

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

DIPLOMOVÁ PRÁCE



MANAGEMENT FIREM

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV DIPLOMOVÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Controlling ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s. r. o.

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Červen/2020

JMÉNO A PŘÍJMENÍ STUDENTA / STUDIJNÍ SKUPINA

Bc. Kryštof Podlipný / PMF11

JMÉNO VEDOUCÍHO DIPLOMOVÉ PRÁCE

doc. Ing. Zita Prostejovská, PhD.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou diplomovou práci na uvedené téma vypracoval/a samostatně a že jsem ke zpracování této diplomové práce použil/a pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědom/a skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užil/a, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř., k jejichž následné publikaci

v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: 09.07.2020 Praha

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych tímto poděkoval vedoucímu diplomové práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl při zpracování mé diplomové práce. Dále bych rád poděkoval Ing. Jakubu Petrášovi za pomoc konzultace v oblasti výroby a financí.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Cílem diplomové práce je navrhnout opatření na zlepšení procesu kontroly a zhodnocení současného systému controllingu ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s.r.o. Opatření budou navržena na základě rozboru současných postupů controllingu uplatňovaných společností ve výrobním procesu.

2. Výzkumné metody:

Metodika diplomové práce vychází z metod rozhovorů a analýz. Primární data tvoří podnikové materiály a částečně výroční zpráva. Dále byl proveden rozbor odborné literatury zaměřené na controlling, řízení podniku a management. Rozbor metod operativního controllingu. Analýza dat získaných ze společnosti. Rozhovory vedené s finančním manažerem, jak osobně, tak telefonicky. Analýza odchylek a rozbor hrubé marže a metoda kalkulace nákladů.

3. Výsledky výzkumu/práce:

V rámci práce bylo zjištěno, že společnost nemá konzistentní odchylky a ty se v průběhu výrobních dávek mění. Dále bylo zjištěno, že společnost má někdy i zápornou marži na jednotlivých dávkách u analyzovaných výrobků. Předběžnou kalkulaci společnost provádí pouze jednou za rok a dávky, které jsou v kalkulaci použity ne vždy korespondují s dávkami, které jsou reálně vyráběné.

4. Závěry a doporučení:

Společnost by se měla zaměřit primárně na svoji předběžnou kalkulaci, kterou by měla více přibližovat výrobním dávkám. Dále by tuto kalkulaci měla provádět častěji než na začátku kalendářního roku, neboť to vede k velkým rozdílům v odchylkách. Společnost by se také měla zaměřit na přičítání režijních nákladů již v předběžné kalkulaci, jelikož započítávání těchto nákladů až po prodeji není efektivní a vede to ke snížení hrubé marže. U několika dávek výrobku o započtení režijních nákladů byla hrubá marže záporná, a tedy společnost prodala tuto dávku pod výrobními náklady.

KLÍČOVÁ SLOVA

Controlling, management, operativní controlling, operativní management, odchylky, marže, výrobek

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The aim of the diploma thesis is to propose measures to improve the process of control and evaluation of the current controlling system in the manufacturing company O.K. Oriens Karton s.r.o. The measures will be proposed on the basis of an analysis of the current controlling procedures applied by the company in the production process.

2. Research methods:

The methodology of the diploma thesis is based on the methods of interviews and analyzes. The primary data consists of company materials and partly an annual report. Furthermore, an analysis of the professional literature focused on controlling, business management and management was performed. Analysis of operational controlling methods. Analysis of data obtained from the company. Interviews conducted with the financial manager, both in person and by telephone. Analysis of deviations, analysis of gross margin and costing method.

3. Result of research:

It was found in the work that the company does not have consistent deviations and these change during production batches. Furthermore, it was found that the company sometimes has a negative margin on individual batches for the analyzed products. The company performs the preliminary calculation only once a year and the production batch size that are used in the calculation do not always correspond to the batches size that are actually produced.

4. Conclusions and recommendation:

The company should focus primarily on its preliminary calculation, which should be closer to production batches. Furthermore, it should perform this calculation more often than at the beginning of the calendar year, as this leads to large differences in deviations. The company should also focus on adding overhead costs already in the preliminary calculation, as the inclusion of these costs after the sale is not effective and this leads to a reduction in gross margin. For several batches of overhead product, the gross margin was negative and the company therefore sold this batch below the cost of production.

KEYWORDS

Controlling, management, operative controlling, operative management, deviations, margins, product

JEL CLASSIFICATION

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

L69, M41, D01

Vysoká škola ekonomie a managementu
Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Kryštof Podlipný
Studijní program:	Ekonomika a management (Ing.)
Studijní obor:	Management firem
Studijní skupina:	PMF 11
Název DP:	Controlling ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s. r. o.
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	1. Úvod 2. Teoreticko-metodologická část – Controlling a controller, plánování, metody controllingu, reporting, metodika 3. Analytická část – představení společnosti O.K. Oriens Karton s. r. o., rozbor stávajícího systému controllingu, identifikace problémových míst a návrhy na zlepšení. 4. Závěr
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<ul style="list-style-type: none">• ESCHENBACH, R. <i>Profesionální controlling: koncepce a nástroje</i>. 2., přeprac. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.• FOTR, J., <i>Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe</i>. Praha : Grada, 2012. ISBN 978-80-247-3985-4.• HAVLÍČEK, K., <i>Management & controlling: malé a střední firmy</i>. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2011. Eupress. ISBN 978-80-7408-056-2.• LAZAR, J. <i>Manažerské účetnictví a controlling</i>. Praha : Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
Harmonogram	<ul style="list-style-type: none">• Zpracování cílů a metodiky do 31. 12. 2019• Zpracování teoretické části do 31. 03. 2020• Zpracování výsledků do 05. 04. 2020• Finální verze do 30. 04. 2020
Vedoucí práce:	doc. Ing. Zita Prostějovská, Ph.D.

prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 19. 11. 2019

Prof. Ing.
Milan
Žák CSc.

Digitálně podepsal Prof.
Ing. Milan Žák CSc.
DN: cn=Prof. Ing. Milan
Žák CSc., c=CZ, o=Vysoká
škola ekonomie a
managementu, a.s.,
givenName=Milan,
sn=Žák, serialNumber=ICA
-10393535

Obsah

1	Úvod	1
2	Teoreticko-metodologická část práce	3
2.1	Controlling	3
2.1.1	Funkce a cíle controllingu	3
2.1.2	Historie vývoje controllingu	5
2.1.3	Controller	6
2.2	Plánování	8
2.2.1	Normativní controlling	9
2.2.2	Strategický controlling	9
2.2.3	Operativní controlling	10
2.3	Metody controllingu	10
2.3.1	Metody normativního controllingu	10
2.3.2	Metody operativního controllingu	12
2.3.3	Metody strategického controllingu	15
2.4	Reporting	15
2.5	Metodika	16
3	Analytická část práce	18
3.1	Představení společnosti	18
3.2	Rozbor stávajícího systému controllingu	19
3.2.1	Kalkulace nákladů na výrobu	19
3.3	Analýza odchylek nákladů	22
3.3.1	Analýza odchylek výrobku ZEUS	22
3.3.2	Analýza odchylek výrobku ARES	24
3.3.3	Analýza odchylek výrobku HADES	27
3.3.4	Analýza odchylek výrobku APOLLON	29
3.3.5	Analýza odchylek výrobku POSEIDON	32
3.4	Identifikace problémových míst	34
3.4.1	Režijní náklady	34
3.4.2	Jednoroční předběžná kalkulace	44
3.4.3	Odchyly	45
3.5	Návrhy na zlepšení	47
4	Závěr	52
	Literatura	53
	Seznam příloh	55
	Přílohy	I

Seznam obrázků

Obrázek 1 Doplnění managementu výkony a službami controllingu pro řízení.....4

Seznam tabulek

Tabulka 1 Příklad předběžné kalkulace.....19

1 Úvod

U větších společností je to samozřejmost, u menších je to potřeba. Controlling by měl být nedílnou součástí podniku. Jestliže podnik nemá zaveden funkci controllingu v nějaké míře, tak to často vede ke špatným výsledkům společnosti, špatnému rozhodování, a nakonec až k úpadku společnosti.

Pokud má společnost uspět mezi konkurencí, tak je zapotřebí analyzovat konkurenci, náklady a své výrobky, protože jedině pak, a hlavně ve výrobní společnosti, jakýkoli vadný výrobek může být problematický v tomto neustále se vyvíjejícím podnikatelském prostředí. Controlling je tedy potřeba proto, aby se mohly sledovat odchylky od žádoucího stavu, kontrolovat plnění cílů a správný směr organizace.

V České republice zatím nemá controlling dlouholetou tradici. Převážně díky globalizaci a rychle se měnícímu prostředí, je důležitost controllingu o to větší. Pokud chce společnost udržet krok s konkurencí na neustále se měnícím a dynamickém trhu. V posledních letech je vidět zavádění controllingu u malých a středních podniků.

Přestože se controlling dostal do řad malých a středních podniků a má své místo pomalu v každé společnosti, tak stále je mnoho společností, které controlling nemají vůbec nebo plně nevyužívají všech nástrojů a funkcí, které se v rámci controllingu dají získat. Controlling je u většiny společností chápán pouze jako kontrola. Zejména jde o české podniky, které mají tuto skutečnost zažitou ještě z doby před rokem 1989. České společnosti, tak nevidí controlling jako podporu ve strategickém a operativním plánování.

Vrcholový management úspěšných podniků má stále častěji jako primární úkol kromě plánování a řízení také controlling. Controlling, řízení a plánování jsou důležitou součástí pro řízení podniku v dlouhém období. Controlling, řízení a plánování má taktéž významný vliv na účinnost podniku v krátkém období.

Controlling se tedy stává účelným prostředkem pro řízení podniku, jelikož význam slova controlling reprezentuje ne jen sloveso kontrolovat, ale též ovládat, řídit, dirigovat. Controlling jako prostředek pro řízení podniku se postupně stává používanějším. Jak již bylo zmíněno výše, tak tento prostředek v současné době využívají převážně velké a nadnárodní společnosti. U malých či středních podniků se tento prostředek po většinou zanedbává.

Primárním přínosem controllingu je jeho zaměření na budoucí cíle. Tedy na stanovení cílů a jejich budoucí plnění a rozpoznání rizik. Prostředky, které controlling používá umožní společnosti hodnotné a silné rozhodování, a to právě na základě informací, které controlling získal, pokud byl správně použit.

Koordinaci a podporu všech controllingových cílů ve společnosti má na starosti controller. Hlavní povinnosti controllera jsou plánování podnikových cílů, kontrola na základě dat plánu versus skutečnost, řízení nápravných postupů a reporting. Přidanou hodnotu společnosti vytváří pouze správně vypracovaný report, který je nositelem potřebných náležitostí a podstatných informací. Tím vzniká úspora času a větší pohodlí pro vrcholový management, který na bázi těchto controllingových reportů je schopen rozhodování. Správný a efektivní controlling ve společnosti vzniká spojením vrcholového managementu a controllera.

Téma bylo vybráno na základě zkušeností autora s controllingem a jeho působení v interním controllingovém týmu nadnárodní společnosti. Úvahy o tom, jakým způsobem funguje controlling v menších podnicích přispěly k tomu, aby tato práce mohla vůbec vzniknout. Primárním hybatelem byl tedy rozdíl v controllingu mezi malou společností a velkou nadnárodní společností.

V diplomové práci bude rozebrána odborná literatura. Kde primární zdroj poznání budou knihy rakouského profesora a odborníka na controlling Rolfa Eschenbacha. Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout opatření na zlepšení procesu kontroly a zhodnocení současného systému controllingu ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s.r.o. Opatření budou navržena na základě rozboru současných postupů controllingu uplatňovaných společnostmi ve výrobním procesu.

2 Teoreticko-metodologická část práce

Jelikož se tato práce věnuje controllingu a dále rozebírá controlling ve výrobní společnosti, tak je více než vhodné si popsat, co to controlling je, jaké je jeho místo a jakou má historii.

Jak napsal (Preißler 2014, s. 12) „Každý jeden člověk má svou vlastní představu o tom, jaký je význam slova controlling, nebo jaký význam by měl tento pojem mít. Jen se představy každého mohou o něco lišit.“ Nicméně doslovný překlad slova controlling je řídit nebo potažmo vést.

2.1 Controlling

Jak uvádí Eschenbach (2012, s. 34) slovo controlling se převážně odvozuje od anglického slovesa „to control“. Toto slovo má více významů. Jedním z významů je vést či řídit, dalším významem slovesa „to control“ může být například regulovat, stanovit, obsluhovat. Dále pak ovládat, dohlížet, držet v mezích nebo dokonce i plánovat. Tento význam slovesa „to control“ dokazuje, proč má moderní controlling tolik podob.

Robbins (2012, s. 486) pak uvádí, že controlling je proces monitorování, porovnávání a korekce pracovních výkonů.

Lazar (2012, s. 175) píše o controllingu jako o široce aplikovatelné metodě řízení. Smyslem této metody řízení je neustálé vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Těžištěm celého systému je analýza těchto daných odchylek dle příčin vzniku a odpovědnosti.

Podle Kislingerové (2008, s. 87) je controlling vnímán obecně jako jeden z úkolů managementu. Tedy je postaven na stejnou úroveň vedle plánování, organizování apod., jako kontrola – controlling. To nejdůležitější tedy je, že na rozdíl od klasické etapy, od plánování po kontrolu je u controllingu jako takového kladen důraz na budoucnost podniku, na prevenci a eliminaci odchylek, a dále je kladen zjevný důraz na cílovou orientaci podniku.

Pojem controlling není jednoznačně vymezen, jak říká Král (2018, s. 29) a dále vysvětluje, že v tom nejjobecnějším slova smyslu je chápán jako nástroj. Nástroj, jenž má za úkol zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného chodu podnikatelského procesu se stavem, který je žádoucí. A tedy vyhodnocování odchylek a přiblížení se současnému stavu.

Dále Král (2018, s. 29) píše: „Prostředek řízení, to je controlling, jehož úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datové základny způsobem, kde bude docházet ke zlepšení podnikových výsledků.“

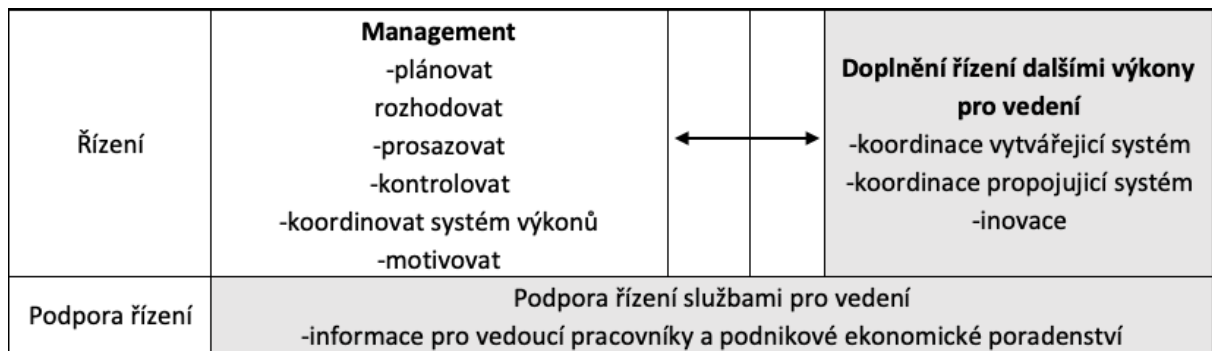
Jako poslední je uveden výčet od Dvořáčka (2003, s. 34), který říká, že se jedná o systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapení a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí, která vyžadují v řízení příslušná opatření.

2.1.1 Funkce a cíle controllingu

Eschenbach (2004, s. 97) mluví o controllingu jako o podsystému a části řízení podniku. Tedy je možné ilustrovat úlohy, smysl a organizaci controllingu hlavně prostřednictvím funkce řízení podniku:

Plánování, rozhodování, koordinování, motivování, informování, kontrolování atd.

Obrázek 1 Doplnění managementu výkony a službami controllingu pro řízení



controlling

Zdroj: Eschenbach (2004, s. 100)

Služby řízení dle Eschenbacha (2004, s. 97) jsou obvyklé služby a štábní výkony, které slouží manažerovi jako opora při plnění úkolů. Controlling zde přebírá odpovědnost za věcně správnou, včasnou a příjemci úměrnou pomoc (např. informacemi). Odpovědnost za rozhodnutí však stále závisí na manažerovi, buďto se radami a doporučeními controllerů řídí, či nikoliv.

Služby řízení jsou:

- informace vedoucích pracovníků;
- řízení pomocí informací o dopředné a zpětné vazbě;
- podnikové ekonomické poradenství ve speciálních otázkách.

Controller podle Eschenbacha (2004, s. 98) obvykle vykonává řídicí výkony a tím doplňuje vedení. Všechny tyto služby se zakládají na aktivní spolupráci při řízení podniku a podnikových struktur. Controller je zde nositelem odpovědnosti za obsah a jeho následnou realizaci.

Výkony řízení jsou:

- vybudování a ošetřování podnikově ekonomického systému a nástrojů;
- systémovou koordinaci;
- vnášení vlastních nápadů do podnikových rozhodnutí.

Ve své novější knize dále Eschenbach (2012, s. 40) uvádí, že hlavní cíle pro řízení podniku jsou životaschopnost a operativnost. Výrazným přínosem controllingu je také opora pro management. Přínos controllingu rozděluje na čtyři schopnosti:

- schopnost anticipace: úloha controllingu je dbát na připravenost, aktuálnost a zřetelnost informací, které poskytuje o možných budoucích změnách v okolí podniku;

- schopnost adaptace: úloha controlling dbát na připravenost, aktuálnost a zřetelnost informací o uskutečněných změnách v podniku nebo jeho okolí;
- schopnost koordinace: úloha controllingu dbát na to, aby byly cíle a jednání v subsystémech podniku schváleny krok za krokem;
- schopnost proveditelnosti: úloha controllingu dbát na to, aby naplánované strategické, operativní plány, záměry a projekty byly uvnitř podniku prosazeny.

Podle Reissové (2011, s. 70) se převážně rozlišuje funkce controllingu na registrační zahrnující pořízení dat, dále navigační, kde jsou zahrnuty korekce na základě zjištěné odchylky, inovační a koordinační. Jako nejvyšší funkce controllingu jsou označovány funkce inovační a koordinační, které jsou orientovány na řízení. Hlavním zájmem controllingových činností je ve vytváření plánu a koordinaci plánu, kontroly a zajištění zpětné vazby, jak udává Kislingerová (2008, s. 93). Dále ve své publikaci zmiňuje pilíře plánování, kterými jsou:

- fáze analytická a prognostická, která se zabývá sběrem informací o sledovaných veličinách, a to jak současných, tak minulých. Jde o informace o situaci na odbytovém a zásobovacím trhu, výkonnosti a chování konkurence, finančních možnostech, technologických postupů, hospodářském stavu atd. Nashromážděné informace slouží k vypracování výpovědí týkající se možné budoucnosti, které jsou poté základem pro následující fázi;
- fáze koncepční, jedná se o vypracování konkrétního projektu, jenž vede k dosažení vytyčeného cíle. Tento cíl je závazný a je rozhodnuto o jeho realizaci;
- implementace plánu, realizace vytvořeného plánu a jeho pravidelné vyhodnocování. To vede k rozpoznávání odchylek jak věcných, tak časových. Regulační kroky jsou pak zavedeny na základě analýzy odchylek.

Simic (2013, s. 226) ve své práci zmiňuje, „*controlling není kontrola, jak jí někteří interpretují. Controlling zajišťuje koordinaci mezi informačními potřebami manažerů na všech organizačních a řídicích úrovních, budováním jednotného informačního systému, který integruje a generuje užitečné informace pro jeho potřeby a v souladu s jeho požadavky. Cíle controllingu jsou stejné jako cíle managementu, využívají současný a budují budoucí potenciál managementu a způsoby, jakým se liší. Popis prvořadého cíle managementu je vitalita jako rys jednoty společnosti, to znamená aktivně a reaktivně přizpůsobovat environmentální změny (schopnost přizpůsobení), zachování a rozvoj identity prostřednictvím zkušeností, učení a zralosti (schopnost pokroku).*“

Hlavní myšlenkou výše zmíněné definice od Simica je, že controlling neznamená nutně kontrolu. Prací controllingu je zajišťovat relevantnost dat pro manažery všech úrovní řízení a to za pomoci dobrého informačního systému, který je nedílnou součástí správné funkce controllingu.

2.1.2 Historie vývoje controllingu

Základní etapy vývoje controllingu podle Krále (2018, s. 30)

- 40. – 60. léta 20. století: Controlling je chápán jako jedno z více poslání řízení. Je zde kladen důraz na vyhodnocení odchylek od plánu, dále pak zrod postupu standardních nákladů a výnosů;

- 70. – 80. léta 20. století: Controlling již zasahuje do veškeré informační oblasti, zahrnující především následné vyhodnocení výsledků. Napřed se jednalo o vrcholový management, později došlo i na ostatní úrovně řízení;
- 80. – 90. léta 20. století: Dochází krok za krokem k rozšiřování na výpočty plánované neboli rozpočtové respektive očekávané skutečnosti. Hlavní role se nachází přípravě a zpracování informací dílčích i celkových, pro podnik konečných i očekávaných. Jedná se tedy odpovědnost za podávání přehledných zpráv, jiným slovem reporting;
- počátek 21. století: Controlling je vnímán jako doplněk řízení;
- návazně: Rozvoj cestou k cílově zaměřenému controllingu řízení, který je zásadně směřovaný procesně/ činnostně (ABC/ABM) s důrazem na kontrolu časových znaků procesů, činností a zdrojů.

Kislingerová (2008, s. 87) mluví o začátcích controllingu někde na přelomu 19. a 20. století, kde byl controlling zaveden u dopravních a výrobních podniků v USA. Prapůvodní pracovní náplní controllera byla správa finančních otázek. Existující způsob vnitropodnikového řízení se musel změnit po světové hospodářské krizi roku 1929, což vedlo k významnému rozvoji controllingu. Nově docházelo ke shromažďování informací pro plánování a rozhodování, tvorbě pracovních postupů pro kontrolu dosavadních podnikových cílů, a nakonec také k rozvoji poradenství pro vyšší management. Tyto funkce byly controllerům přiznány právě v době hospodářské krize. 50. a 60. léta 20. století znamenala největší rozmach controllingu v USA, jelikož docházelo k značnému rozšíření povinností controllera. Controllerovou pracovní náplní byla například tvorba plánu, vyhodnocení plánu, jeho porovnání se skutečností, a návrh postupu. Dále i řízení daní, nákladů, financí, majetku podniku, pojištění majetku, tvorbu pracovních postupů pro účetnictví apod. Funkce controllera se transformovala a byla chápána, jako funkce finančního manažera v 70. letech 20. století. Jeho úkolem se kromě výše zmíněného stalo i plánování, získávání kapitálu, účetnictví a controlling, hodnocení a poradenství. Controllingové aktivity jsou v dnešní době definovány zejména krátkodobým i dlouhodobým finančním řízením a manažerským či nákladovým účetnictvím.

Kislingerová (2008, s. 87-88) pokračuje, že do Evropy začal controlling pronikat až po 2 světové válce v kontextu s poválečnou obnovou hospodářství. Pozice pro controllera byla zřízena na základě dceřiných společností amerických firem. V České republice byly první znaky controllingu vidět již ve 20. letech, a to v průmyslových podnicích, které se inspirovaly americkými firmami. Přechod na centrální plánování pak znamenal konec controllingu u nás, a to až do 90. let.

2.1.3 Controller

Šiška (2013, s. 79) ve svém článku uvádí, že ICG= International Group of Controlling se snaží vymezit roli controllerů takto:

Management potřebuje plánovat a řídit dle daných cílů. Aby tato skutečnost mohla být vykonána, používá podpůrné služby v oboru plánování a řízení, které jsou poskytovány controllery.

- controlleri ručí za správnost podnikových financí, výsledků, procesů a strategie;

- controlleri mají za úkol koordinaci jednotlivých plánů a cílů. Připravují systémy výkaznictví, které se orientují na budoucnost a pokrývají všechny součásti podniku;
- controlleri vedou controllingový proces tak, aby každý, kdo má rozhodovací pravomoc jednal v souladu s určenými cíli;
- controlleri zabezpečují informace pro manažera, aby se mohl správně rozhodnout;
- controlleri mají za úkol vytvoření a udržování aktuálnosti controllingového systému.

Controlleri jsou tedy interními pomocníky pro všechny, kteří mají rozhodovací pravomoc, týkající se plánování, výkonnosti a účetnictví.

