

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Nákladový controlling servisních aktivit výrobního podniku**

**Cost Controlling of Service Activities in Manufacturing  
Company**

Bc. Jana Draská

Plzeň 2012

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2011/2012

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana DRASKÁ**  
Osobní číslo: **K10N0032P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Nákladový controlling servisních aktivit výrobního podniku**  
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Definujte význam controllingu ve vztahu k podpoře řízení podniku.
2. Popište úlohu controllingu v oblasti řízení nákladů.
3. Charakterizujte zvolený podnik a proveďte jeho finanční analýzu.
4. Proveďte analýzu controllingových aktivit servisního střediska podniku.
5. Navrhněte zlepšení v řízení nákladů servisního střediska podniku.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**

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

Seznam odborné literatury:

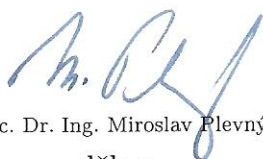
- **ESCHENBACH, R.** *Controlling*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1
- **FIBÍROVÁ, J.** *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2003. ISBN 80-247-0482-X
- **KRÁL, B.** *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0
- **REICHMANN, T.** *Controlling: concepts of management control, controllership and ratios*. Berlin: Springer, 1997. ISBN 3-540-62722-7
- **VOLLMUTH, H.** *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-032-4

Vedoucí diplomové práce:


**Ing. Veronika Komorousová**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **30. listopadu 2011**

Termín odevzdání diplomové práce: **27. dubna 2012**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. listopadu 2011

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Nákladový controlling servisních aktivit výrobního podniku“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 22.4.2012

.....

podpis autora

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Veronice Komorousové za cenné rady a připomínky při odborném vedení práce.

Poděkování patří zejména odbornému konzultantovi z praxe Ing. Martinu Bočánkovi za vstřícnost a poskytování informací při zpracování diplomové práce. Velký dík patří i finančnímu řediteli společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s. Bc. Petru Šunkovi, s jehož souhlasem mohla tato práce vzniknout.

## Obsah

ÚVOD .....	9
1 CONTROLLING A JEHO VÝZNAM PRO PODPORU ŘÍZENÍ PODNIKU .....	11
1.1 Vznik a vývoj controllingu .....	11
1.2 Definice controllingu .....	12
1.3 Podstata controllingu.....	13
1.3.1 <i>Controllingové cíle</i> .....	13
1.3.2 <i>Controllingové funkce</i> .....	14
1.3.3 <i>Reporting</i> .....	15
1.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu .....	16
1.5 Nástroje controllingu.....	16
1.5.1 <i>Strategické nástroje</i> .....	16
1.5.2 <i>Operativní nástroje</i> .....	18
1.6 Útvar controllingu v podniku.....	18
1.6.1 <i>Organizační začlenění controllingu</i> .....	19
1.6.2 <i>Controller a manažer</i> .....	20
1.6.3 <i>Profil controllera</i> .....	20
1.7 Podpora controllingu výpočetní technikou .....	21
2 NÁKLADY .....	22
2.1 Vymezení pojmu náklady .....	22
2.2 Základní aspekty řízení nákladů .....	23
2.2.1 <i>Hospodárnost nákladů</i> .....	23
2.2.2 <i>Ekonomická účinnost</i> .....	23
2.2.3 <i>Ekonomická efektivnost</i> .....	24
2.3 Faktory ovlivňující velikost nákladů .....	24
2.4 Členění nákladů.....	24
2.4.1 <i>Druhové členění nákladů</i> .....	24
2.4.2 <i>Účelové členění nákladů</i> .....	25
2.4.3 <i>Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik</i> .....	25
2.4.4 <i>Kalkulační členění nákladů</i> .....	25
2.4.5 <i>Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů</i> .....	26

2.4.6	<i>Další kategorie nákladů</i> .....	26
2.5	Nákladový controlling.....	27
2.6	Úlohy nákladového controllingu a řízení nákladů .....	28
2.6.1	<i>Kalkulace</i> .....	28
2.6.2	<i>Plány a rozpočty</i> .....	30
2.6.3	<i>Řízení nákladů</i> .....	32
3	CHARAKTERISTIKA PODNIKU .....	37
3.1	Základní údaje.....	37
3.2	Profil společnosti.....	38
3.3	Historie společnosti.....	38
3.4	Současnost společnosti.....	39
3.5	Poslání společnosti.....	40
3.6	Organizační struktura .....	41
3.7	Finanční analýza .....	41
3.7.1	<i>Horizontální a vertikální analýza</i> .....	41
3.7.2	<i>Absolutní ukazatele</i> .....	50
3.7.3	<i>Rozdílový ukazatel</i> .....	51
3.7.4	<i>Poměrové ukazatele</i> .....	52
3.7.5	<i>Celkové shrnutí a zhodnocení finanční analýzy</i> .....	57
4	CONTROLLING VE SPOLEČNOSTI .....	59
4.1	Organizační zařazení útvaru controllingu a základní sledované kategorie .....	59
4.2	Využívané nástroje v controllingu .....	60
4.2.1	<i>Strategické nástroje</i> .....	60
4.2.2	<i>Operativní nástroje</i> .....	62
4.3	Vztah controllingu a ostatních útvarů v podniku .....	63
4.4	Obsahová náplň controllingu .....	63
4.4.1	<i>Reporting účetních výkazů</i> .....	63
4.4.2	<i>Sledování zakázek</i> .....	64
4.4.3	<i>Rozpočetnictví</i> .....	65
4.5	Kalkulace .....	67
4.5.1	<i>Alokace nákladů</i> .....	68
4.5.2	<i>Alokace režijních nákladů</i> .....	70
4.5.3	<i>Kalkulace životního cyklu</i> .....	73

---

4.5.4	<i>Vyhodnocení zakázky</i> .....	73
4.6	Plánování.....	73
4.6.1	<i>Proces plánování a plánování nákladů a výnosů</i> .....	74
4.6.2	<i>Plánování rozvahy</i> .....	74
4.6.3	<i>Plnění plánu</i> .....	75
4.7	Informační systém.....	76
5	CONTROLLING V SERVISNÍM STŘEDISKU PODNIKU.....	78
5.1	Činnost, organizační zařazení a controllingové aktivity servisního střediska	78
5.2	Důraz controllingu na plánování garančních nákladů.....	79
5.3	Teoretická východiska rezerv .....	80
5.3.1	<i>Rezervy v pojetí české legislativy</i> .....	80
5.3.2	<i>Členění rezerv</i> .....	80
5.3.3	<i>Rezervy podle mezinárodních účetních standardů</i> .....	80
5.3.4	<i>Garanční rezervy z pohledu teorie</i> .....	81
5.4	Garanční rezervy a garanční náklady jako položka kalkulace .....	81
5.4.1	<i>Specifika kalkulace</i> .....	81
5.4.2	<i>Garanční náklady</i> .....	82
5.4.3	<i>Garanční rezervy</i> .....	82
5.4.4	<i>Odlišnosti řešení garančního servisu v podniku</i> .....	83
5.4.5	<i>Reporting servisního střediska</i> .....	83
5.5	Praktická ukázka garančních rezerv a garančních nákladů.....	85
6	ZHODNOCENÍ NÁKLADOVÉHO CONTROLLINGU VE SPOLEČNOSTI A NÁVRHY NA JEHO ZLEPŠENÍ .....	88
6.1	Shrnutí a zhodnocení současného stavu controllingu ve společnosti .....	88
6.2	Doplnění controllingu v hodnocení zakázek.....	89
6.3	Shrnutí a zhodnocení controllingu servisního střediska .....	92
6.4	Návrh v systému controllingu servisního střediska .....	93
6.4.1	<i>Návrh nové metodiky kalkulace garančních nákladů</i> .....	93
6.4.2	<i>Klady a zápory nové metodiky</i> .....	97
6.4.3	<i>Kombinace stávající a nové metodiky</i> .....	97
7	ZÁVĚR .....	99
8	SEZNAM TABULEK .....	102



## Obsah

---

9	SEZNAM OBRÁZKŮ .....	104
10	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A TERMÍNŮ .....	105
11	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	107
12	SEZNAM PŘÍLOH.....	110

## ÚVOD

Dynamičnost prostředí nutí podniky pružně reagovat na změny, zejména z podnětu svých zákazníků. Budoucí konkurenceschopnost podniku závisí na správném a včasném rozhodování. Kvalitní informace jsou v daném okamžiku stěžejní, přičemž musí být zaměřeny na respektování cílů podniku a jeho budoucnosti. Tyto informace shromažďuje a poskytuje controlling.

V každém podniku lze najít subjekty, které mají různé, někdy až konfliktní cíle. Úkolem controllingu je zajistit informační podporu pro management firmy, který koordinuje všechny stanovené cíle.

Významným přínosem controllingových aktivit je hodnocení plnění plánovaných cílů, zjišťování jejich případného vzdalování se od reality, analyzování příčin nastalého vývoje a navrhování protipatření. Využití výpočetní techniky je neodmyslitelné, a zvyšuje tak nároky kladené na pozici controllera. Controlling je důležitou součástí moderního řízení podniku.

Cílem diplomové práce je analyzovat a zhodnotit systém controllingu ve společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s. se zaměřením na controlling v servisním středisku a s pomocí teoretických znalostí navrhnout alternativní model současnému řešení controllingu nákladů servisních aktivit společnosti. Tento cíl je plně v souladu s požadavky společnosti. Společnost si nepřeje zveřejnit některé údaje, proto jsou v určitých částech práce použita demonstrativní data.

### **Metodika diplomové práce**

Vymezení základních pojmů je provedeno na základě rešerše české a zahraniční odborné literatury. Jedná se o vymezení pojmu controllingu, definici a kategorizaci nákladů, podstatu controllingu pro zajištění podpory řízení podniku a analýzu úloh nákladového controllingu.

Vybraná společnost je charakterizována pomocí analýzy jejích interních dokumentů. Provedená finanční analýza společnosti vychází z účetních výkazů. Analýza systému controllingu je provedena na bázi osobních konzultací s vedením controllingového úseku a s dalšími odbornými zaměstnanci odpovědnými za konkrétní činnosti ve společnosti. Tato analýza je vypracována pro controlling v celopodnikovém měřítku

a také pro controlling servisního střediska. Závěrečná syntéza hodnotí současný stav controllingu a doplňuje tento systém.

Završením práce je návrh nové alternativy pro systém controllingu servisního střediska podniku.

# 1 CONTROLLING A JEHO VÝZNAM PRO PODPORU ŘÍZENÍ PODNIKU

Controlling je významnou součástí řízení podniku. Plní důležité funkce, ke kterým užívá řadu nástrojů. Zastává důležité postavení v podnikové hierarchii. Následující kapitola objasňuje pojem controllingu, organizační zařazení do podnikové struktury i jeho podstatu pro podnikové řízení.

## 1.1 Vznik a vývoj controllingu

Vznik controllingu se vztahuje k přelomu 19. a 20. století. Geograficky pochází z USA, kde byl využíván dopravními a výrobními podniky (např. General Electric Company či Ford Motor Company). Controlleři tehdy zastávali funkci správců finančních záležitostí. V období světové hospodářské krize narůstá důležitost controllingu zejména s potřebou přípravy informací pro plánování a rozhodování, tvorby metodik pro kontrolu dosahování cílů podniku a poradenství pro vedoucí pracovníky. Obrovský rozmach přišel v 50. a 60. letech 20. století v USA, kdy controlling přibírá mnoho dalších úkolů a funkcí, např. tvorbu plánů, jejich vyhodnocování a porovnávání se skutečností, návrhy opatření, řízení daňové problematiky, nákladů, financí a další. (Mikovcová, 2007)

V Evropě se controlling rozšiřuje v souvislosti s nápravou hospodářství po 2. světové válce. V České republice se první známky controllingové filozofie objevují v průmyslových podnicích ve 20. letech 20. století. Průkopníkem controllingu se stal Tomáš Baťa. Největší význam má controlling však v 90. letech 20. století, kdy většina českých podniků přešla z vlastnického řízení na manažerské řízení. (Mikovcová, 2007) Controlling jako samostatná vědní disciplína je hojně používán v německy mluvících zemích, kde má původ řada autorů controllingových publikací.

Přestože se controlling formoval v průmyslových podnicích, funguje v posledních letech i v ostatních typech podniků (obchodní podniky, pojišťovny, banky, veřejná správa, neziskové organizace, zdravotnictví). Rostoucí dynamičnost a komplexnost doby s sebou přináší potřebu podniku být flexibilní na měnící se požadavky prostředí, zejména pak zákazníků. Trendem podniků by mělo být upuštění od centrálně řízených organizací a přechod na řízení podle procesů a tvorbu hodnoty pro stakeholders

(zainteresované subjekty). To je možné dosáhnout koncepcemi Total Quality Management (filozofie řízení, která považuje kvalitu za kritický faktor úspěchu), Lean Management (štíhlé řízení), Reengineering (zásadní, radikální a převratné změny v podniku za účelem skokového zvýšení výkonnosti) či Redesign (přeprojektování procesů). (Horváth, 2004; International Group of Controlling, 2003; Synek, 2007)

### **1.2 Definice controllingu**

Pojem controlling byl převzat do Evropy z USA. Základem slova controlling je anglický výraz „to control“ a je chápán ve významu řídit, ovládat, mít pod kontrolou, kontrolovat či prověřovat. (Freiberg, 1996) Nepřekládá se, neboť je obtížné nalézt jeho jednoslovný ekvivalent. Neexistuje jednotná definice controllingu, různí autoři chápou tento pojem odlišně. Z českých autorů např. Freiberg uvádí, že „controlling představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu“. (Freiberg, 1996, s. 10) Pochopitelný je význam controllingu podle Fibírové, která jej obecně chápe jako „metodu, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti a žádoucího (předem stanoveného, plánovaného) stavu o podnikatelském procesu, vyhodnocováním zjištěných odchylek, nalezením jejich příčin, návrhu opatření k jejich nápravě, popřípadě k aktualizaci stanovených cílů“. (Fibírová, 2003, s. 10) Další definice podle Krále tvrdí, že controlling je, obecně vyjádřeno, „metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů“. (Kráal, 2010, s. 26)

Controlling je více než jen kontrola, což vyjadřují definice německých autorů. Podle Horvátha je controlling „koncepte řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky“. (Horváth, 2004, s. 5) Controlleři přitom koordinují plánování a kontrolu managementu s podnikovými výsledky, což je podobný přístup, který zastává i Freiberg. Jiný postoj formuluje Vollmuth, podle kterého je controlling „nástroj řízení překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování“. (Vollmuth, 1998, s. 11) Přičemž předpokládá, že plánování vychází z cílů podniku formulovaných podnikovým vedením. Zjištěné odchylky mezi plánem

a skutečností se předloží vedení, jehož úkolem je následně podniknout relevantní nápravná opatření, která povedou k dosažení stanovených cílů. Jde tedy o uzavřený cyklus se zpětnou vazbou. (Vollmuth, 1998) Reichmann vidí podstatu controllingu v získání, zpracování a koordinaci informací. (Reichmann, 1997) Heslovitou podstatu controllingu, která shrnuje uvedené definice, vystihuje Eschenbach. Deklaruje „tři nejdůležitější interpretační vzory controllingu:

- controlling jako porovnání plán-skutečnost
- controlling jako jednota plánování a kontroly
- controlling jako ovlivňování chování“ (Eschenbach, 2004, s. 78)

Ze všech uvedených pojetí controllingu různými autory lze controlling jednoznačně označit za důležitou činnost v podniku podporující řízení. Dokládají to i opakující se výrazy, které se pojí s pojmem controllingu: plánování, kontrola, koordinující činnosti, informační báze, srovnávání plánu se skutečným stavem, ohled na podnikové cíle, nástroj řízení. I podle slovníku controllingu lze shrnout význam termínu controlling jako „výsledek spolupráce manažerů a controllerů“. (International Group of Controlling, 2003, s. 34)

### **1.3 Podstata controllingu**

Po uvedení několika definic bude v této podkapitole objasněna podstata controllingu pomocí popisu controllingových cílů, funkcí a reportingu.

#### **1.3.1 Controllingové cíle**

Controlling funguje jako systém doplňující řízení podniku. Vedení podniku musí především zajistit životaschopnost podniku neboli dlouhodobou existenční schopnost podniku, který se umí přizpůsobit okolí, reaguje na přicházející příležitosti a je orientován na budoucnost. V samotném podniku je třeba koordinovat vztahy mezi jednotlivými systémy. Účelem controllingu je tedy sladění vnitřní a vnější harmonizace a zajištění informací. K tomu slouží **bezprostřední cíle** controllingu:

- zajištění schopnosti anticipace a adaptace
- zajištění schopnosti reakce
- zajištění schopnosti koordinace

Současně je nezbytné respektovat **požadavky tří zainteresovaných skupin** – investorů jako poskytovatelů kapitálu; zaměstnanců, kteří jsou zosobněním cílů a výkonů podniku; okolí podniku reprezentovaného zákazníky, dodavateli, konkurenty. Každá z těchto skupin má jiné cíle a představy. Management pracuje tak, aby všechny tyto představy sladil a controlling je mu nápomocen při zpracování strategie rovnováhy k dosažení cíle. (Eschenbach, 2004)

Filozofii controllingu lze objasnit pomocí tří základních principů. Princip **orientace na cíle** vyjadřuje podíl controllingu na stanovení a kontrole podnikových cílů. Dále je vytvářen propracovaný systém s množstvím kvalitních dat, který je schopen odhalit překážky pro splnění podnikových cílů. Tím je definován princip **orientace na úzké profily**. Poslední **princip orientace na budoucnost** zdůrazňuje význam pouze těch informací z minulosti, které poslouží předcházet problémům v budoucnosti. (Synek, 2007)

### 1.3.2 Controllingové funkce

Controlling jako systém podpory řízení plní řadu funkcí. Podobně jako vymezení pojmu controllingu, ani v případě uvedení funkcí není v literatuře uveden jednotný názor. Fibírová uvádí v základním přehledu *funkci plánovací, informační a reporting*. Přičemž tyto funkce z širšího pohledu chápe ve smyslu funkce koordinační a poradenské, zjišťovací, dokumentační a kontrolní. Controlling má především za úkol připravit podklady pro plánování a rozhodování, koordinovat obsah informací finančního a manažerského účetnictví. Má také zajišťovat interpretaci jejich vypovídací schopnosti pro řídicí pracovníky a zajišťovat v tomto ohledu poradenství. Controller je tedy rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, který ale sám nerozhoduje o ekonomickém vývoji. (Fibírová, 2003)

Controlling lze vymezit jednak tím, čím se zabývá, ale rovněž tím, čemu se nevěnuje. Controlling se často mylně zaměřuje za činnosti spojené s interním auditem. Obě oblasti jsou sice prvkem celkového řídicího procesu, nicméně jsou mezi nimi určité rozdíly. Controlling je součástí plánování a jeho pozornost se zaměřuje na cíle podniku a jejich realizaci, koordinaci jednotlivých plánů či organizaci informačních toků, zatímco interní audit je určen výhradně pro kontrolu podnikových činností. Z toho

vyplývá nepochybně větší řídicí odpovědnost a kompetence controllingu oproti internímu auditu. (Synek, 2007)

Srozumitelně lze problematiku vystižení podstaty controllingu shrnout slovy Eschenbacha: „Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.“ (Eschenbach, 2004, s. 76)

### 1.3.3 Reporting

Reporting je jednou z funkcí controllingu, jak je uvedeno již v předchozí kapitole. „Výkaznictví (reporting) slouží k písemné, popř. podle možností a potřeb i ústní informaci, do jaké míry dosáhly jednotlivé vykazující jednotky svých cílů, v čem a z jakých nejdůležitějších důvodů se od nich odchýlily a jaká protipatření řídicí pracovníci přijmou k odstranění negativních odchylek. Smyslem výkaznictví není nalézt viníky odchylek a vyčíst jim jejich chyby, nýbrž podnítit úvahy o tom, co a jak lze zlepšit.“ (International Group of Controlling, 2003, s. 182)

Úlohou reportingu je vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, který umožní posoudit jak vývoj podniku jako celku, tak i dílčí oblasti rozhodující pro řízení. Výkazy a zprávy by měly splňovat tyto nároky (Fibířová, 2003; Mikovcová, 2007):

- struktura umožňující snadné a rychlé rozhodování
- podrobnost odpovídající hierarchii řízení, která bude výkaz využívat
- srozumitelnost a přehlednost
- vyhodnocení pouze ovlivnitelných veličin
- možnost kontroly plnění plánu
- možnost posouzení následků přijatých opatření
- objektivita
- včasnost
- obsažení pouze důležitých informací
- schopnost delegovat opatření na konkrétní osoby a stanovit jejich realizační termíny



Finální zpráva tedy vyžaduje kvalitu svého zpracování, nikoli kvantitu. Předáním reportu manažerovi a jeho prezentací však práce controllera nekončí. Konečnou fází je protokol o opatřeních. (Fibírová, 2003)

### **1.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu**

Manažerské účetnictví stejně jako controlling čerpá informace z finančních výkazů – rozvahy, výsledovky a výkazu o peněžních tocích. Avšak „zatímco controlling jako metoda či systém řízení z pozice managementu nutně integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, manažerské účetnictví je „jen“ informačním nástrojem systému řízení“. (Král, 2010, s. 36) Jinými slovy, manažerské účetnictví vystihují hodnotové veličiny, kdežto controlling se opírá také o nepeněžní informace. Informace manažerského účetnictví by se daly pokrýt nákladovým a finančním controllingem. Část controllingu orientovaná na informace pro řízení věcné stránky podnikatelského procesu se manažerského účetnictví netýká. Manažerské účetnictví poskytuje informace pro rozhodování o budoucnosti, controlling vyzdvihuje informace určené pro řízení. (Král, 2010)

### **1.5 Nástroje controllingu**

Jednou z hlavních funkcí controllingu je koordinace na všech úrovních podnikového řízení. Existují tři úrovně podnikového řízení – normativní, strategická a operativní. Normativní řízení je nejvyšší z těchto úrovní, neboť určuje smysl existence podniku, stanovuje jeho základní hodnoty a vizi. Níže v hierarchii položená strategická úroveň řízení se věnuje plánování a tvorbě strategie, je silně orientována na budoucnost. Úkolem operativního managementu je vytvoření dílčích plánů a rozpočtů při využití existujícího potenciálu úspěchu podniku. (Eschenbach, 2004)

#### **1.5.1 Strategické nástroje**

„Strategický controlling je manažerská činnost obsahující plánování, testování, implementaci a vyhodnocování strategií. Časové rozpětí je neomezené a vychází z délky období, na které je zpracována strategie.“ (International Group of Controlling, 2003, s. 36)

Nástroje strategického controllingu jsou:

- **Analýza okolí podniku** – pomocí PEST analýzy jsou určeny faktory vnějšího okolí působící na podnik. Zkratka PEST vyjadřuje počáteční písmena těchto faktorů: politicko-právní; ekonomické; sociální, kulturní, demografické; technické a technologické, jejich vliv musí brát podnik v úvahu, nemůže je však ovlivnit. (Mikovcová, 2007)
- **Analýza odvětví** – cílem Porterova modelu pěti sil je odhalení těch sil, které mají největší význam z hlediska jejich působení na podnik, a dále těch, které mohou být podnikem ovlivněny. Pět sil představuje rivalita v odvětví, substituty, dodavatelé, zákazníci a potenciální noví konkurenti. (Mikovcová, 2007)
- **Analýza silných a slabých míst** – je východiskem pro odhalení potenciálů a na druhé straně slouží k identifikaci zlepšovacích návrhů. Využití controllingu spočívá ve stanovení katalogu kritérií jednotlivých podnikových útvarů. Následně je vypracován dotazník s hodnotícími škálami všech kritérií. Zpracované výsledky dotazníku poslouží ke konkretizaci nápravných opatření v podobě plánu, kde jsou určeny ukazatele, termíny a odpovědné osoby. (Mikovcová, 2007)
- **Analýza portfolia** – umožňuje analýzu podniku jako celku na delší budoucí období. Často používaná je matice Boston Consulting Group (BCG) o dvou dimenzích – relativní tržní podíl a růst trhu. Podle umístění výrobků v jednotlivých kvadrantech (otazníky, hvězdy, dojně krávy, hladoví psi) se vedení podniku rozhoduje o následných strategických aktivitách podniku. (Mikovcová, 2007)
- **Analýza životního cyklu** – vychází z odlišných charakteristik v jednotlivých životních fázích výrobku (zavádění, růst, zralost, ústup). Pro každou fázi je vhodná jiná marketingová strategie, typická je změna průběhu cash-flow z negativního v počáteční fázi na kladný v dalších fázích a jeho následné snižování v souvislosti s ústupem výrobku z trhu. (Mikovcová, 2007; Vollmuth, 2004)
- **Target costing** – označuje řízení nákladů tržně orientovaných podniků. Předpokladem je úplné zaměření na zákazníka. Metoda vychází z tržní ceny

směrem k nákladům. Neboli určuje maximálně přípustné náklady pro konkurenceschopný podnik odečtením zisku od tržní ceny. (Mikovcová, 2007)

### 1.5.2 Operativní nástroje

Operativní controlling je oproti strategickému zaměřen na kratší časové období. Spočívá v měsíčním porovnávání skutečnosti se žadoucím ročním plánovaným vývojem. „K nejpodstatnějším cílům podniku patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti.“ (Vollmuth, 2004, s. 5)

- **Analýza ABC** – umožňuje určit priority v řízení velkého počtu položek z hlediska nákladů. Srovnává se množství a hodnoty, přičemž empiricky platí, že relativně malá množství tvoří relativně velkou hodnotu. Zaměření se na tato malá množství generuje podniku velké efekty. Předmětem zájmu analýzy ABC mohou být zásoby, zákazníci, dodavatelé, výrobky aj. (Vollmuth, 2004)
- **Klasifikace a analýza nákladů** – viz kapitola číslo 2.4.
- **Kalkulační metody** – viz kapitola číslo 2.6.1.
- **Analýza odchylek** – kontrolní funkce je pro hodnotové řízení efektivnosti nezbytná. Umožňuje řídit položky jako zisk, náklady či rentabilitu celého podniku nebo podle středisek, procesů či výkonů. V různých časových intervalech jsou porovnávány skutečné a plánované stavy jednotlivých veličin. Jejich vyhodnocení vede k poučení se z minulosti a jeho následného využití pro budoucí vývoj. Po identifikaci odchylek je možné postupovat jednou ze tří možností:
  - učinit opatření pro dosažení požadovaného stavu
  - nezasahovat do průběhu vývoje
  - přizpůsobit cíl (Fibířová, 2003)

## 1.6 Útvar controllingu v podniku

Každý podnik se zabývá činnostmi, jako je plánování či kontrola. Neboli každý podnik určitým způsobem vykonává controllingové aktivity. Hlavní je použití těchto nástrojů ke zkvalitnění podpory vedení, a tak je vhodné zřízení controllingového útvaru, zvláště

u velkých podniků. Předpokladem fungujícího controllingu je určitý stupeň strategického plánování a informačního systému podniku, vhodný styl řízení či vymezení jednotlivých kompetencí. Funkce controllingu však mohou převzít i jiné kompetentní orgány. (Eschenbach, 2004)

### 1.6.1 Organizační začlenění controllingu

Otázkou je, zda zřídit v podniku vlastní controllingový útvar či ho obstarat jako „vedlejší úvazek“ jiného útvaru. Samozřejmě záleží na velikosti a potřebách podniku, vždy se však dají zvážit výhody a nevýhody jednotlivých řešení pro konkrétní situaci. Zásadní jsou v tomto ohledu zcela jistě speciální odborné a metodické znalosti, což není samozřejmě schopnost controllingových služeb vykonávaných na vedlejší úvazek. Jako další aspekty ovlivňující volbu vhodné organizace controllingu lze uvést počet a komplexnost problémů uvnitř i v okolí podniku, požadavky podniku v oblasti sledování nákladů či úroveň informačního systému. (Eschenbach, 2004)

Úsek controllingu může mít formu *štábního* nebo *liniového útvaru*. Hlavní rozdíl mezi nimi je v úrovni rozhodovacích a nařizovacích kompetencí, resp. zda je controlling považován za podporu řízení nebo výkon řízení. Důležitým faktorem je zásada nezávislosti controllingu vzhledem k jeho průřezové funkci napříč podnikem. Pro liniové pojetí organizace controllingu je typická komplexnost plněných úloh. Naproti tomu hlavní úkoly štábního přístupu jsou shromáždění a vyhodnocení informací, koordinace dílčích plánů, dohled nad prováděním přijatých rozhodnutí. (Eschenbach, 2004)

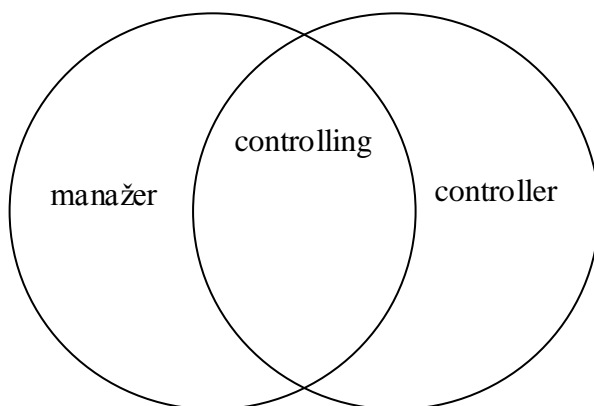
Organizačně pojatý controlling má nejen svoje místo v organizační struktuře, ale je také vnitřně uspořádán:

- podle **činnosti**: může být např. zřízena funkce controllera pro plánování a tvorbu rozpočtu
- podle **funkcí**: existují controlleři marketingu, materiálu, logistiky, personální či projektoví controlleři
- podle **adresáta**: definování controlleři pro regiony či divize (Mikovcová, 2007)

### 1.6.2 Controller a manažer

Výkon controllingových činností nespočívá v činnosti samotných controllerů, je nezbytná kooperace s manažery. To je zřejmé z následujícího obrázku.

