

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Analýza efektivity controllingových aktivit
organizace**

**Analysis of effectiveness of controlling activities
in organization**

Dagmar Matušková

Plzeň 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza efektivity controllingových aktivit organizace“

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

Plzeň dne 31. 03. 2024

v. r. *Dagmar Matušková*

Zásady pro vypracování práce

1. Charakterizujte podnik a jeho postavení v kontextu prostředí, ve kterém působí.
2. Uveďte controllingové aktivity vybraného podniku z oblasti výrobních zakázek a proveďte jejich analýzu.
3. Definujte možnosti hodnocení efektivity těchto aktivit s ohledem na operativní řízení.
4. Zhodnoťte efektivitu controllingových aktivit z oblasti výrobních zakázek vybraného podniku.
5. Navrhněte doporučení a formulujte závěry.

Studijní program

Ekonomika a management: Podniková ekonomika a management

Poděkování

Chtěla bych poděkovat především mé rodině za podporu během celého mého studia a samozřejmě také prof. Ing. Emilu Vacíkovi, Ph.D. za čas, který mi věnoval při tvorbě této práce a za jeho odborné vedení během mé práce. Poděkování patří i mé konzultantce Ing. Dáše Nagyové, která mi byla oporou i v době své mateřské dovolené.

Obsah

Úvod	7
1 Cíl práce a metodický postup řešení	8
2 Charakteristika controllingu	10
2.1 Historie controllingu	10
2.2 Obsah controllingu	11
2.3 Vztah controllingu a managementu	16
2.4 Vztah controllingu a účetnictví	17
2.5 Nástroje a metody controllingu podle charakteru podniku	18
2.6 Možnosti hodnocení efektivity controllingových aktivit v operativním řízení	20
2.7 Shrnutí	32
3 Charakteristika vybraného podniku.....	34
3.1 Vize a poslání podniku.....	35
3.2 Organizační uspořádání podniku.....	36
3.3 Účetnictví podniku	37
3.4 Produkce podniku.....	39
3.5 Transakční cyklus.....	40
3.6 Zakázkování	41
3.6.1 Nabídkové zakázky.....	44
3.6.2 Realizační zakázky	44
3.6.3 Interní zakázky.....	46
3.7 Informační systémy a softwarové (SW) vybavení podniku.....	46
3.8 Controllingové aktivity ve vybraném podniku	48
3.8.1 Controlling servisních činností	48
3.8.2 Controllingové aktivity v projektovém řízení.....	50

3.8.3	Controllingové aktivity v personálním úseku.....	51
3.8.4	Controllingové aktivity v oddělení controllingu a reportingu	51
3.9	Shrnutí.....	64
4	Analýza stávajících controllingových aktivit v průběhu projektu.....	65
4.1	Nabídkové řízení	65
4.2	Realizace projektu.....	68
4.3	Ukončení projektu.....	78
4.4	Shrnutí.....	78
5	Případová studie	81
5.1	Nabídkové řízení	81
5.2	Realizace projektu.....	84
5.3	Ukončení projektu.....	89
5.4	Shrnutí.....	89
	Závěr	92
	Seznam použitých zdrojů	94
	Seznam tabulek	96
	Seznam obrázků.....	97
	Seznam použitých zkratk	98
	Seznam příloh.....	100
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

V dynamickém prostředí dnešního podnikání se podniky neustále potýkají s výzvami, které vyžadují neustálou adaptaci a inovativní řešení. Jedním z klíčových nástrojů pro dosažení úspěchu a udržitelnosti v konkurenčním prostředí je efektivní controlling. Realizace controllingových aktivit je tedy nezbytnou součástí každého podniku, který svoji činnost chce realizovat efektivně, tedy s co nejnižšími náklady a co největším prospěchem. V zásadě je možné říci, že pro naplňování základního cíle podnikání je nezbytné znát procesy uvnitř organizace a umět tyto procesy hodnotit z hlediska finančního i za pomoci jiných metodik než pouhého finančního účetnictví, neboť pro hloubkové poznání finančních stránek procesů v rámci organizace je efektivnější využít sofistikovanější nástroje a metody, než kterými disponuje právě finanční účetnictví.

Controlling již není jen součástí finančního či ekonomického oddělení podniků, ale stal se zejména součástí managementu podniků, a z toho plyne důležitost, významnost a podstata controllingových aktivit v podniku, jak jej známe dnes.

Stejně jako například pásová výroba má i controlling své kořeny v továrně Henryho Forda v USA. Ne náhodou vznikly tyto dva zcela nové koncepty v realizaci a ekonomickém řízení podniku společně. Nové výrobní procesy a nové rozdělení pracovní síly s sebou nutně nesou potřebu nového ekonomického pohledu, což dalo vzniknout právě controllingu.

1 Cíl práce a metodický postup řešení

Tato kvalifikační práce se věnuje analýze controllingových aktivit ve vybraném výrobním podniku s důrazem na identifikaci a zhodnocení používaných controllingových metod v oblasti zakázkové výroby. Cílem je poskytnout komplexní pohled na současný stav controllingových procesů v daném podniku v rámci výrobních zakázek, analyzovat jejich efektivitu a navrhnout doporučení pro jejich zlepšení.

Dílčí cíle této práce:

- stručné teoretické uvedení do problematiky controllingu na základě literární rešerše z kvalitních odborných zdrojů,
- definice a charakteristika controllingových metod v operativním řízení,
- analýza controllingových činností ve vybraném podniku,
- zhodnocení vlivu použitých controllingových aktivit na výsledky podniku,
- návrh doporučení pro zvýšení efektivity controllingových aktivit.

Kvalifikační práce je strukturována do několika hlavních kapitol. Po úvodu a této první kapitole stanovující cíle a metodiku práce následuje kapitola věnovaná teoretickým základům controllingových procesů a metod. Následně je představen vybraný podnik a jeho controllingová struktura a metody a postupy, které aktuálně využívá. Součástí této kapitoly je analýza stávajících controllingových aktivit v oblasti výrobních zakázek podniku a závěr této kapitoly obsahuje zhodnocení efektivity stávajících controllingových aktivit ve vybraném podniku.

Poslední samostatnou kapitolu před závěrem práce představuje případová studie, která na základě provedené analýzy poskytuje doporučení a navrhované změny v oblastech, ve kterých byl identifikován potenciál pro zlepšení efektivity controllingových aktivit.

Metodické postupy jsou zvoleny tak, aby bylo cíle práce dosaženo s co nejspolehlivějšími a nejpřesnějšími výsledky. Z podstaty věci vyplývá, že realizace této práce vyžaduje smíšený výzkum, cíle a závěry práce jsou tedy jednak výstupem prověření vztahu mezi proměnnými, zároveň se jedná i o explanatorní případovou studii (Eger & Egerová, 2017).

Mezi metodické postupy použité v této práci patří následující činnosti:

- rešerše literárních zdrojů zabývajících se controllingovou tematikou,

- analýza controllingových aktivit v konkrétním podniku,
- posouzení vlivu těchto aktivit na cíle podniku,
- vypracování případové studie,
- zhodnocení efektivity controllingových aktivit v podniku.

Tato kvalifikační práce má ambici pomoci podniku porozumět a využívat controllingové nástroje co nejefektivněji, s cílem dosáhnout udržitelného úspěchu a růstu v konkurenčním prostředí.

2 Charakteristika controllingu

Obsah následujících podkapitol je věnován controllingové teorii, tedy historii controllingu, základní charakteristice controllingu, co je obsahem controllingu v podniku, jak lze na controlling pohlízet dle různých hledisek, jaký je vztah controllingu a managementu podniku, vztah controllingu a manažerského účetnictví a jaké jsou metody a nástroje používané v rámci controllingu. Závěrem této části diplomové práce jsou uvedena specifika controllingu pro typ vybraného podniku, pro který bude zpracována praktická část práce.

2.1 Historie controllingu

První zmínky o controllingu pocházejí ze Spojených států amerických z přelomu 19. a 20. století. V té době bylo ale zaměření controllingu velmi úzké oproti tomu, jak jej známe dnes. K výraznějšímu rozvoji controllingu přispěla po roce 1929 velká hospodářská krize, která v podstatě vynutila potřebu důslednějšího podnikového řízení. Mezi první podniky, které využívaly controllingové aktivity, patří společnost General Electric a automobilka Ford (Mikovcová, 2007).

Význam controllingu a controllerů dále rostl a již v polovině 20. století se controlling zabýval porovnáváním plánu se skutečností, řízením nákladů, financí i daňových záležitostí (Lazar, 2012 i Mikovcová, 2007).

V Evropě se controlling začal rozvíjet až v souvislosti s potřebou obnovy hospodářství po druhé světové válce a také s nově vznikajícími dceřinými společnostmi amerických mateřských společností, které se po válce rozhodly investovat kapitál v Evropě, čímž rostly požadavky na efektivnější řízení podniků (Lazar, 2012).

Za průkopníka controllingu na našem území je považován Tomáš Baťa. Nicméně v důsledku tehdejší centrálně plánované ekonomiky v poválečném Československu se tento koncept příliš neuchytil, neboť tento druh ekonomiky je zcela v rozporu s filozofií controllingu (Mikovcová, 2007). Z toho důvodu se controlling na našem území začal opět prosazovat až v 90. letech 20. století při transformaci na tržní ekonomiku.

Controlling tedy pochází ze Spojených států amerických, nicméně v německy mluvících zemích se controlling rozvíjel podle modifikovaných pravidel, čímž je možno rozeznat

dva koncepty controllingu, a sice controlling anglosaský (někdy též angloamerický) a německý. Mluvíme-li o controllingu dnes, převažuje již anglosaské pojetí controllingu. Dnešní controlling je podle Horvátha a kol. (2020) funkcí podpory managementu, kdy se v průběhu let stal z controllera obchodní konzultant a koordinátor podnikového řízení.

2.2 Obsah controllingu

Různí autoři mají různé pojetí controllingu. V podstatě lze říci, že neexistuje jednotná definice toho, co je to controlling. Velmi obšírně je možné controlling vyjádřit jako disciplínu věnovanou zejména finančním otázkám v organizacích, a to převážně v těch podnikajících. Známa a velmi výstižná je myšlenka Preißlera (2007, s. 14), který říká, že *„každý má svou představu o tom, co controlling znamená nebo má znamenat, jenom každý myslí něco jiného“*.

Níže autorka uvádí několik pojetí controllingu od vybraných autorů.

Podle Lazara (2012, s. 175) je možné definovat controlling takto: *„I když není pojem controlling jednoznačně vymezen, v nejobecnějším slova smyslu jde podle těchto definic o široce aplikovanou metodu řízení, jejímž smyslem je permanentní vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Analýza těchto odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti je těžištěm celého systému.“*

Velmi podobně se na pojem controllingu dívá Král a kol. (2018, s. 29), podle kterého je controlling navzdory tomu, že není jednotně vymezen, *„chápán jako nástroj, jehož smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocování odchylek a aktualizací cílů.“*

Vollmuth (1991, s. 4) definuje controlling takto: *„Je to postup spojující jednotlivé oblasti a funkce podnikového řízení v plně související celek.“*

Je nezbytné také uvést, že controlling není pouhá kontrola, za kterou jej mnozí považují. Původ slova controlling sice vychází z anglického slovesa „to control“, nicméně ani to neznamená jen kontrolu, ale také vést, řídit, regulovat, stanovit, obsluhovat, ovládat, dohlížet a plánovat. Mnoho významů slovesa „to control“ také dokazuje, proč má moderní controlling tolik podob (Eschenbach & Siller, 2012).

Podle Horvátha (2004, s. 5) je controlling „*koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky*“. Podle tohoto autora je také nezbytné rozlišovat mezi controllerem, coby nositelem controllingových aktivit, kterého označuje jako „*hospodářské svědomí podniku*“ a controllingem jako takovým, pod kterým spatřuje hlavní úkol managementu, a dále uvádí, že „*controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu za součinnosti manažera a controllera a představuje průnik obou množin*“. V novější publikaci (Horváth, 2021, s. 6) tentýž autor dále rozvádí myšlenku, že „*Controlling je často chybně chápán jen jako kontrola, ale controlling je mnohem více než jen to. Controlling je multifunkčním konceptem řízení výkonnosti s úkolem koordinace plánování, kontroly a poskytování informací.*“¹ (překlad autorky, originální znění je uvedeno v poznámce)

Důležité je také definovat, jaké má controlling cíle. Autoři Eschenbach & Siller (2012) uvažují o cílech controllingu tak, že pro management a jeho primární cíl zajištění trvalé životaschopnosti a operativnosti zajišťuje controlling tyto schopnosti:

- anticipace, tj. včasné připravení aktuálních a srozumitelných informací o možných budoucích změnách,
- adaptace, tj. připravení aktuálních informací o již provedených změnách,
- koordinace, tj. schválení postupných cílů v rámci podniku,
- proveditelnosti plánů, tj. prosazení operativních i strategických plánů v rámci podniku.

Controlling z hlediska zaměření

Controllingové činnosti lze rozlišit podle oblastí, kterým se věnuje. Mezi oblasti zaměření controllingu patří zejména:

- řízení lidských zdrojů - personální controlling,
- výroba a logistika - výrobní a logistický controlling,
- procesy - procesní controlling,
- investice - investiční controlling,
- projektové řízení - projektový controlling,

¹ „*Controlling is often taken erroneously to mean control, but Controlling is much more than that. Controlling is a cross-functional performance management concept tasked with the performance-based coordination of planning, control and the provision of information.*“ (Horváth, 2021, str. 6)

- finance - finanční controlling,
- náklady - nákladový controlling.

V oblasti řízení lidských zdrojů jde zejména o plánování, analyzování a hodnocení personálních činností a na základě toho pak o navrhování opatření k zefektivnění činnosti personálního řízení.

Výrobní a logistický controlling se zabývá optimalizací výroby, tj. řízením a plánováním objemu výroby, řízením výrobních nákladů, a logistických činností, tedy například řízením objednávek a skladováním (Horváth, 2004).

Procesní controlling se zaměřuje na optimalizaci podnikových procesů jako takových. Zabývá se zejména analýzou režijních nákladů, které jsou součástí kalkulovaných nákladů podniku.

Co se týče investičního controllingu, zde jde především o rozbor investic podniku. V této oblasti je významná úloha controllingu, který zde vystupuje jako poradce a hodnotitel investičních příležitostí podniku a přispívá tím tak k rozhodnutí managementu podniku o přijetí či zamítnutí investic (Eschenbach & Siller, 2012). Stejného názoru je i Scholleová (2009), která uvádí, že controller sice přímo nerozhoduje, ale významně se na rozhodování manažerů podílí, a to kvalitou a zpracováním informací.

V projektově orientovaném podniku je controlling nezbytnou součástí projektového řízení. Projektový management je obor managementu, který se zabývá řízením realizace projektů, ve kterém jde o efektivní využití zdrojů při dosažení požadovaného cíle. Podle Doležala a kol. (2023) se projektovým řízením vždy rozuměl určitý soubor norem, doporučení a „best practice“² zkušeností, díky nimž je projektový manažer schopen řídit projekt. Ovšem tyto best practice metody se s postupem času mění a vyvíjí, stejně jako se vyvíjí metody a nástroje controllingu. Doležal a kol. (2023) považují za zásadní vývoj v projektovém řízení po roce 2000 agilní přístupy, které jsou založené na empirismu. Určitou úroveň empirismu lze identifikovat i v oblasti controllingu, neboť zejména co se týče plánování a forecastování, lze toto provádět pouze na základě získaných zkušeností a znalostí.

² Poznámka autorky: Best practice je termín, který označuje postup či přístup, který je v rámci dané problematiky všeobecně vnímán a uznáván jako nejlepší možný.

Podle Eschenbacha & Sillera (2012, s. 94) je „*controller typickým projektovým vedoucím, příp. manažerem např.*

- *při vytváření systému rozpočtování a systému ukazatelů,*
- *při realizaci oborové analýzy, příp. analýzy příležitosti/rizik a*
- *při návrhu systému podávání zpráv.“*

Protože „*mnoho úkolů controllingu lze uplatnit pouze v podobě projektů, kde controlleri hrají roli projektových vedoucích nebo manažerů nebo projektových pracovníků.*“ (tamtéž)

Eschenbach (2004) považuje projektový controlling za systém podpory a doplněk podnikového řízení pro projektové manažery, kteří tak s jejich pomocí optimalizují cíle a dosahování těchto cílů v procesu managementu. Zároveň nahlíží na projektový controlling ze dvou pohledů – jednak jako část úlohy projektového managementu a na druhé straně jako jeho doprovodnou funkci v rámci průběhu projektu.

Nezbytnou součástí projektového managementu je podle Svozilové (2016) také monitoring a kontrola, jež se skládá ze tří částí, a sice:

- Měření – zjištění stavových hodnot projektu,
- Hodnocení – porovnání plánovaných a dosažených hodnot,
- Korekce – realizace opatření, která korigují případné odchylky.

V rámci tohoto procesu jsou zjišťovány odchylky plánu se skutečností, a to jak z hlediska času, nákladů, kvality i rizik projektu. Jedním z nejdůležitějších účelů těchto aktivit je provedení okamžitých operativních nápravných opatření, pokud jsou zjištěny odchylky skutečnosti od plánu.

Je zřejmé, že se jedná o tentýž proces, který je obvykle realizován v rámci controllingu, a je tedy možné jej realizovat v kooperaci projektového manažera a controllera, zejména v oblasti plnění rozpočtu projektu.

Pro kontrolu a monitoring plnění rozpočtu je zapotřebí mít dle Svozilové (2016) k dispozici informace z těchto oblastí:

- Nákladové účetnictví,
- Cash – flow projektu,
- Stav rozpracovanosti projektu,

- Integrovaný systém sledování čerpání nákladů v čase.

Doležal a kol. (2023) jsou toho názoru, že překročení rozpočtu projektu není špatné, pokud projekt přinesl podniku lepší hodnotu, než jaká byla plánována.

Finanční controlling se zaměřuje na finanční prostředky podniku. Jeho předmětem je především zajišťování likvidity podniku a sledování a hodnocení plnění finančních plánů. Hlavním nástrojem finančního controllingu je finanční analýza, která může sloužit pro porovnání plánovaných a skutečně dosažených výsledků podniku. Tvorba finančního plánu a analýza financování projektu je činnost, která vyžaduje hlubší ekonomické znalosti, jak uvádí Skalický a kol. (2010), proto je účast controllingu při řešení těchto otázek v podstatě nezbytná.

Nákladový controlling vychází z analýz účetních transakcí na nákladové straně výsledku podniku a zabývá se kalkulacemi a hodnocením efektivního vynakládání nákladů. Cílem tohoto typu controllingu je tvorba marže, prodejní ceny (ve spolupráci s marketingovým oddělením) ale i poskytnutí podkladů pro sestavení finančních výkazů (např. Cash Flow), jak uvádí Lazar (2012).

Mnohé z výše uvedených oblastí zaměření controllingu se prolínají, neboť využívají i informace z ostatních zaměření controllingu. Lze usuzovat, že například finanční a nákladový controlling je zastoupen v podstatě ve všech zaměřeních controllingu.

Controlling z hlediska času

S ohledem na rozdílná časová období podnikového řízení a plánování, je zapotřebí controlling rozlišovat operativní a strategický. S rozdělením controllingových aktivit podle času jsou úzce spjaty nástroje a ukazatele, které jsou v rámci daných období v controllingu používány. Rozdělení ukazatelů podle časových kritérií v závislosti na řízení podniků pochází od autorů Kaplana & Nortona (1996).

Strategický controlling se věnuje širším oblastem podnikového řízení, a to včetně analýzy externího prostředí podniku, analýzy trhu, chování zákazníků i analýzy návratnosti investic. Strategický controlling má zásadní vliv na fungování podniku v dlouhodobém časovém horizontu, protože se významně podílí na vyvození klíčových ukazatelů výkonnosti. Pro strategické řízení a strategické controllingové aktivity jsou využívány tzv. zpožděné indikátory, které ukazují dosaženou realitu a bývají jimi zpravidla ukazatele finanční analýzy. Tyto ukazatele je možné vyhodnotit

až po skončení daného období, tedy zpětně, bez možnosti je dříve ovlivnit. Hlavním rysem strategického controllingu je tedy orientace na budoucnost podniku. Z hlediska strategického plánování podniku jde o dlouhodobé směřování podniku, tedy o jeho vizi. Zpožděné indikátory vycházejí ze strategických priorit a cílů podniku (Eschenbach & Siller, 2012).

Naproti tomu operativní controlling se zabývá operativním plánováním a hodnocením plnění plánu se skutečností na období 1-2 roky. Operativní plán je oproti tomu strategickému zpracován detailněji, protože prognóza se pochopitelně lépe zpracuje na bližší časové období než na to vzdálenější. Operativní plány podporují návaznost strategických a taktických plánů. Prostřednictvím operativního controllingu jsou implementovány strategické plány vytvořené v rámci strategického controllingu (Fotr a kol., 2012). V rámci operativního řízení jsou využívány tzv. předstižné indikátory, které jsou vyvozovány ze zpožděných indikátorů, neboť v krátkodobém horizontu musí tyto předstižné indikátory sloužit k indikování průběžného stavu a neustálému vyhodnocování, zda jsou hodnoty těchto předstižných ukazatelů v souladu se strategickými cíli podniku, a zda je tedy možné dosáhnout hodnot stanovených zpožděných indikátorů.

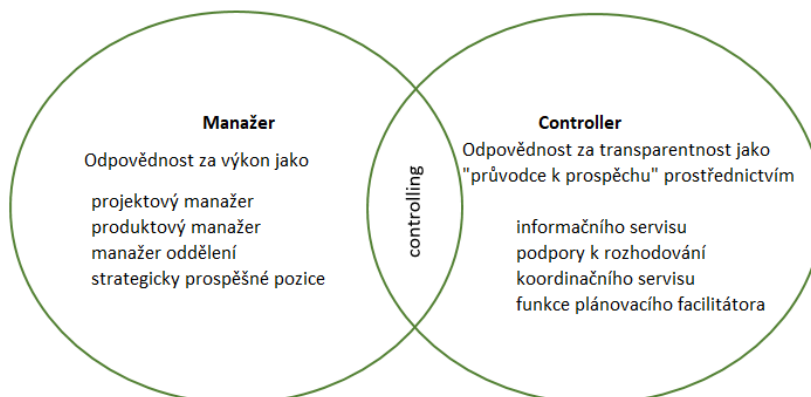
2.3 Vztah controllingu a managementu

Pojetí controllingu v kontextu managementu je různými autory chápáno různě, někteří vidí controlling jako nezbytnou součást managementu – např. Horváth & Gleich (2004), ve své novější publikaci Horváth (2021, s. 6) tuto myšlenku stále prosazuje: „Z hlediska řízení výkonnosti je ve skutečnosti controlling základním úkolem managementu. Každý manažer do určité míry vykonává některé controllingové funkce.“³ (překlad autorky, originální znění je uvedeno v poznámce).

Jiní autoři naopak role controllingu a managementu spíše oddělují, případně považují controlling jako podporu managementu při řízení podniku. Mezi hlavní cíle podniku patří udržení trvalé životaschopnosti a operativnosti, přičemž tohoto je management podniku schopen dosáhnout právě za přispění controllingu (Eschenbach & Siller, 2012). Přesná hranice mezi rolí manažera a controllera vymezená není, některé úlohy se prolínají, jak znázorňuje následující Obrázek 1.

³ „As a matter of fact, in terms of performance management, Controlling is a core task of management. To a certain extent, every manager performs some Controlling functions.“ (Horváth, 2021, str. 6)

Obr. 1 - Prolínání rolí manažera a controllera



Zdroj: vlastní zpracování autorky dle Horváth, (2021), 2023

Nesporné však je, že pro plnění zejména finančních cílů podniku by měl management mít relevantní podklady a nástroje, jak cílů dosáhnout a těmito nástroji disponuje právě controlling. Úzká spolupráce controllingu a managementu je tedy nezbytná. Nicméně už samotné prolínání rolí manažera a controllera dává controllingu vysokou míru důležitosti této činnosti pro podnik.

2.4 Vztah controllingu a účetnictví

V případě controllingu a účetnictví je vzájemný vztah zřejmější, a sice, controlling čerpá informace z finančního, ale i manažerského účetnictví, podle některých autorů dnes již přesněji nazývané management nákladů (např. Popesko & Papadaki, 2016 nebo Král a kol., 2018). Nicméně tyto účetní informace mají svá omezení, protože zejména co se týká českého účetnictví, je toto významně regulováno státem a využitelnost výstupů finančního účetnictví je omezena zejména na externí uživatele. Hrdý & Krechovská (2013) považují za největší slabinu finančního účetnictví to, že se příliš přizpůsobuje daňovým předpisům. Podle autorky je patrné, že využitelnost finančního účetnictví pro řízení nákladů a výkonu podniku není dostačující. Proto je účelné a v podstatě i nezbytné, aby podnik využíval vedle finančního účetnictví ještě manažerské účetnictví, resp. management nákladů, které není podrobena zákonné regulaci a podnik si může upravit manažerský účetní systém podle svých potřeb v podstatě sobě na míru tak, aby jeho výstupy mohly být využívány při finančním rozhodování. Přesto ani samotné informace z účetnictví, ať už z toho finančního, manažerského nebo nákladového, nejsou pro controlling dostačující. A právě z toho

důvodu má controlling své metody a činnosti, kterými poskytuje managementu potřebnou podporu v řízení podniku.

Finanční účetnictví a management nákladů tedy slouží jako informační základna pro controlling, který získané informace dále zpracovává, analyzuje a vyhodnocuje. S ohledem na to, že údaje a informace z finančního účetnictví a managementu nákladů jsou pro controlling nezbytné, ale zároveň zde existují určité odlišnosti v měření výsledků podniku, dochází v mnoha podnicích k sjednocování obou těchto účetnictví, a to zejména prostřednictvím International Financial Reporting Standards (IFRS), jak uvádí Eschenbach & Siller (2012).

2.5 Nástroje a metody controllingu podle charakteru podniku

Na úvod je třeba zmínit, že controllingové nástroje a metody se liší podle typu podnikatelské aktivity, resp. podle druhu podniku, ve kterém jsou uplatňovány. Základní perspektivy se ve všech typech podniků prolínají, a sice v každém podniku jde obvykle o optimalizaci nákladů, ziskovost, efektivitu a jejich udržení v dlouhodobém horizontu. V každém typu podniku je ale zapotřebí jiných metod a nástrojů, jak těchto perspektiv dosáhnout, respektive tyto metody a nástroje vycházejí ze stejných výchozích pravidel, ale bývají modifikovány přímo pro konkrétní druh podniku.

Charakter činnosti podniku tedy zcela určuje směr a náplň controllingových aktivit v podniku, neboť mu musí být uzpůsobeny v podstatě na míru. Je zřejmé, že podnik zabývající se poskytováním služeb bude mít zcela jinak zaměřené controllingové aktivity než výrobní podnik a ještě jiné než podnik zabývající se zprostředkováním obchodu, který nakupuje a prodává zboží. Zaměření controllingových aktivit se bude lišit i ve výrobních podnicích v závislosti na tom, zda se jedná o sériovou či zakázkovou výrobu. Zjednodušeně lze říci, že to, jaké controllingové metody a nástroje budou v podniku aplikovány, závisí na tom, v čem spočívá přidaná hodnota podniku.

Někteří autoři, například Vollmuth (2004), se ve svých publikacích zřetelně zaměřují jen na výrobní podniky, naproti tomu například Eschenbach (2004) přikládá význam právě i podnikové činnosti a struktuře, které jsou kontextovými faktory pro controllingové aktivity. Rozhodující vliv na controllingové aktivity v daném podniku má pochopitelně i jeho velikost.

Vzhledem k tomu, že tato diplomová práce se ve své praktické části zabývá výrobním podnikem se zakázkovou výrobou, je tomuto typu podniku věnován v této podkapitole největší prostor a k ostatním typům podniků jsou níže uvedeny jen stručné informace, na kterých jsou demonstrovány odlišnosti od ostatních controllingových aktivit v jiných typech podniků.

Výrobní podnik se zakázkovou výrobou

Controllingové metody a nástroje ve výrobním podniku se zaměřují zejména na efektivitu výrobního procesu a optimalizaci nákladů výroby. Zakázková výroba vyžaduje nutnost nových kalkulací pro jednotlivé projekty zvlášť, protože obvykle je každý projekt svým způsobem jedinečný. Samostatně za každý projekt probíhá i vyhodnocení efektivity a ziskovosti, což zvyšuje nároky na kompetentní controllery. Veškeré přímé náklady jsou v celkové výši účtovány přímo ke konkrétnímu projektu a režijní náklady jsou ke každému projektu přiřazeny podle předem stanovené metody kalkulace, která by měla být zvolena tak, aby co nejpřesněji zobrazovala realitu. Nástroje controllingu ve výrobním podniku se zakázkovou výrobou jsou velmi administrativně náročné, neboť vyžadují kvalifikované pracovníky, kteří mají znalosti potřebné pro správné fungování controllingových aktivit v takovém podniku.

Výrobní podnik se sériovou výrobou

Výrobní podnik, jehož produkcí je sériová výroba, nikoliv kusová, potažmo zakázková výroba, také sleduje zejména efektivitu výrobního procesu a optimalizaci nákladů výroby, nicméně jeho kalkulace výrobních nákladů je o něco jednodušší v tom, že nemusí sledovat každý jeden projekt, ale sleduje výrobní náklady agregovaně ze všech zakázek, které jsou v realizaci. V podniku se sériovou výrobou je výrobní proces standardizovaný a opakuje se systematicky, proto se sleduje i plnění plánovaného objemu výroby a mohou se realizovat úspory z rozsahu, což je v podniku se zakázkovou výrobou vcelku omezené.

Podnik poskytující služby

Controllingové aktivity v podniku poskytujícím služby jsou zaměřeny zejména na sledování a vyhodnocování vstupních nákladů a jejich porovnáváním s tržbami za poskytované služby. V těchto podnicích je tedy controlling zaměřen zejména na bilancování vstupních nákladů a ceny služeb. Podnik zabývající se poskytováním

služeb se obvykle nemusí zabírat otázkami týkající se hospodaření se zásobami či výroby.