Jasně definování pozice controllera není podle Šoljákové (2012, s. 133) jednoduché. Controller je totiž jinak chápán v oblasti anglosaské, než oblasti německé. V anglosaské oblasti jsou v podnicích historicky zakořeněny dvě hlavní role – controller a treasurer. Jedná se o širší vrcholové vedení podniku, kde controller a treasurer jsou přímo podřízeni finančnímu řediteli. Controller je tedy v tomto pojetí chápán jako osoba, která odpovídá za poskytování informací pro externí a interní uživatele. Tímto je tedy řečeno, že se jedná o osobu, která odpovídá za sestavení účetní závěrky a jiných externích výkazů, ale také za daňové povinnosti. Interně je nositelem informací pro management v oblasti řízení a funkci vnitřního kontrolního systému. Klíčovým úkolem controllera je zajistit věcnou správnost a transparentnost informací. Za finanční řízení, finanční toky, likviditu a zhodnocování finančních prostředků je odpovědný treasurer.

V německé oblasti je podle Šoljákové (2012, s. 134) controller povolání, které poskytuje informace pro řízení. Pro další plánování a rozpočtování, srovnávání rozpočtu skutečného a vývoje očekávané skutečnosti užívá controller controllingových prostředků. Posláním takového controllera je zabezpečit transparentnost hospodářských výsledků pro všechny stupně managementu, od podnikových politik ke strategii, přes dlouhodobé plánování k denním operacím. Další úlohou controllera je zabezpečit, aby systémy, které má za úkol spravovat a navrhnout byly přijatelné a odpovídající pro řízení a controlling. Jde zvláště o stanovení cílů, rozhodování a formulaci odpovědnosti. Požadavky externích uživatelů se téměř nikdy nespojují s prací controllera.

Výzkum Šoljákové (2012, s. 137) uvádí, že v České republice je hlavní funkcí controllera:

- koordinování prací spojených s formulací cílů podniku a prostředků jejich dosažení;
- odborník, jehož úkolem je připravit pro management varianty budoucích řešení;
- jako odborník, jenž odpovídá za zpracování koncepce, přípravu a dodržování směrnic, a to hlavně v poli působnosti kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen a účetnictví;
- odborník, který má usnadnit komunikaci mezi útvary. Jeho úkolem je také komunikovat dosažené výsledky;
- controller by se měl podílet na zpracování ekonomického řízení, včetně odměňování.

Eschenbach (2012, s. 57) dále mluví o tom, že v controllingu je kladen velký důraz na vlastnosti a schopnosti controllera. Controller by tedy měl mít odbornou kvalifikaci a náležité chování.

Hlavní odbornou kvalifikací pro controllera je oblast podnikových financí a účetnictví, plánování a řízení, zpracování dat a vnitropodnikové hospodaření.

2.2 Plánování

V slovníku controllingu (2003, s. 122) je definováno: „*Plánování je myšlenkové předvídání možného budoucího vývoje, výběr žádoucího cílového stavu (cíle) a vymezení příslušných opatření potřebných pro dosažení cílového stavu. Prostřednictvím plánování by se měl podnik neustále přizpůsobovat externím i interním změnám a rozhodovat se s přihlédnutím k jejich budoucím dopadům.*“

Úkolem controllerů dle Mikovcové (2007, s. 27) je neustálá podpora manažerů ve všech stupních řízení a občas i provádění řídicích úloh. Nejdůležitější stupeň procesu řízení z pohledu controllingu je pokládána část plánovací, realizace plánu a kontrola. Zpětná vazba je pak nejdůležitější složkou controllingových aktivit v koordinaci a tvorbě plánu.

Havlíček (2011, s. 13) uvádí, že k pochopení základů controllingu, je nutné nejprve pochopit spojení mezi strategickým plánováním, operativním plánováním, vyhodnocováním a řízením rizik. Činnost v řízení podniku vychází z vymezení pojmu strategie podniku, tzn. v podobě strategického plánu a na to navazujících dílčích operativních plánů jako jsou plány obchodní, finanční, marketingový atd. Controller nebo controllingové oddělení má poté za úkol kontrolovat odchylky od stanovených plánů. Odpovědností controllingu je zjistit a následně řešit odchylky reálného vývoje od stanovených cílů, jak ve strategickém, tak operativním managementu.

Odlišnosti mezi operativním a strategickým controllingem dle Mikovcové (2007, s. 29) jsou:

operativní controlling;

- časově omezený;
- kvantitativní;
- okolí je zmapované, známé a předvídatelné;
- nízký počet variant;
- problémy jsou strukturovatelné;
- detaily jsou vysoké a hierarchie řízení je nízká.

strategický controlling;

- časově neomezený;
- kvalitativní;
- okolí je nespojité, vyvíjející se, těžko předvídatelné;
- vysoký počet variant;

- jedinečné a obtížně strukturovatelné problémy;
- detaily jsou nízké a hierarchie řízení je vysoká.

Horváth (2019, s. 74) definuje plánování, jako centrální subsystém systému řízení. V souhrnu lze říci, že zjednodušený model reality je vyvíjen prostřednictvím plánování a jsou formulovány prognózy budoucího vývoje. Plánování je tedy přijímání rozhodnutí týkajících se budoucnosti.

2.2.1 Normativní controlling

Identita podniku je předmětem normativního managementu, tedy uvědomění si sama sebe. Jak udává Eschenbach (2012, s. 115) součástí identity podniku v normativním managementu jsou vize, hodnoty, normy a kultura.

Vize je pro normativní management výchozí bod, na který Eschenbach (2012, s. 115-116) poukazuje a dále píše, že se jedná o pohled vlastníka nebo podnikatele na to, kde vidí svůj podnik v budoucnu. Vize může být sepsána, ale může také existovat pouze jako myšlenka. Správná vize musí mít jasné charakteristické znaky, jako jedinečnost, nezaměnitelnost, hodnověrnost. Oproti tomu hodnoty jsou obrazy o rysech, které jednotlivci, skupiny, podniky a nebo společnost připisují předmětům. Hodnoty jsou pro podnik klíčovou složkou k tvorbě identity podniku a nynější podnikové kultury. Normy jsou povinná pravidla a postupy, která jsou zobecněná. Jde především o interní směrnice, které hovoří o pravidlech chování, řízení, postupu a jednání v určitých situacích. Poslední součástí normativního managementu je kultura. Kultura je jednání v podniku a pro podnik. Kultura je chápána jako určitý souhrn hodnot, norem, symbolů a přesvědčení, které působí na chování řídicích pracovníků a ostatních zaměstnanců podniku.

2.2.2 Strategický controlling

Základem pro strategický controlling podle Havlíčka (2011, s. 15) je udržení dlouhodobé stability firmy za pomoci strategického plánu a strategických cílů. Cíle jsou vyhodnocovány převážně na bázi kvalitativních kritérií a částečně prostřednictvím kritérií kvantitativních.

Dle Fotra (2012, s. 240) je cílem strategického controllingu subvence strategického plánování ve společnosti. Aktivní účastí na dedukci klíčových ukazatelů výkonnosti a procesu jejich dalšího rozpracování, se strategický controlling podílí na změně strategického záměru na strategický plán.

Strategický controlling je podle výše rozepsaných bodů zaměřen na strategické plány a strategické cíle. Strategické cíle a plánování je podle Fotra (2017, s. 19-20) úkolem vrcholového managementu. Jedná se o stanovení budoucí vize firmy plánováním proveditelných kroků, které jsou založeny na jasných cílech a výstupech z analýz, čímž jsou naplňovány operativní činnosti. Od osmdesátých let se ve strategickém plánování objevuje orientace na zákazníka. Determinantem strategického plánování se stává marketing.

Účelem strategického controllingu je podle Bieńkowské (2012, s. 74) podporovat manažery ve fázi stanovení strategie a výběru nástrojů použitých k její reprezentaci, jakož i vybudování monitorovacího systému implementace strategie a systému podávání zpráv. Vzhledem k vysoce dynamické povaze současných ekonomických procesů a rostoucí poptávce vedoucích pracovníků po široké škále manažerských informací nezbytných k provedení klíčových rozhodnutí je nyní obtížné si představit provádění strategických kontrolních úkolů bez řádné podpory ve formě efektivního IT systému.

2.2.3 Operativní controlling

Na zabezpečení cílů v oblasti rentability, hospodárnosti, produktivity a likvidity podniku je podle Eschenbacha (2012 s. 247) zaměřen operativní controlling. Dále uvádí, že je potřeba zavést controllingem náležitě řídicí oblasti. V první řadě se jedná o podporu řízení pro zdokonalení produktivity a vytváření hodnot v podniku, tím není myšleno pouze šetření a zredukování nákladů, kterým jsou ze zkušenosti vymezeny relevantně úzké meze.

Havlíček (2011, s. 14) vymezuje, že operativní controlling je zaměřen na operativní plány na dobu 1-2 let a orientuje se na operativní plánování, kontrolu a hodnocení ukazatelů finanční analýzy. Opírá se o výnosy, náklady, příjmy, či výdaje a položky v rozvaze v krátkodobém plánovacím horizontu. Většinou bývá vyhodnocen na bázi kvantitativních parametrů.

Operativní controlling je podle Mikovcové (2007, s. 61) chápán jako systém řízení, který je zaměřen na kratší časový horizont, a který neustále porovnává odchylky žádoucího stavu od skutečnosti. Tímto neustálým srovnáváním má schopnost zasahovat do postupu podnikových funkcí vedoucích k jejich optimalizaci.

Dále Mikovcová (2007, s. 61) pokračuje, že hlavním cílem operativního controllingu ve všech podnicích je dosáhnout nezbytné úrovně zisku, jelikož položky výnosů a nákladů jsou důkladně monitorovány. V záležitosti výnosů je to řešení problému návaznosti na marketingovou strategii pro jasnou skupinu výrobků. U kolem marketingového oddělení je tedy řízení a zvyšování výnosů, řízení nákladů je však většinou v kompetenci controllingového oddělení.

2.3 Metody controllingu

Controlling je rozdělen dle Eschenbacha (2012, s. 113) na strategický, operativní a normativní. Strategický controlling vychází ze strategického managementu a napomáhá mu při směřování organizace a cílů, které strategický management sleduje. Operativní controlling se zaměřuje na kratší cíle a sledování odchylek. Normativní se zaměřuje na normy, hodnoty a vzory. Níže jsou rozebrány nástroje a metody, které strategický, operativní a normativní controlling využívá pro dosažení potřebných výsledků.

2.3.1 Metody normativního controllingu

V kontextu s řízením podniku se Eschenbach (2012, s. 113) zmiňuje o organizačních normách a sociálních mechanismech. Tyto normy a mechanismy slouží k tomu, aby se organizaci vstřípila nezaměnitelná totožnost, ale také aby se konstruktivně vyřešily spory a byl zaveden dojem profesionální společnosti. Jak a co má být je význam slova normativní. Jakým způsobem se mají lidé chovat a jaké jsou na ně kladeny požadavky, to řeší normy. Důvodů pro to, aby se řídicí zaměstnanci zabývali normativním managementem je mnoho, zde je výčet některých z nich:

- etické aspekty – normy a zásady jakými se chovat, aby se na společnost nahlíželo jako na celek;
- sociální útvary – chování zaměstnanců by mělo mít určité sounáležitosti, aby podnik působil jako celek;

- systémy odměňování – které by měly obsahovat i etická kritéria, měly by být morálně obhajitelné a změřitelné;
- CSR – Corporate Social Responsibility sociálně ekonomický a ekologický koncept chování vůči společnosti.

Eschenbach (2012, s. 21) pak definuje normativní controlling jako „*Normativní management má poskytovat rámec, v němž se vyvíjí strategie, operativně se provádějí, pracovníci jsou činní a přinášejí výkony.*“ Nebo dále jako (2012, s. 139) „*Normativní controlling má co do činění se zásadním, zpravidla kvalitativním kladením otázek.*“

Eschenbach píše (2012, s. 131), že normativní řízení je zásadní pro životaschopnost společnosti. Normativní řízení se vytváří za pomoci hodnot, zásad a norem. Ty identifikují podnikovou identitu. Identifikují její smysl a účel. Tyto hodnoty normy a zásady poté definují vizi a ta se předává do podnikových procesů.

Metody normativního controllingu pak jsou:

Moderační metoda – jedná se o komunikační metodu, které je dle Eschenbacha (2012, s. 131) zaměřeno na podporu kreativity všech účastníků. Nápady, s kterými jednotlivec přijde, mají být přístupné všem, aby účastníci mohli společně dospět k tíženým výsledkům a rozhodnutím, které má příslušná skupina společně provádět

Brainstorming/ Brainwriting – Dle Wilsona (2013, s. 2) je skupinová nebo individuální metoda pro generování myšlenek (nápadů), za účelem zvýšení efektivity nebo nalezení řešení. Základem skupinového brainstormingu je skupina o 3 až 10 lidech, kteří mají za úkol vymýšlet nápady na příslušné téma, aniž by byli za nesprávné nápady jakkoliv kritizováni. Brainwriting jak říká Wilson (2013, s. 44) je metoda, občas také nazývaný individuální brainstorming. Jedná se o metodu rychle generujících nápadů, kdy jsou účastníci požádáni, aby na papír napsali nápady k danému tématu. Je to výměna psaných myšlenek na místo pouhého vykřikování, jako tomu je při brainstormingu, kde mnoho z nich může zapadnout.

Kontrola hodnot může být podle Eschenbacha (2012, s. 135) to, zda hodnoty ve schváleném plánu hodnot odpovídají současné kultuře v podniku. Jedná se tedy o kontrolu ex-ante. Je také možná kontrola opačná, tedy ex-post, což znamená, že kultura v podniku odpovídá plánu hodnot, který byl dříve schválen.

Kontrola norem je dle Eschenbacha (2012, s. 137) popis norem a jejich skutečné použití v podniku. Pro kontrolu norem je zapotřebí, aby normy byly jasně a zřetelné formulovány, tím dochází ke společnému chápání normy u příjemce. Tato kontrola, dříve než bude vůbec použita, by se měla věnovat otázkám, zda je vůbec zapotřebí. Je potřeba normy – pokud ano, v jakém rozsahu, má v současné formulaci smysl nebo je na místě normu odstranit, protože může působit kontraproduktivně.

Kontrola vzoru může mít dvojí užití ex-ante a ex-post jak zmiňuje Eschenbach (2012, s. 138). U ex-ante jde o to, zda odsouhlasený vzor odpovídá současné kultuře v podniku, vizi nebo skladbě interních norem. Naproti tomu ex-post kontroluje, zda podniková kultura odpovídá současnému vzoru.

2.3.2 Metody operativního controllingu

Úkolem operativního controllingu je dle Lazara (2012, s. 174) řídit rentabilitu, likviditu a hospodárnost v krátkém období tzn. v časovém horizontu jednoho až tří let. Je především zaměřen na kvantitativní hledisko řízení. Jeho primárním úkolem je tedy podporovat plnění cílů operativních plánů. Externí prostředí organizace není hlavní oblastí, na kterou je operativní controlling zaměřen, tou hlavní oblastí operativního controllingu je především interní prostředí. Operativní controlling není zaměřen na externí prostředí podniku, ale zaměřuje se především na prostředí interní.

Níže jsou představeny metody jako je kalkulace, metoda ABC nebo-li Activity-Based Costing, které pomohou při zpracování analytické části práce.

Kalkulace

Hojná a Kafková (2017, s. 42-43) ve své práci uvádějí, že kalkulace je postup přiřazení nákladů určitému výkonu, službě nebo aktivu. Dále pak rozvádějí úděl kalkulace jako formu poskytování informací o nákladech na výrobek, práci či službu, které patří do předmětu podnikání daného podniku. Nedílnou součástí zajištění nákladů je nástroj, který se používá pro nákladové řešení problému, a to kalkulace úplných vlastních nákladů. Tato metoda je v podniku značně klíčová, jelikož nám udává informace o úplných vlastních nákladech výkonu a tím je tedy vhodná pro tvorbu ceny anebo měření rentability výkonu. Pokud chce podnik dosahovat zisku, musí být veškeré náklady na produkci daného výkonu uhrazeny cenou.

Přiřazování režijních nákladů k přímým nákladům neboli kalkulace neúplných nákladů je klasický způsob kalkulace, který je již dlouho ve vědecké sféře kritizován, jak ve své práci píše Kuběnka a Špičková (2011, s. 94) a dále uvádějí, že většina podniků však riziko a nedostatky plynoucí z těchto klasických kalkulací zná. Je jím například nevědomost velikosti produkce a díky tomu nesprávné rozřazení režie mezi kalkulační jednotice.

Kalkulační náklady na jednotku produkce se rozpočítávají podle výrobních plánů podniku, jak uvádí Lazar (2012, s. 20-21) a dále píše, že kalkulace znamená vytyčení nákladů na jednotku produkce. Náklady, které jsou předem stanovené, neboli propočtené náklady na kalkulační jednotici jsou tzv. nákladové úkoly. Ty jsou poté kontrolovány v režimu vnitropodnikového ekonomického řízení.

Oproti tomu výsledná kalkulace dle Lazara (2012, s. 21) je nalezení pravého nákladu na kalkulační jednotici. Výsledná kalkulace se provádí po skončení výroby. Jedná-li se o proces opakovaný tedy hromadnou nebo sériovou výrobu, poté je výsledná kalkulace prováděna na konci účetního období. Výsledná kalkulace slouží podniku pro jeho mezipodnikové srovnání, kontrole hospodárnosti, určení prodejní ceny, k odhalení faktické rentability dílčích podnikových výkonů a ke kontrole předběžných kalkulací. Pro sestavení výsledné kalkulace je zapotřebí v první řadě najít skutečné náklady, které podnik utratil za úplné množství dokončených výkonů. Vnitropodnikové účetnictví, které je vedené na základě výkonů a také na základě jednotlivých vnitropodnikových útvarů, přináší podklady pro zjištění výsledné kalkulace. Vedení těchto záznamů se má organizovat tak, aby byla šance sestavit výslednou kalkulaci jakéhokoliv podnikového výkonu v libovolnou dobu, a to v členění na základě aplikovaného kalkulačního vzorce.

Analýza ABC

Activity-Based Costing – ABC tedy nákladová kalkulace podle aktivit, je dle Popeska (2016, s. 137) metoda, která objektům přiřazuje náklady konkrétních fyzických výkonů jednotlivých činností a aktivit, které jsou prováděny. Pro vyhnutí se jednotným nákladům v různých objemových postupech alokace, se v praxi ukázala tato metoda jako jedinou možnou. Rozvrhová základna již nezobrazuje zkrácenou spojitost mezi nákladem a výkonem, ale konkrétní činnosti a aktivity, které podnik koná s cílem vytvořit výkon. V této metodě jsou pozorovány náklady a jejich proudění podél prováděných aktivit a procesů. Této realitě odpovídá i styl jejich přiřazování. Metoda ABC se snaží odhalit skutečné příčiny vzniku nákladů.

Základní kameny pro sestavení ABC systému v organizaci definuje Popesko (2010, s. 7) následovně:

- Rozpoznat hlavní činnosti, které daná organizace provádí;
- Alokovat náklady střediskům odpovídající každé činnosti;
- Nalezení vztahové veličiny pro každou činnost;
- Přiřazení nákladů činností výrobkům podle jejich jednotlivých nároků na činnosti.

Dále co je podle Popeska (2010, s. 7-8) potřeba při tvorbě ABC modelu je tzv. pilotní model. V rámci modelu je formulován omezený počet činností. Podle modelu je poté prozkoumán tok nákladů, které se týkají dané organizace. Jsou identifikováni zainteresovaní zaměstnanci a budoucí uživatelé zpráv metody ABC, aby pochopili její základní princip a odlišnost a následně jsou rozebrána specifika podniku.

Analýza ABC jak ve své práci uvádí Mishra (2012, s. 2093) je termín používaný často v materiálovém managementu k definování techniky kategorizace zásob. Této analýze se také říká Selektivní řízení zásob. Analýza ABC je založena na těchto zásadách:

- položka A: velmi přísná kontrola a přesné záznamy;
- položka B: méně přísná kontrola a dobré záznamy;
- položka C: Nejjednodušší možné ovládací prvky a minimální záznamy.

Mishra (2012, s. 2093) dále rozvádí, že analýza ABC je technika kontroly materiálu, kde se rozděluje materiál do tří kategorií. Investice se realizují na základě hodnoty a povahy materiálů této dané kategorie. Materiál je poté kontrolován podle úrovně investic. Není nutné ovládat všechny kategorie, ale je důležité kontrolovat všechny materiály, které se nachází v určité kategorii. Kategorie a jejich kontrola podle Mishra (2012, s. 2093) jsou rozděleny následovně:

- kategorie A a její kontrola: Tato kategorie obsahuje 10 % všech materiálů, avšak náklady kategorie jsou vysoké, tudíž investiční požadavek na tyto zásoby je také vysoký a může dosahovat až 70 % celkové investice do zásob. Vedoucí skladu/ výroby by měl zabezpečit tyto zásoby před jakýmkoli plýtváním, jelikož cena těchto zásob je velmi vysoká. Vedoucí skladu/ výroby se také snaží držet objednávky na minimum a zamezit plýtvání peněz v této kategorii. Malá chyba, která nastane v kategorii A může stát společnost velké peníze;

- **kategorie B a její kontrola:** Do této kategorie lze zahrnout většinu obvyklého materiálu, který je potřebný pro výrobu. Na tuto kategorii je potřeba 20 % materiálu a celkové investice do materiálu kategorie B jsou také 20 %. Kontrola této kategorie je nezbytná, jelikož bez kontroly může být výroba zpožděna. Vedoucí výroby by neměl tuto kontrolu podceňovat a měl by mít nastavenou minimální, maximální a běžnou výši objednávky;
- **kategorie C a její kontrola:** U této kategorie není potřeba kontrola, ale před začátkem výroby je potřeba mít jistotu, že materiál má správnou kvalitu. Jeho množství se pohybuje okolo 70 %, ale celkové náklady a investice do materiálu kategorie C jsou pouhých 10 %. Nadměrná zásoba materiálu kategorie C může výrazně zvýšit náklady na skladování.

Hlavní činností, kterou daná organizace provádí může být výroba a prodej výrobku. Vztahová veličina může být například marže a obrát výrobku. Na základě těchto dat je pak možno rozřadit výrobky do jednotlivých skupin a použít v praxi metodu ABC. Dále je pro účely práce rozebrána marže a obrát.

Obchodní marže

Štědroň (2018, s. 74) mluví o stanovení marže, jako důležitost pro všechny podniky, které prodávají výrobky nebo služby. Marže je stanovení ceny mezi prodejní cenou nákupní cenou. Podstatné je vědět, že marže není to samé jako zisk. Pakliže má obchodník vysoké náklady, tak se marže od zisku může velice lišit.

Synek (2011, s. 457) definuje marži jako rozdíl mezi cenou nákupní a cenou prodejní, mezi kurzy, či mezi cenou prodejní a variabilními náklady. Také nebo se může jednat o přírážku, kterou obchodník připočte k ceně zboží, které nakoupil.

Jako poslední výčet marže je od Brealyho (2014, s. 844), který mluví o ziskové marži, jako o procentu zisku na tržbách. Může být definován následovně:

$$\text{Zisková marže} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad (1)$$

Definice, která je popsána výše může být chybná, jak dále uvádí Brealy (2014, s. 844). A to za předpokladu, že nastane situace, kdy je společnost financována ze závazků (dluhem). Nastává situace, kde je nutné část zisku vyplatit věřitelům jako úrok. Následně říci, že společnost dosahuje menšího zisku než její konkurence pouze proto, že je financována závazkem (dluhem) a část zisku musí vyplatit svým věřitelům není pravdivá. Správný postup je připočíst úroky z dluhu regresivně k čistému příjmu. Výsledkem je alternativní měření ziskové marže, kterému se říká provozní zisková marže a je definováno podle Brealyho (2014, s. 844) následovně:

$$\text{Provozní zisková marže} = \frac{\text{úrok pozdanění} + \text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad (2)$$

Z definic, které jsou zmíněné výše je možno ve zkratce říci, že marže je rozdíl mezi prodejní a nákupní (výrobní) cenou. Pochopení, že marže nerovná se zisk. Marže je zisk plus náklady spojené s prodejem.

2.3.3 Metody strategického controllingu

Eschenbach (2012, s. 143) hovoří o ztroskotání prováděných strategiích, které však v praxi jsou výborné. Strategické plánování a strategický management musí proto vynaložit systematickou snahu ke sloučení prováděných strategií orientovaných na cíle.

Mikovcová (2007, s. 31) uvádí, že u strategického controllingu se zpracovávají komplexní analýzy, prognózy a plány, za které je zodpovědný právě controller. Tyto analytické a prognostické metody lze dělit jednoduše do dvou základních skupin:

- Kvalitativní to jsou metody, které se zaměřují na možné budoucí vlivy a blaho organizace. Například SWOT, PEST, Delfská metoda a technika scénářů, to jsou metody, které se řadí mezi kvalitativní;
- Kvantitativní metody jsou metody, které mají za úkol podporovat aplikaci metod kvalitativních, podle kterých byly jevy současné, minulé i budoucí pojmenovány. Číselné vyjádření těchto jevů je úlohou kvantitativních metod. Základními metodami jsou predikční modely, kauzální metody a časové řady.

