

# **DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2009**

**Bc. MILENA FLORIÁNOVÁ**

**Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích**  
**Ekonomická fakulta**  
**katedra účetnictví a financí**

**Studijní program: N6208 Ekonomika a management**  
**Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku**

**Controlling jako způsob řízení firmy**

Vedoucí bakalářské práce:

**Ing. Marie Vejsadová**

Autor:

**Bc. Milena Floriánová**

**2009**

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Milena FLORIÁNOVÁ**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
  
Název tématu: **Controlling jako způsob řízení firmy**

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

#### Cíl

Zobrazit controlling jako způsob řízení firmy, jehož prioritním cílem je dosáhnout plánovaných hodnot hospodaření.

#### Osnova

1. Úvod
2. Historie a vývoj controllingu
3. Postavení a funkce controllingu, pravomoci, odpovědnosti, linie, štábu
4. Systém plánování
5. Analýza nákladů, oceňování a kalkulací
6. Analýza systému řízení na vybraném podniku (z hlediska jeho strukturálního uspořádání)
7. Návrh aplikace controllingu na daný problém
8. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

60 - 70 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, R. Controlling. 1. vyd. Praha : CODEX, 2000. ISBN 80-85963-86-8.

FREIBERG, F. Finanční controlling:Koncepce finanční stability firmy. Praha : Ringier ČR, 1996. ISBN 80-85943-03-4

HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. Controlling. 2. vyd. Praha : BAB-TEXT, 1992. 160 s. ISBN 80-9001178-8-6

HORVÁTH and PARTNERS. Nová koncepce controllingu : Cesta k účinnému controllingu. 1. čes. vyd. (překlad 5. vydání německého originálu). Praha : Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2

INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. Slovník controllingu česko-anglický /anglicko-český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera. Praha : Management Press, 2003. ISBN 80-7261-037-6

LAZAR, J.; HERMANN, P. Nákladový controlling. Ostrava : Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4

KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. Praha : Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7

STEINOECKER, R.: Strategický controlling. Praha : Babtext s.r.o., 1992. ISBN 80-900178-2-7

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Dryjová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

20. března 2008

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2009

prof. Ing. Magdalena Hrabanková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (25)  
370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 20. března 2008

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

**„Controlling jako způsob řízení firmy“**

vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které  
uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích, 15. března 2009

.....  
podpis

## **Poděkování :**

Úvodem své práce bych chtěla upřímně poděkovat za cenné rady, veškerou pomoc, ochotu a trpělivost **Ing. Marii Vejsadové**.

Poděkování také patří firmě **Obaly Tábor a.s.** za poskytnutí informací a podkladů pro zpracování diplomové práce.

## **Abstrakt.**

Diplomová práce na téma „Controlling jako způsob řízení firmy“ se zaměřuje na controlling v konkrétní organizaci. Cílem této práce je zobrazit controlling jako způsob řízení firmy, jehož prioritním cílem je dosáhnout plánovaných hodnot hospodaření.

Teoretická část se zabývá smyslem a úkoly controllingu. Autor se věnuje kalkulacím, plánování, rozpočtům, podnikovým kontrolám neboť na těchto systémech je controlling postaven.

Praktická část se věnuje analýze controllingu v konkrétním podniku. V závěru je provedeno vyhodnocení způsobu controllingu a jsou učiněny návrhy na možné zlepšení.

## **Klíčová slova:**

controlling

kalkulace

plánování

rozpočty

podnikové kontroly

výkaznictví

vnitropodnikové účetnictví

oceňování

## **Abstract.**

The diploma thesis under the title „Controlling as a method of control of an organization“ is concentrated on controlling in a particular organization. The objective of this thesis is presentment of controlling as a method of control of an organization, whom an objective is reach of an planned society`s values.

The theoretical part of the thesis presents the sence and tasks of controlling. The author presents calculations, planning, budgetes, business controlles because controlling is based on these systems.

The practical part brings an analyse of controlling in a particular organization. In the conclusion, the particular organization controlling arrangement is assessed, and appropriate changes for the organization are suggested.

## **Key words.**

Controlling

Calculation

Planning

Budgetes

Business controlles

Statement Evidence

Internal Accounting

Assessment



## Obsah:

<b>Úvod.....</b>	<b>3</b>
<b>Literární přehled.....</b>	<b>4</b>
<b>Metodika.....</b>	<b>6</b>
<b>1. Historie a vývoj controllingu.....</b>	<b>7</b>
1.1. Oblasti zavedení controllingu.....	7
<b>2. Controlling, jeho úloha a funkce v podniku. ....</b>	<b>8</b>
2.1. Smysl a cíle controllingu.....	8
2.2. Dělení controllingu.....	9
2.3. Controller.....	10
2.3.1. Úkoly controllera.....	10
2.3.2. Požadavky kladené na controllera.....	11
2.3.3. Organizační začlenění controllera.....	12
<b>3. Vztah manažerského účetnictví a controllingu. ....</b>	<b>14</b>
<b>4. Model nákladového controllingu. ....</b>	<b>15</b>
4.1. Dělení nákladů.....	15
4.2. Hospodářská střediska.....	15
4.2.1. Náklady hospodářských středisek.....	16
4.2.2. Výnosy hospodářských středisek.....	17
4.3. Centralizace a decentralizace.....	19
<b>5. Kalkulace.....</b>	<b>20</b>
5.1. Druhy kalkulací.....	20
5.2. Členění nákladů v kalkulaci.....	20
5.3. Kalkulační vzorec.....	21
5.4. Kalkulační metody při sestavování předběžných kalkulací.....	21
5.5. Použití předběžných kalkulací.....	22
5.6. Použití výsledných kalkulací.....	22
<b>6. Základy controllingového systému.....</b>	<b>25</b>
6.1.1. Dělení plánování.....	25
6.1.2. Plánovací proces.....	26
6.1.3. Plánování nákladů.....	27
6.2. Systém rozpočtování v rámci plánování.....	28
6.2.1. Proces rozpočtování.....	29
6.2.2. Orgány tvorby rozpočtu.....	30
6.2.3. Slabá místa plánování a tvorby rozpočtu.....	30
6.3. Finanční plánování.....	31
6.3.1. Zásady sestavení finančního plánu.....	31
6.3.2. Obsah finančního plánu.....	32

6.4. Podniková kontrola.....	32
6.5. Řízení podniku.....	34
6.5.1. Nástroje řízení podniku. ....	35
<b>7. Zavedení controllingu. ....</b>	<b>36</b>
<b>8. Controlling v podniku Obaly Tábor, a.s. ....</b>	<b>38</b>
8.1. Představení podniku. ....	38
8.1.1. Podnik jako technický systém. ....	39
8.1.2. Odbyt výrobků a služeb.....	40
8.1.3. Podnik jako informační systém. ....	41
8.1.4. Podnik jako organizační systém. ....	42
8.2. Controlling jako způsob řízení firmy. ....	42
8.3. Provázanost funkce controllera a manažera v podniku.....	45
<b>9. Vnitropodnikové účetnictví v podniku.....</b>	<b>46</b>
9.1. Útvarově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.....	47
9.2. Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.....	52
9.3. Účtování nedokončené výroby a výrobků.....	61
<b>10. Plánování a výkaznictví. ....</b>	<b>62</b>
<b>11. Výstupní sestavy. ....</b>	<b>64</b>
<b>12. Závěry z analýzy controllingu v podniku. ....</b>	<b>66</b>
<b>13. Závěr.....</b>	<b>68</b>
<b>14. Seznam použité literatury.....</b>	<b>69</b>
<b>15. Seznam obrázků a tabulek. ....</b>	<b>70</b>
<b>16. Přílohy. ....</b>	<b>71</b>

## Úvod.

S přechodem naší ekonomiky k tržnímu mechanismu se výrazně zvýšil zájem podniků o moderní metody řízení. Stoupla snaha podniků poznat sebe sama, zvýšit finančně hospodářskou výkonnost, adaptovat se, přežít. Nezbytným základem úspěšnosti se stává controlling jako fenomén integrující procesy zpracování informací, analýz, tvorby podnikových plánů a jejich kontroly.

Podnikový controlling se realizuje pomocí rozsáhlého souboru činností zasahujících všechny oblasti, úseky a úrovně řízení. Controlling nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným obchodním vedením.

Stagnující obraty na přesycených trzích, stoupající náklady, zvýšená konkurence, neuspokojivý hospodářský vývoj, větší složitost problémů a zostřená konkurence na domácím trhu i v zahraničí zesilují tlak na zisk. Aby byly tyto problémy pod kontrolou, jsou podnikatelé nuceni ke změně myšlení. Musí být použity nové koncepce, nástroje a techniky, aby se výnosová a finanční síla podniků opět zlepšila a aby jejich dva nejdůležitější cíle, zajištění rentability a likvidity, mohly být dosaženy. I v této situaci je důležitým nástrojem controlling. Pomáhá tyto cíle uskutečnit a zajistit dlouhodobou existenci podniku.

## Literární přehled.

Během zpracovávání této diplomové práce jsem prostudovala následující odbornou literaturu týkající se daného tématu:

- Hermann, P.: Nákladový controlling jako metoda řízení, Repronis, Ostrava, 1997.
- Král, B. & kol.: Manažerské účetnictví, Management Press, Praha, 2003.
- Hillmar, J.V.: Controlling nový nástroj řízení, Profess, Praha, 1990.
- Horváth & Partners: Nová koncepce controllingu, Profess Consulting, 2004.
- Čuhlová, J. a Munzar, V. : Přehled učiva z účetnictví, Fortuna, Praha, 2002.
- Freiberg F.: Finanční controlling, Management Press, 1996.
- Vysušil J., Kavan M.: Controllingové integrační metody, Montanex a.s., 1999.

Controlling je velice obsáhlý a žádná kniha není schopna zabývat se celou jeho problematikou.

**Prof. Dr. Hilmar J. Vollmuth** v knize „**Controlling nový nástroj řízení**“ se nejvíce přibližuje mému tématu a určitě jí ocení i podnikatelé a řídicí pracovníci ve všech funkčních oblastech. V dané knize je systematicky ukázáno, jak může být controlling jako důležitý nástroj řízení v podniku zaveden a využit.

**Publikace „Nová koncepce controllingu“** přispívá k rozšíření účinných forem controllingu ve středních a v malých podnicích. Je koncipována zvláště pro praktiky, kteří mají zkušenosti s řešením provozně hospodářských problémů, ale kteří moderní controlling uplatňují v praxi zatím v nedostatečné míře. Autor Horváth zde nepřistupuje k detailnímu vědeckému řešení jednotlivých problémů controllingu.

Kniha „**Nákladový controlling jako metoda řízení**“ se věnuje převážně problematice plánování. V závěru autoři shrnují a analyzují výhody a nevýhody nákladového controllingu.

Knihu „**Finanční controlling**“ **František Freiberg** obohatil mimo jiné i o kapitolu Finanční kontrola a Controlling investic. Ucelené a stručné zpracování základních aspektů

finančního controllingu je nejen poučením, ale také podnětem k zamyšlení nad nástroji a procesy udržování finanční stability podniku.

**Král, B.: Manažerské účetnictví** je rozsáhlá publikace, která poskytuje informace pro řízení z pozice managementu. Je inspirací a pomocníkem širokému okruhu uživatelů.

Publikaci „**Controllingové integrační metody**“ od **Jiřího Vysušíla** jsem prostudovala, ale pro svou práci nepoužila. Zabývá se speciálními integračními metodami, kterými jsem se v diplomové práci nezabývala.

## Metodika.

Cílem této diplomové práce je zobrazit controlling jako způsob řízení firmy, jehož prioritním cílem je dosáhnout plánovaných hodnot hospodaření.

V souvislosti se zdokonalováním systémů řízení podniků se v posledních letech jak v praxi, tak i v literatuře objevuje se zvýšenou frekvencí pojem **controlling**. Tento pojem je odvozen od anglického slovesa „to control“, které v češtině znamená jednak „kontrolovat“, ale také je můžeme překládat ve smyslu „řídit, vést“. Controlling představuje nové pojetí řízení, které by mělo být dokonalejší než řízení dosavadní. Z funkčního hlediska je to subsystém řízení zaměřený na proces plánování a kontroly a na jeho koordinaci a informační podporu.

Účelem diplomové práce není prezentovat a kriticky posuzovat různá pojetí controllingu. Snahou je v rámci daného rozsahu předložit alespoň zestručněný návod, jak by mohl být v praxi aplikován systém, který je v podmínkách, jimž se chce česká ekonomika přiblížit, mnohokrát prověřený.

**V první části práce** je zobrazen smysl a úkoly controllingu. Autor se věnuje kalkulacím, plánování, rozpočtům, podnikovým kontrolám neboť na těchto systémech je controlling postaven.

**Druhá část** se věnuje analýze controllingu v konkrétním podniku. V závěru je provedeno vyhodnocení způsobu controllingu a jsou učiněny návrhy na možné zlepšení.

# 1. Historie a vývoj controllingu.

Dříve než si něco povíme o samotném controllingu, jeho funkci a úloze v podniku, tak nahlédneme do jeho historie a vývoje.

První uváděnou firmou, v níž se systém controllingu objevil, byla General Electric Company, a to již před sto lety. Vznikl jako odezva na měnící se vnější ekonomické podmínky, které přinutily podniky zabývat se efektivnějším hospodařením s majetkem a finančními zdroji. Obdobné důvody vedly k jeho šíření mimo americký kontinent, tedy do západní Evropy a dále. Myšlenky controllingu se prosadily i v německy mluvících zemích (přestože se zde používá jiný systém účetnictví), a to jako určitý doplněk systému podnikového řízení umožňující manažerům plnit hlavní strategické a operativní cíle podniku.

Zavádění controllingu v českých podnicích závisel a stále závisí především na dvou předpokladech:

- zda je vedení podniku zainteresováno na tom, aby controlling do řízení zasahoval;
- zda v podniku existuje pracovník nebo skupina pracovníků, kteří by byli ochotni se tohoto úkolu ujmout.

Obojí se v mnoha podnicích jeví jako veliký problém. Finanční ředitelé sice v mnoha případech vědí, co controlling znamená a jaké výhody by podniku dokázal přinést, ale často nenaleznou odvalu důrazně prosazovat jeho praktická využití. Podobně je tomu v otázce vhodné osoby controllera. V České republice je koncepce controllingu známá teprve v posledních letech a výchova kvalitního controllingového pracovníka trvá relativně dlouho. Dá se předpokládat, že se současný stav zlepší, protože zájem o implementaci controllingu existuje.<sup>1</sup>

## 1.1. Oblasti zavedení controllingu.

V průmyslových podnicích se controlling zavedl již v posledním desetiletí. Patrně neexistuje průmyslový podnik, který by neměl controllera nebo oddělení controllingu. Tak vznikl dojem, že controlling má smysl pouze v průmyslu. Zejména v posledních letech se ale ukázalo, že opak je pravdou. Čím dál více proniká téměř do všech podniků např. do obchodního podniku, do výrobního podniku do pojišťovnictví, do bank, do veřejných správ, do neziskových organizací, do zdravotnictví atd.

---

<sup>1</sup> Hermann, P. Nákladový controlling jako metoda řízení. 1.vyd.Ostrava: Repronis, 1997.44s. ISBN 80-86122-34-4.

## 2. Controlling, jeho úloha a funkce v podniku.

Narůstající složitost a neustále se měnící podmínky podnikatelského prostředí vystavuje každý podnik vlivu především konkurenčního prostředí. Podniky tak procházejí různými vývojovými stádii a reálně existujícími situacemi s většími či menšími úspěchy, mnohdy se do krizových situací dostávají i vlivem okolí a svých vztahů vůči okolí. Ne vždy jsou úspěchy či neúspěchy vyvolány osobou manažera nebo managementu podniku, ale v praxi jsou velmi často ovlivňovány rozsahem a kvalitou informací potřebných pro řízení. Se snahou zdokonalovat systémy řízení v podniku se v posledních letech i u nás začíná častěji objevovat pojem controlling.

### 2.1. Smysl a cíle controllingu.

Jak už bylo řečeno, controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení podnikových výsledků. Controlling je obsahově vymezen dvěma subsystemy:

- subsystemem plánování a kontroly;
- subsystemem zajištění informační základny.

Za základ účinného fungování controllingu se považuje zejména integrace plánování a kontroly do jednoho systému.

Koordinaci, na niž klade controlling důraz v první řadě, totiž nelze zajistit pouze vzájemným propojením jednotlivých složek plánování a složek kontroly, ale důslednou vazbou mezi plánem (úkol, cílem) a jeho kontrolou. Tato vazba pak dovoluje zajištění známého „**řídícího okruhu**“:

- stanovení úkolů pro budoucí období – jaké jsou cílové náklady a cena konkrétního výrobku?
- Zjištění skutečnosti – jaké jsou skutečné náklady a reálně dosažená cena tohoto výrobku za hodnocené období?
- Analýza rozdílů – co je příčinou odchylek? Jaká je nákladová náročnost a cenová úroveň ve vztahu k ostatním výrobkům? Jaká je nákladová náročnost a cena výrobků konkurence?



- Vyhodnocení informací pro přijetí nových rozhodnutí – jak by ovlivnilo výrokové náklady a cenu zlepšení užitečných vlastností, přijetí nového konstrukčního a technologického řešení výrobku konkurence?<sup>2</sup>

Z toho je zřejmé, že tento řídicí okruh je třeba zajistit i informačním systémem, který ho podpoří relevantními informacemi a zejména pak vazbami mezi nimi.

Hlavním cílem controllingu je porovnávání plánu se skutečností. Plánování probíhá v celém podniku, ale nesestavuje se pouze za celý podnik. Jedna z prvních věcí, kterou musíme promyslet, je rozčlenění podniku na dílčí jednotky – **střediska** -, za něž budeme sestavovat příslušné plány, které v souhrnu dají celkový plán podniku. Lze zvolit různá hlediska členění firmy – podle odpovědných osob, podle zakázek (výrobků, služeb, zboží), podle zákazníků (segmentů trhu).

V současnosti se v mnoha odvětvích mění situace tak rychle, že plánování založené na minulých údajích je zcela nepostačující. Controlling se snaží orientovat tvorbu plánů do budoucnosti. O minulost se controlling zajímá jen do té míry, do jaké může minulý vývoj ovlivnit vývoj budoucí.

Občas se objeví oblast činnosti podniku, která vykazuje zvlášť nepříznivou odchylku. Jedná se o tzv. **úzké místo**, na něž musíme soustředit svou pozornost. Úzkým místem bývá kapitál, materiál, zaměstnanci, obytný, know-how. Úzkým místem je takový faktor, který v konkrétním stádiu představuje v kladném vývoji nejslabší článek. Stane se jako první nedostatkem.

Velmi podnětný je i přístup controllingového systému k chybám. Na nepřesnosti v plánování se nedívá jako na negativní jevy, ale využívá je pro kvalitnější předpovídání hodnot budoucího vývoje. Controlling pomáhá chyby v podniku odhalovat.

