

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Controlling nákladů a zásob ve zvoleném podniku

The controlling of costs and supplies in the selected company

Bc. Lenka Stodolová

Plzeň 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka STODOLOVÁ**
Osobní číslo: **K12N0156P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Controlling nákladů a zásob ve zvoleném podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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


1. Definujte pojem controlling a jeho vztah k nákladům.
2. Analyzujte kritéria a nástroje controllingu v oblasti nákladů a zásob.
3. Charakterizujte vybraný subjekt, proveďte SWOT analýzu a analýzu informačního systému podniku.
4. Analyzujte controllingové aktivity v oblasti nákladů a pracovního kapitálu ve zvoleném podniku.
5. Vyhodnoťte efektivitu controllingových aktivit v podniku a navrhněte možná zlepšení.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **ESCHENBACH, Rolf.; SILLER, Helmut.** *Profesionální controlling: koncepce a nástroje.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0
- **KRÁL, Bohumil.** *Manažerské účetnictví.* Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8
- **POPESKO, Boris.** *Moderní metody řízení nákladů.* Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9
- **WOLLMUTH, Hilmar. J.** *Nástroje controllingu od A do Z.* Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-029-4

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Červený, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2014**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Controlling nákladů a zásob ve zvoleném podniku“

vypracovala samostatně pod odborných dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 25. dubna 2014

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce panu Ing. Josefu Červenému, Ph. D. za odborné vedení mé diplomové práce, ale také za vstřícný přístup a cenné připomínky, které mi pomohly při zpracování této práce.

Současně bych také ráda poděkovala Ing. Luboši Polívkovi, generálnímu řediteli společnosti Kdynium a. s., a zaměstnancům společnosti za jejich ochotu, spolupráci a poskytnutí pokladů a informací pro zpracování této diplomové práce.

Obsah

ÚVOD.....	8
1 CHARAKTERISTIKA CONTROLLINGU	10
1.1 Pojem controlling	10
1.2 Vývoj controllingu	12
1.3 Cíle controllingu.....	13
1.3.1 Bezprostřední cíle	13
1.3.2 Zprostředkované cíle.....	14
1.4 Funkce controllingu.....	14
1.5 Úlohy controllingu	16
1.6 Operativní a strategický controlling.....	17
1.7 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	18
2 ANALÝZY A NÁSTROJE CONTROLLINGU	19
2.1 Operativní nástroje a analýzy	19
2.1.1 Analýza objemu zakázky	19
2.1.2 Analýza kritických bodů	20
2.1.3 Příspěvek na úhradu	20
2.1.4 Investiční propočty	21
2.1.5 Analýza rabatu	21
2.1.6 Analýza XYZ.....	22
2.2 Strategické nástroje a analýzy	23
2.2.1 Analýza konkurence	23
2.2.2 Portfóliová analýza	24
2.2.3 Strategická mezera	26
2.2.4 SWOT analýza	26
2.2.5 Křivka životního cyklu výrobku	27
2.2.6 Řízení jakosti	28
3 NÁKLADY	29
3.1 Pojetí nákladů.....	29
3.2 Členění nákladů.....	30
3.2.1 Druhové členění nákladů	30
3.2.2 Účelové členění nákladů	31
3.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	32
3.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů	32
3.2.5 Kalkulační členění nákladů.....	34
3.2.6 Další členění nákladů	34
3.3 Nákladové kalkulace	35
3.3.1 Pojem kalkulace	36
3.3.2 Základní typy nákladových kalkulací	37
3.3.3 Speciální typy nákladových kalkulací	38
3.4 Nákladový controlling.....	40

4	CONTROLLING ZÁSOb	43
4.1	Pojem zásoby	43
4.2	Oceňování zásob	44
4.3	Řízení zásob	45
4.3.1	Ukazatelé řízení zásob	46
4.4	Současné přístupy k řízení zásob	47
4.4.1	Metoda ABC	48
4.4.2	Metoda Just-in-time	49
5	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.	50
5.1	Základní údaje o společnosti	50
5.2	Historie společnosti	51
5.3	Předmět činnosti podnikání	51
5.4	Výroba	52
5.5	Organizační struktura a vedení společnosti	53
5.6	Hospodaření společnosti	55
5.7	Obchodní partneři	57
5.7.1	Odběratelé	57
5.7.2	Dodavatelé	58
5.8	Zaměstnanci	59
6	ANALÝZY SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.	61
6.1	SWOT analýza společnosti	61
6.1.1	Silné stránky (S)	61
6.1.2	Slabé stránky (W)	62
6.1.3	Příležitosti (O)	64
6.1.4	Hrozby (T)	64
6.2	Finanční analýza	65
6.2.1	Ukazatelé rentability	65
6.2.2	Ukazatelé likvidity	67
6.2.3	Ukazatelé aktivity	69
6.2.4	Ukazatelé zadluženosti	72
6.2.5	Čistý pracovní kapitál	74
7	SOUČASNÝ CONTROLLING VE SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.	75
7.1	Organizace controllingového útvaru	75
7.2	Informační systém společnosti	76
7.2.1	ERP systém Orsoft	77
7.2.2	Program Kalkulace	78
7.2.3	Informační systém Odbyt	78
7.3	Výkaznictví	79
7.4	Controlling nákladů	82
7.4.1	Členění nákladů ve společnosti Kdynium a. s.	82
7.4.2	Vertikální a horizontální analýza nákladů	84
7.4.3	Plánování nákladů a tržeb	88
7.4.4	Odchylky	89
7.4.5	Kalkulace cen	90
7.5	Controlling pohledávek	93

7.5.1	Opravné položky k pohledávkám	95
7.6	Controlling zásob ve společnosti Kdynium a. s.	96
7.6.1	Jednotlivé druhy zásob.....	97
7.6.2	Sklady společnosti	100
7.6.3	Oceňování a účtování zásob	101
7.6.4	Inventarizace zásob.....	103
7.6.5	Opravné položky k zásobám.....	103
8	VYHODNOCENÍ EFEKTIVITY CONTROLLINGU A NAVRŽENÁ ZLEPŠENÍ.....	105
8.1	Vyhodnocení efektivity controllingových aktivit v Kdynium a. s.	105
8.1.1	Controllingový útvar	105
8.1.2	Informační systém.....	106
8.1.3	Controllingové aktivity a výkaznictví.....	106
8.1.4	Controlling nákladů a kalkulace	108
8.1.5	Controlling pracovního kapitálu	109
8.1.6	Celkové zhodnocení.....	110
8.2	Návrhy možných zlepšení controllingových aktivit.....	111
8.2.1	Vyčlenění controllingového útvaru	111
8.2.2	Změna v informačním systému.....	112
8.2.3	Vytvoření systému pro sledování hladin u zásob	113
8.2.4	Ukazatel nákladovosti.....	115
9	ZÁVĚR.....	118
10	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ.....	121
11	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	123
12	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	125
13	SEZNAM PŘÍLOH	128

ÚVOD

V současné době je podnikatelské prostředí stále dynamické, neboť jsou na jednotlivé podnikatelské subjekty kladeny stále vyšší nároky. Navíc dochází ke stálému zvětšování konkurence nejen na tuzemském, ale i zahraničním trhu. Aby se jednotlivý podnik či společnost mezi tolika podnikatelskými subjekty prosadila, a poté udržela nebo zvyšovala svoji pozici na trhu, je důležité, aby sledovala podněty a změny svého okolí a pružně na ně reagovala. Obecným cílem podniku, který mu také pomůže bojovat proti konkurenci, je maximalizace zisku, které lze dosáhnout sledováním, řízením a optimalizací nákladů daného podniku. Aby mohl podnik optimalizovat svoje náklady, musí své náklady členit, plánovat, sledovat jejich vývoj, zjišťovat odchylky od plánovaných nákladů a analyzovat jejich příčiny pro možná zlepšení. Všemi těmito aktivitami se zabývá controlling, který poskytuje kvalitní a důležité informace o podniku, napomáhá mu co nejlépe rozhodovat, efektivně podnikat a obstát ve své konkurenci. Na druhou stranu je nutné říci, že controlling a jeho aktivity s sebou nesou jisté náklady (platy zaměstnanců controllingu, náklady spojené s evidencí dat, analýzami a další), které by však měl převýšit očekávaný přínos z controllingu.

Cíl diplomové práce

Cílem této diplomové práce je teoreticky popsat controlling a jeho aktivity zaměřené především na oblast nákladů a zásob. V praktické části je cílem analyzovat současné controllingové aktivity v oblasti nákladů a zásob ve vybrané společnosti, zhodnotit jejich efektivitu a navrhnout zlepšení či opatření, který by mohla vybraná společnost využít ke zvýšení efektivitu jejího controllingu a controllingových aktivit. Pro splnění těchto cílů je nutné definovat dílčí cíle této diplomové práce:

- Teoreticky vymezit pojem, cíle, funkce a úlohy controllingu;
- popsat nástroje a metody controllingu nákladů a zásob;
- charakterizovat vybranou společnost z hlediska jejích základních informací (historie, výroba, odběratelé, apod.), dále provést SWOT analýzu a analýzu jejího informačního systému vzhledem ke controllingu;
- provést analýzu controllingových aktivit u nákladů a zásob ve vybrané společnosti,

- zhodnotit prováděné controllingové aktivity společnosti;
- vytvořit vlastní návrh možných zlepšení controllingu a controllingových aktivit ve vybrané společnosti.

Praktická část této diplomové práce je zpracována ve společnosti Kdynium a. s., jež poskytla pro zpracování této práce interní informace. Kdynium je česká společnost, která se zabývá výrobou přesných odlitků metodou voskového vytavitelného modelu. Společnost vyrábí odlitky zejména pro automobilový průmysl, ale i jiné průmysly a odvětví.

Metodika

Při vypracovávání této diplomové práce byla použita odborná literatura, která odpovídá controllingu v oblasti nákladů a zásob. V praktické části byly využity podklady a informace, které byly získány od zaměstnanců společnosti Kdynium a. s. nebo jsou veřejně dostupné z internetových stránek. Bylo provedeno zhodnocení efektivnosti controllingových aktivit ve společnosti a navrženy možná zlepšení controllingu a controllingových aktivit ve společnosti Kdynium. V práci jsou také informace z analýzy vybrané společnosti porovnávány se získanými teoretickými poznatky.

1 CHARAKTERISTIKA CONTROLLINGU

V této kapitole bude vysvětlen samotný pojem controlling, nastíněn vývoj controllingu, dále také popsány cíle a funkce controllingu.

1.1 Pojem controlling

Controlling je častokrát označován za módní pojem, ale ve skutečnosti je to účinný nástroj, který slouží ke zkvalitnění řízení podniku a k posunu kvalitativní úrovně. [18] V praxi je controlling chápán především jako kontrola, ale ve skutečnosti by měl být controlling chápán jako řízení, jehož částí je právě kontrola.

Podle Eschenbacha [1] je rozděleno chápání pojmu controlling do dvou jazykových oblastí, a to na angloamerickou a německou oblast.

1) *Angloamerická jazyková oblast*

Pojem controlling je zde odvozen od slova „control“, které má význam vést, řídit, regulovat, obsluhovat, spravovat či kontrolovat. Controlling má podle angloamerické nauky o managementu plnit vedle plánování a organizování i funkci ústředního managementu. Což vede k tomu, že „úspěšný controlling zajišťuje rozpoznání potenciálních a aktuálních odchylek od plánu a po několikakrát průběhu cyklů nebo fází i jejich odstranění managementem.“ [1, s. 78]

2) *Německá jazyková oblast*

V německé odborné literatuře neexistovalo žádné odpovídající slovo s podobným významem, a proto byl pojem controlling zařazen do jejich slovní zásoby. Do současnosti žádná německá literatura neobsahuje jednoznačnou definici pojmu controlling. Controlling je prezentován zejména jako porovnání plánu a skutečnosti, dále jako jednotu plánování a kontroly nebo také jako ovlivňování chování. V této jazykové oblasti je brán zejména zřetel na první dvě hlediska. Ovlivňování chování zde není na rozdíl od angloamerické oblasti bráno v úvahu. [1]

V současné době není pojem „CONTROLLING“ jednoznačně vymezen ani chápán. Pro příklad bude uvedeno několik definic controllingu dle zahraničních, ale i českých autorů.

Dle Freiberga zní definice controllingu takto: „Controlling představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu.“ [4, s. 10]

Další definice je od Manna a Mayera: „Controlling ist ein Regelkreissystem, das hilft, Unternehmensziele zu erreichen, Überraschungen zu vermeiden und rechtzeitig eine rote Lampe anzumachen, wenn Gefahren auftreten, die Gegensteuerungsmaßnahmen verlangen“ [13, s. 14] Oba autoři představují controlling jako systém pravidel, který napomáhá v podniku k dosažení podnikových cílů a také se snaží vyhnout překvapení v momentu objevujícího se nebezpečí, jenž vyžaduje určité opatření. [12]

Lazar vysvětluje tento pojem následovně: „Controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na této bázi provádí také kalkulaci cen, čímž se stávají mj. praktickým nástrojem marketingu.“ [12, s. 178]

Harold Kezner definuje controlling jako „a three-step process of measuring progress toward an objective, evaluating what remains to be done, and taking the necessary corrective action to achieve or exceed the objectives.“ [8, s. 193]

Controlling je dle Krále v nejobecnějším slova smyslu definován jako: „Metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ [11, s. 26]

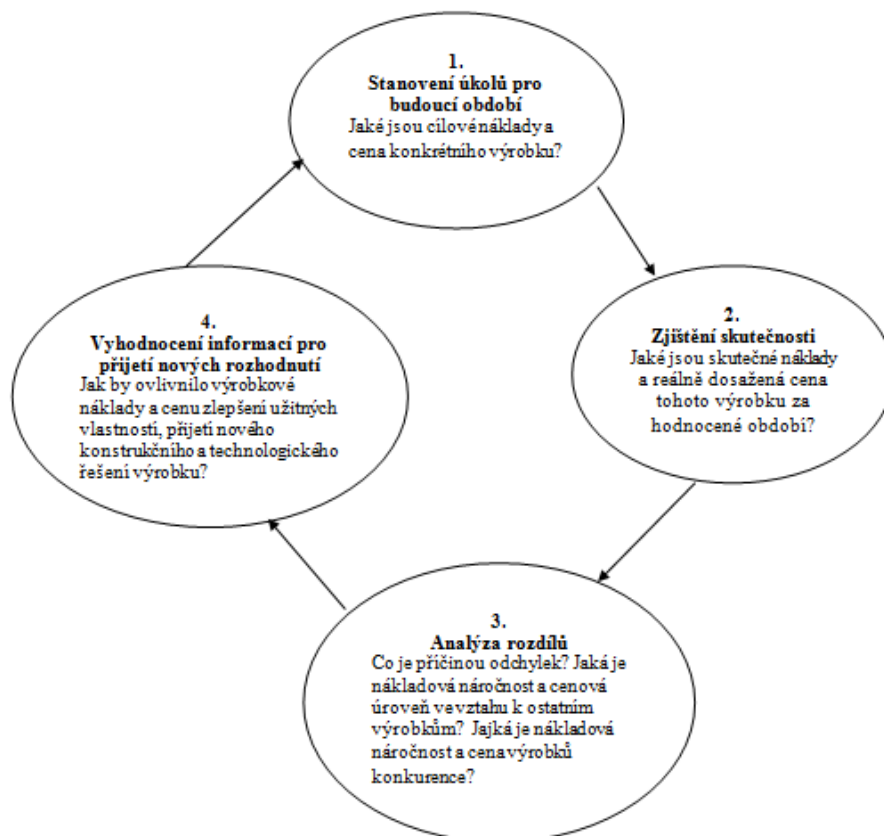
Nejnámějším propagátorem pojmu controlling je P. Horváth s jeho definicí: „Controlling je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky.“ [7, s. 5] Pomocí této definice je controlling dle obsahu vymezen dvěma subsystémy:

- „Subsystemem plánování a kontroly,
- Subsystemem zajištění informační základny.“ [11, s. 26]

Pro účinné fungování controllingu je nutné propojení plánování a kontroly. Největší důraz v controllingu je kladen na koordinaci, kterou lze zajistit důslednou vazbou mezi plánem a jeho kontrolou. [11] Díky této vazbě je zajištěn řídicí (regulační) okruh (viz

obr. č. 1), který spočívá v plynulém chodu procesů v podniku. Nejdříve jsou stanoveny cíle a úkoly podniku, poté se zjišťuje skutečný stav (tedy jak byly dosaženy cíle a splněny úkoly), pak se provádí analýza odchylek skutečnosti od plánovaného stavu a zjišťují se také příčiny vzniklých odchylek. V poslední fázi dochází k přijetí opatření, které mají za úkol odstranit nežádoucí odchylky a stanovují se nové úkoly. [11]

Obr. č. 1: Řídící okruh controllingu



Zdroj: Vlastní zpracování [11], 2014

1.2 Vývoj controllingu

Začátek controllingu lze pozorovat už na konci 19. století u výrobních a dopravních podniků ve Spojených státech amerických, kde původní činnost controllerů byla zaměřena na správu financí. Velkým rozvojem controlling prošel v období světové hospodářské krize, která si vynutila změnu řízení podniku. S postupem času byly na controllery předávány další úkoly, které se především týkaly plánování a poradenství. K vůbec největšímu rozvoji controllingu došlo v USA v období 50. – 60. let 20. století. V této době musel kontrolér nejen tvořit plány, vyhodnocovat je, srovnávat je se skutečností i navrhnout případná opatření, ale také řídit daňové záležitosti, náklady,

finance, majetek společnosti a jeho pojištění a další. V 70. letech dochází k tomu, že se funkce controllera přeměňuje do funkce finančního manažera, který musí plánovat, získávat kapitál, vést účetnictví, controlling a poradenství. [9]

Do Evropy se pojem controlling a jeho úloha dostala až po druhé světové válce, díky obnově poválečné obnově hospodářství a přílivu kapitálu z Ameriky. Z počátku byli controlleři využíváni pouze u dceřiných společností amerických firem. V 50. letech 20. století se začal nejvíce controlling používat v Německu. [9]

V České republice se první znaky controllingu objevily ve 20. letech zejména u průmyslových podniků, jež byly inspirovány americkými podniky. Po období války následovalo centrální řízení podniků, které neumožňovalo samostatné rozhodování o zisku a tudíž ani využívání controllingu. Controlling se znova v České republice objevil až v 90. letech díky přívalům německých a rakouských investorů do naší země. [16]

1.3 Cíle controllingu

Aby mohl být vybudován systém controllingu, je nutné určit jeho cíle. Za základní cíle controllingu pokládá Reichmann: „the support of planning, the co-ordination of single parts as well as the control of economic results.“ [15, s. 5] Cíle controllingu jsou rozděleny do dvou větších skupin, a to na bezprostřední cíle a na cíle zprostředkované.

1.3.1 Bezprostřední cíle

Bezprostřední cíle controllingu jsou takové cíle, které mají podle Eschenbacha [1] přispět k zajištění životaschopnosti podniku. Aby byla zajištěna životaschopnost podniku, je však nutné zahrnout níže uvedené cíle řízení.

- *Zajištění schopnosti anticipace a adaptace*

„Controlling má zajistit, že budou vytvořeny předpoklady pro kroky k přizpůsobení se, což jsou obzvláště nutné informace. Stará se o poskytnutí informací o již existujících změnách okolí (schopnost adaptace), respektive o zprostředkování důležitých údajů o možných budoucích změnách okolí (schopnost anticipace).“ [1, s. 94] K zajištění tohoto cíle nestačí jen pochopit a popsat problém, ale je nutné, aby se controlling stal aktivním v celém procesu řízení.

- *Zajištění schopnosti reakce*

K zajištění schopnosti reakce controlling přispívá díky zavedení informačního a zejména kontrolního systému. Kontrolní systém je pro podnik velice důležitý, protože umožňuje průběžné porovnání skutečného a plánovaného stavu. Díky tomuto porovnání jsou prováděny změny a opravy, které vedou k lepšímu plnění naplánovaného stavu. [1]

- *Zajištění schopnosti koordinace*

U tohoto cíle se controlling snaží zajistit koordinaci v řízení podniku tak, aby byly pomocí předpokladů v technice řízení sladěny jednotlivé aktivity řízení podniku. Jedná se zejména o předpoklady kulturní a strukturální. „Jednak musí být podniková kultura ve shodě se snahou po permanentní flexibilitě, přizpůsobení a necentrální koordinaci. Na druhé straně nesmějí permanentní změny poškodit strukturu vývoje a chodu podniku. Controlling by pro měl při sledování svých přímých cílů vždy působit tvůrčím způsobem na kulturu a strukturu podniku.“ [1, s. 95]

1.3.2 Zprostředkované cíle

Zprostředkované cíle znázorňují představy a požadavky vlastníků a akcionářů podniku, dále zaměstnanců a okolí podniku (např. zákazníci, konkurence, dodavatelé, atd.). Jedná se zejména o cíle udržet, zvýšit či zúročit vložený kapitál, cíle související se spokojeností s prací, růstem atraktivity pracovních míst, růstem úrovně vzdělávání či s ochranou životního prostředí a další. Aby byla dosažena stálost podniku, je nutné pomocí controllingu udržet rovnoměrné splnění cílů ve všech třech cílových oblastech (vlastníci a akcionáři, zaměstnanci a okolí podniku), protože nelze nedostatečné splnění cílů v jedné oblasti vyrovnávat překročením plnění cílů v jiné oblasti. [1]

1.4 Funkce controllingu

Díky vývoji controllingu jako systému se začaly měnit a rozšiřovat jeho funkce. Na počátku vývoje plnil controlling zejména funkci registrační, která spočívala ve sběru dat a informací, což byla funkce pasivní. Postupem času začal plnit aktivní funkce – navigační, kdy docházelo ke kontrole hospodárnosti a vytváření zlepšovacích návrhů. Nejvyšší vývojový stupeň controllingu byl dosažen, když se controlling začal orientovat na řízení organizace. To představovalo „vytvoření vlastního systému řízení, který pro řízení využívá všechny relevantní informace z oblasti plánování, kontroly a regulace

podnikových aktivit. Jedná se o controlling v inovační a koordinační funkci.“ [16, s. 415] Pro splnění výše uvedených cílů musí controlling zahrnovat řadu funkcí a výkonů.

Dle knihy [19, s. 195] má controlling tyto následující funkce:

a) přizpůsobovací a inovační funkce

Tato funkce slouží k neustálé koordinaci řízení podniku s jeho okolím. Tedy, aby docházelo k rychlým reakcím na všechny změny a vývoje na trhu. Jako přizpůsobení lze například označit změnu výrobní technologie, která bude šetrnější k životnímu prostředí. Inovační funkce je pak zaměřená na budoucí vývoj na trhu a díky této funkci dochází k udržení konkurenceschopnosti.

b) funkce směřování k cílům

Tato funkce poukazuje na zaměření veškeré controllingové činnosti a aktivit na cíle daného podniku. A díky tomu je lépe dosahováno naplnění stanovených cílů.

c) funkce servisní nebo podpůrná

Realizace této funkce je označována za hlavní činnosti controllingu. U této funkce je controller brán jako poradce, který pomáhá managementu při rozhodování o výběru strategických nástrojů plánování či o systému získávání nutných informací.

Celou filozofii controllingu lze představit pomocí následujících principů:

- „orientace na cíle (předpokládá se, že controlling se přímo podílí na stanovení podnikových cílů a jejich kontrole a zároveň pomáhá vypracovat vhodnou metodiku plánování);
- Orientace na úzké profily (smyslem controllingu je vybudovat vhodný informační systém, který poskytuje dostatečné množství kvalitních dat a který pomůže odkrýt a následně odstranit tzv. úzká místa, která jsou překážkou pro splnění podnikových cílů);
- Orientace na budoucnost (minulost je pro řízení zajímavá pouze v míře, jak ovlivňuje budoucnost a dokáže pomoci předcházet problémům).“ [16, s. 415]

1.5 Úlohy controllingu

Eschenbach vymezuje tři úrovně podnikatelského řízení s danými níže uvedenými úlohami:

- 1) *Normativní podnikové řízení* – jedná se o vytvoření obrazu, který znázorňuje pochopení podniku sobě samotného, žebříček zásadních hodnot a zásady chování, které se budou dodržovat vzhledem k zaměstnancům, ale i vůči okolí (dodavatelům, zákazníkům, státu, konkurenci a dalším);
- 2) *Strategické podnikové řízení* – strategický management by zde měl zajišťovat existující potenciál a vytvářet také nové potenciály;
- 3) *Operativní podnikové řízení* – zde by se měl operativní management starat o co možná nejdlejší využití existujícího potenciálu a jejich využití v likviditě a zisku. [1]

Když se zpracovávají jednotlivé oblasti úloh controllingu, je dobré rozlišovat činnosti na rutinní (běžné) a mimořádné, které souvisejí s projekty či investicemi podniku. Všechny tyto činnosti se prolínají ve všech třech úrovních podnikatelského řízení a mohou v nich vznikat normativní, strategické či operativní problémy.

Controlling musí vždy doplňovat vedení podniku v jeho všech oblastech systému řízení a koordinační činnosti. A díky tomu jsou stanoveny tyto oblasti úloh controllingu:

- „určení smyslu (vize) a její uskutečnění;
- plánování a vývoj strategie;
- strategická dopředná a zpětná vazba;
- plánování a řízení investic;
- plánování a řízení projektů;
- plánování a řízení procesů týkajících se rutinních činností;
- operativní podnikové plánování a rozpočetnictví;
- operativní dopředná a zpětná vazba (výpočet očekávaných hodnot).“ [1, s. 214]

Právě pomocí těchto osmi oblastí úloh controllingu je vytvořen výchozí rámec, který znázorňuje procesy controllingu a používané nástroje a metody.

1.6 Operativní a strategický controlling

Pokud chceme souhrnně zlepšit schopnosti vedení podniku pomocí controllingu, nesmíme zapomínat na jeho operativní a strategické aspekty.

Hlavním úkolem **strategického controllingu** je podporovat strategické plánování ve firmě, kdy se strategický controlling podílí na přeměně strategického záměru na strategický plán pomocí vyvození klíčových ukazatelů výkonnosti a jejich zpracování. Strategický controlling je pro podnik velice důležitý, protože by měl významně přispívat k zajištění trvalé existence podniku a jeho prosperity. Pomocí strategického controllingu se musí dostatečně včas identifikovat a vyhodnotit odchylky od stanovených klíčových ukazatelů výkonnosti, než by tyto odchylky ovlivnily operativní činnosti.

„Úkolem operativního controllingu je podpora plnění cílů operativních plánů. Pohled je zde zaměřen na interní prostředí podniku (podnikové procesy), ne na jeho externí okolí.“ [5, s. 240] V operativním controllingu se používají operativní analýzy a nástroje, které napomáhají k plnění stanovených krátkodobých cílů a také nacházejí využití při řešení problémů v podniku. [18]

Aby se přispělo k překlenutí rozhraní mezi strategickým a operativním controllingem využívají se tyto ekonomické nástroje a metody:

- Strategické rozpočty, které se používají pro realizaci strategie, kde se vymezují a připravují finanční zdroje.
- Target-Costing ke stanovení kalkulaci výrobku.
- Life-Cycle-Accounting, ten slouží k vyčíslení zisku a nákladů po celou dobu životnosti výrobku nebo podnikové činnosti.
- Benchmarking, který se využívá zejména k identifikování potenciálu vedoucího ke zvyšování výkonu a na plánování cílů s ohledem na konkurenci.
- Shareholder-Value-analýza, která slouží ke kvantifikování strategií jako spojovací článek kvalitativně plánované strategie a operativním střednědobým plánováním. [2]

1.7 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Při porovnání manažerského účetnictví a controllingu je vidět mezi těmito pojmy určitý nesoulad. Controlling představuje metodu či systém řízení, který se snaží o spolupráci všech funkcí systému řízení. Naproti tomu manažerské účetnictví, pro které se v literatuře také používá pojem vnitropodnikové nebo nákladové účetnictví, lze označit jako informační nástroj systému řízení. Manažerské účetnictví využívá hodnotové charakteristiky, zatímco controlling používá mnohem více i nepeněžní informace. Jde tedy o to, že manažerské účetnictví poskytuje podklady pro nákladový (zaměřuje se na řízení nákladů a výnosů a tím výši zisku firmy) a finanční controlling (zaměřuje se na řízení finanční a kapitálové struktury a řízení cash flow). Mimo manažerské účetnictví pak stojí naturální controlling, který se zabývá věcnou a naturální stránkou podnikatelského procesu. Oba pojmy (manažerské účetnictví a controlling) spojuje „chápání účetnictví jako vrcholový informační nástroj, který díky svým cílům a prostředkům jejich dosažení prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení.“ [11, s. 37]

2 ANALÝZY A NÁSTROJE CONTROLLINGU

K nejdůležitějším cílům všech podniků náleží zvyšování rentability, zajišťování likvidity a zvyšování hospodárnosti. K tomu, aby mohly být tyto cíle dosaženy, slouží nástroje a analýzy. Pro větší přehlednost jsou analýzy a nástroje rozděleny podle strategického a operativního controllingu. Pojmy strategický a operativní controlling už byly vysvětleny dříve (*viz podkapitola 1.6*).

2.1 Operativní nástroje a analýzy

Základem operativního controllingu jsou operativní nástroje a analýzy. Za jejich pomoci lze rozpoznat odchylky od základního cíle podniku. U jednotlivých odchylek se také pomocí analýzy zjišťují jejich příčiny. Na základě zjištěných odchylek a jejich příčin může vedení podniku a jeho řídicí pracovníci sestavovat a zavádět různá opatření, u kterých se zkoumá jejich účinek, zda napomohla k dosažení dříve stanovených cílů. Pokud se tak nestane, jsou zaváděna jiná opatření. Jednotlivé operativní nástroje by měly být v podniku používány během roku systematicky, neboť na jejich základě dochází k řešení problémů v podniku. „Čím lépe a důsledněji jsou operativní nástroje nasazovány, tím účinnější je controlling v podniku.“ [18, s. 7]

Při operativních analýzách se vychází z existujících zdrojů, jako je současná výroba, strojní vybavení společnosti, kvalifikace zaměstnanců či disponibilní kapitál. Operativní nástroje jsou pro podnik velice důležité, protože díky nim se zabezpečuje, aby se nevytrácely stanovené krátkodobé cíle podniku.

Mezi operativní nástroje lze zařadit analýzu objemu zakázky, analýzu kritických bodů, analýzu úzkého profilu, příspěvek na úhradu, investiční propočty, analýzu rabatu, analýzu XYZ a další. [7]

2.1.1 Analýza objemu zakázky

U této analýzy jde o pravidelné sledování a zlepšování struktury zakázky. Podnik by měl pravidelně vypočítávat průměrnou hodnotu zakázky. Postup této analýzy začíná v rozdělení zakázek podle své velikosti, poté se zjistí počet zakázek a výnos pro daný objem. Výpočty se dělají nejen absolutně, ale i relativně. Je nutné, aby se udržoval určitý poměr mezi velikostí podniku a velikostí zakázky, tedy s růstem podniku by měla růst i velikost zakázek. Pokud k takovému jevu nedochází, většinou nastávají problémy

v odbytu. „Pokud se počet malých zakázek zvyšuje rychleji, než roste počet velkých zakázek, dochází k rychlému poklesu výnosu podniku, neboť malé zakázky jsou u velkých podniků zdrojem vysokých nákladů.“ [18, s. 28] Malé zakázky zvyšují zejména režijní, odbytové a výrobky náklady a z tohoto důvodu by velké podniky měly redukovat malé zakázky. Po analýze zakázek by mělo vedení sestavit a odsouhlasit opatření, které by mělo vést ke zlepšení struktury objemů zakázek. Mezi opatření může například patřit: „Zavedení minimálního odběru, nabídky „bonusu“ pro větší zákazníky, platba předem u malých zakázek, stanovení tabulky množstevních rabatů, výpočet příspěvku na krytí nákladů podle třídy velikosti zakázky.“ [18, s. 35]

2.1.2 Analýza kritických bodů

Pro analýzu kritických bodů je důležité zvláště evidovat fixní a variabilní náklady. U této analýzy lze zjišťovat výsledky matematicky či graficky. Jedním z kritických bodů je například bod zvratu, který znázorňuje situaci, kdy obrat společnosti pokryje celkové náklady firmy. Pomocí této analýzy lze také testovat, která varianta výroby je pro podnik nejefektivnější na základě velikosti dosaženého zisku. U této analýzy lze přehledně vykázat, jaký vliv na výsledek zisku mohou mít prováděné jednokritériální změny (např. v objemu prodeje, ve výši variabilních a fixních nákladů či prodejní ceny). Analýza kritických bodů bývá v podnicích využívána pro stanovení předpokládaného zisku, ke kontrole cenové politiky, pro investiční rozhodování, pro výzkum dalšího rozvoje, pro výběr výrobků, díky nimž podnik dosáhne vyššího zisku atd. [18]

2.1.3 Příspěvek na úhradu

Pro výpočet příspěvku na úhradu je nutné rozlišit variabilní a fixní náklady. Variabilní náklady vznikají při výrobě a odbytu výrobků, a zjednodušeně se předpokládá jejich proporcionální průběh vzhledem ke kapacitě. Fixní náklady souvisí s přípravou povozu k výrobě a vznikají bez ohledu na to, zda podnik vyrábí či prodává výrobky. Z tohoto důvodu je nelze stanovovat na jednotlivé kusy.

Při výpočtu příspěvku na úhradu se vezmou jednotlivé varianty obratu a odečítají se od nich variabilní a fixní náklady, aby se zjistil zisk či hospodářský výsledek, který podniku při obvyklé ceně výrobků zůstane. Na základě příspěvku na úhradu mohou být stanovovány prodejní ceny, kde však nejdříve musí podnik stanovit požadovanou výši příspěvku. [18]

Příspěvek na úhradu je rozdílem obrátu a variabilních nákladů, což určuje rozsah fixních nákladů a část, která se podílí na dosažení zisku. Výše zisku v podniku je dána rozdílem celkového příspěvku na úhradu a fixními náklady.

2.1.4 Investiční propočty

Investiční propočty slouží k rozhodování o investicích a k sestavení investičních programů. Pokud podnik má více možných alternativ, je nutné zvolit kritéria, dle kterých se podnik bude rozhodovat, jakou alternativu zvolí. Je však důležité brát ohled nejen na kvantitativní, ale i kvalitativní kritéria. Aby se zamezilo chybným rozhodnutím, je třeba v podniku správně organizovat investiční plánování a zajistit jeho soulad s ostatními plány podniku. Rozhodnutí podniku o investici ovlivňuje vnitřní i vnější údaje firmy. Mezi tyto údaje patří rentabilita, likvidita a produktivita podniku, Cash-flow, tržní podíl, chování konkurence, vývoj cen a další. [18]

2.1.5 Analýza rabatu

Před samotnou analýzou rabatu je nutné vysvětlit pojem rabat. Rabat představuje určitou slevu z cen za zboží a výkony, díky které jsou ceny výrobků odlišné pro různé zákazníky. Dochází tedy k odečtení určité částky nebo procentní sazby nabídkové ceny od skutečné ceny. Firmy používají rabaty zejména pro jejich psychologický efekt, jež mají na zákazníky, neboť se zákazníci snížením ceny cítí zvýhodnění. Používání rabatů na konečné spotřebitele je však upraveno zákonem o rabatech. V tomto zákoně je také dáno, že skonta mohou být poskytnuta pouze do výše 3 procent ze zaúčtovaných obnosů.

Jednotlivé společnosti poskytují rabaty, neboť díky nim chtějí docílit následujících cílů:

- „Zvýšení množství prodaného zboží (rabaty na množství);
- časové rozložení zakázek (časové rabaty),
- posílení vztahů se zákazníky (věrnostní rabaty),
- preferované jednání se zákazníky,
- výhodnější nabídky,
- diferenciací cen.“ [18, s. 169]

Podnik si musí také vybrat, který konkrétní rabat či rabaty zvolí na základě analýzy a jeho užitečnosti pro podnik. V praxi se rozlišuje následujících šest rabatů:

- 1) *Funkční rabat* – jedná se o rabat, který se využívá pro odběratele, „jež přebírají určitou část funkcí dodavatele. Za tuto odměnu jsou pak kryty náklady obchodního jednání.“ [18, s. 171]
- 2) *Množstevní rabat* – pokud odběratel odebere od podniku v jedné dodávce větší množství výrobků. Množstevní rabat se může poskytovat v peněžním, ale i v naturálním vyjádření a vztahuje se buď na kumulované množství, nebo na kumulovaný obrat.
- 3) *Časový rabat* – je poskytován, pokud jsou objednávky prováděny pravidelně v daném termínu nebo ve stanovených periodách. Časový rabat může být také použit při prodeji dobíhajících modelů nebo při dřívějším odebrání sezónního zboží.
- 4) *Věrnostní rabat* – se poskytuje za dlouhodobou obchodní spolupráci.
- 5) *Hotovostní rabat* – podniky tento rabat využívají, aby urychlily platební proces, neboť je to pro odběratele odměna za rychlé zaplacení účtu.
- 6) *Zvláštní rabaty* – zahrnuje několik druhů rabatů. Jedná se například o osobnostní rabat (pro zaměstnance podniku), úřednický rabat, spolkový rabat a další.

