



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ANALÝZA A OPTIMALIZACE NÁKLADOVÉHO PLÁNU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lucie Hrůzová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Lucie Hrůzová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.**
Akademický rok: 2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Analýza a optimalizace nákladového plánu ve vybrané společnosti

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce: Controlling a jeho využití při řízení podniku

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je podrobně analyzovat nákladový plán ve vybrané společnosti, porovnat jej se skutečným stavem nákladů a identifikovat slabá místa plánování. Na základě této analýzy studentka navrhne řešení pro lepší vypovídající hodnotu, transparentnost a efektivitu plánování.

Základní literární prameny:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-032-4.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá rozbořem nákladového plánu společnosti Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol. s r.o. za třetí kvartál vybraného nákladového střediska. Jsou popsány veškeré kalkulace a hotový nákladový plán je porovnán se skutečností. Na základě toho jsou poté navrženy doporučení pro optimalizaci plánu a eliminaci odchylek.

ABSTRACT

This diploma thesis deals with analysis of cost planning in company Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol s r.o. for third quartal of chosen cost centre. There are described all calculations and final cost plan is compared with actual data. On base of this are proposed recommendations for optimization of cost planning and elimination of deviations.

KLÍČOVÁ SLOVA

Nákladový plán, odchylky, druhy kalkulací, dělení nákladů, nákladový controlling, controlling, rozbor plánu

KEYWORDS

Cost planning, deviations, types of calculations, dividing of costs, cost controlling, controlling, analysis of plan

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

HRŮZOVÁ, Lucie. *Analýza a optimalizace nákladového plánu ve vybrané společnosti* [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-07]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127647>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ondřej Žižlavský.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 7. května 2020

Podpis autorky:

PODĚKOVÁNÍ

Za vedení a cenné rady v průběhu psaní této práce chci poděkovat panu doc. Ing. Žižlavskému, Ph.D. a panu Ing. Balabánovi.

OBSAH

ÚVOD A CÍLE PRÁCE	10
1 LITERÁRNÍ REŠERŠE	12
1.1 Definice a vymezení oblasti controllingu a pojmu controller	12
1.2 Cíle controllingu.....	14
1.3 Funkce controllingu	15
1.4 Vymezení strategického a operativního controllingu	18
1.4.1 Operativní controlling – nástroje	21
1.5 Nákladový controlling.....	27
1.5.1 Princip nákladového controllingu	28
1.5.2 Třídění kalkulací	31
1.5.3 Metody kalkulací	34
1.5.4 Nákladová odchylka	35
2 EMPIRICKÁ ČÁST	39
2.1 Představení společnosti GG	39
2.2 Sekundární náklady	41
2.2.1 Popis jednotlivých sekundárních středisek	41
2.2.2 Analýza vybraného střediska sekundárních nákladů	44
2.3 Primární náklady	46
2.3.1 Popis jednotlivých primárních středisek.....	47
2.4 Rozbor dílčích částí plánu výrobních nákladů	49
2.4.1 Produktivní hodiny (CAPA)	49
2.4.2 Neproduktivní hodiny	50
2.4.3 Personální náklady	51
2.4.4 Ostatní výrobní náklady	61
2.4.5 Alokování sekundárních nákladů na výrobní střediska	62

2.5	Porovnání plánu 19/20 se skutečností	63
3	NÁVRHY NA ZMĚNY	70
	ZÁVĚR	77
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	79
	SEZNAM OBRÁZKŮ	81
	SEZNAM TABULEK	82

ÚVOD A CÍLE PRÁCE

Každému úspěšnému podniku dnešní doby nesmí chybět oddělení controllingu. Jde o nedílnou součást řízení. Mezi hlavní úkoly controllingu v podniku je především podpora řízení, poradní podpora managementu a jeho směřování správným směrem, plánování a jeho koordinace a zpětná kontrola. Další důležitou součástí je zajištění informačních toků od odesílatele, ke správnému příjemci. Všechny tyto úkoly samozřejmě musí být v souladu s formulovanými cíli podniku. Pokud podnik používá vhodné controllingové nástroje, jeho chod je efektivní, hladký a výsledkem je dlouhodobá konkurenceschopnost a výkonnost. Controlling můžeme rozdělit podle ekonomických oblastí, na které se zaměřuje. Může jím být investiční controlling, nebo finanční controlling, a tak dále. Tato diplomové práce je zaměřená na controlling nákladový. Podstatou nákladového controllingu je analýza nákladových ukazatelů, řízení odchylek a také jejich analýza, z čehož je poté formulováno doporučení pro zlepšení situace, či vyhnutí se vzniklé situaci v budoucnosti. Nástroje, které jsou v této diplomové práci použity, jsou také používány ve vybraném podniku. Stěžejní částí potom bude analýza nákladových odchylek, kdy bude porovnán plán se skutečností.

Controlling je dnes velmi využíváný a v mnohých podnicích také nepostradatelný. Je to velmi zajímavá oblast sledující veškerá propojení jednotlivých nákladových a různých finančních ukazatelů, které je možno ovlivnit vhodně formulovanými nástroji. Tato oblast mě zajímá, chtěla bych se jí věnovat i ve svém profesním životě a proto jsem si ji vybrala jako téma pro svoji diplomovou práci. Tuto práci píši s cílem prohloubit své znalosti a ty pak využít pro svůj kariérní růst.

Podnik, který byl zvolen pro tuto práci, je zároveň podnikem, kde pracuji. Jedná se o společnost Gebauer a Griller Kabeltechnik spol. s r.o. (dále jen „GG“) se sídlem v Mikulově. Podrobněji bude tato společnost představena v kapitolách níže. Společnost GG má přímo své controllingové oddělení, které plánuje v ročním horizontu a poté vyhodnocuje jednotlivé měsíce zvlášť a podává o nich pravidelně reporty i s doporučeními do budoucna. Hospodářský rok použitý v této práci bude 2019, konkrétně 1.4.2019 – 31.3.2020. Analyzován v této práci bude vybraný kvartál, konkrétně třetí.

První část práce bude věnována literární rešerši zpracované pomocí odborné literatury. Půjde zejména o vymezení pojmu controlling a controller, budou definovány cíle a funkce controllingu. Dále bude controlling rozdělen na strategický a operativní a zde budou uvedeny, kromě definic, také nástroje operativního. Velká část literární rešerše se bude zabývat nákladovým controllingem. V první řadě bude představena klasifikace nákladů a to podle druhů a nákladových středisek. Dále budou následovat nákladové odchylky, jejich výpočty, definice, vyhodnocení apod. Také zde budou zmíněny třídění a metody kalkulací.

Empirická část práce bude obsahovat přestavení společnosti GG a její krátká historie. Bude popsána tvorba nákladového plánu vybraného výrobního střediska, jako jeden z dílčích cílů této práce, za pomoci nástrojů a metod, které jsou v této společnosti používány. Po sestavení rozpočtu zde bude uveden skutečný stav a bude s plánem porovnán. Poté se provede analýza všech vzniklých odchylek, které by společnost považovala za důležité dle stanoveného procenta. Hlavním cílem diplomové práce bude po zjištění odchylek definovat příčiny jejich vzniku a na základě toho bude navrženo zlepšovací opatření, pomocí kterého by v budoucnu už k takovým odchylkám nemělo docházet, nebo by měly být alespoň minimalizovány, ale také aby plánování a zpětná kontrola byly rychlejší a přesnější.

V závěru této části budou shrnuty nejdůležitější body této diplomové práce a bude přednesen výsledek celé analýzy. Dále bude také zhodnoceno, zda bylo dosaženo cílů, které byly pro tuto práci stanoveny.

1 LITERÁRNÍ REŠERŠE

V dnešní době nachází controlling v podnicích čím dál důležitější pozici. Dříve se na tuto oblast nekladl důraz, nebo byl controlling prováděn samotným managerem. Nyní už má většina firem svého controllera, který tím přebírá část této práce od managerů a působí pro ně jako opora a poradní orgán ve smyslu zpracování důležitých podnikových informací. V tom nejlepším případě už controlling do společností pronikl tak, že je začleněn do podnikové hierarchie jako samostatné oddělení. V takovém případě jsou oddělení controllingu jasně přiděleny kompetence a povinnosti. Existuje ale také možnost externího controllera. (Lazar, 2012)

1.1 Definice a vymezení oblasti controllingu a pojmu controller

Slovo controlling bylo převzato z anglického jazyka a svou jasnou definici nemá. Obecně se ovšem v odborné literatuře autoři víceméně shodují na tom, že jde o nástroj ekonomického řízení. Nutno podotknout, že pojem controlling nelze doslovně překládat jako kontrola. Jedná se o širší pojem nesoucí v sobě řadu funkcí a pravidel, čímž napomáhá k dosažení podnikových cílů. Slovo controlling má základ v anglickém jazyce a tím je sloveso „to control“, což v překladu znamená řídit.

Jedná se tedy o oblast řízení podniku, která v sobě zahrnuje účetnictví, systém střediskového hospodaření, rozpočetnictví a kalkulací, které vyúsťují v kompletní systém řízení. (Lazar, 2012)

Controlling můžeme chápat jako koncept, pomocí kterého vedeme podnik takovým směrem, aby bylo dosaženo stanovených cílů. Dále jako nástroj řízení, kdy je tento nástroj orientovaný na budoucnost, protože jeho hlavní náplní je právě plánování. A v neposlední řadě je to soubor pravidel, pomocí kterých dokážeme včas detekovat různé výchyly, které díky tomuto můžeme začít co nejdříve řešit a předejít tak jiným větším problémům, které by mohly být způsobeny. Controlling tedy, na rozdíl od účetnictví, nezahrnuje jen obraz skutečnosti, ale také plánování, ukazuje směr vývoje a odchylky, kdy se skutečnost odchyluje od plánu. Takové odchylky je schopen zachytit, analyzovat a poté tedy i usměrňovat, či jim zcela předcházet. (Žůrková, 2007)

Controlling jako takový provádí sám controller ve spolupráci s manažerem. Jejich práce se navzájem překrývá a nebylo by dosahováno efektivních výsledků, kdyby ke spolupráci nedocházelo. (Konečný, 1997)

Manažer provádí podnikové činnosti, nese odpovědnost za výsledek a provádí controlling. (Konečný, 1997)

Controller poskytuje informace o ekonomických ukazatelích a obchodních záležitostech, které považují za důležité, tyto informace předávají manažerovi, který by s nimi měl správně naložit. Dále by měl dbát na to, aby výsledek byl transparentní, případně být schopen okamžitě vysvětlit případné nejasnosti. Mimo jiné by měl controller umět působit skrze jiné, aby bylo možno dosahovat podnikových cílů. Manažer tedy provádí konečná rozhodnutí, ovšem controller k takovému rozhodnutí inspiruje, hodnotí, sleduje průběh a následky a hodnotí jeho výsledek. (Konečný, 1997)

Controller je nositelem funkce controllingu. Ve své podstatě je controlling brán jako řízení, které je hlavním úkolem managementu. Ovšem každý podnik by měl mít zaměstnance právě pro výkon funkce controllingu, kterou bude vykonávat spolu s manažerem, jak už bylo zmíněno výše. Rozsah výkonů a kompetencí controllera se odvíjí od formy podniku a jeho velikosti. Je tedy kladen velký důraz na vlastnosti a schopnosti, které by měla osoba controllera mít. V první řadě to jsou osobní vlastnosti, které se dají naučit jen z části. Z větší části se jedná o vlastnosti, se kterými se člověk prostě narodí. Je to například analytické myšlení, které je třeba k analýze finančních výkazů. Další vlastností, kterou controller potřebuje je kreativita, přesnost a také taky schopnost přijímat nepříjemnosti a kritiku. Měl by být přesný a mít vlastní iniciativu například k modifikaci různých analýz a modelů na konkrétní podnik apod. Dále by měl být týmovým hráčem, být komunikativní a mít přirozenou autoritu. Tyto tři vlastnosti jsou důležité pro komunikaci a jednání s managementem, kterému předává potřebné informace a i dává doporučení, ale také kvůli jednání s ostatními zaměstnanci, od kterých například i on získává potřebné informace pro různé analýzy. Měl by být komunikativní a reprezentativní, protože jeho náplní práce jsou také prezentace výsledků. Další potřebné vlastnosti controllera jsou ty, které se dají naučit či získat postupně v profesním životě řešením různých situací. Množství posbíraných zkušeností závisí na ochotě controllera učit se. Jedná se o znalost podnikové ekonomiky konkrétního podniku. Tato znalost

obsahuje orientaci v interním a externím účetnictví, kdy interní účetnictví představuje např. kalkulaci výkonů a nákladů a externí představuje zákonem dané finanční výkazy. Dále musí znát styl řízení podniku, také jeho směrnice a v neposlední řadě metodiku plánování a sestavování rozpočtů. Je třeba mít také obecné znalosti z několika odvětví, jako je účetnictví, právo, techniky a metodiky analýz a různé druhy managementu, například projektový a informační. Pokud takovéto vlastnosti controller bude mít, měl by být schopný řešit vzniklé problémy a situace a také napomáhat managementu k efektivnímu řízení a rozhodování. (Žižlavský, 2014)

Hlavních úkolů controllingu je několik. Jejich interpretace se může mírně lišit, ovšem jádro této problematiky zůstává stejné. Hlavním úkolem je plánování, kdy je třeba vytvořit systém celého plánování. Dále pak výkaznictví, které zahrnuje manažerské, nákladové a finanční účetnictví a samozřejmě i interpretace. Provedené plánování se také musí zanalyzovat a vyhodnotit, kdy je na základě vyhodnocení vytvořeno doporučení. Dalším úkolem controllingu jsou daňové aspekty, výkaznictví z hlediska výkazů pro státní účely, analýza vnějšího prostředí, protože podnik nefunguje ve vakuu a také ochrana majetku, to znamená revize, pojištění apod. Tyto úkoly budou podrobněji popsány v dalších kapitolách. (Konečný, 1997)

1.2 Cíle controllingu

Cíl controllingu můžeme definovat v širším pojetí. Tím je udržení správného a efektivního fungování podniku a jeho pružnost v reakcích na vzniklé situace. Definice takového obecného cíle se může mírně lišit, ale hlavní smysl těchto definic je stejný. Obecný cíl můžeme rozložit do cílů dílčích, které jsou 4. (Žižlavský, 2014)

Prvním dílčím cílem je zajištění schopnosti předvídání. Povinností controllingu je, aby podnik byl schopen předvídat budoucí změny v okolí podniku, které by na jeho další vývoj mohly mít vliv a na které je třeba se připravit. Tyto informace musí být co nejpřesnější a co nejsrozumitelněji předány včas do rukou managementu, který se na tyto změny pak může připravit. (Žižlavský, 2014)

Dalším dílčím cílem je zajištění schopnosti adaptace. Jedná se o další povinnost controllingu o předání správných informací managementu. Základem je spolu s těmito

informacemi zajistit v podniku to, aby správně reagoval a přizpůsoboval se vzniklé změně okolí. (Žižlavský, 2014)

Třetím cílem je zajištění schopnosti koordinace. V podniku obecně je potřeba koordinovat všechny stanovené cíle. Pokud controlling správně předvídal změnu, která v okolí podniku nastala a na základě toho management správně určil následný postup k přizpůsobení se nové situaci, tak teď je na řadě tento postup správně sladit mezi jednotlivými úrovněmi řízení a tím zajistit hladké splnění stanovených cílů bez nedorozumění či špatně sladěných posloupností stanovených postupů. (Žižlavský, 2014)

Posledním dílčím cílem je zajištění schopnosti realizace plánů. Pokud management stanoví podnikový cíl, musí k němu být i stanoven plán, jak ho dosáhnout. Controlling má na starost na tomto plánu spolupracovat s managementem a dohlížet na to, že stanovený plán je v podmínkách vnitřního a vnějšího okolí podniku realistický a tím pádem nenastane situace, kterou podnik není schopen zvládnout. Controller tedy svého manažera musí umět také nasměrovat na správný směr, aby opět došlo k hladkému dosažení stanovených cílů. (Žižlavský, 2014)

1.3 Funkce controllingu

Aby controlling dostál svých cílů, které jsou zmíněny výše, musí správně a naplno plnit funkce, které na sebe controlling přebírá jako části celého podnikového systému řízení. Základní funkce jsou tři a to podnikové plánování, podniková kontrola a řízení podniku. Všechny tyto funkce se samozřejmě týkají jak oddělení controllingu, tak i managementu, kdy tyto spolu musí úzce spolupracovat.

Plánování v podniku se provádí z toho důvodu, aby bylo dosaženo stanovených podnikových cílů. Je tedy třeba tyto plány provádět podle toho, jaké má podnik k dispozici nástroje, jaké se očekávají podmínky a hlavně aby byly orientovány na výše zmíněné cíle. Plán je tedy třeba podle toho optimalizovat, formulovat a přizpůsobovat. Podnikové plánování můžeme charakterizovat takto:

- Plán a všechny činnosti s ním související se orientují na podnikové cíle a napomáhají k jejich dosažení. Takovýto plán pak přispívá k formulování řízení podniku.

- Plánovací činnost a jejich procesy na sebe navazují a souvisejí spolu. Jeden hlavní cíl se rozpadá na cíle dílčí, u kterých je nutná zpětná vazba a jejich vyhodnocování. Pokud nebudou správně splněny dílčí cíle, nemůže být splněn ani cíl hlavní.
- Plnění plánu je složeno z racionálního jednání jak při plnění jednotlivých procesů, tak už i při plánovacích pracích a jsou jasné dány posloupnosti a věcná souvislost jednotlivých prováděcích činností. Pokud by tomu tak nebylo, mohlo by dojít ke špatné posloupnosti jednotlivých činností a tím už by byl takovýto proces rozbitý a nedošlo by ke splnění cílů.
- Plánování je orientováno na budoucnost, aby bylo možné co nejvíce využít budoucích příležitostí, nebo aby byl podnik připraven na budoucí hrozby a pružně na ně reagoval, případně, pokud je to možné, jim úplně předešel.

Plán by měl být vytvořen tak, aby byl co nejvíce pružný a bylo by možné jej v případě potřeby upravit. Takovou potřebou může být změna cíle, změna efektivity používaného nástroje či změna podmínek, v jakých podnik funguje. Plán by měl mít v těchto situacích připravené alternativy, které je možno pohotově použít. Plán musí být také přehledně zpracovaný a pravidelně zaznamenávaný průběh jeho plnění, aby byla možná rychlá a efektivní kontrola. Podnikový plán zpracováváme jak dlouhodobý, tak i krátkodobý. Dlouhodobé plánování se dělá z pravidla pro období alespoň čtyř let. Takové plánování se nazývá strategické. To krátkodobé pak nazýváme operativní, které se vztahuje k jednomu hospodářskému roku. Tento strategický i operativní controlling bude podrobněji rozebrán v této práci níže.

Kontrola je nezbytnou funkcí controllingu. To, že je stanoven podnikový plán, který koresponduje s cíli společnosti, ještě vůbec neznamená, že přesně naplánované hodnoty skutečně nastanou. Z tohoto důvodu controlling provádí také kontrolu. Je potřeba zjistit, kde nastaly odchylky od plánovaných hodnot a tyto odchylky správně analyzovat a stanovit jejich příčiny. Skutečný vývoj hodnot musí být neustále sledován a v případě velkých odchylek od plánovaných hodnot případně korigován. Je tedy v zájmu controllingu sledovat a porovnávat plán se skutečností, aby nedošlo k narušení plynulosti dosažení podnikových cílů. Kontrolu můžeme rozdělit na kontrolu procesů a kontrolu výsledků. Při kontrole výsledků tedy hledáme odchylky, které mohly vzniknout v oblasti plánování. Při kontrole procesů zase hledáme odchylky, které mají vznik v realizaci

stanoveného plánu. Může se také stát, že plán nebyl zvolen vhodně a že jeho realizace není v daném podniku možná, nebo je nehospodárná. Další možností ovšem může být i to, že procesy nutné pro realizaci cílů nebyly správně pochopeny. Kontrolovat se pochopitelně mohou všechny veličiny v podnikovém plánu, ovšem toto by bylo velice nákladné. Ve většině případů si však každá společnost stanoví pouze ty veličiny, které ji zajímají a které považuje za důležité. Četnost výše popsané kontroly se odvíjí od velikosti podniku. Méně časté kontroly poskytují méně komplexní informace a tím pádem podnik není schopen reagovat tak pružně, jako při více častých kontrolách.