## **2.2. Dělení controllingu.**

Cíli, resp. orientací controllingu jako nástroje řízení je zaměření na tato kritéria:

- orientace na cíle;
- orientace na úzká místa;
- zaměření na budoucnost;
- zaměření na aktivity;
- zaměření na související analytické procesy při porovnávání plánu a skutečnosti.

---

<sup>2</sup> Král, B. & kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547s. ISBN 80-7261-062-7.

Ve vazbě na tyto cíle se postupně v oblasti controllingu jako nástroje řízení začaly prosazovat dva základní směry:

- **operativní controlling** – realizuje své aktivity především v oblasti daného, současného chování podniku při běžném reprodukčním procesu, a jeho cílem je působení především v optimalizaci věcných, časových a hodnotových parametrů, právě probíhajícího reálného chování podniku, respektive jeho aktivit,
- **strategický controlling** – je orientován na dlouhodobější cíle, resp. řízení budoucího ziskového potenciálu podniku, jeho existence v budoucnosti a jde tedy o controlling především v oblasti tzv. strategických veličin, jak jsou technologie, investice, trhy, systémy samotného řízení, výzkum, ale i výroby apod.

### **2.3. Controller.**

Controlling musí být ve firmě realizován kvalifikovaným pracovníkem, který firmu dobře zná, a který je dobře obeznámen o cílech vedení firmy. Controller vytváří spojení mezi vedením podniku a ostatním středisky. Úkoly controllera spočívají v získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentaci interních a externích údajů pro to, aby mohla být učiněna správná rozhodnutí. Má tedy informace sbírat a využívat. Proto musí v podniku zavést plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na výsledky.<sup>3</sup>

#### **2.3.1. Úkoly controllera.**

Všichni řídicí pracovníci by se měli podílet na plánovacím, kontrolním a řídicím procesu. Provádění těchto úkolů nesmí být ponecháno pouze controllerovi. Controller má být v podniku jen koordinátorem, poradcem a navigátorem. Zavedení controllingové koncepce v podniku představuje trvalý proces učení pro všechny pracovníky. Řídicí pracovníci musí být controllerem poučeni zvláště při provádění těchto úkolů:

- sestavování operativního a strategického plánu;
- provádění kontrol orientovaných na výsledky;
- zavádění cílových opatření v systému řízení.

---

<sup>3</sup> Hillmar, J.V. Controlling nový nástroj řízení. 2. přeprac. vyd. Praha: Profess, 1990. 136s. ISBN: 80-85235-54-4.

Controller se účastní speciálních podnikohospodářských šetření. Má stále působit v procesech řešení problémů. Controller má provádět následující speciální šetření:

- volba nových výrobků;
- vyřazování výrobků;
- rozhodnutí o vlastní výrobě nebo o nákupu;
- zkoumání stávajících investic s použitím propočtů návratnosti investic;
- analýza bilancí a jejich kritické vyhodnocení;
- sestavení přehledu o silných a slabých stránkách podniku;
- analýza konkurence;
- potenciální analýza;
- portfoliová analýza;
- ABC analýza;
- řízení zaměřené na úzké profily;
- stanovení provizí podle užítku dosaženého dealerem.

Do každé z odpovědnostních oblastí podniku musí být krok za krokem zaváděno myšlení orientované na rentabilitu. Rentabilitní uvažování by mělo ulehčit vzájemnou komunikaci na všech úrovních a mezi jednotlivými odpovědnostními oblastmi, a to zvláště proto, že jejich rozdílné zájmy musí být převedeny na společného jmenovatele.

Koordinační úkoly controllera spočívají v tom, že zajišťuje, aby management prováděl plánování a kontrolu s ohledem na výsledek podniku. Controller obvykle sám neplánuje a nekontroluje, tím se zabývá management. Controlling představuje průnik odpovědností manažera a controllera. Úspěšný controlling předpokládá spolupráci manažerů a controllerů. **Manažer** odpovídá za projekt, produkt, oblast a za strategické pozice. **Controller** odpovídá za transparentnost a poskytuje informace, rozhodování, koordinace a je moderátorem plánování.<sup>4</sup>

### 2.3.2. Požadavky kladeny na controllera.

Úspěchy controllingu jsou velkou měrou určovány osobními schopnostmi controllerů. Požadavky, které jsou na tyto pracovníky kladeny můžeme rozdělit na osobní a odborné.

---

<sup>4</sup> Horváth & Partners. Nová koncepce controllingu. 5.přepřac.vyd.Praha: Profess Consulting, 2004.288s. ISBN: 80-7259-002-2.

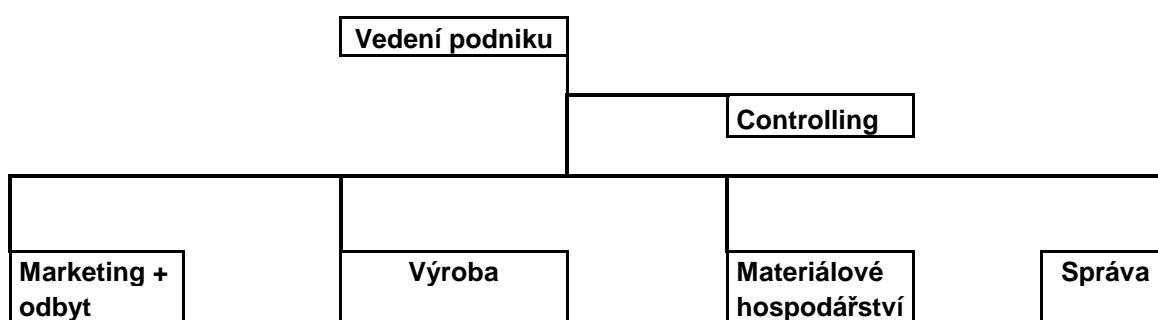
Mezi **osobní** požadavky patří nezaujatost, schopnost navázat kontakt, umění přesvědčovat, abstraktní myšlení, psychologická schopnost vcítění se, schopnost předání svých myšlenek, řízení spolupracovníků.

Mezi **odborné** požadavky na controllera patří především znalosti v oboru podnikohospodářských koncepcí, nástrojů, technik a schopnosti metodicko-koncepčních přístupů. Controller by měl mít porozumění pro problémy marketingu, měl by mít schopnosti poznávat podnikohospodářské souvislosti a ty analyzovat a následně řešit plánovacím, kontrolním a řídicím systémem.<sup>5</sup>

### 2.3.3. Organizační začlenění controllera.

Controller může nejučinněji jednat, je-li umístěn na co nejvyšší hierarchické úrovni. Na úrovni hospodářského oddělení funkce controllera zaručuje koordinaci a sladění různých hospodářských úseků, neboť z této úrovně jsou pak zájmy celého podniku prosazovány i v dílčích oblastech. Controllerovi může být přidělena pozice štábní, nebo pozice liniová.

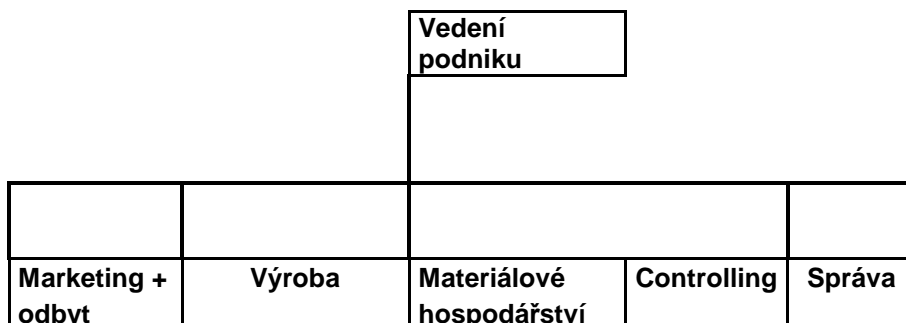
Pozice štábní – tato pozice je přímo podřízena jen podnikovému vedení. Štábní místa mají funkci poradní, připravující materiál pro rozhodování a nemají kompetence rozhodovací a nařizovací. Je ovšem otázka, zda controller na této pozici může efektivně plnit své úkoly. Zda může být tímto způsobem dosaženo účinného controllingu.



Obrázek č.1: Controlling jako štábní pozice

<sup>5</sup> Hillmar, J.V. Controlling nový nástroj řízení. 2. přeprac. vyd. Praha: Profess, 1990. 136s. ISBN: 80-85235-54-4.

Liniová pozice – na této pozici přísluší controllerovi funkční nařizovací právo. Controller by se měl pohybovat na téže úrovni jako vedoucí marketingu a odbytu, výroby, jakož i materiálového hospodářství.



Obrázek č.2: Controlling jako liniová pozice

V malých a středních podnicích zřízení samostatné pozice controllera není z ekonomických důvodů vhodné. Podnikatel se většinou ujme úkolů controllera sám. Potřebné informace si nechá vypracovat vedoucím finančního a účetního oddělení. Toto řešení se zvláště v menších podnicích ukázalo jako nejvíce vyhovující.

V menších a středních podnicích nejsou k dispozici kvalifikovaní řídicí pracovníci, kteří by mohli převzít controlling. Tento problém většinou podnikatelé řeší zavedením controllingu od externího podnikového poradce.

### 3. Vztah manažerského účetnictví a controllingu.

Manažerské účetnictví je úzce spojeno s konceptem controllingu jako nástrojem řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny. Zatímco controlling jako metoda řízení nutně integruje úvahy o funkční koordinaci všech funkcí systému řízení, je manažerské účetnictví jen informačním nástrojem systému řízení. Srovnávání můžeme tedy podrobit pouze manažerskému účetnictví a informačnímu nástroji controllingu.<sup>6</sup>

Manažerské účetnictví se téměř výhradně opírá o hodnotové charakteristiky. Zatímco controlling využívá mnohem širěji i nepeněžní informace. Informace manažerského účetnictví určené pro potřeby řízení jsou pokryty dvěma zaměřeními controllingu:

- **nákladovým controllinem**, který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku firmy, a tím přirozeně i na její náklady a výnosy;
- **finančním controllinem**, který je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejích peněžních toků.

Manažerské účetnictví se tedy především zajímá o tu část controllingu, která se orientuje na informace pro řízení věcné, naturální stránky podnikatelského procesu. Naopak z hlediska fází rozhodovacího procesu se zdá, že vymezení controllingu zdůrazňuje zejména tu část informací, která je určena pro řízení.

Oba informační přístupy nejsilněji spojuje chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který díky svým cílům a prostředkům jejich dosažení prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení.

---

<sup>6</sup> Král, B. & kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547s. ISBN 80-7261-062-7.

## 4. Model nákladového controllingu.

### 4.1. Dělení nákladů.

Náklady můžeme dělit z několika hledisek, ale v oblasti controllingu se nejčastěji mluví o výkonových a fixních nákladech.

**Výkonové náklady** jsou jednotlivým výrobkem zapříčiněny a bez jeho realizace by nebyl důvod pro to, aby vznikly. Tyto náklady zahrnují kromě variabilních také zvláštní jednicové náklady. Typickým příkladem těchto nákladů je spotřeba energie. Na tomto účtu účtujeme osvětlení výrobní haly, což je fixní část, nezávislá na objemu výroby, a vedle toho spotřeba elektrické energie na jednotlivých strojích, kde již lze vysledovat závislost na produkci.

**Fixní náklady** nejsou jednotlivým výrobkem zapříčiněny. Můžeme je dále rozdělit na fixní náklady I. a fixní náklady II. Fixní náklady I. nejsou přímo přiřaditelné na jednici, ale přesto dokážeme u nich určit místo a příčinu vzniku. U fixních nákladů II. neumíme stanovit místo vzniku. Jde o náklady, které plynou z nutnosti existence podniku jako takového.

### 4.2. Hospodářská střediska.

Aby bylo možno sledovat hospodaření podle jednotlivých částí podniku, je třeba rozdělit podnik na jednotlivé útvary, které jsou nazývány „hospodářská (odpovědnostní) střediska“.

**Hospodářské středisko** je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který

- má jediného odpovědného vedoucího;
- má pevně stanovený úkol vyjádřený jak v naturálních, tak i v peněžních jednotkách;
- samostatně sleduje svoji činnost (účetnictví střediska);
- při řízení využívá hodnotových vztahů, tj. může měřit a peněžně vyjádřit jak veškerou svou spotřebu jednotlivých majetkových složek, mezd a ostatních výdajů (vstupy), tak i své výkony (výstupy).

V teorii nákladového controllingu rozlišujeme dva druhy dílčích jednotek:

- **nákladová střediska**, na kterých sledujeme náklady a výnosy;

- **zisková střediska**, za která vyhodnocujeme hospodářský výsledek.

Další členění je na **pracovní úseky**. Toto členění využívají především větší podniky s bohatým výrobním sortimentem. Fixní náklady některých výrobků by neoprávněně zatěžovaly výrobky jiné, jímž tyto fixní náklady vůbec nic nepřinášejí. Hospodářský výsledek lze zjišťovat pouze na úrovni pracovního úseku nebo celého podniku. Náklady a výnosy je naopak možné plánovat pouze na nákladových střediscích. Celkový roční plán (rozpočet) je vždy součtem jednotlivých plánů (rozpočtů) přes všechna střediska a měsíce.<sup>7</sup>

Podnik můžeme vnitřně uspořádat dle třech principů:

- členění podle personální odpovědnosti;
- členění podle výrobků nebo skupin výrobků;
- členění podle zákazníků nebo segmentů trhu.

**Členění podle osobní odpovědnosti** se doporučuje, jsou-li stanoveny funkční okruhy, jímž je přisouzena odpovědnost organizačním plánem, má-li být provedeno regionální rozdělení pracovního území, existují-li rozdílné dílny nebo divize, nebo existují-li různé odbytové organizace. Toto členění se doporučuje pro výrobní podniky s charakterem hromadné výroby.

**Členění podle výrobků** se využívá v případě, když se u jednotlivých skupin výrobků dají rozlišit různé suroviny, výrobní postupy, nákladové struktury, rozdílné kalkulační základny nebo tržní pozice.

**Členění podle zákazníků** je účelné, jestliže existují různé odbytové cesty, cílové skupiny, velké rozdíly v uspořádání zákazníků podle velikosti.

#### **4.2.1. Náklady hospodářských středisek.**

Náklady hospodářských středisek představují široce vymezený systém různě vyjádřených a oceněných nákladových položek. Může zahrnovat:

- skutečně vynaložené prvotní náklady, za jejichž vznik nese hodnocené středisko odpovědnost jak z hlediska objemu, tak i ceny odebíraného výkonu;

---

<sup>7</sup> Hermann, P. Nákladový controlling jako metoda řízení. 1.vyd.Ostrava: Repronis, 1997.44s. ISBN 80-86122-34-4.



- vynaložené prvotní náklady oceněné na úrovni předem stanovené, např. v případě, že středisko odpovídá za skutečnou naturální spotřebu, nikoliv však za rozdíl mezi předpokládanou a skutečnou cenou spotřebovaného výkonu;
- prvotní i druhotné náklady, oceněné na úrovni odhadovaných nákladů a zúčtované jako výraz jejich přetřídění v případě, kdy středisko provádí výkony nezbytné k odstranění nepříznivých důsledků, které zavinilo jiné středisko;
- druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů a vyjadřující majetkový prospěch, o který se podnik připravil v důsledku výsledků, za něž konkrétní útvar nese odpovědnost;
- druhotné náklady vznikající spotřebou výkonů, které odebírajícímu středisku poskytuje jiný podnikový útvar.

#### **4.2.2. Výnosy hospodářských středisek.**

Výnosy střediska vznikají oceněním jeho výkonů. Pro tento účel se používají vnitropodnikové ceny. Výnosem střediska se tak stává jeho výkon oceněný vnitropodnikovou cenou. **Vnitropodniková cena** je nástrojem odpovědnostního řízení, jehož hlavním cílem je taková koordinace vnitropodnikových vztahů, která povede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů. Vnitropodnikové ceny by měly plnit následující funkce:

- motivace pracovníků odpovědnostních středisek k rozhodnutí a způsobu chování, které budou efektivní pro podnik jako celek;
- měřítko činnosti střediska;
- měly by odrážet úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska.

Vnitropodniková cena předávaného výkonu by měla zahrnovat kalkulované předem stanovené variabilní náklady předávajícího útvaru, případně zvýšené o příspěvek k zisku podniku, který středisko nerealizuje, protože výkon předává interně.

#### **Typy vnitropodnikových cen:**

V praxi se prosazují zejména následující typy vnitropodnikových cen:

#### **Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky.**

Používá se zejména pro ocenění finálních výkonů, které v podstatné části nalézají odbytiště mimo podnik. Jejich použití odpovídá podmínkám, kdy vnitropodnikový útvar

má pravomoc a možnosti ovlivňovat objem a sortiment prováděných výkonů. Tento typ ocenění lze tedy využívat zejména u ziskových, rentabilních a investičních středisek, jako např. u prodejních útvarů, zaměřených na maximalizaci prodeje, u místně odloučených závodů s decentralizovaným způsobem řízení.

#### **Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů.**

Tento typ ocenění lze použít zejména jako nástroj orientace vnitropodnikového útvaru na zvyšování objemu výkonů, popř. na efektivní změny sortimentu. Toto ocenění lze aplikovat u středisek s širším rozsahem pravomoci a odpovědnosti.

#### **Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů.**

Lze ji aplikovat u nákladově řízených středisek, která jsou primárně řízena direktivními, naturálně vyjádřenými úkoly a jejichž iniciativu je proto účelné orientovat na úsporné plnění těchto úkolů. Plné účinnosti dosahuje tento typ ocenění za předpokladu, že se odděleně hodnotí hospodárnost střediska v oblasti jednicových a režijních nákladů. Jako nástroj kontroly hospodárnosti jednicových nákladů se využívá zejména operativní a základní kalkulace, která umožňuje hodnotit tyto náklady ve vztahu k počtu prováděných výkonů.

#### **Vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů.**

Pracuje-li dodávající středisko v podmínkách kapacitního omezení, přičemž odebírající středisko nemá možnost nahradit chybějící dodávky z vnějších zdrojů, lze využít nepříliš známou vnitropodnikovou cenu stanovenou na bázi oportunitních nákladů. Oportunitní náklady kvantifikují, o kolik se zvýší zisk, pokud se podaří zvýšit kapacitu omezujícího činitele v dodávajícím útvaru o jednotku.

Tento typ vnitropodnikové ceny má význam zejména pro dodávající středisko: informuje ho o mezních nákladech, které je možno vynaložit na zajištění dodatečných výkonů, aniž by vzrostly náklady finálních výkonů.

#### **Vnitropodnikové ceny dohodnuté mezi středisky:**

Tyto ceny mají význam zejména v případech individuálně sjednávaných subdodávek, resp. v případech operativního zajišťování zakázky, jejíž rentabilita je nadprůměrná.<sup>8</sup>

#### Rozlišujeme tři základní situace:

- vnitropodnikovou cenu stanovuje nebo schvaluje podnikové vedení;

---

<sup>8</sup> Král, B. & kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547s. ISBN 80-7261-062-7.

