypracovává návrhy na regulační opatření. Odchylky se nakonec stávají podkladem pro další opatření, která vedou buď k dosažení sledovaného cíle anebo k uzpůsobení tohoto cíle vzniklým změnám. Celkově průběžné sladování odchylek vede k odstraňování případných poruch a opravě chyb. Po přijetí patřičných nápravných opatření se regulační okruh controllingu navrací zpět na začátek, kde dochází k následné úpravě plánů. [1],[5],[8]

Pro zajištění celého procesu jednotlivých úloh a aktivit controllingu je nutné vytvořit skupinu controllingových nástrojů pro všechny úrovně řízení. Jednotlivé nástroje představují ukazatele, kteří využívají základní informace z nákladového účetnictví, výsledovky, kalkulace výrobků apod. a jsou průběžně zhodnocovány databázovým systémem. V rámci zabezpečení procesu úloh a aktivit controllingovými nástroji je na strategické úrovni důležité zajišťování a udržování již stávajících potenciálů úspěchu a vyhledávání či vytváření potenciálů dalších. U operativního řízení je podstatné zajišťovat zvyšování rentability, hospodárnosti a likvidity s využitím již vytvořených či získaných potenciálů úspěchu. [1],[4],[8]

1.5 Strategický a operativní controlling

U controllingu rozlišujeme v rámci vertikálního členění dva základní druhy a to strategický a operativní controlling. Hlavním důvodem odlišnosti těchto dvou druhů controllingu je jeho rozdílné zapojení buď do systému strategického anebo operativního řízení podniku. Avšak strategický a operativní controlling nelze od sebe striktně odtrhávat, neboť obě tyto oblasti na sebe vzájemně působí. Operativní plánování velmi závisí na strategickém plánování avšak na druhé straně některé úvahy operativního controllingu mohou dávat impulzy pro korekci strategického vývoje podniku. Z tohoto důvodu mezi operativním a strategickým controllingem pravidelně dochází k vzájemné výměně informací. Přehled diferenciací strategického a operativního controllingu je znázorněn v tabulce 3. [8],[9],[10]

Tabulka 3: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu

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

Zdroj: MIKOVCOVÁ, Hana, Controlling v praxi, s. 29.

Strategický controlling podporuje oblast strategického plánování a koordinuje ho tak, aby byly naplňovány strategické cíle podniku. Zaměřuje se proto na širší okolí podniku nežli controlling operativní. Strategický controlling přispívá k přeměně strategických záměrů na strategické plány a zároveň přejímá funkci přeměn těchto plánů ve strategický management. V rámci těchto přeměn se aktivně podílí na vyvozování a rozpracovávání klíčových ukazatelů výkonnosti. Jeho hlavním předpokladem je podporovat vedení podniku při vyvíjení a budování potenciálů úspěchu. Strategický controlling se zároveň zabývá příležitostmi a riziky podniku. Při dosahování strategických cílů je potřeba sledovat, kontrolovat a hodnotit vývoj případných rizik tak, aby neměly potenciální negativní vliv na strategii podniku. Pomocí strategických nástrojů controller včasné poskytuje relevantní informace pro rozhodování, čímž se významně podílí na

zabezpečování existence podniku a jeho prosperity. Účinný controlling je proto důležitým předpokladem podniku, neboť identifikuje, analyzuje a vyhodnocuje odchylky u významných ukazatelů výkonnosti dříve, než se výrazně projeví v operativních činnostech podniku. [1],[5],[8],[9],[10]

Operativní controlling se zaměřuje především na operativní cíle podniku a jeho interní prostředí. Podporuje operativní plány a zaobírá se operativními činnostmi podniku. Operativní controlling se z největší části zabývá řízením tvorby zisku, kdy v rámci jednoho obchodního roku měsíčně porovnává plánované výsledky se skutečnými hodnotami a rychle identifikuje odchylky. Efektivní operativní controlling poté managementu může poskytnout prostor pro strategické úvahy. [1],[8],[9],[10]

1.5.1 Metody a nástroje strategického controllingu

Jedním ze základních úkolů controllera v rámci strategického plánování je zodpovědnost za přípravu metod strategického controllingu a zároveň jejich vedení při aplikaci. Strategické metody by měly být správně zavedeny jako kontrolní mechanismy, které zabezpečují existenci podniku, strategickou zpětnou vazbu a podnikovou strategii. V rámci těchto metod je důležité sledovat změny, které by mohly jakkoli ohrozit naplňování podnikové strategie či případně podnítit podnik k přehodnocení této strategie. Controller má v rámci strategického plánování roli tzv. strategického svědomí podniku, jelikož iniciuje strategické myšlení. V rámci strategického controllingu jsou zpracovávány komplexní analýzy, prognózy a plány. Controller je zodpovědný za získávání potřebných dat, vytváření informační základny, aplikaci strategických metod a zpracovávání výstupů do podoby výsledných informací, které dále interpretuje vedení podniku. [2],[4],[5]

Obecně můžeme členit analytické a prognostické metody controllingu do dvou skupin na kvalitativní a kvantitativní. **Metody kvalitativního charakteru** začleňují takové nástroje, které rozpoznávají případné budoucí vlivy na podnikovou prosperitu. Zároveň zaštiťují možné příčiny a důsledky těchto vlivů, které mohou ovlivnit strategické plánování podniku. Kvalitativní nástroje jsou založeny na individuálních či kolektivních výpovědích. Pro své výstupy využívají informace, které jsou získány zkušenostmi, expertními odhady

či intuicí. **Metody kvantitativního charakteru** jsou tzv. doplňkem kvalitativních nástrojů. Cílem těchto kvantitativních nástrojů je vyjádřit minulé, současné a budoucí jevy pomocí konkrétních čísel. Pro tyto účely se využívají časové řady, predikční modely či kauzální metody. [4]

Pro uskutečnění strategických cílů podniku jako jsou např. vývoj nových výrobků a služeb, získání tržních podílů, školení zaměstnanců, výstavba kapacit, získávání nových trhů, využití nových technologií či růst podnikové hodnoty musí být v podniku zavedeno celé množství strategických nástrojů. Controlling tyto nástroje využívá jako podporu pro strategické plánování. Strategické nástroje zejména slouží k analyzování situace podniku, jejichž cílem je podat informace o okolí podniku a jeho případných změnách, které by mohly mít vliv na podnikovou činnost. U strategického controllingu hovoříme o nástrojích převážně kvalitativního charakteru. V současnosti existuje celá řada strategických nástrojů, které napomáhají analyzovat situaci podniku a tím umožňují vypracovávání strategií. Některé nejznámější a nepoužívanější strategické nástroje controllingu zde budou stručně popsány a vysvětleny. [1],[2],[4]

1) SWOT analýza

SWOT analýza je významným strategickým nástrojem controllingu, která spojuje výsledky z externích a interních analýz. Její výchozí body se stávají podkladem pro plánování strategie. V rámci strategického plánování SWOT analýza zkoumá slabé (weaknesses) a silné (strengths) stránky a zároveň příležitosti (opportunities) a hrozby (threats) podniku. SW analýza slabých a silných stránek specifikuje vnitřní prostředí firmy např. procesy, cíle, mezilidské vztahy, firemní kulturu či systémy. OT analýza příležitostí a hrozeb se zaměřuje na analýzu vnějšího prostředí, které můžeme dělit na makroprostředí (politické, kulturně-sociální, ekonomické, technologické vlivy) a mikroprostředí (konkurence, dodavatelé, zákazníci, odběratelé, veřejnost). S ohledem na vytváření strategií by měl podnik posilovat své silné stránky a odbourávat ty slabé. Současně by měl využívat své příležitosti s ohledem na makroekonomické okolí a odvracet externí hrozby. Hlavním cílem SWOT analýzy je identifikovat, zda podnik dokáže pomocí své současné strategie vhodně reagovat na změny v okolí či je třeba tuto strategii na základě provedené analýzy změnit. SWOT analýzu je doporučeno sestavovat minimálně jednou ročně a její struktura je popsána v tabulce 4. [1],[4],[11]

Tabulka 4: SWOT analýza

<p>Silné stránky (Strengths)</p> <p>Zde se zaznamenávají skutečnosti, které posilují postavení podniku a přinášejí výhody jak podniku, tak zákazníkům.</p>	<p>Slabé stránky (Weaknesses)</p> <p>Zde se zaznamenávají takové skutečnosti a věci, které podnik nedělá dobře či v nich má mezery nebo ty, které ostatní podniky dělají lépe.</p>
<p>Příležitosti (Opportunities)</p> <p>Zde se zaznamenávají takové skutečnosti, které mohou zvýšit poptávku, zvýšit spokojenost zákazníků či přinést podniku úspěch.</p>	<p>Hrozby (Threats)</p> <p>Zde se zaznamenávají takové skutečnosti, události a trendy, které mohou způsobit pokles poptávky a způsobit nespokojenost zákazníků.</p>

Zdroj: JAKUBÍKOVÁ, Dagmar, Strategický marketing – strategie a trendy, s. 103.

2) Analýza odchylek

Analýza odchylek je klasickým strategickým nástrojem controllingu. Vychází z předpokladu, že mezi plánovaným cílem a skutečným předpokladem pro dosažení tohoto cíle dochází k odlišení. Vzniká zde teda tzv. odchylka neboli rozdíl, kterou controller musí koordinovat pomocí vhodně zvolené strategie. V rámci procesu rozboru odchylek je důležité, aby se řídicí pracovník zabýval pouze podstatnými odchylkami, dle jejich významnosti pro řízení. Z tohoto důvodu jsou stanovovány toleranční meze odchylek pro každou sledovanou veličinu, aby bylo zabráněno zbytečné pozornosti nepodstatným odchylkám. Odchylky je proto možné dělit na závažné a drobné. [1],[12]

- **Závažná odchylka:** jde o významnou odchylku, kde je nutná její bezprostřední náprava a je nutné nalézt příčinu a odpovědnost za vznik této odchylky; zároveň je třeba přijmout opatření, aby se již neopakovala. [12]
- **Drobná odchylka:** jde o méně významnou odchylku, kde se provede její bezprostřední náprava avšak příčina a odpovědnost za vznik odchylky se nehledá; tato odchylka se pouze zaeviduje do systému. [12]

Odchylka tedy představuje rozdíl mezi stanovenou standardní veličinou a její skutečnou hodnotou. Porovnáním očekávané hodnoty sledované veličiny s její skutečnou hodnotou v daném období vyhodnocujeme pomocí absolutních a relativních odchylek. [6]

Absolutní odchylka se vypočítá jako rozdíl mezi skutečnou a plánovanou hodnotou (1). Absolutní odchylky lze ve výrobním procesu rozlišovat na odchylky peněžní i naturální. Od plánu se tudíž může odchýlovat nejenom cena ale i množství. Z tohoto důvodu jsou odchylky vyjadřovány v peněžních i naturálních jednotkách. [6],[13]

$$\text{Absolutní odchylka} = \text{skutečná hodnota} - \text{plánovaná hodnota} \quad (1)$$

V rámci absolutních odchylek můžeme zároveň definovat vzorce pro výpočet celkové odchylky, cenové odchylky a množstevní odchylky. [13]

- Celková odchylka je tvořena součtem cenové a množstevní odchylky (2). [13]

$$\text{Celková odchylka} = \text{skutečná cena} * \text{skutečné množství} - \text{plánovaná cena} * \text{plánované množství} \quad (2)$$

- Cenová odchylka je rozdíl skutečné a plánované ceny, který je vynásobený skutečným množstvím (3). [13]

$$\text{Cenová odchylka} = (\text{skutečná} - \text{plánovaná cena}) * \text{skutečné množství} \quad (3)$$

- Množstevní odchylka představuje rozdíl mezi skutečným a plánovaným množstvím, jenž je následně násobený plánovanou cenou (4). [13]

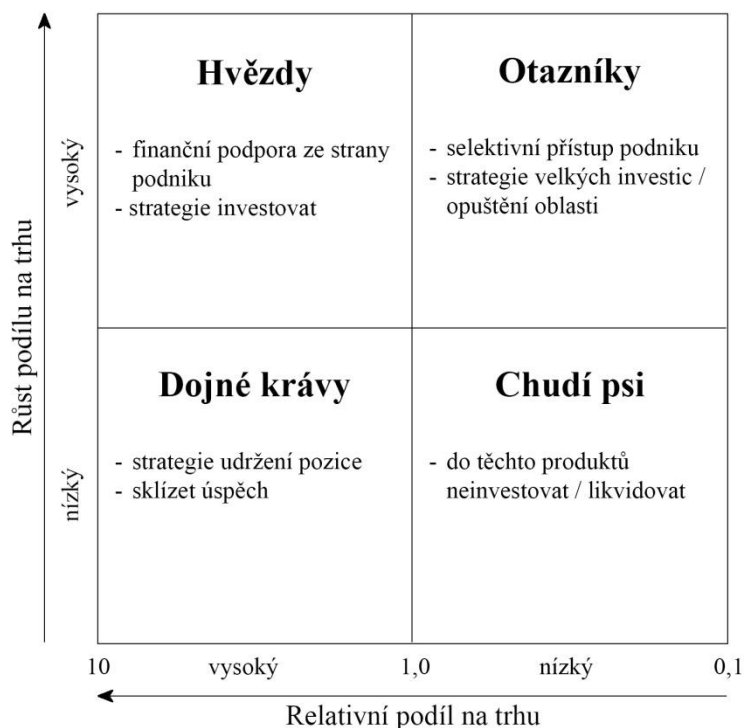
$$\text{Množstevní odchylka} = (\text{skutečné} - \text{plánované množství}) * \text{plánovaná cena} \quad (4)$$

Relativní neboli procentuální odchylka se vypočítá jako poměr absolutní odchylky a plánované hodnoty vynásobené 100 (5). Tato odchylka se vyjadřuje v procentech (%). [6],[13]

$$\text{Relativní odchylka v \%} = \frac{(\text{skutečná hodnota} - \text{plánovaná hodnota})}{\text{plánovaná hodnota}} * 100 \quad (5)$$

3) Portfoliová analýza

Analýza portfolia je metoda, která je v praxi často využívána a jejím cílem je na základě výsledků soustředit podnikové zdroje a aktivity do takových oblastí, z kterých podnik může profitovat a zároveň upřednostňovat své konkurenční výhody. Základem pro portfoliovou analýzu je stanovení strategických obchodních jednotek, které jsou tvořeny buď výrobky, výrobkovou skupinou anebo službami pro specifický trh a přesně definovanou konkurencí. V rámci této metody tedy dochází k přetřídění na zisková střediska podniku pomocí kombinace výrobek/trh. Nejčastěji využívaná metoda portfoliové analýzy je matice vytvořená firmou Boston-Consulting Group zobrazená na obrázku 5. Tato BCG matice využívá dvou faktorů výnosových potenciálů, kterými jsou relativní tržní podíl a růst trhu. Jejich kombinací dostaneme 4 kvadranty, které nazýváme dojné krávy, hvězdy, otazníky a chudí psi. Pro každý kvadrant matice dle její konkrétní situace jsou navrhovány takové strategie, které vedou podnik od současného portfolia k portfoliu požadovanému. [1],[4],[8]



Obrázek 5: Portfoliová BCG matice

Zdroj: HORVÁTH & Partners, Nová koncepce controllingu, s. 202.

4) Analýza konkurence

Počet konkurentů a potřeba jejich analýzy se zvyšuje se stářím výrobního portfolia. Tato potřeba analýzy konkurence tedy roste v souvislosti s fázemi životního cyklu výrobku. Do stádia zralosti výrobku se konkurence neustále zvyšuje a poté již většinou stagnuje, neboť trh je nasycený. V rámci analýzy konkurence by se podnik měl soustředit na tři až pět největších konkurentů a zároveň by neměl opomenout hrozbu potenciálních konkurentů. Podnik by měl porovnávat a analyzovat s konkurencí několik kritérií např. strategické cíle podniku, investice, postavení na trhu, tržní podíl, dodavatele, zákazníky, ceny, výrobky, inovace, obchodní oblasti, koncepce marketingu, výzkum a vývoj, kvalifikace lidských zdrojů a řadu dalších. Na základě této analýzy a vyhodnocení výsledků by podnik měl stanovit vhodná opatření. [4],[8]

5) Technika scénáře

Technika scénáře je strategickým nástrojem, který podniku napomáhá vytvořit představu o budoucí situaci podniku. V dnešní době se podniky nachází v prostředí, které je neustále v pohybu a nevyvíjí se stále lineárně. S rychle se vyvíjejícím prostředím je strategické plánování pro podniky stále těžší. Technika scénáře popisuje různé alternativy vývoje budoucnosti, jak pesimistických tak optimistických, na základě nichž je podnik schopen odvozovat své strategické plány. Technika scénáře v sobě zahrnuje několik variant vývoje v budoucnosti a umožňuje korigovat a srovnávat již skutečně dosažený vývoj s daným scénářem. [8]

6) Analýza životního cyklu výrobku

Při uplatňování strategického plánování je důležité vycházet z faktu, že výrobky mají omezenou tržní životnost a každý výrobek prochází čtyřmi základními fázemi: zavedení, růst, zralost a ústup. Každá fáze výrobku je typická jinou velikostí konkurence, tržeb, podílu na trhu a nákladů. Podnik proto s ohledem na jednotlivé fáze výrobků musí zvolit vhodnou strategii. Analýza životního cyklu výrobku poskytuje podniku informace, zda je výrobní a prodejní program vyvážený a jak velkou částí se daný výrobek podílí na dlouhodobé prosperující existenci podniku. [4],[8]

Dalšími strategickými nástroji controllingu jsou analýza odvětví pomocí Porterova modelu 5 sil, analýza slabých a silných stránek, analýza potenciálů, strategická bilance, vlastní výroba či cizí dodávky, zkušenostní křivka, logistika, řízení jakosti, strategická mezera a cílové řízení nákladů. [4],[8]

1.5.2 Metody a nástroje operativního controllingu

Operativní controlling je systém řízení, který se orientuje na kratší časová období a snaží se neustále analyzovat odchylky skutečného stavu od plánovaného a pomocí nápravných opatření optimalizovat podnikové činnosti. Zvyšování rentability, hospodárnosti a zajišťování likvidity je jedním z nejdůležitějších podnikových cílů a jednou z hlavních oblastí řízení operativního controllingu. K pozitivní regulaci těchto veličin podnik využívá

řadu operativních nástrojů. V rámci operativního plánování je nezbytné také uvažovat nad dalšími otázkami jako je stav pracovníků, výdaje na výzkum a vývoj, výrobní plány, kalkulace, použití prostředků a jejich analýza původu aj. Pro splňování těchto operativních úloh jsou taktéž využívány operativní nástroje, kterými jsou např. rozpočet výkonů, plánový výkaz zisku a ztráty, plánová bilance, kalkulace nákladů výkonů, propočet cash – flow, propočet toku kapitálu a finanční plán. Operativní controlling v průběhu celého obchodního roku tyto nástroje systematicky využívá pro řešení problému podniku a považuje je za klíčové složky controllingové koncepce. [2],[4],[8]

Hlavním operativním cílem podniku je řízení tvorby zisku. Pro regulaci zisku je proto třeba sledovat položky výnosů a nákladů. Controllingové oddělení by mělo v rámci svých úloh plánovat tržby a náklady. Při plánování tržeb lze vycházet z prognóz nebo z mnoha jiných podpůrných nástrojů jako plánované příspěvky na úhradu, křivka konstantního příspěvku na úhradu, rentabilita tržeb, minimální obrat, jistotní rozpětí a řada dalších. Plánované tržby se poté stávají důležitým komponentem při sestavování rozpočtu. U plánování nákladů je důležité určit položky a skupiny nákladů, které podnik bude sledovat. Náklady jsou analyzovány pomocí nákladových modelů a přidělovány na nositele nákladů pomocí zvoleného kalkulačního systému a vhodných ukazatelů. Při plánování nákladů se controlling soustředí také na plánování jednicových a režijních nákladů. [2],[4],[8]

Mezi významné operativní nástroje controllingu dále patří:

1) Metoda ABC (Activity – Based Costing)

Tato moderní metoda řízení nákladů se zaměřuje na kalkulaci nákladů podle aktivit, která vznikla jako reakce na problémy s tradičními kalkulačními technikami. Oproti tradičním kalkulačním metodám kalkulace podle aktivit dokáže přiřadit náklady k výkonům na základě skutečných příčin, které tyto náklady vyvolávají. Na základě odhalení skutečných příčin vzniku nákladů podnik lépe dokáže alokovat tyto náklady na konkrétní výkony či produkty, které tyto náklady spotřebovaly. Metoda ABC se specializuje především na alokaci režijních nákladů. Pro kalkulaci režijních nákladů na jednotlivé nákladové objekty jsou využívány tzv. vztahové veličiny (Cost Drivers). Pomocí této vztahové veličiny, která představuje nákladového nositele, se následně přepočítají náklady na jednotlivé definované aktivity (na jednotku aktivity). Vztahová veličina tudíž představuje ty příčiny, které

způsobují změnu nákladů aktivity. Vztahová veličina je proto určitým způsobem obdobou rozvrhových základů avšak v širším měřítku zachycuje spektrum příčin vzniku nákladů. [12]

Metoda ABC je nejen nástrojem, který napomáhá alokovat náklady na jednotlivé podnikové výkony pomocí aktivit, ale slouží také jako nástroj nákladového řízení. Podnik může díky této metodě snižovat a optimalizovat náklady pomocí vhodného ovlivňování podnikových aktivit. Použití této metody s sebou přináší spoustu výhod, ale i nevýhod přičemž některé z nich jsou sumarizovány v tabulce 5. [12]

Tabulka 5: Výhody a nevýhody metody ABC

VÝHODY	NEVÝHODY
Široké spektrum informací o nákladech, výkonech a aktivitách.	U některých souhrnných nákladů nelze určit zpětně jejich podíl na aktivitách.
Efektivnější řízení nákladů a podnikových aktivit.	Vyžaduje náročný a složitý informační systém.
Přesnější alokace nákladů na jednotlivé výkony.	Vysoké náklady na evidenci, zpracování a vykazování informací.

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s. 138, 181.

2) Analýza kritických bodů

Analýza kritických bodů vychází z předpokladu odděleného vykazování variabilních a fixních nákladů. Analýza kritických bodů se nejčastěji zjišťuje pomocí grafického znázornění, i když je možnost zjistit tyto body i matematicky. Analýza kritických bodů řeší vztahy mezi obratem, náklady a ziskem a díky této metodě je možné určit kritický bod, v kterém obrat pokryje celkové náklady podniku. Díky této metodě podnik lépe řídí svá budoucí rozhodnutí, zajišťuje informace o budoucím zabezpečení podniku a lépe posuzuje alternativy dosahování zisku. [8]

3) Výpočet příspěvku na úhradu

Příspěvek na úhradu neboli příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku vymezuje, v jak velkém rozsahu jsou pokryty fixní náklady a jaká část se podílí na tvorbě zisku. Dle tohoto příspěvku může podnik zjistit, zda jsou kryty veškeré fixní náklady a zda vytváří nějaký zisk. Na základě výsledků této veličiny může poté podnik plánovat výrobu a odbyt tak, aby realizoval požadovaný adekvátní zisk. Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku můžeme také nazývat jako krycí příspěvek nebo eventuálně jako marži. [8],[12]

Celkový krycí příspěvek se vypočítá rozdílem celkových tržeb podniku (T) a celkových variabilních nákladů (VN) dle vzorce (6). [12]

$$\text{Celkový krycí příspěvek} = T - VN \quad (6)$$

Jednotkový příspěvek na úhradu lze vypočítat jako rozdíl ceny výkonu (p) a jednotkového variabilního nákladu výkonu (b) dle vztahu (7). [12]

$$\text{Jednotkový krycí příspěvek} = p - b \quad (7)$$

4) Analýza bodu zvratu – nákladový model

Bod zvratu je operativním nákladovým modelem, který určuje, při jakém množství produkce celkové tržby pokryjí celkové náklady podniku. Jedná se o nalezení takové úrovně výkonů, kdy podnik uhradí své fixní tak variabilní náklady. Tento bod může být označován též jako kritický bod, který představuje takový objem produkce, kdy jsou pokryty celkové náklady podniku, a od kterého další podnikové výkony přispívají k tvorbě zisku. Grafické znázornění analýzy bodu zvratu u lineární nákladové funkce zobrazuje obrázek 6. Pro výpočet bodu zvratu (BZ) je využíván krycí příspěvek, který nám udává kolik jednotkových krycích příspěvků na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku musí podnik vygenerovat, aby pokryl své fixní náklady (FN),(8). [4],[12]

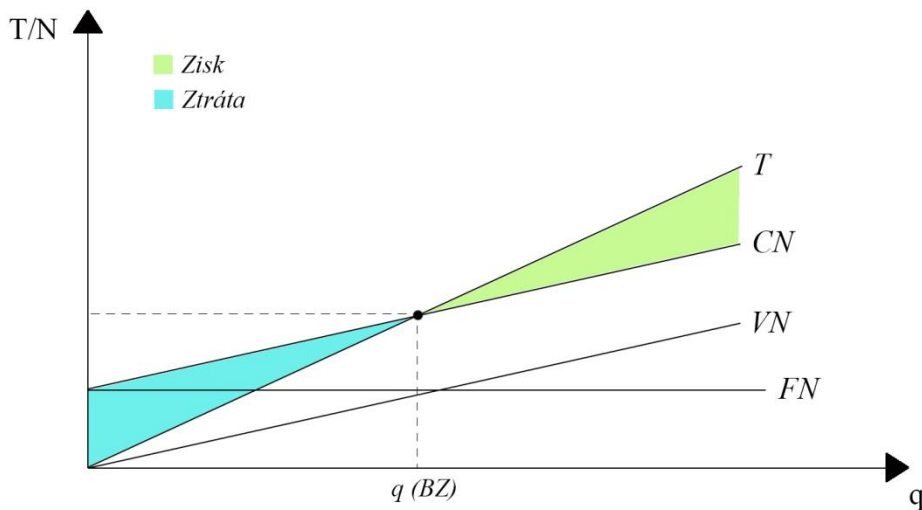
$$q(BZ) = \frac{FN}{p-b} \quad (8)$$

Pokud podnik bude chtít generovat určitou výši zisku, lze pro výpočet bodu zvratu použít vzorec (9), který je rozšířen o úhradu požadovaného zisku (Z). [12]

$$q(BZ) = \frac{FN+Z}{p-b} \quad (9)$$

Analýza bodu zvratu napomáhá při rozhodování např. v oblastech stanovení cílového zisku, kontroly cenové politiky, optimalizace výrobního programu, projektování výrobní kapacity či řízení fixních a variabilních nákladů. [4],[12]

- q (BZ) objem výkonů, při kterém podnik dosahuje bodu zvratu,
- T/N celkové tržby/náklady,
- CN celkové náklady,
- VN variabilní náklady,
- FN fixní náklady.



Obrázek 6: Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce
Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s. 44.

Dalšími využívanými metodami a operativními nástroji jsou analýza objemu zakázky, optimalizace objemu objednávky, řada kalkulačních metod, analýza úzkého profilu,

postupy při investičních propočtech, analýza XYZ, krátkodobý hospodářský výsledek, optimalizace velikosti výrobních sérií, obrátová provize, kroužky jakosti, analýza rabatů a hodnotová analýza. [8]

Shrnutí

Controlling představuje důležitý nástroj, který napomáhá koordinaci systému podnikového řízení a poskytuje informační podporu pro efektivní a účinné rozhodování. Controlling se zároveň zaměřuje na plánování a kontrolu čímž podporuje plnění podnikových cílů. Controlling lze do podnikové organizační struktury začlenit již na existující pozice anebo na speciálně vytvořená samostatná oddělení controllingu, která lze do podniku implementovat buď jako liniový nebo štábní útvar. Hlavní úlohou controllera je poskytovat managementu informace o plnění plánů, řídit proces sestavování rozpočtů, analyzovat vzniklé odchylky a napomáhat správnému rozhodnutí vedení podniku, tak aby byl zabezpečen žádoucí výsledek podniku. Hlavním cílem controllingu je zabezpečovat dlouhodobou životaschopnost, hospodárnost a operativnost podniku. K zajištění tohoto cíle jsou využívány cíle dílčí, mezi které patří zajištění schopnosti adaptace a anticipace, koordinace, proveditelnosti plánů a reakce podniku. Controlling plní především koordinační a inovační funkci, pomocí nichž se snaží sladovat jednotlivé aktivity podniku. Hlavní úlohou controllingu je podporovat management ve všech fázích řízení, aby docházelo k naplnění jednotlivých cílů. Controlling rozdělujeme na strategický a operativní. Strategický controlling využívá pro plnění úloh controllingu takové nástroje a metody, které zabezpečují především naplnění strategických plánů a cílů podniku. Operativní controlling se zaměřuje na plnění operativních cílů a plánu, které dále poskytují informace pro další strategické úvahy managementu.

2 Nákladový controlling

Tato kapitola se zaměřuje na definování pojmů nákladového controllingu a jeho vlivu na samotné řízení podniku. V rámci této kapitoly jsou zároveň definovány náklady a jejich klasifikace. Hlavním cílem této kapitoly je nastínit v jednotlivých podkapitolách proces fungování nákladového controllingu pomocí rozpočetnictví, nákladových odchylek a výkaznictví.

V rámci širšího pojetí lze controlling stručně klasifikovat jako řízení jakékoli ekonomické oblasti a toto pojetí odpovídá především základním definicím controllingu. V controllingu však rozlišujeme několik druhů jako např. finanční, procesní, personální či nákladový controlling a řadu dalších. Toto užší pojetí controllingu je založeno na konkrétně vymezených základech a je nezbytné pro vlastní řízení podniku. Tato diplomová práce se bude zabývat nákladovým controllingem jako základním nástrojem řízení nákladů. [13]

Díky vysokému stupni významnosti nákladů v rámci činností většiny organizací je důležité navrhovat komplexní koncept řízení nákladů pomocí vybraných nástrojů a metod. Cílem nákladového controllingu je zabezpečovat efektivní řízení nákladů ve společnosti pomocí zavedení specifických metod, které zajišťují včasnou kontrolu, koordinaci a regulaci činností v nákladové oblasti. Dle studií nákladového controllingu existuje celá řada nástrojů řízení, avšak tyto nástroje by měly být vždy strukturovány dle manažerských funkcí (plánování, analýza, apod.) a dle úrovně hierarchie řízení (akciové společnosti, holdingové společnosti, atd.). Na základě vhodného vytvoření souboru nástrojů nákladového controllingu dle funkčních oblastí, úrovně řízení a strategických či operativních cílů lze docílit kvalitního rozhodování v oblasti řízení nákladů. [23]

Dle Lazara nákladový controlling [28 s. 178], *„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.“*

Při zavádění nákladového controllingu hraje klíčovou úlohu vrcholový management, který má zodpovědnost za jeho zavedení a zároveň tento nástroj musí vhodně využívat pro řízení podniku, tak aby docházelo k naplňování stanovených podnikových cílů. Úlohou

controllera v rámci nákladového controllingu je prezentovat vývoj jednotlivých sledovaných nákladových ukazatelů, napomáhat managementu přijmout správná a efektivní rozhodnutí, zabývat se řízením odchylek a prezentovat přijatá nápravná opatření a jejich následný vliv. Controllingové oddělení využívá v rámci systému nákladového controllingu určitý software, který by měl usnadňovat sestavování plánů, hodnotit ekonomické dopady strategických rozhodnutí, poskytovat informace o vývoji odchylek od stanovených plánů v kvantitativním vyjádření a v neposlední řadě provádět analýzy v oblasti reportingu. [13]

2.1 Náklady a jejich klasifikace

Pro základní pojetí nákladů rozlišujeme dva rozdílné přístupy. Základním rysem odlišného vnímání nákladů je pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví. [12],[14]

Finanční pojetí nákladů dle Krále definuje náklady jako [29 s. 44] „*úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.*“ Finanční účetnictví je proto charakteristické tím, že vyjadřuje náklady v účetních cenách, tak jak je zachycuje finanční účetní systém. Jedná se tedy o skutečně spotřebované ekonomické zdroje, o nichž můžeme hovořit také jako o explicitních nákladech. Náklady jsou v rámci tohoto systému volně přiřazovány k výkonům a jednotlivým činnostem. Tyto informace o nákladech podniku poskytované finančním účetnictvím slouží především pro potřeby externích uživatelů. Avšak pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o optimální struktuře nákladů jednotlivých podnikových aktivit je kladen důraz na větší informovanost o nákladech, které poskytuje především manažerské účetnictví. [12],[14],[15],[16]

Manažerské pojetí nákladů, které je uplatňováno v rámci manažerského účetnictví vychází dle Popeska a Papadaki z vymezení nákladů jako [30 s. 28] „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ V manažerském účetnictví je tudíž kladen důraz na účel a racionalitu vynaložení ekonomických zdrojů a přiměřenost nákladů na daný účel. Jde tedy o nutnost hospodárného a racionálního vynakládání ekonomických zdrojů. Smyslem vynaložení ekonomického zdroje je především jeho zhodnocení tudíž, že vytvořená složka

majetku přinese v budoucnosti větší ekonomický prospěch, než byl původní náklad. Z tohoto důvodu hlavní vlastností těchto nákladů je jejich těsný vztah k podnikovým výkonům. [12],[14],[15]

Manažerské pojetí nákladů se dále dělí na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace, které slouží k běžnému řízení a kontrole jednotlivých podnikových procesů. Ekonomické vstupy, které jsou spotřebovávány, jsou zde oceňovány na úrovni cen v jejich odpovídající současné reálné hodnotě. Náklady z pohledu hodnotového pojetí v sobě zahrnují jak některé totožné náklady vykázané ve finančním účetnictví tak náklady, které jsou ve finančním účetnictví vykazované v jiné výši či nejsou vykazovány vůbec. Ekonomické pojetí nákladů se zabývá hodnotou, které lze dosáhnout při efektivním využití nákladů nebo jde o maximální ušlý efekt, který je způsoben využitím omezených zdrojů. Náklady, které nejsou evidovány ve finančním účetnictví, avšak jsou zaznamenány v rámci hodnotového a ekonomického pojetí nákladů nazýváme jako náklady implicitní. [12]

Při srovnání odlišného pojetí nákladů v rámci finančního a manažerského účetnictví lze konstatovat, že náklady, které jsou evidovány v rámci finančního účetního systému, nemusí být vždy náklady manažerského účetního systému a naopak položka, kterou finanční účetnictví nepovažuje za náklad, může být v rámci manažerského účetnictví považována za náklad, s kterým se bude kalkulovat. [12]

2.1.1 Základní kritéria ekonomického řízení nákladů podniku

Pro řízení nákladů je nutné klasifikovat klíčová kritéria racionálního vynakládání ekonomických zdrojů, která vyplývají ze vztahu vynaloženého nákladu a dosaženého ekonomického prospěchu. Mezi tyto základní kritéria řadíme hospodárnost, ekonomickou účinnost a ekonomickou efektivnost. [14],[15]

Hospodárnost

Hospodárnost vyjadřuje racionální průběh nákladů podniku a jejím cílem je dosáhnout žádoucích výstupů s co možná nejnížším vynaložením nákladů. Hospodárnost se tedy

zabývá měřením výše vynaložených ekonomických zdrojů, které se podílejí na tvorbě podnikových výkonů, a ty dále porovnává s daným množstvím vyprodukovaných výkonů v naturálních jednotkách. Hospodárnost lze prosazovat a ovlivňovat dvěma základními způsoby a to úsporností a výtěžností. Úspornost se v rámci procesu řízení nákladů projevuje reálným snížením absolutní výše nákladů, které jsou vynakládány na daný konkrétní objem a strukturu výkonů. Na druhé straně výtěžnost zlepšuje hospodárnost podniku tím, že zvyšuje objem výkonů při konstantním vynaložení nákladů. Jedná se tedy o relativní snížení nákladů. [14],[15]

Ekonomická účinnost

Ekonomická účinnost se zabývá mírou zhodnocení vynaložených nákladů pomocí porovnávání výnosů z prodeje s vynaloženými náklady na prodané výkony. Jedná se tedy o porovnání vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Ekonomickou účinnost lze kvantifikovat v absolutním vyjádření pomocí zisku. Zisk je rozdíl mezi výnosy a náklady a odráží faktory úspěšného podnikání. Ekonomickou účinnost lze také vyjádřit v relativním vyjádření neboli poměrem nákladů či výnosů k dosaženému zisku. Tento poměr udává kolik haléřů zisku je tvořeno z jedné koruny nákladů či výnosů. [14],[15]

Ekonomická efektivnost

Ekonomická efektivnost je posledním a nejvýznamnějším základním kritériem racionality vynaložených ekonomických zdrojů. Ekonomická efektivnost vyplývá ze vztahu porovnávání nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem. Dosažený ekonomický prospěch neboli zisk je buď vztažen na celkovou úroveň vynaložených zdrojů (celkových aktiv) nebo k vybrané části cizího a vlastního kapitálu, který se svojí částí podílí na tvorbě zisku. Ekonomická efektivnost tedy vyjadřuje schopnost podniku efektivně využít a zhodnotit své vložené ekonomické zdroje. [14]

Ekonomická efektivnost podniku je rozdílně hodnocena z důvodů odlišných zájmů zainteresovaných skupin v podniku. Vlastníci hodnotí ekonomickou efektivnost na základě toho, jak podnik zhodnocuje vlastní kapitál, který do podniku vložili. Tento vztah lze vyjádřit např. ukazatelem rentability vlastního kapitálu (ROE) neboli poměrem zisku

a vlastního kapitálu (10). Cílem manažerů je naopak snaha zvyšovat ekonomickou efektivnost podniku zkoumáním jejich dílčích faktorů. [14]

$$ROE = \frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (10)$$

2.1.2 Členění nákladů

Pro efektivní a účinné řízení nákladů vyvstává potřeba náklady podrobněji rozčlenit do stejnorodých skupin. Pro provedení rozčlenění nákladů existuje celá řada způsobů. Důležité je zejména pochopit, že členění jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou. Hlavním úkolem členění nákladů je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, jejich strukturu či příčiny jejich vzniku a vývoje. Klasifikace nákladů je poté základní předpokladem pro efektivní rozhodování a aplikaci manažerských nástrojů pro řízení nákladů. [12],[14],[15]

Druhové členění nákladů

Pro potřebu řízení podniku jako celku je vyžadováno vykazování nákladů v druhovém členění. Náklady jsou proto klasifikovány podle nákladových druhů. Mezi nákladové druhy řadíme spotřebu materiálu, spotřebu energie, odpisy hmotného a nehmotného majetku, mzdové a ostatní osobní náklady, finanční náklady a spotřebu externích prací a služeb. Toto členění nákladů vyplývá z klasifikace nákladů v rámci finančního účetnictví. Důležitým jevem těchto nákladů jsou tři základní vlastnosti:

- náklady jsou dle jejich zobrazení v účetnictví **prvotní**, a zobrazují se ihned při jejich vstupu do podniku;
- náklady jsou **externí** – dělí se dle druhu spotřebovaného externího vstupu a vznikají spotřebou práce, výrobků či služeb externích subjektů;
- náklady jsou **jednoduché** – z hlediska schopnosti další podrobnější klasifikace v podniku, nelze tyto náklady dále členit. [12],[14],[15],[17]

Druhové členění nákladů napomáhá k zajištění stability, proporcí a rovnováhy mezi potřebou externích subjektů podniku (dodavatelé, pracovníci, atd.) a jejich zdrojů.

Výhodou klasifikace nákladů podle druhů je její průkaznost a jednoznačnost spotřeby. Na druhé straně nedostatkem tohoto členění je fakt, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů. Pro řízení nižších vnitropodnikových středisek je proto toto členění nákladů nedostačující neboli omezené. Pro manažerské řízení nákladů je nutné druhové členění vzájemně kombinovat s účelovým vztahem vynaložených nákladů k jednotlivým podnikovým výkonům. [12],[14],[15],[17]

Účelové členění nákladů

Pro potřeby manažerského rozhodování je klíčové účelové členění nákladů. Jde o princip takové klasifikace, která se orientuje na účel, za kterým byly náklady vynaloženy. Náklady v rámci účelového členění klasifikujeme na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Toto rozdělení nákladů vyplývá ze vztahu nákladů k podnikové činnosti či aktivitě.

