

Projekt využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin ve firmě MITAS a.s.

Bc. Ladislav Hlavačka

Diplomová práce

2005



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2004/2005

ZADANÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Ladislav HLAVAČKA
Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Téma práce: Projekt využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin ve firmě MITAS a.s.

Zásady pro vypracování:

- 1. Vymezte rámec aktuálních projektových příležitostí společností MITAS, a.s.**
- 2. Konfrontujte záměr ideje a hypotézy, dostupné literární prameny spolu se zpracovanou analýzou k podpoře projektového řešení.**
- 3. Zpracujte syntézu poznatků vyplývajících z bodu 2.**
- 4. Formulujte diagnózu projektu jako určující východisko pro adresné zpracování projektu.**
- 5. Vypracujte projekt využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin.**
- 6. Verifikujte projektové řešení v návaznosti na bod 5.**
- 7. Prezentujte a zdůvodněte efektivnost daného projektového řešení spolu se závěrečným doporučením pro MITAS, a.s.**

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Tématem této diplomové práce je využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin. Jádrem práce je praktická aplikace výpočtu dvojstupňového příspěvku na úhradu fixních nákladů.

Teoretická část se zabývá obsahovým vymezením controllingu jako systému doplňujícího řízení, charakterizováním jeho těžiště, organizace, nástrojů, analýzy odchylek a zprávou controllera. Praktická část je rozdělena na dvě kapitoly. První z nich je zaměřena na analýzu společnosti MITAS, a.s. a je podkladem pro zpracování druhé kapitoly - návrhu využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin.

Abstract in english

The topic of this Master thesis is utilization of controlling tools for rating the product groups. The key part of this work is practical application of two-stage contribution margin.

The theoretical part is occupied with content specification of controlling as a system which complements management, characteristic of its principle, organization, tools, deflections analysis and reporting. The practical part is divided into two chapters. First one is focused on analysis of MITAS, joint-stock company and it is a background for elaboration the second chapter - suggestion for utilization of controlling tools for rating the product groups.

Chtěl bych vyjádřit poděkování Ing. Vlastimilu Zemanovi za vedení, cenné rady a pomoc při zpracování diplomové práce.

Rád bych také poděkoval Ing. Davidu Vychytilovi a panu Jiřímu Salačovi za ochotu a odborné připomínky, které mi při zpracování diplomové práce velmi pomohly.

OBSAH

OBSAH	5
ÚVOD.....	7
I. TEORETICKÁ ČÁST	9
1 CONTROLLING.....	10
1.1 POJEM CONTROLLING	10
1.2 CÍLE A ÚKOLY CONTROLLINGU	12
1.2.1 Cíle controllingu.....	12
1.2.2 Úkoly controllingu	13
1.2.3 Úkoly controllera.....	15
1.3 TĚŽIŠTĚ CONTROLLINGU.....	16
1.4 ORGANIZACE CONTROLLINGU	17
1.4.1 Pozice štábní.....	17
1.4.2 Liniová pozice	17
1.5 NÁSTROJE OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU	18
1.5.1 Třídění nákladů	18
1.5.2 Příspěvek na úhradu	20
1.5.3 Proč potřebujeme analýzu výrobních skupin.....	23
1.5.4 Krátkodobý hospodářský výsledek.....	23
1.6 OPERATIVNÍ DOPŘEDNÁ A ZPĚTNÁ VAZBA.....	25
1.6.1 Kontrola.....	25
1.6.2 Analýza odchylek	26
1.6.3 Pravidla kompetence při odchylkách	27
1.7 ZPRÁVA CONTROLLERA	28
1.7.1 Požadavky	29
1.7.2 Druhy zpráv	29
1.7.3 Hierarchie zpráv	30
1.7.4 Obsah zprávy	31
II. PRAKTICKÁ ČÁST	32
2 ANALÝZA SPOLEČNOSTI MITAS, A.S.....	33
2.1 PROFIL FIRMY	33
2.2 HISTORIE FIRMY	33
2.3 ORGANIZAČNÍ SCHÉMA MITAS, A.S.	35
2.4 VÝROBNÍ PROGRAM A STRUKTURA VÝROBY.....	38
2.4.1 Organizační schéma výrobního závodu Zlín.....	38
2.4.2 Výrobní skupiny	38
2.4.3 Charakteristika jednotlivých výrobních skupin.....	40
2.5 SWOT ANALÝZA.....	42
3 PROJEKT VYUŽITÍ NÁSTROJŮ CONTROLLINGU K HODNOCENÍ VÝROBNÍCH SKUPIN VE FIRMĚ MITAS, A.S.	45

3.1	ZAVEDENÍ NOVÉHO NASTAVENÍ NÁSTROJŮ CONTROLLINGU K HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN	45
3.1.1	Návrh na zavedení nového členění fixních nákladů na speciální a všeobecné	46
3.1.2	Nastavení informačního systému	48
3.1.3	Sestavení nových výkazů	48
3.2	ZPRÁVA CONTROLLERA	49
3.2.1	Hodnocení prodané produkce.....	50
3.2.2	Hodnocení výrobních skupin pomocí příspěvku na úhradu	54
3.2.3	Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku	60
3.2.4	Analýza odchylek a návrh na opatření	68
4	EFEKTIVNOST ZAVEDENÍ CONTROLLINGOVÝCH NÁSTROJŮ K HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN	70
	ZÁVĚR	71
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	73
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	74
	SEZNAM OBRÁZKŮ	75
	SEZNAM TABULEK.....	76
	SEZNAM PŘÍLOH.....	77

ÚVOD

Během několika posledních let se pojetí controllingu a jeho významu pro podnikové řízení neustále rozvíjelo a prohlubovalo, díky čemuž se controlling stal neodmyslitelnou součástí moderního řízení firmy. Dělo se tak na pozadí změn v organizaci podniku a přizpůsobování podnikových procesů. Měnily se proto také i nároky na samotný controlling.

Controlling v současnosti představuje především informační systém, jehož cílem je poskytovat komplexní informace určené pro ekonomické řízení, a to prostřednictvím pravidelného porovnávání plánovaných hodnot se skutečností a hodnocením vznikajících odchylek. Díky tomu může management pružně reagovat na aktuální vývoj podniku a jeho prostředí. Je to systém, který umožňuje průhlednější a efektivnější řízení nejen v oblasti hospodářského výsledku, ale i v oblasti majetku a zdrojů, příjmů a výdajů.

Mimo řízení běžného chodu podniku je úkolem managementu především zabezpečení dostatku ziskových předpokladů a aktivit do budoucna. K tomu nabízí controlling řadu vhodných nástrojů, jejichž správným a soustavným využíváním lze dosáhnout zvýšené konkurenceschopnosti.

Záměrem mé diplomové práce je vypracování návrhu na zavedení nových nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin ve firmě MITAS, a.s., který zároveň přinese zvýšení transparentnosti podnikových fixních nákladů.

Posláním hodnocení výrobních skupin je vytvořit takové informační podklady, které napomohou najít a účinně vytvářet vhodnou strukturu produktového portfolia, která v budoucnu nejlepším možným způsobem zhodnotí firemní potenciál.

V teoretické části se zabývám nejprve obsahovým vymezením controllingu jako systému doplňujícího řízení a postupně přes charakterizování jeho těžiště, organizace, nástrojů a operativní dopředné a zpětné vazby, se dostávám k části, která bude tvořit hlavní výstupní segment mé práce – a sice zprávu controllera.

Praktickou část jsem rozdělil do dvou kapitol. První z nich se zabývá analýzou firmy MITAS, a.s.. V té nejprve firmu krátce představím, přiblížím její historii, výrobní program a strukturu výroby. Nakonec v rámci SWOT analýzy identifikuji silné a slabé stránky podniku, a také její příležitosti a ohrožení.

Ve druhé kapitole praktické části se již budu věnovat samotnému projektu „Návrh na využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin“. Při volbě tohoto tématu jsem vycházel ze zjištění, že v současné době se management v mnoha společnostech potýká s problémem neexistence kvalitních informací potřebných pro toto hodnocení. Příčinou bývá buď nedostatek informací v požadované struktuře nebo naopak existence velkého množství dat, která nejsou strukturována v přehledné formě, dostatečné kvalitě nebo adekvátním čase. Proto se pokusím navrhnout pravidelnou měsíční controllingovou zprávu, která bude tématicky zaměřená právě na hodnocení výrobních skupin a bude obsahovat všechny potřebné informace ve zhuštěné a přehledné formě. Ke klasifikaci výrobních skupin navrhuji používat dvojstupňový příspěvek na úhradu fixních nákladů, jehož zavedení doposud ve firmě schází.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

1.1 Pojem controlling

Vzrůstající složitost a dynamičnost podnikatelského prostředí vystavuje podnik neúprosnému tlaku tvrdé konkurence. Manažeři vedou své podniky tímto prostředím se střídavými úspěchy. O míře úspěšnosti rozhoduje nemalou měrou intenzita, s jakou jsou do podniku zaváděny zdokonalené přístupy a metody analýz, plánování a kontroly, inovované organizační struktury a informační systémy.

V souvislosti se zdokonalováním systémů řízení podniků se v posledních letech jak v praxi, tak v literatuře objevuje se zvýšenou frekvencí pojem controlling. Masivní a mnohdy až inflační orientace na tento pojem je doprovázena nevyjasněností úkolů a cílů controllingu. Je proto nutné hned v úvodu alespoň stručně vysvětlit podstatu podnikového controllingu.

Pojem controlling se dostal do evropské terminologie z USA. Vzhledem k obtížnému hledání výstižného jednoslovného ekvivalentu nebývá v neanglických zemích překládán. Slovním základem controllingu je pojem „control“, resp. „to control“, který lze chápat ve dvojím významu:

- ve významu řídit, ovládat, mít pod kontrolou;
- ve významu kontrolovat, prověřovat (v angl. lze vyjádřit také slovesem „to check“).

[1]

Nejobecněji je controlling chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti a žádoucího (předem stanoveného, plánovaného) stavu o podnikatelském procesu, vyhodnocováním zjištěných odchylek, nalezením jejich příčin, návrhu opatření k jejich nápravě, popřípadě k aktualizaci stanovených cílů. [5]

Controlling chápáný jen jako kontrola, tedy jako konečná fáze systému řízení, představuje jen jiný, „vznešenější“ název pro standardní kontrolu podnikových aktivit. Toto pojetí controllingu bývá nezřídka typické pro podnikovou praxi, nepředstavuje však žádnou změnu systému řízení podniku.

Za inovační lze označit controlling ve svém prvním významu – ve významu finanční řízení, ovládání. Controlling zde představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu. Takto koncipovaný controlling je založen na:

- aplikaci controllingových nástrojů, metod a technik analýzy;
- systémovém vytváření controllingových informačních systémů;
- systémové komunikaci mezi organizačními útvary;
- změně postojů a způsobu myšlení. [1]

Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.

Aby v podnicích mohl být controlling účinně prováděn, je třeba vybudovat pro něj vhodný informační systém. Průběžnou kontrolou plánovaných hodnot v porovnání s hodnotami skutečnými se totiž včas rozpoznají slabá místa v podniku. Vedení podniku a řídicí pracovníci mají pak možnost relativně rychle provést potřebná opatření.

Controlling je navíc též koncepcí orientující se na úzké profily. Úzkým profilem se označují nejslabší články podniku. Tato oblast pak v konkrétní obtížné situaci jako první způsobuje těžkosti. Růst podniku bez odstranění tohoto úzkého profilu by byl značně omezen. Úzkým profilem může být např. trh, výroba nebo likvidita.

Obsah controllingového systému:

- orientace na cíle podniku
- orientace na budoucí vývoj
- orientace na úzké profily

Pro zlepšení podnikového řízení je třeba zavést cenové a nákladové propočty s dobrou vypovídací schopností. Výpočty plných nákladů musí být nahrazeny výpočtem příspěvků na úhradu. Přitom je zároveň nutno vytvořit jasně vymezené oblasti odpovědnosti. Vedoucí těchto oblastí musí být vybaveni také příslušnými kompetencemi. Organogramy (organizační schémata) v mnohých podnicích by měly být přezkoušeny a vylepšeny. Pro každého řídicího pracovníka musí být vypracován popis práce. Kromě toho by měla být v podniku zřízena zisková střediska.

Prosazení controllingu je věcí podnikového managementu. Je však jasné, že takovéto řízení podniku bez plánování, které mu má předcházet, a bez průběžné kontroly důležitých procesů v podniku, není možné. [3]

1.2 Cíle a úkoly controllingu

1.2.1 Cíle controllingu

Cíle controllingu jsou základem a úvodem pro vybudování systému controllingu a funkcí controllingu.

Bezprostřední cíle controllingu

Na základě doplňující funkce controllingu, je vzhledem k řízení podniku obecným cílem controllingu přispět k zajištění životaschopnosti podniku. Zajištění životaschopnosti zahrnuje následující cíle řízení:

- a) zajištění schopnosti anticipace a adaptace;
- b) zajištění schopnosti reakce;
- c) zajištění schopnosti koordinace.

Termín „příspěvek“ k dosažení cíle vyjadřuje, že dosažení cíle řízení nezávisí pouze na výkonech controllingu, nýbrž také na použití jiných nástrojů řízení. Protože vedení podniku nese zodpovědnost za dosažení cíle, má controlling v užším smyslu principiálně charakter funkce doplňující management.