Podnik zprostředkující prodej zboží

Controlling podniku zprostředkující prodej zboží primárně cílí na pořizovací náklady zboží a k tomu na sledování tržeb za své nakupované zboží, je tak zaměřen zejména na stanovení vhodné marže a určení správné ceny.

2.6 Možnosti hodnocení efektivity controllingových aktivit v operativním řízení

Controllingové aktivity v operativním řízení jsou významnou složkou controllingu jako takového. Vhodným nastavením tyto aktivity přispívají k dlouhodobému růstu, konkurenceschopnosti a rentabilitě podniku. Operativní nástroje controllingu jsou v podnicích realizovány zpravidla v kratších časových úsecích, než je účetní období podniku, obvykle měsíčně nebo čtvrtletně a cílí tak na aktuální děj v podniku. Podle Vollmutha (1991) je pro operativní controlling stěžejní řízení tvorby zisku podniku.

Výsledky každého podniku definují dvě základní složky, a sice výnosy a náklady. Co se týče výnosů, respektive zejména prodejních cen produktů, je jejich řízení obvykle spíše v kompetenci marketingu anebo obchodního oddělení. Sledování a řízení nákladů bývá pak v podniku obvykle svěřeno právě controllingu. Pro řízení nákladů je nezbytná jejich klasifikace. Klasifikace nákladů spočívá v jejich rozřídění do stejnorodých skupin, přičemž tyto skupiny bývají obvykle následující (Král a kol., 2018):

- Účelové členění nákladů,
- Druhové členění nákladů,
- Kalkulační členění nákladů,
- Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
- Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

Na základě klasifikace nákladů lze aplikovat různé operativní nástroje controllingu, jejichž cílem je odpovídat na tyto otázky (Mikovcová, 2007):

- Které nákladové položky budou blíže sledovány a řízeny a jaká pozornost jim bude věnována?

- Jakým způsobem budou náklady přiřazovány jednotlivým nositelům – např. výrobkům nebo zákazníkům?

Základní dělení nákladů spočívá v jejich rozdělení na **přímé a nepřímé**. Přiřazení přímých nákladů konkrétnímu produktu zpravidla nebývá problém, protože mezi nákladem a konkrétním produktem existuje přímá vazba. Tento přímý vztah mezi vynaloženým nákladem a produktem je možné vysledovat, tzv. trasovat, odtud je tedy přiřazování přímých nákladů konkrétnímu produktu nazýváno „cost tracing“. Přímé náklady označují někteří autoři jako náklady individuální (např. Peters & Pfaff, 2018), protože jsou vyvolány individuálními požadavky, které lze přiřadit přímo k referenční hodnotě. Složitější je situace v případě nepřímých nákladů, které jsou obvykle nazývány režijními náklady, pro které existuje několik možných způsobů jejich kalkulace a přiřazení konkrétnímu produktu. Volba metody kalkulace režijních nákladů je dána obvykle v závislosti na charakteru činnosti konkrétního podniku, přičemž je zapotřebí vždy zvážit vypovídací schopnost té které metody.

Nelze opomenout ani základní členění nákladů na **variabilní a fixní** část. Zatímco fixní náklady jsou takové, jejichž výše se neodvívá od objemu produkce, podnik je obvykle tedy musí vynaložit při jakémkoliv objemu, objem variabilních nákladů je přímo úměrný objemu produkce. Typickým fixním nákladem je například nájemné budov, náklady na pořízení stroje či zařízení a mezi typické variabilní náklady lze zařadit například spotřebovaný materiál a spotřebované mzdové náklady pracovníků. Obě tyto kategorie nákladů je zapotřebí zahrnout do kalkulace jednak celkových nákladů produktu, ale také je zapotřebí vzít je v úvahu při kalkulaci ceny produktu.

Nástroje a metody operativního controllingu

Mezi operativní controllinové nástroje patří různé druhy analýz, které zobrazují významné a rozhodující veličiny v oblasti zásob, objednávek, investic, výroby a dalších, jak uvádí Vollmuth (1991). Jedná se o nástroje a metody, které slouží zejména k odhalení kritických bodů výroby a odbytu.

Podle Mikovcové (2007) operativnímu controllingu náleží tyto metody a nástroje, které souhrnně označuje jako realizační:

- Analýza ABC,
- Globální analýza nákladů,

- Nákladové modely – analýza bodu zvratu,
- Rozhodování o kalkulačních metodách,
- Target Costing,
- Kalkulace ABC (Activity Based Costing).

Při analýze nákladů jsou alfou omegou tzv. nákladové objekty, které představují cokoliv, u čeho podniky sledují náklady. Jsou reprezentovány všemi činnostmi, které podnik uskutečňuje a které vyvolávají spotřebu nákladů.

Analýza ABC je interpretací známého Paretova pravidla, a její podstatou je definování prioritních nákladů ve vztahu k objemu a hodnotám za účelem dosažení hospodárnosti. *„Empiricky je prokázáno, že relativně malá množství z celkového objemu mohou vytvořit relativně velkou hodnotu. Pokud se podnik zabývá řízením těchto malých množství, dosahuje obvykle velkých efektů.“* (Mikovcová, 2007, str. 63) Podle Peterse & Pfaffa (2018) lze tento princip využívat i pro řešení důležitých otázek z oblasti controllingu a nejde o nic jiného, než o poznání, že problém lze obvykle popsat pomocí několika odpovídajících a důležitých parametrů. Nicméně tyto vybrané parametry je podstatné velmi dobře a spolehlivě znát, aby bylo možné učinit na základě nich závěry.

Analýza ABC má své využití například při optimalizaci skladových zásob, kdy se zjišťuje struktura jednotlivých skladových položek a jak jsou na tom tyto položky z hlediska obrátkovosti. Všeobecně je v podnicích zapotřebí věnovat skladovému hospodářství náležitou pozornost, protože v zásobách jsou vázány finanční prostředky podniku, které by mohly být využity i jinak. Principem analýzy ABC je rozdělení skladových položek do tří skupin podle předem stanoveného kritéria, kterým může být například množstevní vývoj položky v čase. Do skupiny A se řadí zásoby s nejmenším podílem na skladě, ale s největším podílem na výkonu podniku, ve skupině B jsou položky s větším zastoupením na skladě, ale s nižším podílem na celkovém výkonu podniku a konečně v kategorii C jsou položky, které mají největší zastoupení ve skladu podniku, ale jejich příspěvek k celkovému výkonu podniku je minimální. Je zřejmé, že největší pozornost bude podnik věnovat skupině A.

Tab. 1 - Priority dle Analýzy ABC

Skupina/kritérium	A	B	C
podíl z celkových skladových zásob	5%	20%	75%
podíl na celkových tržbách	75%	20%	5%
PRIORITA	VYSOKÁ	STŘEDNÍ	NÍZKÁ

Zdroj: vlastní zpracování autorky dle Mikovcové (2007), 2023

V Tabulce 1 jsou uvedené orientační hodnoty poměru zásob na celkových tržbách podniku. Na stejném principu podle této metody je možné například rozdělení zákazníků do skupin podle priority. Tímto způsobem je možné identifikovat položky, případně dodavatele nebo zákazníky, kterým podnik bude věnovat náležitou pozornost, protože právě tyto objekty mají největší vliv na tvorbu zisku podniku.

Zatímco v oblasti tržeb existují v ekonomickém prostředí určité bariéry související s konkurenceschopností, zkracováním životních cyklů výrobků a tlakem na inovativní činnosti podniků, což znamená určitá omezení v akčním – ofenzivním prostoru podniků, je zapotřebí věnovat se více defenzivnímu prostoru, kterým je oblast nákladů. Z toho důvodu je podle Mikovcové (2007) nezbytná **globální analýza nákladů**, která představuje minimalizaci nákladů skrze hledání efektivního výrobního procesu.

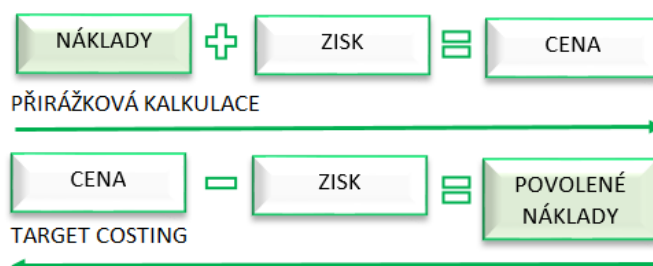
Objem produkce, při kterém jsou výnosy rovny nákladům, se nazývá bod zvratu. **Analýza bodu zvratu** (Cost Volume Profit Analysis) představuje analytickou techniku, jejímž cílem je nalezení úrovně produkce, při němž jsou zcela uhrazeny fixní i variabilní náklady, a tedy nalezení bodu zvratu. Zjištění bodu zvratu je pro podniky klíčové, neboť výnosy získané do bodu zvratu pokrývají náklady na daný objem produkce a až výnosy od tohoto bodu začínají přispívat k tvorbě zisku. Odečteme-li variabilní náklady od ceny produkce, získáme tzv. krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů. Bod zvratu tedy mj. udává, kolik jednotkových krycích příspěvků musí podnik vygenerovat, aby pokryl své fixní náklady. Analýza bodu zvratu je přínosná také například při rozhodování o přijetí investice nebo pro změny výrobních technologií a podobně.

Metodu **Target Costing** připisuje Mikovcová (2007) operativnímu controllingu, jiní autoři ji naopak zařazují mezi strategické nástroje, například Dinger (2002) nebo Shadid L. & Bell (1997). I podle tuzemských autorů se jedná o metodu náležející strategickému controllingu, protože podstatou této metody je stanovení horní hranice

nákladů, která limituje náklady pro korigování odchylky mezi přijatými plány a strategickými cíli podniku (Fotr a kol., 2012).

V každém případě tato metoda spočívá v cíleném ovlivňování nákladů a využívá se zejména ve vysoce konkurenčním prostředí, kde je poptávka významně cenově elastická. Target costing vychází z předpokladu existence tržní ceny, při které jsou zákazníci ochotni nakupovat určitý objem produktu. Typickým příkladem využití této metody je v hromadné sériové výrobě před uvedením nového výrobku na trh, kdy je zapotřebí určit cenu produktu s ohledem na optimalizaci nákladů výkonu. Z tohoto důvodu lze tuto metodu považovat za strategický nástroj controllingu pro řízení dlouhodobých cílů podniku.

Obr. 2 – Princip metody Target Costing



Zdroj: vlastní zpracování autorky dle Mikovcová (2007), 2023

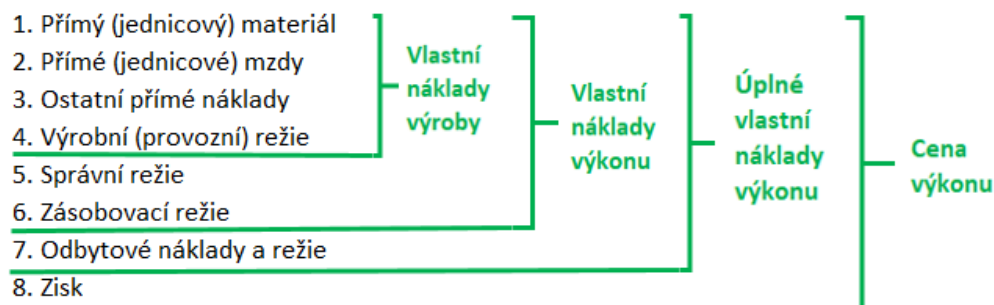
Princip této metody spočívá v obráceném sledu tvorby prodejní ceny na rozdíl od ostatních kalkulačních metod, jak výstižně zobrazuje Obrázek 2.

Rozhodování o kalkulačních metodách

Obě základní otázky analýzy nákladů, viz výše, mohou být řešeny a zodpovídány v podnicích různými způsoby kalkulace nákladů. Vedle kalkulace nákladů je také nezbytné stanovit prodejní cenu produktu.

Při kalkulaci nákladů a prodejní ceny lze postupovat podle kalkulačního vzorce, jehož vyústěním je kalkulace prodejní ceny a který má obvykle následující podobu, jak ukazuje Obrázek 3.

Obr. 3 - Všeobecný kalkulační vzorec



Zdroj: vlastní zpracování autorky dle Popesko & Papadaki (2016), 2023

Tento kalkulační vzorec je základní podobou kalkulačního vzorce, který je v podnicích využíván. Skladba jednotlivých položek kalkulačního vzorce je závislá na druhu činnosti a šíři produkce podniku. Uvedená podoba kalkulačního vzorce je tedy výchozí pro konkrétní specifikace, na které je nutné brát zřetel v konkrétních podnicích.

Co se týče zakázkové výroby, kde jejím hlavním rysem je účtování podle zakázek, jsou přímé mzdy a přímý materiál účtovány přímo na konkrétní zakázky a režijní náklady jsou na zakázky rozdělovány podle plánové kalkulace (Lazar, 2012).

V podnicích je často využíváno vícero druhů kalkulací, které dohromady tvoří kalkulační systém. V první řadě jsou kalkulace předběžné, které slouží primárně pro stanovení prodejní ceny. Předběžná kalkulace obvykle také slouží k předběžnému zjištění nákladů potřebných k výkonu a následně jsou kalkulace výsledné, které zpřesňují předběžnou kalkulaci a zohledňují případné nové skutečnosti. Výsledná kalkulace také slouží pro zjištění skutečného zisku z konkrétního produktu či projektu a v porovnání s předběžnou kalkulací může plnit funkci kontrolního prvku (Popesko & Papadaki, 2016).

Podle Dvořákové & Červeného (2012) lze rozlišit tyto metody kalkulace:

1) Kalkulace dělením

- Kalkulace prostým dělením – celková výše režijních nákladů se vydělí počtem produktů, lze použít jen tehdy, kdy podnik vyrábí jeden druh produktu
- Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly – využitelné při výrobě jednoho druhu výrobku v několika variantách lišící se takovými parametry jako jsou například hmotnost, velikost, jakost, atp.

2) Kalkulace přírážkové

- Sumační kalkulace – přírážka režijních nákladů se zjišťuje ve vztahu k jediné rozvrhové základně
- Diferencovaná kalkulace – pro různé skupiny režijních nákladů jsou přírážky zjišťovány diferencovaně z různých rozvrhových základen

Přírážkové kalkulace bývají využívány v podnicích, jejichž portfolio produktů je širokospektré a kalkulace režijních nákladů pouhým dělením by byla nedostatečná a nic nevyovídací. Nicméně i kalkulace přírážkové mají svá omezení, protože i tyto metody rozpočítávají režijní náklady paušalizovaně, a za velmi zjednodušených podmínek podle rozvrhových základen, které mohou být zkreslující. Právě určení rozvrhových základen je elementárním problémem přírážkových kalkulací, protože jak uvádí Popesko & Papadaki (2016, str. 61) „*volba správné rozvrhové základny je pro podnik velmi důležitá, protože na ní závisí přesnost, s jakou je kalkulace schopna vyčíslit náklady související s kalkulovaným výkonem.*“ Přesto mohou mít tyto metody kalkulace v některých podnicích své opodstatnění a při správně určených rozvrhových základnách i požadovanou vypovídací hodnotu. Tyto metody kalkulace bývají nazývány tradičními, neboť i přes komplikované určení rozvrhových základen je jejich další použití poměrně snadné a mezi podniky je velmi rozšířené.

Vedle těchto tradičních metod kalkulace existuje ještě metoda kalkulace nákladů podle aktivit nazývaná **Activity Based Costing** (dále jen „kalkulace ABC“). Principem této metody je identifikace jednotlivých aktivit v procesu, které vyvolávají náklady a k těmto aktivitám jsou pak náklady přiřazovány podle tzv. Cost driverů. Na rozdíl od jiných ostatních kalkulačních metod tedy nepřirazuje náklady na kalkulační jednici, ale podle aktivit. Tento způsob alokace nákladů jde ruku v ruce s rozvojem podnikatelských aktivit, kdy „pouhé“ kalkulace nákladů na jednotku produktu neposkytují relevantní informace o tom, co bylo důvodem vzniku těchto nákladů. „*Kalkulace ABC se vrací ke vztahu příčina – následek. Opouští tradiční předpoklad, že příčinou vzniku nákladů je především objem (např. spotřeba času, hodnota materiálu).*“ (Mikovcová, 2007, str. 93) Jedná se o metodu, jejíž použití je poměrně pracné, nicméně jejím velkým přínosem je identifikace a vyhodnocení efektivity konkrétních nákladových aktivit v procesu.

Vedle výše uvedených metod operativního controllingu uvádí Vollmuth (1991) ještě například analýzu objemu zakázky. Tato metoda spočívá v porovnání zakázek z hlediska jejich četnosti a objemu. Cílem této metody je eliminovat malé zakázky s nízkým obratem, aby byla zachována vhodná struktura zakázek, které podniku generují zisk. Mezi další metody operativního controllingu podle Vollmutha (1991) patří také analýza úzkého profilu, metoda optimalizace objemu objednávky, hodnotová analýza, analýza XYZ, metoda kroužky jakosti a výpočet příspěvku na úhradu a s tím související obratová provize. Většina z těchto metod má využití zejména ve výrobních podnicích s hromadnou výrobou, proto nemá význam dále se jim v této práci podrobně věnovat.

Metoda, která ale může a má uplatnění ve v podniku, ve kterém je zpracovávána tato práce, je **výpočet příspěvku na úhradu**, tzv. krycí příspěvek, někdy též nazýván jako příspěvková marže. Krycí příspěvek byl již zmíněn u analýzy bodu zvratu, se kterým souvisí. Tato metoda spočívá v porovnání obratu a variabilních nákladů. Rozdíl mezi obratem a variabilními náklady tvoří právě krycí příspěvek. Tento poměr obratu a variabilních nákladů určuje, jaká část je kryta fixními náklady a jaká část pak představuje pro podnik zisk. Zisku dosahuje podnik tehdy, když součet všech krycích příspěvků na úhradu přesahuje fixní náklady podniku. V praxi je běžně zavedeno, že výpočet krycího příspěvku probíhá ve dvou krocích, resp. zjišťují se dvě úrovně krycího příspěvku, neboť některé fixní náklady je možné přiřadit vybraným skupinám produktů. Tato metoda může v rámci operativního řízení sloužit jako vhodný ukazatel ziskovosti projektů (Vochozka & Mulač, 2012).

Techniky operativního controllingu

Základními druhy controllingových aktivit v operativním řízení jsou tyto techniky:

- **Reporting** – jedná se o neustálé sledování cílů a jejich plnění. Výstupem reportingu jsou různé rozborů a výkazy
- **Analýza odchylek a jejich hodnocení** - porovnávání plánu se skutečností a zjištění příčin odchylek a návrhy opatření
- **Monitoring** – znamená dohled nad určitými činnostmi podniku - souvisí s reportingem, aby mohly být nějaké skutečnosti reportovány, musejí být nejprve monitorovány

Co se týče reportingu, je nezbytné, aby obsah a struktura reportovaných informací byla přizpůsobena tomu, kdo je příjemcem reportu. V obecné rovině lze říci, že se struktura reportovaných informací snižuje s růstem úrovně managementu, kterému je report předkládán, neboť nižší management, kterým jsou například vedoucí nákladových lokací, potřebují znát větší detail než představitelé top managementu, které zajímají agregované údaje za celý podnik, případně za jednotlivé řízené divize. Podle Fotra a kol. (2017) neslouží reporty pouze jako zdroje informací o aktuálním stavu, ale měly by sloužit především jako podpora pro rozhodování na všech stupních řízení podniku. Nejpodstatnějším požadavkem na reporty je jejich přehlednost a srozumitelnost reportovaných informací, z toho důvodu je nezbytné strukturovat reporty podle stupně řízení, pro který jsou určeny, jak je výše uvedeno.

Podle Scholleové (2009) bývá controlling často vnímán jako zdroj reportů, resp. zpracovatel výsledné zprávy. Ovšem controlling není jen zpracování, vyhodnocení dat a jejich prezentace a distribuce. Každému výstupu controllingu v podobě reportu předchází vyprojektování celé informační základny a s tím souvisejícího hodnotícího a navigačního systému a právě z tohoto důvodu se jedná o systematickou a průběžnou činnost provázanou se zpětnými a dopřednými vazbami.

Controllingové indikátory

V rámci operativního řízení mají nezastupitelnou roli ukazatele, které podnik, potažmo controlling, používá ke sledování naplňování svých cílů. Těmito ukazateli jsou myšleny předstižené a zpožděné indikátory, které již byly zmíněny v kapitole 2.2. Definice těchto indikátorů v závislosti na období plánování pochází od Kaplana a Nortona (1996), kteří je představili v souvislosti s metodou Balanced Scorecard. Předstižné ukazatele jsou pro controlling mimořádně důležité, protože zatímco zpožděné ukazatele ukazují výsledek, který nelze zpětně změnit, předstižné ukazatele vznikající z hybných sil poskytují podniku informace o výkonnosti v dřívější fázi a v podstatě dávají signál o tom, zda je za daných okolností a průběžných výsledků možné dosáhnout konečného výsledku, který je stanoven jako cílový a který bude následně vyhodnocen zpožděnými indikátory po skončení období. Vhodně nastavené předstižné indikátory mohou fungovat jako kontrolní body při dosahování podnikových cílů.

Zpožděnými indikátory bývají obvykle ukazatele finanční analýzy, které se rozdělují na absolutní, rozdílové a poměrové ukazatele. Absolutní ukazatele zahrnují vertikální a horizontální analýzu rozvahy a výkazu zisku a ztráty a slouží zejména k analýze vývojových trendů, přičemž v rámci analýzy rozvahy lze rozlišit analýzu majetkové struktury a analýzu finanční struktury podniku. Mezi rozdílové ukazatele patří zejména čistý pracovní kapitál, což je rozdíl mezi oběžným majetkem podniku a krátkodobými cizími zdroji. Tento ukazatel má významný vliv na platební schopnost podniku, protože aby byl podnik likvidní, musí disponovat dostatečnou výší relativně volného kapitálu. Poměrové ukazatele také pracují s položkami účetních výkazů a sice tak, že jednotlivé položky porovnávají mezi sebou a ukazatelem je pak výsledná poměrová hodnota (Knápková a kol., 2017). Poměrové ukazatele lze rozdělit na ukazatele zadluženosti, likvidity, rentability, aktivity.

Mezi poměrové ukazatele patří zejména (Knápková a kol., 2017):

Poměrové ukazatele zadluženosti:

- Celková zadluženost (cizí zdroje/aktiva celkem)
- Míra zadluženosti (cizí zdroje/vlastní kapitál)
- Úrokové krytí (EBIT/nákladové úroky)

Poměrové ukazatele likvidity:

- Běžná likvidita (oběžná aktiva/krátkodobé závazky)
- Pohotová likvidita ((oběžná aktiva – zásoby)/krátkodobé závazky)
- Okamžitá likvidita (finanční majetek/krátkodobé závazky)

Poměrové ukazatele rentability:

- Rentabilita aktiv, ROA ((EBIT/celková aktiva)*100)
- Rentabilita tržeb, ROS ((EBIT/tržby)*100)
- Rentabilita vlastního kapitálu, ROE ((EBIT/vlastní kapitál)*100)

Poměrové ukazatele aktivity:

- Doba obratu zásob ($365 * (\text{zásoby} / \text{tržby})$)
- Doba obratu pohledávek ($365 * (\text{pohledávky} / \text{tržby})$)
- Obchodní deficit ($((\text{pohledávky z obchodního styku} / (\text{tržby} / 365)) - (\text{závazky z obchodního styku} / ((\text{tržby} / 365)))$)

Ohledně předstižných indikátorů platí, že bývají vyvozovány z ukazatelů zpožděných, protože pokud chce podnik dosáhnout nějaké cílové hodnoty, musí hledat cestu právě skrze tyto ukazatele a stanovit si takové předstižené ukazatele, které ho včas informují o aktuální situaci sledovaných veličin v podniku. Jako předstižné ukazatele jsou obvykle využívány hodnoty jednotlivých složek ukazatelů finanční analýzy, tedy například stanovená hodnota tržeb, pohledávek, závazků, zásob nebo také hodnota různých druhů nákladů a podobně.

Finanční controlling

Významnou roli v operativním řízení má také finanční controlling, jehož součástí je práce s podnikovým cash flow. Ačkoliv je v podnicích obvykle sledován zejména zisk, ať už v jakékoliv podobě, je velmi podstatné vědět, zda podnik také disponuje skutečnými penězi, a tuto informaci zisk jako účetní položka neposkytuje. Samotné řízení cash flow v podniku je obvykle úkolem finančního ředitele nebo spadá do kompetence oddělení Treasury, pokud je v podniku zřízeno. Úkolem finančního controllingu je zejména monitoring splatností pohledávek, závazků a zjištění a vyhodnocování platební schopnosti. Sledování cash flow je v podniku nepostradatelné a mělo by mít stejnou váhu jako sledování výkonu podniku skrze sledování dosažených výsledků ve formě zisku. Sledování toku peněz v obou směrech může odhalit budoucí nedostatek finančního kapitálu na úhradu splatných závazků, což může mít za následek nejen prodlení s úhradou závazků, ale může vyvolat i dodatečné náklady na pořízení úvěru, případně i zhoršení obchodních vztahů s dodavateli při pozdních úhradách. Pokud jde o zakázkovou výrobu, je sledování cash flow nezbytné i na úrovni jednotlivých zakázek, protože informace o výdajích a příjmech konkrétních zakázek mohou být klíčové například při vyhodnocování rizikovosti zakázky v průběhu jejího života nebo může mít opět vliv na včasné zjištění nedostatečnosti finančního kapitálu na úhradu například materiálu potřebného k výrobě. Zároveň je nezbytné monitorovat vývoj jednotlivých zakázek s cílem forecastování inkasa příjmů za dodané produkty. Jak uvádí Eschenbach (2004), pokud je cash flow členěno ve vhodné podobě, je ve složitých koncernových strukturách nepostradatelnou podporou při plánování.

Operativní plánování

Součástí operativního řízení je také operativní plánování. Podle Eschenbacha (2004) je v rámci operativního plánování podniku třeba splnit tyto tři prvotní úlohy:

- Zajištění stavu likvidních prostředků,
- Vytváření rezerv pro budoucnost a uspokojení kapitálových zájmů,
- Zvýšení reálné hodnoty kapitálu.

Při plánování je třeba brát v potaz organizační strukturu podniku, ale přesto nemohou být dílčí plány vytvářeny paralelně, ale musí se odehrávat postupně. Eschenbach (2004) také doporučuje plánování metodou bottom up, tedy od nejnižších organizačních jednotek směrem vzhůru k vyšším organizačním celkům.

Měření zisku zakázkové činnosti

V projektu, který je realizován na základě konkrétní poptávky zákazníka, všechny vynaložené náklady při tvorbě výkonů přinášejí prospěch, a proto by měly být tyto náklady součástí ocenění, jak uvádí Fibírová a kol. (2015). Z důvodu zvýšeného rizika neuhrazení dodávky zákazníkem bývá při zakázkové výrobě často využíváno zálohových plateb, které také poskytnou podniku prostředky například na pořízení materiálu pro výrobu při realizaci zakázky. Zálohové platby významným způsobem ovlivňují cash flow projektu, protože jsou-li zálohové platby poskytnuty, tak při ocenění projektu plnými náklady se vývoj zisku projektu přibližuje toku peněz (Fibírová a kol., 2015).

Průběžné monitorování a měření zisku v době realizace projektu se v podnicích obvykle odehrává prostřednictvím sofistikovanějších nástrojů než používaných účetních, případně ERP systémů, které k tomu nejsou přímo určené a nejsou dostatečně vybavené pro tyto účely. Existují specializované systémy, které čerpají data z účetních či ERP systémů a prostřednictvím nich je možná tvorba nejrůznějších reportů, statistik a analýz.

Je na místě také uvést, že v současné době rozvoje moderních informačních systémů a mnoha analytických metod a nástrojů, pro které již byly mnohé jejich výhody či nevýhody popsány jinými, se již upouští od řízení podniků na základě instinktů a vnitřních pocitů vlastníků či manažerů. Stále více se do popředí zájmů dostávají data a uplatňuje se nový fenomén nazývaný „**Data Driven Company**“. Nicméně zde vyvstává problém spočívající v tom, že dat má veskrze každý podnik k dispozici

mnoho. Je tedy nezbytné věnovat se třídění dat a vybírat jen taková, která jsou kvalitní a mají patřičnou vypovídací hodnotu, aby bylo možné činit na základě nich relevantní rozhodnutí, pak mohou podnikům přinést onu požadovanou přidanou hodnotu (TARGETTY, 2023).

2.7 Shrnutí

Na základě provedené literární rešerše shledává autorka pro zpracování této diplomové práce jako nejužitečnější definici controllingu podle Lazara (2012). V podniku, ve kterém je tato práce zpracována, totiž controlling nejvěrněji vystihuje právě to, že se jedná o neustálé porovnávání plánovaných a skutečných hodnot a hledání příčin odchylek plánu a skutečnosti.

Co se týče vztahu controllingu a managementu, zde ve vybraném podniku převažuje spíše pojetí Eschenbacha & Sillera (2012), kteří považují controlling jako podporu pro management. Informace získané díky controllingovým aktivitám jsou pro management nezbytné, nicméně samotné řízení a rozhodování je již plně v kompetenci managementu.

Ve vybraném podniku se uplatňuje jednak operativní controlling, který se v controllingových aktivitách uplatňuje v podstatě na denní bázi. Mezi tyto běžné činnosti patří tvorba různých reportů a analýz, ale uplatňuje se zde i strategický controlling, který je uplatňován zejména při tvorbě business plánu podniku.

Tvrzení, že účetnictví slouží jako informační základna controllingu, potvrzují i controllingové aktivity ve vybraném podniku. Nejenže účetní informace slouží jako primární zdroj pro controllingové činnosti, ale controlling ve vybraném podniku se na účetních záznamech významně podílí, a to zejména v oblasti aplikace Mezinárodních účetních standardů IFRS.

Dominujícím zaměřením controllingu, který je uplatňován ve vybraném podniku, je projektově orientovaný controlling, který doplňují ještě zejména nákladový, personální a finanční controlling. Controllingové aktivity v rámci operativního řízení jsou zaměřeny zejména na průběžné hodnocení dosahovaných výsledků a v oblasti strategického řízení jde především o podporu managementu při tvorbě business plánu podniku při respektování strategických cílů podniku.