**Obr. č. 1: Průnik funkce controllera a manažera**



Zdroj: Mikovcová, 2007, s. 16, upraveno

Rozdíl práce manažera a controllera je následující: manažer provádí plánování, rozhodování, koordinování, motivování, organizování a kontrolu, zatímco controller zejména vytváří metody a nástroje, pracuje s informacemi, koordinuje a aktualizuje systém. Podpora pak spočívá v získávání a zpracování informací a jejich prezentaci managementu. (Mikovcová, 2007)

### 1.6.3 Profil controllera

Pozice controllera spočívá v celé škále úkolů. Proto jsou na něj kladeny nejrůznější nároky. Tyto požadavky jsou dvojího typu – osobní a odborné. Dále jsou uvedeny v tabulce.

**Tab. č. 1: Požadavky kladené na controllery**

<b>Osobnostní:</b>	<b>Odborné:</b>
Analytické schopnosti a logické myšlení	VŠ ekonomického zaměření
Flexibilita, samostatnost, systematickosti, pečlivost, spolehlivost	Přehled v účetnictví
Schopnost nést odpovědnost za vlastní rozhodnutí	Angličtina na komunikativní úrovni
Schopnost komunikace	Praxe
Odolnost vůči stresu	Přehled v účetnictví
	Znalost práce na PC, zpracování dat a pokročilá znalost MS Excel

Zdroj: Dvořáková, Faltejsková, 2011, v vlastní úprava

### **1.7 Podpora controllingu výpočetní technikou**

Se stále větším množstvím informací pro rozhodování je pro plnění úkolů operativního controllingu důležité zejména zachování přehlednosti dat. Využití výpočetní techniky je neodmyslitelné, zejména s požadavkem rychlého získávání a předávání dat. Softwarový nástroj controllingu může značně posílit stupeň vývoje a účinnost controllingu. S tím souvisí nárůst požadavků kladených na controllera, např. prověření integrity dat, tvorba datových modelů a logických propojení dat, zodpovědnost za vývoj systému nebo zodpovědnost za informační logistiku v podniku. (Eschenbach, 2004)

Použití výpočetní techniky nabízí další možnosti pro controlling. Odpadnou rutinní práce, čímž se uvolní kapacity pro přípravu rozhodování. Práce controllera je tak kvalitativně zhodnocena a controller se může více věnovat vlastním úlohám. Dále mohou být analyzovány procesy v podniku a jejich organizace. Odhalení neúčelných procedur uvolní zdroje, které mohou být použity efektivně jinde. Bezpochyby podstatným efektem použití softwaru controllingu je kvalitativně lepší zajištění informací pro nositele rozhodování. (Eschenbach, 2004)

## 2 NÁKLADY

Tato kapitola je věnována definici nákladů a jejich základním kategoriím. Pro efektivní řízení nákladů je potřeba znát jejich strukturu. Proto zde bude uvedeno členění nákladů a metody řízení nákladů.

### 2.1 Vymezení pojmu náklady

Na náklady se dá pohlížet z různých hledisek. **Finanční účetnictví** určené pro externí uživatele vymezuje náklady jako „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“. (Král, 2010, s. 47) Tento pohled považuje náklady za skutečně vynaložený ekonomický zdroj poskytnutý vlastníky kapitálu na dosažení výnosu z prodeje.

**V manažerském účetnictví** jsou pro interní potřeby podniku náklady definovány jako „hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku“. (Fibířová a kol., 2004, s. 78) Tato definice zdůrazňuje hospodárnost vynakládání nákladů stejně jako účelnost neboli racionální použití nákladů, od kterého se očekává jeho zhodnocení v budoucnosti. (Fibířová a kol., 2004)

Náklady je potřeba vždy odlišit od výdajů, které znamenají úbytek peněžních prostředků podniku. Typickým příkladem je nákup výrobního stroje, který je výdajem a podobu nákladů dostává až ve formě odpisů během doby jeho užívání. Toto rozlišení je základem pro výpočet cash flow podniku. Dalším účetním pravidlem je časová shoda nákladů s vykazovaným obdobím, které je zajištěno prostřednictvím účtů časového rozlišení nákladů. (Synek, 2007)

**Manažerské pojetí nákladů** poskytuje širší pohled na náklady než účetní pojetí popisované dosud. Pracuje totiž s kategorií ekonomických nákladů a faktorem času. Ekonomické náklady zahrnují jednak účetní, ale též oportunitní náklady, což je částka peněz ušlá při použití zdrojů na nejlepší možnou alternativu. Zavádí se tak pojmy *explicitní a implicitní náklady*. Explicitní náklady, které jako účetní náklady musí firma reálně vynaložit na získání výrobních faktorů, se odlišují od implicitních

(ekonomických) nákladů vyjádřených oportunitními náklady. Z hlediska času lze pohlížet na náklady v krátkodobé či dlouhodobé perspektivě. V krátkém období je část vstupů považována za fixní (např. stroje a výrobní zařízení) a jiné se mění ve vztahu s objemem vyráběných produktů (např. množství výrobních dělníků). Dlouhodobě je však rozhodováno i o počtu strojů, všechny výrobní faktory jsou tedy proměnné, a tak neexistují žádné fixní náklady. (Synek, 2007)

### **2.2 Základní aspekty řízení nákladů**

S transformací vstupů na výstupy jsou spojeny ekonomické pojmy hospodárnost, účinnost a efektivnost, které přispívají k racionalitě procesů a aktivit podniku.

#### **2.2.1 Hospodárnost nákladů**

„Hospodárnost představuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se dosahuje žadoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.“ (Král, 2010, s. 52) Existují dva způsoby ovlivnění hospodárnosti – úspornost a výtěžnost. **Úspornost** znamená dosažení požadovaného výstupu s minimálními vynaloženými zdroji. Projeví se tedy absolutním snížením nákladů na dané výkony. Zatímco **výtěžnost** je výsledkem maximalizace provedených výkonů při stejném využití zdrojů podniku. Jedná se tak o relativní snížení jednotkových nákladů. (Král, 2010)

#### **2.2.2 Ekonomická účinnost**

Účinnost obecně poměřuje výstup se zapojeným vstupem. Specifikovaná ekonomická účinnost je udána vztahem vynaložených nákladů a dosaženého ekonomického prospěchu. Vyjádřením ekonomického prospěchu je zisk, ať už v jakékoli podobě – zisk z hlavní výdělečné činnosti, provozní zisk, zisk z běžné činnosti podniku, zisk před zdaněním či zisk po zdanění. Hlavní je význam zisku jako zvyšování hodnoty podniku v důsledku úspěšného podnikání a schopnost rozšířené reprodukce podniku. Dále je zisk považován za základ rozdělení důchodu mezi vlastníky, investory a stát nebo jako součást měřítek výkonnosti. (Král, 2010)



### **2.2.3 Ekonomická efektivnost**

Rozhodujícím kritériem racionality je ekonomická efektivnost. Opět se zde poměřují vynaložené náklady s dosaženým ekonomickým prospěchem, tentokrát se však určuje vztah k celkovým zdrojům. Příkladem může být ukazatel výnosnosti vlastního kapitálu či výnosnost celkových aktiv. (Král, 2010)

### **2.3 Faktory ovlivňující velikost nákladů**

Celkové náklady podniku jsou ovlivňovány různými aspekty. Je možné rozpoznávat faktory podnikem ovlivnitelné a neovlivnitelné. Podnik nemůže ovlivnit výši daňových sazeb, počet pracovních dní za dané období a rámcové právní podmínky. Naopak v režii podniku je velikost nákladů vyplývajících z velikosti podniku a jeho výrobního programu, vytíženosti výrobního zařízení, výrobních podmínek, ceny a kvality nakupovaných vstupů, odbytové politiky, způsobu financování, rozsahu výzkumu a vývoje podpůrných činností podniku. (Vyskočil, Štrup, 2003)

### **2.4 Členění nákladů**

Efektivní řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné členění. Náklady je možné klasifikovat z různých hledisek, která by však vždy měla reflektovat vztah k řešení problémů a rozhodnutí.

#### **2.4.1 Druhové členění nákladů**

Druhové třídění nákladů odpovídá jejich spojení s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů. „Základní nákladové druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění)
- finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky)

- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné)“ (Synek, 2007, s. 79)

Druhov $\acute{e}$  náklady jsou *prvotní*, neboť jsou předmětem zobrazení při vstupu do podniku. Dále jsou charakterizovány jako *externí náklady*, protože spotřebovávají vstupy pořízené z vnějšku podniku. Tyto náklady se nedají dále dělit na jednodušší položky, jsou tedy *jednoduché*. (Král, 2010)

### 2.4.2 Účelové členění nákladů

Účelové třídění nákladů umožňuje identifikovat příčinu jejich vzniku. Základem je dělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, resp. na **jednicové a režijní**. Technologické náklady jsou vynaloženy v bezprostřední souvislosti s finálním výkonem či jeho částí, proto se označují jako jednicové náklady. Náklady na obsluhu a řízení sice souvisí s technologickým procesem, ale mají podpůrný charakter pro chod podniku jako celku, nedají se tak přiřadit ke konkrétním výkonům (např. mzdy administrativních pracovníků či spotřeba tepla). Proto se nazývají režijní náklady. (Král, 2010)

### 2.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Každé středisko odpovídá za hospodárné vynaložení nákladů, je tedy tzv. **odpovědnostním střediskem**. Pomocí identifikace dílčích výkonů středisek pro jiná střediska a jejich oceněním vzniká systém vazeb výkonů mezi středisky. Takto vzniklé náklady jsou *druhotné*, protože se poprvé objevily z vnějšku podniku a podruhé právě v rámci podniku mezi jednotlivými středisky, a *složené*, neboť je možnost je dále rozebrat na nákladové druhy. (Král, 2010)

### 2.4.4 Kalkulační členění nákladů

Tento zvláštní typ účelového členění nákladů přiřazuje náklady na *kalkulační jednici*, tj. výkon, který je objemově, druhově a jakostně specifikován; v moderním pojetí se používá termín *nákladový objekt*. Podle vztahu ke konkrétnímu výkonu, lze rozlišit:

- **přímé náklady** – bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem
- **nepřímé náklady** – vztahují se k více druhům výkonů a zabezpečují výrobu celkově.

Přímé náklady zahrnují jednicové náklady a část režijních nákladů, které s výkonem přímo souvisí. Mezi nepřímé náklady se řadí zbylá část režijních nákladů, neboli těch, které jsou společné více druhům výrobků. (Král, 2010; Popesko, 2009; Synek, 2007)

### 2.4.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění se stalo zásadní pro rozhodování o alternativních směrech budoucího vývoje podniku. Vychází z faktu, že dochází ke změně průběhu nákladů v závislosti na změně objemu výkonů. Rozlišují se variabilní a fixní náklady. **Variabilní náklady** se mění s rozsahem výroby. Pokud se zvyšují stejně rychle jako objem výroby, potom jsou *proporcionální*. Jestliže se variabilní náklady mění rychleji než objem výroby, pak jsou *nadproporcionální* a v opačném případě *podproporcionální*. Část celkových nákladů, která je neměnná se změnou objemu výroby, jsou **fixní náklady**. Přesněji řečeno jsou neměnné pro určitý rozsah výkonů. Fixní náklady se mění skokově při investicích ve výrobě, např. rozšíření výrobní kapacity či změna výrobního programu. Z toho je patrné, že do fixních nákladů se budou dále řadit režie v podobě odpisů, nájemného, pojištění, úroky z půjček a další náklady, které vznikají, přestože se nic nevyrobí. Celkové fixní náklady jsou v krátkém období neměnné se změnou objemu výroby, průměrné fixní náklady na jednotku produkce však s růstem objemu výroby klesají. Tomu se říká *degrese nákladů*. (Synek, 2007)

### 2.4.6 Další kategorie nákladů

Vedle tradiční klasifikace nákladů existuje členění nákladů vztahující se k manažerskému rozhodování. Jde tedy o odhad budoucích nákladů ve vztahu ke konkrétnímu rozhodnutí. **Relevantní náklady** se při uskutečnění různých variant rozhodnutí budou měnit, zatímco **irelevantní náklady** budou vůči změně rozhodnutí odolné. Formou relevantních nákladů jsou náklady vyjadřující rozdíl před uvažovanou změnou a po změně, tzv. **rozdílové náklady**.

**Utopené náklady** byly vynaloženy již v minulosti a nemohou být změněny žádným budoucím rozhodnutím. Jsou tedy formou irelevantních nákladů.

**Oportunitní náklady**, nazývané též náklady obětované příležitosti, představují hodnotu ztraceného příjmu z nerealizované nejlepší alternativní varianty. Stávají se tak součástí

ekonomických nákladů, jsou těžko vyčíslitelné a v účetnictví nejsou zobrazeny. (Popesko, 2009)

### **2.5 Nákladový controlling**

Podnikový systém controllingu přednostně využívá informací čerpaných z nákladového controllingu, až poté lze uvažovat o zřízení dalších dílčích funkčních oblastí controllingu jako např. investiční či zásobovací. Základním cílem nákladového controllingu je tvorba nového systému plánování zaměřeného na splnění cílů v budoucnosti pomocí vyhodnocení skutečnosti a plánu. Požadavek včasnosti, srozumitelnosti a přehlednosti podaných reportů o odchylkách umožní zahájit aktivity vedoucí k jejich odstranění. (Herman, Lazar, 1999)

Podnik úspěšně zvládl oblast nákladového controllingu, pokud je schopen zodpovědět následující otázky:

- „Víte přesně, který druh výkonů vydělává a kolik? Na který a kolik se doplácí? Které výkony jsou při současných cenách nejeftektivnější?”
- Víte, které zákaznické skupiny jsou zajímavé a perspektivní?
- Víte, jak se projeví určitá opatření ve změně zisku (ztráty)?
- Víte, jak vypadá hospodářský výsledek pro potřeby řízení a rozhodování, tzn. bez zkrácení regulace finančního účetnictví a daňové legislativy?
- Dozvíte se včas, jestli jste ještě v plánu, nebo se již pohybujete mimo stanovené hranice? (Kde jsou odchylky a kdo je za ně odpovědný?)
- Umíte svojí podnikovou strategii přenést do konkrétních plánů a opatření tak, aby byla jednotlivá střediska zainteresována na chování, které přispívá k jejímu dosažení?
- Jak změříte přínos vnitropodnikových útvarů k celopodnikovým výsledkům?
- Co zvyšuje režijní náklady v podniku?“ (Fibířová, 2003, s. 57)

Snižování nákladů může být spojeno i se snižováním kvality výrobků či ve změně vnímání podniku zákazníky. Je třeba přesunout pozornost ze snižování nákladů, které se možná projeví snížením v celkové sumě nákladů, spíše na hospodárnost vynakládání nákladů v průběhu výrobního procesu. Jinými slovy využít stávající potenciál podniku

spojený s určitou hladinou nákladů. Optimalizace vede přes analýzu vazeb mezi náklady a výkony a jejich lepší organizací. (Popesko, 2009)

### **2.6 Úlohy nákladového controllingu a řízení nákladů**

Náklady jsou pro každý podnik zásadní oblastí. Nástroje sloužící k jejich evidenci, měření a plánování jsou důležitým nástrojem manažerských rozhodnutí. Vedle tradičních metod se objevují i moderní metody řízení nákladů, které vznikly v důsledku rostoucí konkurence, a tudíž nutnosti podniku být konkurenceschopný. (Popesko, 2009)

#### **2.6.1 Kalkulace**

Kalkulace je „zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu“. (Král, 2010, s. 124) **Předmětem kalkulace** jsou všechny dílčí i finální podnikové výkony. Náklady jsou vztahovány k naturálně vyjádřené jednotce výkonu označované také jako **kalkulační jednice**. Struktura nákladů je stanovena v **kalkulačním vzorci**, který má následující podobu (Král, 2010, s. 138):

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní režie  
= vlastní náklady výroby
5. správní režie  
= vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady  
= úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk (ztráta)  
= cena výkonu

Použití tohoto kalkulačního vzorce předurčuje postup  **$náklady + zisk = cena$** . V praxi se však uplatňují vzorce s variantně strukturovanými náklady a odlišným vyjádřením vztahu nákladů výkonu k jeho ceně. Např. retrogradní kalkulační vzorec vychází z ceny výkonu a po odečtení nákladů se dostane zisk. (Král, 2010)

Pro přiřazování nákladů jednotlivým objektům, kterými může být výkon, podnikový útvar, aktivita, investiční projekt či určité rozhodnutí, se vžilo označení **alokace nákladů**. (Popesko, 2009)

Kalkulace a vztahy mezi nimi představují **kalkulační systém**. Člení se do několika druhů podle různých hledisek (Synek, 2007):

Z hlediska **doby sestavování** se rozlišují:

- **Kalkulace předběžné** – sestavují se před provedením výkonů a plánují jejich budoucí náklady. Patří sem kalkulace *operativní* (sestavené na základě operativních norem, které zahrnují technické, technologické a organizační podmínky, používají se v operativním řízení výroby), *plánové* (stanovené na bázi plánovaných norem, které berou ohled na racionalizační opatření, jež se uskuteční v plánovaném období) a *propočtové* (vytvářejí se pro nové nebo neopakovatelné výrobky v situaci, kdy nejsou známy spotřební normy).
- **Kalkulace výsledné** – sestavují se po provedení výkonů a slouží pro kontrolu jejich hospodárnosti. Stanovují se rozdílovým způsobem, kdy se u jednotlivých položek zohlední odchylka skutečných nákladů a plánovaných nákladů z předběžné kalkulace.

Kalkulace z hlediska **struktury** mají smysl ve stupňovité výrobě, při které se polotovary vlastní výroby jednoho výrobního stupně stávají vstupem pro další výrobní stupeň. Dělí se na:

- **Postupná kalkulace** – zahrnuje položku *polotovary vlastní výroby*, v níž jsou zaznamenány vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů.
- **Průběžná kalkulace** – neobsahuje položku *polotovary vlastní výroby*, vlastní náklady polotovarů jsou zachyceny podle položek kalkulačního vzorce. (Synek, 2007)

Kalkulace z hlediska **úplnosti nákladů**:

- **Kalkulace úplných (plných) nákladů** – nazývaná též absorpční kalkulace, započítává veškeré náklady.
- **Kalkulace neúplných nákladů** – počítá pouze s variabilními náklady a fixní náklady na výkony nerozpočítává. (Synek, 2007)

### Kalkulační metody

S kalkulacemi je těsně spojeno dělení nákladů na přímé a nepřímé. V kalkulacích se sledují odděleně přímé jednicové a přímé režijní náklady. Nepřímé náklady vznikají ve vztahu s širším okruhem výkonů. Pro přiřazení společných nákladů se používají tyto metody:

1. **Kalkulace dělením** přiřazuje nepřímé náklady výkonům ve vztahu k množství kalkulačních jednic. Další rozlišení této metody:
  - a) **Prostá** – stanovuje náklady na jednici dělením celkových nákladů počtem jednic. Předpokladem je jeden druh výkonu či jejich stejná nákladová náročnost.
  - b) **S poměrovými čísly** – vztahuje náklady k přepočtené jednici, která odpovídá odlišné nákladové náročnosti jednotlivých výkonů.
  
2. **Kalkulace přirážková** se používá pro přičítání nákladů výkonům pomocí hodnotově (peněžně) nebo naturálně určené rozvrhové základny. V případě peněžní základny se procentuální přirážka počítá jako poměr nepřímých režijních nákladů a korunově vyjádřené rozvrhové základny. Pro naturální základny je sazba nepřímých nákladů spočtena podobně s tím rozdílem, že rozvrhová základna je zde určena v naturálních jednotkách (hodiny práce či strojové hodiny).
  - a) **Sumační** – vyjadřuje vztah nepřímých nákladů k jediné rozvrhové základně. Předpokládá úměrný vývoj nepřímých nákladů k jedné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna.
  - b) **Diferencovaná** – oproti sumační metodě používá více rozvrhových základen pro přiřazení různých skupin nepřímých nákladů. (Král, 2010)

### 2.6.2 Plány a rozpočty

Pojem **plánování** představuje obecný proces vyjádření cílů a kroků k jejich dosažení. **Plán** je výstupem procesu plánování a věcně vyjadřuje dané cíle. **Rozpočty** jsou výsledkem procesu **rozpočtování** neboli formulování hodnotově pojatých cílů. (Král, 2010) Rozpočet kvantifikuje vývoj hodnotových veličin pro stanovené období, pro daný objem a strukturu činnosti, za podnik jako celek nebo pouze pro úsek podniku a reflektuje předpokládané změny podmínek při transformačním procesu a prodeji. Zahrnutím všech dílčích rozpočtů vzniká finanční plán, který sestává z rozvahy,

výsledovky a výkazu cash flow. Hlavními **funkcemi** rozpočtu je soulad stanovených hodnotových cílů se strategickými cíli, koordinace podnikových středisek při jeho sestavování, motivace pracovníků na jejich splnění, měření a následná kontrola činnosti jednotlivých středisek. (Fibířová a kol., 2004)

**Taktické plány a rozpočty** jsou zpravidla vázány k ročnímu období a bývají součástí dlouhodobých plánů a rozpočtů. **Dlouhodobé rozpočty** jsou obvykle zpracované globálně a zahrnují více variant, minimálně optimistický a pesimistický výhled či limitní pásma. Postupně se zpřesňují podle aktualizace úkolů a cílů. Finanční přijatelnost plánů je dána dlouhodobou tvorbou zisku a zhodnocením investovaného kapitálu. Na významu nabývá řízení režijních nákladů v rámci dlouhodobých rozpočtů, neboť v krátkém období lze ovlivnit jen jejich malá část a většina těchto nákladů je důsledkem dřívějších rozhodnutí. (Král, 2010)

Podkladem pro **sestavení ročního podnikového rozpočtu** jsou dlouhodobé plány a rozpočty. Jeho součástí je rozpočtovaná rozvaha, rozpočtovaná výsledovka a rozpočet peněžních toků. Určující jsou také hlavní směry rozvoje podnikové činnosti, které ovlivní výši a strukturu nákladů, změny daňové a sociální politiky státu či změny v tržní poptávce. Dalšími ovlivňujícími faktory je výrobní kapacita, kvalifikační struktura a flexibilita zaměstnanců nebo rychlost reakce podniku na požadavky zákazníků. (Fibířová a kol., 2004) Nejdříve je zpracován **rozpočet výnosů**, který vychází z plánu prodeje. Na něj navazuje **rozpočet jednicových nákladů** (tj. plán materiálu a plán práce). (Popesko, 2009) sestavený na základě plánu výroby a výrobních kapacit, **rozpočet přímých nákladů** odvozený z inovačních činností a **rozpočet režijních nákladů**. Dílčí rozpočty nákladů a výnosů dají vzniknout **rozpočtované výsledovce**, přičemž samostatné postavení mají rozpočty **prodeje fixních aktiv a finančních investic**, **prodeje dalších aktiv** nepotřebných pro hlavní činnost, **ostatní náklady a výnosy** související s investiční a finanční činností a **rozpočet zisku**. **Rozpočtovaná rozvaha** není tak podrobná jako rozvaha sestavená k rozvahovému dni. Stálá aktiva a dlouhodobý kapitál vychází ze strategických **investičních a kapitálových plánů** a vážou se také k rozpočtovanému výkazu cash flow. **Plány oběžných aktiv a krátkodobých závazků** se určují buď na základě tržeb, nebo podle požadovaných hodnot ukazatelů likvidity. Slouží především ke zjištění pracovního kapitálu. **Rozpočet peněžních toků** je sestaven v dělení na provozní, investiční a finanční činnost podniku. (Král, 2010)



### 2.6.3 Řízení nákladů

Zájem zákazníků o komplexní dodávky vede k nárůstu struktury prováděných výkonů. (Král, 2010) Pod tlakem konkurence a množství prováděných výkonů se hledají odpovědi na tyto otázky (Popesko, 2009):

- Které produktové řady jsou nejvíce ziskové a které vytváří ztrátu?
- Kolik stojí jednotlivé podnikové činnosti?
- Jsou podnikové činnosti vykonávány efektivně?

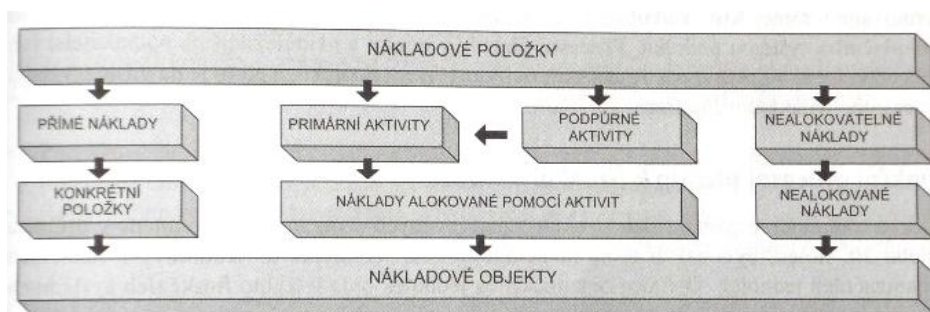
Tradiční metody kalkulace nemusí odrážet správné informace o nákladech podnikových činností pro stanovení cen.

#### ABC – kalkulace nákladů podle aktivit

Klíčovým požadavkem nových kalkulačních metod je přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin jejich vzniku, což vytváří nutnost analýzy samotných vnitropodnikových operací a vztahů mezi nimi. Tento systém podněcuje k eliminaci plýtvání na základě prováděných měření a k identifikaci procesů nepřinášejících hodnotu. Kalkulace ABC (Activity Based Costing) přiřazuje náklady objektům za pomoci měření skutečných fyzických výkonů prováděných činností a aktivit. (Popesko, 2009)

V podniku se uskutečňují primární a podpůrné aktivity. **Primární aktivity** přidávají produktu hodnotu, za kterou je zákazník ochoten zaplatit. Naproti tomu **podpůrné aktivity** nepřidávají z pohledu zákazníka žádnou hodnotu, přináší pouze náklady a časové ztráty. Náklady podpůrných aktivit se přiřazují primárním aktivitám, jež podporují, ale nikoli nákladovým objektům, jak je vidět z obr. č. 2. (Popesko, 2009)

Obr. č. 2: Skupiny nákladů v systému ABC



Zdroj: Popesko, 2009, s. 103

### **ABM – řízení podle aktivit**

Anglickou zkratku ABM lze nahradit českým ekvivalentem řízení podle aktivit nebo také procesní řízení nákladů. Cílem moderního nákladového systému přestává být kalkulování nákladů, hlavní roli přebírá podpora rozhodování. Manažerský nástroj Activity Based Management (ABM) využívá informace získané metodou ABC pro dosažení podnikových cílů pomocí souboru nástrojů přizpůsobených konkrétnímu rozhodnutí. Nejběžnějším nástrojem řízení podle aktivit je *analýza procesů a aktivit*, která souvisí s hodnocením efektivnosti prováděných výkonů podniku. Základem je identifikace procesů a aktivit prováděných v podniku, jejich vzájemných vazeb z hlediska vstupů a výstupů, rozbor ovlivňujících faktorů, identifikace spotřeby zdrojů a doby cyklů v jednotlivých aktivitách a procesech a rozdělení na aktivity přidávající hodnotu a nepřidávající hodnotu. Smyslem nástroje ABM je zaměření se na aktivity a procesy, které nepřidávají hodnotu, přesto však spotřebovávají náklady. (Popesko, 2009)

Mezi **strategické nástroje řízení nákladů** patří kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu. V oblasti řízení po linii výkonů aplikují stejně jako tradiční metody dlouhodobé řízení nákladů výroby. Jejich přínos však spočívá především:

- v orientaci na zákazníka a plnění jeho požadavků s ohledem na kvalitu produktů
- v řízení nákladů v průběhu celého životního cyklu a respektování změn nákladů a cen
- kontrole nákladů na výzkum a vývoj a nákladů spojených s ukončením výroby (Šoljaková, 2003)

### **Kalkulace cílových nákladů**

Účelem cílové kalkulace nákladů je přezkoumat možnosti snížení nákladů ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy prototypu. Většina nákladů na výrobek je stanovena již v této předvýrobní etapě, kdy jsou určovány technologické postupy. Metoda je vhodná v případě výroby složitých výrobků, kde je rozsáhlý výzkum a vývoj a vyšší konkurence. Cílová kalkulace nákladů vychází z cílové ceny produktu a požadovaného zisku. Cílová cena je vyjádřením hodnoty vnímané zákazníkem, kvalitou a vlastnostmi produktu, ale také strategických cílů a cenové politiky podniku. Takto získané cílové náklady se následně porovnávají s propočtovou kalkulací. V případě vyšších

propočtových nákladů oproti cílovým se přijmou opatření ke snížení nákladů. (Šoljaková, 2003)

### **Kalkulace životního cyklu**

Cílem této kalkulace je postihnout náklady na výrobek v průběhu jeho celého životního cyklu. Zohledňuje náklady předvýrobní etapy (výzkum a vývoj, záběh výroby, náklady na marketing) i náklady spojené s ukončením výrobního cyklu. Dále též bere v úvahu změny cen a nákladů v průběhu životního cyklu produktu. Stává se tak nástrojem pro řízení a kontrolu nákladů na výzkum a vývoj či zkracování doby životnosti výkonů. Pro strategické řízení má rozhodující význam kalkulace sestavená před zahájením výrobního procesu, kdy je možné přijmout opatření týkající se budoucího vývoje nákladů a výnosů či rozhodnutí o zařazení výrobku do výrobního programu. (Šoljaková, 2003)

Sestavení kalkulace životního cyklu vychází z veličin, které se vztahují k dlouhodobému časovému období. Je proto nutné počítat s faktorem času a příjmy a výdaje diskontovat a také upravit o vliv inflace. Náklady na výzkum a vývoj mají charakter investičních výdajů. Pro hodnocení efektivnosti jejich vynaložení se mohou použít metody používané pro **hodnocení investičních projektů** jako například čistá současná hodnota, index rentability, vnitřní výnosové procento, doba návratnosti a další. Jinou možností hodnocení je **analýza bodu zvratu**, který vyjadřuje množství prodaných výrobků v průběhu životního cyklu nutných k pokrytí všech fixních nákladů s ním spojených. (Šoljaková, 2003)

### **Hodnotová analýza a náklady**

Náklady podniku pramení z jeho hodnototvorných činností. Každá taková činnost má své náklady. Náklady se tedy neposuzují jako celek, ale zkoumají se jednotlivé činnosti zvlášť s možností nalezení méně nákladného řešení. Zahrnuje tyto fáze:

- 1) **Vymezení hodnototvorného řetězce a přiřazení nákladů jednotlivým činnostem** je výchozím bodem. Jsou zmapovány vzájemné vazby mezi činnostmi a jsou jim přiřazeny náklady.
- 2) **Analýza užítku řetězce** znamená přezkoumání funkčnosti vzájemných vazeb a jejich vlivu na tvorbu celkové hodnoty.