Zuzák (2009, s. 157) píše o strategickém controllingu, který je často spojen s dlouhodobými plány a někdy je taktéž s dlouhodobým plánováním zaměňován. Dále, že strategický controlling je orientovaný na analýzu silných a slabých stránek, na vytváření strategické filozofie podniku, na srovnávání strategické požadované a skutečné situace a na přípravě kroků v rámci řízení odchylek.

2.4 Reporting

Reporting, jak o něm hovoří Mikovcová (2007, s. 156) reprezentuje velkou část controllingového procesu. Prostřednictvím reportingu se k manažerům dostávají potřebné informace pro vytvoření dalších opatření na odstranění odchylek a problémů. Úlohou reportingu je pro příjemce sbírání dat za účelem následného zpracování a prezentace. V neposlední řadě i vytvoření náležité zpravodajské základny a klíčového hodnotícího a řídicího systému. Report neboli vypracovaná zpráva je výsledek reportingu, tedy dosažení a svěření aktuálních a hodnotných informací uživatelům. Reporting je neustálý a dokola probíhající proces. Pokud chceme, aby vyústil ve správný a kvalitní výsledek, je nutné udržovat souhlasný směr. Reporty by se měly zabývat jak operativní, tak strategické úrovni, jelikož obě tyto úrovně se prolínají a jsou provázené. Pokud tomu tak není, je na místě si položit otázku, zda-li nám reporting vůbec poskytuje to, co je po něm vyžadováno.

Eschenbach (2012, s. 381) rozděluje proces reportingu do čtyř úseků:

- Pořízení dat – Nástroje controllingu, jako jsou analýzy, matematické a statistické metody apod., využívá controller pro získání informací. Díky tomu je controller schopen vytvořit obraz důvodných odchylek vůči plánu, původu problémů a v neposlední řadě i odhad dalšího vývoje;
- Vypracování zprávy – Vedoucí pracovník dostává od controllera vypracovanou zprávu, kterou vypracoval s přispěním odpovědných osob;
- Prezentace – Výsledek své zprávy prezentuje controller ústně na schůzi, na které by měli být účastni všechny dotčené osoby;

- Opatření – Vedoucí pracovníci schválí controllerovi vypracování výsledku schůze jejich jménem. Jedná se o formální formulaci opatření, která jsou zapotřebí pro dosažení určeného cíle. Jsou nastaveny odpovídající termíny, ve kterých controller zodpovídá za kontrolu přijatých protiopatření a podává zprávy o potencionálních odchylkách.

Scholleová (2009, s. 18) udává, že controlling je často zkrácen a je nazýván reportingem. Tedy zkrácení controllingu pouze na vypracování výstupní zprávy. Zpracovávání dat a jejich interpretace publiku není pouhou podstatou reportingu. Controlling je i o připravení správné informační základy a podstatného hodnotícího a navigačního systému. Reporting také nelze zkrátit na pouhou interpretaci informací. Hlavním parametrem je vypracování zprávy, což je jedna ze součástí controllingu, ale nejedná se o jediný nebo dokonce konečný parametr.

Šoljáková a Fibírová (2010, s. 10-11) o reportingu mluví jako o komplexním systému vnitropodnikových výkazů a zpráv, které slučují informace o základních organizačních jednotkách i celku pro řízení podniku. Jelikož uživatelů reportingu může být více a každý může mít různé požadavky, což vede k značné náročnosti na obsahovou i formální stránku reportingu. Neoddělitelnou součástí reportingu je i výběr, zpracování, formální úprava a distribuce informací, určených všechny druhy skupiny uživatelů nacházející se v organizaci. Avšak, všichni řídicí pracovníci by měli dostat pouze ta data z reportingu, která pro svou činnost potřebují všichni pracovníci a mohou je ovlivnit. Tyto informace by měli být přehledné a srozumitelné. Ke komplexnímu systému informací má přístup pouze vrcholový management.

V posledních letech nejrozšířenějším nástrojem pro reporting stalo business intelligence, jak uvádí Lawrence a Klimberg (2018, s. 94) a dále pokračují, že tento nástroj se stal oblíbený pro velké korporace. Nicméně mále podniky si ho nemohou dovolit, a to především z hlediska velkých nákladů na nákup a údržbu. Jedná se o zastřešující pojem, který zahrnuje několik informačních systémů používaných ke sběru, správě a analýze komplexních dat v organizaci, ale i o jejich konkurentech.

2.5 Metodika

Tato diplomová práce se zabývá controllingem. Záměrem této práce je analyzovat controlling ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s.r.o. Cílem diplomové práce je navrhnout opatření na zlepšení systému a zhodnocení současného systému controllingu ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s.r.o.

V teoreticko-metodologické části práce je využit rozbor odborné literatury zaměřené na controlling, řízení podniku a management. Z odborné literatury je v práci použit zejména autor Rolf Eschenbach a jeho knihy o controllingu. Dále pak odborné články a vědecké publikace zabývající se problematikou controllingu a řízení podniku. Práce se zaměřuje na controlling jako takový, roli controllera a formy controllingu v organizaci. V práci jsou rozděleny formy controllingu na normativní, operativní a strategické. Vzhledem k tomu, že se práce týká výrobní společnosti, tak je v práci kladen důraz na metody, které používá operativní controlling. Práce se dotýká i plánování a poukazuje na reporting, jelikož sledování odchylek je základem controllingu. Výstupy pro sledování odchylek a jiných relevantních dat jsou poté reporty, které jsou nedílnou součástí controllingu.

V práci jsou více rozebrány metody operativního controllingu, které jsou podstatné pro controlling ve výrobní společnosti, jako je jednicová kalkulace, kalkulace nákladů, metoda ABC a jiné, které pak budou použity i v analytické části práce.

V analytické části práce je přiblížena výrobní společnost O.K. Oriens Karton s.r.o. Její současný stav a čím se tato výrobní společnost zabývá. V analytické části práce je provedena analýza současného stavu operativního controllingu na základě dat poskytnutých vedením firmy. Jde především o předběžné kalkulace pěti vybraných výrobků, vyráběných v roce 2019, počet jednotlivých dávek výrobků v roce 2019, skutečné náklady jednotlivých dávek, prodejní cenu a počet kusů v dávce. Dále byly poskytnuty rozhovory s vedoucími pracovníky firmy. Konkrétně šlo o finančního manažera, který poskytl největší množství informací ohledně výpisu ze systému, obecného pohledu na controlling ve zkoumané společnosti, nakládání s daty a další vyhodnocení dat. Rozhovor s manažerem probíhal po celou dobu psaní diplomové práce, a to jak telefonicky, tak osobně. Dalším zdrojem informací byli vedoucí pracovníci výroby, kteří nebyli moc sdílní, avšak dokázali nastínit jakým způsobem funguje výroba a také zda a jak se kontrolují výrobky. Data poskytnutá vedením společnosti byla dále analyzována. Byla provedena analýza odchylek a rozdílů (tedy odchylky) mezi předběžnou kalkulací a skutečnou nákladovou cenou. Výsledky odchylek byly dále porovnávány mezi sebou. Analyzovala se jejich velikost vůči hodnotám, které jsou přijatelné pro společnost. Na základě naměřených odchylek bylo určeno zda kontroly, které společnost provádí jsou dostatečné nebo nikoliv.

Závěrem analytické části práce jsou formulována doporučení, která na základě analýz jednotlivých dat vzešla jako relevantní pro sledovanou výrobní společnost. Tato doporučení by bylo vhodné implementovat, aby se zlepšila funkce sledování nákladů ve společnosti, a to zejména pro sledování nákladů na každou výrobní dávku.

3 Analytická část práce

Cílem práce je zhodnotit systém controllingu ve vybrané výrobní společnosti. Po zhodnocení systému controllingu navrhnout pro tento podnik vhodné zlepšení. V analytické části je tedy důležité představit sledovanou výrobní společnost

Na základně zjištěných skutečností a dat bude vyhodnocena situace ve výrobní společnosti. Bude navrženo vhodné zlepšení pro danou výrobní společnost na zlepšení controllingových aktivit, které provádí.

3.1 Představení společnosti

Výrobní společnost, kterou se tato diplomová práce zabývá má sídlo v Mnichově Hradišti a její název je O.K. Orients Karton s.r.o. Jedná se o kartonážku, která vyrábí puzzle, kartóny, deskové hry, karty a mnoho jiných produktů z kartónu. Společnost byla založena roku 1995 majiteli z Česka a Německa. Výrobní společnost, jež je ve spoluvlastnictví nakladatelské společnosti DinoToys, která distribuuje společenské hry a puzzle. Mezi nejnámější vyrobený produkt společnosti OK jsou Dostihy a Sázky, které spatřily světlo světa roku 1983. Dnes výrobní společnost vyrábí hned několik společenských her, puzzlů, karet atd.

Výrobní společnost je složena ze 2 hlavních budov. V jedné budově se nachází výroba a kanceláře, ve druhé budově se nachází sklady. V příloze je možno vidět na fotkách prostory společnosti. Jak sklady a skladovací prostor, tak výroba a výrobní stroje. Kanceláře se na fotkách v příloze nenacházejí. Ve výrobní a kancelářské budově je přibližně 15 strojů, které obstarávají řezání, potisk a kaširování. V druhé skladovací budově se stohují palety s výrobky, které se ukládají do regálů. Dle výroční zprávy z roku 2017, pracuje ve výrobní společnosti 72 zaměstnanců na stálý pracovní poměr. 3 zaměstnanci jsou vedeni jako řídicí pracovníci. Počet zaměstnanců na stálý pracovní poměr se liší v závislosti na sezónnosti. V sezóně může počet zaměstnanců dosahovat až dvojnásobku. Bohužel poslední léta ekonomického růstu a blízkého závodu společnosti Škoda Auto značně komplikují získání zaměstnanců. Jelikož konkurence koncernu je pro takto nízko kvalifikované profese velická.

Společnost má zaměstnance rozděleny do dvou skupin. Jedná se o pracovníky správy, kterých je přibližně 22 pracovníků a pracovníky výroby, kterých je ve společnosti 50, ale jak bylo zmíněno výše se sezónností, se jejich počet může měnit. Součástí pracovníků výroby jsou i pracovníci skladu a jiných obslužných profesí.

Společnost je výhradním výrobcem pro firmu Deskové hry. Tím pádem má jistý odbyt. Díky tomu se nemusí tak výrazně soustředit na kontrolu jednotlivých dávek výrobků. Například není potřeba kontrolovat deskovou hru A, kde vzniklo z 1000 kusů 20 kusů které, byly zmetkové. Někdy je to více a někdy méně. Kartonážka nemá přesný přehled o počtu výrobků, které byly zmetkové. Tento problém zatím vůbec neřešila, jelikož se vešla do ročního nákladového limitu na celkovou výrobu.

Tím, že má společnost jistý odbyt od jiné firmy, tak každý rok vedení kartonážky sestavuje výrobní ceny plus marže pro společnost Deskové hry. Vedení kartonážky zároveň stanoví limit nákladů, přes který se výroba všech výrobků za celý rok nesmí dostat. Jejím hlavním cílem je vejít se do předem stanoveného ročního limitu nákladů na celkovou výrobu. Tento limit je sestaven vedením kartonážky z analýz výroby a nákladů z předchozích let plus očekávaný vývoj v roce následujícím. To má za následek, že společnost nekontroluje každý jednotlivý výrobek ani výrobní dávku do detailu. Společnost tedy nerozlišuje, jak vysoká zmetkovitost je na daný výrobek. Sledování této skutečnosti v omezené míře provádí, avšak není pro ni stěžejní. Firma Deskové hry není jediným

odběratelem sledované výrobní společnosti. Společnost pravidelně vyrábí produkty pro 3 zákazníky, kteří jsou stávajícími pravidelnými zákazníky. Několik dalších zakázek je i ve formě objednávek od nových zákazníků nebo zákazníků, kteří potřebují vyrobit pouze jednu dávku daného zboží. Tito zákazníci jsou pro firmu v procentuálním vyjádření rozdělení přibližně v následujícím poměru 40:40:20. Firma Deskové hry a stávající pravidelní zákazníci tvoří dle rozhovoru s finančním ředitelem společnosti dohromady 80 % celkového odbytu výrobní společnosti a jsou pro ni klíčoví.

3.2 Rozbor stávajícího systému controllingu

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, tak současný systém controllingu je nastaven na nepřesazení celkových stanovených limitů nákladů na výrobu za celý rok. Výrobní společnost sleduje plánované vstupy na jednu jednotku produkce, avšak nesleduje již skutečné vstupy (náklady) na jednu jednotku produkce. S tím souvisí to, že společnost nekontroluje skutečné náklady na jednu jednotku produkce, ale pouze celkové výrobní náklady na celou výrobní sadu. Společnost má data se skutečnými náklady na celou výrobní sadu, avšak jejich využití ve společnosti není vysoké. Jelikož je společnost orientovaná na celkové stanovené náklady na výrobu za celý rok, tak se k detailnímu rozboru těchto dat nevěnuje.

3.2.1 Kalkulace nákladů na výrobu

Je známo několik kalkulačních metod, které výrobní podniky používají. Některé metody jsou používané více a některé méně. Metoda, kterou používá analyzovaná výrobní společnost je tzv. kalkulace předběžná. Předběžná kalkulace, kterou společnost využívá, vznikla v minulosti a kalkulaci používá dodnes. Vytvořili si ji na počátku tisíciletí s německou společností, se kterou dříve spolupracovali. Německá firma byla pro kartonážku klíčová v odbytu. Níže v tabulce 1 je zobrazen zjednodušený příklad kalkulace, kterou společnost dnes používá. Skutečná kalkulace na výrobní jednici většinou obsahuje více komponent, než jak je uvedeno na příkladu.

Tabulka 1 Příklad předběžné kalkulace

Kalkulace na jednotku výrobku								
Popis		Hra						
Velikost dávky		1000 KS						
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřízení	Doba zpracování	Čas nákladů	Požizovací cena	Náklady celkem
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12	0,06	12,06	7,05	85,02
Náklady celkem								85,02
Typ	Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky		Požizovací cena	Náklady celkem	
Zboží	1	A	1	KS		15,6	15,6	
Zboží	2	B	1	SADA		37,11	37,11	
Zboží	3	C	0,5	BM		1,3	0,65	
Náklady celkem								53,36
Náklady výroby								85,02
Náklady na komponenty								53,36
Náklady režie výroby na jednu úroveň								0
Požizovací cena								53,45

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 1, která zobrazuje předběžnou kalkulaci na jeden výrobek, je rozdělena na čtyři části. Části jsou od sebe barevně oddělené pro snadnější orientaci.

- První část jsou popisy. Popisy, jako je popis produktu, výrobní dávka a jiné doplňující informace se nacházejí nad prvními řádky kalkulací v tabulce, která je znázorněna bílým pozadím;
- Druhá část tabulky 1 jsou operace. Jedná se o činnosti, které musí osoba nebo stroj provést k vytvoření finálního výrobku. Tato část tabulky je zvýrazněna modrým pozadím;
- Třetí část v tabulce 1 jsou komponenty. Komponenty jsou sdružené k sobě a nacházejí se pod operacemi. V tabulce 1 jsou označeny jako “zboží”. Jde o výrobky, polotovary a materiál, který je potřeba pro výrobu jednoho finálního výrobku v tomto případě jednoho výrobku HRA. Pozadí této části tabulky je znázorněno šedou barvou;
- Finální náklady, tedy čtvrtá část tabulky 1, která je zobrazena taktéž bílým pozadím se nachází vpravo dole v tabulce 1 pod jednotlivými náklady tak, aby byla zachována číselná a věcná přehlednost.

Tato kalkulace je předběžná, tedy zaměřena na plánované náklady na jeden kus daného výrobku (v tomto případě hry). V tabulce 1 v druhé části zvýrazněné modrou barvou je vidět, že pro výrobu dané hry je zapotřebí kompletační pás, který potřebuje určitou dobu seřízení. Zde konkrétně se jedná o 12 minut. Doba, kterou potřebuje stroj na kompletaci jedné hry je 0,06 sekundy. Celkový čas nákladů je součet těchto dvou veličin, který činí 12,06 minuty. Jako další jednotka v tabulce 1 je pořizovací cena. U pořizovací ceny se jedná o náklad, který stojí jedna minuta výroby na tomto stroji. Pokud bude vynásobena pořizovací cena a čas nákladu, vzniknou celkové náklady na operaci. Tento náklad na operaci však není vyjádřen na jednu jednotku. V tomto případě nikoli na jednu hru, ale u tohoto daného případu se jedná o celkový náklad dané operace na 1000 kusů hry.

Pod operací kompletační pás se v tabulce 1 nachází zboží, které je zapotřebí pro výrobu jednoho kusu hry. V tabulce 1 je uvedena kalkulace na kompletaci jedné hry, která se skládá z různých komponent, jedná se o část tabulky, která je zvýrazněna šedým pozadím. V tomto příkladu z tabulky 1 je to zboží A, B a C. Vždy je uvedeno číslo a název zboží, které je pro účely této práce změněno na základní čísla a písmena. Dále je uvedeno množství daného komponentu, které je potřeba pro výrobu jedné hry. Za množstvím je vyjádřena měrná jednotka dané komponenty, které se ve sledované výrobní společnosti vyskytují ve třech provedeních. Měrná jednotka komponentu je buďto kus, sada anebo běžný metr. Poté následuje cena za jeden kus komponenty. V koncové části tabulky je výpočet ceny dané komponenty. Ten je spočítán jednoduše vynásobením množstvím a pořizovací ceny na jednu jednotku komponenty. Náklady na komponenty jsou sečteny a dají celkovou cenu za všechny komponenty, které jsou zapotřebí pro výrobu jednoho kusu hry.

Dále v tabulce 1 jsou zobrazeny všechny celkové náklady, které jsou potřeba pro celý jeden výrobek hra. Tyto náklady se nachází ve čtvrté části tabulky, která má taktéž bílé pozadí, stejně jako první část tabulky, touto částí je celá tabulka uzavřena. Jako první jsou uvedeny náklady výroby. Náklady výroby jsou v tomto příkladu v tabulce 1 uvedeny za kompletační pás. U této operace se však nejedná o nákladovou cenu za celý jeden výrobek hra, ale nákladovou cenu kompletačního pásu za jednu výrobní dávku výrobků hra. V tomto případě je celková nákladová cena náklady výroby vydělena počtem kusů ve výrobní dávce, což pro danou kalkulaci v tabulce 1 představuje 1000 kusů hry. Další celkové náklady v tabulce 1 jsou uvedeny celkové náklady na komponenty. Jedná se o sečtení všech komponentů, které byly využity na výrobu jednoho výrobku

hra. Poslední položkou v celkových nákladech jsou režijní náklady výroby na jednu úroveň. V tomto případě v tabulce 1 jde o režijní náklady výroby na jeden výrobek hra.

V tabulce 1 jsou režijní výrobní náklady pro jednu úroveň. To jsou všechny náklady, které jsou spojeny s výrobou. Náklady, které jsou spojené s výrobou jsou mzdy na obsluhu strojů, elektřina na provoz stroje, místo, které stroj zabírá a v neposlední řadě náklady na seřízení stroje plus mzdy pro obsluhu seřizující stroj. Dále je v tabulce 1 u režijních nákladů pro jednu úroveň vidět nula. Celkové náklady na výrobní režijní náklady jsou u všech výrobků nula a v kalkulaci výrobku se s režijními náklady výroby nepočítá. Výrobní a správní režijní náklady, jejich počítání a přiřazování k jednotlivým výrobkům jsou rozebrány v samostatné části níže.

Posledním nákladem ve čtvrté části tabulky 1 je položka pořizovací cena. Pořizovací cena vznikne úpravou jednotlivých celkových nákladů, tak jak již bylo zmíněno výše. Například vydělením nákladů výroby na počet kusů, jelikož je operace počítána na jednu výrobní dávku. Poté, co se jednotlivé celkové náklady takto upraví, dochází k sečtení jednotlivých položek, kde na konci vznikne položka pořizovací cena, která udává celkový náklad daného výrobku. V tomto případě se jedná o celkový náklad jednoho výrobku hra.

Rozdělení výrobní a správní režie

Společnost si je vědoma správní a výrobní režie, avšak společnost přičítá k výrobkům pouze jednu režii a ta je pro každý výrobek stejná. Každý výrobek má danou předběžnou kalkulaci, která je rozebrána výše. Ke každému výrobku se v kalkulaci přičítá režijní náklad, který je procentuální. Ke každému výrobku se tedy vždy přičte režijní náklad ve výši 18,5 % jeho výsledné ceny. Režijní náklad se však nezapočítává do předběžné ani skutečné kalkulace. Náklad je až po prodeji započítán zpětně do skutečné nákladové ceny a tím je ponížena marže.

Toto procento značí dohromady výrobní i správní režii. Znamená to, že společnost ví a správní a výrobní režii, ale k výrobku přičítá jedno číslo. Konkrétně 18,5 % z celkové ceny výrobku a to zahrnuje, jak výrobní, tak správní režii.

Znamená to tedy, že ač si je společnost vědoma těchto dvou odlišných režijních nákladů, tak ve svých nákladech počítá pouze s jedním dohromady. Společnost nerozlišuje, že výrobní režijní náklady na výrobek hra, mohou být vyšší, jelikož je potřeba více zaměstnanců a strojů na výrobu této hry než výrobní režijní náklady na výrobek puzzle, kde je potřeba pouze jeden stroj a tím je výrobní režie nižší. K oběma těmto výrobkům přičte stejné procento, které vyjadřuje výrobní i správní režijní náklady.

Důležitý je i fakt, že procento režijních nákladů, které společnost připočítává k výrobku, a které je ve výši 18,5 %, se nepřipočítává při předběžné kalkulaci. Toto procento se nepřipočítává ani na konci skutečné výroby produktu. Procento režijních nákladů si firma započte až po prodeji výrobku. Firma si tedy reálně sníží zisk z daného produktu, jelikož nejdřív produkt prodá a až poté započítá režijní náklady.

Do výrobních režijních nákladů společnost započítává metrový prostor ve výrobní hale, který výrobní stroj zabírá, obsluhu, která stroj ovládá a energii, kterou stroj spotřebuje. Počítá se s tím, že stroj vyrábí jednu, nebo dvě 8 hodinové směny a zaměstnanci pracují taktéž na jednu nebo dvě 8 hodinové směny. Maximální vytížení je tedy 16 hodin pracovního času. Dále je zde započítán čas na seřízení a technici, kteří jsou potřeba na seřízení stroje, než může být uveden do provozu a vyrobit nebo jiným způsobem zpracovat finální výrobek.

3.3 Analýza odchylek nákladů

Každá hra (výrobek), kterou společnost vyrobí je složena z několika komponent. Výroba těchto komponent něco stojí. Samotné vložení komponent do hry, tedy její celková výroba je taktéž nákladově oceněna. Každý výrobek má tedy náklady, se kterými je nutno počítat. V reálném prostředí se téměř vždy náklady předběžné a náklady výsledné liší. Úkolem controllingu je, jak již bylo rozebráno, identifikovat odchylky a nalézt řešení, které by odchylky zmenšilo.

Aby bylo možné odchylky zjistit, je zapotřebí předběžné kalkulace, která byla rozebrána výše v kapitole kalkulace nákladů na výrobu. Z tohoto rozboru se zjistí, s jakými náklady společnost počítala při tvorbě cenové kalkulace výrobku. Druhou nezbytnou součástí pro stanovení velikosti odchylek jsou výsledné náklady, za které byl daný výrobek vyroben. Společnost tyto náklady označuje jako skutečné.

Pro společnost je přijatelná odchylka ve výši 3 % - 5 %. Pokud bude vyšší jedná se z pohledu společnosti o problém. Tato výše byla dána finančním manažerem společnosti při rozhovoru. Přepis rozhovoru se nachází v příloze 8.

3.3.1 Analýza odchylek výrobku ZEUS

První analýza odchylek bude provedena na výrobku ZEUS. Jedná se o puzzle, kde pro výrobu musí být použity 3 pracovní centra. V příloze 1, kde se nachází přiložena předběžná kalkulace výrobku ZEUS, je možno vidět, že těmito 3 pracovními centry jsou kompletační pás, ruční kompletace a zavařovací tunel. Dále jak je vidět v příloze 1 jsou náklady na pracovní centra u výrobku ZEUS 259,75 Kč na 150 kusů výrobků. Jak bylo při jednom rozhovoru s finančním ředitelem vysvětleno, tak náklady pracovních center na jeden výrobek ZEUS jsou podílem celkového počtu vyrobených kusů za den na daných pracovních centrech s celkovými náklady pracovních center. Výsledné náklady 3 pracovních center na jeden výrobek ZEUS jsou 1,73 Kč

Další předběžné náklady na výrobu výrobku ZEUS jsou komponenty, z kterých se dané puzzle skládají. Komponenty mohou být výrobky, které jsou zapotřebí pro výrobu puzzlů, polotovary nebo jiné přímé materiály. Zde u výrobku ZEUS jde o 4 komponenty, které je potřeba do výrobku zapracovat, aby vznikl finální výrobek ZEUS. Nejdražším komponentem je komponent B, který dělá téměř 2/3 nákladů na komponenty. Sečtou-li se všechny náklady na komponenty dohromady, tak výsledný náklad na komponenty je 45,49 Kč jak je vidno v příloze 1.