Záměrem kontroly je tedy odhalit chyby v podnikovém plánování nebo v procesu realizace tohoto plánu, aby tyto odhalené chyby mohly být včas podchyceny a mohlo dojít k potřebné nápravě. Odchylky můžeme zjistit tak, že veličiny porovnáme v čase, porovnáme mezi odděleními, nebo využijeme klasické porovnání plánu a skutečnosti.

Řízení je nejdůležitější funkcí controllingu. Samotné plánování a kontrola nedokáží zajistit dosažení stanovených cílů. Hlavní podstatou správného systému řízení je zajistit, aby všechny procesy byly vykonávány správně a efektivně a tím aby tedy došlo i k úplnému splnění cílů. Systém řízení má být vždy orientovaný na budoucnost, protože i každý stanovený cíl v budoucnu nastává. Každý vedoucí pracovník by měl mít jasné stanovené cíle, kterým by měl přizpůsobovat celý svůj proces řízení. Měl by na takovém úkolu pracovat samostatně a vést své oddělení tím správným směrem. Teprve až nastanou odchylky od plánu, které podnik stanoví za významné, přichází na řadu controller.

Controller provede analýzu vzniklých odchylek a tím nalezne jejich příčiny. Vyhledáním takovýchto slabých míst pak určí i příčiny vzniku odchylek a poté je možno stanovit protipatření. Controller pravidelně informuje jednotlivé úseky o tom, jakým způsobem je cílů dosahováno, ale také o tom, jestliže nastala odchylka. Zjištěné odchylky jsou podnětem pro rozhodování, jaký způsobem by mělo řízení podniku pokračovat. Nastalé problémy je potřeba přesně zařadit pod konkrétní odpovědnostní oblast. Controller se nemůže problémem zabývat v celé jeho šíři, protože tím by své síly, ale i síly těch, kteří tato opatření budou zavádět, zbytečně rozptyloval. Je třeba se soustředit na jádro problému a tím ho i efektivně vyřešit.

Úkolem controllera je vybrat takové nástroje řízení, které vyhodnotí jako nejvhodnější pro danou vzniklou situaci. Tyto nástroje by měly být takové, aby bylo možné je využívat

na úrovni konkrétních odpovědnostních středisek, a tím si tato střediska mohou ustálit neklidnou situaci v dosahování jejich vlastních dílčích cílů. V ideálním případě jsou v používání nástrojů tato střediska samostatná. Při použití takových nástrojů je samozřejmě potřeba dále sledovat jejich dopady, a zdali se jejich použití neminulo účinkem, což opět sleduje controlling. V případě potřeby výběr nástroje upraví, změní, nebo doplní. Nástroje, které se v podnicích používají, se liší od jejich povahy a velikosti. Příkladem nástrojů řízení jsou různé analýzy, jako ROI – return on investment, analýza ABC, break even point analýza apod.

1.4 Vymezení strategického a operativního controllingu

Účetnictví se orientuje na minulost. V podniku je ovšem potřeba se soustředit hlavně na budoucnost a tím se pružně přizpůsobovat situacím, které mohou vzniknout. A na budoucnost se zaměřuje právě controlling. Podle délky plánování do budoucna můžeme controlling rozdělit na operativní a strategický. V každém případě se jeden bez druhého neobejde a je potřeba plánovat jak krátkodobě, tak i dlouhodobě. Pokud by se tak nedělo, vždy může nastat v podniku situace, které se díky tomu nebude schopen včas a efektivně přizpůsobit a mohlo by to pro něj mít fatální následky. Krátkodobý úspěch, tedy operativní, je výsledkem toho, jak je podnik schopen využít svého potenciálu úspěchu. To znamená, že podnik jen nereaguje na již vzniklou situaci, ale má zájem na tom, aby budoucnost a to, jakým směrem se podnik bude ubírat, mohl řídit a korigovat. V případě dlouhodobého úspěchu se podnik orientuje na hlavní cíle podniku a určuje cesty a způsoby, jakými jich má být dosaženo. Definované strategické cíle tedy určují, jak se budou vyvíjet také operativní cíle. Pokud si podnik zvolí jako strategický cíl stát se tím, kdo tento produkt vyrábí nejkvalitněji, určitě se v operativním plánování neobjeví například masová výroba. Klíčovou informací této části je propojenost, spolupráce a koordinace mezi strategickým a operativním controllingem. Součástí controllingu je ale také controlling normativních cílů. Jedná se o normy organizační a také sociální, které jako celek utváří podnikovou kulturu. Tyto normy napomáhají tomu, aby se vytvářely hodnoty podniku a rozvíjely se jeho vize. Normativní cíle by se měly stanovit a schválit vedením podniku a zanést je do každodenního chodu společnosti, ale také pracovního života zaměstnanců. (Horváth & Partners, 2004) (Eschenbach, 2012)

Operativní controlling, jak již bylo zmíněno výše, se zaměřuje na krátkodobé plánování, tedy budoucnost jednoho roku. Operativní řízení se doplňuje spolu se strategickým a normativním. Operativní opatření slouží k dosažení strategických cílů, jako příklad může být rozpočtování, objednávky materiálu do výroby, dojednání s bankou lepších podmínek úvěru apod. Pokud je již v případě operativního plánu odhalena odchylka skutečnosti od plánu, může to způsobit tlak i na strategické plánování a jeho případnou úpravu. Hlavní veličiny, které vstupují do operativního plánování, jsou:

- Likvidita jako schopnost podniku převést svá aktiva do likvidní podoby a dostát svým závazkům. Dle času ji dělíme na krátkodobou a dlouhodobou. Dále ji můžeme dělit na nadměrnou, dostatečnou a nedostatečnou. Nadměrná likvidita znamená, že podnik má likvidity více, než potřebuje na pokrytí svých závazků a jedná se o nežádoucí stav, který může mít vliv na jeho rentabilitu. Dostatečná likvidita představuje ideální stav, kdy podnik disponuje toliko prostředky, které stačí k pokrytí jak krátkodobých, tak i dlouhodobých závazků. Nedostatečná likvidita značí neschopnost pohotově reagovat na splacení závazků a podnik se může dostat do insolvence.
- Produktivita je obecně chápána jako poměr mezi vstupy a výstupy výrobních faktorů. Produktivitu můžeme vypočítat téměř ze všeho. Například poměr počtu vyrobených výrobků a použitého materiálu vyjadřuje produktivitu použitého materiálu. Poměr provedených výkonů a počtu pracovníků, kteří se na těchto výkonech podíleli zase produktivitu práce.
- Rentabilita značí poměr mezi výsledkem a použitím hodnot. Mezi ukazatele rentability řadíme například obrát, rentabilitu vlastního kapitálu apod. Podnik zajímají faktory, které tuto rentabilitu ovlivňují a snaží se je usměrňovat tak, aby bylo dosaženo operativních, potažmo strategických cílů podniku.
- Hospodárnost může být vyjádřena jako měřítko účinnosti vstupů a výstupů, zejména v oblasti nákladů mezi skutečnými a plánovanými. Ale neodráží aktuální situaci podniku na trhu, pouze vyjadřuje šetrnost, s jakou podnik funguje.

Operativní controlling tedy zajímají výše zmiňované položky a také faktory, které tyto veličiny ovlivňují. Ty pomáhají lépe pochopit vzniklé odchylky a dávají tedy i prostor pro jejich vysvětlení a nápravu, případně zavedení opatření pro předcházení jejich vzniku. (Eschenbach, 2012)

Úkolem strategického controllingu je přijímat taková opatření, která zajistí existenční jistoty podniku i do budoucna. Tuto podmínku operativní plán nesplňuje, protože se orientuje na cíle krátkodobé. Strategický controlling tedy definuje cíle dlouhodobého charakteru, tedy období delší než jeden rok. Znamená to tedy, že v současnosti musí vedení podniku přijmout taková opatření, která k těmto existenčním jistotám přispějí, což ovšem není jednoduché. Z tohoto tedy plyne, že pro strategické a operativní plánování se používají nástroje. Strategické plánování má napomáhat dosahování budoucích operativních výsledků jednotlivých let a naopak operativní plánování má napomáhat k dosahování strategických cílů podniku. Rozdíly mezi operativním a strategickým controllingem jsou následující:

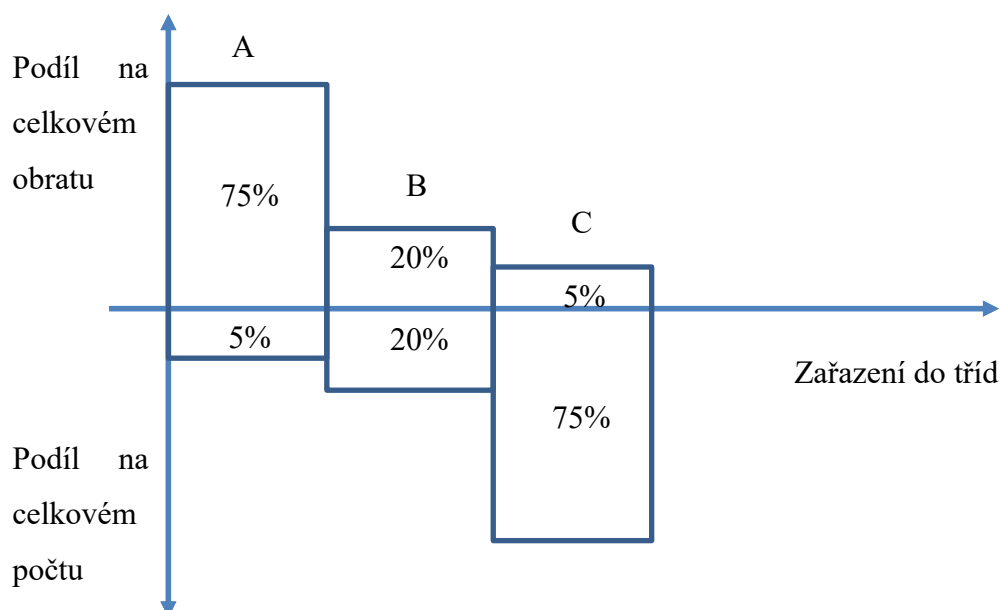
- Časové rozmezí, které je v případě operativního controllingu omezené jedním rokem, je v případě strategického controllingu neomezené. Plánujeme tak s předpokladem, že podnik má před sebou dlouho budoucnost.
- Veličiny, se kterými jednotlivé koncepce pracují. V případě operativního controllingu jde spíše o náklady a výnosy, oproti tomu strategický controlling používá všechny veličiny, které jsou podnikem stanoveny jako důležité pro budoucí vývoj.
- Okolí podniku řeší strategický controlling jako externí a orientuje se na celý trh, konkurenci apod. Kdežto operativní controlling se zaměřuje na vnitřní prostředí podniku.
- Tlak termínů řeší operativní controlling, což je dáno krátkodobým charakterem plánovacího období. Je tedy potřeba s plánem stále pracovat a stále jej přizpůsobovat. Strategický controlling v podstatě žádným termínům nepodléhá, protože strategickým rozhodnutím je možné se vyhnout právě operativním zásahem do krátkodobého plánu.
- Styl řízení je také rozdílný. Operativní plánování zadává úkoly na jednotlivých úrovních a sleduje dodržování dílčích cílů a plánů. Pomocí strategického plánování se překonávají organizační bariéry mezi podnikovými funkcemi a úzkými zájmy jednotlivých funkcí.
- Stanovení cílů strategický controlling řeší jako dosažení budoucí existenci podniku. Operativní controlling se orientuje pouze na krátkodobé a dílčí cíle, které ovšem napomáhají těm dlouhodobým podnikovým cílům.

Operativní a strategický controlling jsou tedy dva funkční okruhy, které jsou ale propojené navzájem a můžeme říci, že strategické cíle jsou nadřazeny těm operativním. Těchto cílů je dosahováno různými nástroji, které budou popsány níže. (Konečný, 2003)

1.4.1 Operativní controlling – nástroje

Operativní controlling se orientuje na krátkodobé plánování, tedy plánování do jednoho roku. Je tedy potřeba do plánu neustále zasahovat, regulovat a usměrňovat jeho vývoj pomocí podnikových činností. Operativní controlling se zabývá hlavně rentabilitou, hospodárností a likviditou, jak již bylo zmíněno výše. Abychom tyto oblasti mohli regulovat, je třeba využívat operativních nástrojů. Hlavním úkolem operativního controllingu je řízení nákladů. Analýzy, které se v krátkodobém horizontu používají, se opírají o dvě základní oblasti. Řeší, které položky budou v rámci controllingu sledovány a bude jim usměrňován jejich vývoj a také jim bude udělena důležitost, s jakou se o ně controller bude zajímat. A dále řeší, jakým způsobem budou náklady přiřazovány ke svým nositelům a dále také zvolení vhodné volby ukazatelového systému. (Mikovcová, 2007)

Analýza ABC srovnává objemy a hodnoty. Je dokázáno, že jen malá část z celkového objemu je schopná tvořit opravdu velkou část hodnoty. Analýza ABC tedy roztrídí výrobky, zásoby, náklady, zákazníky do tříd A, B, C, kdy A třída představuje malé množství položek (např. 5 %), které tvoří efekt ve vysoké míře (např. 75%). Další třída B představuje trochu větší část položek (řekněme 20 %), které přináší jen malou část efektu (např. 20 %). A poslední třídu C tvoří největší část položek (např. 75 %) a jejich efekt je velmi malý (např. 5 %). Z výše uvedeného vyplývá, že podnik by se měl soustředit právě na výrobky typu A. Grafické zobrazení je uvedeno na obrázku níže. Pokud by došlo k malému zvýšení zisku, největší efekt, tedy nárůst nákladů, by to vyvolalo u položek typu A, proto je třeba důkladného sledování. (Vollmuth, 1998)



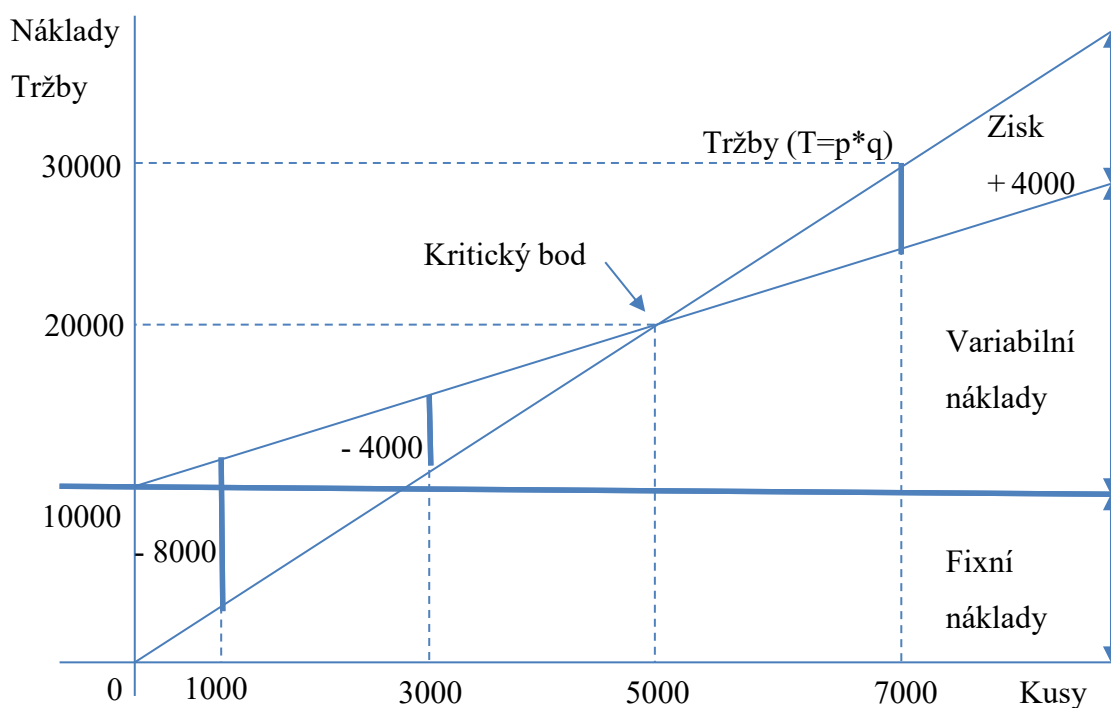
Obr. 1: Analýza ABC

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vollmuth, 1998)

Globální analýza nákladů je důležitá, kdy podnik se dle této analýzy soustředí na ovlivňování vývoje, výše a struktury nákladů a snaží se o co nejefektivnější využití všech dostupných prostředků. Základem úspěchu je vybrat, či rozpoznat ten proces v podniku, který vede k minimálním nákladům a znázorňuje tak nejefektivnější výrobní proces. Pro rozpoznání takového procesu je nutné znát také vývoj nákladových položek, který může být neutrální, příznivý nebo nepříznivý. Pokud je vývoj neutrální, jedná se o lineární náklady nejčastěji v ustálené výrobě. Příznivý vývoj nákladů znamená, že se jedná o degresivní náklady, tedy klesají například s vyráběným množstvím. A nepříznivý vývoj značí progresivní náklady, které mohou vznikat například získáním omezených zdrojů, které vyvolají vyšší ceny na materiál apod. V této analýze tedy sledujeme vývoj všech nákladů a to variabilních a fixních na jeden daný proces a vyhodnocujeme jejich vývoj a efektivitu na výsledek procesu. Součástí této analýzy je také propočet závislosti jednotlivých položek nákladů na celkových výnosech. (Mikovcová, 2007)

Analýza bodu zvratu ukazuje, ve kterém okamžiku tržby již pokrývají celkové náklady podniku. Před zahájením výroby vznikají fixní náklady, a jakmile je výroba zahájena, vznikají také variabilní náklady, které se mění s růstem objemu produkce. Pro výpočet bodu zvratu je potřeba znát průběh nákladů, který můžeme získat například regresní analýzou, grafickou metodou, nebo metodou klasifikační analýzy. Při této analýze se

používají také další veličiny, jako je bezpečná míra zisku, což nám udává, o kolik mohou tržby klesnout, aby se ocitly až na úrovni nákladů. Bezpečnou míru zisku tedy vypočítáme jako celkové tržby snížené o kritické tržby. Další veličinou je bezpečnostní koeficient, který představuje aktuální situaci podniku a dává prostor pro navržení vhodných opatření. Bezpečnosti koeficient se vypočítá jako rozdíl celkových tržeb a kritických tržeb na celkových tržbách. Za vhodné opatření se pak považuje zvýšení tržeb například zvýšením prodejní ceny, snížením bodu zvratu například redukcí výrobků s malým příspěvkem na úhradu nebo redukce nákladů prostřednictvím snížení variabilních nákladů. Příklad grafického znázornění kritického bodu níže. (Mikovcová, 2007)



Obr. 2: Bod zvratu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Vysušil, 1999)

Pokud chce podnik efektivně řídit náklady, musí také zvolit vhodný systém jejich výpočtu a také určit způsob, jakým budou náklady přiřazovány ke svým nositelům. Musí tedy rozhodnout, jaký kalkulační systém bude používat. Kalkulační systém znamená způsob výpočtu ceny na jednotku produkce. Přiřadit náklady je možné dle tří základních principů a to kalkulací s úplnými náklady, s neúplnými náklady nebo kombinací obou zmíněných. Při použití způsobu kalkulace s úplnými náklady musí podnik ke všem nákladům přiřadit

své nositele. V případě jednicových toto stanovit přímo, v případě režijních pak nepřímo a to například přírážkou. Zjednodušeně řečeno po sečtení přímých a režijních nákladů získává podnik celkové vlastní náklady. Po přičtení ziskové přírážky k těmto celkovým vlastním nákladům získává podnik cenu. Nedostatkem této metody je, že pokud podnik nerozlišuje náklady na fixní a variabilní složku, nelze pak využít analýzu bodu zvratu. Metoda kalkulace s příspěvkem na úhradu už variabilní a fixní složku rozlišuje. Takže na kalkulační jednici jsou přiřazeny jen přímé náklady, nebo náklady variabilní. Režijní, nebo fixní náklady pak zůstávají i se ziskem v jednom bloku, které se nazývá hrubé rozpětí. Tato metoda se použije za předpokladu, že cena je dána trhem anebo máme natolik kvalitní informace, že jsme schopni cenu dokonale odhadnout. Vychází se tedy z odhadnuté ceny, kterou očistíme o variabilní náklady a dosáhneme na výše zmiňované hrubé rozpětí. Tato informace nám udává, jak výrobky podniku přispívají k úhradě fixních nákladů, ale také k tvorbě zisku. Kladný výsledek je tedy pozitivum pro podnik. Některé fixní náklady ovšem také lze rozdělit k přímo jednotlivým skupinám výrobků a při kalkulaci toto zohlednit. Nejjednodušší je členění na dvě úrovně a to na fixní náklady všeobecné a speciální. Speciální mají vztah ke konkrétním skupinám výrobků, všeobecné pak ke skupinám výrobků žádný vztah nemají. Kalkulace by pak vypadala následovně. (Mikovcová, 2007)