Operativní nástroje a metody controllingu nabízí mnoho možností, jak ovlivnit efektivitu podniku. Elementárním předpokladem pro efektivní řízení nákladů je zajisté vhodné nastavení kalkulačních vzorců, které co nejvěrněji odráží skutečnost v konkrétním podniku. Výběr vhodné metody kalkulace záleží na konkrétním podniku, přičemž kalkulační metody by měly zohledňovat jednak přínos pro podnik, ale i náročnost jejich zpracování. Vedle nákladů, výnosů a zisku je také pro podniky důležité sledovat i skutečné toky peněz, tedy výdaje a příjmy.

3 Charakteristika vybraného podniku

Efektivita controllingových aktivit bude hodnocena v podniku ŠKODA ELECTRIC a.s. (dále jen „podnik“ nebo také „ŠKODA ELECTRIC“), jehož předmětem činnosti je výroba, instalace a opravy trakčních motorů, elektronických a elektrických zařízení pro tramvaje, trolejbusy, metra, vlakové soupravy a další vozidla, koncová výroba trolejbusů, elektrických autobusů, projektování elektrických zařízení a příprava a vypracování technických návrhů. Podnik také poskytuje fullservis na své produkty, který zahrnuje zejména servis a údržbu vozidel.

V posledních letech podnik investuje zejména do vývoje alternativních pohonů vozidel, například trolejbusů na vodíkový nebo zcela bateriový pohon. Součástí portfolia vozů jsou elektrické trolejbusy, které v různých provedeních nabízejí několik možností dobíjení – rychlonabíjení, standardní nabíjení nebo oportunitní nabíjení. Dále také autobusy na hybridní bezemisní pohon (dieselelektrický agregát), u nichž lze pro zajímavost zmínit, že na jejich vývoji spolupracoval podnik se Západočeskou univerzitou v Plzni. Podnik se zaměřuje zejména na vývoj nových typů vozů, které je možné použít buď zcela, nebo alespoň zčásti mimo trolejové vedení a zákazníci tedy nemusí investovat do rozšiřování této infrastruktury a zároveň se zaměřuje právě na alternativní pohony šetrné k životnímu prostředí.

Obchodní název: ŠKODA ELECTRIC a. s.

Právní forma: akciová společnost

Sídlo: Průmyslová, 610/2a, Doudlevice, 301 00 Plzeň

IČ: 47718579

Vznik: dne 5. března 1993 zápisem do obchodního rejstříku vedeného
Krajským soudem v Plzni, oddíl B, vložka 1313

Základní kapitál: 264 042 000,- Kč

Podnik nevyrábí tzv. na sklad, ale veškerá produkce je vyráběna až na základě smlouvy se zákazníkem a od toho se odvíjí i dodací lhůty dodání finálního produktu. Jedná se tak obvykle o kontrakty dlouhodobého charakteru. Podnik tedy nevyrábí sériové výrobky, ale vyrábí na základě zakázkových požadavků konkrétního zákazníka. Jedná se o velkou společnost s ročním obrátem přesahujícím 2 mld. Kč a čítá kolem 900

kmenových zaměstnanců a na některé pozice najímá ještě pracovníky prostřednictvím agentur práce.

Uvedený podnik patří do skupiny Škoda Group a v průběhu roku 2018 se vlastníkem této skupiny stala skupina PPF. Skupina Škoda Group sdružuje především průmyslové společnosti zabývající se výrobou vozidel a zařízení pro městskou hromadnou dopravu a železnici. Součástí skupiny nejsou jen podniky z České republiky, ale i z Maďarska, Finska, Německa a Ruska. Trolejbusy ze ŠKODA ELECTRIC jezdí po mnoha městech z celého světa, například na Slovensku v Bratislavě, Žilině, Prešově, ale také ve finském Bergenu, v bulharské Sofii, maďarské Budapešti, v rumunské Rize, Kluži atp. Mezi významné zakázky podniku patří také dodávky trakčních motorů pro metro Varšava v Polsku, metro Suzhou v Číně, pro tramvaje ve finském Tampere, ale také pro důlní vozidla Belaz na Sibiři. Značka ŠKODA má tradici již více než 160 let.

3.1 Vize a poslání podniku

Mise celé skupiny Škoda group je následující (skodagroup.com, 2023):

„Celý svět je v pohybu. Lidé potřebují cestovat, stejně tak musí cestovat i zboží. Z místa na místo. A my pro tento účel nabízíme bezpečná dopravní řešení, která jsou šetrná vůči životnímu prostředí a mají budoucnost.“

Vizi podniku ŠKODA ELECTRIC je přinášet špičková řešení s významnými ekologickými dopady (Výroční zpráva za rok 2022, ŠKODA ELECTRIC).

Svoji budoucnost vidí podnik dle výroční zprávy za rok 2022 takto:

„Společnost od roku 2022 prochází transformačním procesem, jehož cílem by mělo být zvýšení konkurenceschopnosti, a to jak prostřednictvím vývoje nových technologií, ale také zlepšením nákladové dostupnosti jeho produktů. Od úspěšné transformace si podnik slibuje další růst, díky kterému potvrdí svoji pozici předního evropského výrobce vozidel hromadné dopravy. Podnik se hodlá zaměřovat na rozšíření portfolia o inovativní produkty, včetně nových vodíkových a bateriových pohonů a související infrastruktury. Podnik bude i nadále usilovat o prohlubování vztahů na mezinárodní úrovni, a to nejen na evropském kontinentu, ale i ve zbytku světa, kde má také bohaté zkušenosti s dodávkami svých produktů.“

3.2 Organizační uspořádání podniku

V rámci celé skupiny Škoda Group se uplatňuje maticový typ organizační struktury, který kombinuje liniové a funkční vedení podniku. Charakter činnosti podniku přispívá k tomu, že se jedná o projektově orientovaný podnik, kdy jednotlivá oddělení poskytují služby projektovému týmu. Priority tedy leží na konkrétních projektech a klíčovou roli tak plní projektoví manažeři. Linioví manažeři poskytují služby projektovému manažerovi při respektování cíle splnit projekt.

V roce 2023 není podnik organizačně členěn na divize podle oborů činností, jako tomu bylo v minulosti, nicméně pro sledování výsledků podniku jsou tyto obory stále významné. Obory činnosti jsou v podniku tři – trakční motory (TRM), pohony (POH) a trolejbusy (BUS). V současné době se ovšem výsledky sledují za oblasti Bus Mobility (obor trolejbusy + servis) a Components (obory trakční motory a pohony + servis).

Podnik je organizačně rozdělen na útvary Obchod a marketing, Výzkum a vývoj, Technika, Nákup, Realizace, Kvalita, Servis, Finance, Personalistika a Právo. Každý z těchto útvarů má svého odborného ředitele a ten je podřízen generálnímu řediteli, který je vrcholným představitelem podniku.

Součástí úseku Finance je Oddělení controllingu a reportingu a toto Oddělení je podřízeno přímo Finančnímu řediteli. V roce 2023 v Oddělení controllingu a reportingu působí celkem šest pracovníků, z toho jeden vedoucí tohoto oddělení. V rámci tohoto Oddělení jsou jednotlivým pracovníkům rozděleny role a kompetence následovně:

- výkaznictví, reporting a controlling zásob (1 pracovník),
- projekty a zakázky – výrobní controlling (2 pracovníci),
- náklady na střediska, fixní náklady, (2 pracovníci)
- vedoucí zaštiťuje všechny dílčí oblasti a prezentuje výsledky finančnímu řediteli, který je dále prezentuje vrcholovému vedení podniku

Vedle tohoto „centrálního“ Oddělení controllingu a reportingu jsou v podniku vybrané specializované controllingové aktivity prováděny ještě v úseku Realizace, Servis a Personalistika. Tito samostatní controlleri jsou zařazeni přímo v oddělení, jehož agenda je předmětem controllingových aktivit v podniku.

Tato struktura controllingu umožňuje jednotlivým specializovaným controllerům využívat blízké spolupráce uvnitř daných úseků, jsou tedy přímo u zdroje dění a informací, které zpracovávají pro controllingové účely. Jmenování jednotlivých controllerů uvnitř jiných oddělení než Oddělení controllingu a reportingu je záležitostí posledních několika předcházejících měsíců, jedná se o stále poměrně nové uspořádání. Controlleri v oddělení Servisu, Realizaci a v Personálním úseku mají svého nadřízeného v rámci svého úseku, odpovědnost za jejich činnost tedy spadá na Ředitele servisu, Personální ředitelku a Ředitele realizace, nikoliv na Finančního ředitele. Zda jsou takto nastavené vztahy nadřízenosti a podřízenosti vhodné a zda nebude docházet ke konfliktům zájmů mezi pokyny Oddělení controllingu a reportingu a jednotlivými pracovišti, se ukáže zřejmě až v průběhu času. V současné době však stále ještě činnost jednotlivých specializovaných controllerů není příliš ustálená a jejich náplň práce se ještě vyvíjí.

Vedle Oddělení controllingu a reportingu patří do úseku Finance ještě samostatné oddělení Daně a účetnictví a oddělení Treasury. Toto uspořádání dává controllingovému útvaru, ale i jednotlivým controllerům, vyšší míru pravomocí ale i odpovědnosti (Eschenbach, 2004).

3.3 Účetnictví podniku

Vybraný podnik vede jednak účetnictví podle českých účetních standardů, ale z rozhodnutí vlastníka vede účetnictví i podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Finanční účetnictví je v kompetenci samostatného oddělení Daně a účetnictví, manažerské účetnictví, účetnictví dle mezinárodních účetních standardů IFRS a management nákladů je pak v kompetenci Oddělení controllingu a reportingu.

Ve ŠKODA ELECTRIC je uplatňováno dvouokruhové účetnictví, kdy vedle analytických účtů se účetní případy účtují ještě v účtových skupinách 8 a 9. Účetní případy se účtují dvojím způsobem, a sice přímé náklady a výnosy související s konkrétním projektem se účtují na zakázku daného projektu a zpravidla režijní náklady nebo náklady či výnosy nesouvisející s konkrétním projektem se účtují na střediska. Střediska představují nákladové lokace, které jsou spjaté s konkrétním útvarem v rámci organizační struktury podniku. Jedná se o odpovědnostní střediska, jak je chápe Král a kol., (2018), který uvádí, že místo vzniku nákladů je výchozím

momentem pro členění nákladů, na které navazuje právě členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.

Tento způsob účtování transakcí je pro controlling velmi důležitý, protože lze tak poměrně snadno sledovat výsledky v rámci podniku i po jednotlivých střediscích nebo zakázkách, přičemž právě toto je jeden ze znaků zakázkové výroby, jak uvádí Lazar (2012).

Ve dvouokruhovém účetnictví podniku jsou výnosy a náklady členěny následovně:

- Primární náklady a výnosy (účty třídy 5 a 6), které nabíhají na:
 - a) Zakázky
 - ii. Přímé zakázkové náklady a výnosy
 - b) Střediska
 - i. Výkonová, režijní nebo zúčtovací
 - ii. Náklady a výnosy, které nelze jednoznačně přiřadit přímo zakázce
- Sekundární náklady a výnosy (účty třídy 8 a 9), které nabíhají na:
 - a) Středisko > zakázka
 - b) Středisko > středisko

Účtová osnova podniku má druhové členění a účtuje se na osmimístné analyticky členěné účty. Tyto analytické účty jsou rozděleny podle toho, zda se účtuje na zakázku nebo pouze na středisko. Výsledkové účty jsou nadto ještě analyticky rozdělené podle toho, zda je zákazník či dodavatel z tuzemska, nebo ze zahraničí a také, zda se jedná o zákazníka či dodavatele v rámci skupiny Škoda Group. Toto členění poskytuje podniku poměrně snadné získání informací o tom, jaké tržby realizoval pro jakou skupinu zákazníků, případně od jaké skupiny dodavatelů pořizuje vstupy pro svoji činnost.

Analytické členění účtů pamatuje i na daňové aspekty, a sice účty, na kterých jsou evidovány transakce, které jsou vždy daňově neuznatelné, mají na čtvrtém místě číslici devět. Touto identifikací lze velice snadno zjistit sumu absolutně nedaňových výnosů i nákladů a je tak možné zjistit základ daně pro účely kalkulace daně z příjmů právnických osob a na tomto podkladě a spolu s dalšími relevantními informacemi a podklady následně odhadovat a plánovat budoucí výši splatné daně. Splatná daň je také součástí forecastu výsledku podniku na další období.

Účetním obdobím podniku je běžný kalendářní rok, nicméně již v průběhu roku podnik sleduje své průběžné výsledky a z toho důvodu se v podniku provádí měsíční uzávěrka účetnictví. Při této měsíční uzávěrce jsou účtovány veškeré transakce, které jsou za daný měsíc podniku známy, a které mají vliv na výsledek hospodaření podniku. Podnik tedy zjišťuje průběžný výsledek hospodaření již během účetního období a má tak průběžné informace o jeho vývoji v rámci běžného účetního období. Při měsíční uzávěrce jsou jednak účtovány transakce podle českých účetních předpisů, ale pochopitelně i podle IFRS.

3.4 Produkce podniku

S ohledem na velmi specifický segment činnosti podniku, patří mezi zákazníky podniku zejména specializovaní výrobci kolejových a kolových vozidel a dopravní podniky. Okruh zákazníků je tedy vcelku omezený a vstup nových zákazníků na tento trh se z dlouhodobého hlediska příliš nemění, podnik je proto vystaven poměrně vysokému riziku koncentrace. I z tohoto důvodu je pro podnik nezbytně nutné a důležité inovovat a vyvíjet nové produkty, které osloví stávající a případné nové zákazníky, čímž podnik usiluje o zachování konkurenceschopnosti v oboru. Proto podnik realizuje několik vývojových a výzkumných projektů, v rámci kterých přichází s novými řešeními pro inovaci a rozšíření stávajícího portfolia svých produktů, ale také se podnik věnuje vývoji nových produktů dle požadavků a zadání zákazníka.

Tržby za vlastní výrobky mají největší podíl na celkových tržbách podniku, proto se tato diplomová práce zaměřuje právě na controllingové aktivity v oblasti výrobních zakázek. Jaké jsou konkrétní tržby za hlavní produkty podniku, ukazuje následující tabulka.

Tab. 2 - Tržby podniku za rok 2022

Produkt		Hodnota v tis. Kč	
vlastní výrobky	elektrická výzbroj	1 432 509	2 791 406
	trolejbusy	727 707	
	trakční motory	631 190	
služby a ostatní	fullservis	41 070	364 156
	servis	318 551	
	ostatní	4 535	
CELKEM		3 155 562	

Zdroj: vlastní zpracování autorky dle výroční zprávy podniku za rok 2022, 2023

Z uvedené Tabulky 2 lze vidět, že tržby podniku za vlastní výrobky představují skutečně významný podíl na celkových tržbách podniku, proto byla vybrána tato oblast.

3.5 Transakční cyklus

Nový projekt začíná obvykle v obchodním oddělení, které sjednává obchodní kontakt, jinými slovy úkolem obchodního oddělení je zpracování obchodního případu před jeho předáním k samotné realizaci. Před uzavřením samotné smlouvy jsou sjednány obchodní a technické podmínky, vypracována analýza rizik a kalkulace projektu, dále se vypracuje nabídka finální podoby smluvního vztahu zákazníkovi a po jejím akceptování dochází k uzavření smlouvy. Po uzavření smlouvy se takto uzavřený nový obchodní případ předává k realizaci do oddělení řízení projektů, a to na základě předávacího protokolu, jehož nedílnou součástí je zejména smlouva, případně objednávka a kalkulace. Zároveň jsou na tomto předávacím protokolu uvedeny další specifikace podstatné pro řízení projektu.

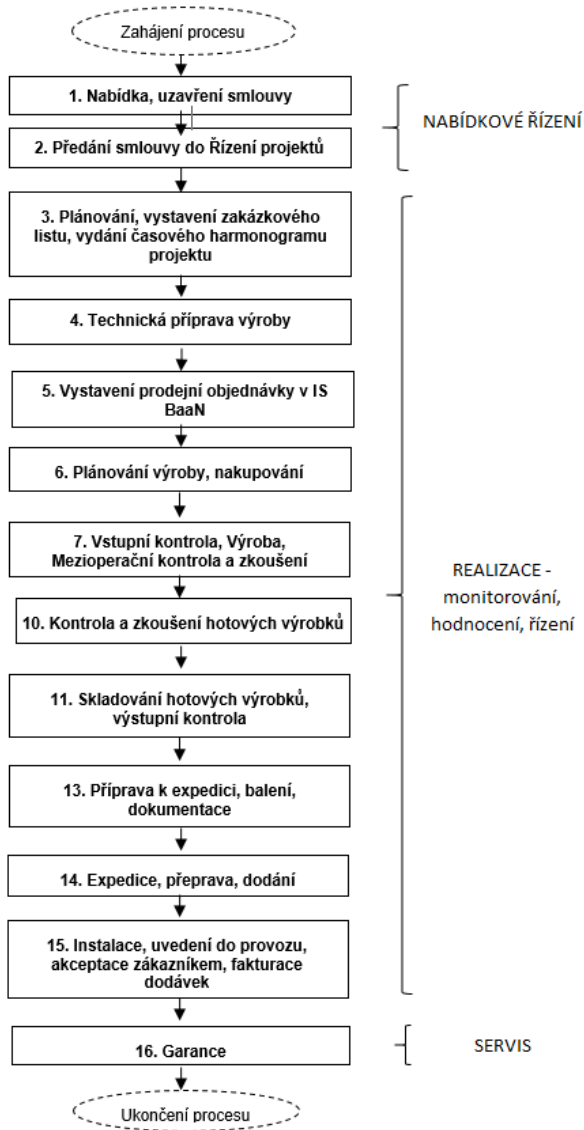
Ředitel řízení projektů následně určí projektového manažera a pověří ho řízením tohoto konkrétního projektu. Projektový manažer sestaví projektový tým, vypracuje harmonogram projektu a vydá zakázkový list. Oba tyto dokumenty projektový manažer poté distribuuje všem členům projektového týmu. Projektový tým řídí projektový manažer a členové projektového týmu jsou obvykle zástupci z řad oddělení nákupu, z technického oddělení projektant, konstruktér a technolog, mechanická a technologická kontrola, z výrobního úseku dispečer výroby, dále inženýr kvality, zástupce servisního oddělení a také obchodník, který kontrakt uzavřel.

Oddělení controllingu a reportingu začíná projekt sledovat ve chvíli, kdy lze očekávat, že dojde k uzavření smlouvy se zákazníkem. Aby měl controlling tyto informace, úzce proto spolupracuje s obchodním oddělením podniku. V obchodním oddělení jsou sjednávání podmínky kontraktu a jsou vyhotovovány předběžné a finální kalkulace projektu. Při úspěšném získání kontraktu a podepsání smlouvy se zákazníkem přechází projekt do realizace do oddělení řízení projektů. Od té chvíle je projekt řízen projektovým manažerem a to až do doby splnění veškerých dodávek zákazníkovi.

Po skončení realizace projektu, kdy jsou splněny všechny dodávky, přechází projekt do servisní fáze. V této fázi běží lhůta pro garanční opravy produktů a projekt je ve správě servisního oddělení podniku. Již od zahájení dodávek zákazníkovi v rámci

realizace projektu podnik tvoří garanční rezervy, které mají za cíl eliminovat výkyvy ve výsledku podniku v případě nutnosti garančních oprav.

Obr. 4 - Schéma procesu projektu



Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Obrázek 4 zobrazuje celé schéma transakčního procesu výrobní zakázky od jejího zahájení až po uzavření.

3.6 Zakázkování

S ohledem na charakter činnosti podniku, jsou veškeré projekty v podniku evidovány podle zakázkových čísel. Zakládání zakázek má svá pravidla, která umožňují jednak

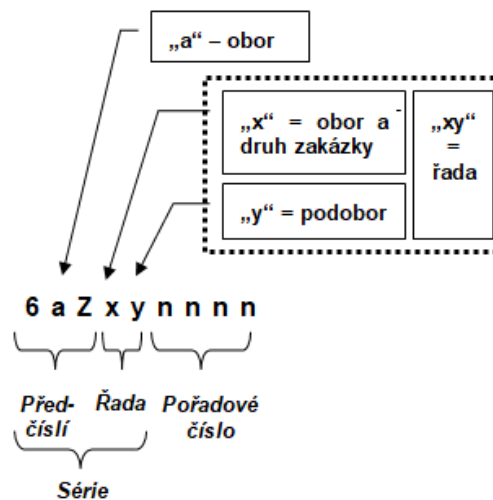
rychlou orientaci v obsahu a předmětu zakázky, ale zakázky slouží také pro sledování výsledků jednotlivých projektů.

V rámci podniku jsou tři hlavní zakázkové řady, které určují jednak původ zakázky, ale umožňují právě i rychlou orientaci v obsahu zakázky. Zakázkové řady jsou v první řadě členěny podle oboru produktu – 63Zxxxxxx pro obor Trakční motory, 65Zxxxxxx pro obor Pohony a 67Zxxxxxx pro obor Trolejbusy.

Rozdělení zakázek podle těchto oborů má svůj původ v dřívějším uspořádání podniku, v současné době je však uplatňována stávající organizační struktura a sledování výsledků podniku je tedy tomu přizpůsobeno. Nicméně i přes současnou organizační strukturu jsou střediska i zakázky v podniku stále rozděleny podle dřívějšího uspořádání podniku

na obory TRM - Trakční motory, POH – Pohony a BUS – Trolejbusy. Strukturu zakázkového čísla zobrazuje následující Obrázek 5.

Obr. 5 - Struktura zakázkového čísla



Zdroj: interní směrnice podniku, 2023

Sériové číslo zakázky je určené jednak oborem a dále tím, zda se jedná o výrobní či nevýrobní zakázku. Sériové číslo zakázky vybírá a zadává do systému projektový manažer, případně jiný vlastník zakázky. Pořadové číslo zakázky v rámci dané série přiděluje informační systém automaticky.

Tab. 3 - Sériová čísla zakázek

Znak	Význam - Obor	Znak	Význam
„a“		„x“	
3	Trakční motory	2	výrobní i nevýrobní zak.
		3	výrobní zakázky
		4	nevýrobní zak.
5	Pohony	5	výrobní zakázky
		6	nevýrobní zak.
7	Trolejbusy	7	výrobní zakázky
		8	nevýrobní zak.

Zdroj: interní směrnice podniku, 2023

Pozice „y“ v zakázkovém čísle určuje podobor zakázky a jeho obsahová náplň se liší podle oboru zakázky. Například zakázka 63Z32xxxx značí AC motory pro tramvaje, trolejbusy a metro a zakázka 67Z72xxxx značí elektrické výzbroje pro trolejbusy.

Každá zakázka, která je v podniku založena, se v informačním systému Baan ERP zakládá a eviduje dvojím způsobem. V logistice a výrobě se eviduje pod celým zakázkovým číslem, ale pro potřeby úseku Finance jen ve formátu dimenze, která představuje poslední šestici čísel v zakázce, tedy bez označení „6xZ“. Ve Financích se totiž veškeré transakce, které mají souvislost s konkrétní zakázkou, účtují na zakázkové středisko a dimenzi. Současné nastavení stávajícího informačního systému neumožňuje v modulu Finance pracovat s plnou verzí zakázkového čísla, ani neumožňuje automatické propsání nově vzniklé zakázky do formátu potřebného pro modul Finance.

V rámci podniku je třeba ještě rozlišovat zakázky komerční a zakázky interní. Pro všechny komerční zakázky platí, že jednotlivé podzakázky, kterými jsou obvykle výrobní, garanční a vývojová zakázka, zastřešuje jedna zakázka hlavní. Jedná se o zakázky, které vznikají z titulu uzavření kontraktu se zákazníkem, tedy vyrábí se produkt dle požadavků a parametrů konkrétního zákazníka. Všechny komerční zakázky mají pak svůj zakázkový list, kde jsou zaznamenány veškeré údaje o realizaci dané zakázky, tedy zejména co je předmětem zakázky, technická specifikace produktu, dodací podmínky, údaje o zákazníkovi, smlouvě a objednávkách, harmonogram projektu a prodejní cena zakázky. Pro interní zakázky platí, že jsou zakládány jako jediné, to znamená bez dalších podzakázek.

3.6.1 Nabídkové zakázky

První zakázkou nového projektu, která se v podniku obvykle zakládá, je nabídková zakázka. Na této zakázce se evidují náklady spojené s vlastním uzavřením obchodního případu. Jedná se tedy zejména o náklady na pracovní cesty, mzda obchodníka a ostatní náklady přímo související se sjednáním kontraktu. Tato zakázka je evidována jako jediná a po předání obchodního případu do realizace je tato zakázka uzavřená a dále se s ní nepracuje. Tyto zakázky následně slouží pro vyhodnocování nákladovosti nabídkového řízení. Nabídková zakázka je příkladem interní zakázky a zakládá se jako jediná, tedy není součástí realizační struktury komerčních zakázek.

3.6.2 Realizační zakázky

Realizační zakázku tvoří jedna hlavní zakázka, která dále sdružuje další podzakázky. Každý projekt má výrobní zakázku, kterých může být více, a to například zejména pokud je v rámci jednoho projektu uplatněna opce, pak se zakládá v rámci jedné hlavní zakázky další výrobní zakázka, která slouží pro sledování výsledků opčního pokračování projektu. Dále má také každý projekt garanční zakázku a většina projektů má i svoji vývojovou zakázku. Hlavní zakázka pak sdružuje všechny podzakázky dohromady a dle hlavních zakázek se pak sledují finanční výsledky každého projektu jednotlivě. Veškeré účetní případy související s konkrétním projektem jsou účtovány na příslušné podzakázkové číslo podle druhu, kam patří.

Vývojová zakázka

Případné výzkumné a vývojové náklady jsou sledovány na vývojových zakázkách. Na vývojové zakázce je zaznamenán vývoj a výroba prvního kusu výrobku, který je obvykle prototypem pro danou zakázku a dále náklady související s výzkumnou prací na daném projektu. Pokud se jedná o vývojové práce pro konkrétní komerční projekt, je daná vývojová zakázka podzakázkou hlavní zakázky realizačního projektu. Podnik využívá vývojové zakázky právě k evidenci nákladů na vývojové projekty, protože tyto náklady na výzkumné a vývojové projekty uplatňuje jako odčitatelnou položku v dani z příjmů právnických osob. Kalkulace těchto nákladů způsobilých k odpočtu je také náplní práce Oddělení controllingu a reportingu. Oddělení controllingu kalkuluje náklady vývojových zakázek u projektů, které jsou vybrány k uplatnění odpočtu daně, vypočítává i měsíční částku odpočtu daně pro účely tvorby rezervy na splatnou daň

z příjmů. Obvykle se ale do odpočtu nezahrnují všechny výzkumné a vývojové projekty, které podnik realizuje, proto jsou již v průběhu roku selektovány projekty, které budou do odpočtu zahrnuty a s těmito je již kalkulováno i při měsíčních uzávěrkách. Při měsíčních uzávěrkách je výše odpočtu obvykle rovna nákladům naběhlým na vybrané projekty, při čemž se respektují pravidla uznatelnosti těchto nákladů. Po skončení roku se tyto náklady za celý rok ještě upraví o případné změny v uznatelnosti některých nákladů za daný rok, korigují se ještě například odpisy hmotného majetku použitého v rámci těchto projektů a přepočítávají se střediskové sazby. Průběžná příprava kalkulace odpočtu během roku významně urychluje a usnadňuje finální kalkulaci odpočtu, který bude podnikem uplatněn za dané zdaňovací období.

Výrobní zakázka

Na výrobní zakázce se soustřeďují veškeré náklady a tržby související s projektem. Patří sem materiálové náklady, náklady na kooperace, ostatní přímé náklady jako je například dopravné, cestovné, nakupovaná dokumentace, přípravky, právní služby a podobně, dále mzdy odborných i výrobních pracovníků, kurzové zisky a ztráty, a také sem patří tržby za vlastní výrobky či služby.

Garanční zakázka

Na garanční zakázce, jak již název napovídá, jsou evidovány náklady vynaložené na garanční opravy a také jsou zde tvořeny a rozpouštěny garanční rezervy. Již při kalkulaci projektu zjišťuje obchodník u servisního manažera, jaké jsou očekávané garanční náklady na daný projekt, a tedy s jakým procentem garančních nákladů je třeba v rámci kalkulace projektu počítat. Procento garančních nákladů se obvykle vyjadřuje vzhledem k celkovým tržbám daného projektu. Tvorba, čerpání a rozpouštění rezervy na garance je plně v kompetenci oddělení controllingu podniku. Garanční rezerva se tvoří podle tržeb projektu za daný měsíc, čerpá se podle skutečně naběhlých nákladů na garanční opravy a rozpouští se tehdy, když se shledá, že tvorba rezervy byla příliš vysoká. Podklady k tvorbě a čerpání garanční rezervy poskytuje controllingu finanční účetnictví. Naproti tomu k rozpouštění rezerv jsou vedle účetních záznamů potřebné ještě informace od servisního manažera, který na základě znalosti projektu a jeho vývoje poskytne controllingu informace o dalším očekávaném vývoji a potřebné výši garanční rezervy. K čerpání a případnému rozpouštění rezervy obvykle

dochází až v delším časovém odstupu od tvorby rezervy, která se tvoří již v průběhu dodávek zákazníkovi.

3.6.3 Interní zakázky

Interní zakázky se v podniku zakládají jako jediné zakázky, tedy nejsou součástí žádné hlavní zakázky a vždy se jedná pouze o zakázky vývojového charakteru, případně o zakázky založené za účelem sledování nákladů v rámci dotace. Interní vývojové zakázky se zakládají pro výzkumné a vývojové projekty, které podnik realizuje za účelem rozšíření svého portfolia produktů o nové a inovativní produkty, pro které ještě nemusí mít konkrétního zákazníka. Tyto interní zakázky nemají tedy svůj zakázkový list, ale jsou evidovány zvlášť, odděleně od ostatních zakázek, za účelem sledování vývojových, případně dotačních nákladů, na tyto zakázky.