Add a) Zajištění schopnosti anticipace a adaptace

Controlling má zajistit, že budou vytvořeny předpoklady pro kroky k přizpůsobení se, což jsou obzvláště nutné informace. Stará se o poskytnutí informací o již existujících změnách okolí (schopnost adaptace), respektive o zprostředkování důležitých údajů o možných budoucích změnách okolí (schopnost anticipace). Pochopení a popsání problému nepostačuje k zajištění schopnosti adaptace a anticipace; controlling se stává aktivním v celém procesu řízení: ve tvůrčím procesu přípravy rozhodování, při realizaci rozhodnutí a při kontrole výsledku a realizaci rozhodnutí.

Add b) Zajištění schopnosti reakce

Příspěvek controllingu k zajištění schopnosti reakce spočívá v zavedení informačního a obzvláště kontrolního systému, který ukazuje vedoucím pracovníkům průběžně vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje cílově zaměřené korektury vnitřních a vnějších poruch.

Add c) Zajištění schopnosti koordinace

Koordinace pomocí managementu se primárně vztahuje na prováděcí systém podniku. Úlohou controllingu je zaručit koordinaci v systému řízení tím, že controlling vytvoří předpoklady v technice řízení ke sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku.

Zprostředkované cíle controllingu

Controlling by měl podpořit management při přípravě strategie rovnováhy pro zajištění přiměřeného dosažení cíle. Přitom je třeba pohlížet na požadavky a očekávání veškerých koaličních partnerů jako na zprostředkované cíle controllingu.

Omezení zprostředkovaných cílů controllingu na ekonomický výsledek (cíl kapitálu) by znamenalo, že controlling poskytl pouze ekonomicky významné informace. Jestliže by jednotlivé obory podniku sledovaly různé cíle, nebyla by koordinace těchto oborů předmětem controllingu. Zajištění schopnosti koordinace vyžaduje ovšem koordinaci řízení mezi všemi oblastmi podniku a jejich cíli.

Pro cílovou oblast kapitálu může controlling podle současného stavu techniky nabídnout bohatý soubor nástrojů k nalezení, dosažení a kontrole cíle. [2]

1.2.2 Úkoly controllingu

Pochopení a uskutečňování úkolů controllingu umožňuje vedení podniku, aby se podnik pomocí plánování a kontroly cíleně přizpůsoboval změnám okolního světa a plnil dispozičně koordinované úkoly podnikového řízení.

Americký svaz controllerů „Financial Executives Institute“ (FEI) zformuloval v roce 1962 pro controlling tento **katalog úkolů**:

1. **Plánování:** Vytvoření plánovacího systému podniku, koordinace provádění plánovacích prací, přispívat k optimální strategii podniku (strategickými analýzami a prognózami v oblasti ekonomiky podniku, doporučeními k využití strategických

možností a k odvrácení strategických hrozeb); sestavení, koordinace a administrativní zajištění podnikových plánů; působení na zkvalitnění rozpočtů a kalkulací; působení na intenzivní finančně ekonomickou motivaci vnitropodnikových jednotek.

2. **Výkaznictví a interpretace (rozbor):** Nákladové účetnictví a kalkulace, manažerské účetnictví, finanční účetnictví jako informační základna rozborů; sestavení výkazů, srovnání plán/skutečnost, analýza vč. příčin odchylek, interpretace průběhu činnosti, závěry týkající se podniku, výrobků, vnitropodnikových jednotek.
3. **Hodnocení a poradenství:** Poradenství pro manažery ve všech otázkách plánování, řízení, kontroly; vyhodnocování finančních a ekonomických důsledků důležitých rozhodnutí, zejména investičních, inovačních, diversifikačních, restrukturalizačních apod.
4. **Daňové záležitosti:** Sledování všech daňových záležitostí (daňové plánování, kontrola daní, správa podnikových daní).
5. **Výkaznictví pro státní účely:** Kontrola a koordinace všech výkazů pro státní instituce.
6. **Ochrana majetku:** Vnitřní kontrolní systém, revize a zajištění ochrany majetku vč. pojištění.
7. **Národohospodářské výzkumy:** Průběžná analýza vnějšího prostředí podniku.

O controllingu je možné mluvit až tehdy, má-li podnik ucelený a koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení k podpoře vedení, který zajišťuje plnění celého souboru uvedených úkolů.

U všech úkolů má controller povinnost vůči manažerům, to znamená informovat je ihned a pravdivě o situaci, a to s dostatečným předstihem pro opatření, která by měl také navrhnout. Jako diagnostik musí být neustále zaměřen na budoucnost.

Práce controllingu nespočívá ve shromažďování informací, ale v jejich analýze a využívání. Controller se napojuje na informační toky, z nichž některé vytváří nebo mění.

1.2.3 Úkoly controllera

Úkoly controllera spočívají v získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentaci interních a externích údajů proto, aby moha být učiněna správná rozhodnutí. Controller má tedy informace sbírat a využívat. Proto musí v podniku zavést plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na výsledky.

Všichni řídicí pracovníci by se měli podílet na plánovacím, kontrolním a řídicím procesu. Provádění těchto úkolů nesmí být ponecháno pouze controllerovi. Controller má být v podniku jen koordinátorem, poradcem a navigátorem.

Zavedení controllingové koncepce v podniku představuje trvalý proces určení pro všechny pracovníky. Controller se má starat o to, aby proces plánování, kontroly a řízení probíhal v postupných krocích a ve srozumitelné podobě.

Řídicí pracovníci musí být controllerem poučeni zvláště při provádění následujících úkolů:

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

Controller se též zúčastní speciálních podnikohospodářských šetření. Má stále spolupracovat v procesech řešení problémů. Controller má spoluprovádět následující speciální šetření:

- volba nových výrobků,
- vyřazování výrobků,
- rozhodnutí o vlastní výrobě nebo o nákupu,
- zkoumání stávajících investic s použitím propočtů, návratnosti investic,
- analýza bilancí a jejich kritické vyhodnocení,
- sestavení přehledu o silných a slabých stránkách podniku,
- analýza konkurence,
- potenciální analýza,
- portfoliová analýza,
- ABC analýza,

- řízení zaměřené na úzké profily,
- stanovení provizí podle užitku dosaženého dealerem.

Veškerá sdělení controllera musí být formulována tak, aby byla plně srozumitelná. Controller má za úkol ukázat zcela jasně všechny komplexní souvislosti všem pracovníkům podniku.

Do každé z odpovědnostních oblastí podniku musí být krok za krokem zaváděno myšlení orientované na rentabilitu. Rentabilitní uvažování by mělo ulehčit vzájemnou komunikaci na všech úrovních a mezi jednotlivými odpovědnostními oblastmi, a to zvláště proto, že jejich rozdílné zájmy musí být převedeny do společného jmenovatele. [3]

1.3 Těžiště controllingu

Těžištěm controllingu je řízení. Na základě analýzy odchylek musí být vyhledána ta místa, na kterých by měla být provedena protipatření, aby bylo dosaženo společně stanovených cílů. Controller má informovat jednotlivé odpovědnostní oblasti prostřednictvím svých zpráv o dosahování stanovených cílů a stejně tak, objeví-li se odchylky, poukázat na jejich příčiny.

Avšak controlling by nebyl úplný, kdyby se vykonávalo jen toto zajišťování toku informací. Tím je míněno to, že porovnávání skutečnosti s plánem, včetně analýzy odchylek, představuje jen feed-back (zpětnou vazbu), tj. signalizuje stav, který již nastal. Poněvadž ale poznání toho, jak jsme se měli dříve rozhodnout a jednat, již nemůže běžně sloužit jako nástroj k odstranění odchylek, ale bohužel představuje jen signál pro potřebné změny, nesmí controller zůstat pouze u zpětnovazebně (feed-back) orientované analýzy.

Poněvadž controller v podniku má být nikoliv registrátorem, ale hlavně novátorem, musí se analýza orientovaná do minulosti považovat pouze za nástup k protipatřením namířeným do budoucnosti. Způsob uvažování orientovaný do budoucnosti by měl mít přednost.

V oblasti řízení, tedy v těžišti úkolů controllera, musí controller zajistit, aby i přes vyskytující se odchylky probíhalo řízení podniku tak, aby cílové veličiny, ve kterých je dominujícím faktorem většinou zisk, byly splněny. To znamená, že každé přijaté opatření je nutno přezkoumat v tom smyslu, zda bude také pozitivně působit na stanovené cíle. [3]

1.4 Organizace controllingu

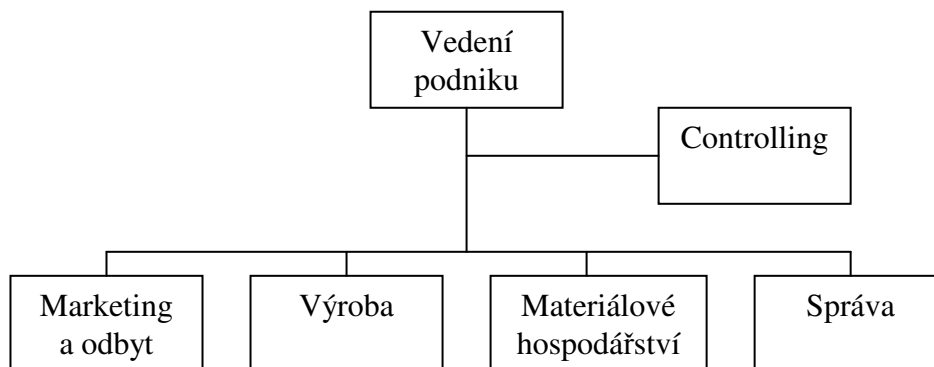
Je třeba zjistit, na jaké úrovni podnikové hierarchie poskytuje umístění controllingové funkce to nejefektivnější zvládnutí úkolů. V zásadě lze konstatovat, že controller může nejúčinněji jednat, je-li umístěn na co nejvyšší hierarchické úrovni.

V podstatě existují dvě možnosti začlenění. Controllerovi může být přidělena pozice štábní nebo pozice liniová.

1.4.1 Pozice štábní

Je-li controlling zaveden jako pozice štábní, je controller přímo podřízen jen podnikovému vedení. Je ovšem otázka, zda controller může na tomto místě efektivně plnit své úkoly. Štábní místa se vyznačují tím, že mají jen funkci poradní, připravující materiál pro rozhodování a nemají kompetence rozhodovací a nařizovací. Tyto kompetence jsou bezpodmínečně nutné k tomu, aby bylo možno zavést a udržovat v chodu efektivní controllingový systém.

Organizační schéma pak vypadá následovně:



Obr. 1. Organizační začlenění controllingu – pozice štábní

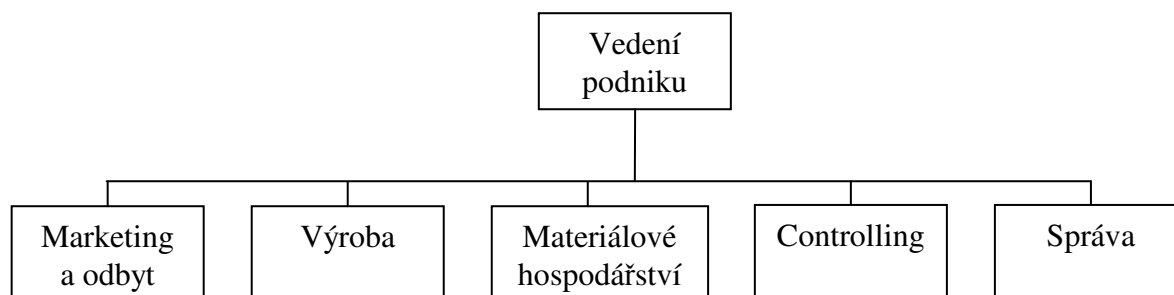
1.4.2 Liniová pozice

V mnoha podnicích se prokázalo, že realizace controllingu v otázkách tvorby a užívání plánovacího kontrolního a řídicího aparátu je prováděna podstatně efektivněji, činí-li controller svá opatření pomocí liniové pozice, čímž mu přísluší funkční nařizovací právo.

Controller se má pohybovat na téže úrovni jako vedoucí marketingu a dobytí, výroby, jakož i materiálového hospodářství. Poněvadž controller potřebuje mnoho informací

z jednotlivých odpovědnostních oblastí, musí se umět prosadit při poradách s vedoucími oddělení.

Organizační struktura vypadá následovně:



Obr. 2. Organizační začlenění controllingu – pozice liniová

[3]

1.5 Nástroje operativního controllingu

K hlavním operativním cílům podniku patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti. Ke splnění předchozích cílů musí být efektivně využity operativní nástroje a prováděny operativní analýzy. Pomocí operativních nástrojů můžeme včas rozpoznat odchylky od skutečného stavu a provádět nápravná opatření v jednotlivých oblastech odpovědnosti tak, aby bylo dosaženo stanovených cílů. Operativní nástroje by měly být systematicky využívány v průběhu hospodářského roku. Řízení výroby či provozu probíhá na základě trvalého srovnávání plánovaných a dosažených výsledků.