Náklady technologické jsou náklady, které se přímo vztahují k výrobě daného výkonu v rámci technologického procesu a jsou bezprostředně vyvolány využitou technologií. Příkladem může být spotřeba materiálu na výrobu konkrétního kusu produktu, mzda mistra, odpisy strojů či pronájem výrobní haly.

Náklady na obsluhu a řízení jsou takové náklady, které jsou vynakládány za účelem zajištění doprovodných aktivit technologického procesu. Zejména jde o náklady obslužných činností. Těmito náklady jsou např. mzdy administrativních pracovníků, IT náklady, náklady na personalistiku, řízení nebo ekonomiku. Tyto náklady přímo nesouvisí s jednotlivými výkony, ale vztahují se konkrétně k určitému časovému období.

V rámci manažerského řízení nákladů je členění na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení omezené z hlediska využitelnosti ve vztahu ke kalkulaci nákladů na jednotku výkonu. Z hlediska účelového dělení nákladů je více využíváno členění nákladů podle vztahu k jednici daného výkonu. Z tohoto důvodu jsou rozlišovány náklady jednicové a náklady režijní.

Náklady jednicové jsou částí technologických nákladů, které přímo souvisí s jednotkou výkonu. Tyto náklady jsou součástí příslušné kalkulační jednice výkonu. Každý výkon vykazuje tyto náklady samostatně v určitých kalkulačních položkách. Do jednicových

nákladů řadíme jednicový materiál, jednicové mzdy výrobních dělníků a ostatní jednicové náklady. Základním nástrojem jejich řízení je kalkulace. Jednicové náklady svým charakterem patří mezi variabilní náklady.

Náklady režijní zahrnují zbylou část technologických nákladů a náklady na obsluhu a řízení. Charakteristikou těchto nákladů je, že nesouvisí přímo s jednotkou výkonu, ale souvisí s technologickým procesem jako celkem. Tyto náklady nerostou přímo úměrně s počtem výkonů. Režijní náklady jsou vztahovány k určitému časovému období, celkovému předpokládanému objemu výkonů a k místu vzniku (podnikový útvar – např. sklad, správa, výroba), kde jsou spotřebovány. Díky svému charakteru režijní náklady představují hlavní problém při jejich alokaci na jednotku výkonu v podniku. Základním nástrojem řízení režijních nákladů je jejich rozpočet. Režijním nákladem může být např. pronájem výrobní haly, náklady na administrativu či odpisy strojů. Svými rysy režijní náklady mohou být jak fixními tak variabilními náklady, případně i smíšenými náklady.

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je typické svou blízkou podobou účelovému členění nákladů a jeho klasifikaci na jednicové a režijní náklady. Je specifickým typem účelové klasifikace nákladů. Z hlediska početně technického způsobu alokace nákladů u kalkulačního členění rozlišujeme dva typy nákladů:

- přímé náklady – přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu,
- nepřímé náklady – nesouvisí bezprostředně s konkrétním druhem výkonu, ale vytvářejí podmínky pro průběh podnikatelského procesu. [12],[14]

Hlavním rozdílným znakem kalkulačního a účelového členění je odlišné přiřazování nákladů k výkonům. V rámci účelového členění je náklad vztahován přímo na konkrétní jednici výkonu, kdyžto u kalkulačního členění je náklad vztahován k druhu výkonu, tudíž k více jednicím. Kalkulační členění nákladů je především klasifikací, která napomáhá k sestavení kalkulace a zároveň musí splňovat požadavky na vypovídající schopnost kalkulace. [12],[14],[15]

Přímé náklady v sobě zahrnují většinu jednicových nákladů a část nákladů režijních, které přímo souvisejí pouze s jedním druhem výkonu, jejíž podíl na jednici výkonu se přiřadí

prostřednictvím prostého dělení. Přímé náklady jsou náklady, které můžeme přímo vztáhnout na nákladový objekt neboli výkon. Příkladem těchto nákladů jsou např. náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků nebo náklady na přípravu manuálu k výkonu. [12],[14],[15]

Nepřímé náklady představují tu část režijních nákladů, které mají jednotlivé druhy výkonů společné. Tyto náklady se musí ke konkrétním výkonům přiřazovat nepřímo pomocí propočtů. Pro přiřazení těchto nákladů jednotlivým výkonům jsou používány různé kalkulační metody. Typickým rysem těchto nákladů je, že nemají přímou vazbu s daným objektem anebo tuto vazbu nejsme schopni identifikovat v rámci účetní evidence nákladů. Mezi nepřímé náklady patří odpisy strojů, pronájem prostorů, náklady na informační systém, mzdy administrativních pracovníků aj. [12],[14],[15]

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

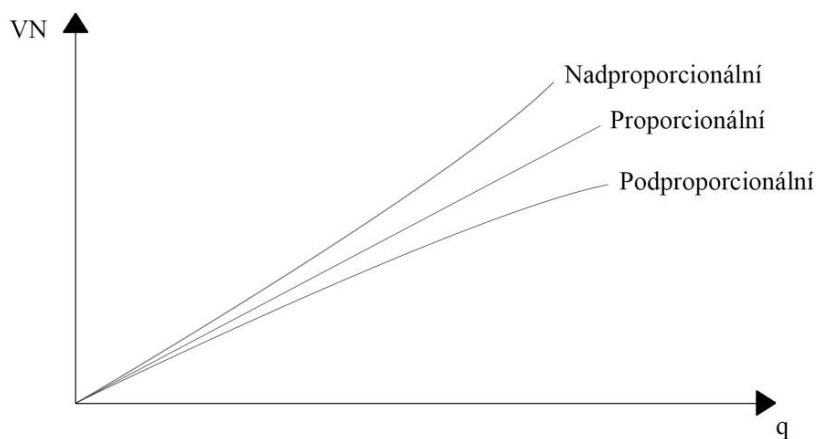
Jedním z nevýznamnějších nástrojů pro řízení nákladů je členění nákladů podle jejich vztahu k objemu prováděných výkonů. Toto členění se zaměřuje na vývoj nákladů při změnách objemu výkonů. V rámci tohoto členění rozlišujeme náklady variabilní a fixní.

Variabilní náklady jsou náklady, jejichž výše se mění se změnou objemu výkonů. Celkové variabilní náklady podniku (VN) lze vyjádřit jako součin celkového objemu produkce a variabilního nákladu na jednotku (11). [12],[14],[19]

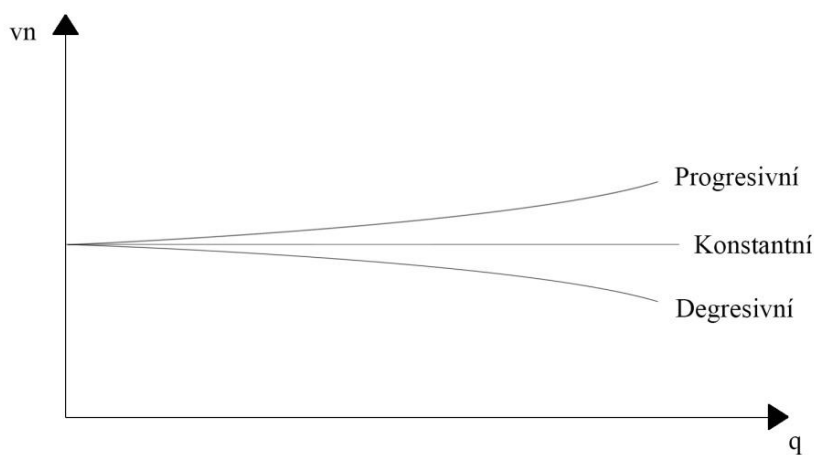
$$VN = \text{celkový objem výkonů} * \text{variabilní náklady na jednotku} \quad (11)$$

Variabilní náklady se dále dělí na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální náklady. Pokud variabilní náklady rostou přímo úměrně s úrovní výkonů, hovoříme o nákladech proporcionálních. V tomto případě se jedná např. o náklady na přímý materiál či úkolovou mzdu dělníků. Avšak ne vždy variabilní náklady mají proporcionální charakter. V praxi může nastat situace, kdy náklady rostou rychleji nebo pomaleji nežli objem produkce. U rychlejšího tempa růstu nákladů jde o nadproporcionální variabilní náklady, kterými mohou být např. mzdové náklady výrobních dělníků (přidání nočních směn). Pokud náklady rostou pomalejším tempem nežli objem výkonů, jedná se o podproporcionální náklady, které mohou být způsobeny poskytnutím množstevních slev

od dodavatelů při větším odběru materiálu. Průběh celkových a průměrných variabilních nákladů zobrazuje obrázek 7 a 8. [12],[14],[17],[18],[19]

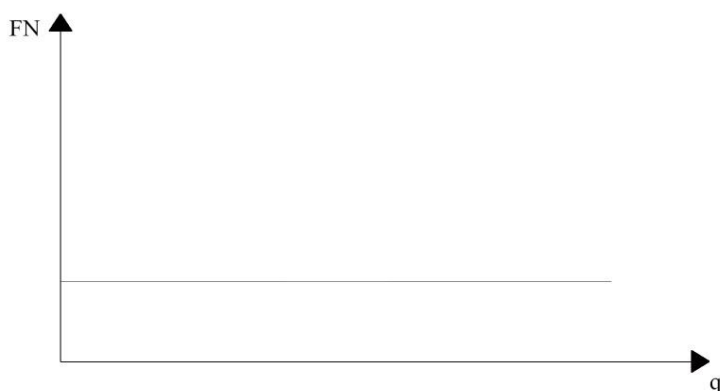


Obrázek 7: Průběh celkových variabilních nákladů
Zdroj: KRÁL, B., et. al. Manažerské účetnictví, s. 76.



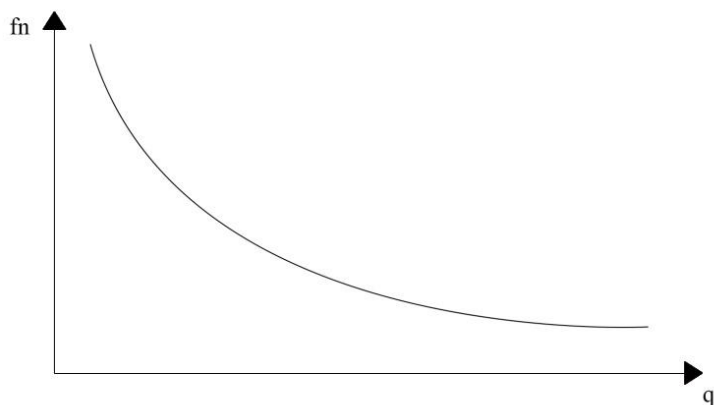
Obrázek 8: Průběh průměrných variabilních nákladů
Zdroj: KRÁL, B., et. al. Manažerské účetnictví, s. 76.

Fixní náklady jsou vždy jednorázově vynakládány v rámci určitého časového období a nejsou závislé na objemu výkonů. Jsou to tedy náklady, které podnik musí hradit i v případě nulové produkce. Příkladem těchto nákladů mohou být odpisy budov, leasing, energie, pojištění, nájemné či fixní mzdové náklady administrativních pracovníků. Celkové fixní náklady jsou tedy při různých úrovních aktivit podniku konstantní a jednotkové fixní náklady připadající na jednotku produkce se s růstem produkce snižují. Vývoj celkových a jednotkových fixních nákladů s růstem objemu výkonů zobrazuje obrázek 9 a 10. V praxi však může docházet k navyšování fixních nákladů např. kvůli zvyšování výrobní kapacity, zvyšování úroků, nájemného, pojistného či mezd administrativních pracovníků. V tomto případě pak dochází k navyšování fixních nákladů a to skokově. Jedná se o tzv. skokové fixní náklady, které zobrazuje obrázek 11. [14],[18],[19]



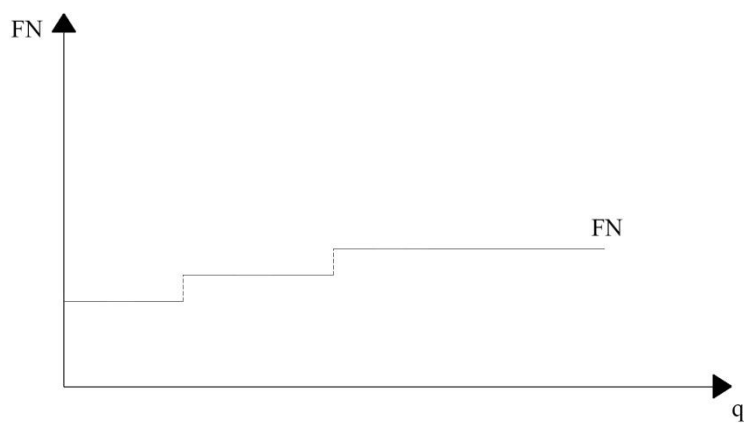
Obrázek 9: Průběh celkových fixních nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s. 39.



Obrázek 10: Vývoj jednotkových fixních nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s. 39.



Obrázek 11: Křivka fixních nákladů po zahrnutí skokových fixních nákladů

Zdroj: LANG, Helmut, Manažerské účetnictví – teorie a praxe, s. 48.

2.2 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví se zabývá sestavováním a vyhodnocováním rozpočtů. Rozpočet můžeme kvantifikovat jako peněžní vyjádření údajů o plánované realitě. Neboli základním úkolem rozpočtu je v peněžních jednotkách vyjádřit vývoj hodnotových veličin a to nákladů a výnosů; aktiv a závazků; zisku; příjmů a výdajů. Rozpočet nelze zaměňovat s plánem, jelikož rozpočet je vždy vyjádřen v peněžních jednotkách, naproti tomu plány jsou sestavovány především v jednotkách naturálních. Rozpočty jsou tudíž určitou kategorií podnikových plánů jako plány vyjádřené v peněžních jednotkách. [17],[20]

Celá soustava rozpočtů se dle obsahu rozděluje na několik relativně stejnorodých podmnožin. V případě zaměření rozpočetnictví na podnik jako celek rozlišujeme dva typy rozpočtů:

- **Celopodnikové rozpočty** – jsou rozpočty, které stanovují podnikové úkoly, cíle a vývoj jednotlivých veličin za podnik jako celek. Celopodnikovým rozpočtem je tzv. hlavní podnikový rozpočet, který je sestavován zpravidla na rok a odpovídá buď kalendářnímu, nebo hospodářskému roku. Hlavní podnikový rozpočet je základním taktickým nástrojem podniku a zahrnuje tři nejdůležitější součásti, kterými jsou rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet cash – flow. [17],[20],[21]
- **Střediskové rozpočty** – tyto rozpočty se zaměřují na stanovení cílů a úkolů pro konkrétní podniková střediska. Tyto rozpočty mají zejména krátkodobější charakter. Řadíme sem krátkodobé čtvrtletní nebo měsíční rozpočty, do kterých se převádí hlavní podnikový rozpočet v podobě konkrétnějších operativních úkolů. [17],[20],[21]

V rámci celé soustavy rozpočetnictví mohou být rozpočty také členěny z hlediska charakteru rozpočtovaných veličin. Z tohoto hlediska jsou rozpočty členěny do těchto podmnožin:

- **Rozpočty aktiv a závazků** – jedná se o rozpočty stavových veličin, které zobrazují předpokládaný stav dílčích položek majetku a závazků k určitému okamžiku

zejména ke konci rozpočtového období. Tyto rozpočty stanovují plánovaný stav majetku ke stanovenému budoucímu období. Příkladem stavových rozpočtů může být rozpočet konečného stavu zásob, nedokončené výroby či konečný stav pohledávek a závazků. V agregované podobě za podnik jako celek je sestavována rozpočtová rozvaha. [17]

- **Rozpočty nákladů a výnosů** – tyto rozpočty vyjadřují v peněžních jednotkách spotřebu ekonomických zdrojů či objem vytvořených výkonů buď v rámci střediska, nebo v rámci celého podniku za dané rozpočtové období. Rozpočty nákladů a výnosů nejsou závislé na toku peněžních prostředků a představují přírůstky a úbytky ekonomického prospěchu, které časově a věcně souvisí s daným obdobím. Nákladové a výnosové rozpočty jsou sestavovány pro kalendářní neboli hospodářský rok a jednotlivé položky nákladů a výnosů jsou většinou dále rozpracovávány do krátkodobějších rozpočtů (měsíčních či týdenních rozpočtů). Příkladem těchto rozpočtů jsou rozpočty režijních nákladů výrobního či správního střediska nebo roční rozpočet zaznamenávající tržby za výkony podniku. Celkovým a souhrnným rozpočtem nákladů a výnosů je poté rozpočtová výsledovka. [17]
- **Rozpočty příjmů a výdajů** – jsou rozpočty peněžních toků, které stanovují plánované údaje o toku peněžních prostředků za stanovené rozpočtové období. Oproti rozpočtům nákladů a výnosů, které vyjadřují jednotlivé údaje na akruální bázi tyto rozpočty příjmů a výdajů zobrazují údaje na peněžní bázi. Jedná se údaje, které zachycují objemy přijatých a vydaných peněžních prostředků. Rozpočtem příjmů a výdajů jsou např. výdaje na nákup materiálu či rozpočet inkasa pohledávek. Pro potřeby podniku je sestavován komplexní rozpočet peněžních toků, jehož hlavním cílem je informovat o plánované likviditě a solventnosti podniku. [17]

Posledním kritériem pro klasifikaci rozpočtů je délka rozpočtového období, na které je konkrétní rozpočet sestavován. Z časového hlediska rozpočty dělíme na:

- **Strategické rozpočty** – tyto rozpočty v peněžním vyjádření kvantifikují dlouhodobé strategické plány podniku, pomocí nichž se podnik snaží dosáhnout

svých strategických cílů. Struktura těchto rozpočtů je výrazně zjednodušena do zhuštěné podoby očekávaných výsledků. Tyto rozpočty proto obsahují malý počet položek. Strategické rozpočty zjednodušují rozpočty jednotlivých výkazů účetní závěrky a jedná se o 3-10 ti leté celopodnikové rozpočty. [17],[21]

- **Operativní rozpočty** – jsou rozpočty, které vycházejí ze strategických rozpočtů a navazují na ně. Operativní rozpočty konkrétně popisují celopodnikové údaje strategického rozpočtu pro první rok a dále jej rozvíjí a zpodrobňují např. na měsíční rozpočty pro jednotlivá střediska. [17],[21]

2.2.1 Základní funkce rozpočtu

Rozpočet se zaměřuje vždy na budoucnost a je sestavován pro stanovené budoucí období. Rozpočet je díky jeho zaměření na budoucnost nástrojem hodnotového řízení, jehož základním předpokladem je stanovit úkoly jednotlivým adresátům v podniku a následně kontrolovat plnění těchto úkolů. Rozpočet tedy stanovuje jednotlivé cíle jak pro podnik, tak pro jednotlivá střediska a jejich řídicí pracovníky. Rozpočet plní tyto základní funkce:

- **Plánovací** – rozpočet stanovuje cíle a úkoly v rámci vývoje hodnotových veličin, kterých má být dosaženo ve stanoveném období ve vazbě na strategické cíle podniku. [17],[20]
- **Koordinační** – rozpočet napomáhá celkové koordinaci a optimalizaci podnikových aktivit pro podnik jako celek a koordinuje jednotlivé činnosti středisek a rozhodování řídicích pracovníků s ohledem na jejich vymezené pravomoci a odpovědnosti ekonomickou a organizační strukturou podniku. Pouze v případě, že dojde ke koordinaci činností jednotlivých středisek, může dojít k nalezení společného optimálního řešení pro podnik. Při sestavování rozpočtu by se řídicí pracovníci měli vzájemně podílet na komunikaci a měli by společně dopředu identifikovat případné konflikty. [17],[20]

- **Kontrolní** – rozpočet je nástrojem, který kontroluje plnění vývoje jednotlivých hodnotových veličin rozpočtu a porovnává skutečně dosažené veličiny s jejich výší, která je stanovená rozpočtem. Následně zjištěné odchylky činností, které se výrazně odchyľují, se stávají zdrojem pozornosti manažerů. Rozpočet zároveň napomáhá řídicím pracovníkům při plnění, ovlivňování a kontrole aktivit, za které nesou zodpovědnost. [17],[20]
- **Motivační** – rozpočet kvantifikuje cíle pro stanovené budoucí období a tím stimuluje odpovědně řídicí pracovníky k plnění těchto cílů. Pracovníci jednotlivých podnikových středisek by především měli stanovené cíle rozpočtu akceptovat, aby docházelo k jejich správné motivaci. Z tohoto důvodu by se řídicí pracovníci měli podílet na sestavování rozpočtu, aby odpovídali za takové činnosti, které mohou svým chováním ovlivnit. Pro správnou motivaci by měl být v podniku zaveden systém, který bude odměňovat pracovníky za plnění rozpočtu a tím naplňovat cíle podniku jako celku. [17],[20]
- **Měření výkonnosti** – na kontrolu plnění rozpočtu bezprostředně navazuje měření výsledku činností jednotlivých podnikových středisek, které zároveň zabezpečuje složku kontrolní a motivační. [17],[20]

2.2.2 Forma a proces sestavování rozpočtů

Formální podoba rozpočtů je značně závislá na délce rozpočtového období. Pokud jsou rozpočty sestavovány na kratší období např. měsíční či týdenní rozpočty s ohledem na jejich potřebu větší určitosti blízké budoucnosti jsou tyto rozpočty podrobnější. Naproti tomu dlouhodobé strategické rozpočty mají formální podobu, více komplexnější. [17]

Z hlediska operativních rozpočtů režijních nákladů pro jednotlivá střediska rozlišujeme dvě základní formy rozpočtů. Hlavním charakteristickým znakem odlišnosti těchto dvou forem rozpočtů je skutečnost zda rozpočty zohledňují nebo nezohledňují závislost nákladů podnikového střediska na objemu jeho aktivit. Toto rozdělení slouží především k správnému plnění motivační a kontrolní funkce střediska, jelikož rozpočet udává

středisku daný úkol, který má být naplněn a zároveň mu stanovuje maximální výši nákladů na jeho činnost. Pokud rozpočtový úkol správně motivuje pracovníky, měl by umožnit úpravu rozpočtu střediska podle skutečné úrovně jeho aktivity. Na základě způsobu zadaného úkolu se rozlišují dvě formy rozpočtů:

- **Pevný rozpočet** – slouží v rámci režijních nákladů ke stanovení absolutní výše nákladů, které nejsou závislé na objemu výkonů střediska a jejich stanovená hranice rozpočtem by neměla být překročena. Jedná se především o režijní fixní náklady. [17], [21]
- **Pružný rozpočet** – je označován také jako flexibilní rozpočet, který uznává závislost mezi objemem výkonů střediska a vývojem režijních nákladů. Tento rozpočet rozlišuje v rámci režijních nákladů náklady fixní a variabilní vůči objemu výkonů daného střediska. Pro měření objemu výkonů poté závisí na samotném podniku, jakým způsobem zvolí vhodnou veličinu pro toto měření. Tímto měřítkem aktivit jednotlivých středisek mohou být hotové výrobky, výše výnosů či objem hodin poskytované služby danému středisku (počet hodin oprav). [17],[21]

Za specifickou formu rozpočtu je navíc považován klouzavý rozpočet, který je charakteristický zejména pro dlouhodobé strategické rozpočty. Jedná se o klouzavé sestavování rozpočtů např. na léta 2011 – 2013 a po uplynutí roku 2011 se dále se sestaví rozpočet na léta 2012 – 2014. Tento klouzavý způsob lze uplatňovat i u čtvrtletních operativních rozpočtů. [17]

Pro správné sestavení kvalitního rozpočtu je klíčové zavedení vhodných postupů jeho sestavení. Sestavováním rozpočtů je pověřeno oddělení controllingu, konkrétněji zejména vedoucí pracovník controllingu, který zabezpečuje a koordinuje správné sestavení jednotlivých rozpočtů s ohledem na podnikový rozpočet. Jednotlivé rozpočty jsou sestavovány ve spolupráci pracovníků controllingového útvaru a řídicích pracovníků, kteří jsou zodpovědní za jednotlivá střediska. V rámci procesu sestavování rozpočtů vrcholovou úroveň řízení zastupuje tým pro sestavení rozpočtu, jehož členy jsou vrcholoví manažeři hlavních oblastí podniku jako finančního řízení, logistiky, řízení výroby, marketingu apod. Tito výkonní manažeři mají za úkol zejména zaručit, že rozpočty budou navrženy a sestaveny reálně a budou moci být zároveň dostatečně koordinovány. Pracovníci

controllingového oddělení, jež se podílejí na tvorbě rozpočtů, stanovují metody a postupy sestavení rozpočtů a poskytují potřebné účetní informace z minulého období, které mohou být užitečné. Zároveň zajišťují včasné zpracování rozpočtů ke stanovenému datu. Controllingové oddělení sestavuje metodické postupy pro sestavení rozpočtů, které obsahují základní informační zdroje, vlastní postup sestavení rozpočtu a časový harmonogram, který udává pořadí, v němž jsou jednotlivé rozpočty sestavovány a termíny, v kterých se tyto rozpočty prezentují v týmu. Controlling tedy plní především poradní a administrativní funkci, kterou poskytují řídicím pracovníkům, kteří jsou zodpovědní za přípravu rozpočtu. Po sestavení rozpočtu řídicí pracovníci prezentují tento rozpočet pro konečné schválení. V případě nedostatků např. není-li dosažena požadovaná výkonnost pro podnik jako celku, rozpočet střediska se neschválí a je nutné ho přepracovat a znovu projednat. Řídicí pracovníci však musí s přepracováním souhlasit, jelikož budou sami dále zodpovídat za plnění tohoto plánu v rámci jejich střediska. [20]

Rozpočty jsou neúčinné a formální pokud jsou sestavovány jako tzv. rozpis vrcholových finančních ukazatelů pro nižší hierarchické úrovně podniku a nerespektují vývoj podmínek na trhu či řídicí pracovníky a jejich schopnost ovlivňovat stanovené rozpočtové úkoly. [20]

2.2.3 Hlavní podnikový rozpočet

Hlavní podnikový rozpočet kvantifikuje v peněžních jednotkách všechny podnikové procesy, které mají proběhnout v rámci rozpočtového období, kterým je hospodářský rok. Hlavní podnikový rozpočet je zejména zájmem strategického controllingu. Cílem tohoto rozpočtu je implementovat dlouhodobé plány podniku. Hlavní neboli celopodnikový rozpočet komplexně zobrazuje jednicové náklady výkonů podniku a rozpočtované režijní náklady. Dále agreguje rozpočtované výnosy a přepokládané změny aktiv, pohledávek a závazků podniku v rámci rozpočtového období. Hlavní podnikový rozpočet je významným zdrojem hodnotových informací pro výkonné řídicí pracovníky. Celopodnikový rozpočet je pak základním východiskem pro operativní rozpočty jednotlivých středisek. Hlavní podnikový rozpočet zadává úkoly a cíle nižším podřízeným útvarům a snaží se dosahovat požadované výkonnosti a optimalizovat podnikové činnosti. [17],[22]

Hlavní podnikový rozpočet lze sestavit pomocí dvou cest. Prvním přístupem je sestavení tohoto rozpočtu metodou **shora-dolů**, kdy vrcholový management stanovuje cíle, které musí být dosaženy a podobu tohoto hrubého rozpočtu rozepíše na nižší podřízené řídicí útvary. Druhým způsobem je metoda **zdola-nahoru**, která vychází z návrhů podřízených útvarů, které předkládají dílčí rozpočty. Vrcholový management tyto dílčí rozpočty dále zkoriguje do uceleného hlavního podnikového rozpočtu, aby vše korespondovalo se základními podnikovými cíli. [17]

Hlavní podnikový rozpočet se skládá z rozpočtové rozvahy, rozpočtové výsledovky a rozpočtu peněžních toků. [17],[20]

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha je důležitým řídicím nástrojem manažerů, kteří jej využívají pro vyvážení zdrojů, které podnik pro svoji činnost používá. Rozpočtová rozvaha poskytuje přehled o stavu majetku a zdrojích jeho financování. Sestavování rozpočtové rozvahy se však úzce prolíná s rozpočtovou výsledovkou i rozpočtem peněžních toků. Rozpočtová výsledovka poskytuje informace o nákladech a výnosech, které se současně odrážejí ve změně podnikových aktiv, pohledávek a závazků a rozpočet peněžních toků svými peněžními platbami ovlivňuje výši pohledávek, krátkodobých závazků či peněžních prostředků. [17],[20]

Rozpočtová výsledovka

Základní vývoj nákladů a výnosů v rámci stanoveného rozpočtového období stanovuje rozpočtová výsledovka. Rozpočtová výsledovka je ústřední a hlavní částí celopodnikového rozpočtu jelikož vyčísluje předpokládaný čistý přínos podniku. Rozpočtová výsledovka vzniká na základě agregace jednotlivých operativních rozpočtů, které v peněžních jednotkách vyjadřují operativní plány sestavené v naturálních jednotkách. Operativní plány navazují bezprostředně na strategické plány podniku a rozvíjejí činnosti, kterými se podnik bude zabývat v kratším operativním období (hospodářský rok). Rozpočtová výsledovka v sobě spojuje rozpočet celopodnikových jednicových nákladů na plánovaný objem výkonů, rozpočty režijních nákladů a rozpočtované výnosy (tržby) dle plánovaného objemu výkonů a jejich prodejních cen. Důležitým východiskem pro manažerské

rozhodování v oblasti nákladů je upřednostňováno účelové členění nákladů. Pro sestavení rozpočtové výsledovky lze použít několik základních kroků:

- vymezení činitelů, kteří omezují podnikovou výkonnost,
- příprava rozpočtu výroby a rozpočtu výnosů z prodeje,
- příprava rozpočtu jednicových nákladů,
- příprava rozpočtu režijních nákladů jednotlivých podnikových středisek,
- prezentace návrhu rozpočtu a jeho projednání v rámci týmu,
- koordinace a přijetí či případné přepracování střediskových rozpočtů,
- sestavení rozpočtové výsledovky. [17],[20]

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků zaznamenává plánované peněžní příjmy a výdaje. Jedná se o rozbor rozvahové položky a to peněžních prostředků a jejich případných ekvivalentů. Rozpočet příjmů a výdajů slouží podniku k řízení každodenní likvidity a napomáhá managementu při rozhodování o financování samotného chodu podniku. [17]

Kontrola hlavního podnikového rozpočtu spočívá ve způsobu kontroly jeho plnění. Pro plnění celopodnikového rozpočtu je především nejpodstatnější kontrola jeho rozpočtové výsledovky. Nejčastější metodou pro tuto kontrolu plnění je metoda standardních nákladů. Standardními náklady jsou zde chápány konkrétní hodnotové veličiny stanovené a schválené v celopodnikovém rozpočtu. Základními kroky této metody jsou:

- určení standardních (stanovených) nákladů,
- zjištění skutečně dosažené výše nákladů,
- výpočet nákladových odchylek a jejich podrobný rozbor pro zjištění příčin vzniku.

Mezi nejčastěji zkoumané standardní náklady patří standardy spotřeby jednicových zdrojů, sazby variabilních režijních nákladů, ceny výrobních faktorů, výše fixních nákladů, objem produkce podniku, sortiment výkonů, prodejní ceny a objemy prodeje podnikových výkonů. [17]

2.2.4 Rozpočet režijních nákladů středisek

Rozpočet režijních nákladů středisek je stěžejní částí hlavního podnikového rozpočtu. Pro sestavení rozpočtu nákladů jednotlivých středisek jsou řídicí pracovníci regulováni základními postupy a metodickými pravidly stanovenými controllingovým útvarem. Je nutné vymezit strukturu rozpočtových režijních nákladů střediska, metodu stanovení těchto režijních nákladů a způsob kontroly plnění rozpočtu. [17],[20]

Stanovení struktury rozpočtových režijních nákladů střediska je ústřední záležitostí každého podniku. Východiskem pro určení této struktury je základní členění nákladů. Jedná se o rozdělení nákladů na variabilní a fixní náklady, prvotní a druhotné náklady či druhové a účelové členění nákladů. Základní otázkou jak bude podnik řídit režijní náklady a v jaké struktuře bude sestavovat rozpočet je individuální záležitostí. Podnik však musí zajistit optimální a hospodárný průběh jednotlivých činností. [20]

V rámci sestavování rozpočtu režijních nákladů pro jednotlivá střediska se využívají dvě metody. První metoda pro sestavení rozpočtu vychází z nákladových údajů za minulé období, zatímco druhá metoda se zaměřuje pouze na budoucnost a využívá propočty, které se odvozují dle očekávaných budoucích podnikových aktivit a očekávaných cen ekonomických zdrojů. První metoda bývá v praxi nejvíce využívána, avšak má jedno podstatné omezení a to takové, že mimořádné či nahodilé skutečnosti, které se v minulém období objevily a ovlivnily skutečné režijní náklady, se nemusí v budoucnosti opakovat. Metoda založená na odhadu budoucích režijních nákladů je také nazývána jako metoda rozpočtování s nulovým základem. Tato metoda nevychází z minulých údajů o režijních nákladech, ale zaměřuje se na přehled výkonu a aktivit jednotlivých středisek. Metoda rozpočtování s nulovým základem se využívá především pro rozpočtování takových režijních nákladů, které nemají přímý vztah k výkonům (náklady na výzkum a vývoj, náklady na marketing). Hlavními rozdíly metody rozpočtování s nulovým základem a metody vycházející z minulých údajů jsou:

- rozpočtování s nulovým základem vychází minimálně z údajů v minulosti a zabraňuje tak z části setrvačnosti ve vynakládání nákladů,
- orientuje se více na stanovené cíle a činnosti podniku,

- zkoumá více možností a alternativních přístupů k dosažení požadovaných či podobných výsledků. [17],[20]

U kontroly plnění rozpočtu režijních nákladů se stejně jako u hlavního podnikového rozpočtu vychází z analýzy odchylek jednotlivých režijních nákladů. Dodržování rozpočtu je nutné sledovat v pravidelných intervalech. U krátkodobých rozpočtů by jejich plnění mělo být kontrolováno minimálně jednou měsíčně a případné nalezené nepříznivé odchylky skutečných veličin od rozpočtu by měly být odstraňovány vhodnými nápravnými opatřeními. Kontrola dodržování rozpočtu probíhá ve dvou metodách a to buď pomocí interních výnosů a výsledku hospodaření střediska nebo porovnáním skutečně vynaložených nákladů se stanoveným rozpočtem střediska nezávisle na systému účetního zobrazení. Odchylka by měla vypovídat o tom, kde v položkách režijních nákladů došlo k odchýlení od rozpočtu, jaký dopad měla odchylka na hospodářský výsledek podniku a kdo je za vzniklou odchylku zodpovědný. Odchylky jsou základním kritériem a podkladem pro manažery, aby podporovali takové činnosti, které příčiny negativních odchylek odstraní a napomohou tak k dosažení základního ekonomického cíle a to zisku. [17],[20]

Finanční kontrola plnění rozpočtu zohledňuje vztah nákladů k objemu výkonů jednotlivých středisek. Kontrolu rozpočtu lze provádět prostřednictvím:

- **Pevného rozpočtu** – kontrola těchto nákladů je prováděna pomocí srovnání absolutní stanovené výše rozpočtu (nákladovým úkolem) se skutečným nákladem. Rozpočet je tedy absolutně pevný. [17],[20]
- **Pružného rozpočtu** – kontrola nákladů na základě pružného rozpočtu spočívá v přepočtu stanovených nákladů rozpočtu dle skutečného vývoje objemu výkonů. V tomto případě jsou přepočítávány pouze variabilní rozpočtové náklady. Fixní náklady zůstávají ve stejné rozpočtové výši. Kontrola plnění rozpočtu poté spočívá v porovnání skutečných nákladů s přepočteným či původním rozpočtovým nákladem. Tento rozpočet má význam především tehdy, pokud dochází v rámci výroby k výkyvům ve výkonech. [17],[20],[21]

- **Lineárně přepočteného rozpočtu** – je nástroj, který motivuje podniková střediska k vyššímu využití kapacity. Tento způsob kontroly spočívá v tom, že všechny položky se vynásobí zlomkem, který má v čitateli skutečné vytížení střediska a ve jmenovateli původně zamýšlenou úroveň zatížení. Tento rozpočet určuje skutečný objem vytížení střediska. [17],[20]

2.3 Nákladové odchylky

Analýza nákladových odchylek dle standardů IAS využívá v manažerském účetnictví metodu standardních nákladů. V rámci podnikových nákladů zejména u výrobních společností standardní náklady představují předem určené náklady, které se používají pro kontrolu a plánování. Metoda standardních nákladů porovnává standardní náklady se skutečnou dosaženou výší nákladů a následně vzniklé odchylky dále analyzuje z hlediska jejich příčin a odpovědnosti. Po provedeném rozboru odchylek jsou navrhována příslušná nápravná opatření. Metoda standardních nákladů se tedy zabývá zjišťováním a analýzou odchylek. [12],[13],[20]

Odchylna dle Šoljakové a Fibírové [31 s. 142] „*představuje rozdíl mezi výší určité veličiny podle standardů a její skutečnou výší.*“ Jedná se tedy o porovnávání a analýzu rozdílů jednotlivých nákladových veličin stanovených rozpočtem s jejich skutečnou výší. [20]

Dle charakteru odchylek se rozlišuje:

- **Pozitivní odchylka** – představuje situaci, kdy skutečná výše nákladů je nižší nežli standardní náklady;
- **Negativní odchylka** – je situace, kdy skutečná výše nákladů je vyšší nežli standardní náklady. [20]

Cílem analýzy odchylek je zjistit příčiny jejich vzniku, zhodnotit jejich dopad na podnikatelský proces a následně vytvořit předpoklady pro správné přijetí nápravných opatření, která budou eliminovat vznik především negativních odchylek v budoucnosti. Odchylny mohou vznikat např. změnou prodejní ceny, variabilních či fixních nákladů nebo změnou objemu výkonů. Z důvodů těchto příčin se analýza nákladových odchylek

nezaměřuje jen na odchylky vyjádřené v peněžních jednotkách, ale v rámci výrobního procesu se zároveň zaměřuje na odchylky naturální neboli množství. Odchylky jako takové se poté stávají základním nástrojem řízení. [12],[13],[20]

2.3.1 Odchylky jednicových nákladů

Při analýze odchylek jednicových nákladů se sledují odchylky přímého materiálu a odchylky přímých mezd.

Odchylka přímého materiálu

Pro stanovení odchylky přímého materiálu podnik porovnává skutečnou spotřebu materiálu s plánovaným množstvím. Pro toto srovnání je klíčové, aby podnik stanovil normu spotřeby materiálu na jednotku výkonu, zjistil skutečné množství vyrobených výkonů a jejich vynásobením získal v naturálních jednotkách předpokládané množství spotřeby materiálu. Toto předpokládané množství spotřeby materiálu je porovnáváno s celkovými standardními náklady, které si podnik stanoví na základě standardní ceny pro materiál, který vynásobí celkovou spotřebou. Pro srovnání nákladů v peněžním vyjádření se využívá skutečná spotřeba materiálu evidovaná v účetnictví. Pro sledování a zjišťování odchylek přímého materiálu podniky často využívají metodu pevných neboli standardních cen, pomocí nichž lze snadno určit zodpovědnost za překročení či úsporu nákupu materiálu. Odchylky přímého materiálu hodnotí hospodárnost při nákupu a spotřebě materiálu. V případě že by podnik dodržel stanovené standardy, nedošlo by k žádným odchylkám v nákladech. [12],[13]

Základními příčinami vzniku odchylek materiálu jsou dva faktory a to změna ceny a množství spotřeby materiálu. V rámci této problematiky se hovoří o tzv. cenových a množství odchylkách. U nákladových odchylek materiálu posuzujeme, jaká část odchylky je zapříčiněna odchylkou od plánované ceny a jaká část je způsobena odchylkou spotřebovaného množství materiálu. Cenová odchylka je označována také jako kvalitativní odchylka, která se vypočítá jako rozdíl skutečné a plánované ceny, která je vynásobená skutečnou spotřebou materiálu (12). Příčinnou vzniku této odchylky může být např. zdražení cen materiálu, zdražení dopravy, poskytnutí slev či zvýšení DPH. [12],[13]

$$\text{Cenová odchylka} = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk} \quad (12)$$

csk skutečná cena,

cst standardní cena,

Qsk skutečný objem materiálu.