- 3) **Optimalizace řetězce** spočívá v co možná nejlepším společném využití a koordinaci činností.
- 4) **Výsledky** slouží pro následné plánování v podniku. (Vyskočil, Štrup, 2003)

### **Moderní systémy rozpočtování**

Rozpočty představují statické a neměnné dokumenty neschopné se přizpůsobit turbulentnímu vývoji podnikatelského prostředí. Vazba na roční cyklus finančních výkazů je z tohoto pohledu nevhodná. Podnikové rozpočty se často vztahují k odlišným časovým horizontům, netvoří tedy provázaný a konzistentní celek. S tím souvisí také izolovanost od ostatních rozpočtů, čímž se dopředu eliminuje příležitost z využití synergických efektů. Orientace na výsledek zastiňuje příčiny rozpočtovaných hodnot a jejich zaměření na splnění cíle. (Popesko, 2009)

Uvědomění si nedostatků tradičních metod rozpočtování vyvolalo vznik nových metod a s tím spojené širší možnosti využití výstupních informací. Charakteristiky nových systémů:

- **Sestavování klouzavých rozpočtů místo pevných** – větší flexibilita rozpočtů.
- **Hodnocení podniku na základě výkonnostních ukazatelů** – větší decentralizace s možností přímého ovlivnění faktorů výkonnosti a zavedení ukazatelů výkonnosti KPI (Key Performance Indicators) neboli ukazatele významné z pohledu výkonnosti útvaru, který je může svou činností ovlivnit.
- **Aplikace progresivních systémů odměňování** místo fixních bonusů vázaných na plnění finančních ukazatelů, které pracovníci nemohli přímo ovlivnit. Moderní systémy odměňují na základě objektivních kritérií výkonnosti.
- **Změna procesu plánování** z ročního plánování vrcholovým managementem na operativní a taktické plánování ponechané podnikovým útvarům s důrazem na plnění strategických cílů a maximalizaci hodnoty pro zákazníky. (Popesko, 2009)

Na základě výše uvedených zásad moderních přístupů k rozpočetnictví vznikly metody:

- **Activity Based Budgeting** čili rozpočtování podle aktivit, které má svůj základ v procesním řízení nákladů (ABM) a je založeno na stejných principech jako kalkulace podle aktivit (ABC). Primární cílem podniku je tvorba hodnoty.

- **Beyond Budgeting** zdůrazňuje měření výkonnosti, decentralizaci a vzájemnou komunikační důvěru mezi managementem a podnikovými jednotkami. Stává se tak přizpůsobivým procesem schopným pružně reagovat na měnící se tržní podmínky.
- **Zero Based Budgeting** neboli rozpočtování s nulovým základem se týká rozpočtu režijních nákladů. Hlavním přínosem je „pravidelné přezkoumávání smysluplnosti dosud prováděných aktivit“. (Popesko, 2009, s. 218)

## 3 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

### 3.1 Základní údaje

<u>Název:</u>	ŠKODA ELECTRIC a.s.
<u>Právní forma:</u>	Akciová společnost
<u>Vznik:</u>	5.3.1993
<u>Identifikační číslo:</u>	477 18 579
<u>Sídlo společnosti:</u>	Tylova 1/57 301 28, Plzeň
<u>Jediný akcionář:</u>	ŠKODA TRANSPORTATION a.s.
<u>Představenstvo:</u>	Ing. Jaromír Šilhánek, Dr. Ing. Ladislav Sobotka, Ing. Martin Sobotka, Ing. Karel Majer
<u>Dozorčí rada:</u>	Ing. Tomáš Krsek, doc. Ing. Michal Korecký, PhD., Tomáš Fronk
<u>Základní kapitál:</u>	264 042 000,- Kč
<u>Akcie:</u>	264 042 ks kmenových akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000,- Kč
<u>Předmět podnikání:</u>	<ul style="list-style-type: none"><li>• výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení</li><li>• montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení</li><li>• opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů</li><li>• výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona</li><li>• obráběčství</li><li>• zámečnictví, nástrojařství (Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2012, [online])</li></ul>

### **3.2 Profil společnosti**

ŠKODA ELECTRIC a.s. je výrobním podnikem působícím na světovém trhu v oboru dopravního strojírenství. Mezi jeho produkty patří trolejbusy, trakční elektrické pohony a trakční motory pro trolejbusy, tramvaje a lokomotivy, příměstské vlakové jednotky, metro a speciální důlní vozidla. Zajišťuje také kompletní servis svých výrobků, jejich opravy a modernizace a prodej náhradních dílů. Společnost vznikla 5.3.1993 a navazuje na dlouholetou tradici elektrotechnické výroby Škodových závodů v Plzni, která byla zahájena v roce 1901. Vysoká technická úroveň, výkonové parametry a spolehlivost výrobků vychází z výsledků vlastního technického vývoje s využitím výsledků spolupráce s jinými odbornými pracovišti. (Škoda, 2012, [online])

### **3.3 Historie společnosti**

Ve druhé polovině devatenáctého století koupil Emil Škoda plzeňskou strojírnou od hraběte Valdštejna. Počáteční výroba strojů pro zemědělství, pivovary a lihovary se následně rozrostla také o výrobu zařízení pro cukrovary, hutě, válcovny oceli a výrobu zbraní. S tím souviselo rozšíření podniku o slévárnu, ocelárnu, kovárnu, vlastní železniční dráhu a zbrojovku. Exportní úspěchy se připisují samotné osobnosti Emila Škody, který přijímal rozsáhlé zakázky, ale také vysoké kvalitě ocelových odlitků a výkovků pro velké námořní lodě. Vzrostlo tak povědomí o podniku v Evropě i mimoevropských zemích.

Na přelomu devatenáctého a dvacátého století byla firma přeměněna na akciovou společnost Škodovy závody z důvodu potřeby kapitálu pro další rozvoj podniku. Postupně došlo k začleňování dalších závodů – uhelných dolů Mostecká a Plzeňska, automobilky Laurin a Klement v Mladé Boleslavi. Současně byl rozšířen výrobní program o energetická zařízení, transformátory, osobní a nákladní vozidla, tanky, mostní konstrukce, jeřáby, trolejbusy, motory a diesellové motory, obráběcí stroje, parní turbíny.

V roce 1945 byla většina továrny při náletech zničena. V témže roce byla továrna znárodněna. Část svého výrobního programu předala jiným výrobcům. Hlavní roli měla výroba zařízení pro těžké strojírenství, investiční průmyslovou výstavbu, hromadnou

dopravu a energetiku. Vývoz byl směřován zejména do zemí tehdejšího socialistického bloku.

Po roce 1989 došlo k transformaci státního podniku na akciovou společnost. Rozpadly se i východní trhy, a proto bylo v tomto období zahájeno rozšiřování obchodních kontaktů a hledání optimálního výrobního programu. Současná společnost vznikla 5.3.1993. (Podnikatel.cz, 2012, [online])

#### **Obr. č. 3: Logo společnosti**



Zdroj: Škoda, 2012, [online]

### **3.4 Současnost společnosti**

ŠKODA ELECTRIC a.s. je součástí skupiny ŠKODA, která v roce 2012 zahrnuje tyto společnosti:

- ŠKODA TRANSPORTATION a.s.
- ŠKODA ELECTRIC a.s.
- ŠKODA VAGONKA a.s.
- Pars nova a.s.
- MOVO spol. s r.o.
- VÚKV a.s.
- POLL, s.r.o.
- Sibelektroprivod
- Ganz - Skoda Electric Zrt. (Škoda, 2012, [online])

Zákazníky společnosti jsou převážně soukromé firmy, které vypisují výběrová řízení pro jednotlivé projekty. ŠKODA ELECTRIC jim poté na základě vyhraného tendru dodává komponenty pro výrobky, jejichž finálním uživatelem jsou dopravní podniky nebo drážní společnosti. Podle uzavřených zakázek je největším zákazníkem jihokorejská firma Hyundai Rotem. Dalšími významnými zákazníky jsou ŠKODA



TRANSPORTATION, tuzemské dopravní podniky, americká společnost Caterpillar (největší světový výrobce důlních vozidel), maďarské a slovenské dopravní podniky. Společnost dodává své výrobky do celého světa. Pro názornost je uvedena tabulka tržeb za dodávky výrobků do jednotlivých částí světa.

**Tab. č. 2: Tržby za výrobky v roce 2010**

2010 (v tisících Kč)	Česká republika	Evropa	Amerika	Ostatní	Celkem
Trolejbusy	281 745	398 326			680 071
Trakční motory	138 766	278 990	89 851	41 505	549 112
Náhradní díly trolejbusů	22 657	1 579			24 236
Elektrická výzbroj	1 210 856	86 216			1 297 072
Ostatní	16 892	4 803	13 523	3 442	38 660
Celkem	1 670 916	769 914	103 374	44 947	2 589 151

Zdroj: Výroční zpráva 2010

V roce 2010 společnost zaměstnává 654 pracovníků, z toho 50 vedoucích pracovníků.

### **3.5 Poslání společnosti**

Společnost dosahuje špičkových parametrů při vyvíjení a vyrábění svých produktů. Všechny činnosti orientuje na zvyšování spokojenosti zákazníků, neboť jsou pro ni klíčem úspěchu. Zákazníci čekají to nejlepší. Žádný nesmí mít pocit, že je odsunutý na vedlejší kolej a že nemá potřebnou důležitost a vážnost. Z toho důvodu společnost usiluje o porozumění jejich současných i budoucích potřeb, snaží se předvídat jejich očekávání a zaměřuje se na plnění jejich požadavků. Podnik usiluje také o to stát se spolehlivým a rovnocenným partnerem významných výrobců dopravních prostředků na světovém trhu při dodržování zásad ochrany životního prostředí, bezpečnosti a ochrany zdraví během realizace i provozu produktů. Udržitelnou hodnotu pro akcionáře vytváří vývojem i výrobou rentabilních výrobků a správným řízením podnikatelských činností ve prospěch zákazníků, akcionářů, zaměstnanců, dodavatelů a dalších partnerů. Snaží se o neustálé zlepšování celkové výkonnosti organizace. (Interní dokumenty společnosti)

### **3.6 Organizační struktura**

Společnost je organizačně rozdělena na tři divize:

- Trakční motory
- Pohony
- Trolejbusy

Každá divize má obchodní a technický úsek, kde jsou vytvářeny návrhy výrobků. Výroba probíhá v divizích Trakční motory a Pohony. Výroba a vývoj trolejbusů je zajišťována divizí Pohony. Společně je pak pro všechny divize zajišťována finanční a ekonomická činnost, personalistika, správa majetku, strategie a technický rozvoj, nákup, řízení kvality a trvalé zlepšování. (Výroční zpráva 2010, interní dokumenty společnosti)

### **3.7 Finanční analýza**

V této kapitole je provedena finanční analýza pouze v základní rovině, neboť téma finanční analýzy není nosným pilířem práce. Finanční analýza vychází z účetních výkazů za roky 2006-2010, které jsou součástí přílohy A a B.

#### **3.7.1 Horizontální a vertikální analýza**

Horizontální analýza ukazuje vývoj zkoumaných veličin v čase a porovnává je s minulým obdobím. Vertikální analýza sleduje strukturu finančních výkazů nejčastěji k celkové veličině. (Kislingerová, 2005)

##### **Horizontální analýza**

Horizontální analýza je provedena pro rozvahu a výsledovku.

Tab. č. 3: Horizontální analýza rozvahy za roky 2006-2008

v tisících Kč	2006	2007	Rozdíl v %	2008	Rozdíl v %
<b>AKTIVA CELKEM</b>	1 270 808	1 807 299	42,2%	1 886 922	4,4%
Dlouhodobý majetek	149 603	157 833	5,5%	200 020	26,7%
Dlouhodobý nehmotný majetek	8 880	2 116	-76,2%	1 819	-14,0%
Dlouhodobý hmotný majetek	90 723	105 717	16,5%	148 201	40,2%
Dlouhodobý finanční majetek	50 000	50 000	0,0%	50 000	0,0%
Oběžná aktiva	1 117 802	1 645 279	47,2%	1 684 287	2,4%
Zásoby	320 754	784 912	144,7%	664 554	-15,3%
Dlouhodobé pohledávky	50 701	54 655	7,8%	62 849	15,0%
Krátkodobé pohledávky	360 458	552 356	53,2%	847 207	53,4%
Krátkodobý finanční majetek	385 889	253 356	-34,3%	109 677	-56,7%
Časové rozlišení	3 403	4 187	23,0%	2 615	-37,5%
<b>PASIVA CELKEM</b>	1 270 808	1 807 299	42,2%	1 886 922	4,4%
Vlastní kapitál	681 425	732 729	7,5%	835 197	14,0%
Základní kapitál	264 042	264 042	0,0%	264 042	0,0%
Kapitálové fondy	196 938	232 552	18,1%	158 084	-32,0%
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	26 972	26 595	-1,4%	36 952	38,9%
Výsledek hospodaření minulých let	47 345	473	-99,0%	25	-94,7%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	146 128	209 067	43,1%	376 094	79,9%
Cizí zdroje	589 374	1 074 565	82,3%	1 051 721	-2,1%
Rezervy	178 126	207 839	16,7%	217 926	4,9%
Dlouhodobé závazky		36 767		74 819	103,5%
Krátkodobé závazky	411 248	829 959	101,8%	758 976	-8,6%
Časové rozlišení	9	5	-44,4%	4	-20,0%

Zdroj: Rozvaha společnosti 2006-2008

V roce 2007 vykázal stav celkového majetku nárůst o 42,2% oproti předchozímu roku. Bylo to způsobeno velkým nárůstem stavu materiálu, nedokončené výroby a pohledávek. Pokles nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a stavu běžného účtu nebyl tak velký. Celkově převážil efekt růstu aktiv. Na straně pasiv se zvýšil výsledek hospodaření běžného období, ale především se zvýšily závazky společnosti. Tyto velké nárůsty položek byly vyvolány nárůstem objemu uzavřených zakázek společnosti, která se nákupem oběžných aktiv připravovala na jejich uskutečnění.

### 3 Charakteristika podniku

V roce 2008 došlo k růstu hmotného majetku, pohledávek a dlouhodobých závazků. Došlo k většímu poklesu krátkodobého finančního majetku, zásob a nerozděleného zisku. Celková bilanční suma v roce 2008 vykazuje malý nárůst oproti předchozímu období.

**Tab. č. 4: Horizontální analýza rozvahy za roky 2008-2010**

v tisících Kč	2008	2009	Rozdíl v %	2010	Rozdíl v %
<b>AKTIVA CELKEM</b>	1 886 922	1 873 751	-0,7%	3 288 593	75,5%
Dlouhodobý majetek	200 020	265 765	32,9%	1 096 006	312,4%
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 819	24 354	1238,9%	546 666	2144,7%
Dlouhodobý hmotný majetek	148 201	191 411	29,2%	373 588	95,2%
Dlouhodobý finanční majetek	50 000	50 000	0,0%	175 752	251,5%
Oběžná aktiva	1 684 287	1 606 273	-4,6%	2 191 993	36,5%
Zásoby	664 554	614 751	-7,5%	607 467	-1,2%
Dlouhodobé pohledávky	62 849	58 138	-7,5%	83 626	43,8%
Krátkodobé pohledávky	847 207	585 648	-30,9%	881 500	50,5%
Krátkodobý finanční majetek	109 677	347 919	217,2%	619 400	78,0%
Časové rozlišení	2 615	1 713	-34,5%	594	-65,3%
<b>PASIVA CELKEM</b>	1 886 922	1 873 751	-0,7%	3 288 593	75,5%
Vlastní kapitál	835 197	934 447	11,9%	1 090 336	16,7%
Základní kapitál	264 042	264 042	0,0%	264 042	0,0%
Kapitálové fondy	158 084	183 830	16,3%	202 690	10,3%
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	36 952	53 103	43,7%	53 149	0,1%
Výsledek hospodaření minulých let	25	1	-96,0%	1	0,0%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	376 094	433 471	15,3%	570 454	31,6%
Cizí zdroje	1 051 721	939 303	-10,7%	2 198 257	134,0%
Rezervy	217 926	255 980	17,5%	311 228	21,6%
Dlouhodobé závazky	74 819	89 368	19,4%	588 320	558,3%
Krátkodobé závazky	758 976	593 955	-21,7%	1 298 709	118,7%
Časové rozlišení	4	1	-75,0%	0	-100,0%

Zdroj: Rozvaha společnosti 2008-2010

V roce 2009 se velmi značně zvýšila položka nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, a to o více než 20 milionů Kč. Důvodem byl nákup know how v oblasti pohonů kolejových vozidel. Pokles vykázaly pohledávky, zásoby a závazky. Celková bilanční suma však vykázala drobný pokles oproti roku 2008.

### 3 Charakteristika podniku

V roce 2010 způsobil převod souboru ochranných známek ŠKODA od společnosti ŠKODA INVESTMENT a.s. o téměř 520 milionů Kč prudký nárůst nehmotného majetku. Dále se zvýšil pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Výrazný růst v pasivech byl zaznamenán v položce závazků. Celková bilanční suma přesáhla 75% meziroční růst.

**Tab. č. 5: Horizontální analýza výsledovky za roky 2006-2008**

v tisících Kč	2006	2007	Rozdíl v %	2008	Rozdíl v %
Tržby za prodej zboží	46 566	46 064	-1,1%	34 192	-25,8%
Náklady na prodané zboží	41 564	28 760	-30,8%	22 047	-23,3%
Výkony	1 531 005	2 160 598	41,1%	3 090 908	43,1%
Výkonová spotřeba	1 073 635	1 563 893	45,7%	2 305 938	47,4%
Osobní náklady	224 019	256 348	14,4%	294 852	15,0%
Daně a poplatky	412	514	24,8%	453	-11,9%
Odpisy dlouh. majetku	25 471	27 244	7,0%	26 057	-4,4%
Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	5 529	3 756	-32,1%	8 256	119,8%
Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku a materiálu	8 518	4 870	-42,8%	14 503	197,8%
Změna stavu rezerv a opravných položek	27 339	43 057	57,5%	-12 764	-129,6%
Ostatní provozní výnosy	23 199	21 474	-7,4%	39 779	85,2%
Ostatní provozní náklady	16 632	24 452	47,0%	47 430	94,0%
Provozní VH	188 709	282 754	49,8%	474 619	67,9%
Výnosy z dlouh. fin. majetku				2 100	
Výnosy z krát. fin. majetku	844		-100,0%		
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		9 330		29 996	221,5%
Výnosové úroky	4 562	7 182	57,4%	7 857	9,4%
Nákladové úroky					
Ostatní finanční výnosy	11 604	41 845	260,6%	141 248	237,6%
Ostatní finanční náklady	21 899	31 385	43,3%	133 715	326,0%
Finanční VH	-4 889	8 312	270,0%	-12 508	-250,5%
Daň z příjmů za běžnou činnost	37 692	81 999	117,6%	86 017	4,9%
VH za běžnou činnost	146 128	209 067	43,1%	376 094	79,9%
VH před zdaněním	183 820	291 066	58,3%	462 111	58,8%

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2006-2008

V roce 2007 poklesly náklady na prodané zboží oproti předcházejícímu období. Naopak růst vykázaly výkony a výkonová spotřeba, změna stavu rezerv a opravných položek,

### 3 Charakteristika podniku

výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. Výsledek hospodaření za běžnou činnost vzrostl o 43%.

V roce 2008 poklesly tržby z prodeje zboží a změna stavu rezerv a opravných položek. Nárůst zaznamenaly výkony, výkonová spotřeba, tržby z prodeje dlouhodobého majetku, zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a ostatní finanční výnosy i náklady. Výsledek hospodaření za běžnou činnost se velmi zvýšil oproti předchozímu období a zdvojnásobil se více než dvakrát od roku 2006.

**Tab. č. 6: Horizontální analýza výsledovky za roky 2009-2010**

v tisících Kč	2009	Rozdíl v %	2010	Rozdíl v %
Tržby za prodej zboží	29 841	-12,7%	32 961	10,5%
Náklady vynaložené na prodané zboží	20 374	-7,6%	22 254	9,2%
Výkony	3 055 634	-1,1%	2 511 235	-17,8%
Výkonová spotřeba	2 067 660	-10,3%	1 472 806	-28,8%
Osobní náklady	324 831	10,2%	309 583	-4,7%
Daně a poplatky	443	-2,2%	758	71,1%
Odpisy dlouhodobého majetku	35 812	37,4%	40 815	14,0%
Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	18 634	125,7%	23 678	27,1%
Zůstatková cena prodaného dlouh. maj. a mat.	14 628	0,9%	17 183	17,5%
Změna stavu rezerv a opravných položek	110 365	964,7%	64 857	-41,2%
Ostatní provozní výnosy	45 173	13,6%	78 588	74,0%
Ostatní provozní náklady	62 060	30,8%	50 012	-19,4%
Provozní výsledek hospodaření	513 109	8,1%	668 194	30,2%
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		-100,0%	4 800	
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	146		1 802	1134,2%
Výnosy z přecenění cen. papírů a derivátů	41 003			-100,0%
Náklady z přecenění cen. papírů a derivátů		-100,0%	5 030	
Výnosové úroky	2 584	-67,1%	5 074	96,4%
Nákladové úroky			2 150	
Ostatní finanční výnosy	84 971	-39,8%	31 469	-63,0%
Ostatní finanční náklady	89 218	-33,3%	23 309	-73,9%
Finanční výsledek hospodaření	39 486	415,7%	12 656	-67,9%
Daň z příjmů za běžnou činnost	119 124	38,5%	110 396	-7,3%
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	433 471	15,3%	570 454	31,6%
Výsledek hospodaření před zdaněním	552 595	19,6%	680 850	23,2%

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2009-2010

V roce 2009 vzrostly tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, změna stavu rezerv a opravných položek. Výraznější relativní pokles zaznamenaly ostatní finanční

### 3 Charakteristika podniku

výnosy a náklady. Výsledek hospodaření stále roste, tempo tohoto růstu se však zpomaluje.

V roce 2010 poklesla výkonová spotřeba a méně poklesly výkony. Výsledek hospodaření běžného období oproti minulému roku vzrostl a dosahuje více než 570 milionů Kč.

#### Vertikální analýza

Tab. č. 7: Vertikální analýza rozvahy za roky 2006-2008

v tisících Kč	2006	Podíl v %	2007	Podíl v %	2008	Podíl v %
<b>AKTIVA CELKEM</b>	1 270 808	100,0%	1 807 299	100,0%	1 886 922	100,0%
Dlouhodobý majetek	149 603	11,8%	157 833	8,7%	200 020	10,6%
Dlouh. nehmotný majetek	8 880	0,7%	2 116	0,1%	1 819	0,1%
Dlouh. hmotný majetek	90 723	7,1%	105 717	5,8%	148 201	7,9%
Dlouh. finanční majetek	50 000	3,9%	50 000	2,8%	50 000	2,6%
Oběžná aktiva	1 117 802	88,0%	1 645 279	91,0%	1 684 287	89,3%
Zásoby	320 754	25,2%	784 912	43,4%	664 554	35,2%
Dlouhodobé pohledávky	50 701	4,0%	54 655	3,0%	62 849	3,3%
Krátkodobé pohledávky	360 458	28,4%	552 356	30,6%	847 207	44,9%
Krát. finanční majetek	385 889	30,4%	253 356	14,0%	109 677	5,8%
Časové rozlišení	3 403	0,3%	4 187	0,2%	2 615	0,1%
<b>PASIVA CELKEM</b>	1 270 808	100,0%	1 807 299	100,0%	1 886 922	100,0%
Vlastní kapitál	681 425	53,6%	732 729	40,5%	835 197	44,3%
Základní kapitál	264 042	20,8%	264 042	14,6%	264 042	14,0%
Kapitálové fondy	196 938	15,5%	232 552	12,9%	158 084	8,4%
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	26 972	2,1%	26 595	1,5%	36 952	2,0%
VH minulých let	47 345	3,7%	473	0,0%	25	0,0%
VH běžného účet. období	146 128	11,5%	209 067	11,6%	376 094	19,9%
Cizí zdroje	589 374	46,4%	1 074 565	59,5%	1 051 721	55,7%
Rezervy	178 126	14,0%	207 839	11,5%	217 926	11,5%
Dlouhodobé závazky		0,0%	36 767	2,0%	74 819	4,0%
Krátkodobé závazky	411 248	32,4%	829 959	45,9%	758 976	40,2%
Časové rozlišení	9	0,0%	5	0,0%	4	0,0%

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2008

Oběžná aktiva tvoří převážnou část majetku společnosti. V roce 2006 tvoří zásoby čtvrtinu celkových aktiv, v dalších letech i více. Velkou část také zaujímají pohledávky, což je dáno existencí i dlouholetých kontraktů společnosti. Z pohledu závazků tvoří

### 3 Charakteristika podniku

vlastní kapitál více než polovinu zdrojů podniku v roce 2006, méně v obou následujících letech. V uvedených letech podnik nečerpal žádné bankovní úvěry. Cizí zdroje převážně tvoří krátkodobé přijaté zálohy a závazky z obchodních vztahů.

**Tab. č. 8: Vertikální analýza rozvahy za roky 2009-2010**

v tisících Kč	2009	Podíl v %	2010	Podíl v %
<b>AKTIVA CELKEM</b>	1 873 751	100,0%	3 288 593	100,0%
Dlouhodobý majetek	265 765	14,2%	1 096 006	33,3%
Dlouhodobý nehmotný majetek	24 354	1,3%	546 666	16,6%
Dlouhodobý hmotný majetek	191 411	10,2%	373 588	11,4%
Dlouhodobý finanční majetek	50 000	2,7%	175 752	5,3%
<b>Oběžná aktiva</b>	1 606 273	85,7%	2 191 993	66,7%
Zásoby	614 751	32,8%	607 467	18,5%
Dlouhodobé pohledávky	58 138	3,1%	83 626	2,5%
Krátkodobé pohledávky	585 648	31,3%	881 500	26,8%
Krátkodobý finanční majetek	347 919	18,6%	619 400	18,8%
Časové rozlišení	1 713	0,1%	594	0,0%
<b>PASIVA CELKEM</b>	1 873 751	100,0%	3 288 593	100,0%
<b>Vlastní kapitál</b>	934 447	49,9%	1 090 336	33,2%
Základní kapitál	264 042	14,1%	264 042	8,0%
Kapitálové fondy	183 830	9,8%	202 690	6,2%
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	53 103	2,8%	53 149	1,6%
Výsledek hospodaření minulých let	1	0,0%	1	0,0%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	433 471	23,1%	570 454	17,3%
<b>Cizí zdroje</b>	939 303	50,1%	2 198 257	66,8%
Rezervy	255 980	13,7%	311 228	9,5%
Dlouhodobé závazky	89 368	4,8%	588 320	17,9%
Krátkodobé závazky	593 955	31,7%	1 298 709	39,5%
Časové rozlišení	1	0,0%	0	0,0%

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2009-2010

V letech 2009 a 2010 je podíl položek aktiv a pasiv na celkové bilanční sumě podobný. V roce 2010 však výrazné zvýšení výsledků výzkumu a vývoje způsobuje zvýšení podílu dlouhodobého majetku na celkových aktivech podniku. Toto je financováno zejména z krátkodobých závazků.