- vnitropodniková cena se odvozuje od tržní ceny. Podnikové vedení si vyhrazuje pouze právo zásahu, pokud by tržní cena působila proti zájmům podniku;
- vnitropodniková cena se stanoví dohodou mezi dodávajícím a odebírajícím podnikovým střediskem. Podnikové vedení zasahuje pouze, pokud by k dohodě nedošlo.

### **4.3. Centralizace a decentralizace.**

Způsob účtování hospodářských středisek ovlivňuje i skutečnost, zda se evidence všech středisek vede v jediném účetním okruhu (v jedné provozní účtárně – **centralizovaná forma**), nebo zda každé středisko má samostatné účetnictví (**decentralizovaná forma**).

Základní rozdíly centralizované a decentralizované formy účetnictví:

#### **Centralizovaná forma účetnictví:**

Účetnictví všech středisek je soustředěno do jednoho místa a tvoří jeden uzavřený okruh podvojného účtování. To znamená, že účty všech hospodářských středisek (účty nedokončené výroby a výrobků, nákladů a výnosů všech hospodářských středisek, spojovací účty k finančnímu účetnictví, popř. účty časového rozlišení nákladů a výnosů) se vedou v jediné provozní účtárně. Účetní případy přebírané z finančního účetnictví se evidují pomocí spojovacích účtů, které jsou společné všem střediskům. Výkony předávané mezi středisky se evidují přímo mezi účty středisek bez použití účtu „Převody střediskové“.

#### **Decentralizovaná forma účetnictví:**

Při decentralizované formě účetnictví, které se vede v účtových třídách 8 a 9, tvoří účetnictví každého střediska samostatný uzavřený účetní okruh. Každé středisko účtuje ve svém účetnictví náklady a výnosy (výkony oceněné kalkulovanými náklady, tedy vnitropodnikovou cenou). Výrobní střediska sledují běžně stav a změny nedokončené výroby a odbytové středisko stav a změny zásob výrobků. Hospodářské středisko musí zahrnout do svého účetnictví všechny účetní případy, které se ho týkají a jsou evidovány podvojným zápisem. Proto styk s finančním účetnictvím se zachycuje pomocí spojovacích účtů.

## 5. Kalkulace.

Nákladový controlling, kromě řízení podniku a podpory strategických rozhodnutí, je i silným nástrojem v oblasti kalkulací. Kalkulace je předběžné stanovení nebo následné zjištění vlastních nákladů a ostatních složek ceny (zisku, ztráty) na jednotku výkonu, tj. na kalkulační jednici.

**Předmětem kalkulace jsou:**

- výkony vytvářené vlastní činností;
- výkony nakupované od jiných organizací.

### 5.1. Druhy kalkulací.

*- podle doby, kdy se kalkulace sestavují, se rozeznávají*

a) předběžné kalkulace – sestavují se před zahájením výkonu a stanoví předpokládané (plánované) náklady na kalkulační jednici;

b) výsledné kalkulace – sestavují se až po provedení výkonu a zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici. Vycházejí z údajů vnitropodnikového účetnictví;

*- podle druhu použitých podkladů*

a) operativní kalkulace - sestavují se na kratší období (čtvrtletí, měsíc). Jsou podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen vlastních výkonů. Vychází z operativních norem platných ve výrobě;

b) plánová kalkulace – vychází z plánových norem. Používají se při plánování nákladu podniku, sestavují se na období 1 roku;

c) propočtové kalkulace – jsou méně přesné, neboť se sestavují podle kalkulací porovnatelných výrobků nebo na základě odhadu.

### 5.2. Členění nákladů v kalkulaci.

Podle způsobu vyčíslování nákladů na kalkulační jednici člení se náklady v kalkulaci na :

- **přímé (jednicové)** – na kalkulační jednici se vyčísľují přímo a přesně. Patří sem přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady;

- **nepřímé (režijní)** – na kalkulační jednici se vyčísľují nepřímo pomocí jiných veličin. Patří sem výrobní režie, správní režie, odbytové činnosti.

### 5.3. Kalkulační vzorec.

Volba kalkulačního vzorce závisí na konkrétních podmínkách každé účetní jednotky a je plně v její pravomoci.

Může mít následující podobu:

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

---

**Vlastní náklady výroby**

+

5. Zásobovací režie
6. Správní režie

---

**Vlastní náklady výkonu**

+

7. Přímé odbytové náklady
8. Odbytová režie

---

**Úplné vlastní náklady výkonu**

+

9. Zisk (ztráta)

---

**Prodejní cena (bez DPH)**

### 5.4. Kalkulační metody při sestavování předběžných kalkulací.

Kalkulační metody jsou způsoby, kterými se stanoví náklady na kalkulační jednotici. Tyto způsoby závisí na povaze výkonu nebo povaze nákladů.

Podle volby rozvrhové základy se rozeznávají:

#### a) kalkulace dělením

- prostým (rozvrhovou základnou je plánovaný objem výkonu). Používá se v jednoduché hromadné výrobě, kde se vyrábí stejnorodá produkce, tj. zpravidla 1 výrobek. Například v podnicích těžebních, energetických;

- pomocí poměrových čísel (rozvrhovou základnou jsou poměrová čísla). Používá se v podnicích, které vyrábějí několik stejnorodých výrobků, a to stejným technologickým postupem, lišícím se jen velikostí, hmotností, pracností nebo jakostí;

#### **b) kalkulace přírážkové**

- pomocí režijních přírážek (rozvrhová základna je peněžní – např. přímé mzdy, přímý materiál, vlastní náklady výroby ...);
- pomocí režijních sazeb (rozvrhová základna je naturální – např. počet strojových hodin, počet normohodin ruční práce dělníků).

Nepřímé (režijní) náklady se stanoví na kalkulační jednici pomocí režijní přírážky v % (u peněžní rozvrhové základny) nebo sazby v Kč (u naturální rozvrhové základny).

### **5.5. Použití předběžných kalkulací.**

Předběžné kalkulace (zejména operativní) slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen vlastních výkonů. Tyto ceny se nejčastěji stanoví na úrovni vlastních nákladů výroby nebo výkonů.

Výkony a služby materiální povahy (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, opravy, doprava, elektrická energie) se oceňují **vnitropodnikovými cenami**, služby nemateriální povahy, např. výkony správního střediska se oceňují **zúčtovacími sazbami**.

V účetnictví se pomocí vnitropodnikových cen a zúčtovacích sazeb stanoví střediskové výnosy jednotlivých středisek.

### **5.6. Použití výsledných kalkulací.**

Výsledné kalkulace zjišťují skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici. Sestavují se na dokončené a odvedené výkony. Podklady pro sestavení těchto kalkulací poskytuje vnitropodnikové účetnictví.

Sestavování výsledních kalkulací zahrnuje **dva kroky**.

1. Zjistí se skutečné náklady na celý objem dokončených a odvedených výkonů.

Protože v účetnictví jednotlivých středisek jsou zachyceny skutečné náklady na provedené výkony, je třeba náklady na provedené výkony opravit v jednotlivých položkách kalkulačního vzorce o změnu stavu nedokončené výroby (NV).

$$\text{Odvedené výkony v Kč} = \text{provedené výkony v Kč} - \text{přírůstek NV} \\ + \text{úbytek NV}$$

Změna stavu nedokončené výroby se dá zjistit z výkazu provedených výkonů nebo přímo na účtu Nedokončená výroba.

2. Vypočte se podíl skutečných nákladů na kalkulační jednici.

K tomu se používá :

- kalkulace dělením;
- kalkulace přírážková.

$$\text{Skutečná režijní přírážka v \%} = \frac{\text{skutečné režijní náklady v Kč}}{\text{skutečná rozvrhová základna v Kč}} \times 100$$

$$\text{Podíl režijních nákladů na jednici v Kč} = \frac{\text{skutečná režijní přírážka} \times \text{rozvrhová základna na jednici}}{100}$$

Sestavení výsledných kalkulací předpokládá, že se náklady a výnosy jednotlivých středisek sledují na analytických účtech podle jednotlivých položek kalkulačního vzorce a přímé náklady podle jednotlivých druhů výkonu (výrobků).<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Čuhlová, J. a Munzar, V. Přehled učiva z účetnictví. 1. vyd. Praha: Fortuna, 2002. ISBN: 80-7168-813-4.

Nyní si znázorníme kalkulační schéma, na kterém si ověříme výhody v podmínkách konkrétního podniku.

<b>Cenová kalkulace výrobku</b>	
Výrobek 1001 – Profil LHU 200mm	
Jednicový materiál:	2,58 Kč
Nakupované:	0,00 Kč
Polotovary vlastní výroby:	0,00 Kč
Jednicové mzdy:	0,24 Kč
Zvláštní jednicové náklady:	4,15 Kč
Výkonové náklady:	6,97 Kč
Fixní náklady I:	2,89 Kč
Výkonové + Fixní náklady I:	9,86 Kč
Fixní náklady II:	0,05 Kč
Výkonové + Fixní náklady I a II:	9,91 Kč
Zisk:	0,59 Kč
Žádoucí prodejní cena:	10,50 Kč
Žádoucí příspěvek na úhradu:	3,53 Kč

Obrázek č. 3: Cenová kalkulace výrobku<sup>10</sup>

Nejspodnější hranicí ceny by měla být úroveň celkových výkonových nákladů. Pokud tedy spočítáme cenovou kalkulaci a tyto údaje porovnáme s marketingovými průzkumy jednotlivých trhů, mělo by nám být jasné, které výrobky máme ponechat v sortimentu a které z něj vyřadit. V praxi to ale není vždy tak jednoznačné. Může se stát, že zákazník, který si přijde koupit zboží nesoucí záporný příspěvek na úhradu a které tudíž přestane podnik objednávat, již nemusí podruhé přijít. V čistě výrobních podnicích je rozhodování o výrobcích, jejichž výroba má být postupně rušena, přece jen jednodušší. Ačkoli i zde je třeba se rozhodnout, zda upřednostníme hledisko nákladů, nebo zda budeme poměřovat peněžní toky související s daným výrobkem. Zvláště v menších firmách se doporučuje stanovit absolutní (ve smyslu absolutně nejnižší) cenový limit, a to nejen po započtení veškerých výkonových nákladů, ale i po zápočtu mzdy podnikatele, platů a úroků z úvěru.

<sup>10</sup> Hermann, P. Nákladový controlling jako metoda řízení.1.vyd.Ostrava: Repronis, 1997.44s. ISBN 80-86122-34-4.



## 6. Základy controllingového systému.

### 6.1. Plánování.

Podnik má stanoveny cíle své hospodářské politiky. Příkladem podnikových cílů mohou být např.: maximalizace zisku nebo ovládnutí trhu. V současné době se za hlavní cíl považuje spíše ovládnutí trhu. Cíle podniku jsou rozpracovány do plánů podniku (plán výroby, plán finanční, plán investiční, plán personální apod.). Provádí se na základě daných možností podniku a s přihlédnutím k jejich budoucím změnám. Podnikové plánování se vyznačuje těmito rysy:

- orientace na cíle;
- tvůrčí charakter plánů – schopnost věcně a časově sladit provádění plánovacích úkolů;
- orientace na budoucnost – schopnost rozpoznat a rozhodovat o nezbytných opatřeních k využití budoucích příležitostí;
- procesní orientace – dílčí plány jsou vzájemně závislé.

Plánování musí být vytvořeno takovým způsobem, aby při změnách cíle, podmínek a nástrojů podnikového řízení včas mohlo nabídnout různé alternativy, které by se pak účinně využily při řízení podniku. Poskytuje výchozí pozici svými písemně stanovenými plány k precizní kontrole a na ni navazujícímu řízení podnikového dění. Smyslem plánování je ujasnit si, co musíme udělat dnes, abychom v budoucnosti z našich současných rozhodnutí měli užitek.<sup>11</sup>

#### 6.1.1. Dělení plánování.

Strategické plánování je orientováno dlouhodobě a zahrnuje zpravidla období nejméně 4 let. Podnikové vedení stanoví cíle, kterých chce dosáhnout v dlouhodobém horizontu. Úkolem strategického plánování je vyhledávání podnikových potenciálů úspěchu, jejich budování a udržování. Tak mohou být mnohem dříve zjištěny a analyzovány problémy, které postihnou podnik a mohou jím být odhaleny i potenciály jeho úspěchu.

Podnik by si měl stanovit následující strategické cíle:

---

<sup>11</sup> Hillmar, J.V. Controlling nový nástroj řízení. 2. přeprac. vyd. Praha: Profess, 1990. 136s. ISBN: 80-85235-54-4.

- vývoj nových výrobků;
- zvýšení tržních podílů;
- otevření nových trhů;
- výstavba nových kapacit;
- vytvoření organizace, která by byla nákladově příznivější;
- vytvoření nových odbytových cest.

Při strategickém plánování by měly být použity nástroje: portfoliová analýza, potenciálová analýza, křivka cyklu životnosti výrobku, zkušenostní křivka, analýza návratnosti investic, analýza kritických bodů. Vedení podniku musí brát zřetel na informace o budoucím vývoji podniku.

Operativní plánování se vztahuje na jeden hospodářský rok. Jedná se o krátkodobé plánování a všechny důležité údaje by měly být rozpracovány co nejpodrobněji. Při zpracovávání operativních plánů se tak stejně jako u strategických začíná s plány odbytu a obratu. Na ně se pak navazuje vypracováním ostatních dílčích plánů. Při porovnávání skutečnosti s plány se zjistí odchylky, na jejichž základě vedení určí potřebná nápravná opatření.

### **6.1.2. Plánovací proces.**

Při plánovacím procesu by mělo být dodrženo následující pořadí plánů:

1. Plán odbytu (prodeje)
  - stav zásob hotové výroby;
  - příjem na sklad hotové výroby;
  - prodej;
  - zkrácení tržeb;
  - DPH;
  - krátkodobé pohledávky;
  - jednicové náklady odbytu.
2. Plán obratu (množství x cena)
3. Plán nákladů (variabilní a fixní náklady)
4. Plán zisku

5. Plán výroby
  - stav zásob nedokončené výroby;
  - výroba;
  - odvádění;
  - spotřeba ostatních materiálů.
6. Plán investic
  - pořízení;
  - prodej;
  - nedokončené investice;
  - odpisy;
  - opravy a údržba;
  - tvorba rezerv na opravy a údržbu.
7. Finanční plán
8. Plán nákupu
9. Personální plán
10. Plánovaná rozvaha
11. Plánovaná výsledovka (účet zisků a ztrát)<sup>12</sup>

**Plány odbytu a obratu** tvoří základ pro všechny ostatní dílčí plány v podniku. Na základě tržních výnosů mohou být sestaveny plány nákladů a zisku. Investice se mohou realizovat jen tehdy, jestliže je lze financovat. A právě na tyto otázky nám odpoví **výrobní a investiční plán**. Zda pro řízení tržního obratu podnik získá potřebný materiál a pracovníky nám zodpoví **plán nákupu a personální plán**. Po vypracování plánů by měla být také vypracována **plánovaná rozvaha a výsledovka**, na jejichž základě je provedena bilanční analýza. Údaje z bilanční analýzy umožňují vedení podniku zjistit slabá místa v podniku, která v příštích letech musí být odstraněna.

### 6.1.3. Plánování nákladů.

Plánování nákladů se vztahuje na všechny podstatné druhy nákladů a na všechna nákladová střediska. V oblasti výroby je plánování nákladů ve vztahu k výkonům. Před předložením plánů nákladových středisek musí být provedeny následující kroky:

---

<sup>12</sup> Hermann, P. Nákladový controlling jako metoda řízení. 1.vyd. Ostrava: Repronis, 1997. 44s. ISBN 80-86122-34-4.

- členění nákladových středisek;
- stanovení vhodných plánovacích period;
- odhad obratu jako základ pro plánování nákladů;
- zjištění normálních provozních podmínek;
- stanovení vhodných vztažných veličin plánu pro různé druhy nákladů různých nákladových středisek (např. mzdy ve výrobě, výrobní časy, jednotky výrobku);
- plánování vytížení kapacit;
- plánování a předpoklad jednicových a nepřímých nákladů.

## **6.2. Systém rozpočtování v rámci plánování.**

Rozpočtování znamená nasměrování všech podnikatelských aktivit na hodnotové cíle podniku. Rozpočet bychom tedy mohli definovat jako formulovaný plán, daný jednotce s rozhodovacími pravomocemi na určité časové období a s určitým stupněm závaznosti. Rozpočty můžeme rozlišit podle následujících znaků:

### **Jednotka s rozhodovacími pravomocemi.**

- horizontální diferencování podle funkcí, produktů nebo regionů;
- vertikální diferencování podle úrovní podnikové hierarchie.

### **Doba platnosti.**

- měsíční rozpočet;
- čtvrtletní rozpočet;
- roční rozpočet;
- víceletý rozpočet.

### **Dimenze hodnoty.**

- rozpočet výdajů;
- rozpočet nákladů;
- rozpočet příspěvku na krytí nákladů;
- rozpočet obratu.

Rozpočty také můžeme mít **flexibilní a strnulé**. Ve strnulém rozpočtu se vychází z určitého vytížení kapacit. Ve flexibilním rozpočtu jsou cíle diferencovány podle vytížení kapacit. Flexibilní rozpočty jsou především pro nákladová střediska ve výrobě.

Následující tabulka nám zobrazuje klíčové body k sestavení systému rozpočtu.

<b>Znaky uspořádání</b>	<b>Systém rozpočtu – pokyny a požadavky</b>
Diferencovanost a úplnost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dbát na úplnost systému rozpočtu.</li> <li>• Větší podniky potřebují ke splnění svých funkcí plánu a řízení více diferencovaný systém rozpočtu.</li> <li>• Musí být sestaven souhrnný podnikový rozpočet.</li> <li>• Dbát na soulad organizační struktury a institucionální diferenciaci systému rozpočtu.</li> </ul>
Závaznost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dbát na soulad rozhodovacích kompetencí a odpovědnosti za rozpočet.</li> <li>• Pravidelně kontrolovat dodržování rozpočtu.</li> </ul>
Výše rozpočtu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stanovit „cíle dosažitelné za předpokladu racionálního využití prostředků“, aby mohla být plněna funkce plánování, koordinace a kontroly.</li> </ul>
Rozpočet	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pro řízení rozpočtu stanovit v rozpočtu ukazatele výkonu.</li> <li>• Pevné zakotvení hodnotových analýz administrativy do rozpočtu vede ke zlepšení využívání prostředků.</li> </ul>
Rozpočet a strategické plány	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Navzájem sladit rozpočet a strategické plány.</li> <li>• Přidělení prostředků prostřednictvím strategického rozpočtu má zohlednit celkový časový rámec strategie a neomezit se jen na následující rok.</li> <li>• Každá součást ročního rozpočtu by měla vycházet ze schválené strategie.</li> </ul>

Obrázek č.4: Klíčové body k sestavení systému rozpočtu<sup>13</sup>

### 6.2.1. Proces rozpočtování.

Při procesu rozpočtování můžeme použít metodu top-down (shora dolů), bottom-up (zdola nahoru) a kombinovanou metodu.