Množstevní odchylka neboli kvantitativní odchylka vyjadřuje rozdíl mezi skutečnou a standardní spotřebou materiálu následně vynásobenou standardní cenou (13). Pomocí této odchylky je sledována hospodárnost spotřeby materiálu v rámci výroby. Množstevní odchylka může být způsobena poruchou výrobního zařízení, nedostatečně zaškolenou obsluhou nebo nižší kvalitou materiálu apod. [12],[13]

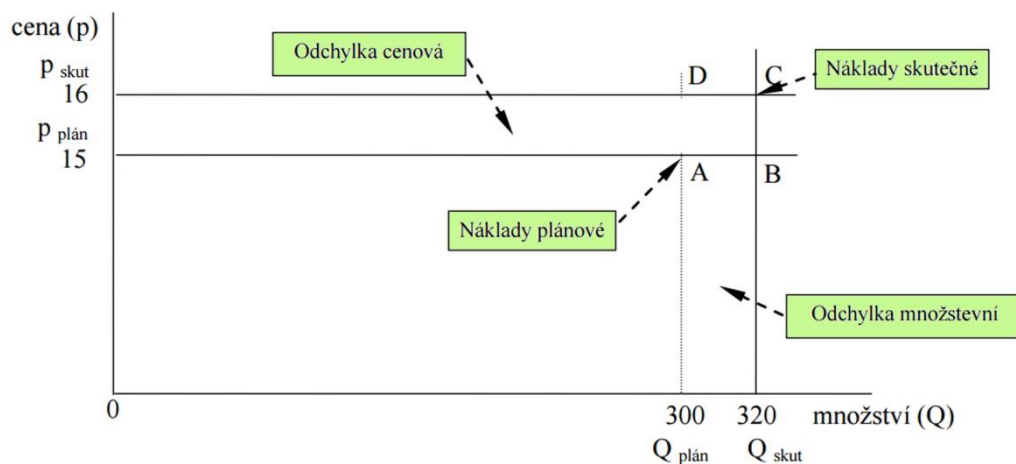
$$\text{Množstevní odchylka} = (Q_{sk} - Q_{st}) * c_{st} \quad (13)$$

Qsk skutečný objem materiálu,

Qst standardní objem materiálu,

Cst standardní jednotková cena.

Cenovou a množstevní odchylku výrobního podniku znázorňuje obrázek 12.



Obrázek 12: Znázornění cenové a množství odchyly
 Zdroj: Lazar, Jaromír, Manažerské účetnictví a controlling, s. 137.

Obrázek 12 graficky určuje velikost jak cenové tak množství odchyly. Čtyřúhelník ABCD je oblastí, kterou lze zařadit jak do cenové tak množství odchyly. Avšak na základě zvyklostí se tato část přiřazuje k odchylce cenové.

Odchylka přímých mezd

Pro analýzu odchylky přímých mzdových nákladů je důležité stanovovat standardní náklady pouze u mezd výrobních pracovníků neboli pouze u variabilních mezd. Standardní mzdové náklady lze stanovit buď na základě úkolové mzdy, nebo na základě časové normy pro zpracování jednoho výkonu, která umožňuje určit časovou mzdu pracovníka. Pokud jsou pracovníci odměňováni na základě úkolové mzdy, standardní náklady se vypočítají jako násobek mzdového tarifu na jeden výkon a skutečného objemu výroby (14). Skutečné variabilní mzdové náklady, které jsou zaznamenávány v účetnictví, se poté porovnávají se standardními náklady, čímž je podnik schopen odhalit odchylku mzdových nákladů. U skutečných nákladů vedených v účetnictví je však důležité, aby byly správně odděleny mzdy fixní (mzdy administrativních pracovníků) od variabilních pomocí vhodné analytiky.

[12]

$$\text{standardní náklady} = \text{mzdový tarif} * \text{skutečný objem výroby} \quad (14)$$

Pokud dojde ke vzniku nákladové odchylky, hlavní příčinnou mohou být dva základní faktory. Prvním faktorem je změna mzdového tarifu a druhým faktorem je změna odpracovaného času. Odchylku mzdového tarifu neboli kvalitativní odchylku představuje rozdíl mezi plánovaným a skutečným mzdovým tarifem, který je následně vynásoben skutečným objemem spotřebovaného času (15). Důvodem vzniku této odchylky mzdového tarifu může být úprava mzdy, tlak odborů na vyšší mzdy či přeřazení pracovníků. Tato odchylka určuje změnu mzdových nákladů díky změně mzdového tarifu. [12]

$$\text{Odchylka v mzdovém tarifu} = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} \quad (15)$$

c_{sk} skutečná cena práce,

c_{st} standardní cena práce,

Q_{sk} skutečný objem odpracovaných hodin.

Odchylka zapříčiněná změnou odpracovaného času neboli kvantitativní odchylka může být způsobena např. různým pracovním tempem pracovníků či různou kvalifikací pracovníků. Výpočet této odchylky je dán rozdílem skutečné a plánované výše odpracovaných hodin, který je vynásoben standardním mzdovým tarifem (16). [12]

$$\text{Odchylka daná změnou odpracovaného času} = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} \quad (16)$$

Q_{st} standardní objem odpracovaných hodin,

Q_{sk} skutečný objem odpracovaných hodin,

c_{st} standardní jednotková cena.

2.3.2 Odchylyky režijních nákladů

Kontrola režijních nákladů podniku je primárně prováděna pomocí rozpočtů režijních nákladů středisek. Jejich vyhodnocování je mnohem obtížnější nežli u jednicových nákladů, jelikož režijní náklady obsahují spoustu nákladových druhů a je u nich značně obtížné správně určit jejich výši. Pro zjišťování a analýzu odchylek režijních nákladů využíváme metodu srovnání skutečných režijních nákladů středisek s jejich výší stanovenou rozpočtem. Režijní náklady můžeme srovnávat třemi způsoby: [12],[13]

- **Srovnání skutečných režijních nákladů s pevným rozpočtem** – pro toto porovnávání jsou skutečně dosažené režijní náklady porovnávány s rozpočtem, který je pevně stanoven a jeho výše se nijak nemění v závislosti na objemu výroby;
- **Srovnání skutečných režijních nákladů s přepočteným pevným rozpočtem** – porovnání skutečných režijních nákladů probíhá s přepočteným rozpočtem v závislosti na změně výkonů, avšak existence variabilní a fixní složky nákladů zde není brán v potaz;
- **Srovnání skutečných režijních nákladů s pružným rozpočtem** – posledním způsobem je porovnávání skutečných režijních nákladů s přepočtenou variabilní složkou režijních nákladů na základě změny objemu výkonů a nezměněnou částí fixních nákladů rozpočtu. [12],[13]

Pro zjišťování a analýzu odchylek režijních nákladů se nejčastěji využívají tři metody. Pomocí těchto metod lze také určovat, kdo je za vzniklé odchylyky odpovědný. Mezi tyto metody patří metoda jedné, dvou a čtyř odchylek. V rámci těchto metod jsou zkoumány i náklady na neúčelné činnosti, neproduktivně vynaložený čas či chybně provedené výkony jako jsou např. defektní výrobky. **Metoda jedné odchylky** porovnává přepočtený pevný rozpočet se skutečnou spotřebou. Pevný rozpočet se dle této metody přepočítává podle účelně a produktivně spotřebované kapacity. **Metoda dvou odchylek** celkovou odchylku rozděluje na spotřební a objemovou. Spotřební odchylka se stanovuje jako rozdíl mezi skutečnými náklady a pružným rozpočtem. Představuje tu část režie, která byla vynaložena v důsledku hospodárnějšího neboli úspornějšího vynakládání ekonomických zdrojů.

Objemová odchylka představuje buď relativní úsporu či překročení jako důsledek rozpuštění fixních nákladů buď mezi větší množství či mezi menší množství výkonů než bylo plánováno. **Metoda čtyř odchylek** je detailnější metodou, která spotřební odchylku rozkládá na výkonnostní a rozpočtovou odchylku a zároveň objemovou odchylku rozděluje na odchylku kapacitní a účinnostní. Tato metoda navíc zahrnuje vliv neproduktivních či neúčelných činností na náklady. Výkonnostní odchylka měří tu část variabilních nákladů, která byla vynaložena na neúčelné činnosti. Rozpočtová odchylka určuje, o kolik se skutečné náklady liší oproti uznanému pružnému rozpočtu. Kapacitní odchylka se zaměřuje na zjišťování stupně využití kapacity. Porovnává tedy pevný rozpočet s pružně přepočteným rozpočtem. Poslední účinnostní odchylka poté stanovuje tu část fixních nákladů, která byla vynaložena na neproduktivní činnosti. [12],[13]

2.4 Reporting

Controlling je nástrojem informační podpory, pomocí něhož je zabezpečována efektivní koordinace řízení celého podniku. Úlohou controllingu je poskytovat informační podporu různým zainteresovaným uživatelům podniku. Controller je tedy zodpovědný za určitý informační systém, který by měl být v podniku implementován. Pro tyto potřeby controlling využívá systém výkazů pro řízení podniku, který je nazýván také jako reporting. [20],[22]

Reporting dle Šoljakové a Fibírové [32 s. 10] „představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.“

S ohledem na velké množství uživatelů reportingu, kteří mají odlišné požadavky, je důležité brát ohled na formální a obsahovou stránku výkazů. Zároveň je podstatné rozlišovat, které informace mají být poskytnuty, jakým způsobem budou zpracovány a následně distribuovány pro různé skupiny uživatelů. Každému uživateli by měli být poskytnuty takové informace z reportingu, které může svojí činností ovlivňovat. K souhrnnému systému informací, který reporting poskytuje, má přístup výhradně top management podniku. [20]

Pro vhodné navržení a implementaci systému podnikového reportingu by měl být dodržován určitý postup:

- Identifikovat uživatele reportingu a jejich potřeby či požadavky na formu, obsah a časový horizont poskytování informací,
- Rozlišit obsah a strukturu výkazů pro externí a interní uživatele,
- Stanovit vhodnou formu poskytování výkazů jednotlivým uživatelům (elektronická, tištěná či jejich kombinace),
- Navrhnout a stanovit vyhovující design výkazů,
- Zvolit náležitý způsob distribuce, tak aby byly zároveň chráněny důvěrné informace podniku,
- Využívat možnost zpětné vazby (připomínky adresátů, využití reportů). [20]

Vhodně navržený a implementovaný systém reportingu se poté stává účelným nástrojem pro kvalitní řízení podniku a budování dobrých vztahů se zainteresovanými uživateli, kterými jsou státní orgány, partnerské společnosti, zaměstnanci, obchodní partneři či veřejnost. [20],[22]

Reporting se dle uživatelů rozděluje na dvě základní skupiny a to na externí a interní reporting. Uživatelé **externího reportingu** využívají informace o podniku z externích výkazů finančního účetnictví. Obsah a vypovídající schopnost externích výkazů vychází z různých mezinárodních standardů, mezi které řadíme systémy US GAAP a IFRS. Mezi externí uživatele řadíme zaměstnance podniku, státní orgány, širokou veřejnost, partnerské podniky a vlastníky, kteří se přímo nepodílejí na řízení podniku. [20]

Interní reporting slouží především pro potřeby managementu a řídicích pracovníků. Vychází zejména z manažerského účetnictví. Interní reporting představuje základní nástroj, který napomáhá při rozhodování a zároveň slouží jako nástroj kontroly plnění podnikových cílů a stanovených rozpočtů. Obsah a četnost vyhotovení interních výkazů zcela závisí na potřebách podniku. Z hlediska četnosti se reporting dělí na standardní a mimořádný. V rámci standardního reportingu jsou jednotlivé výkazy sestavovány v pravidelných intervalech, které mají přesně stanovenou formu a strukturu. Tyto výkazy poskytují informace o skutečných hodnotách, o odchylkách a jejich analýze o výpočtech očekávaných hodnot apod. Dle potřeb každého podniku jednotlivé výkazy mohou být

sestavovány ročně, měsíčně, čtvrtletně či denně. Mimořádný reporting se zaměřuje na sestavování reportů pouze na základě vyžádání. Tyto reporty mohou být vyhotoveny ve standardní podobě avšak mimo standardní časové termíny vyhotovení výkazů. [20]

Interní reporting je kromě časového hlediska vyhotovení navíc klasifikován na souhrnný reporting a dílčí reporty. Souhrnný reporting poskytuje informace o hospodaření podniku jako celku za určité období pomocí finančních ukazatelů a umožňuje porovnávat jednotlivé hodnoty s hodnotami plánovanými, kdy se zaměřuje na jednotlivé odchylky a jejich příčiny. Dílčí reporty představují klasifikaci výkazů dle jednotlivých oblastí podniku např. na marketing, výrobu či obchod. [20]

Shrnutí

Nákladový controlling je určitou podkategorií controllingu, který zabezpečuje koordinaci, efektivní řízení a optimalizaci nákladů v podniku a představuje nástroj, pomocí něhož lze v podniku efektivně řídit jednotlivé nákladové položky a naplňovat tak stanovené podnikové cíle. Nákladový controlling vychází ze samotné klasifikace nákladů, která je základním východiskem pro jejich řízení. Náklady pro manažerské účely představují ekonomické zdroje, které jsou účelně v podniku vynaloženy a zároveň účelově souvisí s danou ekonomickou činností. V rámci samotného procesu nákladového controllingu je využíván systém rozpočetnictví. Rozpočty tvoří pro nákladový controlling v peněžním vyjádření základní výchozí plány, kterých by mělo být dosahováno. Controllingové oddělení by mělo zajistit celý proces sestavování rozpočtů jak celopodnikových tak střediskových a mělo by zabezpečovat jejich plnění. Následná kontrola rozpočtů probíhá pomocí zjišťování a analyzování nákladových odchylek jak jednicových tak režijních nákladů pomocí různých metod. Controlling tyto odchylky identifikuje a následně navrhuje nápravná opatření, která zamezují jejich výskytu v budoucnosti. Posledním krokem celého procesu je systém výkaznictví, díky němuž controllingové oddělení poskytuje veškeré potřebné informace ve správném čase, formě, obsahu a struktuře jak externím tak interním uživatelům.

3 Představení podniku Ronal CR s.r.o.

Zkoumaným podnikem této diplomové práce je východočeská společnost Ronal CR s.r.o. Společnost Ronal CR je jednou z mnoha dceřiných společností švýcarské firmy Ronal AG. Mateřská společnost Ronal AG společně se všemi svými dceřinými výrobními podniky tvoří skupinu Ronal GROUP. Podnik Ronal se zabývá výrobou automobilových kol z lehkých hliníkových slitin pro užitkové a osobní vozy. [24]

3.1 Ronal AG Švýcarsko

Společnost Ronal AG Švýcarsko je mateřskou společností skupiny Ronal GROUP. Společnost Ronal byla založena roku 1969 jako akciová společnost a stala se na světovém trhu průkopníkem v odvětví výroby automobilových kol z lehkých kovů pro osobní a užitkové vozy. Sídlo této společnosti se nachází ve švýcarském Härkingenu, kde se zároveň nachází výzkumné a vývojové středisko celé společnosti. Společnost Ronal AG od svého založení výrazně expandovala do různých zemí Evropy a Ameriky, kde založila své dceřiné společnosti. První výrobní závod byl založen ve Francii roku 1987. Společnost dnes provozuje jedenáct závodů, které se nacházejí v Německu, Švýcarsku, Polsku, České republice, Francii, Itálii, Španělsku a Mexiku. V těchto zemích má zároveň i své obchodní pobočky. Své obchodní zastoupení má i na trhu ve Spojených státech amerických. Podnik Ronal nabízí automobilová kola pod svojí značkou RONAL a od roku 2007 rozšířil svoji výrobu o kola italské značky Speedline, která jsou vyráběna jak pro užitkové vozy, tak pro autobusy, nákladní automobily a návěsy. Vzhledem k vyráběnému sortimentu kol se Ronal postupně prosadil i ve sportovním odvětví automobilových závodů. Výrazným úspěchem společnosti bylo v roce 2013 uvedení prvního jednodílného karbonového kola na evropský trh. Tento úspěch vznikl za spolupráce s australskou společností Carbon Revolution. Společnost Ronal v dnešní době zaměstnává cca 7 000 zaměstnanců a vyrábí okolo 20-ti miliónů kol pro automobilky celého světa jako je Škoda Auto, Porsche, Audi, Volkswagen, BMW, Mercedes Benz a řadu dalších. [24]

Všechny společnosti skupiny Ronal GROUP vyrábějí kvalitní automobilová kola s nezaměnitelným designem a to pomocí nejmodernějších technologií. Hlavní vizí podniku je udržovat soustavný a dlouhodobý rozvoj, který podniku zajistí místo nejlepšího výrobce na světovém trhu. Díky tomu, že společnost Ronal působí téměř po celém světě, se stává pro všechny své zákazníky flexibilním a lokálním dodavatelem, jejímž krédem je otevřený styl řízení. Mezi hlavní cíle podniku patří udržitelnost, rozvoj a péče o životní prostředí, spokojení zákazníci, motivace a podpora zaměstnanců, neustálé sledování nejnovějších trendů, podpora inovací ve výrobním procesu a zejména zabezpečování té nejlepší kvality. Společnost Ronal AG vlastní také firmu SanSwiss, která se zabývá výrobou sanitárních výrobků, především se od roku 1981 specializuje na výrobu sprchových zástěn. [24],[25]

3.2 Ronal CR s. r. o.

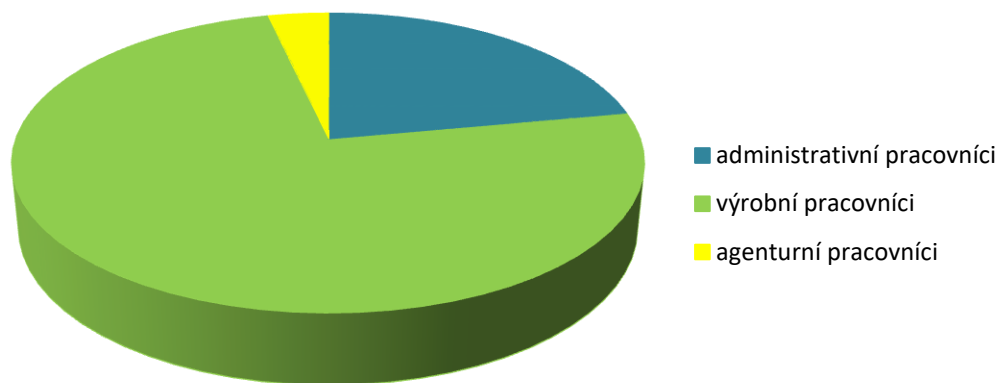
Dceřiná společnost Ronal CR byla založena 26. srpna 1993 dnem zápisu do obchodního rejstříku České republiky jako společnost s ručením omezeným. Hlavní sídlo společnosti se nachází v Jičíně v Jungmannově ulici 1117. Společnost je zastupována jednatelem a ředitelem společnosti Ing. Jiřím Hnízdem. [26]

První výroba hliníkových kol z lehkých kovů byla započata v srpnu roku 1994 v Jičíně. Tehdy podnik disponoval dvanácti licími stroji, čtyřmi obráběcími linkami, lakovnou Eisenmann a linkou tepelného zpracování. První dodávky automobilových kol započaly roku 1995 pro Nissan, Toyotu a Škoda Auto. Zprvu společnost Ronal CR využívala pozemky a budovy jičínského Agrostroje a až v roce 1996 propůjčené nemovitosti a pozemky odkoupila, čímž došlo k jejímu úplnému osamostatnění. Do roku 2006 se společnost Ronal CR velmi rychle rozvíjela a zvyšovala svoji výrobní kapacitu. Z důvodů rozšiřování výroby došlo téhož roku k vybudování dalšího výrobního závodu v průmyslové zóně Pardubice – Čívce. [24]

V dnešní době společnost Ronal CR zaměstnává ve svých dvou závodech cca 1 100 pracovníků. Jičínský závod, který bude zkoumán v rámci této diplomové práce, k 31. březnu 2017 zaměstnával 638 pracovníků z toho 141 administrativních pracovníků,

474 výrobních pracovníků a 23 tzv. dočasných agenturních pracovníků. Strukturu zaměstnanců jičínského závodu zobrazuje obrázek 13. [24]

Struktura zaměstnanců závodu Jičín



Obrázek 13: Struktura zaměstnanců závodu Jičín k 31. 3. 2017
Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost Ronal CR se svými dvěma závody vyprodukuje přes čtyři milióny automobilových kol ročně. Mezi nabízené produkty společnosti Ronal patří kola pod stejnojmennou značkou a automobilová kola značky Speedline TRUCK a Speedline Corse. Přehled nabízených produktů je uveden v příloze A. [24],[25]

3.2.1 Základní informace o společnosti

Společnost Ronal CR je společností s ručením omezeným. Statutárním orgánem společnosti neboli jednatelem je od roku 1996 Ing. Jiří Hnízdo, který celou společnost Ronal CR zastupuje a zároveň jedná jejím jménem. Kontrolním orgánem společnosti je dozorčí rada, ve které působí Oliver Brauner, Patrick Lämmli a Yvo Schmarrenberger. Jediným společníkem podniku Ronal CR je mateřská společnost Ronal AG. Logo společnosti Ronal CR a zároveň logo celé skupiny Ronal GROUP je zobrazeno na obrázku 14. [26]

RONALGROUP

Obrázek 14: Logo společnosti Ronal
Zdroj: Interní materiály

Základní údaje o podniku Ronal CR:

Obchodní název společnosti	RONAL CR s.r.o.
Sídlo společnosti	Jičín, Jungmannova 1117, PSČ 506 01
Datum založení společnosti	26. srpna 1993
Právní forma společnosti	Společnost s ručením omezeným
Jednatel společnosti	Ing. Jiří Hnízdo
Základní kapitál	700 000 000 Kč
Předmět podnikání	Slévárenství, obráběčství, zámečnictví, výroba, modelářství, nástrojářství, obchod a služby. [26]

Společnost Ronal GROUP celosvětově vyrábí a dodává automobilové hliníkové disky na linky prvovýroby všech významných automobilových značek. Zároveň dodává své výrobky na trh s příslušenstvím pro osobní a užitkové vozy. Společnost Ronal GROUP je proto jedním z hlavních leaderů a světových dodavatelů automobilových kol. Hlavními konkurenty podniku je na evropském trhu německá společnost Borbet a dále výrobci hliníkových disků BBS, AEZ, ALUTEC a další. V současné době společnost Ronal GROUP ovládá v rámci evropského trhu přibližně 40 %. [24]

V rámci bližší analýzy podniku Ronal CR byla provedena SWOT analýza, kde byly zkoumány v rámci interní analýzy silné a slabé stránky podniku a v rámci externí analýzy příležitosti a hrozby. Jednotlivé poznatky SWOT analýzy jsou zaznamenány v tabulce 6.

Tabulka 6: SWOT analýza společnosti Ronal CR

<p style="text-align: center;">Silné stránky (Strengths)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dlouhodobé výrobní know-how. • Rozvoj moderní výrobní technologie. • Stabilní personál. • Vysoká kvalita výroby. • Zvyšování výrobních kapacit. 	<p style="text-align: center;">Slabé stránky (Weaknesses)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nepřetržitý provoz výroby (nespokojenost v rámci průzkumu spokojenosti zaměstnanců). • Energetická náročnost výroby (sloučení s cílem ochrany životního prostředí).
<p style="text-align: center;">Příležitosti (Opportunities)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Získání dalšího podílu výroby hliníkových disků na evropském trhu (zhruba o 5 mil. kol ročně). • Zvýšení prestiže na americkém trhu (Mexiko, Brazílie). • Využití nejmodernějších technologií pro výrobu kol z jiných materiálů (např. karbon). • Spolupráce s odbornými vysokými školami. 	<p style="text-align: center;">Hrozby (Threats)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Časté změny výrobního portfolia zákazníků a s tím spojené problémy s plánováním výroby. • Získávání nových kvalitních pracovních sil do budoucna.

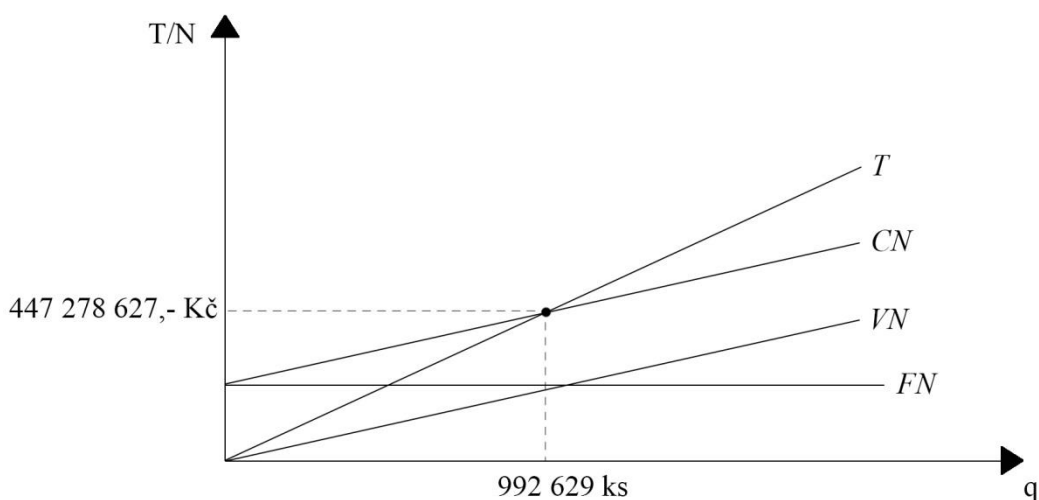
Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik Ronal CR neustále analyzuje svoje interní i externí prostředí v kterém se nachází tak, aby pomocí vhodně stanovených strategií a cílů podpořil své silné stránky, eliminoval ty slabé a zároveň podpořil své tržní příležitosti a potlačil možné hrozby. Svoje silné stránky společnost využívá především ve svůj prospěch na světovém trhu a zároveň tyto benefity efektivně prosazuje při výrobě a dalších inovacích. V rámci slabých stránek SWOT analýzy podnik může vhodně zvolenou strategií ovlivňovat zejména energetickou náročnost výroby, kterou nepřetržitě mapuje a sleduje pomocí nákladového controllingu, kde se snaží tuto náročnost snižovat. Nepřetržitý provoz výroby je pak takovou slabou stránkou, kterou bohužel sama dceřiná společnost nemůže příliš ovlivnit a potýká se s jejími důsledky neboli s nespokojenými zaměstnanci výroby. Své příležitosti podnik

především sledává v nových možnostech na světovém trhu a zároveň v rozvoji moderních technologií, které podniku dodávají velkou konkurenční sílu. Hrozbami podniku je zejména problém se získáváním nové kvalifikované pracovní síly zejména v oblasti slévárenství, obrábění a údržby. Hlavním problémem je situace na trhu práce v České republice, kdy v posledních letech je obtížné nalézt vyhovující kandidáty na dané zaměstnanecké pozice. Časté změny v požadavcích a výrobních portfoliích zákazníků představují pro podnik též určitou hrozbu. Z tohoto důvodu je v podniku zavedeno specializované oddělení SCM (Supply Chain Management), které efektivně řídí a optimalizuje veškeré procesy, které mohou být způsobeny těmito změnami.

3.2.2 Bod zvratu

Bod zvratu je operativní nákladový model, který určuje, při jakém množství produkce podnik uhradí své fixní a variabilní náklady. Pro výpočet bodu zvratu společnosti Ronal CR pro závod Jičín byly použity skutečné hodnoty nákladů z roční rozpočtové výsledovky hospodářského roku 2016 – 2017. Fixní náklady společnosti celkově činily 136 923 221 Kč a variabilní náklady 598 375 317,60 Kč. Zároveň prodejní cena za jeden výkon dosahovala výše 450,60 Kč. Variabilní náklad na jeden výrobek hliníkového disku poté činil 312,66 Kč. Na základě výpočtu byl zjištěn bod zvratu při 992 629 kusech vyrobených výrobků. Společnost Ronal CR tedy při výrobě 992 629 kusů hliníkových kol pokryje celkovými tržbami své celkové náklady. V peněžním vyjádření podnik tohoto kritického bodu dosahuje při tržbě 447 278 627,40 Kč. Od tohoto bodu další výroba podnikových výrobků bude přispívat k tvorbě zisku společnosti. Grafické znázornění bodu zvratu včetně vypočtených veličin znázorňuje obrázek 15. [24]

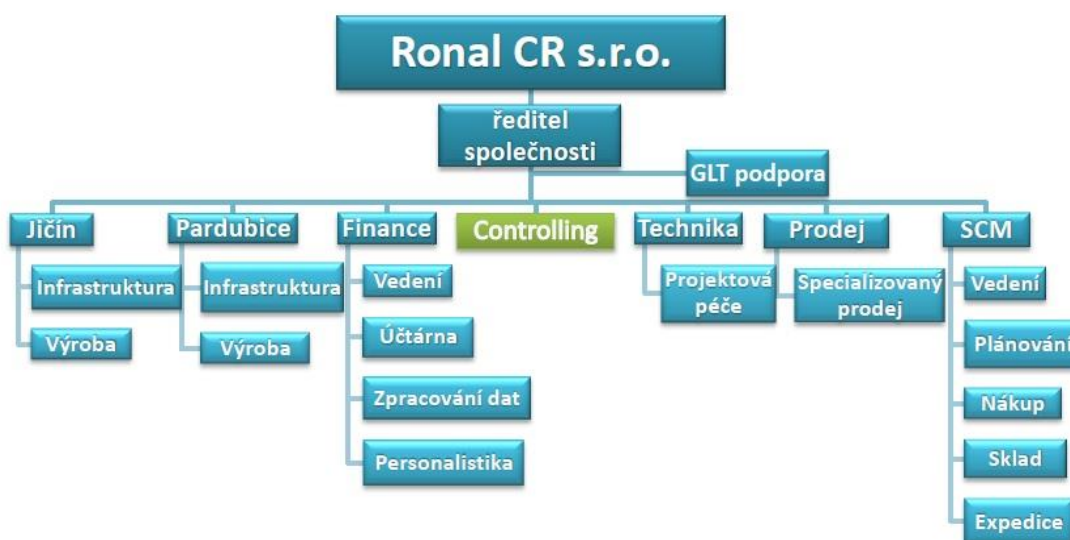


Obrázek 15: Bod zvratu společnosti Ronal CR pro závod Jičín
Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.3 Organizační struktura podniku

V rámci organizační struktury je společnost Ronal CR řízená ředitelem společnosti, který je zároveň jejím jednatelem. Dalším článkem v organizační struktuře je poradní orgán GLT (Geschäft Leiter Töchter). Tento orgán se skládá z šesti zaměstnanců z řad vedení společnosti Ronal CR. GLT orgán napomáhá řediteli společnosti v oblasti správy a nastavení principů řízení podniku. Dále je společnost rozdělena na dva závody Jičín a Pardubice. Každý závod se dělí na výrobu a infrastrukturu. Do infrastruktury se řadí oddělní údržby, nástrojárny a kokilárny. Dalšími částmi organizační struktury jsou jednotlivá správní oddělení, mezi která patří finance, technika, SCM (Supply Chain Management), prodej a controlling. Tyto správní oddělení se dále dělí na menší organizační útvary, které podporují a zaštitují činnosti a úlohy příslušného správního oddělení jako celku. Jelikož závod Pardubice byl založen později než závod v Jičíně, všechny správní útvary financí, controllingu, techniky, prodeje, SCM včetně ředitelství se nacházejí v hlavním jičínském závodě, odkud je řízen celý podnik Ronal CR. [24]

Oddělení controllingu je do organizační struktury zařazeno jako liniový útvar. Controlling se tedy plně podílí na výkonu řízení. Oddělení je přímo podřízené řediteli společnosti a žádného dalšího přímého nadřízeného v podniku nemá. Controllingové oddělení spolupracuje se všemi úseky organizační struktury. Nejvíce však spolupracuje s oddělením financí, řízením výroby a s úsekem SCM, který je především zodpovědný za optimalizaci a efektivnost řízení ve výrobním procesu. Controllingové oddělení podniku Ronal CR je zároveň decentralizovanou částí a je podřízené centrálnímu controllingu v mateřské společnosti Ronal AG. Organizační struktura neboli organigram společnosti Ronal CR je vyobrazen na obrázku 16. [24]



Obrázek 16: Organizační struktura Ronal CR s.r.o.
Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Oddělení controllingu

V oddělení controllingu společnosti Ronal CR pracují tři zaměstnanci. Jeden vedoucí senior controller a dva junioři. Úkolem oddělení je sestavování ročních a víceletých strategických rozpočtů v oblasti majetku, nákladů, výnosů a cash – flow. Jde tedy především o spolupráci na tvorbě a koordinaci podnikového plánu. Dále toto oddělení vyhodnocuje skutečně dosažené výsledky, v uvedených oblastech vyčísluje případné

odchylky a navrhuje opatření a optimalizaci pro další období. Dalším úkolem oddělení je podporovat a zabezpečovat oblast reportingu vedení společnosti. Nevylučitelnou činností úseku je také poskytování poradenství vedení podniku, zajišťování podpory plánování, tvorba kalkulací a analyzování návratnosti investic. S ohledem na ochranu životního prostředí a ovzduší oddělení controllingu dodržuje pravidla pro nakládání s odpadem a chemickými látkami. Všichni pracovníci controllingu podniku Ronal CR mají zároveň přístup k účetním podkladům této společnosti. Výsledky analýz controllingového úseku jsou hodnoceny i z hlediska vlivu na kvalitu výrobků, dopadu na životní prostředí a řízení personálu. Nedílnou součástí je i zpracovávání výsledků a jejich implementace pro zlepšovací procesy. [24]

Získané informace z analýzy odchylek oddělení controllingu dále projednává na pravidelných poradách s odborným vedením společnosti a s řídicími pracovníky. Oddělení controllingu úzce spolupracuje s odbornými útvary financí, SCM a řízení výroby. [24]

3.3.1 Využívané nástroje nákladového controllingu

Controllingové oddělení společnosti Ronal CR se zaměřuje na finanční, nákladový a investiční controlling. Hlavní úlohou oddělení u nákladového controllingu je vyhodnocovat jednotlivé ukazatele, jejichž výsledky následně povedou k implementaci efektivních opatření, která budou posilovat podnikovou strategii a plnit základní stanovené cíle uvedené v podnikovém rozpočtu. [24]

Společnost Ronal CR využívá pro analýzu a sledování plnění nákladových a výnosových rozpočtů tři základní metody. Mezi tyto metody patří porovnávání všech stanovených nákladových a výnosových položek rozpočtu se skutečně dosaženými hodnotami, nákladové poměrové ukazatele a speciální nákladová metoda 5N. [24]

Porovnávání plánu a skutečnosti

Tato metoda je základním nástrojem pro oddělení controllingu. Pomocí této metody lze analyzovat nákladové případně výnosové odchylky u každé položky stanovené buď ročním anebo měsíčním rozpočtem. U každé položky rozpočtu jsou pro tyto odchylky zároveň

stanoveny určité meze. Tyto meze určují závažnost vzniklé odchylky. Při vyhodnocování významných odchylek jsou blíže zkoumány jejich příčiny vzniku a vyvozují se určitá opatření, která zabráňují jejich opětovnému výskytu. Tyto analýzy, které se v podniku především zaměřují na plnění jednotlivých podnikových rozpočtů, jsou základním předpokladem pro přijetí nápravných opatření, která povedou k efektivnějšímu řízení výroby. Výsledky těchto analýz, jejich příčiny a navržená korekční opatření oddělením controllingu jsou projednávány na poradách vedení a dále s řídicími pracovníky jednotlivých středisek. V podniku jsou též zavedeny systémy odměňování na základě plnění jednotlivých nákladových položek rozpočtu pomocí stanoveného koeficientu prémiového systému. [24]

Nákladové poměrové ukazatele

Nákladové poměrové ukazatele jsou ve společnosti Ronal CR stanoveny v rozpočtu a jsou předmětem měsíčního vyhodnocení s dosaženými skutečnými výsledky. První skupina ukazatelů určuje podíl vybraných nákladových položek na jeden kus vyrobeného výrobku. Mezi tyto vyhodnocované náklady na jeden kus vyrobeného automobilového kola byly vybrány náklady na základní surovinu hliník (17), celkové personální náklady (18), celkové náklady na energie (19) a celkové náklady na opravy a udržování (20). [24]

$$PU1 = \frac{\text{Náklady na základní surovinu (Al)}}{\text{počet vyrobených kol}} \quad (17)$$

$$PU2 = \frac{\text{Celkové personální náklady}}{\text{počet vyrobených kol}} \quad (18)$$

$$PU3 = \frac{\text{Celkové náklady na energie}}{\text{počet vyrobených kol}} \quad (19)$$

$$PU4 = \frac{\text{Celkové náklady na opravy a udržování}}{\text{počet vyrobených kol}} \quad (20)$$

Dalšími hodnocenými nákladovými poměrovými ukazateli jsou vybrané přepočtené nákladové položky na hlavu neboli na jednoho zaměstnance. Mezi tyto tři základní

ukazatele patří čisté tržby na jednoho pracovníka (21), celkové personální náklady na jednoho pracovníka (22) a vyrobený počet výrobků na jednoho zaměstnance (23). [24]

$$PU5 = \frac{\text{Čisté tržby}}{\text{celkový počet zaměstnanců}} \quad (21)$$

$$PU6 = \frac{\text{Celkové personální náklady}}{\text{celkový počet zaměstnanců}} \quad (22)$$

$$PU7 = \frac{\text{Počet vyrobených výrobků}}{\text{celkový počet zaměstnanců}} \quad (23)$$

Metoda 5N

Metoda 5N je nejvíce využívaným nástrojem controllingového oddělení. Tento speciální ukazatel slouží především k motivaci vrcholového a operativního managementu. V rámci vyhodnocování nákladů jsou do tohoto ukazatele vybrány takové nákladové položky, které podnik jako dceřiná společnost může svojí činností ovlivňovat. Z tohoto důvodu je tento nástroj základním kritériem hodnocení pracovníků a na základě výsledků tohoto ukazatele je ve společnosti vytvořen systém odměňování (prémiový systém). Mezi náklady, které jsou využívány pro metodu 5N a podnik je může svojí činností ovlivňovat, řadíme spotřebu ostatního výrobního materiálu, spotřebu energií, personální náklady, náklady na opravy a udržování, a ostatní správní náklady. Ostatní výrobní materiál je ten materiál, který se používá při výrobě automobilových kol, avšak není jejich základní surovinou, kterou je hliník. Jedná se například o helium a různé chemické suroviny. Spotřeba hliníku je vyloučena z důvodu centrálního nákupu této základní výrobní suroviny mateřskou společností. Spotřeba energií je druhou nákladovou položkou tohoto ukazatele. Společnost Ronal CR na základě plánů výroby může ovlivňovat svým řízením a efektivním rozhodováním o úsporách energií. Této úspory dosahuje především tím, že si za smluvní cenu dopředu nakoupí určité procento energií na burze. Personální náklady jsou další ovlivnitelnou složkou podniku. V této oblasti se jedná o efektivní využití naplánovaných směn ve výrobě podle jednotlivých harmonogramů a zamezení plánování mimořádných směn a přesčasů. Náklady na údržbu jsou v rozpočtu plánovány na pravidelné a preventivní

opravy všech zařízení, strojů a výrobních linek. Posledním nákladem, který je z hlediska podniku Ronal CR ovlivnitelný jsou ostatní správní náklady, které v sobě zahrnují administrativní a správní náklady např. na telefony, vozový park, nájemné, marketing, pojištění a řadu dalších. [24]

Ostatní nákladové položky nejsou zahrnuty do ukazatele 5N z důvodu jejich centrálního zajištění mateřskou společností Ronal AG (plánování prodejních cen, centrální nákup hliníku atd.). Z tohoto důvodu ukazatel 5N hodnotí pouze ty náklady, jejichž výši může podnik Ronal CR svým hospodařením a řízením ovlivňovat. [24]

4 Systém sestavování a analýza plánovaného rozpočtu

Tato kapitola se zabývá základními principy a systémem sestavování podnikového rozpočtu společnosti Ronal CR. Pro potřeby nákladového controllingu je blíže zkoumána a popsána rozpočtová výsledovka jako jedna ze tří základních složek podnikového rozpočtu. Rozpočtová výsledovka, která je sestavená pro zvolený hospodářský rok 2016 – 2017, je dále podrobněji analyzována z hlediska jednotlivých položek a jejich podpoložek, které jsou důležité pro následné porozumění problematice odchylek.