Operativní nástroje a analýzy jsou základem systému operativního controllingu. Čím lépe a důsledněji jsou tyto nástroje nasazovány, tím účinnější je controlling v podniku. Efektivní controlling ušetří čas pro podnikové vedení, které se díky tomu může věnovat strategickým úvahám. Operativní analýzy a nástroje by měly být v podniku použity k dosažení lepší kontroly nad vznikajícími problémy. [6]

1.5.1 Třídění nákladů

Pro operativní controlling a využívání jeho nástrojů je nutné rozdělit náklady na variabilní a fixní. Rozlišení fixních a variabilních nákladů bude ovšem pravděpodobně vždy předmětem mnoha diskusí a to často i proto, že nejsou ujasněny požadavky tohoto členění.

V manažerském účetnictví je toto členění nákladů nutno spojit s konkrétním účelem jeho využití.

Pokud by byla variabilita nákladů sledována pouze ve vztahu ke každé jednotce výkonu, bylo by možné za variabilní považovat pouze takové náklady, které jsou bezprostředně vyvolány konkrétní jednotkou výkonu (základní materiál, spotřeba benzínu, atd.). V řadě činností by takto vymezené variabilní náklady nebylo možno vůbec nalézt (většina služeb).

Podrobnější analýzou je však možno zjistit, že variabilní náklady jsou také společné náklady více výkonů, které zajišťují určité množství těchto výkonů. Je nutno je proto opakovaně vynakládat v určitých dávkách.

Rozdělení nákladů závisí i na dostupnosti informací o výši spotřeby nákladů, způsobu jejich sledování. Členění by mělo být provedeno takovým způsobem, aby bylo srozumitelné konkrétním řídicím pracovníkům. Vhodným řešením je rozlišení významných nákladových položek při jejich spotřebě na střediscích. [5]

Variabilní náklady

Variabilní náklady mohou být jednotlivým výrobkům nebo zakázkám připočteny přímo. Zachycení těchto nákladů ve shodě s příčinami jejich vzniku může být provedeno zcela přesně v podniku pomocí prvotních nákladů. Patří sem:

- **Výrobní materiál** – obsahuje spotřebované množství surovin a nakupovaných dílů včetně odpovídajících nákladů na nákup. Jejich spotřeba se dá lehce přiřadit k jednotlivým výrobkům.
- **Výrobní mzdy** – vedle výrobního materiálu patří k nejdůležitějším nákladovým skupinám variabilních nákladů. Je proto důležitá jejich přesná evidence a vyčíslení. Obsahují mzdy včetně všech zákonných a dobrovolných sociálních nákladů na ty dělníky, kteří jsou produktivně činní.
- **Variabilní režijní náklady** – patří při výpočtu plných nákladů k velké skupině režijních nákladů. Tyto náklady jsou v přírážkové kalkulaci obsaženy v režijních přírážkách. Při výpočtu příspěvku na úhradu jsou připočítány určité režijní náklady k výrobkům nebo skupinám výrobků, jestliže tyto režijní náklady mají v podniku velký význam a mohou být evidovány odděleně. Přímé započítávání na jednotlivé skupiny výrobků ve výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku má pak smysl

jen tehdy, jestliže určité variabilní náklady vznikají u jedné nebo několika výrobních skupin. Tím se zvýší transparentnost nákladů. K důležitým variabilním nákladům patří například tyto skupiny nákladů – elektrický proud, dopravné, obraty, provize, subdodávky.

Speciální a všeobecné fixní náklady

Na základě podrobnějších výzkumů se v mnoha podnicích zjistilo, že blok fixních nákladů není tak homogenní, jak se mnozí řídící pracovníci dříve domnívali. Uvnitř bloku fixních nákladů jsou fixní náklady, které mohou být též během roku ovlivňovány rozhodnutími řídících pracovníků v podniku. Tyto fixní náklady označujeme jako speciální fixní náklady. Patří mezi ně zejména fixní náklady, které vznikají v odpovědnostních oblastech marketing, odbytu, výroba, jakož i materiálové hospodářství. Speciální fixní náklady mohou být většinou přiřazeny jednotlivým výrobním skupinám. Rozvrhovou základnou pro přiřazení fixních nákladů bývá zpravidla kapacita nárokováná jednotlivými výrobními skupinami na různých nákladových střediscích.

Zbývající fixní náklady, které mohou být ovlivňovány pouze rozhodnutími samotného vedení podniku, nazýváme všeobecnými fixními náklady. Obsahují především fixní náklady vyskytující se v odpovědnostních oblastech vedení podniku, finanční účtárna, všeobecná správa. Jsou uváděny jako součet. [3]

1.5.2 Příspěvek na úhradu

Při výpočtu příspěvku na úhradu musí být náklady v podniku děleny na fixní a variabilní. Na výrobky nebudou připočítávány všechny náklady, ale pouze variabilní náklady. Fixní náklady podniku musí být zaplacený ze zbývajících rozpětí mezi výnosy z obrátu a variabilními náklady všech výrobků, z tzv. příspěvku na úhradu.

Výpočet příspěvků na úhradu byl rozpracován proto, aby byly odstraněny problémy a nedostatky, vznikající při výpočtu plných nákladů. Zvláštní problémy při výpočtu plných nákladů tkví v přístupu k fixním nákladům. Rozklíčování režijních nákladů, jakož i proporcionalizování fixních nákladů vedou při posuzování výrobků k chybným rozhodnutím. Při výpočtu příspěvku na úhradu nekladen zvláště důraz na výnosy z obrátu (tj. tržby podniku).

Toto hledisko je pro podnikové vedení orientované na trh velmi důležité, neboť příspěvky na úhradu rozličných výrobků slouží k řízení výrobního programu a celého podniku. Posuzování výrobků se děje na základě jejich příspěvků na úhradu. Hlavní otázka je, jakých je při určitých výnosech z obratu (tržbách) dosahováno příspěvků na úhradu. Pokud výrobek dosahuje kladného příspěvku na úhradu, přispívá to ke krytí fixních nákladů. Tím se také zlepšuje zisk nebo podnikový výsledek.

Ve srovnání s výpočtem plných nákladů má výpočet příspěvků na úhradu zvláště tyto přednosti, které podstatně ulehčují řízení podniku:

- zlepšení analýzy úspěchu podniku - evidence výnosnosti výrobových skupin, prodejních míst a skupin zákazníků,
- ulehčení kontroly nákladů - rozdělení nákladů na fixní a variabilní,
- zjednodušené plánování zisku - zjištění příspěvku na úhradu typu 1 a 2 a podnikového výsledku, a to měsíčního i kumulovaného za celý rok.

Jednoduchý výpočet příspěvku na úhradu

Při tomto postupu jsou fixní náklady odděleny jako blok fixních nákladů od sumy příspěvků na úhradu všech výrobků, aby se mohl zjistit zisk nebo podnikový výsledek. Přitom se postupuje následujícím způsobem.

Tab. 1. Jednostupňový výpočet příspěvku na úhradu

Ř.	Položka	Výpočet
1.	Výnosy z obratu (tržby) / Období	
2.	Variabilní náklady / Období	ř.3 až ř.5
3.	- jednicový materiál	
4.	- jednicové mzdy	
5.	- režijní variabilní náklady	
6.	Příspěvek na úhradu 1	ř.1 minus ř.2
7.	Fixní náklady / Období	
8.	Zisk / Období	ř.6 minus ř.7

Při rozhodnutí o podpoře nebo vyloučení výrobové skupiny nebo výrobku nesmí být uvažován zisk na 1 ks nebo ztráta na 1 ks. Tento základ pro uvažování vede k chybným rozhodnutím. Musí být použit příspěvek na úhradu vyjádřený v procentech výnosu

z obratu. Dokud jsou příspěvky na úhradu výrobků kladné, přispívají ještě k dílčímu krytí fixních nákladů.

Znalost příspěvku na úhradu je proto důležitou veličinou pro řízení marketingu a odbytu. Podle výše příspěvku na úhradu může být sestaveno pořadí jednotlivých výrobních skupin při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku. Aby se v podniku zvýšil zisk, je třeba podporovat ty výrobní skupiny, které stojí na předních místech v pořadí. Pak poroste celková suma všech příspěvků na úhradu rychleji, než když budou prodávány výrobky s nízkým příspěvkem na úhradu. Na součtu příspěvků na úhradu záleží, jak brzy v průběhu roku budou fixní náklady v podniku uhrazeny.

Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu

Controlling potřebuje pro svou efektivní činnost systém výpočtu příspěvku na úhradu, který mu poskytuje pro jeho řízení informace o výši a struktuře zisku s velkou vypovídací schopností. Protože základní princip jednoduchého výpočtu příspěvku na úhradu nevede k dostatečnému poznání ve smyslu podnikového řízení orientovaného na cíl, je zapotřebí přejít k dvojstupňovému výpočtu příspěvku na úhradu.

Při dvojstupňovém výpočtu příspěvku na úhradu je blok fixních nákladů, který není tak homogenní, jak se často předpokládá, rozdělen na speciální a všeobecné fixní náklady. Speciální fixní náklady mohou být jednotlivými řídicími pracovníky během obchodního roku dobrými a špatnými rozhodnutími pozitivně nebo negativně ovlivňovány. Naproti tomu všeobecné fixní náklady jsou řízeny jedině samotným podnikovým vedením.

Tím, že se rozdělí blok fixních nákladů na speciální a všeobecné fixní náklady, získáme lepší pohled do struktury nákladů v podniku. Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu ve formě krátkodobého výpočtu úspěchu vypadá takto: [3]

Tab. 2. Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu

Ř.	Položka	Výpočet
1.	Výnosy z obratu	
2.	Variabilní náklady	
3.	Příspěvek na úhradu 1	ř.1 minus ř.2
4.	Speciální fixní náklady	
6.	Příspěvek na úhradu 2	ř.3 minus ř.4
7.	Všeobecné fixní náklady	
8.	Podnikový výsledek	ř.5 minus ř.6

1.5.3 Proč potřebujeme analýzu výrobních skupin

Při analýze výrobních skupin se porovnávají plánované a skutečné hodnoty. Odchyłky by se měly vyjádřit absolutně i v procentech.

Příspěvek na úhradu č. 1 slouží k identifikaci jednotlivých skupin co do jejich výnosnosti. K přesnější analýze se doporučuje vypočítat si také příspěvky na úhradu na kus nebo na výrobní hodinu. Příspěvek na úhradu č. 2 je vhodný k lepšímu vyhodnocení jednotlivých výrobních skupin, co se týče jejich odbytových aktivit, výroby a materiálového hospodářství. Podnikové vedení tak získává přesnější pohled do struktury výrobních skupin a poznává lépe význam jednotlivých skupin pro celý podnik.

Jestliže jsou například odbytové náklady vykazovány odděleně, mohou se potřebná šetření o výsledcích podniku provést daleko snadněji. Náklady na skladování nebo expedici, jakož i výrobní náklady mohou být přesněji analyzovány odborným způsobem. Výrobní skupiny by měly být pokud možno organizovány jako zisková střediska.

Analýza výrobních skupin znamená rozdělení hospodářských výsledků podle těchto skupin. Výkaz dílčích výsledků umožňuje takové zhuštění informací, které dává operativní přehled řídicím pracovníkům o příspěvcích na úhradu č. 1 a č. 2, vypočítaných stupnicovým způsobem. Cílem tohoto přehledu je jasně ukázat rozdíly mezi jednotlivými výrobními skupinami, jakož i jejich význam pro celý podnik.

V souvislosti se zjištěním hodnotového významu jednotlivých výrobních skupin v současné sortimentní struktuře podniku je třeba řešit též úkol, jak pomocí preferování či omezování nebo dokonce úplného zrušení podílů jednotlivých skupin dosáhnout toho, aby se zlepšil přínos k tvorbě celkového objemu příspěvku na úhradu. Přitom se orientujeme na to, co je z hlediska tržního vhodné podporovat a co si z hlediska příspěvku na úhradu podporu zaslouhuje. [3]

1.5.4 Krátkodobý hospodářský výsledek

K nejdůležitějším nástrojům operativního controllingu patří výpočet krátkodobého hospodářského výsledku a to zejména proto, že obsahuje všechny důležité informace podniku. Díky tomu mohou být pomocí metody příspěvku na úhradu vypočteny velikosti příspěvků na úhradu, provozní výsledek nebo podnikový hospodářský výsledek. Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku by měl být vedení podniku předkládán měsíčně.

Díky tomu má pak vedení v ruce nástroj, který mu umožní společně s řídicími pracovníky provést potřebná rozhodnutí, aby se dosáhlo žádaného zisku. V měsíčně prováděných rozhovorech mohou řídicí pracovníci jednotlivých odpovědnostních oblastí poskytnout svůj přínos k hospodářskému výsledku podniku, a to tím, že navrhnou, jak problémy řešit, a účastní se rozpracování příslušných opatření, která mají pomoci řešit vzniklé problémy.

Pro výpočet krátkodobého hospodářského výsledku se může použít metody celkových nákladů nebo metody nákladů na prodané výrobky. Obě metody ale mají pro vedení podniku rozdílnou vypovídací schopnost. Nejlépe se k řízení podniku hodí metoda na prodané výrobky. Při tomto přístupu se s celkovými výnosy z tržeb neporovnávají celkové náklady daného období, ale jen náklady na ty výrobky, které byly skutečně během období prodány. Tržby rozdělené podle výrobků nebo výrobových skupin se zde střetávají se stejně tak rozdělenými náklady na prodané výrobky nebo výkony. Lze tak dostatečně zjistit ziskovost jednotlivých výrobků nebo výrobových skupin. Oproti metodě celkových nákladů se orientuje na tržní výkon podniku. Proto se více hodí pro vedení podniku, které je orientované na zisk. Pro větší vypovídací schopnost by se měla metoda na prodané zboží používat v kombinaci s výpočtem příspěvku na úhradu.