V konečné fázi předběžné kalkulace pro výrobek ZEUS jsou sečteny všechny náklady dohromady. Jednak náklady za pracovní centra, které pro jeden výrobek puzzlů ZUES dávají 1,73 Kč a poté také všechny náklady na komponenty, které jsou zapotřebí pro jeden výrobek puzzlů ZEUS. Tedy dohromady po sečtení obou těchto nákladů je výsledná nákladová cena za jeden výrobek ZUES bez výrobních režijních nákladů 47,13 Kč.

Jak již bylo zmíněno výše v kapitole kalkulace nákladů na výrobu, tak režijní náklady společnost nezapočítává do kalkulace výrobku. V příloze 1 jsou tedy vidět výrobní režijní náklady na jednu úroveň a ty jsou 0 Kč. Výsledná nákladová cena v předběžné kalkulaci pro výrobek puzzlů ZEUS je tedy stále stejná a to 47,13 Kč.

Tímto předběžná kalkulace na jeden výrobek puzzlů ZEUS končí. Další data se do předběžné kalkulace nezapočítávají, a jak je vidět v příloze 1, tak toto je celý proces předběžné kalkulace výrobních nákladů na jeden výrobek ve sledované společnosti.

Z rozhovoru, který byl veden v lednu roku 2020 s finančním ředitelem a je zaznamenán v příloze 8, přišlo i na otázku režijních nákladů výroby a správy. Z rozhovoru vyšlo najevo, že společnost do svých předběžných kalkulací nezapočítává žádné režijní náklady a taktéž je to možno ověřit v příloze 1. Všechny režijní náklady si společnost počítá stejně a to 18,5 % z ceny výrobku započte do koncové nákladové ceny za jeden výrobek.

Konečná předběžná nákladová cena za jeden výrobek ZEUS je tedy stále 47,13 Kč. Pokud by se tyto náklady započítávaly již při předběžné kalkulaci, tak by konečná nákladová cena za jeden výrobek byla mnohem vyšší. Kompletní předběžná kalkulace se započítáním režijních nákladů by měla počítat tedy i s náklady ve výši 8,72 Kč. Tento náklad je 18,5 % z konečné částky výrobku ZEUS 47,13 Kč. Konečný předběžný cenový náklad na jeden výrobek ZEUS, při započítání režijních nákladů, se kterými společnost při předběžné kalkulaci nepočítá je 55,85 Kč.

Předběžné náklady na jeden výrobek puzzlů ZEUS byly vyčísleny. Další nedílnou součástí pro zjištění velikosti odchylky jsou skutečné náklady, které byly vynaloženy na výrobu všech výrobků ZEUS za rok 2019. Z tabulky v příloze X je vidět, že výrobek puzzle ZEUS byly za celý rok 2019 vyráběny 5x. Celkem bylo vyrobeno 1059 kusů. Celkové skutečné náklady za celý rok 2019 u výrobku ZEUS byly 51 896,14 Kč. Po jednoduchém podělení celkových skutečných nákladů na všechny výrobky ZUES počtem vyrobených kusů onoho výrobku, je skutečná průměrná cena jednoho výrobku puzzlů ZEUS 49 Kč na průměrných 210 kusů v dávce. Toto je skutečný průměrný náklad na jeden výrobek ZEUS ze všech vyrobených dávek za celý rok bez započtení režijních nákladů.

Předběžná kalkulace byla stanovena na 47,13 Kč na jeden výrobek ZEUS u dávky s velikostí 150 kusů. Průměrná odchylka skutečných nákladů na jeden výrobek ZEUS oproti předběžným nákladům je 3,81 %. Takto vysoká průměrná odchylka může být zapříčiněna i nepřesností u předběžné výrobní dávky, která počítala s původními 150 kusy ve výrobní dávce.

Průměrný skutečný náklad na jeden výrobek ZUES za celý rok 2019 má vysokou vypovídající hodnotu, avšak skutečné náklady na jeden výrobek u každé výrobní dávky zobrazí větší detail a blíže specifikují skutečnou cenu výrobku v jednotlivých výrobních dávkách. Z tabulky v příloze 1 je vidět, že výrobek puzzle ZEUS byl vyráběn v roce 2019 5x, a to v následujícím množství 342, 173, 165, 188 a 185 kusů. Tabulka v příloze 6 dále zobrazuje ke každému množství také skutečné náklady za celou výrobní dávku. Tato hodnota se nachází ve sloupci M. Pokud se hodnoty každé dávky podělí, tak jako tomu bylo v případě celkových nákladů na jeden výrobek za celý rok, výsledná hodnota bude skutečný náklad na jeden výrobek puzzlů ZEUS za jednu dávku. Skutečná cena jednoho výrobku ZEUS pro každou výrobní dávku je tedy následující:

- Dávka 1, vyrobeno 342 kusů, celková cena 17 193,66 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 50,27 Kč;
- Dávka 2, vyrobeno 173 kusů, celková cena 8683,17 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 50,19 Kč;
- Dávka 3, vyrobeno 165 kusů, celková cena 8281,63 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 50,19 Kč;
- Dávka 4, vyrobeno 188 kusů, celková cena 8984,73 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 47,79 Kč;

- Dávka 5, vyrobeno 185 kusů, celková cena 8752,95 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 47,31 Kč.

V předběžné kalkulaci u výrobku ZEUS byl stanoven náklad na jeden výrobek ZEUS ve výši 47,13 Kč. Z výše uvedeného rozboru skutečných nákladů, je vidět, že skutečné náklady na jeden výrobek ZUES jsou značně vyšší než náklady předběžné. Z 5 dávek, které byly během roku vyráběny se nejvíce odlišovaly první 3. Přesné odchylky jednotlivých dávek jsou následující:

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 1 je 6,25 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 2 je 6,10 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 3 je 6,10 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 4 je 1,38 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 5 je 0,38 %.

Z odchylek výše je zřejmé, že ze začátku výroby jsou největší odchylky. Tyto odchylky se postupem času snižují až na pouhých 0,38 %. Zde u výrobku ZEUS se dá říci, že čím později v roce se daný výrobek vyráběl, tím bylo nastavení lepší a odchylka menší.

Nicméně z rozboru výše je vidět, že předběžná kalkulace byla provedena na velikosti 150 kusů pro výrobní dávku. Avšak skutečné výrobní dávky byly vyšší než předpoklad. Je tedy možné, že pokud by byla předběžná kalkulace počítána na výrobní dávku bližší skutečným dávkám, tak by odchylky nemusely být tak vysoké. Odchylky u výrobních dávkách 4 a 5 jsou velmi nízké a tuto teorii podporují, nicméně odchylka u výrobní dávky 3 je opět přes 5 % a její skutečná výrobní dávka je nejbližší té, s kterou bylo počítáno v předběžné kalkulaci.

S jistotou se dá říci, že se velikost odchylky mění v čase. Na začátku roku při první dávce je odchylka největší a ke konci roku u poslední výrobní dávky je odchylka nejmenší. Nicméně závěry se z porovnání jednoho výrobku dělat nedají.

3.3.2 Analýza odchylek výrobku ARES

Druhá analýza odchylek bude provedena na výrobku ARES. Výrobek ARES je domino, u kterého musí být použita 3 pracovní centra. V příloze 2, kde je přiložena předběžná kalkulace výrobku ARES je zřejmé, že těmito pracovními centry jsou kompletační pás, dále ruční kompletace a zavařovací tunel. Jsou to tedy stejná 3 pracovní centra, jako jsou zapotřebí u předchozího výrobku ZEUS. Dle předběžné kalkulace v příloze 2 jsou celkové náklady pracovních center u výrobku ARES 259,92 Kč na 1000 kusů výrobků. Náklady pracovních center na jeden výrobek ARES jsou tedy podílem celkového množství výrobků ku celkovým nákladům pracovních center. Tudiž náklady těchto 3 pracovních center na jeden výrobek ARES jsou 0,26 Kč.

Dalšími náklady, které vstupují do kalkulace výrobku ARES jsou náklady na jednotlivé komponenty. Komponenty jsou jednotlivé součástky, materiál a polotovary ze kterých se výrobek domino ARES vyrábí. Do výrobku ARES je potřeba zapracovat 5 komponentů, aby mohl vzniknout konečný výrobek domino ARES. Nejlevnějším materiálem výrobku ARES je

komponent E, který dosahuje nákladu 0,23 Kč. Oproti tomu nejdražším materiálem na výrobek ARES je komponent B, kde náklady dosahují výše 7,50 Kč což dělá téměř 1/2 celkových nákladů za komponenty. Po sečtení všech celkových nákladů na jednotlivé materiály je celkový náklad na všechny komponenty pro výrobek ARES 14,28 Kč.

V poslední fázi předběžné kalkulace výrobku ARES jsou sečteny všechny náklady dohromady stejným způsobem, jako tomu bylo i u předešlého výrobku ZEUS. Sečtou se tedy jednak celkové náklady na pracovní centra, které se podělí počtem kusů, zde u výrobku ARES 1000 kusy. Sečte se tedy náklad 0,26 Kč s celkovými náklady na komponenty, které činí 14,28 Kč, tak výsledné předběžné náklady na jeden výrobek ARES jsou 14,54 Kč.

U tohoto výrobku, stejně jako u všech dalších, které společnost vyrábí, jsou výrobní režijní náklady na jednu úroveň nulové. Společnost i u tohoto výrobku v předběžné kalkulaci nepočítá s výrobními režijními náklady. Ty společnost k výrobku připočte až v konečné fázi, kdy bude výrobek vyroben a prodán. Tím je předběžná kalkulace výrobku uzavřena, jak je vidět v příloze 2.

Konečné celkové náklady předběžné kalkulace na jeden výrobek ARES jsou tedy ve výši 14,54 Kč. Stejně tak jako tomu bylo u výrobku ZEUS i zde pro ilustraci bude nastíněno v jaké výši by byly předběžné náklady, pokud by se k nim připočítalo 18,5 % režijních nákladů, které jsou k výrobku započítány až po dokončení výroby. Tedy vyrobení a prodeji samotného produktu. Pokud by (tedy) společnost počítala s režijními náklady již u předběžné kalkulace, tak by výsledná cena jednoho produktu ARES byla 17,23 Kč. Tuto výslednou částku předběžné kalkulace lze zjistit jednoduchým výpočtem. Kde 18,5 % z předběžné nákladové ceny 14,54 Kč je 2,69 Kč. Pokud se sečte předběžný kalkulační náklad s režijními náklady ve výši 18,5 % z výsledné ceny, tak výsledný celkový předběžný náklad, s kterým společnost nepočítá, ale se započítáním režijních nákladů by byla oněch 17,23 Kč.

Skutečné náklady na výrobek ARES za celý rok 2019 jsou zaznamenány v příloze 2. Jedná se o stejnou strukturu tabulky jako u výrobku ZEUS. Z tabulky v příloze 2 je vidět, že za celý rok 2019 se výrobek domino ARES vyrábělo 6x. Z tabulky v příloze 2 je dále zřetelné, že všechny výrobky byly vyrobeny v druhé polovině roku 2019 a předtím se tento výrobek v daném roce nevyráběl. Celkem bylo v 6 dávkách vyrobeno 11 180 kusů výrobku ARES. Celkové skutečné náklady na všechny výrobky ARES za rok 2019 byly tedy 154 943,68 Kč. Po podělení celkového počtu výrobků a se skutečnými náklady na všechny výrobky byl skutečný průměrný náklad na jeden výrobek ARES 13,85 Kč na průměrných 1863 kusů v dávce. Výsledný náklad je skutečný průměrný náklad na jeden výrobek ARES bez započtení režijních nákladů.

Předběžná kalkulace byla stanovena na 14,54 Kč na jeden výrobek ARES u dávky s velikostí 1000 kusů. Průměrná odchylka skutečných nákladů na jeden výrobek ARES oproti předběžným nákladům je -4,68 %. Tato odchylka je minusová, což znamená, že skutečné průměrné náklady na jeden výrobek jsou nižší, než bylo počítáno v předběžné kalkulaci. Tato průměrná odchylka, která je na hranici přijatelné odchylky, může být zapříčiněna i nepřesností u předběžné výrobní dávky, která počítala s původními 1000 kusy ve výrobní dávce.

Stejně jako byla provedena bližší kalkulace jednotlivých dávek u výrobku ZEUS, tak stejným způsobem bude provedena bližší kalkulace a srovnání předběžných a skutečných nákladů u výrobních dávek i u výrobku ARES. Jak již bylo zmíněno, tak výrobek ARES se vyráběl v druhé polovině roku 2019 a to v 6 dávkách. Jednotlivé dávky měli rozložení 6810, 1278, 1199, 769, 957 a 140 kusů. Po provedení stejného výpočetního mechanismu, jako v případě předešlého výrobku budou výsledné náklady na jeden výrobek ARES následující:

- Dávka 1, vyrobeno 6810 kusů, celková cena 92 509,20 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 13,58 Kč;
- Dávka 2, vyrobeno 1278 kusů, celková cena 18 457,05 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 14,44 Kč;
- Dávka 3, vyrobeno 1 199 kusů, celková cena 16 606,12 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 13,85 Kč;
- Dávka 4, vyrobeno 796 kusů, celková cena 11 024,58 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 13,85 Kč;
- Dávka 5, vyrobeno 957 kusů, celková cena 14 077,69 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 14,71 Kč;
- Dávka 6, vyrobeno 140 kusů, celková cena 2269,04 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 16,21 Kč.

V předběžné kalkulaci u výrobku ARES byl stanoven náklad na jeden výrobek ARES ve výši 14,54 Kč. Z výše uvedeného rozboru skutečných nákladů, je vidět, že skutečné náklady na jeden výrobek ARES jsou značně nižší než náklady předběžné. Z 6 dávek, které byly během roku vyráběny se nejvíce odlišovala poslední 6. dávka. Přesné odchylky jednotlivých dávek jsou následující:

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 1 je -6,57 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 2 je -0,67 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 3 je -4,75 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 4 je -4,75 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 5 je 1,16 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 6 je 10,29 %.

Z odchylek výše je zřejmé, že ze začátku výroby jsou největší odchylky. Výjimku v tomto tvoří 2. dávka, kde byla odchylka nejmenší a dávka číslo 6. Tato poslední dávka měla největší odchylku, a to dokonce přes 10 procent. To je dáno s největší pravděpodobností velkým rozdílem kusů ve výrobní dávce. Tím se pomalu začíná potvrzovat, že největší rozdíl v odchylkách dělá nastavení kusů ve výrobní dávce.

Nicméně z rozboru výše je vidět, že předběžná kalkulace byla provedena na velikosti 1000 kusů pro výrobní dávku. Avšak skutečné výrobní dávky byly v polovině případů vyšší než předpoklad a v druhé polovině nižší. První a poslední dávka jsou v tomto největší extrémů a zřejmě i proto dosahují největších odchylek. Jak již bylo řečeno u výrobku ZEUS, je stále více pravděpodobné, že pokud by byla předběžná kalkulace počítána na výrobní dávku bližší skutečným dávkám, tak by odchylky nemusely být tak vysoké. Tuto teorii zde podporují dávky 1 a 6.

3.3.3 Analýza odchylek výrobku HADES

Třetí analýza odchylek bude provedena na výrobku HADES. Jedná se o deskovou hru, kde pro výrobu musí být použit opět 3 pracovní centra. V příloze 3, kde se nachází přiložena předběžná kalkulace výrobku HADES, je zřejmé, že těmito 3 pracovními centry jsou kompletační pás, ruční kompletace a zavařovací tunel. Jsou to tedy stejná pracovní centra jako u předešlých výrobků. V příloze 3 jsou dále vidět náklady na pracovní centra u výrobku HADES, a to ve výši 260,60 Kč na 1000 kusů výrobku. Náklady pracovních center na jeden výrobek HADES jsou poté podílem celkového množství výrobků ku celkovým nákladům pracovních center. Tudíž náklady kompletačního pásu, ruční kompletace a zavařovacího tunelu na jeden výrobek HADES jsou 0,261 Kč.

Další náklady, které se počítají do předběžné kalkulace na výrobu výrobku HADES jsou komponenty, z kterých se desková hra skládá. U této hry jde především o figurky, kartony, kartonové obaly, různé kartičky a podobně. U výrobku HADES jde o 9 komponent, které je potřeba do výrobku zapracovat, aby vznikl finální výrobek HADES. Nejdražším komponentem je komponent G, který je téměř o polovinu dražší než další cenově nejbližší komponent. Většina komponentů u výrobku HADES se pohybuje kolem 5 Kč – 6 Kč. Pokud se sečtou všechny náklady na komponenty dohromady, tak výsledný náklad na komponenty je 56,40 Kč.

V poslední části předběžné kalkulace pro výrobek HADES jsou sečteny všechny náklady dohromady. Jednak náklady za pracovní centra, které pro jeden výrobek deskové hry HADES jsou 0,26 Kč a poté všechny náklady na komponenty, které jsou zapotřebí pro jeden výrobek HADES. Tedy dohromady po sečtení všech těchto nákladů, je výsledná nákladová cena za jeden výrobek HADES bez výrobních režijních nákladů 56,66 Kč.

I u tohoto výrobku jsou výrobní režijní náklady na jednu úroveň nulové. Společnost u výrobku v předběžné kalkulaci nepočítá s výrobními režijními náklady. Ty společnost k výrobku připočte až v konečné fázi, kdy bude výrobek vyroben a prodán. Tím je předběžná kalkulace výrobku HADES hotová.

Konečné celkové náklady předběžné kalkulace na jeden výrobek HADES jsou tedy ve výši 56,66 Kč. Stejně tak jako tomu bylo u výrobků ZEUS a ARES, tak i zde bude provedeno připočtení režijních nákladů, které společnost přičítá až po výrobě a v předběžné kalkulaci s nimi nepočítá. Pokud by tedy společnost počítala s režijními náklady již u předběžné kalkulace, tak by výsledná cena jednoho výrobku HADES byla 67,14 Kč. Tuto výslednou částku předběžné kalkulace lze zjistit jednoduchým výpočtem. Kde 18,5 % z předběžné nákladové ceny 56,66 Kč je 10,48 Kč. Pokud se sečte předběžná cena za jeden výrobek HADES s režijními náklady ve výši 18,5 % z předběžné ceny výrobku, tak výsledná celková cena za jeden výrobek HADES, se započítáním režijních nákladů by byla 67,14 Kč.

Výše byly vyčísleny předběžné náklady na jeden výrobek deskové hry HADES. Další nedílnou součástí pro zjištění velikosti odchylky jsou skutečné náklady, které byly vynaloženy na výrobu všech výrobků HADES za rok 2019. Z tabulky v příloze 3 je vidět, že výrobek HADES byl za celý rok 2019 vyráběn 6x. Výrobek HADES se začal vyrábět na konci dubna 2019 a celkem se vyrobilo 6223 kusů. Celkové skutečné náklady za celý rok 2019 u výrobku HADES byly 347 527,88 Kč. Po jednoduchém podělení celkových skutečných nákladů na všechny výrobky HADES počtem vyrobených kusů tohoto výrobku, je skutečná cena jednoho výrobku HADES 55,84 Kč na průměrných 1037 kusů v dávce. Toto je skutečný průměrný náklad na jeden výrobek HADES ze všech vyrobených dávek za celý rok bez započtení režijních nákladů.

Předběžná kalkulace byla stanovena na 56,66 Kč na jeden výrobek HADES u dávky s velikostí 1000 kusů. Průměrná odchylka skutečných nákladů na jeden výrobek HADES oproti předběžným nákladům je -1,45 %. Tato odchylka je stejně jako u předchozího výrobku ARES minusová, což znamená, že skutečné průměrné náklady na jeden výrobek jsou nižší, než bylo počítáno v předběžné kalkulaci. Zde je odchylka nižší a zřejmě to může být i tím, že odhad dávky předběžných nákladů je blízko těm skutečným.

Nyní bude provedena bližší analýza výrobku HADES, a to skutečného nákladu na jeden výrobek v dávce stejně, jako tomu bylo u předcházejících dvou výrobků ZEUS a ARES. Bude tak vidět přesnější odchylka předběžné kalkulace a skutečných nákladů na jeden výrobek. Z tabulky v příloze Z je vidět, že výrobek stolní hra HADES byl vyroben v roce 2019 6x, a to v množství 1012, 1210, 1000, 821, 1199 a 981 kusů. Tabulka v příloze Z dále zobrazuje ke každému množství také skutečné náklady za celou výrobní dávku. Tato hodnota se nachází ve sloupci M. Pokud se hodnoty každé dávky podělí, tak jako tomu bylo v případě celkových nákladů na jeden výrobek za celý rok, výsledná hodnota bude skutečný náklad na jeden výrobek HADES za jednu dávku. Skutečná cena jednoho výrobku HADES pro každou výrobní dávku je tedy následující:

- Dávka 1, vyrobeno 1 012 kusů, celková cena 57 443,96 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 56,76 Kč;
- Dávka 2, vyrobeno 1 210 kusů, celková cena 66 783,69 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 55,19 Kč;
- Dávka 3, vyrobeno 1 000 kusů, celková cena 54 122,70 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 54,12 Kč;
- Dávka 4, vyrobeno 821 kusů, celková cena 44 434,74 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 54,12 Kč;
- Dávka 5, vyrobeno 1 199 kusů, celková cena 66 034,34 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 55,07 Kč;
- Dávka 6, vyrobeno 981 kusů, celková cena 58 708,45 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 59,85 Kč.

V předběžné kalkulaci u výrobku HADES byl stanoven náklad na jeden výrobek ve výši 56,66 Kč. Z výše uvedeného rozboru skutečných nákladů, je vidět, že skutečné náklady na jeden výrobek HADES jsou nižší než náklady předběžné, a to až na dávku 1 a 6. Tyto dvě dávky mají vyšší skutečné náklady, než byly propočítány v předběžné kalkulaci. U výrobku HADES i ARES je vidět, že pokud byly dvě dávky vyráběny v jeden den, tak byly nastaveny stejně a mají stejný náklad na jeden výrobek, a to i přes odlišný počet kusů v dávce. Tudíž budou mít i stejnou odchylku. Odchylky výrobku HADES jsou následující:

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 1 je 0,18 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 2 je -2,59 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 3 je -4,48 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 4 je -4,48 %;

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 5 je -2,80 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 6 je 5,32 %.

Odchylky u výrobku HADES jsou až na poslední 6 dávku v rámci mezí. To znamená maximálně do 3 % - 5 %. Toto ohraničení mezí, které jsou pro společnost přijatelné nebo naopak nepřijatelné jsou rozepsané v příloze Z. V této příloze je přepis rozhovoru s finančním manažerem na téma režijní náklady a velikost odchylek.

Velikost odchylek u dávek pro výrobek HADES je v rámci mezí až na poslední dávku číslo 6, jak bylo zmíněno výše. Je však pozoruhodné, že i když se velikost dávky v předběžné kalkulaci výrazně nelišila od té skutečné, tak odchylky nejsou nejmenší. Například u dávky 3, která byla na přesně stejný počet kusů, jako tomu je u předběžné kalkulační dávky, tak je odchylka jedna z největších. Je sice pravda, že to je odchylka mínusová, tedy, že skutečné náklady na jeden výrobek byly nižší než v předběžné kalkulaci, nicméně stále se jedná o odchylku a z hlediska controllingu není podstatné, zda je kladná, či záporná.

Největší odchylku u výrobků HADES vykazuje poslední 6. dávka. Ta překračuje pomyslnou hranici přijatelné odchylky 5 %. Tato dávka se lišila o pouhých 19 kusů oproti kalkulaci předběžné výrobní dávky. Na předložení závěrů je zatím brzy a po zanalyzování všech výrobků bude jasnější příčina daných odchylek.

3.3.4 Analýza odchylek výrobku APOLLON

Čtvrtá analýza odchylek bude provedena na výrobku APOLLON. Jedná se taktéž deskovou hru, kde pro výrobu musí být použit znovu 3 pracovní centra. V příloze 4, kde se nachází příložená předběžná kalkulace výrobku APOLLON, je zřejmé, že těmito 3 pracovními centry jsou kompletační pás, ruční kompletace a zavařovací tunel. Jsou to tedy stejná pracovní centra jako u předešlých výrobků. V příloze 4 jsou dále vidět náklady na pracovní centra u výrobku APOLLON, a to ve výši 216,26 Kč na 1000 kusů výrobku. Náklady pracovních center na jeden výrobek APOLLON jsou poté podílem celkového množství výrobků ku celkovým nákladům pracovních center. Tudiž náklady kompletačního pásu, ruční kompletace a zavařovacího tunelu na jeden výrobek HADES jsou 0,22 Kč.