Hospodářský rok společnosti Ronal CR je stanoven vždy od 1. dubna do 31. března. Účetní závěrka je sestavována vždy k 31. březnu daného roku. Ronal CR je auditovanou společností a tudíž její účetní závěrka je ze zákona auditována. Auditorská společnost je stanovená na základě rozhodnutí valné hromady. Výroční zprávy jsou zveřejňovány ve sbírce listin, která je vedená rejstříkovým soudem v Hradci Králové. [24]

Pro tuto diplomovou práci byl vybrán podnikový rozpočet aktuálního hospodářského roku, tedy od 1. dubna 2016 do 31. března 2017.

4.1 Hlavní podnikový rozpočet

Hlavní podnikový rozpočet je ve společnosti Ronal CR sestavován v rámci rozpočtového období na jeden hospodářský rok a taktéž s výhledem na další účetní období. Hlavní podnikový rozpočet se skládá ze tří základních částí, kterými jsou rozpočtová rozvaha, výsledovka a finanční likvidita. Společnost Ronal CR sestavuje plánovanou rozvahu a přehled cash-flow za oba dva závody Jičín a Pardubice dohromady. Z hlediska návaznosti na financování obou závodů jedním oddělením financí v Jičíně jsou tyto dva rozpočtové výkazy sestavovány souhrnně za oba dva závody. Avšak rozpočtová výsledovka je sestavována pro každý závod zvlášť. Hlavním důvodem pro toto samostatné sestavování rozpočtové výsledovky je rozdílné výrobní portfolio každého závodu. Dalším důvodem je možnost lepšího vyhodnocení efektivnosti závodu při plnění stanoveného rozpočtu a zároveň lepšího přijetí nápravných opatření. [24]

Sestavování rozpočtové výsledovky se plánuje na základě předloženého přehledu plánovaných prodejů hliníkových disků jednotlivým zákazníkům v rámci automobilového průmyslu. Tento přehled je nazýván jako tzv. bedarfsportfolio. V tomto bedarfsportfolio společnost Ronal CR dostává pro své závody přehled požadovaných zakázek podle jednotlivých zákazníků v automobilovém průmyslu a to dle jednotlivých typů požadovaných hliníkových disků, dle výrobních designů a velikostí v palcích. Bedarfsportfolio zároveň určuje množství a typy dodávaných disků v časové ose, což znamená, jaké množství hliníkových disků je požadované v rámci týdnů a měsíců. Zároveň je v přehledu plánována prodejní cena k zákazníkům pro jednotlivé typy vyráběných kol. Na základě tohoto bedarfsportfolio je sestavována výnosová část rozpočtové výsledovky, kde jsou naplánovány předpokládané dosažené tržby. Bedarfsportfolio pro všechny dceřiné závody ve skupině připravuje centrální oddělení controllingu a oddělení SCM v mateřské společnosti ve Švýcarsku. Dceřiná společnost na základě tohoto podkladu dále rozpracovává jednotlivé výnosové položky a po jejich následném sestavení je opět zasílá mateřské společnosti, která tyto plánované výnosy musí odsouhlasit. Ukázkou bedarfsportfolio společnosti Ronal CR pro automobilku Ford zobrazuje obrázek 17. [24]

Číslo dílu		Zákazník		Plán	Skutečnost	Fakturace		Prům. cena				Kusy	Obrat	
Artikel-Nr.	HerstArt	Dim	Marke	SOLL	IST	FAKT	MAF	MPA	ABGew	LME	P EUR	Whg	Absatz G	Umsatz C Nr.
142.0870.005	ND-Guss	15	FORD	15	15	15	0	0	8,1	1,5906	29,74	EUR	106	3152,44 1273
142.0920.002	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	0	0	11,6	1,5906	29,74	EUR	24	713,76 1277
142.0920.002	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	0	0	11,6	1,5906	29,74	EUR	85	2527,9 1278
142.0999.002	ND-Guss	14	FORD	15	15	15	0	0	7,2	1,5906	29,74	EUR	336	9992,64 1282
142.1000.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,9	1,5906	29,74	EUR	32	951,68 1283
142.1000.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,9	1,5906	29,74	EUR	66	1962,84 1284
142.1060.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	1,05	1,08	11,5	1,5906	29,74	EUR	48	1427,52 1287
142.1060.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	1,05	1,08	11,5	1,5906	29,74	EUR	126	3747,24 1288
142.1060.004	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	1,05	1,08	11,5	1,5906	29,74	EUR	432	12847,7 1289
142.1060.004	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	1,05	1,08	11,5	1,5906	29,74	EUR	66	1962,84 1290
142.1091.002	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	0	0	9,7	1,5906	29,74	EUR	292	8684,08 1292
142.1161.005	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	0	0	9,7	1,5906	29,74	EUR	408	12133,9 1304
142.1161.007	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	0	0	9,7	1,5906	29,74	EUR	242	7197,08 1305
142.1162.005	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	9,45	1,5906	29,74	EUR	186	5531,64 1306
142.1164.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,1	1,5906	29,74	EUR	152	4520,48 1308
142.1164.008	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,1	1,5906	29,74	EUR	256	7613,44 1309
142.1741.002	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,46	1,5906	29,74	EUR	688	20461,1 1350
142.1741.005	ND-Guss	18	FORD	15	15	15	0	0	11,46	1,5906	29,74	EUR	165	4907,1 1351
142.1794.002	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	91451	2719753 1356
142.1794.002	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	62	1843,88 1357
142.1794.003	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	1564	46513,4 1358
142.1795.003	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	1530	45502,2 1359
142.1795.003	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	36	1070,64 1360
142.1795.004	ND-Guss	16	FORD	15	15	15	1,05	1,08	8,84	1,5906	29,74	EUR	1536	45680,6 1361
142.1796.002	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	1,05	1,08	10,56	1,5906	29,74	EUR	32	951,68 1362
142.1796.002	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	1,05	1,08	10,56	1,5906	29,74	EUR	23351	694459 1363
142.1796.003	ND-Guss	17	FORD	15	15	15	1,05	1,08	10,56	1,5906	29,74	EUR	1034	30751,2 1364

Obrázek 17: Bedarfsportfolio

Zdroj: Interní materiály

Pro sestavení rozpočtové výsledovky dále společnost Ronal CR dostává od mateřské společnosti plánovanou hodnotu nákladů na pořízení jednoho kilogramu základní suroviny a to hliníkové slitiny. Na tomto základě vypočítá náklady spojené se spotřebou přímého materiálu (Al) včetně stanovení použití vratného materiálu do výroby, případně jeho prodeje. Výpočet se provádí na základě přehledu plánované průměrné váhy hliníkových disků v příslušném období dle jednotlivých hmotností uvedených na výkresové dokumentaci pro jednotlivé typy hliníkových disků. [24]

Všechny ostatní položky rozpočtové výsledovky, mezi které zejména patří spotřeba režijních materiálů, personální náklady, náklady na energie, náklady na opravy a udržování a administrativní náklady společnost Ronal CR plánuje již samostatně s ohledem na předpokládanou výrobu hliníkových disků. Ke správnému stanovení a plánování společnost navíc používá tzv. křivku sezonality, která zobrazuje vývoj nákladů v souvztažnosti na předchozí roky. Tato křivka je pro daný hospodářský rok upravená o inflační trendy a je základním pomocným nástrojem pro sestavení rozpočtové výsledovky. [24]

Samotné sestavení rozpočtu probíhá v několika krocích. První krok je sestavení předběžných čísel jak jednicových tak režijních nákladů a jejich následné odsouhlasení. V druhém kroku je rozpočet rozpracován do detailů pomocí podrobnějších položek rozpočtové výsledovky. Takto sestavený rozpočet je dále prezentován mateřské společnosti, s kterou je projednáván. Mateřská společnost nakonec provádí jeho schválení. Po přijetí rozpočtové výsledovky a její celkové koordinaci se konečný rozpočet nákladů a výnosů stává základním podkladem pro výrobní závod a zároveň se stává součástí hlavního podnikového rozpočtu pro daný hospodářský rok. [24]

V rámci hlavního podnikového rozpočtu jsou sestavovány ještě dva další výkazy. Rozpočtová rozvaha je sestavována s ohledem na rozpočtovou výsledovku, neboť mezi těmito výkazy je blízká spojitost. Náklady a výnosy, které jsou součástí rozpočtové výsledovky, se promítají do plánované rozvahy v položkách závazků, pohledávek či podnikových aktivech. Na základě sestavené rozpočtové rozvahy a výsledovky se sestavuje finální přehled cash – flow, kde jsou plánovány jednotlivé peněžní příjmy a výdaje. Rozpočet peněžních toků se sestavuje na bázi celoroční s rozpadem na jednotlivé měsíce. Přehled likvidity neboli cash – flow společnost Ronal CR sestavuje pomocí přímé

metody. Pro celkový hlavní podnikový rozpočet je navíc důležité stanovení devizového kurzu mezi eurem a korunou. Kurz je projednáván s mateřskou společností ve Švýcarsku a jeho vývoj je schvalován pro podnik s výhledem na následující období. [24]

Pro potřeby nákladového controllingu se tato práce podrobněji zabývá pouze rozpočtovou výsledkovou závodu Jičín, jako jednou ze tří částí hlavního podnikového rozpočtu společnosti Ronal CR. [24]

4.1.1 Analýza roční rozpočtové výsledovky

Rozpočtová výsledovka je sestavována vždy na příslušné hospodářské období. Zkoumaný rozpočet nákladů a výnosů společnosti Ronal CR pro závod Jičín byl sestaven pro období duben 2016 – březen 2017. Kumulovanou verzi rozpočtové výsledovky zobrazuje tabulka 7.

Tabulka 7: Roční rozpočtová výsledovka 2016 - 2017

Rozpočtová výsledovka 2016 - 2017	
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	832 586 892,09
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	140 051 309,10
Celkové hrubé výnosy	972 638 201,19
Celkové snížení hrubých výnosů	-3 559 703,46
Celkové čisté operativní výnosy	969 078 497,73
Ostatní výnosy	141 469,59
Celkové čisté výnosy	969 219 967,32
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	415 497 601,50
Celkové náklady chemie	29 550 090,29
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	18 575 245,16
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	53 018 552,76
Celkové náklady na zboží a služby	97 019 856,94
Změna stavu	10 656 159,19
Celkové náklady na materiál	576 192 170,38
Přidaná hodnota	393 027 796,94
Celkové personální náklady	130 077 158,70
Celkové náklady na energie	35 754 655,48
Celkové náklady opravy a udržování	27 505 637,41
Celkové ostatní správní náklady	11 182 884,02
Celkové ostatní operativní náklady	38 688 521,43
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	188 507 461,33
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	26 963 109,49
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	8 174 059,35
Celkové odpisy nehmotného majetku	313 045,00
Celkové odpisy	35 450 213,83
Zisk před zdaněním a úroky	153 057 247,49

Finanční náklady	775 506,35
Celkové finanční náklady	775 506,35
Finanční výnosy	29 173,32
Celková finanční výnosy	29 173,32
Finanční výsledek hospodaření	-746 333,03
Výsledek hospodaření před zdaněním	152 310 914,46
Daň z příjmů (19%)	28 939 073,75
Výsledek hospodaření za účetní období	123 371 840,71
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	158 822 054,55

Zdroj: Interní materiály

Roční rozpočtová výsledovka je sestavena z velkého množství položek. Pro potřeby této diplomové práce byla vytvořena zkrácená neboli kumulovaná verze toto rozpočtu. Uvedené položky rozpočtové výsledovky společnosti Ronal CR se dále dělí na konkrétnější podpoložky, které jsou součástí uvedených položek rozpočtu.

První část roční rozpočtové výsledovky se skládá z položek výnosů. Prvními položkami výnosů jsou výnosy k třetím osobám a ve skupině. Výnosy k třetím osobám jsou výnosy, které společnost získá prodejem hliníkových disků svým zákazníkům, naopak výnosy ve skupině jsou plánované výnosy při prodeji výrobků či polotovarů dceřiným společností ve skupině. Součtem těchto dvou položek jsou stanoveny celkové hrubé výnosy společnosti a to v plánované částce 972 638 201,19 Kč. Tyto hrubé výnosy jsou ponižovány o případné slevy a bonusy, které jsou obsaženy v položce celkového snížení hrubých výnosů. Nejpodstatnější položkou výnosů jsou poté celkové čisté výnosy, které byly pro daný hospodářský rok plánovány ve výši 969 219 967,32 Kč. Tyto celkové čisté výnosy se stávají základní položkou rozpočtové výsledovky, která je využívána při analýze nákladových odchylek.

Dalšími uvedenými položkami jsou položky nákladů. Mezi hlavní nákladové položky rozpočtové výsledovky patří celkové náklady na materiál, celkové personální náklady, celkové náklady na energie a celkové náklady na opravy a udržování. Celkové náklady na materiál jsou ze značné části tvořeny celkovými náklady na základní surovinu hliník. Náklady na základní surovinu byly plánovány ve velikosti 415 497 601,50 Kč. Další položky celkových nákladů na materiál jsou již vyčísleny v podstatně menších plánovaných částkách. Jedná se o náklady na chemii, které obsahují různé materiály jako speciální prášky, povlaky či krycí materiály. Další zajímavou položkou rozpočtové výsledovky je plánovaná položka celkových režijních nákladů včetně dopravy a balení.

Tato položka obsahuje náklady např. na balení, helium, nástroje a slevy na dopravu. Celkové náklady na zboží a služby jsou druhou největší položkou celkových nákladů na materiál a jejich plánovaná hodnota je 97 019 856,94 Kč. Tato položka obsahuje náklady na koupi zboží od společností ve skupině Ronal GROUP, náklady na dopravné a náklady na služby. Položka změna stavu zobrazuje zejména pohyby výrobků, polotovarů, materiálů ze skladu do skladu. Jedná se tedy o změny v zásobách. Souhrnně celkové náklady na materiál pro hospodářský rok 2016 – 2017 byly naplánovány ve výši 576 192 170,38 Kč. Celkové personální náklady plánované ve výši 130 077 158,70 Kč se skládají ze mzdových nákladů výrobních dělníků, agenturních a administrativních pracovníků. Dále obsahují náklady na školení a kvalifikaci a náklady na sociální zabezpečení. Celkové náklady na energie, které jsou součtem nákladů na elektrickou energii, plyn, vodu a případně další energetické zdroje byly stanoveny v rámci rozpočtu ve výši 35 754 655,84 Kč. Náklady na opravy a udržování jsou stanoveny v rozpočtu s ohledem na pravidelnou údržbu výrobních zařízení a zároveň s ohledem na případné mimořádné opravy a to v částce 27 505 637,41 Kč.

Dalšími nákladovými položkami jsou správní náklady. Správní náklady zahrnují také veškeré administrativní náklady. Mezi tyto celkové ostatní správní náklady patří náklady na výzkum a vývoj, nájemné, pojištění, řízení, reklamu, marketing, záruky a řada dalších. Správní náklady podniku byly v roční rozpočtové výsledovce stanoveny ve výši 11 182 884,02 Kč. Celkové ostatní operativní náklady v částce 38 688 521,43 Kč představují pouze plánovanou ztrátu společnosti z likvidace aktiv. Celkové odpisy společnosti jsou sestaveny do podnikového rozpočtu s ohledem na zařazený hmotný a nehmotný majetek společnosti. Odpisy z hmotného majetku společnost Ronal CR v rozpočtové výsledovce dělí na odpisy strojů či zařízení a budov. Celkové plánované odpisy jsou stanoveny ve výši 35 450 213,83 Kč.

V konečné části roční rozpočtové výsledovky se objevují položky plánovaných finančních nákladů a výnosů. Na základě jejich rozdílu plánovaný finanční výsledek hospodaření činí - 746 333,03 Kč. Poslední položky rozpočtu jsou již zaměřeny na plánovaný výsledek hospodaření. V rozpočtu je stanovena i daň z příjmů, která dle české legislativy je pro právnické osoby stanovena ve výši 19 %. Čistý plánovaný výsledek hospodaření za účetní období si společnost Ronal CR stanovila ve výši 123 371 840,71 Kč.

4.1.2 Měsíční rozpočty

Rozpočtová výsledovka se dále sestavuje na jednotlivé měsíce daného hospodářského roku. Rozdělení ročního rozpočtu výnosů a nákladů probíhá na základě bedarfsportfolia. Bedarfsportfolio je sestavováno i na jednotlivé měsíce což umožňuje přepočítání z roční rozpočtové výsledovky na měsíční rozpočty. Ne však všechny položky rozpočtu jsou na jednotlivé měsíce stanovovány na základě tohoto výrobního portfolia. Některé položky výnosů, nákladů či výsledku hospodaření jsou přepočítávány pomocí 1/12, dle počtu vyrobených kol či dle počtu odpracovaných hodin. Z důvodu velkého rozsahu dat jsou rozpočty pro jednotlivé měsíce od dubna 2016 do března 2017 součástí přílohy B.

Dle přílohy B lze konstatovat, že měsíční rozpočty nákladů a výnosů mají obdobnou strukturu jako roční rozpočtová výsledovka. Tyto měsíční rozpočty jsou stěžejním nástrojem pro nákladový controlling. Pokud dochází během hospodářského roku k výkyvům či odchylkám, jsou tyto měsíční rozpočty nástrojem bližšího poznání problematiky věci. Měsíční rozpočty se navíc využívají pro hodnocení a vývoj nákladových poměrových ukazatelů a zároveň pro hodnocení ukazatele 5N. Souhrnně lze říci, že většina analýz nákladových odchylek vychází primárně z měsíčních rozpočtů.

Pokud tedy v měřítku celého roku dochází v rámci roční rozpočtové výsledovky k menším odchylkám, nemusí to znamenat, že v některých měsících nedošlo k závažným negativním odchylkám. Z tohoto důvodu je vždy roční rozpočet nákladů a výnosů podrobován bližší analýze pomocí měsíčních odchylek tak, aby nedocházelo k výrazným výkyvům během roku a mohla být přijata taková nápravná opatření, která jsou v dané situaci žadáná.

5 Rozbor a interpretace odchylek rozpočtové výsledovky

V rámci této kapitoly budou stanoveny odchylky rozpočtové výsledovky pro hospodářský rok 2016 – 2017. Tyto vzniklé odchylky budou následně analyzovány a interpretovány z hlediska jejich příčin vzniku. Hodnocení vzniklých odchylek bude probíhat pomocí základních metod nákladového controllingu využívaných společností Ronal CR. Mezi tyto základní nástroje patří srovnání plánu a dosažené skutečnosti, vybrané nákladové poměrové ukazatele a speciální metoda 5N, která slouží zároveň jako motivační systém pro řídicí management. Společnost porovnává všechny skutečně dosažené hodnoty s pevným nepřepočteným rozpočtem.

Z důvodu velkého objemu dat jak roční rozpočtové výsledovky, tak jednotlivých měsíčních rozpočtů, budou pro potřeby této diplomové práce v rámci první metody srovnání plánu a skutečnosti zkoumány pouze významné jak negativní tak pozitivní odchylky, které mají značný dopad na společnost v rámci zkoumaného období. Ostatní uvedené odchylky jednotlivých položek nebudou podrobněji zkoumány buď z důvodu jejich nízké závažnosti anebo jejich případné fluktuace ve stanovených tolerančních mezích.

Metoda zvolených poměrových ukazatelů se zaměřuje na rozbor vybraných nákladů k počtu vyrobených kol v jednotlivých měsících a k celkovému počtu zaměstnanců. Společnost Ronal CR si ze stanovených rozpočtů plánuje poměrové ukazatele, tudíž jejich analýza bude probíhat opět na bázi porovnávání plánované a skutečné hodnoty. Poslední zvolenou metodou 5N budou konkrétně analyzovány vybrané náklady společnosti. Tato metoda je základním nástrojem nákladového controllingu podniku Ronal CR.

5.1 Analýza a interpretace odchylek roční rozpočtové výsledovky

Analýzu odchylek rozpočtové výsledovky pro zvolený hospodářský rok společnost Ronal CR provádí porovnáváním sestaveného ročního budgetu a dosažených skutečných hodnot za dvanáct měsíců. Pomocí této první metody srovnání jsou stanoveny v jednotlivých

oblastech výnosů a nákladů nejvýznamnější odchylky, které jsou dále předmětem podrobnějšího zkoumání. V rámci metody stanovení odchylek pomocí srovnání plánu a skutečnosti byly vypočteny absolutní a relativní odchylky rozpočtové výsledovky sestavené na hospodářský rok 2016 – 2017. Zjištěné odchylky jednotlivých položek roční rozpočtové výsledovky jsou stanoveny v tabulce 8.

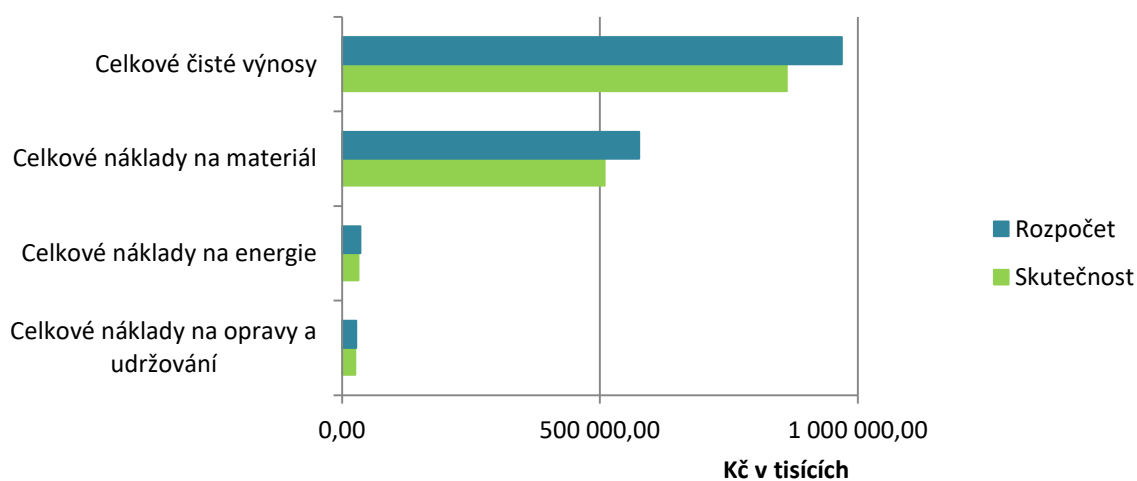
Tabulka 8: Absolutní a relativní odchylky roční rozpočtové výsledovky

	Skutečnost 2016-2017	Rozpočet (Plán) 2016-2017	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	844 149 123,27	832 586 892,09	11 562 231,18	1,39%
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	22 084 946,37	140 051 309,10	-117 966 362,73	-84,23%
Celkové hrubé výnosy	866 234 069,64	972 638 201,19	-106 404 131,55	-10,94%
Celkové snížení hrubých výnosů	-4 347 084,32	-3 559 703,46	-787 380,87	22,12%
Celkové čisté operativní výnosy	861 886 985,31	969 078 497,73	-107 191 512,42	-11,06%
Ostatní výnosy	442 329,46	141 469,59	300 859,87	212,67%
Celkové čisté výnosy	862 355 252,62	969 219 967,32	-106 864 714,70	-11,03%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	375 924 754,24	415 497 601,50	-39 572 847,26	-9,52%
Celkové náklady chemie	26 827 412,30	29 550 090,29	-2 722 677,98	-9,21%
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	19 027 713,40	18 575 245,16	452 468,23	2,44%
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	50 323 485,89	53 018 552,76	-2 695 066,86	-5,08%
Celkové náklady na zboží a služby	99 979 997,40	97 019 856,94	2 960 140,46	3,05%
Změna stavu	-17 094 675,43	10 656 159,19	-27 750 834,61	-260,42%
Celkové náklady na materiál	509 133 562,10	576 192 170,38	-67 058 608,28	-11,64%
Přidaná hodnota	353 221 690,52	393 027 796,94	-39 806 106,42	-10,13%
Celkové personální náklady	126 755 078,51	130 077 158,70	-3 322 080,19	-2,55%
Celkové náklady na energie	32 056 417,61	35 754 655,48	-3 698 237,87	-10,34%
Celkové náklady na opravy a udržování	25 613 897,78	27 505 637,41	-1 891 739,63	-6,88%
Celkové ostatní správní náklady	11 272 055,61	11 182 884,02	89 171,59	0,80%
Celkové ostatní operativní náklady	36 885 985,39	38 688 521,43	-1 802 536,04	-4,66%
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	157 524 209,00	188 507 461,33	-30 983 252,33	-16,44%
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	22 234 665,85	26 963 109,49	-4 728 443,64	-17,54%
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	8 008 949,47	8 174 059,35	-165 109,88	-2,02%
Celkové odpisy nehmotného majetku	223 911,73	313 045,00	-89 133,27	-28,47%
Celkové odpisy	30 467 527,05	35 450 213,83	-4 982 686,78	-14,06%
Zisk před zdaněním a úroky	127 056 681,95	153 057 247,49	-26 000 565,54	-16,99%
Finanční náklady	619 956,55	775 506,35	-155 549,81	-20,06%
Celkové finanční náklady	619 956,55	775 506,35	-155 549,81	-20,06%
Finanční výnosy	45 323,27	29 173,32	16 149,95	55,36%
Celková finanční výnosy	45 323,27	29 173,32	16 149,95	55,36%
Finanční výsledek hospodaření	-496 905,97	-746 333,03	249 427,06	-33,42%
Výsledek hospodaření pře zdaněním	126 690 864,45	152 310 914,46	-25 620 050,01	-16,82%
Daň z příjmů (19%)	24 071 264,25	28 939 073,75	-4 867 809,50	-16,82%
Výsledek hospodaření za účetní období	102 619 600,20	123 371 840,71	-20 752 240,51	-16,82%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	132 522 317,29	158 822 054,55	-26 299 737,26	-16,56%

Zdroj: Vlastní zpracování

Základním východiskem pro analýzu a hodnocení významných odchylek roční rozpočtové výsledovky je plnění plánovaného čistého výsledku hospodaření. Čistý výsledek hospodaření za účetní období 2016 – 2017 nedosáhl požadované hodnoty stanovené rozpočtem o 16,82 %. V rámci bližšího rozboru rozpočtové výsledovky lze usoudit, že hlavní příčinnou této negativní odchylky je nesplnění plánu v oblasti celkových čistých výnosů. Další významné položky, které naopak tlumily dopad negativní odchylky v tržbách, a zároveň se výrazně promítly do čistého výsledku hospodaření, byly položky celkových nákladů na materiál, nákladů na energie a nákladů na opravy a udržování. Tyto zvolené položky rozpočtové výsledovky budou blíže analyzovány z hlediska jejich příčinného vztahu k čistému výsledku hospodaření. Absolutní odchylky vybraných položek výnosů a nákladů jsou graficky znázorněny na obrázku 18.

Absolutní odchylky vybraných položek rozpočtové výsledovky



Obrázek 18: Absolutní odchylky vybraných položek rozpočtové výsledovky
Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedených hodnot v tabulce 8 lze konstatovat, že společnost nedosáhla plánovaných celkových tržeb o 106 864 714,17 Kč tedy o 11,03 %. Tato negativní odchylka byla zapříčiněna dvěma základními vlivy. Prvním příčinným vlivem této odchylky byla změna výrobního portfolia v rámci účetního období, kdy společnost vyráběla hůře placené

zakázky oproti plánovanému rozpočtu. Přestože podnik plánoval lépe placené zakázky, v rámci hodnoceného období došlo k výrazné změně, kdy se jednotlivé artikly vyráběných kol pro jednotlivé automobilky lišily. Docházelo tudíž k neočekávané změně požadavků na straně zákazníků či přesunu lépe placených zakázek na jiné dceřiné společnosti.

Druhou příčinou nedosažení plánovaných celkových tržeb bylo v rámci roku pozvolné snižování nákupní ceny hliníkové slitiny na londýnské burze. Toto snižování nákupní ceny se projevilo do prodejní ceny. Prodejní cena se skládá z tzv. LMI části a prémie. LMI část prodejní ceny je ovlivňována vývojem nákupní ceny hliníkové slitiny na burze a tuto část upravují dle smluv s mateřskou společností jednotlivé automobilky. Zákazníci sledují, jak se vyvíjí cena hliníkové slitiny na burze a dle jejich vypočtené průměrné ceny, požadují změnu prodejní ceny na následující kvartál. Prémiová část prodejní ceny je pak ta část, která je stanovena též ve smlouvě mezi společností Ronal a automobilkami avšak tato část je převážně neměnná neboli fixní. Nákupní cena hliníkové slitiny od března 2016 pozvolně klesala, tudíž došlo ke snížení prodejní ceny. Zároveň mateřská společnost nakoupila hliníkovou slitinu na základě uzavřených kontraktů levněji, než bylo plánováno v rozpočtu. V oblasti přímých materiálových nákladů konkrétně celkových nákladů na základní surovinu hliník tedy došlo k roční úspoře nákladů o 9,52 %. Na druhé straně změna nákupní ceny hliníkové slitiny na burze se promítla do snížení prodejní ceny, která následně snížila celkové čisté výnosy podniku. Z jednotlivých souvislostí lze také říci, že úspora nákladů kompenzovala z části negativní odchylku celkových čistých výnosů.

Další položkou, která se kladně projevila v rámci hodnoceného rozpočtového období do čistého výsledku hospodaření, byly celkové náklady na materiál. Tyto celkové náklady na materiál dosáhly úspory 11,64 %. Skutečné náklady na materiál byly nižší než náklady plánované a tento fakt vyvolal příznivou odchylku v rozpočtové výsledovce. Do této úspory se projevila především úspora v oblasti nákladů na základní surovinu neboli hliník (snížení nákupní ceny na burze), úspora v oblasti nákladů na chemii a dalších režijních materiálů.

Celková úspora a její příznivý projev v rámci plnění rozpočtu se projevila v oblasti nákladů na energie. Hlavní příčinou této úspory nákladů byl taktický tah společnosti předem nakoupit energie za nižší smluvní ceny pro daný hospodářský rok. Společnost tudíž nebyla v průběhu roku ohrožena výkyvy cen především v oblasti plynu a elektrické energie. Na

druhé straně podniku prospělo investovat do nízkoenergetických zařízení ve výrobě, která jsou nyní postupně zaváděna. Tyto opatření umožňují společnosti přechod na úspornější systémy, které využívají pokrokové let technologie.

V oblasti nákladů na opravy a udržování byla zjištěna příznivá odchylka 6,88 %. Skutečně dosažené náklady byly oproti plánovaným nižší o 1 891 739,63 Kč. V rámci roční rozpočtové výsledovky toto zlepšení bylo zapříčiněno zkvalitněním plánovacího systému údržby výrobních zařízení. Celkově se tedy tato položka kladně projevila do výsledku hospodaření.

Zmíněné odchylky byly hlavním následkem, že ve skutečnosti nebyl rozpočet splněn v oblasti výsledku hospodaření před zdaněním a úroky, výsledku hospodaření před zdaněním a čistého výsledku hospodaření v průměru o 17 %. Další zjištěné odchylky rozpočtové výsledovky nebyly blíže zkoumány, jelikož pro potřeby nákladového controllingu byly pod prahem významnosti a není tedy nutné se jimi hlouběji zabývat. Za zmínku případně stojí ještě jedna větší odchylka a to v oblasti celkových odpisů, která byla zapříčiněna nedosažením termínů pro zařazení nově pořízených investic. Z tohoto důvodu je dosažený skutečný odpis nižší o 14,06 %.

5.2 Analýza a interpretace měsíčních odchylek

Celková rozpočtová výsledovka se na základě výrobního portfolia člení na dílčí měsíční rozpočty. Analýza odchylek měsíčních rozpočtů se zabývá detailnějším rozbohem dosažených měsíčních výsledků k plánovanému rozpočtu. Pro jednotlivé položky měsíčních rozpočtů byly vypočteny absolutní a relativní odchylky. Vývoj těchto odchylek v jednotlivých měsících od dubna 2016 do března 2017 je zpracován v příloze C.

Východiskem pro bližší analýzu měsíčních odchylek je měsíční vývoj čistého výsledku hospodaření za účetní období, který je zobrazen na obrázku 19. Dle grafického znázornění tohoto vývoje lze sledovat nejvýznamnější odchylky od plánu, které jsou základem pro hlubší analýzu dalších položek měsíčního rozpočtu.

Vývoj čistého výsledku hospodaření (2016-2017)



Obrázek 19: Vývoj čistého výsledku hospodaření v jednotlivých měsících
Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě vývoje plánovaného a skutečně dosaženého výsledku hospodaření za účetní období v jednotlivých měsících lze stanovit problémové oblasti. Výrazné výkyvy oproti plánu nastaly v měsících duben, srpen, leden a únor. Pro účely nákladového controllingu je třeba blíže specifikovat odchylky nákladů a výnosů v těchto uvedených měsících.

V dubnu, lednu a únoru byly odchylky od plánu negativní a došlo zde k výraznému nesplnění plánovaného čistého výsledku hospodaření. Druhým významným avšak již pozitivním jevem byla příznivá odchylka dosažená v srpnu, kdy skutečně dosažený výsledek hospodaření za účetní období byl vyšší oproti plánovanému o 101,32 %. Došlo tedy ke zdvojnásobení plánovaného čistého zisku. Skutečné a plánované hodnoty čistého výsledku hospodaření ve vybraných měsících včetně absolutních a relativních odchylek zobrazuje tabulka 9.

Tabulka 9: Vybrané měsíční odchylky výsledku hospodaření za účetní období

Datum		Výsledek hospodaření za účetní období
01.04.2016 - 30.04.2016	Skutečnost	6 291 091,57
01.04.2016 - 30.04.2016	Rozpočet	12 958 384,38
Absolutní odchylka	odchylky 4/2016	-6 667 292,81
Relativní odchylka	odchylka v %	51,45%

01.08.2016 - 31.08.2016	Skutečnost	12 546 781,51
01.08.2016 - 31.08.2016	Rozpočet	6 232 280,75
Absolutní odchylka	odchylky 8/2016	6 314 500,75
Relativní odchylka	odchylka v %	101,32%
01.01.2017 - 31.01.2017	Skutečnost	1 853 308,52
01.01.2017 - 31.01.2017	Rozpočet	7 884 091,91
Absolutní odchylka	odchylky 1/2017	-6 030 783,39
Relativní odchylka	odchylka v %	76,49%
01.02.2017 - 28.02.2017	Skutečnost	8 051 767,36
01.02.2017 - 28.02.2017	Rozpočet	13 121 697,28
Absolutní odchylka	odchylky 2/2017	-5 069 929,93
Relativní odchylka	odchylka v %	38,64%

Zdroj: Vlastní zpracování

V dubnu dosažený čistý hospodářský výsledek vykazoval ztrátu ve výši 51,45 %. Důvodem této ztráty bylo nesplnění plánu výroby. V tomto měsíci proto nebyl splněn požadovaný a plánovaný počet vyrobených kol. Zároveň nebyl splněn plán odbytu prodeje hotových výrobků cca o 10 000 kusů. V nákladové oblasti daného měsíce lze pozorovat zvýšené náklady na opravy a údržbu oproti plánu zhruba o 28,51 %. Překročení těchto nákladů bylo způsobeno neplánovanou významnější opravou technologie ve středisku slévárny. Neplánovaná porucha proto měla významný zhoršující vliv na výsledek hospodaření.

Měsíc srpen byl pro společnost Ronal velmi příznivý jelikož skutečně došlo ke zvýšení plánovaného výsledku hospodaření o dvojnásobek. Plánovaný rozpočet pro tento měsíc byl sestaven s ohledem na celozávodní dovolenou v automobilovém průmyslu. Z tohoto důvodu v rozpočtu nebyla plánována tak velká výroba ani následný prodej konečným zákazníkům. Avšak v srpnu 2016 došlo ke zvýšení poptávky po automobilových vozech a tím došlo k požadavku o navýšení výroby a prodeje hliníkových disků. Tento efekt se projevil kladným zvýšením tržeb oproti rozpočtu o 8,13 %, jelikož došlo ke zvýšení prodeje o více než sedm tisíc kol. V tomto měsíci zároveň došlo k výrazné úspoře v oblasti nákladů na opravy a údržbu o 18,3 %.

Leden byl nejméně úspěšným měsícem hodnoceného hospodářského období. V lednu došlo k problémům výrobního zařízení v oddělení slévárny, tudíž výroba kol byla částečně omezena. Společnost však musela plnit své výrobní portfolio a zároveň musela dodržet

plán zakázek. Z tohoto důvodu podnik Ronal CR v tomto měsíci nakoupil výrazné množství nedokončených výrobků ze sesterských společností. Tato skutečnost se projevila zvýšením vstupních nákladů. Společnost tudíž měla větší náklady na tyto výrobky, než kdyby tyto výrobky sama vyrobila. Zároveň při prodeji těchto kol realizovala minimální zisk z prodeje. Nákup nedokončených výrobků za podstatně vyšší vstupní ceny se tedy negativně promítnul i do materiálových nákladů. Pokud zůstaneme u analýzy odchylek nákladů, můžeme vidět v příloze C v měsíci leden i výraznou negativní odchylku celkových nákladů na opravy a udržování. Toto navýšení o 14,40 % bylo spojené s opravou technologie, která byla v oddělení slévárny mimo provoz.

Posledním zkoumaným měsícem je únor. V únoru došlo k propadu čistého výsledku hospodaření o 38,64 %. Problémovou oblastí bylo výrazné snížení odbytu hotových výrobků oproti plánu. Rozpočet tedy nebyl splněn o 43 000 automobilových kol. Nedostatečný odbyt výrobků se následně v daném měsíci projevil v tržbách, které byly nižší o 19,2 %. Podnik tudíž ani nemohl realizovat požadovaný zisk. Mezi nákladové položky, které prohloubily tuto ztrátu, patří zejména náklady na údržbu a celkové ostatní správní náklady. Náklady na opravy a údržbu byly vyšší o 13,02 % a příčinou této odchylky byla pokračující oprava porouchaného zařízení slévárny. Neplánované navýšení správních nákladů bylo spojené se zvýšením nákladů na propagaci a reklamu. Společnost měla snahu více propagovat firmu, tak aby si zajistila větší povědomost veřejnosti. Podnik chtěl zejména přilákat nové potenciální zaměstnance. Do těchto nákladů vstoupily náklady na pronájem reklamních ploch, výrobu propagačních materiálů a sponzoring.

5.3 Nákladové poměrové ukazatele

Druhou využívanou metodou pro analýzu nákladových odchylek je metoda nákladových poměrových ukazatelů. Plánované nákladové poměrové ukazatele v jednotlivých měsících, stanovuje společnost na základě předpokládaného vývoje zkoumaných veličin rozpočtové výsledovky v rámci hospodářského roku. Poměrové ukazatele lze dělit do dvou základních skupin a to podle základny, ke které se vybrané veličiny vztahují. První skupinu tvoří vybrané položky, které se vztahují vždy na počet vyrobených kol a druhou skupinu tvoří

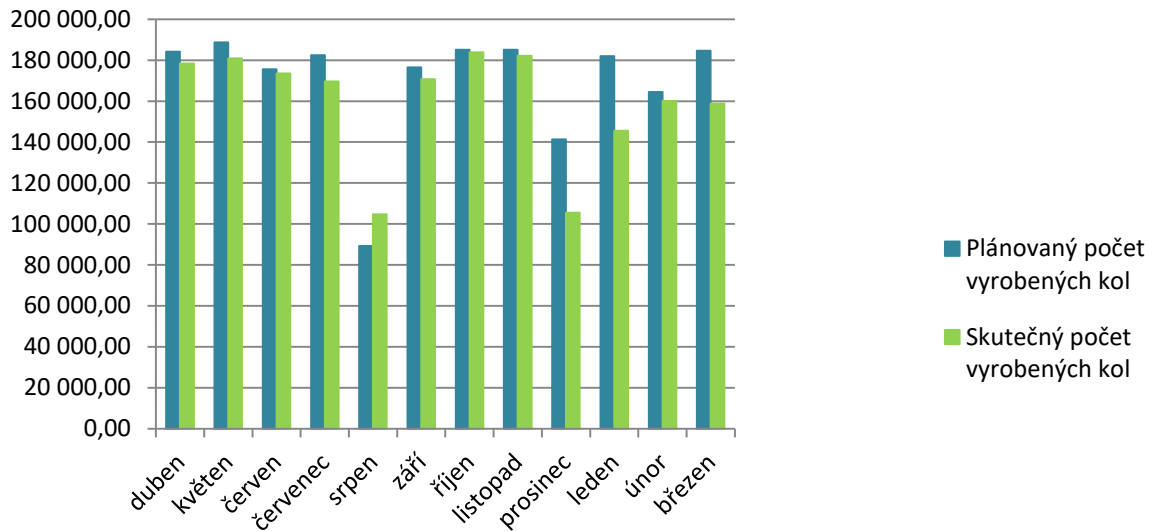
vybrané veličiny rozpočtové výsledovky vztahené k celkovému počtu zaměstnanců závodu Jičín.