Výhody metody na prodané zboží:

- je při ní zřejmý přínos každé jednotlivé skupiny výrobků k hospodářskému výsledku,
- inventura ke zjišťování změny stavu zásob není nutná,
- poskytuje podstatné informace pro podnikové rozhodování, zvláště pro optimalizaci programu výroby a prodeje,
- výrobky s podobnou strukturou nákladů se mohou seskupovat, aniž by tím došlo ke ztracení důležitých informací.

Nevýhody metody na prodané zboží:

- vyžaduje evidenci nákladů podle nákladových středisek,
- obtížně se zabuduje do systému podvojného účetnictví.

U menších a středních podniků by měla být struktura výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku relativně jednoduchá, aby mohl být tento nástroj řízení rychle a bez problémů

v daném podniku zaveden. U této skupiny podniků by nemělo být zavedení výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku nijak nákladné a pracné.

Údaje z výpočtu KHV jsou naprosto bezpodmínečně nutné k tomu, aby se mohlo operativně a strategicky plánovat, aby se mohla zavést průběžná kontrola jednotlivých odpovědnostních oblastí podniku a aby řízení podniku probíhalo rychleji a přesněji. [6] a [3]

1.6 Operativní dopředná a zpětná vazba

1.6.1 Kontrola

Operativní plánování musí být doplněno o dopřednou a zpětnou vazbu. Kontrola je doplněním plánování a je poslední fází v procesu řízení, která zajišťuje realizaci stanovených cílů. Pod kontrolou rozumíme porovnání mezi dvěma a více veličinami, z nichž jedna je dána jako srovnávací hodnota. Veličiny, které jsou v rámci plánování stanoveny jako potřebné, jsou srovnávány se skutečně vykázanými veličinami. Příčiny odchylek zjištěné porovnáváním mohou být zařazeny do oblasti plánování nebo realizace. Ty mohou vznikat buďto chybnými předpoklady nebo stanovením nereálných cílů. Může se také stát, že při realizaci nebyly sledovány cíle nebo nedošlo k provedení plánovaných opatření. Kontrola má vytvořit předpoklad pro to, aby se mohly poznat chyby v plánování nebo realizaci a mohlo se sáhnout k odpovídajícím opatřením k jejich odstranění.

Kontrolní činnost v controllingu však nekončí určením odchylek, ale využívá informací z kontroly pro řízení orientované na budoucnost. Kontrola je tedy jen úvodem pro intenzivní analýzu příčin odchylek, která je zase vstupem pro nápravná opatření.

Postup kontroly je charakterizován těmito fázemi:

- stanovení kontrolních měřítek,
- evidence dosažených skutečných hodnot,
- stanovení odchylek mezi kontrolními měřítky (plánované hodnoty) a výsledky (skutečné hodnoty),
- provedení analýzy odchylek,
- iniciování opravných opatření. [2] a [4]

1.6.2 Analýza odchylek

Porovnáváme-li hodnoty plánované se skutečnými, zpravidla se objeví určité odchylky. Úkolem controllera je tyto odchylky včas zjistit. Na základě odchylek se pak musí vypracovat analýza odchylek, která by měla být dána k dispozici vedení podniku, jakož i oddělením, jichž se tyto odchylky týkají. Vedení podniku a příslušná oddělení pak mohou přijmout a provádět nápravná opatření.

Dále se zjišťují příčiny kladných a záporných odchylek.

Odchylky mohou mít příčiny:

- chybné plánování
- špatná organizace
- nesprávná realizace plánů
- nereálně stanovené cíle
- nepředvídatelné externí vlivy
- organizační změny
- prováděná racionalizace
- zavádění nových strojů
- zvýšení cen surovin
- nové technologické postupy
- použití jiných, hodnotově odlišných materiálů
- použití cizích výkonů
- větší nebo menší spotřeba
- časový posun vzniku nákladů
- chybné zaúčtování
- zvýšení mzdových tarifů
- chybný způsob řízení příslušného vedoucího
- chybějící materiál
- výpadky strojů

Odchyly, které z těchto příčin vznikají, se dají shrnout následovně:

- odchyly cenové
- odchyly ve spotřebě
- odchyly v zaměstnanosti

Cenové odchyly vznikají změnami cen na trhu u surovin, pomocných a základních materiálů. Odchyly ve spotřebě mají svou příčinu ve skutečně větší nebo menší spotřebě, patří sem rovněž zmetky ve výrobě. Naproti tomu odchyly v zaměstnanosti vznikají tím, že fixní náklady jsou rozdělovány na základě vyšší nebo nižší zaměstnanosti na méně či více výrobků. Všechny tři druhy odchylek dávají dohromady celkovou odchylku.

Analýza odchylek musí být provedena tak, aby byla vedením podniku a řídicími pracovníky v podniku přijata jako závažná. Porovnání plán-skutečnost má podniku smysl jen tehdy, vyvodí-li se z analýzy odchylek patřičné důsledky. Analýze odchylek přísluší tím úkol zjistit příčiny vzniku odchylek a to jak odchylek negativních, tak i pozitivních.

Aby podnikové vedení bylo schopno negativní vývoj korigovat a pozitivní vývoj zintenzivnit, musí controller, jemuž přísluší odpovědnost za metodicky správná použití kontrolních nástrojů, připravit postupy k provedení jednotlivých analýz a při jejich používání poskytovat všem uživatelům intenzivní podporu a pomoc.

Rozhodování o nápravných opatřeních by se mělo uskutečňovat na poradách s jednotlivci i skupinami. Porady by se měly konat co nejdříve po provedení odchylkové analýzy a to nejméně měsíčně. [3]

1.6.3 Pravidla kompetence při odchylkách

Odchyly nejsou důkazem viny. Jsou reakcí na vývoj podnikatelského prostředí, který se nedostal do plánu. Jsou vstupem pro nápravná opatření.

Nápravná opatření mají vznikat podle pravidel, která určují kompetenci vedení podniku, odborných oddělení a controllera:

- malé odchyly – iniciativa ke zlepšení leží jen na odborných odděleních. V rámci rozpočtu mají provádět opatření ke zlepšení bez účasti vedení podniku a controllera.

- střední odchylky – zapojuje se controller a řeší problémy společně s odbornými odděleními. Controller přitom určuje, zda decentralizovaná kompetence s jeho pomocí stačí ke kompenzování odchylek.
- velké odchylky – controller zapojuje vedení podniku v tom smyslu, že vedení včas informuje, nalézá nebo snaží se nalézt celopodnikově realizovatelné řešení, které nelze uskutečnit bez hierarchické kompetence vedení podniku.

Tato pravidla platí bez ohledu na velikost podniku a obor podnikání. Zaručují:

- plné využití decentralizovaného odborného know-how, motivace decentralizovaných jednotek, možností sebeřízení;
 - díky zapojení controllera respektování celopodnikového podnikatelského cíle;
 - zapojení vedení podniku v případech, kdy je to nutné k potřebnému rozhodnutí.
- [4]

1.7 Zpráva controllera

Aby se zabránilo chybným rozhodnutím, musí být trvale a bezprostředně dodávána pravidelná hlášení o informacích z analýz skutečných aktivit podniku.

Tomuto požadavku se vyhoví tehdy, bude-li v podniku vybudován a udržován informační systém pravidelných zpráv a hlášení. To je jeden z důležitých úkolů controllera. Vypracované zprávy, též nazývané zprávami controllera, mají ukázat, v jakém rozsahu bylo cílů, o něž usilujeme v jednotlivých částech podniku, dosaženo.

Obsahují tedy hlavně srovnání skutečnosti s plánem a na ně navazující analýzy příčin odchylek. Tyto analýzy představují velikou pomoc při posouzení možnosti dosažení stanovených cílů a zavádění příslušných nápravných opatření pro dosažení těchto cílů.

Vypracování analýzy podnikových výsledků nemá být prováděno pouze controllerem, ale vždy ve spolupráci s jednotlivými odpovědnostními oblastmi. Zprávy je nutno podávat nejméně jednou za měsíc a mají přispívat k tomu, aby dávaly podnět k vhodné reakci na ně, např. kritické diskusi k dosaženým výsledkům s těmi, kteří zprávy dostávají. To má také umožnit, aby tito pracovníci na základě zpráv controllera dali popud k provedení příslušných opatření ke splnění cílů.

1.7.1 Požadavky

Ačkoliv analýza nutná pro sestavení těchto zpráv má být prováděna ve spolupráci s odborným oddělením, vypracování zprávy přísluší pouze controllerovi. Aby bylo dosaženo jejich potřebné vypovídací schopnosti, na které v informačním systému zvláště záleží, musí být přihlédnuto k následujícím požadavkům:

1. **Orientace na příjemce zprávy** - Zprávy musí být orientovány na příjemce. Měly by danému příjemci poskytnout to, co potřebuje, ale neměly by obsahovat zbytečné informace. Na druhé straně nesmí chybět ve zprávě žádné důležité informace.
2. **Hospodárnost** - Tím je myšlen princip hospodárnosti v oblasti informací, při kterém mají zprávy obsahovat jen co nejmenší počet informací, avšak zároveň to musí být všechny informace, jichž je zapotřebí. To má za účel, vyhnout se záplavě zbytečných čísel, které nikdo nevyužívá.
3. **Včasnost** - Vypracované informace musí být uvedeny včas a v konkrétní podobě.
4. **Srozumitelnost** - Zprávy musí zaručovat snadnost a srozumitelnost jejich výkladu. Měli bychom se proto vyhnout těžkopádnostem v interpretaci, upustit od teoretických podnikohospodářských výrazů ve prospěch pojmů používaných v praxi. Kromě toho by měl být slovní výklad doplněn grafickým znázorněním.
5. **Jednotnost** - Charakter a styl zpráv by přitom neměly být ustavičně měněny, neboť příjemci by si měli zvyknout na určitý způsob úpravy.
6. **Zábrana manipulace** - Musí být vyloučena jakákoliv manipulace s informacemi. Informace by tedy měly být zcela objektivní.
7. **Jediný pramen informací** - Informační systém musí být vybudován na jednom společném zdroji informací. Tímto zdrojem by měly být finance a účetnictví.

1.7.2 Druhy zpráv

Zprávy zpracovávané controllerem, dělíme na dvě skupiny: jde zaprvé o zprávy týkající se stanovených cílů, což jsou zprávy o výkonech a o zprávy čistě informační, a za druhé zprávy, členěné z časového hlediska na controllerské zprávy pravidelné a controllerské zprávy ad hoc (k určitému případu).

Zatímco zpráva o výkonech podniku sděluje příjemci, co bylo v jeho odpovědnostní oblasti realizováno, a tím ho podněcuje k opatřením pro zlepšení výkonnosti a pro dosažení cíle, informační zpráva poskytuje informace, které bezprostředně nesouvisí s danou odpovědností oblastí.

Rozlišování zpráv z časového hlediska je přitom zvláště nutné, poněvadž pravidelné controllerské zprávy, které jsou institucionalizovány, slouží trvale informačním potřebám odpovědnostních oblastí a zpravidla vyžadují řídicí zásahy vzhledem ke korekturám kurzu směrem k podnikovým cílům. Vnitřní složení těchto zpráv by mělo přitom obsahovat hlavně ty části, které tvoří také základ ročního plánu.

Zprávy vycházející ad hoc naproti tomu vznikají případ od případu nebo na přání jednotlivých odpovědnostních oblastí.

Rozhodnutí o vlastní výrobě nebo nákupu by například mohlo být předmětem ad hoc zprávy z oblasti výroby. Požadavek, aby zpráva byla tvořena pro potřebu příjemce, znamená pro obsah jednotlivých controllerských zpráv, že s přibývajícím stupněm jednotlivých řídicích úrovní podniku (podniková hierarchie) se musí také zvyšovat stupeň zhuštění informací. [3]

1.7.3 Hierarchie zpráv

Čím je vyšší odpovědnost příslušného manažera, tím větší stupeň zhuštění informací je potřebný k nápravným opatřením. Stupeň zhuštění informací je největší při řízení podniku jako celku, neboť zde je největší odpovědnost.

Když jsou tyto požadavky brány v úvahu v controllingovém systému výkaznictví, dostává každý pro svoje úkoly informace „šité na míru“. Jen tak může controller zajišťovat, že každý může dostatečně uplatňovat nápravná opatření při současném akceptování výkaznictví jako aktivní pomoci.

Podle této stupňovité míry zhuštění informací uvnitř podnikové hierarchie je tedy třeba vytvářet controllingové výkaznictví.

Hierarchie zpráv zajišťuje, že:

- ty jednotky, které dostávají informace, tyto informace také využívají,
- informace uvnitř hierarchie nejsou řízeny špatně,

- pouze vedení podniku dostává informace o celém podniku.

1.7.4 Obsah zprávy

Rutinní controllingová zpráva, která se v podnicích objevuje při měsíčním srovnání plánu a skutečnosti, má obsahovat stejné části, které jsou základem ročního plánu, a podle hierarchie výkazů jsou k dispozici jednotlivým útvarům v podniku. Jedná se zejména o:

- tržby podle sortimentu, odbytových cest, zákazníků,
- plán nákladů s variabilními náklady, fixními náklady,
- plán hospodářského výsledku,
- finanční plán,
- stav investic,
- personální stav a personální náklady,
- plán likvidity,
- finanční ukazatele (ukazatele finanční analýzy).