Když se podnik rozhodne nabízet rabaty, je nutné, aby se na všechny slevy dbalo také při sestavování kalkulace. Pokud se v kalkulacích nebude dbát na slevy, budou poskytnuté rabaty snižovat vykalkulovaný zisk. [18]

2.1.6 Analýza XYZ

Tato analýza slouží k určení množství nakoupeného materiálu. Analýza XYZ rozděluje materiály podle struktury spotřeby. Materiál X představuje materiál s vysokou stálostí průběhu spotřeby a nákup tohoto materiálu probíhá synchronizovaně s výrobou. Y představuje materiál, jehož spotřeba klesá nebo stoupá dle vývojového trendu, ale také může být podřízena sezónnímu výkyvu, proto je dobré tento materiál nakupovat do zásoby. A poslední Z představuje materiál, který nemá pravidelnou spotřebu a je vhodné nakupovat ho po jednotlivých kusech. Když si podnik rozdělí svůj materiál mezi tyto tři skupiny (dle struktury spotřeby), bude mít přehlednější podklady pro rozhodování o plánování nakoupeného materiálu. Výsledky z analýzy XYZ by se měly

kombinovat s výsledky analýzy ABC, protože díky tomu vedení a řízení podniku získá přehlednější obraz o hospodaření ve výrobě a může lépe plánovat, řídit a kontrolovat výrobu. Díky analýze XYZ lze také snížit náklady na zásoby. [18]

2.2 Strategické nástroje a analýzy

Strategický controlling trvá několik let, a proto je nutné před rozpracováním určité strategie se zabývat také ukazateli včasného varování a změnami v okolí podniku. Ve strategickém controllingu se využívají strategické nástroje a analýzy. Ty pomáhají vedení podniku při řízení celého podniku. Strategické nástroje a analýzy se využívají k určování a zlepšování budoucích příležitostí a k odhalení rizik podniku. Podnik má několik strategických cílů, mezi které patří vývoj nových výrobků a služeb, použití nových technologií, vstup na nové trhy, získání vyššího tržního podílu, zlepšení organizace a další. Aby podnik mohl tyto strategické cíle uskutečnit lépe a rychleji, je nutné využít strategické nástroje.

Mezi strategické nástroje a analýzy je možné zařadit analýzu konkurence, portfoliovou analýzu, strategickou mezeru, SWOT analýzu, křivka životního cyklu výrobku, řízení jakosti a další. [18]

2.2.1 Analýza konkurence

Konkurence je pro podnik velice důležitá, neboť vyrábí podobné či rovnocenné výrobky nebo služby a může podniku snížit stávající podíl na trhu, sebrat jeho zákazníky či ohrozit životnost celého podniku. Množství konkurentů se v daném oboru mění se stadiem zavádění výrobků na trh. Pokud je výrobek ve fázi zavádění, tak obvykle je jen velmi málo prodávajících (tedy konkurentů). Během dalších fází počet konkurentů stoupá, a to až do stadia zralosti, kde je nejvyšší počet konkurentů. Nebezpečí podniku hrozí nejen od stávající konkurence, ale i od té potenciální. Z tohoto důvodu je nutné se informovat o stálé, ale i nové konkurenci a odhadovat jejich budoucí chování pro naplánování vlastní konkurenční strategie. Podnik by si měl vybrat 3 - 5 nejvýznamnějších konkurentů a ty srovnat pomocí kritérií se svým vlastním podnikem. Všechna kritéria konkurenční analýzy dle Vollmutha [18] jsou zapsána v následující tabulce (*viz tab. č. 1*), kde jsou kritéria rozdělena do pěti oblastí: podnik, trh, výroby, pracovníci a materiál. Výsledky konkurenční analýzy by podnik měl vyhodnocovat, znázornit graficky a prodiskutovat. Pracovníci by se měli především zabývat největšími

negativními odchylkami vlastního podniku vzhledem ke konkurenci a sestavit plány pro opatření zjištěných slabých stránek, aby se co nejrychleji odstranily slabé stránky. Podnik by měl provádět analýzu konkurence v pravidelných intervalech, aby mohl zjišťovat své slabé a silné stránky vůči konkurenci pro zlepšení strategie podniku.

Tab. č. 1: Kritéria konkurenční analýzy

Podnik	Výkonnost Finanční situace Strategické cíle Investice Zdroje Organizace	Výroba	Kapacity Flexibilita Schopnost inovovat Dodací lhůty Výzkum a vývoj Jakost Produktivita Know-how
Pracovníci	Kvalifikace podnikového vedení Kvalifikace externích pracovníků Kvalifikace vlastních pracovníků	Materiál	Jakost surovin Ceny Dodavatelé
Trh	Koncepce marketingu Výrobní sortiment Pozice na trhu Vztah mezi cenami a výkony Servisní služba Obrat Podíl na trhu Růst Zákazníci Obchodní oblast		

Zdroj: Vlastní zpracování dle [18], 2014

2.2.2 Portfóliová analýza

Tento nástroj rozděluje podnik na jednotlivá portfolia (nejčastěji výrobní skupiny či služby) a poté analyzuje podnik jako celek na delší časový úsek dopředu. Na základě výsledku analýzy se může podnik rozhodovat o jeho budoucích aktivitách. Pro každé portfolio může být zvolena vlastní dlouhodobá strategie. Pro vedení a řízení podniku poskytuje tvorba portfolií řadu výhod a usnadňuje strategické plánování. Portfóliová analýza odpovídá podniku na řadu otázek, např. zda jsou vlastní výrobky nabízeny na atraktivních trzích, jaká je situace v konkurenci, jaké cash-flow může podnik od výrobních skupin očekávat, jak velká je výnosnost skupin výrobků atd.

K analýze výrobních skupin se používají dvě kritéria, a to relativní podíl na trhu a očekávaný růst trhu. Nejznámější portfoliová analýza je vytvořena firmou Boston Consulting Group, kde základem analýzy je výsledek ze zkušenostní křivky a životní cyklus výrobku. Pokud v jedné matici porovnáme dvě kritéria (relativní podíl a růst trhu) dostaneme čtyři oblasti, jež jsou dle Vollmutha [18] označovány:

- 1) *Dorost nebo otazníky* – výrobní skupiny zde mají relativní nízký podíl na trhu, ale vysoký růst. Je důležité, aby se výrobky zařazené v této oblasti analyzovaly, neboť mohou být buď úspěšně zařazeny na trh, nebo je trh nemusí vůbec přijmout. Cash-flow je u Otazníků negativní, neboť jsou nutné vysoké investice na zavedení výrobku na trh.
- 2) *Hvězdy* – výrobní skupiny mají relativně vysoký podíl na trhu a vysoký růst. Hvězdy mohou získat na trhu vedoucí pozici, kterou si drží až do stádia zralosti, a jsou nejdůležitějšími výrobky podniku z hlediska své budoucnosti. Cash-flow u Hvězd je zpravidla nulový, neboť získané příjmy jsou použity na financování podpůrných investic k zajištění a udržení pozice na trhu.
- 3) *Chudí psi* – označuje výrobní skupiny, jež mají nízký relativní podíl na trhu a také nízkou míru růstu. Pro podnik jsou méně zajímaví, protože už nemají žádný velký tržní potenciál a ani nepředstavují žádnou konkurenční výhodu, z tohoto důvodu mají nevýznamnou pozici na trhu. Cash-flow je zde buď nulový, nebo i záporný, neboť chudí psi vykazují nulové výnosy či ztráty.
- 4) *Dojné krávy* – představuje výrobky, které sice mají relativně vysoký podíl na trhu, ale jen velmi nízkou či nízkou míru růstu. Tyto výrobky se nachází na málo rostoucích, ale spíše na stagnujících se a zmenšujících se trzích. Cash - flow u dojných krav je vysoký, neboť jsou výrobky ve fázi zralosti, stabilizovala se konkurence a vysoký relativní podíl na trhu podněcuje k nejnižším jednicovým nákladům a tedy k nejvyšší míře zisku.

„Vedení podniku musí dávat pozor na to, aby po zavedení nových výrobků tyto výrobky prošly všemi strategickými poli.“ [18, s. 266] Tedy, aby výrobek začal jako dorost, vyvíjel se ve hvězdu, pak se stal dojnou krávou a nakonec odešel z trhu jako chudý pes. Pro zjištění váhy jednotlivých výrobních skupin je nutné jednotlivé výrobní skupiny v matici nakreslit jako kruhy. Kde bude znamenat, že čím větší kruh bude mít výrobní skupina, tím větší bude mít obrat. Podle rozdělení výrobků do čtyř oblastí

strategický polí ukazuje na to, zda je výrobní a prodejní program vyvážený či nikoli. Díky portfoliové analýze se lze také vyvarovat ve většině případů chybným investicím a zlepšit návratnost investic (ukazatel ROI). [18]

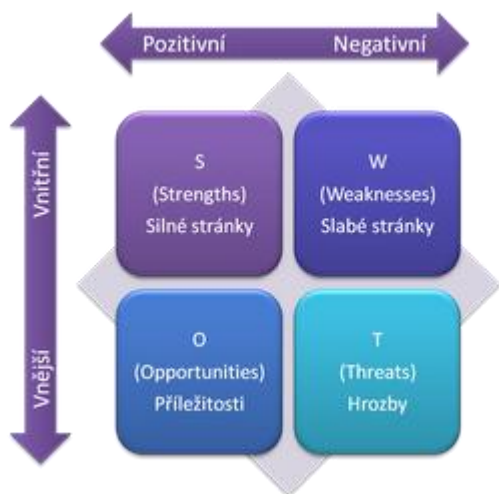
2.2.3 Strategická mezera

Strategická mezera vzniká jako rozdíl žádoucího vývoje od pravděpodobného vývoje podniku. Žádoucí vývoje je určen strategickými cíly, které jsou tvořeny na delší časové období (u středních podniků 4 - 5 let a u větší 5 - 10 let). Naproti tomu pravděpodobný vývoj představuje vývoj, při kterém se nevyskytne v podniku žádné zvláštní opatření a netvoří se žádné nové potenciály úspěchu (nové výrobky, dodatečné tržní podíly, atd.). Každý rok by se měl v podnicích přezkoumávat žádoucí i pravděpodobný vývoj. Pro snadnější určení vývoje by se měla provádět externí a interní analýza, která ukáže na silné a slabé stránky podniku, dále analýza konkurence a analýza potenciálů. Pokud podniku vznikla strategická mezera, měl by ji co nejdříve odstranit (tedy uzavřít), a to modifikací stávajících strategií nebo vytvořením úplně nových strategií. [18]

2.2.4 SWOT analýza

SWOT analýza je flexibilní a jednoduchý nástroj, který lze v podniku využít jako proklad pro další rozhodování. Tato analýza představuje v podniku definici silných (S) a slabých (W) stránek, ale také příležitostí (O) a možných hrozeb (T) podniku (*viz obr. č. 2*). Celá SWOT analýza tvořící matici je složena ze dvou analýz – analýzy SW a analýzy OT.

Obr. č. 2: Obecné znázornění SWOT analýzy



Zdroj: Převzato z [21], 2014

Analýza SW se týká vnitřního prostředí firmy, kde se posuzuje organizační struktura podniku, cíle, systémy, firemní kultura, kvalita managementu a další. Zjišťují se v ní silné a slabé stránky podniku. [22]

Naopak analýza OT je analýzou příležitostí a hrozeb, které podnik může pociťovat z vnějšího prostředí podniku. Vnějším prostředím podniku je myšleno makroprostředí (tedy legislativa, politicko - právní faktory, ekonomické okolí, sociálně – kulturní, technologické faktory a další) a mikroprostředí (zákazníci, odběratelé, dodavatelé, konkurence či veřejnost). [17]

Aby podnik mohl lépe sledovat svoje zvolené strategie a vývoj chování vnějšího prostředí, je nutné provádět SWOT analýzu v určitých časových intervalech. Výsledek SWOT analýzy slouží k tomu, aby podnik pomocí určitých opatření mohl minimalizovat svoje hrozby a eliminovat svoje slabé stránky, ale také maximálně využíval svoje příležitosti a držel si své silné stránky. [17]

2.2.5 Křivka životního cyklu výrobku

Křivka životního cyklu výrobku představuje vývoj výrobku během celé jeho doby životnosti. Tento životní cyklus lze rozdělit do 4 fází: uvedení na trhu, růst, zralost a ústup neboli nasycení. Jednotlivé životní cykly se u výrobků neustále zkracují. Abychom mohli zobrazit křivku životního cyklu, je třeba na osu x dát čas a na ose y vynést výnos z obratu. Je zřejmé, že křivka výnosu bude stoupat hned od první fáze zavedení výrobku na trhu a to až doby dosažení fáze zralosti. Poté začíná přírůstek obratu klesat. Pokud bychom na osu y umístili cash-flow, tak jeho vývoj ve fázi zavedení výrobku bude záporný, protože při zavádění výrobku jsou vysoké náklady a je zde určitá nejistota o úspěšnosti výrobku.

U různých výrobků jsou jednotlivé fáze životního cyklu různě dlouhé. Aby podniky zůstávaly i nadále úspěšné, je nutné, aby se neustále zrychloval vývoj výrobků. Křivka životního cyklu výrobků je pro podnik důležitá pro strategické plánování, ale i z hlediska analýzy výrobního a prodejního programu. V jednotlivých fázích se mění nejen výnosy a cash-flow, ale i požadavky zákazníků, které vyžadují jiné marketingové strategie. [18]

2.2.6 Řízení jakosti

Komplexní řízení jakosti (TQM) je složitá a velmi rozsáhlá koncepce řízení (prochází celým podnikem), která slouží k zlepšení jakosti výrobků a služeb v podniku. Na jakost se dbá při vývoji, konstrukci, výrobě, ale také u marketingu, odbytu a servisu zákazníkům. Mezi základní principy TQM patří následující:

- Shoda v provádění úkolů a v odpovědnosti za jejich výsledek - zavádí se samokontroly,
- Prevence – zavést preventivní opatření, která neustále zjišťují jakost a předchází tak chybám,
- Definice pracovníků jako interních zákazníků – díky tomu se bude každý pracovník snažit, aby dodržel jakost, a tak si udržel zákazníka,
- Plynulé zlepšování jakosti. [18]

S řízením jakosti souvisí také náklady, které lze rozdělit do tří skupin. První z nich jsou **Náklady na prevenci**, které mají zabraňovat vadám a odstraňovat příčiny vad. Tyto náklady jsou spojené s činnostmi, jako je analýza trhů, zajišťování školení, přezkušování požadavků na výrobek, plánování designu a dalších. Další skupinou jsou **Náklady na zkoušení a kontrolu**, jež jsou spojené s inspekce, s testy a jejich vyhodnoceními či s nákupy zkušebních prostředků. A poslední skupinu tvoří **Náklady na vady**, které vznikají, když je u výrobku či služby objevena nějaká chyba či nedostatek. [18]

3 NÁKLADY

Jedním z druhů controllingu je nákladový controlling, který se zaměřuje na řízení nákladů a výnosů, jež v podniku ovlivňují výši zisku. Podklady pro nákladový controlling jsou čerpány z manažerského účetnictví. Tato kapitola bude tedy věnována právě nákladům, které mohou významně ovlivnit konkurenceschopnost podniku.

3.1 Pojetí nákladů

Pojem náklady lze vysvětlit z několika pohledů. Pokud se na náklady budeme dívat z pohledu **finančního účetnictví**, jsou náklady charakterizovány jako: „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem, než je výběr kapitálu vlastníky).“ [11, s. 47] Touto definicí je náklad chápán jako vynaložený zdroj podniku, pomocí kterého se dosáhne výnosu z prodeje.

Naopak z pohledu **manažerského účetnictví** jsou náklady charakterizovány jako „hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ [11, s. 47] V manažerském účetnictví jde tedy nejen o potřebu a zobrazení reálné výše nákladů, ale především o racionalitu hospodárného vynakládání. Je zde tedy důležitá účelnost a účelový charakter. Díky účelnosti jsou za náklady považovány pouze ekonomické vyložení, které jsou racionální a přiměřená výsledku činnosti. Účelový charakter říká, že smyslem ekonomického vynaložení je jeho zhodnocení, které by podniku mělo přinést větší prospěch, než kolik podnik vynaložil v nákladech.

Obsahová odlišnost mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví je tak jiná, že se to projevuje i v názvech pojmů v cizích jazycích. V angličtině jsou náklady účelného a účelového vynaložení ekonomických zdrojů označovány jako „Costs“, zatímco náklady z hlediska finančního účetnictví jako „Expenses“. V České republice k takovému dělení nedochází.

Finanční a manažerské náklady se liší i časovou dimenzí. K nákladům z pohledu manažerského účetnictví dochází už při vynaložení ekonomického zdroje. To ovšem nevede k celkovému úbytku majetku, ale jen ke změně ve struktuře majetku (nákup zboží atd.). Naopak ve finančním účetnictví náklad vzniká tehdy, když zdroj ztratí svou

užitečnost. Jde například o to, že se zdroj stane součástí výrobku, který se následně prodá zákazníkovi. Díky odlišné časové dimenzi je významně rozšířen předmět zkoumání manažerského účetnictví. Toto účetnictví nezkoumá jen náklady a výnosy běžného období, ale musí také zvažovat budoucí alternativy rozhodnutí podniku. [11]

3.2 Členění nákladů

Aby podnik mohl efektivně a účinně řídit svoje náklady, je důležité je rozčlenit do skupin, které budou mít určité charakteristiky. V literatuře se setkáváme s mnoha způsoby, jak rozčlenit náklady. Fibírová říká, že „Porozumět jakémukoliv členění nákladů znamená v první řadě porozumět tomu, proč je toto členění potřebné. Každé členění nákladů je důležité, pokud poskytuje informace pro řešení rozhodovací úlohy, kterou jiným členěním nákladů není možné řešit“ [3, s. 99]. Členění nákladů by mělo však odpovídat účelové potřebě – tedy mělo by mít vazbu na určité otázky a rozhodnutí.

3.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je označováno za nejběžnější klasifikaci nákladů v účetnictví. „V rámci této kvalifikace členíme náklady dle druhu spotřebovaného externího vstupu do podnikového transformačního procesu.“ [14, s. 34]. Jde o rozdělení nákladů, které je vytvořeno na základě finančního pojetí nákladů a vychází z výrobních faktorů (materiál, práce, atd.). Druhové členění nákladů vytváří plán nákladů v dílčích plánech podniku (odpisy v plánu investic a dlouhodobého hmotného majetku, spotřebu materiálu v plánu zásobování a další). Navíc toto členění se dá využít při podnikových rozborech i při sestavování účetních výkazů, mezi které spadá i Výkaz zisku a ztrát.

Dle Krále [11] jsou základními druhy tohoto členění – „spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady (bankovní platby, úroky, atd.).“ [16, s. 69] Základním motivem, proč jsou náklady na podnikové úrovni druhově členěny, je podklad pro zajištění proporcí, rovnováhy a stability mezi potřebou zdrojů a jeho vnějším okolím, které zdroje poskytuje. Tudíž díky tomuto členění by měl podnik dostávat odpovědi na otázky, od koho, jak a kdy musí podnik zajistit zásoby, služby, finanční či lidské zdroje. Nevýhodou druhového členění je, že přes toto členění nelze vyjádřit příčinu vynaložených nákladů. Příkladem může být spotřeba materiálu, kdy zvýšení spotřeby materiálu nemusí být negativní jev, protože mohlo dojít ke zvýšení

objemu výroby. Díky této nevýhodě je druhové členění ve světě často používané, protože jeho struktura neumožňuje konkurenci vyhodnocovat efektivnosti daných podniků. [11]

3.2.2 Účelové členění nákladů

Jednou z hlavních úloh rozhodování je zajišťovat řízení hospodárnosti vynakládaných nákladů. Jde tedy o to zjistit, zda jsou v podniku náklady eliminovány či naopak nadbytečně vynakládány. Aby mohlo dojít k porovnání je třeba náklady účelově rozdělit. Dle účelového členění lze náklady rozdělit na dvě podskupiny podle toho, jaký mají vztah k dané činnosti či aktivitě na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení.

- *Technologické náklady* – jsou vyvolány technologií dané činnosti či aktivity a jedná se o spotřebu základního materiálu, např. spotřeba papíru v hlavní tiskařské výrobě.
- *Náklady na obsluhu a řízení* – jsou to náklady, které bylo nutné vynaložit za účelem vytváření, zajišťování a udržování podmínek dané činnosti, tedy jejího plynulého chodu. Jde například o plat mistra. [11]

Rozčlenění nákladů na technologické a na náklady na obsluhu a řízení je dost obecné, ale přesto je toto rozčlenění výchozím momentem k dalšímu dělení a vyjádření nákladů ve vztahu na konkrétní výkon či jednici. Z tohoto důvodu dělíme náklady na náklady jednicové a režijní.

Jako **jednicové náklady** jsou označovány takové náklady, které jsou částí technologických nákladů, lze je hospodárně zjistit a přiřadit je k jednotlivým prováděným výkonům (např. k výrobku) a jejich hodnota přímo úměrně roste s počtem provedených výkonů. Jednicové náklady jsou určovány pomocí stanovených norem (vnitropodnikové ocenění) a vynásobené počtem provedených výkonů. [11]

Opakem jsou **režijní náklady**, které v sobě zahrnují náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, jenž jsou společně vynakládány na více druhů výrobku či dokonce na chod celého útvaru a jejich hodnota neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Kontrola těchto režijních nákladů je obtížnější než kontrola jednicových nákladů, neboť nejsou přímo přiřazovány k jednotlivým výkonům. Režijní náklady lze k ceně výrobku dostat pomocí různých přírážek. [11]

Mezi účelové členění nákladů B. Popesko řadí i dělení nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, které navazuje na dělení nákladů dle místa jejich vzniku. Na základě této klasifikace je konkretizován vztah jednotlivých nákladů k určitému odpovědnostnímu středisku. „Klasifikace nákladů podle tohoto principu je také základem zvláštní kategorie manažerského účetnictví, která se označuje jako odpovědnostní účetnictví.“ [14, s. 37] Dle Krále se rozlišuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, rentabilní, investiční, výnosové, výdajové a ziskové odpovědnostní středisko.

3.2.3 Kalkulační členění nákladů

„Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů.“ [11, s. 76] Jde o přiřazování jednotlivých nákladů k výkonu či jeho části. Opět i u těchto nákladů je důležité sledovat účel přiřazování jednotlivých nákladů k určitému výkonu. U tohoto rozdělení z hlediska příčinných vazeb nákladů jsou rozlišovány dva typy nákladů, a to přímé a nepřímé.

Za **přímé náklady** jsou považovány náklady, které souvisejí s konkrétním druhem výrobku (výkonu). Do této skupiny lze zařadit skoro všechny jednicové náklady a dále pak náklady vynakládané na provádění daného druhu výkonu, jejichž hodnota na danou jednici lze zjistit na základě prostého dělení (např. náklady na výzkum a vývoj, náklad na reklamu a další). Naopak za **nepřímé** se považují ty náklady, které se neváží ke konkrétnímu druhu výkonu, ale vztahují se k celému průběhu podnikatelského procesu. Za nepřímé náklady lze označit většinu režijních nákladů, které jsou společné pro více druhů výkonů (výrobků).

3.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Toto členění nákladů je pro podnik důležité, protože neposkytuje informace pouze o minulosti (skutečně vynaložené náklady), ale dokáže také poskytnout informace o alternativách budoucího vývoje (např. změna celkových nákladů a zisku, když se změní objem výroby o určité procento). Náklady ve vztahu k objemu lze rozčlenit na dvě skupiny. První z nich jsou **variabilní náklady** a druhou skupinou jsou **fixní náklady**. Rozčlenění variabilních a fixních nákladů je základem pro celou řadu postupů a metod, např. pro kalkulaci výkonů, pro rozpočítávání režie a další. Toto rozčlenění se hodně využívá při analýze bodu zvratu, který představuje objem prodaných výrobků (výkonů), při kterém získané výnosy uhradí náklady vynaložené na jejich výrobu. [14]

3.2.4.1 Variabilní náklady

Za variabilní náklady se považují náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů. Změna těchto nákladů může probíhat proporcionálně, podproporcionálně či nadproporcionálně. Nejsnáze kvantifikované mezi variabilními náklady jsou náklady proporcionální. Tyto náklady se mění přímo úměrně s objemem výkonů (produktů). Celkové proporcionální variabilní náklady mají lineární charakter a jednotkové proporcionální náklady mají konstantní (fixní) charakter. Příkladem proporcionálních nákladů je spotřeba přímého materiálu, energie či mzda dělníků. Dalším typem variabilních nákladů jsou náklady podproporcionální, které označují náklady, jejichž výše roste pomaleji než objem výkonů (produkce). Zde jako příklad lze uvést náklady na opravu a údržbu výrobních zařízení zejména v počátku jejich životnosti sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků. Posledním typem jsou neproporcionální náklady, kdy výše těchto nákladů se mění mnohem rychleji než objem výkonů (produkce). Příkladem těchto nákladů jsou mzdy dělníků při nočních či víkendových směnách, kdy výše mzdy za tento čas je mnohem vyšší než při standardních denních směnách. [14]

3.2.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady představují náklady, které se při určitém rozpětí objemu výkonů nemění a jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku (provozní pohotovost a výrobní kapacitu) jako celku. Někdy jsou fixní náklady nazývány jako náklady pohotovostní nebo kapacitní. Jedná se například o odpisy strojů, nájemné, náklady na patenty a licence apod. [17]

Ke změně fixních nákladů dochází skokem při změně rozpětí výrobní kapacity, jinak jsou tyto náklady relativně neměnné. Fixní náklady se projevují v krátkém období, neboť v delším časovém horizontu se mění rozpětí výrobní kapacity, a tudíž jsou všechny náklady variabilní.

Fixní náklady lze z hlediska ovlivnitelnosti výrazného poklesu kapacity rozdělit na dvě skupiny. Do první skupiny fixních nákladů spadají náklady, jež firma vynakládá ještě před samotným zahájením podnikatelského procesu (pořízení budovy, stroje, IS a další). Tyto náklady jsou označovány jako „umrtvené“ (utopené) fixní náklady. Do druhé skupiny fixních nákladů spadají náklady vznikající zajištěním kapacitních podmínek pro podnikatelskou činnost. Tyto náklady nejsou spojené s investičním rozhodnutím,

a proto je možné, když se sníží výrobní kapacita, omezit i tyto fixní náklady. Do této skupiny, jež je také nazývána jako „vyhnutelné fixní náklady“, patří mzdy mistrů, náklady na osvětlení, vytápění hal a další. [17]

3.2.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je určitým typem účelového členění nákladů. U kalkulačního členění nákladů jde o zjištění souvislostí a přiřazení nákladů k finálním nebo dílčím výkonům. Podle toho jaké jsou příčinné vazby nákladů vzhledem k výkonům (výrobkům) se rozlišují dvě skupiny nákladů – přímé a nepřímé.

Za přímé náklady se považují ty náklady, které lze přímo přiřadit k jednotlivým druhům výkonů. Do této skupiny budou tedy patřit všechny jednicové náklady (náklady na materiál, obaly,...). Na druhou stranu sem ale také patří náklady, které souvisí s prováděním daného druhu výkonu, a tyto náklady lze na jednici zjistit pomocí prostého dělení (náklady na výzkum a vývoj, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku,...). „Nutnou vlastností přímých nákladů tedy nemusí být jejich proporcionální charakter. Zejména skupina tzv. ostatních přímých nákladů zpravidla zahrnuje náklady fixní, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky jednicových nákladů.“ [11, s. 77]

Druhou skupinou jsou **nepřímé náklady**, které se nevztahují pouze k jednomu druhu výkonu, ale k více druhům výkonům a zajišťují chod podnikatelského procesu jako celku. Do nepřímých nákladů patří většina režijních nákladů, jako jsou energie, nájemné a další.

3.2.6 Další členění nákladů

Náklady podniku můžeme dále také členit na relevantní a irelevantní. Toto rozčlenění nákladů je informačním podkladem pro rozhodování o budoucnosti podniku a jeho činnosti a nevychází se přitom z reálných nákladů, ale z nákladů odhadovaných u každé zvažované varianty. Za **relevantní** náklady jsou považovány takové odhadované náklady, které jsou důležité pro uskutečnění jednotlivých variant rozhodnutí, avšak jejich výše se u každé varianty mění. Za **irelevantní** náklady jsou pak považovány takové náklady, které jsou pro danou variantu rozhodnutí nedůležité, neboť změna varianty neovlivní jejich výši. [11]

V souvislosti s ekonomickým pojetím nákladů lze kvantifikovat i **oportunitní náklady**, které představují ušlý výnos (zisk), jehož by firma dosáhla, pokud by se nevěnovala současné podnikatelské aktivitě a svoje peněžní prostředky zhodnotila jiným alternativním způsobem. Oportunitní náklad je tedy částka (hodnota), která musí být obětována. Tyto náklady nebudou v budoucnu nikdy reálně vynaloženy, jsou to fiktivní náklady. Někdy jsou oportunitní náklady nazývány jako náklady ušlých příležitostí. Oportunitní náklady a výnosy se v podnicích využívají zejména při optimalizaci sortimentních rozhodnutí, když je podnik omezen ve zdrojích své činnosti. Dále také z oportunitní nákladů vycházejí metody vnitřního výnosového procenta, čisté současné hodnoty, indexu rentability a další. [11]

Dále se mohou náklady členit pomocí podnikových funkcí. Nejčastěji se dle Synka rozdělují následující **náklady dle podnikových funkcí**:

- Náklady na pořízení,
- náklady na výrobu,
- náklady na skladování,
- náklady na správu,
- náklady na odbyt. [17]

Náklady lze také dělit podle původu spotřebovaných vstupů na interní a externí. První skupinou jsou **interní náklady**, které vznikají na základě spotřeby vnitropodnikových výkonů (výroba páry, atd.). Druhou skupinu tvoří **externí náklady**, což jsou náklady, jež vznikají mimo podnik. Takovéto rozdělení nákladů je důležité zejména pro zaúčtování nákladů mezi jednotlivými středisky. [17]

3.3 Nákladové kalkulace

Nákladové kalkulace jsou v současnosti považovány za historicky nejstarší a nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení, neboť hlavní potřebou manažerů je identifikovat náklady, které souvisí s výkony podniku. Identifikace nákladů a určení zisku je zejména důležité u výkonů, jež podnik bude prodávat externím zákazníkům.

3.3.1 Pojem kalkulace

Dle Popeska lze **kalkulaci** definovat jako „přirazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ [14, s. 55] Pomocí Nákladové kalkulace je možné vypočítat cenu výrobku (výkonu), zisk nebo marži, neboť vše zmíněné je založené na kvantifikaci nákladů. Nákladové kalkulace mají i své nevýhody či problémy, a to zejména s klasifikací nepřímých nákladů, které se špatně alokují a přiřazují k určitému výkonu. Díky této problematice došlo k rozvoji kalkulačních metod a alokačních principů. Jednotlivé kalkulační metody se odlišují právě alokací režijních nákladů a jsou závislé na těchto faktorech:

- „vymezení předmětu kalkulace;
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace;
- strukturu nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.“ [11, s. 124]

Předmětem kalkulace může být každý druh dílčího či finálního výrobku, nebo lze u výrobků se stejnou technologií použít kalkulaci nejvíce používaných druhů výkonů. Předmět kalkulace může být tedy stanoven na kalkulační jednici (konkrétní výkon) nebo na kalkulované množství (určitý počet kalkulačních jednic). Mezi nejvíce používané formy kalkulace patří propočty, jež zjišťují nebo stanovují náklady na konkrétní výkony, výrobky či službu. V Obr. č. 3 je uvedena struktura typového kalkulačního vzorce. [11]

Obr. č. 3: Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<hr/>
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
<hr/>
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
<hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
<hr/>
Cena výkonu (základní)

Zdroj: Vlastní zpracování dle [11, s. 138], 2014

3.3.2 Základní typy nákladových kalkulací

Typy nákladových kalkulací se liší použitou kalkulační metodou, přičemž cílem každé kalkulační metody je poskytnout nejpřesnější a nejspolehlivější informace o struktuře a velikosti nákladů výkonu. Tato podkapitola bude věnována typům nákladových kalkulací, které může využívat každý podnik. U základních typů kalkulací je nutné respektovat dvě základní charakteristiky. První z nich je rozsah nákladové kalkulace, zda se v kalkulaci má počítat se všemi náklady podniku nebo jen s částí těchto nákladů. Díky této charakteristice rozlišujeme dvě kalkulace:

- 1) Absorpční kalkulace někdy označovaná jako kalkulace úplných nákladů, která počítá se všemi náklady podniku;
- 2) Neabsorpční kalkulace, která bývá označována jako kalkulace neúplných nákladů. Ta kalkuluje pouze s některými náklady podniku – variabilními náklady a ostatní náklady (fixní náklady) nejsou rozpočítávány na výkony.

Druhou charakteristikou je způsob, kterým jsou alokovány režijní náklady podniku. Zde je možné opět rozlišit dvě možnosti. Jednou z nich je zjednodušení a režijní náklady přiřadit proporcionálně k objemu přímých nákladů (alokační princip průměrování). Druhou možností je přiřazení režijních nákladů na základě příčinné souvislosti mezi jejich vznikem a výkonem, jedná se o alokační princip příčinné souvislosti. [14]

Na základě těchto dvou charakteristik je možné odlišit tři varianty nákladových kalkulací:

- Přirážková neboli zakázková kalkulace,
- kalkulace podle aktivit,
- kalkulace variabilních nákladů.

Všechny tyto tři zmíněné základní typy kalkulací je možná využít u jakéhokoliv podniku s libovolnou strukturou výkonů. [14]

3.3.2.1 Přirážková neboli zakázková kalkulace

Přirážková kalkulace je kalkulace úplných nákladů, kde se režijní náklady přiřazují na základě objemu. Tato kalkulace je v praxi nejpoužívanější metodou kalkulace díky široké využitelnosti a jednoduchosti. Používají jí především firmy, které vyrábějí

různorodé výrobky (výkony). Základem této kalkulace je připočítávání režijních nákladů proporcionálně podle stanovené rozvrhové základny. Rozvrhová základna je stanovena na určitém měřitelném přímém nákladu. [14] Tato kalkulace má však i několik omezení, které jsou způsobené zejména proporcionálním přiřazováním režijních nákladů výrobku či službě.

3.3.2.2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů bývá někdy označována jako metoda krycího příspěvku. U této kalkulace dochází k tomu, že jsou kalkulovány pouze variabilní náklady a fixní náklady výkonu rozpočítávány na jednotku nejsou. Hlavním důvodem nerozpočítáváním fixních nákladů je předcházet nedostatkům a nepřesnostem, kterým se dosahuje u přírážkové kalkulace.

3.3.2.3 Kalkulace podle aktivit

Jedná se o poměrně novou kalkulaci, která se začala objevovat na začátku 80. let 20. století, ale výrazného rozšíření dosáhla v České republice až od roku 2000. Kalkulace podle aktivit, někdy označována jako ABC, bývá využívána jen ojediněle. Základem této kalkulace je „snaha aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které organizace provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům.“ [14, s. 61] Kladem kalkulace ABC je vyšší přesnost kalkulace a větší množství informací. Naopak negativem je komplikovanost struktury kalkulace a velký objem dat, který musí podnik pro tuto kalkulaci získat. [14]

3.3.3 Speciální typy nákladových kalkulací

Třemi základními typy nákladových kalkulací ovšem výčet kalkulací nekončí. Na základě vývoje manažerského účetnictví byla vytvořena řada dalších kalkulací, které se liší v alokování režijních nákladů či způsobem jejich využití. Následující kalkulace však nelze používat v každé firmě, neboť se jedná o kalkulace specifických typů výkonů nebo specifických rozhodovacích úloh. Mezi speciální typy nákladových kalkulací dle Popeska [14] patří – kalkulace dělením, kalkulace sdružených výkonů a dynamická kalkulace.