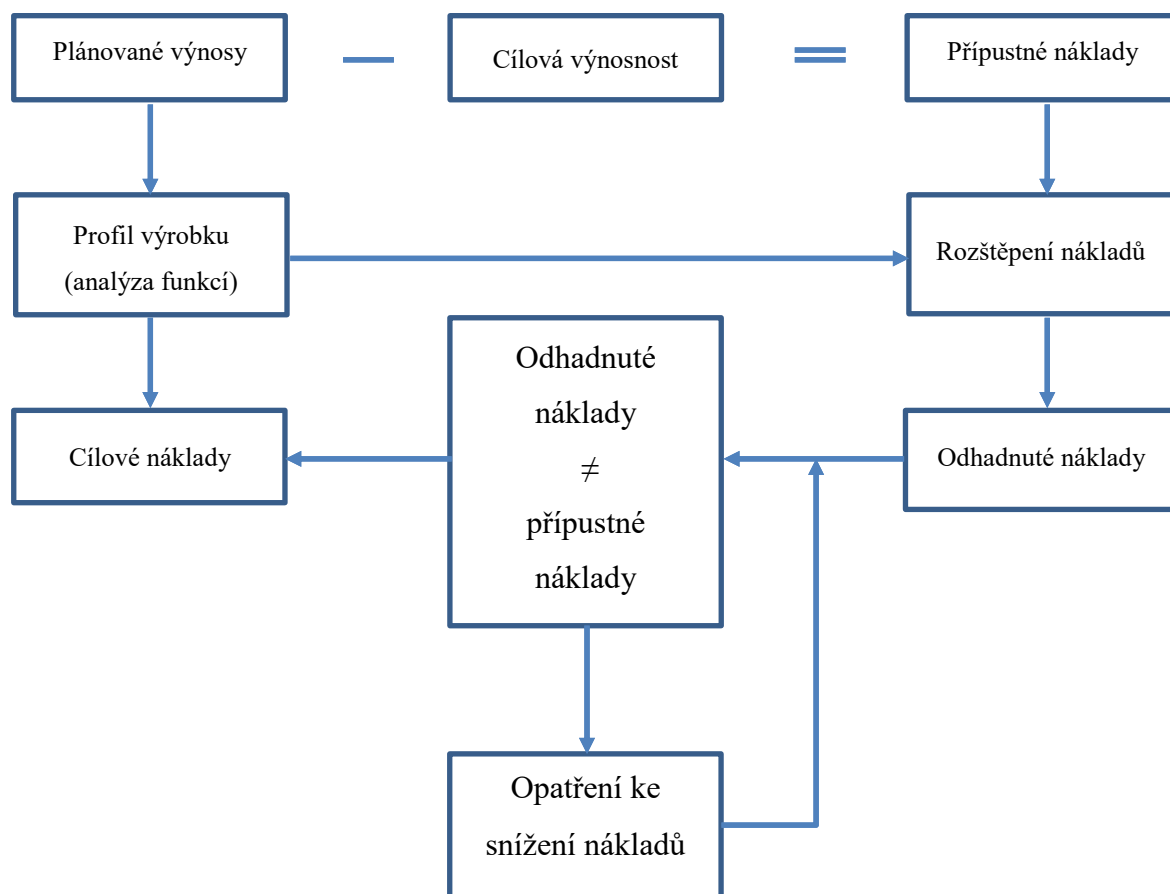
Tab. 1: Kalkulace ceny

(Zdroj: převzato z Mikovcová, 2007)

Výrobní skupina	A	B	C	Celkem
Tržby	...	...	...	...
- variabilní náklady	...	...	...	...
= příspěvek na úhradu 1	...	...	...	...
- speciální fixní náklady	...	...	...	...
= příspěvky na úhradu 2	...	...	...	...
- všeobecní fixní náklady				...
= zisk				...

Target costing je řízení nákladů tržně orientovaných podniků. Podmínkou pro uplatnění tohoto řízení je absolutní orientace podniku na zákazníka, protože podnik se neptá, kolik bude produkt stát, ale kolik ještě může stát. Kalkulace tedy bude přesně opačně, než je tomu v klasických případech. Začíná se cenou, od které se odečítá zisk, čímž získáme

možné povolené náklady. Tato metoda kalkulace se postupně vyvinula proto, že vývoj stále dokonalejších výrobků stále zdvihal náklady a tím také cenu výrobku, kdy už tato cena byla pro spotřebitele neúnosná, protože výrobek jim nepřinášel za takovou cenu dostatečný užitek. S tímto obráceným postupem podnik lehce pozná, kam až s náklady může zajít. Dále tato metoda tvrdí, že funkce zbytečné pro zákazníka jsou pro podnik náklady navíc, které se dají snadno snížit. (Mikovcová, 2007)



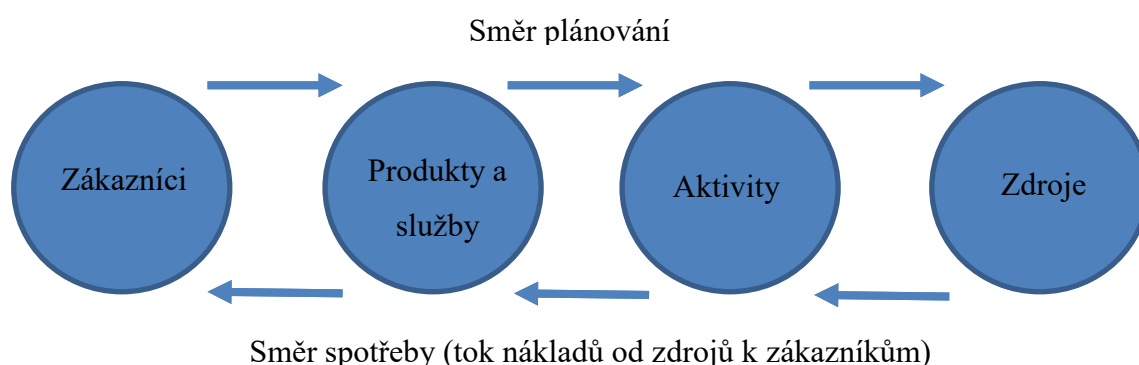
Obr. 3: Schéma postupu Target costing
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Mikovcová, 2007)

Na schématu výše je zachycen postup kalkulace metodou target costing. Tuto metodu využijí podniky s vysokou konkurencí na trhu, kde se hraje právě cenou výrobku.

Kalkulace ABC (aktivita base costing) představuje přístup ke sledování nákladů a jejich přiřazování. Přiřazování neprobíhá přes nákladová střediska, jako je tomu u tradičních kalkulačních metod, ale přímo přes aktivity, které jsou nezbytné pro tvorbu výkonu. Podstatou kalkulace ABC je tedy přesné vyjádření vztahu mezi nákladem a příčinou jeho

vzniku. Příčinou vzniku nákladů totiž nemusí být nutně zvýšený objem výkonů. Tato metoda pracuje s několika pojmy a to aktivita, proces, nákladové objekty a zdroje.

Aktivitu vyvíjí podnik ze své podstaty a je to činnost, na základě které vznikne nákladový objekt čili výrobek. Proces už vyjadřuje seskládané aktivity do logické posloupnosti tak, aby výstupu bylo dosahováno co nejefektivněji. Zdroje chápeme jako faktory vstupující do veškerých aktivit, které jsou spotřebovávány. Nákladové objekty zase chápeme jako výstupy použitých zdrojů. Směr plánování zachycuje obrázek níže. Lze jej porovnat s klasickými kalkulacemi, kde je postup plánování zcela rozdílný a to definování zdrojů, rozdělení nákladů na střediska a poté z nich plynoucí produkty. (Mikovcová, 2007)



Obr. 4: Postup plánování kalkulace metodou ABC
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Mikovcová, 2007)

Pokud by chtěl podnik tuto metodu použít, došlo by k dosažení čtyř základních etap.

- Identifikace aktivit a procesů je klíčovou etapou. Počet aktivit a procesů v podniku se odvíjí od jeho specifik. Pro tento model stačí definovat 10 - 30 procesů, kdy každý tento proces by měl mít definovanou příčinu, která způsobuje změny v nákladech daného procesu.
- Přiřazení aktivit ke zdrojům je další etapou. V této etapě je nutné určit, jaké jsou příčiny spotřeby zdrojů a tyto zdroje pak přiřadit k jednotlivým aktivitám. Z toho podnik vyvodí ocenění aktivit.
- Předposlední etapou je definování nákladových objektů, to znamená výsledek procesů a aktivit. Tyto nákladové objekty by měly být příčinou vzniku aktivit a spotřebou zdrojů. Za nákladové objekty považujeme služby, výkony, produkty apod.

- Konečnou etapou je ocenění nákladových objektů, které probíhá pomocí vyčíslení spotřeby zdrojů u jednotlivých aktivit na konkrétní nákladový objekt. (Mikovcová, 2007)

1.5 Nákladový controlling

Nákladový controlling je dílčí částí celého komplexního systému controllingu, kdy i ten nákladový se skládá z mnoha částí. Podstatou je tedy zjistit, jaké náklady vznikly, kde a proč vznikly a proč právě v takové výši. Nákladový controlling se tyto náklady snaží co nejvěrněji zachytit a určit odpovědi na výše zmíněné otázky. (Šebestová, 2009)

Sledování plánu a skutečnosti, zjišťování odchylek vypadá jednoduše. Ovšem zdůvodnění příčiny vzniku odchylek a naplánovaná výše nákladů už tak jednoduché není. Většinou se tyto problémy řeší intuitivními odhady nebo zdůvodnění už nastalého stavu. Nákladový controlling je nástroj řízení ekonomiky podniku, který je v praxi velice často využíván. Tento nástroj řízení vychází z údajů v účetnictví a optimalizuje ekonomiku podniku jako celku, ale i z pohledu výrobků, segmentů trhu apod. Tímto přístupem ke kalkulacím dává prostor pro odhalení slabých míst, kde by se dala provést úspora nákladů, které by pomohly řešit vzniklou finanční situaci. Hodnoty z účetnictví se tak zpracovávají zcela mimo něj, takže do něj nezasahují a výstupy zpracování jsou pak použity jako podklady k zásadním ekonomickým rozhodnutím v podniku. Tento nástroj řízení s sebou přináší několik kladů:

- Tím, že se systém soustředí na plánování budoucnosti, je možné jej průběžně porovnávat se skutečným stavem a sledovat odchylky, které pak v přehledné formě prezentuje a určuje příčiny, kdy je poté navrženo řešení pro jejich eliminaci v budoucnu
- Poskytuje také výstupy finančního plánování a na základě toho se jednoduše sestaví cash flow a lze včas předvídat, zda bude přebytkový, nebo nedostatkový a průběžně řešit a eliminovat příčiny odchylek.
- Obecně je tento nástroj řízení velmi přehledně a srozumitelně schopen zachytit a prezentovat odchylky skutečnosti od plánu, na které i včas upozorní. Na základě takového zjištění je pak už jen na příslušných zaměstnancích, jaká opatření navrhnou a zavedou.

- Systém také sleduje vývoj jednotlivých položek, ať už výrobků, jako takových, nebo zákazníků apod. a dokáže včas identifikovat ty položky, u kterých bude třeba přijmout jistá opatření k předejití nepříznivého vývoje.
- Poskytuje podklady pro stanovení ceny. (Lazar, 2012)

1.5.1 Princip nákladového controllingu

Pro zavedení nákladového controllingu v podniku je třeba definovat a respektovat několik principů, na základě kterých nákladový controlling funguje.

Princip odpovědnostních okruhů

Základem je v podniku stanovit jednotku, kterou bude považovat za výchozí informační rovinu a budeme ji tak vyhodnocovat na úrovni informací zachycených v účetnictví. Tato jednotka lze v každém podniku stanovit jinak. Může to být informační rovina výrobku, segmentu trhu a podobně, ovšem v případě velkých podniků s hromadnou výrobou je nejlepší stanovit za informační jednotku personální. Jsou teda jasně definovány odpovědnosti pracovníků. Personální odpovědnostní okruh můžeme rozdělit na technologický a realizační. Do technologického odpovědnostního okruhu řadíme zaměstnance, kteří jsou schopni definovat jednotlivé procesy výroby a s nimi i nákladové položky, tedy spotřebu vstupů. Do realizačního odpovědnostního okruhu pak řadíme vedoucí zaměstnance nákladových středisek, kteří dohlíží na technologické postupy a správné spotřebovávání vstupů. Technologové definují podmínky procesů, vstupy a podobně a na základě toho je podnik schopen sestavit nákladový plán konkrétního střediska. Poté se tento plán kontroluje se skutečnými hodnotami a zachytí se odchylky. Tyto odchylky můžeme pak jasně přisoudit jednotlivým pracovníkům, kteří jsou v této oblasti za ně zodpovědní a ti pak musí zjistit jejich příčinu a navrhnout opatření pro eliminaci, která už jsou náplní controllingu. (Lazar, 2012)

Princip místa a příčiny vzniku nákladů

Základní kamenem nákladového controllingu je přiřazovat náklady ke skutečnému místu vzniku a znát také jejich příčinu. Oblast variabilních nákladů je dána materiálovou a mzdovou kalkulací. Také u fixních nákladů I, které představují fixní náklady, které lze přiřadit ke konkrétnímu odpovědnostnímu středisku, se musí sledovat místo vzniku. Ne vždy je toto zohledňováno při účtování a je potřeba rozdělování nákladů do středisek

zakotvit v metodice účetnictví podniku. Takové rozdělení nákladů na střediska není vždy jednoduché, ovšem bez takového rozdělení není možné stanovit kvalitní a odpovídající plán. (Lazar, 2012)

Typy nákladových středisek

Pro práci nákladového controllingu je nezbytné definovat typy nákladových středisek. Tyto typy si podnik může nastavit sám dle svých procesů a zvyklostí, ovšem obecně můžeme definovat několik typů, které se nachází ve všech výrobních podnicích.

- Typ 0 – hlavní výroba, kdy se jedná o všechna oddělení, kterými prochází procesy výroby. Jen na tomto typu nákladového střediska se sledují také variabilní náklady a fixní náklady I jsou rozpouštěny pouze do výrobků, které tímto střediskem skutečně procházejí.
- Typ 1 – správní středisko zahrnující veškeré administrativní činnosti. Právě na toto středisko se účtují fixní náklady II, které představují obecné náklady podniku, které nelze přiřadit ke konkrétním oblastem.
- Typ 2 – Sklady MTZ, neboli sklady materiálovo-technického zásobování, kam se řadí veškeré činnosti od příjmu materiálu, manipulace, skladování až po jeho výdej.
- Typ 3 – pomocné středisko, které je nezbytné pro chod kteréhokoli podniku. Jedná se o obslužné činnosti, jako je údržba výrobních strojů, doprava, zajišťování nástrojů a náradí včas a na správné místo apod.
- Typ 4 – technická kontrola zajišťuje veškeré činnosti spojené s řízením jakosti.
- Typ 5 – odbyt je středisko, kde se realizuje prodej jako takový, to znamená zabalení produktu, jeho vyskladnění, naložení a odvoz.
- Typ 6 – odsouhlasovací můstek zahrnují střediska, která nijak nezasahují do vlastní činnosti podniku a nijak tuto činnost neovlivňují. Příklady středisek, které neovlivňují výrobu, jsou podnikové mateřské školky, kantýny a kuchyně apod. Blíže bude odsouhlasovací můstek vysvětlen níže. (Lazar, 2012)

Typy nákladových účtů

Typy nákladových účtů musí znát každý controller, protože jsou potřeba pro sestavování plánů, vyhodnocování, hledání příčin vzniku odchylek, ale také při cenových kalkulacích.

- 1 – Variabilní náklady jako typy účtů, kde sledujeme spotřebu jednicového materiálu a mezd a všech nakupovaných položek.
- 2 – Kombinované náklady jako typy účtů, kde se zachycují fixní náklady I s variabilní složkou jako třeba spotřeba energie nebo režijního materiálu.
- 3 – Fixní náklady I zde byly zmiňovány již několikrát. Jedná se o čisté náklady bez variabilní složky a tyto náklady lze přesně přiřadit k příslušnému odpovědnému středisku.
- 4 – Fixní náklady II už byly také v této práci zmiňovány. Jedná se o takové fixní náklady, které se týkají celého podniku a nelze je přiřadit ke konkrétním odpovědnostním střediskům. Příkladem může být daň z nemovitosti.
- 5 – Odsouhlasovací můstek zahrnuje náklady, které nijak neovlivňují chod výroby. To znamená, že například v případě rozšíření výroby se tyto náklady nijak nezmění, nemají tedy s výrobou žádnou souvislost.
- 6 – Tržby za výrobky, zboží a služby jsou účty, na kterých se sledují výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb.
- 7 – Zkrácení tržeb sledují různé skonta, množstevní rabaty, které podnik poskytuje a tím pádem i podniku tržby zkracují.
- 8 – Změny stavu zachycují účty, které se dají přirovnat k časovému rozlišení. Zachycuje věcný a časový nesoulad mezi náklady a výnosy. Nákladový controlling takové změny neplánuje, protože tyto změny neovlivňují tvorbu příspěvku na krytí fixních nákladů, protože ten se vytváří až při prodeji produktu.
- 9 – Aktivace vyjadřuje výnosové účty, pomocí nichž podnik materiál, službu či výrobek, které jsou určeny jen pro vlastní potřebu podniku, aktivuje zpátky do majetku. Základem je, aby vše bylo správně zaúčtováno a tyto účty tak nijak neovlivňovaly kalkulace, plány a poté i skutečnost. (Lazar, 2012)

Teorie odsouhlasovacího můstku

Systém nákladového controllingu by měl umožňovat sestavit přesné, několika úrovně cenové kalkulace a také vyhodnocovat ekonomickou situaci podniku. Dále by tento systém měl umožňovat správné řízení hlavních a všech hospodářských činností a hlavně omezení negativních vlivů. Za negativní vlivy považujeme ty, které jakýmkoliv způsobem ovlivňují vývoj nákladů, nebo výnosů, ale přitom nijak nesouvisí s hlavní

činností podniku, tedy výrobou. Přestože tyto vlivy nesouvisí s hlavní činností, v oblasti nákladového controllingu mohou fatálně ovlivnit cenové kalkulace, zkreslovat výsledky a tím znemožňovat včas odhalovat závažné odchylky a jestli vůbec. Z tohoto důvodu byl pro veškeré tyto činnosti přiřazen speciální účet, kde se sledují zvlášť. Zde se eviduje průběh těchto činností a poté se jejich saldo přičítá ke controllingovým výkazům. (Lazar, 2012)

1.5.2 Třídění kalkulací

Slovo kalkulace představuje přepočet, nebo výpočet, ale také může být chápána v širším pojetí jako analýza hospodářských procesů, které jsou založené na různých výpočtech. Kalkulací nákladů tedy získáme detail toho, z čeho se náklady skládají na jednu jednotku konkrétního výkonu. Pro kalkulaci je třeba znát konkrétní výkon, objem tohoto výkonu a způsob přiřazování nákladů kalkulace neboli kalkulační metodu. Kalkulují se přímé a nepřímé náklady. (Šebestová, 2009)

Přímé náklady zahrnují položky, které přímo souvisí s výrobou daného výrobku a lze tyto náklady stanovit na jednu kalkulační jednici. Prvním příkladem je přímý materiál, který přímo vstupuje do výkonu a poté se stane jeho trvalou součástí. Mohou to být i výrobní obaly nebo materiál, který se nestane součástí výkonu, ale po technologické stránce je ho potřeba. Mezi přímé náklady se neřadí zásobovací režie a náklady spojené s pořízením materiálu. Další položkou přímých nákladů jsou přímé mzdy, ale také i položky spadající pod ostatní osobní náklady, které lze stanovit na kalkulační jednici. Jedná se tedy o mzdy výrobních dělníků vztaženou buď k odpracovaným hodinám, nebo k odpracovanému výkonu. Mohou zde být i mzdy jiných než výrobních pracovníků, pokud přímo přispívají do výrobního procesu a jak již bylo zmíněno výše, lze tuto mzdu rozpočítat na kalkulační jednici. Spadají sem také různé příplatky, bonusy, prémie a odměny, jako například odměny za práci přesčas, za rizikové pracoviště a jiné odměny poskytované danou společností. Poslední kategorií jsou ostatní přímé náklady, kam spadají náklady, které lze opět stanovit na kalkulační jednici a nelze je zařadit do dvou výše zmiňovaných skupin. Příkladem můžou být různé opravy výrobních strojů, náklady na technologické palivo, náklady na přípravu výroby nulté série apod. (Šebestová, 2009)

Nepřímé náklady jsou ty, které přímo nevstupují do výroby a nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici. I v případě nepřímých nákladů dělíme náklady do tří kategorií.