Další náklady, které se počítají do předběžné kalkulace na výrobu výrobku APOLLON jsou komponenty, z kterých se desková hra skládá. U této hry jde především o písmenka, kartony, kartonové obaly, různé kartičky a jiné předměty. U výrobku APOLLON jde taktéž o 10 komponent, jako u výrobku HADES, které je potřeba do výrobku zapracovat, aby vznikl finální výrobek. Nejdražšími komponenty jsou komponenty B a C, ale žádný komponent svými náklady nevyčnívá, takže výrobek nemá jednu součástku, která by byla extrémně nákladná. Pokud se sečtou všechny náklady na komponenty dohromady, tak výsledný náklad na dá hodnotu 41,77 Kč.

V poslední části předběžné kalkulace pro výrobek APOLLON jsou sečteny všechny náklady dohromady. Jednak náklady za pracovní centra, které pro jeden výrobek deskové hry APOLLON jsou 0,22 Kč a poté také všechny náklady na komponenty, které jsou zapotřebí pro jeden výrobek APOLLON. Tedy dohromady po sečtení všech těchto nákladů, je výsledná nákladová cena za jeden výrobek APOLLON bez výrobních režijních nákladů 41,99 Kč.

Znovu, stejně tak jako tomu bylo u předešlých výrobků, tak i u tohoto výrobku jsou výrobní režijní náklady na jednu úroveň nulové. Společnost u výrobku v předběžné kalkulaci nepočítá s výrobními

režijními náklady. Ty společnost k výrobku připočte až v konečné fázi, kdy bude výrobek vyroben a prodán. Tím je předběžná kalkulace výrobku APOLLON hotová.

Konečné celkové náklady předběžné kalkulace na jeden výrobek APOLLON jsou tedy ve výši 41,99 Kč. Stejně tak jako tomu bylo u předešlých třech výrobků, tak i zde bude provedeno připočtení režijních nákladů, které společnost přičítá až po výrobě a v předběžné kalkulaci s nimi nepočítá. Pokud by tedy společnost počítala s režijními náklady již u předběžné kalkulace, tak by výsledná cena jednoho výrobku APOLLON byla 49,54 Kč. Tuto výslednou částku předběžné kalkulace lze zjistit jednoduchým výpočtem. Kde 18,5 % z předběžné nákladové ceny 41,99 Kč je 7,77 Kč. Pokud se sečte předběžná cena za jeden výrobek HADES s režijními náklady ve výši 18,5 % z předběžné ceny výrobku, tak výsledná celková cena za jeden výrobek HADES, se započítáním režijních nákladů by byla 49,54 Kč.

Již byly vyčísleny předběžné náklady na jeden výrobek deskové hry APOLLON. Další součástí zjišťování velikosti odchylek jsou skutečné náklady, které byly vynaloženy na výrobu všech výrobků APOLLON za rok 2019. Z tabulky v příloze 4 je vidět, že výrobek APOLLON byl za celý rok 2019 vyráběn 7x. Z toho se dvě dávky vyráběli ve stejný den, taktéž tomu bylo i u předešlých výrobků. Výrobek APOLLON se začal vyrábět v únoru 2019 a vyráběl se po celý rok až do listopadu. Celkem se vyrobilo 9037 kusů. Celkové skutečné náklady za celý rok 2019 u výrobku APOLLON byly 384 384,75 Kč. Po jednoduchém podělení celkových skutečných nákladů na všechny výrobky APOLLON počtem vyrobených kusů tohoto výrobku, je skutečná cena jednoho výrobku APOLLON 42,54 Kč na průměrných 1291 kusů v dávce. Toto je skutečný průměrný náklad na jeden výrobek APOLLON ze všech vyrobených dávek za celý rok bez započtení režijních nákladů.

Předběžná kalkulace byla stanovena na 41,99 Kč na jeden výrobek APOLLON u dávky s velikostí 1000 kusů. Průměrná odchylka skutečných nákladů na jeden výrobek APOLLON oproti předběžným nákladům je 1,29 %. Tato odchylka je velmi nízká, ukazuje, že skutečné průměrné náklady na jeden výrobek APOLLON jsou sice větší, avšak jak je vidět z přílohy 4 a 6, tak velikost předběžné výrobní dávky v kalkulaci se svou velikostí blíží i skutečné výrobní dávce.

Nyní bude provedena bližší analýza výrobku APOLLON, a to skutečného nákladu na jeden výrobek v dávce stejně, jako tomu bylo u předcházejících třech výrobků ZEUS, ARES a HADES. Tím bude zjištěna přesnější odchylka předběžné kalkulace a skutečných nákladů na jeden výrobek. Z tabulky v příloze 6 je vidět, že výrobek stolní hra APOLLON byla vyráběna v roce 2019 7x. Množství, v kterém byla desková hra vyráběna je následující 1003, 990, 1000, 2024, 1013, 1151 a 1856 kusů. Tabulka v příloze 6 dále zobrazuje ke každému množství také skutečné náklady za celou výrobní dávku. Tato hodnota se nachází ve sloupci M. Pokud se hodnoty každé dávky podělí, tak jako tomu bylo v případě celkových nákladů na jeden výrobek za celý rok, výsledná hodnota bude skutečný náklad na jeden výrobek deskové hry APOLLON za jednu dávku. Skutečná cena jednoho výrobku APOLLON pro každou výrobní dávku je tedy následující:

- Dávka 1, vyrobeno 1003 kusů, celková cena 41 674,31 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 41,55 Kč;
- Dávka 2, vyrobeno 990 kusů, celková cena 41 737,95 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 42,16 Kč;
- Dávka 3, vyrobeno 1000 kusů, celková cena 42 124,83 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 42,13 Kč;

- Dávka 4, vyrobeno 2024 kusů, celková cena 85 260,33 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 42,13 Kč;
- Dávka 5, vyrobeno 1013 kusů, celková cena 43 303,01 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 42,75 Kč;
- Dávka 6, vyrobeno 1151 kusů, celková cena 49 267,13 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 42,80 Kč;
- Dávka 7, vyrobeno 1856 kusů, celková cena 81 017,19 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 43,65 Kč.

V předběžné kalkulaci u výrobku APOLLON byl stanoven náklad na jeden výrobek ve výši 41,99 Kč. Z výše uvedeného rozboru skutečných nákladů, je vidět, že skutečné náklady na jeden výrobek APOLLON jsou vyšší než náklady předběžné, a to až na dávku 1. Tato dávka je jediná, která má nižší skutečné náklady, než byly propočítány v předběžné kalkulaci. I zde je vidět, že dávky, které byly vyrobeny ve stejný den mají stejné skutečné náklady na jeden výrobek. Z analýzy skutečných nákladů na jeden výrobek je vidět, že počet kusů v dávce, je u většiny vyrobených dávek podobný jako u předběžné kalkulace, tedy blíží se 1000 kusů. Odchyly mezi skutečnou a předběžnou kalkulací u výrobku APOLLON jsou následující:

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 1 je -1,05 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 2 je 0,40 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 3 je 0,32 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 4 je 0,32 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 5 je 1,77 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 6 je 1,90 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 7 je 3,81 %.

Z odchytek výše bylo zjištěno, že z výrobků, které byly zatím analyzovány, tak výrobek APOLLON má nejnižší odchytky. Jediná dávka, která má vysokou odchylku z pohledu výrobku a vychyluje se je dávka poslední, tedy dávka číslo 7, která má odchylku 3,81 %. Tato odchylka není pro společnost vysoká, naopak se řadí k těm nižším, avšak v rámci výrobku APOLLON se vychyluje svou výší. Její výrobní dávka je i nejméně vzdálená od výrobní dávky v předběžné kalkulaci, pokud není počítána výrobní dávka 4. Ta je sice nejméně vzdálená od výrobní dávky, avšak byla vyráběna v jeden den s výrobní dávkou 3, je tedy možné, že parametry byly nastaveny podle výrobní dávky 3, která byla stanovena přesně na 1000 kusů, tedy stejně jako výrobní dávka předběžné kalkulace.

Z odchytek je vidět, že pokud je výrobní dávka stejná jako výrobní dávka v předběžné kalkulaci, tak je odchylka minimální a přesnost předběžné kalkulace se zdá být velice přesný. Největší odchytky pak vykazují dávky, které jsou nejméně vzdálené od dávky počítané v předběžné kalkulaci. Z odchytek je dále vidět, že některé dávky vykazují větší odchylku i když se výrobní dávka velice blíží dávce počítané v předběžné kalkulaci. Pro doporučení a závěry je ale potřeba

nejdříve zanalyzovat všech 5 výrobků, aby se dali vyvodit závěry ve vytváření předběžné kalkulace.

3.3.5 Analýza odchylek výrobku POSEIDON

Poslední analýza odchylek, tedy pátá, bude provedena na výrobku POSEIDON. Jedná opět o deskovou hru, kde pro výrobu musí být použit znovu 3 pracovní centra. V příloze 5, kde se nachází příložená předběžná kalkulace výrobku POSEIDON, je zřejmé, že těmito 3 pracovními centry jsou opět kompletační pás, ruční kompletace a zavařovací tunel. Jsou to tedy znovu stejná pracovní centra jako u předešlých výrobků. V příloze 5 jsou dále vidět náklady na pracovní centra u výrobku POSEIDON, a to ve výši 215,93 Kč na 2000 kusů výrobku. Náklady pracovních center na jeden výrobek POSEIDON jsou poté podílem celkového množství výrobků ku celkovým nákladům pracovních center. Tudíž náklady kompletačního pásu, ruční kompletace a zavařovacího tunelu na jeden výrobek POSEIDON jsou 0,11 Kč.

Další náklady, které se počítají do předběžné kalkulace na výrobu výrobku POSEIDON jsou komponenty, z kterých se desková hra skládá. U této hry jde především o plastové součástky, kartony, kartonové obaly a jiné předměty. Výrobek POSEIDON se skládá z 5 komponent, jde tedy o podstatně méně složitý výrobek, než jaké byly poslední dva analyzované výrobky. Všechny komponenty se pohybují kolem 5 Kč, avšak nejdražších součástí výrobku je komponent D, kde jeho náklady jsou 16,03 Kč, což představuje polovinu z celkových nákladů na komponenty. Pokud se sečtou všechny náklady na komponenty dohromady, tak výsledný náklad na dá hodnotu 31,90 Kč.

V poslední části předběžné kalkulace pro výrobek POSEIDON jsou sečteny všechny náklady dohromady. Jednak náklady za pracovní centra, které pro jeden výrobek deskové hry POSEIDON jsou 0,11 Kč a poté také všechny náklady na komponenty, které jsou zapotřebí pro jeden výrobek POSEIDON. Tedy dohromady po sečtení všech těchto nákladů, je výsledná nákladová cena za jeden výrobek POSEIDON bez výrobních režijních nákladů 32,08 Kč.

U všech analyzovaných výrobků, tak i u tohoto výrobku jsou výrobní režijní náklady na jednu úroveň nulové. Společnost u výrobku v předběžné kalkulaci nepočítá s výrobními režijními náklady. Ty společnost k výrobku připočte až v konečné fázi, kdy bude výrobek vyroben a prodán. Předběžná kalkulace výrobku POSEIDON je po započtení všech těchto nákladů u konce.

Konečné celkové náklady předběžné kalkulace na jeden výrobek POSEIDON jsou tedy ve výši 32,08 Kč. Stejně tak jako tomu bylo u všech čtyř předešlých výrobků, tak i u posledního výrobku bude provedeno připočtení režijních nákladů, které společnost přičítá až po výrobě a v předběžné kalkulaci s nimi nepočítá. Pokud by tedy společnost počítala s režijními náklady již u předběžné kalkulace, tak by výsledná cena jednoho výrobku POSEIDON byla 38,01 Kč. Tuto výslednou částku předběžné kalkulace lze zjistit jednoduchým výpočtem. Kde 18,5 % z předběžné nákladové ceny 32,01 Kč je 5,93 Kč. Pokud se sečte předběžná cena za jeden výrobek POSEIDON s režijními náklady ve výši 18,5 % z předběžné ceny výrobku, tak výsledná celková cena za jeden výrobek POSEIDON, se započítáním režijních nákladů by byla 38,01 Kč.

Vyčíslení předběžných nákladů na jeden výrobek deskové hry POSEIDON bylo provedeno. Další součástí zjišťování velikosti odchylek jsou skutečné náklady, které byly vynaloženy na výrobu všech výrobků POSEIDON za rok 2019. Z tabulky v příloze 6 je vidět, že výrobek POSEIDON byl za celý rok 2019 vyráběn 5x. Z toho se dvě dávky vyráběli ve stejný den, taktéž tomu bylo i u

předešlých výrobků. Výrobek POSEIDON se začal vyrábět na začátku dubna 2019 a vyráběl se po celý rok až do prosince. Celkem se vyrobilo 8878 kusů. Celkové skutečné náklady za celý rok 2019 u výrobku POSEIDON byly ve výši 293 970,36 Kč. Po jednoduchém podělení celkových skutečných nákladů na všechny výrobky POSEIDON počtem vyrobených kusů tohoto výrobku, je skutečná průměrná cena za rok 2019 jednoho výrobku POSEIDON 33,11 Kč na průměrných 1775 kusů v dávce. Toto je skutečný průměrný náklad na jeden výrobek POSEIDON ze všech vyrobených dávek za celý rok bez započtení režijních nákladů.

V předběžné kalkulaci byla stanovena cena 32,01 Kč na jeden výrobek POSEIDON u dávky s velikostí 2000 kusů. Průměrná odchylka skutečných nákladů na jeden výrobek POSEIDON oproti předběžným nákladům je 3,32 %. Odchylka kolem 3 % by se dala považovat za standardní. Pokud budu vycházet ze akceptovatelné odchylky pro společnost, která byla dána finančním manažerem, tak je to 3 % - 5 %.

Níže bude provedena bližší analýza výrobku POSEIDON. Analýza skutečného nákladu na jeden výrobek v dávce tak, jako tomu bylo u všech předešlých výrobků. Díky tomu bude vidět přesnější odchylka předběžné kalkulace a skutečných nákladů na jeden výrobek. Z tabulky v příloze 6 je vidět, že výrobek stolní hra POSEIDON byla vyráběna v roce 2019 celkem 5x. Množství, v kterém byla desková hra vyráběna je následující 2003, 2000, 1996, 1006 a 1903 kusů. Tabulka v příloze 6 dále zobrazuje ke každému množství také skutečné náklady za celou výrobní dávku. Tato hodnota se nachází ve sloupci M. Pokud se hodnoty každé dávky podělí, tak jako tomu bylo v případě celkových nákladů na jeden výrobek za celý rok, výsledná hodnota bude skutečný náklad na jeden výrobek deskové hry POSEIDON za jednu dávku. Skutečná cena jednoho výrobku POSEIDON pro každou výrobní dávku je tedy následující:

- Dávka 1, vyrobeno 2003 kusů, celková cena 66 030,74 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 32,97 Kč;
- Dávka 2, vyrobeno 2000 kusů, celková cena 64 741,55 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 32,37 Kč;
- Dávka 3, vyrobeno 1996 kusů, celková cena 63 657,61 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 32,38 Kč;
- Dávka 4, vyrobeno 1006 kusů, celková cena 31 101,60 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 30,92 Kč;
- Dávka 5, vyrobeno 1903 kusů, celková cena 68 438,86 Kč má skutečnou cenu jednoho výrobku 35,96 Kč.

V předběžné kalkulaci u výrobku POSEIDON byl stanoven náklad na jeden výrobek ve výši 32,01 Kč. Z výše uvedeného rozboru skutečných nákladů, je vidět, že skutečné náklady na jeden výrobek POSEIDON jsou vyšší než náklady předběžné. Nejvíce se pak vymykají poslední dvě dávky. Kdy čtvrtá dávka má nižší náklady na kus, a naopak pátá dávka má o dost větší náklady na kus, než byly stanoveny v předběžné kalkulaci. I zde je opět vidět, že dávky, které byly vyrobeny ve stejný den mají stejné skutečné náklady na jeden výrobek. Zde se poprvé skutečné náklady na jeden výrobek vyrobené ve stejný den lehce odlišují. Přesný rozdíl bude vidět až po vypočítání přesných odchylek. Odchylky mezi skutečnou a předběžnou kalkulací u výrobku POSEIDON jsou následující:

- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 1 je 2,90 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 2 je 1,12 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 3 je 1,14 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 4 je -3,42 %;
- Odchylka mezi skutečnou a předběžnou nákladovou cenou v dávce 5 je 10,99 %.

Z odchylek výrobku POSEIDON, který byl analyzován jako poslední vyplynulo, že výrobní dávky 1 a 2, které byly vyráběny v jeden den dosahují opět velmi podobných odchylek, a ne nezávisle na velikosti výrobní dávky. Poprvé je zde vidět, že se odchylky dávek vyráběných ve stejný den nepatrně liší. Nicméně, velikost odchylky mezi těmito dvěma dávkami je nepatrná. Dalo by se říci, že je zanedbatelná.

Největší odchylku od předběžné kalkulace má dávka číslo 5, která se vyráběla na začátku prosince. Tato dávka vykazuje vůbec největší odchylku nejenom u daného výrobku POSEIDON, ale u ze všech ostatních zkoumaných výrobků. Odchylka dosahuje téměř 11 % a to i přes to, že není nikterak vzdálená od počtu kusů, se kterou počítala předběžná kalkulace. Dávka číslo 4 je taktéž zajímavá, jelikož skutečné náklady na jeden výrobek jsou nižší, než bylo předpokládáno. Avšak pořád je odchylka velice slušná, a to i přes značný rozdíl ve výši výrobní dávky. Ostatní odchylky se pohybují okolo 1 % – 3 %, což je velice slušné číslo. Velikosti výrobních skutečných výrobních dávek se shodují nebo se liší pouze o jednotky kusů, což je pravděpodobně výsledkem takto nízkých odchylek u dávek 1, 2 a 3.

3.4 Identifikace problémových míst

Výše bylo rozebráno 5 výrobků, které sledovaná společnost vyrábí. Jednalo se o 3 deskové hry, jedno domino a jedno puzzle. U všech 5 výrobků byla představena předběžná kalkulace, která byla vždy počítaná na jeden výrobek ve výrobní dávce. 3 výrobky byly počítány v předběžné kalkulaci na velikost výrobní dávky 1000 kusů. Jeden výrobek byl poté počítán na dávku pouhých 150 kusů a poslední výrobek byl počítán v předběžné kalkulaci na velikost 2000 kusů. V předběžné kalkulaci bylo tedy vždy počítáno s výrobní dávkou.

Než zde budou rozebrány rozdíly mezi předběžnou a skutečnou kalkulací a jednotlivé odchylky, tak je neméně důležité rozebrat i důvod neexistence režijních nákladů v předběžné, a dokonce i výsledné kalkulaci. Společnost však používá termín skutečné náklady, skutečná kalkulace.

3.4.1 Režijní náklady

Jak již bylo zmíněno výše, společnost nepoužívá režijní náklady v pravém slova smyslu, tak jak si je většina lidí představí. Společnost má spojené režijní náklady. To znamená, že ke každému výrobku přičte 18,5 % z výrobní ceny a tím dostane celkové režijní náklady. Těchto 18,5 % však společnost nezapočítává do předběžné kalkulace, a dokonce ani do výsledné, tedy skutečné kalkulace. Tento režijní náklad je započítán do kalkulace až po samotném prodeji. Tedy z předběžné kalkulace společnost počítá s nějakou marží, avšak do této kalkulace není započítán režijní náklad. Poté, co společnost výrobek vyrobí a prodá s určitou marží, které se může lišit v důsledku odlišnosti skutečných nákladů a těch počítaných v předběžné kalkulaci. Teprve poté se společnost vrátí ke skutečným nákladům připočítá k nim režijní náklady a poníží si tak marži, kterou na výrobku má.

Tuto skutečnost týkající se režijních nákladů mi popsal finanční manažer na začátku ledna v rozhovoru, který byl veden na téma režijní náklady výroby a správy. Přepis daného rozhovoru se nachází v příloze 8. Z daného rozhovoru jsem se dozvěděl, že poté, co je výrobek vyroben a prodán, tak teprve pak se připočte k nákladové ceně režijní náklad ve výši 18,5 % z výrobní ceny. V praxi to tedy znamená, že společnost vyrobí za určitou cenu výrobek, ten s marží prodá a poté teprve připočte režijní náklady. To znamená, že si poníží marži, kterou původně měl.

Níže bude uvedeno rozdíl v hrubé marži bez započítání režijních nákladů a po započítání režijních nákladů u jednotlivých výrobců.

ZEUS

Výrobek ZEUS se vyráběl celkem v 5 dávkách. Tyto dávky byly rozloženy do celého roku. Každá dávka byla určena k prodeji, a to vždy vcelku. V tabulce 6 je uveden nejen datum výroby dané dávky, ale také i popis produktu, množství dávky, které bylo v daný den vyrobeno, skutečná částka, za kterou se zboží prodalo, skutečná část nákladů, tedy skutečné náklady na danou výrobní dávku, a nakonec kód země, ve které bylo zboží vyrobeno. Všechno zboží bylo vyrobeno v České republice a tento údaj je pro účely práce nepotřebný. Důležité je, že se v tabulce v příloze 6 nacházejí všechny výše zmíněné parametry, z kterých se při analýze výrobku dala zjistit odchylka. Také se zde nacházejí další parametry, díky kterým bude jasné, jak velká je hrubá marže na daný produkt.

V tabulce v příloze 6 jsou vidět skutečné náklady a skutečná cena prodeje. Z těchto dvou veličin je možné získat hrubou marži výrobku ZEUS pro jednotlivé dávky. Nejdříve bude určena průměrná hrubá marže a poté bude rozpočítána marže na jednotlivé dávky zvlášť. Postup bude chronologicky stejný, jako tomu bylo u analýzy odchylek daného výrobku.

Průměrnou marži výrobku ZEUS lze získat následujícím způsobem. Sečtou se všechny prodejní ceny za celý rok u jednotlivých dávek. Následně se sečtou všechny skutečné náklady za celý rok pro jednotlivé dávky. Nakonec se skutečné náklady výrobku ZEUS za celý rok odečtou od prodejní ceny za celý rok. Výsledkem je hrubý zisk výrobku ZEUS za celý rok. U výrobku ZEUS jsou skutečné náklady všech dávek za celý rok 51 896,14 Kč. Prodejní cena výrobku ZEUS za celý rok je 69 866,55 Kč. Hrubý zisk výrobku ZEUS je tedy 17 970,41 Kč.

Nakonec se dopočítá průměrná hrubá marže výrobku ZEUS za celý rok, která je dána podílem hrubého zisku vůči prodejní ceně. Hrubá marže výrobku ZEUS za celý rok je 25,72 %.

Nyní bude vypočítána hrubá marže výrobku ZEUS za jednotlivé dávky během roku. Z tabulky v příloze 6 je zřejmé, že se hrubá marže jednotlivých dávek bude lišit, a to zejména tím, že skutečné náklady na jednotlivé výrobky jsou taktéž různé. Hrubé marže jednotlivých dávek výrobku ZEUS jsou následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 u výrobku ZEUS je 24,23 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 u výrobku ZEUS je 24,25 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 u výrobku ZEUS je 24,35 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 u výrobku ZEUS je 27,97 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 u výrobku ZEUS je 28,69 %.

Z výsledků výpočtů výše je vidět, že hrubá marže se mění a je vyšší při další jedné dávce. Je to odraz analýzy odchylek. Kdy u výrobku ZEUS se odchylka snižovala při každé další výrobní dávce. Pokud by hrubá marže u jednotlivých dávek byla stále stejná, tak by to znamenalo, že společnost mění cenu prodeje v závislosti na nákladech okamžitě, aby měla stále stejnou marži. To ovšem z hlediska obchodu není možné, jelikož společnost vyrábí daný produkt až po objednání, a tedy prodejní cena za jeden výrobek je dopředu stanovená.

Jelikož nejnižší odchylka u výrobku ZEUS je u páté dávky a tato odchylka byla 0,38 %, tak se dá předpokládat, že se společnost snaží mít hrubou marži na výrobku ZEUS přibližně 29 %. Tato skutečnost se minimálně u prvních tří dávek zdaleka nenaplnila.

Výše byla rozebrána hrubá marže výrobku ZEUS ve sledované společnosti. Nicméně, celá tato hrubá marže neobsahuje režijní náklady. Skutečná hrubá marže, kterou společnost má bude zcela jiná. Výše tedy byla rozebrána hrubá marže výrobku ZEUS bez započítání režijních nákladů. Dále budou do výrobku ZEUS započítány režijní náklady, tak aby bylo možné zjistit skutečnou hrubou marži na výrobek ZEUS, potažmo jednotlivé dávky výrobku.

Aby bylo možné marži spočítat je zapotřebí vrátit se k původním datům z analýzy odchylek výrobku ZEUS. Data, která jsou potřeba pro tento výpočet a zjištění skutečné průměrné hrubé marže výrobku ZEUS jsou průměrná cena výrobku ZEUS za rok 2019, která činí 49 Kč. Dále bude také potřeba procento, které společnost přičítá k ceně produktu. Z výše uvedené analýzy lze dohledat toto procento, které činí 18,5 % procenta z ceny produktu. Nakonec je třeba znát celkový počet vyrobených kusů výrobku ZEUS za rok 2019.