3.3.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je označována za nejjednodušší metodu nákladové kalkulace. U této kalkulace rozlišujeme dva typy – prostá kalkulace dělením a kalkulace dělením s ekvivalentními čísly. **Prostá kalkulace dělením** je základní podobou kalkulace dělením, kde se náklady přidělují na jednotku výkonu prostým podílem celkových nákladů firmy k objemu jednotek výkonu. Využitelnost této kalkulace v praxi je dost omezená, neboť prostou kalkulaci dělením lze využít jen u odvětví produkující homogenní produkt, kde je jisté, že mají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů. Pokud nejsou výrobky zcela homogenní, ale liší se jen v určitém měřeném parametru, lze použít druhý typ kalkulace dělením – **kalkulaci dělením s ekvivalentními čísly**. U této kalkulace se musí vždy na začátku stanovit typický zástupce, u kterého se označí ekvivalent nákladů roven jedné (=1). Ostatní výrobky poté dostávají ekvivalenční číslo, které je vypočítané jako měřitelný parametr výrobku k poměrovému číslu u typického zástupce. Poté dochází k součtu ekvivalentů a podle součtu se stanoví náklady na jeden ekvivalent. V konečné fázi se vypočítává náklady na výrobek tak, že se vynásobí náklad na ekvivalent ekvivalenčním číslem výrobku. [14]

3.3.3.2 Kalkulace sdružených výkonů

Sdružený výkon představuje výrobu, která nemůže být oddělena od výroby dalších ať už žádoucích nebo nežádoucích výrobků. Tato výroba se objevuje například při zpracování ropy či v zemědělské výrobě. Kalkulace sdružených výkonů rozeznává dvě odlišné varianty:

- **Rozčítací kalkulační** (joint product costing) – jedná se o kalkulaci, kde se všechny vyrobené výrobky mající stejnou prodejní hodnotu považují za hlavní.
- **Odčítací kalkulační** (by-product costing) – představuje kalkulaci, kdy všechny vyrobené výrobky nemají stejnou prodejní hodnotu, některé mají hodnotu nižší a považují se za nevýznamné tedy vedlejší výrobky. [14]

Kalkulace sdružených výkonů probíhá tak, že jsou použity obě výše zmíněné varianty. Nejdříve jsou od celkových nákladů odděleny náklady vedlejších výrobků, jež jsou oceněny prodejní cenou. Zbývající náklady jsou brány jako náklady hlavního výrobku. Poté nastává rozpočítávání nákladů na jednotlivé výrobky, jež je mnohem složitější a náklady by měly být stanovovány s velkou mírou přesnosti. Dochází tedy

k rozpočítávání nákladů na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel, kde poměrová čísla jsou odvozována od poměru užitečných hodnot jednotlivých výrobků.

3.3.3.3 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace se v určitém ohledu podobá tradiční přírážkové kalkulaci, ovšem na rozdíl od přírážkové kalkulace ukazuje dynamická kalkulace, jak se budou vyvíjet náklady v jednotlivých fázích, pokud dojde ke změně objemu vyráběných výrobků. [14]

Dynamická kalkulace se využívá při sestavování rozpočtů pro jednotlivá střediska a při řešení situací, kterou ovlivňují výrobní aktivity podniku. V této kalkulaci jsou náklady rozděleny na přímé a nepřímé, a dále také na fixní a variabilní, a to díky změnám v objemu prováděných výkonech. Dynamická kalkulace vychází z podkladu typového kalkulačního vzorce. Tato kalkulace se používá zejména při ocenění vnitropodnikových výkonů, ale je možné ji využít i při strategických úlohách. Jeden z možných výpočtů dynamické kalkulace dle Krále je zobrazen v následujícím obrázku (*viz obr. č. 4*)

Obr. č. 4: Výpočet Dynamické kalkulace

Přímé (jednicové) náklady
Ostatní přímé náklady - variabilní
- fixní
<hr/>
Přímé náklady celkem
Výrobní režie - variabilní
- fixní
<hr/>
Náklady výroby
Prodejní režie - variabilní
- fixní
<hr/>
Náklady výkonu
Správní režie
<hr/>
Plné náklady výkonu

Zdroj: Vlastní zpracování dle [11, s. 142], 2014

3.4 Nákladový controlling

Nákladový controlling je jednou z větví ekonomického řízení, která vychází z účetnictví. Hlavním úkolem nákladového controllingu je vytvořit systém plánování nákladů a vnitropodnikových výnosů tak, aby bylo možné v budoucnosti splňovat stanovené cíle, dále výpočet plánovaných, výsledných a cenových kalkulací a reporting.

Díky tomuto vytvořenému systému, pak bude možné přehledně vyhodnocovat odchylky, které vzniknou z porovnání plánu se skutečností, a případně navrhnout opatření, která by omezila či zamezila výskytu negativních odchylek. Na základě plánu nákladů je sestavováno plánované Cash flow, které společnost informuje o stavu volných peněžních prostředků. To je tudíž provázané s finančním controllingem.

Dle knihy (manažerské účto-Lazar) je nákladový controlling v užším pojetí vymezen jako „nástroj řízení ekonomiky podniku pomocí poměrně přesně definovaného systému, který je založen na bohatě strukturované marži (příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku).“ [12, s. 178]

Pro úspěšné zavedení nákladového controllingu v podniku je důležité správně pochopit celý pilíř nákladového controllingu. Pilíř nákladového controllingu tvoří pět následujících principů:

- **Princip odpovědnostních okruhů** – spočívá ve zvolení základní informační roviny controllingu, nejčastěji touto rovinou bývá zvolen odpovědnostní okruh (personální odpovědnost). Tento odpovědnostní okruh lze pak dále dělit na oblast realizační a technologickou. Na základě technologické oblasti je poté zpracován nákladový plán za dané středisko a období ve formě Výkazu zisků a ztrát.
- **Princip místa a příčiny vzniku nákladů** - tento princip je pro nákladový controlling velice důležitý. Zde dochází k analýze nákladů podle místa, kde jsou skutečně čerpány. Podnik si musí evidovat přesnou příčinu a místo vzniku nákladů a jejich provázanost. Velmi často se zde naráží na organizační členění, metodiku účtování, ale také na odpovědnostní okruh. Podkladem u variabilních nákladů jsou materiálové a mzdové kalkulace, objem základen a také velikost konstanty u jednotlivých účtů či středisek. U fixních nákladů jsou jednotlivé dílčí plány podkladem pro sestavení ročních či dlouhodobějších plánů. Princip místa a příčiny vzniku nákladů je tedy velmi náročný na podkladovou dokumentaci. Důležitá je také organizační struktura podniku, neboť čím složitější bude organizační struktura podniku, tím bude i náročnější a složitější evidence podkladových materiálů.
- **Princip typu nákladových středisek** - u tohoto principu je nutné celý podnik rozdělit do několika středisek. Dle Lazara [12] lze všechny podniky rozdělit do sedmi typů středisek. Jedná se o Typ 0 – Hlavní výroba (střediska, kde probíhá výrobní proces podniku), Typ 1 – Správní středisko, Typ 2 – Sklady materiálů

a surovin, Typ 3 – Pomocné a obslužné středisko, Typ 4 – Technická kontrola, Typ 5 – Odbyt a Typ 6 – Odsouhlasovací můstek.

- **Princip typů nákladových účtů** – zde je nutné a důležité detailně rozdělit účty třídy 5, neboť jsou na účtech v této třídě zařazeny náklady, které se využívají pro sestavování plánů, kalkulací apod. V podniku by se tyto nákladové účty měly sledovat zvlášť pro každé středisko, aby mohla být lépe prováděna kontrola hospodaření.
- **Princip odsouhlasovacího můstku** – ten v podniku slouží jako evidence nákladů, výnosů a dalších činností, které sice nemají žádný vztah k hlavní činnosti společnosti, ale mají dopad na náklady a výnosy společnost a mohou ovlivňovat kalkulace. Z tohoto důvodu je nutné je vést na speciálním účtu, který bude zanášen do Výkazu zisku a ztráty. [12]

4 CONTROLLING ZÁSOb

Zásoby jsou v podniku důležité, neboť pokrývají časový a prostorový nesoulad mezi požadavkem dané položky a disponibilitou té položky. Pokud by podnik neměl určitou výši zásob, nemohl by zajistit plynulý chod výroby. Výše a struktura zásob je ovlivněna i faktory jako je odvětví, strategie konkurence, organizační struktura podniku, náklady kapitálu a dalšími. Hlavním problémem, který nastává u zásob, je jejich správné vyvážení, čímž se zabývá controlling zásob. V této kapitole bude tedy vysvětleno, co to zásoby jsou a jak je řídit.

4.1 Pojem zásoby

Zásoby patří mezi tři nejvýznamnější složky oběžného majetku, mají krátkodobý charakter, neboť vstupují do výrobního procesu, kde dochází k jejich přeměně na jiný majetek většinou do jednoho roku. Podle **Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.** lze zásoby rozdělit do následujících podskupin:

- **Materiál** – je hlavním vstupem pro výrobu. Materiál je většinou nakupován od externího dodavatele, nebo je vyráběn ve vlastní režii podniku a poté aktivován. Za materiál se považují suroviny, pomocné a provozní látky, pohonné hmoty, náhradní díly, paliva, obaly, jiný dobrý majetek a movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Typické pro materiál je to, že se dle účetnictví spotřebovává jednorázově a vstupuje do nákladů jednorázově v celé částce.
- **Nedokončená výroby a polotovary** – za nedokončenou výrobu se považují rozpracované výrobky, jež prošly alespoň jedním nebo více výrobními stupni a nejsou už materiálem, ale ještě ani hotovým výrobkem. Polotovarem se rozumí rozpracovaný produkt, který se od nedokončené výroby liší tím, že je samostatně prodejný, neboť splňuje už některé užitné vlastnosti. Nedokončená výroba a polotovar tedy představují materiál, který změnil svůj charakter a čeká na další zpracování. Velikost zásob nedokončené výroby a polotovarů je ovlivněna délkou trvání výrobního cyklu a počtem technologických operací, jimiž musí výrobek projít.

- Výrobky – představují výsledek výrobní činnosti, tedy výsledek přeměny materiálu a dalších vstupů do finálního produktu. Výrobky jsou určené k prodeji externím uživatelům nebo k dalšímu využití a spotřebě v podniku.
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – v této položce se zahrnují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, husy na výkrm, psi, ryby, hejna kachen, slepic, krůt a další.
- Zboží – jsou to movité věci a nemovitosti, které podniky pořizují za účelem dalšího prodeje, aniž by tyto věci nějak technologicky upravovaly. Nakoupené zboží je tedy prodáváno v nezměněné podobě.
- Poskytnuté zálohy na zásoby – představují krátkodobé a dlouhodobé platby za zásoby, které podnik dá svému dodavateli předem a očekává, že se v krátkém období přemění na skutečné zásoby. [25]

4.2 Oceňování zásob

Oceňování zásob je v České republice upravováno Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., Vyhláškou č. 500/2002 a Českým účetním standardem. K oceňování zásob dochází při okamžiku jejich pořízení, vlastní výroby, ale také při vyskladnění.

Oceňovat zásoby **při jejich pořízení** lze několika způsoby:

- Pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízení (kupní cena, jež může být snížena o poskytnuté slevy) a náklady související s pořízením (clo, DPH, pojištění, přeprava atd.). Pořizovací cenou se oceňují nakoupené zásoby.
- Reprodukční pořizovací cenou se oceňují zásoby bezúplatně nabyté (dary, dědictví, atd.) nebo zásoby, u kterých nelze zjistit náklady na jejich vytvoření.
- Vlastními náklady tou jsou oceněny zásoby vytvořené vlastní činností a příchovky zvířat. [25]

Při **vyskladnění zásob** se používají následující metody oceňování:

- FIFO (First in, first out) – jedná se o princip první do skladu – první ze skladu. Dochází k tomu, že úbytek zásob je oceňován cenou nejstarší zásoby, která se postupně odebírá ze skladu.

- Vážený aritmetický průměr – zásoby jsou při úbytku oceněny váženým aritmetickým průměrem, který může být buď proměnlivý (po každém přírůstku se zjišťuje průměr) nebo periodický (průměr se vypočítává za určité období).

Podnik si pro výpočet ceny vyskladňování zásob může zvolit jakoukoli metodu, tak aby dosáhl, co nejdříve zobrazil skutečnost. Zvolenou metodu však musí uvést ve své vnitropodnikové směrnici a metodu dodržet během celého účetního období. [25]

4.3 Řízení zásob

Řídit zásoby znamená optimalizovat výši zásob pomocí velikosti a frekvence dodávek a kontrolovat a následně hodnotit efektivnost řízení zásob. Optimalizovat výši zásob je důležité, protože nelze skladovat co nejvíce zásob, neboť skladování zásob vyvolává v podniku spoustu nákladů. Jedná se o následující náklady:

- náklady na držení zásob neboli skladovací náklady – odpisy skladu, mzdy personálu skladu, atd.;
- náklady na pořízení zásob – pojistné, náklady na transport apod.;
- náklady z nedostatku zásob – jedná o náklady, které vzniknou, pokud dojde k nedodáním zásob dodavatelem, ke ztrátě zakázky či dokonce dodavatele;
- náklady na objednání a přijímání zásob – představují náklady spojené s fakturací a přejímkou zboží;
- náklady vzniklé poklesem hodnoty zásob – zde se jedná o morální zastarání zásob či nějaké poškození zásob ve skladu. [16]

Na základě těchto nákladů musí controlling zásob v podniku řešit dva problémy, a to kdy objednat či vyrobit danou položku zásob a pak jaké množství objednat či vyrobit.

Proto, aby podnik věděl, kdy objednat či vyrobit, si musí stanovit řídicí hladiny zásob. Jde o stanovení různých úrovní zásob, které budou pomáhat coby signalizační prostředek ke kontrole a řízení zásob. Podniky si v praxi tyto hladiny mohou stanovovat různě, a to podle intuitivního určení nebo za pomoci matematiky či statistiky a informační technologie. Tyto hladiny mají v podnicích různý význam, v některých podnicích jsou hladiny brány jako normy pro řízení zásob, v některých jsou jen orientačním bodem.

Celkově lze rozlišovat následující **signalizační hladiny**:

- *Maximální zásoba* – jež představuje maximální velikost zásoby, které je dosahováno v okamžiku nové dodávky.
- *Minimální zásoba* – představuje minimální velikost zásoby, kdy při poklesu pod její hranici je přerušen zásobovací tok. Dle teorie se jedná o nulovou zásobu, avšak v praxi jí lze stanovit na úrovni pojistné zásoby.
- *Pojistná zásoba* – jde o takovou zásobu, která se tvoří, aby podnik mohl čelit riziku – např. nepravidelné dodávce či obtížné predikovatelnosti poptávky.
- *Objednací zásoba* – označuje velikost zásoby, při které podnik musí objednat zásoby, aby bylo zabezpečeno, že dodávka zásob přijde do podniku včas (nejdéle do doby dosažení minimální velikosti zásoby). [16]

4.3.1 Ukazatelé řízení zásob

Řízení zásob ovlivňuje zejména ukazatele aktivity, které nám říkají, jak podnik efektivně hospodaří se svými aktivy. U zásob se jedná o ukazatel obratu zásob a doby obratu zásob, do kterých se dosazují zásoby buď v průměrné hodnotě, nebo v hodnotě na konci sledovaného období.

Ukazatel Obrat zásob (OZ)

$$OZ = \frac{\text{Tržby}}{\text{Zásoby}} \quad (1)$$

Tento ukazatel měří, kolikrát se v podniku zásoby obrátí, tedy dojde k nakoupení a prodeji zásob během určitého časového období, které zpravidla bývá jeden rok. Vyšší hodnota tohoto ukazatele poukazuje na rychlejší obracení zásob, efektivnější využívání vloženého kapitálu a nižší hladinu zásob. Ukazatel obratu zásob je však nutné sledovat dlouhodobě (sledovat trend), neboť například rostoucí obrátka může být důsledkem sezónní povahy podnikání nebo změny v řízení zásob. [11]

Obrat zásob lze také vypočítat podle jiného vzorečku, kde ve jmenovateli je průměrná výše zásob během daného období a v čitateli jsou pak všechny náklady, které podnik vynaloží na prodané výrobky (viz následující vzorec).

$$OZ = \frac{\text{Náklady na prodané výrobky}}{\text{Průměrná výše zásob}} \quad (2)$$

Ukazatel Doba obratu zásob (DOZ)

$$DOZ = \frac{\text{Zásoby}}{\frac{\text{Tržby}}{360}} \quad (3)$$

Tento ukazatel hodnotí, za jak dlouho průměrně podnik prodá své zásoby. Zjednodušeně lze říci, že ukazuje, kolik průměrně dní leží zásoby ve skladu. Většinou se doba obratu zásob počítá pro celý výrobní cyklus – od okamžiku nákupu materiálu přes výrobu výrobku až k samotnému prodeji výrobků. Pro podnik je důležité, aby hodnota tohoto ukazatele byla co nejnižší, protože pak podnik bude potřebovat méně finanční zdrojů na financování zásob. Když však hodnotíme dobu obratu zásob tak bychom měli zohlednit také, jak se vyvíjely tržby (trend tržeb – růst tržeb zpravidla vyvolává růst zásob), jestli je v našem podnikání nějaká sezónnost, jaký druh zásob skladujeme či jaké byly důvody ke snížení skladových zásob (efektivnější řízení zásob, výprodeje a další). [11]

Dobu obratu zásob lze vyjádřit o pomoci následujícího vzorce, kde n představuje počet dní období, za které byly náklady změřeny (nejčastěji 360). Díky tomu vzorci je vidět, kolik dní se zásoby transformují do nákladů.

$$DOZ = \frac{\text{Průměrná výše zásob}}{\text{Náklady na prodané výrobky}} \times n \quad (4)$$

4.4 Současné přístupy k řízení zásob

Podniky mohou v praxi využít mnoho přístupu k řízení zásob. Daný podnik si určitý přístup vybírá podle svých potřeb a s ohledem na faktory, které podnik ovlivňují. Metody k řízení zásob lze rozdělit na dvě skupiny – deterministické a stochastické modely. Deterministické modely pracují s veličinami, které jsou pevně dány. Jejich neznámějším model je model EOQ, který minimalizuje náklady na pořízení a skladování zásob a udává kolik, čeho a kdy objednat. Naopak stochastické modely jsou modely, v nichž se nacházejí veličiny pravděpodobnostní neboli náhodné. V současné době však do popředí vystupují nové modernější přístupy, mezi které se řadí metoda ABC nebo metoda Just-in-time. [10]

4.4.1 Metoda ABC

Aby podnik nemusel řídit a optimalizovat každou skladovanou položku zvlášť, tedy stanovovat její úroveň řízení a optimalizovat počet dodávek, lze využít metodu ABC. Jedná se o metodu, která řeší řízení zásob a optimalizaci v podniku pro více skladovaných položek dohromady, což je pro podnik méně nákladné než při stanovování hladin pro každou položku zvlášť. Podstatou metody ABC je rozdělit položky do tří skupin A, B a C podle významu, který pro výrobu mají, a v každé takto vytvořené skupině zvolit určitý přístup pro řízení zásob. [10]

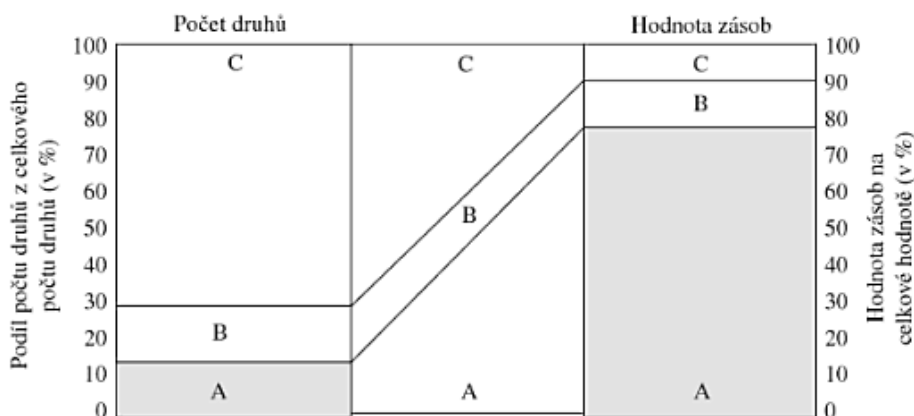
Skupina A představuje obvykle 5 - 15% položek zásob, které mají podíl na celkové spotřebě 60 - 80%. Na tuto skupinu bývá v podniku uplatňován nejpřísnější režim na kontrolu a řízení zásob, který může znamenat i individuální kontrolu každé položky.

Skupina B tvoří 15 – 25% položek zásob, jež představují podíl na celkové spotřebě 15 – 25%. Stav těchto zásob je kontrolován méně často a objem pojistných zásob a velikost dodávek u této skupiny bývá relativně vyšší vzhledem k objemu celkové spotřeby, než je tomu u skupiny A.

Do **skupiny C** spadají zbývající položky (60 - 80% položek), které dohromady tvoří velmi malý podíl na celkové spotřebě, a to 5 - 15%). Této skupině je věnována při kontrole nejmenší pozornost a pojistná zásoba je stanovována v relativně nejvyšší hodnotě. [17]

Níže uvedený obrázek (viz obr. č. 5) představuje vztah mezi hodnotovým rozsahem spotřeby a procentním vyjádření podílu skupiny na všech položkách.

Obr. č. 5: Metoda ABC



Zdroj: Převzato z [16, s. 206], 2014

Podnik pro rozdělování zásob do skupin může využít i jiná kritéria, než je podíl na celkové spotřebě. Jedná se například o podíl na tržbách, podíl na zisku, obtížnost zásobování, zastupitelnost a další. [10]

Podnik nemusí vždy striktně využívat jen metodu ABC, ale tato metoda může být modifikována do čtyř (metoda ABCD) či více skupin. Podnik by měl zvolit tolik skupin, kolik je pro něj efektivní v daném provozu podniku.

4.4.2 Metoda Just-in-time

Metoda Just-in-time představuje moderní metodu řízení zásob, která se začala uplatňovat v Japonsku, v USA a poté i v západní Evropě. Hlavním cílem této metody jsou minimální zásoby, neboť jde o to, že „dva sousedící články zásobovacího řetězce si časově a prostorově ideálně vyhovují.“ [10, s. 470] Lze tedy říci, že pohyb materiálů, výrobků či zboží probíhá právě v ten čas, kdy je ho potřeba. Fungování tohoto systému je často komplikováno řadou problémů, jež v realitě nastávají. Mezi významné problémy se řadí spolehlivost dodavatele nejen z hlediska času, ale i požadované kvality. Dále pak dostupnost dopravních služeb, které dodají s danou přesností a frekvencí dle požadavku podniku, nebo rychlost reagování všech článků logistického řetězce na poruchy, jež mohou vzniknout. [10]

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.

Praktická část této diplomové práce je zpracována ve společnosti Kdynium a. s., která k danému tématu poskytla podklady z praxe. V této kapitole bude představena společnost, nastíněna její historie, popsána výroba, ale také současná finanční situace.

5.1 Základní údaje o společnosti

Název subjektu:	Kdynium a. s.
Právní forma:	akciová společnost
Sídlo:	Kdyně, Nádražní 104
Datum zápisu do OR:	1. května 1992
Identifikační číslo:	453 57 293
Základní kapitál:	52 369 000 Kč
Webové stránky:	www.kdynium.cz

Kdynium a. s. je česká akciová společnost, která sídlí v Plzeňském kraji – konkrétně ve Kdyni (okres Domažlice). Do obchodního rejstříku, který je veden u Krajského soudu v Plzni v oddílu B – vložka 220, byla zapsána na základě zakladatelské listiny ve formě notářského zápisu dne 1. května 1992. Ovšem tradice této společnosti sahá mnohem dále až do období konce 17. století. Společnost Kdynium a. s. se specializuje na výrobu přesných odlitků specializovanou metodou voskového vytavitelného modelu. Výrobky (odlitky) společnosti jsou určeny zejména pro automobilový průmysl, ale vyrábějí se také pro zbrojní či potravinářský průmysl. [24]

Společnost k letošnímu roku zaměstnává už jen 248 zaměstnanců, ale byly doby (před rokem 2009), kdy společnost významně prosperovala a zaměstnávala až 600 zaměstnanců. Od roku 2008 až do současnosti je výše základního kapitálu nezměněna a jeho výše 52 369 000 Kč je tvořena 52 369 kusy kmenových akcií na majitele. Tyto akcie jsou v zaknihované podobě a jejich jmenovitá hodnota činí 1.000 Kč za jeden kus. Společnost Kdynium a. s. se rozkládá na ploše 70 838 m², z toho je 23 204 m² zastavených (výrobní haly) a zbytek 47 634 m² tvoří manipulační plochy. [24]

Kdynium a. s. také vytvořilo 1. listopadu 2011 svoji dceřinou společností s názvem Kdynium Service, s. r. o., která je vedena u Krajského soudu v Plzni v oddílu C – složka 26597. Předmětem podnikání této dceřiné společnosti je nejen výroba, obchod a služby, ale zejména provádění zahraničního obchodu s vojenským materiálem.

5.2 Historie společnosti

Tradice společnosti Kdynium a. s. sahá až do období konce 17. Století, kdy byla ve Kdyni založena textilní manufaktura, která je nejstarší v Čechách. Stará továrna byla poté postupně nahrazována moderními provozy kdyňské přádelny. V roce 1952 vedle nich vznikl strojírenský podnik Kdyňské strojírně (pozdější Elitex).

„Technologie přesného lití metodou vytavitelného modelu se ve Kdyni začala používat již v roce 1954 v rámci tehdejších Kdyňských strojíren. Tato firma včetně slévárny se později stala součástí koncernového podniku ELITEX.

Vyčleněním z koncernového podniku ELITEX vznikl 1. ledna 1991 samostatný státní podnik Slévárny. Z tohoto státního podniku Slévárny vznikla 1. května 1992 už samostatná akciová společnost KDYNIUM.

Koncem roku 1999 se společnost KDYNIUM stala součástí koncernu PROSPERITA. V současné době je akciová společnost KDYNIUM jednou z největších sléváren přesného lití pracující metodou vytavitelného modelu na území České republiky a lze ji zařadit mezi významné evropské výrobce přesných odlitků.“ [27]

5.3 Předmět činnosti podnikání

Jak už bylo výše zmíněno hlavní činností společnosti Kdynium a. s. je výroba přesně litých odlitků pomocí metody vytavitelného voskového modelu. Vyrobené odlitky jsou určeny firmám zabývajících se zejména automobilovým průmyslem, ale také potravinářským, zbrojním a textilním průmysl. Nelze však opomenout ani výrobu stomatologických výrobků, výrobu zámků, kování či součástek na nářadí. Souběžně s tím se také společnost zabývá poskytováním služeb, které s výrobou souvisí.

V letošním roce je předmětem podnikání společnosti Kdynium a. s. dle **obchodního rejstříku** následující:

- slévárenství, modelářství, zámečnictví, nástrojařství,

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- silniční motorová doprava,
- vývoj, výroba, opravy, úpravy, přeprava, nákup, prodej, půjčování, uschovávání, znehodnocování a ničení zbraní. [24]

5.4 Výroba

Společnost Kdynium a. s. vyrábí své odlitky (produkty) metodou vytavitelného voskového modelu. Výroba produktů pomocí této metody je hodně stará. Uvádí se, že tuto metodu využívali k odlévání šperků již staří Egypťané. Je však třeba podotknout, že během této dlouhé doby metoda prošla řadou inovací a změn. Výroba přesně litého odlitku ve společnosti Kdynium a. s. se skládá z několika důležitých fází, jež budou nyní popsány.

První fází je **konstrukce a výkresová dokumentace**, kterou podnik zpracovává po obdržení objednávky konkrétního odlitku a po vyžádání všech informací o konečném výrobku od zákazníka. Jednotliví konstruktéři a nástrojáři musí vytvořit všechny potřebné výkresy a dokumenty k výrobě. Poté dochází k **výrobě modelového zařízení** – nejdůležitější fázi v celé výrobě, která je důležitá z hlediska technologického sledu výroby přesných odlitků. Na začátku je vyroben prvotní model z oceli, který musí splňovat všechny požadavky a rozměry budoucího tvaru součástky podle zákazníka. Poté je na modelovém zařízení zhotoven vzorový odlitek, který musí podnik nechat odsouhlasit zákazníkem. Pokud zákazník s odlitkem nesouhlasí, je třeba provést změny modelového zařízení, díky kterým budou požadavky zákazníka splněny. Po odsouhlasení odlitku začíná sériová výroba. [28]

Další fází výroby je **lisování**. Tato činnost se skládá z lisování voskových modelů a z montáže lisovaných kusů do vtokové soustavy. Kvalitní voskové modely se vyrábí z voskové modelové hmoty na speciálních lisech, kde je vosková směs vstříkována pod velkým tlakem do předem připravených forem. Montáž lisovaných kusů představuje sestavení voskových modelů buď jednotlivě, nebo v určitých skupinách do vtokové soustavy, jež bývá označována jako stromeček. Tento stromeček je sestavován pomocí horkého nože.

Dále přechází hotové stromečky na **obalovnu**, kde je prováděna základní operace výroby keramické formy pro odlévání kovů. Obalování má za úkol vytvořit neporušenou žáruvzdornou keramickou formu na odlévání kovů, která je dostatečně prodyšná a pevná, aby umožnila výrobu odlitků v odpovídající přesnosti a kvalitě povrchu.

Na to pak navazuje fáze **vytavování vosku** s teplem přivedenou párou, při které se vosková modelová hmota roztaví a vyteče z dutiny keramické formy. Základním požadavkem v této fázi je vystavit voskovou směs, která je v dutině skořepiny, tepelnému šoku - v co nejkratší době zvýšit maximálně teplotu prostředí, která zvýší teplotu vosku. Díky tomu dojde k roztavení voskového modelu od keramické skořepiny. Vytavování vosku patří ke konečné fázi výroby keramické skořepinové formy určené pro odlévání přesných odlitků. [28]

Poté dochází k **tavení** v indukčních středofrekvenčních pecích s automatickou regulací teploty za stálé kontroly odborných pracovníků. Před uvolněním každé tavby k dalšímu zpracování provádějí zaměstnanci potřebné kontrolní zkoušky. Při nesplnění parametrů kontrolních zkoušek je informován vedoucí výroby, který daný problém řeší s techniky a technologií.

Následně dochází k **oddělování odlitků** od vtokového kůlu odřezem nebo pomocí vibrátoru. Případné zbytky keramiky v otvorech nebo slepých koutech odlitku se odstraní roztokem louhu. Na tuto fázi navazuje **chemické čištění, apretace, dokončování odlitků a kontrola**, po které následuje poslední fáze – **obrábění odlitků** na CNC soustruzích pro jejich větší přesnost. Celý tento výrobní cyklus je provázán kontrolou jednotlivých vzorků odlitků. V případě jakýchkoliv nepřesností jsou informováni vedoucí výroby a technologové, kteří konzultují daný problém. [28]

5.5 Organizační struktura a vedení společnosti

Kdynium a. s. je společnost, jejíž organizační struktura je uspořádána už od vzniku společnosti liniově. Od roku 2010 lze společnost rozčlenit na tři úseky – úsek generálního ředitele, obchodní úsek a úsek technický a výrobní. Před rokem 2010 se společnost členila na 4 úseky, byly to tři již zmíněné úseky a úsek ekonomický. Ekonomický úsek byl však od 31. prosince 2009 sloučen s úsekem generálního ředitele.

Schéma organizační struktury je uvedeno v *Příloze A*. Kdynium a. s. lze také rozdělit do následujících speciálních středisek:

- Konečná,
- Nástrojárna,
- Neutralizace,
- Obalovna,
- Odbyt,
- Správa a kontrola,
- Tavírna,
- Údržba,
- Vosk,
- Zásobování. [28]

Vedení společnosti bylo dříve vždy čtyřčlenné, ale od 31. prosince 2009, kdy byl sloučen ekonomický úsek s úsekem generálního ředitele, je vedení společnosti pouze tříčlenné. Ve vedení společnosti jsou v letošním roce:

- Generální ředitel - Ing. Luboš Polívka,
- obchodní ředitel – Ing. Vladimír Krejčí,
- technický ředitel – Ing. Jan Löffelmann.

Představenstvo, které je statutární orgánem společnosti, je taktéž tříčlenné:

- Předseda – Ing. Miroslav Kurka,
- místopředseda – Ing. Miroslav Kučera,
- člen – Ing. Luboš Polívka.

Kontrolovat a dohlížet na působnost představenstva má u akciové společnosti právo **Dozorčí rada**, která je volena Valnou hromadou společnosti. U akciové společnosti Kdynium je Dozorčí rada také tříčlenného složení, ovšem pokud má společnost více než 50 zaměstnanců (jako je tomu u společnosti Kdynium a. s.) zvolí jednoho člena dozorčí rady sami zaměstnanci podniku.

Složení Dozorčí rady v Kdynium a. s. je následující:

- Předseda – Miroslav Kurka,
- místopředseda – Ing. Michal Kurka,
- člen zvolený zaměstnanci – Václav Larva. [27]

5.6 Hospodaření společnosti

V celé historii společnosti Kdynium bylo hospodaření společnosti nejvíce ovlivněno celosvětovou finanční krizí, která probíhala v roce **2009**. Tato krize měla velmi závažné následky pro mnohé podniky. Mezi nejvíce postižený průmysl patřil automobilový průmysl, na který se společnost Kdynium a. s. specializuje. Následkem této celosvětové finanční krize bylo ve společnosti Kdynium a. s. dosažení historicky nejvyšší ztráty, která činila skoro 40 milionů korun. A právě od této doby začala společnost svůj boj o přežití. Společnost byla nucena kvůli malému počtu zakázek propustit téměř polovinu svých zaměstnanců, neboť neměla pro tolik lidí práci. Dalším důvodem zhoršujícího se výsledku hospodaření byly zvyšující se nákupní ceny základních surovin (především kovů) potřebných k výrobě v období krize a jejího doznívání. Společnost si v této době chtěla udržet alespoň nějaké zákazníky, a proto se rozhodla nepromítnout zvyšující se růst cen surovin do cen svých odlítků. To ovšem vedlo k velmi malým ziskům z jednotlivých zakázek. Další negativní vliv na tržby měla ukončená výroba vahadel, která představovala velkou část tržeb. Díky této zakázce se společnosti zařadila mezi významné slévárny, získala potřebné zkušenosti a znalosti, ale také se stala velkou konkurencí. Zakázka vahadel však měla i svá negativa, která spočívala v závislosti a orientaci zejména na jediného zákazníka. Jak se podnik snažil uspokojovat jednoho významného zákazníka, přestal hledat menší zákazníky, což se mu vymstilo právě v době, kdy skončila zakázka vahadel. Od té doby změnila společnost Kdynium a. s. svou strategii a začala hledat více odběratelů a přeorientovala se tak na velké množství menších zakázek. [27]

V roce **2010** se společnost stále vyrovnávala s následky krize, avšak propad tržeb se pomalu zastavoval. Výsledek hospodaření společnosti činil 8,823 milionů Kč a výše tržeb byla 194,524 milionů Kč, která představovala zhruba třetinu tržeb z let před krizí. Za tímto propadem tržeb stál zejména export do Německa, kde poklesl odbyt výrobků. Celkový export poklesl oproti minulým létům ze 71% na 60%, ale i přesto zůstalo

největším odběratelem Německo (57% z tržeb) a také Švýcarsko (necelé 2% z tržeb). Odběratelé z České republiky v roce 2010 představovali 36% z celkových tržeb. Podnik v tomto roce také usiloval o získání nových trhů. I přesto, že se přeorientoval na neautomobilový průmysl, se mu nepodařilo na trhy dostat. Ve společnosti se v této době začínaly objevovat problémy s rentabilitou řady zakázek, na které měly významný vliv forwardy společnosti. Společnost si jimi zafixovala necelé dvě třetiny exportních tržeb. [27]

Rok **2011** vykazoval nepatrný růst tržeb oproti roku 2010, jejich výše byla 207,235 milionů Kč. Ačkoli se tržby zvýšily, výsledek hospodaření se snížil a byl 3,206 milionů Kč. Tento pokles byl způsoben zejména poklesem finančního výsledku hospodaření v tomto roce. Jako pozitivní však lze uvést, že se podíl exportu do zahraničních zemí udržel ve výši 60% a největším odběratelem stále bylo Německo s podílem 55% z celkových tržeb. [27]

Na první pohled by se mohlo zdát, že rok **2012** byl pro podnik docela špatný, ale není tomu tak. Celkový hospodářský výsledek byl sice ve ztrátě, ale to bylo z velké části způsobené tím, že došlo ke změně způsobu a výše výplaty odměn pro orgány společnosti. Tuto změnu rozhodla řádná valná hromada v polovině roku 2012 a nebylo tak s tímto zvýšením počítáno v odhadovaných rozpočtech. Tržby v tomto roce opět oproti minulému roku vzrostly na 219,484 milionů Kč, a to díky růstu exportu, který svým růstem převýšil i mírný pokles tržeb z tuzemska. Podíl exportu neustále rostl a největším exportním trhem zůstávalo stále Německo, kde se tempo růstu exportu nadprůměrně navyšovalo. Hospodaření společnosti bylo v roce 2012 velmi ovlivněno dlouhodobými forwardy, díky kterým se společnost snaží eliminovat kolísání kurzu koruny a tím negativní dopad do výsledku hospodaření. V tomto roce však došlo k podstatným výkyvům, ale přesto postupně a neustále koruna vůči euru posilovala. Pro rok 2012 si společnost stanovila zajištěný kurz o korunu silnější, než měla v roce 2011, což mělo za následek snížení výsledků firmy o více než 4 milióny Kč. Rok 2012 byl ve společnosti rozporuplný, neboť první polovina roku vykazovala dobré hospodářské výsledky a dostatek zakázek a naopak v druhé polovině došlo k výraznému snížení poptávky, a tudíž byl podnik nucen omezit provoz jen na čtyři dny v týdnu a došlo tak k zhoršení výsledku hospodaření. Největší propad zakázek nastal od poloviny listopadu, kdy byl počet zakázek tak malý, že společnost musela i na několik týdnů zastavit

provoz, což mělo také dopad do výsledku hospodaření. Jako pozitivní lze však hodnotit, že společnost splatila všechny své úvěry. Společnosti se také daří zvyšovat jakost i technickou úroveň svých výrobků, a přesto stále prodávat za středoevropské ceny. [27]

V roce **2013** došlo opět k poklesu tržeb oproti roku 2012, a to na 205,068 milionů Kč. Ačkoli došlo k poklesu tržeb, společnost dosáhla hospodářského výsledku 8,04 milionů Kč. Z hlediska výsledku hospodaření, by se dalo říct, že si společnost v tomto roce vedla dobře. Je však nutné konstatovat, že polovinu hospodářského výsledku tvořily tržby za prodej ubytovny, kterou společnost vlastnila a v roce 2013 prodala. Celkově si společnost vedla podobně jako v roce 2012, opět se navýšil podíl exportu do zahraničí. Společnost byla stejně jako v roce 2012 negativně ovlivněna již dříve uzavřenými forwardy. [28]

5.7 Obchodní partneři

Mezi obchodní partnery společnosti Kdynium a. s. patří jejich odběratelé (zákazníci) a dodavatelé. Obchodní partneři jsou pro společnost přínosní, neboť může mezi nimi docházet k všestranně prospěšným dohodám či pomocím. V následujícím textu budou představeni významní odběratelé a dodavatelé společnosti Kdynium a. s.