<sup>13</sup> Horváth & Partners. Nová koncepce controllingu. 5.přeprac.vyd.Praha: Profess Consulting, 2004.288s. ISBN: 80-7259-002-2.

**Metodou top-down** se v procesu rozpočtování odvozují rozpočty nižších úrovní z rozpočtů nadřazených. Předností této metody je zaměření procesu rozpočtování na cíl podniku. **Metoda bottom-up** odvozuje nadřazené rozpočty ze souhrnu rozpočtů nižší úrovně. Předností této metody je detailní poznání a vyšší motivace nižších úrovní podnikové hierarchie. **Kombinovaná metoda** je považována za nejlepší, neboť usiluje o spojení obou uvedených postupů a o potlačení jejich nevýhod.

Controlling zpracuje pro vedení podniku plán i tehdy, pokud se přes všechny snahy nepodařilo dosáhnout určitých hodnot. Vedení podniku rozhodne o přijetí plánu v předložené formě. Pokud není dosaženo stanovených hodnot, prověří se, zda zadané hodnoty nejsou příliš vysoké a není-li nutné je korigovat, nebo zda neexistují možnosti ke zlepšení. V případech, kdy vedení podniku plán zcela odmítne, je zahájen nový proces tvorby plánu.

Pro samotnou tvorbu plánu jsou k dispozici nástroje plánování rozpočtu. Pro většinu rozpočtů tvoří nejdůležitější informační a instrumentální zdroj různé nástroje používané v účetnictví.

- Rozpočtování ve finanční oblasti závisí na finančním účetnictví.
- Pro stanovení investičního rozpočtu jsou často používány metody investičního účetnictví.
- Ve výrobě je sestaven rozpočet nákladového místa pomocí pružného účtování plánovaných nákladů.
- Ve výzkumu a vývoji je těžištěm plánování metodika plánování projektu.
- Kalkulace výsledku výrobků podle druhů nebo segmentu trhu je typickým příkladem nástrojů pro generování rozpočtu marketingu.

### **6.2.2. Orgány tvorby rozpočtu.**

Tvorba rozpočtu patří do pole působnosti řízení „v první linii“. Sestavení rozpočtu se musí organizačně rozdělit tak, že podřízená místa vypracovávají návrhy rozpočtu, které jsou předkládány nadřízeným místům ke schválení. Hlavní význam má controller. Vybudování a řízení systému tvorby rozpočtu a tok informací pro jednotky patří k jeho podstatným úkolům.

### **6.2.3. Slabá místa plánování a tvorby rozpočtu.**

Podniky využívají rozpočet jako primární řídicí systém pro stanovení cíle, určení zdrojů a vytvoření pobídek k výkonu. Formy plánování a tvorby rozpočtu mohou mít ale i své slabiny, které jsou kritizovány řídicími pracovníky. Máme dva okruhy problémů.

- Náklady spojené s plánováním a tvorbou rozpočtu se jeví příliš vysoké.
- Užitek generovaný plánováním a tvorbou rozpočtu se zdá diskutabilní.

### **6.3. Finanční plánování.**

Finanční plán zobrazuje pro daná plánovací období finanční efekty podnikových aktivit. Finanční plánování není na rozdíl od účetnictví důsledně regulováno směrnicemi, zákony, zásadami a principy. Nicméně, nemá-li plánování postrádat účelovost, musí splňovat minimálně následující požadavky:

- úplnost – finanční plán musí obsahovat všechny příjmy a výdaje;
- systematickosti – finanční plán by měl být sestavován a aktualizován ve stanoveném časovém rytmu v návaznosti na ostatní podnikové plány;
- přehlednost – smyslem je takové uspořádání a strukturalizace finančního plánu, které umožňuje jeho analýzu a kontrolu;
- elastičnost – finanční plán, nemá-li ztrácet reálnost, musí být kontinuálně aktualizován ve vazbě na změny původních předpokladů a podmínek.<sup>14</sup>

Neexistuje univerzální postup, jak vytvořit finanční plán, ani není dána jednoznačně jeho obsahová náplň. Skutečná podoba finančního plánu záleží na velikosti firmy, představách manažerů, zkušenostech plánovačů a mnoha dalších faktorech. Všechny finanční plány mají však stejné zásady.

#### **6.3.1. Zásady sestavení finančního plánu.**

- Finanční plán je vyjádřením zkušeností, myšlenek, nápadů a předpokladů vedoucích pracovníků;
- pomůže zaujmout kritický postoj k vlastnímu podnikání;
- pomůže identifikovat rizika a následně se jim vyhnout;
- pomůže odhalit slabé a silné stránky podnikatelské činnosti ve srovnání s konkurencí;
- umožní odhalit nové příležitosti a využít jejich možností;
- finanční plán je operačním nástrojem, který pomůže řídit firmu.

---

<sup>14</sup> Freiberg F. Finanční controlling. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996. 199s. ISBN: 80-85943-03-4.

Finanční plán navazuje na marketingový plán. Musí z něj být jasné:

- co bude podnik prodávat;
- kdo jsou zákazníci;
- srovnání s nejlepším konkurentem (ceny, úroveň služeb, kvalita výrobků, rychlost dodávky atd.);
- rozbor příležitostí a ohrožení

### **6.3.2. Obsah finančního plánu.**

Když bychom v krátkosti měli shrnout obsah finančního plánu.

- Firma, popis firmy, předmět podnikání;
- popis produktů nebo služeb;
- rozbor konkurenčního prostředí, popis zákazníků, distribučních cest, analýza příležitostí, rizik a ohrožení;
- personální zajištění;
- prodejní plán obsahující plánovaný objem prodeje a prodejní ceny;
- náklady spojené s prodejem, reklamou, propagací, finančním zajištěním distribuce výrobků nebo služeb;
- plán tvorby zisku;
- plán cash flow;
- investiční plán.

### **6.4. Podniková kontrola.**

Podniková kontrola by měla poskytovat podklady ke zjišťování chyb v plánování nebo chyb v realizaci, aby mohla být k jejich odstranění přijata příslušná opatření. Veličiny, které byly stanoveny v rámci plánování, budou porovnávány s těmi, které skutečně nastaly.

Kontrolu dělíme na kontrolu výsledků a kontrolu procesů. *Kontrola výsledků* se soustřeďuje na výsledky plánovacího procesu. Při *kontrole procesů* se kontroluje povaha, způsob vzniku tohoto výsledku nebo průběh procesu jeho realizace.

Kontrola by měla být prováděna jednou za měsíc. Pro menší podniky jsou kratší období většinou nevhodná, delší období zase silně snižuje schopnost reagovat na vývoj potřebnými nápravnými opatřeními. Při kontrole mohou být uplatněny následující kontrolní metody:



- **porovnávání v čase** – skutečné veličiny jsou dodatečně navzájem porovnávány, neexistuje žádný přímý vztah k plánování;
- **odvětvové porovnávání** – údaje vlastního podniku jsou pro podporu vypovídací schopnosti porovnávány s jinými podniky;
- **porovnávání plánu se skutečností** – je velice dobrý kontrolní nástroj v průběhu hospodářského roku.

Při porovnávání plánovaných hodnot se skutečností se zpravidla objeví odchylky. Úkolem controllera je tyto odchylky včas zjistit, provést jejich analýzu, kterou předloží vedení podniku a oddělením, jichž se tyto odchylky týkají. Odchylky mohou mít různé příčiny např. chybné plánování, špatná organizace, nesprávná realizace plánů, nereálně stanovené cíle, nepředvídatelné externí vlivy, organizační změny, prováděná racionalizace, zavádění nových strojů, zvýšení cen surovin, nové technologické postupy, větší nebo menší spotřeba, časový posun vzniku nákladů, chybné zaúčtování, zvýšení mzdových tarifů, výpadky strojů.

Odchylky mohou být cenové, odchylky objemu (ve spotřebě, v nákupu) nebo odchylky ostatní. Analýzou odchylek jsou zjištěny příčiny vzniku odchylek veličin skutečných od veličin plánovaných. Na základě těchto analýz jsou prováděná nápravná opatření.<sup>15</sup>

**Odchylky cen** – vznikají z rozdílů mezi dosaženými cenami nákupu a plánovanými cenami. Vliv cen je ještě před vstupem dat o spotřebě do kalkulace nákladů zachycen prostřednictvím práce s náklady cenových rozdílů.

Skutečné náklady (ke skutečným cenám)	86.437 Kč
- Skutečné náklady (k plánovaným cenám)	81.750 Kč
= Cenová odchylka	4.687 Kč

**Odchylky ve spotřebě** – jde o vícenáklady a nižší náklady při spotřebě času nebo hmot, za které odpovídá vedoucí nákladového střediska. Jsou tvořeny rozdílem mezi skutečnými a požadovanými náklady. Příčinou těchto odchylek mohou být změněné postupy ve výrobě

<sup>15</sup>Hillmar, J.V. Controlling nový nástroj řízení. 2. přeprac. vyd. Praha: Profess, 1990. 136s. ISBN: 80-85235-54-4.

(odchylky v postupech, nedodržení lhůt z plánu výroby), změny v jakosti výrobků, v hospodárnosti spotřeby (vyšší spotřeba materiálu) atd.

Skutečné náklady (k plánovaným cenám)	81.750 Kč
<u>- Požadované náklady</u>	<u>79.800 Kč</u>
= Odchylka ve spotřebě	1.950 Kč

**Odchylky v nákupu** – odchylky, za které vedoucí nákladového střediska neodpovídá. Vznikají z rozdílu mezi vypočtenými plánovanými náklady a požadovanými náklady. Jde o fixní náklady s nadměrným krytím podle toho, zda skutečný stupeň vytížení kapacit je pod nebo nad plánem.

Požadované náklady	79.800 Kč
<u>- Vypočtené plánované náklady</u>	<u>70.200 Kč</u>
= Odchylka vytížení kapacit	9.600 Kč <sup>16</sup>

## **6.5. Řízení podniku.**

Řízení podniku je dalším důležitým úkolem controllera. Musí zajistit, aby všechny postupy byly prováděny správným způsobem tak, aby na konci vyšlo úplně vše, co se na počátku naplánovalo. Řízení má zaručit dodržení žádoucího směru vývoje podniku. Řídící pracovníci musí v průběhu hospodářského roku řídit svá střediska samostatně. Controller informuje jednotlivé odpovědnostní oblasti prostřednictvím zpráv o dosahování stanovených cílů a objeví-li se odchylky, poukáže na jejich příčiny. Controller je ovlivňován minulostí, ale musí především nahlížet do budoucnosti. Při řízení podniku probíhá vzájemné propojení minulosti a budoucnosti.

Controller by měl mít v podniku funkci nikoliv registrátora, ale hlavně novátora. Analýza orientovaná do minulosti se musí považovat pouze za nástup k protiopatřením namířeným do budoucnosti. Způsob uvažování orientovaný do budoucnosti by měl mít přednost. Controller musí zajistit, aby i přes vyskytující se odchylky probíhalo řízení podniku tak, aby cílové veličiny, ve kterých je dominujícím faktorem většinou zisk, byly

---

<sup>16</sup> Horváth & Partners. Nová koncepce controllingu. 5.přepřac.vyd.Praha: Profess Consulting, 2004.288s. ISBN: 80-7259-002-2.

splněny. Každé přijaté opatření je nutno přezkoumat v tom smyslu, zda bude také pozitivně působit na stanovené cíle.

### **6.5.1. Nástroje řízení podniku.**

Controller musí využívat takové nástroje řízení, které by mohly být k dispozici i pro jednotlivé odpovědnostní oblasti a které jim pomohou stabilizovat jejich vlastní cíle. Tyto nástroje musí mít schopnost účinně ovlivnit jak nákladovou, tak i výkonovou stránku podniku. Controller musí nacházet pro podnik takové vhodné nástroje řízení, aby pomocí nich mohl co nejdříve zjistit, kde v podniku vznikají problémy. Každý podnik potřebuje vhodné nástroje k tomu, aby mohl včas zjistit odchylky a aby mohl co nejrychleji zavést protiopatření. Mezi hlavní nástroje řízení patří:

- analýza návratnosti investic.
- Analýza kritických bodů.
- Analýza ABC.
- Hodnotová analýza.
- Analýza pracovního času.
- Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku.
- Výpočet příspěvku na krytí.
- Vnitropodnikové zlepšovací návrhy.
- Systém ukazatelů.

Podnik se může úspěšně řídit jen tehdy, jsou-li v podniku k dispozici důležité nástroje pro řízení. Hlavní úkol controllera spočívá v tom, aby nástroje řízení, které podnik má, běžně zlepšoval a dále rozvíjel.

## 7. Zavedení controllingu.

Obsahem této části diplomové práce bude zrekapitulování zásad a postupů při zavádění controllingu do podniku.

Před začátkem zavádění controllingu musí být zodpovězeny tyto otázky:

- Kde v podniku budou úkoly controllingu přijímány?
- Které oblasti úkolů mají být přiděleny oddělení controllingu?
- Jaké rozhodovací kompetence bude mít controller?

Jednotlivé kroky postupu při vytváření organizace controllingu by měly zahrnovat:

- 1) stanovení konkrétních úkolů controllingu;
- 2) hledání profesionálů odbornosti a moci;
- 3) stanovení rozhodovacích kompetencí controllera;
- 4) zařazení do hierarchie podniku;
- 5) stanovení vnitřní organizace oddělení controllingu;
- 6) stanovení odborných a disciplinárních oprávnění;
- 7) definování znaků osobnosti pro výkon funkce;
- 8) vypracování popisu práce;
- 9) výběr pracovníka;
- 10) vypracování směrnic pro controlling a norem chování;
- 11) zapracování.

Mezi podstatné faktory ovlivňující systém controllingu patří:

**Interní ovlivňující faktory se vztahem k podniku** – velikost podniku, program výkonů, technologie produkce výkonů a zpracování informací, právní forma a vlastnické poměry.

**Externí ovlivňující faktory se vztahem k prostředí** – celková hospodářská situace, trh práce a kapitálový trh, trh nákupu a odbytu, konkurenční poměry, technologická dynamika.

**Personální ovlivňující faktory** – stupeň vzdělání, odborná zkušenost, podnikatelské myšlení zaměstnanců a připravenost převzít odpovědnost, vázání na podnikání.

Při zavádění controllingu do podniku musí vedení podniku dodržovat veškeré body důležité při této činnosti a především neustále sledovat faktory, které controlling ovlivňují. Controlling je nutné chápat jako systém, který se trvale rozvíjí a musí se na jeho vývoji

neustále pracovat. Architekt organizace controllingu musí umět nechat otevřené dveře na nové požadavky na controlling.

## **8. Controlling v podniku Obaly Tábor, a.s.**

### **8.1. Představení podniku.**

V roce 1912 byla založena a postavena továrna na zužitkování animálních a průmyslových odpadků s výrobou klišů a želatin. Tyto výrobky byly produkovány až do začátku 2. světové války, kdy byla výroba vzhledem k nedostatku surovin zastavena.

V roce 1941 dochází k prvním krokům, směřujícím k přeorientování výrobního programu závodu na zpracování papíru. Rozvoj této výroby byl dále posilován po skončení války, kdy byla do Tábora přesunována výrobní zařízení ze znárodněných závodů v pohraničí. Zejména v 60. letech pak docházelo ke stabilizaci výrobního programu jeho zaměřením na výrobu povrchově zušlechtěných materiálů. Rozhodujícím krokem v tomto směru byla roku 1968 instalace laminační linky od firmy ROTOMEK, která umožnila nanášení polyetylenu na papír a byla základem pro výrobu obalů, které vznikají svařováním na balících automatech během balicího procesu.

Rychlý rozvoj automatizovaného balení výrobků v té době způsobil, že výroba laminovaných papírů se rychle rozvíjela a v roce 1973 byl již citelný nedostatek tohoto materiálu a kapacitní možnosti byly vyčerpány.

Proto bylo v roce 1975 rozhodnuto o dovozu další laminační linky z Německa od firmy ER-WE-PA. Stroj byl uveden do provozu v roce 1976. Dále k tomuto zařízení byl dovezen stroj na úpravu papíru – výkonný řezací stroj Kampf pro řezání kotoučků laminovaného papíru pro balící automaty. Rozvoj závodu pokračoval ve strojním vybavení, kdy byly zajišťovány stroje pro zpracování laminovaného papíru.

Z důvodů zvyšujících se nároků na obalový materiál (např. polotónový tisk, tisk EAN kódu apod.) realizoval podnik rozsáhlé investice do oblasti tisku. V roce 1992 bylo zakoupeno zařízení pro elektronické zpracování obrazu a grafických návrhů pro polotónový tisk do úrovně plochých filmů, umožňujících jak zhotovení nátisku obalu, tak i přímou výrobu fotopolymerních tiskových forem. Rovněž byl pořízen a dán do provozu šestibarevný flexografický stroj Olympia.

Během let vzrostl počet odběratelů a tím i kapacita podniku. V současné době podnik vlastní několik flexografických strojů.

### **8.1.1. Podnik jako technický systém.**

Podnik je dominantním výrobcem obalů v oblasti flexotisku na území České republiky. Vyrábí širokou řadu obalového materiálu.

Výrobní sortiment:

#### **a) Papír a karton laminovaný plasty**

Laminované papíry a kartony tvoří široký výrobní sortiment a jako nosič plasty jsou používány bělené a nebělené sulfátové papíry, kartony, lepenky a krepové papíry. Velká část produkce, hlavně pro automatizované balení potravinářských průmyslových výrobků, je dodávána ve strojních kotoučích a arších podle požadavků odběratelů.

#### **b) Kombinované – kaširované fólie**

Jsou to různé druhy fólií, které se spojují pomocí lepidel. Složení a vlastnosti takto vzniklých obalů závisí na požadavcích zákazníka a na druhu baleného zboží. Je možné spojovat tyto materiály: polypropylenová fólie, polyetylenová fólie, polyesterová fólie, polyamidová fólie, Saran, hliníková fólie a papír.

Obaly z těchto materiálů mají různorodé použití např. obaly na cukrovinky, na pekařské výrobky, sušenky, na pochutiny, těstoviny, zeleninu, obilniny, luštěniny, balení farmaceutických přípravků, mýdel, šamponů, vakuové balení apod.

#### **c) Obalové fólie BOPP a PE**

Vyznačují se výbornými mechanickými a optickými vlastnostmi, jsou zdravotně nezávadné a vhodné pro přímý styk s potravinami. Jsou tepelně svařovatelné, zaručují dobrou pevnost sváru a lze je zpracovávat na balících automatech. Jejich vlastnosti zaručují vysoké výkony při automatizovaném balení. Lze je potiskovat flexotiskovou technikou.