První jsou výrobní, nebo také provozní náklady. Sem řadíme náklady související s řízením a celkovou obsluhou, která zasahuje či koordinuje proces provádění výkonu. Mezi typické příklady provozních nákladů, které nelze stanovit na jednici, jsou energie, přepravné a manipulace, zákonné pojistné, náklady na technický rozvoj, mzdy, které není možné stanovit na jednici apod. Další kategorií jsou správní náklady, kam řadíme veškeré náklady související se správou, řízením a organizací, dále vnitřní organizace či také organizace všeobecné obsluhy výrobní i nevýrobní činnosti. Podstatou opět je, že tyto náklady není možné stanovit na kalkulační jednici. Takže i typy nákladů, které sem řadíme, mohou být velmi podobné, jako v případě výrobních nákladů. Opět to může být materiál či energie, dále mzdy a různé příplatky pracovníků z organizační linie apod. Poslední kategorií jsou odbytové náklady, kam řadíme všechny náklady spojené s odbytem, neboli náklady na skladování, propagaci, až po náklady na prodej a expedici výrobků ke koncovému zákazníkovi. Odbytové náklady je možné rozdělit na přímé odbytové náklady a odbytovou režii. Přímé odbytové náklady můžeme řadit zvlášť, jelikož se jedná o náklady, které je možné vzhledem k jejich roli ve struktuře nákladů stanovit na kalkulační jednici. Přičemž položky odbytové režie už není možné stanovit na kalkulační jednici, protože toto zjišťování by bylo příliš nákladné a tím pádem nevhodné. (Šebestová, 2009)

Důležitou součástí nákladového controllingu jsou metody kalkulací, tedy způsob, jakým se stanoví náklady na kalkulační jednici. Druhy kalkulací dle různých kritérií jsou popsány níže.

Kalkulace dle časového hlediska

Podle času můžeme rozlišit kalkulace na předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace využívají norem spotřeby a výkonu, kdežto výsledné kalkulace se opírají o již dosaženou spotřebu a výkony a dále je možné je využít pro výpočty a analýzy odchylek. Dále je toto členění ještě možné rozdělit na další druhy. První je kalkulace plánová, která se opírá o platné normy v dané společnosti a je možné ji v průběhu plánu upravovat. Dalším druhem je rozpočtová kalkulace, která se využívá u nových výrobků, kde ještě nejsou známy veškeré informace. Další je kalkulace normová, která se využívá zejména v hromadné a sériové výrobě a opírá se o stanovené normy. Posledním druhem kalkulace

dle časového hlediska je kalkulace operativní, která se operativně přizpůsobuje a upravuje ke konkrétnímu datu.

Kalkulace z hlediska struktury

Tyto druhy kalkulací se využívají v případě stupňovité výroby, kde polotovary, které si firma sama vyrobí, se dále spotřebovávají v dalších fázích výroby. Tento druh kalkulace se dělí na postupnou a průběžnou podle toho, zda kalkulace obsahuje položku na polotovary, které se firma vyrobila sama, nebo ne a polotovary se člení podle položek konkrétního kalkulačního vzorce. Druhý popisovaný případ vyjadřuje kalkulaci průběžnou.

Kalkulace dle úplnosti nákladů

Tento druh kalkulace rozdělujeme na kalkulaci úplných a neúplných nákladů, kdy kalkulace těch neúplných se snaží odstranit nedostatky kalkulace úplných nákladů. Například, když kalkulace úplných nákladů je sestavena jen pro konkrétní objem produkce a proto ji nelze využít pro jiný objem. Výsledkem kalkulace úplných nákladů je zisk na jednotku produkce. Výsledkem kalkulace neúplných nákladů je příspěvek na úhradu fixních nákladů.

Kalkulace ve vztahu k využívání kapacity

Tyto kalkulace se rozdělují podle toho, jak jsou schopny reagovat na změnu využití kapacity. Tedy na statické, které nereagují pružně na změny využití kapacity, a na dynamické. Dynamické kalkulace tedy reagují pružně na změny využití kapacity a vyjadřuje náklady na jednotku výkonu, která je ale také závislá na výši produkce. S výškou objemu výkonu klesají náklady na jednotku produkce.

Kalkulace z pohledu provázanosti informačního systému na tvorbu kalkulací

Zde je rozdělení velice jednoduché a to podle toho, zda kalkulace využívají informačního systému konkrétní firmy, tedy kalkulace systémové, nebo nevyužívají, tedy kalkulace mimosystémové.

Kalkulace dle stupně řízení

Jedná se o kalkulace spojené s jednotlivými stupni řízení ve firmě, kdy každým dalším přidáním řídicího stupně se kalkulace rozšiřují o další informace. (Šebestová, 2009)

1.5.3 Metody kalkulací

Metoda kalkulací vyjadřuje způsob nebo postup výpočtu, které pomáhají objasnit vzniklé situace, poznatky či zákonitosti. Tyto metody se rozlišují podle toho, jakým způsobem se přičítají náklady na kalkulační jednici. V tomto smyslu se náklady dělí na přičitatelné na jednici přímo a nepřímo a z tohoto pohledu se člení na jednicové a režijní náklady.

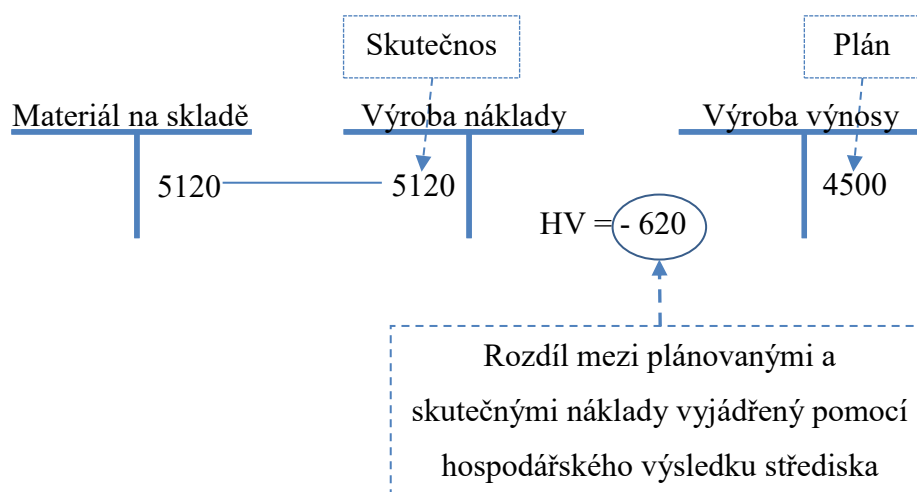
Z tohoto titulu můžeme rozlišit několik kalkulací. První jsou kalkulace dělením, které se počítají buď jako prosté dělení, stupňovité dělení nebo dělení s poměrovými čísly. Patří mezi nejjednodušší kalkulace a používají ji firmy s hromadnou výrobou. Jde o dělení přiřazení nákladů na kalkulační jednici. Další metodou jsou kalkulace přírážkové, které se používají v nehomogenních výrobcích. Přímé náklady se zjišťují z technickohospodářských norem, na základě skutečně dosažené spotřeby nebo spotřebovaného času. Režijní náklady jsou pak předmětem této kalkulace, které se rozděluje podle rozvrhové základny, kdy tuto základnu si firma stanoví tak, aby byla přímo úměrná k rozvrhovaným režijním nákladům. Další metodou je kalkulace ve sdružené výrobě, což znamená výrobu, která při využití stejného materiálu i technologického postupu, vyprodukuje různé výrobky. Do této kategorie spadají zůstatková odečítací metoda, rozčítací metoda a metoda kvantitativní výtěže. Další metodou jsou kalkulace rozdílové, kam spadá metoda standardních nákladů a normová metoda. Poslední metodou je kalkulace neúplných nákladů, která už byla zmiňována výše. Tato kalkulace přiřazuje pouze ty náklady, které lze jednoznačně stanovit na kalkulační jednici, což jsou náklady přímé a variabilní. Fixní náklady jsou kalkulovány zvlášť jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. (Šebestová, 2009)

Další kritérium, podle kterého lze metody kalkulací dělit je dle typologie výroby a služeb. Kalkulací prostou se určují celkové náklady na kalkulační jednici. Dále může být kalkulace zakázková, která se užívá ve firmách, kde je možné rozdělit náklady dle jednotlivých zakázek, úkonů a výkonů. Další možností je kalkulace víceetapňová, která se aplikuje ve výrobcích, které jsou rozděleny do více procesních fází, a lze u nich opět určit náklady na jednotlivé fáze výroby. Pro zjištění celkových nákladů se použije již výše zmiňovaná postupná nebo průběžná kalkulace. Pokud má firma dokonale vybudovanou síť norem a je tudíž schopná sledovat nejen změnu těchto norem, ale i změnu vzniklých odchylek, použije kalkulaci normovou. Tato kalkulace si zakládá na kontrole

hospodárnosti jednicových nákladů a také na tom, zda jsou efektivně využívány. V případě, že firma z jednoho materiálu vyrábí různé druhy výrobků, použije se kalkulace sdružených výkonů. (Šebestová, 2009)

1.5.4 Nákladová odchylka

Nákladové odchylky lze jednoduše definovat jako vychýlení skutečnosti od plánu. Odchylky jsou považovány za základní nástroj řízení, kdy zjišťujeme jejich příčiny vzniku (odchylek negativních i pozitivních), které jsou potřeba pro formulování nápravných opatření, které je třeba v podniku zavést, aby v budoucnu docházelo automaticky k jejich eliminaci. To, s jakou přesností je controller schopen odchylku zachytit závisí na podrobnosti plánování. Ne úplně všechny nastalé odchylky controlling řeší a vyhodnocuje. Controlling si totiž spolu s managementem stanoví míru významnosti například v procentech. Teprve po překročení odchylky této stanovené míry začne controlling konat. Není vhodné odchylky měřit pouze v peněžním vyjádření, je třeba se zaměřit také na naturální stránku. Může se totiž stát, že odchylky se budou navzájem kompenzovat a tím pádem to nebude mít správnou vypovídací schopnost. Základem tedy pro zjišťování odchylek jak peněžních, tak i naturálních je tedy i stanovení plánu vyjádřeného jak v jednotkách peněžních, tak i naturálních. V případě české legislativy jsou odchylky v účetnictví v podstatě zaznamenávány jako hospodářský výsledek (dále jen HV) daného střediska. V případě spotřeby materiálu by pak odchylka vypadala následovně. (Lazar, 2012) (Eschenbach, 2012)



Obr. 5: Odchylka v případě spotřeby materiálu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Lazar, 2012)

HV v obrázku výše tedy představuje odchylku. Mohou nastat dva případy.

- HV je kladný – znamená to, že odchylka je tedy záporná a tento výsledek má pozitivní dopad.
- HV je záporný – to znamená opačný případ, že odchylka je kladná a výsledek je tedy hodnocen negativně. (Lazar, 2012)

Odchylka režijních nákladů

Režijní náklady ve výrobních společnostech stále zvyšují svoji důležitost a jejich podíl na celkových nákladech vzrůstá. Není ovšem tak jednoduché stanovit jejich výši, jako tomu je u jednicových nákladů, je ale také obtížné je vyhodnotit z důvodu, že se skládají z mnoha nákladových druhů. Je tedy třeba se soustředit na rozpočty režijních nákladů středisek. Nabízí se tři možnosti porovnání.

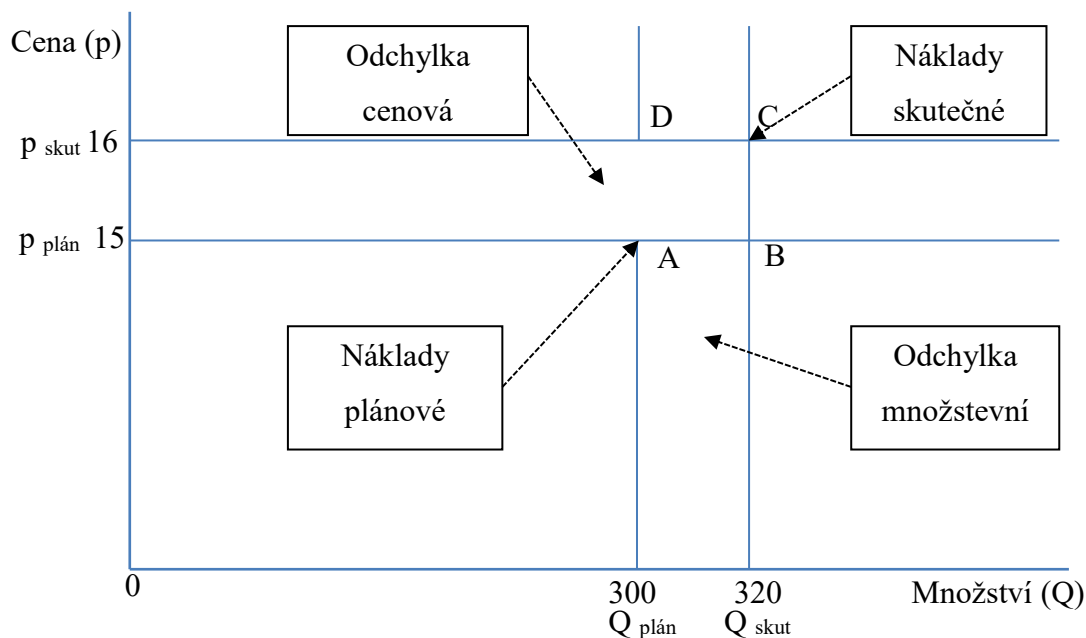
- Skutečné režijní náklady s pevným rozpočtem. Což znamená, že rozpočet se v tomto případě vůbec nepře počítává.
- Skutečné režijní náklady s přepočteným pevným rozpočtem. V tomto případě se už rozpočet pře počítává v závislosti na změně výkonu, ovšem nebere se v potaz rozdělení na fixní a variabilní složku. Takže pokud výkony klesnou o 10 %, rozpočet se také pře počte podle tohoto poklesu výkonu.
- Skutečné režijní náklady s přepočtenou variabilní složkou režie v případě flexibilního rozpočtu. V tomto případě je nutné stanovit výši variabilní a fixní složky. Fixní složka se tedy s objemem výkonu měnit nebude, ovšem variabilní je třeba podle něj pře počítat. Pře počet probíhá pomocí vztahových veličin, které vyjadřují míru aktivity daného střediska. (Lazar, 2012)

Odchylka jednicových nákladů

Odchylky jednicových nákladů se rozdělují dále na odchylky množstevní a cenové, materiálové odchylky a odchylky v tržbách. Všechny se počítají a vyhodnocují zvlášť. (Lazar, 2012)

Existují dva typy příčin vzniku odchylek a to buď ve spotřebovávaném množství, což je tedy kvantitativní odchylka, neboli množstevní. Jedná se tedy o tu výše zmiňovanou odchylku vyjádřenou v naturálních jednotkách. Druhou příčinou vzniku odchylky je odchýlení se od plánované ceny neboli kvalitativní odchylka. Tato odchylka je vyjádřena

v peněžních jednotkách. Příklad grafického znázornění cenové a množství odchylky by pak vypadalo, viz obrázek níže.



Obr. 6: Cenová a množství odchylka
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Lazar, 2012)

Pro vysvětlení obrázku výše, obdélník s vrcholy 0, Q plán, A a p plán jsou plánované náklady. Kdežto skutečných nákladů bylo dosaženo až na úrovni vrcholů 0, Q skut, C a p skut. Rozdíly mezi skutečností a plány nám pak dávají množství a cenovou odchylku. Z grafického znázornění je také patrné, že je zde čtyřúhelník, kde se překrývá jak cenová odchylka, tak i množství. Zvyklostí je tento čtyřúhelník s vrcholy A, B, C a D přisuzovat odchylce cenové. (Lazar, 2012)

Obecný výpočet množství odchylky pak je:

$$(\text{skut. množ.} - \text{plán. množ.}) \times \text{plán. cena} = \text{kladná v záporná odchylka} \quad (1.1)$$

Při aplikaci výše umístěného grafického znázornění:

$$(320 - 300) \times 15 = 300 \text{ Kč} \quad (1.2)$$

Obecný výpočet cenové odchylky pak je:

$$(\text{skut. cena} - \text{plán. cena}) \times \text{skut. množ.} = \text{kladná v záporná odchylka} \quad (1.3)$$

Při aplikaci výše umístěného grafického znázornění:

$$(16 - 15) \times 320 = 320 \text{ Kč} \quad (1.4)$$

2 EMPIRICKÁ ČÁST

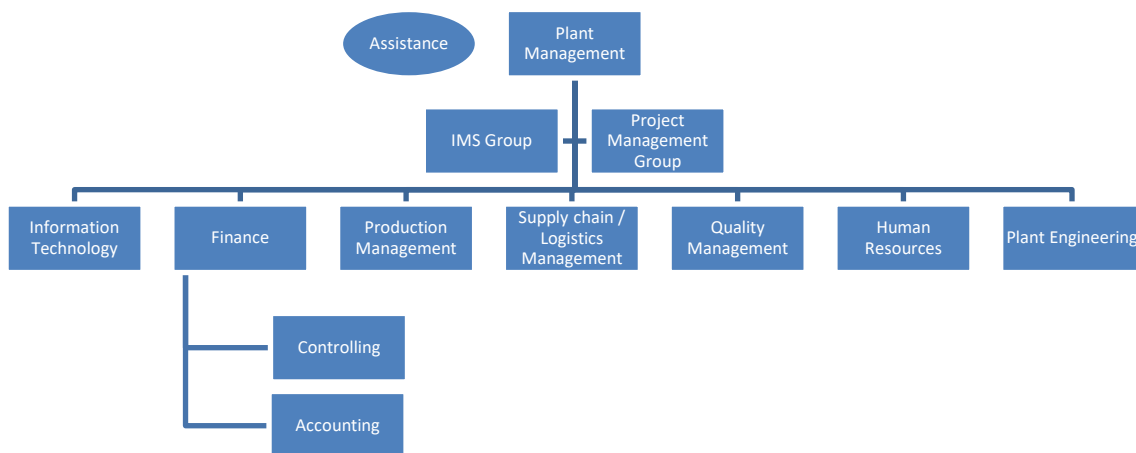
Praktická část se zabývá nákladovým plánem společnosti Gebauer a Griller Kabeltechnik. V první řadě je společnost představena, jsou zde popsány základní principy tvorby nákladového plánu a po částech vysvětlena metodika. Při této analýze se také odhalí několik slabých míst tohoto plánu, která budou v návrhové části přepracována tak, aby byl plán transparentnější, měl lepší vypovídací hodnotu a celé toto plánování bylo efektivnější. Veškeré plánování probíhá paralelně v propracované tabulce programu MS Excel, ze které jsou všechna data použita v této části diplomové práce. Program MS Excel pracuje a počítá s nezaokrouhlenými čísly, ovšem v této diplomové práci jsou uvedená čísla pouze se dvěma desetinnými místy, takže případné rozdíly vznikly právě z důvodu zaokrouhlování.

2.1 Představení společnosti GG

Společnost Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol s r.o. (dále jen „společnost GG“), byla založena 17. února 1994 se sídlem v Mikulově. Jedná se o rodinnou rakouskou firmu. Její mateřskou společností je Gebauer & Griller Kabelwerke Gesellschaft m.b.H. se sídlem ve Vídni, která má vkladem 15.000.000,00 CZK v GG 100% podíl. Společnost GG má pobočky po celém světě, například na Slovensku, v Mexiku, Moldavsku, nebo v Číně. Mikulov se svými 1.700 zaměstnanci patří mezi největší. Více než 75 let je jedním z předních výrobců technologicky náročných kabelových svazků pro automobilový průmysl. Předmětem podnikání této společnosti je tedy výroba elektro kabelů a elektrických vodičů, dále pak koupě zboží za účelem jejího dalšího prodeje a prodej samotný. Koupě zboží a prodej proto, že mateřská společnost v některých případech produktů prodá GG své výrobky a v Mikulově dochází ke kompletaci a následnému prodeji konečnému zákazníkovi. Mezi největší zákazníky patří například Daimler, BMW či Dräxlmaier.