První skupina ukazatelů zobrazuje měsíční vývoj vybraných položek nákladů na jeden kus vyrobeného výrobku. Pomocí těchto ukazatelů lze sledovat trend odchylek nákladů k počtu vyrobených kol. Tyto ukazatele určují, zda jsou vybrané náklady stanoveny na jednotku výkonu přiměřeně a nedochází k výrazným výkyvům. Případné vzniklé odchylky od předpokládaného vývoje jsou dále předmětem bližšího zkoumání.

Kromě ukazatelů vybraných nákladů na jeden kus výrobku se v rámci této metody využívají další tři ukazatele. Jedná se o druhou skupinu ukazatelů, kdy vybrané položky rozpočtové výsledovky jsou vztahovány vždy k celkovému počtu zaměstnanců. Mezi tyto vybrané položky patří celkové čisté výnosy, celkové mzdové náklady a počet vyrobených kol v jednotlivých měsících. Pomocí těchto ukazatelů přepočtených na celkový počet zaměstnanců lze určovat hospodářskou efektivitu podniku a zároveň zajišťovat kontrolu nad vývojem celkových mzdových nákladů na jednoho zaměstnance.

Pro potřeby analýzy jednotlivých poměrových ukazatelů a pochopení jejich problematiky je třeba zmínit měsíční vývoj plánovaného a skutečného počtu vyrobených kol. Vývoj v jednotlivých měsících zobrazuje obrázek 20.

Celkový počet vyrobených kol

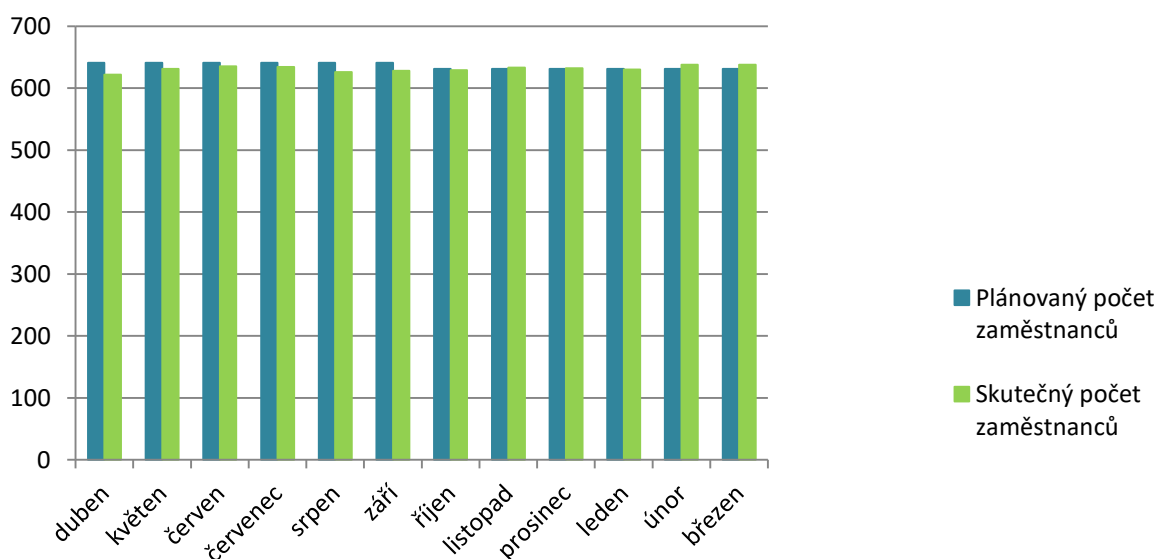


Obrázek 20: Vývoj celkového počtu plánovaných a skutečně vyrobených kol
Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost Ronal CR celkově plánovala za hospodářský rok vyrobit 2 039 090 hliníkových kol. Ve skutečnosti však bylo vyrobeno 1 913 794 kol. V rámci sledovaného období 2016 – 2017 podnik vyrobil zhruba o 120 000 kol méně, než bylo plánováno. Tato skutečnost se určitým způsobem projevila jak v skutečných ročních dosažených tržbách tak se projevila do jednotlivých nákladových položek. Dopad skutečné výroby kol se negativně promítnul do ročních tržeb. Došlo zde k nesplnění čistých tržeb o 11,03 %. V oblasti nákladů naopak došlo u většiny položek nákladů k úspoře. Negativně se i toto nesplnění množství výroby projevilo u jednotlivých fixních nákladů, které byly na základě rozpočítání na jednotlivá kola větší a tudíž pro podnik dražší. Celkové nesplnění výroby kol za zkoumané období bylo výsledkem neplnění plánu v jednotlivých měsících. Plán výroby nebyl plněn v měsících od dubna do července. V srpnu na základě zvýšené poptávky po automobilech byla výroba kol zvýšena oproti plánu dle požadavků zákazníků neboli automobilek. V dalších měsících září až březen plánovaná výroba hliníkových disků opět nebyla plněna a bylo skutečně vyrobeno menší množství výrobků. K významnému neplnění plánu výroby docházelo v měsících prosinec a leden. Toto výrazné neplnění plánu bylo zapříčiněno řadou problémů, kterým podnik v této době čelil např. snížení poptávky a porucha výrobního zařízení ve slévárně.

Další zkoumanou veličinou pro potřeby analýzy druhé skupiny nákladových poměrových ukazatelů je celkový počet zaměstnanců společnosti Ronal CR. Celkový počet zaměstnanců závodu Jičín se skládá z administrativních pracovníků, výrobních pracovníků a agenturních pracovníků. Celkový skutečný počet činil k 31. březnu 2017 638 zaměstnanců. Vývoj počtu zaměstnanců v jednotlivých měsících znázorňuje obrázek 21.

Celkový počet zaměstnanců Ronal CR Jičín



Obrázek 21: Vývoj celkového počtu plánovaných a skutečných zaměstnanců
Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě měsíčního vývoje zaměstnanců lze říci, že se tato veličina nijak výrazně neodlišovala od plánu. V uvedeném období tedy vývoj zaměstnanců odpovídal plánovanému stavu. Skutečná struktura pracovníků byla v jednotlivých zkoumaných měsících konstantní.

Číselné vyjádření plánovaných a skutečných hodnot vyrobených výrobků a celkového počtu zaměstnanců v jednotlivých měsících je uvedeno v příloze D.

5.3.1 Náklady na základní surovinu na jeden kus výrobku

Prvním nákladovým poměrovým ukazatelem je ukazatel, který určuje velikost nákladů základní suroviny hliníku na kus jednoho výrobku. Náklady na hliník jsou stěžejní surovinou pro výrobu automobilových kol společnosti Ronal CR a tudíž tento ukazatel je důležitý z hlediska správného a efektivního využití hlavního materiálu. Náklady na hliník tvoří zhruba 49 % z celkových nákladů podniku. Vypočítané plánované a skutečné hodnoty tohoto ukazatele za jednotlivé měsíce jsou shrnuty v tabulce 10.

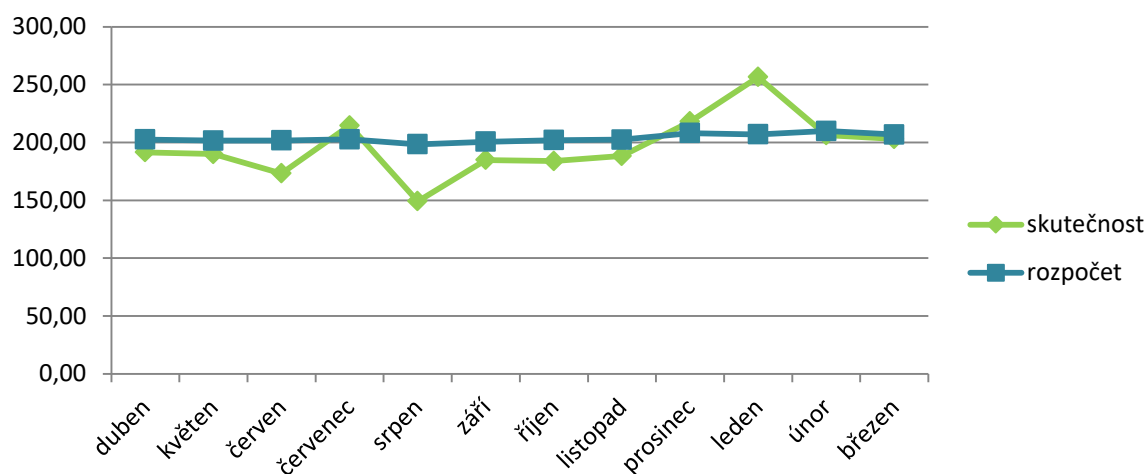
Tabulka 10: Náklady na základní surovinu na jeden kus výrobku

PU1	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	202,54	191,47
květen	201,58	190,03
červen	201,77	173,22
červenec	202,67	214,64
srpen	198,42	149,19
září	200,64	184,87
říjen	201,97	183,94
listopad	202,49	188,38
prosinec	208,04	218,14
leden	207,05	256,50
únor	209,95	206,32
březen	206,83	203,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Zjištěné hodnoty tohoto ukazatele lze vyjádřit i graficky. Grafické zpracování vývoje nákladů na základní surovinu na jedno kolo zobrazuje obrázek 22.

Náklady na základní surovinu / počet vyrobených kol



Obrázek 22: Vývoj nákladů na základní surovinu na jeden kus výrobku
Zdroj: Vlastní zpracování

Dle uvedených údajů lze konstatovat, že vývoj plánovaného nákladu na jeden kus vyrobeného výrobku se pohyboval více méně v konstantní výši. Významné výkyvy, ke kterým došlo v srpnu a lednu, jsou následkem několika změn. První změna, která ovlivnila výši nákladů hliníku na jedno vyrobené kolo, byla změna výrobního portfolia. V srpnu došlo k výrazné změně výrobního portfolia, kdy podnik Ronal CR vyráběl převážně hliníkové disky menších rozměrů. Tyto projekty výroby menších kol se projeví především v lehčí váze a menší spotřebě materiálu. Na menší hliníkové disky bylo spotřebováno menší množství základní suroviny, než bylo plánováno. V srpnu bylo vyrobeno větší množství kol menších rozměrů a náklady na hliník byly menší přibližně o 2 000 000 Kč. Tyto důvody přispěly k tomu, že v srpnu náklady hliníku na jedno vyrobené kolo činily 149,19 Kč místo plánovaných 198,42 Kč. V lednu byl tento efekt opačný. V tomto měsíci nebyla splněná výroba o 36 000 kusů, avšak náklady na jeden kus vyrobeného výrobku se oproti plánu zvýšily. Důvodem byla opět změna ve výrobním portfoliu, kdy společnost Ronal CR vyráběla větší hliníkové disky. Náklady na hliník se v lednu nijak výrazně neodchylovaly avšak předpoklad menší výroby kol větších rozměrů, způsobil větší náklady hliníku na jeden kus výrobku. Obecně lze říci, že tento ukazatel je ovlivňován spotřebou základního materiálu na výrobu jednoho kola, která se odvíjí od

velikosti a designu. Standardně společnost vyrábí automobilová kola od 15 do 22 palců, což výrazně ovlivňuje odlišné množství spotřebované základní suroviny. Podoba kol a jejich následná náročnost spotřeby hliníku se odvíjí od výkresové dokumentace každého vyráběného artiklu.

5.3.2 Celkové personální náklady na jeden kus výrobku

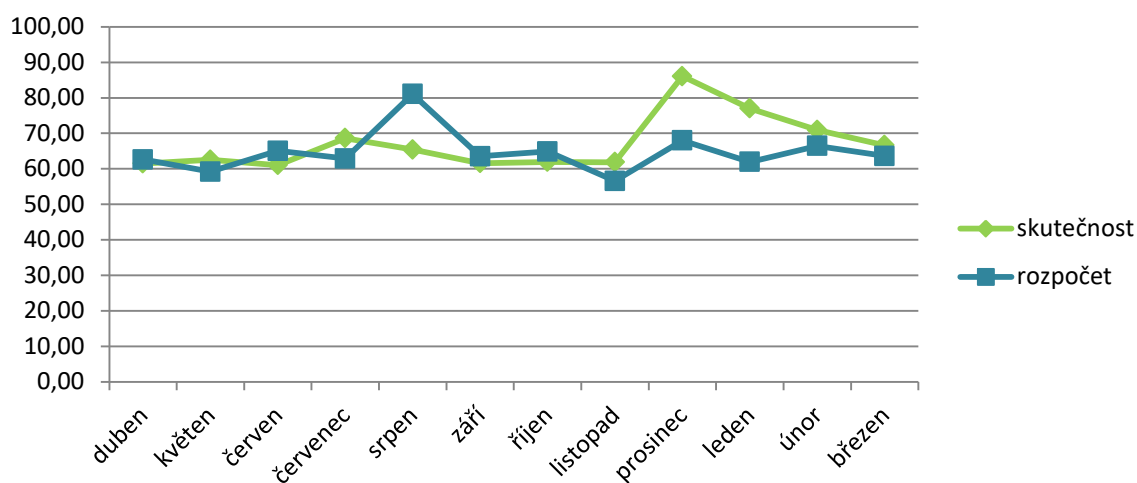
Druhým nákladovým poměrovým ukazatelem je ukazatel, který určuje vývoj celkových mzdových nákladů na jeden kus vyrobeného hliníkového disku. Vývoj plánované hodnoty a skutečné hodnoty je číselně zobrazen v tabulce 11 a graficky zpracován na obrázku 23. Plánovaná hodnota tohoto ukazatele se vyvíjela na základě předpokládaných mzdových nákladů a plánované výroby automobilových kol v daných měsících.

Tabulka 11: Celkové mzdové náklady na jeden kus výrobku

PU2	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	62,63	61,52
květen	59,18	62,53
červen	65,08	61,02
červenec	62,89	68,63
srpen	81,08	65,42
září	63,51	61,58
říjen	64,86	61,96
listopad	56,60	61,85
prosinec	67,99	86,06
leden	61,97	76,99
únor	66,43	70,91
březen	63,62	66,65

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové mzdové náklady / počet vyrobených kol



Obrázek 23: Vývoj celkových mzdových nákladů na jeden kus výrobku
Zdroj: Vlastní zpracování

Pro hodnocení vývoje tohoto ukazatele je klíčové poznamenat, že celkové personální náklady fluktovaly v rámci rozpočtového období okolo 10 000 000 Kč. Tedy výrazný dopad na vývoj tohoto ukazatele mělo skutečné množství vyráběných výrobků. Materiální výkyvy se vyskytly zejména v měsících srpen, prosinec a leden. Srpen je měsícem čerpání celozávodní dovolené. Z tohoto důvodu byla také plánovaná podstatně menší výroba hliníkových kol. Avšak díky zvýšené poptávce na trhu se v srpnu vyrobilo větší množství kol oproti plánu zhruba o 15 %. Z tohoto důvodu skutečná hodnota tohoto ukazatele v srpnu byla lepší než plánovaná hodnota. Naproti tomu v prosinci a lednu bylo vyrobeno výrazně menší množství automobilových kol, než bylo v plánu. Tato skutečnost vedla k tomu, že ukazatel celkových mzdových nákladů na jeden kus výrobku se rapidně v těchto měsících odchýlil.

Každá hodnota tohoto ukazatele v jednotlivých měsících tedy byla ovlivňována tím, jak podnik Ronal CR plnil plán výroby a počty vyrobených kol. Zároveň tento ukazatel ovlivňuje nepřímo i kvalita výroby (jakost, zmetkovitost), na jejímž základě jsou odměňováni a prémiováni výrobní pracovníci. Jedná se tedy o částečné ovlivňování skutečně vyplacených mezd na jeden kus hliníkového kola.

5.3.3 Celkové náklady na energii na jeden kus výrobku

Společnost Ronal CR nakupuje na burze dopředu zhruba 80% energií za sjednané ceny. Zejména se jedná o plyn a elektrickou energii. Z tohoto důvodu není podnik natolik ovlivňován případnými výkyvy cen energií na trhu. Třetí nákladový poměrový ukazatel zkoumá, jak se vyvíjejí náklady na energie na jeden kus vyrobeného výrobku. Hodnoty tohoto ukazatele jsou zobrazeny v tabulce 12.

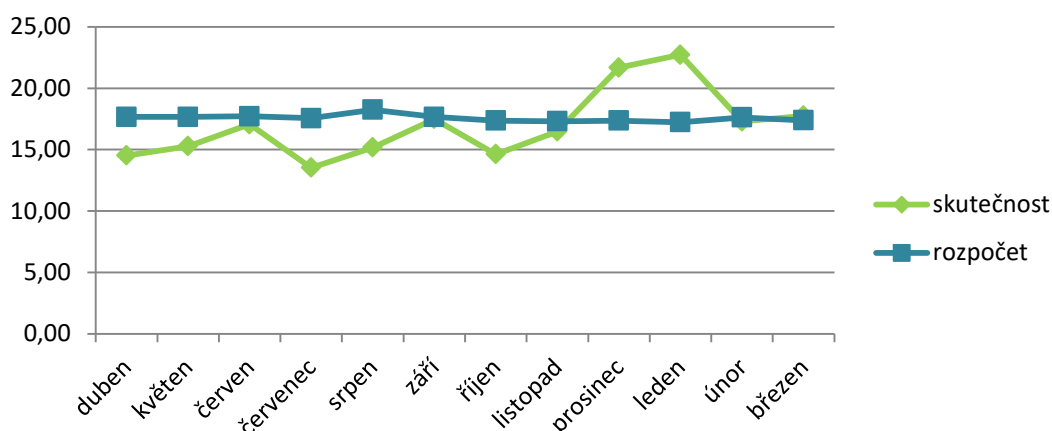
Tabulka 12: Celkové náklady na energie na jeden kus výrobku

PU3	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	17,66	14,52
květen	17,66	15,28
červen	17,71	17,06
červenec	17,55	13,52
srpen	18,24	15,18
září	17,66	17,50
říjen	17,36	14,63
listopad	17,31	16,48
prosinec	17,37	21,68
leden	17,23	22,72
únor	17,62	17,29
březen	17,39	17,76

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedeného faktu, že podnik nakupuje energie dopředu, lze lépe plánovat tyto náklady na jeden kus výrobku tak, aby každý výrobek zhruba spotřeboval stejné množství energie. Z tohoto důvodu se plánované hodnoty tohoto ukazatele konstantně pohybují každý měsíc v podobné výši. Grafické znázornění plánovaných a skutečných hodnot tohoto ukazatele zobrazuje obrázek 24.

Celkové náklady na energie/ počet vyrobených kol



Obrázek 24: Vývoj celkových nákladů na energie na jeden kus výrobku
Zdroj: Vlastní zpracování

V měsících od dubna do listopadu se skutečná hodnota energií na jeden kus vyrobeného hliníkového disku pohybovala pod plánovanou hodnotou. Důvodem byl nákup energií na burze za ještě nižší ceny, než bylo původně plánováno. Z tohoto důvodu se tento ukazatel pohyboval pod rozpočtem. V listopadu však došlo k instalaci nového tavicího agregátu do oddělení slévárny. Toto zabudování nového zařízení bylo spojeno s větší spotřebou energií, konkrétně plynu. Tato větší spotřeba energií se projevila do zvýšení energií v prosinci a lednu. Zvýšení nákladů energií na jeden kus výrobku byl v těchto měsících podpořen i negativním vývojem vyráběných kol. V prosinci a lednu bylo vyrobeno podstatně menší množství kol oproti rozpočtu a výrazně tedy nebyla splněna výroba. Z těchto důvodů značně vzrostly i energetické náklady na jedno vyrobené kolo.

5.3.4 Celkové náklady na údržbu na jeden kus výrobku

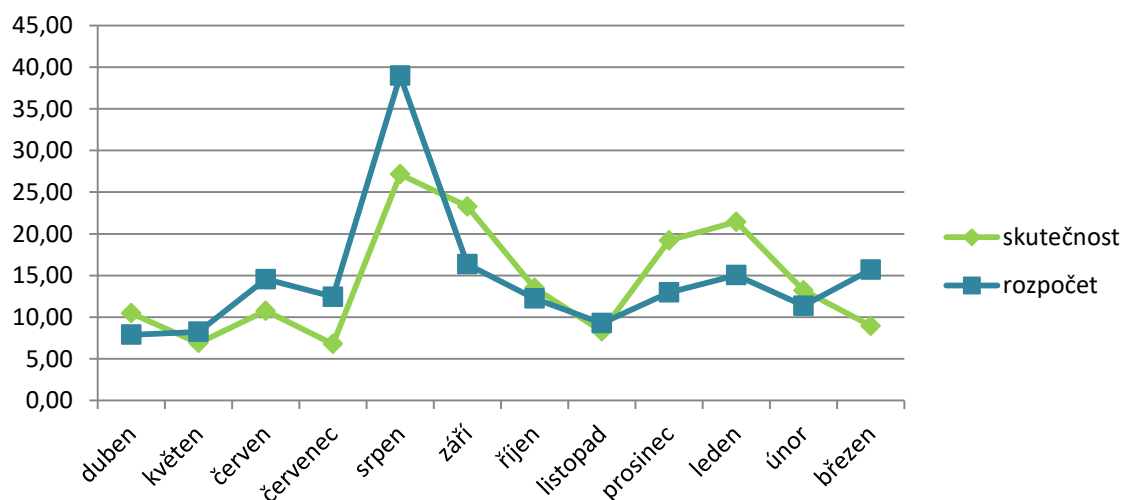
Plánovaný ukazatel celkových nákladů na opravy a udržování na jeden kus výrobku je vždy sestavován na základě vývoje v předchozích letech. Plánované a skutečné hodnoty tohoto ukazatele zobrazuje tabulka 13 a grafický vývoj těchto hodnot zobrazuje obrázek 25.

Tabulka 13: Celkové náklady na údržbu na jeden kus výrobku

PU4	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	7,89	10,47
květen	8,24	6,90
červen	14,55	10,75
červenec	12,45	6,77
srpen	38,96	27,13
září	16,34	23,27
říjen	12,22	13,50
listopad	9,27	8,30
prosinec	12,95	19,20
leden	15,03	21,43
únor	11,37	13,21
březen	15,70	8,94

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady na údržbu / počet vyrobených kol



Obrázek 25: Vývoj celkových nákladů na údržbu na jeden kus výrobku

Zdroj: Vlastní zpracování

Plánované hodnoty tohoto ukazatele byly sestaveny na základě sezonality údržby předchozího roku. V navýšených plánovaných nákladech na údržbu v měsíci srpen se projevuje vliv celozávodní dovolené. Údržba strojů a výrobních zařízení je závislá na výrobě. Provoz lakovny a slévárny je nepřetržitý a některé běžné údržbové práce se nedají

dělat za provozu. Jelikož v srpnu jsou plánovány dovolené, veškerá údržba těchto zařízení probíhá v tomto měsíci. Navíc dalším následkem zvýšených nákladů údržby na jeden kus výrobku je i menší množství plánovaných vyráběných kol pro daný měsíc.

Prvním významným pozitivním výkyvem je situace v srpnu. V srpnu došlo ke snížení hodnoceného ukazatele na hodnotu 27,13 Kč na kus oproti plánu, který byl 38,69 Kč na jeden kus vyrobeného kola. Důvodem takto zlepšeného ukazatele byla lepší preventivní údržba, díky které se podařilo snížit náročnost oprav výrobních zařízení. Zároveň v srpnu bylo vyrobeno větší množství kol, než bylo stanoveno v rozpočtu. Na základě těchto dvou příčin byl tento ukazatel v srpnu významně lepší. V září se následně projeví vyšší náklady spojené s dozníváním oprav a rozjezdem udržovaných zařízení. Po opravách jsou většinou stroje ještě doladovány. Zejména údržba pecí se musí provádět za snížené teploty a zpětný nájezd na potřebnou technologickou úroveň je doprovázen případnými dodávkami. Z tohoto důvodu náklady na údržbu a opravování byly v září vyšší oproti plánované hodnotě o 6,93 Kč na vyrobený kus.

K dalším významným výkyvům došlo v měsících prosinec a leden. Plánovaná hodnota tohoto ukazatele byla opět mírně větší z důvodu dovolené, kdy bylo možné provádět mimořádné opravy, avšak menšího rázu nežli v srpnu. V lednu navíc došlo k poruše zařízení ve slévárně, která přinesla další dodatečné náklady na opravy a udržování. Výrazný vliv na zhoršení zkoumaného ukazatele měl také dopad vývoje počtu vyrobených kol. V prosinci a lednu se skutečně vyrobilo významně méně kol a z tohoto důvodu i náklady na opravy a udržování rozpočítané na jeden kus vyrobeného výrobku byly větší. V prosinci skutečná hodnota ukazatele byla ve výši 19,20 Kč na kus a v lednu 21,43 Kč na kus. V prosinci došlo ke zvýšení ukazatele o 6,25 Kč na vyrobený kus a v lednu ke zvýšení o 6,40 Kč na vyrobený kus.

5.3.5 Čisté tržby na jednoho zaměstnance

V rámci analýzy ukazatele čistých tržeb na jednoho zaměstnance, lze sledovat efektivitu podniku jako celku. Tento ukazatel je pro potřeby nákladového controllingu spíše podpůrným ukazatelem, který sleduje podíl dosažených čistých tržeb na jednoho zaměstnance. Hodnoty zkoumaného ukazatele jsou vždy počítány k celkovému počtu

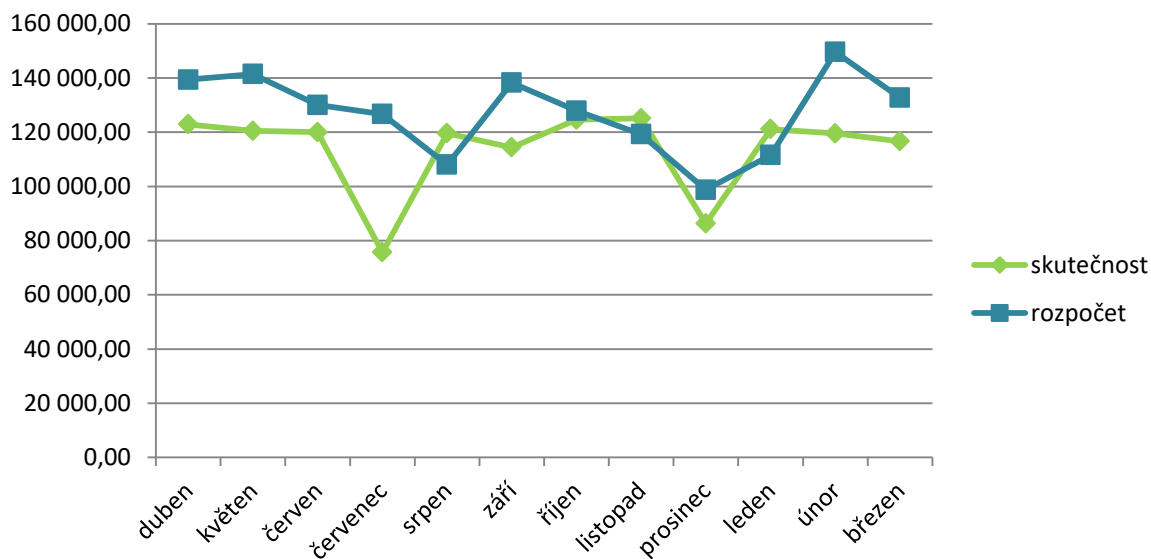
zaměstnanců v závodě Jičín. Plánované skutečné hodnoty tohoto ukazatele jsou zobrazeny v tabulce 14 a jejich vývoj je zobrazen na obrázku 26.

Tabulka 14: Čisté tržby na jednoho zaměstnance

PU5	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	139 360,30	122 904,29
květen	141 442,24	120 494,55
červen	130 044,04	120 010,54
červenec	126 698,71	75 654,29
srpen	108 020,09	119 597,73
září	138 247,30	114 418,67
říjen	127 902,50	124 615,21
listopad	119 261,78	125 053,35
prosinec	98 745,46	86 269,41
leden	111 555,83	121 111,62
únor	149 581,54	119 543,17
březen	132 724,75	116 628,91

Zdroj: Vlastní zpracování

Čisté tržby / celkový počet zaměstnanců



Obrázek 26: Vývoj čistých tržeb na jednoho zaměstnance

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedených hodnot lze konstatovat, že skutečné hodnoty zkoumaného ukazatele jsou většinou ve zkoumaných měsících pod hodnotami plánovanými. Výjimkou jsou měsíce srpen, listopad a leden. Vývoj tohoto ukazatele je zejména ovlivněn vývojem celkových čistých tržeb dosažených v jednotlivých měsících, jelikož počet zaměstnanců se během roku nijak výrazně neměnil. V měsících srpen, listopad a leden byly čisté tržby vždy vyšší oproti plánované položce čistých tržeb v rozpočtové výsledovce. Tím pádem došlo i ke zlepšení tohoto ukazatele. V ostatních měsících plánované tržby nebyly dosaženy a došlo tedy k zhoršení ukazatele čistých tržeb na jednoho zaměstnance. Důvodem byly hůře placené projekty i vliv snížení prodejních cen výrobků.

5.3.6 Celkové mzdové náklady na jednoho zaměstnance

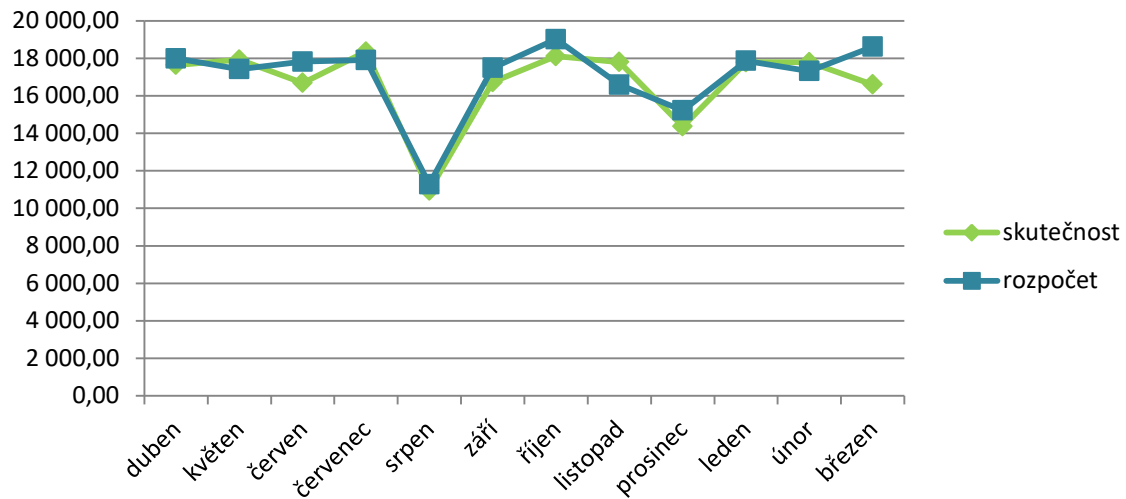
V rámci tohoto ukazatele dochází k porovnávání celkových mzdových nákladů na jednoho zaměstnance. Tento ukazatel především zobrazuje vývoj změn personálních nákladů. Celkové mzdové náklady se časově rozpočítají k výrobě a následně se vztahují na jednoho zaměstnance. Plánované a skutečné hodnoty jsou vyčísleny v tabulce 15 a graficky znázorněny na obrázku 27.

Tabulka 15: Celkové mzdové náklady na jednoho zaměstnance

PU6	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	17 992,98	17 648,10
květen	17 424,40	17 922,86
červen	17 822,31	16 687,14
červenec	17 907,42	18 355,32
srpen	11 285,03	10 940,50
září	17 489,43	16 732,88
říjen	19 017,28	18 115,09
listopad	16 596,24	17 798,33
prosinec	15 223,03	14 366,53
leden	17 866,32	17 786,89
únor	17 318,83	17 789,82
březen	18 617,66	16 599,31

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové mzdové náklady / celkový počet zaměstnanců



Obrázek 27: Vývoj celkových mzdových nákladů na jednoho zaměstnance
Zdroj: Vlastní zpracování

Při sestavení plánované hodnoty se bere v úvahu časové rozlišení celkových mzdových nákladů na plánovanou výrobu kol v kusech. Složky náhrad na čerpání dovolené a 13 plat jsou v rozpočtu i ve skutečnosti rozpočítány k plánované výrobě. Z uvedeného grafu vyplývá, že v rámci rozpočtu a srovnání se skutečným vývojem mzdových prostředků nedošlo k žádné významné odchylce.

5.3.7 Počet vyrobených kol na jednoho zaměstnance

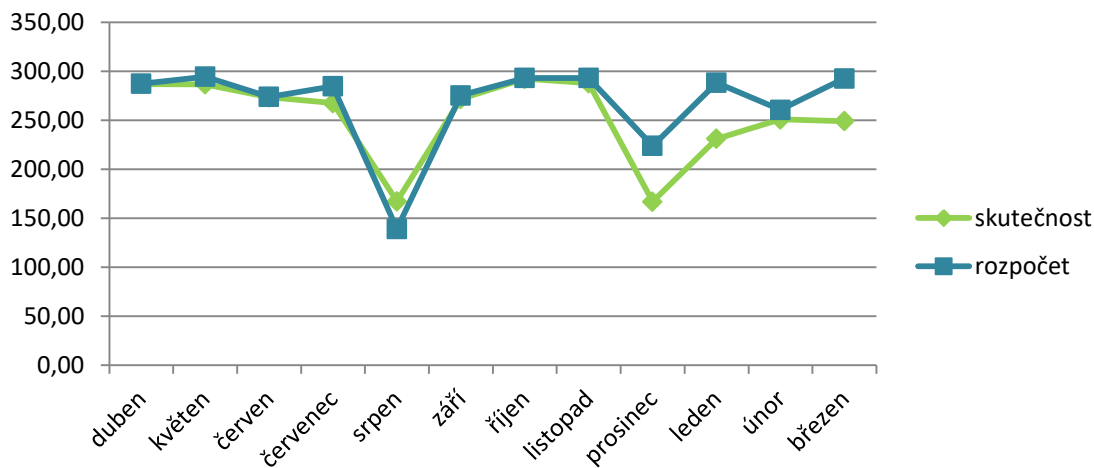
Posledním zkoumaným nákladovým poměrovým ukazatelem je ukazatel, který stanovuje poměr celkového počtu vyrobených kol k celkovému počtu zaměstnanců. Jedná se tedy o počet vyrobených kol na jednoho zaměstnance závodu Jičín. U výpočtu tohoto ukazatele se vychází především z výrobního portfolia. Plánované a skutečně dosažené hodnoty tohoto ukazatele zobrazuje tabulka 16 a obrázek 28.

Tabulka 16: Počet vyrobených kol na jednoho zaměstnance

PU7	Plánovaná hodnota	Skutečná hodnota
duben	287,31	286,89
květen	294,42	286,65
červen	273,87	273,45
červenec	284,73	267,45
srpen	139,18	167,22
září	275,38	271,73
říjen	293,22	292,37
listopad	293,24	287,78
prosinec	223,89	166,94
leden	288,32	231,04
únor	260,69	250,86
březen	292,63	249,07

Zdroj: Vlastní zpracování

Počet vyrobených kol / celkový počet zaměstnanců



Obrázek 28: Vývoj počtu vyrobených kol na jednoho zaměstnance

Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj jednotlivých plánovaných a skutečných křivek je závislý na plánovaném a skutečném výrobním portfoliu, zejména v oblasti počtu vyrobených kol za uvedené měsíce. Od dubna do července nedocházelo k větším výkyvům a plánované a skutečné hodnoty se vyvíjely vcelku podobně. Plán výroby byl v těchto měsících plněn. V srpnu

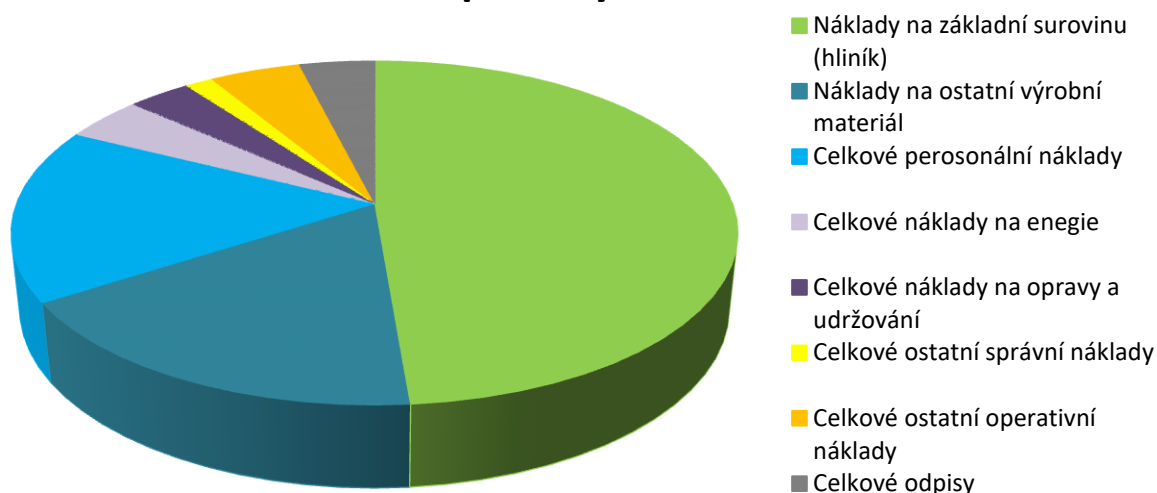
došlo ke zlepšení počtu vyráběných kol na jednoho zaměstnance o 28 kol. Tato pozitivní skutečnost byla zapříčiněná zvýšenou výrobou hliníkových kol oproti plánu. K významným výkyvům došlo v lednu a prosinci, kdy nebyl značně splněn plán výroby. Hodnota daného ukazatele tudíž byla horší a v prosinci činila pouze 167 kol na zaměstnance oproti plánu, který byl 224 kol na zaměstnance. V lednu došlo k negativní odchylce tohoto ukazatele o 57 kol na jednoho pracovníka.

5.4 Metoda 5N

Speciální metodou nákladového controllingu podniku Ronal CR je ukazatel 5N. Tento nástroj slouží především k hodnocení a motivování pracovníků vrcholového a středního managementu pomocí prémiového systému. Tato metoda se zaměřuje na pět vybraných položek nákladů, které společnost Ronal CR může svým řízením ovlivňovat. Mezi tyto položky nákladů patří ostatní výrobní materiál bez hlavní suroviny hliníku, celkové personální náklady, celkové náklady na energie, náklady na opravy a udržování a celkové správní neboli administrativní náklady. Tyto náklady společnost Ronal CR podrobuje bližšímu zkoumání a analýze. Zejména se u těchto vybraných položek zaměřuje na plnění jejich stanovené výše rozpočtovou výsledkovkou. Pokud souhrnně dochází u těchto položek rozpočtu k úsporám zaměstnanci z řad řídicích pracovníků a managementu jsou poté za tento výkon odměňováni.

Celkové skutečné provozní náklady za hospodářský rok 2016 – 2017 čily 772 184 524,06 Kč. Podíl jednotlivých položek nákladů na celkových skutečných nákladech zkoumaného hospodářského roku zobrazuje obrázek 29.

Dílčí položky nákladů



Obrázek 29: Podíl dílčích položek nákladů na celkových nákladech společnosti
Zdroj: Vlastní zpracování

Dle grafického znázornění nákladů, lze usoudit, že značnou část nákladů přibližně 48 % tvoří náklady na základní surovinu hliník. Tato položka má tudíž největší vliv na velikost celkových nákladů podniku. Druhou největší položku nákladů tvoří ostatní výrobní materiál ve výši 133 208 807, 87 Kč za rok. Ostatní výrobní materiál zahrnuje náklady na chemii, dopravu a balení, zboží a služby a zároveň obsahuje i náklady na změnu stavu. Další největší položkou nákladů tvoří personální náklady, které v úhrnné výši tvoří 17 % celkových nákladů. Celkové personální náklady zahrnují mzdy administrativních pracovníků a mzdy výrobních dělníků. V personálních nákladech jsou také zahrnuty náklady na školení a kvalifikaci. Ostatní položky nákladů jako náklady na energie, náklady na opravy a udržování, správní náklady, operativní náklady a celkové odpisy tvoří souhrnně zhruba 18 % celkových nákladů.