Tab. č. 9: Vertikální analýza výnosů za roky 2006-2008

v tisících Kč	2006	Podíl v %	2007	Podíl v %	2008	Podíl v %
Tržby za prodej zboží	46 566	2,9%	46 064	2,0%	34 192	1,0%
Výkony	1 531 005	94,3%	2 160 598	94,7%	3 090 908	93,0%
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	5 529	0,3%	3 756	0,2%	8 256	0,2%
Ostatní provozní výnosy	23 199	1,4%	21 474	0,9%	39 779	1,2%
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		0,0%		0,0%	2 100	0,1%
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	844	0,1%		0,0%		0,0%
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		0,0%		0,0%		0,0%
Výnosové úroky	4 562	0,3%	7 182	0,3%	7 857	0,2%
Ostatní finanční výnosy	11 604	0,7%	41 845	1,8%	141 248	4,2%
<b>Výnosy celkem</b>	<b>1 623 309</b>	<b>100,0%</b>	<b>2 280 919</b>	<b>100,0%</b>	<b>3 324 340</b>	<b>100,0%</b>

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2006-2008

Z předcházející tabulky je patrná struktura výnosů v letech **2006-2008**. Rozhodující podíl na celkových výnosech mají výkony, což je dáno výrobní povahou společnosti. Zaujímají více než 90% výnosů.

Tab. č. 10: Vertikální analýza výnosů za roky 2009-2010

v tisících Kč	2009	Podíl v %	2010	Podíl v %
Tržby za prodej zboží	29 841	0,9%	32 961	1,2%
Výkony	3 055 634	93,2%	2 511 235	93,4%
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	18 634	0,6%	23 678	0,9%
Ostatní provozní výnosy	45 173	1,4%	78 588	2,9%
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		0,0%	4 800	0,2%
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	146	0,0%	1 802	0,1%
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	41 003	1,3%		0,0%
Výnosové úroky	2 584	0,1%	5 074	0,2%
Ostatní finanční výnosy	84 971	2,6%	31 469	1,2%
<b>Výnosy celkem</b>	<b>3 277 986</b>	<b>100,0%</b>	<b>2 689 607</b>	<b>100,0%</b>

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2009-2010

V letech **2009 a 2010** je struktura výnosů podobná jako v předcházejících letech s převažujícím podílem výkonů na celkových výnosech.

**Tab. č. 11: Vertikální analýza nákladů za roky 2006-2008**

v tisících Kč	2006	Podíl v %	2007	Podíl v %	2008	Podíl v %
Náklady na prodané zboží	41 564	2,8%	28 760	1,4%	22 047	0,7%
Výkonová spotřeba	1 073 635	72,7%	1 563 893	75,5%	2 305 938	78,2%
Osobní náklady	224 019	15,2%	256 348	12,4%	294 852	10,0%
Daně a poplatky	412	0,0%	514	0,0%	453	0,0%
Odpisy dlouh. majetku	25 471	1,7%	27 244	1,3%	26 057	0,9%
Zúst. cena prodaného dlouh. majetku a materiálu	8 518	0,6%	4 870	0,2%	14 503	0,5%
Změna stavu rezerv a opr. pol. v provozní obl. a komplex. nákladů př. období	27 339	1,9%	43 057	2,1%	-12 764	-0,4%
Ostatní provozní náklady	16 632	1,1%	24 452	1,2%	47 430	1,6%
Nákl. z přec. CP a derivátů		0,0%	9 330	0,5%	29 996	1,0%
Nákladové úroky		0,0%		0,0%		0,0%
Ostatní finanční náklady	21 899	1,5%	31 385	1,5%	133 715	4,5%
Daň z příjmů za běž. činnost	37 692	2,6%	81 999	4,0%	86 017	2,9%
<b>Náklady celkem</b>	<b>1 477 181</b>	<b>100,0%</b>	<b>2 071 852</b>	<b>100,0%</b>	<b>2 948 244</b>	<b>100,0%</b>

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2006-2008

Složení nákladů v letech 2006-2008 prezentuje předcházející tabulka. Největší podíl na nákladech má výkonová spotřeba, podobně jako výkony na celkových výnosech. Výkonová spotřeba zaujímá mezi 72% a 78% celkových nákladů v uvedených letech. Dále okolo 10% až 15% zaujímají osobní náklady.

**Tab. č. 12: Vertikální analýza nákladů za roky 2009-2010**

v tisících Kč	2009	Podíl v %	2010	Podíl v %
Náklady vynaložené na prodané zboží	20 374	0,7%	22 254	1,1%
Výkonová spotřeba	2 067 660	72,7%	1 472 806	69,5%
Osobní náklady	324 831	11,4%	309 583	14,6%
Daně a poplatky	443	0,0%	758	0,0%
Odpisy dlouhodobého majetku	35 812	1,3%	40 815	1,9%
Zúst. cena prodaného dlouh. maj. a mat.	14 628	0,5%	17 183	0,8%
Změna stavu rezerv a opr. položek	110 365	3,9%	64 857	3,1%
Ostatní provozní náklady	62 060	2,2%	50 012	2,4%
Náklady z přecenění cen. papírů a derivátů		0,0%	5 030	0,2%
Nákladové úroky		0,0%	2 150	0,1%
Ostatní finanční náklady	89 218	3,1%	23 309	1,1%
Daň z příjmů za běžnou činnost	119 124	4,2%	110 396	5,2%
<b>Náklady celkem</b>	<b>2 844 515</b>	<b>100,0%</b>	<b>2 119 153</b>	<b>100,0%</b>

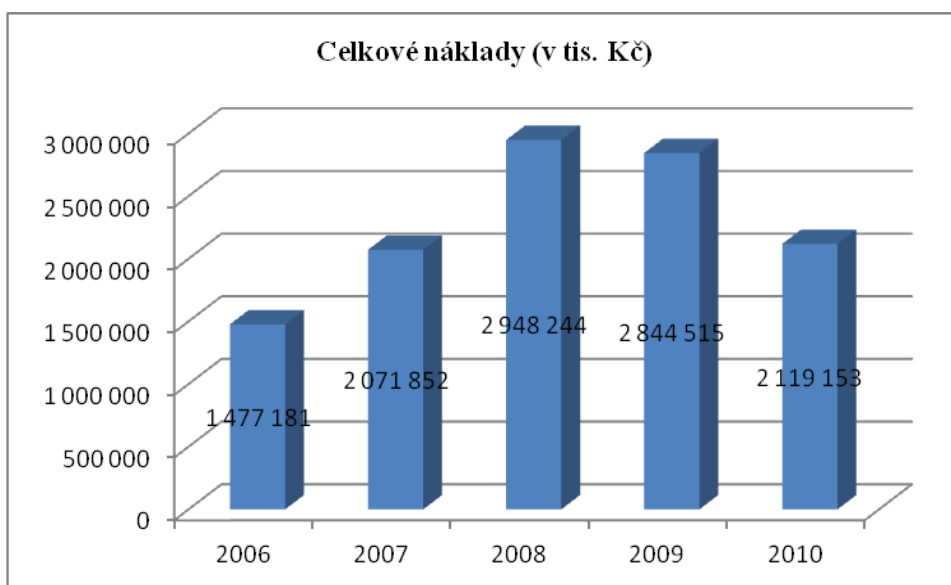
Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2009-2010

V letech 2009 a 2010 se na celkových nákladech nejvíce podílí výkonová spotřeba. Oproti letům 2006-2008 je to relativně méně, okolo 70%. Osobní náklady jsou druhou největší nákladovou položkou a tvoří 11 % až 14% celkových nákladů.

### 3.7.2 Absolutní ukazatele

V této podkapitole je provedena analýza nákladů. Jejich vývoj v absolutní výši v jednotlivých letech je uveden na obr. č. 4 a jejich růst v procentech v tab. č. 13.

**Obr. č. 4: Vývoj celkových nákladů v letech 2006-2010**



Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2006-2010, vlastní úprava

**Tab. č. 13: Růst celkových nákladů**

	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Náklady celkem (v tis. Kč)</b>	1 477 181	2 071 852	2 948 244	2 844 515	2 119 153
<b>Růst nákladů v %</b>		40,26%	42,30%	-3,52%	-25,50%

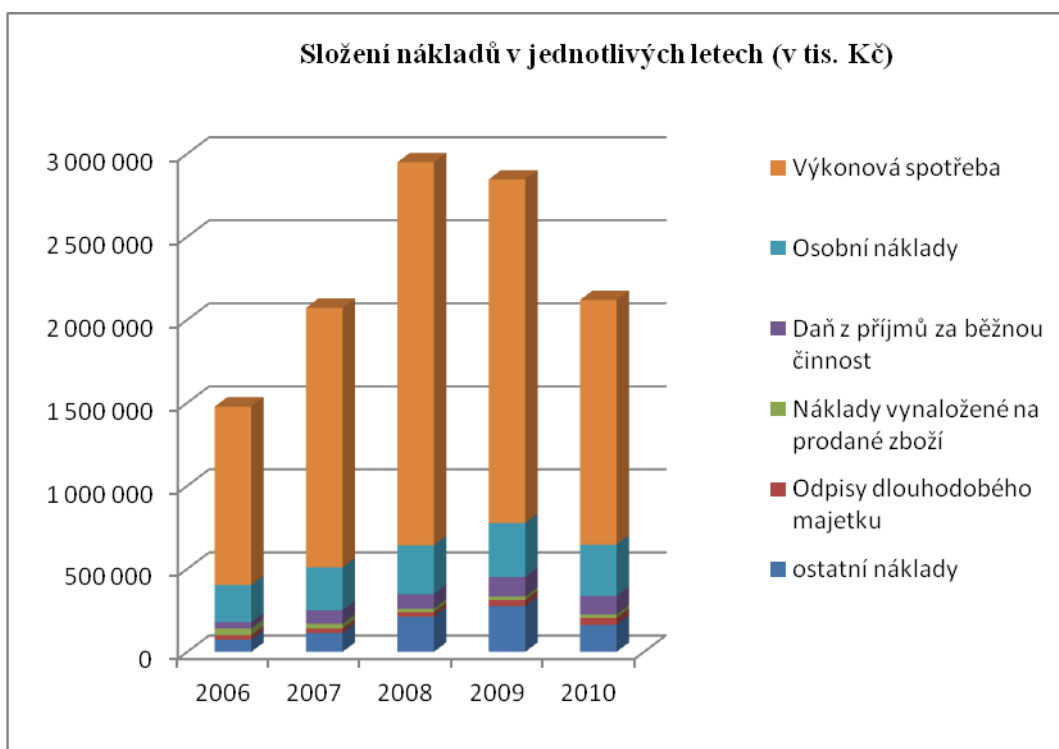
Zdroj: Výkaz zisku a ztráty 2006-2010

V roce 2007 vykázaly oproti předchozímu roku nárůst položky: změna stavu rezerv, výkonová spotřeba, ostatní provozní náklady a mírně i osobní náklady. Pokles, ne zcela však kompenzující nárůsty uvedených položek, byl zaznamenán u zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku a nákladů vynaložených na prodané zboží. V roce 2008 meziročně vzrostly ostatní finanční náklady (více než třikrát), náklady z přeceněných papírů (více než dvakrát), zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (skoro dvakrát) a o polovinu vzrostla výkonová spotřeba. Naopak značný

relativní pokles vykazala změna stavu rezerv. V roce 2009 ve srovnání s předchozím rokem téměř desetkrát vzrostla hodnota stavu rezerv. Avšak relativně malý pokles dalších položek jej převýšil, což vedlo v konečném důsledku k nepatrnému snížení celkových nákladů. V roce 2010 klesly zejména ostatní finanční náklady, rezervy a výkonová spotřeba.

Procentuální podíly jednotlivých složek nákladů na celkových nákladech se v letech 2006-2010 příliš nemění, což je vidět z obr. č. 5. Je uvedeno pouze několik kategorií nákladů podílejících se na celkových nákladech největší měrou. Hlavní podíl má výkonová spotřeba, dále osobní náklady a další položky.

**Obr. č. 5: Skladba nákladů v letech 2006-2010**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

#### 3.7.3 Rozdílový ukazatel

Rozdílový ukazatel je čistý pracovní kapitál. Je to část dlouhodobých zdrojů, která kryje oběžná aktiva. Jeho kladná hodnota ukazuje, že podnik má zdroje na zabezpečení svých krátkodobých závazků k dispozici oběžná aktiva. (Kislingerová, 2005, a) Pokud je jeho hodnota příliš vysoká, snižuje se rentabilita společnosti, neboť zdroje mohly být použity pro jiné účely.

**Tab. č. 14: Čistý pracovní kapitál**

Název ukazatele	Vzorec (v Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
Čistý pracovní kapitál	oběžná aktiva- krátkodobé závazky	706 554	815 320	925 311	1 012 318	893 284

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, b

Ve všech uvedených letech je čistý pracovní kapitál kladný. Podnik měl dostatek zdrojů na financování běžného chodu podniku.

### 3.7.4 Poměrové ukazatele

Mezi poměrové ukazatele patří ukazatele rentability, aktivity, zadluženosti a likvidity.

#### Ukazatele rentability

Ukazatele rentability obecně poměřují formu zisku se zdrojem. Čím vyšší je ukazatel, tím vyšší ziskovosti z daného zdroje podnik dosáhl. Níže vypočtené ukazatele jsou v absolutním vyjádření, v grafu jsou ukazatele uvedené v procentech. Provozní zisk je označen zkratkou EBIT (Earnings Before Interest and Tax).

**Tab. č. 15: Ukazatele rentability**

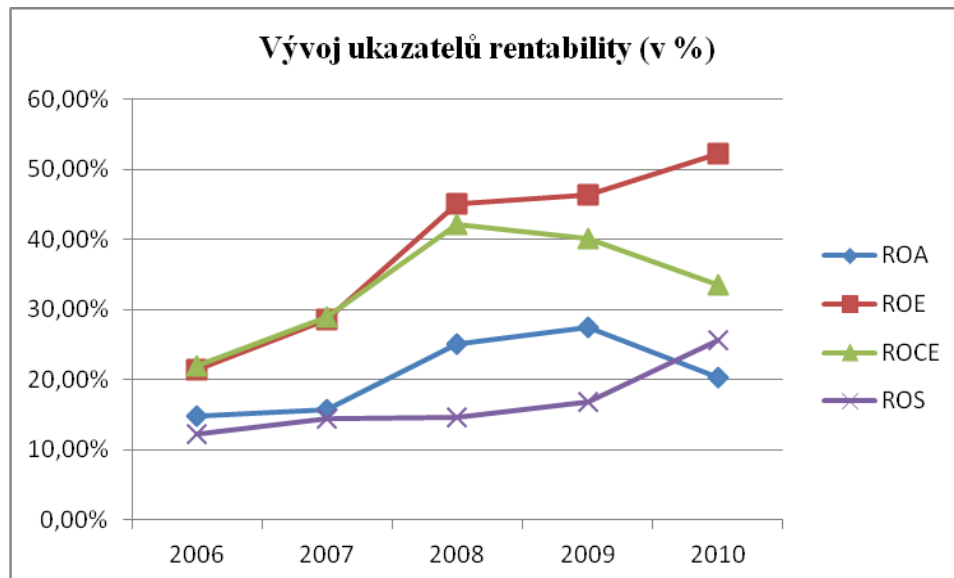
Název ukazatele	Vzorec	2006	2007	2008	2009	2010
Rentabilita aktiv (ROA)	EBIT/aktiva	0,15	0,16	0,25	0,27	0,20
Rentabilita kapitálu (ROCE)	EBIT/celkový investovaný kapitál	0,22	0,29	0,42	0,40	0,34
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	čistý zisk/vlastní kapitál	0,21	0,29	0,45	0,46	0,52
Rentabilita tržeb (ROS)	čistý zisk/tržby	0,12	0,15	0,15	0,17	0,26

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, Kislingerová, 2005, b

**Ukazatel ROA** měří, jaký efekt byl dosažen z celkových aktiv. (Kislingerová, 2005, a) Z jedné koruny celkových aktiv podnik získal nejvíce 0,27 Kč, a to v roce 2009. V **ukazateli ROCE** je celkový investovaný kapitál představován vlastními zdroji a dlouhodobým cizím kapitálem. Nejvíce se v tomto ohledu podniku dařilo v roce 2008, kdy dosáhl 0,42 Kč z jedné zapojené koruny takto definovaného kapitálu. **Ukazatel ROE** vyjadřuje, kolik korun připadá na 1 Kč vloženou do podnikání. Pokud je ukazatel ROE větší než ukazatel ROCE, znamená to, že se podniku vyplatilo použít cizí kapitál.

(Synek, 2007) To nastalo v letech 2008-2010. **Ukazatel ROS** měří ziskovou výkonnost tržeb, která byla nejvyšší v roce 2010, kdy měl podnik z jedné utržené koruny 0,26 Kč.

**Obr. č. 6: Vývoj ukazatelů rentability**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

### Ukazatele aktivity

Soubor ukazatelů aktivity měří, jak úspěšně se podniku daří využívat aktiva.

**Tab. č. 16: Ukazatele aktivity**

Název ukazatele	Vzorec	2006	2007	2008	2009	2010
Obrat aktiv	tržby/aktiva	1,21	1,08	1,71	1,62	0,79
Intenzita využití dlouh. hmot. maj.	Dlouh. hm. maj. v zůst. účet. hodnotách/celková aktiva	0,27	0,20	0,22	0,25	0,20
Doba obratu zásob	průměrný stav zásob/denní tržby	74,02	103,56	82,01	77,01	85,37
Doba inkasa pohledávek	pohledávky/denní tržby	97,33	113,70	102,98	77,48	134,82
Doba úhrady krát. závazků	krátkodobé závazky/denní tržby	97,35	155,47	85,89	71,51	181,42

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, Kislíngrová, 2005, b

**Obrat aktiv** vyjadřuje počet obrátů aktiv za období, během něhož bylo dosaženo tržeb, v tomto případě tedy za rok. Obecně by tento ukazatel měl být vyšší než jedna. (Kislíngrová, 2005, a) Hodnoty v letech kolísají, neboť růst aktiv a tržeb byl nerovnoměrný. Časový průběh **intenzity využití dlouhodobého hmotného majetku**

odráží investiční politiku podniku. (Kislingerová, 2005, b) Dlouhodobý hmotný majetek tvoří přibližně pětinu až čtvrtinu hodnoty celkových aktiv podniku. **Doba obratu zásob** vyjadřuje, kolik dní trvá jejich jedna obrátka. Kromě roku 2007 je to průměrně kolem osmdesáti dní. Růst **doby inkasa pohledávek** vede k poklesu prostředků vázaných v oběžném majetku, čímž klesají nároky na cizí kapitál. (Kislingerová, 2005, b) Hodnoty kolísají v důsledku relativně stálého vývoje pohledávek a současně kolísavého vývoje denních tržeb. Ukazatel **doby úhrady krátkodobých závazků** by měl být v rovnováze s předchozím ukazatelem, nejlépe však delší. (Kislingerová, 2005, b) Doba úhrady závazků je delší než doba inkasa pohledávek v letech 2006, 2007 a 2010. Nepatrný rozdíl v roce 2009 lze pominout, obecně tedy v uvedených letech mají poslední dva zmíněné ukazatele vzájemně pozitivní vývoj. Velký nárůst hodnot těchto dvou ukazatelů v posledních dvou letech je způsoben značným nárůstem pohledávek a krátkodobých závazků v roce 2010 a současně poklesem tržeb.

#### Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti sledují vztah cizích a vlastních zdrojů. Slouží jako identifikátory výše rizika podniku při financování cizím kapitálem. Avšak zapojením cizího kapitálu může podnik prostřednictvím vysoké finanční páky pozitivně přispět k rentabilitě vlastního kapitálu. (Kislingerová, 2005, a)

**Tab. č. 17: Ukazatele zadluženosti**

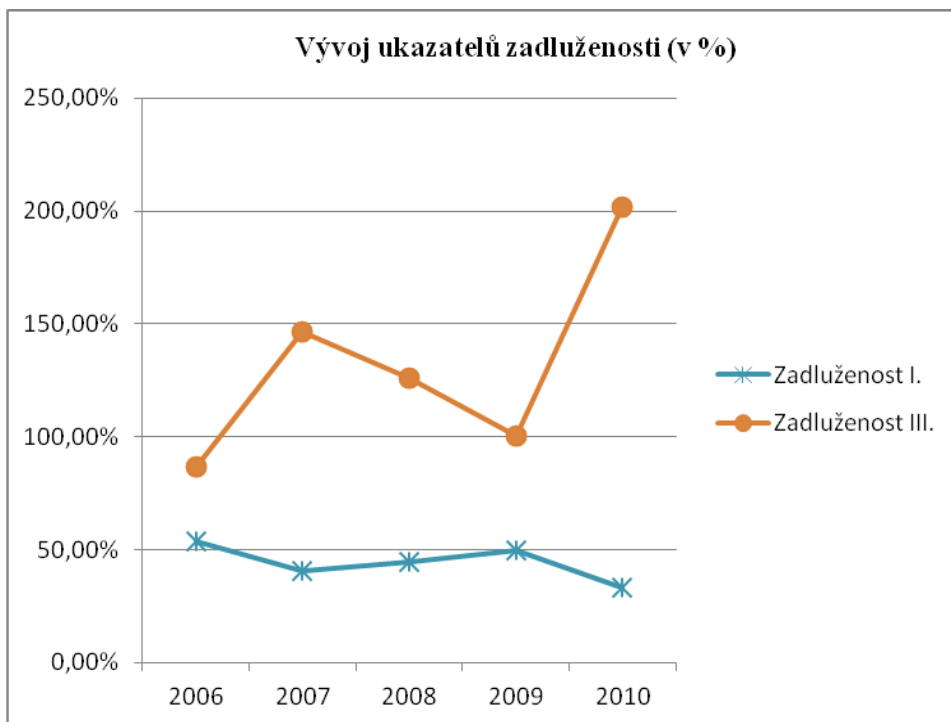
Název ukazatele	Vzorec (v %)	2006	2007	2008	2009	2010
Zadluženost I.	(vlastní kapitál/aktiva)*100	53,62%	40,54%	44,26%	49,87%	33,16%
Zadluženost III.	(cizí zdroje/vlastní kapitál)*100	86,49%	146,65%	125,92%	100,52%	201,61%

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, Kislingerová, 2005, b

**Ukazatel zadluženosti I.** udává podíl vlastního kapitálu v celkových aktivech podniku. Obecně by vlastní kapitál podniku měl tvořit minimálně polovinu zdrojů podle zlatého pravidla vyrovnání rizika. U kapitálově silných společností s vysokým podílem stálých aktiv toto pravidlo zcela neplatí. (Synek, 2007) Kromě roku 2010 tvoří podíl vlastního kapitálu okolo poloviny celkových zdrojů podniku. Ukazatel zadluženosti II. nebyl uveden, neboť ho tvoří podíl cizího kapitálu k celkovým aktivům, a je tak doplňkovým ukazatelem k zadluženosti I. **Ukazatel zadluženosti III.** by vzhledem k bilančnímu

pravidlu měl být jedna ku jedné. Je též odvozeným ukazatelem od zadluženosti I. V roce 2006 je menší než sto procent, neboť v tomto roce měl podnik více vlastních zdrojů než cizích. V dalších letech tomu bylo naopak.

**Obr. č. 7: Vývoj ukazatelů zadluženosti v letech 2006-2010**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

### Ukazatele likvidity

Likvidita je schopnost a připravenost podniku splatit své krátkodobé závazky. Likvidnost je vyjádření schopnosti přeměnit položky oběžných aktiv v peněžní prostředky. Doporučené hodnoty podle Ministerstva průmyslu a obchodu jsou: běžná likvidita 1,5-2, pohotová likvidita 1 a peněžní likvidita 0,2. (Kislingerová, 2005, b)

**Tab. č. 18: Ukazatele likvidity**

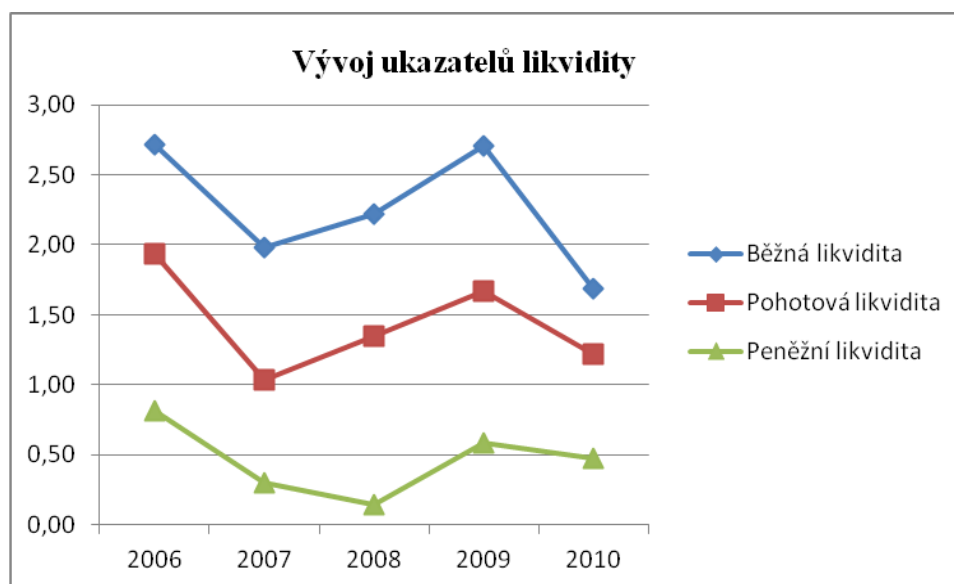
Název ukazatele	Vzorec	2006	2007	2008	2009	2010
Běžná likvidita	oběžná aktiva/krátkodobé závazky	2,72	1,98	2,22	2,70	1,69
Pohotová likvidita	(oběžná aktiva-zásoby)/krátkodobé závazky	1,94	1,04	1,34	1,67	1,22
Peněžní likvidita	peněžní prostředky/krátkodobé závazky	0,82	0,31	0,14	0,59	0,48

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, b



**Ukazatel běžné likvidity** splňuje ve všech letech doporučenou spodní hranici. Hodnoty v letech 2006 a 2009 jsou nejvyšší, a to v takové výši, že podnik má na zaplacení svých krátkodobých závazků z oběžných aktiv 2,7krát. Tyto hodnoty jsou až zbytečně vysoké. **Pohotová likvidita** též respektuje doporučenou spodní hranici, avšak v roce 2006 je skoro dvojnásobná. Hodnoty **peněžní likvidity** jsou kromě roku 2008 opět dosti vysoké.

**Obr. č. 8: Vývoj ukazatelů likvidity v letech 2006-2010**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

### Ukazatele produktivity

Přidaná hodnota na zaměstnance se odvíjí od přidané hodnoty (rozdílu výkonů a výkonové spotřeby) a počtu zaměstnanců.

**Tab. č. 19: Ukazatele produktivity**

Název ukazatele	Vzorec (v tis. Kč)	2006	2007	2008	2009	2010
přidaná hodnota na zaměstnance	(výkony- výkonová spotřeba)/počet zaměstnanců	872,84	967,11	1196,60	1444,41	1587,81
tržby na zaměstnance	tržby/počet zaměstnanců	2942,65	3158,10	4916,87	4432,42	3995,15

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, Kislingerová, 2005, a

Do roku 2008 rostou veličiny výkony a výkonová spotřeba relativně ve stejném tempu. V dalších dvou letech oba ukazatele klesají, relativně více se však snižují hodnoty výkonové spotřeby. To způsobí neustálý růst **přidané hodnoty na zaměstnance** v čase.

Ukazatel **tržby na zaměstnance** roste až do roku 2008, neboť v těchto letech rostou tržby relativně rychleji než počet zaměstnanců. V letech 2009-2010 mají tržby větší relativní klesavou tendenci než počet zaměstnanců, tudíž hodnota ukazatele tržby na zaměstnance vykazuje pokles.

### Ukazatele nákladové struktury

Ukazatele nákladové struktury měří procentuální zastoupení sledované nákladové položky v tržbách. Pozornost je zaměřena na materiál, mzdy a finanční náklady.