3.7 Informační systémy a softwarové (SW) vybavení podniku

Podnik využívá mnoho softwarových nástrojů, nicméně pro controlling jsou nejvýznamnější systémy Baan ERP, EasyArchiv, GIST Intelligence a významnou roli zde má také Microsoft (MS) Excel. EasyArchiv je Product Lifecycle Management (PLM) systém, který má pro controlling význam zejména v oblasti zakázování, neboť právě v něm jsou evidovány zakázkové listy projektů. Dále je tento systém nepostradatelný také pro řízenou dokumentaci v podniku.

Systém Baan ERP v podniku pokrývá veškeré procesy typické pro výrobní podnik, a to od nabídkového řízení až po expedici a fakturaci. Prostřednictvím tohoto systému podnik vede finanční účetnictví, které je stěžejní informační základnou pro controlling. Tento ERP systém podnik využívá již přes 15 let, a protože v roce 2023 je již tento systém na hranici své živostnosti a jeho další údržba a investice do něj by nebyla hospodárná, plánuje se v následujících letech přechod na jiný ERP systém.

GIST Intelligence (dále jen „GIST“) je v podstatě jediný specializovaný software pro controlling, který podnik využívá. Jedná se zejména o reportingový nástroj, který umožňuje analyzovat data, která získá z ostatních informačních systémů, v případě ŠKODA ELECTRIC tedy zejména z Baan ERP. Stahování a aktualizace dat probíhá automaticky, obvykle přes noc, ale zároveň je možné aktualizovat data kdykoliv je to mimořádně potřeba. Po každé aktualizaci systém data kontroluje nejen po technické stránce, ale zkontroluje i věcnou správnost dat. Systém rozezná a upozorní

například nové účty, které je třeba namapovat do výkazů a upravit pravidla pro stávající reporty.

GIST obsahuje jednak předdefinované šablony na mnohé reporty, zároveň je možné definovat nové reporty dle pravidel stanovených uživatelem. Reporty je také možné automatizovaně distribuovat ostatním uživatelům v pravidelných intervalech například do emailu, čímž odpadá nutnost ruční distribuce všem adresátům. Právě nastavení automatické distribuce konkrétních výstupních analýz v pravidelných intervalech usnadňuje práci controllingu. Tímto způsobem jsou požadované informace doručovány top managementu, který na základě těchto analýz rozhoduje o dalších postupech, neboť tyto analýzy slouží také jako podklady pro jednání vrcholového managementu. Podobně jako pravidelné reporty, lze distribuovat i ad hoc analýzy odchylek. Veškeré pravidelné i ad hoc analýzy, které jsou vyžadovány managementem, jsou následně zpětně konzultovány přímo s oddělením controllingu a reportingu a pokud je to třeba, tak následně s příslušným úsekem, jehož informace byly reportovány.

System GIST je možné využít i jako nástroj pro plánování a analyzování odchylek skutečnosti a plánu. Na základě existujících aktuálních dat je možné vytvářet plány podle historických dat, ale i plánovat podle podobných zákazníků nebo produktů. Zároveň je možné vytvářet kopie verzí plánu anebo měnit pouze některé vybrané parametry či skládat forecasty jako kombinace skutečnosti a plánu. V tomto nástroji je možné modelovat a komentovat plány výroby, nákupu, plán příjmů a výdajů, plán personálních nákladů i plán investic. Dále systém umožňuje definovat pravidla na propojení dílčích plánů a nastavovat adresnou alokaci režijních nákladů.

Nicméně tuto funkcionalitu pro plánování podnik ŠKODA ELECTRIC v současné době nevyužívá, z GISTU se získávají pouze skutečná data v podobě, jaká je třeba pro plánování a samotné plánování a forecastování se děje už mimo tento systém, kdy jsou sice využita výstupní data z GISTu a plány stejně jako analýza odchylek jsou následně vypracovávány ručně pomocí MS Excel.

S ohledem na to, že systém GIST pracuje s některými citlivými daty, je zabezpečen tak, aby se k citlivým datům nedostali neoprávnění uživatelé, proto GIST zajišťuje, aby každý uživatel viděl jen to, na co má oprávnění.

Pravděpodobně nejpoužívanějším nástrojem, který podnikový controlling využívá, je MS Excel. Prostřednictvím tohoto nástroje probíhá příprava významné části reportů,

kteřé controlling vytvářív. Dále oddělení controllingu v podniku například vytvářív a kařždoročně updatuje šablony pro kalkulace zakázek v MS Excelu. Tyto šablony jsou nastavené tak, že po zadání klíčových parametrů projektu jsou vypočteny jednotlivé složky kalkulace. Kalkulační list má v podniku několik podob v závislosti na tom, zda se jedná o vnitroskupinový projekt či nikoliv, případně zda se jedná o interní zakázku.

3.8 Controllingové aktivity ve vybraném podniku

Ve vybraném podniku jsou controllingové aktivity realizovány zejména prostřednictvím centrálního Oddělení controllingu a reportingu, ale některé aktivity jsou v působnosti samostatných controllerů v úsecích Servis, Realizace a Personální úsek, jak již bylo zmíněno v kapitole o organizačním uspořádání podniku. V následujících podkapitolách jsou uvedeny činnosti controllingu v rámci jednotlivých struktur v podniku.

3.8.1 Controlling servisních činností

V úseku Servis je samostatně zařazen jeden controller, který má na starosti controllingové aktivity v rámci servisních činností. Controlling servisních činností nemá v podniku dlouhou tradici, je zajišťován teprve krátce a v současné době poskytuje Oddělení controllingu a reportingu metodickou podporu tomuto samostatnému pracovníkovi servisního controllingu. Potřeba zajištění controllingu pro servisní činnosti vyvstala s ohledem na požadavky vlastníka na tvorbu obsáhlých reportů, pro které již stávající oddělení controllingu nemělo dostatečnou kapacitu. Vzhledem ke specifickým a nutnosti úzké spolupráce se servisním oddělením bylo rozhodnuto, že nový pracovník pro servisní controlling bude zařazen nikoliv ve stávajícím oddělení controllingu a reportingu, ale bude zařazen v servisním oddělení a je podřízen přímo servisnímu řediteli. Činnost servisního controllera ještě není zcela ustálená, stále ještě se tato činnost vyvíjí a jeho činnost se podle potřeb modifikuje.

Hlavní náplní práce controllera v servisním oddělení je zpracování GSR (= Global status report). Jedná se o obsáhlý report servisních zakázek, který se zpracovává na měsíční bázi a je rozdělen na komerční a nekomerční část. Obě tyto části jsou pak rozděleny ještě podle oboru činnosti podniku na Busline a Components. Komerční činnost představuje aktivity, jako je prodej náhradních dílů, placené opravy a fullservis.

Fullservis podnik poskytuje jen v rámci oboru Busline, takže v oboru Components je sledován jen prodej náhradních dílů a placené opravy.

V rámci komerční činnosti se sledují zejména marže, tedy jakou výnosnost mají tyto servisní činnosti, jestli nejsou prodělečné a zda není třeba marže upravit. Marže se sledují jednak celkově za všechny servisní služby a dále pak ještě ve větším detailu v každém oboru za každou aktivitu zvlášť.

Obr. 6 - Struktura GSR – komerční činnost

Division	Activity	Revenues BP 2023	Revenues FC 2023	Revenues Actual 1-6/2023	Gross Result BP 2023	Gross Result FC 2023	Gross Result Actual 1-6/2023	%GR BP 2023	%GR FC 2023	%GR Actual 1-6/2023
BUSLINE	Fullservice	33 848 800 Kč	6 380 000 Kč	6 180 558 Kč	2 251 560 Kč	- 8 185 387 Kč	- 8 185 387 Kč	6,7%	-128,3%	-132,4%
BUSLINE	Spare parts business	50 936 180 Kč	48 070 094 Kč	33 045 017 Kč	15 057 206 Kč	15 933 570 Kč	14 981 089 Kč	29,6%	33,1%	45,3%
BUSLINE	Repairs business	- Kč	2 866 086 Kč	2 866 086 Kč	- Kč	1 443 636 Kč	1 443 636 Kč	0,0%	50,4%	50,4%
BUSLINE SUM		84 784 980 Kč	57 316 180 Kč	42 091 661 Kč	17 308 766 Kč	9 191 819 Kč	8 239 338 Kč	20,4%	16,0%	19,6%
COMPONENTS	Spare parts business	125 856 269 Kč	139 664 000 Kč	92 495 178 Kč	29 206 338 Kč	32 302 899 Kč	27 480 661 Kč	23,2%	23,1%	29,7%
COMPONENTS	Repairs business	137 659 673 Kč	151 320 743 Kč	131 342 344 Kč	28 769 902 Kč	45 240 000 Kč	38 662 355 Kč	20,9%	29,9%	29,4%
COMPONENTS SUM		263 515 943 Kč	290 984 743 Kč	223 837 522 Kč	57 976 241 Kč	77 542 899 Kč	66 143 016 Kč	22,0%	26,6%	29,5%
ŠELC SUM		348 300 923 Kč	348 300 923 Kč	265 929 183 Kč	75 285 007 Kč	86 734 718 Kč	74 382 354 Kč	21,6%	24,9%	28,0%

Zdroj: Vlastní zpracování autorky, 2023

Na Obrázku 6 lze vidět strukturu reportu GSR pro komerční činnost, je zde vidět porovnání plánovaných hodnot z business plánu podniku se skutečně dosaženými hodnotami za dané období.

Nekomerční část GSR reportingu zahrnuje garanční opravy. Garanční opravy znamenají pro podnik náklady navíc, které musí vynaložit, pokud se v záruční době vyskytnou závady u vlastních výrobků, které je třeba opravit. Z důvodu toho, že výrobní program podniku představují poměrně nákladné produkty, je sledování nákladů na tyto garanční opravy nezbytné. Ze stejného důvodu podnik vytváří na tyto náklady garanční rezervy, neboť tak eliminuje riziko významného jednorázového vlivu na celkový výsledek podniku. V oblasti garančních nákladů se sledují tedy skutečně vynaložené náklady na garanční opravy a porovnávají se s vytvořenými garančními rezervami, zjišťuje se tedy, zda jsou tvořené garanční rezervy dostatečné anebo zda nejsou naopak garanční rezervy zbytečně vysoké.

Zpracovaný GSR report odsouhlasuje servisní ředitel, který je něj odpovědný. Tento report se pak následně odesílá mateřské společnosti, kde se konsolidují výsledky za celou skupinu a takto sdružené výsledky se pak následně prezentují vlastníkově skupiny. Výsledky za skupinu Škoda Group prezentuje zástupce z mateřské společnosti a zároveň jsou této prezentaci přítomni i servisní ředitelé z každé dceřiné společnosti.

Vlastník skupiny v závislosti na požadovaném výsledku a vizi celé skupiny rozhoduje o úpravách garančních rezerv a marží, které musí dceřiné společnosti zpracovat do forecastu pro další období. Dává také podněty k úpravám kalkulací.

Mezi další úkoly servisního controllera patří analýza servisních nákladů dle jednotlivých zakázek pro interní potřebu servisních manažerů, kteří potřebují znát detailnější informace po jednotlivých kategoriích nákladů v projektech. Sledují se tedy například náklady na servisní výjezdy, náklady na spotřebovaný materiál a také zda se jedná o materiál vyráběný přímo v podniku anebo nakupovaný materiál, protože materiál je obvykle nejnákladnější položkou servisních zakázek. Tyto interní analýzy slouží pro vyhodnocování efektivity servisních nákladů. Za náklady na servisních zakázkách jsou odpovědni servisní manažeři, kteří výsledky jednotlivých projektů reportují servisnímu řediteli. Podle skutečných výsledků servisních zakázek servisní ředitel poté rozhoduje o tom, v jakých oblastech je třeba dosáhnout úspor a jakými způsoby. Implementace těchto rozhodnutí je pak na servisních manažerech.

Servisní controller také dělá ad hoc analýzy podle potřeby servisního oddělení, pokud je zapotřebí získat informace o dalších skutečnost mimo pravidelně zpracovávané reporty.

3.8.2 Controllingové aktivity v projektovém řízení

V oddělení řízení projektů je jeden pracovník, který se věnuje zejména controllingovým činnostem na úrovni projektového řízení. Jedná se o projektového manažera, který zastřešuje všechny projekty v realizaci po jejich stránce z pohledu finančního řízení.

Projektový controller se zabývá výhradně controllingovými aktivitami na procesní úrovni projektů. Jedná se o pozici v oblasti působnosti controllingu a reportingu, do které náleží administrativní činnost spojená s projektovým řízením. Tento projektový manažer vykonává dohled nad aktualizací výkazů PSR (Project Status Report, viz dále) všech projektů v realizaci, nahrává kalkulační listy projektů, monitoruje vývoj projektů z pohledu jejich nákladů a výnosů a upozorňuje na odchylky v rámci jednotlivých projektů. Zároveň také spolupracuje s projektovým manažerem konkrétního projektu při zjišťování příčin odchylek zejména v oblasti plánovaných a skutečných finančních výsledků projektů. Podílí se také na zpracování forecastů projektů. Do kompetence projektového manažera pro controlling a reporting patří také aktualizace měsíčních období v informačním systému podniku při uzavření měsíčního období. Jedná se tedy

o projektového manažera, který je uvnitř procesu řízení projektů a zastřešuje některé činnosti nejen administrativního charakteru, které mají souvislost jak s projektovým řízením, ale i controllingovými aktivitami v podniku.

3.8.3 Controllingové aktivity v personálním úseku

Pozice controllera v personálním úseku je v podniku nejmladší ze všech controllingových struktur. Činnost personálního controllera je proto stále ještě ve vývinu a je zaměřena zejména na monitoring a reporting personálních nákladů. Podnik má jednak vlastní zaměstnance, ale zároveň si najímá pracovníky prostřednictvím personálních agentur a obě tyto skupiny pracovníků jsou předmětem monitorování a reportování. Personální controller sleduje odpracované hodiny pracovníků po nákladových střediscích a spolupracuje s controllingovým útvarem při měsíčním vyhodnocování absorpce mzdových nákladů. Zároveň se tento controller také bude podílet na tvorbě business plánu za oblast mzdových nákladů a plánování personálních kapacit.

3.8.4 Controllingové aktivity v oddělení controllingu a reportingu

Oddělení controllingu a reportingu sleduje jednak výsledky celého podniku, ale zároveň sleduje i jednotlivé projekty a náklady po střediscích. Toto Oddělení připravuje forecasty výsledku hospodaření daného roku i forecasty výsledků pro následující období a vypracovává business plán pro management a vlastníka. Pro tvorbu forecastů je nezbytná kooperace controllingu s oddělením řízení projektů, protože výsledky podniku jsou tvořeny zejména projekty, proto je třeba monitorovat jejich průběh a dosažené dílčí výsledky po jednotlivých projektech, aby měl controlling relevantní informace a mohl správně předpovídat budoucí stav. Z toho důvodu se také pracovníci controllingu podílí na tvorbě forecastu jednotlivých projektů a také se účastní kontrolních dnů projektů. Kontrolní dny se uskutečňují zpravidla ve druhé polovině každého měsíce a jsou na nich přítomni všichni projektoví manažeři, odborní ředitelé i generální ředitel podniku. Účast controllingu na těchto kontrolních dnech je významná z toho důvodu, že zde controlling získává potřebné informace o projektech i nepeněžního charakteru, které jsou pro controlling nezbytné, přičemž tato skutečnost odlišuje controlling od manažerského účetnictví, které využívá především hodnotové charakteristiky, jak uvádí Král a kol., (2018).

S ohledem na zpracovávání měsíčních uzávěrek účetnictví, jejichž výsledky jsou nezbytné pro navazující controllingové aktivity, reportování a podobně, spadá do kompetence Oddělení controllingu a reportingu organizace a řízení měsíčních uzávěrek. Controlling každý měsíc rozesílá všem dotčeným pracovníkům harmonogram měsíční uzávěrky, který je vypracován i s ohledem na termíny dané mateřskou společností na dodání požadovaných výkazů či reportů za zpracováváný měsíc. Mezi dotčené pracovníky, kterým je harmonogram rozeslán, patří pracovníci oddělení Daně a účetnictví, Oddělení controllingu a reportingu, ale také pracovníci Personálního úseku, kteří mají za úkol poskytnutí či zpracování některých podkladů pro následné další zpracování v oddělení Daně a účetnictví, případně v Oddělení controllingu a reportingu. Ukončení účtování do daného měsíce končí obvykle šestý pracovní den po konci měsíce a celková měsíční uzávěrka za zpracováváný měsíc končí obvykle až kolem 13. pracovního dne následujícího měsíce, do kdy jsou vyhotovovány všechny výkazy a reporty.

Oddělení controllingu a reportingu vypracovává několikero druhů výkazů či podkladů pro interní potřebu, které jsou dále využívány pro tvorbu reportů a výkazů pro různé úrovně managementu. Většina těchto podkladů je zpracovávána prostřednictvím nástroje MS Excel. Struktura těchto reportů se liší v závislosti na tom, pro jaké účely je vypracováván. Pro top management podniku, případně skupiny, jsou reportované údaje agregované podle sledovaných oblastí, obvykle podle oborů činnosti podniku. Pro vedoucí nákladových středisek jsou data strukturovaná více detailněji, ale přesto stále agregovaná podle nižších rozeznávacích celků. Největší detail poskytují interní podklady pro reporty, které obsahují veškeré důležité informace, aby bylo možné dohledat a zjistit původce reportovaných informací a případně komentovat příčiny vzniku daných skutečností či plánů.

V této podkapitole jsou uvedeny zejména aktivity controllingu, které mají vztah k zakázkové činnosti podniku, neboť vzhledem k zaměření této práce není zcela účelné charakterizovat komplexní činnost controllingu.

Monitoring a reporting projektů

Aby mohl controlling znát obsah položek účetních výkazů a vědět, co se skrývá za souhrnem jednotlivých vykazovaných položek a aby také znal příčiny vzniku těchto položek a v neposlední řadě aby mohl plánovat budoucí výsledky podniku, je nesmírně

důležitý průběžný monitoring a reporting. Průběžný monitoring je představován zejména účastí zástupců controllingu na poptávkových komisích, na kterých se rozhoduje o tom, zda podnik přijme poptávku potenciálního zákazníka, a dále na kontrolních dnech projektů, kterých se účastní za účelem získání informací o průběhu projektů, které mohou mít vliv na výsledky projektů, potažmo na výsledek celého podniku. Za monitoring lze považovat i průběžnou analýzu a kontrolu transakcí u vybraných skupin zejména výsledkových účtů. Monitoringem získané informace se následně uplatňují při zpracování několika různých reportů.

Prvním controllingovým reportem, kde se projekt v podniku obvykle objeví, je tzv. **Orders Received**. Tento report obsahuje nejprve forecast a následně i skutečně uzavřené smlouvy za dané období. Při tvorbě tohoto reportu spolupracuje controlling s oddělením obchodu, které je ohledně uzavírání smluv se zákazníky pravděpodobně nejvíce informované a controllingu se tak dostávají relevantní data.

V momentě, kdy je controllingu z obchodního úseku dána informace o tom, že se reálně získat poptávku zákazníka po produktu podniku, je tento projekt zanesen do tohoto výkazu do tzv. persuit. Podstatou tohoto výkazu je, že slouží pro forecastování výsledku podniku jak aktuálního, tak i na následujících obdobích. Report také obsahuje komentáře k jednotlivým projektům, například ohledně případných rizik apod.

Report se vyhotovuje měsíčně a managementu podniku se taktéž prezentuje měsíčně. Tento report poskytuje managementu podniku informace o tom, jaký objem smluvních závazků je již očekáván na následující období a tyto informace má měsíčně, nikoliv až při ročním zpracování business plánu. Tento výkaz je pro podnik nesmírně důležitý, neboť představuje jakousi objednávkovou knihu, podle které lze plánovat kapacity a výsledky. Podobu tohoto výkazu lze vidět v kapitole 4, která je věnována analýze stávajících controllingových aktivit v průběhu projektu.

Po uzavření smlouvy se zákazníkem controlling získá kalkulaci projektu od projektového manažera a zařadí projekt podle druhu - oboru mezi ostatní sledované projekty. Informace z reportu Orders Received jsou využívány při tvorbě několika dalších reportů a výkazů v podniku.

Jedním z dalších controllingových reportů je „**SKOMA POC kalkulace**“, který obsahuje informace o průběhu projektů, je zde zaznamenán stav nedokončené výroby a hotových výrobků, procento rozpracovanosti projektu, očekávané celkové tržby

a celkové náklady projektu, hrubý výsledek a hrubá marže projektu. Tento report je zpracováván měsíčně a obsahuje a analyzuje data, která jsou zjišťována z účetnictví podniku. Tato data jsou získávána z ERP systému Baan. Report slouží k evidenci projektů v čase a zároveň slouží také jako podklad pro forecastování výsledků jednotlivých projektů ale i celkového výsledku podniku. Náhled tohoto reportu je uveden v kapitole 3.10.2 v realizační části analýzy stávajících controllingových aktivit. Tento report slouží k interní evidenci projektů a obvykle se managementu podniku neprezentuje. Data z něj se ale využívají při tvorbě reportu Business Review Meeting (BRM).

Pro sledování průběhu a stavu projektů vypracovává oddělení controllingu ještě interní report nazývaný **POC list**, který sdružuje všechny vnitroskupinové projekty. Tento výkaz se následně zasílá mateřské společnosti, která zkonsoliduje výsledky za celou skupinu a následně tyto výsledky předkládá vlastníkově skupiny. Jedná se tedy o alternativu ke GSR výkazu, který vypracovává servisní controller. Dle těchto celoskupinových POC listů je vyhodnocována výkonnost a ziskovost jednak celé skupiny, ale i každé dceřiné společnosti a tyto výsledky jsou diskutovány s presidenty dceřiných společností, kteří pak následně předávají informace dovnitř své dceřiné společnosti a zajišťují plnění instrukcí, které vzešly z diskuze na skupinové úrovni. Podle charakteru diskutovaných závěrů jsou implementací pověřeni ředitelé jednotlivých úseků. Například zvýšení hrubých marží náleží do kompetence oddělení obchodu a snížení materiálových nákladů patří do kompetence oddělení nákupu.

Jak již bylo zmíněno v kapitole o zakázkování, výsledky všech obchodních případů jsou sledovány podle hlavních zakázek. Pro tyto účely je v podniku zaveden výkaz Project status report, dále jen „**PSR**“, který je v podstatě výsledkovkou každého projektu. Zjednodušeně lze tedy říci, že celkový výsledek hospodaření podniku je tvořen součtem všech PSR v podniku. PSR je základním nástrojem pro řízení a kontrolu realizace projektu, který umožňuje managementu sledovat projekt a rozumět všemu, co se děje v jednotlivých etapách realizace projektu. Sledují se jednak finanční složky, ale i expozice rizik.

PSR v podniku zakládá projektový manažer prostřednictvím nástroje GIST. Základní data a informace o zakázce se načítají automaticky ze zakázkového listu a z informačního systému Baan. V PSR vypracuje projektový manažer forecast nákladů a výnosů projektu v rozpadu na jednotlivé nákladové složky, obvykle se tento výhled

rovná kalkulaci projektu. V praxi je to tak, že se výhled v průběhu realizace projektu aktualizuje a zpřesňuje podle toho, jak má projektový manažer k dispozici dostatek informací o vývoji projektu a jeho skutečných finančních dopadech. Při dokončení projektu je poté forecast zpravidla roven skutečně naběhlým nákladům a výnosům.

Tento výkaz tedy slouží jednak ke sledování výsledků konkrétních projektů, ale zaznamenává také realizaci projektů v průběhu času. PSR je nepostradatelným nástrojem, který podniku přináší cenné informace o spotřebovaných nákladech a o struktuře těchto nákladů. Pochopitelně jsou zaznamenávány i výnosy daných projektů, přičemž tyto jsou ale oproti nákladům předem obvykle známy vcelku přesně. Výsledky obchodních případů jsou prezentovány a vyhodnocovány na pravidelných poradách projektových manažerů a managementu podniku. V případě, že výhled (forecast) nákladů a výnosů neodpovídá kalkulaci (zhoršuje marži), jsou přijata opatření na jeho zlepšení. Záměrem je však hledat úspory a zlepšení jednotlivých zakázek vždy. Realizace opatření v rámci jednotlivých projektů je v kompetenci projektového manažera, který je za daný projekt odpovědný.

Součástí PSR je i srovnání forecastovaných a skutečných hodnot k danému období. Forecasty nákladů zakázek jsou controllingem převzaty a použity pro forecasty výsledků celého podniku. Forecasty projektů v PSR ovšem nejsou rozděleny na jednotlivé roky, ale jsou na celou dobu trvání projektu bez ohledu na účetní období, proto se zástupci Oddělení controllingu účastní kontrolních dnů projektů, aby získali informace o vývoji projektů a mohli tyto informace využít pro forecastování výsledku celého podniku na příslušné roky. Po realizaci zakázky zpracovává projektový manažer výsledné vyhodnocení zakázky. Strukturu výkazu PSR je možné shlédnout v příloze A této práce.

Oddělení controllingu a reportingu se spolu s projektovým manažerem podílí na tvorbě forecastů všech projektů, a to zejména na plánování rezerv a možných sankcí, hedgingu, kurzových rozdílů a rizik. Jedná se o kooperaci projektového manažera a controllera v oblasti forecastování zakázek zejména v oblastech týkajících se více účetních záležitostí, naproti tomu podíl projektového manažera na forecastu zakázky je zaměřen zejména na materiálové náklady, mzdy pracovníků podílejících se na projektu a další náklady.

BRM reporting

Mezi další úkoly oddělení controllingu patří také reporting průběžného výsledku hospodaření podniku pro management podniku a mateřskou společnost. Výsledek hospodaření podnik zjišťuje na měsíční bázi a na měsíční bázi také reportuje průběžný kumulovaný výsledek hospodaření daného roku vedení podniku. Pro vedení podniku je tento reporting velmi důležitý, neboť z výsledku hospodaření a jeho komponent je patrný vývoj podniku. Vedle měsíčního reportu výsledku hospodaření podnik měsíčně reportuje i vývoj hrubé marže. Jsou-li managementem podniku vyžadovány bližší informace o reportovaných výsledcích, jsou vyžádány u Finančního ředitele, který má zodpovědnost za uvedený reporting průběžných výsledků. Stejnou cestou, tedy skrze Finančního ředitele, je Oddělení controllingu a reportingu poskytována zpětná vazba ohledně těchto reportů.

Každý měsíc po průběžné účetní uzávěrce sestavuje Oddělení controllingu reporty pro management podniku, tzv. Business Review Meeting report. Tento report je sestavován dle harmonogramu a rozsahu na základě kritérií Mezinárodních účetních standardů IFRS. V rámci zpracování výsledků jsou prováděny forecasty do konce příslušného období na základě údajů z PSR (úkolem controllingu je zejména zpracování forecastu projektu z PSR a jeho zařazení do správného účetního období) a informací příslušných středisek v případě významných dopadů na výsledky podniku. Forecast je pak porovnáván s business plánem a ve spolupráci s příslušným střediskem komentován. V případě negativních dopadů jsou pak i navrhována opatření. Součástí forecastu jsou i některé položky rozvahy (zejména pracovní kapitál).

Výsledný BRM report má tuto základní strukturu:

- Tržby,
- Orders Received,
- IFRS backlog,
- Pohledávky,
- Materiálové náklady, ostatní výrobní náklady, změna stavu, absorpce/neabsorbce = výrobní náklady,
- GTC (= Gap To Close) – porovnání business plánu a dosažených výsledků,

- Obchodní náklady,
- Administrativní náklady,
- Změna stavu rezerv na ztrátové zakázky,
- Kalkulované odpisy a úroky již zahrnuté do zakázek a do předchozích položek s opačným znaménkem pro vyjmutí z výkazu reportu,
- Mimořádné náklady a výnosy,
- Skutečné účetní odpisy,
- Skutečné úrokové náklady a výnosy,
- Ostatní finanční náklady a výnosy, kurzové rozdíly pouze z finančních operací (kurzové ztráty z finančních aktiv, ze zajištění závazků, z vkladů a peněz, z finančních aktiv),
- Daň z příjmů.

V pravidelných týdenních intervalech je zpracováván krátkodobý výhled cash flow podniku a v měsíčních periodách klouzavý roční výhled (rolling forecast). Tato část BRM reportu náleží do působnosti oddělení Treasury v podniku, kterému je svěřeno řízení podnikového cash flow. V pravidelných čtvrtletních periodách je zpracován klouzavý roční výhled rozvahy.