#### **d) Bariérové papíry**

Parafinované a mikrovoskované papíry, jako povrchově zušlechtnuté materiály, nacházejí použití k balení strojírenských výrobků, žiletek, výrobků potravinářského průmyslu (karamely, lepidlo a polotuhé výrobky) a nově jako skrutkové – mašličkové balení bonbónů. Vyrábí se s jednostranným nebo oboustranným nánosem na podložce a plošné hmotnosti 40 – 60 g/m<sup>2</sup>. Část produkce představují i kombinované materiály, tj. papír s AL – fólií nebo s fólií z nízkotlakového polyethylenu spojované pomocí hotmeltu. Papíry s nánosem hotmeltu lze též tepelně spájet a lze je omezeně používat i na balících automatech.

#### **e) Lepicí papíry**

Jsou určeny k výrobě etiket, štítků apod. Vyrábí se na podložkách, které lze potiskovat všemi běžnými tiskovými technikami. Dodávají se v kotoučích nebo ve formátech balených do rysů. Použité lepidlo je zdravotně i ekologicky nezávadné. Do tohoto sortimentu spadá také výroba známkového papíru pro tisk poštovních známek.

#### **8.1.2. Odbyt výrobků a služeb.**

Obchodní zástupci neustále sledují vývoj na trhu obalové techniky. Hledají se nové možnosti zlepšování kvality výroby. Vzhledem k vývoji na trhu se některé výrobky vyřazují z výrobního programu, protože ze strany zákazníka není o něj zájem. Středisko technologie stále hledá a navrhuje nová vylepšení stávajících výrobků.

Výrobky jsou prodávány prostřednictvím obchodních zástupců formou osobního prodeje. Každý obchodní zástupce má své stálé zákazníky. Na základě požadavků zákazníků vypracovává obchodní oddělení plán odbytu výrobků. Další úkoly tohoto oddělení jsou:

- zavádění nových výrobků na trh;
- sledování životnosti stávajících výrobků;
- zlepšování služeb zákazníkům;
- zajišťování propagace;
- podpora prodeje jako poskytování bonusů za množstevní odběry;
- zajišťování účasti na veletrzích.



### **8.1.3. Podnik jako informační systém.**

Ve společnosti se používá pro zpracování dat dnes velmi rozšířený informační systém SAP. Vlastní databázový systém ORACLE, který pracuje pod operačním systémem AIX. Uživatelé používají klientský software pod WINDOWS XP, který je připojen přes internetový tunel.

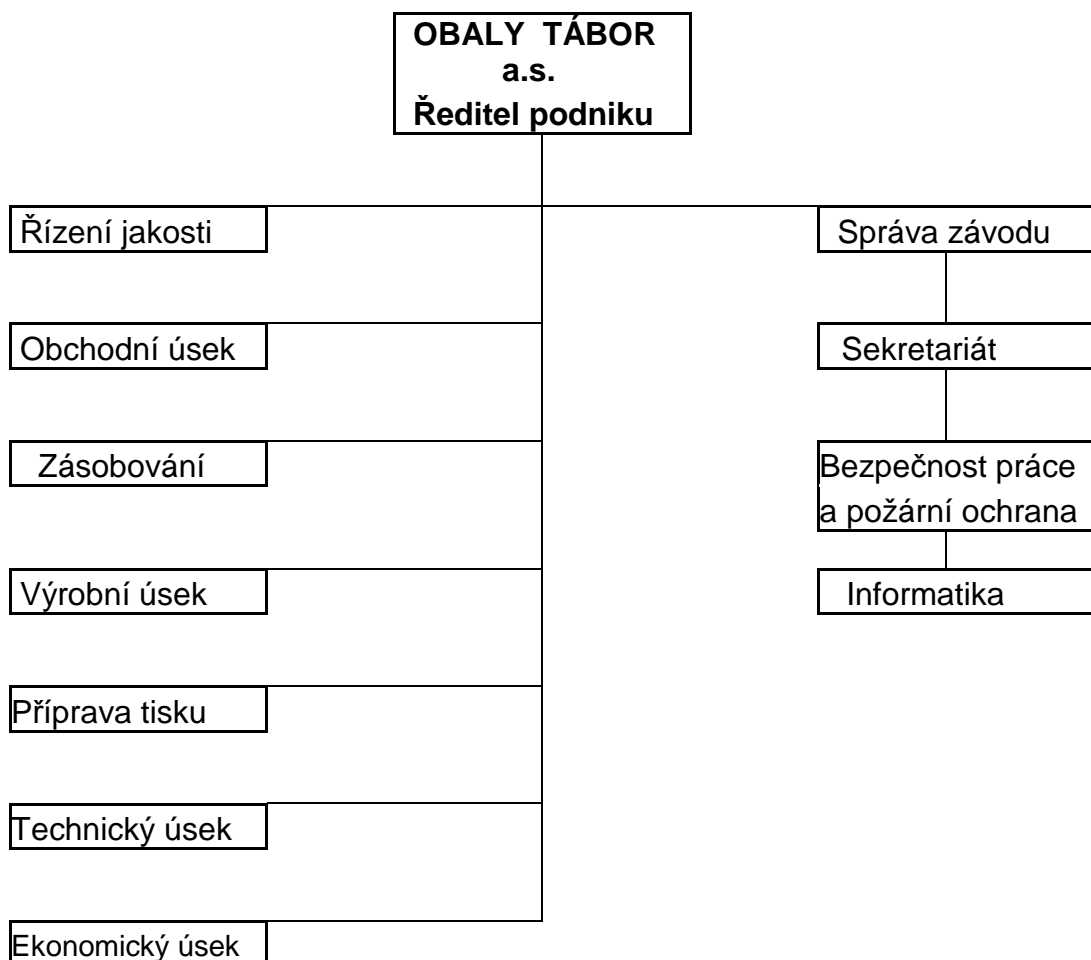
Další používaný software : MICROSOFT OFFICE pro zpracování běžné kancelářské agendy a LOTUS NOTES, který slouží jako podniková pošta.

#### **Fungující moduly v SAPU:**

- |                         |    |
|-------------------------|----|
| - účetnictví            | FI |
| - controlling           | CO |
| - investice             | AM |
| - skladové hospodářství | MM |
| - výroba                | SD |
| - mzdy                  | HR |

#### 8.1.4. Podnik jako organizační systém.

Tabulka č.1: Organizační struktura v Obalech Tábor a.s.



#### 8.2. Controlling jako způsob řízení firmy.

Controlling je systém, který umožňuje řídit tvorbu hodnot v podniku. Zprůhledňuje provozně hospodářskou komplexnost podniku, usměrňuje tok informací, signalizuje potřebu řešit nedostatky, zajišťuje ucelenost podnikového řízení, udržuje finanční rovnováhu a také pomáhá zvládat krizové situace.

V podniku Obaly Tábor a.s. bylo oddělení controllingu zavedeno v roce 1996. Cílem tohoto kroku bylo vytvořit nástroj pro:

- podnikovou kontrolu a řízení;
- řízení objektů sledování nákladů (nákladová střediska, účet hlavní knihy, výrobní zakázka, interní zakázka,..);

- řízení odchylek;
- nástroj pro tvorbu kalkulace.

Vedení podniku vidělo v zavedení controllingu možnost dosáhnout sjednocení řeči ve všech oborech, rychlejší a stručnější výměnu informací.

V současné době je oddělení controllingu součástí ekonomického střediska. Je tvořeno dvěma pracovníky, přičemž jeden se zabývá vnitropodnikovým vyhodnocováním zakázek a druhý tvorbou plánů, rozborů, porovnáváním plánů se skutečností a případné rozdíly s plánem řeší s ekonomickým managerem.

Jejich úkoly se podrobněji mohou podle důležitosti a četnosti používání v praxi seřadit takto:

- 1) kontrola rozpočtu + porovnávání plán/skutečnost.
- 2) Provádění nákladového účetnictví.
- 3) Provádění reportingu.
- 4) Vedení při rozpočtování.
- 5) Analýza odchylek a příčin.
- 6) Interpretace zpráv.
- 7) Interní poradenství v rozhodovacím procesu.
- 8) Vedení při plánování investic.
- 9) Spolupráce při plánování strategie.
- 10) Bilance.
- 11) Financování a finančnictví.
- 12) Strategické porovnávání plán/skutečnost.
- 13) Včasné varování.

Z výše uvedeného plynou čtyři oblasti úkolů: plánování, rozpočtování, reporting a poradenství.

**Plánovací proces** probíhá podle předem stanoveného postupu, který je založen na propojení jednotlivých druhů plánů s cílem vytvoření plánu zisku.

**Rozpočtování** se může definovat jako monetární plán, který obsahuje cílové hodnoty pro každou oblast odpovědnosti. Cílové hodnoty jsou v závislosti na tom, jaký je sestavován např. výnosy, náklady, příspěvek na krytí či příjmové a výdajové platby.

## Integrovaný podnikový rozpočet a jeho dílčí plány.

### Určení plánování:

- strategické podnikové plánování;
- plán rozdělení zisku.

### Výsledek plánů:

- Rozpočet výkonů:
  - ✓ plán prodeje (plán obratu);
  - ✓ plán výroby (plán spotřeby materiálu a nákupu, personální plán, plán investic, plán odpisů);
  - ✓ plán nákladů (jednicové náklady, režijní náklady).
- Finanční rozpočet:
  - ✓ cash-flow (přímý, nepřímý);
  - ✓ working capital (krátkodobé dispozice);
  - ✓ dlouhodobé dispozice.

Plánová bilance: je tvořena společně rozpočtem výkonů a finančním rozpočtem.

**Reporting** je charakterizován třemi stupni informací: informace o událostech, které se rýsují, reporting včasného varování a přizpůsobení reportingu změněným podmínkám. Zde má controller nemalý úkol zabezpečovat reportingové zprávy např. týdenní hodnocení stavu pohledávek. Vytváří sestavy, které informují management o stavu v podniku:

- denní sestavy;
- týdenní hlášení;
- měsíční rozbor o hospodaření.

Ve své **poradenské funkci** vystupuje controlling, či samotná osoba controllera, jako poradce vedení podniku v následujících oblastí:

- pozorování okolí;
- vztahy k okolí;
- interní struktura;
- vztahy k interní struktuře.

### 8.3. Provázanost funkce controllera a manažera v podniku.

Controlling a zároveň samotná osoba Controllera působí ve firmě jako poradce managementu a jejich vzájemná vazba je definována rozdělením úkolů a zodpovědností.

Tabulka č.2: Vazba controllera a manažera v podniku Obaly Tábor a.s.

<b>Controller</b>	<b>Manager</b>
...připravuje podklady pro plánování a rozhodování, řídí plánovací proces	...plánuje a rozhoduje
...informuje o výši a příčinách cílových odchylek	...dělá řídicí opatření na základě cílových odchylek
...informuje o změnách v podnikovém okolí	...reaguje na změny v okolí tak, aby s ním udržel kontinuální rovnováhu
...nabízí podnikohospodářské poradenství	...opatřuje si odborné rady, rozhodnutí činí racionálně
...vykonává systém tvořící a se systémem svázanou koordinaci	...prosazuje controllingem podporované systémy vedení (organizace, atd..)
...spoluutváří podnikový rozvoj jako motor/brzda	...řídí firmu s orientací na cíle, základem je plánování a kontrola
...je lodivodem a partnerem manažera	...akceptuje controllera jako rovného partnera v procesu vedení

## 9. Vnitropodnikové účetnictví v podniku.

V podnikovém účetnictví se naráží na některé klasické problémy:

- účetnictví je příliš zaměřeno na pouhé zaúčtování;
- neposkytuje žádné využitelné informace;
- slouží spíše následnému ospravedlnění než jako podpora pro rozhodování;
- formální přesnost je nadřazena účelnosti dat;
- kalkulace nákladů stojí v těžišti zájmu a kalkulaci výnosů je věnovaná malá pozornost.

Tyto problémy byly v podniku vyřešeny tím, že bylo zavedeno tzv. vnitropodnikové účetnictví, které:

- poskytuje údaje pro finanční účetnictví;
- poskytuje informace o nákladech na jednotlivé výrobky;
- poskytuje informace o nákladech (výnosech, zásobách,...) podle útvarů;
- zajišťuje běžnou kontrolu nákladů (zpravidla měsíčně);
- poskytuje další informace pro řízení.

**Vnitropodnikové účetnictví podává informace o celkovém dění uvnitř podniku a je důležitým nástrojem controllera.**

Cílem společnosti je plnění a žádoucí překračování výrobních úkolů vyplývajících z rozpisu hospodářského plánu a.s., při optimálním využívání kapacity výrobního zařízení a časového fondu pracovní doby, při trvalém zvyšování jakosti výrobků, snižování nákladů a plnění ostatních úkolů, které vyplývají z komplexního charakteru výrobní jednotky.

Organizace vnitropodnikového účetnictví není žádným zákonem předepsána. Podnik si zvolil samostatný způsob jeho vedení. Sekundární náklady účtuje formou samostatného účetního okruhu, pro který využívá účty účtové třídy 8 a k převodu do finančního účetnictví používá analytický účet 699.

Vnitropodnikové účetnictví je vedeno **centralizovaně** v ústřední účtárně podniku za všechna střediska.

Stejně jako ve finančním účetnictví se účtuje podvojným způsobem, tj. podle zásady podvojnosti účetních zápisů.

## 9.1. Útvarově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.

V podniku existují nákladová střediska, která odrážejí organizační strukturu podniku. Jednotlivá nákladová střediska jsou přiřazena k ziskovým střediskům.

Tabulka č.3: Seznam středisek a jejich uspořádání:

<b>ziskové středisko(ZT)</b>	<b>název</b>	<b>nákladové středisko (NT)</b>	<b>typ střediska</b>	
ZT 100	správa	NT 1000	ředitelský úsek	správní
		NT 1030	hospod. správa	správní
		NT 1040	řízení jakosti	správní
		NT 1300	informatika	správní
ZT 140	ekonomika	NT 1400	ekonomický úsek	správní
ZT 180	kuchyně, kantýna	NT 1800		správní
ZT 200	prodej	NT 2100	obchod	odbytové
		NT 3820	doprava	odbytové
		NT 2160	expedice	odbytové
ZT 300	technický úsek	NT 3100	správa	pomocné
		NT 3130	technologie	pomocné
		NT 3503	mechanika	pomocné
		NT 3504	elektro	pomocné
ZT 380	zásobování	NT 3810	správa	zásobovací
ZT 400	výroba	NT 4100	správa	pomocné
		NT 4210	laminace	výrobní
		NT 4220	tisk	výrobní
		NT 4230	řezání	výrobní
		NT 4240	parafin	výrobní
		NT4241	kašír	výrobní
ZT 450	příprava tisku	NT 4510	tiskové desky	pomocné
DUMMY	fiktivní středisko	NT 4500	příprava tisku	pomocné
				fiktivní

## **Vztah finančního účetnictví k vnitropodnikovému :**

Sledování nákladů a výnosů je ve společnosti prováděno ze dvou hledisek – z hlediska hospodárnosti středisek a z hlediska ziskovosti zakázek.

Sledování hospodárnosti středisek na úrovni ziskových a nákladových středisek je vyhodnocováno měsíčně a kumulativně od počátku roku, kdy jsou porovnávány skutečné náklady a výnosy s plánovanými. Tyto střediskové rozborů jsou pak předávány odpovědným vedoucím středisek k vyjádření se k rozdílům.

Vnitropodnikové účetnictví v systému SAP probíhá v modulu controlling.

Rozdílnost struktury výsledovky mezi finančním a controllingovým modulem je proto, že v controllingu probíhá vnitropodnikové účtování – rozúčtování nákladů a zúčtování výkonů prostřednictvím sekundárních nákladových účtů.

### **Pohyb ve vnitropodnikovém účetnictví během měsíce :**

**1) přeúčtování primárních nákladů** z finančního účetnictví do controllingu na příslušná nákladová střediska – probíhá automaticky v okamžiku zadání. Používané účty 501000 – 598999 (náklady).

#### **2) přeúčtování výnosů z finančního účetnictví do controllingu:**

všechny účtové případy týkající se zaúčtování výnosů se automaticky projevují v účetnictví ziskových středisek. Používané účty 601000 – 698999 (výnosy).

### **Pohyb ve vnitropodnikovém účetnictví na konci měsíce:**

**1) kontrola DUMMY střediska** – náklady a výnosy nesmí být zadávány bez příslušného střediska. Pokud tato chyba nastane, objeví se na středisku DUMMY a musí se opravit;

#### **2) kontrola výsledovky finančního účetnictví;**

**3) rozvrh nákladů prostřednictvím primárních nákladových účtů** - tato skupina tvoří náklady, které mezi jednotlivá střediska z různých důvodů nelze přesně rozdělit. Jsou to především náklady na spotřebu energií. Důvodem, který brání přesně plánovat a účtovat náklady na energii, je absence technických podmínek, tj. poměrové nebo absolutní měření spotřeby na jednotlivých strojích. Na začátku roku příslušný odpovědný vedoucí střediska (např. elektro – pro elektrickou energii, páru, vodu a stočné) stanoví procento měsíční spotřeby dané energie, které se zadá do programu;



Tabulka č.4: Příklad procentuálního rozvrhu nákladů

**Procenta pro rozúčtování nákladů na elektrickou energii.**

účet 502200

<b>středisko</b>	<b>%</b>
NT1030	3
NT1800	3,5
NT3503	1
NT3810	1
NT4210	33
NT4220	27
NT4230	10
NT4240	6
NT4241	10
NT4270	4
NT4510	1
NT4500	0,5

**celkem**

**100**

**4) zadávání výkonů údržby a dopravy do systému** – množství výkonu je pracovníkem controllingu zadané do systému. Systém přiřadí k příslušnému výkonu plánovaný tarif. Tímto je vše připraveno k spuštění dalšího kroku při uzávěrce;

**5) rozúčtování nákladů interních zakázek střediska strojní údržby, elektra a dopravy** - používány jsou sekundární nákladové druhy účtové třídy 8:

**872053 - 872055** rozúčtování nákladů interních zakázek na příslušná střediska.

Každé vykonávající středisko má své příslušné číslo výkonu např. VT004 (strojní údržba), VT005 (elektro), VT011 (auto Felicie). Zadané množství je násobeno plánovaným tarifem, který je určen pro celý rok. Každé objednavající středisko má přiřazené svoje číslo zakázky.