**Tab. č. 20: Ukazatele nákladové struktury**

Název ukazatele	Vzorec (v %)	2006	2007	2008	2009	2010
Materiálová náročnost	(spotřeba materiálu/tržby) * 100%	55,13	64,30	58,39	56,62	46,71
Mzdová náročnost	(mzdové náklady/tržby) * 100%	10,52	9,51	6,68	8,04	8,69
Náročnost na finanční náklady	(finanční náklady/tržby) * 100%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,08

Zdroj: Finanční výkazy společnosti 2006-2010, Kislingerová, 2005, b

**Materiálová náročnost** výrobků dosahuje v uvedených letech až téměř 65% tržeb, což je dáno výrobní povahou podniku. **Mzdové náklady** tvoří již menší část, okolo 9% tržeb. **Finanční náklady** podnik vykázal pouze v roce 2010, proto v ostatních letech vychází nula.

### **3.7.5 Celkové shrnutí a zhodnocení finanční analýzy**

Z horizontální analýzy je zřetelný nárůst bilanční sumy od roku 2006 do roku 2010 více než dvakrát. Výsledek hospodaření z běžné činnosti ve všech uvedených letech vykazuje neustálý růst, a to v tempu 15% až téměř 80% ročně. Z pohledu aktiv převažují oběžná aktiva, v pasivech tvoří větší část zpravidla cizí zdroje. Převážnou část nákladů tvoří výkonová spotřeba v rozsahu přibližně 70% celkových nákladů. Náklady vykazují do roku 2008 růst, poslední dva roky však klesají i o 25%. Tržby klesají v posledních dvou letech také, ale menším tempem. Z pohledu ukazatelů rentability lze konstatovat rovnoměrný pozitivní vývoj společnosti. Vzhledem k existenci dlouhodobých zakázek se prodlužuje doba inkasa pohledávek, a to až na 134 dní v roce 2010. Podnik vykazuje zpravidla vyšší podíl cizích zdrojů oproti vlastním zdrojům. Společnost však vykazuje velmi dobrou stabilitu z pohledu úhrady svých závazků,

### 3 Charakteristika podniku

---

někdy až zbytečně vysokou. Z pohledu provedené finanční analýzy lze tvrdit, že podnik vykazuje stabilní fungování. Výrobou a prodejem rentabilních výrobků tak zajišťuje nejen spokojenost zákazníka, ale také akcionářů společnosti.

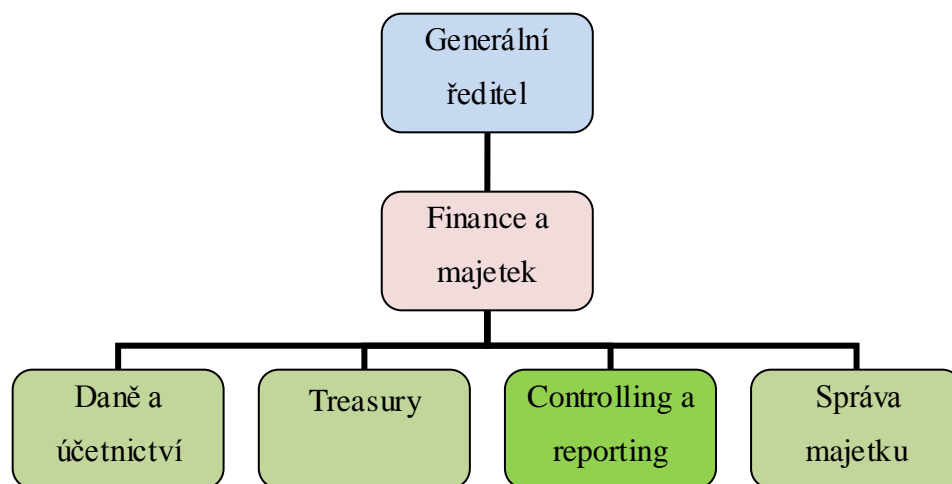
## 4 CONTROLLING VE SPOLEČNOSTI

Tato kapitola se zabývá controllingem celé společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s. Nejprve bude popsáno organizační zařazení útvaru controllingu v podniku, nástroje používané controllingem, tři hlavní oblasti controllingu a poté budou analyzovány detailněji jeho hlavní činnosti, plánování a kalkulace.

### 4.1 Organizační zařazení útvaru controllingu a základní sledované kategorie

Úsek *Controlling a reporting* je zařazen spolu s úseky Daně a účetnictví, Treasury a Správa majetku pod útvar *Finance a majetek*. Ten je přímo podřízen generálnímu řediteli společnosti. Má tedy formu liniového útvaru. Tím je dána jeho vysoká flexibilita v reakci na požadavky vedení společnosti. Na následujícím obrázku je uveden výsek z organizační struktury zobrazující začlenění všech zmíněných úseků. Úsek Controlling a reporting má v současnosti čtyři pracovníky - vedoucí úseku a další tři pracovníky, z nichž každý má na starost jedno z obsahového rozdělení controllingu: výkaznictví, zakázky a střediska. Tím jsou jednoznačně rozděleny kompetence mezi controllery.

Obr. č. 9: Organizační zařazení úseku Controlling a reporting



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tok nákladů ve společnosti vychází z dělení nákladů na primární a sekundární. Společnost účtuje o primárních nákladech v 5. účtové třídě, o sekundárních nákladech v 8. účtové třídě. V první řadě jsou sledovány náklady v účelovém členění, které souvisí

se středisky. Dále jsou sledovány náklady v druhovém členění, a to pro potřeby porovnání skutečné a plánované výsledovky. Přímé náklady se pojí s jednotlivými zakázkami a nepřímé náklady jsou rozpočtovány v souvislosti se středisky v kalkulačních sazbách. Oportunitní a utopené náklady společnost nesleduje.

Základní struktura sledovaných nákladů a výnosů je následující:

- tržby
- materiálové náklady, ostatní výrobní náklady, absorpce/neabsorpce výrobních nákladů
- obchodní náklady
- administrativní náklady
- změna stavu rezerv na ztrátové zakázky
- kalkulované odpisy a úroky
- mimořádné náklady a výnosy
- skutečné účetní odpisy
- skutečné úrokové náklady a výnosy
- ostatní finanční náklady a výnosy, kurzové rozdíly z finančních operací
- daň z příjmů

## **4.2 Využívané nástroje v controllingu**

### **4.2.1 Strategické nástroje**

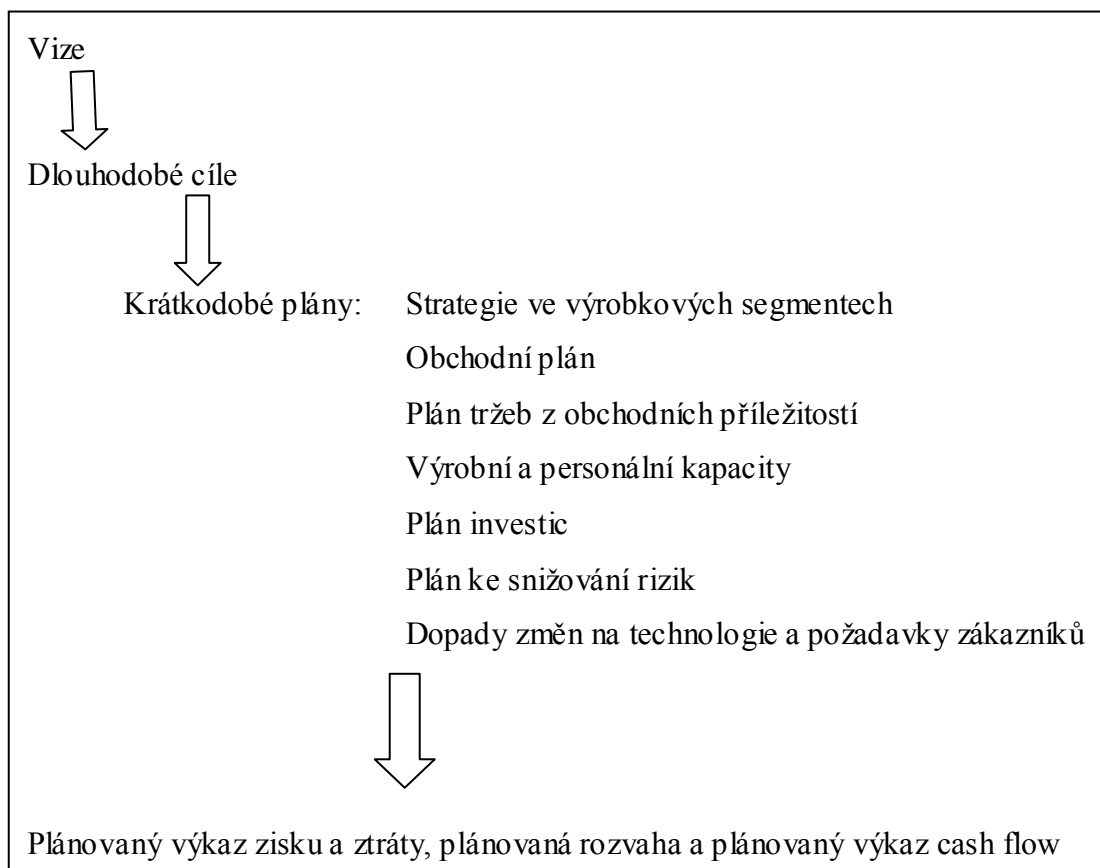
Klíčovým strategickým nástrojem podniku je **strategický plán**, který je vytvářen na pětileté období. Útvar controllingu ho zastřešuje organizačně, je však výsledkem spolupráce celého podniku.

Na začátku plánu je definována vize majitelů společnosti, resp. jak vidí majitelé podnik na konci daného plánovacího období. Tato vize může mít podobu např. zdvojnásobení obrátu za pět let při zachování současné marže společnosti, zaměření se na specifikované zákaznické trhy či větší důraz na výrobek z pohledu výzkumu a vývoje. Strategický plán tuto vizi formuluje do dlouhodobých cílů. Současně ji také detailněji rozpracovává a uvádí, jak bude daných cílů dosaženo. Jsou též zpracovány plány týkající se strategie v jednotlivých výrobních segmentech (obchodní úsek),

dopady změn na technologie a zákaznické požadavky (technický úsek). Také se hledí na současné a budoucí výrobní kapacity ve spolupráci výrobního a technického úseku, technické kontroly a personalistiky. Útvar Řízení jakosti identifikuje rizika a vytváří plán k jejich snižování. Obchodní úsek sestavuje taktický plán konkrétních obchodních příležitostí v zákaznických segmentech a geografických teritoriích. To znamená detailizovaný plán prodeje podle výrobků a jednotlivých let prodeje. Přičemž u některých obchodních příležitostí je jisté, že nastanou, jsou tedy již zakázkami. Obchodní plán se tak stává základem pro určení plánovaných tržeb. Na to navazuje činnost controllingu, která stanoví, při jakých maržích je podnik schopen dosáhnout daných tržeb za předpokladu určité realizovatelné ceny na trhu, jaká je nákladová struktura jednotlivých výrobků, dosažitelnost z hlediska kapacit či plánování dalších potřebných kapacit. Často podnik vstupuje do tendru, aniž má již vyvinut produkt, který je předmětem tendru. To ale vyžaduje dostatečné reference podniku pro zákazníka, aby nakonec byla uzavřena smlouva.

Ze všech zohledněných faktorů vznikne výsledný strategický plán, který zahrnuje výsledovku, bilanci (rozvahu) a cash flow na plánovaný pětiletý horizont. V těchto finančních výkazech jsou zohledněny očekávané investice a dividendová politika čili způsob rozdělení zisku mezi majitele a nerozdělený zisk, což má zásadní vliv na financování podniku. Dále se bere v úvahu splatnost pohledávek a závazků dlouhodobého charakteru a potřeba případného úvěrování v dalších letech plánu. Zejména při plánované expanzi se uvažuje, zda je nutné doplnit další zdroje financování při současném očekávání určitého zisku pro majitele firmy. Součástí plánu je též stanovení kapacit, aby bylo možné zajistit plnění strategických cílů. Na základě plánovaného produktového portfolia je tedy třeba mít zajištěné dostatečné lidské, finanční, hmotné a informační zdroje. Následující obrázek zobrazuje zjednodušeně proces strategického plánování.

**Obr. č. 10: Zjednodušený postup dlouhodobého plánování**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Analýzy jako Porterův model pěti sil či portfoliovou matici BCG podnik formálně nevytváří. Do strategického plánu se však promítají možné vlivy externího prostředí podniku. Pracovníci obchodního úseku ovládají tyto nástroje intuitivně, neboť jsou v neustálém kontaktu se zákazníky, a mají tak přehled o aktuálních příležitostech či potenciálních hrozbách vnějšího okolí podniku. Pravidelně se také uskutečňují setkání obchodníků s managementem. Obchodní případy dojednává nejen obchodní úsek, ale též vrcholový management, zvláště pokud se jedná o rozsáhlé zakázky strategického charakteru.

#### **4.2.2 Operativní nástroje**

Z operativních nástrojů uvedených v kapitole 1.5.2 podnik provádí analýzu odchylek, sledování nákladů a velký význam mají také kalkulace. Jednotlivé činnosti budou analyzovány dále.

### **4.3 Vztah controllingu a ostatních útvarů v podniku**

Controlling využívá údaje z účetnictví. Společnost účtuje na české účty, účtová osnova má druhové členění. Analytické nákladové a výnosové účty jsou členěny na režijní účty s vazbou na střediska a účty přímých nákladů a výnosů s vazbou na zakázky. V číslování je zohledněna i daňová uznatelnost některých nákladových druhů. Dále controlling čerpá informace od projektového manažera, který má na starosti jednotlivé zakázky. Z informačního systému selektuje údaje o odvedených hodinách práce, o kapacitách, logistice, kusovnících či technické dokumentaci. Převážnou část podkladů pro práci controllerů vytváří účetnictví.

### **4.4 Obsahová náplň controllingu**

V této kapitole budou uvedeny controllingové aktivity podniku. V dalších kapitolách budou akcentovány a detailněji popsány podstatné aspekty související s těmito aktivitami.

Hlavní náplň činnosti controllingu podniku spočívá ve třech oblastech: reporting účetních výkazů, sledování zakázek a rozpočetnictví.

#### **4.4.1 Reporting účetních výkazů**

Reporting účetních výkazů je založen na porovnání plánu a skutečnosti, přičemž největší důraz je ze všech finančních výkazů kladen na výsledovku. Ta se zaměřuje na výsledek, tedy zisk, a zajímá především majitele společnosti. Odchytky jsou sledovány zejména v tržbách, a to dvojím způsobem. První způsob je přibližně v polovině roku, kdy je na základě období od začátku roku zpracován výhled (forecast) některých položek na celý rok a ten se porovnává s plánem. Druhým způsobem se porovnávají jiné položky za celý rok. Po zjištění odchylek se provádí analýza jejich příčin. U položky tržeb se jde více do detailu a zkoumá se, proč nebyl dodržen plán – byl špatně nastaven plán, nebyly realizovány některé zakázky nebo jde o zásadní problém, kvůli kterému nebude dodržen plán. Za příčiny neshod u zakázek zodpovídá projektový manažer, rozdíly od plánu v režijních nákladech se zkoumají v příslušném středisku, které nedodrželo rozpočet. Obecně jsou odchylky plánu a skutečnosti řešeny přijetím opatření k jejich zlepšení či je realizováno alternativní řešení pro dosažení cíle (např. neuskutečněná zakázka bude nahrazena jinou). Zpravidla tedy není upravován



plán, je dán fixně. To ukazuje na značnou flexibilitu a zainteresovanost podniku na dosažení stanovených cílů.

U kalkulací se například ve třetině realizace zakázky tvoří výhledy na základě její znalosti, resp. jak je předpokládán vývoj do konce zakázky. V této fázi nejde porovnávat plán se skutečným stavem, neboť plán je sto procent, zatímco skutečnost je méně. Ovšem i v rozpracované zakázce lze objevit zásadní problémy. Například pokud je evidováno více hodin na vývoj výrobku, než je obvyklé, indikuje to technický problém.

Úsek Controlling a reporting sestavuje zpravidla na měsíční bázi (některé výkazy čtvrtletně) reporty pro vedení společnosti. Při zpracování výsledků se provádějí výhledy (forecasty) do konce období na základě reportu z vyhodnocování zakázky (PSR – Project Status Report). Forecast je porovnáván s ročním business plánem a v případě odchylek jsou navrhována opatření. V týdenní periodě je zpracováván krátkodobý výhled cash flow společnosti a měsíčně pak klouzavý roční výhled. Čtvrtletně útvar controllingu zpracovává klouzavý roční výhled rozvahy.

Obsahový vzhled dokumentů určuje mateřská společnost, aby byl jednotný vzhled výkazů všech společností ve skupině. Jedná se o výsledovku, pohledávky po splatnosti, report vybraných neobchodních zakázek (režijní zakázky), nasmlouvané zakázky či přehled soudních sporů. Controllingové oddělení také vytváří své formy dalších výkazů pro interní potřeby společnosti. Jsou jimi výsledky jednotlivých divizí. Pro lepší přehlednost obsahují výkazy i grafická zobrazení.

### **4.4.2 Sledování zakázek**

Sledování zakázek začíná zkoumáním náplní zakázek a výhledem přijatých objednávek pro splnění dlouhodobých cílů. Odchytky jsou sledovány pro jednotlivé případy zvlášť. Také se řeší plánovaná nákladová struktura, kde nejdůležitější výkaz je v účelovém členění a další podpůrné výkazy jsou sestavovány v druhovém členění a současně je každá divize hodnocena odděleně. Kalkulační list obsahuje položky plánovaných nákladů individuálního obchodního případu podle jednotlivých složek nákladové ceny (materiál, práce a kooperace s dodavateli). Controlling se podílí na vyhodnocování kalkulací pravidelným každoročním přezkoumáním kalkulačního vzorce, který je individuální každé zakázce formou kalkulačního listu. Hlavním efektem této revize

obvykle bývá identifikace skrytých rezerv společnosti, což v konečném důsledku vede k redukci nákladů.

V informačním systému je založena zakázka na odvádění nákladů souvisejících s realizací zakázky. Projektový manažer vyhodnocuje zakázku v jejím průběhu tak, že porovnává, zda předpokládané náklady odpovídají plánovaným. A to opět prostřednictvím výkazu PSR (Project Status Report), který je pravidelně prezentován na poradách. V případě rozdílu mezi kalkulačním listem a předpokládanými náklady jsou přijata opatření k jeho zlepšení. Smyslem však je hledat zlepšení jednotlivých zakázek vždy. Po skončení zakázky zpracuje projektový manažer výsledné vyhodnocení zakázky. Controlling ví, v jaké fázi se zakázka nachází podle fakturace, což je důležité z hlediska naběhlých nákladů a procenta rozpracovanosti pro účely účetnictví. Formou jednoduché tabulky z informačního systému je možné zjistit současný stav zakázek.

### **4.4.3 Rozpočetnictví**

Rozpočetnictví spočívá v řízení nákladů jednotlivých středisek. Útvar Controlling tyto náklady vyhodnocuje, jejich řízení je v kompetenci vedoucích příslušných středisek. Rozúčtování skutečných nákladů provádí controllingový útvar každý měsíc po ukončení účetní uzávěrky. Jeho výstupem je Výkaz nákladového střediska, který obsahuje druhově členěné primární náklady i s číslem účtu, sekundární náklady podle dodávajícího nákladového střediska, náklady celkem, hodnotu vztažných veličin a skutečnou kalkulační sazbu, vše kumulativně od začátku roku (viz obr. č. 11). Vztažná veličina je rozvrhová základna pro výpočet kalkulační sazby, jak bude uvedeno dále. Vyhodnocení nákladových středisek spočívá v porovnání plánovaných a skutečných hodnot, a to na základě procentuální odchylky primárních nákladů, celkových nákladů, vztažné veličiny a kalkulované sazby. Procentuální odchylka je uvedena kumulativně od začátku roku.

Obr. č. 11: Ukázka záhlaví Výkazu nákladového střediska

Číslo účtu	Položka nákladů slovně	Plán	Částka za 1/2012	Částka za 2/2012	...	Kumulativně za 1/2012-12/2012
		Kumulativně za 1/2012 - 12/2012				
Náklady celkem						
Množství výkonu						
Skutečná kalkulační sazba						
Odchyly:		Procentuální odchylka kumulativně 1/2012 – 12/2012				
Primární náklady						
Celkové náklady						
Množství výkonu						
Kalkulovaná sazba						

Zdroj: interní zdroj společnosti

Společnost **vyhodnocuje investice** pomocí nástroje ekonomické návratnosti. Společnost rozlišuje:

- **Investice, pro něž má smysl počítat ekonomickou návratnost.** V tomto případě je rozhodujícím kritériem minimální požadovaná míra výnosnosti kapitálu. Zobrazuje se pomocí ekonomické přidané hodnoty, která udává stávající versus budoucí stav. Zároveň se sleduje absolutní vyjádření nákladů při porovnání možností, zda danou činnost vytvářet vlastní činností nebo ji pořídit externě (outsourcovat). Z pohledu finančního vyjádření se porovnávají náklady outsourcingu a čistá současná hodnota investice, ve které je zabudován faktor času. Je třeba se na outsourcing dívat i z hlediska nefinančního a zvážit jeho výhody a nevýhody – např. možnost kvalitnějšího provedení od dodavatele za cenu kontroly vztahů s dodavatelem či nežádoucí pohyb cizích osob v podniku.

- *Investice, pro které nemá smysl počítat ekonomickou návratnost.* Např. při porouchání stroje, bez kterého nelze dál vyrábět, se nebude počítat ekonomická návratnost a stroj se jednoduše nechá vždy urychleně opravit či pořídí nový.

### 4.5 Kalkulace

Před vstupem do vypsání tendru společnost vytváří kalkulaci nabídky svých produktů. Jedná se tedy o předběžnou kalkulaci. Využívá pro ni kalkulační vzorec s účelově členěnými náklady (viz obr. č. 12) zaznamenaný na *kalkulačním listu*, který má dále podrobnou strukturu potřebnou pro záznam všech dílčích proměnných vstupujících do nabídky. Při zpracování konkrétní nabídky se musí spočítat potřebné hodiny, náklady na vývoj, na zpracování a další, které se na ní budou přímo podílet. Cena vychází z nákladové kalkulace a do určité míry je přizpůsobena možnostem konkrétního trhu. Důležitost správně nastavených kalkulačních sazeb ovlivňuje cenu tak, že budou-li sazby příliš vysoké, bude výrobek příliš drahý a zákazník jej nekoupí, budou-li nízké, společnost nedosáhne zamýšleného zisku.

#### Obr. č. 12: Kalkulační vzorec

1. Materiál
2. Kooperace
3. Ostatní přímé náklady
4. Technická příprava výroby
5. Výrobní náklady
6. Režie
<b>= CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY</b>
7. Ostatní režie
<b>= CELKOVÉ NÁKLADY</b>
8. Marže
<b>= PRODEJNÍ CENA</b>

Zdroj: interní dokumenty společnosti

Kalkulace je výsledkem práce celého týmu. Obchodní úsek zpracovává kalkulaci, controllingový úsek vydává jednou ročně kalkulační list s platnými sazbami vycházejícími z business plánu. Technický úsek definuje, z jakých komponent bude výrobek složený, což má vliv na strukturu materiálových nákladů. Útvar technologie definuje čas nutný pro zpracování dokumentace a vývoj výrobku. Dále je možné provést úpravy při vyjednávání se zákazníkem ve smyslu rozsahu a ceny zakázky. Kompletně

sestavený kalkulační list se předává vedení společnosti. Po schválení přebírá projektový manažer zakázku. Pomocí Project Status Report (PSR) je srovnáván skutečný a plánovaný průběh zakázky. V případě vzniklých odchylek je přizván projektový manažer k jejich vysvětlení managementu společnosti.

### 4.5.1 Alokace nákladů

Náklady jsou alokovány na jednotlivé **nákladové objekty** podle účelového členění. Ve společnosti se rozlišují dva typy nákladových objektů:

- 1) nákladová střediska
- 2) zakázky.

**Ad 1) Nákladová střediska** respektují organizační členění a jsou označena šestimístným číslem. První dvojčíslí určuje jednotlivé divize:

- 63 – Divize Trakční motory
- 65 - Divize Pohony
- 67 – Divize Trolejbusy
- 96 – administrativa.

Další čtyři čísla definují vlastní nákladové středisko.

Administrativní charakter mají typicky střediska personalistika, finance či vedení společnosti. Patří mezi ně ale i např. střediska vedoucích pracovníků výroby v jednotlivých divizích. Na střediska nespojená s konkrétní zakázkou jsou přiděleny všechny režijní náklady. Nákladová střediska je možné dělit podle toho, jaký mají vztah k zakázce na:

- výkonová střediska
- režijní střediska
- zúčtovací střediska.

Příkladem **výkonového střediska** je výrobní středisko, technické úseky, poprodejní služby, projektoví manažeři, jinými slovy pracovníci zabývající se konkrétní zakázkou. Režijní náklady se zde rozdělují pomocí kalkulační sazby:

$$\text{sazba střediska} = \frac{\text{roční náklady střediska}}{\text{množství výkonu vztaž. velič.}} = \frac{\text{primární + sekundární náklady}}{\text{množství výkonu vztaž. veličiny}},$$

kde: primární náklady jsou přímé náklady na výrobek a režijní materiál, sekundární náklady tvoří mzdy vedoucích výroby či plánování, množství výkonu vztažné veličiny je nejčastěji počet hodin ročního časového fondu střediska (viz dále).

Kalkulační sazby jednotlivých středisek definuje controlling a vychází z ročního business plánu. Jsou platné po celý rok, na který je plán určen. Každý měsíc se porovnávají plánované a skutečné sazby. Mohou se lišit, neboť některé náklady nejsou během roku vynakládány rovnoměrně z důvodu odchylky skutečného časového fondu od jeho plánované hodnoty. Příčinou je více přesčasů pracovníků nebo časy pracovních operací neodpovídající časovým normám. Rozvrhové základny jsou čtyři, člověkohodiny, strojohodiny, kilogramy či peněžní hodnota (např. hodnota zboží vydaného ze skladu). V účetních výkazech se odlišnosti skutečných a plánovaných sazeb projeví pomocí sledování tzv. absorpce nákladů středisek (plánované náklady odpovídají skutečným), resp. neabsorpce (plánované náklady jsou nižší než skutečné, tedy použitá plánovaná sazba nebyla schopna absorbovat všechny skutečné náklady) nebo naopak přesabsorpce (plán je vyšší než skutečnost). Z toho vyplývá, že výrazná odchylka skutečnosti od plánu za celý rok je nežádoucí a dále také fakt, že sazby jsou důležitou složkou plánování i kalkulací.

**Režijní střediska** jsou ostatní střediska, která nemají určené žádné sazby. Úsek controllingu je typickým režijním střediskem. Dále také činnosti útvarů personalistika, generálního ředitele či vedoucí výroby a plánování představují administrativní režijní náklady, které následně zatíží zakázku procentem z určité základny nebo vstoupí do kalkulační sazby přímého střediska jako sekundární náklad. Procentem ze základny se počítá materiálová reжіe (procentuální přírážka k materiálovým nákladům zakázek), obchodní náklady (procentuální přírážka k celkovým nákladům zakázky) a administrativní náklady (procentuální přírážka ke zpracovacím nákladům zakázky).

**Zúčtovací středisko** je pomocné středisko vytvořené pro potřeby rozúčtování nákladů společných více nákladovým střediskům. Tyto náklady nelze přímo jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu středisku. Příkladem je faktura za teplo, z níž se nerozpočítávají

náklady spotřebovaného tepla na jednotlivá střediska při účtování faktury, ale pomocí přidělovacích vztahů v rámci sekundárního účetního okruhu prostřednictvím controllingového modulu informačního systému.

**Ad 2) Náklady přiřazené jednotlivým zakázkám.** Zakázka pojme všechny náklady s ní spojené. Zakázka je spojena buď s obchodním případem, nebo se specifickou aktivitou společnosti. Specifickou aktivitou je například zakázka na vývoj či nákup investičního majetku, nemá konkrétního zákazníka ani samostatnou fakturu. Zakázky mají svou hierarchii a dělí se na:

- hlavní zakázku
- subzakázky.

**Hlavní zakázka** v podstatě reprezentuje smlouvu společnosti uzavřenou se zákazníkem na základě vyhraného tendru. Je to například kontrakt na dodávku padesáti kusů trolejbusů. **Subzakázky** jsou zakládány dle interní potřeby společnosti pro vlastní realizaci obchodního případu. Např. pro jednu hlavní zakázku je založena jedna subzakázka na vývojové aktivity (výroba prototypu), několik subzakázek na výrobu série (vždy výroba částečného počtu kusů dodávky v požadovaném termínu) a jedna subzakázka na garanční servis. O garančním servisu dále pojednává kapitola 5.4.

**Propojení zakázky se střediskem** ve smyslu nákladových objektů je zajištěno pomocí informačního systému. Každý účetní doklad účtovaný do nákladů a výnosů má povinné pole středisko. Účty určené pro zakázky mají povinné i pole zakázka. Přímé náklady jsou spojeny se zakázkou, režijní náklady se střediskem. Pro doklady účtované na zakázku existují speciální tři střediska podle oboru, která musejí být ručně doplněna na doklad.