5.7.1 Odběratelé

Pro společnost Kdynium a. s. je jejím odběratelem nebo také koncovým zákazníkem každý, kdo od této společnosti nakupuje odlitky (výrobky). Z větší části jsou odběrateli společnosti Kdynium a. s. podniky, kterým nakoupené odlitky slouží jako komponenty pro vlastní výrobu. Společnost Kdynium prodává své odlitky zejména zahraničním odběratelům (převážně z Německa), ale také českým zákazníkům.

Společnost Kdynium a. s. obchoduje s velkým počtem odběratelů, které lze rozřadit do různých skupin. Pokud bychom seřadili zahraniční odběratele společnosti z roku 2013 dle zemí z hlediska nejpočetnějších tržeb, bylo by pořadí následující:

- Německo (49,35% z celkových tržeb),
- Česká republika (38,86%)
- Švýcarsko (3,77%),
- Rakousko (3,64%),

- Rusko (2,24%),
- Slovensko (0,43%),
- Itálie (0,40%),
- Švédsko (0,36%),
- Indie (0,34%),
- Belgie (0,26%),
- Slovinsko (0,13%)
- Nizozemí (0,12%)
- Francie (0,10%). [28]

Pokud bychom se však zaměřili na největší odběratele za celý rok 2013 dle podniků či zákazníků, bylo by pořadí 10 největších z nich následující - viz tab. č. 2.

Tab. č. 2: Výčet největších odběratelů za rok 2013

Odběratel	Země	Tržby v tis. Kč	Podíl z celkových tržeb v %
GMK WESTERHEIM	DE	19 154,56	8,64
Benteler ČR, s. r. o.	ČR	10 705,87	4,83
KD TEC, s. r. o.	ČR	10 471,02	4,72
SIEMENS AG	DE	10 404,30	4,69
GILLET ABGASSYSTEME	DE	10 091,47	4,55
Klein & Blažek spol. s r.o.	ČR	8 917,73	4,02
WITZENMANN	DE	8 387,34	3,78
STOEBER PFORZHEIM	DE	7 512,80	3,39
IFE-CR, a. s.	ČR	7 081,73	3,19
Hans Sauermann	DE	6 584,45	2,97

Zdroj: Vlastní zpracování dle [28], 2014

5.7.2 Dodavatelé

Společnost Kdynium a. s. potřebuje k výrobě odlitek řadu surovin, materiálů, komponent, ale také služeb, strojů a zařízení. Toto vše musí nakupovat od svých dodavatelů. Největší dodavatelé společnosti Kdynium a. s. z hlediska celkové fakturované částky v roce 2013 jsou uvedeny v následující tabulce č. 3.

Tab. č. 3: Výčet největší dodavatelů za rok 2013

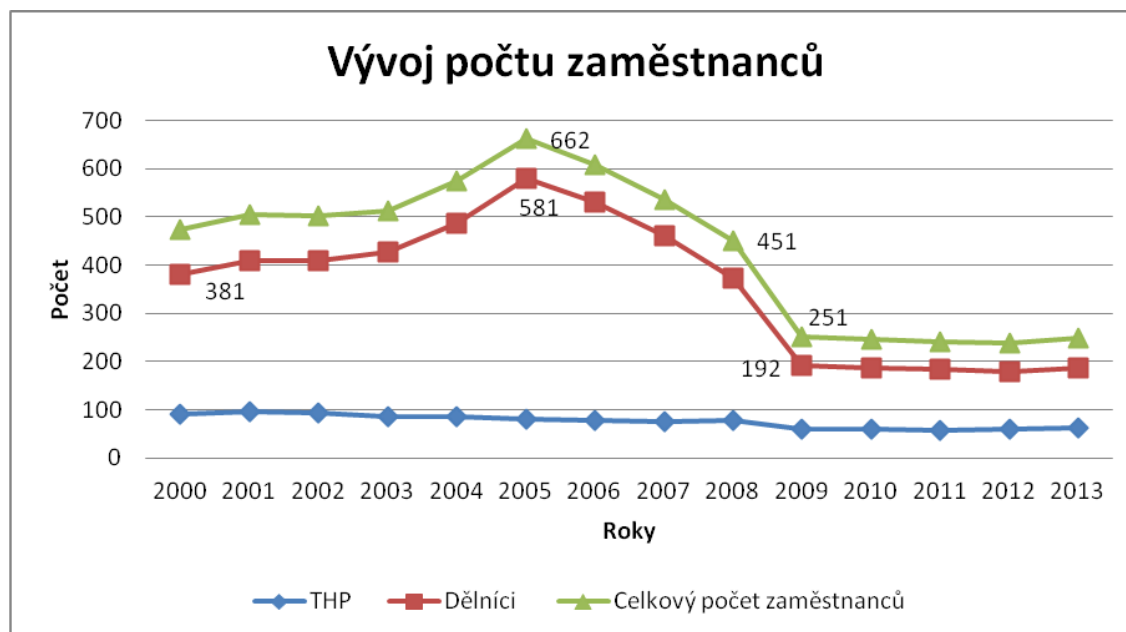
Dodavatel	Země	Fakturace v tis. Kč	Podíl z celkové fakturace v %
ČEZ Prodej, s. r. o.	ČR	40 524,094	27,47
Transteplo Kdyně, spol. s r. o.	ČR	10 632,932	7,21
Bodycote HT s. r. o.	ČR	6 691,574	4,54
Seco Tools CZ, s. r. o.	ČR	5 923,603	4,02
KAHAK spol. s r. o.	ČR	5 127,894	3,48
TECNOTRADE Obráběcí stroje s. r. o.	ČR	3 890,476	2,64
BRUSIVO spol. s r. o.	ČR	3 869,050	2,62
HTM ENFIELD	GB	3 779,640	2,56
Plus, spol. s r. o.	ČR	3 614,700	2,45
REMET UK LIMITED	GB	3 516,932	2,38
ŠKARDA Meclov	ČR	3 123,552	2,12
Commexim Group a. s.	ČR	2 676,971	1,81
ŠPERL - JMM s. r. o.	ČR	1 688,501	1,14
EDGAR HASENBURG GMBH	DE	1 527,343	1,04
INTOP KLATOVY	ČR	1 493,527	1,01

Zdroj: Vlastní zpracování dle [28], 2014

5.8 Zaměstnanci

Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2000 – 2013 zaznamenává následující obrázek (viz obr. č. 6). Stav počtů zaměstnanců je v každém roce zjišťován vždy k 31. prosinci.

Obr. č. 6: Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování dle [28], 2014

Z obrázku (*obr. č. 6*) je patrné, že se stav zaměstnanců v letech 2000 – 2008 pohyboval vždy okolo 500 zaměstnanců. Výjimkami v tomto období byl rok 2005, kdy počet zaměstnanců v podniku dosáhl svého maxima 662 zaměstnanců a rok 2006 s počtem zaměstnanců 609. Výkyv těchto dvou roků byl způsoben tím, že podnik dostal velkou zakázku na odlitek vahadla, která však trvala jen do roku 2008. Od roku 2009 se společnost Kdynium a. s. navíc potýkala s menším zájmem o vyrobené odlitky zejména pro automobilový průmysl, který se pro podnik dal označit za stěžejní část výrobního sortimentu. Díky této skutečnosti bylo v podniku přikročeno k výraznému propouštění zaměstnanců, při kterém se počet zaměstnanců snížil až téměř na polovinu počtu zaměstnanců z předchozího roku. [27]

Celkem pozitivní je, že si podnik od roku 2009 až do současnosti udržuje přibližně stejný počet 240 zaměstnanců, a zatím nenastává žádný razantní pokles, který by se podobal tomu z roku 2009. V roce 2013 společnost zaměstnávala 248 zaměstnanců, což je nepatrný nárůst oproti roků 2009 až 2012.

6 ANALÝZY SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.

V této kapitole bude analyzována společnost Kdynium a. s. z hlediska vnitřního a vnějšího prostředí podniku (SWOT analýza) a bude provedena finanční analýza společnosti.

6.1 SWOT analýza společnosti

Tvorba SWOT analýzy byla nastíněna už ve výše uvedeném textu (*podkapitola 2.2.4*). SWOT analyzuje vnitřní a vnější prostředí podniku. Tato analýza pomáhá komplexně vyhodnocovat fungování dané firmy, ukazuje na problematické oblasti, ale také představuje nové možnosti, které mohou napomoci rozvoji firmy. V následujícím textu budou identifikovány jednotlivé složky SWOT analýzy ve společnosti Kdynium a. s.

6.1.1 Silné stránky (S)

- Dobrá lokace podniku – podnik je umístěn poblíž hranic s Německem a může tak lépe obchodovat s Německem a dalšími zahraničními státy, ze kterých mohou vzejít pro společnost Kdynium další zákazníci.
- Dlouholetá tradice (50 let) – společnost se pohybuje na trhu ve svém oboru už dlouhou řadu let a výroba odlišků metodou vytavitelného modelu má ve Kdyni dlouholetou tradici, která sahá až do roku 1954.
- Dobrá pověst podniku (image).
- Široký sortiment - společnost Kdynium je velmi flexibilní společnost, která se celkem rychle dokáže přeorientovat na jiný druh nebo typ výrobku. Kdynium vyrábí širokou škálu výrobků, co do množství, tvarů, rozměrů i hmotnosti (od 5 g do 15 kg).
- Kvalifikovaní a zkušení zaměstnanci - v celém podniku pracují kvalifikovaní zaměstnanci, kteří mají dostatečné znalosti a požadovanou odbornost vedoucí ke kvalitní výrobě a fungování podniku.
- Výroba kompletního výrobku - ve společnosti dochází nejen k výrobě výrobku, ale zákazník si u společnosti může domluvit také montáž či dopravu na určité místo a další služby, které společnost Kdynium a. s. poskytuje.

- Kvalitní výroba a průběžně rozvíjený systém řízení jakosti - výroba odlitků je prováděna pomocí kvalifikovaných zaměstnanců a deklarována certifikáty a normami ISO zajišťující vysokou kvalitu vyrobených výrobků.
- Výroba vlastních forem a náradí - díky tomu, že si Kdynium a. s. navrhuje i vyrábí náradí a formy, které potřebuje k výrobě, tím zkracuje čas a náklady potřebné na výrobu požadovaných výrobků.
- Dlouhodobé vztahy se zákazníky a dodavateli, rozsáhlá síť zprostředkovatelů v zahraničí.
- Možnost hromadné výroby – společnost je schopna vyrábět pro zákazníka i velká množství v řádech tisíců ks.
- Stanovená nižší cena proti konkurenci.
- Zaměření na ekologii – ochrana životní prostředí je pro Kdynium a. s. velmi důležitým cílem a snaží se všechny činnosti nastavit, řídit a vykonávat s co nejnižšími případnými negativními dopady. Důkazem toho je i to, že Kdynium získalo podporu z Operačního programu - Životní prostředí na projekt: „Snížení emisí Ethanolu při výrobě keramických skořepinových forem na obalovacích linkách.“ [28; 29]

6.1.2 Slabé stránky (W)

- Orientace podniku na jednoho zákazníka - doposud se podniku vyplatilo orientovat převážně na jednoho zákazníka, který od společnosti odebíral velké množství výrobků a zajišťoval tak pro podnik vysoké tržby. Na druhou stranu je to pro podnik velké riziko, neboť kdyby došlo k tomu, že od společnosti Kdynium a. s. tento zákazník přestane odebírat výrobky, či dokonce zanikne, společnost by pak mohla mít vážné finanční potíže.
- Převážná orientace na automobilový průmysl – Kdynium a. s. vyrábí své odlitky zejména pro automobilový průmysl, což se už v minulosti ukázalo jako hodně rizikové. Nejvýrazněji ovlivnila orientaci podniku na automobilový průmysl hospodářská krize, která nastala v roce 2009, při které podnik přišel o ¾ vyráběného množství předchozího roku. Společnost díky tomu dosáhla největší ztráty v historii

podniku a hospodářský výsledek činil skoro 40 milionů ztráty. Společnost se snaží svoji orientaci pouze na automobilový průmysl snižovat a v letošním roce automobilový průmysl představuje asi 52%, což je snížení oproti roku 2009 o více než 20%.

- Vysoká zmetkovitost – zmetkovitost ve výrobě je způsobena z větší části zvolenou technologií výroby, kde se zmetkovitost projevuje převážně v mezikrocích, a částečně i manipulací a zaměstnanci podniku. Kvalita vyráběných odlitků je v podniku sledována a kontrolována částečně v mezikrocích výroby, při které jsou odhalovány zmetky, které už pak neprochází dalším krokem výroby. Tyto přísné kontroly jsou prováděny zejména proto, aby se zabránilo prodlužování dodacích termínů zákazníkovi. Podnik se také stále snaží zlepšovat a modernizovat výrobu tak, aby se zmetkovitost při výrobě snižovala a docházelo k výrobě kvalitních a správných výrobků. V roce 2013 zmetkovitost klesla zhruba o 1% a pohybovala se okolo 6 – 7%, což je hodně pozitivní, neboť i když byly vyráběny složitější odlitky, zmetkovitost se podařilo snížit.
- Nedostatečné jazykové vybavení výkonných pracovníků, kteří zajišťují průběžné požadavky od zákazníka.
- Náročné nakládání s odpady – společnost má velké množství odpadů, které musí šetrně likvidovat, aby nepoškozovala životní prostředí.
- Vysoká potřeba investic do obnovy velmi namáhaných výrobních zařízení – podnik vlastní zařízení a stroje, které se velmi rychle opotřebují (některé i během 2 - 3let).
- Dodržování termínů dodávek – má velký vliv na spokojenost zákazníka. Bohužel pozdní dodání jsou způsobena technologií výroby, která podniku neumožňuje ve většině případů zpravidla před konečným dokončením odlitku zjistit, zda je odlitek v pořádku (po vizuální stránce a také z hlediska jeho vlastností). Pokud se na konci výroby zjistí, že je výrobek špatně odlit nebo má nějaké chyby, musí se vyrobit nový, který opět musí projít celým výrobním postupem. Bohužel u některých odlitků trvá výrobní proces jeden měsíc i více, což vede k nedodržování termínů dodávek.
- Málo efektivní aktivní obchodní politika.

- Pomalá reakce na přání zákazníka – ne vše, co si zákazník přeje, lze hned uskutečnit. Je třeba nějaký čas, po který probíhá příprava na výrobu daného odlitku (náčrty, výroba nástrojů či pořízení strojů, apod.). [28; 29]

6.1.3 Příležitosti (O)

- Rozvoj a dostupnost automobilového průmyslu – díky rozvoji by pak společnost Kdynium mohla vyrábět větší sortiment odlitků a získat také i větší počet zákazníků.
- Nižší cena výrobku při stejné kvalitě – společnost se snaží vyrábět odlitky tak, aby při stávající výrobě mohla zajistit stále nižší a nižší cenu, a přilákala tak nové zákazníky.
- Automatizace a robotizace – pro zefektivnění výroby.
- Prototyping – ve vytvoření prototypů vidí společnost velkou příležitost.
- Široká síť veletrhů – kde má společnost příležitost představit svoji firmu, výrobu, odlité výrobky a navázat obchodní vztahy, ať už se zákazníky (odběrateli), ale také s dodavateli.
- Zavedení procesu trvalého zlepšování.
- Spolupráce s novými dodavateli, kteří by společnosti mohli zajistit dodávku nového materiálu, ze kterého bude společnost v budoucnu vyrábět (např. hliník, atd.)
- Prosazení společnosti v jiných zemích Evropy – např. ve Francii. [28; 29]

6.1.4 Hrozby (T)

- Recese světové ekonomiky nebo v EU – Kdynium a. s. už prošla hospodářskou krizí v roce 2009. Společnost se jejími následky hodně dlouho vyrovnávala a stále nedosahuje výsledků jako před touto krizí.
- Posilování kurzu koruny vůči euru – podnik vyváží velkou část svých odlitků do zahraničí (zejména Německa) a posilování koruny je nevýhodné pro tento vývoz, neboť je pak toto vyvážené zboží pro zahraniční země na světovém trhu dražší a tím i méně atraktivní.

- Ekologické požadavky, které se snaží úplně omezit či zakázat technologie výroby na bázi alkoholu. To je pro Kdynium velkou hrozbou, neboť část výroby je právě prováděna na bázi alkoholu.
- Rozšiřování obchodní činnosti, které směřuje k dovozu levnějších výrobků z nastupujících ekonomik
- Zvyšování technické úrovně sléváren bývalého Východního bloku – tyto slévárny se pak mohou stát velkou konkurencí společnosti Kdynium a. s. zejména z hlediska ceny odlitků.
- Zvýšení ceny vstupních surovin (materiál, energie,...), které se budou muset promítat do konečné ceny odlitků.
- Nedodržování platebních lhůt ze strany odběratelů, ale i společnosti Kdynium.
- Nové nebo vylepšené technologie, které by začala používat konkurence – Přesné kování, přesné střihání, Svařence, Kolikové lití a další. [28; 29]

6.2 Finanční analýza

Na základě finanční analýzy a jejích informací lze posoudit stav finančního zdraví podniku, který by měl být předpokladem pro rozhodování o budoucí finanční stránce podniku. Za základní nástroj finanční analýzy jsou brány poměrové ukazatele, které vycházejí z účetních výkazů – rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Nejčastějšími poměrovými ukazateli, které budou v této části práce použity, jsou ukazatelé rentability (výnosnosti), likvidity, zadluženosti a aktivity. Dále také bude vypočítán absolutní ukazatel – čistý pracovní kapitál. Podkladem k výpočtu jednotlivých ukazatelů budou účetní výkazy společnosti Kdynium a. s. Jednotlivé ukazatelé budou spočítány na období let 2008 – 2013. Některé ukazatelé budou navíc srovnány s oborovými hodnotami, které jsou zveřejněné na stránkách Ministerstva průmyslu a obchodu ČR, a pomohou vymezit představu o finanční situaci podniku Kdynium a. s.

6.2.1 Ukazatelé rentability

Tito ukazatele představují ve společnosti úroveň tvorby zisku. Tedy jaký je poměr mezi finančními prostředky, které společnosti získají ze svých aktivit - zisk, a mezi finančními prostředky, jimiž bylo zisku dosaženo. Mezi ukazatele rentability patří následující rentability – ROE, ROA, ROS (*viz. tab. č. 4*).

Mezi nejznámější ukazatel rentability podniku patří rentabilita aktiv. Tento ukazatel vyjadřuje, jak je podnik schopen generovat zisk z jeho aktiv. V letech 2009 – 2012 byl Provozní hospodářský výsledek (EBIT) ve společnosti Kdynium a. s. záporný, proto jsou hodnoty ukazatel ROA v těchto letech nepříznivé - záporné. Celkově společnost Kdynium vykazuje během let 2008 - 2013 nižší hodnoty ukazatele ROA ve srovnání s jeho oborem (viz tab. č. 4.).

Tab. č. 4: Výpočet ukazatelů rentability (v tis. Kč)

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EAT (čistý zisk)	38 894	-38 914	8 823	3 206	-2 076	8 044
Vlastní kapitál =VK	308 758	292 483	299 913	279 366	283 329	281 196
ROE	12,60%	-13,30%	2,94%	1,15%	-0,73%	2,86%
Oborové hodnoty	9,54%	-3,91%	1,85%	1,90%	2,03%	x
Rentabilita aktiv (ROA)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EBIT	9 514	-23 618	- 4 995	- 2 430	-2 798	13 168
Aktiva	391 234	337 948	341 294	329 319	316 846	331 816
ROA	2,43%	- 6,99%	- 1,46%	- 0,74%	- 0,88%	3,97%
Oborové hodnoty	8,83%	- 2,30%	1,44%	1,55%	1,76%	x
Rentabilita tržeb (ROS)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EAT (čistý zisk)	38 894	-38 914	8 823	3 206	-2 076	8 044
Tržby	447 676	207 634	194 524	215 375	219 484	205 068
ROS	8,69%	-18,74%	4,54%	1,49%	-0,95%	3,92%

Zdroj: Vlastní zpracování dle [20; 27; 30], 2014

Rentabilita vlastního kapitálu společnosti Kdynium a. s. vykazuje oproti ROA mnohem lepší hodnoty. Je to způsobeno tím, že EAT byl záporný jen v letech 2009 a 2012. V ostatních letech byl kladný a ukazatel ROE dosahoval dokonce vyšších hodnot vyjma roku 2011, než byly hodnoty oboru. Nejpříznivější rokem byl rok 2008, kdy podnik dosáhl rentability vlastního kapitálu 12,6%, což představovalo ROE přibližně o 3% větší než hodnota oboru. Naopak největší propad tohoto ukazatele byl zaznamenán v roce 2009, kdy podnik zasáhla hospodářská krize a podnik dosáhl historicky nejvyšší ztráty skoro 39 milionů Kč z důvodu poklesu tržeb. Je však nutné podotknout, že krize zasáhla celý obor, neboť i oborové hodnoty od roku 2009 výrazně klesly ve srovnání s roky před krizí. [28]

Rentabilita tržeb má podobný vývoj jako ROE, což je dané tím, že u obou ukazatelů se v čitateli používá EAT. Oba ukazatele tak shodně vykazují záporné hodnoty v letech 2009 a 2012, kdy byl čistý zisk záporný. Rentabilita tržeb podniku říká, kolik přináší podniku jeho jedna koruna tržeb (obratu), proto je důležité, aby podnik dosahoval kladných hodnot tohoto ukazatele.

6.2.2 Ukazatelé likvidity

Likvidita vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky v určitém časovém horizontu. Nejčastěji se likvidita analyzuje pomocí následujících třech ukazatelů – Běžná likvidita, Pohotová likvidita a Okamžitá likvidita. Jednotlivé hodnoty likvidit jsou uvedeny v následující tabulce (*tab. č. 5*).

Tab. č. 5: Výpočet ukazatelů likvidity (v tis. Kč)

Běžná likvidita (L3)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Oběžná aktiva	148 337	92 271	98 031	100 971	99 155	109 869
Krátkodobé závazky a kr. úvěry	44 997	18 923	25 042	35 542	20 638	35 041
L3	3,30	4,88	3,91	2,84	4,80	3,14
Oborové hodnoty	2,3	2,22	2,1	2,14	2,24	x
Pohotová likvidita (L2)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Oběžná aktiva	148 337	92 271	98 031	100 971	99 155	109 869
Zásoby	71 825	28 568	37 808	44 918	40 816	49 301
Krátkodobé závazky a kr. úvěry	44 997	18 923	25 042	35 542	20 638	35 041
L2	1,70	3,37	2,40	1,58	2,83	1,73
Oborové hodnoty	1,58	1,53	1,38	1,44	1,52	x
Okamžitá likvidita (L1)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Krátkodobý finanční majetek	24 299	16 058	5 437	2 873	8 156	15 380
Krátkodobé závazky a kr. úvěry	44 997	18 923	25 042	35 542	20 638	35 041
L1	0,54	0,85	0,22	0,08	0,40	0,44
Oborové hodnoty	0,52	0,54	0,11	0,11	0,14	x

Zdroj: Vlastní zpracování dle[20; 27; 30], 2014

Běžná likvidita bývá často označována jako L3, a ve společnosti Kdynium a. s. je ukazatel běžné likvidity ve všech letech 2008 – 2013 vyšší než hodnoty oboru. Běžná likvidita v podniku vyjadřuje schopnost podniku dostát svým závazkům, a jelikož jsou hodnoty L3 několikrát vyšší než 1, tak to značí, že je podnik své krátkodobé závazky a úvěry schopen hradit z oběžných aktiv. Hodnoty L3 u celého oboru se během sledovaného období let 2008 – 2013 pohybují kolem hodnoty 2,2 (viz obr. č 7) a lze říci, že mají celkem konstantní trend. Naopak hodnoty u společnosti Kdynium a. s. jsou kolísavější, ale průměrně se pohybují kolem 3, což je vždy vyšší s ohledem na oborové hodnoty. Na základě doporučení by hodnota u běžné likvidity měla být vyšší než 1,5. Společnost Kdynium a. s. a také celý obor v letech 2008 – 2013 tuto hodnotu překračují.

L2 je označení pro **pohotovou likviditu**, která vyjímá z oběžných aktiv zásoby podniku. Pohotová likvidita je přísnější ukazatel oproti běžné likviditě a její hodnota by se měla pohybovat v rozmezí 0,6 - 1,2. Hodnoty pohotové likvidity společnosti Kdynium a. s. jsou během sledovaného období opět vyšší než oborové hodnoty. Tím, že jsou ve všech letech hodnoty L2 vyšší než 1, tak to ukazuje na skutečnost, že společnost Kdynium může hradit plně svoje závazky, aniž by musela prodat nějaké svoje zásoby.

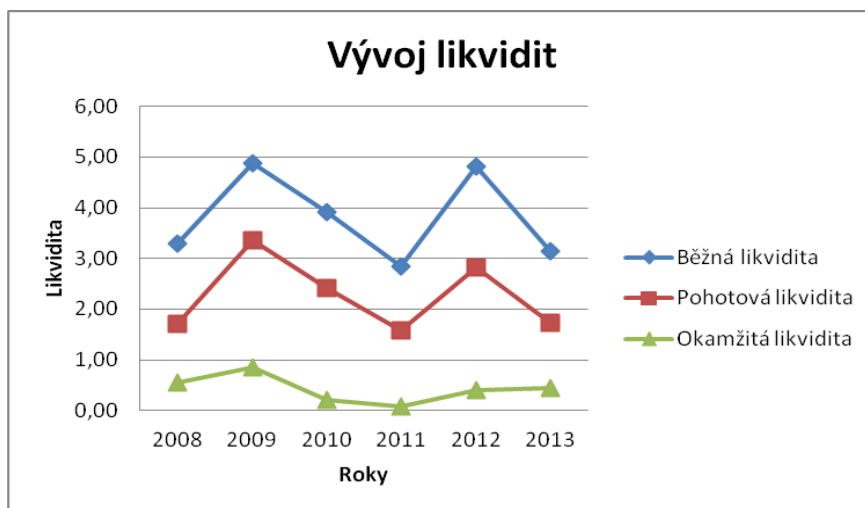
Poslední likviditou je **okamžitá likvidita** označovaná jako L1. Tento ukazatel měří v podniku schopnost hradit právě splatné závazky. Jedná se o nejpřísnější ukazatel likvidity a jeho hodnota by měla být alespoň 0,2. Z výše uvedené tabulky (viz tab. č. 5) je patrné, že minimální hodnota 0,2 u tohoto ukazatele je ve společnosti Kdynium a. s. dosažena ve všech letech kromě roku 2011, kdy hodnota ukazatele poklesla na hodnotu 0,08. To bylo způsobené nejen poklesem krátkodobého finančního majetku, ale i růstem krátkodobých závazků a krátkodobých úvěrů. Ovšem hodnoty oboru hranici 0,2 překročily pouze v letech 2008 a 2009, v ostatních letech se hodnoty oboru drželi kolem hodnoty 0,11.

Vypovídací schopnost ukazatelů likvidity je značně omezená, neboť hodně záleží na strategii podniku, jakou zvolí velikost zásob apod., ale také na datech, ze kterých se vychází. Údaje pro ukazatele byly brány z finančních výkazů, které jsou sestavovány vždy ke konci daného roku, a jsou tedy statické.

Všechny výše zmíněné ukazatelé likvidity překračují doporučené hodnoty, což je nejvíce vidět u běžné a pohotové likvidity. Bohužel ani nadbytečná likvidita není obecně pro podnik výhodná, protože díky této nadbytečné likviditě se pak snižuje

výnosnost podniku. Ovšem z hlediska věřitelů je tento stav příznivý, neboť vysoká likvidita představuje platební schopnost podniku.

Obr. č. 7: Vývoj likvidit ve společnosti Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Srovnání vývoje všech tří likvidit (oběžné, pohotové a okamžité) v letech 2008 – 2013 ve společnosti Kdynium a. s. je možné vidět ve výše uvedeném *obr. č. 7*.

6.2.3 Ukazatelé aktivity

Ukazatelé aktivity jsou klíčovými ukazateli efektivity podniku, vypovídají o schopnosti podniku a jeho manažerů využívat svých zdrojů. Mezi ukazatele aktivity, které budou níže v tabulce (*viz Tab. č. 6*) vypočítány patří - obrat aktiv, doba obratu zásob, doba obratu pohledávek, doba obratu závazků a rychlost obratu zásob.

Prvním níže vypočítaným ukazatelem je **obrat aktiv**, který nabývá ve společnosti Kdynium a. s. po sledované období hodnot v rozmezí 0,57 – 1,14. Obrat aktiv představuje efektivitu využívání aktiv při činnostech podniku. Z toho je patrné, že čím vyšší budou hodnoty obratu aktiv, tím je to pro podnik lepší. U společnosti Kdynium nelze definovat nějaký trend vývoje ukazatele obratu aktiv, avšak od roku 2009 až do roku 2013 se hodnota obratu aktiv pohybuje kolem 0,6. Nejvyšší hodnoty ukazatel dosáhl v roce 2008, a to zejména díky vysokým tržbám, které byly dvojnásobné oproti tržbám, které následovaly v dalších letech (2009 – 2013). Nízké hodnoty obratu aktiv, vypovídají o nízké aktivitě firmy.

Tab. č. 6: Výpočet ukazatelů aktivity (v tis. Kč)

Obrat aktiv (OA)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tržby	447 581	207 612	193 050	204 419	216 087	205 068
Aktiva	391 234	334 948	341 294	329 319	316 846	331 816
OA	1,14	0,62	0,57	0,62	0,68	0,62
Doba obratu zásob (DOZ)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Zásoby	71 825	28 568	37 808	44 918	40 816	49 301
Denní tržby	1 243	577	536	568	600	570
DOZ	57,77	49,54	70,50	79,10	68,00	86,55
Doba obratu pohledávek (DOP)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Krátkodobé pohledávky	50 206	45 272	48 833	50 260	48 264	43 125
Denní tržby	1 243	577	536	568	600	570
DOP	40,38	78,50	91,06	88,51	80,41	75,71
Doba obratu závazků (DOZk)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Krátkodobé závazky	44 997	18 923	22 782	23 474	20 638	35 041
Denní tržby	1 243	577	536	568	600	570
DOZk	36,19	32,81	42,48	41,34	34,38	61,52
Rychlost obratu zásob (ROZ)						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tržby	447 581	207 612	193 050	204 419	216 087	205 068
Zásoby	71 825	28 568	37 808	44 918	40 816	49 301
ROZ	6,23	7,27	5,11	4,55	5,29	4,16

Zdroj: vlastní zpracování dle [20; 27; 30], 2014

Dalším ukazatelem je **doba obratu zásob**, která říká, kolik dní zůstávají zásoby v podniku. Obecně je cílem podniku, aby hodnota tohoto ukazatele byla co nejnižší, ale tato hodnota nesmí zapříčinit problémy ve výrobě, kde je nutné u každého podniku respektovat určitou výši pojistné zásoby. Ve společnosti Kdynium a. s. se doba obratu zásob v letech 2008 – 2013 pohybovala v rozmezí 50 – 87 dní. Jelikož se vycházelo z hodnot z finančních výkazů, může být tento ukazatel zkreslen hodnotou zásob, která je zjišťována na konci roku, kdy dochází k přeceňování zásob na novou vnitropodnikovou cenu. Vyšší hodnoty vázanosti zásob však nemusí znamenat problémy, neboť společnosti Kdynium usiluje o to, aby zákazník vyžadoval složitější odlietek, který bude

procházet celým technologickým procesem výroby, neboť tak podnik na odlitku více vydělá, než když si zákazník bude objednávat jednoduchý odlitek nebo pouze nějakou úpravu. Potom u složitějších výrobků dochází k tomu, že jejich výroba trvá i několik měsíců a na skladě jsou kumulovány nedokončené a rozpracované výrobky, které zvyšují hodnotu zásob na skladě.

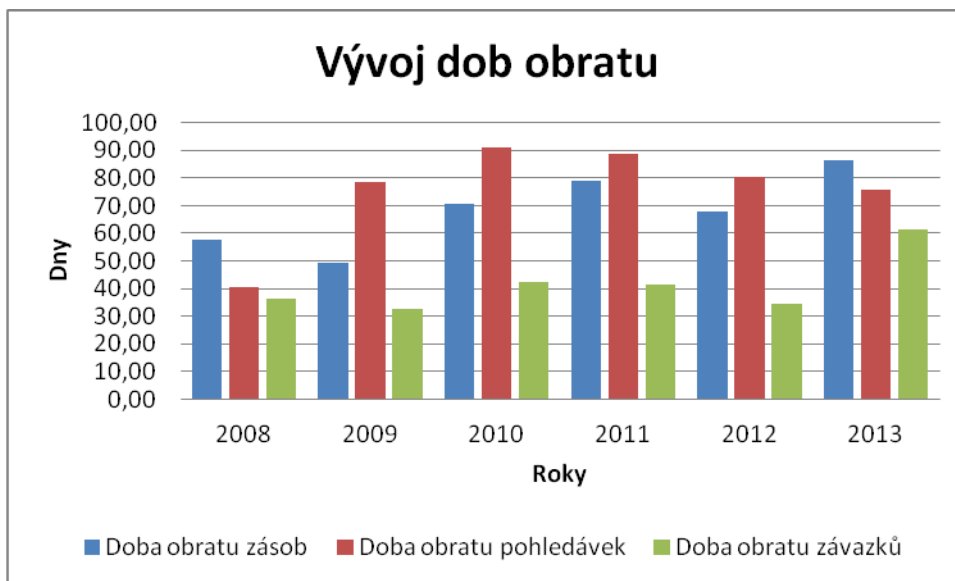
DOP neboli **doba obratu pohledávek** představuje časovou prodlevu, která vzniká mezi datem fakturace a inkasem platby za tuto fakturu. Tento ukazatel má v Kdyniu kolísající trend a od roku 2011 má klesající tendenci, která končí v roce 2013 na hodnotě 75,71 dní. Hlavní příčinou klesání DOP je klesající trend krátkodobých pohledávek. Pro Kdynium, ale i pro každý podnik, je dobré, pokud je hodnota doby obratu pohledávek co nejnižší, neboť to pak znamená rychlé úhrady od odběratelů.

Dále je v *Tab. č. 6* také uvedena **doba obratu závazku**, která poukazuje na platební morálku společnosti Kdynium a říká, jaký je rozdíl mezi dobou nákupu zboží a služeb a dobou uhrazení faktury. Pro každou společnost by bylo nejlepší, aby hodnota tohoto ukazatele byla co nejvyšší, tedy pravým opakem doby obratu pohledávek. Ve společnosti Kdynium jsou však hodnoty doby obratu závazku mnohem nižší ve všech sledovaných letech, než je tomu u doby obratu pohledávek. Doba obratu zásob se v Kdyniu v letech 2008 – 2012 pohybovala v rozmezí 32 – 43 dní, což poukazuje na to, že společnost nikdy neměla problémy se splatností svých faktur a také je včas uhrazovala. V roce 2013 však došlo k výraznému navýšení krátkodobých závazků, které bylo způsobeno předzásobením se pro výrobu na další rok z důvodu očekávaného zvýšení cen materiálů, což ovšem zvýšilo i dobu obratu závazku až na hodnotu 62 dní, což pro podnik moc příznivé není.

Pokud se porovná doba obratu pohledávek s dobou obratu závazků, je vidět, že společnost Kdynium hradí mnohem dřív své závazky, než obdrží peníze z pohledávek. Dochází tedy k tomu, že podnik nezískává žádné volné peněžní prostředky, aby se dospělo ke zlepšení (tedy srovnání rozdílů) bylo by dobré, aby se Kdynium snažilo prodloužit dobu splatnosti závazků u svých dodavatelů a pokusilo se zkrátit dobu úhrady pohledávek.

Vývoje jednotlivých dob obratu zásob, pohledávek a závazků je možné srovnat v grafu (*viz obr. č. 8*).