Společnost má nastavený hospodářský rok začínající 1. 4. a končící 31. 3.

Controlling je ve společnosti GG začleněný v organigramu následovně.



Obr. 7: Organizační struktura

Organizační struktura v GG je liniově - štábní. Jako štábní útvary zde figurují IMS Group a Project Management Group.

IMS Group představuje celý bezpečnostní systém. GG je výrobní společnost a každý den zde zaměstnancům hrozí různá rizika úrazu. Toto oddělení pravidelně organizuje školení BOZP, referenční zkoušky zaměstnanců, kteří mohou řídit firemní vozy, značení bezpečnostních prvků v halách apod.

Project Management Group se skládá z manažerů, kteří mají za úkol podporovat chod celé výroby. Jejich úkolem je organizace nových projektů, kterými se GG snaží vyjít vstříc zákazníkům. Ve většině případů jde o výrobu nových typů kabelů, kdy se tato nová výroba musí předem promyslet. Úkolem Project Management Group je zajistit potřebné vybavení pro start výroby a hlavně nastavení všech procesů, aby celý systém fungoval a jednotlivé kroky na sebe navazovaly, ale také přípravu montážních stolů.

Zbýlá oddělení jsou na stejné úrovni. Jednotlivá oddělení mají pak ještě svá členění. Finanční oddělení je členěno na Controlling a účetnictví. Obě jednotky spolu samozřejmě spolupracují. Dále Controlling úzce spolupracuje s manažery jednotlivých oddělení, se kterými se pravidelně schází, průběžně komunikuje a reportuje dosažené výsledky.

Náklady společnost GG dělí na primární a sekundární. Primární jsou ty, které přímo souvisí s výrobou a kalkuluje se tedy do prodejních cen výrobků a sekundární jsou náklady, které s výrobou přímo nesouvisí. Podle stejného principu jsou rozdělená i nákladová střediska. Nákladových středisek má společnost GG celkem 35, z toho 14 se týká primárních nákladů a 21 pak sekundárních. Plán se zpracovává na celý hospodářský

rok, měsíčně se kontroluje skutečně dosažený stav a během roku se přijímají opatření pro eliminaci vzniklých odchylek. Každý měsíc Controlling připravuje report vedení společnosti o tomto průběhu.

V případě odchylek není oficiálně stanovená hranice, od které je nutné odchylku blíže analyzovat a chystat případná opatření. Odchyly jsou sledovány jak v absolutním, tak i relativním vyjádření. Liší se to část od části nákladového plánu a je to stanoveno tak, aby odchylka měla co nejvíce vypovídající hodnotu. Hranice, kterou Controller považuje již za alarmující, je dána na jeho subjektivním posouzení, ale také na posouzení manažerů, kterým je měsíčně report předložený.

2.2 Sekundární náklady

Jak již bylo zmíněno výše, sekundární náklady jsou ty, které přímo nesouvisí s výrobou. Tyto náklady jsou rozděleny na 21 nákladových středisek. Jde tedy o rozdělení podle oblastí, kterých se náklady týkají. Za tato střediska jsou zodpovědní manažeři jednotlivých oddělení dle Obr. 7. Tato oddělení se mohou dále dělit na více nákladových středisek, jejichž nákladové plány zpracovávají odpovědní manažeři. Plány pak předají Controllingu, kterého je povinnost zkontrolovat, zda jsou naplánované náklady a jejich výše opodstatněné. Odpovědností Controllingu je korigovat výši nákladů tak, aby společnost dosáhla plánovaný EBIT, který stanovila vídeňská matka. Pokud plánované výdaje překračují odhadovanou výši nákladů na konci aktuálního hospodářského roku nebo nereflektují předpokládaný vývoj tržeb v plánovaném roce, Controlling vrátí plán konkrétnímu manažerovi k přepracování. Plánování sekundárních nákladů probíhá po jednotlivých účtech. Jelikož společnost GG používá rakouskou účetní osnovu, jsou čísla účtů jiná, než běžně používaná v České republice. Jednotlivá nákladová střediska nemusí využít všechny účty, protože mají různou strukturu nákladů.

2.2.1 Popis jednotlivých sekundárních středisek

Pro přehlednost jsou ve společnosti GG nákladová střediska seskupena do několika kategorií. Toto rozdělení znázorňuje tabulka níže.

Tab. 2: Seznam středisek sekundárních nákladů

Kategorie	Číselné označení	Název nákladového střediska
Production Management	16012	Process Engineering
	16042	Social Expenses
	16066	Internal Transport
	16100	Production Management
	16200	Shift Leaders
Quality Management	16015	Quality Assurance
	16062	Quality Assurance – Indirect Workers
Infrastructure	16031	Facility Management
	16051	Power Supply
Maintenance	16071	Maintenance
Material	16081	Inbound Logistic
Administration	16110	GPS Team
	16909	Telecommunications
	16910	Plant Management
	16912	Corporate Finance
	16914	Human Resources
	16916	System + Network
Logistic Management & Stores	16014	Logistic Projects / Production Planning
	16080	Procurement
	16930	Warehouse Management / Customer
	16931	External Warehouse Pohořelice

- **Production Management** představuje skupinu nákladových středisek, které jsou spojeny převážně s výrobou, jejím řízením a optimalizací a zaměstnaneckými náklady. Jedná se o náklady na úpravu výrobních zařízení a výrobního layoutu, pomocný a opravný materiál a nástroje, kancelářské potřeby využívané ve výrobě, mzdové náklady inženýrů, výrobních manažerů, mistrů a asistentek.

Největší kategorii nákladů představuje středisko Social Expenses. Zde najdeme náklady na ubytování a dopravu zahraničních zaměstnanců, pracovní oblečení a ochranné pomůcky, náklady na provoz firemní kantýny, kafetérii, benefity, poukazy na volnočasové aktivity, školení zaměstnanců, lékařské prohlídky a další.

- **Quality management** obsahuje náklady spojené se zajištěním kvality výrobků. Příkladem jsou testovací a kalibrační zařízení, mikroskopy, teploměry, úpravy výrobních zařízení, cestovní výdaje zaměstnanců v rámci řešení zákaznických reklamací nebo externí agentury zajišťující zaměstnance na 100% kontrolu finálních výrobků.
- **Infrastructure** je kategorie nákladů, kam spadají zaúčtované položky týkající se pronájmu, správy a údržby budov včetně dodávky elektrické energie, vodného a stočného, plynu a odvozu odpadu. Dále náklady na čisticí přípravky, úklidové a bezpečnostní služby, pro které je využíván externí dodavatel a mzdové náklady zaměstnanců v tomto oddělení.
- **Maintenance** obsahuje náklady spojené s údržbou a opravami veškerého vybavení hal a administrativních budov. Může se tedy jednat o seřízení výrobních strojů, opravy senzorů a počítačů, pravidelný servis tiskáren v kancelářích, opravy osvětlení a další úkony prováděné jak interními zaměstnanci, tak externími dodavateli.
- **Material** představuje náklady spojené s logistikou, jako například pásy, fólie, speciální kancelářské potřeby, pronájem vysokozdvížných vozíků a jejich opravy, pronájem náhradních baterií, propanbutanový plyn, zaškolení personálu a mzdové náklady skladníků nebo brigádníků z externích personálních agentur.
- **Administration** zahrnuje telefonní a internetové náklady, kancelářské potřeby a tonery pro všechna oddělení, služební auta managementu, náklady na nábor nových zaměstnanců přes personální agentury, pracovní veletrhy, překladatelské, auditorské, daňové a právní služby a mzdové náklady THP pracovníků daných oddělení.
- **Logistic Management & Stores** jsou zejména mzdové náklady a náklady na externí školení THP pracovníků v oddělení přímého a nepřímého nákupu, zákaznického servisu a plánování. Druhá skupina nákladů je spojená s externím skladem v Pohořelicích. Sem řadíme náklady na pronájem, vybavení a údržbu

budovy, energie, úklidové a bezpečnostní služby, odpadové hospodářství, pronájem a opravy vysokozdvizných vozíků, kontrola VDA štítků na baleních prováděnou externí společností a mzdové náklady zaměstnanců interních i externích.

2.2.2 Analýza vybraného střediska sekundárních nákladů

Pro účely rozboru střediska sekundárních nákladů bylo vybráno nákladové středisko 16931 týkající se externího skladu v Pohořelicích za období říjen – prosinec 2019.

Tab. 3: Přehled jednotlivých účtů

Cost element text	Account	Budget 19/20 [CZK]	Actual 19/20 [CZK]
Tools, consumables	4220	0,00	11.675,78
Electricity	6000	232.200,00	10.314,75
Water expense	6010	0,00	10.234,24
Gas	6020	21.500,00	120.899,06
Repair and maintenance machine&tools	6110	21.058,98	50.061,28
Costs for capitalization low-value assets	6120	21.058,98	0,00
Maintenance Factory and equipment	6130	0,00	55.004,65
Repair Material	6150	6.317,69	15.495,41
Other goods and Services	6290	0,00	27.570,34
Freight Out	6210	808.664,84	0,00
Repair and maintenance Building	6102	25.800,00	18.885,60
Cleaning expense	6261	103.200,00	108.695,92
Guard duty expense	6270	79.146,66	96.601,14
Waste Disposal	6295	1.075,00	0,00
Storage area rent	7010	1.881.250,00	1.957.027,03
Other rentals	7040	628.038,05	375.015,14
Technical Consulting	6400	322,50	19.350,00

Cost element text	Account	Budget 19/20 [CZK]	Actual 19/20 [CZK]
Stationery expense	4510	4.300,00	0,00
Hired staff	6294	26.875,00	536.214,95
Warrenty payment, damage payment	6910	53.750,00	154.389,78
Training	7710	41.929,08	0,00
Other social expenses	5924	0,00	1.421,58
Wages - allowance	5011	0,00	105.142,74
Wages - overtime	5012	0,00	188.977,26
Wages - bonus	5013	0,00	397.803,32
Incidental wage cost	3996	0,00	1.412.704,34
Salaries	5500	2.790.605,89	834.993,78
Salaries - overtime	5512	94.368,25	0,00
Salaries - bonus	5513	431.476,80	0,00
Incidental salary expenses	3997	1.288.833,08	333.997,51
Total		8.561.770,80	6.842.475,59

Tabulka výše udává jednotlivé účty rakouské účetní osnovy, které byly v tomto nákladovém středisku využity a výši plánovaných a skutečných nákladů. Podkladem pro stanovení plánu je kombinace předem známých nákladů dle podepsaného kontraktu, předpokládané výše nákladů na konci hospodářského roku (aktuální data za období duben až září a matematického dopočtu, tedy vynásobení dvěma), odborného odhadu manažera logistiky a s přihlédnutím k plánovaným tržbám pro následující rok. Najdeme zde ovšem i položky, které plánovány vůbec nebyly, avšak náklady v průběhu roku vznikly. Příkladem předem známých nákladů je účet 7010, který se týká pronájmu skladové haly. V tomto případě je podepsána smlouva na pravidelnou měsíční částku. Dalším takovým příkladem jsou úklidové služby, vedené na účtu 6261, které se platí paušálně každý měsíc ve stejné výši, nebo náklady na bezpečnostní služby, účet 6270. Kategorii nákladů plánovaných na základě průběžné spotřeby během roku a předpokládané celkové částce

na jeho konci je účet 6102, tedy náklady na opravu a údržbu pronajaté budovy, které se provádí operativně. Kvartální náklady v hospodářském roce 2018/2019 byly pro tento účet v předpokládané výši 23.159,37 CZK a na základě této částky se plánovaly náklady pro hospodářský rok 2019/2020 ve výši 25.800,00 CZK. Jak je v tabulce výše vidět, tento odhad byl mírně vyšší a skutečné náklady jsou nižší, než plánované. Položka, která vykazuje velký rozdíl mezi plánovanou částkou a částkou skutečně dosaženou, je účet 6000 Elektřina. V tomto případě se jedná opět o položku, která se dá snadno naplánovat podle skutečné spotřeby z minulého roku a smluvené ceny s dodavatelem energie, ovšem v tabulce vidíme, že plán je podstatně vyšší než skutečnost. Toto bylo způsobeno, jak jsem později zjistila, špatným zaúčtováním faktur na nesprávné nákladové středisko 16930. Po upozornění na chybu oddělení účetnictví tyto náklady přeúčtuje. Účet 6010, náklady na vodu, nemá naplánované žádné náklady, ovšem skutečné náklady zde jsou naúčtovány. Manažer tohoto střediska náklad přehlédl a nezařadil jej do plánu, což bude po upozornění samozřejmě v dalším hospodářském roce napraveno.

Obdobně probíhá plánování sekundárních nákladů i na zbylých střediscích. Vychází se tedy nejčastěji z předpokládaných údajů na konci aktuálního roku a uzavřených smluv, kde jsou přesně stanovené částky v kombinaci s odhadem příslušného manažera. Při plánování je třeba vzít v potaz i vývoj předpokládaných tržeb v plánovaném roce. Součástí plánu ale také může být projekt, který se bude v daném roce realizovat, přičemž manažeři musí mít k těmto projektům vypracované veškeré kalkulace, které se potom pro plánování využijí.

2.3 Primární náklady

Primární náklady jsou ty, které přímo souvisejí s výrobou a jsou členěny do 14 primárních, tedy výrobních středisek. Každé z těchto středisek reprezentuje jeden výrobní krok a sdružuje příslušné stroje, na kterých výroba probíhá. Tyto stroje jsou převážně manuální, ale mohou být i poloautomatické či plně automatické. Výroba většiny středisek je vedena v hodinách (FSTD/FSTD2). Výjimkou jsou střediska, kde probíhá plazmování a svařování, které vykazují plazmovací nebo svařovací body (KP/KP2) a lisovna, kde se razí kabelová oka (HUB). Některá střediska sdružují stroje s odlišnou výrobní technologií, stupněm automatizace, velikostí nebo typem obsluhy a jsou zdvojeny. Pro příklad můžeme uvést středisko, kde se plazmuje kabelová oka na surový

drát, tedy středisko 16225. Toto středisko se dělí na malé ruční plazmy a nese označení 16225 FSTD a velké plazmy, které obsluhují dva operátoři, nesoucí označení 16225 FSTD2. Plánování nákladů primárních středisek a veškerých kalkulací s tím spojených, je v režii oddělení Controllingu.

2.3.1 Popis jednotlivých primárních středisek

I v případě primárních nákladů má společnost GG nákladová střediska seskupená do kategorií, jako tomu bylo u nákladů sekundárních. Tato nákladová střediska jsou rozdělena dle povahy výrobního stroje, kdy se poté na konkrétní středisko účtují veškeré náklady související s tímto strojem. Rozdělení středisek ukazuje tabulka níže.

Tab. 4: Seznam středisek primárních nákladů

Kategorie	Číselné označení	Název nákladového střediska
Direct Cost Centers	16300	Prototype shop
	16450	Injection moulding
Cutting, Soldering, Welding	16111	Cut to length machines – shrinking tubes
	16221	Copper soldering
	16222	Ultrasonic welding
	16223	Masse-semi-automatic cutting, crimping and soldering
	16225	Plasma soldering
	16227	Projection welding
	16228	W3S manual alu welding
	16411	Stamping automat
Assembly	16330	Crimping presses
	16331	Crimping presses / Maxxom machines
	16332	Manual assembly
	16335	Assembly boards

- **Prototype shop** je oddělení, kde se vyrábí prototypy a testovací série pro zástavbové zkoušky, což znamená, že tento prototyp se zamontuje do zkušebního vozu, čímž se ověří jeho mechanické vlastnosti a dále se již provádějí zátěžové a zkušební testy.. Jelikož potřebná výrobní zařízení jsou teprve ve fázi vývoje, jedná se převážně o ruční a semi-automatickou výrobu.
- **Injection moulding** je nejnovější středisko ve společnosti GG. Výroba na tomto středisku probíhá teprve od listopadu roku 2019. Vstřikolisé zde probíhá ošetření kontaktů kabelů silikonem a tím se zabrání případné korozi.
- **Cut to length machines** je fáze výroby, kde se kabely řezají na požadovanou délku a volné konce těchto kabelů se odizolují pro další zpracování.
- **Copper soldering** je část, kde se měděné žíly vodiče pájí cínem ke kabelovému oku a tím se docílí lepších jak elektrických, tak i mechanických vlastností spojů.
- **Ultrasonic welding** obsahuje krok výroby, kde se spojují měděné kabely s kontakty za pomoci ultrazvukového svařování.
- **Masse – semi – automatic cutting, crimping** je středisko obsahující více procesů. Vyrábí se zde uzemňovací kabely, které slouží k vyrovnání potenciálu mezi motorem a rámem vozidla.
- **Plasma soldering** je výrobní proces, kde je plazmovým svařováním dosaženo pevného a elektricky vodivého kontaktu mezi hliníkovým vodičem a kabelovým okem.
- **Projection welding** je automatické zpracování hliníkových kabelů a jejich spojování se speciálními kontakty. Výstupem tohoto střediska jsou hotové kabely včetně osazených konektorů a není je tedy potřeba posílat na další střediska k dalšímu zpracování.
- **W3S manual Alu welding** je středisko s procesem odporového navařování kontaktu na speciální adaptér, na který se následně navařuje měděný kabel.
- **Stamping automat** je fáze výroby, kde se lisují kabelová oka z různých vodivých materiálů jako je mosaz nebo bronz.
- **Crimping presses** je fáze, která je stále ještě ve vývoji. Spojují se zde hliníkové kabely s kabelovým okem procesem sváření za studena, což také můžeme popsat jako mechanické lisování za vysokých tlaků.

- **Crimping presses / Maxxom machines** jsou stroje, které mechanicky spojují kabel a kabelové oko. Zpracovávají se zde různé druhy kabelů, které poté podle povahy putují dále na další střediska.
- **Manual assembly** je fáze výroby, kdy operátoři manuálně osazují připravené kabely plastovými díly, klipy, záslepkami atd.
- **Assembly boards** je středisko finálních montáží, kde se veškeré kabelové svazky kompletují do finální podoby definované zákazníkem a připravují se k expedici.

Na všechna výše popsaná střediska se účtují veškeré náklady spojené s konkrétní fází výroby jako je lidská práce a použitý materiál.

2.4 Rozbor dílčích částí plánu výrobních nákladů

Plán je rozdělen do několika částí a k jeho sestavení se používají tabulky vytvořené v programu MS Excel. Těmito částmi jsou produktivní a neproduktivní hodiny, kalkulace personálních nákladů, ostatní výrobní náklady a alokování sekundárních nákladů na výrobní střediska. Takto je plán rozdělen kvůli lepší přehlednosti a snadnější interpretaci. Dílčí plány jsou mezi sebou samozřejmě provázané a jako celek tvoří komplexní plán primárních nákladů. Detailní analýza se zabývá střediskem 16335 Assembly boards, na kterém jsou ukázány veškeré výpočty. Pro rozbor plánu je vybrán třetí kvartál hospodářského roku.

2.4.1 Produktivní hodiny (CAPA)

Nákladový plán výrobních středisek je sestaven na základě plánované aktivity, tedy výrobních hodin, které jsou potřeba ke splnění prodejního plánu. Za vypracování tzv. CAPA plánu je odpovědné středisko PSPM (Production System Performance Management) a jako podklad slouží Prodejní plán, který obsahuje seznam všech produktů, které bude společnost vyrábět a prodávat zákazníkům v daném roce a jejich plánované množství. Každý produkt má v informačním systému dostupný kusovník s jednotlivými výrobními kroky a normovaným časem potřebným k jeho provedení. Stanovení tohoto času probíhá měřením přímo u stroje se zaučeným pracovníkem a je následně zaveden do systému. Pro sestavení CAPA plánu se prostřednictvím SAP transakcí vynásobí poptávané kusy všech výrobků normovaným časem a výstupem jsou potřebné výrobní hodiny pro celý rok po jednotlivých výrobních krocích (střediscích).