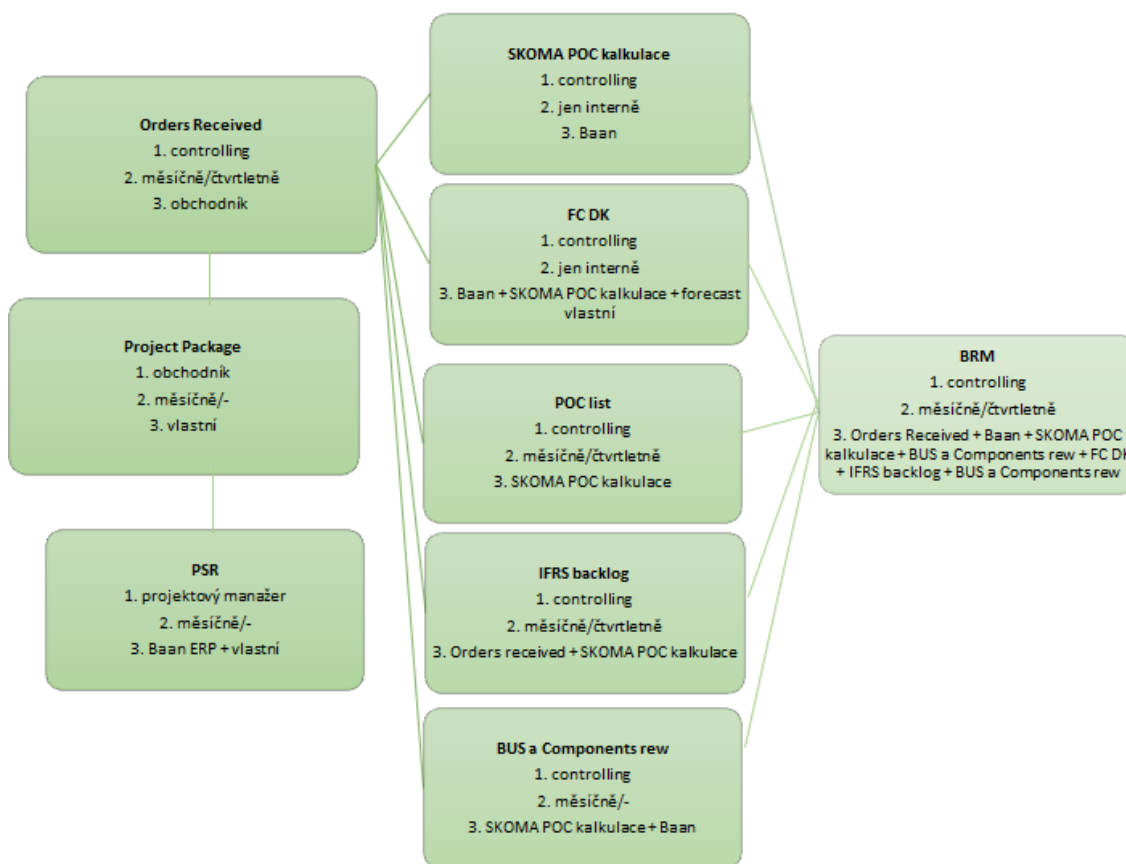
Report BRM se prezentuje managementu podniku měsíčně a čtvrtletně je postupován mateřské společnosti. Report prezentuje vedoucí oddělení controllingu spolu s finančním ředitelem. Korekční opatření, která jsou managementem podniku případně managementem mateřské společnosti vyžadována, jsou realizována skrze úpravy forecastovaných hodnot a implementace těchto opatření je v režii controllingu.

V rámci zpracování výsledků jsou prováděny výhledy (forecasts) do konce příslušného období na základě údajů z PSR a informací příslušných středisek v případě významných dopadů. Forecast je porovnáván s business plánem a ve spolupráci s příslušným střediskem komentován (v části BRM s názvem GTC). V případě negativních dopadů jsou pak i navrhována opatření. Pravděpodobně nejvýznamnější částí BRM reportu je právě GTC. Zde jsou výsledky podniku prezentovány kumulovaně za všechny projekty podniku a větší detail o skladbě jednotlivých položek poskytují ostatní části reportu jako je Backlog, zásoby – například obrátka zásob, finanční náklady, cash flow,

nabídky na uzavření smluv se zákazníky, režijní náklady, náklady za jednotlivá střediska a další.

Následující obrázek ukazuje strukturu reportů, které se v podniku vytváří. Struktura obsahuje údaje o tom, kdo je za daný report odpovědný (1.), jak často se prezentuje managementu podniku/managementu mateřské společnosti, případně pokud slouží pouze pro interní potřeby controllingu (2.) a odkud daný report čerpá informace (3.).

Obr. 7 - Schéma reportů



Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Na uvedeném obrázku je vidět, že výslednému reportu BRM předchází tvorba několika dílčích reportů, ze kterých následně BRM čerpá. Některé z těchto reportů mají shodná výchozí data, které zpracovávají, lze říci, že jsou to všechny reporty ve střední linii, protože všechny obsahují základní údaje o projektech, celkové tržby, plánované a skutečné náklady a dále rozpracovávají další data v různém detailu. Je potřeba zmínit, že všechny tyto reporty jsou vytvářeny ručně prostřednictvím nástroje MS Excel, což je možná příčina toho, že se termín měsíční uzávěrky blíží druhé polovině dalšího měsíce.

Účetnictví podle IFRS

Mezi další a stěžejní úkoly oddělení controllingu a reportingu patří agenda účetnictví podle IFRS. Z toho důvodu oddělení controllingu sleduje stav a průběh projektů nejen na projektové úrovni, ale i systémově sleduje stav projektů pro účely zjištění rozpracovanosti výroby a výpočtu procenta rozpracovanosti pro vykazování tržeb jednotlivých projektů. Po uzavření smlouvy je každá tato smlouva posuzována prostřednictvím tzv. Check listu, který vyplňuje projektový manažer a předkládá jej vedoucímu oddělení controllingu a reportingu. Smyslem Check listu je vyhodnocení projektu ve smyslu standardu IFRS 15 a jeho dopad na vykázání konkrétní smlouvy. Projektové smlouvy jsou vykazovány podle IFRS 15 „Průběžně“ s ohledem na skutečnost, že je dodáváno vysoce specifické aktivum podle požadavků zákazníka, pro které nemá podnik jiné alternativní využití, aniž by podnik utrpěl významné ekonomické ztráty a podnik má v okamžiku vykázání výnosů právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění.

K vykazování tržeb podle IFRS slouží v podniku modul „IFRS – dlouhodobé kontrakty“ v systému Baan. Vstupními údaji této úlohy, které jsou přebírány z hlavní knihy, jsou skutečně fakturované tržby, skutečně vynaložené (zaúčtované) náklady, pohledávky a zálohy daného projektu dle českého účetnictví za zpracovávaný měsíc. Zpět do hlavní knihy se účtují IFRS změny vypočtené za daný měsíc. Výpočet IFRS hodnot probíhá inkrementačně, tedy na principu měsíčních změn.

Zpracování výpočtu IFRS hodnot probíhá v těchto základních krocích:

- Načtení hodnot (nákladů, nedokončené výroby, výnosů a záloh) z hlavní knihy,
- dle českého účetnictví a jejich úpravy,
- Aktualizace rozpočtů obchodních případů,
- Výpočet IFRS výsledků,
- Vytvoření účetního dokladu.

Výsledkem celé procedury je účetní doklad s IFRS úpravami, zapsaný do hlavní knihy. Účetní doklad nevzniká přímo, ale v posledním kroku procedury se vygenerují záznamy do tabulek pro import dat z externího prostředí do BaaNu. Vlastní vytvoření účetního dokladu se provede související úlohou „Import dávek účetních dokladů“. Kontrola

vypočtených hodnot a spuštění těchto úloh patří do kompetence Oddělení controllingu a reportingu.

Ke sledování vývoje a prognózování tržeb slouží v podniku tzv. backlog report, který sdružuje veškeré realizované projekty. Tento report obsahuje jednak projekty, u kterých jsou tržby vykazované podle fakturace, a vedle toho ještě obsahuje zvlášť projekty, které jsou na základě daných parametrů vyhodnoceny jako dlouhodobé a je tedy zapotřebí vykazovat tržby podle mezinárodních standardů IFRS.

Rezervy

Mezi další činnosti Oddělení controllingu a reportingu patří i výpočet tvorby a čerpání garančních rezerv a výpočet tvorby a rozpuštění rezerv na ztrátové projekty. Výpočet tvorby i čerpání/rozpuštění těchto rezerv probíhá v podniku měsíčně, aby se tyto skutečnosti také promítly v měsíčním reportingu jednak celkového výsledku podniku, ale i v PSR jednotlivých projektů. Obě tyto rezervy jsou účtovány na konkrétní zakázku a projeví se tak přímo ve výsledku daného projektu. Vykazování rezerv slouží zejména pro rovnoměrnější zatížení výsledku podniku v čase a eliminaci jednorázových výkyvů.

Rezervu na garanční opravy podnik vykazuje v okamžiku, kdy je produkt předán zákazníkovi. Tato rezerva je vypočtena na základě historických dat a individuálního posouzení možností vzniku budoucích nákladů, přičemž se zohledňují i další skutečnosti, které jsou podniku známe. Výše rezervy na garanční opravy se odvíjí o délky záruční doby produktu a je stanovena jako procentní sazba z fakturovaných tržeb.

Rezerva na ztrátové zakázky je vykázána v okamžiku, kdy je celkový očekávaný výnos z dané zakázky nižší než celkové předpokládané náklady na zakázku. Přestože nejsou ztrátové zakázky žádoucí, ve výjimečných případech i takové zakázky podnik realizuje, a to obvykle z taktických důvodů. Podnik vykazuje i další rezervy, ale jejich propočet spadá do kompetence jiných útvarů v podniku.

Tvorba business plánu

Kromě průběžného plánování výsledku hospodaření aktuálního období, zpracovává oddělení controllingu business plán podniku, a to zpravidla na 5 leté období. Důvody pro zpracování business plánu na takto dlouhé období jsou přímo závislé na charakteru produkce podniku. A sice jedná se o produkty vyráběné na zakázku podle požadavků

a technických specifikací zákazníka, výroba zpravidla trvá delší dobu, projekty jsou realizované ve větších objemech a kontrakty jsou uzavírány s určitým předstihem od samotné realizace, podnik tedy má informace o tom, jaké kontrakty jsou uzavřeny, i s několikaletým předstihem. Pochopitelně, že přesnost plánu se vzdálenějším budoucím obdobím úměrně klesá, nicméně pro podnik je významné plánovat objem budoucích zakázek takto dopředu, aby měl včas informace o tom, kolik kontraktů a v jakém objemu je již uzavřeno a jaký objem je třeba ještě zajistit pro splnění dlouhodobých strategických priorit podniku. Toto je také důvod měsíčního zpracovávání reportu Orders Received.

Na tvorbě business plánu spolupracuje controllingové oddělení s vedoucími jednotlivých úseků podniku - středisek, kteří mají za úkol určit a zdůvodnit veškeré významné potřebné zdroje na období plánu.

Výsledný business plán zpracovaný oddělením controllingu prochází schvalovacím řízením nejprve u managementu podniku. Business plán se předkládá jménem finančního ředitele podniku, který je za něj zodpovědný. V případě, že management podniku nesouhlasí s business plánem v předložené podobě, svolá meeting s finančním ředitelem podniku a s vedoucím oddělení controllingu a diskutují o sporných složkách business plánu. Předložený business plán je buď schválen po vyjasnění a obhájení stávajících údajů, anebo je vrácen k přepracování s konkrétními instrukcemi, co má být upraveno či změněno a v jakém termínu. Pokud má být business plán přepracován, opakuje se spolupráce s dotčenými vedoucími úseků, a vyhotoví se revidovaný business plán, který se následně opět předkládá ke schválení managementu podniku. Pokud management neshledá důvody pro revidování business plánu, předává business plán ke konečnému schválení mateřské společnosti. V případě, že mateřská společnost projeví nesouhlas s předloženým business plánem, vrací se k revizi managementu podniku, který jej opět vrátí k přepracování oddělení controllingu, a takto se děje do té doby, dokud není business plán schválen.

Dimenze zakázek

V oblasti zakázování patří mezi úkoly controllingového oddělení zakládání dimenzí zakázek pro potřeby účtování v modulu Finance. Jakmile jsou tedy založeny zakázky v rámci projektového řízení a je vydán zakázkový list, jsou v controllingu založeny dimenze dle pravidel uvedených v kapitole 3.6 Zakázování.

Režijní náklady

Jak již bylo uvedeno výše, ve vybraném podniku jsou náklady alokovány podle toho, zda mají vztah ke konkrétní zakázce (=projektu) anebo středisku. Tento způsob alokace nákladů se odvíjí od charakteru zakázkové výroby podniku, přičemž tímto způsobem alokace je možné zjistit nákladovost jednotlivých středisek, tj. nákladových lokací, nákladovost a ziskovost jednotlivých zakázek. Přímé náklady mající vztah ke konkrétnímu projektu jsou tedy k zakázce přidělovány na základě tohoto vztahu. Náklady, které nesouvisí s konkrétní zakázkou, jsou přidělovány jednotlivým střediskům na základě buď příčinné souvislosti s konkrétním střediskem anebo jsou přidělována režijním střediskům na základě diferencované kalkulace.

Ve ŠKODA ELECTRIC existují tři druhy režii – materiálová, obchodní a správní. Tyto režie jsou stanoveny procentní přírážkou z příslušné vztahné veličiny, které jsou uvedené v následující Tabulce 4. Každá režie je rozdělena na obory činnosti podniku, tedy trakční motory (TRM), pohony (POH) a trolejbusy (BUS).

Kromě těchto režijních nákladů je pro každý projekt vypočtena výše krycího příspěvku, který vyjadřuje, jaký má daný projekt podíl na pokrytí fixních nákladů a zisku podniku. Krycí příspěvek je automaticky dopočtenou položkou kalkulačního listu projektu (Project Package) na základě zadaných veličin.

Tab. 4 - Přehled režijních nákladů a vztahných veličin

Číslo	Středisko			Vztahná veličina
	Obor	Kód	Název	
635002	TRM	MR	Materiálová režie	hodnota vydaného materiálu
638001	TRM	SLS	Obchodní režie	celkové náklady zakázky
639000	TRM	ADM	Správní režie	celkové náklady zakázky
	TRM	OP15	Kalkulované odpisy	výrobní a montáž
655002	POH	MR	Materiálová režie	hodnota vydaného materiálu
658001	POH	SLS	Obchodní režie	celkové náklady zakázky
	POH	ADM	Správní režie	celkové náklady zakázky
659000	POH	OP15	Kalkulované odpisy	výrobní a montáž
678001	BUS	SLS	Obchodní režie	celkové náklady zakázky
679000	BUS	ADM	Správní režie	celkové náklady zakázky
		OP14	Kalkulovaný negativní úrok	hodn. prostř. ELC vložených do projektu
		OP14	Kalkulovaný pozitivní úrok	hodn. nespotřebov. prostř. od zákazníka
Výroba TRM	TRM		% variability u výroby pro krycí příspěvek	Podíl variabilních nákladů v sazbě výroby TRM
Výroba POH	POH		% variability u výroby pro krycí příspěvek	Podíl variabilních nákladů v sazbě výroby POH
Výroba BUS	BUS		% variability u výroby pro krycí příspěvek	Podíl variabilních nákladů v sazbě výroby BUS
TK			% variability u výroby pro krycí příspěvek	Podíl variabilních nákladů v sazbě TK

Zdroj: vlastní zpracování autorky dle interních dokumentů ŠKODA ELECTRIC, 2023

Z uvedené tabulky lze vidět, že hodnoty režijních nákladů jsou stanoveny jako procento u uvedených absolutních hodnot vybraných nákladů, které představují diferencované rozvrhové základny. Procento obchodní a správní režie je tedy kalkulováno

diferencovaně. Do obchodní a správní režie jsou zařazena příslušná sekundární střediska, jejichž podíl na celkové režii určuje vedoucí příslušného střediska. Následně jsou tyto poměry jednotlivých sekundárních středisek přepočteny na celkovou sazbu příslušné režie.

Procenta těchto přírážek se každoročně aktualizují a tyto procentní sazby jsou následně aplikované v kalkulacích veškerých projektů podniku daného roku. Tyto přepočty a aktualizace režijních sazeb patří také do kompetence Oddělení controllingu a reportingu. S aktualizací režijních sazeb souvisí také aktualizace výkazů PSR, kalkulačních listů a dalších výkazů, které využívají tyto přírážky. Aktualizaci výkazů provádí také Oddělení controllingu a reportingu a každoročně jsou vydávána jako součást interní směrnice podniku Finančním ředitelem.

Střediskové sazby

Vedle režijních nákladů patří také mezi úkoly controllingu roční přepočet a aktualizace střediskových sazeb. Střediskové sazby jsou využívány pro kalkulace mzdových nákladů jednotlivých středisek pro účely kalkulací zakázek a vykazování odpracovaných hodin na zakázkách.

S odvodem odpracovaných hodin souvisí i reportování mzdových nákladů jednotlivých středisek. Pro každé středisko je pro nadcházející roční období plánována spotřeba mzdových nákladů a výkony a jejich poměr představuje plánovanou sazbu střediska. Plánovaná spotřeba mzdových nákladů je prováděna vždy ve spolupráci s vedoucím daného střediska, který má za úkol předložit plánované mzdy svých pracovníků a plánované výkony střediska. Tyto se zanesou do plánu mzdových nákladů a následně se v controllingu na měsíční bázi vyhodnocuje, zda byly plánované mzdy spotřebovány či nikoliv, tedy vyhodnocuje se absorpce či neabsorpce mzdových nákladů.

Roční aktualizaci střediskových sazeb je rovněž nutné zaneš do všech výkazů a reportů, které prostřednictvím těchto sazeb kalkulují náklady. Stejně jako v případě režijních přírážek jsou i tyto aktualizovány a distribuovány prostřednictvím interních směrnic podniku.

V oblasti hospodaření se zásobami je na čtvrtletní bázi prováděna ABCD analýza zásob, jejímž cílem je identifikace klíčových položek materiálu. Tato analýza je poskytována oddělení nákupu, které tak má k dispozici klíčové údaje o zásobách, zejména o jejich

obrátkovosti a slouží tak pro zajištění dostupnosti nakupovaných i vyráběných zásob pro zajištění plynulého chodu výroby dle výrobního plánu.

3.9 Shrnutí

Co se týče organizačního rozložení controllingových aktivit mezi oddělení controllingu a reportingu, jakožto hlavní controllingový útvar, a zřízení separátních controllingových pozic v oddělení servisu, projektovém řízení a v personálním oddělení, lze toto organizační členění považovat za účelné. Delegování některých činností mimo hlavní útvar controllingu přímo do útvaru, který je obsahově spjatý s danými controllingovými aktivitami je pravděpodobně vhodnější, než kdyby byly tyto aktivity vykonávány uvnitř centrálního controllingového útvaru. Tito samostatní pracovníci mohou využít užších vazeb s prostředím svého funkčního zařazení a mají lepší přehled o činnosti úseku, ve kterém jsou zařazeni a jehož výsledky reportují managementu podniku.

Controllingové aktivity ve vybraném podniku zahrnují všechny techniky operativního řízení, tedy monitoring, analýzu odchylek a zjišťování příčin těchto odchylek a jejich hodnocení i reporting. Mnohé reporty se v podniku aktualizují každý měsíc a podnikový management má tedy zajištěnu poměrně významnou rozhodovací základnu. Každoměsíční reportování komplexních finančních dat a ukazatelů slouží jako významný nástroj pro operativní řízení podniku.

Pro svoji činnost využívá controlling zejména globální analýzu nákladů, která v oblasti výrobních zakázek představuje analýzu jednotlivých složek nákladů v rámci daného projektu.

Tak jako v mnoha podnicích spadá i v tomto podniku zpracování účetnictví podle mezinárodních standardů do působnosti controllingu.

4 Analýza stávajících controllingových aktivit v průběhu projektu

Pro názornou ukázkou stávajících controllingových aktivit v daném podniku je vypracována následující analýza, která zachycuje jeden obchodní případ od nabídkového řízení přes realizaci až po konečné vyhodnocení projektu. Analýza je strukturována po jednotlivých fázích projektu, přičemž jsou uvedeny jednak činnosti a aktivity controllingu, ale jsou uvedeny i některé činnosti z oblasti projektového řízení, neboť spolu úzce souvisí. Pro každou fázi průběhu projektu jsou stanoveny cíle v podobě controllingových aktivit, které mají vztah k harmonogramu projektu v rámci projektového řízení a které vyplývají ze skutečného průběhu projektu. Zároveň jsou uvedeny controllingové aktivity, které byly v dané fázi realizovány a následně i vyhodnocení, zda bylo stanovených cílů v dané fázi dosaženo a jakým způsobem.

Je nezbytné uvést, že se jedná o modelový příklad a veškeré údaje o tomto obchodním případě jsou pouze ilustrativní a zejména uvedené finanční hodnoty se nezakládají na skutečných údajích žádného obchodního případu realizovaného v podniku ŠKODA ELECTRIC a.s..

Controllingové aktivity v následující analýze jsou realizovány prostřednictvím Oddělení controllingu a reportingu, pokud není výslovně uvedeno jinak.

4.1 Nabídkové řízení

Během roku 2021 získal obchodní úsek informace o tom, že má jistý dopravní podnik zájem o obnovení části svého vozového parku parciálními trolejbusy, které má podnik ŠKODA ELECTRIC a.s. ve svém výrobním programu. Byla tedy svolána poptávková komise, které se zúčastnili i zástupci controllingu, kde proběhlo prvotní posouzení požadavků dopravního podniku zejména v oblasti technických specifikací a požadované doby dodání, kdy byly připraveny soubory dalších informací, které je třeba doplnit a dále konzultovat. Na poptávkové komisi bylo rozhodnuto, že podnik poptávku přijme a přihlásí se do výběrového řízení.

Vedoucí nabídkového řízení založil nabídkovou zakázku 67Z811022 s označením „TROL PMDP 2022“ (dále jen „projekt“). V průběhu nabídkového řízení proběhlo ještě

několik konzultací s oddělením Techniky podniku ohledně technických a technologických specifikací dodávaných trolejbusů dle požadavku zákazníka.

Vedoucí nabídkového řízení provedl předběžnou kalkulaci zakázky, tuto kalkulaci projektu lze shlédnout v následující Tabulce 5. Na základě této předběžné kalkulace byla stanovena výsledná cena trolejbusů na 14 330 000 Kč bez daně z přidané hodnoty. Podrobná kalkulace projektu je pro svoji rozsáhlost uvedena v příloze B.

Tab. 5 - Kalkulace projektu

položka	hodnota na 1 ks	hodnota za celý projekt
materiál	10 054 401 Kč	120 652 807 Kč
ostatní přímé náklady	889 000 Kč	10 668 000 Kč
kooperace	50 000 Kč	600 000 Kč
engineering	158 550 Kč	1 902 595 Kč
výroba	749 876 Kč	8 998 517 Kč
materiálová režie (5,65 %)	567 735 Kč	6 812 823 Kč
kalkulovaný odpis	1 459 Kč	17 504 Kč
rezerva na rizika	233 333 Kč	2 800 000 Kč
CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY	12 704 354 Kč	152 452 246 Kč
HRUBÝ ZISK	1 625 646 Kč	19 507 754 Kč
%	11,3%	11,3%
správní režie (1,92 %)	243 513 Kč	2 922 160 Kč
obchodní režie (1,85 %)	234 915 Kč	2 818 975 Kč
kalkulovaný úrok	58 826 Kč	705 917 Kč
CELKOVÉ NÁKLADY	13 241 608 Kč	158 899 298 Kč
celkové tržby	14 330 000 Kč	171 960 000 Kč
ČISTÝ ZISK	1 088 392 Kč	13 060 702 Kč
%	7,6%	7,6%
Krycí příspěvek	2 685 410 Kč	32 224 925 Kč; 18,7 %

Zdroj: Vlastní zpracování autorky, 2023

Kalkulace projektu byla konzultována s oddělením controllingu zejména s ohledem na její finanční složky, v případě tohoto projektu hlavně kurzová rizika a případná tvorba rezerv. Kurzová rizika je v případě tohoto projektu také zapotřebí vzít v potaz, přestože se jedná o kontrakt pro českého zákazníka, neboť karoserie, které představují významnou nákladovou položku, byly nakupovány od zahraničního dodavatele v cizí měně.

Kromě stanovených režijních sazeb pro výpočet správní a obchodní režie, je ještě kalkulován úrok, který v kalkulaci představuje taktéž režijní náklad, neboť je vypočten na základě očekávaného cash flow projektu v závislosti na plánovaném průběhu projektu. Tento kalkulovaný úrok odráží plánované výdaje projektu a jejich krytí vlastními, případně cizími, prostředky do doby inkasa pohledávek. Plánované cash flow projektu je součástí kalkulace, viz příloha B této práce.

Vzhledem k záručním podmínkám a požadované době provozní spolehlivosti byla controllingovým oddělením doporučena tvorba rezervy na rizika ve výši 1,6 % z celkové fakturační ceny, tedy ve výši 2 800 000 Kč (zaokrouhloeno na statisíce nahoru) na celý projekt a tato výše rezervy byla tedy zahrnuta do předběžné kalkulace projektu. Celková kalkulace projektu vyšla s hrubým ziskem 19 507 754 Kč a tedy i s kladnou hrubou marží, jak lze vidět v Tabulce 5. Hrubý výsledek projektu a jeho hrubá marže jsou hlavními ukazateli, které podnik v rámci všech projektů sleduje.

Podle informací obchodního úseku, které controlling obdržel v květnu 2021, měl podnik šanci ve výběrovém řízení uspět a ještě v roce 2021 uzavřít smlouvu se zákazníkem. Na základě této informace bylo očekávané uzavření smlouvy zaneseno do forecastu výkazu Orders Received v květnu 2021. Spolu s výsledky za měsíc květen 2021 byl managementu podniku reportován prostřednictvím reportu Orders received i tento projekt, přičemž podobu tohoto reportu je možno vidět v následující Tabulce 6.

Tab. 6 – Orders received – forecast

COMPANY NAME: ŠKODA ELECTRIC a.s.
 PERIOD May 2021 TCZK
 ORDERS RECEIVED ACT vs BP

Project	Territory	BP 2021	Actual 1-x	Forecast x-12	Forecast 2021	FC x BP 2021	BP 1-x	FC x BP 1-x	Změna vs. FC
		2021	1-5/2021	6-12/2021	2021	2021	1-5/2021	1-5/2021	4/2021
TROL PMDP 2022	Bus	0	0	171 960	171 960	171 960	0	0	171 960
THIRD PARTY		0	0	171 960	171 960	171 960	0	0	171 960
	BUS	0	0	171 960	171 960	171 960	0	0	171 960
CELKEM		0	0	171 960	171 960	171 960	0	0	171 960
<i>z toho</i>	BUS	0	0	171 960	171 960	171 960	0	0	171 960

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Výsledky výběrového řízení byly vyhlášeny v září 2021 a podnik se svojí nabídkou úspěšně. Dne 10. 10. 2021 byla podepsána kupní smlouva na dodání 12 ks parciálních nízkopodlažních trolejbusů s alternativním bezemisním zdrojem energie pohonu. Termín dodání byl stanoven do 30. 04. 2023. Vedoucí nabídkového řízení informoval o výsledku výběrového řízení a následně i o podpisu smlouvy oddělení controllingu a reportingu emailovou korespondencí. Po podpisu smlouvy proběhla revize kalkulace projektu, která v tomto případě nedoznala žádných změn.

Na základě výsledku výběrového řízení zanesl controlling tento projekt do skutečnosti ve výkazu Orders Received v roce 2021 (viz následující Tabulka 7) a zároveň zahrnul

plánované tržby a plánovaný výsledek projektu do forecastu celkového výsledku podniku na příslušná období.

Tab. 7 - Orders Received - skutečnost

COMPANY NAME: ŠKODA ELECTRIC a.s.

PERIOD September 2021 TCZK

ORDERS RECEIVED

ACT vs BP

Project	Territory	BP 2021	Actual 1-x	Forecast x-12	Forecast 2021	FC x BP 2021	BP 1-x	FC x BP 1-x	Změna vs. FC
		2021	1-9/2021	10-12/2021	2021	2021	1-9/2021	1-9/2021	8/2021
TROL PMDP 2022	Bus	0	171 960	0	171 960	171 960	0	171 960	171 960
THIRD PARTY		0	171 960	0	171 960	171 960	0	171 960	171 960
	BUS	0	171 960	0	171 960	171 960	0	171 960	171 960
CELKEM		0	171 960	0	171 960	171 960	0	171 960	171 960
z toho	BUS	0	171 960	0	171 960	171 960	0	171 960	171 960

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Uzavření smlouvy se zákazníkem se spolu s ostatními uzavřenými smlouvami i forecastem uzavření smluv reportovalo managementu podniku za období září 2021.

Cíle controllingu vyplývající z událostí v rámci nabídkového řízení: účast na poptávkové komisi, zanesení projektu do výkazu Orders Received (nejdříve forecast, po uzavření smlouvy skutečnost) + reporting výkazu, spolupráce s obchodním úsekem na kalkulaci projektu, získání finální kalkulace projektu.

Realizované controllingové aktivity:

- účast na poptávkové komisi,
- participace na kalkulaci zakázky a získání celkové kalkulace projektu,
- zanesení projektu do výkazu Orders received (forecast + skutečnost) + reporting.

Cíl období splněn: ANO, zástupci controllingu se zúčastnili poptávkové komise, kde bylo rozhodnuto o přijetí poptávky zákazníka, po uzavření smlouvy se controlling účastnil revize kalkulace projektu. Na základě potenciálních rizik byla controllingem doporučena tvorba rezervy na rizika. Controllingu byla následně emailovou korespondencí zaslána celková kalkulace projektu, tzv. Project Package.

4.2 Realizace projektu

V průběhu března 2022 bylo nabídkové řízení ukončeno a obchodní případ byl dne 02. 03. 2022 předán na základě předávacího protokolu do realizace k rukám ředitele realizace. Tímto skončilo nabídkové řízení a projekt přešel do fáze realizace.

Vyhodnocení nákladovosti nabídkového řízení proběhlo až na konci roku při hodnocení všech ukončených nabídkových řízení v daném roce. Náklady nabídkového řízení se prostřednictvím středisek rozpočítávají do režijních nákladů a jsou tedy součástí obchodní a správní režie, která se připočítává ke každému projektu prostřednictvím příslušné kalkulované sazby.

Ředitel realizace pověřil vedením zakázky (zakázky zde ve smyslu projektu) projektového manažera. Projektový manažer ustanovil projektový tým a založil hlavní zakázku 67Z701260 s těmito podzakázkami: 67Z711283 – výrobní zakázka, 67Z841640 – garanční zakázka. Na základě toho byly v oddělení controllingu založeny odpovídající dimenze těchto zakázek pro zpracování v modulu Finance v ERP systému Baan.