Obr. č. 8: Vývoj dob obratu ve společnosti Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování dle [20; 27, 30] 2014

Posledním uvedeným ukazatelem aktivity je **rychlost obratu zásob**. Tento ukazatel vyčísluje dobu, za kterou oběžný majetek projde celým svým výrobním koloběhem. Pro podnik je obecně dobré, aby to bylo rychle, tedy aby ukazatel vykazoval vyšší a vyšší hodnoty. U tohoto ukazatele ve společnosti Kdynium je možné vidět od roku 2009 klesající trend ovšem mimo rok 2012, kdy hodnota ROZ stoupla na hodnotu 5,29. Klesající trend poukazuje na to, že zásoby v podniku procházejí výrobním cyklem pomaleji, což je také dáno výrobním cyklem jednotlivých odlitků, jež může trvat měsíc, ale i např. půl roku. Nejlepší hodnotu rychlosti obratu zásob dosáhlo Kdynium a. s. v roce 2009, a to 7,27 a to zejména díky nižší hodnotě zásob na konci daného roku.

6.2.4 Ukazatelé zadluženosti

Tito ukazatelé nesou informace o úvěrovém zatížení firmy a výši rizika, které s sebou nese použití cizího kapitálu na financování podnikatelské činnosti. Mezi ukazatele zadluženosti lze zařadit celkovou zadluženost, zadluženost vlastního kapitálu či ukazatel úrokového krytí.

Celková zadluženost charakterizuje finanční úroveň firmy, tedy jak je firemní majetek kryt cizími zdroji. Vyšší hodnoty tohoto ukazatele jsou rizikem pro věřitele. Z níže uvedené *Tab. č. 7* je možné vidět, že hodnota celkové zadluženosti se během sledovaných let pohybuje v rozmezí 0,11 – 0,2. To je příznivé, neboť to ukazuje na to,

že podnik není zadlužený. Je však nutné podotknout, že cizí kapitál je obecně pro podnik levnější zdroj financování než kapitál vlastní, a to z pohledu finanční páky, ale i daňového šítu.

U zadluženosti vlastního kapitálu jsou ve společnosti Kdynium během sledovaného období dosahovány hodnoty v rozmezí 0,12 – 0,25. Hodnota této zadluženosti říká, kolik představují cizí zdroje vzhledem k vlastnímu kapitálu.

Posledním ukazatelem v *Tab. č. 7* je ukazatel úrokového krytí, který počítá s EBITem, jenž je v letech 2009 – 2012 záporný a tudíž i ukazatel úrokového krytí nabývá záporných hodnot. Tento ukazatel společnosti říká, kolikrát jsou pokryty platby nákladových úroků z vykazovaného EBITu. Pokud je hodnota ukazatele záporná jako v případě společnosti Kdynium nebo nižší než 1, znamená to, že hodnota EBITu nestačí ani na pokrytí nákladových úroků daného roku. V roce 2013 nemohl být tento ukazatel spočítán, neboť společnost nevyňaložila žádné nákladové úroky.

Tab. č. 7: Výpočet ukazatelů zadluženosti (v tis. Kč)

Celková zadluženost						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cizí zdroje	76 489	44 422	39 752	49 777	33 437	50 596
Celková aktiva (pasiva)	391 234	337 948	341 294	329 319	316 846	331 816
Celková zadluženost	0,20	0,13	0,12	0,15	0,11	0,15
Zadluženost vlastního kapitálu						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cizí zdroje	76 489	44 422	39 752	49 777	33 437	50 596
Vlastní kapitál	308 758	292 483	299 913	279 366	283 329	281 196
Zadluženost VK	0,25	0,15	0,13	0,18	0,12	0,18
Ukazatel úrokového krytí						
Položka/ rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EBIT	9 514	- 23 618	- 4 995	- 2 430	- 2 798	13 168
Nákladové úroky	1 155	507	228	288	56	-
Ukazatel úrokového krytí	8,24	- 46,58	- 21,91	- 8,44	- 49,96	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle [20; 27; 30], 2014

6.2.5 Čistý pracovní kapitál

Tento ukazatel je složen ze zásob, pohledávek a krátkodobého finančního majetku. Podnik by se měl snažit udržovat hodnotu tohoto ukazatele kladnou, neboť čistý pracovní kapitál souvisí se zlatým pravidlem financování. Zlaté pravidlo říká, že dlouhodobá aktiva by měli být financována dlouhodobými zdroji a krátkodobá aktiva zase zdroji krátkodobými. Na základě tohoto pravidla, by pak financování majetku nemělo být dražší než je nezbytně nutné.

Hodnota čistého pracovního kapitálu (ČPK) ve společnosti Kdynium je všech sledovaných letech kladná a pohybuje se kolem 77 mil. Kč v letech 2009 – 2013 (viz Tab. č. 8). Nejvyšší hodnoty dosahoval ukazatel ČPK v roce 2008, a to 103,34 mil. Kč. ČPK je ve společnosti Kdynium celkem hodně vysoký a znamená to, že většina oběžných aktiv je tak kryta dlouhodobými zdroji, což je pro podnik více bezpečné, ale na druhou stranu relativně dražší.

Tab. č. 8: Výpočet ukazatel ČPK (v tis. Kč)

Čistý pracovní kapitál (ČPK)						
Položka/ rok	2 008	2 009	2 010	2 011	2 012	2 013
Oběžná aktiva	148 337	92 271	98 031	100 971	99 155	109 869
Krátkodobé závazky	44 997	18 923	22 782	23 474	20 638	35 041
ČPK	103 340	73 348	75 249	77 497	78 517	74 828

Zdroj: Vlastní zpracování dle [20; 27; 30] 2014

7 SOUČASNÝ CONTROLLING VE SPOLEČNOSTI KDYNIUM A. S.

Tato kapitola se bude věnovat analýze společnosti z hlediska controllingu a jeho významnosti pro společnost, neboť controlling poskytuje řadu informací pro management společnosti. Tyto informace jsou důležitými podklady pro rozhodovací procesy ve společnosti. Některé podklady jsou získávány z informačního systému společnosti a zbylé jsou vytvářeny zaměstnanci společnosti pomocí nástrojů v programu MS Excel.

7.1 Organizace controllingového útvaru

Ačkoli se společnost Kdynium a. s. na základě výše obratu a roční bilanční sumy rozvahy řadí mezi velké podniky, není ve společnosti zatím zřízeno samostatné controllingové oddělení. Ve společnosti není ani zřízena pracovní pozice controllera, jehož náplní práce by byly controllingové činnosti. Přesto však společnost Kdynium provádí aktivity, jež jsou obsahem controllingu. Z tohoto důvodu jsou všechny prováděné controllingové činnosti a aktivity přeneseny na určené zaměstnance ekonomického, obchodního a výrobního úseku. Tito zaměstnanci tak vykonávají v rámci své pracovní náplně i přidělené controllingové činnosti. Takto rozčleněný controlling není pro podnik správným řešením a má své nevýhody. Jednou z nich je, že zaměstnanci nemají přímý kontakt s vedením společnosti a jeho záměry, tudíž se jednotlivé pokyny, které vydává vedení společnosti, dozvídají zprostředkovaně od svých ředitelů či vedoucích úseků. To může vést nejen k časovým prodlevám, ale i k chybnému řešení problémů či nezískání informací vůbec. Naopak jako výhodu lze označit to, že přidělení zaměstnanci dobře vědí, jak a kde rychle získat potřebné informace. [28]

K hlavním úlohám controllingu, které jsou ve společnosti Kdynium a. s. prováděny, patří:

- Sestavování střednědobých a krátkodobých plánů nákladů i tržeb,
- kalkulace cen jednotlivých vyráběných odlitků a rozpracované výroby,
- vyčíslování odchylek v plánech vůči skutečnosti,
- sestavování analýz, přehledů a zpráv vyhodnocujících dosažené výsledky.

Podklady, ze kterých se vychází při controllingových aktivitách, jsou zajišťovány pomocí informačního systému podniku, který bude popsán v další kapitole (viz kapitola 7.2). Propojený informační systém umožňuje sledovat a generovat některá data z hlediska účetnictví, ale také z hlediska výroby, tvorby cen a skladového hospodářství. Jednotlivé controllingové aktivity jsou vytvářeny a vyhodnocovány zejména na základě programu Excel (MS Office). Díky němu vznikají výkazy, reporty a jsou v něm také vytvářeny podklady sledující náklady a zmetkovitost jednotlivých středisek.

Další výhodou pro controlling v této společnosti je její rozdělení do jednotlivých středisek, kde pak následně lze přesně přiřazovat náklady a sledovat jejich vývoj. Jednotlivé náklady jsou tedy ve společnosti Kdynium a. s. primárně účtovány na daná střediska. Těmito středisky jsou:

- Konečná,
- Obalovna,
- Nástrojárna,
- Neutralizace,
- Prodej,
- Tavírna,
- Údržba,
- Vosk,
- a Zásobování. [28]

7.2 Informační systém společnosti

Společnost Kdynium a. s. využívá pro fungování celého podniku několik informačních systémů. Jedná se o ERP systém Orsoft, dále pak program Kalkulace a informační systém Odbyt. Všechny tyto systémy pracují nezávisle na sobě, ale jsou částečně propojeny přes kmenové číselníky. Jednotlivé systémy jsou používány k určitým úkonům v podniku, z tohoto důvodu nemají všichni pracovníci přístup ke všem informačním systémům a jejich složkám. Ve společnosti Kdynium a. s. se také hodně využívá aplikace MS Excel, která umožňuje snadno zadávat data, exportovat je z používaných informačních systémů a programů a také je vyhodnocovat. [28]

7.2.1 ERP systém Orsoft

ERP systém Orsoft je ekonomický informační systém ERP typu „All – in – one“ (vše v jednom) a vyvinula ho softwarová česká firma ORTEX spol. s r. o., která sídlí v Hradci Králové. Orsoft se skládá z široké škály modulů, které podporují různé firemní procesy. Každá firma využívající tento informační systém, si může také vybrat jen ty části systému, které potřebuje a využije. Společnost ORTEX neustále aktualizuje informační systém Orsoft podle legislativních změn zejména kvůli citlivým a často se měnícím oblastem - jako jsou daně či mzdové předpisy. Vždy po každé aktualizaci Orsoftu je odesílána nová verze všem jeho zákazníkům, kterým je také nabízena trvalá podpora formou hotline, konzultace a vzdálená pomoc.

Společnost Kdynium a. s. využívá v informačním systému Orsoft následující moduly:

- **Finanční modul** - Tento modul je pro společnost Kdynium a. s. nejdůležitější z hlediska účetnictví i controllingových aktivit firmy a pracují v něm pouze zaměstnanci ekonomického oddělení. Do tohoto modulu se shromažďují informace, které jsou potřebné k finančnímu řízení podniku, ale také pro různé analýzy a statistiky vyhodnocující ekonomickou situaci podniku. Ve Finančním modulu má společnost Kdynium zahrnuto celé finanční účetnictví, ale také fakturace a likvidace faktur, platební styk (banka a pokladna) a řízení pohledávek a závazků. Entita finančního účetnictví obsahuje nejen zaúčtované jednotlivé operace na příslušné účty, ale lze v ní také generovat Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Cash – flow a další sestavy důležité pro analýzy a statistiky podniku z hlediska účetnictví. Ve finančním modulu Orsoftu je nastavena hlavní účetní osnova podle českých účetních pravidel, kterou společnost Ortex upravila pro Kdynium podle jejich požadavků z hlediska analytické evidence. Celý Finanční modul přebírá výstupy z ostatních modulů a i informačních systémů společnosti Kdynium a. s. a dále s nimi pracuje.
- **Majetek** – modul majetek slouží k evidenci a správě dlouhodobého hmotného, nehmotného i drobného majetku, kde jsou řešeny také daňové a účetní odpisy, a investice do tohoto majetku. Výstupem tohoto modulu jsou měsíční odpisy, jež jsou propojením modulů zaneseny do finančního účetnictví.
- **Lidské zdroje** – Modul lidských zdrojů se skládá z několika částí, a to: řízení lidských zdrojů, personalistika, mzdy a integrace s docházkovým a stravovacím

systemem. V tomto modulu jsou vytvářeny profily pracovních funkcí či míst, vedeny evidence školení, kurzů či vzdělávacích akcí, sleduje se čerpání fondů odměn, koriguje se docházka zaměstnanců, jsou vyhotovovány různé přehledy o mzdách, příplatcích, srážkách a další. V entitě Mzdy je zajišťován výpočet mezd pro zaměstnance a vše, co s výpočtem mezd souvisí (daně, pojištění, srážky, atd.). Díky entitě Integrace s docházkovým a stravovacím systémem má vedení společnosti přehled o docházce zaměstnanců, kde si vedoucí může zjistit počet odpracovaných dní i let apod.

Společnost má všechny moduly Orsoftu provázané s ostatními informačními systémy pomocí různých číselníků. [29]

7.2.2 Program Kalkulace

Program „Kalkulace“ byl vytvořen zaměstnancem společnosti Kdynium v operačním systému MS – DOS. Tento program slouží ke kalkulaci jednotlivých odlitků společnosti, kterých společnost vyrobila už stovky různých druhů. Převážně s tímto programem pracují Cenaři společnosti. Program „Kalkulace“ je propojen s technologickými kartami odlitků, kde je specifikovaný potřebný materiál (vstup) k výrobě daného odlitku. Ceny jednotlivých vstupů jsou v programu upravovány ručně každé čtvrtletí. Výstupem tohoto programu je základní ceník odlitků, který je propojen s informačním systémem Orsoft a také se systémem Odbyt. [28]

7.2.3 Informační systém Odbyt

Informační systém Odbyt se používá zejména pro výrobu, evidenci zakázek a skladování jednotlivých zásob společnosti. Tento informační systém byl vytvořen taktéž zaměstnanci podniku a opět je propojen s Orsoftem pomocí základních číselníků. V informačním systému Odbyt jsou tři moduly, které mají specifické funkce. Prvním modulem je „**Výroba**“, která slouží ke sledování a plánování výroby jednotlivých odlitků. U plánů výroby se sledují a kontrolují kapacity jednotlivých strojů a zařízení a časová náročnost jednotlivých pozic ve výrobě, připravují podklady pro výrobu a sleduje se i zmetkovitost odlitků v jednotlivých fázích výroby. V modulu „Výroba“ je možné zjistit, jaké odlitky jsou naplánovány na jednotlivé dny vyrobit, v jaké fázi výroby jsou odlitky (jejich rozpracovanost), kolik kusů jakého odlitku bylo kdy vyrobeno, zda byly odlitky vyrobeny v termínu, jak velká byla zmetkovitost jednotlivých výrobků a další.

Druhým modulem jsou „**Zakázky**“, kde se evidují zakázky podniku. Přehled zakázek je sestaven v tabulce, která obsahuje číslo zákazníka, číslo objednaného odlitku, počet objednaných odlitků, prodejní cenu na jeden kus v Kč popřípadě i v Eurech, celkovou cenu za objednané množství odlitku v Kč popřípadě i v Eurech, datum objednávky a datum odeslání odlitků. Tento modul umožňuje i vyhledání – např. jaké všechny odlitky a v jakém množství odebíral zvolený zákazník v určitém období, nebo vyhledat všechny zakázky, které ještě nebyly odeslány (jsou vyráběny nebo se plánuje jejich výroba) a další.

Posledním modulem tohoto systému jsou „**Sklady**“. V tomto modulu pracují převážně pracovníci skladu a expedice a slouží pro skladování materiálů, nedokončené výroby a výrobků. Díky tomuto modelu jsou naskladňovány všechny zásoby společnosti. Každý materiál, nedokončená výroba a výrobek je označen kódem, pod kterým je veden v evidenci skladu. Evidence každého kódu obsahuje počet kusů, který je od daného kódu na skladě, jeho vizuální podobu (fotku), jeho skladovou cenu za kus, ale i celkovou cenu (za všechny kusy) a pozici uložení ve skladu. Podle přiděleného kódu lze vyhledávat např. pohyby jednotlivého materiálu, nedokončené výroby a výrobku v daném časovém období a podobná kritéria. Veškerý materiál, který přijde do podniku a veškeré výrobky, které podnik opouštějí, musí být ihned zaneseny do modulu „Sklady“ informačního systému Odbyt. Velkou nevýhodou modulu „Sklady“ je špatné propojení s modulem „Výroba“, kdy se musí sledovat, zda je dostatečné množství materiálu na skladě pro plánovanou výrobu zvláště. Je to z důvodu, že neexistuje přes informační systém žádné upozornění, které by informovalo, že na danou plánovanou výrobu například nestačí materiál č. 001 apod. [29]

7.3 Výkaznictví

Výkaznictví ve společnosti Kdynium představuje sestavování různých přehledů, analýz, výkazů, reportů a zpráv, které obsahují popis či vyhodnocení dosažených výsledků. Ve společnosti Kdynium jsou sestavovány výkazy, které jsou vyžadovány z hlediska vedení účetnictví podle Českých účetních standardů a také výkazy pro interní potřeby společnosti. Výkazy týkající se účetnictví a finančního řízení jsou zpracovávány v ekonomickém úseku, ostatní výkazy týkající se interních potřeb jsou sestavovány zaměstnanci v příslušných odděleních, která se danou problematikou zabývají. Jelikož

vlastníci, vedení společnosti i management, kterým jsou zprávy předkládány, mají jiné požadavky na předkládané výkazy a zprávy, je nutné sestavovat různé typy výkazů.

Společnost Kdynium a. s. sestavuje výkazy, analýzy, reporty či zprávy v těchto intervalech:

a) Měsíční výkazy, analýzy, reporty nebo zprávy

Ekonomický úsek každý měsíc generuje z IS Orsoft výkazy v tisících Kč - rozvahu a výkaz zisku a ztráty, aby vedení společnosti mělo přehled o hospodaření společnosti. Nejprve jsou vyjížděny „sjetiny“ účtové skupiny 5 - Náklady a 6 - Výnosy, které jsou rozděleny na základě účetní osnovy společnosti. Obě tyto skupiny jsou porovnávány z hlediska svého obsahu a souladu mezi sebou. Po kontrole těchto skupin je vygenerován Výkaz zisku a ztráty (výsledovka). Na základě výsledovky i rozvahy je vytvořen report, který obsahuje jednak kumulované měsíční hospodářské výsledky od začátku daného roku, srovnání měsíčního výsledku hospodaření s předchozími měsíci, ale i vývoj za určité období, které je většinou 5 let. V tomto reportu jsou zaneseny i plánované náklady a tržby a zhodnoceny jejich odchylky od skutečných výsledků.

Dále se každý měsíc sledují pohledávky a závazky společnosti. Z hlediska pohledávek jsou vytvářeny výkazy, které rozdělují pohledávky na pohledávky z České republiky a zahraničí, jež jsou dále dělené podle doby splatnosti do následujících skupin – do lhůty splatnosti, do 30 dní po lhůtě splatnosti, do 60 dní po lhůtě splatnosti, do 90 dní po lhůtě splatnosti, do 180 dní po lhůtě splatnosti, do 360 dní po lhůtě splatnosti a nad 360 dní po lhůtě splatnosti. Každý výkaz o pohledávkách zobrazuje rozdělení pohledávek daného měsíce, které je možné porovnat s předchozími 12 měsíci (*viz příloha B*). Dále je u pohledávek sestavován každý měsíc přehled, který znázorňuje vysoké pohledávky jednotlivých firem z ČR a zvláště ze zahraničí, jejichž hodnota je více než 100 000 Kč (*viz obr. č. 9*). Tyto pohledávky jsou taktéž rozdělené dle výše uvedeného rozdělení splatnosti a je zobrazen jejich procentní poměr vzhledem k celkovým pohledávkám. Společnost se také brání proti neplacením pohledávek tím, že dokud daná společnost nemá uhrazeny všechny pohledávky, nebudou jim zaslány další objednané odlitky ani zahájena jejich výroba.

U závazků se vytváří obdobný výkaz jako u pohledávek, který zobrazuje splatnosti závazků. Společnost Kdynium se však snaží všechny své závazky hradit do splatnosti. Všechny výkazy pohledávek a závazků jsou sestavovány ručně v MS Excelu, kam jsou

jednotlivé údaje zadávány finanční účetní na základě údajů ze sestav vytvořených v IS Orsoft. [28; 29]

Obr. č. 9: Roční výkaz sledování nesplacených pohledávek

Česká republika	< 30	%	30-60	%	60-90	%	90 - 180	%	180 - 360	%	> 360	%	Celkem	%
Sever. Armaturka											284		284	
IFE - CR Modřice	437												467	
Motor Jirkov	349												349	
Czech Small	237												237	
Morning Elitex Týniště											636		636	
Mostro Engineering											591		591	
Celkem	1023	78	0	0	0	0	0	0	0	0	1511	102	2564	86
Celkem pohledávky	1310	44	62	2	0	0	40	1	50	2	1488	50	2950	100

Export	< 30	%	30-60	%	60-90	%	90 - 180	%	180 - 360	%	> 360	%	Celkem	%
Schitz und Sohne	101												101	
UKM	195												195	
Witzenmann								155					155	
Wahler										110			110	
Pozzo								115					115	
Senior	248		43										291	
Tenneco Edenkoben	155												155	
AWH	127												127	
PSFU										214			214	
ZPA Armact Přerov										444			444	
Celkem	826	41	43	30	0	0	0	0	270	100	768	107	1907	60
Celkem pohledávky	2033	63	144	4	65	2	0	0	270	8	715	22	3227	100

Zdroj: Převzato z [28], 2014,

Každý měsíc se dále zúčtovávají do účetnictví nákupy zásob, výroby odlitků a meziproduktů a prodeje odlitků či zásob. Také jsou sestavovány některé ukazatele finanční analýzy – zejména obrat zásob a obrat pohledávek, plány nákladů a tržeb na další měsíční období a vyčíslovány rozdíly mezi plány minulého měsíce a výslednou skutečností.

b) Čtvrtletní výkazy, analýzy, reporty nebo zprávy

Každé čtvrtletí jsou ve společnosti kontrolovány zejména karty kalkulací odlitků, kde mohlo dojít ke změnám u cen jednotlivých vstupů. Zpracovávají se čtvrtletní plány nákladů a kalkulací, které jsou následně rozpracovávány do dílčích měsíců.

c) Roční výkazy, analýzy, reporty nebo zprávy

Ekonomickým úsekem jsou ročně sestavovány výkazy, které jsou nutné k účetní závěrce dle ČÚS – Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, příloha a přehled o změnách vlastního kapitálu. Všechny tyto výkazy jsou také předávány vedení společnosti, které si díky nim může udělat představu o hospodaření společnosti. Jelikož společnost podléhá auditu, jsou tyto výkazy poskytnuty i auditorům společnosti Kdynium a. s.

Na konci daného roku je také provedena inventarizace, která obsahuje inventuru skutečného stavu majetku a závazků. V této době také dochází k přepočítání jednotlivých kalkulací dle aktuálních cen vstupů, avšak cena se musí následně upravit tak, aby její zvýšení bylo nejvíce 2 - 3%, neboť větší změnu by zákazník neakceptoval. Dále také dochází k přepočítání jednotlivých vnitropodnikových cen, ve kterých jsou účtovány výrobky a meziprodukty společnosti k 31. 12. daného roku a dále po celý následující rok.

Vždy ke konci daného roku sestavují zaměstnanci ekonomického a obchodního úseku plány nákladů a tržeb na následující rok, při kterých se vychází z dohodnutých obchodů (forwardů) a z přehledu zakázek jednotlivých odběratelů. [28; 29]

7.4 Controlling nákladů

Řízení a controllingu nákladů věnuje společnost velkou pozornost, protože efektivním vynakládáním nákladů může společnost zvyšovat svůj výsledek hospodaření (zisk). Tato kapitola se bude věnovat rozčleněním nákladů ve společnosti, kde budou identifikovány jednotlivé druhy nákladů. Dále bude také provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, která může ukázat trend jednotlivých nákladů. Bude popsána tvorba plánů a nákladů, které jsou důležité pro stanovování odchylek mezi plány a skutečností. V neposlední řadě bude také objasněna tvorba kalkulací ve společnosti Kdynium a. s.

7.4.1 Členění nákladů ve společnosti Kdynium a. s.

Ve společnosti Kdynium a. s. je možné členit jejich náklady jak z hlediska druhového, ale i účelového. Druhové členění se ve společnosti využívá zejména pro potřeby účetního výkaznictví – Výkaz zisku a ztráty, kde se zjistí výše hospodářského výsledku a také pro výčet daně z příjmů společnosti.

Druhově jsou náklady společnosti členěny do následujících skupin:

- Spotřeba materiálu, spotřeba energií, kde jsou jednotlivé spotřebovávané druhy materiálu a energií rozřazovány pomocí analytické evidence.
- Prodané zboží,
- Služby – společnost využívá následující účty: Opravy a udržování (zde rozděluje Opravy budov a Opravy zařízení), Cestovné, Náklady na reprezentaci a Ostatní služby. Ostatní služby zahrnují analytické tyto analytické účty - Nájemné, Reklamu, Školení a vzdělávání, provize, Přepravné výrobků, ekologické služby, skládkování odpadu či různé kooperace.
- Osobní náklady jsou složeny ze Mzdových nákladů, Odměn členům orgánů společnosti, zákonného sociálního pojištění, ostatních sociálních pojištění, Zákonných sociálních nákladů (příspěvky na stravenky, vstupní a výstupní prohlídky, apod.) a Ostatních sociálních nákladů (např. příspěvek na životní pojištění).
- Daně a poplatky zahrnují Silniční daň, Daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky (např. soudní poplatky, kolky, ekologická daň, apod.).
- Jiné provozní náklady – tyto náklady zahrnují zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku, prodaný materiál, dary, smluvní pokuty a penále, ostatní pokuty, odpisy pohledávek (ty společnost rozděluje na daňové, postoupené, nedaňové a ostatní) a ostatní provozní náklady. Do ostatních provozní nákladů společnost účtuje zaokrouhlení faktur, odškodnění úrazů, náklady reklamace, odstupné, manka a škody, atd.
- Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- Zaúčtování zákonných rezerv a zúčtování opravných položek. Tyto opravné položky (OP) společnost rozděluje na analytické účty jako OP pohledávek, OP výrobků, OP nedokončené výroby, OP materiálu, OP investic a OP zboží.
- Finanční náklady se skládají z prodaných cenných papírů a podílů, Úroků, Kurzových ztrát a Ostatních finančních nákladů (bankovní služby, skonta, bonusy, atd.).

- Mimořádné náklady jsou tvořeny Náklady na změnu metody, Škodami, zúčtováním rezerv a ostatními mimořádnými náklady.
- Daň z příjmů společnost Kdynium dělí na Daň z příjmu z běžné činnosti splatnou, Daň z příjmu z běžné činnosti odloženou (zvlášť závazek a zvlášť pohledávku), Daň z příjmu z mimořádné činnosti splatnou, Daň z příjmu z mimořádné činnosti odloženou, Dodatečné odvody daně z příjmu. [28]

Pro vnitropodnikové účtování jsou navíc používány účty pro zmetky zjištěné ve výrobě, zmetky zjištěné u odběratele a interní služby.

Účelově jsou náklady společnosti členěny dle speciálních výrobních a správních středisek společnosti. Těmito středisky jsou: Konečná, Nástrojárna, Neutralizace, Obalovna, Odbyt, Správa a kontrola, Tavírna, Údržba, Vosk a Zásobování. Účelové členění se ve společnosti využívá pro zjištění nákladů jednotlivých středisek, ke kalkulacím a k vykonávání ostatních controllingových aktivit. [29]

7.4.2 Vertikální a horizontální analýza nákladů

Pro detailnější zobrazení vývoje jednotlivých složek nákladů byla provedena vertikální a horizontální analýza nákladů. Vertikální analýza nákladů (*viz Tab. č. 9*) porovnává jednotlivé položky nákladů k celkovým nákladům daného roku v procentech. Horizontální analýza nákladů (*viz Tab. č. 10*) sleduje vývoj (nárůst či pokles) jednotlivých položek nákladů oproti předešlému roku.

Kompletní horizontální a vertikální analýza jednotlivých položek nákladů je uvedena v *Příloze C, D a E*.

Z provedené vertikální analýzy (*viz tab. č. 9*) je možné vidět, že největší podíl na celkových nákladech v letech 2008 – 2013 má výkonová spotřeba. Její výše se pohybuje ve sledovaných letech kolem 50% z celkových nákladů, což jasně vypovídá o tom, že je jedná o výrobní podnik, který je náročný zejména na spotřebu materiálu a energie. Hodnota Spotřeby materiálu a energie přímo závisí na zakázkách podniku, tudíž i na velikosti tržeb, neboť je jasné, že pokud poroste objem tržeb za výrobky, poroste současně i spotřeba materiálu.

Tab. č. 9: Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s.

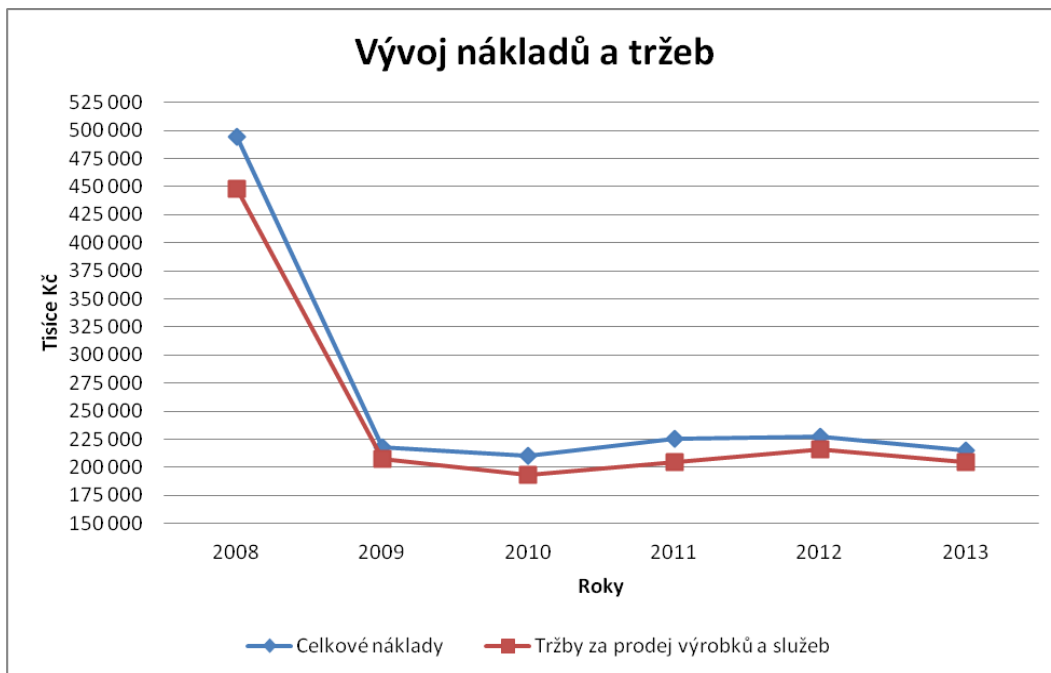
Položka		2008	2009	2010	2011	2012	2013
		v %	v %	v %	v %	v %	v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	0,01	0,01	0,58	0,95	1,18	0,00
B	Výkonová spotřeba	54,57	44,90	56,22	54,85	52,46	49,19
	Spotřeba materiálu a energie	32,57	28,71	36,58	38,40	39,52	36,64
	Služby	22,00	16,19	19,65	16,45	12,95	12,56
C	Osobní náklady	32,76	31,63	35,02	32,13	36,02	36,80
	Mzdové náklady	23,43	23,29	24,62	23,19	26,42	26,56
	Odměny členům orgánů společnosti	0,26	0,59	1,53	0,57	0,58	0,64
	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	8,02	6,97	8,46	8,00	8,68	9,15
	Sociální náklady	1,05	0,78	0,41	0,36	0,34	0,44
D	Daně a poplatky	0,07	0,25	0,28	0,26	0,22	0,30
E	Odpisy DNM a DHM	2,68	6,62	7,19	7,14	7,18	7,49
F	Zůstatková cena prod. DM a materiálu	0,16	0,33	0,62	0,30	0,02	0,28
	Zůstatková cena prod. DM	0,00	0,10	0,01	0,08	0,00	0,26
	Prodaný materiál	0,16	0,23	0,61	0,22	0,02	0,02
G	Změna stavu rezerv a opravných položek	-0,20	2,42	-0,32	1,44	-2,68	-0,14
H	Ostatní provozní náklady	1,58	4,33	1,70	1,16	3,44	1,70
N	Nákladové úroky	0,23	0,23	0,11	0,13	0,02	0,00
O	Ostatní finanční náklady	6,23	9,42	1,55	1,23	2,36	3,35
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	1,90	-0,12	-2,93	0,41	-0,23	1,02
	splatná	1,74	0,01	-0,02	0,00	0,00	0,45
	odložená	0,16	-0,14	-2,92	0,41	-0,23	0,57
Celkové náklady		100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Druhou největší položku celkových nákladů pohybuje se kolem 35% představují osobní náklady, které zahrnují mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a také sociální náklady. Největší z této skupiny jsou mzdové náklady, jež představují mzdy a platy zaměstnanců, které se pohybují kolem 25% celkových nákladů. Zde je však nutné podotknout to, že i když společnost v roce 2008 měla 451 zaměstnanců, což je skoro dvojnásobně více než v letech 2009 – 2013, mzdové náklady vykazovaly skoro nejvyšší procento vzhledem k celkovým nákladům oproti sledovaným rokem. Z hlediska absolutní hodnoty mzdových nákladů tomu tak však není, neboť v roce 2008 byla hodnota mzdových nákladů dvojnásobná oproti následujícím rokem. Tento stav byl způsoben tím, že

společnost měla v roce 2008 mnohem více zakázek, což dokazuje vývoj tržeb za výrobky a služby (viz obr. č. 10) i hodnota výkonové spotřeba daného roku oproti následujícím rokům.

Obr. č. 10: Vývoj nákladů a tržeb ve společnosti Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování, dle [27; 30], 2014

Třetí největší položkou jsou odpisy DNM a DHM, které mají procentuálně i absolutně rostoucí trend, neboť dost často dochází k obměňování strojů společnosti kvůli jejich opotřebovanosti. Odpisy v současné době představují 7,5% z celkových nákladů společnosti Kdynium a. s.

Na základě provedené horizontální analýzy (viz Tab. č. 10) je možné vidět, jak se vyvíjely jednotlivé složky nákladů daného roku vzhledem k předcházejícímu roku. Lze také konstatovat, že žádná položka nákladů nevykazuje jasný klesající nebo rostoucí trend. Největší změnu celkových nákladů v porovnání dvou let vykazují náklady v roce 2011, které celkově vzrostly o 7,14% (15 040 tis. Kč) oproti roku 2010. Tento stav byl způsoben zejména růstem tvorby rezerv (vytvořením rezervy na odměny) a opravných položek (růst OP k zásobám a pohledávkám) o 557,3%, dále došlo k zvýšení nákladů vynaložené na prodané zboží (větší počet nakoupeného zboží), zvýšení výkonové spotřeby, odpisů a daně z příjmů za běžnou činnost. Naopak k největšímu poklesu celkových nákladů o 6,04% došlo v roce 2013 oproti roku 2012. Tento pokles byl

způsoben poklesem výkonové spotřeby o 13,095 milionů Kč, na čemž se podílel nižší počet zakázek, o 53,01% se snížily ostatní finanční náklady a došlo také ke snížení nákladů vynaložených na prodané zboží, neboť společnost v roce 2013 nenakoupila žádné zboží.

Tab. č. 10: Horizontální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s.

	Položka	Změna 13/12 v %	Změna 12/11 v %	Změna 11/10 v %	Změna 10/09 v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	-100,00	24,64	76,38	5422,73
B	Výkonová spotřeba	-11,00	-3,84	4,52	20,88
	Spotřeba materiálu a energie	-12,00	3,47	12,47	22,98
	Služby	-7,92	-20,89	-10,27	17,15
C	Osobní náklady součet	-3,03	12,71	-1,69	6,88
	Mzdové náklady	-4,57	14,54	0,93	2,05
	Odměny členům orgánů společnosti	5,63	2,10	-59,96	149,77
	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	0,05	9,00	1,34	17,26
	Sociální náklady	23,17	-5,59	-3,97	-49,77
D	Daně a poplatky	29,84	-14,96	1,36	8,1
E	Odpisy DNM a DHM	-1,00	1,11	6,40	4,75
F	Zůstatková cena prod. DM a materiálu	1007,27	-91,86	-47,96	80,42
	Zůstatková cena prod. DM	xx	-100,00	993,75	-92,59
	Prodaný materiál	-5,45	-89,02	-60,95	154,56
G	Změna stavu rezerv a opravných položek	95,13	-286,32	577,30	-112,95
H	Ostatní provozní náklady	-53,01	197,68	-26,87	-61,98
N	Nákladové úroky	-100,00	-80,56	26,32	-55,03
O	Ostatní finanční náklady	34,89	92,97	-15,78	-84,1
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	514,37	-157,69	114,83	2190,74
	splatná	96900,00	xx	100,00	-232,14
	odložená	330,57	-157,80	114,92	1963,09
	Celkové náklady	-6,04	0,54	7,14	-3,47

Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Z tabulky je dále patrné, že položka **Výkonová spotřeba** vykazuje během sledovaných let klesající tendenci i přesto, že tržby vykazují spíše růstovou tendenci. Tento stav je pro společnost pozitivní.