5.4.1 Náklady na ostatní výrobní materiál

Náklady na ostatní výrobní materiál jsou prvním ukazatelem 5N. Tyto ostatní výrobní náklady jsou poníženy a náklady hlavní suroviny hliníku. Důvodem vyloučení nákladů na hliníkovou slitinu je předpoklad centrálního nákupu této suroviny mateřskou společností.

Tento náklad na hliník podnik Ronal CR jako dceřiná společnost nemůže svým řízením ovlivňovat, tudíž do motivačního systému se tento náklad nezahrnuje. Skutečnou a plánovanou výši nákladů na ostatní výrobní materiál, včetně měsíčních odchylek zobrazuje tabulka 17.

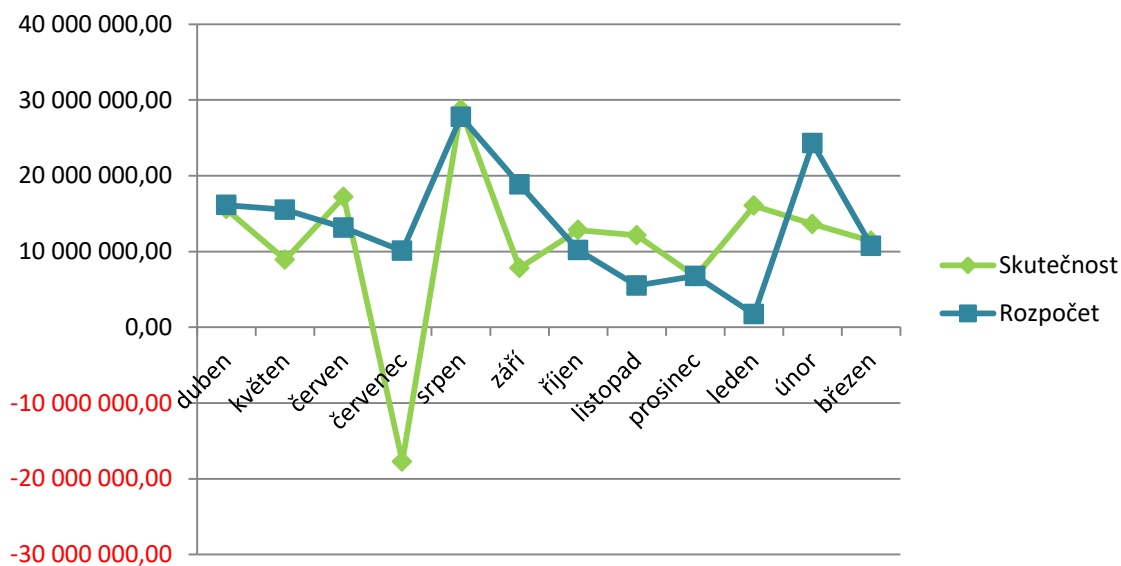
Tabulka 17: Plánované a skutečné hodnoty nákladů na ostatní výrobní materiál

Náklady na ostatní výrobní materiál	Skutečnost	Rozpočet	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
duben	15 580 169,36	16 129 435,36	-549 266,00	-3,41%
květen	8 930 385,21	15 515 177,44	-6 584 792,22	-42,44%
červen	17 198 764,38	13 142 491,88	4 056 272,50	30,86%
červenec	-17 743 882,11	10 084 172,47	-27 828 054,58	-275,96%
srpen	28 707 041,70	27 763 524,22	943 517,48	3,40%
září	7 827 483,86	18 859 552,61	-11 032 068,75	-58,50%
říjen	12 835 363,00	10 186 074,54	2 649 288,46	26,01%
listopad	12 126 197,54	5 504 985,36	6 621 212,18	120,28%
prosinec	6 699 046,30	6 767 213,48	-68 167,18	-1,01%
leden	16 032 550,54	1 722 629,61	14 309 920,93	830,70%
únor	13 617 062,39	24 286 568,16	-10 669 505,77	-43,93%
březen	11 398 625,69	10 732 743,74	665 881,94	6,20%
Celkem	133 208 807,87	160 694 568,89	-27 485 761,02	-17,10%

Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj plánovaným a skutečných hodnot nákladů ostatního výrobního materiálu v jednotlivých měsících hospodářského roku 2016 – 2017 je graficky znázorněn na obrázku 30.

Vývoj nákladů na ostatní výrobní materiál



Obrázek 30: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot nákladů na ostatní výrobní materiál
Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě uvedených skutečných a plánovaných hodnot lze pozorovat velmi významnou odchylku v měsíci červenec. Ostatní náklady na výrobní materiál jsou ovlivňovány nejen počtem vyrobených hliníkových kol v měsíci, ale i změnou stavu nedokončené a hotové výroby v kusech. Tento velký výkyv v rámci měsíce červenec byl zejména způsoben nárůstem nedokončené výroby, která byla plánovaná s ohledem na plnění dodávek v měsíci srpen. Jelikož podnik Ronal CR má v srpnu celozávodní dovolenou vyráběl tedy v červenci do zásoby více výrobků, než bylo v rozpočtu počítáno. Tato větší výroba na sklad v červenci byla zároveň způsobena zvýšenou poptávkou po automobilových kolech na měsíc srpen. Celkově je tato položka ostatních výrobních materiálů v tomto období ovlivněna předvýrobou na sklad pro měsíc srpen.

Negativní odchylka v lednu byla způsobena poruchou výrobního zařízení v oddělení slévárny, kdy společnost Ronal CR nakupovala od sesterských závodů nedokončenou výrobu. Tato vyšší vstupní cena se proto projevila ve zvýšených nákladech na ostatní výrobní materiál.

V rámci zkoumaného hospodářského období docházelo ve sledovaných měsících jak k pozitivním tak negativním odchylkám od rozpočtové výsledovky. Příčinou těchto

odchylek bylo plnění kvality jednotlivých výrobků neboli jakosti. Náklady na chemii, které se používají především v oddělení lakovny (lakování hliníkových disků) jsou nejen ovlivněny množstvím lakovaných kol, ale také zmetkovitostí a výší nejakostních kol. Pokud tedy v daných měsících docházelo k výrobě tzv. zmetků, zvyšovaly se náklady na chemii neboli náklady na ostatní režijní materiál. V těchto případech špatně nalakovaná kola musela být znovu přelakována. Pokud však ve výrobě docházelo k výrobě jakostních kol a zmetkovitost byla snižována, náklady na ostatní výrobní materiál byly oproti rozpočtu menší. Ostatní výrobní režijní materiály, které zahrnují např. obráběcí nářadí, materiály pro slévárnu a lakovnu jsou spojeny s dosahovanou kvalitou výroby. Pokud tedy dochází k plnění jakosti výroby a zmenšování počtu zmetkovitosti tím společnost Ronal CR vynakládá méně na náklady ostatního výrobního materiálu.

V rámci posuzování odchylek docházelo v průběhu roku k nejrůznějším výkyvům jak pozitivním tak negativním. V rámci zkoumaného období však náklady na ostatní výrobní materiál byly ve skutečnosti nižší, než bylo plánováno v roční rozpočtové výsledovce o 27 485 761,02 Kč. V rámci celého hospodářského roku tedy společnost Ronal CR v této oblasti nákladů dosáhla úspory, což je pozitivní složka v rámci hodnoceného ukazatele 5N.

5.4.2 Celkové personální náklady

Vývoj celkových personálních nákladů, je na každý hospodářský rok plánován s ohledem na výši vyplacených mezd a plánované množství výroby v jednotlivých měsících. Skutečné a plánované hodnoty personálních nákladů včetně absolutních a relativních odchylek zobrazuje tabulka 18.

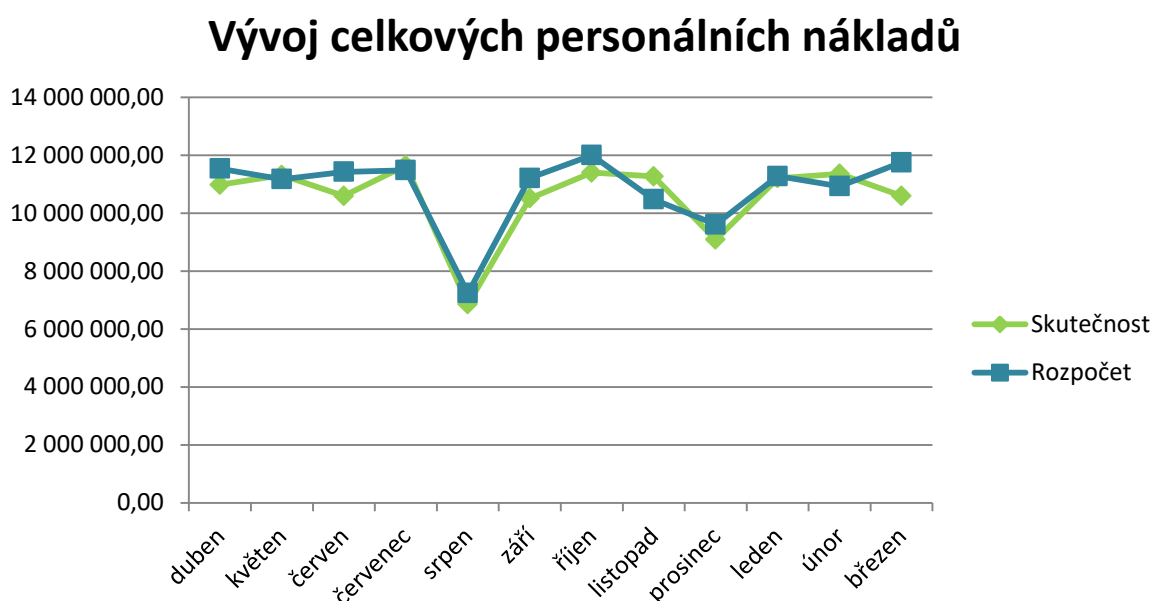
Tabulka 18: Plánované a skutečné hodnoty celkových personálních nákladů

Celkové personální náklady	Skutečnost	Rozpočet	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
duben	10 977 115,39	11 533 503,17	-556 387,78	-4,82%
květen	11 309 326,92	11 169 039,34	140 287,58	1,26%
červen	10 587 989,50	11 424 098,96	-836 109,46	-7,32%
červenec	11 637 270,82	11 478 657,45	158 613,37	1,38%
srpen	6 848 749,92	7 233 704,94	-384 955,02	-5,32%
září	10 508 248,64	11 210 724,69	-702 476,05	-6,27%
říjen	11 394 391,73	11 999 904,87	-605 513,14	-5,05%

listopad	11 266 340,43	10 472 224,54	794 115,89	7,58%
prosinec	9 079 644,33	9 605 729,00	-526 084,67	-5,48%
leden	11 205 738,28	11 273 646,77	-67 908,49	-0,60%
únor	11 349 902,55	10 928 179,91	421 722,64	3,86%
březen	10 590 360,00	11 747 745,05	-1 157 385,05	-9,85%
Celkem	126 755 078,51	130 077 158,70	-3 322 080,19	-2,55%

Zdroj: Vlastní zpracování

Grafický vývoj těchto veličin zobrazuje obrázek 31.



Obrázek 31: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových personálních nákladů

Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik Ronal CR si stanovuje plánovaný vývoj personálních nákladů na základě určitého propočtu. Společnost si stanoví pro dané hospodářské období výši celkových plánovaných personálních nákladů včetně složky náhrad na čerpání dovolené a třináctého platu. Tuto vypočtenou plánovanou hodnotu nákladů rozpočítá z hlediska časového na plánovaný počet vyráběných výrobků v jednotlivých měsících. Jednotlivé mzdové náklady jsou korigované z hlediska časového rozlišení k výrobě. Z tohoto důvodu jsou plánované personální náklady v srpnu a prosinci nižší, jelikož bylo plánováno, že se vyrobí menší množství výrobků oproti ostatním měsícům.

V oblasti vývoje personálních nákladů se podařilo skutečné náklady udržovat v podobné výši, jak bylo plánováno. Nedocházelo zde k žádným významným odchylkám. Tento fakt byl způsoben správným plánováním celkových personálních nákladů. V rámci celého roku došlo navíc k mírné úspoře nákladů a to je výši 2,55 %, což se opět kladně promítne do prémiového systému metody 5N.

5.4.3 Celkové náklady na energie

Plánované celkové náklady na energie vycházejí opět z plánovaného množství vyráběných kol a předpokladu včasného nakupení energií na burze za smluvní cenu. Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů na energie pro jednotlivé měsíce zobrazuje tabulka 19.

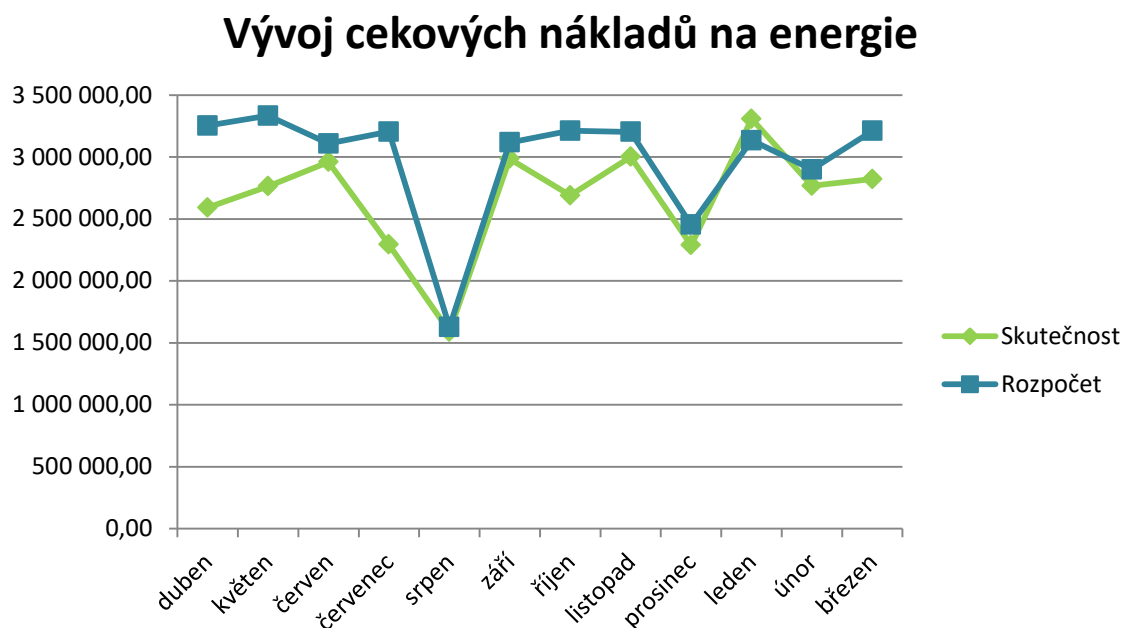
Tabulka 19: Skutečné a plánované hodnoty celkových nákladů na energie

Celkové náklady na energie	Skutečnost	Rozpočet	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
duben	2 591 242,93	3 252 319,73	-661 076,80	-20,33%
květen	2 763 799,28	3 332 816,70	-569 017,41	-17,07%
červen	2 959 130,56	3 108 603,01	-149 472,45	-4,81%
červenec	2 293 281,98	3 203 912,99	-910 631,01	-28,42%
srpen	1 588 589,83	1 627 756,83	-39 167,00	-2,41%
září	2 985 968,18	3 117 512,71	-131 544,53	-4,22%
říjen	2 690 123,46	3 211 575,51	-521 452,06	-16,24%
listopad	3 001 534,82	3 202 466,28	-200 931,46	-6,27%
prosinec	2 287 236,91	2 453 548,79	-166 311,88	-6,78%
leden	3 306 844,91	3 134 521,92	172 322,99	5,50%
únor	2 767 222,01	2 898 724,28	-131 502,27	-4,54%
březen	2 821 442,74	3 210 896,73	-389 453,99	-12,13%
Celkem	32 056 417,61	35 754 655,48	-3 698 237,87	-10,34%

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě měsíčních údajů o vývoji skutečných hodnot nákladů na energie, lze pozorovat, že ve všech sledovaných měsících kromě ledna, dochází k významné úspoře. Důvodem pozitivních odchylek a takto značné úspory nákladů bylo zakoupení energií dopředu za lepší ceny, než bylo v rozpočtu předpokládáno. Jediným měsícem, kdy se objevila drobná negativní odchylka, byl leden. Jelikož se ve výrobě zaváděl nový tavící agregát, jeho

uvedení do provozu bylo energeticky náročnější. Z tohoto důvodu v lednu skutečná výše celkových nákladů na energie činila 3 306 844,91 Kč oproti plánovaným 3 134 521,92 Kč. Došlo zde k negativní absolutní odchylce ve výši 172 322,99 Kč. Grafický vývoj skutečných a plánovaných hodnot celkových nákladů na energie v jednotlivých měsících zobrazuje obrázek 32.



Obrázek 32: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů na energie
Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výsledku skutečné celkové náklady na energie v rámci hospodářského období, díky velkým úsporám v jednotlivých měsících, byly nižší oproti rozpočtu o 3 698 237,87 Kč. Došlo tedy k celkové úspoře 10 %.

5.4.4 Celkové náklady na opravy a udržování

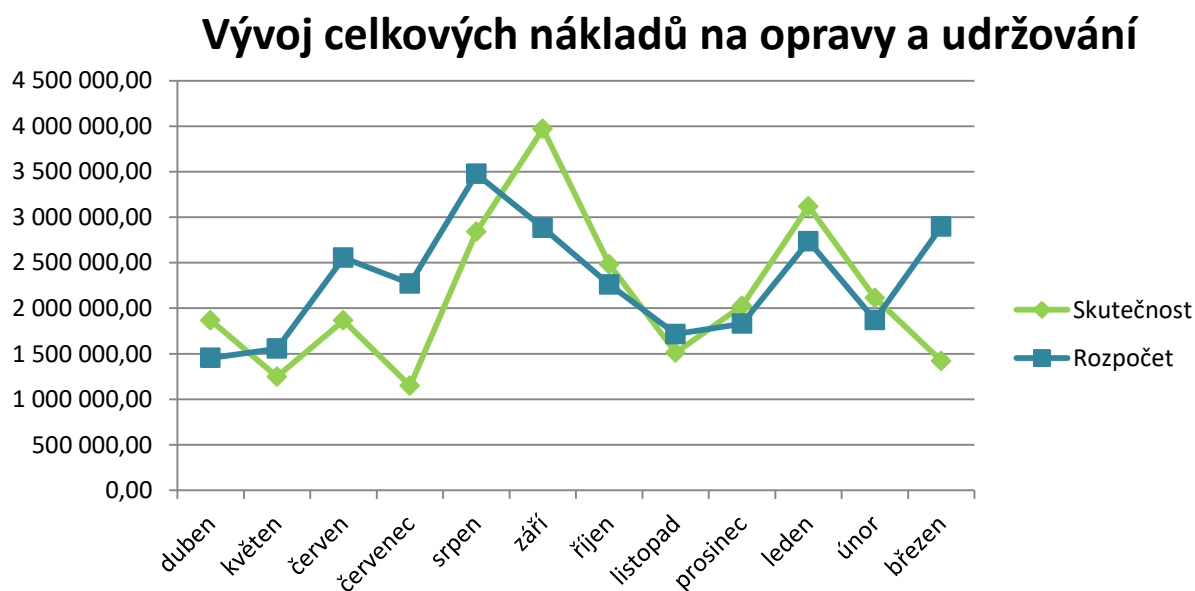
Plánované náklady na opravy a udržování jsou pro rozpočtové období sestavovány na základě sezonality předchozího období. Zvýšené náklady na údržbu jsou plánovány vždy v srpnu z důvodu celozávodní dovolené a dále v lednu a březnu z důvodu mimořádných oprav a zahájení nového hospodářského roku, který začal k 1. dubnu 2017. Hodnoty rozpočtové výsledovky pro jednotlivé měsíce a skutečně dosažené hodnoty včetně

odchylek zobrazuje tabulka 20. Grafický vývoj těchto plánovaných a skutečných nákladů zobrazuje obrázek 33.

Tabulka 20: Skutečné a plánované hodnoty celkových nákladů na opravy a udržování

Celkové náklady na opravy a udržování	Skutečnost	Rozpočet	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
duben	1 867 877,02	1 453 440,48	414 436,54	28,51%
květen	1 248 042,77	1 555 199,25	-307 156,48	-19,75%
červen	1 865 577,44	2 554 629,62	-689 052,18	-26,97%
červenec	1 148 111,73	2 272 176,47	-1 124 064,75	-49,47%
srpen	2 840 219,19	3 476 271,63	-636 052,44	-18,30%
září	3 970 933,70	2 883 621,43	1 087 312,27	37,71%
říjen	2 482 150,38	2 261 351,42	220 798,96	9,76%
listopad	1 511 108,73	1 715 026,45	-203 917,73	-11,89%
prosinec	2 026 221,20	1 830 005,25	196 215,95	10,72%
leden	3 119 276,59	2 735 332,58	383 944,00	14,04%
únor	2 113 936,85	1 870 448,18	243 488,67	13,02%
březen	1 420 442,20	2 898 134,65	-1 477 692,44	-50,99%
Celkem	25 613 897,78	27 505 637,41	-1 891 739,63	-6,88%

Zdroj: Vlastní zpracování



Obrázek 33: Vývoj plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů na opravy a udržování
Zdroj: Vlastní zpracování

K nejvýznamnějším negativním odchylkám došlo v rámci nákladů na opravy a udržování v měsících září a leden. Odchylka v září byla zapříčiněna dopadem plánované údržby v srpnu v rámci celozávodní dovolené. Docházelo zde k dofakturaci některých údržbových prací z měsíce srpen, které nebyly časově rozlišeny. Díky tomu se tato pozdní dofaktura projevila nárůstem nákladů převážně v září, nežli v srpnu. Zvýšené náklady na opravy a udržování v lednu byly spojené s poruchou výrobního zařízení ve slévárně. Oprava nefunkčního zařízení se projevila zvýšením nákladů o 14,04 % a zároveň se částečně ještě projevila v únoru, kdy náklady na udržování byly oproti rozpočtu větší o 243 488,67 Kč.

Díky velkým úsporám v měsících květen, červen, červenec, srpen a březen nakonec celkové náklady na opravy a udržování byly menší oproti rozpočtu o 6,88 %. Celkově tyto zkoumané náklady byly v rámci hospodářského období vůči roční rozpočtové výsledovce splněny.

5.4.5 Celkové ostatní správní náklady

Ostatní správní náklady jsou položkou rozpočtové výsledovky, která obsahuje náklady jako náklady na marketing, opravy, úklid, vozový park, pojištění atd. Tyto náklady již nejsou závislé na výrobě. Do těchto nákladů vstupuje řada skutečností, které nastávají mimořádně a neplánovaně. Proto samotné plánování těchto nákladů je často náročné. Plánovaný vývoj těchto nákladů se zejména odvíjí od sezonality v přechozích letech a dle plánovaných akcí a skutečností na daný hospodářský rok. Vývoj skutečných a rozpočtových hodnot celkových ostatních správních nákladů zobrazuje tabulka 21 a obrázek 34.

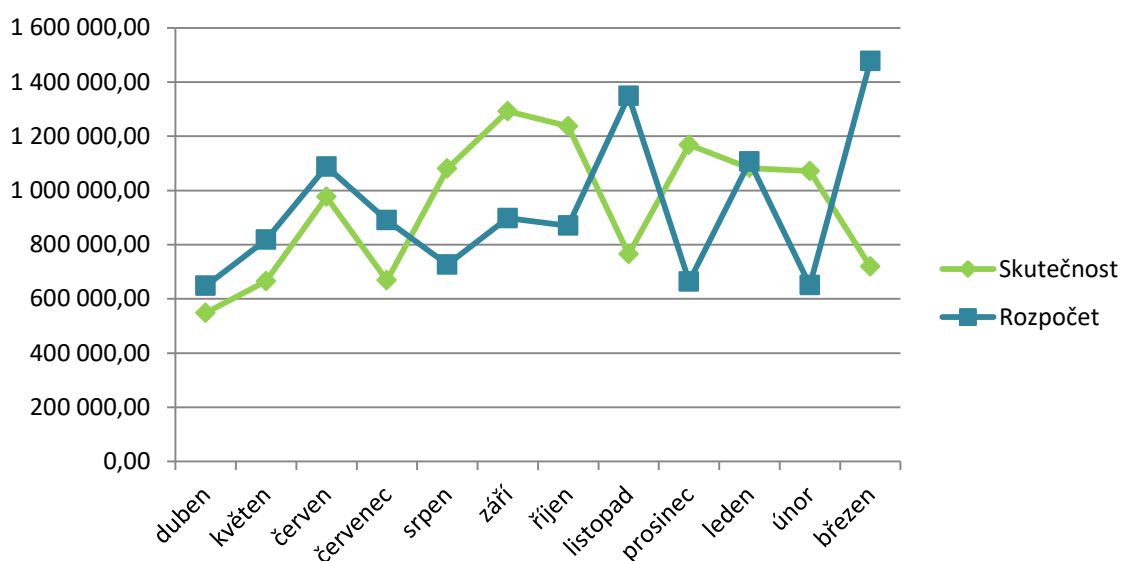
Tabulka 21: Vývoj skutečných a plánovaných hodnot celkových ostatních správních nákladů

Celkové ostatní správní náklady	Skutečnost	Rozpočet	Absolutní odchylka	Relativní odchylka
duben	547 697,19	647 517,24	-99 820,05	-15,42%
květen	664 772,01	818 016,92	-153 244,91	-18,73%
červen	976 412,78	1 087 719,53	-111 306,75	-10,23%
červenec	667 881,43	889 711,48	-221 830,04	-24,93%
srpen	1 080 925,00	726 431,52	354 493,48	48,80%
září	1 292 420,03	897 640,22	394 779,81	43,98%

říjen	1 236 349,04	869 847,14	366 501,90	42,13%
listopad	764 765,74	1 348 187,96	-583 422,22	-43,27%
prosinec	1 168 237,75	663 988,10	504 249,65	75,94%
leden	1 082 610,43	1 106 581,58	-23 971,15	-2,17%
únor	1 071 104,42	650 296,76	420 807,66	64,71%
březen	718 879,79	1 476 945,58	-758 065,78	-51,33%
Celkem	11 272 055,61	11 182 884,02	89 171,59	0,80%

Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj ostatních správních nákladů



Obrázek 34: Vývoj plánovaných a skutečných celkových ostatních správních nákladů
Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě uvedených údajů v tabulce 21 docházelo v rámci zkoumaného období ke značnému výskytu významných odchylek. Tyto negativní i pozitivní odchylky byly dopadem především neplánovaných skutečností, které nastaly během hospodářského roku. K významným negativním odchylkám docházelo v měsících srpen, září, říjen, prosinec a únor.

Hlavní příčinou navýšených nákladů v srpnu bylo vyúčtování ročního auditu a mimořádného třídění kol. V září došlo k nárůstu sponzoringu a mimořádných oprav budov, což způsobilo negativní odchylku 43,98 % od plánovaného rozpočtu. V měsíci říjen došlo k významné mimořádné opravě osvětlení v prostorách výroby, které způsobilo

navýšení správních nákladů na částku 1 236 349,04 Kč. Negativní odchylky v prosinci a únoru byly zapříčiněné mimořádnou opravou IT serveru, úklidem budov, údržbou ploch v zimním období a navýšenou marketingovou propagací. Z tohoto důvodu správní náklady v prosinci výrazně vzrostly o 75,94 % a v únoru o 64,71 %.

V listopadu byly v rozpočtu plánovány náklady na zahraniční cesty a náklady na daň z nemovitostí. Služební cesty nakonec dle změn nebyly uskutečněny a daň z nemovitostí byla přesunuta na začátek dalšího měsíce neboli na prosinec. Z těchto důvodů vznikla v listopadu značná úspory správních nákladů ve výši 583 422,22 Kč.

Celkové ostatní správní náklady během zkoumaného ročního rozpočtového období překročily předpokládanou výši o 0,80 %. Toto překročení bylo způsobeno zmíněnými neplánovanými událostmi. Tato celková negativní odchylka je však velmi malá a nemá tudíž pro společnost Ronal CR žádný významný dopad.

6 Návrhy nápravných opatření

Na základě provedené analýzy nákladových odchylek pomocí zvolených metod lze usoudit, že společnost Ronal CR je výkonným podnikem, který obecně správně plánuje jednotlivé položky rozpočtové výsledovky s ohledem na skutečnost. V rámci zkoumaného hospodářského roku 2016 – 2017 však docházelo i k významným negativním výkyvům, které sice nijak výrazně neohrožily činnost podniku avšak s ohledem na budoucnost je zapotřebí přijmout určitá nápravná opatření pro zamezení jejich výskytu. Tato kapitola se zaměřuje na návrhy nápravných opatření, které budou podporovat controllingové aktivity jak z hlediska plánování, tak i z hlediska zamezování negativních dopadů nepříznivých odchylek. Z výsledků provedených analýz vyplynula následná nápravná opatření.

6.1 Výrobní portfolio

Prvním problémem, který se negativně odrazil ve výsledcích nákladového controllingu byla výrazná změna plánovaného výrobního portfolio (bedarfportfolio). Podnik Ronal CR realizoval méně výhodné zakázky, než byly plánovány. Tato změna, která s sebou přinesla v rámci zkoumaného hospodářského roku 2016 – 2017 hůře placené zakázky, se významně nepříznivě promítla do položek rozpočtové výsledovky. V rámci zkoumaného období docházelo k výraznému snížení tržeb oproti plánu. Změny výrobního portfolio však mají zároveň vliv na vývoj celé nákladové struktury v oblasti výrobních a režijních nákladů. Pokud dochází v rámci měsíců k častým změnám požadavků, přináší to s sebou i zvýšené náklady v oblasti přípravy výroby. Jedná se o vícenáklady spojené s přepracováním plánu výroby, výměnou forem (kokil), obráběcího náradí či speciálních držáků pro CNC stroje. Hlavním problémem je špatná kvalita informací, na jejichž základě se sestavuje výrobní portfolio. Výrobní portfolio je v rámci skupiny Ronal GROUP sestavováno vždy centrálně mateřskou společností, která komunikuje se zákazníky. Dceřiné podniky tudíž nijak do sestavování tohoto bedarfportfolio nezasahují.

Návrh zlepšení

Pro odstranění častých změn ve výrobním portfoliu, které iniciují zejména zákazníci je nejvhodnější variantou lepší spolupráce a komunikace mateřské a dceřiné společnosti. V rámci plánování ročního portfolia je potřeba, aby dceřiná společnost společně s mateřskou společností kvalitněji vzájemně spolupracovala. Jednání se zákazníky je zabezpečováno pouze centrálně a není zde blízký kontakt se zákazníkem. Řešením by bylo toto sestavování výrobního portfolia a komunikaci se zákazníky zkvalitnit a to tím, že by došlo k částečné decentralizaci. Tím by se dceřiná společnost mohla více zapojovat do komunikace se zákazníky a více se podílet na sestavování plánu výroby. Mateřská společnost ve Švýcarsku nezná detailně každý svůj závod a nemá přímé výrobní zkušenosti dceřiných podniků. Pokud by mateřská společnost pustila do procesu tvorby výrobního portfolia dceřinou společností a využila jejich zkušeností s problémovými situacemi, došlo by ke zkvalitnění plánování. Zároveň by byla příhodná lepší komunikace oddělení SCM a controllingu s centrálním oddělením ve Švýcarsku. Bylo by také výhodné, kdyby dceřiné závody mohly vstupovat do kontaktu se zákazníky zejména v tuzemsku. Ronal CR by tak mohl samostatně komunikovat např. s automobilkami Škoda Auto (ČR), Hyundai (ČR), KIA Motors (Slovensko). Docházelo by pak k lepšímu a bližšímu kontaktu se zákazníkem, což by vedlo ke kvalitnějšímu shromažďování požadavků od jednotlivých automobilek v oblasti plánování výroby. V rámci plánovaného portfolia by díky lepší komunikaci docházelo k menšímu množství změn ze strany klientů.

6.2 Oblast oprav a udržování

Skutečné celkové roční náklady na opravy a udržování byly oproti plánu o 6,88 % menší. V rámci zkoumaného období došlo k úspoře, avšak v jednotlivých měsících docházelo k významným výkyvům. K negativním výkyvům nákladů na opravy a udržování došlo v měsících září a leden, z důvodu časového nerozlišení fakturace a poruchy zařízení v oddělení slévárny. Společnost Ronal CR vynakládá na tuto položku nákladů zhruba 26 mil. korun a je třeba navrhnout určitá opatření, aby nedocházelo k významným neplánovaným poruchám, které by mohly ohrožovat výrobu podniku.

Návrh zlepšení

Prvním opatřením by bylo lepší zpracování skutečně vynaložených nákladů z časového hlediska. Pokud dochází k plánování oprav v měsíci srpen s ohledem na závodní dovolenou, měly by se náklady spojené s opravami v srpnu promítnout do skutečných nákladů oprav a udržování v tomto měsíci. Pokud jsou tyto náklady fakturovány a účtovány až v září bez ohledu na časové rozlišení, dochází zde poté ke zkreslení plánovaných hodnot controllingu. Tomu by se společnost měla vyvarovat.

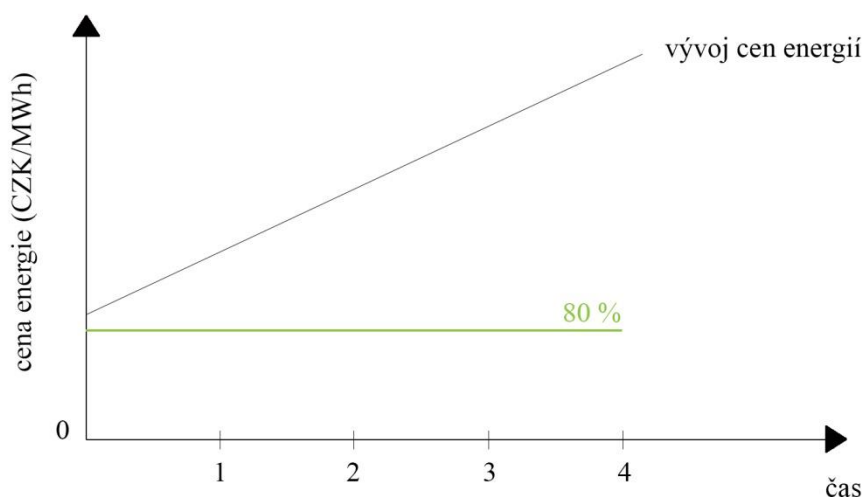
Druhým opatřením pro společnost by bylo zavedení specializovaného programu, který by sledoval významná zařízení výroby jako např. obráběcí stroje, CNC stroje, stroje v lakovně či tavící pece. Tento program by zlepšoval systém plánování nákladů, jelikož by umožňoval sledování nákladů na jednotlivá zařízení. Každé výrobní zařízení by mělo svoje identifikační číslo a dostalo by svoji tzv. interní zakázku opravy. Na interní zakázku opravy by se cíleně účtovaly faktury spojené s údržbou konkrétního zařízení. Tím by oddělení controllingu dosáhlo toho, že nebude znát pouze sumu plánovaných nákladů na opravy a udržování ale uvidí jednotlivé vynaložené náklady na každé zařízení. Tím bude mít lepší přehled, která zařízení jsou z hlediska údržby neefektivní a zda nezávažit jejich výměnu. Pokud by se ve výrobě tedy objevovalo zařízení, které by bylo předmětem neustálých oprav a výrazně by zvyšovalo náklady na údržbu, bylo by možné efektivně rozhodnout o náhradě tohoto zařízení. Tímto by se mohlo částečně zamezit neplánovaným nákladům na údržbu, které jsou způsobeny poruchami strojů. Tento program by tak mohl zamezit i negativnímu projevu v lednu 2017, kdy došlo k poruše tavícího zařízení, čímž se významně zvýšily náklady na opravy a udržování a zároveň i náklady na ostatní výrobní materiál z důvodu nákupu polotovarů od jiných závodů ve skupině. Tento program by pracoval na základě několika dílčích kroků. Už při požadavku opravy by byla na konkrétní zařízení dle čísla interní zakázky vypsána objednávka. Po doručení dodavatelské faktury by oddělení účtárny zaúčtovalo tento náklad na spárovanou zakázku opět dle interního čísla. Účtování nákladů na opravy a udržování by tedy bylo cíleně účtováno s ohledem na interní číslo zakázky konkrétního výrobního stroje.

6.3 Energie

Společnost Ronal CR nakupuje energie na burze dopředu za smluvené fixní ceny s předpokladem vývoje cen do budoucnosti. V tomto ohledu by podnik měl pokračovat, jelikož náklady vynaložené na energie jsou důležitou součástí celkových nákladů. Klíčové je však sledovat všechny indicie na trhu, které by mohly ovlivňovat ceny energií.

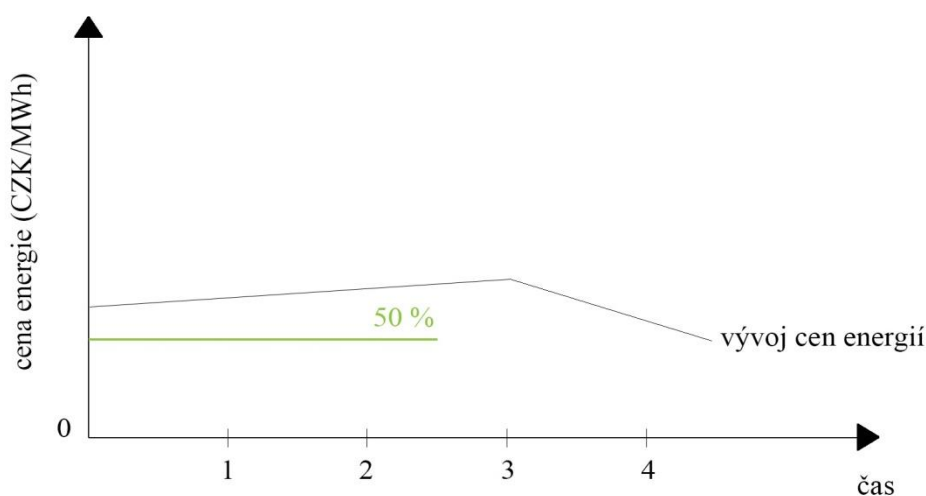
Návrh zlepšení

Pro správné odhadnutí nákupu energií dopředu je důležité správné posouzení vývoje cen energií. Společnost Ronal CR by měla přijímat taková strategická rozhodnutí, která ji zabezpečí nákup energií za výhodnější ceny a tím umožní snižovat náklady na jejich nákup. V případě předpokládaného prudkého nárůstu cen energií by bylo pro společnost strategické nakupovat energie dopředu za nižší smluvenou fixní částku na delší období. Pokud by byl predikován výrazný nárůst cen energií, společnost by měla na burze nakoupit zhruba 80 % energií na delší období (např. čtyři měsíce). Tímto způsobem by společnost měla zaručeno, že výrazně uspoří za náklady na energie. Tuto modelovou situaci nákupu energií s předpokládaným vývojem cen zobrazuje obrázek 35.



Obrázek 35: Strategický nákup energie – první modelová situace
Zdroj: Vlastní zpracování

Druhá modelová situace by vycházela z předpokladu, že ceny energií na trhu mírně rostou a není zaručeno, že tyto ceny budou růst po delší období. V tomto okamžiku by společnost měla provést opatrnostní opatření s ohledem na možnost poklesu cen i pod hranici smluvené fixní ceny. V tomto případě by bylo strategické nakupit menší množství energie např. pouze 50 % na kratší období (2,5 měsíce). Tím by se podnik vyvaroval riziku, že by energie nakoupil za vyšší ceny. Tuto opatrnostní situaci zobrazuje obrázek 36.



Obrázek 36: Strategický nákup energie – druhá modelová situace
Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost by tedy měla uzavírat dohody o nákupu energií za výhodné ceny, nakupovat dopředu vhodné množství energií a to na základě plánovaného vývoje cen na trhu. Společnost by tedy měla aktivně hodnotit vývoj cen energií s ohledem na svá další strategická rozhodnutí.