Tabulka č.5: Příklad zúčtování zakázek

od nákl.stř.	od výkonu	přij.nákl.stř.	zakázka	celk. množství	MJ	Částka
NT3503	VT004	NT4210	53000653	250	hod	56657,50
NT3504	VT005	NT4230	54000655	152,5	hod	59101,38
NT3820	VT011	NT1000	55000652	350	km	1400,00

Legenda tabulky:

První řádek tabulky představuje přeúčtování výkonů střediska NT 3503 (strojní údržba) na zakázku, která přísluší středisku NT4210 (laminace). Přeúčtování probíhá na účtu 872 053 na stranu MD minus středisko strojní údržba

plus středisko laminace

Druhý řádek tabulky představuje přeúčtování výkonů střediska NT 3504 (elektro) na zakázku střediska NT4230 (řezárna). Přeúčtování probíhá na účtu 872 054

na straně MD minus středisko elektro

plus středisko řezárna

Třetí řádek tabulky představuje přeúčtování výkonů střediska NT 3820 (doprava) na středisko NT1000 (ředitelský úsek). Přeúčtování probíhá na účtu 872 055

na MD minus středisko doprava

plus středisko ředitelský úsek

**6) zúčtování výrobní režie** - probíhá spuštěním jednotlivých cyklů pro zúčtování výrobní režie, a to ve třech fázích. V první fázi jsou přeúčtovány režijní náklady pomocných středisek na středisko správy výroby. V druhé fázi jsou rozúčtovány režijní náklady (primární, sekundární) ze střediska správy výroby na všechna střediska výroby. Rozvrhovou základnou jsou mzdy výrobních středisek.

Používané jsou sekundární nákladové druhy účtové třídy 8:

**852001 - 852999** rozúčtování režijních nákladů výrobních středisek.

Ve třetí fázi jsou zúčtovány výkony výroby. Ze všech výrobních středisek jsou přeúčtovány výkony výroby na středisko obchodu. Výkon výroby je stanoven součinem skutečných hodin stroje a plánovaným tarifem. Používané jsou sekundární nákladové druhy účtové třídy 8:

**802001 – 802999** zúčtování výkonů (výkony v hodinách stroje násobené plánovanými tarify výrobní režie).

Tyto fáze představuje tabulka č.6.

Tabulka č.6: Zúčtování výrobní režie prostřednictvím sekundárních nákladových účtů

text + účet	odesílací středisko	příjmací středisko	předmět přeúčtování
<b>První fáze - přeúčtování režijních nákladů pomocných středisek</b>			
rozúčt.správy tech. úseku - 852310	NT 3100 správa technic.úseku	NT4100 správa výroby	primární nákl.+zúčtování výkonů údržby,dopravy
rozúčt.technologie 852313	NT3130 vývoj technologie	NT4100 správa výroby	primární nákl.+zúčtování výkonů údržby,dopravy
rozúčt.přípravy tisku - 852450	NT4500 příprava tisku	NT4100 správa výroby	primární nákl.+zúčtování výkonů údržby,dopravy
rozúčt.tiskové desky - 852451	NT4510 tiskové desky	NT4100 správa výroby	primární nákl.+zúčtování výkonů údržby,dopravy
<b>Druhá fáze - přeúčtování režijních nákladů správy výroby</b>			
rozúčt.správy výroby - 852410	NT4100 správa výroby	NT4210 – 4270 výrobní střediska	primární náklady + sekundární náklady
<b>Třetí fáze - zúčtování výkonů výroby</b>			
zúčt.výkonů výroby 802012 - 802025	NT4210 – 4270 výrobní střediska	NT2100 obchodní úsek	skutečné hodiny stroje * plánovaný tarif

Tímto krokem vnitropodnikové účetnictví na střediscích končí. Cykly pro správní, odbytovou a zásobovací režii se v SAPU nespouští. Hlavní důvod, proč se takto děje, je, že podnik je zaměřen na výkonově orientovanou formu. Pouze se porovnávají náklady a výnosy proti plánu. Odpovědný vedoucí se musí zodpovídat za vzniklé rozdíly.

## 9.2. Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví.

Výkonově orientovaná forma vnitropodnikového účetnictví je důležitý charakter výrobního procesu. V Obalech Tábor se jedná o nesdruženou výrobu, kde objektem jsou jednotlivé výrobky odlišené číslem zakázky – zakázková metoda.

Vnitropodnikové zpracování zakázek v podniku představuje nejpodrobnější operační úroveň vnitropodnikového účetnictví a účtování výkonů, které slouží managementu pro:

- kontrolu nákladů, např. tam, kde se má na náklady pohlížet z jiných hledisek než je účtování nákladového druhu a účtování nákladového střediska;
- pomoc při rozhodování v situacích, ve kterých se musí rozhodnout mezi vlastní výrobou nebo externím rozhodováním.

Vzhledem k tomu, že práce stavební, strojní, investiční atd. si podnik zajišťuje dodavatelským způsobem, má **vnitropodnikové zakázky** pouze provozní údržba, elektro a doprava.

Náklady na **údržbářské zakázky** se sledují v rozčlenění:

- přímé materiálové náklady
- výrobní režie ( odpracované hodiny \* plánovaný tarif )

---

**vlastní náklady**

**Plánovaný tarif provozní a elektro údržby** je počítán jako podíl plánovaných režijních nákladů údržby a plánovaných hodin práce.

**Plánovaný tarif na jednotlivá auta dopravy** je počítán z předpokládaných měsíčních nákladů (tj.: spotřeba pohonných hmot v Kč, splátky leasingu, opravy, mzda řidiče a cestovné) vydělených počtem plánovaných ujetých km.

### **Výrobní zakázky:**

Ve společnosti Obaly Tábor a.s. jsou používány tři druhy kalkulací pro výrobní zakázky:

- obchodní;
- plánová;
- výrobní.

**Obchodní kalkulače** je sestavována obchodními zástupci mimo systém v Excelu.

SAP je německý program, který je určen pro hromadnou a sériovou výrobu, a tak se programátorům podniku stále nedaří nastavit kalkulače, podle které by se mohlo prodávat.

Obchodní kalkulače je sestavena až do prodejní ceny za jeden kg (nebo m<sup>2</sup>, ks, bm – podle požadavků zákazníka). Při sestavování kalkulače jsou obchodními zástupci vyplněny do Excelu dle objednávky rozměry výrobku, materiál podle ceníku, který čtvrtletně aktualizuje logistika, parametry tisku podle náročnosti motivu, množství v kg, dokončovací operace a typ zakázky. Po vyplnění těchto parametrů je programem spočítána spotřeba materiálu v kg a v Kč, množství hodin stroje, ocenění hodin stroje v Kč. Hodiny stroje jsou oceněny *celkovým plánovaným tarifem*. Ve spodní části kalkulače je důležité vyplnit dny splatnosti dle dohody se zákazníkem. Obchodními zástupci musí být vyplněno také procento zisku, které má vliv na výpočet zisku v Kč. Dále je možno připočítat extra náklady za jiné balení, dopravu atd. V případě prodeje do zahraničí je na obchodní zakázce uveden kurz. **Viz příloha č. 1**

Celkový plánovaný tarif – je používán pro ocenění hodin stroje na obchodních kalkulačích a při ocenění skutečných hodin stroje při vyhodnocování zakázek v Excelu. Tento tarif je stanoven k 1.1. daného roku na základě skutečných celkových režijních nákladů roku předcházejícího.

Současně je referentkou obchodu zadaná do SAPU **plánová kalkulače**. Je zadán druh a rozměr materiálu. Z norem je programem vybrán nejvhodnější materiál, dopočítány hodiny stroje podle velikosti zakázky a jednotlivých fází výroby.

Fáze výroby (tisk, laminace, řezání, kaširování, parafínování) jsou shodné se středisky výroby. Počet hodin stroje je programem vynásoben příslušným *plánovaným tarifem výrobní režie* a tím vznikne výrobní režie.

Součtem přímého materiálu a výrobní režie jsou vypočteny vlastní náklady výroby. Ty jsou vyděleny plánovaným množstvím na zakázku a tím vznikne vnitropodniková cena na jednotku, kterou jsou oceňovány výrobky odváděné z nedokončené výroby do skladu hotové výroby. **Viz.příloha č. 2**

Plánovaný tarif výrobní režie – je používán pro ocenění hodin stroje v plánové a výrobní kalkulaci pro výpočet výrobní režie. Tento tarif je stanoven k 1.1. daného roku na základě plánovaných nákladů a plánovaných hodin (u dopravy km). Je platný po celý rok.

Tabulka č.7 : Výpočet plánovaného tarifu pro výrobní režii

<b>Střediska výroby</b>	<b>Plánovaný počet hodin stroje</b>	<b>Režijní nákl. výrob. stř. (Kč)</b>	<b>Režijní nákl. pomocných stř. (Kč)</b>	<b>Celkem (Kč)</b>	<b>Tarif (Kč)</b>
NT 4210 laminace	5 412	5 735 567	4 081 801	9 817 368	1 814
NT 4220 tisk	22 119	36 403 162	16 682 438	53 085 600	2 400
NT 4230 řezání	12 366	4 634 616	9 326 598	13 961 214	1 129
NT 4240 parafin	3 004	2 115 308	2 265 656	4 380 964	1 458,38
NT 4241 kašír	6 735	3 298 715	5 079 625	8 378 340	1244
<b>Celkem</b>	<b>49 636</b>	<b>52 187 368</b>	<b>37 436 117</b>	<b>89 623 485</b>	

Legenda tabulky: (sloupce)

Celková částka ve sloupci 4 (37 436 117 Kč), která byla získána z plánu součtem režijních nákladů všech pomocných středisek je rozpočtena k jednotlivým výrobním střediskům poměrem k plánovanému počtu hodin stroje ve sloupci 2.

Např.  $(37\,436\,117 / 49\,636) * 5\,412 = 4\,081\,801$ .

Součtem sloupců režijních nákladů výrobních středisek (sl.3) a režijních nákladů pomocných středisek (sl.4) je vypočten sloupec 5 - „celkem“.

Podílem částek ve sloupci celkem (sl.5) a plánovaných počet hodin stroje (sl.2) se vypočítá „plánovaný tarif pro výrobní režii jednotlivých výrobních středisek“ (sl.6).

Plánová kalkulace je oddělením logistiky předána do výroby. Někdy nastane situace, že ve skladě není k dispozici materiál požadovaný v plánové kalkulaci. V tomto případě musí být pracovníkem logistiky provedena změna (ceny, šíře apod. materiálu). **Výrobní kalkulace** musí být upravena. Následkem toho je větší odpad, vyšší náklady. **Viz příloha č. 3**

### **Sledování ziskovosti zakázek:**

Vyhodnocování ziskovosti jednotlivých zakázek není v SAPU nastaveno a veškerá vyhodnocení zakázek jsou prováděna ručně mimo systém (v Excelu) na základě údajů získaných z hlášení výroby, z něhož jsou čerpány údaje o spotřebě přímého materiálu, hodinách strojů a vyrobeném množství.

Vzhledem k náročnosti ručního vyhodnocování zakázek jsou takto sledovány pouze uzavřené zakázky. Uzavřené zakázky, jejichž vyhodnocení vyšlo ztrátové, je denně předáváno z controllingu do výroby k okomentování zjištěných rozdílů. Výsledky všech vyhodnocených zakázek se jednou týdně předkládají uživatelům (obchodníkům, manažerům), aby si dokázali vytvořit rychlou analýzu a následné vyhodnocení perspektiv zkoumaného trhu pro další rozhodování. Dále se v Excelu sestavují měsíční přehledy vyhodnocených zakázek do rozborů. Výsledky z těchto výstupů jsou používány výhradně pro vnitropodnikové rozborů, marketingové a obchodní analýzy, podklady pro hodnocení výroby a controllingové analýzy.

Do vyhodnocení zakázek pro výrobu se používá **celkový plánovaný tarif** na strojní hodinu, kterou používají obchodní zástupci při zpracování obchodních kalkulací.

Rozpouštění skutečné výrobní a správní režie do zakázek je prováděno ručně, mimo systém na základě vykázaných strojních hodin, vždy na konci měsíce. Pro ocenění skutečných strojních hodin je používán celkový tarif ze skutečných měsíčních režijních nákladů. Je vypočítán stejným způsobem jako celkový plánovaný tarif, ale pouze z daného měsíce.

Tabulka č. 8: Výpočet celkového tarifu ze skutečných měsíčních režijních nákladů:

	text-středisko	4210	4220	4230	4240	4241	celkem
		laminace	tisk	řezání	parafín	kašír	
1.	<b>Hodiny stroje</b>	<b>604</b>	<b>2016</b>	<b>1059</b>	<b>135</b>	<b>498</b>	<b>4312</b>
2.	výrobní režie	314000	2168000	398000	58000	310000	3248000
3.	Cyrel desky		1948000				5196000
4.	VR na 1 hodinu stroje	520	2042	376	430	622	
5.	Podíl	9,67	66,75	12,25	1,79	9,54	100
6.	rozpuštění SR	943 740	6 516 015	1 196 206	174 321	931 718	9 762 000
7.	SR na 1 hodinu stroje	1 562	3 232	1 130	1 291	1 871	
8.	VR	314000	4116000	398000	58000	310000	5 196 000
9.	<b>VR + SR</b>	<b>1 257 740</b>	<b>10 632 015</b>	<b>1 594 206</b>	<b>232 321</b>	<b>1 241 718</b>	<b>14 958 000</b>
<b>10</b>	<b><u>Cena hod.stroje</u></b>	<b>2 082</b>	<b>5 274</b>	<b>1 505</b>	<b>1 721</b>	<b>2 493</b>	

11.	Celkový plánovaný tarif (VR+SR) na celý rok	<b>4100</b>	<b>5200</b>	<b>2700</b>	<b>1900</b>	<b>1800</b>	
-----	--	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	--

Legenda tabulky: (řádky)

1. měsíční skutečné vykázané hodiny stroje (ks);
2. výrobní režie středisek výroby = skutečné primární náklady (Kč);
3. Cyrel desky je materiál vyloučený z přímého materiálu - počítá se do výrobní režie tisku (Kč);
4. výrobní režie na 1 hodinu stroje (Kč) je vypočítaná ze součtu výrobní režie (ř.2) a Cyrel desky (ř.3). Výsledná částka je vydělena množstvím hodin stroje (ř.1) na jednotlivé fáze;
5. výrobní režie v procentech;
6. rozpuštění správní režie = součin procenta z výrobní režie (ř.5) a správní režie (ř.6) ve sloupci celkem v tisících Kč. Výsledná částka je vynásobena 10;



7. správní režii na 1 hodinu stroje (Kč) = získám podílem rozpuštěné správní režie (ř.6) a množstvím hodin stroje (ř.1);
8. součet výrobní režie (ř.2) a Cyrel desky (ř.3) v Kč;
9. součet rozpuštěné správní režie (ř.6) a výrobní režie (ř.8) v Kč;
10. součet výrobní a správní režie (ř.9) je vydělen množstvím hodin stroje (ř.1) v Kč;
11. celkový plánovaný tarif vypočítaný z minulého roku stejným způsobem jako měsíční celkový tarif.

#### **Příloha č. 4: Vyhodnocení zakázek uzavřených během jednoho dne.**

V následujících tabulkách č.8,9,10 je z podkladů přílohy č.4 provedeno vyhodnocení tří zakázek s různým ziskem. Příklady zakázek se vždy skládají ze dvou tabulek. V první tabulce jsou hodiny stroje oceněny celkovým plánovaným tarifem a v druhé tabulce celkovým tarifem ze skutečných měsíčních režijních nákladů.

Tabulka č.9: Příklad výdělečné vyhodnocené zakázky z přílohy č. 4

*1)zakázka z řádky č.1*

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového plánovaného tarifu:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem (Kč)
3200020666	materiál			79 700,-
	tisk	4,00	5 200	20 800,-
	kašír	5,00	1 800	9 000,-
	řezání	5,00	2 700	13 500,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>123 000,-</b>
	prodejní cena			147 408,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>+ 24 408,-</b>

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového tarifu ze skutečných měsíčních režijních nákladů:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem
3200020666	materiál			79 700,-
	tisk	4,00	5 274	21 096,-
	kašír	5,00	2 493	12 465,-
	řezání	5,00	1 505	7 525,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>120 786,-</b>
	prodejní cena			147 408,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>+ 26 622,-</b>

Tato zakázka se do výroby k okomentování nedávala, protože proti obchodní kalkulaci nebyla prodělečná (vydělala).

Tabulka č.10: Příklad prodělečné vyhodnocené zakázky z přílohy č. 4:

2) zakázka z řádky č.6

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového plánovaného tarifu:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem
3200020648	materiál			235 720,-
	laminace	21,50	4 100	88 150,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>323 870,-</b>
	prodejní cena			309 434,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>-14 436,-</b>

Odůvodnění: ztrátu způsobil rozdíl v ceně bralenu, cena v obchodní kalkulaci 24,-Kč/kg a skladová cena 32,- Kč/kg.

Rozdíl 8 Kč na 1kg, celkem vydáno ze skladu 2 650 kg. Ztráta činí 21.200,- Kč.

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového tarifu ze skutečných měsíčních režijních nákladů:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem
3200020648	materiál			235 720,-
	laminace	21,50	2 082	44 763,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>280 483,-</b>
	prodejní cena			309 434,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>+ 28 951,-</b>

Tabulka č.11: Příklad prodělečné vyhodnocené zakázky z výroby z přílohy č. 4:

3) zakázka z řádky č.10

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového plánovaného tarifu:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem
3200020827	materiál			7 578,-
	tisk	5	5.200	26 000,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>33 578,-</b>
	prodejní cena			31 042,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>-2 536,-</b>

Odůvodnění: dotazem ve výrobě jsem zjistila, že ztrátu způsobila v tisku nižší rychlost stroje o 0,5 hodiny.

**Vyhodnocení zakázky při použití celkového tarifu ze skutečných měsíčních režijních nákladů:**

číslo zakázky	text	Hodina stroje	Kč/hod	Celkem
3200020827	materiál			7 578,-
	tisk	5	5.274,-	26 370,-
	<b>skut.nákl.celkem</b>			<b>33 948,-</b>
	prodejní cena			31 042,-
	<b>zisk/ztráta</b>			<b>- 2 906,-</b>

V příloze č.4 je uveden výpočet **příspěvku na krytí**, což je důležitý nástroj controllingu. Výpočet je proveden jako rozdíl prodejní ceny a materiálových nákladů a výsledek nám říká, kolik prostředků nám zbývá na režijní náklady a zisk. Příspěvek na krytí je vykazován i v procentech.

### 9.3. Účtování nedokončené výroby a výrobků.

Nedokončená výroba a výrobky v podniku vznikají ve výrobních střediscích. Jejich oceňování je prováděno vnitropodnikovou cenou na úrovni vlastních nákladů podle plánových kalkulací. Zhotovené výrobky jsou ve výrobním středisku považovány za nedokončenou výrobu až do okamžiku jejich předání do skladu hotové výroby. Ve výrobním středisku je účtováno o přírůstcích a úbytcích nedokončené výroby.

Prodejní středisko přejímá výrobky z výrobních středisek jako přírůstek výrobků v ocenění ve vlastních nákladech výroby.

Při prodeji výrobků dochází k jejich úbytku ve skladu hotové výroby. Proto středisko účtuje rovněž o přírůstku a úbytku výrobků. Výnosem prodejního střediska jsou jeho kalkulované odbytové náklady, vypočtené jako součin prodaných výrobků a položky kalkulace odbytové náklady.