### 4.5.2 Alokace režijních nákladů

Podnik používá sofistikovaný model rozpočtování režijních nákladů. Jedná se o metodu ABC – kalkulace nákladů podle aktivit. Konkrétně v tomto případě je to kalkulace nákladů podle zakázek. Postup používaný v podniku je analogický s hodnotovou analýzou.

### 1) Vymezení hodnototvorného řetězce a přiřazení nákladů jednotlivým činnostem

V podniku je kolem stovky nákladových středisek, které vytváří přímé a nepřímé náklady. Všechny nepřímé náklady se musí dostat do kalkulační sazby, aby přes kalkulaci byly přiřazeny k nákladům konkrétní zakázky. K tomu se používají controllingové moduly v informačním systému Baan. Zde jsou střediska rozdělena na přímá a nepřímá. Mezi středisky jsou nastavené vazby, kde je definováno, v jakém poměru náklady nepřímých středisek vstupují do přímých středisek přes vztažné veličiny (neboli referenční jednotky). Za vztažnou veličinu se zvolí jednotka, která nejpřesněji odráží skutečnost. Tyto jednotky jsou různé podle typu střediska. Např. teplo se rozpočítá podle metrů čtverečných obývaných střediskem včetně prostor chodeb, schodišť a sociálních zařízení. To značí velmi detailně strukturované náklady. V informačním systému se tento systém vazeb mezi středisky nazývá matice přidělovacích vztahů (ukázka viz tab. č. 21), která má podobu velmi rozsáhlé tabulky. Např. faktura za teplo se podle metrů čtverečných rozdělí na jednotlivá střediska podle této matice v několika iteračních krocích, jelikož mezistřediskové vazby se dále rozpadají na další vazby. Procesy a služby prováděné vnitropodnikově mezi jednotlivými středisky vychází ze skutečných procesů uskutečněných v předešlém roce. Každé režijní středisko tak musí vstoupit do střediska.

**Tab. č. 21: Ukázka matice přidělovacích vztahů**

Nákladová střediska	Nepřímé středisko 1	Nepřímé středisko 2	Nepřímé středisko 3	...	Nepřímé středisko m
<b>Přímé středisko 1</b>	3%	5%	15%		6%
<b>Přímé středisko 2</b>	1%	11%	7%		0%
<b>Přímé středisko 3</b>	0%	2%	9%		4%
...					
<b>Přímé středisko n</b>	5%	0%	4%		8%
	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>		<b>100%</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2012



V uvedené tabulce např. 7% nákladů nepřímého střediska 3 je vztaženo k přímému středisku 2. Podobně 2% nákladů nepřímého střediska 2 vstoupí do přímého střediska 3.

Rozpočet středisek obsahuje náklady v dělení na primární a sekundární. U každé položky uvedeného nákladového druhu (spotřeba materiálu, mzdy, pojištění, odpisy) jsou uvedena čísla účtů i s identifikací nákladového střediska. Výkaz rozpočtu střediska dále obsahuje množství výkonu v příslušných jednotkách, např. při výrobě trakčního motoru se používá jako jednotka množství výkonu kilogram. Sazba se pak vypočte jako podíl celkových plánovaných nákladů střediska a množství výkonu. Výsledkem jsou plánované náklady jedné jednotky výkonu. Tato sazba vstoupí do kalkulačního vzorce. Jednotky výkonu se odvádí na zakázku. Technické úseky vykazují svou činnost v hodinách, přes účet sekundárních nákladů (účtová třída 8) vstoupí do zakázky a zajistí si tak svou alokaci. Výkon je ale oceněn plánovanou sazbou, a proto je ve výkazu rozpočtu střediska i řádek týkající se absorpce neboli schopnosti plánovaných sazeb absorbovat skutečné náklady. Existuje mnoho příčin odlišnosti plánované a skutečné sazby.

### **2) Analýza užítku řetězce**

Tuto fázi podnik formálně neprovádí.

### **3) Optimalizace řetězce**

Třetí fáze zahrnuje rozhodnutí, které činnosti nakupovat a které pořídit vlastními aktivitami. V podniku existují metodiky, které tuto problematiku zahrnují. Stejně jako u investičního rozhodování se porovnává nejen ekonomická výhodnost, ale také klady a zápory outsourcingu jako možnosti pořídit určité činnosti jinak než vlastní činností či výrobou. Zpracovává se tedy SWOT analýza, na níž se podílí i controlling.

### **4) Výsledky**

Výstupy slouží controllingu pro finální vyhodnocení. Díky podrobné struktuře vazeb mezi středisky je možné realisticky přiřadit náklady zakázkám a nákladovým střediskům, a tak adekvátně hodnotit jejich výkonnost.

### 4.5.3 Kalkulace životního cyklu

Podnik neprovádí kalkulace kompletního životního cyklu výrobků. Sledují pouze náklady na výzkum a vývoj výrobku. Náklady na vývoj mohou být přiřazeny konkrétnímu obchodnímu případu. V případě vývoje produktu „do šuplíku“ je pro sledování nákladů založena interní zakázka. V tomto případě je potřeba tyto náklady nějakým způsobem zahrnout do činnosti firmy, ale to již není předmětem controllingu. Aktuálně se jedná o vývoj elektrických busů, u kterých se nejprve provádí výzkum a vývoj, teprve následně bude možné proniknout s výrobkem na trh. Pro takový případ se pak počítá bod zvratu.

### 4.5.4 Vyhodnocení zakázky

Hodnocení zakázek je individuální záležitost případ od případu. Předběžná kalkulace se provádí vždy na základě nákladů podle principu náklady + marže = cena. Cena může být dána ve smlouvě a nelze ji měnit (např. veřejné zakázky). V případě zakázek se soukromými subjekty zákazník někdy stlačí cenu zakázky. Pro takové případy podnik stanovuje cenový strop. K obchodnímu případu tedy přistoupí jen v případě, že je pro něj taková cena akceptovatelná. Někdy nejde pouze o zisk, ale také o získání zákazníka. Přestože by podnik na konkrétní zakázce dosáhl nižší než původně plánovanou marži, tak existuje potenciál dlouhodobě spolupracujícího zákazníka. Dalším motivem může být získání potřebných referencí na trhu.

Pokud podnik vstoupí do tendru s nižší než původně kalkulovanou cenou, tak se buď již počítá s nižší marží zakázky, nebo přehodnotí některé položky z kalkulace. Jako první se začíná s položkou rizik, kdy se zjišťuje, zda již tato rizika pominula. Tím se již nepotřebné prostředky na pokrytí rizik přemění na chybějící marži. Jiným východiskem je domluva se zákazníkem na nižší ceně, ale jako kompenzaci podnik dohodne kratší záruční dobu či použití levnějších materiálů. Rozhodnutí o vstupu do takového tendru však připadají vlastníkům a mají strategický charakter.

## 4.6 Plánování

Na základě vize a strategického plánu společnosti je každoročně vytvářen business plán. Tato kapitola tedy pojednává o krátkodobém plánování.

### 4.6.1 Proces plánování a plánování nákladů a výnosů

Jednou ročně tvoří společnost detailní **business plán** na následující rok, méně podrobný na další rok. Jeho příprava trvá dva až tři měsíce. Současně s ním se také aktualizuje pětiletý strategický plán, poslání a vize společnosti. Vedoucí útvarů určují výrobné a obchodní strategie, odhalují vliv změn externího prostředí na podnik včetně identifikace potenciálních rizik a jejich možného snížení a dále též potřebné výrobní kapacity (stroje, zaměstnanci). Výstupem těchto činností jednotlivých útvarů jsou dílčí plány – plán tržeb, plán mzdových a osobních nákladů včetně nákladů na školení pracovníků, plán finančních nákladů, plán investic a externích oprav, plán odpisů, plán ostatních nákladů a kapacit a finální sestavení plánovaných finančních výkazů. Ústřední roli pro plánování hraje controlling, který sbírá data a zajišťuje celkovou kompletaci business plánu. Sám za sebe sestavuje konkrétně tyto plány:

- plán odpisů a leasingu
- plán rezerv a opravných položek
- plánované kalkulační sazby

Po odsouhlasení jednotlivých plánů vedoucími příslušných středisek jsou roční částky zaneseny do informačního systému. Výsledkem plánovacího procesu jsou kalkulované sazby přímých a režijních středisek určené pro následující rok. Sazby jsou vypočteny pomocí controllingového modulu v informačním systému na základě veškerých zadaných dat o plánovaných nákladech. Je velmi důležité, aby tyto plánované sazby byly co nejbližší skutečným, jinými slovy aby absorpce byla limitně nula.

Plán musí projít schválením podle podpisového a schvalovacího řádu. Následně se provede rozvržení ročních částek do period pomocí kódu rozvržení a zohlednění odchylek podle podkladů jednotlivých oddělení. Poté je business plán již považován za finální verzi i z pohledu informačního systému a stává se podkladem pro hodnocení hospodaření společnosti.

### 4.6.2 Plánování rozvahy

Plánování rozvahy je velmi složitý a náročný proces. Vychází se z počátečních stavů položek aktiv a pasiv. Plánují se přírůstky či úbytky, které určí konečné stavy jednotlivých složek majetku a závazků.

**Stálá aktiva** vychází z plánu investic. Každé středisko specifikuje požadavky na investice samo za sebe. Zahrnuje odpisy a celkovou hodnotu investic. Plán musí projít schválením příslušnými orgány. Poté se sumarizují střediskové požadavky do jednoho plánu, za který organizačně zodpovídá úsek Správa majetku. **Oběžná aktiva** se plánují ve vztahu k historickému vývoji a současně zohledňují tržby, které však nejsou klíčovým hlediskem. Není zde jen pohled finanční, ale též např. kapacitní - velikost zásob nesmí přesáhnout kapacitu skladů. Pohledávky se dají určit podle náběhu tržeb a doby splatnosti odběratelských faktur. Některé projekty mají však dlouhodobou splatnost, nejsou vyloučeny ani pohledávky po splatnosti. Závazky a pohledávky jsou v konečném důsledku položkami, které vyrovnávají konečnou bilanci. Peněžní majetek je spojen s výkazem cash flow.

Na straně pasiv je jednodušší plánování **vlastního kapitálu**. Základní kapitál se nemění, výsledek hospodaření se vezme z již sestavené výsledovky. Dále jsou součástí rezervní fondy a ostatní kapitálové fondy. **Cizí kapitál** bere v úvahu historický pohled, k němuž se ještě zohlední dlouhodobé financování.

### 4.6.3 Plnění plánu

Sledování skutečných nákladů probíhá pomocí informačního systému. Kontrola plnění hodnot a cílů stanovených business plánem je realizována každý měsíc vedoucím controllingu po ukončení účetní uzávěrky. Činnost celého controllingové úseku v tomto období spočívá v rozúčtování nákladů, zavedení odvedených výkonů a dalších činnostech vedoucích ke zhotovení reportů. Tyto výkazy sestavené na nákladová střediska jsou předány vedoucím jednotlivých středisek, kteří se k nim mohou do určené doby vyjádřit.

Pracovníci controllingu pořizují též vyhodnocení nákladových středisek, které spočívá v porovnání plánovaných a skutečných hodnot. Vedoucí vyhodnocovaných středisek nejsou na splnění cílů zainteresováni mzdou. Existují ovšem ukazatele, které mohou jednotliví zaměstnanci svou činností přímo ovlivnit. Ty pak slouží jako podklad pro jejich hodnocení formou určité složky mzdy. Jedná se např. o ukazatele: plnění termínů zakázek, zmetkovitost, plnění norem. Ukazatele jsou stanoveny v závislosti na charakteru střediska.

### 4.7 Informační systém

Společnost používá informační systém *Infor ERP - Baan 5*. Obsahuje balíky nákup, sklady, výroba, prodej, podnikové plánování, servis, fakturace, finance. Každý balík obsahuje konkrétní funkční moduly.

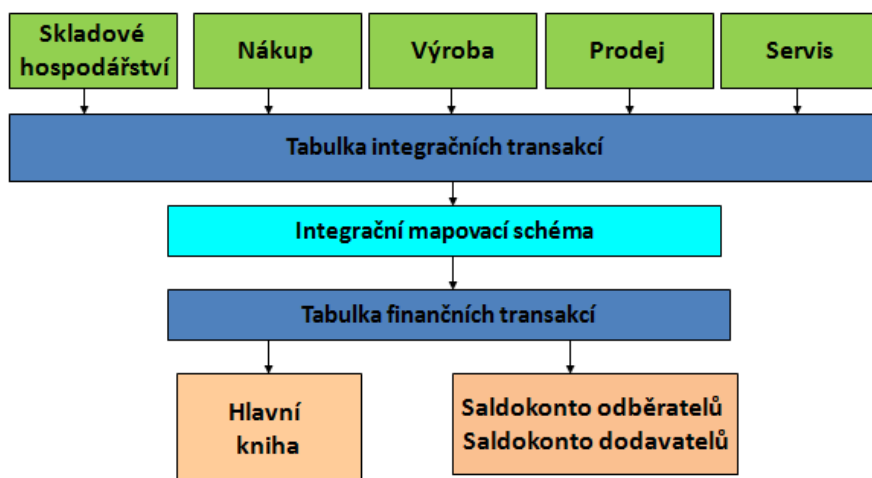
Ve společnosti je z pohledu informačního systému implementován tzv. logistický multipodnik. Trakční motory mají vlastní databázi kompletní výrobní logistiky. Podobně Pohony a Trolejbusy mají druhou databázi kompletní výrobní logistiky. Oba tyto logistické podniky generují finanční transakce do jednoho společně sdíleného finančního podniku. Toto rozdělení je dáno historicky, neboť společnost vznikla spojením dvou zmíněných oborů.

Pro controlling jsou stěžejní moduly *Rozpočty* a *Kalkulace nákladů* obsažené v balíku *Finance*. Modul *Rozpočty* se používá pro založení, manipulaci a monitorování všech rozpočtovaných hodnot a množství potřebných pro plánování. Modul obsahuje základní data: nákladové objekty, účty hlavní knihy, tabulku měn, atributy nákladových objektů (položky, sklady, projekty), zakázky a kmenové údaje kalkulací nákladových cen (kódy kalkulací, nákladové komponenty, operační sazby či přírážky).

Modul *Kalkulace nákladů* umožňuje získat přehled nákladů pro nákladová střediska a definuje použití a rozdělení alokací nákladů pro plánované a aktuální hodnoty. Výstupy kalkulace nákladů jsou použity v kalkulačních procedurách v modulu *Kalkulace nákladové ceny* a v modulu *Řízení zakázky*. Modul Kalkulace nákladů zahrnuje základní data: nákladové objekty, účty hlavní knihy, atributy nákladových objektů, zakázky, pracovní střediska, zaměstnance, stroje a operace.

Pokud jsou definované vazby mezi moduly, je možné importovat skutečná data do modulů *Rozpočty* a *Kalkulace nákladů*. Jedná se např. o informace z hlavní knihy či modulu Odvádění práce. Oba zmíněné controllingové moduly jsou dále provázané s moduly Hlavní kniha, Řízení hotovosti, Účetní výkazy, Rozpočtené přírážky a sazby, Rozpočty přírážek zakázek a přírážky zakázek a s ostatními moduly (např. Prodej a Nákup). Jednotlivé moduly mohou fungovat samostatně (logistické moduly a finanční moduly) nebo mohou být propojeny přes integrační mapovací schéma, jak je vidět z obr. č. 13.

Obr. č. 13: Integrovaná mapovací schéma



Zdroj: Dokumentace IS

Podle uvedeného obrázku je s balíkem Finance spojen kromě základních balíčků výrobní logistiky i balík Servis. Z controllingového hlediska se v souvislosti se servisními aktivitami využívají informace o výkonech střediska (např. odvedené hodiny na zakázky), nákladech střediska pro určení jeho sazby a garančních rezervách. Servis jako sekundární činnost společnosti je předmětem další kapitoly.

## 5 CONTROLLING V SERVISNÍM STŘEDISKU PODNIKU

Tato kapitola se věnuje servisním aktivitám společnosti z pohledu nákladového controllingu.

### 5.1 Činnost, organizační zařazení a controllingové aktivity servisního střediska

V každé divizi společnosti je organizačně zařazen samostatný útvar Poprodejní služby. Mezi zaměstnanci se pro něj vžilo označení „Servis“. Podle divizí je určena jeho nákladová příslušnost k divizi Trakční motory, Pohony a Trolejbusy zavedeným číselným označením. Servisní aktivity divize Trakční motory jsou realizovány v útvaru Výroba, a tudíž nemají svoje specifické výkonové středisko pro servis. Pro divize Pohony a Trolejbusy jsou servisní aktivity zajišťovány jedním společným výkonovým střediskem, které má svou kalkulační sazbu. Z již dříve uvedeného vzorce pro výpočet sazby se v čitateli nachází primární (mzdy pracovníků, materiál) a sekundární (mzdy vedoucího pracovníka, režie) náklady. Ve jmenovateli je časový fond (člověkohodiny), který se ve středisku servisu sleduje pomocí timesheetů neboli počítačově podporovaného nástroje pro sledování vynakládání času na jednotlivé úkoly.

Činnost servisního střediska je dvojího druhu:

- garanční servis
- pozáruční servis.

**Garanční servis** je poskytován po dobu záruky výrobku. Jedná se o bezplatně provedené garanční opravy výrobků pro zákazníka. Součástí prodejní ceny jsou proto rezervy vytvořené pro účely finančního polštáře pro pozdější čerpání záruky zákazníkem. **Pozáruční servis** zahrnuje prodej náhradních dílů a opravy po uplynutí záruční doby výrobku. Jedná se tedy o komerční činnost podniku.

Pozáruční servis je řešen konkrétní objednávkou, která bude podniku zaplácena. Zatímco garanční servis je spojen s jeho nejistým budoucím využitím ze strany zákazníka jak z pohledu rozsahu, tak i ceny např. nakupovaných náhradních dílů.

Nástrojem pro controlling servisního střediska je kalkulace a plánování. V souvislosti s *kalkulacemi* se sleduje počet hodin odvedených za středisko a sazba střediska. Controllingově se *plánují* garanční náklady a sazby střediska.

Vzhledem k nutnosti odhadnout co nejpřesněji budoucí potřebné finanční zdroje na garanční aktivity bude tato problematika řešena dále. A to zejména z důvodu upřesnění předběžné kalkulace v položce náklady na garanční opravy. Podnik na tyto opravy tvoří rezervy. Budoucí garanční náklady jsou plánovány ve výši vytvořených *garančních rezerv*. Tyto garanční rezervy jsou součástí předběžné kalkulace. Pro vyhodnocení zakázky se do výsledné kalkulace uvedou skutečné *garanční náklady*.

Na následujícím obrázku je uveden kalkulační vzorec s důrazem na položku garanční rezervy. Předběžná kalkulace obsahuje jednotlivé položky v plánované výši. Výsledná kalkulace uvádí položky ve skutečných částkách, které jsou zjištěné po skončení zakázky.

**Obr. č. 14: Kalkulační vzorec a zdůraznění položky garančních rezerv**

<b>Položky kalkulace</b>
Materiál
Kooperace
Ostatní přímé náklady (zahrnuje položku <i>Garanční rezervy</i> )
Technická příprava výroby
Výrobní náklady
Režie
<b>CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY</b>
Ostatní režie
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>
Zisk
<b>PRODEJNÍ CENA</b>

Zdroj: interní zdroj společnosti

### **5.2 Důraz controllingu na plánování garančních nákladů**

Podstatou plánování garančních nákladů je jejich výskyt v předběžné kalkulaci, se kterou se dále pracuje. Hodnota plánovaných garančních nákladů ve výši vytvářených garančních rezerv by měla co nejvíce reflektovat realitu. Hodnota položky předběžné kalkulace *garanční rezervy* se odvíjí od způsobu stanovení těchto rezerv. Při počáteční



konzultaci o tématu diplomové práce požadovala společnost navrhnout alternativní metodiku controllingu pro stanovení garančních rezerv v servisním středisku.

### **5.3 Teoretická východiska rezerv**

V této podkapitole je uvedena stručná teoretická charakteristika rezerv, neboť se dále pracuje s termínem garanční rezervy.

#### **5.3.1 Rezervy v pojetí české legislativy**

Obsah pojmu rezerva je vymezen v § 57 odst. 1 vyhlášky (vyhláška č. 500/2002 Sb.), podle níž jsou „rezervy určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou“.

#### **5.3.2 Členění rezerv**

Rezervy se dělí podle toho, jak jsou upraveny zákonem na:

- **Zákonné rezervy** - tvorba a použití je stanovena zvláštním zákonem (Zákon č. 593/1992 Sb.) a zohledněna zákonem o daních z příjmů.
- **Ostatní rezervy** - tvorba a použití není zohledněna zákonem o daních z příjmů, účetní jednotka si o nich rozhoduje sama. (Kislingerová, 2001)

#### **5.3.3 Rezervy podle mezinárodních účetních standardů**

Mezinárodní účetní standardy se zabývají rezervami v IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Rezerva je závazek s nejistým časovým určením a částkou. Příkladem může být záruční oprava, rekultivace kontaminovaných pozemků, úhrada nákladů vzniklých v důsledku nevýhodné smlouvy či pravděpodobně prohrané soudní spory. O rezervu jedná v případě, kdy:

- podnik má současný závazek, který je výsledkem minulých událostí
- je pravděpodobné, že dojde k odtoku peněžních prostředků, který bude přinášet ekonomický prospěch
- částka závazku může být spolehlivě odhadnuta. (Ficbauer, 2007)

### **5.3.4 Garanční rezervy z pohledu teorie**

Z hlediska kategorizace patří garanční rezervy mezi ostatní rezervy. Jejich tvorba a použití není zákonem o daních z příjmů zohledněna a jsou tedy v kompetenci každé účetní jednotky. (Kislingerová, 2001) Rezervy na záruční opravy jsou často vytvářené účetní rezervy ve výrobních podnicích. Výpočet se provádí na základě expertního odhadu, který se ohlíží na sledovaná historická data. Měly by být zohledněna statistická pravděpodobnost případné reklamace i celková záruční doba. Běžně je rezerva určena procentem z celkových tržeb. Kalkulační vzorec by měl být pravidelně revidován a zohledňovat aktuální data z podniku pro nejpřesnější odhad. Rezervy na záruční opravy mají vliv na odlišnost mezi účetními a daňovými náklady a jsou tedy předmětem odložené daně. (Deloitte, Účetní zpravodaj, 2010)

## **5.4 Garanční rezervy a garanční náklady jako položka kalkulace**

Dále bude pozornost zaměřena na garanční rezervy a garanční náklady ve společnosti. Garanční rezervy jsou plánované zdroje určené k pokrytí nákladů spojených se záručními opravami výrobků. Garanční náklady představují skutečně čerpané zdroje použité na zmíněné opravy.

### **5.4.1 Specifika kalkulace**

Z pohledu kalkulace jsou garanční rezervy jednou z položek kalkulačního listu hlavní zakázky, jsou tedy součástí ceny výrobku. Každá hlavní zakázka má dále svou garanční subzakázku, jejíž náklady jsou stanoveny v kalkulačním listu jako rezerva na rizika spojená s odstraněním vady výrobku nebo přímé náklady na vytvoření garančního skladu a držení specifických náhradních dílů (skutečné náklady na materiál, kooperace, služby a hodiny technického úseku). V rámci garanční subzakázky jsou skutečné garanční náklady detailně specifikovány pomocí množství a druhů spotřebovaných materiálů, náhradních dílů či hodin práce. Celkovou hodnotu garančních nákladů lze porovnávat s celkovou hodnotou vytvořených garančních rezerv. Tímto způsobem je zajištěno oddělení garančních nákladů od ostatních nákladů. Díky sledování garančních nákladů na jednotlivé nákladové druhy je zajištěn nejen kontrolní, ale také controllingový pohled.

### 5.4.2 Garanční náklady

Průběh garančních nákladů nelze zobecnit. Jejich vývoj je individuálním odrazem každé zakázky. Obvykle ale platí, že zjevná vada se projeví hned na začátku a případné kusové vady až po delším používání.

### 5.4.3 Garanční rezervy

Metodika stanovení výše garančních rezerv je uvedena ve vnitropodnikové směrnici procentuálně z ročních tržeb konkrétní zakázky. Při určení procenta se bere v úvahu, zda byla např. technologie použita ve výrobku již ověřena či nikoliv, což se projeví v odlišení výše procenta. Obecně platí použití vyššího procenta pro neodzkoušené a relativně nové výrobky. Tím je zaručeno zohlednění různé velikosti potenciálních nákladů vynaložených na záruční opravy u těchto dvou kategorií výrobků. Zároveň je každá zakázka posuzována individuálně již v průběhu garanční doby a rezerva se podle zkušeností z provozu výrobku může zvýšit či snížit. Je to z důvodu optimálního stanovení její výše. Mění se spíše směrem dolů, což zvyšuje ziskovost zakázky.

Jednou ročně se také přehodnocuje způsob výpočtu garančních rezerv na základě historie vynaložených nákladů na garanční subzakázky. Konkrétní procenta pro určení garančních rezerv jsou vysledována z minulosti. Vychází se z poměru ročních garančních nákladů a ročních tržeb. Tento poměr se číselně stanoví za tři období, přičemž číselník zlomku je zafixován k jednomu roku a jmenovatel je uveden v různých letech. To znamená, že se určí:

$$\frac{\text{garanční náklady (rok 3)}}{\text{tržby (rok 2)}} \quad \frac{\text{garanční náklady (rok 3)}}{\text{tržby (rok 1)}} \quad \frac{\text{garanční náklady (rok 3)}}{\text{tržby (rok 0)}}$$

Tyto tři vypočtené ukazatele slouží k porovnání, zda již dříve určená procenta pro určení rezerv stále odpovídají realitě. Zhodnocení se neprovádí podle jednotlivých zakázek, ale podle divizí.

Rezervy se účetně tvoří v okamžiku fakturace a vytváří se po celou dobu trvání zakázky. S rezervou se pracuje do uplynutí garanční doby.

Informační systém v modulu Servis uvádí u výrobku délku záruční doby v měsících, po určitém počtu ujetých kilometrů či co nastane dříve. Délka záruky je stanovena

individuálně, může vyplývat i z tendru. Ovšem v případě zjištění typové vady, která by nastala po uplynutí záruční doby, je právně ošetřeno bezplatné poskytnutí servisu zákazníkovi. Rozpouštění rezerv začíná ve chvíli vynaložení prvních nákladů spojených s garancí, např. výjezd servisního pracovníka k zákazníkovi spolu se zakoupeným materiálem na opravu.

### 5.4.4 Odlišnosti řešení garančního servisu v podniku

Organizačně existují tři divize, z pohledu servisu však podnik používá dvojí řešení. Charakteristiky těchto řešení jsou následující:

- **Trakční motory** – opravy výrobků se provádí v prostorách společnosti, a to v útvaru Výroba. Vlastní servis tedy zajišťují výrobní dělníci. Proces servisu zde začíná výrobní objednávkou. Servisní středisko v divizi Trakční motory má pouze administrativní charakter. Z pohledu informačního systému jsou servisní aktivity pro tuto divizi řešeny prostřednictvím modulu *Výroba*.
- **Pohony a trolejbusy** – opravy trolejbusů a pohonů se provádí u zákazníka, kdy servisní technik vyjíždí z podniku. Proces může též procházet výrobou - servisní středisko si např. nechá vyrobit na míru konkrétní opravy určitý díl. Základem opravy je však servisní objednávka a v informačním systému je proces řešen modulem *Servis*.

Odlišnost řešení je z důvodu rozdílné složitosti oprav výrobků. Oprava trakčního motoru vyžaduje jeho přemístění do podnikové výrobní dílny. Zde je demontován, je vyměněn vadný díl. Následně je motor opět smontován a musí projít zkušebnou. Opravu trolejbusu lze uskutečnit většinou u zákazníka. Jedná se o méně složitý proces.

### 5.4.5 Reporting servisního střediska

Servisní středisko je v kontaktu se zákazníkem. Ziskává od něj informace o provozu výrobků. Sleduje indikace potenciálních problémů výrobků, které by mohly mít za následek zvýšení rezervy. Jednou ročně hodnotí útvar controllingu a servisu garanční náklady, především, zda odpovídají vytvořeným garančním rezervám. Posuzována je individuálně každá zakázka. Je to velmi zdoluhavý proces.

Controlling zhotovuje **reporty garančních rezerv**, které mají formu excelovských tabulek. Zde jsou údaje o tržbách, garančních nákladech každé zakázky a výši procenta pro vytvoření garančních rezerv. Report je podkladem pro zaúčtování.

Na následujícím obrázku je uvedena ukázka reportu garančních rezerv. Jelikož si společnost nepřeje zveřejnit konkrétní obsah reportu, je uvedeno pouze jeho záhlaví.