Nutno podotknout, že se jedná o čistý výrobní čas, tedy nezohledňuje prostoje, poruchy, přestávky nebo přenastavení stroje. Tyto proměnné jsou zohledněny v plánu dále. V případě střediska 16335 je pro třetí kvartál plánováno 120.887,40 produktivních hodin. Jak již bylo zmíněno, výjimkou jsou střediska plazmy, svařování a lisovny, které jsou plánovány v bodech/úderech. Aby bylo možné všechna nákladová střediska naplánovat stejně, je třeba i tato střediska přepočítat na hodiny. Postup přepočtu střediska 16227 ze svařovacích bodů do hodin je následující. Středisko je zdvojeno, protože se zde nachází dva typy strojů s rozdílnou výrobní technologií. Jedná se o manuální Projection welding a automatické stroje MAK-FL. Budeme je plánovat jako střediska 16227/KP a 16227/KP2. Dle plánovaných prodejů víme, kolik svařovacích bodů je potřeba pro pokrytí roční poptávky zákazníků. Každá výrobní technologie má jinou dobu provedení svařovacího bodu. Vynásobením doby trvání jednoho bodu celkovým počtem svařovacích bodů dostaneme dobu trvání v sekundách, kterou následně převedeme na hodiny. Výsledky výpočtů pro středisko 16227 znázorňuje tabulka níže.

Tab. 5: Výpočet výkonu v hodinách

Středisko	Počet svařovacích bodů	Doba trvání jednoho svařovacího bodu [s]	Doba trvání potřebných svařovacích bodů [s]	Doba trvání potřebných svařovacích bodů [h]
16227/KP	5.469.001,44	3,07	16.773.427,42	4.659,29
16227/KP1	8.350.268,07	6,93	57.825.606,38	16.062,67

2.4.2 Neproduktivní hodiny

Neproduktivní hodiny obsahují tu část výkonu, kdy nedochází k produkci jako takové, ale operátor dostává mzdu. V první řadě nový zaměstnanec nejdříve navštěvuje školící centrum, kde jsou mu vysvětleny základní principy, a na konci školícího procesu dělá zkoušky. Dále je to situace, kdy se operátor na daném stroji teprve zaučuje a jeho výkon ještě není na úrovni 100 %. Při nevyužití stroje se může jednat o případ, že operátor u konkrétního stroje nemá k dispozici materiál, ze kterého by měl vyrábět a vznikají tak prostoje při čekání na jeho dodávku. Může také nastat situace, že na konkrétní směně není

pro operátora práce u stroje a proto je mu zadána náhradní práce jako třeba úklid ostatních pracovišť. V neposlední řadě sem patří také fyzická kontrola výrobků vystupujících z daného stroje, za které je konkrétní operátor zodpovědný.

Controllingové oddělení dostane údaje o výše zmíněných neproduktivních hodinách od oddělení HR a to v procentech. Tento údaj představuje poměr neproduktivních hodin na celkových plánovaných produktivních hodinách, které měla výroba na daném středisku dle časových norem trvat. Toto plánování se na straně oddělení lidských zdrojů provádí jako průměr dosažených hodnot prvních šesti měsíců hospodářského roku 2018/19.

Pro plánování nákladů jako takových se potom použijí tyto podklady v procentech neproduktivních hodin a plánované produktivní hodiny.

Výpočet je tedy následující:

$$NNH = P \times PH \quad (2.1)$$

kde:

NNH – náklady neproduktivních hodin na prostoje z důvodu nedostatku materiálu,

P – prostoje z důvodu nedostatku materiálu v procentech,

PH – celkové plánované produktivní hodiny střediska.

Tab. 6 vyjadřuje propočtení s konkrétními čísly střediska 16335 za třetí kvartál. Výsledkem tedy je, že prostoje na produkci za třetí kvartál je 3.626,62 hodin.

Tab. 6: Přepočtení prostojů střediska 16335

Prostoje [%]	Produktivní hodiny za Q3	Prostoje [h]
3,00	120.887,40	3.626,62

2.4.3 Personální náklady

Tato část plánu se týká mezd výrobních dělníků. Mzdové náklady se opírají o předchozí část plánu, kde se kalkulovaly výrobní produktivní hodiny jednotlivých strojů pro pokrytí poptávky a také neproduktivní hodiny zahrnující například školení či prostoje. Tento plán tedy počítá se všemi příplatky, víkendy a státními svátky, prostoji apod. Základní

informace jako jsou hodinové sazby, příplatky za různé směny, věrnostní bonusy apod. dodává oddělení lidských zdrojů.

Produktivní mzdové náklady

Jsou náklady na produktivní hodiny, což znamená situaci, kdy je operátor naplno vytížen a jeho výkon je na maximu. Jedná se o čisté náklady v základní pracovní době, kdy nedochází k žádným příplatkům. Základní sazbu poskytuje oddělení lidských zdrojů. Pro účely plánu se tato sazba vynásobí celkovým plánovaným počtem hodin za Q3, které jsou již spočítány v kapitole 2.4.1. Tab. 7 vyjadřuje výsledek popisovaného výpočtu nákladů na produktivní hodiny v CZK.

Tab. 7: Výpočet produktivních mzdových nákladů střediska 16335

Produktivní hodiny za Q3 [h]	Hodinová sazba [CZK]	Produktivní mzdové náklady [CZK]
120.887,40	92,00	11.121.640,64

Neproduktivní mzdové náklady

Tato část plánu se opírá o údaje v kapitole 2.4.2. Z této kapitoly je výstup v hodinách, ovšem pro účely plánu je třeba hodiny převést na koruny, tedy na náklady za provedenou práci v rozsahu potřebných hodin. Výpočet se provede jako procento získané z kapitoly 2.4.2. na celkových produktivních mzdových nákladech, viz Tab. 7. Procento převedené na mzdové náklady se později přičte a tím se tak navýší celkové mzdové náklady na dané středisko. Výpočet vybraného střediska znázorňuje Tab. 8.

Tab. 8: Výpočet neproduktivních mzdových nákladů střediska 16335

	Míra [%]	Produktivní mzdové náklady [CZK]	Neproduktivní mzdové náklady [CZK]
Prostoje	3,00	11.121.640,64	333.649,23
Kontrola kvality	0,10	11.121.640,64	11.121,64
		Celkem	344.770,87

Příplatky

Společnost GG poskytuje svým zaměstnancům výhody v podobě příspěvku na dojíždění, příplatky za odpolední a noční směnu, ale také za práci ve státní svátky nebo o víkendech. S tímto plán nákladů také kalkuluje. Výši příplatků za směny opět poskytuje oddělení lidských zdrojů.

Příspěvek na dojíždění je nutno vypočítat. Tento příspěvek je každý měsíc účtován na speciální účet vytvořený právě pro tento typ nákladů a je rozúčtován na jednotlivá nákladová střediska. Pro výpočet plánovaných nákladů tohoto příplatku je třeba určit výši příspěvku na dopravu na jednu odpracovanou hodinu za použití skutečných nákladů za prvních osm měsíců hospodářského roku 2018/19. Náklady se stanoví jako součet vyplacených příspěvků, které se vydělí skutečně odvedenými pracovními hodinami na jednotlivých střediscích. Na základě vynásobení plánovaných produktivních výrobních hodin uvedených v kapitole 2.4.1. a vypočítaného příspěvku na dopravu na jednu odpracovanou hodinu získáme celkové plánované náklady na příspěvek na dojíždění, viz Tab. 9. Ta ukazuje údaje za celý hospodářský rok. Pro kvartální výpočet je třeba použít sezónnost, která je ovšem pro společnost GG citlivým údajem a proto zde bude uvedena až konečná plánovaná částka příspěvku na dopravu na Q3 2019/2020, která je 619.134,02 CZK.

Tab. 9: Výpočet plánovaného příspěvku na dojíždění

Středisko	16335
Celkové náklady na příspěvek na dopravu za osm měsíců [CZK]	2.294.237,63
Vykonaná činnost za osm měsíců [h]	520.168,90
Příspěvek na dopravu na jednu hodinu [CZK]	4,41
Počet produktivních hodin [h]	574.042,04
Plán nákladů příspěvku na dopravu [CZK]	2.531.848,48

V případě příplatků za odpolední směnu, noční směnu, práci o víkendech a státních svátcích se postupuje velice podobně. Oddělení lidských zdrojů před začátkem každého plánovacího období stanoví hodinové sazby těchto příplatků, se kterými poté Controlling

kalkuluje. Náklady na tyto příplatky získáme vynásobením jednotlivých procentuálních podílů, příslušných hodinových sazeb a produktivních hodin plánovaných pro třetí kvartál 2019/20 dle kapitoly 2.4.1. Tab. 10 ukazuje práci s hodnotami nákladového střediska 16335. Konkrétní procentuální hodnoty, které vyjadřují poměr např. odpoledních směn na celkové produkci, opět dodává oddělení lidských zdrojů.

Tab. 10: Výpočet plánovaných příplatků střediska 16335

	Podíl v %	Hodinový příplatek [CZK]	Produktivní hodiny [h]	Výše plánovaného příplatku [CZK]
Odpolední směna	40,00	6,87	120.887,40	332.198,57
Noční směna	35,00	17,00	120.887,40	719.280,02
Víkendy + státní svátky	10,00	25,35	120.887,40	306.488,84
			Celkem	1.357.967,43

Přesčasy

V této sekci jsou zaznamenány přesčasové hodiny na jednotlivých střediscích. Společnost GG vyrábí na tři směny. Všechny údaje o přesčasech jsou zaznamenávány v SAPu tak, že se každý výrobní pracovník při začátku práce na konkrétním stroji přihlásí svým kódem a po ukončení práce se zase odhlásí. Tato evidence se poté automaticky exportuje do SAPu, odkud si je Controlling stáhne a získá tak procentní zastoupení přesčasů na celkových produktivních hodinách. Pro roční plánování se používá průměr prvních šesti měsíců aktuálního hospodářského roku. Příplatek za přesčasy je stanoven na 50 % ze základní hodinové sazby, což je dáno zákoníkem práce. Základní hodinová sazba je stejná pro všechna nákladová střediska. Výpočet plánovaných přesčasových nákladů střediska 16335 pro Q3 zachycuje Tab. 11.

Tab. 11: Výpočet plánovaných přesčasových nákladů střediska 16335

Základní hodinová sazba [CZK]	175,00
Příplatek ze zákl. hod. sazby [%]	50,00
Příplatek na hodinu [CZK]	87,43
Podíl přesčasů [%]	5,00
Plánované produktivní hodiny [h]	120.887,40
Výše plánovaných přesčasových nákladů pro Q3 [CZK]	528.429,04

Příplatky, bonusy

Společnost GG vyplácí svým zaměstnancům také několik druhů příplatků a bonusů. Prvním takovým je příplatek za práci na rizikovém pracovišti. Může to být například z důvodu zvýšené míry hluku, prašnosti, příliš vysokým teplotám apod., které mohou způsobit zdravotní potíže. Pro každé nákladové středisko jsou tyto příplatky jinak vysoké. Pro nákladové středisko 16335 je stanoven příplatek ve výši 16,00 CZK/hod. Po vynásobení této částky plánovanými produktivními hodinami získáme náklady na příplatky za rizikové pracoviště pro Q3 ve výši 1.934.198,37 CZK.

Následuje bonus za produktivitu neboli výkonnostní prémie. Na každém pracovišti je stanovena časová norma jednotlivých úkonů a od ní se poté odvíjí výše bonusů. Hranice pro vyplacení začíná na 91,00 % výkonnosti a končí u 130,00 % výkonnosti, kdy poslední kategorie je nazvaná „130,00 % a více“. Je stanoveno 6 intervalů po deseti procentech. Oddělení lidských zdrojů dodá informaci o tom, kolik procent výrobních pracovníků dosáhne konkrétních intervalů a také důležitou informaci o peněžní sazbě za jeden procentní bod, což je 75,00 CZK pro hospodářský rok 2019/2020. Pro výpočet průměrné prémie se použije střední hodnota výkonnostního intervalu (5, 15, 25, 35 a 40) násobená 75,00 CZK. Pro výpočet průměrné výkonnostní prémie na jednoho operátora se použije součet součinů průměrné prémie a procentního zastoupení pracovníků. Tento výpočet znázorňuje Tab. 12.

Tab. 12: Výpočet průměrné měsíční výkonnostní prémie střediska 16335

Výkonnostní interval	% výrobních pracovníků	Průměrná prémie [CZK]
<71 – 90)	7,00	0,00
<90 – 100)	12,00	375,00
<100 – 110)	22,00	1.125,00
<110 – 120)	29,00	1.875,00
<120 – 130)	15,00	2.625,00
<130 - ∞)	10,00	3.000,00
	Průměrná měsíční výkonnostní prémie	1.530,00

Průměrná měsíční výkonnostní prémie se poté opět musí vydělit 150 hodinami, abychom dostali tuto prémii na hodinu, která činí 10,20 CZK/hod. Poté se hodinová částka vynásobí produktivními i neproduktivními hodinami, což tvoří plánovanou částku nákladů střediska 16335 za Q3.

Další bonus se nazývá věrnostní a je to odměna za odpracované roky ve společnosti GG. Jsou tři kategorie a to za 1 rok, 3 roky a 5 a více let. Společnost GG zaměstnává i agenturní zaměstnance, kteří ovšem na tento bonus nárok nemají. Z evidence zaměstnanců lze celkem jednoduše zjistit, kolik zaměstnanců bude mít nárok na jednotlivé bonusy. Je nutné zjistit, kolik je tento bonus na rok průměrně za všechny tři kategorie. Vypočte se jako součin bonusu v CZK se zaměstnanci s nárokem na konkrétní bonus a vydělí se celkovým počtem zaměstnanců s nárokem na všechny tři úrovně bonusu. Vypočteným ročním průměrným bonusem je 12.165,65 CZK. Pro účely plánování tuto roční částku musíme přepočítat na jednu hodinu. Po vydělení 12 měsíci a 150 hodinami (20 pracovních dní v měsíci * 7,5 hod odpracovaných za den), získáme hodinový náklad na věrnostní bonus, který je 6,76 CZK. Vynásobením částky 6,76 CZK s celkovými plánovanými hodinami (produktivní i neproduktivní za Q3 střediska 16335), které činí 128.865,97 hod, získáme plánované náklady na věrnostní bonus vy výši 870.965,70 CZK.

Poslední bonus je za práci přesčas. Je to bonus, který společnost GG nabízí ještě nad rámec stanovený zákoníkem práce. Tímto krokem firma více motivuje své pracovníky k přesčasům a získává tak vyšší výstup. Pro výpočet přesčasového bonusu se poustupuje

stejně, jako u výkonnostního bonusu. Pracuje se se stejnými intervaly, ovšem se změnou peněžní sazby jednoho procentního bodu, která je 1,02 CZK/hod. Pro každý interval se opět vypočítá průměrná prémie a součtem součinů průměrných prémie a procentuálního zastoupení pracovníků vypočteme, že průměrná hodinová prémie za práci přesčas je 93,00 CZK. Oddělení lidských zdrojů dodá informaci, že přesčasy tvoří 5,00 % z celkových produktivních a neproduktivních hodin, které se vynásobí sazbou 93,00 CZK. Výsledný plánovaný náklad střediska 16335 za Q3 je tedy 599.258,96 CZK.

Docházkový bonus

Společnost GG se snaží motivovat zaměstnance k tomu, aby nevyužívali pracovní neschopnost, pokud to není opravdu nezbytné. Dělá to tak, že v případě, že ji zaměstnanec za celý měsíc nevyužije, dostane měsíční příplatek 1.500,00 CZK. Oddělení lidských zdrojů poskytne informaci o tom, kolik procent ze všech kmenových zaměstnanců dostane bonus vyplacen. Pomocí procentní sazby se následně vypočítá hodinový náklad na bonus, viz Tab. 13.

Tab. 13: Výpočet hodinové sazby docházkového bonusu střediska 16335

Měsíční sazba [CZK]	Zaměstnanci dosahující bonusu [%]	Měsíční časový fond [h]	Docházkový bonus na hodinu [CZK]
1.500,00	75,00	150,00	7,50

Hodinová sazba se vynásobí produktivními a neproduktivními hodinami z kapitol 2.4.1 a 2.4.2. Celkové plánované náklady na docházkový bonus střediska 16335 za Q3 jsou ve výši 966.494,75 CZK.

Ostatní mzdové náklady

Ostatní mzdové náklady vyjadřují procentuální přírůstek na celkových mzdových nákladech výrobních středisek, které zahrnuje dny dovolené, státní svátky, letní a vánoční bonusy, sociální a zdravotní pojištění, penzijní připojištění, případné odstupné a povinné úrazové pojištění. Jsou to náklady, které firmě vznikají navíc v souvislosti se zaměstnanci. Výsledná částka se poté přičte k celkovým mzdovým nákladům v rámci plánování. Většinu dat poskytuje oddělení lidských zdrojů, jelikož se jedná o položky

mezd. Standardní pracovní den má 8 hodin, ovšem odečítá se 30 minut přestávka. Oddělení lidských zdrojů dodá informaci, že počet pracovních dní v roce 2019/2020 je 252, takže vynásobením se vypočítá hrubý čas práce výrobního dělníka bez 30 minutové přestávky, který je 1.890,00 hodin. Od těchto hodin je nutné odečíst dny dovolené poskytované zaměstnavatelem a dny státních svátků. Celkem je to 25 dní dovolené a 10 státních svátků, což je 263 pracovních hodin. Pro získání čistého pracovního času je také potřeba odečíst, kolik dní v průměru zaměstnanec využívá pracovní neschopnosti nebo je u lékaře. Tyto informace poskytuje oddělení lidských zdrojů. Průměrně stráví výrobní pracovník na nemocenské 29,67 dní a u doktora 1,10 dne. Pro účely plánování Controlling z historických zkušeností upravuje údaje nemocenské na 10,00 %. Další položkou je množství přesčasových hodin, které tvoří, dle informace z oddělení lidských zdrojů, 5,00 % a je nutné tuto hodnotu přičíst. Po propočítání získáme čistý pracovní čas výrobního pracovníka za jeden rok, který činí 1.529,30 hodin. Tab. 14 znázorňuje postup výpočtu.

Tab. 14: Výpočet čistého pracovního času za rok

Pracovní čas / den [h]	7,50
* počet pracovních dní / rok	252,00
= pracovní čas / rok [h]	1.890,00
- dovolená [h]	187,50
- státní svátky [h]	75,00
= očištěné pracovní dny [h]	1.627,50
- nemocenská 10 % [h]	162,75
- lékař 1,1 dní [h]	8,27
+ přesčasy 5 % [h]	72,82
= čistý pracovní čas / rok [h]	1.529,30

Tento základ je poté použit pro procentuální propočty dalších položek, mezi které patří mzda v době dovolené, letní a vánoční bonus, zdravotní a sociální pojištění, penzijní připojištění, plat o státních svátcích, odstupné a úrazové pojištění. Součtem

procentuálního zastoupení vyjmenovaných položek na čistém pracovním času za rok získáme sumu ostatních mzdových nákladů, jako zobrazuje Tab. 15.

Tab. 15: Výpočet ostatních mzdových nákladů v %

Výchozí čistý pracovní čas / rok	1.529,30 h	
Mzda v době dovolené	187,50 h	12,26 %
Letní bonus (4.000 CZK / osoba / rok)	18,51 h	1,21 %
Vánoční bonus (6.400 CZK / osoba / rok)	29,62 h	1,94 %
Zdravotní pojištění	137,64 h	9,00 %
Sociální pojištění	382,32 h	25,00 %
Plat o státních svátcích	75,00 h	4,90 %
Penzijní připojištění	23,37 h	1,53 %
Odstupné	81,35 h	5,32 %
Povinné úrazové pojištění	12,85 h	0,84 %
Suma ostatních mzdových nákladů v %	62,00 %	

Vynásobením součtu všech mzdových nákladů konkrétního střediska vypočítanou procentuální sazbou, dostaneme ostatní mzdové náklady v CZK. V případě střediska 16335 je to 12.428.860,54 CZK.

Sazba 62 % je nastavena v SAPu a výpočet aktuálních nákladů probíhá každý měsíc automatickým spuštěním příslušných transakcí, které provádí Group Controlling ve Vídni.