Tyto zprávy jsou controllerem měsíčně komentovány. [4]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2 ANALÝZA SPOLEČNOSTI MITAS, A.S.

2.1 Profil firmy

Obchodní firma:	MITAS, a.s.
Sídlo:	Praha
Právní forma:	akciová společnost
Předmět podnikání:	výroba pláštů a klínových řemenů
Základní jmění:	1 460 384 000
Počet zaměstnanců k 3. 1. 2005:	2535

Akciová společnost MITAS je členem skupiny Česká gumárenská společnost (ČGS), a.s., což je společnost holdingového charakteru s nejkomplexnějším portfoliem gumárenské výroby v České republice.

MITAS se v současné podobě skládá ze tří výrobních úseků v Praze, ve Zlíně a v Otrokovicích. Tyto závody se zabývají výrobou pláštů pro zemědělské, mimosilniční a stavební stroje, pro motocykly, vysokozdvizné vozíky, pro lehké nákladní automobily, pláště pro některá letadla a gumárenské směsi. Závod ve Zlíně patří také k významným světovým výrobcům klínových řemenů.

K 3. 1. 2005 měla společnost MITAS a.s. 2535 zaměstnanců. V rozdělení podle výrobních úseků to bylo ve Zlíně 1000 zaměstnanců, z toho 845 dělníků a 155 technicko-hospodářských pracovníků, v Agru Otrokovice 507 zaměstnanců (430 dělníků a 57 THP) a v Praze 1028 zaměstnanců (790 dělníků a 238 THP).

2.2 Historie firmy

Samotný MITAS Praha byl založen již v roce 1933 v Praze - Strašnicích jako dceřiná firma společnosti Michelin. Michelinu patřily tři čtvrtiny akcií a zbytek vlastnily československé banky. Francouzi přišli do Prahy především kvůli schopné a díky hospodářské krizi dostupné pracovní síle. Nový závod postupně přijal na 250 českých dělníků, kteří zde od roku 1934 vyráběli pneumatiky a duše pro automobily, motocykly a jízdní kola. Rekordní výrobu přinesl rok 1937, kdy se denně vyrábělo asi 300 auto a motopláštů a téměř 1000 velopláštů (a duší).

Během války závod přešel pod německou firmu Harburger Phönix, která se orientovala na válečnou výrobu – šlo zejména o pogumování kovových součástí tvrdou pryží. Po spěšném odchodu německého vedení z továrny v květnu 1945 došlo k postupnému návratu k civilní výrobě a posléze ke znárodnění podniku. Na jaře roku 1946 byl název podniku přejmenován na Pneumichelin, n.p. Praha. Na přelomu let 1946 – 1947 byla vyhlášena soutěž na nový název závodu. Zvítězil návrh **MITAS** – spojením **MI**chelin – Veri**TAS**. Firma Veritas vyráběla v Hrádku nad Nisou pryžové obruče na dětské kočárky a v roce 1946 byla začleněna k továrně Michelin. Od léta 1947 se tovární značka MITAS oficiálně užívala.

V letech 1949 – 1952 se začaly instalovat a postupně uvádět do provozu nové stroje a zařízení. Současně probíhaly přípravy na rozšíření výroby středních a těžkých nákladních pneumatik. Výroba veloplášťů přešla pod firmu Rubena Náchod a v roce 1957 v Praze skončila výroba osobních pneumatik. V roce 1958 byl závod přičleněn do nově utvořeného podniku České závody gumárenské, které rovněž sdružovaly společnosti Rubena Náchod a Gumokov Hradec Králové. V roce 1967, kdy skončila rozsáhlá rekonstrukce společnosti, patřil MITAS mezi přední evropské gumárenské společnosti. Postupem doby firma zavedla také výrobu plášťů pro stavební stroje. V březnu 1985 požár zničil nejdůležitější část společnosti - přípravnu směsí. O dva roky později byla zahájena výstavba nové automatizované mícháreny, která byla uvedena do plného provozu v roce 1993. Mezitím se v roce 1990 stal MITAS státním podnikem a posléze akciovou společností.

Tradici výroby pneumatik v dnešním výrobním úseku Zlín společnosti MITAS založil počátkem třicátých let Tomáš Baťa. V lednu 1932 bylo do Zlína dodáno ze zahraničí výrobní zařízení a v dubnu zde vylisovali první pneumatiku o rozměru 32 x 6. O rok později postavil Baťa ve Zlíně pneumatikárnu, která ve druhém pololetí 1934 vyrobila 68 000 pneumatik ve 43 rozměrech. Už v následujícím roce továrna zvýšila výrobu o 100 procent a pláště Baťa se montovaly na všechna tuzemská auta, což výrazně omezilo dovoz zahraničních pneumatik. V roce 1939 Baťa vyráběl 250 tisíc pneumatik ročně a zavedl dále výrobu klínových řemenů, transportních pásů a technické pryže.

V roce 1945 byla akciová společnost Baťa znárodněna a v roce 1949 se firma Baťa přejmenovává na Svit. Výroba pneumatik se v roce 1953 vyčlenila a vznikl samostatný národní podnik Rudý Říjen. V roce 1967 ve Zlíně vyrobili první osobní radiální

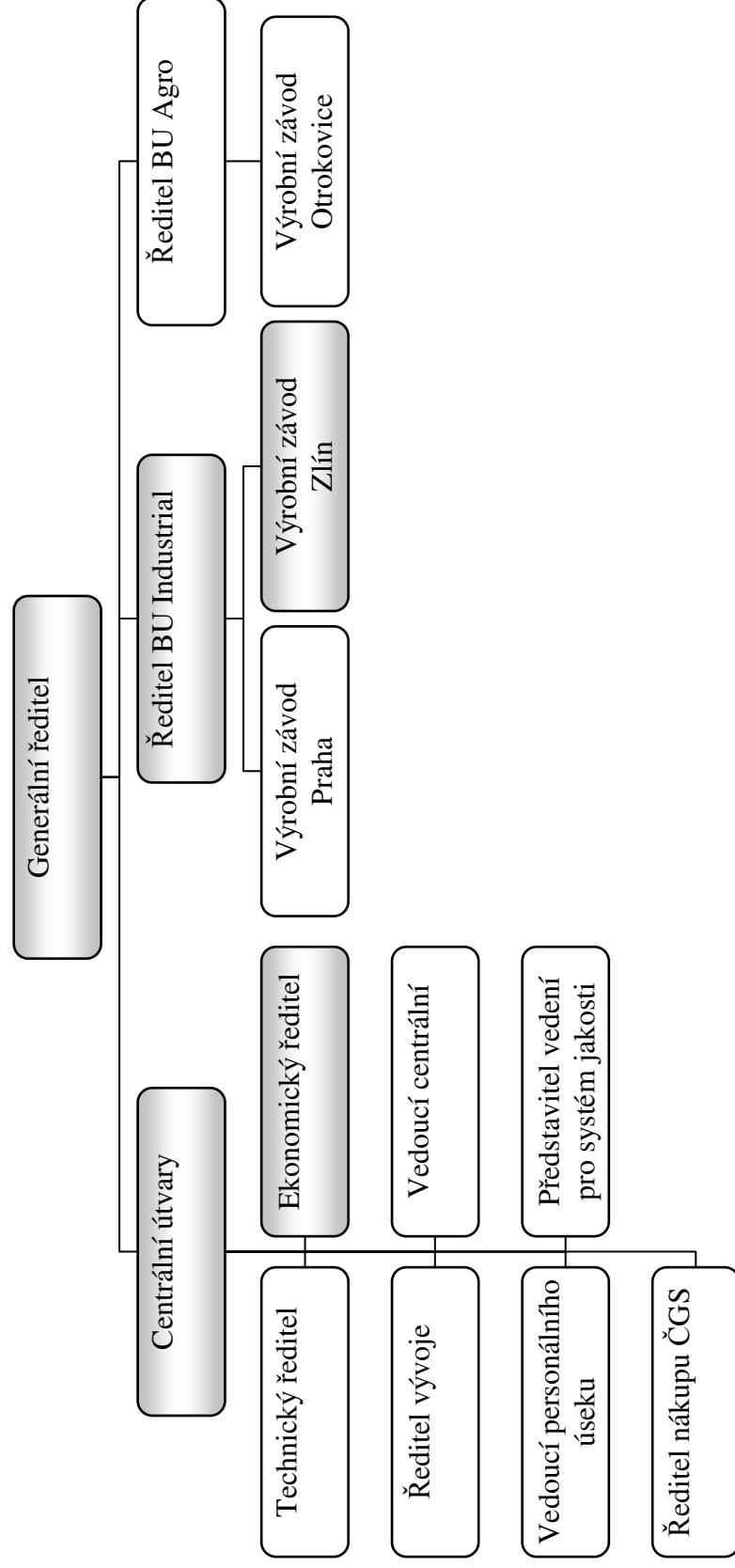
pneumatiku a o pět let později byla uvedena do provozu nová hala na výrobu pneumatik v Otrokovicích.

V roce 1991 došlo za účasti společnosti MITAS Praha, Ministerstva průmyslu ČR, Barum Otrokovice, OP Barum Zlín a Motokov Praha k založení akciové společnosti Barum Holding. Většinový podíl v Otrokovické pneumatikárně později získal koncern Continental, zatímco závod ve Zlíně zůstává pod názvem Barumtech (později Beltyr) ve skupině Barum Holding. Z akciové společnosti Barum Holding se postupně formuje Česká gumárenská společnost a MITAS Praha se s Beltyrem Zlín slučuje do jednoho subjektu. MITAS již čtvrtým rokem realizuje v obou svých provozech rozsáhlý restructuralizační a investiční program „MITAS 2004“, na který získal jako jeden z mála českých podniků vládní investiční pobídky. V roce 2002 MITAS zahájil výrobu traktorových radiálních plášťů a MPT radiálních plášťů v celoocelovém provedení.

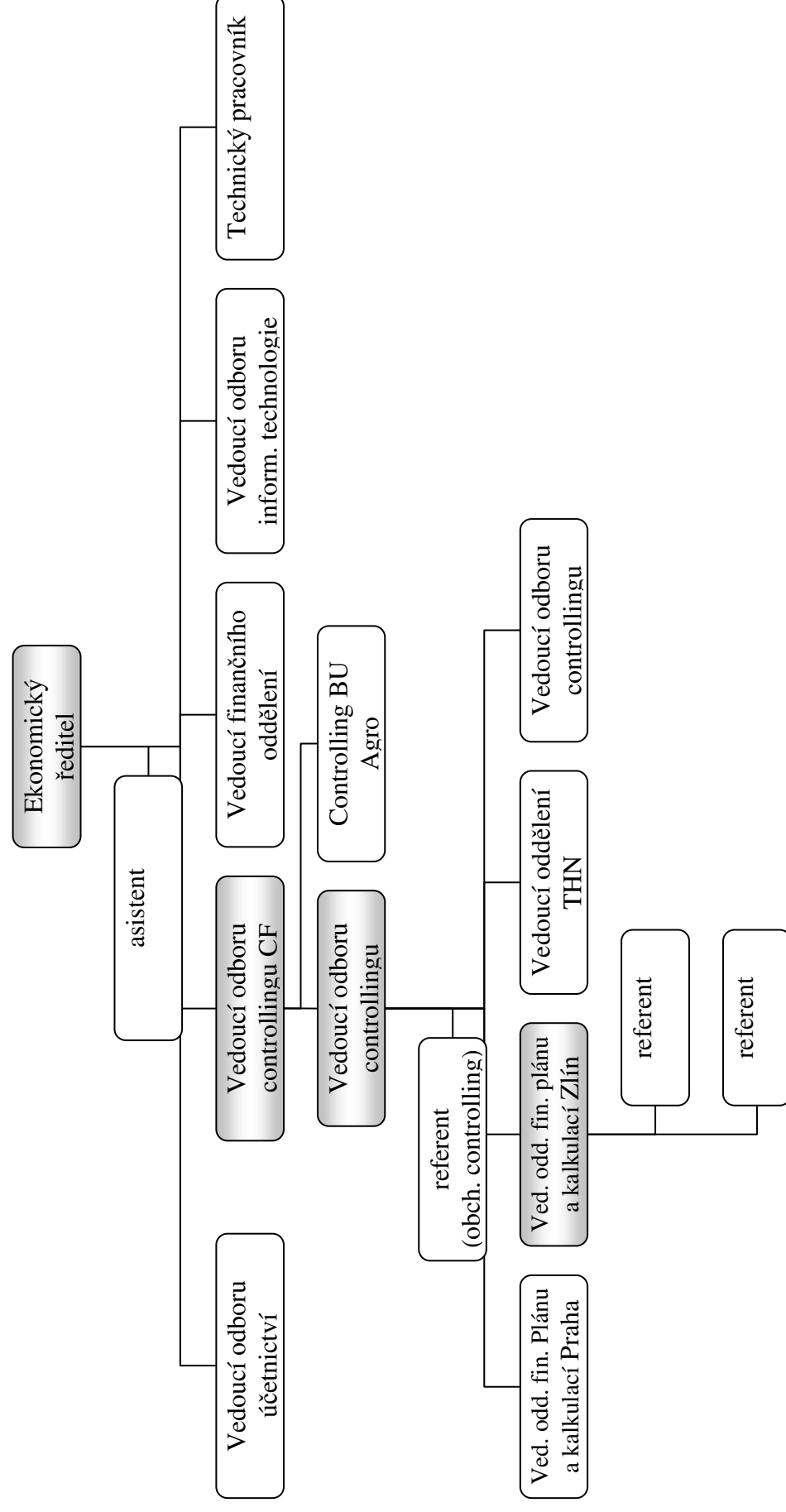
2.3 Organizační schéma MITAS, a.s.