Mezi další nápravná opatření, která by přispěla k úspoře energií, patří využívání nových technologií, které jsou méně náročné na spotřebu elektrické energie. Společnost Ronal CR osvětluje z velké části svoje výrobní haly pomocí sodíkových výbojek, které nejsou příliš energeticky úsporným prvkem. Řešením by bylo přejít na osvětlení pomocí led technologií, které v delším časovém horizontu mohou podniku přinést značnou úsporu

nákladů. Návratnost této investice by byla velice rychlá s ohledem na očekávané úspory elektrické energie.

6.4 Další oblasti zlepšení

Správní náklady – v oblasti správních nákladů, dle výsledků nákladového controllingu i dle vyjádření společnosti Ronal CR bylo zřejmé, že plánování těchto nákladů je velice obtížné. Společnost sestavuje plánovanou položku správních nákladů v rozpočtu na základě sezonality a plánovaných akcí. Avšak v průběhu hospodářského roku v této oblasti nákladů dochází k nečekaným událostem, které mimořádně vstupují do skutečného vyčíslení těchto nákladů. Výskyt významných odchylek v této oblasti v budoucnu nelze úplně vyloučit, ale z důvodu prosperity podniku by měla být přijatá opatření, která povedou k lepšímu plánování této položky nákladů. Pro společnost by bylo přínosné lépe plánovat některé aktivity spojené se sponzoringem, servisem IT systémů apod. Případně počítat s vícenáklady na údržbu ploch v zimním období. V zásadě je důležité v rámci celého hospodářského období dodržovat plánované hodnoty v rozpočtu a nedělat velké množství výjimek, které by ohrožovaly plnění správních nákladů stanovených rozpočtem.

Náklady na ostatní výrobní materiál – v případě nápravných opatření v oblasti ostatních výrobních nákladů neboli režijních nákladů by bylo pro podnik klíčové zamezovat zmetkovitosti a zároveň strategicky rozhodovat o volbě dodavatelů. Zmetkovitosti by společnost Ronal CR mohla zamezovat dodatečnými školeními, odměnami či bonusy za jakostní výrobu (motivační systém). Na základě poměru kvalitní výroby k celkovému počtu vyrobených kol by společnost mohla odměňovat výrobní pracovníky stanovenou prémie. Tím by docházelo i k úspoře vícenákladů spojených se zmetkovitou výrobou. Dalším doporučujícím opatřením je provádění strategické analýzy dodavatelů ostatního výrobního materiálu. Společnost by měla vytipovat ty nejlepší dodavatele z hlediska ceny ale i včasnosti dodávek, aby nedocházelo k riziku pozdního dodání a tím ohrožení výrobního procesu. Společnost by měla aktivně jednat se svými dodavateli na cenové bázi s ohledem na požadavky cen za dodávky jednotlivých materiálů. Dodavatelé často upravují ceny o vývoj komodit na trhu, o dodávané množství či o inflační vývoj. Je proto zásadní aktivně komunikovat s dodavateli a v případě jakýkoliv zjištěných problémů v oblasti

neplnění termínů, kvality či podstatně vysokých cen zvažovat možnosti nových dodavatelů.

Pokud se zabýváme oblastí výrobních nákladů, náklady na hliníkovou slitinu jako hlavní suroviny podnik Ronal CR nijak neovlivňuje. V tomto směru však centrální nákup hliníkové slitiny i přes výkyvy cen na burze je nejlepším možným řešením. Pokud by do tohoto nákupu vstupovaly dceřiné podniky samovolně, nedocházelo by rozhodně k žádným úsporám. Decentralizace nákupu by tedy v této záležitosti byla zbytečná. Jelikož mateřská společnost nakupuje hliník pro celou holdingovou společnost tak nakupuje obrovské množství základní suroviny, které ji umožňuje na burze nákup za podstatně výhodnější ceny. Pro Ronal GROUP je tento centrální nákup nejlepším způsobem.

Personální náklady – v rámci analýzy personálních nákladů bylo zjištěno, že v této oblasti nedocházelo k významným odchylkám. Avšak s ohledem na zhoršující se situaci s nedostatkem pracovních sil na trhu práce je nutné, aby společnost přijala předběžná opatření do budoucnosti. Podnik Ronal CR by měl více aktivně vstupovat na trh práce a oslovovat potenciální zaměstnance. Měl by se věnovat bonusovým programům, kvalifikaci a vzdělávání. Zároveň by se měl zaměřit na komunikaci s učilišti, odbornými vysokými školami případně i univerzitami, které se zaměřují na odbornost v oblasti metalurgie, slévárenství lehkých kovů, strojírenství a řízení CNC strojů.

Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo posoudit současný stav nákladového controllingu vybraného podniku a na základě výsledků zhodnotit jeho controllingové aktivity s ohledem na výkonnost a dlouhodobou existenci podniku. Dalšími dílčími cíli této práce bylo zhodnotit vnitřní a vnější okolí podniku pomocí SWOT analýzy, stanovit bodu zvratu společnosti a navrhnout potřebná nápravná opatření nákladových odchylek. Z provedených analýz rozpočtů nákladů a výnosů hospodářského roku 2016 – 2017 lze podnik Ronal CR považovat za výkonný a konkurenceschopný podnik, který se nepotýká s významnými problémy v oblasti nákladů. Přestože v některých měsících docházelo k významným nepříznivým odchylkám od plánovaného rozpočtu, můžeme konstatovat, že podnik se vždy z negativní situace dokázal dostat a v rámci celého zkoumaného roku nedošlo k ohrožení životaschopnosti podniku. Oddělení controllingu zároveň správně plánuje svoje controllingové aktivity a vhodně využívá controllingové nástroje pro procesy zlepšení. Avšak oddělení controllingu by na základě zjištěných výsledků mělo zvážit vylepšení procesu plánování rozpočtů a zároveň přijmout jistá opatření, která zamezí výskytu významných nákladových odchylek.

Diplomová práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. První dvě kapitoly se zabývaly teoretickým vymezením controllingu. První kapitola se zaměřovala na vymezení základních pojmů controllingu a jeho vztahu k systému podnikového řízení. Dále se zabývala controllingovými cíli, funkcemi a hlavními úlohami. Nedílnou součástí byl způsob začlenění controllingového oddělení do organizační struktury. Zároveň zde byly popsány vybrané nástroje strategického a operativního controllingu. V druhé kapitole byl nastíněn proces fungování nákladového controllingu pomocí rozpočetnictví, nákladových odchylek a reportingu. Zároveň zde byly definovány náklady a jejich klasifikace, jako důležité hledisko pro potřeby nákladového controllingu.

Teoretické poznatky byly dále aplikovány v praktické části na vybraný podnik Ronal CR. Třetí kapitola se zabývala základními informacemi o tomto podniku a jeho vztahem k holdingové společnosti. Zároveň zde bylo zhodnoceno vnitřní a vnější prostředí podniku pomocí SWOT analýzy a byl zde analyzován bod zvratu. Bylo zde vymezeno liniové postavení controllingového oddělení v organizační struktuře společnosti a byly zde představeny využívané nástroje nákladového controllingu, které byly využity pro analýzu

roční rozpočtové výsledovky a měsíčních rozpočtů. Mezi tyto metody patří porovnání plánu a skutečnosti, nákladové poměrové ukazatele a metoda 5N.

Čtvrtá kapitola se zabývala systémem sestavování a plánování hlavního podnikového rozpočtu se zaměřením na roční rozpočtovou výsledovku a měsíční rozpočty nákladů a výnosů. Tyto rozpočty zde byly analyzovány z hlediska struktury a jednotlivých položek.

V páté kapitole již byly konkrétně využity vybrané metody nákladového controllingu pro zjištění nákladových odchylek. Tyto nákladové odchylky zde byly interpretovány a analyzovány z hlediska jejich příčin vzniku. Prvním nástrojem byla metoda porovnání plánu a skutečnosti. V rámci celoročního rozpočtu nákladů a výnosů za období 2016 – 2017 zde došlo k negativním odchylkám v oblasti čistých výnosů o 11,03 % oproti plánu. Naopak u zkoumaných nákladových položek došlo k úsporám. Tento vývoj položek roční rozpočtové výsledovky byl obecně zapříčiněn výraznou změnou výrobního portfolia a změnou prodejní ceny. V rámci porovnání plánovaných a skutečných hodnot měsíčních rozpočtů docházelo k podstatně viditelnějším výkyvům jak na straně výnosů, tak na straně nákladových položek. Projevovaly se zde jak příznivé tak nepříznivé odchylky, které byly zapříčiněny řadou událostí, které nastaly během zkoumaného hospodářského období.

Druhým nástrojem nákladového controllingu byly nákladové poměrové ukazatele. Tyto nákladové poměrové ukazatele jsou ukazatele, které porovnávají během jednotlivých měsíců vývoj vybraných nákladových položek k stanovené základně. Touto základnou byl stanoven počet vyrobených kol a celkový počet zaměstnanců. Z výsledků lze usoudit, že u některých ukazatelů docházelo k malým výkyvům a jejich plánované hodnoty byly s ohledem na skutečnost správně sestaveny. Avšak určité okolnosti jako levnější nákup energií, změna portfolia, porucha zařízení apod. způsobovaly ve výsledcích určitých ukazatelů jak nepříznivé tak pozitivní odchylky.

Polední metodou analýzy nákladových odchylek byla metoda 5N. Tato speciální metoda umožňuje společnosti Ronal na základě plnění plánu pěti vybraných nákladových položek odměňovat operativní a vrcholový management. Do těchto nákladů jsou řazeny náklady, které podnik jako dceřiná společnost může ovlivňovat bez jakéhokoli zásahu mateřskou společností. Mezi tyto náklady patří náklady na ostatní výrobní materiál, náklady na energie, údržbu, personální náklady a ostatní správní náklady. K výrazným výkyvům

docházelo zejména u nákladů na ostatní výrobní materiál, nákladů na údržbu a ostatních správních nákladů. Avšak z celoročního vyhodnocení byly i přes jednotlivé měsíční výkyvy tyto položky nákladů skutečně menší než bylo plánováno v rozpočtu. Jedinou výjimkou byly ostatní správní náklady, které přesáhly plán o 0,8 %. Z hlediska zhodnocení výsledků ukazatele 5N je zřejmé, že společnost Ronal CR splnila plánovaný rozpočet v rámci zkoumaných nákladových položek. Celkově plánované náklady na vybrané položky činily 365 214 904,50 Kč a skutečně vynaložené náklady na těchto pět vybraných nákladů byly ve výši 328 906 257,08 Kč. Celková úspora tudíž činila 36 308 647,11 Kč. Dle prémiového systému na základě těchto výsledků bylo odměněno 35 zaměstnanců z řad vrcholového a operativního managementu. Prémie za dodržení plánu byla přislíbená v částce 1 mil. Kč. Jelikož podnik dosáhl úspory tak na každý další uspořené milion bylo přislíbeno navýšení prémie. Pokud by byl však efekt opačný prémie by se snižovala až na hranici skutečných dosažených nákladů 400 mil. Kč. Od tohoto okamžiku by došlo k překročení tolerančního limitu a řídicí management by nebyl odměněn žádnou prémieí.

V šesté kapitole byla navržena nápravná opatření, která by měla zamezit výkyvům jak výnosových tak nákladových položek a zároveň by měla napomoci lepšímu plánování a kontrole nákladů. V rámci výrobního portfolia, které centrálně sestavuje mateřská společnost, byla navržena částečná decentralizace. Tato decentralizace sestavování portfolia a osobní komunikace se zákazníky, zejména v tuzemsku, by napomohla k shromažďování kvalitnějších dat, která by sloužila pro potřeby sestavení výrobního plánu. Zároveň by se díky aktivnější komunikaci zamezilo velkým změnám výroby ze strany zákazníků v průběhu hospodářského roku. Dalším navrhovaným zlepšením je program, který by zamezoval velkým výkyvům v oblasti nákladů na údržbu a napomáhal by lepšímu plánování. Tento program by na základě interní zakázky u všech významných výrobních strojů zaznamenával náklady na opravy a udržování jednotlivě. Oddělení controllingu by tedy znalo nejenom celkovou sumu nákladů na údržbu, ale mohlo by mapovat tyto náklady u konkrétních zařízení. V oblasti energií bylo navrženo opatření, které podporuje aktivní hodnocení vývoje cen energií a strategický nákup určitého množství energie na určitý interval dopředu. V oblasti správních nákladů bylo doporučeno lépe plánovat tyto náklady s ohledem na plánované akce a v průběhu roku neprovádět příliš velké výjimky v rámci skutečně vynaložených nákladů např. na sponzoring či marketing. U ostatních výrobních materiálů je důležité zamezovat zejména zmetkovitosti, která do

těchto nákladů vstupuje a to např. zavedením systému odměňování na základě jakostní výroby. Dále by podnik měl aktivně komunikovat a spolupracovat s dodavateli, aby nedocházelo k předraženým, pozdním či nekvalitním dodávkám.

Na závěr si myslím, že stanovené cíle této diplomové práce byly naplněny. Společnost Ronal CR je výkonným podnikem, který vhodně využívá své controllingové nástroje k řízení nákladů. V případě, že podnik bude praktikovat doporučená nápravná opatření, která byla navržena na základě výsledků nákladového controllingu pro hospodářský rok 2017 – 2018, mohlo by dojít k zefektivnění controllingových aktivit ve společnosti.

Seznam použité literatury

Nepřímé citace:

- [1] HORVÁTH & Partners. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2.
- [2] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1.
- [3] ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: Koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.
- [4] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [5] REICHMANN, T., et al. *Controlling mit Kennzahlen: die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten*. 8. auflage. München: Vahlen, 2011. ISBN 978-3-8006-3800-0.
- [6] SCHOLLEOVÁ, Hana. *Investiční controlling*. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2952-7.
- [7] WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-897-2.
- [8] VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4.
- [9] ZUZÁK, Roman a Martina KÖNIGOVÁ. *Krizové řízení podniku*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-3156-8.
- [10] FOTR, J., et al. *Tvorba strategie a strategické plánování: Teorie a praxe*. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-3985-4.
- [11] JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing-Strategie a trendy*. Praha: GRADA Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2690-8.

- [12] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [13] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [14] KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.
- [15] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [16] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [17] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [18] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví-teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8.
- [19] BRAGG, Steven M. *Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples*. 5th ed. Centennial: AccountingTools, 2016. ISBN 978-1-938910-69-2.
- [20] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
- [21] SYNEK, M., et. al. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [22] BRAGG, Steven M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. 4th ed. Hoboken: Wiley, 2011. ISBN 978-0-470-93742-6.
- [23] PLENKINA, Vera V., Ayapbergen TAUBAYEV a Olga V. LENKOVA. Management tools of cost controlling at the gas transportation enterprise. *Journal of Internet Banking and Commerce* [online]. Ottawa: ARRAY Development, 2016, 21, s. 4, 1-13 [vid. 2017-04-28]. ISSN 1204-5357. Elektronická databáze ProQuest. Dostupné

z: <https://search.proquest.com/docview/1826917931/3858A76D3CD244A5PQ/20?accountid=17116>

[24] Ronal CR s.r.o. *Interní materiály*.

[25] Ronal CR s.r.o. *Firemní webové stránky společnosti Ronal*. Jičín: 2017. Dostupné z: <http://www.ronal-wheels.com/cz/domovska-stranka.html>

[26] MS České republiky. RONAL CR s.r.o. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. Hradec Králové: Krajský soud, 2012 – 2015 [vid. 2017-03-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=97844&typ=UPLNY>

Přímé citace:

[27] MIKOVCOVÁ, Hana. Controlling – pojem a jeho význam. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, s. 8 – 9. ISBN 978-80-7380-049-9.

[28] LAZAR, Jaromír. Nákladový controlling – jedna z větví controllingu. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing, 2012, s. 178. ISBN 978-80-247-4133-8.

[29] KRÁL, B., et al. Vymezení pojmu nákladů. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006, s. 44. ISBN 80-7261-141-0.

[30] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Náklady a jejich klasifikace. *Moderní metody řízení nákladů*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016, s. 28. ISBN 978-80-247-5773-5.

[31] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek. *Reporting*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010, s. 142. ISBN 978-80-247-2759-2.

[32] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting – systém výkazů pro řízení podniku. *Reporting*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010, s. 10. ISBN 978-80-247-2759-2.

Seznam příloh

Příloha A – Nabízené produkty společnosti Ronal CR	142
Příloha B – Měsíční rozpočty společnosti Ronal CR	144
Příloha C – Odchyly měsíčních rozpočtů společnosti Ronal CR	147
Příloha D – Plánované a skutečné hodnoty vyrobených výrobků a celkového počtu zaměstnanců.....	159

Príloha A – Nabízené produkty spoločnosti Ronal CR

Obrázek A1: Nabízené produkty spoločnosti Ronal CR s.r.o.

NOVINKA Speedline

S15 Vincitore LS/L
Základná cena: 5.100,-
18x18" 5.100,-
18x18" 5.100,-

S15 Vincitore JBM/FC/L
základná cena: 5.200,-
18x18" 5.200,-
18x18" 5.200,-

S17 Gladiator FM/FC/L
základná cena: 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-

S16 Vettore JB/FC/L
základná cena: 7.800,-
18x18" 7.800,-
18x18" 7.800,-

S13 FORGED BPS
základná cena: 12.700,-
18x18" 12.700,-

S14 FORGED BPS
základná cena: 18.700,-
18x18" 18.700,-

S13 Cesare MB/FC
základná cena: 8.500,-
18x18" 8.500,-
18x18" 8.500,-
18x18" 8.500,-

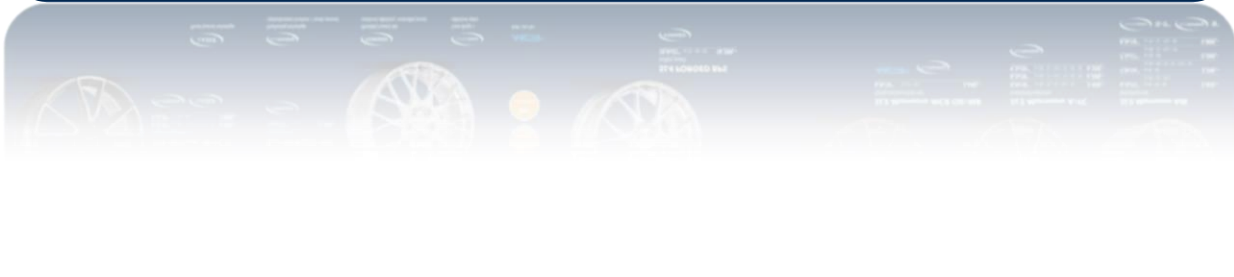
S11 Imperatore B/FC
základná cena: 5.700,-
18x18" 5.700,-
18x18" 5.700,-
18x18" 5.700,-

S12 Marmora RW
základná cena: 2.800,-
18x18" 2.800,-
18x18" 2.800,-
18x18" 2.800,-

S12 Marmora MCR OR/MB
základná cena: 5.800,-
18x18" 5.800,-
18x18" 5.800,-
18x18" 5.800,-

S12 Marmora A/FC
základná cena: 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-
18x18" 4.800,-

S12 Marmora AM
základná cena: 2.800,-
18x18" 2.800,-
18x18" 2.800,-
18x18" 2.800,-



R50 AERO polished BPS
základná cena: 5.600,-
7,5x14" 5.600,-
8,0x18" 6.300,-

R50 AERO B/FC
základná cena: 4.150,-
7,5x14" 4.150,-
8,0x18" 5.250,-

R10 Turbo polished BPS
základná cena: 5.600,-
7,0x15" 5.600,-

R10 Turbo B/FC
základná cena: 2.950,-
7,0x15" 2.950,-

R59 MCR JBM/RR
základná cena: 3.150,-
18x18" 3.150,-
18x18" 3.150,-
18x18" 3.150,-
18x18" 3.150,-
18x18" 3.150,-

R59 JB/FC
základná cena: 2.950,-
18x18" 2.950,-
18x18" 2.950,-
18x18" 2.950,-
18x18" 2.950,-
18x18" 2.950,-

R59 JBM/LC
základná cena: 3.250,-
18x18" 3.250,-
18x18" 3.250,-
18x18" 3.250,-
18x18" 3.250,-
18x18" 3.250,-

LSX S/FC
základná cena: 4.050,-
7,0x14" 4.050,-
8,0x18" 4.050,-

LSX JB/FC
základná cena: 4.050,-
7,0x14" 4.050,-
8,0x18" 4.050,-

LS S/LC
základná cena: 3.600,-
7,5x15" 3.600,-
8,0x18" 3.600,-

RONAL **RONAL** **speedline**

2017

«Nechci to, čo majú všetni ostatní.»

RONAL CR s.r.o.
Jungmannova 1117
CZ-50001 Jolín

ronal-wheels.com **RONALGROUP**



NOVINKA

R60 Blue JB/FC
 6x18" 5x100 102 102 3.00,-

NOVINKA

R61 CSM
 Korkový středník
 6x17" 5x100 102 102 3.00,-

NOVINKA

R61 JB/FC
 6x18" 5x100 102 102 4.00,-

R62 JB/FC
 6x18" 5x100 102 102 4.75,-

R58 B/FC
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 4.00,-

R58 B/IC
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 4.00,-

R58 MCR JB/RR
 6x17" 5x100 102 102 3.70,-
 6x18" 5x100 102 102 4.00,-

R53 MB
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 3.80,-
 6x19" 5x100 102 102 4.00,-
 6x20" 5x100 102 102 4.50,-

R53 CS
 Korkový středník
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 3.75,-
 6x19" 5x100 102 102 3.75,-
 6x20" 5x100 102 102 4.00,-
 6x21" 5x100 102 102 4.00,-
 6x22" 5x100 102 102 4.00,-
 6x23" 5x100 102 102 4.00,-
 6x24" 5x100 102 102 4.00,-
 6x25" 5x100 102 102 4.00,-
 6x26" 5x100 102 102 4.00,-
 6x27" 5x100 102 102 4.00,-
 6x28" 5x100 102 102 4.00,-
 6x29" 5x100 102 102 4.00,-
 6x30" 5x100 102 102 4.00,-

R51 TI
 6x17" 5x100 102 102 3.00,-
 6x18" 5x100 102 102 3.00,-
 6x19" 5x100 102 102 3.00,-
 6x20" 5x100 102 102 3.00,-
 6x21" 5x100 102 102 3.00,-
 6x22" 5x100 102 102 3.00,-
 6x23" 5x100 102 102 3.00,-
 6x24" 5x100 102 102 3.00,-
 6x25" 5x100 102 102 3.00,-
 6x26" 5x100 102 102 3.00,-
 6x27" 5x100 102 102 3.00,-
 6x28" 5x100 102 102 3.00,-
 6x29" 5x100 102 102 3.00,-
 6x30" 5x100 102 102 3.00,-

R51 JB/FC
 6x17" 5x100 102 102 3.00,-
 6x18" 5x100 102 102 3.00,-
 6x19" 5x100 102 102 3.00,-
 6x20" 5x100 102 102 3.00,-
 6x21" 5x100 102 102 3.00,-
 6x22" 5x100 102 102 3.00,-
 6x23" 5x100 102 102 3.00,-
 6x24" 5x100 102 102 3.00,-
 6x25" 5x100 102 102 3.00,-
 6x26" 5x100 102 102 3.00,-
 6x27" 5x100 102 102 3.00,-
 6x28" 5x100 102 102 3.00,-
 6x29" 5x100 102 102 3.00,-
 6x30" 5x100 102 102 3.00,-

R57 B/FC
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 3.50,-
 6x19" 5x100 102 102 3.50,-
 6x20" 5x100 102 102 3.50,-
 6x21" 5x100 102 102 3.50,-
 6x22" 5x100 102 102 3.50,-
 6x23" 5x100 102 102 3.50,-
 6x24" 5x100 102 102 3.50,-
 6x25" 5x100 102 102 3.50,-
 6x26" 5x100 102 102 3.50,-
 6x27" 5x100 102 102 3.50,-
 6x28" 5x100 102 102 3.50,-
 6x29" 5x100 102 102 3.50,-
 6x30" 5x100 102 102 3.50,-

R57 MB/FC
 6x17" 5x100 102 102 3.50,-
 6x18" 5x100 102 102 3.50,-
 6x19" 5x100 102 102 3.50,-
 6x20" 5x100 102 102 3.50,-
 6x21" 5x100 102 102 3.50,-
 6x22" 5x100 102 102 3.50,-
 6x23" 5x100 102 102 3.50,-
 6x24" 5x100 102 102 3.50,-
 6x25" 5x100 102 102 3.50,-
 6x26" 5x100 102 102 3.50,-
 6x27" 5x100 102 102 3.50,-
 6x28" 5x100 102 102 3.50,-
 6x29" 5x100 102 102 3.50,-
 6x30" 5x100 102 102 3.50,-

R57 MCR JB/RS
 6x17" 5x100 102 102 4.00,-
 6x18" 5x100 102 102 4.00,-
 6x19" 5x100 102 102 4.00,-
 6x20" 5x100 102 102 4.00,-
 6x21" 5x100 102 102 4.00,-
 6x22" 5x100 102 102 4.00,-
 6x23" 5x100 102 102 4.00,-
 6x24" 5x100 102 102 4.00,-
 6x25" 5x100 102 102 4.00,-
 6x26" 5x100 102 102 4.00,-
 6x27" 5x100 102 102 4.00,-
 6x28" 5x100 102 102 4.00,-
 6x29" 5x100 102 102 4.00,-
 6x30" 5x100 102 102 4.00,-

R48 JB/FC
 6x17" 5x100 102 102 3.00,-
 6x18" 5x100 102 102 3.00,-
 6x19" 5x100 102 102 3.00,-
 6x20" 5x100 102 102 3.00,-
 6x21" 5x100 102 102 3.00,-
 6x22" 5x100 102 102 3.00,-
 6x23" 5x100 102 102 3.00,-
 6x24" 5x100 102 102 3.00,-
 6x25" 5x100 102 102 3.00,-
 6x26" 5x100 102 102 3.00,-
 6x27" 5x100 102 102 3.00,-
 6x28" 5x100 102 102 3.00,-
 6x29" 5x100 102 102 3.00,-
 6x30" 5x100 102 102 3.00,-



R55 SUV CS
 Korkový středník
 7,5x17" 5x100 102 102 3.70,-
 8,5x18" 5x100 102 102 4.50,-
 9,5x19" 5x100 102 102 5.00,-
 9,5x20" 5x100 102 102 5.65,-

R55 SUV MB
 7,5x17" 5x100 102 102 3.95,-
 8,5x18" 5x100 102 102 4.75,-
 9,5x19" 5x100 102 102 5.10,-
 9,5x20" 5x100 102 102 5.70,-

R55 SUV MB/FC
 7,5x17" 5x100 102 102 3.95,-
 8,5x18" 5x100 102 102 4.75,-
 9,5x19" 5x100 102 102 5.10,-
 9,5x20" 5x100 102 102 5.70,-

R56 MB/FC
 6,0x15" 4x100 102 102 3.25,-
 6,5x16" 4x100 102 102 3.45,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.80,-
 8,0x18" 4x100 102 102 4.50,-
 7,5x19" 4x100 102 102 4.35,-

R56 CS
 Korkový středník
 6,0x15" 4x100 102 102 3.05,-
 6,5x16" 4x100 102 102 3.25,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.60,-
 8,0x18" 4x100 102 102 4.30,-
 7,5x19" 4x100 102 102 4.25,-

R56 MB
 6,0x15" 4x100 102 102 3.25,-
 6,5x16" 4x100 102 102 3.45,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.80,-
 8,0x18" 4x100 102 102 4.50,-
 7,5x19" 4x100 102 102 4.35,-

R41 S
 Síťovina
 6,5x15" 4x100 102 102 2.60,-
 7,5x16" 4x100 102 102 2.75,-
 7,5x18" 4x100 102 102 2.75,-
 8,0x17" 4x100 102 102 3.35,-
 7,5x18" 4x100 102 102 3.80,-
 8,0x18" 4x100 102 102 3.80,-

R41 MB
 6,5x15" 4x100 102 102 2.60,-
 7,5x16" 4x100 102 102 2.75,-
 7,5x18" 4x100 102 102 2.75,-
 8,0x17" 4x100 102 102 3.35,-
 7,5x18" 4x100 102 102 3.80,-
 8,0x18" 4x100 102 102 3.80,-

R54 TI
 Síťovina
 6,5x15" 4x100 102 102 2.85,-
 7,0x16" 4x100 102 102 3.15,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.55,-
 8,0x17" 4x100 102 102 3.90,-
 8,0x18" 4x100 102 102 4.40,-
 9,0x19" 4x100 102 102 4.40,-
 9,0x19" 4x100 102 102 5.30,-
 9,0x19" 4x100 102 102 5.30,-

R44 CS
 Korkový středník
 6,5x16" 5x100 102 102 3.25,-
 7,0x16" 5x100 102 102 3.25,-
 7,0x17" 5x100 102 102 4.40,-

R42 CS
 Korkový středník
 5,0x14" 4x100 102 102 2.55,-
 6,0x14" 4x100 102 102 2.55,-
 6,0x15" 4x100 102 102 2.55,-
 6,5x15" 4x100 102 102 2.55,-
 7,0x15" 4x100 102 102 2.55,-
 6,5x16" 4x100 102 102 2.55,-
 7,0x16" 4x100 102 102 2.55,-
 7,5x16" 4x100 102 102 2.55,-
 8,0x17" 4x100 102 102 2.55,-
 8,0x17" 4x100 102 102 3.20,-
 7,5x18" 4x100 102 102 3.20,-
 8,0x18" 4x100 102 102 3.80,-
 8,0x18" 4x100 102 102 3.80,-

R45 S
 Síťovina
 6,0x14" 4x100 102 102 2.45,-
 6,5x15" 4x100 102 102 2.45,-
 7,0x15" 4x100 102 102 2.45,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.80,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.20,-

R54 MCR JB/RR
 6,5x15" 4x100 102 102 3.25,-
 6,5x15" 4x100 102 102 3.55,-
 7,0x16" 4x100 102 102 3.90,-
 7,0x17" 4x100 102 102 3.90,-
 8,0x17" 4x100 102 102 3.90,-
 8,0x18" 4x100 102 102 4.60,-

R48 TI/FC
 8,0x17" 5x100 102 102 3.75,-
 8,5x18" 5x100 102 102 4.35,-
 8,5x19" 5x100 102 102 4.35,-

R47 TI/IC
 8,0x17" 5x100 102 102 3.40,-
 8,0x18" 5x100 102 102 4.25,-
 9,5x20" SUV 5x100 102 102 5.80,-



Zdroj: Interní materiály

Příloha B – Měsíční rozpočty společnosti Ronal CR

Tab. B1: Měsíční rozpočty duben – červenec 2016

Měsíční rozpočty pro rok 2016-2017	01.04.2016 - 30.04.2016	01.05.2016 - 31.05.2016	01.06.2016 - 30.06.2016	01.07.2016 - 31.07.2016
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	79 492 617,50	81 731 577,20	76 007 720,90	68 323 337,58
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	10 160 017,98	9 250 723,87	7 643 004,84	13 192 475,34
Celkové hrubé výnosy	89 652 635,48	90 982 301,07	83 650 725,74	81 515 812,93
Celkové snížení hrubých výnosů	-334 473,72	-329 612,67	-304 285,09	-313 730,23
Celkové čisté operativní výnosy	89 318 161,75	90 652 688,40	83 346 440,65	81 202 082,70
Ostatní výnosy	11 789,13	11 789,13	11 789,13	11 789,13
Celkové čisté výnosy	89 329 950,89	90 664 477,53	83 358 229,78	81 213 871,83
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	37 300 117,40	38 043 881,16	35 421 596,42	36 989 715,77
Celkové náklady chemie	2 703 528,03	2 779 267,82	2 591 072,62	2 603 300,21
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 688 193,50	1 729 514,91	1 613 860,08	1 664 288,38
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 836 219,40	4 964 060,56	4 629 792,86	4 706 632,27
Celkové náklady na zboží a služby	9 285 099,39	8 934 101,14	8 280 299,24	8 348 955,52
Změna stavu	2 008 116,57	1 617 015,74	232 399,78	-2 971 415,32
Celkové náklady na materiál	53 429 552,76	53 559 058,60	48 564 088,30	47 073 888,24
Přidaná hodnota	35 900 398,12	37 105 418,94	34 794 141,48	34 139 983,59
Celkové personální náklady	11 533 503,17	11 169 039,34	11 424 098,96	11 478 657,45
Celkové náklady na energie	3 252 319,73	3 332 816,70	3 108 603,01	3 203 912,99
Celkové náklady opravy a udržování	1 453 440,48	1 555 199,25	2 554 629,62	2 272 176,47
Celkové ostatní správní náklady	647 517,24	818 016,92	1 087 719,53	889 711,48
Celkové ostatní operativní náklady	2 100 957,72	2 373 216,16	3 642 349,15	3 161 887,95
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	19 013 617,50	20 230 346,73	16 619 090,37	16 295 525,20
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	681 171,61	681 171,61	681 171,61	681 171,61
Celkové odpisy nehmotného majetku	26 087,08	26 087,08	26 087,08	26 087,08
Celkové odpisy	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49
Zisk před zdaněním a úroky	16 059 433,02	17 276 162,25	13 664 905,88	13 341 340,72
Finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Celkové finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Finanční výnosy	3 197,91	4 261,63	2 521,00	2 316,59
Celková finanční výnosy	3 197,91	4 261,63	2 521,00	2 316,59
Finanční výsledek hospodaření	-61 427,62	-60 363,90	-62 104,53	-62 308,94
Výsledek hospodaření před zdaněním	15 998 005,40	17 215 798,34	13 602 801,35	13 279 031,78
Daň z příjmů (19%)	3 039 621,03	3 271 001,69	2 584 532,26	2 523 016,04
Výsledek hospodaření za účetní období	12 958 384,38	13 944 796,66	11 018 269,10	10 756 015,74
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	15 912 568,86	16 898 981,15	13 972 453,58	13 710 200,22

Zdroj: Interní materiály

Tab. B2: Měsíční rozpočty srpen – listopad 2016

Měsíční rozpočty pro rok 2016-2017	01.08.2016 - 31.08.2016	01.09.2016 - 30.09.2016	01.10.2016 - 31.10.2016	01.11.2016 - 30.11.2016
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	49 807 687,02	67 869 965,68	68 295 700,27	67 679 326,69
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	19 578 445,23	21 042 520,06	12 729 614,32	7 885 132,44
Celkové hrubé výnosy	69 386 132,25	88 912 485,74	81 025 314,59	75 564 459,13
Celkové snížení hrubých výnosů	-157 040,94	-307 756,66	-330 628,61	-322 066,80
Celkové čisté operativní výnosy	69 229 091,30	88 604 729,07	80 694 685,98	75 242 392,33
Ostatní výnosy	11 789,13	11 789,13	11 789,13	11 789,13
Celkové čisté výnosy	69 240 880,44	88 616 518,21	80 706 475,11	75 254 181,46
Celkové náklady na základní surovinu (AI)	17 702 809,22	35 416 931,42	37 368 394,86	37 466 700,29
Celkové náklady chemie	1 509 512,58	2 636 866,57	2 630 765,02	2 580 136,60
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	837 466,29	1 617 349,43	1 671 360,94	1 669 195,49
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	2 564 678,77	4 679 873,18	4 743 405,10	4 690 550,55
Celkové náklady na zboží a služby	4 798 749,95	8 204 791,95	8 951 659,65	8 593 344,72
Změna stavu	20 400 095,50	5 974 887,48	-3 508 990,21	-7 778 909,90
Celkové náklady na materiál	45 466 333,44	54 276 484,03	47 554 469,39	42 971 685,65
Přidaná hodnota	23 774 547,00	34 340 034,18	33 152 005,71	32 282 495,81
Celkové personální náklady	7 233 704,94	11 210 724,69	11 999 904,87	10 472 224,54
Celkové náklady na energie	1 627 756,83	3 117 512,71	3 211 575,51	3 202 466,28
Celkové náklady opravy a udržování	3 476 271,63	2 883 621,43	2 261 351,42	1 715 026,45
Celkové ostatní správní náklady	726 431,52	897 640,22	869 847,14	1 348 187,96
Celkové ostatní operativní náklady	4 202 703,16	3 781 261,65	3 131 198,56	3 063 214,41
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	10 710 382,07	16 230 535,12	14 809 326,77	15 544 590,58
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	681 171,61	681 171,61	681 171,61	681 171,61
Celkové odpisy nehmotného majetku	26 087,08	26 087,08	26 087,08	26 087,08
Celkové odpisy	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49
Zisk před zdaněním a úroky	7 756 197,59	13 276 350,64	11 855 142,28	12 590 406,09
Finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Celkové finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Finanční výnosy	2 601,71	1 689,37	1 321,03	1 875,33
Celková finanční výnosy	2 601,71	1 689,37	1 321,03	1 875,33
Finanční výsledek hospodaření	-62 023,82	-62 936,16	-63 304,50	-62 750,20
Výsledek hospodaření před zdaněním	7 694 173,77	13 213 414,48	11 791 837,78	12 527 655,89
Daň z příjmů (19%)	1 461 893,02	2 510 548,75	2 240 449,18	2 380 254,62
Výsledek hospodaření za účetní období	6 232 280,75	10 702 865,73	9 551 388,61	10 147 401,27
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	9 186 465,24	13 657 050,21	12 505 573,09	13 101 585,76

Zdroj: Interní materiály

Tab. B3: Měsíční rozpočty prosinec 2016 – březen 2017

Měsíční rozpočty pro rok 2016-2017	01.12.2016 - 31.12.2016	01.01.2017 - 31.01.2017	01.02.2017 - 28.02.2017	01.03.2017 - 31.03.2017
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	57 357 800,60	63 123 430,07	77 887 932,51	75 009 796,09
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	5 179 205,32	7 565 809,99	16 771 676,46	9 052 683,24
Celkové hrubé výnosy	62 537 005,92	70 689 240,06	94 659 608,96	84 062 479,34
Celkové snížení hrubých výnosů	-240 412,64	-309 303,01	-285 444,70	-324 948,37
Celkové čisté operativní výnosy	62 296 593,28	70 379 937,05	94 374 164,26	83 737 530,97
Ostatní výnosy	11 789,13	11 789,13	11 789,13	11 789,13
Celkové čisté výnosy	62 308 382,41	70 391 726,18	94 385 953,39	83 749 320,10
Celkové náklady na základní surovinu (AI)	29 391 901,19	37 668 988,34	34 535 252,08	38 191 313,35
Celkové náklady chemie	1 974 835,19	2 451 493,56	2 476 692,07	2 612 620,01
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 277 336,70	1 637 985,50	1 498 319,30	1 670 374,63
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	3 589 100,10	4 523 163,45	4 367 665,79	4 723 410,74
Celkové náklady na zboží a služby	6 560 002,76	8 103 180,10	8 037 170,95	8 922 501,57
Změna stavu	-3 381 889,37	-10 903 713,94	11 881 731,43	-2 913 168,57
Celkové náklady na materiál	36 159 114,68	39 391 617,95	58 821 820,25	48 924 057,10
Přidaná hodnota	26 149 267,73	31 000 108,23	35 564 133,15	34 825 263,01
Celkové personální náklady	9 605 729,00	11 273 646,77	10 928 179,91	11 747 745,05
Celkové náklady na energie	2 453 548,79	3 134 521,92	2 898 724,28	3 210 896,73
Celkové náklady opravy a udržování	1 830 005,25	2 735 332,58	1 870 448,18	2 898 134,65
Celkové ostatní správní náklady	663 988,10	1 106 581,58	650 296,76	1 476 945,58
Celkové ostatní operativní náklady	2 493 993,35	3 841 914,17	2 520 744,93	4 375 080,22
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	11 595 996,59	12 750 025,37	19 216 484,02	15 491 541,00
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79	2 246 925,79
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	681 171,61	681 171,61	681 171,61	681 171,61
Celkové odpisy nehmotného majetku	26 087,08	26 087,08	26 087,08	26 087,08
Celkové odpisy	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49	2 954 184,49
Zisk před zdaněním a úroky	8 641 812,10	9 795 840,88	16 262 299,54	12 537 356,52
Finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Celkové finanční náklady	64 625,53	64 625,53	64 625,53	64 625,53
Finanční výnosy	2 861,21	2 231,45	1 952,27	2 343,81
Celková finanční výnosy	2 861,21	2 231,45	1 952,27	2 343,81
Finanční výsledek hospodaření	-61 764,32	-62 394,08	-62 673,26	-62 281,72
Výsledek hospodaření před zdaněním	8 580 047,78	9 733 446,80	16 199 626,28	12 475 074,80
Daň z příjmů (19%)	1 630 209,08	1 849 354,89	3 077 928,99	2 370 264,21
Výsledek hospodaření za účetní období	6 949 838,70	7 884 091,91	13 121 697,28	10 104 810,59
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	9 904 023,19	10 838 276,40	16 075 881,77	13 058 995,07