Personální agentury

Společnost GG ve výrobě využívá zaměstnance personálních agentur. Tito zaměstnanci jsou dražší, než kmenoví, ovšem výhodou je flexibilita, kdy v případě nedostatku zaměstnanců, jsou agentury schopny rychle reagovat a pracovní sílu poskytnout. Flexibilita funguje i v opačném případě, kdy je společnost nucena propouštět zaměstnance a nemusí vyplácet odstupné. Kalkulace nákladů na ně tedy probíhá zvlášť. Je třeba odhadnout počet agenturních zaměstnanců, kteří budou využíváni na jednotlivých výrobních střediscích. K tomu slouží informace o aktuálním počtu

agenturních zaměstnanců, které poskytuje oddělení lidských zdrojů na měsíční bázi. Z dostupných údajů se vypočítá průměr za období duben 2018 až listopad 2018 a s tímto průměrem se v rámci plánu počítá. Dále je nutné nastudovat jednotlivé smlouvy personálních agentur a vyčíst z nich veškeré podmínky a extra příplatky, které si agentura účtuje nad rámec nákladů za kmenové zaměstnance. Náklady za kmenové zaměstnance se považují za 100 % a náklady za agenturní pracovníky se k nim přičtou jako přírážka. K informaci o počtu personálních pracovníků přidá oddělení lidských zdrojů průměrný počet hodin, které agenturní pracovníci odpracují na jednotlivých výrobních střediscích. Z výše zmiňovaných položek se poté vypočte nákladový koeficient pro každou personální agenturu zvlášť. Součtem součinů procentuálního vyjádření odpracovaných hodin agenturními pracovníky jednotlivých agentur na jejich celkových odpracovaných hodinách a nákladových koeficientů získáme průměrný koeficient pro plánované náklady. Kvůli citlivým údajům zde nemůžou být uvedeny agentury, ani jimi kladené podmínky ve smlouvách, proto v Tab. 16 nejsou uvedeny názvy a to, z čeho se nákladové koeficienty skládají.

Tab. 16: Výpočet nákladového koeficientu personálních agentur

Agentura	Náklady + přirážka	Nákladový koeficient	Počet odpracovaných hodin na agenturu [h]	% podíl na celkových hodinách (33.788 hod)
1.	1,52	0,52	4.963,83	14,69
2.	1,72	0,72	4.665,48	13,81
3.	1,35	0,35	8.343,12	24,69
4.	1,00	0,00	11.186,67	33,11
5.	1,52	0,52	2.586,13	7,65
6.	1,52	0,52	2.043,00	6,5
Vypočtený nákladový koeficient			0,16	

Koeficient použijeme pro výpočet přírážky, tedy poplatku personálním agenturám. Tato přírážka se vypočítá vynásobením počtu plánovaných agenturních zaměstnanců, počtem plánovaných odpracovaných hodin za rok, počtem měsíců, průměrnou hodinovou sazbou

výrobního pracovníka a výše vypočteným nákladovým koeficientem. V případě střediska 16335 je výpočet dle popisu výše pro rok 2019/2020 následující:

$$\text{Přirážka} = 111 \times 150 \times 165,9 \times 12 \times 0,16 \quad (2.2)$$

Celkový plánovaný náklad personálních agentur střediska 16335 pro rok 2019/2020 je 5.303.491,20 CZK. Pro stejné středisko za období Q3 jsou plánované náklady personálních agentur 1.140.787,84 CZK.

2.4.4 Ostatní výrobní náklady

Kromě personálních nákladů vstupují do nákladů i jiné. Tuto kategorii zastávají ostatní výrobní náklady. Řadí se sem materiál využívaný ve výrobě, ovšem ten, který není uvedený v kusovníku jednotlivých výrobků. Dále také materiál určený přímo pro výrobu na daném pracovišti, který je použitý jako pomocný. Většina pracovišť se neobejde bez speciálních nástrojů, které je k výrobě potřeba a tyto se také řadí mezi ostatní výrobní náklady. Nedílnou součástí jsou náklady na práci při opravách a údržbě, které provádí externí firmy. Použitý materiál na opravy a údržby se řadí zvlášť, stejně jako tzv. ostatní materiál použitý na daném středisku, který nelze zařadit do žádné zmiňované kategorie.

Plánování těchto ostatních výrobních nákladů probíhá přes nákladový koeficient. U každého nákladového účtu se ze SAPu stáhnou aktuální data za období duben 2018 až listopad 2018 o spotřebě a vydělí se odvedenými hodinami na konkrétním středisku. Tím je vypočtený nákladový koeficient. Pak už se jen tento nákladový koeficient vynásobí plánovanými produktivními hodinami konkrétního střediska a získáme náklady na jednotlivé kategorie ostatních výrobních nákladů vyjádřené v peněžních jednotkách. Údaje střediska 16335 zachycuje Tab. 17.

Tab. 17: Plánované ostatní výrobní náklady střediska 16335

Kategorie ostatních výrobních nákladů	Nákladový koeficient	Počet produktivních hodin [h]	Plánované náklady [CZK] za Q3
Materiál pro výrobu	0,50	120.887,40	60.443,70
Pomocný materiál pro výrobu	4,00	120.887,40	483.549,59
Nástroje	1,25	120.887,40	151.109,25

Kategorie ostatních výrobních nákladů	Nákladový koeficient	Počet produktivních hodin [h]	Plánované náklady [CZK] za Q3
Opravy - práce externích firem	6,25	120.887,40	755.546,24
Opravy - materiál	20,00	120.887,40	2.417.747,97

2.4.5 Alokování sekundárních nákladů na výrobní střediska

Cílem této fáze plánu je alokovat sekundární náklady, tedy ty, které přímo nevstupují do výrobního procesu, do nákladů primárních, neboli výrobních. Abychom mohli stanovit výši nákladů v CZK, je třeba nejprve alokovat aktivitu nevýrobního střediska na jednotlivá střediska výrobní. Následně se tato aktivita přepočítá spuštěním automatických transakcí v SAPu do nákladů pomocí plánované hodinové sazby alokujícího střediska. Celková aktivita nevýrobních středisek se rozděluje na základě pěti kritérií dle povahy nákladového střediska.

Prvním typem je sekundární nákladové středisko 16909 Telekomunikace. Pro alokaci nákladů se využívá informace o počtu zaměstnanců využívajících telefonní služby v rámci své pracovní náplně na každém výrobním středisku.

Druhým typem je středisko 16200 Směnoví vedoucí, kde se aktivita střediska alokuje poměrově podle plánovaných produktivních hodin z kapitoly 2.4.1. Aktivita je součinem plánovaného počtu směnových vedoucích (57) a plánovaného počtu pracovních hodin v hospodářském roce 2019/2020 (1.650,00 hodin). Výsledná aktivita střediska je 94.050,00 hodin. Pro její alokování je nutné určit procentuální podíl každého výrobního střediska na celkovém počtu plánovaných produktivních hodin. Následně se s jeho pomocí rozdělí celková aktivita střediska 16200 na výrobní střediska.

Dále se náklady sekundárních středisek mohou rozdělovat podle plochy výrobního střediska v m², jako v případě střediska 16031 Správa budov, kde toto dělení dává smysl.

Dalším příkladem je rozdělení střediska 16051 Elektrické energie. Celkové náklady za spotřebu elektrické energie se alokují na jednotlivá střediska podle kWh, které spotřebují.

Poslední možností je případ střediska 16042 Sociální náklady, kdy se aktivita střediska

alokuje na jednotlivá výrobní střediska podle poměru plánovaných mezd na celkových plánovaných mzdách.

Tabulka níže ukazuje zpracovaná data pro středisko 16335, která Controller nahraje do SAPu a pomocí automatických transakcí provede výpočet plánovaných nákladů v CZK.

Tab. 18: Alokace sekundárních nákladů na středisko 16335

Středisko alokující náklady	Plánovaná aktivita střediska	Aktivita alokovaná na středisko 16335	Podíl alokované aktivity na plánované aktivitě [%]
16200	94.050,00 hod	47.664,00 hod	50,67
16066	79.200,00 hod	40.140,00 hod	50,67
16100	14.400,00 hod	7.308,00 hod	50,67
16031	32.374,00 m ²	5.347,00 m ²	16,63
16051	6.975.341,45 kWh	2.713.768,00 kWh	38,91
16042	12.240,00 hod	6.190,98 hod	50,58

2.5 Porovnání plánu 19/20 se skutečností

V této části práce bude porovnán výše vytvořený plán pro středisko 16335 za Q3 se skutečně vzniklými náklady. Tab. 19 tuto skutečnost zachycuje. Dále je zde vypočítaná odchylka v peněžním a procentním vyjádření. Účty 3920 – 3953 ve sloupci Plán [CZK] zachycují výpočty SAPu zmiňované v kapitole 2.4.5. Níže jsou popsány jednotlivé účty zvlášť. Jak již bylo zmíněno výše, společnost GG nemá stanovenou žádnou hranici pro definici již „významné“ odchylky a vše je na úsudku Controllera.

Tab. 19: Porovnání plánu střediska 16335 za Q3 se skutečnými náklady

Popis účtu	Číslo účtu	Plán [CZK]	Skutečné náklady [CZK]	Odchylka [CZK]	Odchylka [%]
Mzdové náklady za produktivní hodiny	5000	11.121.640,64	13.737.182,48	-2.615.541,84	-23,52
Školení	5005	389.257,42	0,00	389.257,42	100,00
Neproduktivní mzdové náklady	5010	344.770,86	0,00	344.770,86	100,00
Příplatky za noční, odpolední směnu, svátky, víkendy	5011	1.977.101,45	462.210,44	1.514.891,01	76,62
Příplatky za přesčasy - ze zákona	5012	528.429,04	562.415,92	-33.986,88	-6,43
Příplatek za pracoviště, bonusy za výkonnost, kvalitu, přesčas a věrnost	5013	4.718.855,89	3.933.676,98	785.178,91	16,64
Docházkový bonus	5034	966.494,75	0,00	966.494,75	100,00
Ostatní mzdové náklady	3996	12.428.860,54	11.591.201,21	837.659,33	6,74
Mzdové náhrady	5031	0,00	4.337.254,34	-4.337.254,34	-100,00
Personální agentury	6294	1.140.787,84	13.487.030,76	-12.346.242,92	-1.082,26

Popis účtu	Číslo účtu	Plán [CZK]	Skutečné náklady [CZK]	Odchylka [CZK]	Odchylka [%]
Materiál pro výrobu	4022	60.443,70	531.764,93	-471.321,23	-779,77
Pomocný materiál pro výrobu	4200	483.549,59	561.862,15	-78.312,56	-16,20
Nástroje	4220	151.109,25	300.769,22	-149.659,97	-99,04
Opravy - externí firmy	6110	755.546,24	475.695,64	279.850,60	37,04
Opravy - materiál	6150	2.417.747,97	2.192.108,99	225.638,98	9,33
Údržba - interní práce	3920	3.172.817,78	3.370.235,08	-197.417,30	-6,22
Spotřeba elektrické energie	3930	795.600,62	763.459,84	32.140,78	4,04
Náklady na manipulanty - interní	3935	2.393.515,88	2.296.820,92	96.694,96	4,04
Správa budov	3925	2.443.608,30	2.443.608,30	0,00	0,00
Alokované režijní náklady	3951	22.961.842,62	22.034.232,86	927.609,76	4,04
Sociální náklady	3953	4.287.835,30	4.114.613,24	173.222,06	4,04
	suma	73.542.064,68	87.196.143,30		

- Účet 5000 zahrnuje mzdové náklady za produktivní hodiny, které byly plánovány v kapitole 2.4.1. Z tabulky výše je patrná záporná odchylka -23,52 %, tedy že plánované náklady jsou nižší, než náklady skutečné. Spolu s touto odchylkou je ovšem nutné sledovat i ostatní mzdové účty, protože po podrobnějším ohledání

všech účtů jsem zjistila, že ve skutečnosti jsou zde naúčtovány i mzdové náklady plánované na účet 5005 Školení a 5010 Neproduktivní mzdové náklady, jelikož je mzdová účetní neviduje zvlášť a jsou zahrnuty do základní mzdy operátorů. Z tohoto důvodu vykazují účty nulové skutečné náklady, není možné vyčíslit jejich přesnou hodnotu a navyšují mzdové náklady za produktivní hodiny. Další skupinou nákladů, které byly plánovány na jiném účtu, jsou příplatky za směnnost a práci ve svátcích a o víkendech, účet 5011. V tomto případě došlo k navýšení negativní odchylky účtu 5000 o 891.569,74 CZK a zároveň pozitivnímu ovlivnění skutečných nákladů účtu 5011.

- Účty 5005, 5010 vykazují nulové skutečné náklady. Je to z důvodu zmiňovaném v bodě výše, že tyto náklady byly chybně naúčtovány na účet 5000 a tím zvýšily jeho zápornou odchylku.
- Účet 5011 zahrnuje příplatky za noční a odpolední směnu a dále práci ve státní svátky a o víkendech, ale také příspěvek na dopravu. Tato položka vykazuje kladnou odchylku ve výši 76,62 %, což znamená, že bylo naplánováno více, než byly skutečné náklady. Na první pohled to tedy vypadá, že zaměstnanci těchto příplatků nevyužívali. Ovšem jak již bylo zmíněno v komentáři k účtu 5000, 891.569,74 CZK je naúčtováno právě tam. Přičtením ke skutečným nákladům účtu 5011 v Tab. 19 klesne odchylka na 31,53 %.
- Účet 5012 zahrnuje příplatky za přesčasy stanovené zákonem a to ve výši 50 % ze základní hodinové sazby. V případě tohoto účtu je odchylka záporná ve výši -6,43 %, to znamená, že skutečné náklady byly mírně vyšší než ty naplánované. Díky příplatku za přesčas dané zákonem můžeme s jistotou říci, že výše tohoto příplatku byla zcela správná, takže jediné, co mohlo být nepřesně naplánováno, tak počet produktivních hodin, nebo procentuální vyjádření přesčasů na celkových hodinách. SAP udával informace, že produktivní hodiny byly vyšší, než naplánované, jak už bylo zmíněno výše, ale ne nijak výrazně, takže vzniklá odchylka tohoto účtu souvisí s procentuálním vyjádřením přesčasů na celkových produktivních hodinách, což je 5 % dle informací poskytnutých oddělením lidských zdrojů. Přesčasové hodiny byly nižší, než se plánovalo o 151.303 CZK. Naopak položka, která zvýšila hodnotu účtu 5012, bylo zaúčtování přesčasových

pobídek ve výši 185.290 CZK. Odsud tedy plyne vzniklá odchylka ve výši 33.987 CZK.

- Účet 5013 vykazuje kladnou odchylku ve výši 16,64 %, což znamená, že skutečné náklady jsou nižší, než náklady plánované a to i přes to, že jsou zde naúčtované náklady účtu 5034. Veškeré příplatky plánované na tento účet byly ve skutečnosti nižší. To znamená, že například výrobní pracovníci nedosahovali takové výkonnosti, aby na příplatky dosáhli.
- Účet 5034 vykazuje nulové skutečné náklady. Náklady patřící na tento účet jsou naúčtované na účtu 5013 a tím zkreslují negativním způsobem výši těchto nákladů. Částka spadající pod tento účet je 295.840,00 CZK, což i tak vykazuje značnou odchylku oproti plánu. Je to způsobeno tím, že plán počítá se 100% využitím docházkového bonusu, ovšem ve skutečnosti to tak nebylo.
- Účet 3996 je účet ostatních mzdových nákladů, které byly v kapitole 2.4.3 vyčísleny jako 62 % z celkových mzdových nákladů. Skutečné náklady jsou ovšem nižší a odchylka tvoří 6,74 %. Odchylka je způsobena tím, že část nákladů patřící na tento účet byla naúčtována na 5031. Tento účet z části není zahrnutý do kalkulace plánovaných nákladů účtu 3996.
- Účet 5031 nebyl vůbec součástí nákladového plánu, a proto je odchylka ve výši -100 %, která zahrnuje náklady patřící pod účet 3996. Zde jsou naúčtované mzdové náhrady za dobu čerpání řádné dovolené ve výši 3.295.646 CZK, dobu dočasné pracovní neschopnosti ve výši 664.753 CZK a ostatní náhrady, jako například návštěva lékaře, ve výši 376.855 CZK. Účet 5031 nevstupuje do automatické kalkulace Ostatních mzdových nákladů účtu 3996 a tím snižuje základ pro výpočet 62% přírážky. Proto vykazuje účet ostatních mzdových nákladů pozitivní odchylku.
- Účet 6294 vykazuje největší odchylku celého plánu a to -1.082,26 %. Plánování nákladů na pracovníky personálních agentur je nastavený tak, že se plánuje pouze extra přírážka, kterou má každá agentura nastavenou v kontraktu jinak. V kapitole 2.4.2 je uveden postup výpočtu průměrného koeficientu, kterým se násobí celkové plánované mzdové náklady. Přírážka byla naplánována ve výši 1.140.787,84 CZK. Skutečné náklady 13.487.030,76 CZK jsou několikanásobně vyšší. Důvodem je, že jsou v nákladech zahrnuty společně s extra přírážkou také

ostatní mzdové náklady dle fakturované částky, které byly naplánované jako náklady na pracovníky společnosti GG a tedy na ostatních mzdových nákladových účtech. Tento způsob není dobrý, protože vznikají velké odchylky, a proto se této problematice věnuji v návrhové části.

- Účet 4022 představuje náklady na materiál, který se přímo používá na výrobku a není v kusovníku. Je zde významná záporná odchylka -779,77 %. Tato položka se v plánování opírá o koeficient odvedených pracovních hodin a nákladů předchozího hospodářského roku 2018/2019, které byly pouze v řádech desítek tisíc. Ovšem v roce 2019/2020 tato spotřeba nečekaně narostla a tím se značně vychýlila od plánu. V případě tohoto účtu se jednalo o speciální pásky používané na kabelech, které se začaly využívat mnohem více z důvodu změny produktového mixu.
- Účet 4200 zachycuje náklady na pomocný materiál, který není v kusovníku a souvisí přímo s výrobkem. Je tu záporná odchylka ve výši -78.312,56 CZK, tedy naplánováno bylo méně, než byly skutečné náklady. Každé středisko má za pomocný materiál něco jiného. V případě střediska 16335 největší část tvoří tepelná izolační páska, která se omotává přímo kolem kabelu. Je to materiál, který se nepoužívá kusově a každý výrobní pracovník jej může spotřebovávat v různém množství a i každý výrobek potřebuje jiné množství, proto se jeho spotřeba těžko odhaduje.
- Účet 4220 představuje náklady na nástroje používané ve výrobě, bez kterých by se výroba neobešla a souvisí s opotřebením stroje, například nože apod. V tabulce výše vidíme zápornou odchylku -99,04 %, což znamená, že naplánováno bylo méně, než byly skutečné náklady tohoto účtu. Je zde totiž naúčtovaný testovací systém, který neměl být na nákladovém středisku, ale vzhledem k výši pořizovací ceny, měl být naúčtovaný na investiční zakázku. Špatné účtování a jeho nedostatečná kontrola je vznikem tak vysoké odchylky v případě tohoto účtu.
- Účet 6110 se týká nákladů na opravy a údržby strojů a zařízení na středisku 16335 a to práce prováděné externími firmami. Tady je odchylka kladná ve výši 37,04 %. Je tedy jasné, že bylo naplánováno více oprav, než bylo potřeba a proto skutečné náklady byly nižší než plánované. Z podrobnějšího pohledu na účet 6110 jsem zjistila, že největší částky se týkaly změny výrobního layoutu strojů na tomto

středisku z důvodu optimalizace pracovního procesu. Tuto změnu prováděla externí firma. Jinak na tomto středisku nenastala žádná nenadálá situace, která by náklady razantně ovlivnila.

- Účet 6150 zastupuje náklady na materiál použitý na opravy a údržbu. V tomto případě už se jedná jak o materiál použitý externí firmou, tak i použitý interně. Odchylka je kladná ve výši 9,33 %, naplánováno bylo více, než byly skutečné náklady, nicméně odchylka není významná.

Jak již bylo zmíněno, pro plánování nákladů na účtech 4200, 4022, 6110, 6150 a 4220 stanoví Controllery koeficienty, které jsou založeny na koeficientech předchozích období, aktuálních nákladech a očekávaném vývoji v plánovaném roce. Tento způsob není úplně přesný a nemusí správně reflektovat jednorázové výkyvy a změny ve struktuře nákladů. Zároveň se jedná o náklady, jejichž spotřeba není přesně normovaná a výše může být ovlivněna konkrétními operátory a to jak pozitivním, tak i negativním způsobem. Přesnost plánu tedy ovlivňuje zejména zkušenost Controllera, jeho znalosti struktury nákladů a komunikaci s odpovědným manažerem.