Tabulka č.12: Podklad pro zaúčtování nedokončené výroby:

č.zak.	př.mater. (Kč)	výr.režie (Kč)	skut.nákl. (Kč)	přij.NV (kg)	odved.HV (kg)	rozdíl výr.(kg)	odved.HV (Kč)	nákl.RV (Kč)
50840	90 785,-	22 290,-	113 075,-	1 322	840	482	70 711,-	42 364,-

#### Užití zkratk:

NV = nedokončená výroba

HV = hotová výroba

RV = rozpracovaná výroba

#### Legenda tabulky: (sloupce)

přímý materiál = přijatý materiál na zakázku ze skladu oceňovaný aritmetickým průměrem;

výrobní režie = součin hodin stroje jednotlivých fází a plánovaných tarifů výrobní režie;

skutečné náklady = součet přímého materiálu a výrobní režie;

příjem NV = přijatý materiál ze skladu materiálu v kg;

odvod HV = materiál odvedený ze skladu NV do skladu HV v kg;

rozdíl výroby = nedokončená výroba na provozu v kg;

odvod HV = součin odvedených kg a vnitropodnikové ceny;

náklady RV = rozdíl skutečných nákladů a odvedené hotové výroby.

Při inventuře nedokončené výroby se kontrolují: kg nedokončené výroby a zůstatek Kč rozpracované výroby (v tabulce č.11 zvýrazněné).

Podklady pro zaúčtování nedokončené výroby jsou k dispozici pracovníkům controllingu kdykoliv během měsíce, do účetnictví se účtuje o nedokončené výrobě na konci měsíce při uzavření skladů.

## 10. Plánování a výkaznictví.

Z hlediska potřeby vytváření operativních plánů, podnikového plánu a rozpočtu ve výrobním procesu je v podniku kladen velký důraz na vyčíslení předběžných požadavků objektů výrobního procesu na objednávku skladových zásob.

Tyto požadavky je třeba zachytit a dále je upravovat až do konečné podoby. Pro zachycení a úpravu dle jednotlivých požadavků je v podniku používán roční podnikový plán. Tento plán v sobě zahrnuje požadavky všech objektů vnitropodnikových procesů a ve verzích schvalování ukazuje strategická místa pro řízení nákladů a hospodářského výsledku.

Koordinací tvorby finančního plánu Obalů Tábor a.s. je pověřeno oddělení controllingu. Pracovníci tohoto oddělení fungují při sestavování plánu nejen jako výkonní pracovníci, ale zároveň jako poradci pro ostatní zpracovatelské útvary.

Přesto ne vše se dá odhadnout, ne o všem se dá vědět dopředu. Trh je turbulentní prostředí, které se vyvíjí ze dne na den. Mohou se vyskytnout neplánované poruchy, živelné pohromy a havárie výrobních zařízení. Controller společnosti i za těchto podmínek

- sestavuje reálný plán;
- v průběhu roku vyhodnocuje, jak se hospodaření vyvíjí s porovnáním s plánem;
- na základě těchto rozborů realizuje protiopatření.

### Zásady tvorby ročního finančního plánu:

Tvorba ročního finančního plánu společnosti vychází ze zásady centralizované tvorby plánu na základě stanovení obchodního plánu z určené výrokové strategie.

Na obchodním plánu jsou postaveny další díleční plány:

- výrobní plán včetně kapacitních propočtů;
- plán zásobování (materiál, energie a ostatní externí dodávky);
- mzdový plán včetně plánu sociálního a zdravotního pojištění;
- plán investic a finančních leasingů;
- účetní a daňový odpisový plán;
- plán neustálého zlepšování (nové výrobky, úprava technologií a technického zařízení);
- plán reklamní podpory;
- plán oprav;
- plán nákladů, výnosů, výkonů rozpracovaný do rozpočtů ziskových a nákladových středisek dle zásad vnitřního účetnictví, upravený kalkulačními a účetními předpisy. Přímé náklady jsou stanoveny normami spotřeby materiálu.

Plánuje se na rok po měsících. Tento plán je platný po celý rok. Je možné vytvořit během roku opravu, ale musí se číselně odlišit verze. Změny lze měnit dopředu, ale nikdy ne zpětně.

## 11. Výstupní sestavy.

Pro oblast controllingu se v SAPU vytváří standardní výkazy a výkazy nadefinované podle požadavků managementu. Ve standardních výkazech jsou čtyři sloupce v Kč: **plán – skutečnost – odchylka – procento plnění plánu.**

Výkazy jsou vytvářeny kumulativně při libovolném zvoleném období a při zvoleném nákladovém, ziskovém středisku nebo hierarchickém uzlu středisek.

Porovnáním skutečně vzniklých nákladů v minulosti s náklady plánovanými a zjištěnými odchylkami se v podniku vytvářejí předpoklady pro odkrývání příčin chyb jak v procesu plánování, tak v reálném průběhu výroby. To je hlavní zdroj informací při rozhodování řídicích pracovníků.

Každý měsíc se v podniku Obaly Tábor a.s. vyhotovují rozborů, které podávají zprávu o celkové finanční situaci podniku.

Rozborů obsahují následující přehledy a komentáře:

- komentář k hospodaření společnosti;
- výkaz zisků a ztrát;
- ukazatelé z oblasti personalistiky;
- ztráty, zmetky, reklamace;
- grafy plnění výroby zboží v t , v Kč a plnění zisku viz. **příloha č.5.**;
- bilance aktiv, bilance pasiv;
- výkaz toku peněžní hotovosti;
- zásoby;
- pohledávky;
- závazky;
- cash flow;
- plnění investiční výstavby viz. **příloha č.6.** ;
- plnění nákladů a výnosů;
- plnění výrobního plánu;



- tržby za zboží;
- využití strojů.

Tímto oddělení controllingu skutečně vyčerpávajícím způsobem podává hodnocení společnosti v daném období.

## 12. Závěry z analýzy controllingu v podniku.

Během analýzy controllingu v podniku Obaly Tábor, a.s. jsem došla k závěru, že nákladům, jejich řízení, kalkulacím, plánování, vnitropodnikovému účetnictví a ostatním důležitým nástrojům controllingu je věnovaná velká pozornost. Podnikové nákladové a kalkulační systémy jsou v souvislosti s potřebami současného managementu vyhovující.

Podnik Obaly Tábor a.s. má velice dobře propracovaný **systém plánování** tj. nástroj řízení podniku. Sestavují se dílčí plány pro měsíce a střediska, z nich se tvoří výsledný plán. Sestavení výsledného plánu si žádá maximální úsilí vedoucích pracovníků. Plánování následujícího roku začíná již v dubnu běžného roku, kdy se nejprve definuje obchodní politika na základě obecného cíle definovaného top managementem společnosti. Z této obchodní politiky je patrné, čeho chce podnik dosáhnout, kde toho chce dosáhnout a jak toho chce dosáhnout. Tato prodejní politika se předává všem ostatním oddělením, které ji musí podrobně prostudovat, neboť může v mnoha směrech znamenat zcela zásadní změnu. Toto se děje až do doby, než výsledná varianta odpovídá všem cílům definovaným pro plánované období. Na základě toho je nutno uzavřít tuto variantu v průběhu měsíce října, nejpozději poloviny listopadu, aby se daly realizovat veškeré kroky nutné pro splnění definovaných cílů. Samotné zpracování plánovaných údajů je velice náročná činnost. Nicméně nesmí být nikým podceňována, neboť se jedná o velmi důležitý nástroj pro vlastní řízení podniku. V podniku Obaly Tábor a.s. není podceňována, naopak je prováděna velice důkladně.

Během analýzy jsem prostudovala mnoho literatury zabývající se kalkulacemi. Tradiční přírážkové kalkulace jsou často kritizovány pro neschopnost přesného přiřazení nákladů na výkony z toho důvodu, že přiřazují náklady paušálně, v podstatě proporcionálně dle výše přímých nákladů. Často dochází k tomu, že standardní, velkosériové výrobky bývají nákladově nadhodnoceny a naopak speciální, nestandardní výrobky, jejichž skutečné náklady jsou daleko vyšší, kvůli celé řadě režijních činností, které v souvislosti s jejich výrobou musí být provedeny, bývají nákladově podhodnoceny. Odběratelé často takto špatně informovaného výrobce začínají skrytě využívat a zaměřují se právě na nestandardní výrobky, které jsou ve skutečnosti pro podnik ztrátové, o čemž ale výrobce neví. Podnik se tak dostává do spirály, kdy mu kalkulace vykazují ziskovost většiny výrobků a zakázek, ale hospodářský výsledek klesá. Na tento problém jsem narazila i během analýzy podniku Obaly Tábor, a.s.

V dnešní podnikové praxi jsou často nedostatky přírážkových kalkulací řešeny využíváním neabsorpční kalkulace, tedy „**metodou krycího příspěvku**“. Tato metoda je vytvářena i v podniku Obaly Tábor, a.s., což je zobrazeno v příloze č.4.

Metoda krycího příspěvku eliminuje největší nedostatek absorpčních kalkulací, tj. nepřesné přiřazení režii výkonům. Na druhé straně je ale nutné poznamenat, že tato metoda slouží pro řízení struktury výroby v krátkém období v případě, že dochází k výkyvům cen a objemu prodáváných výrobků. Lze pomocí ní lehce stanovit, jak se zachovat při nenaplnění výrobních kapacit nebo naopak při nutnosti volit mezi objednávkami a lze také stanovit minimální cenu, při které je ještě výhodné vyrábět.

Metoda krycího příspěvku ovšem není schopna stanovit to, co je nejdůležitější vlastností každé kalkulace, tj. vyčíslit co nejpřesněji náklady na určitý výkon nebo výrobek. S režijními náklady pracuje jako s celkem, o jehož strukturu a přiřazení výkonům se nestará. Neposkytuje žádné informace o struktuře a příčinách spotřeby režijních nákladů. Jde tedy spíše o určitý doplňkový manažerský nástroj využitelný v určitých situacích a provozovatelný paralelně s jinými systémy kalkulací. Výpočet krycího příspěvku může být proveden buď jako rozdíl tržeb a materiálových nákladů pro každý výrobek nebo jako rozdíl prodejní ceny a materiálových nákladů na 1 kg (nebo 1 ks) vynásobený celkovým množstvím.

Mnohem lépe využitelný a významnější nástroj controllingu je „**metoda ABC**“. Pro vlastní controlling má metoda ABC mimořádný význam, protože umožňuje cílené a hospodárné postupy. Jsou navzájem srovnávány objemy a hodnoty. Metoda ABC může být využita zejména v materiálovém hospodářství, výrobě a odbytu. V materiálovém hospodářství lze analyzovat množství a hodnoty dílů a jejich dodavatele. Ve výrobě lze tímto způsobem sledovat a měnit fixní náklady. V odbytu lze pomocí metody ABC snadněji analyzovat skupiny výrobků, odbytové oblasti a skupiny zákazníků.

## 13. Závěr.

Cílem této diplomové práce bylo zobrazit controlling jako způsob řízení firmy, jehož prioritním cílem je dosáhnout plánovaných hodnot hospodaření. Analýza controllingu byla provedena v podniku Obaly Tábor, a.s. na základě podkladů poskytnutých pracovníky střediska controllingu, technologie a výroby.

### Zjištěné nedostatky:

Neprovázanost obchodních kalkulací v EXCELU s výrobními kalkulacemi v SAPU. V některých případech se stane, že pracovník obchodního oddělení zadá do obchodní kalkulace materiál, který v průběhu následné výroby není na skladě. Logistik poté použije dražší materiál. Tím vznikají podniku zbytečné ztráty.

Na základě výše uvedeného navrhuji výpočet vnitropodnikové ceny až v momentě, kdy je přiřazený materiál ze skladu a tím je známá přesná jeho cena.

Dále jsem navrhla manažerce ekonomického úseku podniku Obaly Tábor a.s. využívání metody ABC. Metoda je velice dobře využívána pro měření výkonu a efektivity podnikových procesů, pro měření plýtvání, pro strategický management, pro měření ziskovosti zákazníků, rozpočetnictví a pro celou řadu dalších činností. Využívání metody krycího příspěvku jsem doporučila pouze jako doplňkový manažerský nástroj.

## 14. Seznam použité literatury.

1. Hermann,P.Nákladový controlling jako metoda řízení.1.vyd.Ostrava:Repronis,1997.44s. ISBN 80-86122-34-4.
2. Král, B. & kol. Manažerské účetnictví.1.vyd.Praha: Management Press, 2003.547s. ISBN 80-7261-062-7.
3. Hillmar, J.V.Controlling nový nástroj řízení.2.přeprac.vyd.Praha: Profess,1990.136s. ISBN 80-85235-54-4.
4. Horváth & Partners. Nová koncepce controllingu. 5.přeprac.vyd.Praha: Profess Consulting, 2004.288s.ISBN 80-7259-002-2.
5. Čuhlová, J. Munzar, V. Přehled učiva z účetnictví.2.přeprac.vyd.Praha: Fortuna,2002. 247s.ISBN 80-7168-813-4.
6. Freiberg F. Finanční controlling.1.vyd.Praha: Management Press, 1996.199s.ISBN 80-85943-03-4.
7. Hillmar, J.V. Nástroje controllingu od A do Z. 2.vyd.Praha: Profess Consulting, 2004. 357s.ISBN 80-7259-029-4.
8. Vysušil, J., Kavan M. Controllingové integrační metody. 171.publ.Ostrava: Montanex, 1999. 248s.ISBN 80-7225-012-4.

## 15. Seznam obrázků a tabulek.

<b>Obrázek č. 1</b>	Controlling jako štábní pozice
<b>Obrázek č. 2</b>	Controlling jako liniová pozice
<b>Obrázek č. 3</b>	Cenová kalkulace výrobku
<b>Obrázek č. 4</b>	Klíčové body k sestavení systému rozpočtu
<b>Tabulka č. 1</b>	Organizační struktura v podniku Obaly Tábor a.s.
<b>Tabulka č. 2</b>	Vazba controllera a manažera v podniku Obaly Tábor a.s.
<b>Tabulka č. 3</b>	Seznam středisek a jejich uspořádání v podniku
<b>Tabulka č. 4</b>	Příklad procentuálního rozvrhu nákladů
<b>Tabulka č. 5</b>	Příklad zúčtování zakázek
<b>Tabulka č. 6</b>	Zúčtování výrobní režie prostřednictvím sekundárních nákladových účtů
<b>Tabulka č. 7</b>	Výpočet plánovaného tarifu pro výrobní režii
<b>Tabulka č. 8</b>	Výpočet celkového tarifu ze skutečných měsíčních režijních nákladů
<b>Tabulka č. 9</b>	Příklad výdělečné vyhodnocené zakázky z přílohy č.4
<b>Tabulka č. 10</b>	Příklad prodělečné vyhodnocené zakázky z přílohy č.4
<b>Tabulka č. 11</b>	Příklad prodělečné vyhodnocené zakázky z výroby z přílohy č.4
<b>Tabulka č. 12</b>	Podklad pro zaúčtování nedokončené výroby

## **16. Přílohy.**

<b>Příloha č. 1</b>	Obchodní kalkulace
<b>Příloha č. 2</b>	Plánová kalkulace
<b>Příloha č. 3</b>	Výrobní kalkulace
<b>Příloha č. 4</b>	Příklad vyhodnocených zakázek
<b>Příloha č. 5</b>	Grafy plnění výroby zboží v t, v Kč a plnění zisku
<b>Příloha č. 6</b>	Plnění investiční výstavby

**Příloha č.1:**

Zákazník	<b>KLEMBER</b>			Zakázka	<b>BOPP 20 + BOPP 20 metal</b>			10.4.2009 21:48			
	Celk. šířka [mm]	Šířka motivu [mm]	Výška motivu [mm]	Pl. hmotnost [gm <sup>2</sup> ]	Spotřeba mat. [kg]	Odpad ořez [%]	Materiál [Kč/kg]	Materiál [Kč]	Nastavení [hod]	Zpracování [hod]	Strojní cena [Kč]
Vstupní materiál	<b>800</b>	<b>148</b>	<b>160</b>								
Vrchní krycí vrstva				<b>18,2</b>	509,5		<b>53,4</b>	27 205			
Parametry tisku	Transp. ▼	CMYK+2 ▼	30% ▼	<b>0,539</b>	80,3	2	<b>158</b>	12 692	3,6	3,89	38 937
Lepidlo				<b>2</b>	56,0	2	<b>142</b>	7 950	2	3,89	10 598
Nosič				<b>18,2</b>	509,5	9	<b>67,1</b>	34 185			
Lepidlo											
PE nános											
Laminát											
PE nános											
Dokončovací operace	Řezaný mat. ▼					5			0,7	3,33	10 887
Materiál celkově				<b>38,94</b>	1 155						
Celkem zakázka [kg]				<b>1 000</b>		Plocha zakázky [m <sup>2</sup> ]	25 681	Celk. plocha [m <sup>2</sup> ]	27 992	Odpad [%]	9
Typ zakázky	T opakovaná zakázka ▼					Celkem zakázka [ks]	1 084 499	Šířka návinu [mm]	<b>148</b>	Souběh [mm]	
						Celkem zakázka [bm]	173 520			Souběh [%]	
				Celkem	Za kg	Za m <sup>2</sup>	Za bm	Za ks	Poznámky		P.K. 1/4/2004 v. 009
Extra náklady, doprava, balení, ... [Kč]									<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">                     č.obchodní zak. 3200020666 pol.1                      (přiřazena vyr.zak. 81040553)                 </div>		
Pojištění [Kč]			383	0,38	0,0149	0,0022	0,0004				
Splatnost [dny]		<b>40</b>	1 639	1,64	0,0638	0,0094	0,0015				
Zisk [%]		<b>5</b>	7 123	7,12	0,2774	0,0410	0,0066				
Přidaná hodnota [číslo]			1,85	1,85	1,85	1,85	1,85				
Náklady na materiál [Kč]			82 032	82,03	3,1943	0,4728	0,0756				
Náklady na zpracování [Kč]			60 422	60,42	2,3528	0,3482	0,0557				
Cena zakázky [Kč]			<b>151 599</b>	<b>151,60</b>	<b>5,9032</b>	<b>0,8737</b>	<b>0,1398</b>		<b>Nízký zisk !!!</b>		
Cena zakázky [EUR]	1 EUR = Kč										
Cena zakázky [USD]	1 USD = Kč										
Doplnit [údaje]											



**Příloha č. 2 :**

Doklad jedn.položek mat.T21041001 v závodě OBALY  
 Prodej.doklad 3200020666  
 Položka 1 TAPAFOL K 20/20met.1-8b.řez.  
 Materiál T21041001 TAPAFOL K 20/20met.1-8b.řez.  
 Záv. OBALY Tábor  
 Verze kalkulace 1  
 Varianta kalkulace FTC3 Kalk.zak.odběr. OBALY  
 Datum kalk.od 25.04.2005  
 Datum kalk.do 31.12.9999  
 VelDávky 1.000 KG Kilogram  
 Vztaž.veličina nákla 1.000 KG Kilogram