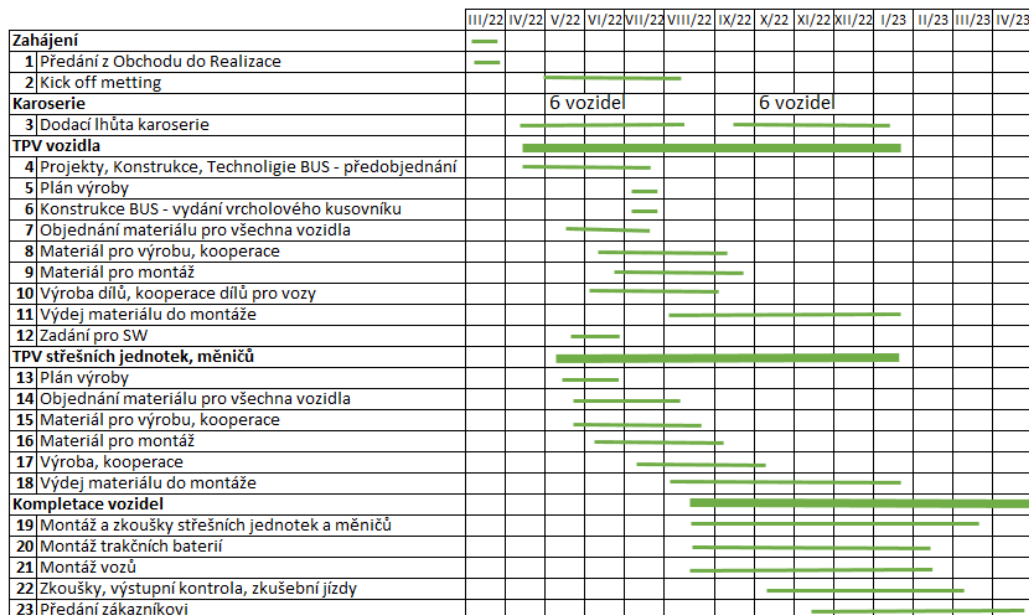
Projektový manažer založil PSR projektu TROL PMDP 2022 pro hlavní zakázku včetně všech jeho podzakázek. Kalkulace projektu jím byla převzata z obchodního oddělení, kde byla vytvořena v rámci nabídkového řízení. Dále projektový manažer vypracoval forecast celkové zakázky na následující období, a vzhledem k tomu, že se jednalo o první forecast na samém začátku projektu, byl forecast v tomto okamžiku roven kalkulaci, protože zatím nedošlo k žádnému významnému náběhu nákladů, nebyly realizovány žádné výnosy, ani nebyly známy jiné okolnosti, které by měly vliv na forecast projektu.

Dále projektový manažer sestavil harmonogram projektu, ze kterého vyplývají pro controlling důležité skutečnosti, na základě kterých lze plánovat budoucí vývoj projektu a jeho vliv nejen na výsledek projektu ale i celého podniku. Harmonogram projektu ukazuje následující Obrázek 8. Podle toho, jak bude probíhat plán výroby a montáže jednotlivých komponent lze předpovídat výši nákladů včetně stavu rozpracovanosti projektu, přičemž tyto údaje jsou potřebné k předpovídání vykazovaných tržeb projektu. Také lze plánovat spotřebu mzdových nákladů jednotlivých úseků podílejících se na projektování vozidel a výrobě.

K plánování těchto veličin a skutečností z nich vyplývajících využil controlling orientačně nejen tento harmonogram, ale i informace získané na kontrolních dnech projektů a také dotazováním se přímo od projektového manažera. Uvedený harmonogram je zjednodušeným výstupem, který obsahuje jen vrcholové etapy vývoje projektu, které jsou pro controlling potřebné vědět. Neobsahuje tedy rozpad na veškeré

dílčí etapy projektu. Kompletní harmonogram projektu není ani součástí příloh této práce, neboť jeho podoba ani detailní informace z něj nejsou pro tuto práci podstatné.

Obr. 8 - Harmonogram projektu



Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Na základě Check listu vyplněného projektovým manažerem bylo vyhodnoceno, že projekt byl dle pravidel IFRS dlouhodobým kontraktem, a to vzhledem k hodnotě kontraktu, tedy transakční ceně, i době trvání výstavby projektu. Projekt byl tedy v controllingovém oddělení zařazen mezi ostatní uzavřené dlouhodobé kontrakty do IFRS backlogu, viz Tabulka 8. Na základě této skutečnosti bylo třeba sledovat vývoj projektu a na měsíční bázi aktualizovat údaje o nedokončené výrobě a zjišťovat procento rozpracovanosti, protože podnik tržby z toho projektu vykazoval metodou vstupu, tj. podle procenta rozpracovanosti.

Tab. 8 - IFRS backlog - březen 2022

COMPANY NAME ŠKODA ELECTRIC a.s.
 PERIOD MARCH 2022
 BACKLOG IFRS tis. CZK

Revenues from Backlog									CONTRACT	BACKLOG					
OBOR	COUNTRY	TYPE	CUSTOMER	PROJECT NAME	ORDER No.	DATE	CURR		CZK VALUE	CZK VALUE					
BUS	CZE	TP	PMDP	TROL PMDP 2022	67Z701260	10.10.2021	CZK		171 960	171 960					
BACKLOG IFRS									171 960	171 960					
P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9	P10	P11	P12	2022	I.Q	II.Q	III.Q	IV.Q	2023
0	0	0	0	0	0	0	0	42 990	42 990	85 980	85 980	0	0	0	85 980
0	0	0	0	0	0	0	0	42 990	42 990	85 980	85 980	0	0	0	85 980

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

V oddělení controllingu byl zároveň vypracován forecast projektu, jak ukazuje následující Tabulka 9. Forecast byl vypracován s ohledem na plánovaný harmonogram projektu, plánované dodávky a plánované fakturace v jednotlivých obdobích. Plánované hodnoty zaúčtovaných nákladů a stav nedokončené výroby a hotových výrobků byl odhadnut na základě předpokládané výše těchto nákladů s ohledem na harmonogram projektu a obvyklé hodnoty srovnatelných projektů.

V uvedeném forecastu jsou dopočteny i plánované hodnoty vykazovaných tržeb za příslušné měsíce podle plánovaných procent rozpracovanosti projektu a plánovaných hodnot nedokončené výroby a stavu hotových výrobků. Z uvedeného forecastu dále vyplývá, že v roce 2022 a v roce 2023 by se mělo v rámci tohoto projektu fakturovat po 85 980 tis. Kč v každém roce. Následující tabulka ukazuje podobu forecastu projektu, který je následně součástí BRM, ve schématu na straně 57 na Obrázku 7 je uveden jako „FC DK“.

Tab. 9 – Forecast projektu – březen 2022

ŠKODA ELECTRIC a.s.

Forecast DK

31.03.2022

v tis. Kč

Projekt no.	Projekt název	Fakturační měna	Očekávané výnosy stav k 31.03.2022 (měna)	Očekávané výnosy stav k 31.03.2022	Celkové plánované náklady stav k 31.03.2022	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)						
67Z701260	TROL PMDP 2022	CZK	171 960	171 960	152 452	19 508	11,3%						
III. 22	IV. 22	V. 22	VI. 22	VII. 22	VIII. 22	IX. 22	X. 22	XI. 22	XII. 22	I. 23	II. 23	III. 23	IV. 23
Procento rozpracovanosti projektu (POC)													
0,52%	1,51%	2,95%	5,90%	7,87%	15,09%	31,49%	39,36%	72,15%	81,99%	88,55%	91,83%	97,08%	100,00%
Zaúčtované náklady kumulativně k datu													
800	2 300	4 500	9 000	12 000	23 000	48 000	60 000	110 000	125 000	135 000	140 000	148 000	152 452
Fakturace kumulativně k datu													
0	0	0	0	0	0	0	0	42 990	85 980	85 980	128 970	128 970	171 960
POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)													
800	4 500	9 000	10 152	13 536	25 943	54 142	67 678	124 076	140 995	152 275	157 914	166 938	171 960
Hodnota NV a HV v účetnictví													
1 270	2 500	4 800	9 300	12 300	23 300	48 300	60 300	70 000	50 000	60 000	31 000	35 000	0
IFRS úprava výnosů k datu													
800	4 500	9 000	10 152	13 536	25 943	54 142	67 678	81 086	55 015	66 295	28 944	37 968	0
Doúčtování výnosů k datu													
800	3 700	4 500	1 152	3 384	12 408	28 199	13 536	13 408	-26 071	11 280	-37 350	9 024	-37 968
Vyloučení NV / úprava nákladů (změna stavu zásob DK)													
-1 270	-1 230	-2 300	-4 500	-3 000	-11 000	-25 000	-12 000	-9 700	20 000	-10 000	29 000	-4 000	35 000
Dopad do IBT													
-470	2 470	2 200	-3 348	384	1 408	3 199	1 536	3 708	-6 071	1 280	-8 350	5 024	-2 968

Zdroj: Vlastní zpracování autorky, 2023

Oranžová pole forecastu v Tabulce 9 obsahují skutečné hodnoty a v bílých polích jsou uvedeny forecastované hodnoty.

Údaje z forecastu projektu byly následně zahrnuty do forecastu celkového výsledku podniku za dané roky. Forecast celkového výsledku podniku obsahoval agregovaná data za všechny projekty v realizaci a jeho struktura je méně detailní než forecasty jednotlivých projektů, proto není účelné zobrazovat jeho podobu v této diplomové práci.

V březnu 2022 proběhl kick-off meeting projektu, na kterém byl tento projekt představen projektovému týmu. Projektový manažer přítomné seznámil s projektem a sdělil, že neočekává žádná významná rizika spojená s nákupem karoserií, a že sjednaný termín dodání by měl být splněn a harmonogram projektu dodržen.

Při měsíční uzávěrce bylo z předvahy zakázky zjištěno, že k 31. 03. 2022 byly na zakázku upsány náklady celkem za 1 269 874 Kč, jednalo se zejména o mzdy projektového manažera a pracovníků technického oddělení a projektantů. Na základě této skutečnosti byl vyplněn report SKOMA POC kalkulace, viz následující Tabulka 10.

Tab. 10 – Výpočet POC výnosů – březen 2022

ŠKODA ELECTRIC a.s.
Tabulka pro výpočet POC výnosů (v Kč)
k 31. 03. 2022

Projekt název	Procento rozpracovanosti projektu (POC)	Očekávané výnosy	Celkové plánované náklady	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)	Celkem fakturace kumulativně k datu	Zaúčtované náklady kumulativně k datu
TROL PMDP 2022	0,83%	171 960 000	152 452 246	19 507 754	11,3%	0	1 269 874
POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)	IFRS úprava výnosů k aktuálnímu období	IFRS úprava výnosů k předchozím obdobím	Doúčtování výnosů aktuálního období	NV a HV	eliminace stavu zásob	Dopad do IBT	kumulovaně
1 269 874	1 269 874		1 269 874	1 269 874	-1 269 874	0	0

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Dle informace projektového manažera byl aktualizován report PSR k danému projektu a na základě něho controlling zjistil, že forecast tohoto projektu se pro další období nemění.

V dubnu 2022 projekt pokračoval podle harmonogramu, byly zahájeny výrobní práce na elektrovýzbrojích i na trakčních motorech pro trolejbusy. Při dubnovém kontrolním dnu nebyly shledány žádné okolnosti, které by měly za následek úpravy kalkulace či změny forecastu projektu. Byla provedena kontrola nákladů naběhlých na zakázku a s tím související dopočet tržeb dle IFRS. Při měsíční uzávěrce bylo z předvahy zakázky zjištěno, že k 30. 04. 2022 byly na zakázku upsány náklady celkem za 2 122 944 Kč, jednalo se zejména o mzdy projektového manažera, pracovníků technického

úseku a výroby a vykázána zatím nízká část nedokončené výroby. Na základě této skutečnosti bylo spočteno procento rozpracovanosti projektu a dopočteny tržby pro vykázání podle IFRS, stejným způsobem jako v předchozím měsíci.

V průběhu května 2022 začal nákup materiálu na tento projekt a jednou z nejvýznamnějších položek nakupovaného materiálu byly karoserie, které bylo třeba včas objednat a zajistit jejich včasné dodání pro následnou montáž výzbrojí a trakčních motorů. Pro tento projekt byly vybrány karoserie od polského dodavatele, se kterým byla uzavřena objednávka na dodávku karoserií v počtu 6 kusů do konce srpna 2022 a dalších 6 kusů do konce září 2022. Karoserie se nakoupily v měně euro (EUR), a protože karoserie jsou nejvýznamnější a hlavně nejnákladnější nakupovanou položkou, bylo třeba zajistit vhodný měnový kurz pro tyto transakce. Z toho důvodu byly použity zajišťovací měnové deriváty, aby nákup karoserií proběhl za cenu, se kterou je kalkulováno v rozpočtu projektu. Sjednání měnového derivátu, v tomto případě hedgingu, zanesl controlling do backlogu. Na kontrolním dnu projektu nebyly shledány žádné překážky v realizaci projektu.

První část dodávky karoserií byla podniku dodána v polovině července 2022, kdy byla zahájena montáž trakčních motorů a výzbrojí do těchto karoserií. V červenci 2022 byla také zahájena výroba výzbrojí a trakčních motorů pro druhou sadu 6 vozů. Proběhla tedy opět kontrola vykázaných nákladů projektu a kalkulace tržeb dle pravidel IFRS pro doúčtování tržeb. Na kontrolním dnu informoval projektový manažer o tom, že v realizaci projektu se vyskytly komplikace při zástavbě některých komponent do karoserie, které si vyžádaly dodatečné náklady ve výši 1 200 000 Kč představující mzdy úseku Techniky, výroby a montáže a materiálové náklady.

Vícenáklady byly vynaloženy již během července, měly tedy již vliv na celkový dopočet Percentage of completion (POC) tržeb. Zvýšením celkových nákladů došlo ke snížení očekávaného zisku z projektu a také ke zhoršení hrubé marže projektu. Výpočet IFRS tržeb změnu hrubé marže reflektuje, viz následující Tabulka 11.

Tab. 11 – Výpočet POC výnosů - červenec 2022

ŠKODA ELECTRIC a.s.
 Tabulka pro výpočet POC výnosů (v Kč)
 k 31. 07. 2022

Projekt název	Procento rozpracovanosti projektu (POC)	Očekávané výnosy	Celkové plánované náklady	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)	Celkem fakturace kumulativně k datu	Zaúčtované náklady kumulativně k datu
TROL PMDP 2022	12,92%	171 960 000	153 652 246	18 307 754	10,6%	0	19 846 699

POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)	IFRS úprava výnosů k aktuálnímu období	IFRS úprava výnosů k předchozím obdobím	Doúčtování výnosů aktuálního období	NV a HV	eliminace stavu zásob	Dopad do IBT	kumulovaně
22 211 445	22 211 445	12 984 620	9 226 825	18 646 699	-7 135 101	2 091 724	3 564 746

Komentář: zhoršení hrubé marže o 0,7 % v důsledku vícenákladů nezahrnutých v kalkulaci

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Na základě informace o dodatečných vícenákladech byl také aktualizován forecast projektu, viz následující Tabulka 12. Forecast projektu byl také využit při aktualizaci měsíčního výhledu celkového výsledku podniku za rok 2022.

Tab. 12 - Forecast projektu – červenec 2022

ŠKODA ELECTRIC a.s.
 Forecast DK
 31.07.2022 v tis. Kč

Projekt no.	Projekt název	Fakturační měna	Očekávané výnosy stav k 31.07.2022 (měna)	Očekávané výnosy stav k 31.07.2022	Celkové plánované náklady stav k 31.07.2022	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)						
67Z701260	TROL PMDP 2022	CZK	171 960	171 960	153 652	18 308	10,6%						
III.22	IV.22	V.22	VI.22	VII.22	VIII.22	IX.22	X.22	XI.22	XII.22	I.23	II.23	III.23	IV.23
Procento rozpracovanosti projektu (POC)													
0,52%	1,33%	5,23%	7,24%	12,39%	35,00%	48,00%	56,00%	72,00%	85,00%	89,00%	93,00%	97,00%	100,00%
Zaúčtované náklady kumulativně k datu													
800	2 123	8 321	11 512	19 847	24 200	48 000	60 000	110 000	125 000	135 000	140 000	148 000	153 652
Fakturace kumulativně k datu													
0	0	0	0	0	0	0	0	42 990	85 980	85 980	128 970	128 970	171 960
POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)													
800	2 123	8 994	12 450	21 306	60 186	82 541	96 298	123 811	146 166	153 044	159 923	166 801	171 960
Hodnota NV a HV v účetnictví													
1 270	2 123	8 321	11 512	18 647	23 000	46 800	58 800	70 000	50 000	60 000	31 000	35 000	0
IFRS úprava výnosů k datu													
800	2 123	8 994	12 450	21 306	60 186	82 541	96 298	80 821	60 186	67 064	30 953	37 831	0
Doúčtování výnosů k datu													
800	1 323	6 871	3 456	8 856	38 880	22 355	13 757	-15 476	-20 635	6 878	-36 112	6 878	-37 831
Vyloučení NV / úprava nákladů (změna stavu zásob DK)													
-1 270	-853	-6 198	-3 191	-7 135	-4 353	-23 800	-12 000	-11 200	20 000	-10 000	29 000	-4 000	35 000
Dopad do IBT													
-470	470	673	266	1 721	34 527	-1 445	1 757	-26 676	-635	-3 122	-7 112	2 878	-2 831

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Oranžová pole forecastu v Tabulce 12 obsahují opět skutečné hodnoty a v bílých polích jsou uvedeny forecastované hodnoty.

Během srpna 2022 byly připraveny k oživování a zkušebním jízdám první 4 kompletní vozy. Na kontrolním dnu projektu seznámil projektový manažer svůj tým o možném zpoždění dodávek dalších 6 karoserií pravděpodobně o 1 měsíc. Toto zpoždění nemělo mít vliv na splnění termínu dodávky vozů zákazníkovi, nicméně bylo třeba počítat s kratší dobou na zástavbu jednotlivých komponent.

V září 2022 pokračuje výroba trakčních motorů a elektrovýzbrojí pro dalších 6 vozů. Zároveň byly zahájeny oživovací práce a typové zkoušky prvních 4 vozů. Pravděpodobné zpoždění dodávek dalších karoserií avizované v předchozím měsíci se zřejmě prodlouží o dalších 14 dní.

V říjnu 2022 byly dokončeny typové zkoušky první sady vozů. Byla provedena výstupní kontrola a vozy byly připraveny k expedici. Na konci října 2022 byly k expedici připraveny první 4 vozy. Na kontrolním dni nebyly projektovým manažerem sděleny žádné informace, které by měly vliv na změny forecastu projektu.

V listopadu 2022 byly první 4 vozy předány zákazníkovi, o čemž byly vyhotoveny předávací protokoly. První 4 vozy byly také vyfakturovány se splatností 30 dnů od doručení faktury.

Tab. 13 - Výpočet POC tržeb - listopad 2022

ŠKODA ELECTRIC a.s.
Tabulka pro výpočet POC výnosů (v Kč)
k 30. 11. 2023

Projekt název	Procento rozpracovanosti projektu (POC)	Očekávané výnosy	Celkové plánované náklady	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)	Celkem fakturace kumulativně k datu	Zaučtované náklady kumulativně k datu
TROL PMDP 2022	72,07%	171 960 000	153 652 246	18 307 754	10,6%	42 990 000	110 731 462
POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)	IFRS úprava výnosů k aktuálnímu období	IFRS úprava výnosů k předchozím obdobím	Doúčtování výnosů aktuálního období	NV a HV	eliminace stavu zásob	Dopad do IBT	kumulovaně
123 925 179	80 935 179	50 685 498	30 249 681	69 531 462	-25 442 205	4 807 477	11 403 718

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Protože v listopadu 2022 došlo k první fakturaci vozidel, došlo také k prvnímu výpočtu garanční rezervy a zaučtování její tvorby. Pro záruční dobu produktu, který je předmětem projektu, je stanovena sazba ve výši 5 % pro tvorbu garanční rezervy a její výpočet znázorňuje následující Tabulka 14.

Tab. 14 - Výpočet garanční rezervy - listopad 2022

Výpočet GAR rezerv k datu 30.11.2022
(v Kč)

zakázka	kumulativně fakturace k datu	fakturace v období	% rezervy	tvorba rezervy v období	náklady garance k datu	čerpání rezervy	zůstatek rezervy
67Z711283	42 990 000,00	42 990 000,00	5%	2 149 500,00	-	-	2 149 500,00

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Druhá část dodávky karoserií se zpozdila a podniku byly další karoserie dodány až v průběhu prosince 2022. Během prosince byly k expedici a příjemce připraveny další 4 vozy. Ještě během prosince se vystavily faktury na tyto vozy zákazníkovi.

V dubnu 2023 se uskutečnilo dodání posledních 4 vozů a proběhl tedy poslední výpočet IFRS tržeb, viz následující Tabulka 15.

Tab. 15 - Výpočet POC tržeb - duben 2023

ŠKODA ELECTRIC a.s.
Tabulka pro výpočet POC výnosů (v Kč)
k 30. 04. 2023

Projekt název	Procento rozpracovanosti projektu (POC)	Očekávané výnosy	Celkové plánované náklady	(Očekávaný) zisk	Zisková marže (%)	Celkem fakturace kumulativně k datu	Zaúčtované náklady kumulativně k datu
TROL PMDP 2022	100,00%	171 960 000	153 852 246	18 307 754	10,6%	171 960 000	153 652 246

POC výnosy (cut off rate 5% zohledněn)	IFRS úprava výnosů k aktuálnímu období	IFRS úprava výnosů k předchozím obdobím	Doúčtování výnosů aktuálního období	NV a HV	eliminace stavu zásob	Dopad do IBT	kumulovaně
171 960 000	0	38 408 771	-38 408 771	0	29 538 796	-8 869 975	0

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Z uvedené tabulky je vidět, že po poslední fakturaci je stav nedokončené výroby a hotových výrobků na skladě nulový, tedy veškeré výrobní náklady jsou již na příslušných nákladových účtech s vlivem na výsledek hospodaření a zároveň i výsledný vliv účtování tržeb podle IFRS 15 je nulový, což slouží i pro kontrolu správnosti výpočtů. Při poslední fakturaci také proběhl ještě výpočet garanční rezervy, jak ukazuje následující Tabulka 16.

Tab. 16 – Výpočet garanční rezervy – duben 2023

Výpočet GAR rezerv k datu 30.04.2023
(v Kč)

zakázka	kumulativně fakturace k datu	fakturace v období	% rezervy	tvorba rezervy v období	náklady garance k datu	čerpání rezervy	zůstatek rezervy
67Z711283	171 960 000,00	42 990 000,00	5%	2 149 500,00	528,00	528,00	8 597 472,00

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Během dubna 2023 byly vynaloženy náklady na drobnou opravu u již dodaného trolejbusu, proto v daném období došlo zároveň i k čerpání garanční rezervy, jak ukazuje Tabulka 16. Po skončení projektu již k tvorbě garanční rezervy nedochází, pouze v mimořádných případech, pokud by se zjistilo, že výše garanční rezervy je nedostatečná, by se výše garanční rezervy upravila. V servisní fázi projektu dochází obvykle již pouze k čerpání garanční rezervy v závislosti na realizovaných záručních opravách.

Cíle controllingu vyplývající z událostí v průběhu realizace projektu: účast na kick-off meetingu a na kontrolních dnech projektu, založení zakázek a dimenzí projektu, kontrola PSR projektu, zajištění posouzení projektu z hlediska IFRS 15 (Check list), kontrola nákladů projektu + dopočet POC tržeb, forecast projektu, zahrnutí projektu do forecastu celkového výsledku podniku, po skončení období pokyn controllingu k aktualizaci období ve výkazu PSR, výpočet tvorby a čerpání garančních rezerv.

Realizované controllingové aktivity v průběhu realizace projektu:

- účast na kontrolních dnech projektu,
- vyhodnocení typu projektu z hlediska výkaznictví a zařazení projektu do IFRS backlogu,
- získání PSR projektu a forecast výsledku projektu + jeho měsíční aktualizace,
- zahrnutí projektu do celkového forecastu výsledku podniku + jeho měsíční aktualizace,
- výpočet pro tvorbu a čerpání garanční rezervy,
- kontrola nákladů projektu + dopočet POC tržeb,
- reportování projektu v BRM.

Cíl období splněn: ANO, po uzavření smlouvy a zajištění vyhodnocení projektu dle pravidel IFRS 15 od obchodníka byl projekt zanesen do backlogu, dále se zástupci controllingu pravidelně účastnili kontrolních dnů projektu, ze kterých čerpali informace o dosavadním i očekávaném průběhu projektu, na měsíční bázi controlling aktualizoval report SKOMA POC kalkulace a FC DK + z nich čerpal informace do navazujícího reportu BRM + jeho pravidelný reporting, měsíčně se kalkulovala výše pro tvorbu a čerpání garanční rezervy.

4.3 Ukončení projektu

Ve finální fázi projektu, kdy jsou veškeré dodávky zákazníkovi splněné, vyfakturované a zákazníkem uhrazené, dochází k poslednímu a finálnímu vyhodnocení projektu spočívající v porovnání plánovaných hodnot výsledku projektu a jeho marže se skutečně dosaženými výsledky. Tyto výsledky jsou poté reportovány managementu podniku prostřednictvím BRM. V případě intercompany projektů se výsledky projektu po jeho skončení reportují ještě mateřské společnosti, která poté zkonsoliduje výsledky za celou skupinu a reportuje se vlastníkově skupiny. Tento report má podobnou strukturu jako report PSR. Cíle controllingu po ukončení projektu spočívají zejména v kontrole zaúčtovaných transakcí na dané podzakázky. Tato kontrola je nezbytná právě z toho důvodu, že po skončení projektu je nutné veškeré podzakázky uzavřít, proto musí controlling prověřit, zda některé transakce nechybí případně, zda nejsou chybné, aby se projekt reportoval se správnými konečnými výsledky. Po skončení projektu zůstává otevřená jen garanční podzakázka na které se dále sledují náklady na záruční servis po dobu trvání záruky.

4.4 Shrnutí

Činnosti a aktivity controllingu v rámci projektů představují zejména monitorování a průběžný reporting výsledků. S reportingem související analýza odchylek je zde realizována jako součást reportů, kde jsou rozdíly vyjádřeny absolutně případně i relativně, pokud jde o sledované marže projektů. Významné odchylky jsou navíc komentovány prostřednictvím těchto reportů i slovním vyjádřením z důvodu zajištění lepší informovanosti jak managementu, tak tyto slovní komentáře slouží i pro účely dalších navazujících aktivit controllingu při zpracování forecastu a business plánu podniku na další období.

Controlling vypracovává poměrně velké množství reportů v různých detailech přizpůsobených příjemcům a pro všechny tyto reporty využívá MS Excel. Zpracování těchto reportů zaujímá velkou část činnosti controllingu a v podstatě se jedná o ruční práci právě ve zmíněném MS nástroji. Čas strávený naplňováním a aktualizací reportů by mohl být využit efektivněji a zároveň by se systémovým nastavením reportů významně eliminovalo riziko chybovosti. V konečném důsledku by také systémové

nastavení reportingu přineslo výrazné zkrácení měsíční uzávěrky, takže by výsledky podniku byly k dispozici dříve.

Co se týče ukazatelů v rámci projektů, které podnik sleduje, nejvíce sledované jsou právě dva. V rámci projektů se sleduje hrubý zisk a hrubá marže, kde nejsou zahrnuty režijní náklady. V podstatě lze říci, že se sleduje pouze výsledek projektů do úrovně hrubého zisku v absolutním a relativním vyjádření. Kalkulace režijních nákladů, která ačkoliv na základě diferencovaných rozvrhových základů, alokuje režijní náklady do všech projektů stejným poměrem, se zdá být v kontextu zakázkové výroby diskutabilní. Zakázky podniku vykazují různou míru podobnosti a srovnatelnosti, což má významný vliv na kapitálovou náročnost, proto by i kalkulace zejména administrativní a obchodní režie mohla být prováděna vhodnějšími způsoby, které by více odpovídaly skutečnosti konkrétního projektu. Prvotní kalkulace projektu patří do kompetence obchodního útvaru a controlling se na kalkulacích podílí ve vybraných položkách.

Součástí kalkulačního listu, tj. Project Package, je i plánované cash flow projektu, nicméně zobrazuje pouze plánované tržby, tedy příjmy z projektu a plánované výdaje projektu v podobě úhrad dodavatelům. Další vývoj cash flow projektu v průběhu projektu již v podniku sledován není, což autorka vnímá jako významný nedostatek. Sledované výsledky projektu v podobě hrubého zisku a hrubé marže neposkytují podniku dostatečnou vypovídací hodnotu o přínosu projektu pro podnik a jeho schopnosti generovat skutečné peníze. Zároveň vlivem tohoto nedostatku není vyvolávána potřeba ovlivňování nákladů na operativní i strategické úrovni a projekty nejsou dobře říditelné, když nemá projektový management informace o tom, jaké příjmy a výdaje v projektu plynou v průběhu času a nelze tedy ani dostatečně dobře plánovat zejména náklady v dalších obdobích. Nesledování cash flow po jednotlivých projektech a nevhodná kalkulace režijních nákladů mají za následek zkreslené výsledky projektů, přičemž lze usuzovat, že za stávající situace některé projekty svými nadhodnocenými výsledky dotují jiné podhodnocené projekty a v důsledku toho nevznikají ani potřebné tlaky k hledání úspor.

Na základě provedené analýzy stávajících controllingových aktivit lze dojít k závěru, že současné měsíční reportování průběžných výsledků podniku plně nahrazuje předstižné indikátory, které jsou nezbytné pro operativní řízení. Management podniku má na základě měsíčních výsledků k dispozici dostatečné informace o průběžném

vývoji výsledků, a proto by stanovení dalších předstižných indikátorů, které by se musely sledovat v kratších časových intervalech, pravděpodobně postrádalo smysl.

5 Případová studie

Na základě analýzy stávajících controllingových aktivit v daném podniku v předchozí kapitole je vypracována následující případová studie, která na základě téhož projektu, který byl v předchozí kapitole analyzován, identifikuje slabá místa controllingových aktivit a jsou zde navržena doporučení a změny, které mají za cíl zefektivnit tyto controllingové aktivity v průběhu projektu.

Případová studie je také strukturována po jednotlivých fázích projektu, ale není zde již popisován celý průběh projektu, neboť ten je totožný jako v analýze v předchozí kapitole, jsou zaznamenány pouze významné skutečnosti, pokud je to účelné, které mají vliv na controllingové aktivity v daném čase/fázi průběhu projektu.

5.1 Nabídkové řízení

- **Navrhované změny:** způsob kalkulace režijních nákladů

S ohledem na jedinečnost každé zakázky, by bylo na místě zvážit, zda stávajícím způsobem kalkulované režijní přírážky skutečně odráží skutečnost konkrétních projektů a zda by nebylo vhodné použít zejména pro obchodní a správní režii jiný způsob kalkulace, který by více zohledňoval rozdílnost projektů.