Nejvyšší postavení ve společnosti má generální ředitel, který spolu s vedením sídlí v Praze. Jemu podléhají centrální útvary, ředitel obchodní jednotky (BU – Business Unit) Industrial a ředitel BU Agro. Výrobní závod Zlín spadá pod BU Industrial. Toto organizační schéma zachycuje *Obr. 3*. Zvýrazněna je zde návaznost útvarů organizačních jednotek směřující k oblastem, kterými se zabývá tato diplomová práce (tedy výrobní závod Zlín a vedoucí oddělení finančního plánu a kalkulací Zlín).

Controlling je součástí centrálních útvarů a řídí jej ekonomický ředitel. Organizační začlenění odboru controlling je znázorněno na *Obr. 4*.



Obr. 3. Organizační schéma společnosti MITAS, a.s.



Obr. 4. Ekonomický úsek, organizační začlenění odboru controlling

2.4 Výrobní program a struktura výroby

2.4.1 Organizační schéma výrobního závodu Zlín

Výrobní závod Zlín spadá pod BU Industrial a je rozdělen do 6 provozů:

2420 – Válcovna

2430 – Moto pláště

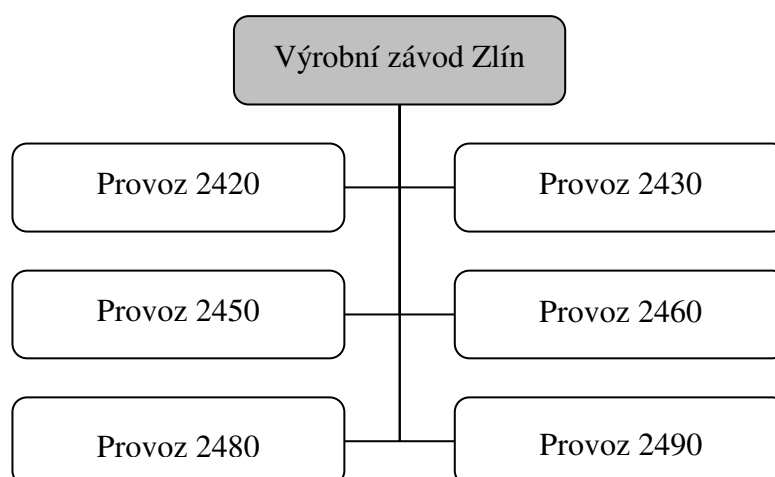
2450 – MPT radiální pláště

2460 – Membrány, lana, letecké pláště

2480 – Komerční pláště

2490 – OR pláště

Organizační schéma výrobního závodu Zlín zobrazuje *Obr. 5*.



Obr. 5. Organizační schéma výrobního závodu Zlín

2.4.2 Výrobní skupiny

V současnosti jsou výkazy koncipovány tak, že sledují výrobky na jednotlivých provozech podle starého členění, v nichž jsou výrobky seskupeny podle technologicky příbuzného způsobu výroby. Toto členění ale neodpovídá současným nově uspořádaným výrobním skupinám. Systém zavádění tohoto nového členění je zatím v počáteční fázi, kdy teprve vzniká a prochází různými úpravami. To je také jeden z důvodů tématického zaměření mé diplomové práce, která vychází z konkrétních aktuálních požadavků firmy.

Skupiny se sledují pomocí krycího příspěvku a jako informačního zdroje o výrobcích se využívá systému SAP R/3. Firma využívá informační systém SAP jako základní infrastrukturu pro běh a kontrolu podnikových procesů. V posledních letech bylo k základním administračním funkcím vyvinuto množství doplňkových produktů a proto se i v MITASu plánuje dokoupení jednoho s nových nadstavbových modulů SAP Business Warehouse. Jeho výhodou je práce v excelovském prostředí, což uživatelům usnadní současné pracné převádění údajů mezi programy. Tento systém totiž pravidelně přebírá data ze zdrojových systémů, zejména ze systému SAP R/3 a poskytuje je managementu v podobě názorných sestav a grafů.

V současnosti se do systému zadávají informace (materiálová náročnost) dle výrobního předpisu, dále se počítají normy (časová náročnost), čímž se přes tarify získávají přímé mzdy. Nakonec se pomocí kalkulačního vzorce provádí výpočet režii a zjišťuje se tak výše variabilních nákladů na výrobek. Výsledky jsou zpracovávány měsíčně.

Pro potřeby controllingu jsou výrobky rozčleněny do nových výrobních skupin. Ty se vyrábějí na jednotlivých provozech, z nichž každý má cca 3-4 skupiny o průměrném počtu (ve Zlíně) cca 30 výrobků.

Cílem mého projektu je navrhnout systém hodnocení výrobních skupin, který bude odpovídat současným potřebám podniku a odrážet nové členění podle prodejních skupin.

Seznam nově vytvořených výrobních skupin pro závod ve Zlíně s označením čísla skupiny a příslušného provozu je uveden v tabulce *Tab. 3.*:

Tab. 3. Rozdělení výrobních skupin podle čísla provozu

Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny
3220	2450	MPT RAD
3222	2450	EARTHMOVER RAD
3225	2480	SKIDSTEER
3230	2480	FORKLIFT
3235	2480	TRUCK
3240	2430	MOTO ROAD
3241	2430	MOTO SPORT
3245	2460	AIRCRAFT
3250	2490	OR OFF
3260	2420	COMPOUNDS
3261	2420	OTHER PRODUCTS
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY
6212	2480	FARM FRONT
6215	2480	IMPLEMENT X-P ≥ 11 "
6216	2480	IMPLEMENT X-P ≤ 10 "
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL

2.4.3 Charakteristika jednotlivých výrobních skupin

3220 MPT Rad – široká škála plášťů pro rozmanité druhy stavební mechanizace, zejména kolové nakladače, teleskopické manipulátory, komunální vozidla. Pláště jsou používány v různých terénních podmínkách, od vysloveně těžkého terénu až po převažující provoz po komunikaci v případě komunálních vozidel.

3222 Earthmover rad – V roce 2002 zahájila společnost MITAS a.s. výrobu radiálních plášťů pro lehké stavební stroje. Ve srovnání s diagonálními plášti, je zde kostra i nárazník z celooceľového kordu, proto jsou radiální pláště odolnější proti průrazu, mají lepší záběrové vlastnosti, vynikající životnost a při delších přesunech stroje po vlastní ose ocení obsluha vyšší jízdní komfort.

3225 Skid Steer – pláště na malé kompaktní nakladače Skid Steer na kolovém podvozku řízených prokluzováním kol.

3230 Fork Lift – pláště pro vysokozdvizné vozíky. Jsou vyráběny v dušovém provedení v sedmi dezénech a čtrnácti rozměrech od 8" po 15" pro rychlosti do 30 km/hod a pro nosnosti až do 4 745 kg.

3235 Truck – pláště pro nákladní automobily. Převážně se jedná o diagonální pláště s celotextilní nylonovou kostrou. Široká škála dezénů umožňuje optimální výběr pneumatiky s ohledem na předpokládané podmínky provozu, tj. od vyloženě silničního dezénu, přes dezény pro kombinovaný provoz silnice / terén až vyloženě speciální dezény. Robustní konstrukce těchto plášťů poskytuje zvýšenou odolnost proti mechanickému poškození zejména v oblasti boku.

3240 Moto Road – jedná se převážně o pláště na skútry. Velká část produkce je určena pro export do zemí jižní Evropy.

3241 Moto Sport – do této výrobní skupiny patří pláště na motokros, plochou dráhu a off-take výroba pro Michelin. U určitých výrobních kategorií dosahuje prodej až téměř monopolního postavení na trhu.

3245 Aircraft – letecké pláště. Vyrábí se drážkový vodící dezén se zvětšenou prostřední drážkou, zamezující vlivu bočního kmitání předového podvozku a drážkový vodící dezén, který zabezpečuje stabilitu letadla a adhezi na mokrému povrchu.

3250 OR OFF – pláště na osobní automobily (13“). Off-takeová výroba pro Michelin, Barum a jiné.

3260 Compounds – válcovna. Slouží k přípravě směsí, které se následně využívají při výrobě. Nevzniká zde žádný finální produkt některé z výrobních skupin.

3261 Other products – jedná se o výrobu polotovarů, které nejsou spotřebovávány vlastními provozovatelé, ale jsou prodávány externím odběratelům. Jde zejména o pogumovaný textil, membrány, fólie apod.

6211 Farm rear cross-ply – traktorový zadní diagonální plášť.

6212 Farm front – traktorový přední diagonální plášť.

6215 Implement X-P $\geq 11''$ – implement diagonální plášť větší nebo rovno 11" (na vozíky za traktor).

6216 Implement X-P $\leq 10''$ – implement diagonální plášť menší nebo rovno 10" (na vozíky za traktor).

6217 Implement Rad – zemědělské radiální pláště s radiální celooceľovou konstrukcí. Tyto pláště jsou vhodné především pro zemědělské valníky, přívěsy, návěsy, cisterny atd. s požadavkem na vyšší rychlost. Jsou schváleny pro rychlost až 80 km/h. Dezén je vhodný

pro univerzální použití na silnici i mimo ni. Užívání pláště přináší sníženou spotřebu pohonných hmot, snížený valivý odpor a vynikající životnost.

2.5 SWOT analýza

Jednou z podmínek dobrého fungování společnosti je správné definování kritických faktorů úspěchu. Mezi tyto faktory patří příležitosti a ohrožení, slabé a silné stránky. Z hlediska poslání firmy jsou důležité externí faktory – příležitosti a ohrožení. Interní faktory – silné a slabé stránky – musí být vztaženy k tomu, co má firma dokázat, jaké vlastnosti má mít pro využití příležitostí a eliminaci rizik. To má pro řízení produktového portfolia zásadní význam.

Tab. 4. SWOT analýza

Silné stránky	Příležitosti
- tradice výroby od počátku 30. let minulého století - získání významných a důležitých certifikátů - široký výrobní sortiment - vysoká konkurenceschopnost některých výrobků - informační systém SAP	- posílení značky MITAS - poměrně stálá úroveň domácí spotřeby - výborné postavení při vývozu motoplášťů na skútry - upevňování pozice v určitých segmentech trhu - získání nových odbytišť - off-takeová výroba - realizace restrukturalizačního a investičního programu
Slabé stránky	Hrozby
- špatná dopravní dostupnost Zlína - rozložení výrobního závodu Zlín - zastaralost některých výrobních zařízení - nižší produktivita práce - nerentabilní výroba některých plášťů	- klesající kurz dolaru a eura - nárůst cen vstupů do výroby - rozšiřování konkurence - zpřísňující se ekologické normy - zastarávání výrobního zařízení a sortimentu - recese na trhu s dopravními prostředky

Silné stránky:

Jak jsem již popsal v úvodní části představující společnost MITAS, výroba pneumatik má na Zlínsku díky Baťovi dlouholetou tradici, což je jedna z podstatných výhod z nichž firma čerpá. Úspěch podniku ale není založen jen na ní. Od 30. let minulého století se díky neustálému procesu inovací a technického pokroku změnila spousta věcí a to jak ve výrobním procesu, tak v požadavcích na kvalitu výrobků a jejich sortiment. Aby byl podnik schopen držet krok s těmito změnami a uspět tak v konkurenci, je získání důležitých certifikátů v podstatě nutností. Certifikace výroby probíhá podle norem ISO 9001. Jako

první česká firma získal MITAS v roce 2000 certifikát dle ISO/TS 16949:1999 pro výrobu OR plášťů, dále například certifikaci výroby leteckých plášťů Úřadem pro civilní letectví a také další významné certifikáty. To napomohlo firmě udržet široký sortiment nabízených výrobků. Mezi silné stránky patří i vysoká konkurenceschopnost některých výrobních skupin, u nichž firma dosahuje v porovnání se světovými výrobci nižších výrobních nákladů. Sem patří například pláště na zemědělské stroje nebo motopláště. Ve společnosti je používán kvalitní informační systém SAP.

Slabé stránky:

Jednu z velkých nevýhod, která není charakteristická pouze pro MITAS, ale je společná pro všechny výrobní podnikatelské subjekty na Zlínsku, je špatná dopravní dostupnost Zlína. Mezi slabé stránky patří i fragmentace výrobního závodu Zlín. Ten tvoří cca 12 budov, které jsou rozesety na poměrně rozsáhlé ploše průmyslového areálu, kde sídlí více firem. To vyžaduje vyšší náklady na vnitřní logistiku. I když se MITAS řadí mezi silné moderní podniky, je možno i u něj najít oblasti, kde se projevuje zastaralost některých výrobních zařízení. Důsledkem toho je mimo jiné nižší produktivita práce, k jejímuž zvýšení nepřispívá ani fluktuace zaměstnanců. Ve své práci se budu dále zabývat hodnocením výrobních skupin, které by mělo napomoci k odstranění další slabé stránky podniku, a tou je nerentabilní výroba některých plášťů.