**Výrobní náklady**

CPol	Typ pol.	Zdroj	Nákl.druh	Hodnota celkem	Fixní hodnota	Měna	Množ.	J
1	E	NT4220 42207 VT013	802013	7994,76	7994,76	KČ	3,33	HOD
2	E	NT4220 42207 VT013	802013	1992,69	1992,69	KČ	0,83	HOD
3	E	NT4220 42207 VT013	802013	8186,83	8186,83	KČ	3,41	HOD
4	M	FOLT 1604124	501100	29518,55	0	KČ	584,41	KG
5	M	FOLT 1555555	501100	5099,9	0	KČ	27,567	KG
6	E	NT4241 42250 VT023	802023	622,05	622,05	KČ	0,5	HOD
7	E	NT4241 42250 VT023	802023	622,05	622,05	KČ	0,5	HOD
8	E	NT4241 42250 VT023	802023	5454,13	5454,13	KČ	4,384	HOD
9	M	FOLT 1504879	501100	4117,78	0	KČ	29,2	KG
10	M	FOLT 1504880	501100	2538,66	0	KČ	18,11	KG
11	M	FOLT 1610012	501100	37507,85	0	KČ	573,69	KG
12	E	NT4230 42309 VT014	802014	564,28	564,28	KČ	0,5	HOD
13	E	NT4230 42309 VT014	802014	564,28	564,28	KČ	0,5	HOD
14	E	NT4230 42309 VT014	802014	5327,93	5327,93	KČ	4,721	HOD
				<b>110111,74</b>	<b>31329</b>	<b>KČ</b>		

**Výrobní náklady**

Prvek	Označ.náklad.prvku	Celkem	Fixní	Variabilní	Měna
001	Přímý materiál	78 782,74	0,00	78 782,74	KČ
002	Polotovary	0,00	0,00	0,00	KČ
003	Přímé mzdy	0,00	0,00	0,00	KČ
004	Zákonné soc.poj.	0,00	0,00	0,00	KČ
005	Zákonné zdrav.poj.	0,00	0,00	0,00	KČ
006	Výrobní režie	31 329,00	31 329,00	0,00	KČ
		<b>110 111,74</b>	<b>31 329,00</b>	<b>78 782,74</b>	<b>KČ</b>

vnitropodniková cena

110,11

**Příloha č. 3:**

Zakázka 810040553  
 Druh zakázky Výrobní zakázka OBALY - zakázková výroba  
 Závod Obaly Tábor  
 Materiál Tapafol BOPP 20 + BOPP 20 metal  
 Plánované množství 1.000 KG Kilogram  
 Vyrobené množství 996 KG Kilogram

Kumulovaná data

Původ	Původ (Text)	Plán. nnož.	Skut. množ.	MJ	Celkem plán (Kč)	Celkem skut. (Kč)
OBALY/1504880	LEPIDLO LIOFOL UR 6020-TUŽIDLO	18,11	0	KG	2.542,83	0
OBALY/1504879	LEPIDLO LIOFOL UR 7732	29,2	0	KG	4.222,03	0
OBALY/1610023	Folie PP 20/80 Radil ZC metalíza	575,93	553	KG	43.194,75	36.472,96
OBALY/1604105	FOLIE PP 20/78 20TSY32 POLO	572,7	580	KG	22.908,00	25.035,62
OBALY/1555555	BARVA PRO TISK V TAPĚ ***	14,367	0	KG	2.657,90	0
OBALY/1504869	LEPIDLO PUR A-EC2 2310R	0	20	KG	0	1.848,10
OBALY/1504868	LEPIDLO PUR A-EC2 2305D	0	29,5	KG	0	4.349,18
OBALY/1523108	BARVA MODRA 918909 ROZP.	0	4-	KG	0	1.160,00-
OBALY/1523287	BARVA ZBYTKOVA OBECNA MODRA	0	0,500-	KG	0	85,00-
OBALY/1508841	ŘEDIDLO-ŘTB-99 /líh+etylacetát+bitrex/	0	60	L	0	1.230,00
OBALY/1523329	BARVA BILÁ VF1 928386 (WC1101DD01JL)	0	80	KG	0	6.919,47
OBALY/1523270	VERSCHNITT 9A 918 485 (WG21030FL025)	0	1,5	KG	0	180,55
OBALY/1523263	BARVA CYAN 9A 918483 (WC11533F01ML)	0	1,5	KG	0	253,43
OBALY/1508135	DOWANOL PM	0	20	KG	0	1.031,60
OBALY/1523268	BARVA BLAU-ROETLICH 918909 (WC11539F01ML)	0	9	KG	0	2.156,88
OBALY/1523262	BARVA MAGENTA 9A 918482 (WC11352F01ML)	0	3	KG	0	583,45
OBALY/1523261	BARVA GELB 9A 918481 (WC11138F01ML)	0	6	KG	0	883,65
OBALY/1509135	DESKA CYREL "NEOS 45" /76,2x106,7cm/	0	0,75	KS	0	1.334,70
OBALY/1509127	DESKA CYREL NOW /76,2x120cm/	0	2,668	KS	0	6.283,67
NT4220/VT013	Tisk / Tisk	7,57	4	HOD	18.174,28	9.603,33
NT4230/VT014	Řezárna / Řezárna	5,721	5	HOD	6.456,49	5.642,80
NT4241/VT023	Kašírka / Kašírka	5,384	5	HOD	6.698,23	6.220,50
		1.210,307	1.299	KG	106.854,51	108.784,89
		0	60	L		
		0	3,418	KS		
		18,675	14	HOD		

**VYHODNOCENÍ ZAKÁZEK PODLE OBCHODNÍCH KALKULACÍ**

/tarif (Kč/hod)po celý rok stejný/

řád.	Číslo/položka	Název	Přímý materiál		Tisk			Kašir			Laminace			Řezání			Režie		Náklady		Dosažený	Ziskovost	Prodejce	PL	SK	vyr. zakázka	PNK	PNK	
			PL	SK	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Nákl. C.	Nákl. C.									PC
1.	3200020666/1	Tapafol - KLEMBER	82 032	79 700	7,49	4	5200	5,89	5	1800			4100	4,03	5	2700	60 431	43 300	142 463	123 000	147 408	24 408	16,56	T00	1000	996	81040553	45,93	67 708
2.	3200020825/1	Tapafol - QALT	72 432	75 872	4,71	2,75	5200	3,11	2,5	1800			4100	1,65	2,5	2700	34 545	25 550	106 977	101 422	104 111	2 689	2,58	T02	1000	973	81040582	27,12	28 239
3.	3200020791/1	Tapafol - ROMAN BUCHA	65 515	80 082	7,66	8	5200			1800			4100		5,5	2700	39 832	56 450	105 347	136 532	128 344	-8 188	-6,38	T05	1000	1052	81040460	37,60	48 262
4.	3200020817/1	Tapafol - NOWACO OPAVA	20 640	35 324	5,31	2	5200	2,51	0,5	1800			4100	1,13	1,5	2700	35 181	15 350	55 821	50 674	52 739	2 065	3,92	T05	300	329	81040513	33,02	17 415
5.	3200020667/1	Tapaten - VITANA	66 766	65 206	5,55	4,25	5200			1800	5,83	3,5	4100	2,89	3,5	2700	60 566	45 900	127 332	111 106	156 685	45 579	29,09	T20	1922	2065	81040136	58,38	91 479
6.	3200020648/2	Tapaten - PLATEX	217 632	235 720			5200			1800	21,23	21,5	4100			2700	87 043	88 150	304 675	323 870	309 434	-14 436	-4,67	T05	8000	8143	81040038	23,82	73 714
7.	3200020674/15	Tapafol - NOWACO OPAVA	28 882	14 261	4,78	4	5200			1800			4100			2700	24 856	20 800	53 738	35 061	59 098	24 037	40,67	T05	500	486	81040126	75,87	44 837
8.	3200020500/2	Tapafol - RACIO	88 338	85 585	8,86	10,5	5200	6,06	7	1800			4100	4,18	4,5	2700	68 266	79 350	156 604	164 935	161 587	-3 348	-2,07	T20	900	974	81040459	47,03	76 002
9.	3200020612/1	Tapafol - PEK.A CUKRÁRNÝ	77 153	83 674	7,54	8	5200	5,94	2	1800			4100	4,08	4,5	2700	60 916	57 350	144 590	141 024	155 754	14 730	9,46	T00	1000	1018	81040502	46,28	72 080
10.	3200020827/1	Práce vyr. povahy - ALIVA - LEEB	6 395	7 578	4,58	5	5200			1800			4100			2700	23 816	26 000	31 394	33 578	31 042	-2 536	-8,17	T00	190	187	81040540	75,59	23 464
11.	3200020827/2	Práce vyr. povahy - ALIVA - LEEB	7 179	3 492	4,84	5,5	5200			1800			4100			2700	25 168	28 600	28 660	32 092	30 580	-1 512	-4,94	T00	280	278	81040541	88,58	27 088
12.	3200020734/2	Tapafol - ADRIANA	74 844	74 734	8,38	5	5200	5,58	3,25	1800			4100	3,77	4	2700	63 799	42 650	138 533	117 384	126 845	9 461	7,46	T02	1000	1103	81040366	41,08	52 111

92 949

**VYHODNOCENÍ ZAKÁZEK V PŘEPOČTU PODLE SKUTEČNOSTI**

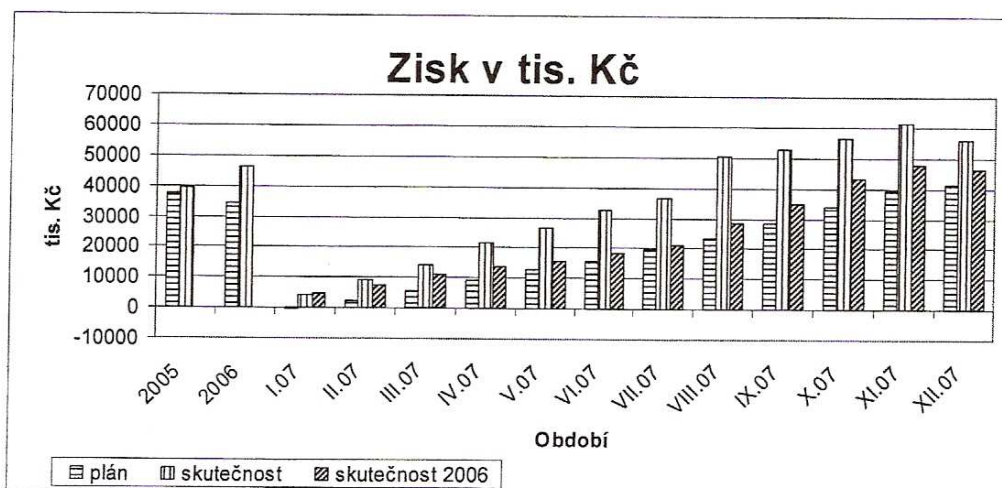
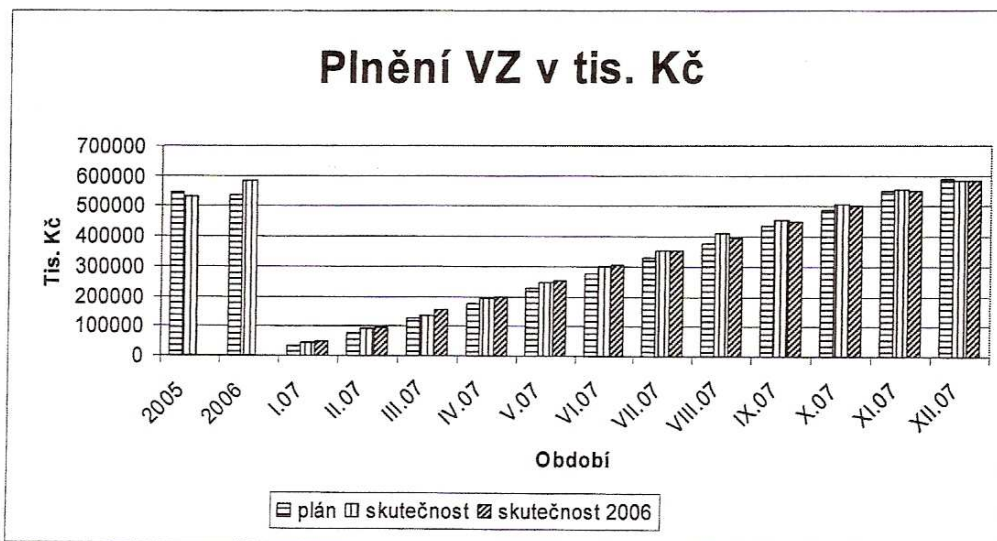
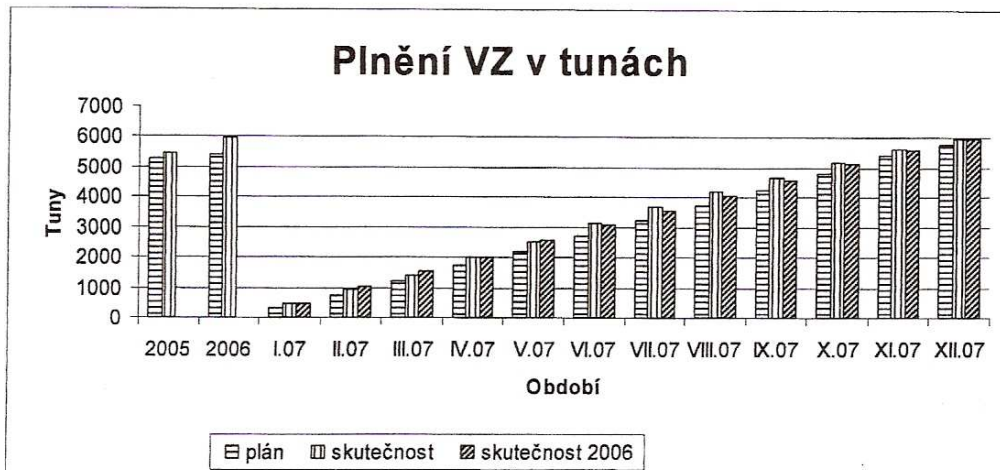
(Kč/hod se přepočítává na konci měsíce)

řád.	Číslo/položka	Název	Přímý materiál		Tisk			Kašir			Laminace			Řezání			Režie		Náklady		Dosažený	Ziskovost	Prodejce	PL	SK	vyr. zakázka	PNK	PNK	
			PL	SK	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Kč/hod	PL	SK	Nákl. C.	Nákl. C.									PC
1.	3200020666/1	Tapafol - KLEMBER	82 032	79 700	7,49	4	5274	5,89	5	2493			2082	4,03	5	1505	60 251	41 086	142 283	120 786	147 408	26 622	18,06	T00	1000	996	81040553	45,93	67 708
2.	3200020825/1	Tapafol - QALT	72 432	75 872	4,71	2,75	5274	3,11	2,5	2493			2082	1,65	2,5	1505	35 077	24 499	107 509	100 371	104 111	3 741	3,59	T02	1000	973	81040582	27,12	28 239
3.	3200020791/1	Tapafol - ROMAN BUCHA	65 515	80 082	7,66	8	5274			2493			2082		5,5	1505	40 399	50 470	105 914	130 552	128 344	-2 208	-1,72	T05	1000	1052	81040460	37,60	48 262
4.	3200020817/1	Tapafol - NOWACO OPAVA	20 640	35 324	5,31	2	5274	2,51	0,5	2493			2082	1,13	1,5	1505	35 963	14 052	56 603	49 376	52 739	3 363	6,38	T05	300	329	81040513	33,02	17 415
5.	3200020667/1	Tapaten - VITANA	66 766	65 206	5,55	4,25	5274			2493	5,83	3,5	2082	2,89	3,5	1505	45 758	34 969	112 524	100 175	156 685	56 510	36,07	T20	1922	2065	81040136	58,38	91 479
6.	3200020648/2	Tapaten - PLATEX	217 632	235 720			5274			2493	21,23	21,5	2082			1505	44 201	44 763	261 833	280 483	309 434	28 951	9,36	T05	8000	8143	81040038	23,82	73 714
7.	3200020674/15	Tapafol - NOWACO OPAVA	28 882	14 261	4,78	4	5274			2493			2082			1505	25 210	21 096	54 092	35 357	59 098	23 741	40,17	T05	500	486	81040126	75,87	44 837
8.	3200020500/2	Tapafol - RACIO	88 338	85 585	8,86	10,5	5274	6,06	7	2493			2082	4,18	4,5	1505	68 126	79 601	156 464	165 186	161 587	-3 599	-2,23	T20	900	974	81040459	47,03	76 002
9.	3200020612/1	Tapafol - PEK.A CUKRÁRNÝ	77 153	83 674	7,54	8	5274	5,94	2	2493			2082	4,08	4,5	1505	60 715	53 951	144 389	137 625	155 754	18 130	11,64	T00	1000	1018	81040502	46,28	72 080
10.	3200020827/1	Práce vyr. povahy - ALIVA - LEEB	6 395	7 578	4,58	5	5274			2493			2082			1505	24 155	26 370	31 733	33 948	31 042	-2 906	-9,36	T00	190	187	81040540	75,59	23 464
11.	3200020827/2	Práce vyr. povahy - ALIVA - LEEB	7 179	3 492	4,84	5,5	5274			2493			2082			1505	25 526	29 007	29 018	32 499	30 580	-1 919	-6,28	T00	280	278	81040541	88,58	27 088
12.	3200020734/2	Tapafol - ADRIANA	74 844	74 734	8,38	5	5274	5,58	3,25	2493			2082	3,77	4	1505	63 781	40 492	138 515	115 226	126 845	11 619	9,16	T02	1000	1103	81040366	41,08	52 111

162 045

Seznam zkratek: PL=plán, SK=sutečnost, př.mat.=přímý materiál, nákl.c.=náklady celkem, PC=prodejní cena, vyr.zakázka=výrobní zakázka

**Příloha č. 5 :**



## Příloha č. 6:

### Plnění investiční výstavby na rok 2007

(v tis.Kč)

Obaly		Plán					Skutečnosti	
<i>Středisko</i>	<i>Název akce</i>	<i>I.Q.</i>	<i>II.Q.</i>	<i>III.Q.</i>	<i>IV.Q.</i>	<i>Celkem</i>	<i>běžný měsíc</i>	<i>od poč.roku</i>
NT 1000	Rekonstrukce budovy		1 500	1 000		<b>2 500</b>	520	<b>2 685</b>
NT 4500	Klimatizace	300	100	900		<b>1 300</b>	350	<b>1 232</b>
NT 4230	Nůžky			2 350		<b>2 350</b>		<b>2 180</b>
NT 4220	Tiskový stroj		38 000		6 000	<b>44 000</b>	3 500	<b>45 322</b>
NT 4241	Kaširovací stroj	1 500		5 500		<b>7 000</b>		<b>6 800</b>
NT 4100	Regály							<b>233</b>
	<b>Celkem</b>	1 800	39 600	9 750	6 000	<b>57 150</b>	4 370	<b>58 452</b>