Ohledně materiálové režie, která představuje spotřebu drobného materiálu při výrobě, se stanovení procentní přírážky k celkovým materiálovým nákladům na projekt zdá být účelné. Naproti tomu správní a obchodní režie představují nepřímé náklady, jejichž vztah ke konkrétnímu projektu není jednoduché vysledovat a stanovit konkrétní částky či poměry jednotlivých správních či obchodních aktivit přímo ke konkrétním projektům.

Pokud daný podnik zajímají výsledky každého jednoho projektu, ale jen do úrovně hrubého zisku, je možné, že se v režijních nákladech kumulují náklady, které projekty z celkového pohledu zbytečně prodražují, a celkové výsledky projektů jsou pak netransparentní. Významné rozdíly mezi hrubým a čistým ziskem projektů naznačují i významný podíl režijních nákladů na celkové kalkulaci projektů a i z toho důvodu by podnik měl metodice kalkulace režijních nákladů věnovat náležitou pozornost.

Kalkulace režijních přírážek stávajícím způsobem vede v konečném důsledku k možné duplicitě nákladů obsažených v kalkulaci, neboť poprvé jsou náklady zahrnuty ve své absolutní výši a podruhé jako součást procentního ohodnocení z dané rozvrhové

základny. Z důvodu zvýšení transparentnosti výsledků projektů je třeba tuto duplicitu minimalizovat.

Ačkoliv prvotní kalkulaci projektu provádí obchodní úsek, je na controllingu, aby stanovil metodiku, jakým způsobem a za pomoci jakých metod projekty kalkulovat. Z uvedených důvodů by stávající systém kalkulace správní a obchodní režie měl reflektovat rozdílnost projektů i v rámci jednotlivých oborů a diferencovat projekty podle míry podobnosti (časové i kapitálové). Vyjdeme-li ze stávajícího způsobu kalkulace režijních přírážek pro správu a obchod, je možné takto vypočítané režijní přírážky ještě upravit podle míry podobnosti a opakovanosti projektu.

Doporučení:

Projekty by mohly být rozděleny například do těchto skupin:

- Skupina A – opakovaný projekt s nízkou mírou nejistoty a neznámých prvků bez vlastního vývoje a výzkumu – ohodnocení 30 % stanovené přírážky,
- Skupina B – nový projekt se střední mírou nejistoty a středním výskytem nových prvků – ohodnocení 60 % stanovené přírážky,
- Skupina C – nový projekt s významnou mírou nejistoty a s existencí významných nových prvků včetně vlastního výzkumu a vývoje – ohodnocení 100 % stanovené přírážky.

Uvedené skupiny zohledňují míru podobnosti projektů a sdružují projekty podle toho, zda je projekt srovnatelný s jiným, podniku již známým a realizovaným, anebo zda se jedná o projekt, který je pro podnik sice nový, ale nijak významně náročný z hlediska realizace a konečně i projekty, které jsou zcela nové a v podniku dosud nerealizované. Stanovené ohodnocení procenta přírážky vychází z odhadu správní a obchodní režijní náročnosti pro danou skupinu projektů a předpokládaného podílu administrativního a obchodního aparátu na projektu zařazeném v dané skupině.

Pokud jde o projekt, který byl analyzován v předchozí kapitole, je možné jej zařadit do skupiny A, neboť se jedná o opakovaný projekt s nízkou mírou výskytu neznámých řešení a nebyl v rámci něj realizován vlastní výzkum a vývoj. Na základě této modifikace by kalkulace totožného projektu jako v provedené analýze vypadala tak, jak ukazuje následující Tabulka 17.

Tab. 17 - Kalkulace projektu – revidovaná

položka	původní kalkulace	revidovaná kalkulace	rozdíl
materiál	120 652 807 Kč	120 652 807 Kč	-
ostatní přímé náklady	10 668 000 Kč	10 668 000 Kč	-
kooperace	600 000 Kč	600 000 Kč	-
engineering	1 902 595 Kč	1 902 595 Kč	-
výroba	8 998 517 Kč	8 998 517 Kč	-
materiálová režie (5,65 %)	6 812 823 Kč	6 812 823 Kč	-
kalkulovaný odpis	17 504 Kč	17 504 Kč	-
rezerva na rizika	2 800 000 Kč	2 800 000 Kč	-
CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY	152 452 246 Kč	152 452 246 Kč	-
HRUBÝ ZISK	19 507 754 Kč	19 507 754 Kč	-
%	11,3%	11,3%	-
správní režie (30 % z 1,85 %)	2 922 160 Kč	876 648 Kč	- 2 045 512 Kč
obchodní režie (30 % z 1,92 %)	2 818 975 Kč	845 693 Kč	- 1 973 283 Kč
kalkulovaný úrok	705 917 Kč	705 917 Kč	-
CELKOVÉ NÁKLADY	158 899 298 Kč	154 880 504 Kč	- 4 018 795 Kč
celkové tržby	171 960 000 Kč	171 960 000 Kč	-
ČISTÝ ZISK	13 060 702 Kč	17 079 497 Kč	4 018 795 Kč
%	7,6%	9,9%	2,3%
Krycí příspěvek	32 224 925 Kč; 18,7 %	31 236 745 Kč; 18,2 %	-988 180 Kč; -0,5 %

Zdroj: Vlastní zpracování autorky, 2023

Na revidované kalkulaci projektu lze vidět, že se v důsledku změny výpočtu správní a obchodní režie, která se v případě tohoto projektu snížila, se snížil i rozdíl mezi hrubým a čistým ziskem podniku, což se dalo očekávat vzhledem k tomu, že projekt byl posouzen jako opakovaný s nízkou mírou nových prvků a nejistoty.

Existují samozřejmě i jiné metody kalkulace režijních nákladů, například jedna z nejpřesnějších metod je ABC kalkulace, která by eliminovala určité zkreslení oproti využití přírážkové metody kalkulace. Při aplikaci metody ABC by pravděpodobně bylo poměrně obtížné stanovit konkrétní podíly správních a obchodních činností na každém jednom projektu, proto by se mohlo postupovat stejným způsobem, jako se vypočítávají hodiny engineeringu a výroby. Vztažnou veličinou pro engineering i výrobu jsou člověkohodiny a jejich množství stanovuje příslušný obchodník ve spolupráci s technickým úsekem. Pokud jsou pro střediska obchodní a správní režie také vypočítávány hodinové sazby, není nemožné vypočítat příslušnou hodnotu těchto nákladů pro každý projekt. Pro výpočet hodin spotřebovaných na konkrétním projektu by podnik mohl využít škálu projektů, kde by byly předem stanovené hodiny v závislosti na opakovanosti a novosti projektu, tedy na podobném principu jako u varianty modifikace přírážkové kalkulace.

5.2 Realizace projektu

- **Navrhované změny:** Sledování cash flow projektu

Ačkoliv je v rámci nabídkového řízení součástí Project Package plánované cash flow projektu, v průběhu realizace již k porovnání skutečného a plánovaného cash flow nedochází. Z toho důvodu se autorka nezmiňuje o práci s cash flow v oblasti finančního controllingu v předchozí analýze controllingových aktivit v průběhu projektu.

Samotné řízení a správa finančních prostředků a s tím související sledování cash flow celého podniku je v podniku organizačně svěřeno samostatnému úseku Treasury v oddělení Finance. Tento úsek má ve správě jednak monitoring příchozích a odchozích plateb, ale i jejich plánování na týdenní bázi. Příjmy i výdaje jsou plánované podle splatnosti faktur, přičemž u vystavených i přijatých faktur se toky peněz plánují podle konce splatnosti. Nicméně controlling toky peněz jednotlivých projektů nesleduje a ani nepředává informace projektovým manažerům. Projektový manažer tedy nemá přehled o tom, jaké jsou aktuální příjmy či výdaje konkrétního projektu. V případě, že dojde k prodloužení na straně pohledávek podniku, je projektový manažer informován prostřednictvím měsíčního reportu pohledávek po splatnosti, které zasílá oddělení Daně a účetnictví. Tento report obsahuje informace o vydaných fakturách, které jsou po splatnosti a také zakázku a název projektu, v rámci kterého byla faktura vystavena. Řešení pohledávky po splatnosti se zákazníkem je na projektovém manažerovi. Nicméně ani tato skutečnost, že se projektový manažer dozví o pohledávce po splatnosti (i když ne prostřednictvím controllingu) se v projektovém řízení ani controllingových procesech nijak nepromítne, resp. tato skutečnost je zanesena v plánu celkového cash flow, ale s tím stávající controlling ani projektový management nekooperují.

Monitoring cash flow na úrovni jednotlivých projektů má význam zejména s ohledem na zajištění solventnosti podniku. Průběžný monitoring příjmů a výdajů projektu může pomoci identifikovat problémové oblasti, kde hrozí zpoždění v platbách a tím umožňuje podniku přijmout opatření pro snížení tohoto rizika. Sledováním cash flow dílčích projektů je možné analyzovat v tom smyslu, aby věděl, do jaké chvíle podnik projekt financuje ze svých prostředků a za jak dlouho od přijetí zakázky začnou podniku plynout peníze. Tento poznatek je možné dále využívat například pro nastavení splatnosti pohledávek nebo také pro nastavení systému zálohových plateb.

Doporučení:

Pro účely monitoringu cash flow projektu je možné využívat stávající software, který podnik využívá, a tím je GIST. Tento nástroj umožňuje sledování a plánování cash flow a využívá přitom dat z ERP systému, na který je napojen. Ze stávajícího softwaru je možné využívat modul Platební kalendář, který umožňuje automatické sestavení krátkodobého platebního kalendáře, zpřesňování očekávaných termínů příchozích plateb na základě analýzy platební morálky obchodních partnerů a také automatické uvolňování úhrad závazků (GIST, 2023).

Průběžný monitoring cash flow projektu by mohl být součástí výkazu PSR, který by byl doplněn o další list, kde by byl průběžný skutečný stav cash flow a zároveň výhled do konce projektu, jak znázorňuje Tabulka 18. Tímto způsobem by informace o průběhu cash flow každého projektu byly k dispozici jak controllingu, tak i projektovému manažerovi, pro kterého by tyto informace také měly být důležité.

- **Navrhované změny:** alokace finančních nákladů na konkrétní projekt

Monitoring cash flow projektu má také význam z toho důvodu, že pokud podnik zjistí, že nemá prostředky na úhradu svých splatných závazků, tak jednak to může zjistit pozdě, ale také náklady na vypůjčení cizího kapitálu představují dodatečné náklady, které by se měly projevit ve výsledku projektu. V daném podniku je ale současná situace taková, že náklady vypůjčky cizího kapitálu se připisují na administrativní střediska a následně jsou tyto náklady alokovány prostřednictvím správního režie. Tato skutečnost má ovšem za následek rovnoměrné rozložení nákladů z úvěru na všechny projekty bez ohledu na to, jaké příjmy a výdaje podniku z daného projektu plynou a kdy či jaký je výsledek konkrétního projektu. Tato neúměrnost je navíc podpořena stávajícím způsobem alokace správního režie, takže náklady na projekty, které si vyžádaly dodatečný cizí kapitál, postihnou i projekty, u kterých nebylo cizí financování zapotřebí. Stávající způsob představuje určité zjednodušení, které zkresluje skutečnost a zastírá hlavní pointu účtování přímých nákladů na zakázky a sledování výsledků každého projektu, protože v něm nejsou promítnuty všechny skutečnosti.

Doporučení:

Pro zajištění informovanosti o potřebě cizího kapitálu je nezbytné sledování cash flow každého projektu. V případě, že si záporné cash flow projektu vyžádá půjčení cizího kapitálu (může být operativně kompenzováno přebytky z jiných projektů, ale musí být

identifikována potřeba konkrétního projektu, aby se případné náklady z úvěru dostaly ke konkrétnímu projektu a nerozpouštěly se do režijních nákladů), náklady z této výpůjčky by se měly připisovat na zakázku daného projektu, aby se tento náklad promítl v celkovém výsledku projektu i jeho marži. Tímto způsobem lze optimalizovat výsledky projektů na úrovni každého dílčího projektu, protože hrozící nedostatek financí nutí podnik hledat úspory a činit opatření k eliminaci tohoto rizika v rámci každého jednoho projektu. Náklady je třeba alokovat s největší přesností, aby mohla být činnost podniku efektivní, ale pokud chybí základní indikátor, kterým je v tomto případě průběžný monitoring cash flow projektu, není možná ani přesná a adresná alokace nákladů.

V listopadu 2022, kdy došlo k předání prvních vozů zákazníkovi a vystavení příslušných faktur, by se tato skutečnost měla projevit nejen v plánu cash flow celého podniku, ale i na úrovni plánu cash flow tohoto projektu. Zároveň je nezbytné, aby se v cash flow projektu objevilo čerpání cizího finančního kapitálu, ale k tomu je třeba potřebu konkrétního projektu identifikovat. Pokud jde o tento projekt, v prosinci 2022, kdy je na úrovni 85% rozpracovanosti, má hotové téměř všechny významné operace a musí platit dodavatelům zejména za materiál, zjistí podnik, že mu jeho vlastní kapitál nedostačuje překlenout dobu mezi přijatými úhradami za dodávky tohoto projektu a dobou splatnosti svých závazků, vyvstává tedy potřeba přijetí podnikatelského úvěru. Jako modelový příklad poslouží úvěr ve výši 25 mil. Kč na 6 měsíců s úrokovou sazbou 6,8 % p. a. a poplatkem za zpracování 120 tis. Kč.

Tab. 18 - Plánované cash flow projektu

TROL PMDP 2022	Bš. Kč		SKUTEČNOST		FORECAST								
	1 KS	CELKEM	K DATU	BK vs. FC	Obd. před dodávkami	11-22	12-22	1-23	2-23	3-23	4-23	Období záruky	
BUŠ					0	1	2	3	4	5	6	8	
Měna fakturace	CZK												
Počet dodaných kusů	OK	12					3	3		3		3	
CASH IN													
Počáteční stav	0,00	0	0	68 942		-32 220	-36 722	-3 908	7 843	2 656	14 925	9 738	
Splatné faktury	14 330	171 960	42 990	0			42 990	42 990	0	42 990	0	42 990	
Přijatý úvěr	0	0	25 000	0			25 000						
CELKEM PŘÍJMY	14 330	171 960	67 990	0	0	0	67 990	42 990	0	42 990	0	42 990	
CASH OUT													
2. Materiál externí nakupovaný	10 135	121 620	30 405	-30 405	30 405		30 405	30 405	0	30 405	0	0	
3. Kooperace externí nakupované	50	600	200	-100	150		160	160	0	160	0	0	
4. Doprava, přepravné	60	720	160	160				180	180	0	180	180	
4. Finanční náklady a pojištění	121	1 456	150	30			120	282	282	187	282	282	
4. Ostatní náklady (první sl., posudky, atd.)	71	850	230	230				213	213	0	213	213	
5. TPV	171	2 052	1 200	-233	819	307	307	0	307	0	307	0	
6. Výroba	727	8 724	3 400	-1 116		2 268	2 268	0	2 268	0	2 268	-308	
7. Materiálová režie	572	6 867	1 820	-1 614		1 717	1 717	0	1 717	0	1 717	0	
8.1. Obchodní režie	70	846	846	0	846								
8.2. Správní režie	73	877	420	-18			219	219	0	219	0	219	0
CELKEM VÝDAJE	12 051	144 608	38 831	-33 016	32 220	4 502	35 177	31 239	5 186	30 722	5 186	377	
SALDO	2 279	27 352	29 159	33 016	-32 220	-4 502	32 813	11 751	-5 186	12 268	-5 186	17 614	
KONEČNÝ STAV					-32 220	-36 722	-3 909	7 843	2 657	14 924	9 739	27 352	

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Modelové cash flow projektu po první fakturaci a po zajištění úvěru by mohlo mít podobu, jakou ukazuje Tabulka 18, která obsahuje porovnání skutečných výdajů ke konci roku 2022 s plánovanými výdaji k tomuto období.

Na začátku projektu podnik čerpal k pokrytí dodavatelských závazků vlastní zdroje, nicméně jejich kapacita není neomezená, proto podnik musí čerpat úvěr pro zajištění financování projektu. Pokud by podnik úvěr nečerpal, pokračoval by v lednu 2023 dále záporným stavem cash flow.

Náklady pořízení úvěru je zapotřebí ale také přičíst do přímých nákladů projektu, jak ukazuje následující Tabulka 19. Tato kalkulace projektu včetně úrokových nákladů a poplatků na pořízení úvěru již zahrnuje revidovaný výpočet režijních nákladů. V níže uvedené kalkulaci jsou jako výchozí hodnoty brány ty před dodatečným navýšením nákladů o vícepráce. Zároveň je třeba podotknout, že je srovnávána kalkulace projektu za předpokladu, že výsledné skutečné náklady projektu jsou rovny kalkulaci, tedy že by níže uvedené hodnoty byly uvedeny v PSR výkazu jako skutečné náklady projektu (struktura kalkulačního listu a PSR je velmi podobná).

Tab. 19 - Kalkulace projektu FINÁLNÍ

položka	původní kalkulace	revidovaná kalkulace	rozdíl
materiál	120 652 807 Kč	120 652 807 Kč	- Kč
ostatní přímé náklady	10 668 000 Kč	10 668 000 Kč	- Kč
kooperace	600 000 Kč	600 000 Kč	- Kč
engineering	3 102 595 Kč	3 102 595 Kč	- Kč
výroba	8 998 517 Kč	8 998 517 Kč	- Kč
materiálová režie	6 812 823 Kč	6 812 823 Kč	- Kč
kalkulovaný odpis	17 504 Kč	17 504 Kč	- Kč
rezerva na rizika	2 800 000 Kč	2 800 000 Kč	- Kč
přijatý úvěr (popl. + úroky)	- Kč	956 021 Kč	956 021 Kč
CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY	153 652 246 Kč	154 608 267 Kč	956 021 Kč
HRUBÝ ZISK	18 307 754 Kč	17 351 733 Kč	- 956 021 Kč
%	10,6%	10,1%	-0,05%
správní režie	2 922 160 Kč	876 648 Kč	- 2 045 512 Kč
obchodní režie	2 818 975 Kč	845 693 Kč	- 1 973 282 Kč
kalkulovaný úrok	705 917 Kč	- Kč	- 705 917 Kč
CELKOVÉ NÁKLADY	158 899 298 Kč	156 330 608 Kč	- 2 568 690 Kč
celkové tržby	171 960 000 Kč	171 960 000 Kč	- Kč
ČISTÝ ZISK	13 060 702 Kč	15 629 392 Kč	2 568 690 Kč
%	7,6%	9,1%	1,5 %
Krycí příspěvek	31 236 745 Kč; 18,2 %	30 280 724 Kč; 17,6 %	-956 021 Kč; -0,06 %

Zdroj: vlastní zpracování autorky, 2023

Ve výše uvedené tabulce můžeme vidět, jak se změnily celkové náklady projektu po úpravách kalkulace režijních nákladů a vlivem sledování cash flow projektu a detekování potřeby financování cizím kapitálem, kdy náklady z této transakce jsou

připsány tomuto konkrétnímu projektu. Ačkoliv se přímé náklady projektu zvýšily o náklady na pořízení a splácení úvěru, celkový čistý zisk projektu se v důsledku revidovaného výpočtu režijních přírážek dokonce zvýšil. A protože se snížil podíl režijních nákladů na projektu, snížil se i rozdíl mezi hrubou a čistou marží projektu.

Jak již bylo uvedeno v předchozím bodu, pro sledování cash flow projektu je možno využití stávajícího softwarového vybavení GIST Intelligence a není tak třeba pořizovat další dodatečný nástroj pro tuto činnost. Výstup z GISTu by mohl být směřován právě do výkazu PSR, jak je výše uvedeno.

- **Navrhované změny:** využívání specializovaného SW nástroje pro tvorbu a aktualizaci reportů

Posledním identifikovaným slabým místem stávajících controllingových aktivit je zcela jistě způsob tvorby reportů. Pro naprostou většinu pravidelných reportů je využíván nástroj MS Excel, ve kterém jsou ručně doplňovány potřebné hodnoty nezbytné pro výpočet požadovaných hodnot. Data pro tvorbu reportů jsou čerpána z ERP systému Baan, případně upravená ze standardizovaných výstupů z nástroje GIST (který ale také čerpá data z ERP systému Baan).

Doporučení:

Podnik má ale k dispozici lepší software pro tvorbu i aktualizaci pravidelných reportů, a sice již zmíněný GIST. Tento nástroj disponuje mnoha možnostmi výstupních reportů a při prvotním nastavení je zapotřebí je pouze nadefinovat a nastavit pravidelnost reportu. Jistě by prvotní nastavení a definice zabrala nějaký čas, nicméně v konečném důsledku by tvorba reportů prostřednictvím tohoto SW přinesla pravidelnou úsporu času namísto ručního vyplňování tabulek v MS Excel. Navíc zpracování reportů prostřednictvím MS Excel s sebou nese zvýšené riziko chybovosti, protože je možné, že se data špatně vyplní nebo se dobře neaktualizují nebo se nesprávně změní buňky ve vzorcích a podobně. Toto riziko je možné významně eliminovat využitím specializovaného nástroje, který je určen pro tvorbu reportů, a to zejména právě těch opakovaných a pravidelných. Pravidelné reporty je možné prostřednictvím specializovaného nástroje k tomu určenému mít takzvaně na stisknutí tlačítka a není třeba trávit hodiny vyplňováním tabulek a upravováním vzorců. Čas ušetřený na tvorbě reportů by mohl být v controllingu využit efektivněji například pro důkladné analýzy

režijních nákladů a hledání způsobu jejich přesnějšího vyjádření a vhodnějšího způsobu alokace.

5.3 Ukončení projektu

Po skončení projektu by měl být projekt vyhodnocen i z hlediska spotřeby režijních nákladů – jak projekt dopadl z pohledu čisté marže a jaký rozdíl představuje čistý a hrubý zisk projektu. Zpětná analýza projektů může pomoci podniku při kalkulacích nejen režijních nákladů do budoucna. Teprve po skončení projektu je možné vyhodnotit, zda projekt byl skutečně takový, jaký se plánoval, a to jak z hlediska náročnosti na výrobu, tak i z pohledu jeho kapitálové náročnosti, jaké se v průběhu projektu vyskytly překážky, rizika a tak podobně. Uvedené zhodnocení projektu je v podniku předmětem projektového managementu, nicméně mělo by se realizovat i z pohledu controllingu. Skončení projektu by pro controlling nemělo být pouhým uzavřením zakázky v systému a poslední reportování výsledku managementu, ale měl by se zaměřit i na výše uvedené faktory, ze kterých může čerpat do budoucna.

5.4 Shrnutí

V případové studii byla zpracována doporučení a navržena opatření pro zvýšení efektivity controllingu v oblastech, ve kterých byl na základě provedené analýzy zjištěny nedostatky. Slabým místem controllingu je určitě absence monitorování cash flow na úrovni jednotlivých zakázek. Do jisté míry je sledování cash flow zakázek v působnosti oddělení Treasury, ale zde se jedná spíše o sledování v tom opačném sledu, než které by bylo žádoucí. To znamená, že v případě zjištění prodlení s úhradou, tedy když je zjištěna odchylka plánu a skutečnosti, je až poté zjišťováno, o jakou zakázku se jedná, co je příčinou prodlení a kdy bude zjednána náprava. Nejedná se tedy o sledování cash flow konkrétních zakázek v tom smyslu, že by se plánovalo a monitorovalo cash flow každé jedné zakázky. Velmi pravděpodobně jde o důsledek toho, že předmětný podnik je součástí skupiny, jejíž financování a úvěrování je řízeno v první řadě mateřským podnikem. Výhodou této skutečnosti může být to, že podnik při dobré správě nepodstupuje riziko druhotné platební neschopnosti, protože finanční prostředky na své činnosti má v podstatě zajištěny. Je na místě, aby podnik zvážil, zda se při absenci sledování a plánování cash flow po projektech nepřipravuje o efektivní řízení a čím je za stávající situace vyvolávána kontinuální potřeba k hledání úspor.

S ohledem na to, že se jedná o projektově orientovaný podnik, tak by projektový manažer měl mít informace o aktuálním stavu příjmů i výdajů projektu, což ale za stávající situace nemá a nemá je ani controlling.

Mezi další slabá místa controllingových aktivit v podniku patří kalkulace režijních nákladů. Vzhledem k zakázkové činnosti podniku, kdy každý projekt je svým způsobem jedinečný a tedy i jinak časově a nákladově náročný, lze předpokládat, že alokace režijních nákladů na správu a obchodní činnost podle procenta z celkových nákladů zakázky může způsobovat neodpovídající zatížení jednotlivých projektů těmito náklady a že výsledky jednoho projektu mohou přispívat k pokrytí nákladů jiného projektu. Pokud jsou sledovány výsledky každého jednoho projektu, měly by tyto výsledky zahrnovat co nejpřesnější údaje. Jestliže mezi základní cíle podnikání patří maximalizace zisku a zvýšení tržní hodnoty podniku a zároveň cesta ke zvyšování efektivity vede optimalizací nákladů a jejich efektivnímu vynakládání, je třeba věnovat pozornost vhodnému nastavení kalkulace režijních nákladů a tyto efektivně alokovat podle rozpočtových základů, které co nejdříve zobrazují skutečnost.

Je pochopitelné, že kalkulace režijních nákladů stávajícím způsobem je méně administrativně náročná, je ale zapotřebí hledat způsob kalkulace režii, díky kterému bude možné dosáhnout vyšší efektivity v rozložení nákladů na konkrétní projekty, což zároveň přinese vyšší vypovídací hodnotu výsledků každého projektu. V současné době existují metody kalkulace, které tento druh nákladů přesněji vyčíslují. S režijními náklady souvisí ještě ukazatel hrubé marže, který je spolu s celkovým hrubým výsledkem projektu jediným ukazatelem, který je v podniku sledován a reportován. Významné rozdíly mezi hrubou a čistou marží projektu naznačují, že se právě v režijních nákladech kumulují náklady, které není vhodné opomíjet, proto je nezbytné věnovat kalkulaci těchto režijních nákladů pozornost.

Ukazatel hrubé marže v sobě kalkulované režijní náklady neobsahuje a za té situace, kdy režijní náklady nejsou kalkulovány způsobem věrně zobrazující skutečnost, může být tento ukazatel značně zavádějící a pro celkové hodnocení projektu nedostatečný. Z toho důvodu by bylo vhodnější sledovat čistý výsledek projektu, který by podniku poskytl přesnější pohled na projekt a pokud jde o tok peněz, je nezbytné sledování cash flow.

Za současné situace je možné hrubý zisk a hrubou marži projektu považovat za suplement sledování čistého toku peněz, ovšem s významnými nepřesnostmi.

V oblasti nabídkového řízení byl kromě jiných kalkulačních metod v oblasti režijních nákladů shledán prostor pro zlepšení při kalkulacích zakázek jako takových. V podniku nejsou stávající procesy nastaveny tak, aby se porovnávaly výchozí kalkulace s těmi finálními, skutečnými výsledky projektu. Respektive výchozí kalkulace jsou upravovány ve smyslu forecastování na základě nových skutečností, které například nebyly známy při prvotní kalkulaci zakázky, nicméně již nedochází k tomu, aby se systémově nastavila pravidla k tomu, aby se významné odchylky od prvotních kalkulací oproti těm finálním výsledkům zakázek odstranily.

Zásadním prostorem pro zlepšení stávajících controllingových aktivit je zcela jistě samotný způsob práce controllingu. Situace, jakou představuje stávající tvorba mnoha reportů a interních výkazů v tabulkovém procesoru MS Excel, se zdá být v takovém podniku, jako je ŠKODA ELECTRIC a.s. již překonaná a v současné době existuje mnoho jiných možností, jak efektivně vyhotovovat a aktualizovat reporty a netrávit čas vyplňováním tabulek. Čas strávený při tvorbě a aktualizaci reportů by mohl být efektivněji využit právě například vhodnějším nastavením metodiky kalkulace režijních nákladů či metodiky sledování a plánování cash flow za jednotlivé projekty.

Pro všechna identifikovaná slabá místa byla navržena doporučení, kterými je možné přispět k vyšší efektivitě výkonu podniku.

Závěr

Přínosem této práce bylo navržení změn a doporučení pro zvýšení efektivity controllingových aktivit ve vybraném podniku. V diplomové práci byla provedena analýza stávajících controllingových aktivit ve vybraném výrobním podniku s cílem identifikovat a zhodnotit efektivitu používaných controllingových metod. Výstupy z provedené analýzy posloužily k identifikaci slabých míst a následné zpracování případové studie, která předchází analýzu rozpracovala v kontextu navržených doporučení. V případové studii byly rozpracovány tři oblasti s potenciálem ke zvýšení efektivity, a sice kalkulace režijních nákladů, sledování cash flow v rámci projektu a způsob práce s controllingovými reporty.

Stávající způsob kalkulace režijních nákladů neodráží významné rozdíly mezi projekty a do všech projektů jsou režijní náklady rozpočítávány procentní sazbou vypočtenou z režijních středisek. Tento způsob alokace režijních nákladů vede k nerovnoměrnému zatěžování projektů režijními náklady. Bylo by proto vhodné využít jiné metody, případně alespoň zvolit takové rozvrhové základny, které mají vyšší vypovídací hodnotu o tom, které podpůrné činnosti v podniku vyvolávají náklady. V případové studii jsou proto navrženy tři kategorie projektů a každé z nich je na základě kvalifikovaného odhadu přiřazena sazba v závislosti na míře podobnosti, opakování a vykazování shodných vybraných znaků projektů. Kategorizace projektů a přepočtení stávajících režijních sazeb plní redukční funkci a zamezuje nevyváženému rozdělování režijních nákladů stejným poměrem mezi všechny projekty bez rozdílu. Změnou kalkulace režijních nákladů došlo ke zvýšení čistého zisku modelového projektu o 2,3 % a zároveň ke snížení rozdílu mezi hrubým a čistým ziskem projektu o stejné procento, když z původní difference 3,7 % mezi hrubým a čistým ziskem je po změně kalkulace rozdíl pouze 1,4 %. V absolutním vyjádření došlo po redukci režijních přírážek ke zvýšení čistého zisku projektu o více než 4 mil. Kč, což je v případě jednoho modelového projektu poměrně vysoké číslo. Přesnější alokace režijních nákladů mezi jednotlivé projekty zvyšuje tlak na hledání úspor v této oblasti nákladů.