Příležitosti:

Samotná značka MITAS není zatím v podvědomí zákazníků na světovém trhu s plášti zafixovaná tak, jako jména některých jejích konkurentů. Spolu se získáním výrobního závodu v Otrokovicích získal ale MITAS také právo několik let užívat na některých svých výrobcích značku Continental, která je o třídu výš než jeho vlastní. V možnosti kombinace těchto dvou jmen lze spatřovat příležitost pro zviditelnění a posílení značky MITAS. Z hlediska zajištění objemu budoucí výroby je příznivě působícím faktorem relativně stálá úroveň domácí spotřeby, jakož i téměř monopolní postavení při vývozu sportovních motoplášťů. Kromě upevňování pozic v určitých segmentech trhu, lze realizovat příležitosti také v oblasti získávání nových odbytišť, zejména v zemích bývalé RVHP nebo Jižní Americe. Další možností jak posílit stabilitu podniku, může být pasivní off-takeová výroba. I přes to, že přináší menší zisk než výroba vlastních produktů, lze v ní spatřovat příležitost, jak udržet plynulost výroby a vyplňovat tak případné mezery vzniklé z malého objemu zakázek na vlastní výrobky. Naopak pokud podnik nalezne výrobce, který je

schopen vyrobit identický výrobek levněji, například v Chorvatsku, měl by využít možnosti aktivního off-takeu. Velkou příležitostí v sobě také obsahuje probíhající realizace restrukturalizačního a investičního programu, na který MITAS získal vládní investiční pobídky.

Hrozby:

Hrozeb ohrožujících stabilitu podniku je celá řada. Vzhledem k velkému objemu vývozu patří mezi ty nejvýznamnější hrozby klesající kurz dolaru a eura, což má za následek snižování tržeb. Částečnou kompenzací těchto ztrát je fakt, že firma nakupuje některé výrobní suroviny ze zahraničí, což naopak částečně zlevňuje výrobu. Všeobecně ale dochází ke zdražování cen vstupů. Jako další hrozba působí rozrůstající se konkurence asijských výrobců, a to zejména z Číny a Indie. Zpřísnují se také ekologické normy a podnik ohrožuje i zastarávání výrobního zařízení a sortimentu. Situace na trhu s dopravními prostředky, který se v současné době nachází v recesi, se rovněž negativně projevuje na vývoji tržeb.

3 PROJEKT VYUŽITÍ NÁSTROJŮ CONTROLLINGU K HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN VE FIRMĚ MITAS, A.S.

Controlling je nástrojem řízení, který přesahuje tradiční funkční rámec řízení a má za úkol podporovat vedení podniku a řídicí pracovníky při jejich rozhodování. Stal se funkcí vedení, která je neodmyslitelná v každém moderním podniku. Hlavním úkolem controllera je vytváření a naplnění systému podnikového plánování, řízení, kontroly a zásobování informacemi, které připravuje pro vedení podniku tak, aby na základě čísel a ukazatelů mohla být učiněna správná opatření.

3.1 Zavedení nového nastavení nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin

Hodnocení výrobních skupin je součástí operativního controllingu jako subsystému řízení. Pro podnikové vedení je významné zejména proto, že odhaluje důležitost jednotlivých výrobních skupin vzhledem ke zvyšování rentability tržeb celkového výrobního portfolia podniku. Rozpoznáním ziskových a neziskových aktivit podniku, odbouráním nerentabilních činností a soustředěním na hodnototvorné aktivity lze výrazně ovlivnit produktivitu podniku, jeho nákladovou strukturu a především ziskovost. Průhlednost nákladů a výnosů je základem pro sledování efektivity podnikového chodu. Nejvhodnějším prostředkem pro vyhodnocování těchto údajů je metoda krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů.

Základním principem je výpočet jednostupňového příspěvku na úhradu, díky kterému zjistíme výnosnost jednotlivých výrobních skupin. Tato metoda ovšem nemá příliš přesnou vypovídací schopnost, protože dostatečně neodráží strukturu podnikových nákladů. Žádoucí je proto analýzu prohloubit a rozšířit výpočet na dvojstupňový příspěvek na úhradu. Ten již zohledňuje rozdílnosti uvnitř bloku fixních nákladů a na základě odlišné možnosti ovlivňování jejich vzniku je rozlišuje na speciální a všeobecné fixní náklady.

Proto jsem se rozhodl vytvořit pro firmu MITAS návrh na hodnocení výrobních skupin pomocí metody dvojstupňového příspěvku na úhradu fixních nákladů v kombinaci s výpočtem krátkodobého hospodářského výsledku. Před samotným zavedením této metody je ale zapotřebí nejprve upravit některé články současného systému.

3.1.1 Návrh na zavedení nového členění fixních nákladů na speciální a všeobecné

Stávající systém členění a evidence fixních nákladů odpovídá potřebám současného sledování výrobních skupin prostřednictvím jednostupňového příspěvku na úhradu. Pro náležitou efektivnost hodnocení výrobních skupin proto navrhuji zavedení nového systému členění fixních nákladů, které je bezpodmínečně nutné pro možnost realizace výpočtu dvojstupňového výpočtu příspěvku na úhradu.

Fixní nákladové druhy sledované ve firmě MITAS, a.s. v rozdělení podle účtů uvádí následující tabulka *Tab. 5.*:

Tab. 5. Nákladové druhy fixních nákladů

501490	režijní materiál
501491	kancelářské potřeby
501492	DHM
501493	tonery, tiskové barvy
501530	phm automobily
502120	elektrická energie - fixní
502220	pára - fixní
502420	voda - fixní
502520	vzduch - fixní
511210	opravy a udržování
512110	cestovné
512210	zahraniční cestovné
512900	cestovné nedaňové
514900	přepravné nedaňové
515100	nájemné
516100	služby spojů
518200	právní služby
518300	likvidace odpadu
518510	stočné - fixní
518720	deinkrustace
518740	služby výpočetní techniky
518770	úklidové služby
518790	ostatní služby
521190	mzdy režijní - fixní
521300	ostatní osobní náklady
524100	pojistné z režijních mezd fixních
527140	vzdělávací kurzy, semináře
527150	zdravotní péče nehrazená pojišťovnou
527190	kapitálové pojištění
527900	zákonné sociální náklady nedaňové
548100	provozní náklady ostatní
551100	odpisy DNM
551200	odpisy DHM
551300	odpisy DDNM a DDHM
565150	zákonné pojištění zaměstnanců fixní

Nákladové druhy fixních nákladů uvedené v předešlé tabulce, mohou vznikat jak v oblasti speciálních tak všeobecných fixních nákladů a jsou proto pro oba typy společné.

Fixní náklady, které mohou být v průběhu roku ovlivňovány řídicími pracovníky a které lze přiřadit jednotlivým výrobním skupinám, budou nově vedeny jako speciální fixní náklady. Tyto náklady vznikají přímo na výrobním středisku a k němu příslušnému

středisku oprav. Alokace speciálních fixních nákladů, které vznikají pro několik výrobních skupin společně, se bude provádět pomocí jednoho ze třech klíčů. Podle vhodnosti použití se budou za rozvrhovou základu brát:

1. kilogramy,
2. variabilní náklady,
3. tržby.

Fixní náklady, které způsobem svého vzniku nelze přiřadit k jednotlivým provozům nebo výrobním skupinám a jsou ovlivnitelné pouze rozhodnutími samotného vedení podniku, budou vedeny jako všeobecné fixní náklady. Nositelem těchto fixních nákladů jsou obslužná střediska (kvalita, vývoj, provozní technologie, controlling, účetnictví, logistika, atd.). Ty se při výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku objeví jako jedna sumační hodnota ve sloupci všeobecné fixní náklady.

3.1.2 Nastavení informačního systému

Poté co jsem vymezil pojmy speciálních a všeobecných fixních nákladů, je třeba nastavit informační systém tak, aby umožňoval zachycování a členění těchto nákladů už při jejich vzniku. Toto nastavení je v kompetenci controllingu.

Pro jejich správné zachycování je nutná kooperace s účetním střediskem. To musí vést dostatečně podrobnou analytiku nezbytnou pro vyhodnocení dle výkonů, útvarů i činností. Controller musí stanovit, jakým způsobem má být členění prováděno a při zavádění změn asistovat.

Jakmile je systém nastaven tak, že umožňuje získávání všech relevantních informací, je controller schopen je dále účinně analyzovat a hodnotit.

3.1.3 Sestavení nových výkazů

Pro potřeby hodnocení výrobních skupin je nutné sestavit několik nových výkazů a vzhledem k rozšiřování výpočtu krycího příspěvku z jednostupňového na dvojstupňový upravit některé stávající.

Ve svém návrhu se zabývám výkazy, které budou součástí měsíční controllingové zprávy a které budou obsahovat zhuštěná data získaná z obdobných výkazů sestavených v širší elektronické podobě. Jejich podrobný popis je obsahem následující kapitoly.

3.2 Zpráva controllera

Aby se mohlo vedení kompetentně rozhodovat, musí mít v ruce spolehlivé, srozumitelné a aktuální informace o všech zásadních záležitostech, které ovlivňují hospodaření organizace. Pro snadnější orientaci mezi velkým množstvím výkazů a čísel, navrhuji zpracovávat měsíční zprávu controllera, která bude v přehledné formě shrnovat všechny klíčové údaje, týkající se hodnocení jednotlivých výrobních skupin. Mým cílem je vytvoření mechanismu, který bude manažerům podávat kvalitní informace pro rozhodování.

Pravidelnou měsíční zprávu bude zpracovávat controller na základě informací získaných z informačního systému a od kompetentních pracovníků. Bude tedy spolupracovat s účetními, vedoucími oddělení, plánovači, odbytem, apod.

Aby měly výkazy určitou logiku posloupnosti, navrhuji následující strukturu zprávy:

1. **Hodnocení prodané produkce** – soubor těchto výkazů je sestaven pro účely použití metody na prodané výrobky, tzn. že nebude vyjadřovat hodnoty celkové vyrobené produkce, ale pouze hodnoty odpovídající objemu skutečně prodaných výrobků. S těmito čísly se bude pracovat i v dalších částech.
2. **Hodnocení výrobních skupin pomocí příspěvku na úhradu** – bude probíhat na základě výpočtu příspěvku na úhradu I. a II, jejichž pomocí se bude určovat pořadí výrobních skupin.
3. **Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku** – sestavení výkazu s využitím metody nákladů na prodané výrobky a metody dvojstupňového výpočtu příspěvku na úhradu. Navíc zde navrhuji sestavovat i výkaz na hodnocení efektivnosti výrobních skupin podle provozů.
4. **Analýza odchylek a návrh na opatření** – zpracování odchylek a návrhů na opatření v přehledném seznamu.

Při tvorbě tohoto členění jsem sledoval cíl, aby zpráva obsahovala pouze ty části, které jsou důležité z hlediska přijímaných rozhodnutí a aby poskytovala zhuštěné údaje v přehledné formě, která nebude u adresátů zprávy vyvolávat obavu z praktičnosti použití.

Zpráva je určena pro podnikové vedení, vedoucí pracovníky úseků a pracovníky, do jejichž kompetence spadá zodpovědnost za sledované oblasti a jichž se výsledky týkají. Zprávy

může být využito také jako podkladu pro firemní porady. Potom by příslušní pracovníci měli být předem informováni o projednávaných bodech, u kterých se od nich očekává zaujetí určitého stanoviska.

Pro větší přehlednost doporučuji, aby byly důležité údaje v tabulkách vyjádřeny také pomocí doprovodných grafů, čímž se zvýší jejich názornost a přehlednost.

Veškeré číselné hodnoty, které se budou objevovat v následujícím textu jsou v rámci zachování podnikového tajemství indexovaná čísla, která slouží pouze k demonstraci významu a fungování jednotlivých výkazů. Ty jsou sestaveny v souladu s potřebami výrobního závodu Zlín.

3.2.1 Hodnocení prodané produkce

Zpráva o hodnocení prodané produkce bude obsahovat několik tabulek, které budou sledovat vždy určitou hodnocenou oblast. Pro konkrétní orientaci zprávy a její přehlednost jsem vybral pouze ty oblasti, které svou podstatou souvisejí s hodnocením výrobních skupin. Porovnání plánovaných hodnot a zjištěných skutečných výsledků potom umožní příjemci zprávy hodnotit vzniklé odchylky. Pokud by v praxi došlo k situaci, že by se daný rozsah zprávy ukázal jako nedostačující, nebyl by vzhledem k univerzálnosti výkazů problém ho dále rozšířit.

Zpráva o hodnocení prodané produkce bude obsahovat tyto sledované oblasti:

Prodej v kusech – umožní sledování vývoje objemu prodané produkce. Jelikož z převážné části se výroba realizuje na základě zakázek, bude tak možno pozorovat i vývoj poptávky po jednotlivých výrobních skupinách.

Prodej v Kč (Tržby) – tento výkaz bude odrážet hodnoty prodeje v kusech vyjádřené v peněžních jednotkách. Sledování vývoje této oblasti je důležité i pro výpočet příspěvku na úhradu, respektive krátkodobého hospodářského výsledku.

Náklady variabilní – hodnoty se budou přebírat z kalkulačního vzorce příslušných výrobních skupin.