Největšími změnami dochází u položky Daň z příjmů za běžnou činnost. Jednotlivá kolísání jsou dána hodnotou daně v jednotlivých letech a zejména tím, že v letech 2009, 2010 a 2012 nabývala záporných hodnot.

Velké kolísání zaznamenávají také **ostatní finanční náklady**, které rostou v důsledku kurzových ztrát, které společnost dosahuje díky forwardům na jejich zakázky. Při stanovování těchto forwardů v roce 2010 a 2011 společnost nepředpokládala, že koruna bude v roce 2012 vůči euru tolik posilovat, a že si tuto výši udrží i v roce 2013. [29]

Naopak jako pozitivní lze hodnotit vývoj **nákladových úroků**, které vyjma roku 2011 klesaly díky snižování úvěru jeho splácení. Navíc v roce 2013 společnost už nevykazuje žádné úvěry, což je také pozitivní.

7.4.3 Plánování nákladů a tržeb

Společnost Kdynium a. s. vytváří plány nákladů a tržeb ve střednědobém, ale i krátkodobém horizontu. Střednědobě jsou plány sestavovány na období jednoho roku až tří let. Krátkodobě jsou plány sestavovány v intervalech do jednoho roku (pololetně, čtvrtletně, měsíčně a týdně), kdy nejčastěji jsou sestavovány zejména měsíční plány. Jednotlivé plány nákladů sestavuje ekonomický úsek na základě technologických karet odlítků, technickohospodářských norem a plánů zakázek. Plány nákladů se sestavují jednak za celou společnost a jednak rozpracovaně za jednotlivá střediska či úseky, ve kterých se projevují budoucí požadované hodnoty s ohledem na možná snížení, ale i zvýšení jednotlivých složek nákladů.

Aby společnost získala přehled také o dosažení budoucího zisku, je nutné, aby společnost plánovala také tržby. Plány tržeb na měsíční i roční období sestavuje ve společnosti Kdynium a. s. obchodní úsek, neboť jeho zaměstnanci mají na starosti zejména zakázky s odběrateli či zákazníky a kalkulace cen, což jsou potřebné informace, které jim umožní sestavit plány tržeb.

Při plánování nákladů i tržeb je v podniku také vycházeno z vytíženosti jednotlivých pracovišť a strojů, z plánů prodeje a také zmetkovosti, jež omezují množství vyrobených odlítků za dané období. Jednotlivé plány jsou sestavovány zaměstnanci příslušných úseků, poté konzultovány s příslušnými zaměstnanci z hlediska požadovaných a reálných hodnot v plánech a následně musí být odsouhlaseny vedením společnosti. Po uplynutí časového horizontu, na který byl plán sestaven, se tyto

jednotlivé plány porovnávají se skutečnostmi, které nastaly, a vyhodnocují se rozdíly. Tyto rozdíly jsou zahrnuty nejvíce v měsíčních zprávách a konzultovány na zasedání představenstva.

Společnost má také dále sestaveny havarijní a krizové plány pro případ některých nahodilých událostí ohrožujících výrobu. Tyto plány lze použít jen u určitých událostí, neboť většinou každá vzniklá událost je v něčem specifická. [28; 29]

7.4.4 Odchytky

Sledování a analyzování odchylek skutečnosti od plánů je ve společnosti Kdynium a. s. velmi důležité. Díky nim lze stanovit, zda podnik dokáže dobře předpokládat a vytvářet plány nákladů, tržeb a kalkulací či nikoliv a bude nutné učinit v podniku opatření, která by eliminovala případné odchytky.

Celková odchylka u nákladů, která vznikne rozdílem skutečného a plánovaného stavu nákladů, se skládá z několika následujících odchylek:

- Odchylka pořizovacích cen – vzniká při nákupu zásob materiálu, surovin, energií a jiných potřebných věcí k výrobě. Jedná se o to, že během daného období se může změnit cena, za kterou jsou zásoby nakupovány od dodavatele. Do této skupiny lze ovšem zařadit i změnu mzdových nákladů u zaměstnanců.
- Odchylka množství – dochází k ní, pokud se při výrobě začne používat větší nebo naopak menší množství materiálu či suroviny.
- Strukturní odchylka – jde zejména o použití jiného materiálu, než je obsažen v kalkulaci. Ve společnosti Kdynium k této odchylce dochází většinou, pokud dojde během výroby ke změně modelové hmoty z černého na zelený vosk z důvodu, že černý vosk je pro výrobu daného odlitku nevyhovující.
- Odchylka zmetkovitosti – nejvýznamnější odchylkou se ve společnosti Kdynium jeví zmetkovitost, která se u většiny odlitků špatně odhaduje. Společnost se neustále snaží, aby měla zmetkovitost u vyráběných odlitků co nejnižší, ale přesto jsou odlitky, které jí mají značně vysokou okolo 20%. V současnosti se celková zmetkovitost pohybuje průměrně okolo 7% z vyrobených odlitků.

Celková odchylka u tržeb, která je rozdílem plánovaných a skutečných tržeb, vzniká díky těmto odchylkám:

- Odchylka prodaného množství – k této odchylce dochází, když dojde k menšímu prodeji odlítků, než je předpokládáno. Může to být způsobeno menším zájmem zákazníků (odběratelů), ale také ukončením obchodního vztahu s odběratelem nebo ukončením činnosti (zánikem společnosti) odběratele.
- Odchylky v prodejní ceně – během sledovaného období může dojít ke změně prodejní ceny, a to z hlediska zlevnění, ale mnohem častěji vlivem zdražení. Prodejní cena stoupá zejména díky zvyšujícím se cenám vstupů.
- Odchylka v měnovém kurzu – jelikož společnost Kdynium a. s. obchoduje z velké části také se zahraničím, jsou tržby ze zahraničí ovlivněné měnovým kurzem převážně koruny a Eura. Společnost se snaží proti této odchylce zajišťovat forwardy. V posledních dvou letech však na forwardech spíše prodělává, neboť společnost nepředpokládala v roce 2011 takové oslabení koruny vůči Euru, které nastalo a trvá dodnes.

Jednotlivé odchylky jsou ve společnosti Kdynium vyčíslovány a vyhodnocovány Cenaři a zaměstnanci prodejního a ekonomického oddělení v krátkodobých, ale i dlouhodobých plánech. Sleduje se zejména jejich vliv na neplnění plánu, příčiny odchylek a vlastnosti (mimořádná, trvalá odchylka, apod.). Větší odchylky bývají zaznamenávány v dlouhodobějších plánech, protože odhadnout náklady nebo tržby v delší budoucnosti je velmi náročné. U významných odchylek jsou určeny zaměstnanci, kteří mají učinit opatření, která by eliminovala nebo napravila dané odchylky. [28]

7.4.5 Kalkulace cen

Jednou z hlavních controllingových aktivit jsou i kalkulace. Kalkulacemi jsou ve společnosti Kdynium pověřeni zaměstnanci s označením „Cenaři“. Tito „Cenaři“ vytvářejí kalkulace ve speciálním programu „Kalkulace“, který byl vytvořen zaměstnancem společnosti Kdynium. V tomto programu jsou vytvářeny, jak plánované tak i výsledné kalkulace. Z hlediska controllingu je důležité sledovat, jak se plánované kalkulace liší od výsledných kalkulací. Vytvářené kalkulace slouží nejen k vyčíslení ceny jednotlivých odlítků společnosti, ale také se pomocí nich vyčísľuje cena

rozpracované výroby (vnitropodniková cena). Všechny kalkulace jsou ve společnosti propočítávány na jeden kus vyráběného odlitku. Kalkulace odlitku společnosti Kdynium vychází z přiřazení přímých nákladů, rozpočtením režijních nákladů a připočtením určitého požadovaného zisku.

7.4.5.1 Kalkulace ceny odlitku

V Kdynium je každá kalkulace odlitku uvedena na samostatné kartě. Příklad sestavené kalkulace odlitku - Táhla, který je vyráběn ve společnosti Kdynium, je uveden v *Příloze F*. Záhloví každé karty obsahuje číslo a název odlitku, používaný postup a technologii při výrobě a také datum, ke kterému byla provedena poslední změna kalkulace tohoto odlitku. Číslo odlitku zpravidla obsahuje 8 číslic, kde první 3 čísla označují zákazníka, který si odlitek objednává. Další tři čísla označují pozici odlitku a poslední dvojčíslí představuje materiál, ze kterého má být odlitek vyroben.

Celá karta kalkulace je poté rozdělena do dvou sloupců. V levém sloupci je samotná kalkulace, dle stanoveného kalkulačního vzorce, a v pravém sloupci jsou doplňující údaje o daném odlitku. Mezi doplňujícími údaji, které je také možné vidět v *Příloze F*, je hmotnost odlitku, počet kusů na stromečku, procento zmetkovitosti daného odlitku, hmotnost skořepiny na odlitek, koeficient pro recyklování vosku, ceny vstupních materiálů (pára, vosk, kov apod.) a koeficienty režijních nákladů (režijní mzdy, odpisy atd.). Pomocí pravého sloupce jsou prováděny změny celé kalkulace. Pokud „Cenař“ provede změnu v některé ceně či koeficientu daného odlitku, dojde automaticky k přepočítání celé kalkulace odlitku. Ceny vstupního materiálu jsou měněny častěji v závislosti na změnách pořizovacích cen materiálů. Naproti tomu koeficienty uváděné u odlitku tak často měněny nejsou, neboť základy, ze kterých se při výpočtu koeficientu vychází, neprochází takovými rychlými změnami, jako je tomu u cen materiálu.

V pravém sloupci karty kalkulace je uveden kalkulační vzorec, podle kterého je vypočítávána cena odlitku. Tento kalkulační vzorec zahrnuje několik položek, kde první z nich jsou **přímé mzdy**. Jedná se o mzdy, které se podílejí přímo na výrobě odlitku. Přímé mzdy jsou rozděleny na 4 střediska, která vyrábí odlitek, a to: Vosk, Obalovna, Tavírna a Konečná. Náklady přímých mezd středisek jsou stanoveny na základě výpočtu vycházejícího z normominut vynásobených mzdovým tarifem, jenž v sobě také zahrnuje určité procento zmetkovitosti výrobků. Dále jsou zahrnovány náklady na „**Mzdy výroba**“, které zahrnují mzdy pracovníků pracující taktéž ve výrobě, ale už se

přímo nepodílejí na výrobě odlitků. Jedná se o mistry a vedoucí dílen, manipulační dělníky, kontrolory a další. Každá kalkulace dále také musí zahrnovat **mzdy správy** a **odvody z mezd**, které musí podnik odvést do státního rozpočtu.

Po mzdách jsou v kalkulaci vyčísleny náklady materiálu a energií potřebných k výrobě. Jedná se o modelovou hmotu, skořepinu, kov, elektřinu, páru a plyn a ostatní energie. Jednotlivé spotřeby materiálů a energií jsou do kalkulace zanášeny na základě technologické karty, která popisuje podrobně výrobu daného odlitku a jeho složení. **Modelová hmota** představuje náklady na vosk, ze kterého je vyráběn voskový model. Při výrobě se používají dva typy vosku – černý a zelený. Černý vosk je využíván častěji a je levnější, protože lze recyklovat a opět použít k výrobě. Naopak zelený vosk je dražší, protože ho nelze recyklovat, ale jeho výhodou je mnohem větší elasticita oproti černému. Z tohoto důvodu se zelený vosk používá zejména u složitějších odlitků. Dalším materiálem nutným k výrobě je **skořepina**, kterou jsou voskové modely obalovány a dochází k vytvoření žáruvzdorné keramické formy. Poté následují položky **Kovy** (nejdůležitější materiál ve výrobě), **elektřina**, **pára a plyn** zahrnující pouze spotřeby vztahující se k přímé výrobě. Jejich spotřeba je stanovena na základě technologické karty výrobku. V kalkulaci jsou dále zahrnuty **ostatní energie**, které představují propočtenou spotřebu ostatních energií na odlitek nejen ve výrobě, ale i ve správě (topení, svícení v halách a kancelářích atd.). Položka **Ostatní výrobní náklady** zahrnuje náklady na ošacení (boty, montérky, ochranné pomůcky a další) a různé nástroje a komponenty potřebné ve výrobě (kotouče, lisy, nože, vrtáky, atd.). Následuje položka **správní režie a odpisy**, které jsou k danému odlitku přiřazeny na základě stanoveného koeficientu. Pokud zákazník vyžaduje dovoz odlitků na nějaké místo, je navíc ještě připočtena **doprava**. Náklady dopravy jsou vypočítány vzorcem, který vychází z hmotnosti, velikosti a množství odlitků, přepravované vzdálenosti a dopravní taxy na 1 km. V položce Doprava jsou zahrnuty náklady na dopravu, ale také jsou zde vyčíslovány náklady na obaly, které si zákazník speciálně vyžádá. Pokud by se při výrobě objevila nějaká specifika (např. by zákazník u odlitku vyžadoval keramické jádro), budou jejich náklady vyčísleny pod podložkou „**Opravná položka**“.

Suma všech výše zmíněných položek kalkulace tvoří cenu odlitku, která je dále navyšována o kooperace. **Kooperace TZ** (tepelného zpracování) představuje náklady na úpravy odlitku z hlediska jeho požadovaných vlastností dle přání zákazníka.

Kooperace obrábění zahrnuje náklady na obrábění, díky kterému obráběný odlitek získá požadovaný tvar a stupeň přesnosti. Pod položkou **Kooperace jiné** jsou kalkulovány úpravy, které si zákazník vyžádá u odlitků navíc. Jedná se např. o leštění, moření, pokovení a jiné úpravy povrchu. Po zahrnutí všech nákladů na kooperace vyjde cena odlitků včetně kooperace. Od této ceny může být odečítána provize, která je smluvně mezi společností Kdynium a odběratelem za určitou službu (např. „doholení“ dalšího odběratele). Poté dochází k vyčíslení celkových výrobních nákladů na odlitek. K těmto nákladům je dále připočítán koeficient zisku, který je odvozen z hmotnosti odlitku a počtu vyráběných odlitků celkově. [28; 29]

7.4.5.2 Ocenění vnitropodnikových zásob

Vnitropodnikové zásoby jsou oceňovány podle organizační směrnice podniku, která stanovuje ocenění těchto zásob jako součin koeficientu zohledňujícího stupeň zpracování výrobku a vnitropodnikové ceny hotového výrobku (VPC). Ve společnosti Kdynium se rozlišuje **šest stupňů** zpracování odlitku, jejichž ocenění má na starosti Cenař společnosti. **Prvním stupněm** je zpracování pouze úsekem Vosk, kdy se z voskového modelu stane voskový stromeček. Koeficient tohoto prvního stupně byl na základě výpočtu stanoven na 0,13 - nedokončená výroba po tomto stupni zpracování je oceněna 0,13 x VPC daného odlitku. **Druhým stupněm** je zpracování až po úsek Obalovna, kde se z voskového stromečku stává vytavená skořepina s koeficientem 0,18 (ten v sobě váže už koeficient prvního stupně). **Třetím stupněm** je, že se z vytavené skořepiny stane odlitý stromeček, kde byl vypočítán koeficient 0,21. **Čtvrtý stupeň** končí po zpracování úseku Konečná 1, kde se z odlitého stromečku stává vylouhovaný odlitek s koeficientem 0,45 z VPC daného odlitku. **Předposledním stupněm** výroby se z vylouhovaného odlitku stává odlitek, který však potřebuje ještě povrchové úpravy. Koeficient tohoto stupně je 0,8. **Posledním šestým stupněm** je vyhotovení kompletního odlitku, který má koeficient 1,0 a putuje na sklad hotových výrobků. Jak už bylo výše uvedeno, každý další stupeň a jeho koeficient v sobě zahrnují i předchozí výrobní stupně. [28]

7.5 Controlling pohledávek

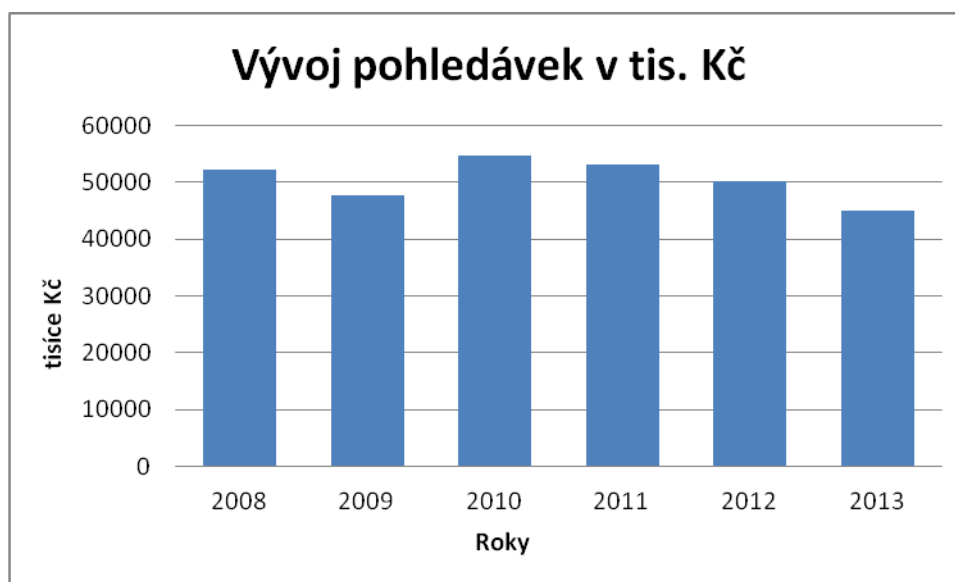
Velká pozornost je také ve společnosti Kdynium a. s. věnována pohledávkám a jejich analýze. Jednotlivé pohledávky za odběrateli jsou kvůli českým výkazům všechny

přepočítávány na koruny. Společnost si však odběratele dle účtové osnovy rozděluje na dvě skupiny, a to na: odběratele z České republiky a odběratele z ostatních zemí, kde mezi největší odběratele patří Německo.

Společnost Kdynium si každý měsíc v rámci controllingu vytváří výkazy, které jim přehledně zaznamenávají pohledávky dle doby splatnosti, které jsou blíže popsány v dřívější kapitole (*viz kapitola 7.3*). [28]

Jak se vyvíjely celkové pohledávky společnosti Kdynium a. s. v letech 2008 – 2013 je znázorněno v následujícím obrázku č. 11. Z obrázku je patrné, že výše pohledávek k rozvahovému dni - 31. 12., je během let skoro konstantní a pohybuje se v rozmezí 45 046 tis. Kč a 54 180 tis. Kč.

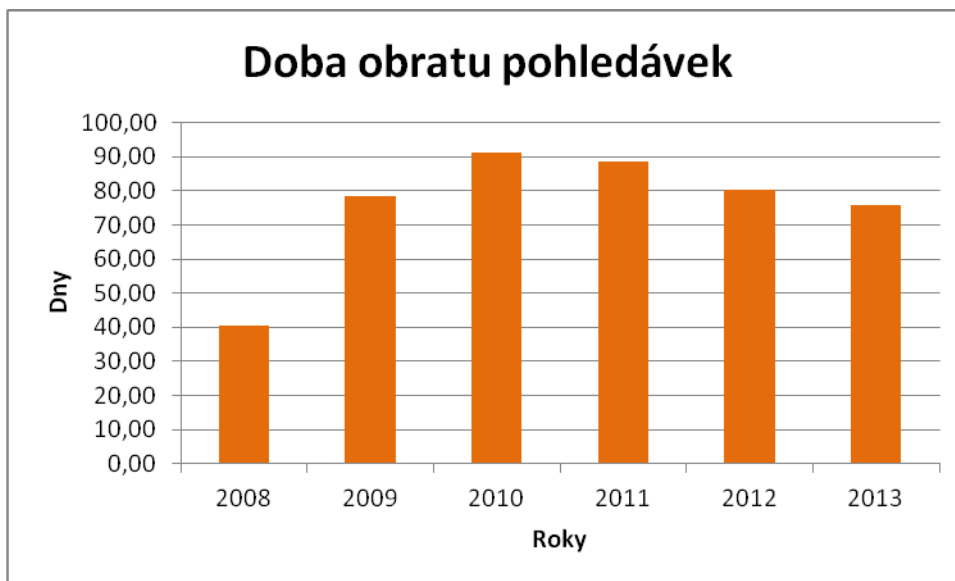
Obr. č. 11: Vývoje celkových pohledávek ve společnosti Kdynium a. s. v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

V podniku jsou dále pohledávky kontrolovány z hlediska doby obratu, kde její vývoj v letech 2008 – 2013 znázorňuje obrázek č. 12. Průměrně se doba obratu pohledávek pohybuje ve společnosti kolem 80 dní, což pro podnik není moc příznivé. Naopak pozitivní je, že nedochází k růstu této doby, což si Kdynium hlídá rozdělováním větších zakázek na několik menších a dále také tím, že dokud odběratel nemá zaplacené všechny předešlé dodávky, není zahájena výroba další zakázky.

Obr. č. 12: Vývoj doby obratu pohledávek ve společnosti Kdynium a. s.



Zdroj: vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

7.5.1 Opravné položky k pohledávkám

Společnost Kdynium a. s. vytváří ke svým pohledávkám také opravné položky. Pokud tyto pohledávky splňují podmínky upravené v Zákoně č. 593/1992 SB. – O rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jsou vytvořené opravné položky daňově uznatelným nákladem. [25]

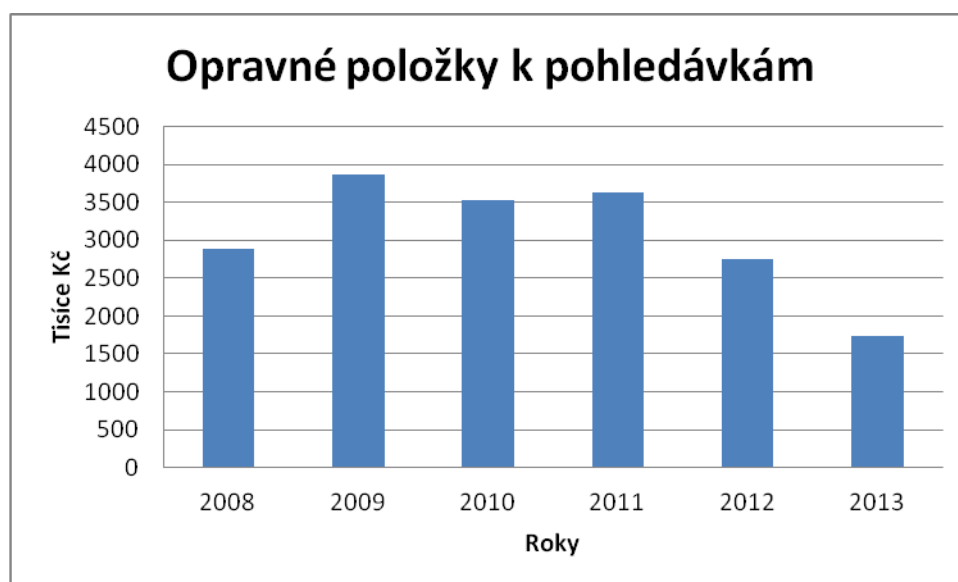
V níže uvedeném *obr. č. 13* je možné vidět, jak se vyvíjely opravné položky ve společnosti Kdynium v letech 2008 – 2013. Nejvyšší hodnoty u opravných položek bylo dosaženo v roce 2009, což bylo spojeno s celosvětovou hospodářskou krizí, která v té době probíhala, a jednotlivé podniky se s ní velmi těžko vyrovnávaly. Naopak nejnižší hodnoty bylo dosaženo v roce 2013, kdy opravné položky k pohledávkám činily už jen 1 738 000 Kč.

Postup tvorby opravných položek k pohledávkám má společnost stanovena v jejích účetních metodikách. Společnost si u těchto opravných položek (OP) vede analytické účty, a to:

- 391 000 - OP k pohledávkám v konkurzu,
- 391 010 – OP k pohledávkám – nedaňové,
- 391 013 – OP k pohledávkám - se sazbou 13%,

- 391 020 – OP k pohledávkám starších 6 měsíců - se sazbou 20%,
- 391 033 – OP k pohledávkám starších 12 měsíců - se sazbou 33%,
- 391 050 – OP k pohledávkám starších 18 měsíců - se sazbou 50%,
- 391 066 – OP k pohledávkám starších 24 měsíců - se sazbou 66%,
- 391 080 – OP k pohledávkám starších 30 měsíců - se sazbou 80%,
- 391 100 – OP k pohledávkám starších 36 měsíců - se sazbou 100%. [28]

Obr. č. 13: Vývoj opravných položek k pohledávkám v Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

7.6 Controlling zásob ve společnosti Kdynium a. s.

Společnost Kdynium a. s. vyrábí přesně lité odlitky, které jsou poměrně dost materiálově náročné. Podíl zásob vzhledem k celkovým aktivům podniku se průměrně pohybuje okolo 13%. Zásoby jsou v podniku velice sledovány, neboť jejich nedostatek (zejména materiálu) může způsobit pokles či zastavení výroby. Jelikož společnost Kdynium vyrábí různě složité tvary odlitků dle přání zákazníka, nelze vyrábět tyto odlitky dopředu coby předvýrobu očekávaných kontraktů. Při této předvýrobě by však společnost mohla efektivně využít čas, kdy má méně zakázek a získat tak časový náskok u budoucího kontraktu.

Jelikož společnost nemůže využívat předvýrobu, je důležité, aby společnost měla vždy určitou výši zásob, která zabezpečí plynulou výrobu odlitek. Některé odlitky jsou navíc hodně závislé na použitých materiálech, protože vyrobené odlitky musí splňovat určité vlastnosti z hlediska tvrdosti, odolnosti proti korozi, namáhavosti a další.

Zásoby společnosti jsou sledovány a kontrolovány odděleně dle různých kategorií. Vždy na začátku každého roku i měsíce jsou stanoveny cíle z hlediska řízení zásob. Každý měsíc jsou kontrolovány hodnoty a množství zásob na skladě a sleduje se naplnění stanovených cílů. Na základě inventury je pak sestaven roční report, který obsahuje skutečné množství a hodnoty zásob, plánované množství zásob, zhodnocení splnění plánu a dobu obratu zásob. Zodpovědnost za materiál, rozpracovanou a nedokončenou výrobu mají jednotlivá oddělení výroby, za hotové výrobky pak zodpovídá oddělení odbytu.

Výrobní cyklus jednotlivých odlitek je různě dlouhý, proto společnost spíše sleduje měsíční přírůstky a úbytky jednotlivých zásob a až tak moc se nedívá na ukazatele obratu zásob, neboť na skladech mohou být různá množství nedokončené či rozpracované výroby, což je pro společnost spíše pozitivní. Naopak jako negativní lze hodnotit, že u jednotlivých zásob nejsou stanoveny objednávací hladiny, které by sledovaly stavy zásob. Zásoby jsou sledovány a doplňovány dle úsudku vedoucího daného skladu nebo u příručních skladů vedoucího daného střediska.

V této podkapitole bude dále objasněno, jaké druhy zásob společnost vlastní, jak jsou oceňovány, účtovány a také skladovány. [28]

7.6.1 Jednotlivé druhy zásob

Společnost Kdynium a. s. vlastní velké množství zásob, které lze rozdělit do těchto následujících skupin:

Materiál

V této položce jsou zahrnuty všechny materiály, které jsou potřebné k výrobě. Jedná se o modelovací hmotu, kovy, písek, surové železo, zirkon, nikl, nerezové plechy a další. Základní surovinou pro výrobu ve společnosti Kdynium je modelovací hmota neboli vosk, který se používá k výrobě voskového modelu. Při výrobě se používají dva druhy vosku, a to černý a zelený. Černý vosk je v Kdyniu více využíván, neboť jeho vlastnosti

jsou dostačující k výrobě většiny vyrábějících odlitků, je méně nákladný z hlediska pořizovací ceny a také recyklovatelný, což společnost Kdynium využívá ke snížení ceny určitých odlitků. Naproti tomu zelený vosk je využíván pouze při výrobě složitějších odlitků, neboť je tvárnější a elasticitější oproti černému vosku. Náklady na jeho pořízení jsou vyšší než u černého vosku a není tak dobře recyklovatelný jako černý. Oba druhy vosku jsou skladovány ve skladu v pytlích na paletách. Dalším skladovaným materiálem jsou nerezové plechy skladující se na paletách, obalovací písek skladující se v silech, zirkon využívající se tvorbu prvního obalu (skladován v pytlích), nikl v sudech, legury, lín i dynasylan jsou zase skladovány v sudech apod.

Jednotlivé položky materiálu jsou klasifikovány metodou ABC, a to nejen z hlediska celkové hodnoty daného materiálu, ale i významnosti určitého materiálu pro výrobu. Na danou výši zásob materiálu má vliv i zmetkovitost při výrobě odlitků. Z hlediska controllingu se u každého materiálu sleduje včasnost jeho dodávek, kde se zejména hodnotí dodavatelé materiálu z hlediska spolehlivosti a pružnosti, odchylky v nákupních cenách materiálů, spotřeba materiálu při výrobě s ohledem na zmetkovitost výroby a další parametry. [28]

Nedokončená výroba a polotovary

Jako nekončená výroba je ve společnosti Kdynium označen ten materiál, který už prošel nějakým výrobním postupem, ale zatím není finálním odlitkem (výrobkem). Na výši nedokončené výroby a polotovarů má zejména podíl délka výrobního cyklu daného odlitku a pak také kapacita jednotlivých úseků výroby. Negativní dopad na výši nedokončené výroby by také mělo, pokud by společnost neměla k dispozici nějaký materiál či součástku (např. v důsledku včasného neobjednání či prodlení dodavatele), který je nutný k další fázi výroby. Tato nedokončená výroba a polotovary jsou oceněny vnitropodnikovou cenou.

Náhradní díly

Představují takový materiál, který je používán ve společnosti opraváři na drobné úpravy, jako jsou - poruchy strojů, nástrojů a zařízení, které jsou schopni opraváři provést (opravit) sami. Pokud dojde k závažnějším poruchám, které nejsou opraváři schopni opravit, je nutné vyhodnotit závažnost chyby a poté kontaktovat servis. Společnost se snaží všechny náhradní díly udržovat v určitém množství, protože kdyby došlo k tomu, že by k opravě nějaký náhradní díl chyběl, znamenalo by to prostoj ve

výrobě, nedokončení včas zakázky pro zákazníka a případně i sankce za nedodržení termínu dodávky, což znamená navýšení nákladů společnosti. Náhradními díly jsou ve společnosti Kdynium různá brusiva (např. brusné pasy, brusné kotouče apod.), nože, frézy a další. [28]

Obaly

Ve společnosti je využíváno mnoho forem obalů. Jedná se zejména o manipulační a přepravní obaly. Manipulačními obaly jsou kartony, krabice, fólie, bedny, sudy, přepravky. Mezi přepravní obaly lze zařadit palety klasické, ale i ohradové či speciální a kontejnery.

Výrobky

Za výrobky jsou v Kdyniu označeny všechny odlitky, které prošly celým výrobním postupem a jsou připraveny k výdeji odběrateli. Pokud odběratel neodebere sjednané množství výrobků v termínu, který byl dohodnut, musí společnost tyto výrobky dále skladovat, což vede k několika problémům. Mezi největšími problémy patří vázanost peněz ve výrobcích, další náklady na skladování těchto výrobků a tím pádem menší prostor na skladování nově vyrobených odlitků.

Jednotlivé odlitky, jak už bylo zmíněno, jsou označovány osmi místným kódem, kde první 3 čísla označují zákazníka (odběratele), další 3 čísla pozici odlitku u odběratele a poslední dvě čísla znázorňují materiál, ze kterého má být výrobek vyroben. Mezi 10 nejvíce vyráběných odlitků v Kdynium a. s. patří:

- 218-505-01 - matice do střech aut, které jsou vyráběny pro společnost GMK WESTERHEIM
- 295-515-21 - Ureflansch (příruba) na traktory pro společnost TENNECO,
- 182-001-33 - dílce na rám motoru do motorek pro Benteler ČR, s. r. o.,
- 870-001-01 - závaží do motoru pro společnost Klein & Blažek,
- 214-503-07 - Trichterflanch - příruba do motoru aut pro společnost Witzenmann,
- 340-503-07 – Koppelstück - součástky kloubů na postele na operačních sálech ve zdravotnictví,

- 232-505-07 - Klemmplatte - součástky dveří železničních vagónů pro společnost IFE-CR, a. s.,
- 312-006-15 - čelist do zámků a štítků na dveřích domů pro společnost Rostex,
- 645-503-01 - západka - součást dveří pro společnost ASSA,
- 412-503-55 - součástka, která drží lano v lanových centrech v zábavných parcích, vyráběná pro společnost KANOPEO. [28]

Zboží

Zbožím jsou ve společnosti takové zásoby, které byly nakoupeny a v nezměněné formě prodány dál. Zbožím jsou ve společnosti Kdynium a. s. nakoupené odlitky u jiných firem, které společnost nestačila sama včas pro svého zákazníka (odběratele) vyrobit, tudíž je musela nakoupit a v nezměněné formě je přeprodává. [28]

7.6.2 Sklady společnosti

Úkolem skladů v podniku je zabezpečit vhodné uskladnění zásob, které podnik vlastní, než dojde k jejich expedici do výroby nebo na základě objednávky k zákazníkovi. Nutnost skladovat vzniká tehdy, když dojde k rozdílnému časovému požadavku mezi spotřebou dané zásoby a výrobním rytmem procesu. Sklady jsou pro společnost důležité z hlediska uskladnění zásob (např. při nákupu většího množství, kdy se využije množstevní sleva, atd.), přípravy objednávek (kompletace, expedice, atd.) a přenosu informací k ekonomickému úseku podniku (přehled o stavu zásob a pohybech, využívání skladového prostoru a další.). Společnost Kdynium a. s. má několik skladů, ve kterých se skladují zásoby společnosti. V samotném podniku se nacházejí příruční sklady pro jednotlivá střediska, centrální sklad ochranných pomůcek, dva sklady materiálu, sklad výrobků a nedokončené výroby. Dále podnik vlastní také externí sklad u svého odběratele (Benteler ČR, s. r. o.). [28]

Příruční sklady jsou vytvořené pro střediska – vosk, obalovna, tavírna, konečná a matricárna. Tyto příruční sklady mají své speciální číselné označení řady 08x, podle kterého jsou uvedeny jako analytické účty v informačním systému Orsoft. Příruční sklad obalovny 083 je poté veden v IS Orsoft jako 112083, příruční sklad tavírny 084 zase jako 112084 apod. Každé středisko má v těchto skladech ochranné pomůcky (montérky, rukavice, zástěry, špunty, roušky, atd.), čisticí prostředky (smetáky, vědra, hadry, atd.) a pracovní pomůcky (nože, pilníky, apod.).

Centrální sklad ochranných pomůcek skladuje montérky, čepice, rukavice, boty, zástěry, roušky, pracovní helmy, špunty a další ochranné pomůcky pro celý podnik, které jsou postupně dle potřeby vydávány na jednotlivá střediska.

Společnost má dále **2 sklady materiálu**, ve kterých skladuje veškerý materiál nutný k výrobě (vosk, nerezové plechy, zirkon, brusiva, písek, surové železo, nářadí a další). V těchto skladech je materiál skladován v pytlích, paletách, kontejnerech, sudech, silech apod.

Sklad výrobků a nedokončené výroby je pomyslně rozdělen na dvě poloviny, kde v první polovině jsou skladovány hotové odlitky (výrobky) a v druhé se skladuje nedokončená výroba, které vzniká v důsledku kapacitního a časového nesouladu mezi výrobami jednotlivých středisek. Výrobky jsou v tomto skladovány zejména na paletách, kdežto nedokončená výroba je skladovaná ve stojanech, které usnadňují manipulaci mezi jednotlivými středisky.

Posledním druhem skladu je **externí sklad**, který má společnost Kdynium a. s. u svého odběratele Benteler ČR, s. r. o. V těchto skladech jsou uskladněny jednotlivé odlitky, které jsou vyráběny právě pro společnost Benteler ČR.

7.6.3 Oceňování a účtování zásob

Jednotlivé zásoby jsou ve společnosti účtovány způsobem A, kde jsou nejdříve zásoby při pořízení účtovány na majetkových účtech (evidence zásob) a poté jsou vyskladňovány do spotřeby.