Průměrná skutečná nákladová cena produktu ZEUS je při započtení režijních nákladů 58,07 Kč. Při celkové výrobě 1059 kusů je celkový skutečný náklad na výrobek ZEUS 61 490,84 Kč. To je téměř o 10 000 Kč více než, bylo počítáno bez započtení režijních nákladů. Skutečná prodejní cena, jak bylo uvedeno výše je 69 866,55 Kč. Při stejném postupu výpočtu hrubé marže, který byl použit výše je nová skutečná hrubá marže 11,99 %.

Hrubá marže při započtení režijních nákladů za jednotlivé dávky bude stejným poměrem reflektovat změnu, jako tomu bylo u průměrné hrubé marže za výrobek ZEUS. Hrubá marže pro jednotlivé dávky je tedy následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 při započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS je 10,21 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 při započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS je 10,36 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 při započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS je 10,36 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 při započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS je 14,65 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 při započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS je 15,50 %.

Z výpočtu hrubé marže je vidět, že skutečná hrubá marže, kterou společnost má na výrobku ZEUS je ve skutečnosti přibližně o 10% nižší. V průměru se pohybuje okolo 12 %.

ARES

Výrobek ARES se vyráběl celkem v 6 dávkách. Tyto dávky byly rozloženy do celého roku. Každá dávka byla určena k prodeji, a to vždy vcelku. V tabulce 6 je u výrobku ARES uveden datum výroby dané dávky, popis produktu, množství dávky, které bylo v daný den vyrobeno, skutečná

částka, za kterou se zboží prodalo, skutečná část nákladů, tedy skutečné náklady na danou výrobní dávku, a nakonec kód země, ve které bylo zboží vyrobeno. V tabulce v příloze 6 se nacházejí všechny výše zmíněné parametry, z kterých se při analýze výrobku dala zjistit odchylka. Také se zde nacházejí další parametry, díky kterým bude jasné, jak velká je hrubá marže na daný produkt.

Všechny zkoumané výrobky mají stejný systém přiřazování režijních nákladů. Dále je zobrazen výrobek ARES a jeho rozdílná hrubá marže. Výrobek ARES se vyráběl v druhé polovině roku 2019 a to celkem v 6 dávkách. Rozdíl v marži by tak mohl být jiný, než tomu bylo v případě výrobku ZEUS.

V tabulce v příloze 6 jsou vidět skutečné náklady a skutečná cena prodeje. Z těchto dvou veličin je možné získat hrubou marži výrobku ARES pro jednotlivé dávky. Nejdříve bude určena průměrná hrubá marže a poté bude rozpočítána marže na jednotlivé dávky zvlášť. Postup bude chronologicky stejný, jako tomu bylo u analýzy odchylek daného výrobku.

Průměrnou marži výrobku ARES lze získat stejným způsobem, jako tomu bylo u výrobku ZEUS. Tedy postup je stejný. Výsledkem stejného postupu je hrubý zisk výrobku ARES za celý rok. U výrobku ARES jsou skutečné náklady všech dávek za celý rok 154 943,68 Kč. Prodejní cena výrobku ARES za celý rok je 207 430,34 Kč. Hrubý zisk výrobku ZUES je tedy 52 486,66 Kč.

Nakonec se dopočítá průměrná hrubá marže výrobku ARES za celý rok, která je dána podílem hrubého zisku vůči prodejní ceně. Hrubá marže výrobku ARES za celý rok je 25,30 %.

Nyní bude vypočítána hrubá marže výrobku ARES za jednotlivé dávky během roku. Z tabulky v příloze 6 je zřejmé, že se hrubá marže jednotlivých dávek bude lišit, a to zejména tím, že skutečné náklady na jednotlivé výrobky jsou taktéž různé. Hrubé marže jednotlivých dávek výrobku ARES jsou následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 u výrobku ARES je 25,03 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 u výrobku ARES je 20,30 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 u výrobku ARES je 23,57 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 u výrobku ARES je 23,57 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 u výrobku ARES je 34,74 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 u výrobku ARES je 28,09 %.

I u tohoto výrobku je to s hrubou marží podobné jako u předchozího. Změna hrubé marže v dávkách je částečným odrazem změny odchylek. Nejnížší hrubá marže bez započtení režijních nákladů je u výrobní dávky číslo 2 nejvyšší naopak u výrobní dávky číslo 5, kde je i nejnížší odchylka.

Výše byla rozebrána hrubá marže výrobku ARES ve sledované společnosti. Nicméně, celá tato hrubá marže neobsahuje režijní náklady. Skutečná hrubá marže, kterou společnost má bude zcela jiná. Výše tedy byla rozebrána hrubá marže výrobku ARES bez započítání režijních nákladů. Dále budou do výrobku ARES započítány režijní náklady, tak aby bylo možné zjistit skutečnou hrubou marži na výrobek ARES, potažmo jednotlivé dávky výrobku.

Aby bylo možné marži spočítat je zapotřebí vrátit se k původním datům z analýzy odchylek výrobku ARES. Data, která jsou potřeba pro tento výpočet a zjištění skutečné průměrné hrubé marže výrobku ARES jsou průměrná cena výrobku ARES za rok 2019, která činí 13,86 Kč. Dále bude také potřeba procento, které společnost přičítá k ceně produktu. Z výše uvedené analýzy lze dohledat toto procento, které činí 18,5 % procenta z ceny produktu. Nakonec je třeba znát celkový počet vyrobených kusů výrobku ZEUS za rok 2019.

Průměrná skutečná nákladová cena produktu ARES je při započtení režijních nákladů 16,42 Kč. Při celkové výrobě 1863 kusů je celkový skutečný náklad na výrobek ZEUS 183 609,10 Kč. To je téměř o 30 000 Kč více než, bylo počítáno bez započtení režijních nákladů. Skutečná prodejní cena, jak bylo uvedeno výše je 207 430,34 Kč. Při stejném postupu výpočtu hrubé marže, který byl použit výše je nová skutečná hrubá marže 11,48 %.

Hrubá marže při započtení režijních nákladů za jednotlivé dávky bude stejným poměrem reflektovat změnu, jako tomu bylo u průměrné hrubé marže za výrobek ZEUS. Hrubá marže pro jednotlivé dávky je tedy následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 11,16 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 5,52 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 9,43 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 9,43 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 22,66 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 při započtení režijních nákladů u výrobku ARES je 14,79 %.

U hrubé marže výrobku ARES je dobře vidět nepoměr mezi jednotlivými dávkami. I když průměrná marže na výrobek je téměř stejná, jako u výrobku ZEUS, tak v jednotlivých dávkách je značný nepoměr, který nepřímo navazuje na rozdíl ve velikosti odchylek.

Aby bylo možné reflektovat tento problém a později i návrhy na zlepšení bude níže rozebrána v i hrubá marže ostatních třech výrobků.

HADES

Nyní bude rozebrána hrubá marže výrobku HADES, který se vyráběl taktéž celkem v 6 dávkách. Tyto dávky byly rozloženy do celého roku 2019 počínaje dubnem. Každá dávka byla určena k prodeji, a to vždy vcelku. V tabulce 6 je u výrobku HADES uveden datum výroby dané dávky, popis produktu, množství dávky, které bylo v daný den vyrobeno, skutečná částka, za kterou se zboží prodalo, skutečná část nákladů, tedy skutečné náklady na danou výrobní dávku, a nakonec kód země, ve které bylo zboží vyrobeno. Všechny výše zmíněné parametry nacházejí v tabulce v příloze 6, z kterých se při analýze výrobku dala zjistit odchylka. Také se zde nacházejí další parametry, díky kterým bude jasné, jak velká je hrubá marže na daný produkt.

V tabulce v příloze 6 jsou vidět skutečné náklady a skutečná cena prodeje. Z těchto dvou veličin je možné získat hrubou marži výrobku HADES pro jednotlivé dávky. Nejdříve bude určena průměrná hrubá marže a poté bude rozpočítána marže na jednotlivé dávky zvlášť. Postup bude chronologicky stejný, jako tomu bylo u analýzy odchylek daného výrobku.

Průměrná marže za rok 2019 u výrobku HADES při použití stejných výpočtů, tedy prodejní ceny za rok 2019, která je 427 146,72 Kč. Dále skutečné celkové náklady na výrobek HADES za rok 2019, které jsou 347 527,88 Kč. Pak průměrná hrubá marže bez započítání režijních nákladů u výrobku HADES je 18,64 %.

Níže bude vypočítána hrubá marže výrobku HADES za jednotlivé dávky během roku. Z tabulky v příloze 6 je zřejmé, že se hrubá marže jednotlivých dávek bude lišit, a to zejména tím, že skutečné náklady na jednotlivé výrobky jsou taktéž různé. Hrubé marže jednotlivých dávek výrobku HADES jsou následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 u výrobku HADES je 17,30 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 u výrobku HADES je 19,59 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 u výrobku HADES je 21,15 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 u výrobku HADES je 21,15 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 u výrobku HADES je 19,76 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 u výrobku HADES je 12,81 %.

Znovu je možné vidět spojitost mezi odchylkou a hrubou marží, kde nejmenší marže je u poslední výrobní dávky, kde byla největší odchylka. Nejnížší odchylka byla u první dávky, ale nejedná se zde o největší marži. Hrubá marže u 1. dávky nejvíce reflektuje tu, se kterou společnost počítala. Největší marže je logicky u dávek, kde byla odchylka záporná, a tedy skutečné náklady byly nižší, než společnost předpokládala. Proto byla na těchto dávkách největší marže.

Výše byla rozebrána hrubá marže výrobku HADES bez započtení režijních nákladů. Aby bylo možné spočítat reálnou hrubou marži, kterou společnost na výrobku má, tak je zapotřebí se vrátit k původním datům z analýzy odchylek výrobku HADES. Data, která jsou potřeba pro tento výpočet a zjištění skutečné průměrné hrubé marže výrobku HADES jsou průměrná cena výrobku HADES za rok 2019, která činí 55,84 Kč. Dále bude také potřeba procento, které společnost přičítá k ceně produktu. Z výše uvedené analýzy je možné dohledat toto procento, které činí 18,5 % procenta z ceny produktu. Nakonec je třeba znát celkový počet vyrobených kusů výrobku HADES za rok 2019.

Průměrná skutečná nákladová cena produktu HADES je při započtení režijních nákladů 66,18 Kč. Při celkové výrobě 6223 kusů je celkový skutečný náklad na výrobek HADES 411 820,54 Kč. To je přes 60 000 Kč více než, bylo počítáno bez započtení režijních nákladů. Skutečná prodejní cena, jak bylo uvedeno výše je 427 146,72 Kč. Při stejném postupu výpočtu hrubé marže, který byl použit výše je nová skutečná hrubá marže 3,59 %.

Hrubá marže při započtení režijních nákladů za jednotlivé dávky bude stejným poměrem reflektovat změnu, jako tomu bylo u průměrné hrubé marže za výrobek HADES. Hrubá marže pro jednotlivé dávky je tedy následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je 2,01 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je 4,71 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je 6,56 %;

- Hrubá marže výrobní dávky 4 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je 6,56 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je 4,92 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 při započtení režijních nákladů u výrobku HADES je -3,32 %.

U hrubé marže výrobku HADES je vidět, že oproti prvním dvou výrobkům ZUES a ARES, tak je hrubá marže výrobku HADES nižší. Co ovšem není žádoucí, je záporná marže u poslední dávky. Zde společnost na dávce trátila a výrobní náklady se započítáním režijních nákladů byly vyšší, než za kolik společnost výrobek prodala.

APOLLON

Dalším výrobkem, u kterého se provede rozebrání hrubé marže je výrobek APOLLON, který se vyráběl 7x během roku 2019 a to hned od února. Každá dávka byla určena k prodeji, a to vždy vcelku. V tabulce 6 je u výrobku APOLLON uveden datum výroby dané dávky, popis produktu, množství dávky, které bylo v daný den vyrobeno, skutečná částka, za kterou se zboží prodalo, skutečná část nákladů, tedy skutečné náklady na danou výrobní dávku, a nakonec kód země, ve které bylo zboží vyrobeno. V tabulce v příloze 6 se nacházejí všechny výše zmíněné parametry, z kterých se při analýze výrobku dala zjistit odchylka. Také se zde nacházejí další parametry, díky kterým bude jasné, jak velká je hrubá marže na daný produkt.

V tabulce v příloze 6 jsou vidět skutečné náklady a skutečná cena prodeje. Z těchto dvou veličin je možné získat hrubou marži výrobku APOLLON pro jednotlivé dávky. Nejdříve bude určena průměrná hrubá marže a poté bude rozpočítána marže na jednotlivé dávky zvlášť. Postup bude chronologicky stejný, jako tomu bylo u analýzy odchylek daného výrobku.

Průměrná marže za rok 2019 u výrobku APOLLON při použití stejných výpočtů, tedy prodejní ceny za rok 2019, která je 459 278,73 Kč. Dále skutečné celkové náklady na výrobek APOLLON za rok 2019, které jsou 384 384,75 Kč. Pak výsledná průměrná hrubá marže bez započítání režijních nákladů u výrobku APOLLON je 16,31 %.

Níže bude vypočítána hrubá marže výrobku APOLLON za jednotlivé dávky během roku. Z tabulky v příloze 6 je zřejmé, že se hrubá marže jednotlivých dávek bude lišit, a to zejména tím, že skutečné náklady na jednotlivé výrobky jsou taktéž různé. Hrubé marže jednotlivých dávek výrobku APOLLON jsou následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 u výrobku APOLLON je 20,54 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 u výrobku APOLLON je 19,37 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 u výrobku APOLLON je 19,44 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 u výrobku APOLLON je 19,44 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 u výrobku APOLLON je 12,75 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 u výrobku APOLLON je 12,63 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 7 u výrobku APOLLON je 10,90 %.

Znovu je možné vidět spojitost mezi odchylkou a hrubou marží, kde nejmenší marže je u poslední výrobní dávky, kde byla největší odchylka. Nejvyšší marže je oproti tomu u první dávky, kde byla i nejvyšší záporná odchylka. Tedy předběžné náklady byly vyčísleny vyšší, než jaká byla skutečnost.

Výše byla rozebrána hrubá marže výrobku APOLLON bez započtení režijních nákladů. Aby bylo možné spočítat reálnou hrubou marži, kterou společnost na výrobku má, tak je zapotřebí se vrátit k původním datům z analýzy odchylek výrobku APOLLON. Data, která jsou potřeba pro tento výpočet a zjištění skutečné průměrné hrubé marže výrobku APOLLON jsou průměrná cena výrobku APOLLON za rok 2019, která činí 42,54 Kč. Dále bude také potřeba procento, které společnost přičítá k ceně produktu. Z výše uvedené analýzy je možné dohledat toto procento, které činí 18,5 % procenta z ceny produktu. Nakonec je třeba znát celkový počet vyrobených kusů výrobku APOLLON za rok 2019.

Průměrná skutečná nákladová cena produktu APOLLON je při započtení režijních nákladů 50,40 Kč. Při celkové výrobě 9037 kusů je celkový skutečný náklad na výrobek APOLLON 455 495,93 Kč. To je přes 70 000 Kč více než, bylo počítáno bez započtení režijních nákladů. Skutečná prodejní cena, jak bylo uvedeno výše je 459 278,73 Kč. Při stejném postupu výpočtu hrubé marže, který byl použit výše je nová skutečná hrubá marže 0,82 %.

Hrubá marže při započtení režijních nákladů za jednotlivé dávky bude stejným poměrem reflektovat změnu, jako tomu bylo u průměrné hrubé marže za výrobek APOLLON. Hrubá marže pro jednotlivé dávky je tedy následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je 5,84 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je 4,46 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je 4,54 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je 4,54 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je -3,40 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 6 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je -3,54 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 7 při započtení režijních nákladů u výrobku APOLLON je -5,59 %.

U hrubé marže výrobku APOLLON je vidět, že hrubá marže je zde velmi nízká, dokonce skoro nulová. Je zde vidět, že s každou další výrobní dávkou se marže snižuje a poslední 3 dávky jsou v záporu. Společnost na těchto dávkách prodělala. Jediný důvod, proč je tento produkt ziskový je, že ho nad hranici zisku drží první čtyři výrobní dávky. Tento stav u výrobku je ještě více nežádoucí než u předchozího výrobku HADES.

POSEIDON

Posledním výrobkem, u kterého se provede rozebrání hrubé marže je výrobek POSEIDON, který se vyráběl 5x během roku 2019 a to od dubna. Každá dávka byla určena k prodeji, a to vždy vcelku. V tabulce 6 je u výrobku APOLLON uveden datum výroby dané dávky, popis produktu, množství dávky, které bylo v daný den vyrobeno, skutečná částka, za kterou se zboží prodalo, skutečná část nákladů, tedy skutečné náklady na danou výrobní dávku, a nakonec kód země, ve které bylo zboží vyrobeno. V tabulce v příloze 6 se nacházejí všechny výše zmíněné parametry, z kterých se při analýze výrobku dala zjistit odchylka. Také se zde nacházejí další parametry, díky kterým bude jasné, jak velká je hrubá marže na daný produkt.

V tabulce v příloze 6 jsou vidět skutečné náklady a skutečná cena prodeje. Z těchto dvou veličin je možné získat hrubou marži výrobku POSEIDON pro jednotlivé dávky. Nejdříve bude určena průměrná hrubá marže a poté bude rozpočítána marže na jednotlivé dávky zvlášť. Postup bude chronologicky stejný, jako tomu bylo u analýzy odchylek daného výrobku.

Průměrná marže za rok 2019 u výrobku POSEIDON při použití stejných výpočtů, tedy prodejní ceny za rok 2019, která je 366 661,40 Kč. Dále skutečné celkové náklady na výrobek POSEIDON za rok 2019, které jsou 293 970,36 Kč. Pak výsledná průměrná hrubá marže bez započítání režijních nákladů u výrobku POSEIDON je 19,83 %.

Níže bude vypočítána hrubá marže výrobku POSEIDON za jednotlivé dávky během roku. Z tabulky v příloze 6 je zřejmé, že se hrubá marže jednotlivých dávek bude lišit, a to zejména tím, že skutečné náklady na jednotlivé výrobky jsou taktéž různé. Hrubé marže jednotlivých dávek výrobku POSEIDON jsou následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 u výrobku POSEIDON je 20,18 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 u výrobku POSEIDON je 21,62 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 u výrobku POSEIDON je 21,60 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 u výrobku POSEIDON je 25,14 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 u výrobku POSEIDON je 12,92 %.

I zde je vidět spojení odchylek a marže, kde u největší odchylky, kterou je dávka číslo 5 je nejmenší marže. Nejvyšší marže je oproti tomu u čtvrté dávky, kde byla i nejvyšší záporná odchylka. Tedy předběžné náklady byly vyčísleny vyšší, než jaká byla skutečnost.

Výše byla rozebrána hrubá marže výrobku POSEIDON bez započtení režijních nákladů. Aby bylo možné spočítat reálnou hrubou marži, kterou společnost na výrobku má, tak je zapotřebí se vrátit k původním datům z analýzy odchylek výrobku POSEIDON. Data, která jsou potřeba pro tento výpočet a zjištění skutečné průměrné hrubé marže výrobku POSEIDON jsou stejná jako u ostatních výrobků, tedy průměrná cena výrobku POSEIDON za rok 2019, která činí 33,11 Kč. Dále bude také potřeba procento, které společnost přičítá k ceně produktu. Z výše uvedené analýzy lze dohledat toto procento, které činí 18,5 % procenta z ceny produktu. Nakonec je třeba znát celkový počet vyrobených kusů výrobku POSEIDON za rok 2019.

Průměrná skutečná nákladová cena produktu POSEIDON je při započtení režijních nákladů 39,24 Kč. Při celkové výrobě 8878 kusů je celkový skutečný náklad na výrobek POSEIDON

348 354,88 Kč. To je přes 50 000 Kč více než, bylo počítáno bez započtení režijních nákladů. Skutečná prodejní cena, jak bylo uvedeno výše je 366 661,40 Kč. Při stejném postupu výpočtu hrubé marže, který byl použit výše je nová skutečná hrubá marže 4,99 %.

Hrubá marže při započtení režijních nákladů za jednotlivé dávky bude stejným poměrem reflektovat změnu, jako tomu bylo u průměrné hrubé marže za výrobek POSEIDON. Hrubá marže pro jednotlivé dávky je tedy následující:

- Hrubá marže výrobní dávky 1 při započtení režijních nákladů u výrobku POSEIDON je 5,41 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 2 při započtení režijních nákladů u výrobku POSEIDON je 7,12 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 3 při započtení režijních nákladů u výrobku POSEIDON je 7,10 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 4 při započtení režijních nákladů u výrobku POSEIDON je 11,29 %;
- Hrubá marže výrobní dávky 5 při započtení režijních nákladů u výrobku POSEIDON je -3,19 %.

U hrubé marže výrobku POSEIDON je vidět, že hrubá marže je zde nestálá. V průměru je necelých 5 %, ale v jedné dávce je dokonce přes 10 % a v některých dávkách naopak záporná, tedy společnost zde trátí.

Shrnutí

Celkově je vidět, že dané rozdíly v hrubé marži reflektují odrazy analýzy odchylek u jednotlivých výrobců a jejich výrobních dávek. Po rozboru hrubé marže a započítání hrubé marže podle způsobu, jaký provádí sledovaná společnost, je zřejmé, že tento způsob započítávání režijních nákladů ještě více prohlubuje problém s odchylkami. Jinak řečeno způsob započítání režijních nákladů tímto způsobem není určitě vhodný. Nicméně nebyl by to takový problém, kdyby se odchylky u jednotlivých dávek tolik nelišily. Tím, že se odchylky u jednotlivých dávek liší celkem výrazně, tak nabalování dalších nákladů, se kterými nebylo předem počítáno, má negativní dopad na celkovou hrubou marži společnosti na jednotlivých dávkách. "

Z výše uvedeného rozboru vyplývá, že společnost má větší marži na výrobcích jako domino a puzzle. Oproti tomu na deskových hrách, tedy posledních třech sledovaných výrobcích má společnost marži menší. Nejhuře dopadl výrobek APOLLON, kde skutečná průměrná hrubá marže za celý rok pro tento výrobek byla pouhých 0,89 %. Vzhledem k tomu, že ostatní produkty stejného typu mají daleko větší marži se dá tato skutečnost považovat za velmi nízkou. Dalším faktem pro podpoření tohoto tvrzení je i to, že u posledních tří výrobních dávek byla hrubá marže tohoto produktu záporná. Odchylky oproti předběžné kalkulaci taktéž.

Výše byl rozebrán identifikovaný problém započítávání režijních nákladů a jejich vliv na výslednou hrubou marži. Zda je velikost režijních nákladů, kterou společnost započítává ke skutečným nákladům vysoká či nikoli, není předmětem této práce. Dle dostupných informací od vedení, které byly popsány v předchozích kapitolách, se do výrobní a správní režie započítávají správné náklady. Níže je pouze krátký rozbor nákladů na správu, a to z důvodu, zda nepřevyšují náklady na výrobu a zbytečně nezvyšují procento, které společnost připočítává jako režijní náklady.

Důležité je zjistit, zda správní náklady, především náklady na zaměstnance v kancelářích nepřevyšují několikanásobně náklady na zaměstnance výroby. Tyto náklady jsou velkou položkou v režijních nákladech. Pokud by náklady správní režie převyšovaly náklady výrobní režie, a to až několikanásobně, tak by to znamenalo, že zaměstnanci v kanceláři jsou pro společnost značně drazí a velkou část režijních nákladů tvoří právě oni, a nikoli náklady samotné výroby daného výrobku.

Dle výroční zprávy z roku 2017 pracuje ve společnosti 72 zaměstnanců na plný úvazek. Z těchto 72 zaměstnanců jsou 3 řídicí pracovníci. Na základě rozhovoru s jedním z řídicích pracovníků, je v kancelářích zhruba 1/4 z celkového počtu zaměstnanců, včetně těch řídicích. Výroční zpráva společnosti uvádí, že za rok 2017 bylo vyplaceno na mzdách zaměstnanců 21 383 000 Kč. Z toho vychází, že průměrná mzda jednoho zaměstnance ve společnosti je přes 24 tisíc korun českých.

V praxi je běžné, že zaměstnanci ve výrobě u strojů dostávají nižší mzdy než lidé, kteří pracují v kanceláři. V kanceláři v této společnosti podle rozhovoru s řídicím pracovníkem, jak již bylo zmíněno je přibližně 1/4 všech zaměstnanců, tedy 22. Průměrná mzda ve společnosti má vypovídající charakter, ale sama o sobě může být dosti zavádějící. Aby se dalo s jistotou říci, že náklady na zaměstnance nedělají společnosti v nákladech velké rozdíly, a to zejména při přiřazování správní režie. Je vcelku jasné, že zaměstnanci správy, tedy v kanceláři budou mít vyšší mzdy než zaměstnanci ve výrobě. Mzdové náklady správní režie budou tudíž vyšší než ve výrobní, avšak mohlo by se stát, že jeden řídicí zaměstnanec vytváří pro společnost většinu mzdových nákladů, a to svou cenou. Proto není sama o sobě tak důležitá průměrná mzda, ale také medián mzdy ve sledované společnosti. Medián ukáže přesnější mzdu ve společnosti, jelikož dokáže více odlišit extrém. Pro zjištění mediánu byla pro účely práce hodnota mediánu vyžádána přes finančního ředitele. V práci nebyl použit vlastní výpočet pro medián kvůli zachování utajení mezd.