**Obr. č. 15: Ukázka záhlaví reportu garančních rezerv**

Hlavní zakázka	Podzakázka	Počáteční stav rezervy k 1.1.2012	Tržby 2011	Tržby 1/2012	Tržby 2/2012	Tržby 1/2012 - 12/2012
----------------	------------	-----------------------------------	------------	--------------	--------------	------------------------

Výše garance (% tržeb)	Záruční doba	Tvorba rezerv 2011	Tvorba rezerv 1/2012	Tvorba rezerv 2/2012	Tvorba rezerv 1/2012 – 12/2012
------------------------	--------------	--------------------	----------------------	----------------------	--------------------------------

Čerpání rezervy 2011	Čerpání rezervy 1/2012	Čerpání rezervy 2/2012	Čerpání rezervy 1/2012 – 12/2012	Mimořádné snížení/návýšení	Zůstatek
----------------------	------------------------	------------------------	----------------------------------	----------------------------	----------

Zdroj: interní zdroj podniku

Výše plánovaných garančních rezerv a skutečných garančních nákladů se může lišit. V případě, že se rezerva vyčerpá, snižují garanční náklady hospodářský výsledek. V opačném případě, tedy nevyčerpané rezervy, je tato nevyužitá část výnosem společnosti. Zvyšuje tak hospodářský výsledek. Při pohledu na zakázku jsou tyto rozdíly jednou z příčin změny marže.

**Reporty garančních nákladů** sestavuje útvar *Řízení jakosti a environmentu*. Obsahují skutečné garanční náklady podle zakázek v dělení na jednotlivé nákladové účty. Reporty mají podobu kontingenční tabulky v MS Excel. Garanční náklady jsou sledovány za každý měsíc a kumulativně od začátku roku. Ukázka záhlaví reportu je na obr. č. 16. Reporty slouží pro potřeby útvarů *Řízení jakosti a environmentu* a *Poprodejní služby* v každé divizi a dále managementu společnosti. Management zajímají garanční náklady v dělení na jednotlivé zakázky, ale stěžejní je pro ně sledování nákladů podle divizí. Vedoucí poprodejních služeb jednotlivých divizí obhajují účelnost vynaložených garančních nákladů vrcholovému vedení na měsíčních setkáních. Současně je prodiskutováno pět zakázek s nejvyššími garančními náklady. U nich se provádí detailní analýza nákladů a hledají se možnosti jejich snížení.

**Obr. č. 16: Ukázka záhlaví reportu garančních nákladů**

Nákladový účet	Zakázka	Garanční náklady 1/2012	Garanční náklady 2/2012	Garanční náklady 3/2012	...	Kumulované garanční náklady 1/2012 – 12/2012
----------------	---------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-----	--

Zdroj: interní zdroj podniku, vlastní úprava

### 5.5 Praktická ukázka garančních rezerv a garančních nákladů

Na konkrétním příkladu zde bude ukázán průběh garančních rezerv a garančních nákladů.

Jedná se o zakázku společnosti z oboru pohony. Celkem bylo podnikem vyrobeno a dodáno dvacet sad elektrické výzbroje. První dodávka byla uskutečněna v květnu 2007 a dodávky pokračovaly až do roku 2009. Záruční doba skončila na konci roku 2011. Zakázka byla vyhodnocena na začátku roku 2012.

Následující tabulka uvádí průběh zakázky z pohledu tržeb, garančních rezerv a garančních nákladů.

**Tab. č. 22: Průběh zakázky**

(v Kč)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Celkem	%
Tržby	13 388 828	50 165 072	70 534 817				<b>134 088 717</b>	
Tvorba rezerv	401 665	931 766	2 458 666	0	0	0	<b>3 792 097</b>	
%	3,0%	1,9%	3,5%					<b>2,8</b>
Čerpání rezerv	-115 902	-302 523	-806 976	-97 232	-1 895 386	88 789	<b>-3 129 231</b>	
Zůstatek rezerv	285 762	915 006	2 566 695	2 469 464	574 077	662 866		
Garanční náklady	115 902	102 523	467 382	23 178	106 713	-88 789	<b>726 910</b>	<b>0,5</b>

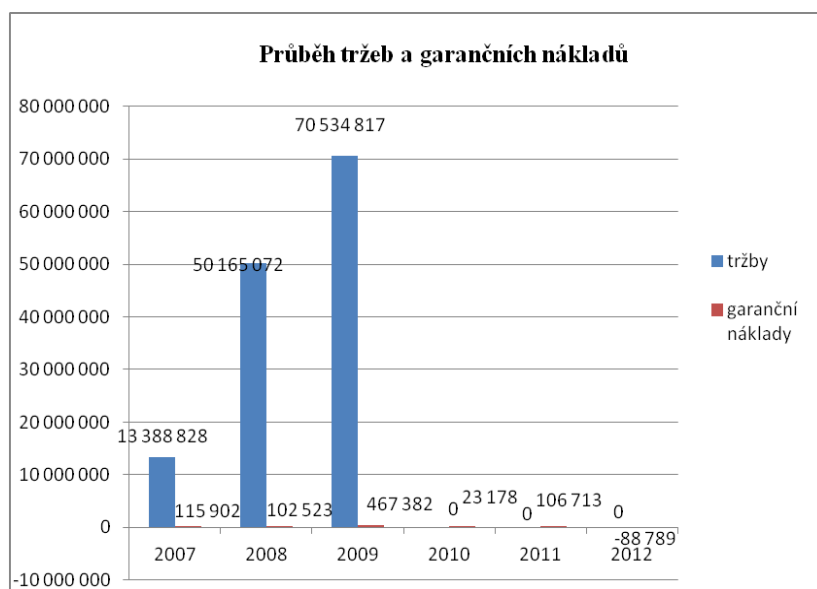
Zdroj: interní zdroj podniku

V tab. č. 22 je vidět průběh **tržeb**, které podnik obdržel v letech 2007-2009. V těchto letech tvořil také **garanční rezervu**, a to procentem z tržeb. Je tedy zřejmé, že pro roky, kdy podnik tržby neobdržel, netvořil ani rezervy. V prvním roce je rezerva vytvořená ve výši 3% tržeb, ve druhém roce ve výši 1,9% tržeb a ve třetím roce ve velikosti 3,5% z tržeb. Celkově však byla vytvořena rezerva o velikosti 2,8% tržeb. **Čerpání rezerv** probíhalo dle potřeby. V prvním roce je čerpána částka odpovídající garančním nákladům. Ve druhém roce také, ale navíc bylo mimořádně rozpuštěno 200 000 Kč.

Další mimořádné rozpuštění nastalo v roce 2011, a to ve výši 1 676 000 Kč. Celkem bylo čerpáno 3 129 231 Kč z 3 792 097 Kč vytvořených rezerv. Položka *zůstatek rezerv* je součet zůstatku rezerv z minulého roku, vytvořených rezerv a čerpaných rezerv (se záporným znaménkem). *Garanční náklady* jednotlivých let uvádí tabulka v posledním řádku. Celková částka skutečných garančních nákladů byla 726 910 Kč, což je 0,5% z celkových tržeb. Nakonec tedy podnik využil 726 910 Kč z celkové částky 3 792 097 Kč vytvořených rezerv. Neboli pro garanční opravy bylo zapotřebí 0,5% z celkových tržeb (skutečné garanční náklady zjištěné po skončení zakázky), rezerva však byla vytvořena ve výši 2,8% z tržeb (předběžně plánované garanční rezervy).

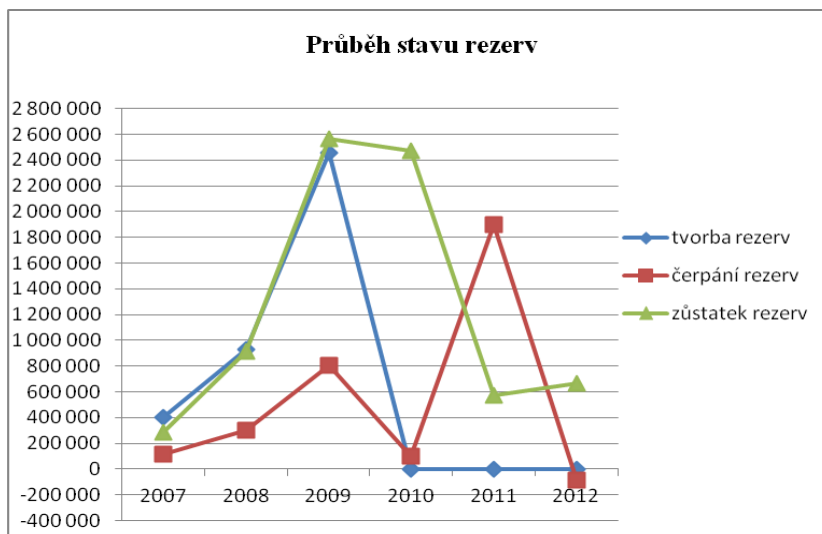
Následující dva obrázky (obr. č. 17 a obr. č. 18) zobrazují grafický průběh jednotlivých veličin v uvedených letech:

**Obr. č. 17: Průběh tržeb a garančních nákladů**



Zdroj: interní zdroj podniku, vlastní úprava

**Obr. č. 18: Průběh stavu rezerv**



Zdroj: interní zdroj podniku, vlastní úprava



## **6 ZHODNOCENÍ NÁKLADOVÉHO CONTROLLINGU VE SPOLEČNOSTI A NÁVRHY NA JEHO ZLEPŠENÍ**

Z dosavadní teoretické základny a analýzy controllingových činností ve společnosti je v této kapitole provedeno jejich zhodnocení. Následuje možné doplnění systému controllingu v hodnocení zakázek. Samostatně je zhodnocen controlling servisního střediska. Dále je zpracován možný návrh postupu pro zlepšení systému nákladového controllingu servisních aktivit společnosti.

### **6.1 Shrnutí a zhodnocení současného stavu controllingu ve společnosti**

Existence samostatného útvaru controllingu není v podnicích obecnou samozřejmostí. Controllingové aktivity mohou být zajišťovány např. jejich vykonáváním spolu s dalšími specifickými činnostmi jiným útvarem. Ve společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s. existuje úsek *Controlling a reporting*, který vytváří kvalitní podporu manažerů pro rozhodování. Vedení společnosti si výhody samostatného controllingového útvaru plně uvědomuje.

Z popsaných controllingových procesů lze konstatovat, že ve společnosti funguje kvalitně propracovaný systém controllingových aktivit podpořený informačním systémem. Toto tvrzení lze doložit následujícími fakty:

- ✓ Spolupráce controllingového úseku na vytváření strategického plánu zdůrazňuje důležitost útvaru v celopodnikovém měřítku.
- ✓ Rozdělení jednotlivých činností mezi více controllerů umožňuje jejich pečlivé soustředění na danou problematiku a odborné diskuze mezi sebou navzájem. Současně je eliminováno přetěžování jednoho zaměstnance všemi controllingovými aktivitami.
- ✓ Controlleri efektivně spolupracují s dalšími pracovníky při zajišťování podkladů, např. s projektovým manažerem, účetní, vedoucími jednotlivých nákladových středisek aj.
- ✓ Controllingový úsek porovnává plány se skutečností a v případě vzniklých odchylek hledá opatření k jejich zmírnění.

- ✓ Pomocí pravidelně vytvářených reportů controlleři informují vedení společnosti o dosavadním vývoji, aktuálním stavu a odhadovaném výhledu jednotlivých finančních ukazatelů.
- ✓ Controlleři pružně reagují na potřeby společnosti tvorbou reportů, které povinně neurčuje mateřská společnost.
- ✓ Každoročním přehodnocováním či stanovováním některých veličin (např. kalkulačních sazeb) je zajištěno zohlednění aktuálního vývoje a eventuelních nových skutečností.
- ✓ Controllingové aktivity jsou podpořeny informačním systémem, konkrétně dvěma specializovanými moduly. Využití je patrné např. pro alokaci režijních nákladů středisek pomocí matice přidělovacích vztahů.

### **6.2 Doplnění controllingu v hodnocení zakázek**

Odhadovaná kalkulace zakázky vždy vychází z nákladů. Přičtením marže je kalkulována cena produktu. Prodejní cena se však může od kalkulované ceny lišit, jak bylo popsáno v kapitole 4.5.4. Důsledkem rozdílnosti některých položek výsledné kalkulace oproti předběžné kalkulaci je při zachování prodejní ceny změna marže pro danou zakázku. Současný způsob hodnocení zakázek konstatuje absolutní výši změny marže. Vhodné je proto doplnit toto hodnocení o citlivostní analýzu, která umožní rozšířit pohled na změnu marže o procentuální vyjádření.

Metoda citlivostní analýzy spočívá ve zjištění dopadů izolovaných změn jednotlivých položek na zvolené finanční kritérium při ostatních nezměněných položkách. (Fotr, Souček, 2011) Za finanční kritérium se zvolí marže. Analýza se provede pro změnu položky garanční rezervy – původně plánovaná garanční rezerva versus skutečně vynaložené garanční náklady. Vypočte se procentuální změna garančních rezerv a garančních nákladů. Izolovaně se určí jejich vliv na absolutní výši marže. Nakonec se vypočte procentuální změna marže z jejich dvou absolutních částek - marže při plánovaných garančních rezervách a marže po zjištění skutečných garančních nákladů. Z hodnocení citlivostní analýzy lze vyčíst vliv na marži při více či méně přesném odhadu garančních rezerv.

V následujících dvou tabulkách je na ukázkou provedena citlivostní analýza. Uvedená data jsou demonstrativní. Sloupec předběžná kalkulace počítá s odhadovanými (plánovanými) garančními rezervami (součást položky ostatní přímé náklady). Výsledná kalkulace zahrnuje skutečnou částku (skutečně vynaložené náklady na garanční opravy). Prodejní cena je shodná, neboť je již smluvně dohodnuta se zákazníkem. V obou tabulkách se výsledná a předběžná kalkulace liší pouze v položce *ostatní přímé náklady*, a to o 10%. Předmětem zkoumání je vliv této odchylky na procentuální změnu marže. V tab. č. 23 (zakázka A) má odlišná výše skutečných a plánovaných garančních rezerv vliv na snížení marže o 15,01%.

**Tab. č. 23: Ukázka analýzy citlivosti – zakázka A**

Položky kalkulace	Předběžná kalkulace	Výsledná kalkulace	Absolutní změna	Procentuální změna
Materiál	74 293 784	74 293 784	0	0,00%
Kooperace	8 462 852	8 462 852	0	0,00%
Ostatní přímé náklady (zahrnuje položku <i>Garanční rezervy</i> )	21 154 298	23 269 728	2 115 430	10,00%
Technická příprava výroby	12 587 235	12 587 235	0	0,00%
Výrobní náklady	8 947 562	8 947 562	0	0,00%
Režie	2 153 962	2 153 962	0	0,00%
<b>CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY</b>	<b>127 599 693</b>	<b>129 715 123</b>	<b>2 115 430</b>	<b>1,66%</b>
Ostatní režie	897 365	897 365	0	0,00%
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>128 497 058</b>	<b>130 612 488</b>	<b>2 115 430</b>	<b>1,65%</b>
Marže	14 089 676	11 974 246	-2 115 430	-15,01%
<b>PRODEJNÍ CENA</b>	<b>142 586 734</b>	<b>142 586 734</b>	<b>0</b>	<b>0,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V tab. č. 24 (zakázka B) se vlivem odchylky předběžné a výsledné kalkulace sníží marže o 7,83%. Rozdílná výše procentuální změny marže pro zakázku A a zakázku B je dána odlišnou prodejní cenou těchto zakázek.

Tab. č. 24: Ukázka analýzy citlivosti – zakázka B

Položky kalkulace	Předběžná kalkulace	Výsledná kalkulace	Absolutní změna	Procentuální změna
Materiál	43 175 483	43 175 483	0	0,00%
Kooperace	847 625	847 625	0	0,00%
Ostatní přímé náklady (zahrnuje položku <i>Garanční rezervy</i> )	7 216 435	7 938 079	721 644	10,00%
Technická příprava výroby	1 598 627	1 598 627	0	0,00%
Výrobní náklady	5 146 287	5 146 287	0	0,00%
Režie	685 776	685 776	0	0,00%
<b>CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY</b>	<b>58 670 233</b>	<b>59 391 877</b>	<b>721 644</b>	<b>1,23%</b>
Ostatní režie	265 784	265 784	0	0,00%
<b>CELKOVÉ NÁKLADY</b>	<b>58 936 017</b>	<b>59 657 661</b>	<b>721 644</b>	<b>1,22%</b>
Marže	9 218 859	8 497 215	-721 644	-7,83%
<b>PRODEJNÍ CENA</b>	<b>68 154 876</b>	<b>68 154 876</b>	<b>0</b>	<b>0,00%</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pohled na stav zakázek v určitém okamžiku je v současném systému controllingu možný pomocí tabulky, kde jsou údaje o fakturaci. Pro lepší přehlednost by mohlo být vytvořeno grafické zobrazení jako vizuální doplnění tabulky. Formou sloupcového grafu by byly zobrazeny aktuální výnosy jednotlivých zakázek. Na první pohled bude zřejmé, která zakázka se již chýlí ke konci, tzn. její sloupec výnosů se blíží k hodnotě 100%. Následující tabulka a obrázek obsahují též fiktivní data pro příklad popisované úvahy.

Tab. č. 25: Stav zakázek

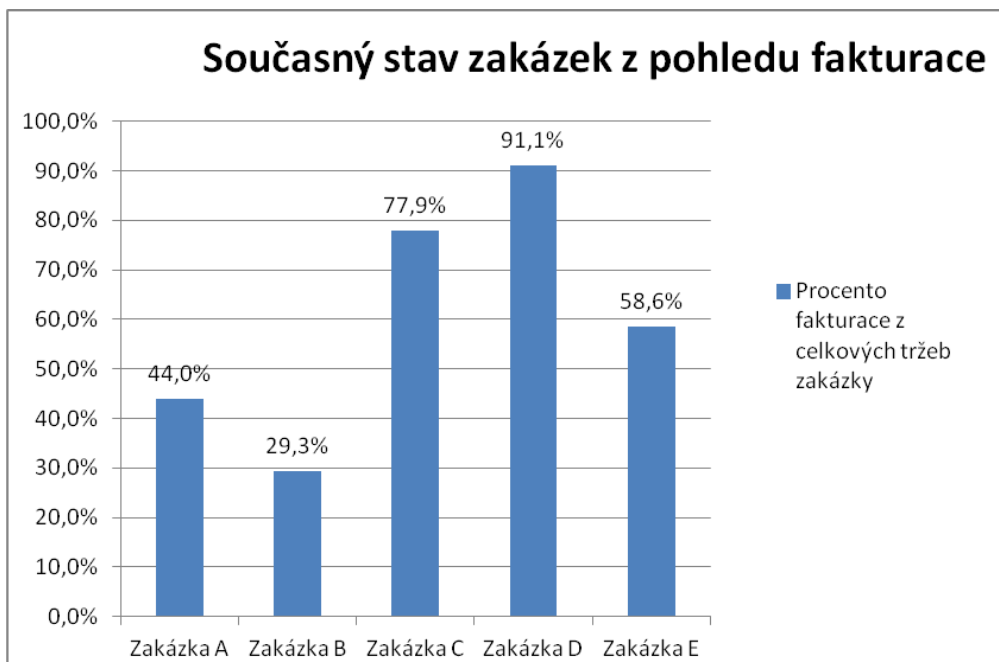
(v Kč)	Celková fakturovaná částka k současnosti	Celkové tržby zakázky	Procento fakturace z celkových tržeb zakázky
Zakázka A	54 618 249	124 064 738	44,0%
Zakázka B	20 046 618	68 462 331	29,3%
Zakázka C	76 576 230	98 341 715	77,9%
Zakázka D	142 495 723	156 428 190	91,1%
Zakázka E	65 714 315	112 095 463	58,6%

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V tabulce je uvedeno pět smyšlených zakázek. Jsou uvedeny jejich fakturované částky k současnosti, celkové tržby a z nich vypočítané procento dokončení jednotlivých zakázek. Na obrázku je pak grafický přehled stavu procentuálního dokončení zakázek

z hlediska fakturace. Tento obrázek vizuálně doplňuje údaje uvedené v předcházející tabulce.

**Obr. č. 19: Ukázka sloupcového grafu pro zobrazení procenta dokončení zakázek**



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

### **6.3 Shrnutí a zhodnocení controllingu servisního střediska**

Controllingové úlohy servisního střediska jsou plánování kalkulační sazby střediska, sledování počtu odvedených hodin za středisko a plánování garančních nákladů. Systém controllingu servisního střediska je méně rozsáhlý než controlling pro celou společnost. To ovšem neznamená, že by mu byla věnována nižší pozornost z hlediska controllingu. Současnou podobu controllingových aktivit servisního střediska lze shrnout v následujících bodech:

- ✓ Skutečné garanční náklady jsou sledovány v jednotlivých nákladových druzích v rámci speciální garanční subzakázky odděleně od ostatních nákladů zakázky.
- ✓ Garanční rezervy jsou stanoveny procentuálně z ročních tržeb konkrétní zakázky. Jedná se o časově efektivní způsob stanovení výše garančních rezerv.
- ✓ Pro již vyzkoušené výrobky je použito nižší procento, v případě nových neověřených výrobků vyšší procento z tržeb pro určení výše plánovaných

garančních nákladů. Odlišením výše procenta je zajištěno zohlednění rozdílného rozsahu vynaložených nákladů na případné budoucí garanční opravy.

- ✓ Stanovená procenta pro výpočet garančních rezerv jsou ročně přehodnocována a případně jsou pro další roky upravována.
- ✓ Mimořádným rozpouštěním či navyšováním rezervy v průběhu garanční zakázky je zajištěno zohlednění aktuální potřeby prostředků pro garanční opravy a jejich zbytečné nezadržování.
- ✓ Podkladem pro vyhodnocování vytvářených garančních rezerv jsou reporty garančních rezerv a garančních nákladů. Hodnocení probíhá ve spolupráci se servisním střediskem.

### **6.4 Návrh v systému controllingu servisního střediska**

Současný systém controllingu ve společnosti je vyhovující pro dostatečné splnění požadovaných úkolů. Z dosavadních teoretických znalostí dosud neovlivněných podnikovou praxí lze předložit následující návrh nové metodiky.

#### **6.4.1 Návrh nové metodiky kalkulace garančních nákladů**

Jednou z možností zpřesnění kalkulace je zaměření se na položku garanční rezervy.

Každý projekt (investiční nebo týkající se určitého procesu) by měl být podpořen analýzou rizik. Na rizika projektu jsou vytvářeny finanční rezervy. Stejným způsobem je možné pohlížet na garanční rezervy. Jsou vlastně finanční rezervou pro pokrytí nákladů ve spojení s garančními opravami výrobků. Kvalitní odhad hodnoty rezerv by se měl co nejvíce blížit skutečnosti. V úvahu se bere několik faktorů:

- možná rizika (potenciální garanční opravy)
- pravděpodobnost, se kterou k výskytu rizika (opravy) dojde
- velikost nákladů spojených s rizikem (opravou)

Alternativní způsob současného řešení ve společnosti je určení výše garanční rezervy pomocí pravděpodobnosti hodnotově (peněžně) vyjádřených potenciálních oprav podle individuálního posouzení konkrétní zakázky. Controlling by měl být iniciátorem vzniku této případné alternativní metody. Dojde totiž ke zpřesnění odhadu rezerv. S pomocí úvaru Řízení jakosti a projektového manažera je možné metodu prosadit ve výkonných technických, výrobních a servisních útvarech.

Návrh postupu pro stanovení výše rezervy pomocí pravděpodobnosti oprav:

**Tab. č. 26: Návrh nové metodiky odhadu garančních nákladů**

Číslo kroku	Jednotlivé kroky	Měřítko	Odpovědný útvar
1	Vytvoření katalogu oprav	čísla jednotlivých oprav	technický úsek, technická kontrola, poprodejní služby, controlling
2	Identifikovat požadavek každé opravy v katalogu oprav na:		technický úsek
	materiál	druh, počet	
	náhradní díly	druh, počet	
	servisní úkony	hodinová náročnost	
3	a) Identifikace všech potenciálních oprav dle konkrétní zakázky	číslo opravy z katalogu oprav	technický úsek, technická kontrola, poprodejní služby
	b) Odhad pravděpodobnosti oprav pro konkrétní zakázku podle tabulky <i>Pravděpodob. stupnice se slovními popisy</i>	odhadované procento	
4	a) Finanční vyjádření každé položky z bodu 2	Kč	controlling
	b) Vyjádření finanční hodnoty každé opravy (sumarizací jednotlivých položek)	Kč	
5	Číselný propoččet garančních rezerv podle vzorce: <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <math display="block">GR = \sum_{i=1}^n FHO_i * p_i</math> </div> GR... garanční rezerva FHO <sub>i</sub> ... finanční hodnota i-té opravy p <sub>i</sub> ...pravděpodobnost i-té opravy n...počet oprav	Kč	controlling

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V tabulce jsou uvedeny jednotlivé postupové kroky, měřítko či identifikátor zjišťovaných veličin a útvar odpovědný za provedení jednotlivých kroků. V posledním sloupci tabulky by mohl být uveden ještě *termín*, do kterého by měly být provedeny příslušné kroky postupu.

Popis jednotlivých kroků:

- 1) **Vytvoření katalogu oprav** – technický úsek, technická kontrola a poprodejní služby vytvoří katalog oprav čili potenciálních oprav spolu s controllinem. Tento katalog bude vytvořen jednorázově pro všechny zakázky. Je úlohou controllingu a technických úseků definovat katalog oprav tak, aby vznikl přijatelný počet typizovaných oprav z hlediska pracnosti jejich dalšího zpracování. Následující obrázek zobrazuje možnou formu záznamu každé opravy v katalogu oprav.

**Obr. č. 20: Ukázka položek popisujících každou opravu v katalogu oprav**

Číslo opravy:
Název opravy:
Požadavek opravy na:
<ul style="list-style-type: none"><li>• materiál – druh a počet</li><li>• náhradní díly – druh a počet</li><li>• další servisní úkony - hodiny</li></ul>
Oprava prováděná zejména pro výrobek/výrobky:

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

- 2) **Požadavky každé opravy** – zde jsou uvedeny položky všech materiálů, náhradních dílů a úkonů včetně kooperací, které jsou potřebné pro každou opravu. Je důležité uvést také jejich přesnou identifikaci pro účely kroku č. 4. Tyto požadavky upřesní technický úsek.
- 3) **Identifikace všech potenciálních oprav pro konkrétní zakázku** – odpovědné úseky (viz tab. č. 26) sepíší seznam všech možných oprav, které by se mohly potenciálně provést na dané garanční subzakázce. Projektový manažer se též účastní konzultace nad typy potenciálních oprav. Každé opravě přiřadí příslušné úseky pravděpodobnost, se kterou k opravě podle jejich expertního odhadu dojde. Následující tabulka obsahuje typy intervalů pravděpodobnosti. Jejich slovní popis pomůže k určení procenta.



Tab. č. 27: Pravděpodobnostní stupnice se slovními popisy

Deskriptor	Slovní popis stupně pravděpodobnosti	Interval pravděpodobnosti (%)
Téměř jisté	Riziko se vyskytuje téměř vždy	80-100
Velmi pravděpodobné	Riziko se vyskytuje ve většině situací	60-80
Pravděpodobné	Riziko se vyskytuje občas	40-60
Spíše pravděpodobné	Riziko by se mohlo někdy vyskytnout	5-40
Téměř vyloučené	Riziko by se mohlo vyskytnout výjimečně	0-5

Zdroj: Fotr, Souček, 2011, s. 169, v vlastní úprava

- 4) **Finanční vyjádření oprav** – provede controller na základě identifikace potřebných komponent a hodin z kroku č. 2. Krok 4a spočívá v kalkulaci nákladů všech součástí oprav pomocí dat v informačním systému. Krok 4b pak v jejich sumarizaci za kompletně provedené opravy.
- 5) **Výpočet garančních rezerv** – ze znalosti potřebných údajů z předchozích fází postupu je proveden výpočet garančních rezerv podle vzorce v tabulce. Finanční hodnota i-té opravy je hodnota zjištěná v kroku č. 4b. Pravděpodobnost i-té opravy je procentuální hodnota zjištěná v kroku 3b.

Po skončení zakázky bude provedeno vyhodnocení oprav. Opravám s největší četností budou pro příští zakázku podobného charakteru přidělovány vyšší pravděpodobnosti. V první fázi zavedení této metody bude vyhodnoceno, jestli nebyla některá významná rizika opomenuta. V tom případě budou doplněna do katalogu oprav.

Kontrola vytvořených garančních rezerv (GR) podle nově navrhované metody proběhne podobně jako dosud. To znamená poměřením ročních garančních nákladů (GN) s velikostí ročních tržeb (T) za předchozí tři roky. Změna bude spočívat ve zvýšení váhy mladších dat, a to pomocí váženého průměru následovně:

$$\text{ProcentoGR} = 0,4 \frac{GN_{\text{rok 3}}}{T_{\text{rok 2}}} + 0,3 \frac{GN_{\text{rok 3}}}{T_{\text{rok 1}}} + 0,3 \frac{GN_{\text{rok 3}}}{T_{\text{rok 0}}},$$

kde „rok 3“ je poslední uzavřený finanční rok,  
váhy 0,4; 0,3 a 0,3 jsou stanoveny expertním odhadem.