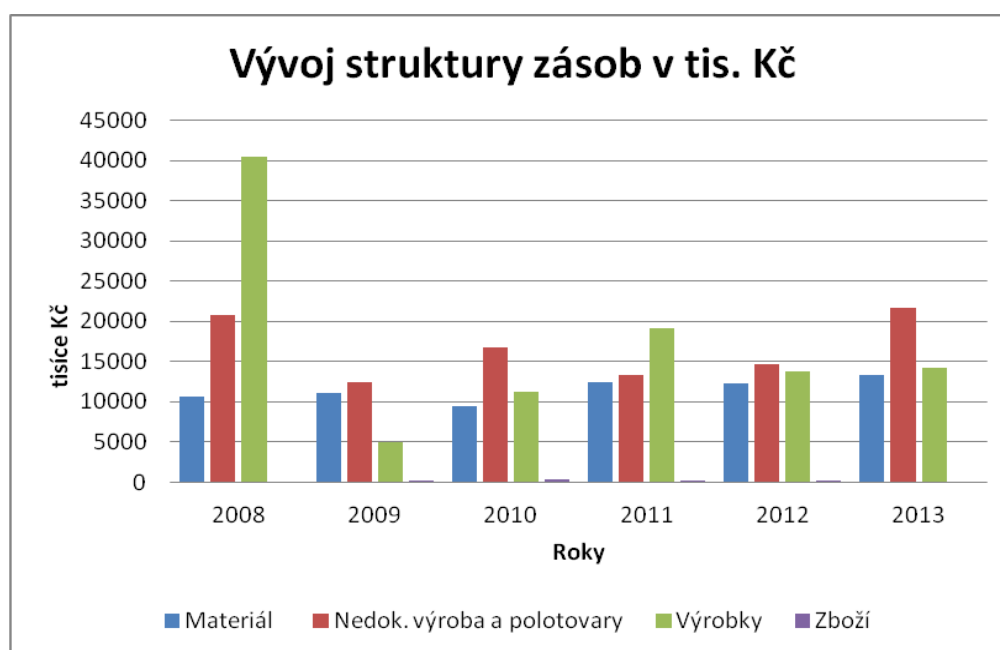
Všechny nakupované zásoby (materiál, náhradní díly, zboží, atd.) jsou oceněny pořizovací cenou, která může zahrnovat nejen cenu pořízení zásob, ale i náklady související s pořízením zásob - clo, přepravné, provize a další. Pokud jsou zásoby vytvořeny ve vlastní režii podniku (výrobky, polotovary, nedokončená výroba), jsou tyto zásoby oceňovány vlastními náklady společnosti, které představují součin koeficientu zohledňujícího stupeň zpracování výrobku a vnitropodnikovou cenu hotového výrobku, jež je stanovena na základě kalkulací nákladů včetně režii na daný odlitek. [29]

Při výdeji ze skladu do výroby (spotřeby) je nakoupený materiál a suroviny oceňovány vypočteným aritmetickým průměrem cen. Hodnota této průměrné ceny je proměnlivá v závislosti na cenách nakoupených zásob. U zásob vlastní výroby se při jejich

vyskladnění používají pevné ceny, které jsou fixní do té doby, než dojde k jejich překalkulování Cenařem podniku. Jelikož by pro společnost bylo velmi obtížné a náročné každý den zaúčtovat naskladnění a vyskladňování zásob ze skladu, jsou jednotlivé změny účtovány vždy na konci každého měsíce. Ke konci každého roku jsou zásoby nedokončené výroby a hotových výrobků přepočítány na vnitropodnikovou cenu, která platí vždy k 31. 12. daného roku. [28]

Jak se vyvíjela struktura zásob v letech 2008 - 2013 lze vidět v následujícím obrázku (viz obr. č. 14), kde jsou hodnoty jednotlivých kategorií zásob uvedené v tis. Kč vždy k 31. prosinci daného roku. Z obrázku je patrné, že nejvyšší podíl měly v roce 2008 výrobky, což bylo dáno tím, že společnost měla v lednu následujícího roku odeslat odběrateli zakázku. V následujících letech je možné vidět, že stav nedokončené výroby a polotovary, materiálů a výrobků je téměř vyrovnaný, kde kromě roku 2011 dosahuje nejvyšší částky nedokončená výroba a polotovary, což je způsobené různou délkou výrobního cyklu odlitků.

Obr. č. 14: Vývoj struktury zásob v Kdynium a. s. v letech 2008 - 2013



Zdroj: Vlastní zpracování, dle [27; 30], 2014

Pro podnik není důležitá jen struktura zásob, ale také doba obratu zásob a její vývoj. Z hlediska vývoje doby obratu zásob ve společnosti Kdynium a. s. je patrné, že se jeho hodnota pohybovala v letech 2008 – 2013 v rozmezí 50 – 86 dní (viz podkapitola 6.2.3). Vyšší hodnoty vázanosti zásob však nemusí znamenat problémy, neboť společnosti

Kdynium usiluje o to, aby zákazník vyžadoval složitější odlitek, který bude procházet celým technologickým procesem výroby, neboť tak podnik na odlitku více vydělá, než když si zákazník bude objednávat jednoduchý odlitek nebo pouze nějakou úpravu.

7.6.4 Inventarizace zásob

Ve společnosti Kdynium a. s. je prováděna inventura skladových zásoby vždy ke konci každého roku. Na této inventuře se podílí vybraní zaměstnanci podniku, kteří znají inventarizované výrobky a jsou to zaměstnanci z výrobních středisek podniku, z odbytu a ekonomického úseku (účetní). Z důvodu prováděné inventury musí být vždy ke konci roku naskladněny na příslušné sklady výrobky, nedokončená výroba, ale i všechny ostatní položky zásob. Dále musí být v podniku zabezpečeno, aby během inventury nedocházelo k výrobě či nějakému pohybu skladovaných zásob. Inventura probíhá dle vytisknutých seznamů zásob, kde jsou uvedena čísla jednotlivých zásob. Pokud se při inventuře přijde na nějakou zásobu, která na vytištěném seznamu chybí, musí jí pracovníci, kteří jsou oprávněni dělat inventuru, k vytištěnému seznamu připsat. Vyplněný soupis je poté předán vedoucímu inventury, jež zkontroluje zjištěné fyzické stavy zásob se zásobami v účetnictví a sepíše všechny změny, které nastaly u zásob oproti účetnictví. Soupis změn je dále předán účetní, která všechny uvedené změny zaúčtuje a vyhotoví inventurní zápis, který je předložen k podpisu všem zaměstnancům inventury a generálnímu řediteli společnosti. Poté celá složka obsahující vyplněné soupisy zásob, soupisy změn v zásobách a inventurní zápis je předána do archivu. [28]

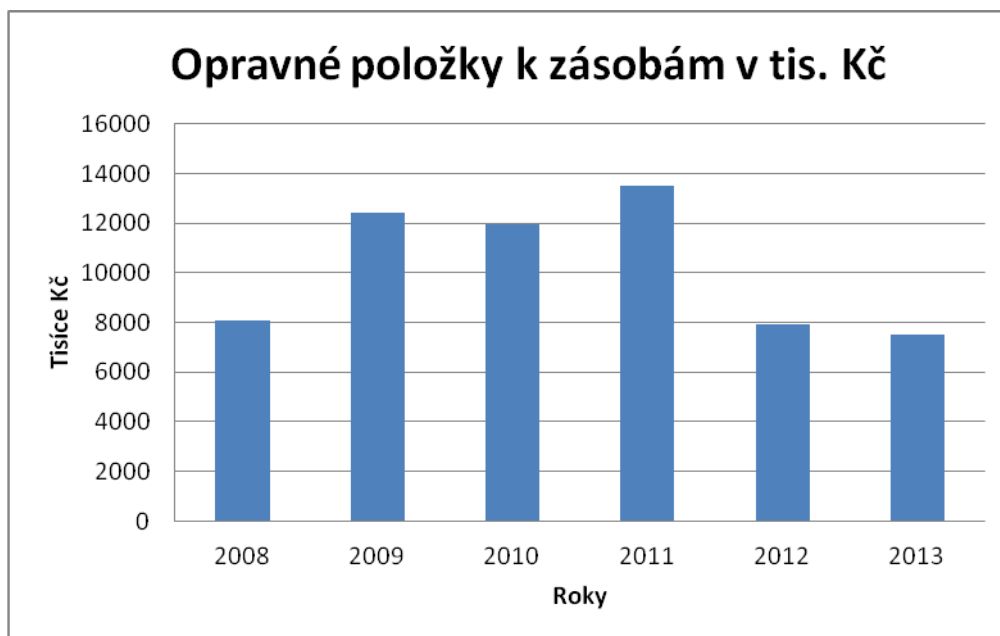
7.6.5 Opravné položky k zásobám

Ke konci každého účetního období je cena jednotlivých zásob korigována o opravné položky, aby společnost dodržovala účetní zásadu opatrnosti. Opravné položky, které představují přechodné snížení hodnoty zásob, tak představují potenciální rizika a ztráty, které vznikají např. v důsledku poklesu tržních cen zásob. Společnost Kdynium si vede u Opravné položky analytické účty, a to: 191000 – OP k materiálu, 192000 – OP k nedokončené výrobě, 192001- OP k nedokončené výrobě – rozdíl cen, 194000 – OP k výrobkům, 196000 – OP ke zboží. [28]

V níže uvedeném *obrázku č. 15*, je možné vidět, jak se vyvíjely opravné položky k zásobám ve společnosti Kdynium a. s. Až do roku 2011 se dá říci, že vývoj těchto opravných položek měl stoupající tendenci. Od roku 2012 zaznamenávají OP

k zásobám spíše pokles, neboť se u zásob nepředpokládalo žádné velké zpoždění odebírání zakázek či riziko, že by některé zakázky nebyly odebrány v plné výši.

Obr. č. 15: Vývoj opravných položek k zásobám v Kdynium a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování dle [27, 30], 2014

8 VYHODNOCENÍ EFEKTIVITY CONTROLLINGU A NAVRŽENÁ ZLEPŠENÍ

Předešlá kapitola této práce se zabývala analýzou controllingu a jeho aktivit ve společnosti Kdynium. V návaznosti na tyto získané informace, se tato kapitola bude zabývat efektivitou controllingu a controllingových aktivit ve společnosti Kdynium a dále budou navržena zlepšení či opatření, která by měla napomoci k vyšší efektivitě controllingu v této společnosti.

8.1 Vyhodnocení efektivity controllingových aktivit v Kdynium a. s.

V následujícím textu bude vyhodnocen controlling a jeho controllingové aktivity ve společnosti Kdynium a. s. z hlediska jeho efektivnosti. Pro vyhodnocení efektivity controllingu společnosti Kdynium se vycházelo z rozborů a analýz controllingových aktivit provedených v předchozí kapitole.

8.1.1 Controllingový útvar

Společnost Kdynium je českou akciovou společností, která však nemá ve své organizační struktuře vyčleněn samostatný controllingový útvar a ani pracovní pozici controllera, jehož hlavní náplní práce by byly jednotlivé controllingové aktivity a činnosti. Pokud by se jednalo o menší podnik, nebylo by to nic překvapujícího, neboť u menších podniků není nezbytné mít vyčleněné samostatné controllingové oddělení.

Controlling a controllingové aktivity musí v současnosti vykonávat vybraní zaměstnanci ekonomického, výrobního a obchodního úseku. Tudiž bych, vzhledem k velikosti společnosti a rozsahu její činnosti a také teorie controllingu, rozložení controllingových aktivit mezi zaměstnance zhodnotila jako neefektivní. Teorie říká, že takto velký podnik by měl mít vyčleněné controllingové oddělení nebo alespoň pracovní pozici controllera. Ten by měl mít určitou míru nezávislosti, přesně specifikované úkoly a přístup k informacím z různých úseků podniku, aby mohl provádět controllingové aktivity.

Na druhou stranu je nutné podotknout, že i přesto, že společnost nemá ani controllingové oddělení ani nikoho na pozici controllera, se snaží v rámci jejich možností vyvíjet controllingové aktivity, jenž jsou náplní nákladového controllingu.

8.1.2 Informační systém

Z hlediska dobře fungujícího controllingu je důležité mít podporu zavedeného informačního systému. Ve společnosti Kdynium a. s. je zavedený informační systém, který je složen ze systému Orsoft, programu Kalkulace a systému Odbyt (*blíže viz kapitola 7.2*). Problémem ve společnosti Kdynium je hlavně propojení celého informačního systému, které není z hlediska potřeby controllingu ideální, neboť jsou jednotlivé informace rozděleny a nejsou všechny na jednom místě. Celý informační systém společnosti je propojen pouze základními číselníky, které ovšem neobsahují všechny detailní informace nutné pro controlling. V současné době by tak musel controller mít přístup ke všem systémům ve společnosti, což není ve společnosti běžné, nebo získávat potřebné údaje úzkou spoluprací s jednotlivými úseky. Další negativum lze spatřit v tom, že některé reporty, výkazy či analýzy musí zaměstnanci provádět ručně pomocí tabulkového editoru MS Excel.

Nejdůležitější součástí informačního systému pro společnost je systém Orsoft, na základě kterého se dělají hlavní zprávy a reporty pro management a vlastníky společnosti, ti však mají rozdílné požadavky, a proto je nutné vyhotovovat více reportů. Vlastníci společnosti požadují údaje o podniku jako celku, zatímco management potřebuje detailnější informace o všech úsecích, aby mohl učinit správná rozhodnutí. K výhodě celého informačního systému společnosti jistě patří příjemné uživatelské prostředí.

Informační systém společnosti nelze na základě výše uvedených skutečností zhodnotit jako moc efektivní. Přestože obsahuje aktuální informace a jejich disponibilitu v potřebný čas, má i určité nedostatky. Příkladem nedostatku je, že některé informace nelze přes informační systém dohledat v důsledku propojení jednotlivých systémů a zaměstnanec musí navštívit příslušné oddělení, kterého se informace týkají, a vyžádat si informace od něj. Na základě těchto skutečností bych doporučila, aby se alespoň potřebné informace pro controllingové aktivity integrovali do jednoho informačního systému nebo zavést efektivní modul pro controlling v rámci informačního systému Orsoft.

8.1.3 Controllingové aktivity a výkaznictví

Na základě provedené analýzy controllingových aktivit lze říci, že controlling ve společnosti Kdynium a. s. převážně splňuje úlohy teorie controllingu, kterými jsou

plánování a kontrola plánů, získávání informací a podpora managementu společnosti při jeho rozhodování. Úlohu plánování a kontroly představuje sestavování plánů nákladů a tržeb, které jsou kontrolovány se skutečnými náklady a tržbami a zjišťovány jejich odchylky, a sestavování předběžných kalkulací, jež jsou porovnávány s výslednými kalkulacemi.

Jednotlivé plány nákladů a tržeb jsou sestavovány měsíčně, čtvrtletně a ročně. Každý plán nákladů i výnosů je rozpracován a naplánován detailně až na jednotlivé složky nákladů a výnosů. Všechny plány ve společnosti jsou plánovány jak metodou top-down, tak i metodou botton-up. Tím, že jsou sestavovány plány oběma směry, tak dochází k neustálému zpřesňování cílů a celý systém plánů lze označit za efektivní. Po uplynutí časového období plánu, má společnost k dispozici skutečně dosažené hodnoty a dochází k porovnání hodnot plánovaných s reálnými. U všech plánů jsou poté vyčíslovány odchylky a analyzovány jejich příčiny, a vše je uváděné v příslušných zprávách a reportech společnosti.

Jednotlivé reporty a zprávy společnosti shrnují relevantní informace o jednotlivých částech společnosti a jsou zpracovány na období, které je závislé na charakteru reportu. Pro společnost Kdynium je také důležité, aby každá zpráva, směrnice, každý výkaz či report měl určitou strukturu, díky které bude zajištěna jejich přehlednost. Je také nutné dbát na to, aby jednotlivé obsažené informace byly srozumitelné, kvalitně zpracované, věcné a významné z hlediska rozhodování.

V jednotlivých výkazech, zprávách či reportech společnosti jsou analyzovány vývoje jednotlivých složek nákladů a tržeb, které pracují s historickými daty informačního systému společnosti. Kladně lze navíc ohodnotit to, že v rámci porovnávání jsou dosažené hodnoty porovnávány se stejným obdobím minulého roku či let, aby došlo k eliminaci sezónních vlivů. Zpracované reporty a zprávy jsou předkládány managementu společnosti, který na základě jejich výsledků může stanovit různé opatření či změny vedoucí k lepším výsledkům společnosti.

K hlavním controllingových aktivitám v podniku v současnosti patří:

- sestavování střednědobých a krátkodobých plánů nákladů a tržeb,
- kalkulování cen vyráběných odlitků a rozpracované výroby,

- vyčíslování a vyhodnocování odchylek v plánech oproti skutečnosti,
- monitoring pohledávek a závazků
- sestavování analýz, přehledů a zpráv, které vyhodnocují dosažené výsledky.

8.1.4 Controlling nákladů a kalkulace

Jak už bylo výše zmíněno, společnost vytváří střednědobé, ale i krátkodobé (měsíční) plány jednotlivých položek nákladů a tržeb, které následně porovnává se skutečností. Výsledkem tohoto porovnání je vyčíslení odchylek, u kterých společnost analyzuje příčiny jednotlivých odchylek, a bývají navrhována opatření pro jejich eliminaci. Společnost také rozděluje náklady podle druhového, ale i účelového členění, což je dobré zejména z hlediska jejich kontroly s minulými daty, ale také z hlediska vyhodnocování efektivnosti vynakládání nákladů jednotlivými středisky společnosti a zjišťování případných úspor.

Na základě provedené vertikální analýzy se ukázalo, že největší podíl na nákladech má právě výkonová spotřeba, která představuje cca 50% z celkových nákladů. Jelikož je výkonová spotřeba přímo závislá na zakázkách společnosti, souvisí tedy výkonová spotřeba i s velikostí tržeb společnosti. Z tohoto důvodu je tedy nutné, aby si společnost sledovala vývoj jednotlivých položek Výkonové spotřeby a srovnávala je s vývojem tržeb společnosti. Z provedené horizontální analýzy vyplynulo, že Výkonová spotřeba vykazuje během sledovaných let klesající trend. Tento trend byl porovnán s vývojem tržeb za výrobky a služby, které vykazovaly spíše růstovou tendenci. Tyto zjištění znamenají pozitivní stav, neboť se ukázalo, že i když se tržby za výrobky a služby zvyšovaly, výkonová spotřeba se oproti tomu snižovala, což vede k vyšší ziskovosti zakázek společnosti. Přesto i nadále je nutné sledovat vývoje jednotlivých položek nákladů, které svým růstem snižují výsledek hospodaření společnosti.

Kalkulace cen odliktů a nedokončené výroby jsou ve společnosti vyčíslovány díky programu „Kalkulace“, ve kterém pracují Cenaři společnosti. V tomto programu je možné sledovat rozpad celkových nákladů na dílčí položky nákladů (mzdy, energie, materiál, apod.). U kalkulací rovněž dochází k porovnání předběžných a výsledných kalkulací a vysvětlování zjištěných odchylek. Společnost Kdynium je stále spokojena se

zavedeným systémem kalkulací, kde jsou kalkulovány úplné náklady jednotlivých odlítků a nedokončené výroby.

8.1.5 Controlling pracovního kapitálu

Společnost Kdynium se také zabývá controllingem pracovního kapitálu, jehož aktivity vykonávají pracovníci ekonomického a výrobního úseku. Zásoby jsou sledovány příslušnými zaměstnanci výrobního úseku nebo vedoucím skladu. Pro řízení zásob je využíván informační systém „Odbyt“, který umožňuje sledovat zásoby z hlediska výroby, skladování a prodeje. Díky tomuto systému je tedy možné sledovat stav zásob ve skladu a jejich obrátkovost. Tento systém má však určité nedostatky. Příkladem může být, že v tomto systému nejsou stanoveny objednávací hladiny, kterými by systém upozorňoval na nedostatek zásob ve skladu, které může pramenit i z nepropojení systému mezi skladem zásob a zakázkami podniku.

U zásob jsou v podniku sledovány ukazatele doba obratu zásob a rychlost obratu zásob. Doba obratu zásob, který vyjadřuje, jak dlouho zůstávají zásoby podniku, by se dle vypočtené hodnoty mohla zdát celkem vysoká, neboť ve sledovaném období se pohybovala v rozmezí 50 - 87 dní. Vyšší hodnoty vázanosti zásob však nemusí znamenat ve společnosti Kdynium žádné problémy, ba naopak. Společnost stále usiluje o to, aby její zákazníci vyžadovali od společnosti složitější a složitější výrobky (odlítky), neboť díky těmto složitějším odlitkům společnost zdokonaluje svoji výrobu, ukazuje svoje kvality a dosahuje vyšších zisků, než kdyby vyráběla jen jednoduché odlitky, které by nemusely ani projít všemi operacemi, jež jsou možné u odlitků provádět. Výroba složitějších výrobků však trvá podstatně déle, s čímž je i spojována větší kumulace nedokončené a rozpracované výroby v důsledku různých kapacit následujících středisek výroby.

Pohledávky a závazky jsou sledovány pracovníky ekonomického oddělení konkrétně finanční účetní společnosti. Monitoring pohledávek a závazků spočívá ve vytvoření přehledných výkazů, které jsou vytvářeny ručně na základě „sjetin“ z informačního systému a sledují pohledávky a závazky z hlediska jejich splatnosti (viz *podkapitola 7.3*), a zpráv obsahujících potřebné informace o pohledávkách a závazcích společnosti.

Z provedených analýz společnosti (viz ukazatelé likvidity, aktivity a ČPK) vyšlo, že společnost nemá problém s uhrazováním svým závazků a tudíž nemusí být sestavován přehled o možných úvěrech společnosti. To dokazují ukazatelé likvidity, které ukazují,

že společnost je schopna své krátkodobé závazky schopna hradit z oběžných aktiv. Běžná likvidita se ve společnosti během sledovaných let pohybuje kolem 3%, pohotová likvidita je v rozmezí 1,5 - 3,37% a okamžitá likvidita se pohybuje kromě roku 2011 nad hranicí 0,2. Dalším měřicí uhrazování závazků je doba obratu závazků, která se ve společnosti Kdynium pohybovala v letech 2008 – 2012 v rozmezí 32 – 43 dní. V roce 2013 se sice doba obratu závazku prodloužila na 62 dní, ale to bylo dané tím, že se podnik výrazněji předzásobil pro výrobu dalšího roku oproti minulým rokům z důvodu očekávaného zvýšení cen materiálů. Na druhou stranu je však nutné podotknout, že by se podnik měl snažit snižovat dobu obratu pohledávek, neboť se doba obratu pohybuje během let 2009 – 2013 mezi 75 a 91 dny, což je v porovnání s dobou obratu závazků i několikrát více. Společnost by si na tento rozdíl mezi těmito dobami měla dát pozor, neboť to znamená, že podnik nezískává žádné volné peněžní prostředky. Pro zlepšení doby obratu pohledávek by se společnost mohla snažit o zkrácení lhůty pro úhradu pohledávek.

Controlling pohledávek a závazků bych vyhodnotila jako efektivní, neboť ve společnosti dochází k důkladnému sledování pohledávek i závazků.

8.1.6 Celkové zhodnocení

Dle mého názoru je dosavadní organizace controllingu a systém jeho aktivit z hlediska velikosti společnosti Kdynium nedostačující. Společnost by měla skrze controlling poskytovat takové relevantní informace, jež jsou nutné pro fungování efektivního vrcholového řízení. Myslím si, že nynější controlling a jeho aktivity ve společnosti neposkytují ucelené informace, neboť ve společnosti není žádný controllingový útvar ani post controllera a jednotlivé controllingové aktivity vykonávají zaměstnanci ekonomického, výrobního a prodejního úseku. Existuje i řada oblastí v rámci controllingu, která by se ve společnosti dala zlepšit. Jako pozitivum lze však uvést, že společnost je rozdělena do několika nákladových středisek, což je základ pro uvedení vhodného systému controllingu do společnosti. Kladně lze také ohodnotit, že společnost Kdynium a. s. není řízena žádnou mateřskou společností, která by měla vliv na její chod a vedení controllingu. To je pozitivní zejména z hlediska změn a opatření, které tak společnost může sama zvážit a přijmout bez ohledu na vyjádření mateřské společnosti.

8.2 Návrhy možných zlepšení controllingových aktivit

Z analýzy efektivity controllingových aktivit vyplynulo, že současný controlling a controllingové aktivit ve společnosti Kdynium a. s. nejsou moc efektivní, přestože je prováděna řada controllingových aktivit a zpracovávána celá řada informací. Tudíž by společnost Kdynium a. s. měla učinit nějaká opatření či zlepšení, která by napomohla k vyšší efektivitě controllingu a jeho aktivit ve společnosti. V následujícím textu budou naznačeny návrhy možného zlepšení controllingových aktivit ve společnosti Kdynium.

8.2.1 Vyčlenění controllingového útvaru

V předchozích kapitolách práce bylo již zmíněno, že společnost Kdynium a. s. nemá vyčleněn controllingový útvar ani pozici controllera, ačkoli se jedná o velkou společnost. Tudíž by bylo dobré zavést ve společnosti samostatné controllingové oddělení, které by mělo vlastní pravomoce, a jehož aktivity nebudou vykonávat zaměstnanci z jiných úseků a oddělení společnosti. Zavedením samostatného controllingového útvaru (oddělení) by mělo dojít k výrazně lepší organizaci práce, komplexnější kontrole dodržování plánů, větší propracovanosti analýz, rychlejší reakce na změnu podmínek podnikatelského prostředí, apod.

Toto controllingové oddělení by mohlo mít alespoň 3 pracovní pozice z hlediska uvážení velikosti společnosti a předpokladu aplikace controllingových aktivit ve větší míře. Těmito pozicemi by byly - **Vedoucí controllingu, Zástupce vedoucího controllingu a Referent**. Vedoucí controllingu by se měl věnovat zejména sestavováním reportů, včasnému předání a prezentování reportů vedení společnosti, sestavování jednotlivých plánů nákladů a výnosů, řízení celého jeho oddělení včetně zodpovědnosti za své podřízené. Náplní práce Zástupce vedoucího controllingu by byly úkoly podobné jako má vedoucí controllingu s tím, že by se tento zaměstnanec zaměřoval na kalkulace cen jednotlivých odlítků a nedokončené výroby, kontrolu nákladů v jednotlivých střediscích apod. Poslední Referent by zpracovával různé analýzy a statistiky, které by byly podklady pro reporty nebo finanční plány vedoucího controllingu.

Společnost Kdynium má několik možností, jak zaměstnance na tyto pozice získat. Jednou z prvních zvažovaných možností by měla být, že společnost zaměstnance controllingového úseku vybere ze svých zaměstnanců. Tato možnost má své výhody spočívající v tom, že současní zaměstnanci už znají prostředí společnosti a naopak

společnost má také dostatek informací o dosavadním působení těchto zaměstnanců ve společnosti z hlediska jejich výkonů a potenciálu. Pokud by však společnost nenašla vhodné kandidáty na tyto controllingové pracovní pozice mezi svými zaměstnanci, měla by společnost využít jiných možností hledání - inzeráty na pracovních portálech či v novinách, spolupráci s Úřadem práce, apod. K tomu je nutné, aby společnost popsala pracovní pozici, potřebnou kvalifikaci a požadavky na uchazeče. Mezi požadavky, které by měl uchazeč o tuto pracovní pozici splňovat, by například mělo být:

- vysokoškolské vzdělání,
- komunikativní znalost alespoň jednoho cizího jazyka,
- schopnost samostatného rozhodování,
- prezentační schopnosti,
- analytické myšlení,
- znalost práce na PC (Word, Excel, PowerPoint),
- Výhodou by mohla být praxe v oblasti controllingu.

Kdyby společnost Kdynium a. s. toto controllingové oddělení vytvořila, musí se také rozhodnout, kam toto controllingové oddělení z hlediska organizační struktury společnosti zařadí. Nejvýhodnější by asi bylo, zařadit ho jako štáb, který bude podřízen generálnímu řediteli. Tím by byl zabezpečen přímý kontakt s vedením společnosti a jeho záměry a mohly se hned diskutovat případné problémy. Také by nedocházelo k časovým prodlevám a chybám ze zprostředkování pokynů, pokud by controllingové oddělení bylo zařazeno na jiném místě.

8.2.2 Změna v informačním systému

Ve výše uvedené podkapitole, která se zabývala vyhodnocením efektivity informačního systému společnosti Kdynium, bylo uvedeno, že stávající informační systém není vyhovující z hlediska controllingových aktivit a fungování controllingu. Je to zejména tím, že propojení celého informačního systému je pouze pomocí základních číselníků a potřebné informace nejsou kumulované na jednom místě. To je nejspíš dané neexistencí controllingového oddělení ve společnosti.

Pro zjednodušení získávání informací ke controllingovým aktivitám společnosti nebo pokud by společnost vytvořila controllingové oddělení, by bylo vhodné zavést jiný informační systém (např. SAP), který by kumuloval všechny informace z podniku. Je však nutné podotknout, že zavést okamžitě nový informační systém, není vždy úplně vhodné, neboť i ten nejlepší IS na trhu nemusí vyhovovat z hlediska požadavků a struktury společnosti Kdynium. Jako nevýhody nového IS lze označit dobu zavádění IS, kde implementaci IS může být i hodně zdlouhavá finanční náročnost či dodatečná proškolení zaměstnanců z hlediska práce s tímto novým IS. Z těchto důvodů by bylo jistě výhodnější a efektivnější do stávajícího systému zavést nějaký modul (např. v rámci důležitého IS Orsoft), který by nabízel všechny informace pro controllingové aktivity, získané propojením jednotlivých modulů a IS. Pokud by se společnost rozhodla zavést modul v rámci IS Orsoft, musela by kontaktovat společnost ORTEX spol. s r. o., která poskytuje společnosti IS Orsoft. Ta by musela zpracovat návrh modulu dle požadavků společnosti Kdynium a po odsouhlasení ho zavést do stávajícího IS Orsoft.

Nový modul například s názvem „Controlling“ by mohl obsahovat – nositele nákladů (střediska, útvary, aktivity, výrobky apod.), různé pohledy na náklady (kalkulační, vyhodnocení hospodaření střediska, přehledy nákladů u nedokončených zásob, atd.), tvorbu plánů, různé analýzy (grafy, časové řady, atd.), rozborů výkazů či reporting.

8.2.3 Vytvoření systému pro sledování hladin u zásob

Zásoby jsou pro společnost Kdynium velice důležité, a to nejen z hlediska jejich složení, ale i tím, že tvoří významnou položku pracovního kapitálu, kterému je nutné věnovat také ve společnosti pozornost. Stav konkrétních zásob z hlediska výroby, skladování a prodeje, jak už bylo dříve zmíněno, je zjišťován pomocí IS Odbyt. V tomto systému však byly zjištěny i nedostatky. Za největší nedostatek tohoto systému, je považováno nemožnost nastavení signálních hladin materiálů, které by zaměstnance skladu či výroby okamžitě upozorňovaly na nedostatečné množství zásob (zejména surovin, základních materiálů, provozních a pomocných látek, náhradních dílů, obalů apod.) ve skladech.

V současnosti jsou jednotlivá množství těchto zásob hlídána vizuálně zaměstnanci skladů či vedoucími výroby dle plánovaných a uskutečňovaných výrob odlišků. Z tohoto důvodu bych společnosti doporučila vytvořit systém sledování hladin zásob. Tento systém by spočíval v tom, že by u všech surovin, provozních a pomocných látek,

obalů, náhradních dílů a ostatních materiálů potřebných k výrobě byla nastavena určitá hladina množství těchto zásob, při které by podnik měl tuto položku zásob začít objednávat.

Obr. č. 16: Návrh systému hlídání zásob

ZÁSoby								
Evidenční číslo	Název zásoby	Měrná jednotka	Původní stav	Příjem na sklad	Výdej ze skladu	Konečný stav	Signalizační hladina	Upozornění
200	Brusné kotouče	ks	129	50	2	177	150	
050	Lih	hl	349	120	65	404	350	
105	Montérky	ks	25	0	7	18	20	!
020	Obalovací písek	kg	162 369	0	4 569	157 800	120 000	
040	Plechý	ks	689	0	156	533	540	!
035	Plyn	m ³	125	25	12	138	125	
0108-1	Rukavice gumové	ks = pár	38	20	5	53	40	
0108-2	Rukavice hadrové	Ks = pár	49	0	14	35	35	!
011	Vosk černý	kg	85 236	0	26 236	59 000	59 000	!
012	Vosk zelený	kg	10 256	0	456	9 800	9 500	

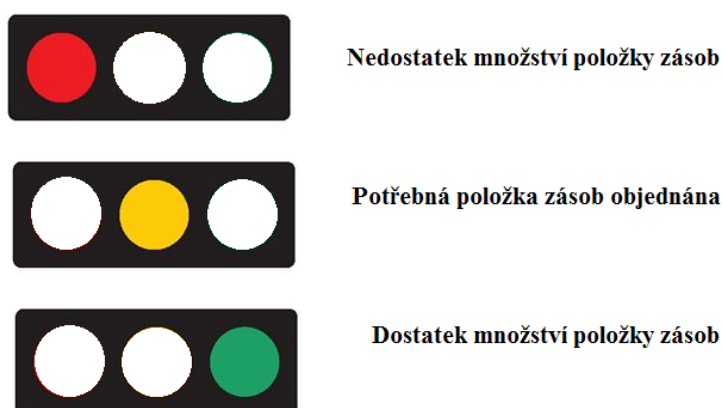
Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Možná podoba návrhu systému je uvedena v *obr. č. 16*, kde jsou uvedené příklady skladovacích zásob (brusné kotouče, lih, apod.), změny jejich množství, signalizační hladina a případné upozornění v podobě vykřičníku. Tento systém by měl fungovat následovně: pokud by došlo k situaci, kdy by se vyskladnilo takové množství materiálu, při kterém by došlo ke snížení stavu určitého materiálu na hranici nebo pod hranici stanovené signalizační hladiny, vytvořený systém by upozornil zaměstnance skladu rozsvícením symbolu (vykřičníku) u dané zásoby. To by byl signál pro zaměstnance, že má zařídit objednání tohoto materiálu, aby nedošlo k zastavení výroby v případě jeho nedostatku. Díky tomuto systému by zaměstnanec skladu měl kdykoliv přehled o stavu množství jednotlivých zásob.

Tato navržená podoba je jednou z jednodušších, šlo by využít i propracovanější podoby, kde by upozornění nebylo v podobě vykřičníku, ale např. v podobě barev semaforu (*viz obr. č. 17*). Ten by mohl fungovat tak, že pokud by se stav nějaké položky

zásoby snížil na hranici signalizační hladiny nebo pod ní, rozsvítla by se u dané položky červená kontrolka. To by upozorňovalo zaměstnance, že má zařídit objednání dané položky zásoby. Poté co by došlo nákupčím podniku k objednání potřebné položky zásoby, by se kontrolka u této objednané položky změnila na žlutou. Tím by byl zaměstnanec skladu upozorněn, že už došlo k objednání této chybějící položky zásoby. Po naskladnění objednaného množství položky zásoby, které dostane množství položky zásoby nad signalizační hladinu, by se kontrolka změnila na zelenou. Zelená by tedy označovala, že je dostatek množství zásob na skladě.

Obr. č. 17: Návrh signalizace pro sledování množství zásob



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

8.2.4 Ukazatel nákladovosti

Z výše uvedené analýzy společnosti dále vyplynulo, že společnost sice sleduje strukturu a vývoj jednotlivých nákladů v čase, ale už se příliš nezabývá ukazatelem nákladovosti, který souvisí s hospodárností společnosti. Tento ukazatel představuje ve společnosti procentuální vyjádření zatížení výnosů celkovými náklady a je důležitý zejména pro manažery a controlling. Vývoj ukazatele nákladovosti by měl být v daném časovém horizontu ideálně klesající. Ukazatel nákladovosti se dá sledovat v rámci jednotlivých středisek, výrobků, ale i celého podniku. Pro detailnější analýzu společnosti Kdynium bych navrhovala ukazatel nákladovosti sledovat dle jednotlivých výrobních středisek, kde by se ukázala hospodárnost těchto středisek, nebo dle výrobků (odlitek). Společnost by dle výsledku ukazatele nákladovosti střediska nebo odlitku mohla učinit zlepšení či opatření, které by vedlo k eliminaci nákladů na odlitek nebo v rámci střediska.

Ukazatel nákladovosti lze vypočítat podle následujícího vzorce:

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{Celkové náklady společnosti za dané období}}{\text{Celkové tržby společnosti za dané období}} \times 100 \quad (5)$$

V níže uvedené tabulce (viz Tab. č. 11) je uveden návrh, který je možné využít pro sledování nákladovosti u jednotlivých výrobních středisek ve společnosti Kdynium. V tomto návrhu jsou uvedena pro příklad pouze 4 střediska společnosti Kdynium a. s., který jich má však dohromady více. Uvedený návrh také umožňuje sledovat vývoj ukazatelů nákladovosti daného střediska v jednotlivých měsících daného roku nebo porovnávat hodnoty vzhledem k průměrným hodnotám daného roku nebo roku minulého.