Medián mezd ve sledované společnosti je dle dat od finančního ředitele 15 000 Kč. Medián je tedy výrazně nižší než průměrná mzda, která vyplynula z výroční zprávy. Konkrétně je medián nižší o 9000 Kč. Z tohoto zjištění lze vyčíst, že nejčastějším platem je hodnota kolem 15 000 Kč. Zde v této firmě se jedná o dělníky, kteří jsou většinou placeni na hranici minimální mzdy.

Jestliže se porovná průměrná mzda ve sledované společnosti a její medián, který je o 9000 Kč nižší, než je průměrná mzda, znamená to, že průměrnou mzdu zvedají zaměstnanci, kteří berou větší než průměrnou mzdu. Patrně se bude hlavně jednat o 3 vedoucí pracovníky, kteří by z logického úsudku měli pobírat největší mzdu. Z rozboru výše se dá usoudit, že náklady správy na mzdy jsou poměrně vysoké a dělají tak velkou část nákladů správy. O kolik tyto náklady pak navyšují procento režijních nákladů se nepodařilo zjistit. Výsledek je, že společnost připočítává pouze jedny režijní náklady. Zde jsou spojeny jak výrobní, tak správní. Společnost sama nemá přesná čísla toho, kolik dělá správa a kolik výroba. Pro účely práce se tedy počítalo s 18,5 % režijních nákladů, jako stanovených a neměnných.

3.4.2 Jednoroční předběžná kalkulace

Jak již název napovídá, jedná se o problém, který jde paralelně s dalším a dle mého názoru hlavním problémem ve společnosti, co se týče controllingu. Identifikace tohoto hlavního problému bude popsána níže po rozebrání problému s jednoroční předběžnou kalkulací.

Předběžná kalkulace má svůj efekt, a to z toho důvodu, že pokud se počítá správně, dokáže velice přesně říct, jaké budou skutečné náklady. Pokud se ovšem tato kalkulace využívala efektivně, tak skutečné náklady mohou být diametrálně odlišné. To se ve sledované společnosti neděje, a najdou se zde i celkem vysoké odchylky, které značí, že na některých místech může být problém.

Všechny výše zkoumané produkty byly vyráběny maximálně 7x ročně, a to náhodně v čase. To znamená, že se nejedná o produkty, které jsou vyráběny pravidelně. Tedy, že tyto produkty nemají stabilní místo ve výrobě a jsou vyráběny na základě poptávky. To jsou ovšem všechny produkty ve společnosti. Jediný rozdíl je v tom, jaké stroje se na dané výrobky použijí a zda se musí přenastavit. Jak již bylo popsáno na začátku analytické části práce, tak společnost má svého jednoho výhradního odběratele, takže jistotu poptávky zde má vždy. Samozřejmě mít jednoho výhradního odběratele je z hlediska stability nešťastné, jelikož společnost roste a padá s tímto odběratelem.

Nejasná je i identifikace tvoření předběžné kalkulace. Pokud společnost nechce dělat předběžnou kalkulaci před každou výrobní dávkou daného produktu, tak je to pochopitelné. Nicméně společnost dělá všechny předběžné kalkulace na začátku kalendářního roku a to není úplně vhodné řešení. Z přílohy v tabulce 6 je jasně vidět, že první dávka u některých výrobních dávek začala až v dubnu nebo někde dokonce ještě později, a to až v druhé polovině roku. Tím, že společnost provádí předběžnou kalkulaci na začátku roku, tak nemohla zohlednit případný růst cen vstupů v dalších měsících.

Výše zmíněných faktů je zřejmé, že se produkty vyrábí po celý rok a nikoli například jen v sezóně. Znamená to, že rozložení nákladů se může s časem měnit. Ať už společnost nakupuje nebo vyrábí jednotlivé komponenty, které do výrobních dávek přijdou, tak právě zde může v průběhu docházet k výkyvům ceny materiálu. Pokud tedy společnost dělá předběžnou kalkulaci jedenkrát ročně, a ještě na začátku kalendářního roku, tak je zde velká pravděpodobnost, že právě to má v důsledku velký vliv na rozdíl odchylek, které byly identifikovány u výrobních dávek, a to i přes skutečnost, že výrobní dávka byla podobná, jako u předběžné kalkulace, či dokonce stejná.

Pravdou je, že společnost může mít zafixovaný měnový kurz, takže pokud nakupuje materiál ze zahraničí, tak u materiálu, kterého se to týká, by se neměla projevit zvýšená cena. Firma ale nakupuje materiál i od českých dodavatelů, kteří mohou zdražit. Jestliže se společnost těmto problémům vyhne, tak stále tu jsou ceny pro dopravce, které se do materiálu musí promítnout. Pokud společnost používá vlastní dopravu, pak se samozřejmě promítne cena pohonných hmot do nákladu na materiál. Všechny tyto skutečnosti se mohou projevit do ceny materiálu jak kladně, tak záporně. Společnost může mít všechny výše popsané skutečnosti, které zapříčiní zvednutí ceny zafixované na rok dopředu, ale to by bylo velice drahé a pro tak malou firmu nereálné.

Jako problém tedy shledávám, že předběžná kalkulace jednou ročně je za daných okolností neefektivní. Hlavně pokud se výrobek vyrábí po celý rok. Nebo také při možnosti, kdy se předběžná kalkulace vytvoří na začátku roku, ale výrobek se začne vyrábět poprvé až v druhé polovině daného roku. Odchylka, která může vzniknout na základě odlišných cen materiálu, se zvětšuje úměrně se vzdáleností skutečné výroby od data, kdy byla provedena předběžná kalkulace.

3.4.3 Odchylky

Odchylky jsou jedním z hlavních pilířů controllingu. Jejich vypovídající hodnota je pro společnost značná. Společnost díky identifikaci příčin odchylek, může určit problémy se kterými se potýká. Díky odchylkám je společnost schopna nalézt problémová místa, identifikovat je a implementovat opatření, které odstraní dané odchylky nebo je dostane na minimum.

V této práci bylo analyzováno 5 výrobních dávek, které společnost vyrábí. U všech 5 výrobních dávek byla provedena analýza odchylek předběžných nákladů oproti skutečným. Výsledkem této analýzy je zjištění, že ač byla průměrná odchylka jednotlivých výrobních dávek v celku přijatelná, tak po hlubším rozboru jednotlivých dávek se ukázalo, že odchylky jsou značně nesourodé.

Odchylky u jednotlivých dávek výrobků se lišily i o desítky procent. Byly jak kladné, tak záporné. Jinak řečeno, odchylky někdy vykazovaly, že předběžná kalkulace byla počítána s vyššími náklady, než jaké ve skutečnosti byly. Naopak někdy byly náklady v předběžné kalkulaci nižší, než jaké byly ve skutečnosti po výrobě daného produktu.

Největší rozdíly mezi výrobní dávkou v předběžné kalkulaci a skutečnými náklady v dávce, která se během roku vyráběla, byla ve druhém sledovaném výrobku ARES. Každý výrobek sice měl více či méně rozdílů ve výrobních dávkách oproti předběžné kalkulaci, avšak největší rozdíly ve všech dávkách oproti předběžné kalkulaci měl právě druhý sledovaný výrobek ARES.

Průměrná odchylka druhého sledovaného produktu ARES byla největší ze všech sledovaných výrobků. Odchylka byla sice záporná, a tedy skutečný průměrný náklad na jeden výrobek byl nižší než předběžně kalkulovaný náklad na jeden výrobek, však z hlediska controllingu není tak podstatné, zda byla odchylka záporná či kladná, a tedy zda byly předběžné náklady vyčísleny vyšší než skutečné. Z hlediska controllingu jsou důležité ony odchylky a zjištění příčin daných odchylek, a to jak na kladnou, tak zápornou stranu.

U všech analyzovaných výrobků jsou odchylky v dávkách velice nekonzistentní. Odchylka u jedné dávky výrobku dosahuje přes -6 % a v další dávce u stejného výrobku dosahuje odchylka přes 10 %. Tato nekonzistentnost ve výrobě pak dopadá na velikost marže dané dávky pro daný výrobek. Celkově se takto nekonzistentní odchylky projevují negativně na celé výrobě. Díky tomu, že odchylka u jednotlivých dávek se značně liší, tak společnost nedokáže udržet na výrobku stejnou marži. Jedině, jak dokáže společnost udržet marži na hranici, kterou si stanovila, je počítání pouze s průměrnou marží za celý rok.

Jediný výrobek, který byl nejvíce konzistentní ze všech pěti analyzovaných výrobků je výrobek APOLLON. Marže u tohoto výrobku je sice nejnižší, ale také jsou zde nejnižší a nejvíce konzistentní odchylky. To že marže je u tohoto výrobku nejnižší, je spíše zapříčiněnou formou započítávání režijních nákladů, kde tento problém byl popsán v předešlé kapitole.

Jak již bylo zmíněno na začátku analytické práce. Společnost se tolik nezabývá odchylkami. Pouze cílí na konečné náklady za celý rok. Společnost má stanovený strop nákladů, který za celý rok nesmí přesáhnou, pokud ho nepřesáhne a je zisková, tak nemá potřebu zkoumat detaily jednotlivých výrobků.

Výkyvy v odchylkách tedy ukazují, že pokud se udělá průměr, tak na tom společnost není tak špatně. Nicméně celý tento postup je značně neefektivní. Některé dávky jsou ztrátové a některé naopak generují vysoký zisk. Společnosti to pravděpodobně stačí nebo se nad další analýzou více nezamýšlela, ale z výše uvedeného je jasné, že by se celkové počítání předběžné kalkulace a započítávání režijních nákladů dalo zlepšit. Společnost není nikterak velká, a proto změny nemusí přijít u všech výrobků naráz. Stačilo by se zaměřit na ty výrobky, které mají největší marži a odbytu. Tyto výrobky budou rozebrány v kapitole návrhy na zlepšení, která se nachází níže.

Společnost samozřejmě nevyrábí pouze výrobky, které zde byly analyzované. Nicméně tyto výrobky budou blíže rozebrány právě z důvodu marže a odbytu. Společnost není tak velká, aby hned začala dělat předběžnou kalkulaci na všechny výrobky. Proto bude vybráno několik těchto výrobků podle tohoto klíče marže a odbytu.

V kapitole níže budou rozpracovány návrhy na zlepšení na základě analýzy odchylek a identifikací problémových míst ve výpočtu předběžné kalkulace a započítávání režijních nákladů do výroby.

3.5 Návrhy na zlepšení

Identifikovány byly příčiny odchylek, které jsou nekonzistentní a mají vysoké výkyvy. Tento problém odchylek, je dle mého názoru spojen s problémem, kterým je předběžná kalkulace. Tedy že výpočet předběžné kalkulace způsobem, jakým ho společnost vytváří, vede k nekonzistenci odchylek. Předběžná kalkulace je dle mého názoru největším problémem při kalkulování nákladů. Dalším problémem pak je započítávání režijních nákladů. Ten by sám o sobě nemusel být špatný, i když se mi nezdá efektivní. Avšak při problému s předběžnou kalkulací a nekonzistentními odchylkami, dochází i zde k velkým výkyvům. Postupné nabalování problému na začátku s předběžnou kalkulací vede poté k větším problémům při započítávání režijních nákladů a výpočtu hrubé marže.

Předběžná kalkulace

Dle mého názoru je největším stížním pro společnost právě předběžná kalkulace, která pak má za následek kaskádovité nabalování problému, které přenáší dál ve výrobním procesu. Předběžná kalkulace je sama o sobě sestavena správně. Způsobem, jakým je dělán jednotlivý rozpad na komponenty a jejich započtení do konečné sumy za jeden výrobek je adekvátní. V přílohách je možné najít předběžnou kalkulaci všech výrobků, které byly výše analyzovány. Na těchto předběžných kalkulacích je patrné, že sečtení jednotlivých pracovních center a jejich podělení počtem kusů v dávce je postup, který není chybný. Započtení všech komponent do nákladu na jeden výrobek, je také správný postup. Celkově se příprava předběžné kalkulace jeví jako správná.

Největší změna by však měla nastat při přípravě této předběžné kalkulace. Samozřejmě není nic proti ničemu, když se předběžná kalkulace provede na začátku kalendářního roku. Teoreticky tak společnost zjistí, kolik ji bude stát jeden výrobek. Bohužel to je také poslední předběžná kalkulace, kterou společnost provede. Vzhledem k tomu, že se v průběhu času mohou a patrně i mění náklady na jednotlivé komponenty. Mění se cena dopravy a jiných vstupních materiálů, tak je na místě provádět předběžnou kalkulaci častěji.

Společnost může zůstat u kalkulace na začátku kalendářního roku, aby měla představu o nákladu, ale měla by dále začít dělat kalkulaci po první výrobní dávce. Je zřejmé, že společnost nemůže dělat kalkulaci před první výrobní dávkou. Společnost vyrábí na základě poptávky. Pokud by udělala předběžnou kalkulaci v době, kdy již ví, že bude první dávku vyrábět, tak by stejně pro firmu byla zbytečná, jelikož by prodejní cena byla již stanovena. Samozřejmě by ji udělat mohla a poté zjistit, jak moc podhodnotila, či nadhodnotila zakázku, ale myslím, že pro firmu provádění více kalkulací bude náročné.

Návrh je tedy takový, aby společnost prováděla stále předběžnou kalkulaci na začátku kalendářního roku a dle toho stanovila prodejní cenu, a tedy i marži. Dále by však společnost měla provádět předběžnou kalkulaci vždy po dávce, která vykazuje vyšší odchylku než je stanovena společností. To znamená stanovit odchylku v takové výši, do které bude brána výrobní dávka jako přijatelná, v souladu s předběžnou kalkulací. Osobně navrhuji stanovit limit 3 % - 4 % odchylky. Pokud skutečné náklady výrobní dávky překročí výše uvedený limit, tak provést novou předběžnou kalkulaci, aby reflektovala změny vstupních materiálů do výrobku.

Další předběžnou kalkulaci by společnost měla provádět, pokud se výrobek značně vyrábět později. Tedy například v dubnu nebo v druhé polovině roku. Jak již bylo výše zmíněno, tak společnost vyrábí na základě objednávek, a tedy nemůže dopředu vědět, že se daný výrobek začne vyrábět až ve druhé polovině roku. Společnost si však může nastavit mechanismus, že pokud se daný výrobek nezačne vyrábět do prvního kvartálu, tak na začátku následujícího se provede nová předběžná kalkulace, která bude následně platit. To samé se provede znovu ve druhém kvartálu. Tedy pokud se výrobek nezačne vyrábět ve druhém kvartálu, tak se na začátku třetího provede nová předběžná kalkulace pro daný výrobek, aby se reflektovaly změny, které mohou nastat.

Výše byl zdůvodněn návrh vyššího počtu předběžných kalkulací. Avšak samotná předběžná kalkulace by potřebovala taktéž upravit.

První úprava, která by měla nastat ve předběžné kalkulaci výrobku je velikost dávky. Velikost dávky byla ve většině analyzovaných výrobků počítána na 1000 kusů. Ne vždy to byl ale správný odhad. Odhadovat výrobní dávku je velice složité, ale otázkou je, zda by nebylo lepší snažit se na základě let minulých odhad vylepšit nebo se nažít skutečnou výrobu více přiblížit odhadu. Například pokud je výrobní dávka počítána na 1000 kusů a společnost má vyrobit 2 000 kusů, tak se snažit dávku rozdělit do dvou dávek, které by byly blíže k odhadu. Zde však vzniká otázka, zda toto rozložení by konec konců nebylo dražší než provedení výroby v jedné dávce, pokud na to má společnost kapacitu. To by vyžadovalo dalšího zkoumání a hodnocení. Dle výše provedené analýzy odchylek, by bylo dobré dávky skutečné výroby více přiblížit dávce v předběžné kalkulaci. Nicméně je možné, že by se po delším zkoumání zjistilo, že to není přijatelné.

Druhou úpravou, která by měla v předběžné kalkulaci nastat, je započítání režijních nákladů. Vzhledem k tomu, že společnost započítává pouze jeden režijní náklad, tak chtít po společnosti rozdělení těchto nákladů a přičtení do předběžné kalkulace pouze výrobní režijní náklady, by bylo velice hezké. Nejdříve bych však začal se započítáním těchto celkových režijních nákladů do předběžné kalkulace. Součástí této práce nebylo zhodnocení správnosti režijních nákladů a jejich velikosti. Pokud se vezme v potaz, že velikost režijních nákladů je správná a stanovena pro společnost v ideální velikosti, tedy oněch 18,5 % ceny výrobku, tak bych přistoupil k tomu, aby společnost započítala výrobní režijní náklady již při předběžné kalkulaci.

Pro příklad lze vyjít z výrobku ZEUS. Výrobek ZEUS se vyráběl v celkem 5 dávkách. Jak je vidět v příloze 1, tak předběžný náklad jednoho výrobku ZEUS je 47,13 Kč. Po započítání režijních nákladů, což bylo provedeno v analýze odchylek u každého výrobku, je výsledná předběžná kalkulace výrobku ZEUS 55,85 Kč. Pokud by společnost započítala tento režijní náklad do předběžné kalkulace, tak by mohla jasněji a lépe definovat prodejní cenu a marži, kterou si chce nastavit.

Výše byly uvedeny návrhy na zlepšení předběžné kalkulace. Dalším bodem, který byl v práci identifikován pro zlepšení jsou režijní náklady. Návrhy na zlepšení započítání režijních nákladů byly již částečně zmíněny v předběžné kalkulaci. Další návrhy na zlepšení režijních nákladů budou popsány na následujících odstavcích.

Režijní náklady

Jak bylo několikrát zmíněno, tak režijní náklady se započítávají pouze na konci výrobního procesu. Ani to není přesné. Výrobní náklady se započítávají až na konci celého procesu výrobku. Započítávají se až po prodeji daného výrobku.

Dle dostupných informací to vypadalo, že společnost a její finanční manažer mají dobře spočítané, aby na každém výrobku vydělali a v této práci ani nebylo možné přijít na to, zda velikost režijních nákladů je adekvátní, či ne úplně vypovídající a správná. Nicméně je důležité zmínit, že v teoretické rovině s počítáním režijních nákladů touto cestou, kdy režijní náklady přičteme až po prodeji, se společnost teoreticky může dostat do situace, kdy na prodaném zboží bude trátit, neboť ho prodá pod skutečnými náklady. Vše nasvědčovalo tomu, že v praxi se toto nemůže stát, protože všichni vedoucí pracovníci ve společnosti vědí, že musí ještě započítat režijní náklady, které jsou ve výši 18,5 %. A že pouze teoreticky se dá dostat do situace, kterou jsem pospal výše, a to že prodají zboží pod nákladovou cenou. Tyto indicie se však ukázaly jako mylná skutečnost a opak se stal pravdou. Když se započítaly režijní náklady a spočetla marže v jednotlivých dávkách. Společnost tedy na výrobku jako takovém netratí, ale na některých výrobních dávkách jednotlivých produktů již ano.

Rozborem marže bylo zjištěno, že tento způsob započítávání není vhodný. Jinak si totiž nelze vysvětlit, že společnost mohla prodat výrobky pod nákladovou cenou. Nezapočítání režijních nákladů do předběžné kalkulace vede ke zkreslení nákladů. I když společnost počítá s tím, že je později přičte, tak není zcela jasné, zda na tento fakt všichni myslí. Započítání režijních nákladů až po samotném prodeji je ještě více zkreslující. Celý výrobní proces byl uzavřen a výrobek prodán společnost na výrobku má určitou marži a může si přičíst zisk. To však není případ této společnosti. Zde se nesmí po těchto všech úkonech zapomenout na započítání režijních nákladů. To změní celou marži, jak bylo vidět v popsaném problému s režijními náklady.

Návrh na zlepšení této situace, je, jak bylo popsáno výše, zahrnou režijní náklady do předběžné kalkulace. Pokud společnost bude počítat s režijními náklady v předběžné kalkulaci, a odchylky se nezmění nebo v lepším případě, pokud společnost implementuje doporučení pro výpočet předběžné kalkulace. Nemůže se pak stát, že po započítání režijních nákladů, dojde ke snížení marže tak výrazným způsobem, jelikož už bude společnost počítat s tím, že musí prodávat zboží daleko draž, aby si udržela stejnou marži. Jestliže společnost stanovuje cenu na základě předběžné kalkulace, tak pokud ji navýší o režijní náklady, tak stejným způsobem navýší i prodejní cenu. Po započtení režijních nákladů do skutečných výrobních nákladů nebude rozdíl v takové výši.

Posledním bodem, který bych navrhl v rámci lepšího započítání režijních nákladů, je započtení těchto nákladů již po dokončení výroby. Tedy jednak tyto náklady započítat do předběžné kalkulace, jak bylo zmíněno výše a poté je započítat hned po výrobě. Nyní společnost režijní náklady započítává až po prodeji. Z čistě logického postupu se mi nezdá vhodné čekat na prodej a poté zpětně započítat režijní náklady a snížit si tím marži. V konečné fázi to nemá velký vliv, jelikož prodejní cena byla stanovena během objednávky, ale pro lepší přehlednost a logickou posloupnost, si myslím, že je tento postup vhodnější.

Odchylky

Příčiny odchylek jsou různé a odchylky jsou různě veliké. Tato nestálost vede k dalším problémům, které byly výše identifikovány.

Pokud společnost implementuje návrhy, které byly popsány, tak by to mělo snížit velikost odchylek u výrobků. Dále by taky měla být větší konzistentnost mezi jednotlivými odchylkami. Znamená to tedy, že by se nemělo stát, že u jednoho výrobku bude v jedné dávce velikost odchylky -6 % a u další dávky to bude 10 %. Všechny tyto návrhy povedou ke snížení odchylek ve společnosti a zabezpečení prodeje, aby nedošlo znovu k případu, kdy společnost sice prodá celý výrobek s marží, ale na některých výrobních dávkách, které prodala trátí.

Aby všechny tyto skutečnosti nastaly, tak společnost musí začít se změnou předběžné kalkulace. Je však jasné, že to nejde najednou a hned u všech výrobků. Proto je třeba v rámci návrhů na zlepšení jasně identifikovat výrobky u kterých začít.

Níže bude proveden rozbor výrobků na základě odbytu a velikosti hrubé marže, aby mohlo být určeno u kterých výrobků začít se změnou předběžné kalkulace.

ZEUS

Výrobku ZUES se po celý rok vyrobilo 1053 kusů. Průměrná hrubá marže po započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS byla 11,99 %. Skutečná průměrná výrobní cena za jeden výrobek činila 49,28 Kč bez režijních nákladů. Výrobek ZEUS se vyráběl konstantně po celý rok 2019 a má tedy celoroční odbyt.

ARES

Výrobku ARES se po celý rok vyrobilo 11 180 kusů. Průměrná hrubá marže po započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS byla 11,48 %. Skutečná průměrná výrobní cena za jeden výrobek činila 13,86 Kč bez režijních nákladů. Výrobek ARES se začal vyrábět až v druhé polovině roku 2019 a z přílohy 6 spíše vyplývá, že se jednalo o zboží, které je sezonního charakteru. Ovšem k této skutečnosti by se musely zjistit i výrobní dávky z let minulých.

HADES

Výrobku HADES se po celý rok vyrobilo 6223 kusů. Průměrná hrubá marže po započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS byla 3,59 %. Skutečná průměrná výrobní cena za jeden výrobek činila 55,85 Kč bez režijních nákladů. Výrobek HADES se začal vyrábět v dubnu roku 2019 a konstantně se vyráběl do konce roku 2019. Zásoby výrobku bylo pravděpodobně dost z minulého roku, a proto ho nebylo potřeba vyrábět dříve v daném roce.

APOLLON

Výrobku APOLLON se po celý rok vyrobilo 9037 kusů. Průměrná hrubá marže po započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS byla 0,82 %. Skutečná průměrná výrobní cena za jeden výrobek činila 42,53 Kč bez režijních nákladů. Výrobek APOLLON se vyráběl konstantně po celý rok 2019 a má tedy celoroční odbyt.

POSEIDON

Výrobku POSEIDON se po celý rok vyrobilo 8878 kusů. Průměrná hrubá marže po započtení režijních nákladů u výrobku ZEUS byla 4,99 %. Skutečná průměrná výrobní cena za jeden výrobek činila 33,11 Kč bez režijních nákladů. Výrobek POSEIDON se začal vyrábět v dubnu roku 2019 a konstantně se vyráběl do konce roku 2019. I zde bylo zásob výrobku pravděpodobně dost z minulého roku, a proto ho nebylo potřeba vyrábět dříve v daném roce.