Analýzou stávajících controllingových aktivit byla dále zjištěna absence sledování cash flow po jednotlivých projektech, proto je v případové studii navrženo sledování cash flow v rámci každého projektu, aby se zvýšila jednak vlastní říditelnost projektu,

ale také proto, aby se případné náklady na dluhové financování projektu promítly přímo u konkrétního projektu a nerozpouštěly se do všech projektů prostřednictvím režii, což opět vede ke zkreslení výsledků projektů.

Třetí oblastí, ve které byl identifikován prostor pro zlepšení efektivity, je samotný způsob práce controllingu v oblasti reportingu. V daném podniku je vypracováváno poměrně velké množství nejrůznějších reportů a výkazů, které jsou vyhotovovány ručně prostřednictvím tabulkového procesoru MS Excel. Tento způsob evidence a zejména množství zpracovávaných dat s sebou nese významné časové nároky, přičemž právě čas strávený vyplňováním tabulek a aktualizací těchto souborů by mohl být vynakládán efektivněji. Tvorba reportů stávajícím způsobem zaujímá podstatnou část práce controllingu a od toho se také odvíjí doba trvání měsíčních uzávěrek, protože aby vznikl finální měsíční report pro management podniku, předchází mu tvorba mnoha reportů, jejichž zpracování probíhá ručně v Excelu. Pro zvýšení efektivity controllingu v oblasti reportování je proto v případové studii navrženo využití specializovaných softwarových nástrojů, které jednak šetří čas, ale poskytují přesné výsledky podle předem stanovených pravidel bez rizika chyby lidského faktoru. Využití specializovaných softwarových nástrojů může zkrátit dobu tvorby reportů i o několik dní.

Výše uvedená doporučení a navrhovaná opatření by měla přispět ke zvýšení efektivity controllingových aktivit, proto lze závěrem říci, že stanovené cíle práce byly splněny.

Ačkoliv jsou v podniku uplatňovány mnohé metody a nástroje, které si kladou za cíl upevnit pozici podniku mezi stabilními a konkurenceschopnými podniky, bylo na základě provedené analýzy a případové studie zjištěno, že controllingové aktivity v daném podniku postrádají některé klíčové komponenty, zejména v oblasti cash flow jednotlivých zakázek. Nelze ale opomenout skutečnost, že vybraný podnik je součástí vyššího celku a některé oblasti jsou tedy řízeny jinými způsoby, než jak tomu bývá u samostatných entit. Touto oblastí je právě například cash flow. Na druhou stranu mohou být právě tyto oblasti, kterými se dceřiné podniky příliš nezaobírají, příležitostmi pro zlepšení stávající situace. Tímto tedy vystává otázka, nakolik je pro vlastnicky spřízněné podniky přínosné jednotné řízení a správa některých oblastí. Je nesporné, že v některých oblastech může tento způsob řízení přinášet synergický efekt, ale zcela jistě by nemělo být relativní překážkou v růstu výkonu jednotlivých podniků, jako kdyby byly samostatné jednotky.

Seznam použitých zdrojů

- Dinger, H. (2002). *Target costing: praktische Anwendung im Entwicklungsprozess*. Hanser.
- Doležal, J., Krátký, J., Hájek, M., Lacko, B., Cingl, O., & Ježková, Z. (2023). *Projektový management. Komplexně, prakticky a podle světových standardů*. (2. vyd.) Grada Publishing.
- Eschenbach, R. (2004). *Controlling*. (2. vyd.). ASPI.
- Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling. Koncepce a nástroje*. (2. vyd.) Wolters Kluwer.
- Eger, L., & Egerová, D. (2017). *Základy metodologie výzkumu*. Západočeská univerzita v Plzni
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2015). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. (2. vyd.) Wolters Kluwer.
- Fotr, J., Vacík E., Souček I., Špaček, M., & Hájek, D. (2012). *Tvorba strategie a strategické plánování. Teorie a praxe*. Grada Publishing.
- Fotr, J., Vacík E., Špaček, M., & Souček I. (2017). *Úspěšná realizace strategie a strategického plánu*. Grada Publishing.
- GIST Intelligence (2023). *Platební kalendář pro váš firemní controlling*. Dostupné 18. 12. 2023 zde: <https://www.gist.cz/cz/controlling-reseni/platebni-kalendar>
- Hrdý, M., & Krechovská, M. (2013). *Podnikové finance v teorii a praxi*. Wolters Kluwer.
- Dvořáková, L., & Červený, J. (2012). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. Nava.
- Horváth, P. (2004). *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Profess Consulting.
- Horváth, P., Gleich, R., & Seiter, M. (2020). *Controlling*. (14. vyd.) Verlag Franz Vahlen.
- Horváth, P. (2021). *The Controlling Concept. Cornerstone of Performance Management. A Practical Guide to Effective Management Control*. World Scientific.

Interní směrnice a dokumenty podniku ŠKODA ELECTRIC a.s., 2023

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced ScoreCard*. President and Fellows of Harvard College.

Knápková, A., Pavelková, D., Remeš, D., & Šteker, K. (2017). *Finanční analýza. Komplexní průvodce s příklady*. (3. vyd.). Grada Publishing.

Král, B., Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Zralý, M., Matyáš, O., Menšík, M., & Petera, P. (2018). *Manažerské účetnictví*. (4. vyd.) Management Press.

Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Grada Publishing.

Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.

Peters, G., & Pfaff, D. (2018). *Controlling. Wichtigste Methoden und Techniken*. (3. ed.). Versus Verlag.

Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. (2. vyd.). Grada Publishing.

Preißler, P. (2007). *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs*. Oldenbourg.

Scholleová, H. (2009). *Investiční controlling. Jak hodnotit investiční záměry a řídit podnikové investice*. Grada Publishing.

Shadid, L. Ansari, & Bell, J., (1997). *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Irwin Professional Pub.

Skalický, J., Jermář, M., & Svoboda, J. (2010). *Projektový management a potřebné kompetence*. Západočeská univerzita v Plzni.

Svozilová, A. (2016). *Projektový management. Systémový přístup k řízení projektů*. (3. vyd.). Grada Publishing.

ŠKODA ELECTRIC a.s., Výroční zpráva za rok 2022. Dostupné z www.justice.cz

ŠKODA TRANSPORTATION a.s.. (2023) *O nás*. Dostupné 29. 06. 2023 z: <https://www.skodagroup.com/cs/stranka/o-nas>

TARGETTY s.r.o.. (2023) *Data driven společnost*. Dostupné 18. 12. 2023 z: <https://targetty.com/data-driven-spolecnost/>

Vochozka, M., & Mulač, P. (2012). *Podniková ekonomika*. Grada Publishing.

Seznam tabulek

Tab. 1 - Priority dle Analýzy ABC	23
Tab. 2 - Tržby podniku za rok 2022.....	39
Tab. 3 - Sériová čísla zakázek	43
Tab. 4 - Přehled režijních nákladů a vztažných veličin.....	62
Tab. 5 - Kalkulace projektu	66
Tab. 6 – Orders received – forecast.....	67
Tab. 7 - Orders Received - skutečnost	68
Tab. 8 - IFRS backlog - březen 2022	70
Tab. 9 – Forecast projektu – březen 2022	71
Tab. 10 – Výpočet POC výnosů – březen 2022.....	72
Tab. 11 – Výpočet POC výnosů - červenec 2022	74
Tab. 12 - Forecast projektu – červenec 2022.....	74
Tab. 13 - Výpočet POC tržeb - listopad 2022	75
Tab. 14 - Výpočet garanční rezervy - listopad 2022	76
Tab. 15 - Výpočet POC tržeb - duben 2023	76
Tab. 16 – Výpočet garanční rezervy – duben 2023.....	76
Tab. 17 - Kalkulace projektu – revidovaná	83
Tab. 18 - Plánované cash flow projektu.....	86
Tab. 19 - Kalkulace projektu FINÁLNÍ	87

Seznam obrázků

Obr. 1 - Prolínání rolí manažera a controllera	17
Obr. 2 – Princip metody Target Costing	24
Obr. 3 - Všeobecný kalkulační vzorec.....	25
Obr. 4 - Schéma procesu projektu	41
Obr. 5 - Struktura zakázkového čísla	42
Obr. 6 - Struktura GSR – komerční činnost	49
Obr. 7 - Schéma reportů.....	58
Obr. 8 - Harmonogram projektu.....	70

Seznam použitých zkratk

a. s.	akciová společnost
BUS	obor trolejbusy
BRM	Business Review Meeting
DK	dlouhodobý kontrakt
EUR	euro
ERP	Enterprise Resource Planning
FC	forecast
GTC	Gap To Close
HV	hotové výrobky
IBT	Income Before Taxes
IČ	identifikační číslo
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	koruna česká
kol.	kolektiv
mil.	milion
MS	Microsoft
NV	nedokončená výroba
p. a.	per annum
POC	percentage of completion
POH	obor pohony
PLM	Product Lifecycle Management
PSR	Project status report
SW	software
tis.	tisíce

TK	technická kontrola
TRM	obor trakční motory

Seznam příloh

Příloha A: PSR

Příloha B: Project Package – kalkulace projektu

Příloha B: Project Package – kalkulace projektu

KALKULAČNÍ LIST ZAKÁZKY

Název zakázky / projektu	TROL PMDP 2022		
Číslo nabídkové zakázky	0		
Předmět dodávky	Trolejbus 26Tr		
Zákazník	PMDP, a.s.		
Platnost nabídky do:	březen 2020		
Počet kusů	12		
Termíny dodávek (od - do)	listopad 2022	duben 2023	
Měna pro fakturaci	CZK		
Kalkulovaný kurz	1,00		
Projekt VaV	Ne	Kalkulace neobsahuje absorpci vývoje z jiného projektu nebo VaV úkolu.	
Obor (TRM, POH, BUS)	BUS		

				1 KS	ZAKÁZKA / PROJEKT	% ceny
1	PRODEJNÍ CENA CELKEM	CZK		14 330 000	171 960 000	100,0%
1.1.	Prodejní cena	CZK		14 330 000	171 960 000	100,0%
1.2.	Navyšení ceny	CZK		0	0	0,0%
		CZK		0	0	
2	MATERIÁL			10 054 401	120 652 807	70,2%
2.1.	Materiál externí nakupovaný	MAT		9 969 401	118 032 807	67,6%
2.2.	Materiál interní (nákup z ostatních divizí v ELC)	SUB		385 000	4 620 000	2,7%
2.3.	Jednorázové náklady dodavatelů	JND		0	0	0,0%
3	KOOPERACE			50 000	600 000	0,3%
3.1.	Kooperace externí nakupované	KOO		50 000	600 000	0,3%
3.2.	Kooperace interní (nákup z ostatních divizí v ELC)	KOS		0	0	0,0%
4	OSTÁTNÍ PRÍME NÁKLADY			889 000	10 668 000	6,2%
4.1.	Nakupovaná dokumentace	OP10		0	0	0,0%
4.2.	Modely, přípravky, razidla	MPR		0	0	0,0%
4.3.	Cestovné	OP9		0	0	0,0%
4.4.	Doprava, přepravné	OP7		60 000	720 000	0,4%
4.5.	Neobsazeno			0	0	0,0%
4.6.	Zkoušky a homologace	OP8		0	0	0,0%
4.7.	Externí přímé obchodní náklady mimo 8.1.	OP5		0	0	0,0%
4.8.	Náhradní díly objednané zákazníkem	OP11		0	0	0,0%
4.9.	Garanční náklady vř. skladu náhradních dílů	OP2		716 500	8 598 000	5,0%
4.10.	Dokumentace, manuály a školení	OP12		0	0	0,0%
4.11.	Finanční náklady a pojištění	OP4+OP3+OP8		41 667	500 000	0,3%
4.12.	Finanční výnosy	OP13		0	0	0,0%
4.13.	Ostatní náklady (právní služby, posudky, atd.)	OPN		70 833	850 000	0,5%
5+6	Náklady celkem			908 426	10 901 112	6,3%
	Hodiny celkem			1 405	16 860	
5	TPV - ENGINEERING	ENG		158 550	1 902 595	1,1%
5.1.	Projekty	PRO		225	2 700	0,1%
5.2.	Konstrukce	KON		20	350	0,0%
5.3.	Technologie	TECH		104	1 250	0,0%
5.4.	HW, SW	SW		38	450	0,0%
				54	650	0,0%
6	VÝROBNÍ NÁKLADY	ZN		749 876	8 998 517	5,2%
6.1.	Výroba a montáž	VYR		1 180	14 160	0,1%
6.2.	Projektová manažer	PM		15	10 980	0,1%
6.3.	Technická kontrola, LCC/RAMS	TK		100	1 373 792	0,8%
6.4.	Garanční servis	SER1		40	2 280	0,0%
6.5.	Uvádění do provozu	SER2		20	460	0,0%
7	REZIE, PRÍRAŽKY, SPECIÁLNÍ NÁKLADY			802 527	9 630 327	5,6%
7.1.	Expedice a balení	EXP		0	0	0,0%
7.2.	Materiálová rezie	MR	5,66% z (2)	567 735	6 812 823	4,0%
7.3.	Alokace vývojových nákladů			0	0	0,0%
7.4.	Rezerva na rizika	OP1		233 333	2 800 000	1,6%
7.5.	Kurzová rizika z prodeje / nákupu v cizí měně	OP0	1,00 CZK	0	0	0,0%
7.6.	Kalkulovaný odpis	OP15	0,25% z (6.1.)	1 459	17 504	0,0%
I	CELKOVÉ PRÍME NÁKLADY		2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7	12 704 354	152 452 246	88,7%
A	HRUBÝ ZISK		1 - I	1 625 646	19 507 754	11,3%
	%			11,3%	11,3%	-
8	OSTATNÍ REZIE			537 254	6 447 052	3,7%
8.1.	Obchodní rezie	SLS	1,86% z I.	234 915	2 818 975	1,6%
8.2.	Správní rezie	ADM	1,82% z I.	243 513	2 922 160	1,7%
8.3.	Kalkulovaný úrok	OP14		58 826	705 917	0,4%
II	CELKOVÉ NÁKLADY		I + 8	13 241 608	158 899 298	92,4%
B	IBT (CISTÝ ZISK)		1 - II	1 088 392	13 060 702	7,6%
	%			7,6%	7,6%	-
C	Krycí příspěvek		1 - variab. náklady	2 685 410	32 224 925	18,7%

Kalkulaci zpracoval
Datum zpracování kalkulace

Pokračování přílohy B

HODINY a REŽIE

Název zakázky / projektu	TROL PMDP 2022
Číslo nabídkové zakázky	0
Předmět dodávky	Trolejbus 26Tr
Zákazník	PMDP, a.s.
Dodávky do skupiny ŠKODA	Ne
Počet kusů	12
Termíny dodávek (od - do)	listopad 2022 duben 2023
Měna pro fakturaci	CZK
Kalkulovaný kurz	1,00
Obor (TRM, POH, BUS)	BUS

5 TPV - ENGINEERING					koef 1,09					Náklad		
Cílo	Dly	Kod	Štědko	Název	Vztáhná velična	Šazba	Počet hodin	Poznámka	Zpracoval	Datum	1 ks	PROJEKT
							1 ks	PROJEKT			1 ks	PROJEKT
632100	TRM	KON	TU	Konstruční úvahy	Človíkohodiny	661 Kč	0				0 Kč	0 Kč
632150	TRM	TECH	TU	Technologie	Človíkohodiny	611 Kč	0				0 Kč	0 Kč
637010	TRM	KON	TU	Výzám a vývoj	Človíkohodiny	1 153 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652410	POH	PRO	TU	Projekt výk. elektroniky 2	Človíkohodiny	717 Kč	29	350			20 919 Kč	251 027 Kč
652420	POH	SW	TU	Vývoj SW 1	Človíkohodiny	619 Kč	54	650			44 340 Kč	532 084 Kč
652421	POH	SW	TU	Vývoj HW	Človíkohodiny	1 005 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652430	POH	KON	TU	Konstrakce	Človíkohodiny	711 Kč	13	150			9 884 Kč	106 602 Kč
652440	POH	TECH	TU	Technologie	Človíkohodiny	668 Kč	38	450			25 056 Kč	300 677 Kč
652450	POH	SW	TU	Vývoj SW 2	Človíkohodiny	973 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652460	POH	PRO	TU	Systémové projekty	Človíkohodiny	886 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652470	POH	PRO	TU	Projekt výk. elektroniky 3	Človíkohodiny	1 054 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652480	POH	PRO	TU	Rízení systému	Človíkohodiny	1 162 Kč	0				0 Kč	0 Kč
652520	POH	PRO	TU	Projekt výk. elektroniky 1	Človíkohodiny	736 Kč	0				0 Kč	0 Kč
657010	POH	KON	Vývoj a výzám POH	Človíkohodiny	916 Kč	0					0 Kč	0 Kč
672620	BUS	KON	TU	Projekt a konstrukce trolejbusů	Človíkohodiny	647 Kč	92	1 100			59 351 Kč	712 206 Kč
672630	BUS	PRO	TU	Projekt e-mobility	Človíkohodiny	747 Kč	0				0 Kč	0 Kč
							226	2 700			168 660 Kč	1 902 686 Kč

6 VÝROBNÍ NÁKLADY										Náklad		
Cílo	Obor	Kod	Štědko	Název	Vztáhná velična	Šazba	Počet hodin	Poznámka	Zpracoval	Datum	1 ks	PROJEKT
							1 ks	PROJEKT			1 ks	PROJEKT
634320	TRM	TK	Zkušební a výstupní kontrola	Strojohodiny	2 108 Kč	0					0 Kč	0 Kč
633510	TRM	SER	Poprodejní služby TRM	Človíkohodiny	749 Kč	0					0 Kč	0 Kč
		SER1	- garanční servis								0 Kč	0 Kč
		SER2	- uvádění do provozu								0 Kč	0 Kč
631410	TRM	VYR	NC kancezy	Strojohodiny	1 058 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631420	TRM	VYR	NC centra	Strojohodiny	1 203 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631450	TRM	VYR	Brusky	Človíkohodiny	1 254 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631460	TRM	VYR	Soustruhy	Človíkohodiny	929 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631470	TRM	VYR	Přetáči, vrtáčky	Človíkohodiny	1 449 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631610	TRM	VYR	Činkama	Človíkohodiny	491 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631630	TRM	VYR	Permanenční magnety	Človíkohodiny	1 250 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631720	TRM	VYR	Navijákma rotorní a statorní	Človíkohodiny	476 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631760	TRM	VYR	Impregnace	Človíkohodiny	929 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631810	TRM	VYR	Montáž (řistorů, spojka)	Človíkohodiny	748 Kč	0					0 Kč	0 Kč
631850	TRM	VYR	Štákladní	Človíkohodiny	706 Kč	0					0 Kč	0 Kč
634310	TRM	TK	Mezoperáční kontrola	Človíkohodiny	688 Kč	0					0 Kč	0 Kč
651632	POH	VYR	Mechanická montáž	Človíkohodiny	629 Kč	425	5 100				267 295 Kč	3 207 543 Kč
651633	POH	VYR	Elektromontáž	Človíkohodiny	645 Kč	490	5 880				316 197 Kč	3 794 246 Kč
654301	POH	TK	Zkušební a výstupní kontrola	Človíkohodiny	680 Kč	90	960				54 413 Kč	652 954 Kč
663610	POH	SER	Poprodejní služby POH	Človíkohodiny	869 Kč	0					0 Kč	0 Kč
		SER1	- garanční servis								0 Kč	0 Kč
		SER2	- uvádění do provozu								0 Kč	0 Kč
653130	POH	PM	Rízení a plánování projektů	Človíkohodiny	888 Kč	15	180				13 325 Kč	159 963 Kč
673510	BUS	SER	Poprodejní služby BUS	Človíkohodiny	643 Kč	60	720				38 586 Kč	463 032 Kč
		SER1	- garanční servis				40	480			25 724 Kč	308 688 Kč
		SER2	- uvádění do provozu				20	240			12 862 Kč	154 344 Kč
673600	BUS	SER1	Fulservice Bratislava	Človíkohodiny	522 Kč	0					0 Kč	0 Kč
673602	BUS	SER1	Fulservice Rim	Človíkohodiny	788 Kč	0					0 Kč	0 Kč
674801	BUS	TK	Zkušební a výstupní kontrola BUS	Človíkohodiny	546 Kč	110	1 320				60 070 Kč	720 839 Kč
964300	ELC	TK	Rízení kvality v projektech	Človíkohodiny	859 Kč	0					0 Kč	0 Kč
							1 180	14 180			748 878 Kč	8 988 617 Kč

7.1. EXPEDICE a BALENI										Náklad		
Cílo	Obor	Kod	Štědko	Název	Vztáhná velična	Šazba	Počet KG	Poznámka	Zpracoval	Datum	1 ks	PROJEKT
							1 ks	PROJEKT			1 ks	PROJEKT
634250	TRM	EXP	Expedice		kg	1,35 Kč	0				0 Kč	0 Kč
							0				0 Kč	0 Kč
							0				0 Kč	0 Kč

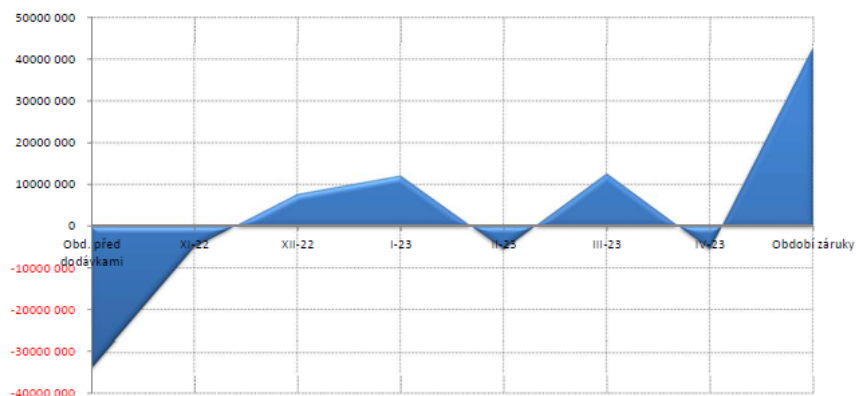
REŽIE										Náklad	
Cílo	Obor	Kod	Štědko	Název	Šazba	Vztáhná velična				1 ks	PROJEKT
635002	TRM	MR	Materialová režie		7,51%	Hodnota vydaného mat.				0 Kč	0 Kč
636001	TRM	SLB	Obchodní režie		0,89%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
639000	TRM	ADM	Správní režie		3,43%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
		QIP15	Kalkulované odpisy		23,03%	Výroba a montáž				0 Kč	0 Kč
655002	POH	MR	Materialová režie		5,65%	Hodnota vydaného mat.				0 Kč	0 Kč
656001	POH	SLB	Obchodní režie		6,88%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
659000	POH	ADM	Správní režie		6,54%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
		QIP15	Kalkulované odpisy		0,25%	Výroba a montáž				0 Kč	0 Kč
678001	BUS	SLB	Obchodní režie		1,88%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
679000	BUS	ADM	Správní režie		1,92%	Celkové náklady zakázky				0 Kč	0 Kč
		QIP14	Kalkulovaný nepatřičný úrok		4,80%	Hodn. provedení ELC, vztáhná do projektu				0 Kč	0 Kč
		QIP16	Kalkulovaný nepatřičný úrok		1,20%	Hodn. nepatřičných materiálů, od zákazníkma				0 Kč	0 Kč
Výroba TRM	POH	TRM	% variability a výroby pro krycí příspěvek		67,00%	Podíl variabilních nákladů v sestávě výroby TRM				0 Kč	0 Kč
Výroba POH	POH	POH	% variability a výroby pro krycí příspěvek		62,00%	Podíl variabilních nákladů v sestávě výroby POH				0 Kč	0 Kč
Výroba POH	BUS	BUS	% variability a výroby pro krycí příspěvek		62,00%	Podíl variabilních nákladů v sestávě výroby POH				0 Kč	0 Kč
TK			% variability a výroby pro krycí příspěvek		48,00%	Podíl variabilních nákladů v sestávě TK				0 Kč	0 Kč

Pokračování přílohy B

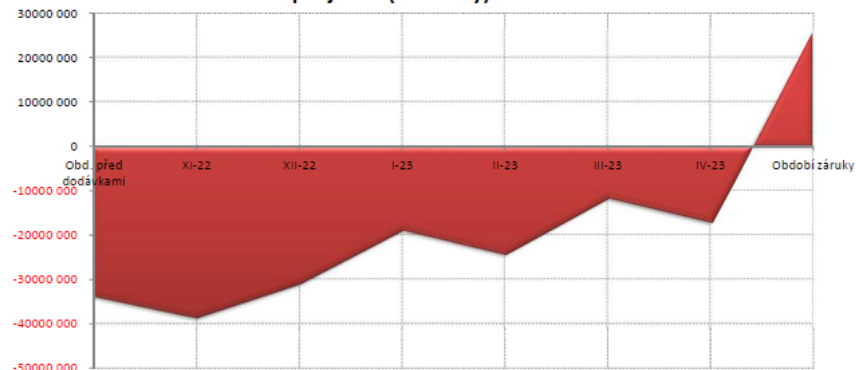
Hodnoty v Kč		Splacení úvěru		OK						
TROL PMDP 2022	CELKEM	Obd. před dodávkami	XI-22	XII-22	I-23	II-23	III-23	IV-23	Období záruky	
CASH IN TOTAL	fakt. měna CZK	0	0	42 990 000	42 990 000	0	42 990 000	0	42 990 000	
CASH OUT TOTAL	výdaje v CZK, EUR, USD	33 893 215	4 968 764	35 281 966	30 830 702	5 486 264	30 313 202	5 486 264	208 812	
Počáteční stav		0	-33 893 215	-38 861 979	-31 153 945	-18 994 647	-24 480 911	-11 804 113	-17 290 377	
Počet dodaných kusů	12,0	0	3	3		3		3	42 781 188	
NET CASH-FLOW		-33 893 215	-4 968 764	7 708 034	12 159 298	-5 486 264	12 676 798	-5 486 264	42 781 188	
Konečný stav		-33 893 215	-38 861 979	-31 153 945	-18 994 647	-24 480 911	-11 804 113	-17 290 377	25 490 811	
INTERNÍ ÚVĚR (+ úvěrováno, - ukládáno)		33 893 215	38 861 979	31 153 945	18 994 647	24 480 911	11 804 113	17 290 377	0	
INTERNÍ ÚROK NEGATIVE TOTAL	705 917 Kč	67 786	145 510	140 032	100 297	86 951	72 570	58 189	34 581	
INTERNÍ ÚROK POSITIVE TOTAL	0 Kč	0	0	0	0	0	0	0	0	
Interní úrok negative na 1 kus	58 826 Kč									
Interní úrok positive na 1 kus	0 Kč									
POSITIVE/NEGATIVE	-58 826 Kč									
ČERPÁNÍ INTERNÍHO ÚVĚRU	49 834 507	33 893 215	4 968 764	0	0	5 486 264	0	5 486 264	0	
SPLACENÍ INTERNÍHO ÚVĚRU	49 834 507	0	0	7 708 034	12 159 298	0	12 676 798	0	17 290 377	

CASH FLOW PROJEKTU s interním úvěrem									
TROL PMDP 2022		Obd. před dodávkami	XI-22	XII-22	I-23	II-23	III-23	IV-23	Období záruky
CASH BEGINNING (LOAN)		33 893 215	4 968 764	-7 708 034	-12 159 298	5 486 264	-12 676 798	5 486 264	-17 290 377
CASH END (LOAN)		0	0	0	0	0	0	0	25 490 811
NET CASH-FLOW (LOAN)			-4 968 764	7 708 034	12 159 298	-5 486 264	12 676 798	-5 486 264	42 781 188

Průběh netto cash-flow projektu bez interního úvěru



Stav financování projektu (zůstatky)



Abstrakt

Matušková, D. (2023). *Analýza efektivity controllingových aktivit organizace* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: controlling, kalkulace, případová studie, operativní řízení, projektové řízení

Diplomová práce se zabývá analýzou efektivity controllingových aktivit ve vybraném výrobním podniku. Cílem práce je analyzovat stávající controllingové procesy v daném podniku a na tomto základě zhodnotit jejich efektivitu v operativním řízení podniku. Dalším cílem práce je navržení doporučení pro zlepšení efektivity v oblastech, ve kterých byla provedenou analýzou zjištěna efektivita nedostatečná. Práce je strukturována do pěti hlavních kapitol, v první kapitole, kde je definován cíl práce a metodický postup řešení následuje kapitola věnovaná literární rešerši z odborných zdrojů. Třetí kapitola je věnována charakteristice výrobního podniku, jehož controllingové aktivity jsou podrobeny analýze, čtvrtá kapitola obsahuje vlastní analýzu controllingových aktivit daného podniku a poslední pátou kapitolu představuje případová studie, ve které je analyzovaný obchodní případ rozpracován podle doporučení a navrhovaných změn autorky pro zlepšení efektivity. V závěru práce je uvedeno finální zhodnocení práce a jejího přínosu.

Abstract

Matušková, D. (2023). *Analysis of effectiveness of controlling activities in organisation* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: controlling, calculation, case study, operational management, project management

The Master's Thesis deals with the analysis of the effectiveness of controlling activities in a selected production company. The aim of the work is to analyze the existing controlling processes in the given company and on this basis to evaluate their effectiveness in the operational management of the company. Another goal of the work is to propose recommendations for improving efficiency in the areas in which the efficiency was found to be insufficient by the analysis. Thesis is structured into five main chapters, in the first chapter, where the goal of the work is defined and the methodological procedure of the solution is followed by a chapter dedicated to literary research from professional sources. The third chapter is devoted to the characteristics of the manufacturing company whose controlling activities are subjected to analysis, the fourth chapter contains an own analysis of the controlling activities of the given company, and the last, fifth chapter is a case study in which the analyzed business case is elaborated according to the author's recommendations and proposed changes to improve efficiency. At the end of the Thesis, there is a final evaluation of the Thesis and its contribution.