- Účty 3920, 3930, 3935, 3925, 3951 a 3953 se týkají kapitoly 2.4.5, alokování sekundárních nákladů na výrobní střediska. U těchto účtů byly odchylky kladné, tedy plánované náklady byly vyšší než náklady skutečné. Výjimkou je účet 3920 se zápornou odchylkou, což je způsobeno četnějšími úpravami a údržbou strojů. Tyto účty představují hodnotu alokovaných nákladů příslušných nevýrobních středisek na výrobní středisko 16335. V rámci plánování se stanovila aktivita, která bude alokována a vynásobena plánovanou hodinovou sazbou alokujícího střediska. Aktuální náklady jsou skutečně alokována aktivita vynásobená plánovanou hodinovou sazbou alokujícího střediska. Přiřazení aktivity a výpočet provede SAP za pomoci automatických transakcí, které spouští každý měsíc Group Controlling na centrále mateřské společnosti ve Vídni.

3 NÁVRHY NA ZMĚNY

Největším problémem bylo získat detaily účtů ze SAPu tak, aby korespondovaly s naplánovanými položkami. Bylo velice těžké se v účtování zorientovat, zejména kvůli nedostatečným popiskům. Příkladem takového nedostatku jsou mzdové náklady. Jsou podrobně naplánované, aby bylo možno sledovat vývoj jednotlivých položek, ze kterých se mzdy skládají, ovšem účtování těchto nákladů probíhalo jinak. Účtované položky byly seskupeny jinak, než položky jednotlivých účtů v plánu, či se účtovaly na účet, který se vůbec neplánoval. Pro získání informací o tom, z čeho se vlastně náklady skládají, bylo potřeba kontaktovat několik dalších oddělení a postupně si jednotlivá data dávat dohromady. Proto navrhuji zlepšit komunikaci Controllingu s účetním oddělením, kde dochází k zaúčtování mzdových nákladů a sladit nákladové položky účtů, které se na ně plánují, s účtováním. Controllingu to usnadní práci, zkrátí čas analyzování každé položky a tím pádem se urychlí rozbor vzniklých odchylek. Tato změna by byla aplikovatelná v podstatě ihned. Je to jen o domluvě, na které účty se budou jednotlivé položky účtovat. Jsou dvě možnosti, jak tuto úpravu udělat. První možností je upravit plánování položek dle aktuálního účtování, což mi přijde příliš složité a časově náročné. Druhou možností je rozúčtovávat jednotlivé položky mzdových nákladů podle plánu. Tato varianta je jednodušší a rychlejší. Osoby, které tyto položky účtují, by dostaly dokument, kde by bylo jasně dáno rozdělení účtů a jejich definice. Tento dokument by také obdrželo oddělení lidských zdrojů, které poskytuje většinu podkladů ke mzdovým nákladům. Tabulka níže znázorňuje, jak vypadají účty plánované a skutečnost, kam se tyto položky zaúčtovaly.

Tab. 20: Porovnání plánovaných účtů a skutečnost účtování jednotlivých položek

Popis účtu	Číslo účtu v plánu	Číslo účtu skutečného účtování
Mzdové náklady za produktivní hodiny	5000	5000
Školení	5005	5000
Neproductivní mzdové náklady	5010	5000

Popis účtu	Číslo účtu v plánu	Číslo účtu skutečného účtování
Příplatky za noční, odpolední směnu, práci ve svátky a o víkendech	5011	5000
Příspěvek na dojíždění	5011	5011
Příplatky za přesčasy - ze zákona	5012	5012
Bonusy za pracoviště, výkonnost, kvalitu, věrnost	5013	5013
Bonusy za přesčas	5013	5012
Docházkový bonus	5034	5013
Ostatní mzdové náklady	3996	3996

Tabulka výše v podstatě vysvětluje odchylky od plánu znázorněné v Tab. 19. Je to důkaz toho, že zpětná kontrola plnění plánu je velice složitá a časově náročná. Informace ve třetím sloupci Tab. 20 bylo velmi těžké získat, protože jednotlivé účty se navíc skládají z více nákladových položek. Tuto komplikaci by měl řešit následující návrh.

Další návrh také souvisí s přehledností mzdových nákladů, ovšem proveditelný za předpokladu splnění předchozího návrhu. Účty, které s těmito náklady souvisí, jsou velmi obecné a pro jejich rozklíčování je třeba mnoho podpůrných souborů. Rozklíčování nenapomáhá ani obecný text jednotlivých účetních případů, jako například „wages 10/2019“. Navrhovala bych proto přiřadit těmto obecným účtům analytiku a dát tak celému účtování větší transparentnost pro účely controllingového plánování a samozřejmě i analýzu odchylek. Jednodušší variantou tohoto návrhu je doplnění dokumentu zmiňovaného výše o konkrétní texty jednotlivého účtování, ze kterých by bylo jasné patrné, zda se jedná o příplatek za práci o víkendu, nebo prostoje, atd. Ovšem i tato varianta návrhu předpokládá analýzu jednotlivých účtů dle vložených textů. Proto se přikláním k variantě přiřazení analytiky, kterou znázorňuje tabulka níže.

Tab. 21: Návrh analytických účtů mzdových nákladových položek

Název položky	Číslo účtu
Mzdové náklady za produktivní hodiny	5000
Školení	5005
Neproduktivní náklady	5010
• Prostoje	5010100
• Kontrola kvality	5010200
Příplatky za noční, odpolední směnu, práci ve svátky a víkendy, příspěvek na dojíždění	5011
• Příplatek za noční směnu	5011100
• Příplatek za odpolední směnu	5011200
• Příplatek za práci o víkendech a ve státní svátky	5011300
• Příspěvek na dojíždění	5011400
Příplatky za přesčasy – za zákona	5012
Příplatek za pracoviště, bonusy za výkonnost, kvalitu, přesčas a věrnost	5013
• Příplatek za rizikové pracoviště	5013100
• Bonus za výkonnost	5013200
• Bonus za kvalitu	5013300
• Bonus za přesčas (pobídky společnosti GG)	5013400
• Bonus za věrnost	5013500
Docházkový bonus	5034
Ostatní mzdové náklady	3996

Díky analytice navržené v Tab. 21 bude účtování přehlednější a pro Controllera jednodušší na orientaci. Nebude již nutné vést další informace v externích tabulkách a sbírat informace od dalších oddělení. Analytiku dostaly účty, které zahrnují více

položek. Souhrnným účtem je i účet 3996 Ostatní mzdové náklady, ovšem ten je naplánovaný procentem z celkových mzdových nákladů, což je velice obecné a nepřesné. Na tento účet je zaměřen následující návrh na zlepšení.

Účet Ostatní mzdové náklady 3996 byl plánovaný jako 62% přírážka k celkovým mzdovým nákladům. Takové plánování bylo nepřesné a hlavně netransparentní. Tento návrh se proto týká plánování Ostatních mzdových nákladů na konkrétní účty po jednotlivých položkách, kdy z něj bude jasné patrné, jaká výše nákladů byla naplánována a jednodušeji se budou přiřazovat aktuální náklady k plánovaným. Návrh rozdělení položek Ostatních mzdových nákladů na konkrétní účty znázorňuje tabulka níže s tím, že by byly vytvořeny i nové účty s návazností na návrh analytiky účtů výše. Během analýzy jsem zjistila, že náklad na pracovní neschopnost nebyl v rámci kalkulace přírážky plánován, ale myslím si, že by naplánovaný být měl.

Tab. 22: Návrh rozdělení položek Ostatních mzdových nákladů na jednotlivé účty

Název položky	Navrhovaný účet pro plánování
Penzijní připojištění	5011500
Odstupné	5011600
Prázdninový bonus	5013600
Vánoční bonus	5013700
Zdravotní pojištění	5014100
Sociální pojištění	5014200
Mzda ve státní svátky	5015100
Pracovní neschopnost	5015200
Mzda o dovolené	5015300

Dále je důležitá kalkulace jednotlivých nákladových položek zmíněných v Tab. 22. V případě položek jasně kalkulovaných částkou na osobu by se pouze násobila částka bonusu počtem výrobních dělníků daného střediska. Týká se to položek prázdninový bonus, vánoční bonus a penzijní připojištění s tím, že by plán předpokládal maximální využití těchto bonusů, což by způsobovalo lehké naddimenzování plánu, protože ne všichni výrobní dělníci dosáhnou na plnou částku. Zbytek položek by byl plánován přes

procenta poskytnutá oddělením lidských zdrojů násobené celkovými plánovanými náklady produktivních hodin konkrétního nákladového střediska. Implementace tohoto návrhu by spočívala v přepracování současného plánovacího souboru, doplnění nových účtů do SAPu a zrušení stávajícího účtu Ostatní mzdové náklady 3996.

Na výše zmíněný návrh navážu v souvislosti s plánováním nákladů na personální agentury, které se v současnosti počítají pouze jako extra přírážka dle kontraktu. Takové plánování je nepřesné a i z tohoto důvodu účet Personální agentury 6294 vykazoval extrémní odchylku plánovaných a skutečných nákladů. Jedná se o plánování pouze jedné nákladové položky a návrh spočívá v doplánování veškerých nákladů, které v souvislosti s personálními agenturami ve skutečnosti vznikají. Nejdříve je nutné zjistit počet pracovníků potřebných na dané středisko, plánovaný počet agenturních zaměstnanců a kategorie nákladů, které v souvislosti s agenturními pracovníky společnosti vznikají. Tyto informace má k dispozici oddělení lidských zdrojů. Na jejich základě můžeme vypočítat poměr agenturních zaměstnanců na celkových zaměstnancích nákladového střediska a tím pádem i náklady na obě skupiny pracovníků. Náklady na zaměstnance personálních agentur a na kmenové jsou téměř shodné. Hlavní rozdíl je v tom, že agenturní pracovníci nemají nárok na věcnostní, prázdninový a vánoční bonus a zároveň si agentura účtuje extra přírážku. V tomto případě jde o časově náročnější návrh jak z hlediska implementace, tak získávání informací a zapracování do plánovacího souboru Excel. Vzhledem k výši odchylky si myslím, že přes svoji náročnost stojí za implementaci.

Při zjišťování vzniku odchylky jsem často narazila na špatně zaúčtované faktury, resp. faktury zaúčtované na špatném účtu. To je problém, který samozřejmě také znesnadní jakoukoli analýzu daného účtu. Kontrola jednotlivých účtů by měla být dle mého názoru důkladnější. Navrhovala bych kontrolu na měsíční bázi s tím, že by měla probíhat před měsíční závěrkou, aby bylo možné náklady ještě v daném měsíci přeúčtovat na správný účet. Tato chyba byla například na účtu 4220, kde byla faktura patřící na investiční zakázku. Tento návrh je aplikovatelný v podstatě ihned. Spočíval by ve vytvoření tabulky, která by porovnávala hodnoty dosažené ve stejném měsíci minulý obchodní rok a upozorňovala by na výrazné odchylky, jejichž hranici by si stanovil Controlling. Tabulka by byla ve formátu, v jakém jsou stahována data všech účtů ze SAPu, aby je stačilo pouze nakopírovat do listu příslušného měsíce a MS Excel by je

automaticky porovnal se stejným měsícem předchozího hospodářského roku a vypočítal odchylky, které by od zvolené hranice byly pomocí jednoduchého podmíněného formátování zvýrazněny například červeně a pro Controlling by to znamenalo prověřit tuto odchylku, zda se nejedná o špatně alokované účtování.

Kalkulace nákladů výrobních středisek používá průměrnou hodinovou sazbu za všechna výrobní střediska dohromady. Ve výše popisovaném plánu se používá pro stanovení výše mzdových nákladů na produktivní hodiny, příplatku za přesčasy a práci o víkendech a ve státní svátky. Návrh se týká průměrné hodinové sazby všech výrobních středisek, aby se používala jako průměrná hodinová sazba každého střediska zvlášť. Oddělení lidských zdrojů by snadno dodalo informaci, kolik operátorů na daném výrobním středisku pracuje a jaké jsou jejich mzdy, ze kterých by se vypočítala právě tato průměrná hodinová sazba konkrétního střediska. Dále by se tedy plánování nákladů konkrétního střediska v kalkulaci opíralo o tuto sazbu. Kalkulace by tak byla přesnější a reflektovala situaci na jednotlivých střediscích. Časový harmonogram této změny je závislý na dodání informací o počtu operátorů, jejich mezd a střediska, na kterém pracují. Obdržené informace z oddělení lidských zdrojů by se poté implementovaly do postupu plánování nákladů. V současné době se využívá soubor Excel, který je předpřipravený pro tvorbu plánu a v něm by bylo nutné aktualizovat vzorce tak, aby využívaly průměrné hodinové sazby jednotlivých nákladových středisek pro své výpočty.

Tabulka níže shrnuje výše popsané návrhy na zvýšení efektivity a přesnosti plánování a jejich náklady a přínosy, které by z nich společnost GG měla.

Tab. 23: Shrnutí nákladů a přínosů návrhů

Návrh	Nevýhody/náklady návrhu	Přínosy návrhu
Dokument o účtování mzdových nákladů	Jedná se o změnu stávajícího procesu, je nutné zapojit i HR, časově náročné	Rychlejší zpětná kontrola a analýza účtů
Analytiky účtů mzdových nákladů	Více účtů v evidenci a tím i více prostoru pro chybné zaúčtování	Přehlednost a průhlednost účtování

Návrh	Nevýhody/náklady návrhu	Přínosy návrhu
Rozdělení položek účtu Ostatní mzdové náklady	Naddimenzování plánu kvůli předpokladu využití bonusů na 100 % a časová náročnost	Přehlednost a transparentnost nákladů
Personální agentury	Časová náročnost implementace	Přesnější plánování nákladů, větší přehlednost
Zpětná kontrola účtování	Větší časová náročnost pro Controllera (měsíční pravidelnost)	Předejití chyb v účtování – rychlejší analyzování
Průměrná hodinová sazba	Časová náročnost výpočtu ze strany oddělení lidských zdrojů	Přesnější kalkulace nákladů odrážející skutečnost

ZÁVĚR

V úvodu této práce byl stanoven hlavní cíl a to ve společnosti Gebauer a Griller Kabeltechnik spol. s r.o. provést porovnání sestaveného plánu konkrétního střediska se skutečnými náklady a u vzniklých odchylek definovat příčiny jejich vzniku. Poté na základě toho navrhnout opatření pro zefektivnění plánu, odstranění případných chyb či nepřesností a také opatření pro rychlejší a přesnější zpětnou kontrolu. Jako dílčí cíl bylo popsát a rozebrat tvorbu nákladového plánu, což bylo také splněno.

Tato diplomová práce je rozdělena do tří částí, kdy první část se věnuje teoretickým východiskům dané problematiky. Je zde obecně popsán pojem controlling a jsou vymezeny jeho cíle a funkce. Dále je popsán strategický a operativní controlling, přičemž u operativního controllingu jsou vymezeny i jeho nástroje. Tu větší část literární rešerše zabírá nákladový controlling, jsou zde popsány jeho principy, členění nákladů, ale také třídění a metody kalkulací, které jsou také ve společnosti GG využívány. Poslední část teoretické části se věnuje nákladové odchylce.

Empirická část se zabývá nejprve představením společnosti GG. Dále je obecně popsáno rozdělení nákladů v této společnosti. Náklady sekundární jsou rozebrány pouze okrajově a ta největší pozornost je věnována nákladům primárním. Poté je velice podrobně rozebrán celý nákladový plán a jsou popsány jeho jednotlivé kroky. Pro tuto analýzu bylo vybráno výrobní středisko 16335 za období říjen až prosinec 2019. Už v průběhu tohoto popisu a analýzy jsem sbírala návrhy na možná zlepšení. Po popsání tvorby nákladového plánu byla vytvořena tabulka, která porovnávala plánované náklady s těmi skutečnými vybraného výrobního střediska 16335 za Q3. Byla zde vypočítaná odchylka jak v relativním, tak i absolutním vyjádření. Dále byly analyzovány jednotlivé účty celého nákladového plánu a vzniklé odchylky zdůvodněny. Při tomto analyzování jsem objevila další místa s prostorem pro návrhy na zlepšení.

Poslední a zároveň hlavní částí jsou podrobné návrhy na opatření pro zlepšení plánování a rychlejší a přesnější kontrolu, kdy touto částí byl splněn hlavní cíl práce. Bylo zde podrobně popsáno celkem šest návrhů s konkrétními změnami. U každého návrhu byly definovány podmínky použití návrhu, přičemž ve většině případů na sebe návrhy navazovaly a doplňovaly se. Ke konci kapitoly jsou návrhy shrnuty a jsou určeny jejich nevýhody a přínosy pro společnost GG.

Hlavní i dílčí cíle práce byly splněny. Vytvořené návrhy byly předloženy osobám zodpovědným za tvorbu nákladového plánu ve společnosti GG a některé návrhy se společnost rozhodla implementovat. Jelikož při dokončení této Diplomové práce byl nákladový plán pro rok 2020/2021 hotový, budou se implementovat při tvorbě nákladového plánu pro rok 2021/2020.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2., přeprac. vyd. Přeložil Jaroslav RUBÁŠ. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.

HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. Praha: Profess Consulting, 2004. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-002-2.

KONEČNÝ, Miloš a Mária REŽŇÁKOVÁ. Controlling. Brno: PC-DIR, 1997. Učební texty vysokých škol. ISBN 80-214-0971-1.

KONEČNÝ, Miloš a Mária REŽŇÁKOVÁ. Controlling: (pro obor Podnikové finance a obchod) : studijní text pro kombinované studium. Vyd. 2. Brno: Zdeněk Novotný, 2003. ISBN 80-214-2456-7.

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

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

ŠEBESTOVÁ, Jarmila. Nabídkové kalkulace ve službách: distanční studijní opora. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2009. ISBN 978-80-7248-526-0.

VOLLMUTH, Hilmar J. Controlling: nový nástroj řízení. 2., upr. vyd. Praha: Profess, [1998]. Poradce controllingu. ISBN 80-85235-54-4.

VYSUŠIL, Jiří. Integrované názvosloví v controllingu: výkladový slovník pojmů, metod a nástrojů moderního řízení podniku. Praha: Profess Consulting, 1999. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-007-3.

Životní cyklus výrobku nebo služby (Product or Service Lifecycle). In: ManagementMania.com [online]. Wilmington (DE) 2011-2020, 17.11.2018 [cit. 23.01.2020]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/zivotni-cyklus-vyrobu-sluzby>

ŽIŽLAVSKÝ, Ondřej. Controlling: studijní text. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2014. ISBN 978-80-214-4857-5.

ŽŮRKOVÁ, Hana. Plánování a kontrola: klíč k úspěchu. Praha: Grada, 2007. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1844-6.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Analýza ABC.....	22
Obr. 2: Bod zvratu	23
Obr. 3: Schéma postupu Target costing.....	25
Obr. 4: Postup plánování kalkulace metodou ABC	26
Obr. 5: Odchylka v případě spotřeby materiálu.....	35
Obr. 6: Cenová a množstevní odchylka	37
Obr. 7: Organizační struktura	40

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Kalkulace ceny	24
Tab. 2: Seznam středisek sekundárních nákladů	42
Tab. 3: Přehled jednotlivých účtů	44
Tab. 4: Seznam středisek primárních nákladů	47
Tab. 5: Výpočet výkonu v hodinách	50
Tab. 6: Přepočet prostojů střediska 16335	51
Tab. 7: Výpočet produktivních mzdových nákladů střediska 16335.....	52
Tab. 8: Výpočet neproduktivních mzdových nákladů střediska 16335.....	52
Tab. 9: Výpočet plánovaného příspěvku na dojíždění.....	53
Tab. 10: Výpočet plánovaných příplatků střediska 16335	54
Tab. 11: Výpočet plánovaných přesčasových nákladů střediska 16335.....	55
Tab. 12: Výpočet průměrné měsíční výkonnostní prémie střediska 16335.....	56
Tab. 13: Výpočet hodinové sazby docházkového bonusu střediska 16335.....	57
Tab. 14: Výpočet čistého pracovního času za rok	58
Tab. 15: Výpočet ostatních mzdových nákladů v %	59
Tab. 16: Výpočet nákladového koeficientu personálních agentur.....	60
Tab. 17: Plánované ostatní výrobní náklady střediska 16335	61
Tab. 18: Alokace sekundárních nákladů na středisko 16335.....	63
Tab. 19: Porovnání plánu střediska 16335 za Q3 se skutečnými náklady.....	64
Tab. 20: Porovnání plánovaných účtů a skutečnost účtování jednotlivých položek	70
Tab. 21: Návrh analytických účtů mzdových nákladových položek	72
Tab. 22: Návrh rozdělení položek Ostatních mzdových nákladů na jednotlivé účty	73
Tab. 23: Shrnutí nákladů a přínosů návrhů	75