Zdroj: Interní materiály

Příloha C – Odchylyky měsíčních rozpočtů společnosti Ronal CR

Tab. C1: Absolutní a relativní odchylyky – duben 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylyky	Skutečnost 1. 4.2016 - 30.4.2016	Rozpočet (Plán) 1.4.2016 - 30.4.2016	Absolutní odchylka	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	76 024 926,43	79 492 617,50	-3 467 691,07	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	639 467,34	10 160 017,98	-9 520 550,64	
Celkové hrubé výnosy	76 664 393,76	89 652 635,48	-12 988 241,71	-14,49%
Celkové snížení hrubých výnosů	-262 279,37	-334 473,72	72 194,36	
Celkové čisté operativní výnosy	76 402 114,40	89 318 161,75	-12 916 047,36	
Ostatní výnosy	44 353,49	11 789,13	32 564,36	
Celkové čisté výnosy	76 446 467,89	89 329 950,89	-12 883 483,00	-14,42%
Celkové náklady na základní surovinu (AI)	34 166 060,28	37 300 117,40	-3 134 057,13	
Celkové náklady chemie	2 412 993,07	2 703 528,03	-290 534,96	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	2 063 868,60	1 688 193,50	375 675,10	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 850 726,04	4 836 219,40	14 506,64	
Celkové náklady na zboží a služby	9 049 078,81	9 285 099,39	-236 020,58	
Změna stavu	1 680 364,51	2 008 116,57	-327 752,06	
Celkové náklady na materiál	49 746 229,63	53 429 552,76	-3 683 323,13	-6,89%
Přidaná hodnota	26 700 238,26	35 900 398,12	-9 200 159,87	
Celkové personální náklady	10 977 115,39	11 533 503,17	-556 387,78	-4,82%
Celkové náklady na energie	2 591 242,93	3 252 319,73	-661 076,80	-20,33%
Celkové náklady opravy a udržování	1 867 877,02	1 453 440,48	414 436,54	28,51%
Celkové ostatní správní náklady	547 697,19	647 517,24	-99 820,05	-15,42%
Celkové ostatní operativní náklady	2 415 574,22	2 100 957,72	314 616,50	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	10 716 305,72	19 013 617,50	-8 297 311,79	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	2 105 982,34	2 246 925,79	-140 943,46	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 777,85	681 171,61	-10 393,77	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 751,38	26 087,08	-7 335,70	
Celkové odpisy	2 795 511,57	2 954 184,49	-158 672,92	-5,37 %
Zisk před zdaněním a úroky	7 920 794,15	16 059 433,02	-8 138 638,87	
Finanční náklady	49 148,92	64 625,53	-15 476,61	
Celkové finanční náklady	49 148,92	64 625,53	-15 476,61	
Finanční výnosy	667,97	3 197,91	-2 529,95	
Celková finanční výnosy	667,97	3 197,91	-2 529,95	
Finanční výsledek hospodaření	-154 014,44	-61 427,62	-92 586,82	
Výsledek hospodaření před zdaněním	7 766 779,71	15 998 005,40	-8 231 225,69	
Daň z příjmů (19%)	1 475 688,15	3 039 621,03	-1 563 932,88	
Výsledek hospodaření za účetní období	6 291 091,57	12 958 384,38	-6 667 292,81	-51,45%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	9 086 603,13	15 912 568,86	-6 825 965,73	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C2: Absolutní a relativní odchylky – květen 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.05.2016 - 31.05.2016	Rozpočet (Plán) 01.05.2016 - 31.05.2016	Absolutní odchylka 5/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	76 276 963,01	81 731 577,20	-5 454 614,19	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	57 233,23	9 250 723,87	-9 193 490,64	
Celkové hrubé výnosy	76 334 196,24	90 982 301,07	-14 648 104,83	-16,10%
Celkové snížení hrubých výnosů	-347 093,66	-329 612,67	-17 480,98	
Celkové čisté operativní výnosy	75 987 102,58	90 652 688,40	-14 665 585,82	
Ostatní výnosy	44 960,87	11 789,13	33 171,74	
Celkové čisté výnosy	76 032 063,45	90 664 477,53	-14 632 414,08	-16,14%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	34 371 075,56	38 043 881,16	-3 672 805,60	
Celkové náklady chemie	2 550 405,04	2 779 267,82	-228 862,78	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 841 384,86	1 729 514,91	111 869,94	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 771 620,48	4 964 060,56	-192 440,08	
Celkové náklady na zboží a služby	7 649 615,83	8 934 101,14	-1 284 485,30	
Změna stavu	-3 490 851,10	1 617 015,74	-5 107 866,84	
Celkové náklady na materiál	43 301 460,77	53 559 058,60	-10 257 597,82	-19,15%
Přidaná hodnota	32 730 602,68	37 105 418,94	-4 374 816,26	
Celkové personální náklady	11 309 326,92	11 169 039,34	140 287,58	1,26%
Celkové náklady na energie	2 763 799,28	3 332 816,70	-569 017,41	-17,07%
Celkové náklady opravy a udržování	1 248 042,77	1 555 199,25	-307 156,48	-19,75%
Celkové ostatní správní náklady	664 772,01	818 016,92	-153 244,91	-18,73%
Celkové ostatní operativní náklady	1 912 814,77	2 373 216,16	-460 401,39	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	16 744 661,70	20 230 346,73	-3 485 685,03	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 965 496,22	2 246 925,79	-281 429,57	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 655 014,68	2 954 184,49	-299 169,81	-10,13%
Zisk před zdaněním a úroky	14 089 647,02	17 276 162,25	-3 186 515,22	
Finanční náklady	49 871,85	64 625,53	-14 753,68	
Celkové finanční náklady	49 871,85	64 625,53	-14 753,68	
Finanční výnosy	1 261,18	4 261,63	-3 000,45	
Celková finanční výnosy	1 261,18	4 261,63	-3 000,45	
Finanční výsledek hospodaření	64 248,67	-60 363,90	124 612,57	
Výsledek hospodaření před zdaněním	14 153 895,69	17 215 798,34	-3 061 902,65	
Daň z příjmů (19%)	2 689 240,18	3 271 001,69	-581 761,50	
Výsledek hospodaření za účetní období	11 464 655,51	13 944 796,66	-2 480 141,15	-17,79%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	14 119 670,19	16 898 981,15	-2 779 310,95	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C3: Absolutní a relativní odchylky – červen 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.06.2016 - 30.06.2016	Rozpočet (Plán) 01.06.2016 - 30.06.2016	Absolutní odchylka 6/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	75 819 154,47	76 007 720,90	-188 566,43	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	803 430,34	7 643 004,84	-6 839 574,50	
Celkové hrubé výnosy	76 622 584,81	83 650 725,74	-7 028 140,93	-8,40%
Celkové snížení hrubých výnosů	-548 208,05	-304 285,09	-243 922,96	
Celkové čisté operativní výnosy	76 074 376,76	83 346 440,65	-7 272 063,89	
Ostatní výnosy	72 312,39	11 789,13	60 523,26	
Celkové čisté výnosy	76 146 689,15	83 358 229,78	-7 211 540,63	-8,65%
Celkové náklady na základní surovinu (AI)	30 054 998,60	35 421 596,42	-5 366 597,82	
Celkové náklady chemie	2 317 672,58	2 591 072,62	-273 400,05	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 714 595,64	1 613 860,08	100 735,56	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 412 578,75	4 629 792,86	-217 214,11	
Celkové náklady na zboží a služby	8 052 993,50	8 280 299,24	-227 305,75	
Změna stavu	4 733 192,14	232 399,78	4 500 792,36	
Celkové náklady na materiál	47 253 762,98	48 564 088,30	-1 310 325,31	-2,70%
Přidaná hodnota	28 892 926,17	34 794 141,48	-5 901 215,31	
Celkové personální náklady	10 587 989,50	11 424 098,96	-836 109,46	-7,32%
Celkové náklady na energie	2 959 130,56	3 108 603,01	-149 472,45	-4,81%
Celkové náklady opravy a udržování	1 865 577,44	2 554 629,62	-689 052,18	-26,97%
Celkové ostatní správní náklady	976 412,78	1 087 719,53	-111 306,75	-10,23%
Celkové ostatní operativní náklady	2 841 990,22	3 642 349,15	-800 358,93	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	12 503 815,89	16 619 090,37	-4 115 274,47	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 964 733,09	2 246 925,79	-282 192,70	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 654 251,55	2 954 184,49	-299 932,94	-10,15%
Zisk před zdaněním a úroky	9 849 564,34	13 664 905,88	-3 815 341,54	
Finanční náklady	58 549,53	64 625,53	-6 076,00	
Celkové finanční náklady	58 549,53	64 625,53	-6 076,00	
Finanční výnosy	1 362,76	2 521,00	-1 158,25	
Celková finanční výnosy	1 362,76	2 521,00	-1 158,25	
Finanční výsledek hospodaření	165 507,91	-62 104,53	227 612,44	
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 015 072,26	13 602 801,35	-3 587 729,10	
Daň z příjmů (19%)	1 902 863,73	2 584 532,26	-681 668,53	
Výsledek hospodaření za účetní období	8 112 208,53	11 018 269,10	-2 906 060,57	-26,37%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	10 766 460,08	13 972 453,58	-3 205 993,51	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C4: Absolutní a relativní odchylky – červenec 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.07.2016 - 31.07.2016	Rozpočet (Plán) 01.07.2016 - 31.07.2016	Absolutní odchylka 7/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	48 125 761,92	68 323 337,58	-20 197 575,66	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	115 873,27	13 192 475,34	-13 076 602,08	
Celkové hrubé výnosy	48 241 635,18	81 515 812,93	-33 274 177,74	-40,82%
Celkové snížení hrubých výnosů	-296 827,34	-313 730,23	16 902,89	
Celkové čisté operativní výnosy	47 944 807,84	81 202 082,70	-33 257 274,85	
Ostatní výnosy	20 012,04	11 789,13	8 222,90	
Celkové čisté výnosy	47 964 819,88	81 213 871,83	-33 249 051,95	-40,94%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	36 395 161,42	36 989 715,77	-594 554,35	
Celkové náklady chemie	2 494 665,86	2 603 300,21	-108 634,35	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 504 636,74	1 664 288,38	-159 651,63	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 340 248,12	4 706 632,27	-366 384,15	
Celkové náklady na zboží a služby	6 540 772,36	8 348 955,52	-1 808 183,17	
Změna stavu	-28 624 902,59	-2 971 415,32	-25 653 487,27	
Celkové náklady na materiál	18 651 279,31	47 073 888,24	-28 422 608,93	-60,38%
Přidaná hodnota	29 313 540,57	34 139 983,59	-4 826 443,02	
Celkové personální náklady	11 637 270,82	11 478 657,45	158 613,37	1,38%
Celkové náklady na energie	2 293 281,98	3 203 912,99	-910 631,01	-28,42%
Celkové náklady opravy a udržování	1 148 111,73	2 272 176,47	-1 124 064,75	-49,47%
Celkové ostatní správní náklady	667 881,43	889 711,48	-221 830,04	-24,93%
Celkové ostatní operativní náklady	1 815 993,16	3 161 887,95	-1 345 894,79	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	13 566 994,62	16 295 525,20	-2 728 530,58	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 964 682,81	2 246 925,79	-282 242,98	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 654 201,27	2 954 184,49	-299 983,21	-10,15%
Zisk před zdaněním a úroky	10 912 793,35	13 341 340,72	-2 428 547,37	
Finanční náklady	50 844,22	64 625,53	-13 781,31	
Celkové finanční náklady	50 844,22	64 625,53	-13 781,31	
Finanční výnosy	1 111,19	2 316,59	-1 205,40	
Celková finanční výnosy	1 111,19	2 316,59	-1 205,40	
Finanční výsledek hospodaření	-477 765,82	-62 308,94	-415 456,88	
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 566 116,00	13 279 031,78	-2 712 915,78	
Daň z příjmů (19%)	2 007 562,04	2 523 016,04	-515 454,00	
Výsledek hospodaření za účetní období	8 558 553,96	10 756 015,74	-2 197 461,78	-20,43%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	11 212 755,23	13 710 200,22	-2 497 444,99	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C5: Absolutní a relativní odchylky – srpen 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.08.2016 - 31.08.2016	Rozpočet (Plán) 01.08.2016 - 31.08.2016	Absolutní odchylka 8/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	74 980 136,40	49 807 687,02	25 172 449,38	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	179 930,18	19 578 445,23	-19 398 515,06	
Celkové hrubé výnosy	75 160 066,58	69 386 132,25	5 773 934,33	8,32%
Celkové snížení hrubých výnosů	-318 218,11	-157 040,94	-161 177,17	
Celkové čisté operativní výnosy	74 841 848,46	69 229 091,30	5 612 757,16	
Ostatní výnosy	26 330,65	11 789,13	14 541,52	
Celkové čisté výnosy	74 868 179,11	69 240 880,44	5 627 298,68	8,13%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	15 617 579,80	17 702 809,22	-2 085 229,42	
Celkové náklady chemie	1 537 680,58	1 509 512,58	28 168,00	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 165 073,58	837 466,29	327 607,29	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	2 943 441,59	2 564 678,77	378 762,83	
Celkové náklady na zboží a služby	5 578 442,73	4 798 749,95	779 692,77	
Změna stavu	20 185 157,38	20 400 095,50	-214 938,12	
Celkové náklady na materiál	44 324 621,50	45 466 333,44	-1 141 711,94	-2,51%
Přidaná hodnota	30 543 557,61	23 774 547,00	6 769 010,61	
Celkové personální náklady	6 848 749,92	7 233 704,94	-384 955,02	-5,32%
Celkové náklady na energie	1 588 589,83	1 627 756,83	-39 167,00	-2,41%
Celkové náklady opravy a udržování	2 840 219,19	3 476 271,63	-636 052,44	-18,30%
Celkové ostatní správní náklady	1 080 925,00	726 431,52	354 493,48	48,80%
Celkové ostatní operativní náklady	3 921 144,19	4 202 703,16	-281 558,97	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	18 185 073,66	10 710 382,07	7 474 691,59	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 919 793,87	2 246 925,79	-327 131,92	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 609 312,33	2 954 184,49	-344 872,16	-11,67%
Zisk před zdaněním a úroky	15 575 761,34	7 756 197,59	7 819 563,75	
Finanční náklady	47 497,35	64 625,53	-17 128,18	
Celkové finanční náklady	47 497,35	64 625,53	-17 128,18	
Finanční výnosy	1 476,32	2 601,71	-1 125,39	
Celková finanční výnosy	1 476,32	2 601,71	-1 125,39	
Finanční výsledek hospodaření	-85 907,62	-62 023,82	-23 883,81	
Výsledek hospodaření před zdaněním	15 489 853,71	7 694 173,77	7 795 679,94	
Daň z příjmů (19%)	2 943 072,21	1 461 893,02	1 481 179,19	
Výsledek hospodaření za účetní období	12 546 781,51	6 232 280,75	6 314 500,75	101,32%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	15 156 093,83	9 186 465,24	5 969 628,60	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C6: Absolutní a relativní odchylky – září 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.09.2016 - 30.09.2016	Rozpočet (Plán) 01.09.2016 - 30.09.2016	Absolutní odchylka 9/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	71 663 995,05	67 869 965,68	3 794 029,37	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	368 816,73	21 042 520,06	-20 673 703,33	
Celkové hrubé výnosy	72 032 811,77	88 912 485,74	-16 879 673,96	-18,98%
Celkové snížení hrubých výnosů	-274 150,16	-307 756,66	33 606,50	
Celkové čisté operativní výnosy	71 758 661,61	88 604 729,07	-16 846 067,46	
Ostatní výnosy	70 325,11	11 789,13	58 535,98	
Celkové čisté výnosy	71 854 924,57	88 616 518,21	-16 761 593,64	-18,91%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	31 547 779,94	35 416 931,42	-3 869 151,48	
Celkové náklady chemie	2 548 775,76	2 636 866,57	-88 090,81	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 498 094,99	1 617 349,43	-119 254,43	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 486 625,37	4 679 873,18	-193 247,82	
Celkové náklady na zboží a služby	8 852 137,06	8 204 791,95	647 345,12	
Změna stavu	-5 511 278,58	5 974 887,48	-11 486 166,06	
Celkové náklady na materiál	39 375 263,80	54 276 484,03	-14 901 220,23	-27,45%
Přidaná hodnota	32 479 660,77	34 340 034,18	-1 860 373,41	
Celkové personální náklady	10 508 248,64	11 210 724,69	-702 476,05	-6,27%
Celkové náklady na energie	2 985 968,18	3 117 512,71	-131 544,53	-4,22%
Celkové náklady opravy a udržování	3 970 933,70	2 883 621,43	1 087 312,27	37,71%
Celkové ostatní správní náklady	1 292 420,03	897 640,22	394 779,81	43,98%
Celkové ostatní operativní náklady	5 263 353,74	3 781 261,65	1 482 092,09	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	13 722 090,21	16 230 535,12	-2 508 444,91	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 895 641,45	2 246 925,79	-351 284,34	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 585 159,91	2 954 184,49	-369 024,57	-12,49%
Zisk před zdaněním a úroky	11 136 930,30	13 276 350,64	-2 139 420,34	
Finanční náklady	52 214,00	64 625,53	-12 411,53	
Celkové finanční náklady	52 214,00	64 625,53	-12 411,53	
Finanční výnosy	1 713,51	1 689,37	24,14	
Celková finanční výnosy	1 713,51	1 689,37	24,14	
Finanční výsledek hospodaření	-248 531,64	-62 936,16	-185 595,48	
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 888 398,66	13 213 414,48	-2 325 015,82	
Daň z příjmů (19%)	2 068 795,75	2 510 548,75	-441 753,01	
Výsledek hospodaření za účetní období	8 819 602,92	10 702 865,73	-1 883 262,81	-17,60%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	11 404 762,83	13 657 050,21	-2 252 287,39	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C7: Absolutní a relativní odchylky – říjen 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.10.2016 - 31.10.2016	Rozpočet (Plán) 01.10.2016 - 31.10.2016	Absolutní odchylka 10/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	77 740 574,09	68 295 700,27	9 444 873,82	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	925 680,25	12 729 614,32	-11 803 934,07	
Celkové hrubé výnosy	78 666 254,34	81 025 314,59	-2 359 060,25	-2,91%
Celkové snížení hrubých výnosů	-337 555,44	-330 628,61	-6 926,83	
Celkové čisté operativní výnosy	78 328 698,90	80 694 685,98	-2 365 987,08	
Ostatní výnosy	54 265,98	11 789,13	42 476,84	
Celkové čisté výnosy	78 382 964,87	80 706 475,11	-2 323 510,24	-2,88%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	33 826 790,90	37 368 394,86	-3 541 603,96	
Celkové náklady chemie	2 620 501,25	2 630 765,02	-10 263,77	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 413 991,05	1 671 360,94	-257 369,89	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 405 435,82	4 743 405,10	-337 969,28	
Celkové náklady na zboží a služby	10 588 741,33	8 951 659,65	1 637 081,68	
Změna stavu	-2 158 814,15	-3 508 990,21	1 350 176,06	
Celkové náklady na materiál	46 662 153,90	47 554 469,39	-892 315,50	-1,88%
Přidaná hodnota	31 720 810,98	33 152 005,71	-1 431 194,74	
Celkové personální náklady	11 394 391,73	11 999 904,87	-605 513,14	-5,05%
Celkové náklady na energie	2 690 123,46	3 211 575,51	-521 452,06	-16,24%
Celkové náklady opravy a udržování	2 482 150,38	2 261 351,42	220 798,96	9,76%
Celkové ostatní správní náklady	1 236 349,04	869 847,14	366 501,90	42,13%
Celkové ostatní operativní náklady	3 718 499,42	3 131 198,56	587 300,86	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	13 917 796,38	14 809 326,77	-891 530,39	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 865 399,21	2 246 925,79	-381 526,58	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 554 917,67	2 954 184,49	-399 266,81	-13,52%
Zisk před zdaněním a úroky	11 362 878,70	11 855 142,28	-492 263,58	
Finanční náklady	56 750,59	64 625,53	-7 874,94	
Celkové finanční náklady	56 750,59	64 625,53	-7 874,94	
Finanční výnosy	954,09	1 321,03	-366,94	
Celková finanční výnosy	954,09	1 321,03	-366,94	
Finanční výsledek hospodaření	-40 820,38	-63 304,50	22 484,12	
Výsledek hospodaření před zdaněním	11 322 058,32	11 791 837,78	-469 779,46	
Daň z příjmů (19%)	2 151 191,08	2 240 449,18	-89 258,10	
Výsledek hospodaření za účetní období	9 170 867,24	9 551 388,61	-380 521,36	-3,98%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	11 725 784,92	12 505 573,09	-779 788,18	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C8: Absolutní a relativní odchylky – listopad 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.11.2016 - 30.11.2016	Rozpočet (Plán) 01.11.2016 - 30.11.2016	Absolutní odchylka 11/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	78 779 767,89	67 679 326,69	11 100 441,21	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	695 847,88	7 885 132,44	-7 189 284,56	
Celkové hrubé výnosy	79 475 615,77	75 564 459,13	3 911 156,64	5,18%
Celkové snížení hrubých výnosů	-330 246,64	-322 066,80	-8 179,84	
Celkové čisté operativní výnosy	79 145 369,13	75 242 392,33	3 902 976,80	
Ostatní výnosy	13 400,61	11 789,13	1 611,48	
Celkové čisté výnosy	79 158 769,74	75 254 181,46	3 904 588,28	5,19%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	34 316 598,89	37 466 700,29	-3 150 101,41	
Celkové náklady chemie	1 969 455,58	2 580 136,60	-610 681,02	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 769 153,53	1 669 195,49	99 958,03	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 240 894,29	4 690 550,55	-449 656,26	
Celkové náklady na zboží a služby	8 600 760,43	8 593 344,72	7 415,71	
Změna stavu	-715 457,17	-7 778 909,90	7 063 452,73	
Celkové náklady na materiál	46 442 796,43	42 971 685,65	3 471 110,78	8,08%
Přidaná hodnota	32 715 973,31	32 282 495,81	433 477,50	
Celkové personální náklady	11 266 340,43	10 472 224,54	794 115,89	7,58%
Celkové náklady na energie	3 001 534,82	3 202 466,28	-200 931,46	-6,27%
Celkové náklady opravy a udržování	1 511 108,73	1 715 026,45	-203 917,73	-11,89%
Celkové ostatní správní náklady	764 765,74	1 348 187,96	-583 422,22	-43,27%
Celkové ostatní operativní náklady	2 275 874,46	3 063 214,41	-787 339,95	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	16 172 223,59	15 544 590,58	627 633,02	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 789 982,97	2 246 925,79	-456 942,82	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 479 501,43	2 954 184,49	-474 683,05	-16,07%
Zisk před zdaněním a úroky	13 692 722,16	12 590 406,09	1 102 316,07	
Finanční náklady	52 827,58	64 625,53	-11 797,95	
Celkové finanční náklady	52 827,58	64 625,53	-11 797,95	
Finanční výnosy	1 226,56	1 875,33	-648,77	
Celková finanční výnosy	1 226,56	1 875,33	-648,77	
Finanční výsledek hospodaření	200 838,43	-62 750,20	263 588,63	
Výsledek hospodaření před zdaněním	13 893 560,59	12 527 655,89	1 365 904,70	
Daň z příjmů (19%)	2 639 776,51	2 380 254,62	259 521,89	
Výsledek hospodaření za účetní období	11 253 784,08	10 147 401,27	1 106 382,81	10,90%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	13 733 285,51	13 101 585,76	631 699,76	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C9: Absolutní a relativní odchylky – prosinec 2016

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.12.2016 - 31.12.2016	Rozpočet (Plán) 01.12.2016 - 31.12.2016	Absolutní odchylka 12/2016	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	52 323 606,42	57 357 800,60	-5 034 194,18	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	2 340 397,47	5 179 205,32	-2 838 807,85	
Celkové hrubé výnosy	54 664 003,89	62 537 005,92	-7 873 002,03	-12,59%
Celkové snížení hrubých výnosů	-233 157,38	-240 412,64	7 255,26	
Celkové čisté operativní výnosy	54 430 846,51	62 296 593,28	-7 865 746,77	
Ostatní výnosy	91 420,17	11 789,13	79 631,04	
Celkové čisté výnosy	54 522 266,68	62 308 382,41	-7 786 115,73	-12,50%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	23 014 825,47	29 391 901,19	-6 377 075,72	
Celkové náklady chemie	1 799 864,81	1 974 835,19	-174 970,38	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 175 956,59	1 277 336,70	-101 380,11	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	3 217 885,54	3 589 100,10	-371 214,56	
Celkové náklady na zboží a služby	5 588 223,83	6 560 002,76	-971 778,93	
Změna stavu	-2 107 063,06	-3 381 889,37	1 274 826,31	
Celkové náklady na materiál	29 713 871,77	36 159 114,68	-6 445 242,90	-17,82%
Přidaná hodnota	24 808 394,91	26 149 267,73	-1 340 872,82	
Celkové personální náklady	9 079 644,33	9 605 729,00	-526 084,67	-5,48%
Celkové náklady na energie	2 287 236,91	2 453 548,79	-166 311,88	-6,78%
Celkové náklady opravy a udržování	2 026 221,20	1 830 005,25	196 215,95	10,72%
Celkové ostatní správní náklady	1 168 237,75	663 988,10	504 249,65	75,94%
Celkové ostatní operativní náklady	3 194 490,95	2 493 993,35	700 497,60	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	10 247 022,72	11 595 996,59	-1 348 973,86	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 717 207,17	2 246 925,79	-529 718,62	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 406 725,63	2 954 184,49	-547 458,85	-18,53%
Zisk před zdaněním a úroky	7 840 297,09	8 641 812,10	-801 515,01	
Finanční náklady	54 209,10	64 625,53	-10 416,42	
Celkové finanční náklady	54 209,10	64 625,53	-10 416,42	
Finanční výnosy	837,20	2 861,21	-2 024,01	
Celková finanční výnosy	837,20	2 861,21	-2 024,01	
Finanční výsledek hospodaření	-533 603,28	-61 764,32	-471 838,96	
Výsledek hospodaření před zdaněním	7 306 693,81	8 580 047,78	-1 273 353,97	
Daň z příjmů (19%)	1 388 271,82	1 630 209,08	-241 937,25	
Výsledek hospodaření za účetní období	5 918 421,99	6 949 838,70	-1 031 416,72	-14,84%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	8 325 147,62	9 904 023,19	-1 578 875,57	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C10: Absolutní a relativní odchylky – leden 2017

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.01.2017 - 31.01.2017	Rozpočet (Plán) 01.01.2017 - 31.01.2017	Absolutní odchylka 1/2017	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	70 962 003,25	63 123 430,07	7 838 573,18	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	5 794 102,08	7 565 809,99	-1 771 707,91	
Celkové hrubé výnosy	76 756 105,32	70 689 240,06	6 066 865,27	8,58%
Celkové snížení hrubých výnosů	-426 042,45	-309 303,01	-116 739,44	
Celkové čisté operativní výnosy	76 330 062,88	70 379 937,05	5 950 125,83	
Ostatní výnosy	-29 741,15	11 789,13	-41 530,28	
Celkové čisté výnosy	76 300 321,73	70 391 726,18	5 908 595,55	8,39%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	37 333 797,23	37 668 988,34	-335 191,11	
Celkové náklady chemie	2 434 459,45	2 451 493,56	-17 034,12	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 643 126,69	1 637 985,50	5 141,19	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 553 849,29	4 523 163,45	30 685,84	
Celkové náklady na zboží a služby	13 741 545,96	8 103 180,10	5 638 365,86	
Změna stavu	-2 262 844,70	-10 903 713,94	8 640 869,24	
Celkové náklady na materiál	53 366 347,77	39 391 617,95	13 974 729,82	35,48%
Přidaná hodnota	22 933 973,96	31 000 108,23	-8 066 134,27	
Celkové personální náklady	11 205 738,28	11 273 646,77	-67 908,49	-0,60%
Celkové náklady na energie	3 306 844,91	3 134 521,92	172 322,99	5,50%
Celkové náklady opravy a udržování	3 119 276,59	2 735 332,58	383 944,00	14,04%
Celkové ostatní správní náklady	1 082 610,43	1 106 581,58	-23 971,15	-2,17%
Celkové ostatní operativní náklady	4 201 887,02	3 841 914,17	359 972,85	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	4 219 503,74	12 750 025,37	-8 530 521,62	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 702 638,39	2 246 925,79	-544 287,40	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 392 156,86	2 954 184,49	-562 027,63	-19,02%
Zisk před zdaněním a úroky	1 827 346,89	9 795 840,88	-7 968 493,99	
Finanční náklady	48 170,71	64 625,53	-16 454,82	
Celkové finanční náklady	48 170,71	64 625,53	-16 454,82	
Finanční výnosy	893,97	2 231,45	-1 337,49	
Celková finanční výnosy	893,97	2 231,45	-1 337,49	
Finanční výsledek hospodaření	460 688,32	-62 394,08	523 082,39	
Výsledek hospodaření před zdaněním	2 288 035,21	9 733 446,80	-7 445 411,60	
Daň z příjmů (19%)	434 726,69	1 849 354,89	-1 414 628,20	
Výsledek hospodaření za účetní období	1 853 308,52	7 884 091,91	-6 030 783,39	-76,49%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	3 680 655,41	10 838 276,40	-7 157 620,99	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C11: Absolutní a relativní odchylky – únor 2017

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.02.2017 - 28.02.2017	Rozpočet (Plán) 01.02.2017 - 28.02.2017	Absolutní odchylka 2/2017	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	67 399 252,54	77 887 932,51	-10 488 679,97	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	9 510 070,61	16 771 676,46	-7 261 605,85	
Celkové hrubé výnosy	76 909 323,14	94 659 608,96	-17 750 285,82	-18,75%
Celkové snížení hrubých výnosů	-662 873,88	-285 444,70	-377 429,18	
Celkové čisté operativní výnosy	76 246 449,26	94 374 164,26	-18 127 715,00	
Ostatní výnosy	22 092,72	11 789,13	10 303,59	
Celkové čisté výnosy	76 268 541,99	94 385 953,39	-18 117 411,41	-19,20%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	33 022 483,20	34 535 252,08	-1 512 768,88	
Celkové náklady chemie	2 289 650,09	2 476 692,07	-187 041,98	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 574 826,80	1 498 319,30	76 507,50	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	4 113 739,99	4 367 665,79	-253 925,80	
Celkové náklady na zboží a služby	7 652 970,77	8 037 170,95	-384 200,18	
Změna stavu	1 850 351,63	11 881 731,43	-10 031 379,80	
Celkové náklady na materiál	46 639 545,59	58 821 820,25	-12 182 274,65	-20,71%
Přidaná hodnota	29 628 996,39	35 564 133,15	-5 935 136,75	
Celkové personální náklady	11 349 902,55	10 928 179,91	421 722,64	3,86%
Celkové náklady na energie	2 767 222,01	2 898 724,28	-131 502,27	-4,54%
Celkové náklady opravy a udržování	2 113 936,85	1 870 448,18	243 488,67	13,02%
Celkové ostatní správní náklady	1 071 104,42	650 296,76	420 807,66	64,71%
Celkové ostatní operativní náklady	3 185 041,26	2 520 744,93	664 296,33	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	12 326 830,57	19 216 484,02	-6 889 653,45	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 660 524,33	2 246 925,79	-586 401,46	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	670 765,23	681 171,61	-10 406,38	
Celkové odpisy nehmotného majetku	18 753,23	26 087,08	-7 333,85	
Celkové odpisy	2 350 042,79	2 954 184,49	-604 141,70	-20,45%
Zisk před zdaněním a úroky	9 976 787,78	16 262 299,54	-6 285 511,75	
Finanční náklady	50 214,77	64 625,53	-14 410,76	
Celkové finanční náklady	50 214,77	64 625,53	-14 410,76	
Finanční výnosy	32 665,57	1 952,27	30 713,30	
Celková finanční výnosy	32 665,57	1 952,27	30 713,30	
Finanční výsledek hospodaření	-36 334,25	-62 673,26	26 339,01	
Výsledek hospodaření před zdaněním	9 940 453,53	16 199 626,28	-6 259 172,75	
Daň z příjmů (19%)	1 888 686,17	3 077 928,99	-1 189 242,82	
Výsledek hospodaření za účetní období	8 051 767,36	13 121 697,28	-5 069 929,93	-38,64%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	10 401 810,15	16 075 881,77	-5 674 071,62	

Zdroj: Interní materiály

Tab. C12: Absolutní a relativní odchylky – březen 2017

Měsíční absolutní a relativní odchylky	Skutečnost 01.03.2017 - 31.03.2017	Rozpočet (Plán) 01.03.2017 - 31.03.2017	Absolutní odchylka 3/2017	Relativní odchylka v %
Celkové hrubé výnosy k třetím osobám	74 052 981,82	75 009 796,09	-956 814,27	
Celkové hrubé výnosy ve skupině Ronal GROUP	654 097,01	9 052 683,24	-8 398 586,24	
Celkové hrubé výnosy	74 707 078,83	84 062 479,34	-9 355 400,51	-11,13%
Celkové snížení hrubých výnosů	-310 431,84	-324 948,37	14 516,52	
Celkové čisté operativní výnosy	74 396 646,98	83 737 530,97	-9 340 883,99	
Ostatní výnosy	12 596,57	11 789,13	807,44	
Celkové čisté výnosy	74 409 243,55	83 749 320,10	-9 340 076,55	-11,15%
Celkové náklady na základní surovinu (Al)	32 257 602,95	38 191 313,35	-5 933 710,40	
Celkové náklady chemie	1 851 288,25	2 612 620,01	-761 331,76	
Ostatní režijní náklady bez dopravy a balení	1 663 004,31	1 670 374,63	-7 370,32	
Celkové režijní náklady včetně dopravy a balení	3 986 440,63	4 723 410,74	-736 970,11	
Celkové náklady na zboží a služby	8 084 714,80	8 922 501,57	-837 786,77	
Změna stavu	-672 529,74	-2 913 168,57	2 240 638,82	
Celkové náklady na materiál	43 656 228,64	48 924 057,10	-5 267 828,45	-10,77%
Přidaná hodnota	30 753 014,91	34 825 263,01	-4 072 248,09	
Celkové personální náklady	10 590 360,00	11 747 745,05	-1 157 385,05	-9,85%
Celkové náklady na energie	2 821 442,74	3 210 896,73	-389 453,99	-12,13%
Celkové náklady opravy a udržování	1 420 442,20	2 898 134,65	-1 477 692,44	-50,99%
Celkové ostatní správní náklady	718 879,79	1 476 945,58	-758 065,78	-51,33%
Celkové ostatní operativní náklady	2 139 321,99	4 375 080,22	-2 235 758,23	
Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	15 201 890,18	15 491 541,00	-289 650,82	
Celkové odpisy hmotného majetku (stroje a zařízení)	1 682 583,99	2 246 925,79	-564 341,80	
Celkové odpisy hmotného majetku (budovy)	630 519,32	681 171,61	-50 652,30	
Celkové odpisy nehmotného majetku	17 628,04	26 087,08	-8 459,05	
Celkové odpisy	2 330 731,35	2 954 184,49	-623 453,14	-21,10%
Zisk před zdaněním a úroky	12 871 158,83	12 537 356,52	333 802,31	
Finanční náklady	49 657,93	64 625,53	-14 967,60	
Celkové finanční náklady	49 657,93	64 625,53	-14 967,60	
Finanční výnosy	1 152,97	2 343,81	-1 190,84	
Celková finanční výnosy	1 152,97	2 343,81	-1 190,84	
Finanční výsledek hospodaření	188 788,13	-62 281,72	251 069,85	
Výsledek hospodaření před zdaněním	13 059 946,96	12 475 074,80	584 872,16	
Daň z příjmů (19%)	2 481 389,92	2 370 264,21	111 125,71	
Výsledek hospodaření za účetní období	10 578 557,04	10 104 810,59	473 746,45	4,69%
Výsledek hospodaření za účetní období bez odpisů	12 909 288,38	13 058 995,07	-149 706,69	

Zdroj: Interní materiály

Příloha D – Plánované a skutečné hodnoty vyrobených výrobků a celkového počtu zaměstnanců

Tab. D1: Plánované a skutečné hodnoty vyrobených výrobků

Plánované a skutečné hodnoty	Počet kusů
Skutečnost 01.04.2016 - 30.04.2016	178 444
Rozpočet (Plán) 01.04.2016 - 30.04.2016	184 163
Skutečnost 01.05.2016 - 31.05.2016	180 875
Rozpočet (Plán) 01.05.2016 - 31.05.2016	188 724
Skutečnost 01.06.2016 - 30.06.2016	173 504
Rozpočet (plán) 01.06.2016 - 30.06.2016	175 550
Skutečnost 01.07.2016 - 31.07.2016	169 561
Rozpočet (Plán) 01.07.2016 - 31.07.2016	182 511
Skutečnost 01.08.2016 - 31.08.2016	104 682
Rozpočet (Plán) 01.08.2016 - 31.08.2016	89 217
Skutečnost 01.09.2016 - 30.09.2016	170 647
Rozpočet (Plán) 01.09.2016 - 30.09.2016	176 517
Skutečnost 01.10.2016 - 31.10.2016	183 899
Rozpočet (Plán) 01.10.2016 - 31.10.2016	185 020
Skutečnost 01.11.2016 - 30.11.2016	182 167
Rozpočet (Plán) 01.11.2016 - 30.11.2016	185 032
Skutečnost 01.12.2016 - 31.12.2016	105 505
Rozpočet (Plán) 01.12.2016 - 31.12.2016	141 277
Skutečnost 01.01.2017 - 31.01.2017	145 553
Rozpočet (Plán) 01.01.2017 - 31.01.2017	181 932
Skutečnost 01.02.2017 - 28.02.2017	160 051
Rozpočet (Plán) 01.02.2017 - 28.02.2017	164 496
Skutečnost 01.03.2017 - 31.03.2017	158 906
Rozpočet (Plán) 01.03.2017 - 31.03.2017	184 651

Zdroj: Interní materiály

Tab. D2: Plánované a skutečné hodnoty celkového počtu zaměstnanců

Plánované a skutečné hodnoty	Celkový počet zaměstnanců
Skutečnost 01.04.2016 - 30.04.2016	622
Rozpočet (Plán) 01.04.2016 - 30.04.2016	641
Skutečnost 01.05.2016 - 31.05.2016	631
Rozpočet (Plán) 01.05.2016 - 31.05.2016	641
Skutečnost 01.06.2016 - 30.06.2016	635
Rozpočet (plán) 01.06.2016 - 30.06.2016	641
Skutečnost 01.07.2016 - 31.07.2016	634
Rozpočet (Plán) 01.07.2016 - 31.07.2016	641
Skutečnost 01.08.2016 - 31.08.2016	626
Rozpočet (Plán) 01.08.2016 - 31.08.2016	641
Skutečnost 01.09.2016 - 30.09.2016	628
Rozpočet (Plán) 01.09.2016 - 30.09.2016	641
Skutečnost 01.10.2016 - 31.10.2016	629
Rozpočet (Plán) 01.10.2016 - 31.10.2016	631
Skutečnost 01.11.2016 - 30.11.2016	633
Rozpočet (Plán) 01.11.2016 - 30.11.2016	631
Skutečnost 01.12.2016 - 31.12.2016	632
Rozpočet (Plán) 01.12.2016 - 31.12.2016	631
Skutečnost 01.01.2017 - 31.01.2017	630
Rozpočet (Plán) 01.01.2017 - 31.01.2017	631
Skutečnost 01.02.2017 - 28.02.2017	638
Rozpočet (Plán) 01.02.2017 - 28.02.2017	631
Skutečnost 01.03.2017 - 31.03.2017	638
Rozpočet (Plán) 01.03.2017 - 31.03.2017	631

Zdroj: Interní materiály