Výše byly rozebrány výrobky dle odbytu a jejich průměrné hrubé marže. Nyní se dá říci, na které výrobky by se společnost měla zaměřit první ve stanovení nové předběžné kalkulace.

Výrobků, kterých společnost vyrábí je celá řada. Výše analyzované výrobky byly vybrány náhodně a jedná se o výrobky, které společnost vyrábí pro svého výhradního odběratele, kterým je

společnost Deskové Hry. Právě pro tento fakt, je důležité se zaměřit na lepší kontrolu odchylek těchto výrobků a častější provádění předběžné kalkulace.

Z jednotlivých odbytů a hrubé marže u výrobků ZUES, ARES, HADES, APOLLON a POSEIDON vyplývá, že společnost má největší marži na výrobku puzzle a domino. Na deskových hrách nemá společnost až tak velkou hrubou marži, i když je odbyt vcelku vysoký. Dá se tedy předpokládat, že u dalších her stejného typu bude mít společnost stejnou nebo minimálně podobnou hrubou marži.

Společnost by tedy měla přistoupit k častější předběžné kalkulaci zejména u výrobku ARES. U tohoto výrobku navrhuji dělat předběžnou kalkulaci minimálně jedenkrát za kvartál. Společnost by se měla snažit při každé předběžné kalkulaci započítat režijní náklady, tak jak to bylo popsáno v předchozím návrhu. Také by měla při každém výpočtu předběžné kalkulaci se zaměřit na velikost dávky, se kterou je v předběžné kalkulaci počítáno. Pokud společnost nebude zvládat počítat předběžnou kalkulaci na kvartální bázi, tak bych minimálně navrhoval počítat předběžnou kalkulaci buďto po výrobě první dávky nebo po půl roce. Vzhledem k tomu, že společnost počítá předběžnou kalkulaci na začátku daného roku, tak minimální řešení v podobě počítání předběžné kalkulace dvakrát ročně po 6 měsících, by dle mého názoru mělo být přijatelné.

Pokud se začne tímto způsobem počítat předběžná kalkulaci ve společnosti, tak by to mělo mít za následek snížení odchylek. Největší změna však bude vidět pro započítání režijních nákladů, kdy společnost bude moci dopředu přesněji kalkulovat s hrubou marží. Snáze se jí pak budou režijní náklady snižovat nebo zvyšovat.

Jestliže společnost začne provádět předběžnou kalkulaci na častější bázi, tak jak bylo výše zmíněno u výrobku ARES, tak následně by se dle rozboru měla přesunout na výrobek ZEUS. Tento výrobek má nejvyšší marži, avšak jeho odbyt není tak vysoký. Za celý rok 2019 se vyrobilo pouze 1 053 kusů, což je několikanásobně méně než u ostatních výrobků.

Dále by společnost měla postupovat k výrobku APOLLON. Výrobek APOLLON má sice nejnižší marži, ale dle mého názoru nebyla na tak nízké úrovni zamýšlena. Společnost by se měla na tento výrobek zaměřit jako na další, po implementování předběžné kalkulace dle návrhu. Díky tomu společnost dokáže lépe usměrnit odchylky a marže tohoto výrobku by se měla zvýšit.

Pokud společnost podnikne následující návrh na zlepšení, a hlavně implementuje nové kroky do předběžné kalkulace, tak by se její odchylky měly stabilizovat. Následně by se měla stabilizovat i velikost marže u jednotlivých dávek.

4 Závěr

Je důležité vnímat controlling jako nezanedbatelnou součást moderního pojetí řízení podniku. To znamená zavést ve snaze k dosažení stanoveného cíle podniku systematické plánování, vykonávání účinných kontrol a zavádění procesů řízení dílčích činností ve snaze zajistit budoucí úspěch podniku.

Výčet činností výše není možný bez správné a fungující databáze dat, která dává nezbytnou základnu pro vyhodnocení. Prvním cílem teoreticko-metodologické části diplomové práce bylo vyhledat teoretické znalosti o controllingu, tak aby bylo jasné interpretováno, co se pod pojmem controlling skrývá a k čemu slouží. Problematice pojmu controlling a k čemu slouží se věnovala teoreticko-metodologická část práce. Práce odpověděla na otázky jako, co je to controlling, byla zmíněna část historie, jaké jsou druhy controllingu. Více se pak práce zaměřila na operativní controlling, jelikož se práce zabývala výrobní společností, a nakonec byl zmíněn i reporting, který ke controllingu neodmyslitelně patří.

Druhým a hlavním cílem byla rozbor controllingu ve výrobní společnosti O.K. Oriens Karton s.r.o., identifikace problémových míst a návrhy na zlepšení. Z poznatků, které přinesla zejména oblast analýzy odchylek jednotlivých výrobků, a dále pak rozbor hrubé marže, vyplynulo, že společnost nesleduje odchylky u jednotlivých výrobků a už vůbec ne u jednotlivých dávek, ale pouze se soustředí na celkové náklady, které nesmí za daný kalendářní rok přesáhnout. I když se tato skutečnost společnosti daří, tak společnost nemá žádnou evidenci odchylek u jednotlivých výrobků.

Tento problém pak dále eskaloval při skutečné nákladové ceně výrobku, prodeji výrobku a započtení režijních nákladů, které společnost započítává až na konci celého procesu výrobku. Tedy až po prodeji. Společnost si tak snižuje hrubou marži a u některých dávek výrobku dochází i k tomu, že je hrubá marže záporná.

Následně bylo identifikováno několik problémových míst, na které by se společnost měla zaměřit. Jedním z těchto míst byla předběžná kalkulace, dalším bylo započítání režijních nákladů a posledním nekonzistentnost odchylek, což odkazuje na předešlé dva body.

V rámci návrhů na zlepšení jsem přišel s body níže:

- Zabezpečení předběžné kalkulace vícekrát než jedenkrát ročně. Minimálně dvakrát ročně u vybraných výrobků s postupnou implementací na ostatní výrobky. Optimálně provádět předběžnou kalkulaci vždy, když se změní vstupní náklady nebo přistoupit ke kvartálnímu výpočtu předběžné kalkulace;
- Optimalizace výrobní dávky v předběžné kalkulaci;
- Započítání režijních nákladů do předběžné kalkulace, společnost tak bude lépe počítat při sestavování hrubé marže a neměla by se dostávat v prodejní ceně u jednotlivých dávek dostávat pod náklady.

Na závěr by se společnost měla zaměřit v první řadě na výrobky, které ji dělají největší odbyt a má na nich největší marži. Poté dále implementovat častější výpočet předběžné kalkulace do ostatních výrobků.

Literatura

Primární zdroje

BREALEY, R. A., MYERS S. C., ALLEN F., *Teorie a praxe firemních financí. 2.*, aktualiz. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0028-5.

DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola. 2.* přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-805-3.

ESCHENBACH, R. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.

ESCHENBACH, R. *Controlling. 2.* vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1.

FOTR, J. *Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe.* Praha: Grada, 2012. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3985-4.

FOTR, J. *Úspěšná realizace strategie a strategického plánu.* Praha: Grada Publishing, 2017. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0434-5.

KISLINGEROVÁ, E. *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací.* V Praze: C.H. Beck, 2008. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-882-8.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví. 4.* rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

LAWRENCE, K. D. a KLIMBERG, R. K. *Contemporary Perspectives in Data Mining.* Charlotte, NC: Information Age Publishing, 2018. ISBN 9781641130547.

LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling.* Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

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

WILSON, CH. *Brainstorming and beyond: a user-centered design method.* Amsterdam: Morgan Kaufmann, 2013. ISBN 978-0124071575.

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

POPESKO, B., *Řízení nákladů metodou Activity-Based Costing v praxi průmyslových firem =: Managing of the costs using Activity-Based Costing in practice of manufacturing industries : teze habilitační práce.* Ve Zlíně: Univerzita Tomáše Bati, 2010. ISBN 978-80-7318-932-7.

PREISLER, P. R. *Controlling. 14.*, vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage. München: Oldenbourg Verlag, [2014]. ISBN 9783486856644.

ROBBINS, S. *Management. 11th ed.* Boston: Prentice Hall, c2012. ISBN 978-0-13-216384-2.

SCHOLLEOVÁ, H. *Investiční controlling: jak hodnotit investiční záměry a řídit podnikové investice.* Praha: Grada Publishing, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2952-7.

SLOVNÍK CONTROLLINGU: *česko-anglický, anglicko-český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera.* Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6.

SYNEK, M., *Manažerská ekonomika. 5.*, aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ, J. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

ŠTĚDRŇ, B., ČÁSLAVOVÁ, E., FORET, M., STRÍTESKÝ, V., ŠÍMA, J. *Mezinárodní marketing*. V Praze: C.H. Beck, 2018. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-441-4.

ZUZÁK, R., *Krizové řízení podniku*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2009. Expert (Grada). ISBN 9788024731568.

Internetové zdroje

BIENKOWSKA, A. *IT tools used in the strategic controlling process – Polish national study results* [online]. 2017, 73-82 [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: <https://www.konference.fbm.vutbr.cz/ic/index.php/ic/article/view/64/9>

HOJNÁ, R. a KAFKOVÁ, R. Kalkulace jako nástroj rozhodování režijních nákladů podniku ve zpracovatelském průmyslu. *Trendy v podnikání* [online]. 2017, 7(1), 42-50 [cit. 2020-02-28]. ISSN 1805-0603. Dostupné z: <https://www.dfek.zcu.cz/tvp/doc/akt/1-2017-clanek-5.pdf>

HOVÁTH, P. *Controlling* [online]. 14. München: Franz Vahlen, 2019 [cit. 2020-01-30]. ISBN 9783800658701.

Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/2319571273/bookReader?accountid=159230&ppg=2>

KUBĚNKA, M. a ŠPIČKOVÁ, M. EVOLUCE ACTIVITY BASED COSTING. (Czech). *Scientific Papers of the University of Pardubice Series D, Faculty of Economics & Administration* [online]. 2011, 16(22) 94-105 [cit. 2020-03-08]. Dostupné z: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=76561065&lang=cs&site=eds-live>.

MISHRA, A. Abc analysis technique of material towards inventory management. *International Journal of Management Research and Reviews*, [online]. 2012, 2(12), 2092-2097 [cit. 2020-02-01]. Dostupné z: <https://search-proquest-com.ezproxy.lib.cas.cz/docview/1415606228?accountid=159230>

REISSOVÁ, A. *personální controlling a řízení personálních procesů 2011* [online]. Technická univerzita v Liberci, 2011, 70-82 [cit. 2020-01-12]. ISSN 2336-5604. Dostupné z: https://otik.uk.zcu.cz/bitstream/11025/17381/1/2011_01_reissova_hrach.pdf

SIMIC, S. *Controlling function is necessary in modern organizations business*. *Metalurgia International* [online]. 2013, 18(6), 226-230 [cit. 2020-01-29]. Dostupné z: <https://search-proquest-com.ezproxy.lib.cas.cz/docview/1354336535?accountid=159230>

ŠIŠKA, L. Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2013, 8(3), 73-83 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <http://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2013/03/07.pdf>

ŠOLJAKOVÁ, L. Aktuální požadavky na profesní kompetenci controllerů v České republice. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012, 7(4), 132-140 [cit. 2020-01-13]. Dostupné z: <http://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2012/04/11.pdf>

Seznam příloh

Příloha 1	Předběžná kalkulace výrobku ZEUS	I
Příloha 2	Předběžná kalkulace výrobku ARES	I
Příloha 3	Předběžná kalkulace výrobku HADES	II
Příloha 4	Předběžná kalkulace výrobku APOLLON	III
Příloha 5	Předběžná kalkulace výrobku POSEIDON	III
Příloha 6	Skutečné náklady a prodejní cena výrobků	IV
Příloha 7	Fotografie výrobní společnosti	IV
Příloha 8	Rozhovor s finančním manažerem	V

Přílohy

Příloha 1 Předběžná kalkulace výrobku ZEUS

Podrobná kalkulace výrobku ZEUS										
Popis			Puzzle ZEUS							
Velikost dávky			150 KS							
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřizení	Doba		Čas nákladů	Pořizovací cena	Náklady celkem	
					zpracování					
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12,	0,06		12,06	7,05	85,02	
20	Pracovní centrum	KOM	Kompletace ruční	0,	0,24	0,24		2,84	0,68	
30	Pracovní centrum	TU1	Zavařovací tunel 1	30,	0,06		30,06	5,79	174,05	
									Náklady celkem	259,75
Typ		Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky			Pořizovací cena	Náklady celkem	
Zboží		1	A	1,00	KS			5,94458	5,94	
Zboží		2	B	1,00	KS			31,825	31,83	
Zboží		3	C	1,00	KS			7,20065	7,20	
Zboží		4	D	0,50	BM			1,03973	0,52	
									Náklady celkem	45,49
									Náklady výroby	259,75
									Náklady na komponenty	45,49
									Náklady režie výroby na jednu úroveň	0,00
									Pořizovací cena	47,131

Příloha 2 Předběžná kalkulace výrobku ARES

Podrobná kalkulace výrobku ARES										
Popis			Domino ARES							
Velikost dávky			1000 KS							
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřizení	Doba		Čas nákladů	Pořizovací cena	Náklady celkem	
					zpracování					
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12,	0,06		12,06	7,05	85,02	
20	Pracovní centrum	KOM	Kompletace ruční	0,	0,3	0,3		2,84	0,85	
30	Pracovní centrum	TU1	Zavařovací tunel 1	30,	0,06		30,06	5,79	174,05	
									Náklady celkem	259,92
Typ		Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky			Pořizovací cena	Náklady celkem	
Zboží		1	A	1,00	KS			2,75424	2,75	
Zboží		2	B	1,00	KS			7,5019	7,50	
Zboží		3	C	1,00	KS			2,73966	2,74	
Zboží		4	D	1,00	KS			1,0565	1,06	
Zboží		5	E	0,25	BM			0,90992	0,23	
									Náklady celkem	14,28
									Náklady výroby	259,92
									Náklady na komponenty	14,28
									Náklady režie výroby na jednu úroveň	0,00
									Pořizovací cena	14,54

Příloha 3 Předběžná kalkulace výrobku HADES

Podrobná kalkulace výrobku HADES

Popis		Desková hra HADES							
Velikost dávky		1000 KS							
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřízení	Doba zpracování	Čas nákladů	Pořizovací cena	Náklady celkem	
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12,	0,06	12,06	7,05	85,02	
20	Pracovní centrum	KOM	Kompletace ruční	0,	0,54	0,54	2,84	1,53	
30	Pracovní centrum	TU1	Zavařovací tunel 1	30,	0,06	30,06	5,79	174,05	
								Náklady celkem	260,60
Typ		Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky		Pořizovací cena	Náklady celkem	
Zboží		1	A	1,00	KS		5,68579	5,69	
Zboží		2	B	1,00	KS		6,6451	6,65	
Zboží		3	C	1,00	KS		6,64197	6,64	
Zboží		4	D	1,00	SADA		7,97002	7,97	
Zboží		5	E	1,00	KS		6,79793	6,80	
Zboží		6	F	1,00	KS		5,71598	5,72	
Zboží		7	G	1,00	KS		11,61246	11,61	
Zboží		8	H	1,00	KS		4,76911	4,77	
Zboží		10	J	0,48	BM		1,17002	0,56	
								Náklady celkem	56,40
								Náklady výroby	260,60
								Náklady na komponenty	56,40
								Náklady režie výroby na jednu úroveň	0,00
								Pořizovací cena	56,66

Příloha 4 Předběžná kalkulace výrobku APOLLON

Podrobná kalkulace výrobku APOLLON

Popis		Desková hra APOLLON						
Velikost dávky		1000 KS						
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřízení	Doba zpracování	Čas nákladů	Pořizovací cena	Náklady celkem
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12,	0,	12,	6,29	75,48
20	Pracovní centrum	KOM	Kompletace ruční	0,	0,54	0,54	2,97	1,60
30	Pracovní centrum	TU1	Zavařovací tunel 1	30,	0,06	30,06	4,63	139,18
Náklady celkem								216,26
Typ		Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky		Pořizovací cena	Náklady celkem
Zboží		1	A	1,00	KS		4,05603	4,06
Zboží		2	B	1,00	KS		7,5855	7,59
Zboží		3	C	1,00	KS		8,24596	8,25
Zboží		4	D	1,00	KS		4,32472	4,32
Zboží		5	E	1,00	KS		1,076	1,08
Zboží		6	F	1,00	KS		2,04	2,04
Zboží		7	G	4,00	KS		1,32	5,28
Zboží		8	H	1,00	KS		6,35	6,35
Zboží		9	I	1,00	KS		2,49189	2,49
Zboží		10	J	0,33	BM		0,95874	0,32
Náklady celkem								41,77
Náklady výroby								216,26
Náklady na komponenty								41,77
Náklady režie výroby na jednu úroveň								0,00
Pořizovací cena								41,99

Příloha 5 Předběžná kalkulace výrobku POSEIDON

Podrobná kalkulace výrobku POSEIDON

Popis		Desková hra POSEIDON						
Velikost dávky		2000 KS						
Číslo operace	Typ	Číslo	Popis	Doba seřízení	Doba zpracování	Čas nákladů	Pořizovací cena	Náklady celkem
10	Pracovní centrum	PAS	Kompletační pás	12,	0,06	12,06	6,29	75,86
20	Pracovní centrum	KOM	Kompletace ruční	0,	0,3	0,3	2,97	0,89
30	Pracovní centrum	TU1	Zavařovací tunel 1	30,	0,06	30,06	4,63	139,18
Náklady celkem								215,93
Typ		Číslo	Popis	Množství (základ)	Kód základní měrné jednotky		Pořizovací cena	Náklady celkem
Zboží		623637/D	HRA KLOBOUČKU	1,00	KS		4,94763	4,95
Zboží		623637/H	HRA KLOBOUČKU	1,00	KS		5,54179	5,54
Zboží		623637/V	HRA KLOBOUČKU	1,00	KS		4,94658	4,95
Zboží		97910110	Kloboučku hop -	1,00	SADA		16,02705	16,03
Zboží		11910018	Fólie BE 400-15,	0,40	BM		1,09589	0,44
Náklady celkem								31,90
Náklady výroby								215,93
Náklady na komponenty								31,90
Náklady režie výroby na jednu úroveň								0,00
Pořizovací cena								32,08

Príloha 6 Skutečné náklady a prodejní cena výrobků

ZEUS						
Datum výroby	Popis	Množství	Částka prodeje (skutečná)	Částka nákladů (skutečná)	Kód země/oblasti	
28.01.2019	Puzzle	-342,	22 691,70	-17 193,66	CZ	
14.03.2019	Puzzle	-173,	11 478,55	-8 683,17	CZ	
14.03.2019	Puzzle	-165,	10 947,75	-8 281,63	CZ	
07.10.2019	Puzzle	-188,	12 473,80	-8 984,73	CZ	
26.11.2019	Puzzle	-185,	12 274,75	-8 752,95	CZ	
TOTAL		-1053		-51896,14	49,28408357	
ARES						
Datum výroby	Popis	Množství	Částka prodeje (skutečná)	Částka nákladů (skutečná)	Kód země/oblasti	
30.08.2019	Domino	-6 810,	123 397,20	-92 509,20	CZ	
06.09.2019	Domino	-1 278,	23 157,36	-18 457,05	CZ	
30.10.2019	Domino	-1 199,	21 725,88	-16 606,12	CZ	
30.10.2019	Domino	-796,	14 423,52	-11 024,58	CZ	
19.11.2019	Domino	-957,	21 570,78	-14 077,69	CZ	
27.11.2019	Domino	-140,	3 155,60	-2 269,04	CZ	
TOTAL		-11180		-154943,68	13,85900537	
HADES						
Datum výroby	Popis	Množství	Částka prodeje (skutečná)	Částka nákladů (skutečná)	Kód země/oblasti	
30.04.2019	Desková hra	-1 012,	69 463,68	-57 443,96	CZ	
09.07.2019	Desková hra	-1 210,	83 054,40	-66 783,69	CZ	
03.09.2019	Desková hra	-1 000,	68 640,00	-54 122,70	CZ	
03.09.2019	Desková hra	-821,	56 353,44	-44 434,74	CZ	
30.10.2019	Desková hra	-1 199,	82 299,36	-66 034,34	CZ	
26.11.2019	Desková hra	-981,	67 335,84	-58 708,45	CZ	
TOTAL		-6223		-347527,88	55,84571429	
APOLLON						
Datum výroby	Popis	Množství	Částka prodeje (skutečná)	Částka nákladů (skutečná)	Kód země/oblasti	
11.02.2019	Desková hra	-1 003,	52 446,87	-41 674,31	CZ	
25.02.2019	Desková hra	-990,	51 767,10	-41 737,95	CZ	
31.07.2019	Desková hra	-1 000,	52 290,00	-42 124,83	CZ	
31.07.2019	Desková hra	-2 024,	105 834,96	-85 260,33	CZ	
26.08.2019	Desková hra	-1 013,	49 626,87	-43 303,01	CZ	
30.10.2019	Desková hra	-1 151,	56 387,49	-49 267,13	CZ	
06.11.2019	Desková hra	-1 856,	90 925,44	-81 017,19	CZ	
TOTAL		-9 037,		-384 384,75		
POSEIDON						
Datum výroby	Popis	Množství	Částka prodeje (skutečná)	Částka nákladů (skutečná)	Kód země/oblasti	
02.04.2019	Desková hra	-2 003,	82 723,90	-66 030,74	CZ	
06.09.2019	Desková hra	-2 000,	82 600,00	-64 741,55	CZ	
06.09.2019	Desková hra	-1 966,	81 195,80	-63 657,61	CZ	
19.11.2019	Desková hra	-1 006,	41 547,80	-31 101,60	CZ	
05.12.2019	Desková hra	-1 903,	78 593,90	-68 438,86	CZ	
TOTAL		-8 878,		-293 970,36		

Príloha 7 Fotografie výrobní společnosti





Příloha 8 Rozhovor s finančním manažerem

Jakým způsobem společnost získává zakázky?

Naše firma výhradně vyrábí pro společnost Deskové hry, dále máme 3 stálé odběratele, a pak jsou zde zakázky na výrobu pouze jedné dávky a tím to končí.

V jakém poměru zakázek to pro firmu je?

Přibližně tak 40:40:20, takže Deskové hry a naši stálí odběratelé dělají asi 80 % odbytu.

Viděl jsem předběžnou kalkulaci a výrobní režie je uvedena nulová, je to tak?

Ano, výrobní režijní náklady nepočítáme v předběžné kalkulaci, vlastně žádné režijní náklady nezapočítáváme do předběžné kalkulace.

Jaké máte tedy režijní náklady?

Režijní náklady máme výrobní a správní. Tyto náklady však počítáme dohromady jako jedny. V kalkulacích počítáme pouze s jedním režijním nákladem.

Kolik tyto náklady jsou a jak je počítáte?

Společnost má letitý mechanismus, do kterého není jednoduché vidět. Dřívějšími výpočty, to ještě v době, kdy se víc angažovala německá firma se režijní náklady vyčíslily procentuálně. V současnosti započítáváme 18,5 % z ceny výrobku. Do těchto nákladů jsou započítány mzdy na lidi v kanceláři, mzdy na pracovníky u strojů, energie na stroje, energie kanceláře, prostor ve výrobě, který stroj zabírá, seřízení stroje, obsluha pro seřízení stroje a podobně.

Kdy tyto náklady započítáváte?

Tyto náklady jsou započteny zpětně až po prodeji. Nejdříve prodáme a poté ke skutečným nákladům přidáme režijní náklady. Pokud odečteme prodejní cenu a nákladovou cenu, tak zjistíme, kolik jsme na tom měli ve skutečnosti marži.

Takže režijní náklady započítáváte až po prodeji?

Ano.

Proč režijní náklady započítáváte až po prodeji?

Je to způsob, jakým to společnost dělala již v době, kdy jsem přišel. Od té doby nebyl čas něco takového měnit.

Jakým způsobem pracujete s předběžnou kalkulací?

Udává nám za kolik bychom výrobek měli prodat. Kalkulaci provádíme jednou ročně a to vždy na začátku roku.

Takže neporovnáváte se skutečnými náklady?

Ne, společnost má roční strop nákladů, přes který se nesmí dostat. Takže je orientovaná na náklady a pokud nějaký výrobek má takovou nebo jinou odchylku, tak na tom moc nezáleží. Hlavně to nikdo nesleduje. Pokud se vejde do nákladů za celý rok, tak je všechno v pořádku. Znamená to, že pokud jeden výrobek byl přesný a jiný je hodně zmetkovitý, ani si toho nevšimneme, jelikož nikdo nedělá žádnou analýzu.

Nebylo by dobré takovou analýzu provádět? Vědět velikost odchylek? Jaká je podle Vás přijatelné odchylka?

Bylo, ale zatím nebyl čas na to, aby se na to někdo podíval. Všechny tyto skutečnosti jsou svým způsobem historicky dané, a nikdo se je zatím nepokoušel měnit. Přijatelné odchylky, které dle mé zkušenosti a výpočtů společnost unese u výrobků je 3 % - 5%.