#### **6.4.2 Klady a zápory nové metodiky**

Tato metoda vyžaduje větší pracnost, zejména kvůli definici jednotlivých typizovaných oprav. Kompenzací je přesnější tvorba garančních rezerv a paušál v podobě katalogu oprav. Zavedení navrhovaného postupu určení garančních rezerv vyžaduje zcela jistě podporu ze strany vedení. Zejména jde o patřičné vysvětlení navrhované změny podřízeným tak, aby s ní byli ztotožnění.

Stručné závěrečné shrnutí kladů a záporů metody určení garančních rezerv podle výše uvedeného postupu oproti stávajícímu řešení:

Klady:

- přesnější určení výše předpokládaných nákladů garančních oprav (tj. garančních rezerv) a z toho plynoucí upřesnění kalkulace
- posouzení rizik pro každou zakázku samostatně
- větší přehled možných rizik
- zohlednění délky záruční doby podle potenciálně provedených oprav.

Zápory:

- počáteční investice práce pro definování typizovaných oprav a tvorbu katalogu oprav
- větší pracnost v průběhu výpočtu při sběru dat pro jednotlivé zakázky
- nedůvěra zaměstnanců ve změnu

#### **6.4.3 Kombinace stávající a nové metodiky**

Z hlediska plné realizovatelnosti nové metodiky je nutné zvážit stávající personální kapacity. Zejména pro posuzování každé zakázky z hlediska možných oprav v technických úsecích. Pokud stávající personální kapacity společnosti nejsou schopné pokrýt pracnost spojenou s navrhovaným procesem, lze metodu upravit tak, aby bylo definováno jen odpovídající množství typizovaných oprav v katalogu oprav pro možnou realizaci z pohledu počtu zaměstnanců. Metodu je možné zkombinovat se současně uplatňovaným řešením takto:

- cca 90% garančních rezerv bude vytvořeno podle nově navrhované metodiky (při definování zvládnutelného množství typizovaných oprav)

- cca 10% bude určeno podle stávající metodiky, tzn. procentem z tržeb

Kombinované řešení je kompromisem mezi zavedením nové metody a její realizovatelností ve společnosti. Tedy, aby nebylo nové řešení dosaženo za cenu velmi vysoké pracovní síly.

## 7 ZÁVĚR

Controlling je vymezen jako nástroj řízení, který podporuje vedení společnosti při rozhodování. Provádí neustálé srovnávání skutečnosti s plánem, analyzuje vzniklé odchylky a zjišťuje jejich příčiny. Reportováním vedoucím pracovníkům zajišťuje zpětnou vazbu pro potvrzení či vyvrácení dosažitelnosti cílů. Pro plnění svých úkolů využívá strategické a operativní nástroje, mezi které patří např. analýza okolí, kalkulační metody či zmíněné analýzy odchylek. Controlling doplňuje řízení ve smyslu funkčním, institucionálním i personálním. Podle potřeby (např. velikosti) lze v podniku vytvořit samostatný controllingový útvar či přiřadit tyto úkoly jinému podnikovému útvaru. Controlling se primárně zaměřuje na oblast nákladů. Úlohy nákladového controllingu jsou kalkulace a plánování.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat a zhodnotit systém controllingu ve společnosti se zaměřením na controlling v servisním středisku a provést návrh pro systém controllingu v servisním středisku.

Systém nákladového controllingu byl analyzován ve společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s. Provedením finanční analýzy společnosti bylo zjištěno, že v roce 2007 se díky zvýšení objemu zakázek zvýšila oběžná aktiva, výkony, výkonová spotřeba a výsledek hospodaření běžného období. Výsledek hospodaření běžného období vykazuje neustálý růst, a to 20% až 60% ročně, přičemž v roce 2010 dosáhl hodnoty více než 570 milionů Kč. Oběžná aktiva (hlavně zásoby a krátkodobé pohledávky) tvoří převážnou část majetku společnosti. Kromě roku 2006 převyšuje cizí kapitál vlastní zdroje společnosti. Hlavní cizí zdroje společnosti jsou závazky z obchodních vztahů a krátkodobé přijaté zálohy. Rozhodující podíl na celkových výnosech mají výkony a na celkových nákladech výkonová spotřeba, což je dáno výrobním charakterem společnosti. Rentabilita aktiv se v průběhu let 2006-2009 zvyšuje, a to až na 0,27 Kč z jedné koruny celkových aktiv. Rentabilita vlastního kapitálu v roce 2010 dosáhla hodnoty 0,52 Kč z jedné koruny vložené do podnikání. Ukazatele likvidity jsou až zbytečně vysoké.

Hlavními operativními činnostmi controllingu ve společnosti jsou kalkulace, analýza odchylek a sledování nákladů jednotlivých nákladových středisek. Všechny činnosti mají určenou periodu, v níž se uskutečňují. Stanovuje se týdenní výhled cash flow, většina dalších výkazů je sestavována měsíčně a některé čtvrtletně. Každoročně je

přehodnocován kalkulační vzorec a aktualizují se kalkulační sazby. Pomocí nich jsou alokovány režijní náklady výkonových středisek a prostřednictvím kalkulace jsou přiřazeny k nákladům konkrétní zakázky. Použití informačního systému umožňuje sledovat vybrané kategorie ukazatelů za určené období a v požadovaném rozsahu zakázek. Operativní nástroje controllingu jsou v souladu se strategickým plánem a jsou cestou ke splnění dlouhodobých cílů společnosti.

Analyzovány byly dále controllingové aktivity servisního střediska, kalkulace a plánování. Pro potřeby kalkulací se sleduje počet hodin práce odvedených za středisko a jsou stanoveny kalkulační sazby střediska, plánují se garanční náklady. Z pohledu controllingu je na odhad budoucích garančních nákladů kladen důraz zejména pro potřeby předběžné kalkulace. Zde se vyskytuje položka *garanční rezervy*, která je tvořena ve výši plánovaných garančních nákladů. Na přesnosti odhadu této položky kalkulace závisí eventuelní změna marže zakázky, neboť prodejní cena je smluvně dohodnuta se zákazníkem, a v kalkulaci je tedy fixně dána.

Zhodnocení controllingu bylo provedeno ve vztahu k celé společnosti a samostatně pro servisní středisko. Controlling poskytuje v celopodnikovém měřítku kvalitní podporu vedení pro rozhodování díky detailně propracovanému systému controllingových aktivit a efektivně využívanému informačnímu systému. Odborný tým kompetentních zaměstnanců controllingového úseku zajišťuje podklady ve spolupráci s ostatními podnikovými útvary. Controlleři sledují vývoj finančních ukazatelů, reportují aktuální výsledky vedení ve stanovených termínech a navrhují opatření ke zmírnění případných odchylek tak, aby byly dosaženy stanovené cíle společnosti. Pro hodnocení zakázek bylo navrženo doplnění aktivit controllingu o citlivostní analýzu. Resp. jaký vliv na změnu marže zakázky mají změny položek výsledné kalkulace oproti předběžné kalkulaci. Dále bylo doplněno grafické zobrazení k tabulce stavu jednotlivých zakázek z pohledu procenta jejich fakturace ve vztahu k celkovým tržbám těchto zakázek. Controlling servisního střediska byl zhodnocen jako vyhovující pro plnění prováděných úloh.

Přínosem diplomové práce je předložený návrh nové metodiky odhadu garančních nákladů. Zaměřuje se na zpřesnění položky *garanční rezervy* v předběžné kalkulaci. Metodika určuje postup stanovení výše budoucích garančních nákladů. Prvním krokem je vytvoření katalogu oprav. Katalog obsahuje přijatelný počet typizovaných garančních

oprav. Zformulování katalogu je v kompetenci technických úseků a controllingu. Katalog je vytvořen jednorázově pro všechny budoucí opravy. Pro každou konkrétní zakázku jsou vždy stanoveny potenciální opravy z katalogu oprav, upřesňující požadavky na materiál, náhradní díly a další servisní úkony a pravděpodobnosti výskytu jednotlivých oprav pro danou zakázku. Controllingový úsek vyjádří finanční hodnotu každé opravy pomocí informačního systému, kde jsou evidovány ceny materiálů a práce. Výše vytvořené garanční rezervy je dána součtem nákladů všech oprav vážených pravděpodobností dané opravy pro konkrétní zakázku. Hlavní výhodou navrhované metody je přesnější určení výše předpokládaných garančních nákladů na opravy, a tím zpřesnění kalkulace. Je též zohledněna délka záruční doby podle potenciálně provedených oprav. Naproti tomu stojí počáteční investice v podobě definování katalogu oprav a větší pracnost v průběhu výpočtu při sběru dat pro jednotlivé zakázky. Z hlediska realizovatelnosti je možné kombinovat stávající a novou metodiku tak, aby nové řešení nebylo dosaženo za cenu velmi vysoké pracnosti.

---

## 8 SEZNAM TABULEK

Tab. č. 1: Požadavky kladené na controllery .....	21
Tab. č. 2: Tržby za výrobky v roce 2010 .....	40
Tab. č. 3: Horizontální analýza rozvahy za roky 2006-2008 .....	42
Tab. č. 4: Horizontální analýza rozvahy za roky 2008-2010 .....	43
Tab. č. 5: Horizontální analýza výsledovky za roky 2006-2008 .....	44
Tab. č. 6: Horizontální analýza výsledovky za roky 2009-2010 .....	45
Tab. č. 7: Vertikální analýza rozvahy za roky 2006-2008 .....	46
Tab. č. 8: Vertikální analýza rozvahy za roky 2009-2010 .....	47
Tab. č. 9: Vertikální analýza výnosů za roky 2006-2008 .....	48
Tab. č. 10: Vertikální analýza výnosů za roky 2009-2010 .....	48
Tab. č. 11: Vertikální analýza nákladů za roky 2006-2008 .....	49
Tab. č. 12: Vertikální analýza nákladů za roky 2009-2010 .....	49
Tab. č. 13: Růst celkových nákladů .....	50
Tab. č. 14: Čistý pracovní kapitál .....	52
Tab. č. 15: Ukazatele rentability .....	52
Tab. č. 16: Ukazatele aktivity .....	53
Tab. č. 17: Ukazatele zadluženosti.....	54
Tab. č. 18: Ukazatele likvidity .....	55
Tab. č. 19: Ukazatele produktivity .....	56
Tab. č. 20: Ukazatele nákladové struktury.....	57
Tab. č. 21: Ukázka matice přidělovacích vztahů .....	71
Tab. č. 22: Průběh zakázky .....	85
Tab. č. 23: Ukázka analýzy citlivosti – zakázka A .....	90
Tab. č. 24: Ukázka analýzy citlivosti – zakázka B .....	91
Tab. č. 25: Stav zakázek .....	91

## 8 Seznam tabulek

---

Tab. č. 26: Návrh nové metodiky odhadu garančních nákladů..... 94

Tab. č. 27: Pravděpodobnostní stupnice se slovními popisy ..... 96



## 9 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1: Průnik funkce controllera a manažera .....	20
Obr. č. 2: Skupiny nákladů v systému ABC .....	32
Obr. č. 3: Logo společnosti .....	39
Obr. č. 4: Vývoj celkových nákladů v letech 2006-2010 .....	50
Obr. č. 5: Skladba nákladů v letech 2006-2010 .....	51
Obr. č. 6: Vývoj ukazatelů rentability .....	53
Obr. č. 7: Vývoj ukazatelů zadluženosti v letech 2006-2010 .....	55
Obr. č. 8: Vývoj ukazatelů likvidity v letech 2006-2010.....	56
Obr. č. 9: Organizační zařazení úseku Controlling a reporting .....	59
Obr. č. 10: Zjednodušený postup dlouhodobého plánování .....	62
Obr. č. 11: Ukázka záhlaví Výkazu nákladového střediska.....	66
Obr. č. 12: Kalkulační vzorec .....	67
Obr. č. 13: Integrační mapovací schéma.....	77
Obr. č. 14: Kalkulační vzorec a zdůraznění položky garančních rezerv.....	79
Obr. č. 15: Ukázka záhlaví reportu garančních rezerv.....	84
Obr. č. 16: Ukázka záhlaví reportu garančních nákladů.....	85
Obr. č. 17: Průběh tržeb a garančních nákladů .....	86
Obr. č. 18: Průběh stavu rezerv.....	87
Obr. č. 19: Ukázka sloupcového grafu pro zobrazení procenta dokončení zakázek .....	92
Obr. č. 20: Ukázka položek popisujících každou opravu v katalogu oprav .....	95

## 10 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A TERMÍNŮ

ABC ... Activity Based Costing

ABM ... Activity Based Management

BCG ... Boston Consulting Group

EBIT ... Earnings Before Interest and Taxes

ERP ... Enterprise Resource Planning

IAS ... International Accounting Standard

KPI ... Key Performance Indicators

PEST...politicko-právní, ekonomické, sociální a technologické faktory vnějšího okolí

PSR ... Project Status Report

ROA ... Return on Assets (rentabilita aktiv)

ROCE ... Return on Capital Employed (rentabilita kapitálu)

ROE ... Return on Equity (rentabilita vlastního kapitálu)

ROS ... Return on Sales (rentabilita tržeb)

**Absorpce sazeb** – schopnost plánovaných sazeb absorbovat skutečné náklady.

**Forecast** – výhled či odhad skutečnosti provedený v průběhu sledovaného období. Tvoří se na základě probíhající skutečnosti, a to do konce období (např. do konce roku či do konce zakázky). Forecast je předpokládaný vývoj určité veličiny (tržeb, nákladů) do konce období, či zakázky.

**Kalkulační list** – dokument, který obsahuje položky nákladů zakázky. Jedná se o kalkulační vzorec s hodnotami konkrétní zakázky.

**Kalkulační sazba** – podíl celkových nákladů střediska (primární + sekundární) a množství vztažné veličiny (výkonu) nákladového střediska.

**Outsourcing** – externí pořízení, od dodavatele, není vyrobeno ve společnosti.

**Poprodejní služby** – podnikový útvar, mezi zaměstnanci je nazýván „servis“.

**Project Status Report (PSR)** – report (výkaz), který slouží pro vyhodnocování zakázky.

**Složky nákladové ceny** – podrobné položky nákladů z kalkulačního vzorce.

**Treasury** – úsek v podniku zabývající se finanční správou. Zaujímá paralelní postavení s úseky Controlling a reporting, Daně a účetnictví, Správa majetku.

**Výrobní logistika** – souhrnný termín pro balíky informačního systému bez zahrnutí balíku Finance. Jedná se tedy o Nákup, Sklady, Výrobu, Prodej, Podnikové plánování, Servis a Fakturace.

**Vztažná veličina** - je měřítkem pro rozdělení nákladů nákladových středisek na jiná nákladová střediska a zakázky. Rozvrhová základna pro výpočet kalkulační sazby. Podnik používá čtyři rozvrhové základny – člověkohodiny, strojohodiny, kilogramy a peněžní hodnota (např. hodnota zboží vydaného ze skladu).

## 11 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

### Tištěná literatura

DVOŘÁKOVÁ, Lilia., FALTEJSKOVÁ, Olga. Vývoj požadavků na odborný a dovednostní profil controllera v kontextu globální ekonomické krize. *Trendy v podnikání, Fakulta ekonomická ZČU v Plzni*. 2011, 20-27, ISSN 1805-0603

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vydání, Praha: ASPI, 2004, 816 s., ISBN 80-7357-035-1

FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualizované vydání, Praha: Grada Publishing, 2003, 116 s., ISBN 80-247-0482-X

FIBÍROVÁ, Jana., ŠOLJAKOVÁ, Libuše., WAGNER, Jaroslav. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. 3. přepracované vydání, Vysoká škola ekonomická v Praze: Oeconomica, 2004, 374 s., ISBN 80-245-0746-3

FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. 1. vydání, Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2007, 148 s., ISBN 978-80-87071-41-0

FREIBERG, František. *Finanční controlling*. 1. vydání, Praha: Management Press, 1996, 200 s., ISBN 80-85943-03-4

HERMAN, Petr., LAZAR, Jaromír. *Nákladový controlling*. 1. vydání, Ostrava: Repronis, 1999, 102 s., ISBN 80-86122-34-4

HORVÁTH, Péter. a PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. 5. přepracované vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s., ISBN 80-7259-002-2

INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu česko-anglický/anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. 1. vydání, Praha: Management Press, 2003, 398 s., ISBN 80-7261-085-6

KISLINGEROVÁ, Eva. *Oceňování podniku*. 2. přepracované a doplněné vydání, Praha: C.H.Beck, 2001, 367 s., ISBN 80-7179-529-1

KISLINGEROVÁ, Eva., HNILICA, Jiří. *Finanční analýza: krok za krokem*. 1. vydání, Praha: C.H. Beck, 2005, 137 s., ISBN 80-7179-321-3, a

KISLINGEROVÁ, Eva., HNILICA, Jiří. *Finanční analýza: krok za krokem*. [CD-ROM] Praha: C.H. Beck, 2005, b

KRÁL, Bohumil. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press, 2010, 662 s., ISBN 978-80-7261-217-8

MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 183 s., ISBN 978-80-7380-049-9

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2009, 240 s., ISBN 978-80-247-2974-9

REICHMANN, Thomas. *Controlling: concepts of management control, controllership and ratios*. Berlin: Springer, 1997. ISBN 3-540-62722-7

SYNEK, Miloslav. a kol. *Manažerská ekonomika*. 4. aktualizované a rozšířené vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2007, 452 s., ISBN 978-80-247-1992-4

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vydání, Praha: Management Press, 2003, 148 s., ISBN 80-7261-087-2

VOLLMUTH, Hilmar, J. *Controlling – nový nástroj řízení*. 2. upravené vydání, Praha: Profess, 1998, 136 s., ISBN 80-85235-54-4

VOLLMUTH, Hilmar, J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. české vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s., ISBN 80-7259-029-4

VYSKOČIL, Vlastimil, K., ŠTRUP, Ondřej. *Podpůrné procesy a snižování režijních nákladů (Facility Management)*. 1. vydání, Praha: Professional Publishing, 2003, 288 s., ISBN 80-86419-45-2

### **Elektronické zdroje**

Deloitte. Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP. [online] *Účetní zpravodaj*, říjen 2010 [cit. 13.2.2012] Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni\\_zpravodaj\\_1010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_1010.pdf)

*Justice.cz*. [online] Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2012, Aktualizace 2.1.2012, [cit. 2.1.2012] Dostupné z: <http://www.justice.cz>

*Podnikatel.cz*. [online] Praha: Příběhy slavných českých podnikatelů: Emil Škoda, 2012, Aktualizace 25.10.2010, [cit. 10.1.2012] Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/pribehy-slavnych-ceskych-podnikatelu-emil-skoda/>

*Škoda*. [online] Plzeň: oficiální webové stránky společnosti, 2012, Aktualizace 23.12.2011, [cit. 2.1.2012] Dostupné z: <http://www.skoda.cz/>

### **Ostatní zdroje**

Dokumentace IS Baan

Interní dokumenty společnosti ŠKODA ELECTRIC a.s.

Interní zdroj podniku

Účetní výkazy společnosti z let 2006 až 2010

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Výroční zpráva společnosti z roku 2010

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

## **12 SEZNAM PŘÍLOH**

**Příloha A:** Rozvaha společnosti za roky 2006-2010

**Příloha B:** Výkaz zisku a ztráty společnosti za roky 2006-2010

**Příloha A:** Rozvaha společnosti za roky 2006-2010

	v tisících Kč	2006	2007	2008	2009	2010
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	1 270 808	1 807 299	1 886 922	1 873 751	3 288 593
B.	Dlouhodobý majetek	149 603	157 833	200 020	265 765	1 096 006
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	8 880	2 116	1 819	24 354	546 666
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	4 683	224		21 995	20 095
B.I.3.	Software	4 197	1 892	1 655	1 931	5 326
B.I.4.	Ocenitelná práva					519 897
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek			164		1 348
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	90 723	105 717	148 201	191 411	373 588
B.II.1.	Pozemky					45 437
B.II.2.	Stavby	23 375	26 157	26 545	31 688	197 660
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	45 718	52 523	77 347	135 819	108 330
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	9 926	13 414	19 638	17 366	16 786
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4 874	7 128	8 260	1 278	684
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek		286	10 823	293	345
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	6 830	6 209	5 588	4 967	4 346
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	50 000	50 000	50 000	50 000	175 752
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
B.III.6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek					125 752
C.	Oběžná aktiva	1 117 802	1 645 279	1 684 287	1 606 273	2 191 993
C.I.	Zásoby	320 754	784 912	664 554	614 751	607 467
C.I.1.	Materiál	145 881	349 712	329 712	233 254	279 596
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	160 140	417 800	294 127	336 608	290 275
C.I.3.	Výrobky	5 872	10 711	32 829	40 374	31 278
C.I.5.	Zboží	6 579	4 930	5 051	4 459	6 156
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	2 282	1 759	2 835	56	162



C.II.	Dlouhodobé pohledávky	50 701	54 655	62 849	58 138	83 626
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů		4 691	4 224	4 444	9 408
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	307	285	348	377	1 081
C.II.7.	Jiné pohledávky		13 354		241	15 196
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	50 394	36 325	58 277	53 076	57 941
C.III.	Krátkodobé pohledávky	360 458	552 356	847 207	585 648	881 500
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	354 393	492 724	833 916	555 648	512 548
C.III.2.	Pohledávky - ovládající a řídící osoba					350 000
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky	4 050	32 712			5 743
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 098	2 750	6 295	837	4 036
C.III.8.	Dohadné účty aktivní	9	1 509		4 138	5 850
C.III.9.	Jiné pohledávky	908	22 661	6 996	24 842	3 323
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	385 889	253 356	109 677	347 919	619 400
C.IV.1.	Peníze	365	676	415	477	368
C.IV.2.	Účty v bankách	335 524	252 680	109 262	347 442	619 034
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	50 000				
D.I.	Časové rozlišení	3 403	4 187	2 615	1 713	594

	v tisících Kč	2006	2007	2008	2009	2010
	<b>PASIVA CELKEM</b>	1 270 808	1 807 299	1 886 922	1 873 751	3 288 593
A.	Vlastní kapitál	681 425	732 729	835 197	934 447	1 090 336
A.I.	Základní kapitál	264 042	264 042	264 042	264 042	264 042
A.II.	Kapitálové fondy	196 938	232 552	158 084	183 830	202 690
A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	196 938	196 938	196 938	196 938	196 938
A.II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		35 614	-38 854	-13 108	5 752
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	26 972	26 595	36 952	53 103	53 149
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	26 402	26 402	36 857	52 808	52 808
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	570	193	95	295	341

A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	47 345	473	25	1	1
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	146 128	209 067	376 094	433 471	570 454
<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>589 374</b>	<b>1 074 565</b>	<b>1 051 721</b>	<b>939 303</b>	<b>2 198 257</b>
B.I.	Rezervy	178 126	207 839	217 926	255 980	311 228
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	6 748				
B.I.3.	Rezerva na daň z příjmu	15 890	33 534	25 988	36 887	29 049
B.I.4.	Ostatní rezervy	155 488	174 305	191 938	219 093	282 179
B.II.	Dlouhodobé závazky		36 767	74 819	89 368	588 320
B.II.5.	Dlouhodobé přijaté zálohy		36 767	13 460	77 957	59 242
B.II.9.	Jiné závazky			61 359	11 411	529 078
B.III.	Krátkodobé závazky	411 248	829 959	758 976	593 955	1 298 709
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	227 603	480 368	426 212	266 540	275 979
B.III.2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba					430 511
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	10 233	11 878	14 709	22 306	14 598
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	5 837	6 924	7 871	9 488	8 001
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace	1 697	1 953	9 688	6 424	4 914
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy	140 942	277 791	211 542	250 832	195 862
B.III.10.	Dohadné účty pasivní	24 819	51 011	45 166	10 246	25 701
B.III.11.	Jiné závazky	117	34	43 788	28 119	343 143
C.I.	Časové rozlišení	9	5	4	1	0

**Příloha B:** Výkaz zisku a ztráty společnosti za roky 2006-2010

	<b>v tisících Kč</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
I.	Tržby za prodej zboží	46 566	46 064	34 192	29 841	32 961
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	41 564	28 760	22 047	20 374	22 254
+	Obchodní marže	5 002	17 304	12 145	9 467	10 707
II.	Výkony	1 531 005	2 160 598	3 090 908	3 055 634	2 511 235
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 489 851	1 898 730	3 183 020	2 983 298	2 556 190
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	37 004	256 172	-101 567	64 210	-49 538
II.3.	Aktivace	4 150	5 696	9 455	8 126	4 583
B.	Výkonová spotřeba	1 073 635	1 563 893	2 305 938	2 067 660	1 472 806
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	850 005	1 252 944	1 883 229	1 716 465	1 220 362
B.2.	Služby	223 630	310 949	422 709	351 195	252 444
+	Přidaná hodnota	462 372	614 009	797 115	997 441	1 049 136
C.	Osobní náklady	224 019	256 348	294 852	324 831	309 583
C.1.	Mzdové náklady	162 153	185 292	215 606	243 633	227 178
C.2.	Odměny členům orgánů společností a družstva	36	333	41	36	36
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	56 472	64 793	72 519	74 039	75 649
C.4.	Sociální náklady	5 358	5 930	6 686	7 123	6 720
D.	Daně a poplatky	412	514	453	443	758
E.	Odpisy dlouhodobého majetku	25 471	27 244	26 057	35 812	40 815
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	5 529	3 756	8 256	18 634	23 678
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 042	519	605	249	391
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	3 487	3 237	7 651	18 385	23 287
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	8 518	4 870	14 503	14 628	17 183
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 410	328	300		106
F.2.	Prodaný materiál	6 108	4 542	14 203	14 628	17 077

	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštího období					
G.		27 339	43 057	-12 764	110 365	64 857
IV.	Ostatní provozní výnosy	23 199	21 474	39 779	45 173	78 588
H.	Ostatní provozní náklady	16 632	24 452	47 430	62 060	50 012
*	Provozní výsledek hospodaření	188 709	282 754	474 619	513 109	668 194
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku			2 100		4 800
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	844			146	1 802
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů				41 003	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		9 330	29 996		5 030
X.	Výnosové úroky	4 562	7 182	7 857	2 584	5 074
N.	Nákladové úroky					2 150
XI.	Ostatní finanční výnosy	11 604	41 845	141 248	84 971	31 469
O.	Ostatní finanční náklady	21 899	31 385	133 715	89 218	23 309
*	Finanční výsledek hospodaření	-4 889	8 312	-12 508	39 486	12 656
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	37 692	81 999	86 017	119 124	110 396
Q.1.	Daň splatná	48 183	77 172	89 448	120 127	119 685
Q.2.	Daň odložená	-10 491	4 827	-3 431	-1 003	-9 289
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	146 128	209 067	376 094	433 471	570 454
***	Výsledek hospodaření za účetní období	146 128	209 067	376 094	433 471	570 454
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	183 820	291 066	462 111	552 595	680 850

## **Abstrakt**

DRASKÁ, J. *Nákladový controlling servisních aktivit výrobního podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 110 s., 2012

**Klíčová slova:** controlling, náklady, kalkulace, garanční rezervy, garanční náklady

Předložená práce je zaměřena na nákladový controlling. Teoretická část definuje základní pojmy controlling, náklady, kalkulace, plánování. Dále popisuje podstatu a nástroje controllingu. Zaměřuje se také na osobnost controllera a na něj kladené požadavky. Postihuje nezastupitelnou funkci informačního systému pro přehlednost dat a podpory poskytování kvalitních informací pro rozhodování. Na závěr teoretické části je zařazena kategorizace nákladů. Praktická část nejprve prezentuje společnost, ve které je provedena analýza systému controllingu, včetně její finanční analýzy. Je provedena podrobná analýza kalkulací a plánování v podniku. Dále je pozornost zaměřena na útvar Poprodejní služby, jinak nazývaného „Servis“. Je vysvětlena problematika určování výše garančních rezerv jakožto finanční rezervy na poskytované záruční opravy výrobků pro zákazníky. Po zhodnocení stávající úrovně prováděných controllingových aktivit je předložen návrh nové metodiky možného výpočtu odhadu garančních nákladů.

## **Abstract**

DRASKÁ, J. *Cost Controlling of Service Activities in Manufacturing Company*. Diploma Thesis. The Faculty of Economics, The University of West Bohemia in Pilsen, 110 p., 2012

**Key words:** controlling, costs, calculation, guarantee reserves, guarantee costs

Presented thesis is focused on cost controlling. The theoretical section defines the basic terms like controlling, costs, calculation and planning. It describes principles of controlling and controlling instruments. It also focuses on controller personality and demands placed on him. It describes an important function of an information system which enables efficient data arrangement and supports decision-making by providing of high-quality information. The last part of theoretical section includes categorization of costs. The practical part presents the company in which an analysis of controlling system was done, including its financial analysis. Detailed analysis of calculations and planning in the company is carried out. Furthermore, attention is devoted to „after sales service“ known as "service". This part of the thesis describes guarantee reserves as financial reserves for guarantee repairs of final products. Then it explains how to determine the amount of guarantee reserves. Based on assessing the actual controlling activities, new calculation methodology of guarantee costs estimation is proposed.