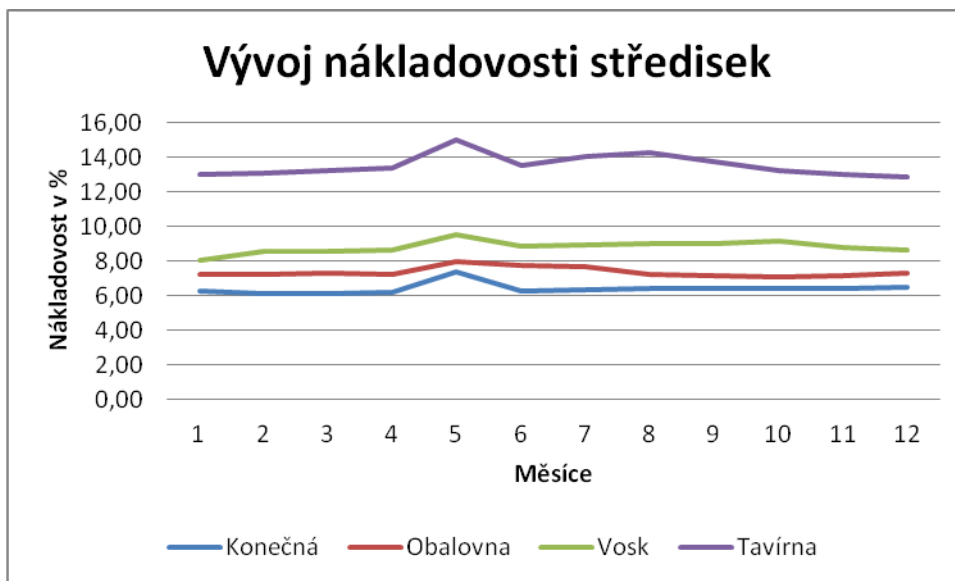
Tab. č. 11: Návrh sledování ukazatele nákladovosti

Středisko	Celkové měsíční náklady střediska	Celkové měsíční tržby společnosti	Ukazatel nákladovosti v %	Ukazatelé nákladovosti daného střediska												Průměrný roční ukazatel	
				Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Srpen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec	rok 2013	rok 2012
Konečná	1 098 000	16 890 000	6,50	6,26	6,13	6,15	6,16	7,35	6,29	6,35	6,40	6,42	6,41	6,44	6,50	6,41	6,25
Obalovna	1 230 000	16 890 000	7,28	7,19	7,25	7,28	7,25	7,99	7,75	7,68	7,25	7,12	7,09	7,12	7,28	7,35	7,15
Vosk	1 452 000	16 890 000	8,60	8,06	8,56	8,59	8,64	9,56	8,87	8,92	8,99	9,02	9,19	8,78	8,60	8,82	8,95
Tavírna	2 169 000	16 890 000	12,84	12,99	13,06	13,25	13,35	15,03	13,56	14,02	14,26	13,76	13,26	12,98	12,84	13,53	13,95
...																	
...																	
...																	
...																	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

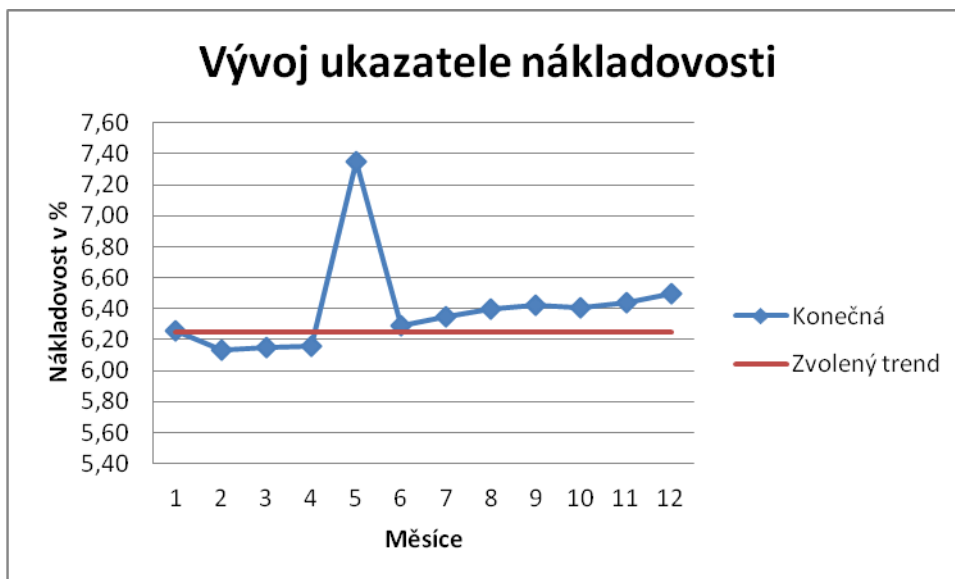
Pro lepší představivost lze hodnoty z navrhované tabulky znázornit i v grafu, kde je možné buď sledovat vývoj všech středisek najednou (viz obr. č. 18) nebo si vybrat jedno či více středisek a porovnávat je s průměrným ročním ukazatelem nákladovosti minulého roku nebo požadovanou hodnotou (trendem) společnosti Kdynium (viz obr. č. 19).

Obr. č. 18: Vývoj ukazatele nákladovosti jednotlivých středisek v roce 2013



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Obr. č. 19: Vývoj ukazatele nákladovosti střediska Konečná



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

9 ZÁVĚR

V této diplomové práci na téma „Controlling nákladů a zásob ve zvoleném podniku“ bylo hlavním cílem analyzovat současný stav vykonávaných controllingových aktivit v oblasti nákladů a zásob ve vybraném podniku a navrhnout možná zlepšení, která by napomohla ke zkvalitnění controllingu a controllingových aktivit a mohl je podnik uvést do praxe. K naplnění hlavního cíle bylo nutné stanovit si dílčí cíle, které jsou uvedeny v úvodu práce. Tyto dílčí cíle spočívají v získání teoretických poznatků o controllingu nákladů a zásob z odborné literatury, v analyzování vybraného podniku a jeho controllingových aktivit, které jsou konfrontovány s nabytými teoretickými poznatky.

Celá diplomová práce byla rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou sepsány získané teoretické poznatky o controllingu v oblasti nákladů a zásob, kde jsou také uvedené i cíle a funkce controllingu, vztah manažerského účetnictví ke controllingu a rozebrány analýzy a nástroje controllingu. V oblasti nákladů byl definován samotný pojem náklady, popsáno jejich možné členění (účelové, druhové, apod.), vymezeny kalkulace a charakterizován nákladový controlling. Poté byl rozebrán controlling zásob z hlediska členění zásob, jejich oceňování a řízení.

Na teoretickou část navazuje praktická část, ve které byl představen a analyzován vybraný podnik. Tímto podnikem byla česká akciová společnost Kdynium a. s., která se zabývá výrobou přesných odlitků zejména pro automobilový průmysl metodou voskového vytavitelného modelu. Ve společnosti Kdynium a. s. byla provedena SWOT analýza, která ukázala na silné a slabé stránky, ale také příležitosti a hrozby společnosti. Mezi největší příležitosti společnosti Kdynium patří zavedení prototypingu a prosazení společnosti v jiných zemích Evropy (např. ve Francii). Dalšími provedenými analýzami byla Finanční analýza za období let 2009 - 2013 a analýza informačního systému společnosti. Na tyto analýzy navazovala analýza současného controllingu a controllingových aktivit v oblasti nákladů a zásob prováděných ve společnosti Kdynium a. s., kde byla objasněna například tvorba kalkulací cen.

V závěru praktické části byla zhodnocena efektivita a nedostatky současných controllingových aktivit ve společnosti Kdynium a. s., na jejichž základě byla navrhována možná zlepšení controllingu a controllingových aktivit v této společnosti, které byly konfrontovány s teoretickými poznatky. Na základě všech nabytých teoretických, ale

i praktických poznatků, jsem dospěla k závěru, že controlling by měl být stále více využitelný pro řízení jednotlivých podniků, neboť poskytuje cenné informace, podle kterých management společnosti může efektivněji řídit podnik.

Současný controlling ve společnosti Kdynium a. s. však není možné označit za efektivní a plně funkční, z tohoto důvodu byly v práci navržena níže uvedená opatření, která by měla zvýšit jeho efektivitu i funkčnost.

Podle výše provedených analýz bylo zjištěno, že controlling společnosti Kdynium převážně splňuje úlohy vyplývající z teorie controllingu – plánování a kontroly plánů, sestavování kalkulací, identifikaci a analýzu odchylek skutečnosti od plánů, díky kterým podnik získává informace potřebné k manažerskému rozhodování. I přes tento fakt, je nutné podotknout, že společnost nemá zavedené žádné controllingové oddělení ani pracovní pozici Controllera. Tyto controllingové aktivity musí vykonávat vybraní zaměstnanci společnosti, kteří jsou již dost vytíženi úkoly své pozice a nemohou tak věnovat potřebou pozornost controllingovým aktivitám. Z tohoto důvodu jsem dle nabytých poznatků z teorie této společnosti navrhla zavést controllingové oddělení, které by se věnovalo ve společnosti pouze controllingovým aktivitám.

Jak už bylo také dříve zmíněno, základem controllingového systému je informační systém. Myslím si, že informační systém společnosti Kdynium je z hlediska controllingu nedostačující, neboť je složen z více systémů a programů, které jsou propojeny pouze základními tabulkami, a tudíž nikde nejsou souhrnné informace nutné pro controlling společnosti. Mým návrhem pro lepší využití informačního systému pro controlling je zavést alespoň v rámci informačního systému Orsoft nástavbový modul „Controlling“, kde pracovníci controllingu budou mít souhrnně uvedené všechny informace nutné ke controllingových aktivitám.

Na základě analýz společnosti bylo dále zjištěno, že se společnost v rámci sledování nákladů nezabývá sledováním ukazatele nákladovosti. Tudíž bych tento ukazatel doporučila sledovat zejména pro detailnější analýzu a možnost lepšího řízení nákladů pro jednotlivá výrobní střediska. Díky němu by se mohla porovnávat hospodárnost jednotlivých středisek a jejich vývoj, a dále pro jednotlivé odlitky, kde by se zase ukázala výhodnost výroby těchto odlitků. V práci jsem navrhla sledovat tento ukazatel v rámci tabulky, která poskytuje přehledné zobrazení ukazatele pro jednotlivá střediska a snadné porovnání s minulými obdobími. Jedná se však pouze o hrubý návrh, který by

si společnost měla ještě podrobněji rozpracovat dle organizační struktury společnosti.

Velký přínosem by pro společnost Kdynium měl být i návrh systému pro sledování hladin jednotlivých položek zásob. Pomocí něho budou vždy zaměstnanci skladu a výroby vědět, zda je dostatek skladovaných zásob nebo je nutné danou položku zásob objednat. V tomto návrhu jsou uvedeny dvě možnosti, které budou upozorňovat na nízký stav položky zásoby. Jedná se o jednodušší možnost, kterou představuje zobrazení vykřičníku, nebo propracovanější metodu „semaforu“.

Na závěr mojí diplomové práce bych chtěla říci, že její vypracování bylo pro mě velkým přínosem, nejen z hlediska nabytí teoretických poznatků o controllingu, ale také možností porovnat získané teoretické poznatky s praxí vybraného podniku. Dle mého názoru se domnívám, že všechny cíle, které byly popsány v úvodu této diplomové práce, byly naplněny. A myslím si, že všechna navržená zlepšení, by měla ve společnosti Kdynium a. s. vést k zvýšení efektivity jejího controllingu a controllingových aktivit v oblasti nákladů a zásob.

10 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Kritéria konkurenční analýzy	24
Tab. č. 2: Výčet největších odběratelů za rok 2013	58
Tab. č. 3: Výčet největší dodavatelů za rok 2013	59
Tab. č. 4: Výpočet ukazatelů rentability (v tis. Kč).....	66
Tab. č. 5: Výpočet ukazatelů likvidity (v tis. Kč).....	67
Tab. č. 6: Výpočet ukazatelů aktivity (v tis. Kč)	70
Tab. č. 7: Výpočet ukazatelů zadluženosti (v tis. Kč)	73
Tab. č. 8: Výpočet ukazatelů ČPK (v tis. Kč).....	74
Tab. č. 9: Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s.	85
Tab. č. 10: Horizontální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s.	87
Tab. č. 11: Návrh sledování ukazatele nákladovosti	116

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Řídící okruh controllingu.....	12
Obr. č. 2: Obecné znázornění SWOT analýzy	26
Obr. č. 3: Typový kalkulační vzorec.....	36
Obr. č. 4: Výpočet Dynamické kalkulace	40
Obr. č. 5: Metoda ABC	48
Obr. č. 6: Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti Kdynium a. s.	59
Obr. č. 7: Vývoj likvidit ve společnosti Kdynium a. s.	69
Obr. č. 8: Vývoj dob obratu ve společnosti Kdynium a. s.	72
Obr. č. 9: Roční výkaz sledování nesplacených pohledávek	81
Obr. č. 10: Vývoj nákladů a tržeb ve společnosti Kdynium a. s.	86
Obr. č. 11: Vývoje celkových pohledávek ve společnosti Kdynium a. s. v tis. Kč	94
Obr. č. 12: Vývoj doby obratu pohledávek ve společnosti Kdynium a. s.	95
Obr. č. 13: Vývoj opravných položek k pohledávkám v Kdynium a. s.	96

Obr. č. 14: Vývoj struktury zásob v Kdynium a. s. v letech 2008 - 2013	102
Obr. č. 15: Vývoj opravných položek k zásobám v Kdynium a. s.	104
Obr. č. 16: Návrh systému hlídání zásob	114
Obr. č. 17: Návrh signalizace pro sledování množství zásob	115
Obr. č. 18: Vývoj ukazatele nákladovosti jednotlivých středisek v roce 2013.....	117
Obr. č. 19: Vývoj ukazatele nákladovosti střediska Konečná	117

11 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
apod.	a podobně
ČPK	čistý pracovní kapitál
ČR	Česká republika
ČÚS	české účetní standardy
DE	Německo
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DOP	doba obratu pohledávek
DOZ	doba obratu zásob
EAT	čistý zisk (zisk po zdanění)
EBIT	zisk před odečtením úroků a daní
GB	Velká Británie
IS	informační systém
L1	Okamžitá likvidita
L2	Pohotová likvidita
L3	Běžná likvidita
OA	obrat aktiv
OP	opravná položka
např.	například
ROA	Rentabilita aktiv (Return on Assets)

ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity)
ROS	Rentabilita tržeb (Return on Sales)
ROZ	rychlost obratu zásob
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
TZ	tepelné zpracování
VK	vlastní kapitál
VPC	Vnitropodniková cena

12 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Knižní publikace:

- [1] ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*. 2. Vydání, Praha: ASPI, 2004. 814 s., ISBN 80-7357-035-1.
- [2] ESCHENBACH, Rolf., SILLER, Helmut. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. přeprac. vydání, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 381 s., ISBN 978-80-7357-918-0
- [3] FIBÍROVÁ, Jana., WAGNER, Jaroslav., ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I)*. 3. přeprac. vydání, Praha: Oeconomica, 2004, 374 s., ISBN 80-245-0746-3.
- [4] FREIBERG, František. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. 1. vydání, Praha: Management Press, 1996, 199 s., ISBN 80-85943-03-4
- [5] FOTR, Jiří., VACÍK, Emil., a kol. *Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe*. 1. vydání, Praha: Grada, 2012, 381 s., ISBN 978-80-247-3985-4.
- [6] HORVÁTH, P. *Controlling*. 9. vydání, München: Verlag, Vahlen, 2003, ISBN 3-8006-2992-5
- [7] HORVÁTH, Péter., & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: Cesta k účinnému controllingu*. 1. české vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s., ISBN 80-7259-002-2
- [8] KERZNER, Harold. *Project management: A systems approach to planning, scheduling, and controlling*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009, 1120 s., ISBN 978-0-470-27870-3
- [9] KISLINGEROVÁ, Eva. a kol. *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008, 293 s., ISBN 978-80-7179-882-8
- [10] KISLINGEROVÁ, Eva. a kol. *Manažerské finance*. 3. Vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, 811 s., ISBN 978-80-7400-194-9.
- [11] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. Dopln. a aktualiz. vydání, Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8

- [12] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. Vydání, Praha: Grada, 2012, 271 s., ISBN 978-80-247-4133-8
- [13] MANN, Rudolf., MAYER, Elmar. *Controlling - metoda úspěšného podnikání*. Methode des erfolgreichen Unternehmens. 1. Vydání, Praha: Profit, 1992, 358 s., ISBN 80-85603-20-9
- [14] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, 2009, 233s., ISBN 978-80-247-2974-9
- [15] REICHMANN, Thomas. *Controlling*. Berlin: Helferich Scientific Information GmbH, 1997, 338 s. ISBN 9783540627227
- [16] SYNEK, Miloslav. a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vydání, Praha: Grada, 2011, 471 s., ISBN 978-80-247-3494-1
- [17] SYNEK, Miloslav. a kol. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, 498 s., ISBN 978-80-7400-336-3
- [18] VOLLMUTH, Hilmar. J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. české vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s., ISBN 80-7259-029-4
- [19] WÖHE, Günter., KISLINGEROVÁ, Eva. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vydání, Praha: C. H. Beck, 2007, 928 s, ISBN 978-80-7179-897-2

Internetové zdroje:

- [20] Finanční analýzy podnikové sféry průmyslu a stavebnictví [online] Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, [cit. 27.3.2014]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy/#category238>
- [21] *Stránky společnosti Kdynium a. s.* [online] Kdynium a. s., [cit. 18.2.2014]. Dostupné z: <http://www.kdynium.cz/cesky.asp>
- [22] *SWOT*. [online] Praha: Byznys slovíčka, [cit. 26.1.2014]. Dostupné z: http://www.byznysslovicka.com/ekonomika_management/swot
- [23] SWOT analýza. [online] Praha: iPodnikatel, 2011, [cit. 3.2.2014]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Marketing/swot-analyza-odhali-pravdivou-tvar-vasi-firmy-a-pomuze-vam-nahlednout-do-budoucnosti/Strana-2.html>

- [24] *Výpis z Obchodního rejstříku* [online] Praha: eJustice, 2012 - 2014, [cit. 18.2.2014]
Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a221611&typ=actual&klic=2x32rz>
- [25] *Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb.* [online] Praha: Business center, 1998 - 2014 [cit. 2.4.2014] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>
- [26] *Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.* [online] Praha: Business center, 1998 - 2014 [cit. 8.2.2014] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
- [27] *Výroční zprávy společnosti Kdynium a. s.* [online] Praha: eJustice, 2012 – 2014, [cit. 24.2.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl?subjektId=isor%3a221611&klic=2x32rz>

Ostatní zdroje:

- [28] Interní materiály a dokumenty společnosti Kdynium a. s.
- [29] Rozhovory s ředitelem firmy a zaměstnanci podniku
- [30] Interní výkazy společnosti za rok 2013

13 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: *Schéma organizační struktury*

Příloha B: *Výkaz o rozdělení pohledávek ve společnosti Kdynium a. s.*

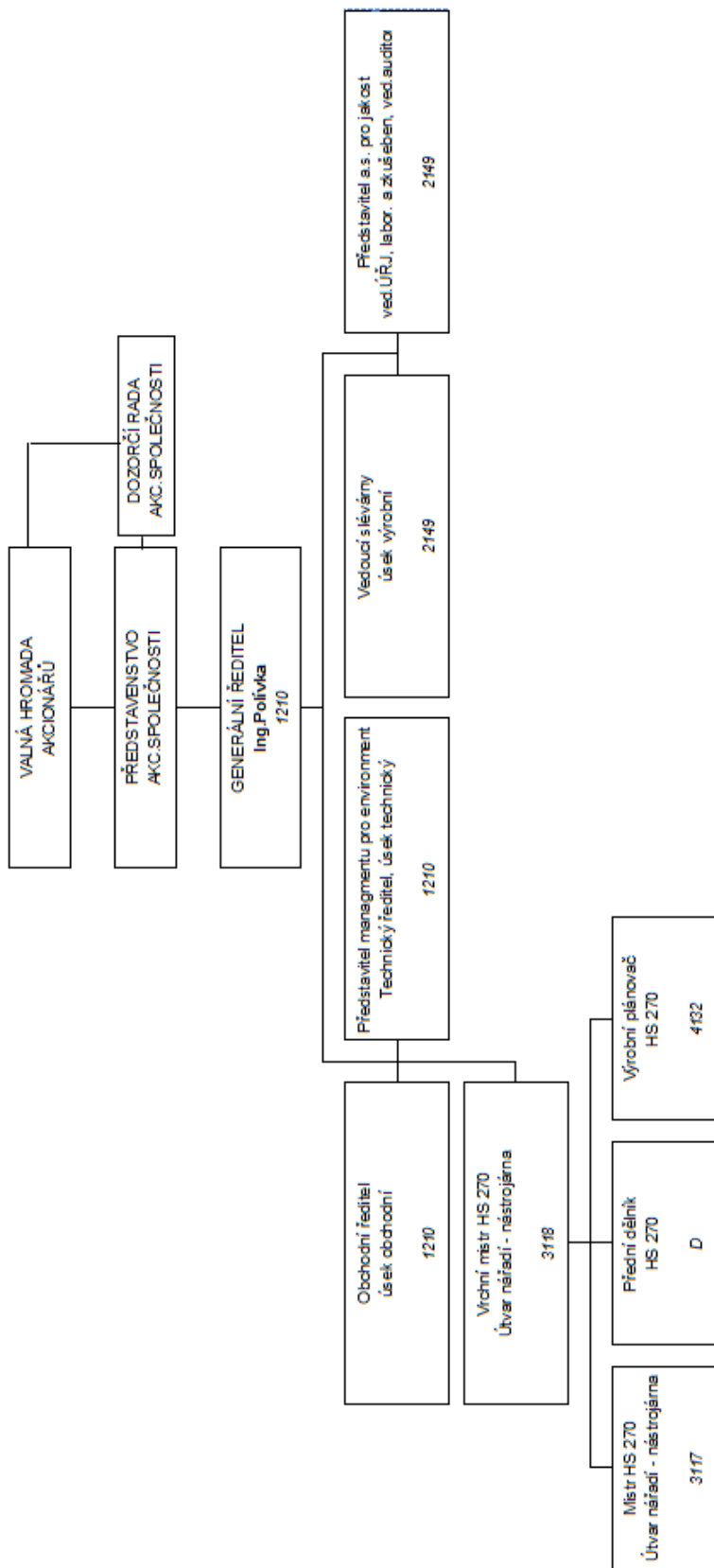
Příloha C: *Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. v letech 2011 - 2013*

Příloha D: *Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. v letech 2008 - 2010*

Příloha E: *Horizontální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. let 2009 - 2013*

Příloha F: *Ukázka kalkulace odlitku ve společnosti Kdynium a. s.*

Příloha A: Schéma organizační struktury



Zdroj: Převzato z [28], 2014

Příloha B: Výkaz o rozdělení pohledávek ve společnosti Kdynium a. s.

		Pohledávky 311 (v tis. Kč)									
K datu	Teritorium	Do lhůty splatnosti	Po lhůtě splatnosti (dny)						větší 360	Celkem	Celkem
			1 - 30	31 - 60	61 - 90	91 - 180	181 - 360				
31.12.2012	CR	7 789	3 300	202	0	0	0	0	1 970	5 472	13 261
	Zahraničí	10 984	1 962	451	157	0	42	701	3 313	14 297	
	Celkem	18 773	5 262	653	157	0	42	2 671	8 785	27 558	
31.01.2013	CR	8 535	1 648	431	222	0	0	1 971	4 272	12 807	
	Zahraničí	11 215	538	107	21	0	43	684	1 393	12 608	
	Celkem	19 750	2 186	538	243	0	43	2 655	5 665	25 415	
28.02.2013	CR	12 013	1 891	22	229	155	0	1 970	4 267	16 280	
	Zahraničí	14 872	433	95	0	0	0	689	1 217	16 089	
	Celkem	26 885	2 324	117	229	155	0	2 659	5 484	32 369	
31.03.2013	CR	13 807	1 880	251	0	70	0	1 971	4 172	17 979	
	Zahraničí	14 526	2 899	186	1	0	0	690	3 776	18 302	
	Celkem	28 333	4 779	437	1	70	0	2 661	7 948	36 281	
30.04.2013	CR	12 556	3 385	202	177	0	0	1 970	5 734	18 290	
	Zahraničí	17 452	1 162	511	83	0	0	717	2 473	19 925	
	Celkem	30 008	4 547	713	260	0	0	2 687	8 207	38 215	
31.05.2013	CR	12 883	1 378	155	222	176	0	1 800	3 731	16 614	
	Zahraničí	14 280	1 885	-5	240	83	0	715	2 918	17 198	
	Celkem	27 163	3 263	150	462	259	0	2 515	6 649	33 812	
30.06.2013	CR	11 960	2 711	494	89	120	0	1 800	5 214	17 174	
	Zahraničí	15 185	2 481	217	26	319	0	717	3 760	18 945	
	Celkem	27 145	5 192	711	115	439	0	2 517	8 974	36 119	
31.07.2013	CR	12 090	1 195	259	443	120	0	1 800	3 817	15 907	
	Zahraničí	9 428	1 727	180	-325	242	0	715	2 539	11 967	
	Celkem	21 518	2 922	439	118	362	0	2 515	6 356	27 874	
31.08.2013	CR	11 817	1 257	39	11	478	50	1 795	3 630	15 447	
	Zahraničí	13 685	699	909	150	-166	83	715	2 390	16 075	
	Celkem	25 502	1 956	948	161	312	133	2 510	6 020	31 522	
30.09.2013	CR	12 044	1 754	22	6	420	100	1 795	4 097	16 141	
	Zahraničí	14 614	772	302	120	-291	284	715	1 902	16 516	
	Celkem	26 658	2 526	324	126	129	384	2 510	5 999	32 657	
31.10.2013	CR	11 618	2 153	166	0	5	50	1 488	3 862	15 480	
	Zahraničí	11 918	1 961	206	301	-132	239	715	3 290	15 208	
	Celkem	23 536	4 114	372	301	-127	289	2 203	7 152	30 688	
30.11.2013	CR	10 780	945	100	60	0	50	1 488	2 643	13 423	
	Zahraničí	13 550	1 463	1 429	-43	114	-12	716	3 667	17 217	
	Celkem	24 330	2 408	1 529	17	114	38	2 204	6 310	30 640	
31.12.2013	CR	9 202	1 310	62	0	40	50	1 488	2 950	12 152	
	Zahraničí	12 678	2 033	144	65	0	270	715	3 227	15 905	
	Celkem	21 880	3 343	206	65	40	320	2 203	6 177	28 057	

Zdroj: Převzato z [28], 2014

Příloha C: Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. v letech 2011 - 2013

	Položka	2011		2012		2013	
		Částka	v %	Částka	v %	Částka	v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	2 143	0,95	2 671	1,18	0	0,00
B	Výkonová spotřeba	123 841	54,85	119 089	52,46	105 994	49,19
	Spotřeba materiálu a energie	86 692	38,40	89 702	39,52	78 934	36,64
	Služby	37 149	16,45	29 387	12,95	27 060	12,56
C	Osobní náklady	72 547	32,13	81 767	36,02	79 288	36,80
	Mzdové náklady	52 363	23,19	59 975	26,42	57 233	26,56
	Odměny členům orgánů společnosti	1 288	0,57	1 315	0,58	1 389	0,64
	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	18 073	8,00	19 700	8,68	19 709	9,15
	Sociální náklady	823	0,36	777	0,34	957	0,44
D	Daně a poplatky	595	0,26	506	0,22	657	0,30
E	Odpisy DNM a DHM	16 112	7,14	16 291	7,18	16 128	7,49
F	Zůstatková cena prod. DM a materiálu	676	0,30	55	0,02	609	0,28
	Zůstatková cena prod. DM	175	0,08	0	0,00	557	0,26
	Prodaný materiál	501	0,22	55	0,02	52	0,02
G	Změna stavu rezerv a opravných položek	3 260	1,44	-6 074	-2,68	-296	-0,14
H	Ostatní provozní náklady	2 626	1,16	7 817	3,44	3 673	1,70
N	Nákladové úroky	288	0,13	56	0,02	0	0,00
O	Ostatní finanční náklady	2 772	1,23	5 349	2,36	7 215	3,35
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	917	0,41	-529	-0,23	2 192	1,02
	splatná	0	0,00	1	0,00	970	0,45
	odložená	917	0,41	-530	-0,23	1 222	0,57
	Celkové náklady	225 777	100,00	226 998	100,00	215 460	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Příloha D: Vertikální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. v letech 2008 - 2010

	Položka	2008		2009		2010	
		Částka	v %	Částka	v %	Částka	v %
A	Náklady vynaložené na prodané zboží	40	0,01	22	0,01	1 215	0,58
B	Výkonová spotřeba	270 042	54,57	98 016	44,90	118 483	56,22
	Spotřeba materiálu a energie	161 161	32,57	62 677	28,71	77 083	36,58
	Služby	108 881	22,00	35 339	16,19	41 400	19,65
C	Osobní náklady	162 125	32,76	69 044	31,63	73 791	35,02
	Mzdové náklady	115 930	23,43	50 841	23,29	51 883	24,62
	Odměny členům orgánů společnosti	1 288	0,26	1 288	0,59	3 217	1,53
	Náklady na soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	39 697	8,02	15 209	6,97	17 834	8,46
	Sociální náklady	5 210	1,05	1 706	0,78	857	0,41
D	Daně a poplatky	332	0,07	543	0,25	587	0,28
E	Odpisy DNM a DHM	13 269	2,68	14 457	6,62	15 143	7,19
F	Zůstatková cena prod. DM a materiálu	767	0,16	720	0,33	1 299	0,62
	Zůstatková cena prod. DM	0	0,00	216	0,10	16	0,01
	Prodaný materiál	767	0,16	504	0,23	1 283	0,61
G	Změna stavu rezerv a opravných položek	-976	-0,20	5 274	2,42	-683	-0,32
H	Ostatní provozní náklady	7 813	1,58	9 444	4,33	3 591	1,70
N	Nákladové úroky	1 155	0,23	507	0,23	228	0,11
O	Ostatní finanční náklady	30 840	6,23	20 554	9,42	3 268	1,55
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost	9 413	1,90	-270	-0,12	-6 185	-2,93
	splatná	8 627	1,74	28	0,01	-37	-0,02
	odložená	786	0,16	-298	-0,14	-6 148	-2,92
	Celkové náklady	494 820	100,00	218 311	100,00	210 737	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Příloha E: Horizontální analýza nákladů společnosti Kdynium a. s. let 2009 - 2013

Položka	změna 2013/2012		změna 2012/2011		změna 2011/2010		změna 2010/2009	
	absolutní	v %	absolutní	v %	absolutní	v %	absolutní	v %
A Náklady vynaložené na prodané zboží	-2 671	-100,00	528	24,64	928,00	76,38	1 193	5422,73
B Výšková spotřeba	-13 095	-11,00	-4 752	-3,84	5358,00	4,52	20 467	20,88
Spotřeba materiálu a energie	-10 768	-12,00	3 010	3,47	9609,00	12,47	14 406	22,98
Služby	-2 327	-7,92	-7 762	-20,89	-4251,00	-10,27	6 061	17,15
C Osobní náklady součet	-2 479	-3,03	9 220	12,71	-1244,00	-1,69	4 747	6,88
Mzdové náklady	-2 742	-4,57	7 612	14,54	480,00	0,93	1 042	2,05
Odměny členům orgánů společnosti	74	5,63	27	2,10	-1929,00	-59,96	1 929	149,77
Náklady na soc. zabezpečení a zprav. poj.	9	0,05	1 627	9,00	239,00	1,34	2 625	17,26
Sociální náklady	180	23,17	-46	-5,59	-34,00	-3,97	-849	-49,77
D Daně a poplatky	151	29,84	-89	-14,96	8,00	1,36	44	8,1
E Odpisy DNM a DHM	-163	-1,00	179	1,11	969,00	6,40	686	4,75
F Zůstatková cena prod. DM a materiálu	554	1007,27	-621	-91,86	-623,00	-47,96	579	80,42
Zůstatková cena prod. DM	557	xx	-175	-100,00	159,00	993,75	-200	-92,59
Prodávný materiál	-3	-5,45	-446	-89,02	-782,00	-60,95	779	154,56
G Změna stavu rezerv a opravných položek	5 778	95,13	-9 334	-286,32	3943,00	577,31	-5 957	-112,95
H Ostatní provozní náklady	-4 144	-53,01	5 191	197,68	-965,00	-26,87	-5 853	-61,98
N Nákladové úroky	-56	-100,00	-232	-80,56	60,00	26,32	-279	-55,03
O Ostatní finanční náklady	1 866	34,89	2 577	92,97	-496,00	-15,18	-17 286	-84,1
Q Daň z příjmů za běžnou činnost	2 721	514,37	-1 446	-157,69	7102,00	114,83	5 915	2190,74
spjatná	969	96900,00	1	xx	37,00	100,00	-65	-232,14
očlčovaná	1 752	330,57	-1 447	-157,80	7065,00	114,92	5 850	1963,09
Celkové náklady	-11 538	-5,08	1 221	0,54	15040,00	7,14	-7 574	-3,47

Zdroj: Vlastní zpracování dle [27; 30], 2014

Příloha F: Ukázka kalkulace odlitku ve společnosti Kdynium a. s.

Kdynium a.s., Kdyně
Sestava: Ceny12.frx

Datum :
Stránka: 1

KALKULACE NÁKLADU NA ODLITEK (Kč/Ks)

Středisko : 220 Číslo odlitku: 645-009-46 Technologie: T1
Dat.pořízení: 11.12.2013 Název odlitku: táhlo Postup : 1

1.Přímé mzdy:	Oprava:	% Zmetků =	
		(VK_lis-1)/VK_lis*100	: 10,714
Vosk : 0,6009 +- 0,0000		% Využití	: 16,8
Obalovna : 0,1660 +- 0,0000		Hmotnost odlitku v kg	: 0,0084
Tavírna : 0,1973 +- 0,0000		Kusy na stromeček	: 102
Konečná : 0,8194 +- 0,0000		Hmotnost skořepiny v kg:	3,9000
		Hmotnost kovu str. v kg:	5,10
Celkem :	1,7836	Vosk na 1 str. v kg	: 0,3410
		Koefic.recykl.vosku	: 0,1500
2a.Mzdy výroba :	0,4803	Cena vosku v Kč na kg	: 63,9000
2b.Mzdy správa :	0,8476	Cena skoř. v Kč na kg	: 8,2390
9.Odvody z mezd SR :	1,1637	Cena kovu v Kč na kg	: 11,0000
		Cena el.en. v Kč na kwh:	3,5000
3.Modelová hmota :	0,0320	Cena páry v Kč na str. :	24,0000
4.Skořepina :	0,3182	Cena plynu v Kč na m3 :	13,0000
5.Kov :	0,0925	Měr.spotř.pl.na 1 tavbu:	9,7000
6.Elektřina :	0,4089	Cena ost.e.v Kč na str.:	**,**
7.Pára / plyn :	0,2376	Spotř.el.en. v kwh/str.:	260,0000
8.Ostat.energie :	1,4426	Koef.rež.mezd - MK01:	0,7200
11a.Ost.výr.náklady:	0,9758	Koef.rež.nákladů - MK12:	0,7000
11b.Správní režie :	0,9894	Koef.mzdy výroba - MK91:	0,3740
11c.Odpisy :	1,0097	Koef.mzdy správa - MK92:	0,6600
13.Doprava :	0,0000	Koef.ost.výr.nák.- MK93:	0,3960
Opravná položka :	0,0000	Koef.správ.režie - MK94:	0,4015
		Koef.odpisy - MK95:	0,4097

Cena odlitku	:	9,7819
--------------	---	--------

Vtokové soustavy :
Doplň.díly :
číslo: počet:

10.Kooperace TZ	:	0,6055
12.Kooperace obrábění	:	0,0000
Kooperace jiné	:	0,0000

Cena včetně kooperace:	10,3874
------------------------	---------

Provize : 0,00 % z PC 18,35 = 0,00 Kč

Náklady celkem	:	10,3874
----------------	---	---------

Náklady bez správní režie a odpisů	:	7,2238
------------------------------------	---	--------

Abstrakt

STODOLOVÁ, Lenka. *Controlling nákladů a zásob ve zvoleném podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 128 s., 2014

Klíčová slova: controlling, náklady, kalkulace, informační systém, zásoby

Předložená diplomová práce je zaměřena na controllingové aktivity v oblasti nákladů a zásob ve společnosti Kdynium a. s. Celá diplomová práce je pomyslně rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je vymezen samotný pojem controlling, jeho cíle, funkce, úlohy a analýzy controllingu, definovány náklady, kalkulace a také představen controlling zásob. Praktická část práce se zabývá charakteristikou společnosti Kdynium a. s., její finanční analýzou, SWOT analýzou a analýzou současných controllingových aktivit zaměřených na náklady a zásoby v této společnosti. Při jednotlivých analýzách bylo zvoleno časové období let 2008 – 2013. V závěru praktické části je zhodnocena efektivita controllingových aktivit ve společnosti a jsou navržena možná zlepšení a opatření, která by měla zvýšit efektivitu celého controllingu ve společnosti Kdynium a. s.

Abstract

STODOLOVÁ, Lenka. The controlling of costs and supplies in the selected company. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 128 p., 2014

Key words: controlling, costs, calculations, information systems, supplies

This diploma thesis focuses on the controlling activities within the costs and supplies areas in Kdynium a. s. The thesis has two parts – theoretical part and practical part. The theoretical part includes an explanation of the term controlling, its aims, functions, focus and analysis of controlling, it also defines the terms costs, calculations and controlling of supplies. The practical part deals with the attributes of Kdynium a. s., its financial analysis, SWOT analysis and it analyses the current controlling activities focusing on costs and supplies of the company. The time span for the analyses was between 2008 and 2013. In conclusion, the effectivity of the controlling activities is evaluated and the thesis suggests possible improvements and measurements to increase the effectivity of the controlling as a whole in Kdynium a.s.