Příspěvek na úhradu I – je stěžejním ukazatelem sloužícím k hodnocení výrobních skupin. V této části zprávy bude pouze porovnávat hodnoty plánované a skutečné a vyhodnocovat odchylku. Podrobnější rozbor spolu s hodnocením výrobních skupin bude proveden v druhé části zprávy.

Náklady fixní speciální – tento výkaz bude sledovat skupinu fixních nákladů, které lze přiřadit k jednotlivým výrobním skupinám. Patří sem např. marketing a odbyt, sklad hotových výrobků a expedice, řízení výroby a odbytu, příprava výroby, řízení materiálového hospodářství atd. Sledování těchto nákladů bude pak využíváno při výpočtu dvojstupňového příspěvku na úhradu.

Příspěvek na úhradu 2 – je prohloubením a zpřesněním jednostupňového příspěvku na úhradu neboť zohledňuje fixní náklady, které vznikají v souvislosti s jednotlivými výrobními skupinami. Podobně jako u jednostupňového příspěvku na úhradu bude i u něj podrobnější rozbor proveden v druhé části zprávy.

Náklady fixní všeobecné – tyto náklady nemají žádný vztah k výrobním skupinám a jsou stanoveny určitým procentem z celkových variabilních nákladů. Vznikají v oblastech jako je podnikové vedení, controlling, personalistika, výpočetní technika, účetnictví atd.

Krátkodobý hospodářský výsledek – během roku často vykazuje silné výkyvy. Pro zajištění schopnosti včasné reakce na případný negativní vývoj podniku je pro operativní controlling krátkodobý hospodářský výsledek velmi důležitým ukazatelem.

Kromě toho jak si daná výroba vede v rámci měsíčního plánu, je důležité i srovnání, jakou měrou dosavadní produkce naplňuje čtvrtletní (popřípadě i půlroční) a roční plán. Proto jsem tabulky navrhl tak, aby toto srovnání umožňovaly. Příklad je uveden v tabulce Tab. 6.:

Tab. 6. Návrh výkazu na hodnocení prodané produkce – prodej v ks

Hodnocení prodané produkce **Měsíc/Rok: Únor/2005**

Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny	PRODEJ V KS (popř. měrných jednotkách)						Plnění v %	Skutečnost*	Plnění v %	Skutečnost*	Plnění v %
			Měsíční plán	Skutečnost	Odchylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*					
3220	2450	MPT RAD	142	168	26	118,30	409	263	64,29	263	64,29	263	16,42
3222	2450	EARTHMOVER RAD	526	591	64	112,19	1 506	1 107	73,46	1 107	73,46	1 107	18,42
3225	2480	SKIDSTEER	916	1 578	662	172,28	2 948	2 866	97,23	2 866	97,23	2 866	24,96
3230	2480	FORKLIFT	17 996	19 049	1 054	105,86	53 034	36 039	67,96	36 039	67,96	36 039	18,00
3235	2480	TRUCK	5 298	9 785	4 487	184,69	16 722	17 345	103,72	17 345	103,72	17 345	20,02
3240	2430	MOTO ROAD	8 937	19 491	10 554	218,09	24 071	26 430	109,80	26 430	109,80	26 430	22,06
3241	2430	MOTO SPORT	38 414	40 367	1 953	105,08	117 778	65 485	55,60	65 485	55,60	65 485	14,99
3245	2460	AIRCRAFT	168	66	-102	39,23	1 133	348	30,70	348	30,70	348	18,78
3250	2490	OR OFF	132 804	149 295	16 491	112,42	401 429	297 494	74,11	297 494	74,11	297 494	19,04
3260	2420	COMPOUNDS	923	3 801	2 878	412,00	4 572	11 439	250,19	11 439	250,19	11 439	103,36
3261	2420	OTHER PRODUCTS	76 285	138 458	62 173	181,50	214 166	247 867	115,74	247 867	115,74	247 867	26,99
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY	97	169	73	175,00	255	262	102,95	262	102,95	262	20,23
6212	2480	FARM FRONT	14 098	13 545	-552	96,08	46 199	29 488	63,83	29 488	63,83	29 488	16,46
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"	8 961	8 001	-960	89,29	29 321	18 188	62,03	18 188	62,03	18 188	17,43
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"	607	430	-178	70,75	1 535	812	52,91	812	52,91	812	9,44
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL	239	140	-100	58,37	682	306	44,87	306	44,87	306	11,51

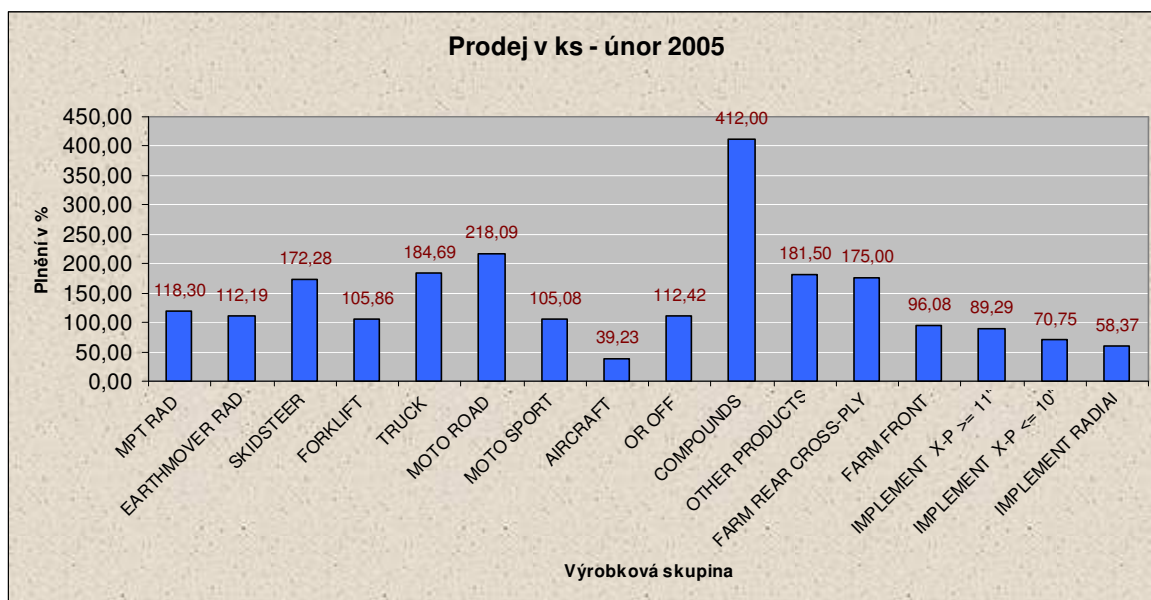
* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

Komentář k Tab. 6. Návrh výkazu na hodnocení prodané produkce – prodej v ks:

Jak jsem již popsal, tento univerzální výkaz bude sloužit k hodnocení výroby z pohledu prodaných výrobků. Obměňovat se bude pouze záhlaví tabulky, kde se postupně objeví všechny výše uvedené a charakterizované oblasti. U měsíčního plánu se porovnávají plánované hodnoty se skutečnými a následně zjišťuje odchylka v číselných hodnotách a procento plnění měsíčního plánu. V části tabulky, kde je sledován čtvrtletní a roční plán, zachycuje skutečnost kumulované hodnoty od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok) a plnění v procentech potom udává, na kolik je tento plán již splněn.

Komentář k příkladu Tab. 6. Návrh výkazu na hodnocení prodané produkce – prodej v ks:

V měsíci únoru dosáhla většina výrobových skupin plnění prodeje nad plán. Je potřeba se zaměřit na zjištění příčin nesplnění plánu u skupin výrobků AIRCRAFT, FARM FRONT, IMPLEMENT X-P >= 11", IMPLEMENT X-P <= 10" a IMPLEMENT RADIAL. Zejména pak u skupin AIRCRAFT a IMPLEMENT RADIAL, kde prodej nedosáhl ani 2/3 plánovaných hodnot. Z hlediska plnění čtvrtletního plánu je zapotřebí zaměřit se na důvody vykazovaných nízkých hodnot u skupin výrobků dosahujících výsledků pod 60% plánu, což jsou MOTOSPORT, AIRCRAFT a IMPLEMENT X-P <= 10". Měsíční plnění znázorňuje následující graf na Obr. 6.:



Obr. 6. Graf prodeje v ks – únor 2005

Podobný stručný rozbor bude proveden i u ostatních sledovaných oblastí, tj. prodej v KČ, variabilní náklady, příspěvek na úhradu 1, speciální fixní náklady, příspěvek na úhradu 2, všeobecné fixní náklady a krátkodobý hospodářský výsledek.

3.2.2 Hodnocení výrobních skupin pomocí příspěvku na úhradu

Hodnocení výrobních skupin je součástí operativního controllingu, kdy pomocí sledování a vyhodnocování krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů určujeme pořadí výrobních skupin. Přiřazování pozice je odvozené od procentuální míry, kterou přispívají jednotlivé výrobní skupiny svou výrobou na úhradu těchto nákladů, respektive příspěvek je vyjádřen v procentech výnosu z obrátu. Vznikne tak určitá hitparáda výrobních skupin, která díky přehledné formě ukáže jejich výnosnost a odhalí silné a slabé stránky výroby. Zjištěné hodnoty by měly být pro podnik podkladem pro rozhodování o realizaci konkrétních opatření, směřujících například k podpoře výrobních skupin dosahujících procentuálně vyššího příspěvku na úhradu, vyloučení slabých skupin z výroby, apod.

Návrh na zavedení dvojstupňového příspěvku na úhradu v kombinaci s hodnocením výrobních skupin

Firma již pracuje s jednostupňovým příspěvkem na úhradu (dále PÚ1), kdy se náklady člení na variabilní a fixní, přičemž s fixními náklady se počítá jako s celkem. Navrhují zavedení dvojstupňového výpočtu příspěvku na úhradu (dále PÚ2), kde je blok fixních nákladů rozdělen na speciální a všeobecné fixní náklady, což umožňuje lepší pohled do struktury nákladů v podniku.

Předpoklady pro zavedení, mezi které patří rozdělení výrobků do výrobních skupin, zavedení členění fixních nákladů na speciální a fixní a nastavení informačního systému, jsem již popsal v předcházejících částech mé práce.

Následující tabulka je navržena pro sledování dvojstupňového krycího příspěvku pro celý závod Zlín. Je z ní patrné, jak konkrétně se jednotlivé výrobní skupiny podílejí na úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku. Díky tomu, jsme potom schopni sestavit jejich pořadí.

Tab. 7. Návrh výkazu na výpočet dvojstupňového příspěvku na úhradu v kombinaci s hodnocením výrobních skupin

Dvojstupňový příspěvek na úhradu - podle výrobních skupin (závod Zlín)												Měsíc/Rok: Únor/2005			
Číslo sk.	Název skupiny	Výnosy z obrátu		Variabilní náklady		Přísp. na úhradu I		Pořadí	Spec. fix. nákl.		Přísp. na úhradu II		Pořadí		
		Kč	%	Kč	%	Kč	%		Kč	%	Kč	%			
3220	MPT RAD	983 068	100	698 019	71,00	285 049	29,00	7	97 320	9,90	187 728	19,10	10		
3222	EARTHMOVER RAD	3 305 404	100	2 531 577	76,59	773 827	23,41	12	356 287	1,08	417 540	12,63	12		
3225	SKIDSTEER	1 947 840	100	1 286 704	66,06	661 136	33,94	5	50 727	0,26	610 409	31,34	4		
3230	FORKLIFT	17 761 819	100	14 145 738	79,64	3 616 081	20,36	13	902 028	0,51	2 714 053	15,28	11		
3235	TRUCK	9 257 470	100	6 768 084	73,11	2 489 386	26,89	8	448 483	0,48	2 040 902	22,05	6		
3240	MOTO ROAD	5 288 008	100	3 947 251	74,65	1 340 757	25,35	11	262 509	0,50	1 078 248	20,39	9		
3241	MOTO SPORT	19 156 470	100	11 965 321	62,46	7 191 149	37,54	4	1 115 554	0,58	6 075 595	31,72	3		
3245	AIRCRAFT	427 156	100	112 194	26,27	314 962	73,73	1	62 307	1,46	252 655	59,15	1		
3250	OR OFF	51 529 153	100	43 852 828	85,10	7 676 325	14,90	14	4 103 486	0,80	3 572 839	6,93	14		
3260	COMPOUNDS	27 499	100	17 111	62,22	10 388	37,78	3	8 012	2,91	2 376	8,64	13		
3261	OTHER PRODUCTS	7 544 502	100	7 091 510	94,00	452 992	6,00	15	1 086 480	1,44	-633 488	-8,40	15		
6211	FARM REAR CROSS-PLY	221 114	100	152 505	68,97	68 609	31,03	6	6 157	0,28	62 452	28,24	5		
6212	FARM FRONT	11 752 600	100	8 711 634	74,13	3 040 966	25,87	10	464 270	0,40	2 576 696	21,92	7		
6215	IMPLEMENT X-P >= 11"	11 304 389	100	8 307 920	73,49	2 996 469	26,51	9	586 291	0,52	2 410 178	21,32	8		
6216	IMPLEMENT X-P <= 10"	61 298	100	58 151	94,87	3 147	5,13	16	93 316	15,22	-90 169	#####	16		
6217	IMPLEMENT RADIAL	1 981 955	100	1 042 127	52,58	939 827	47,42	2	206 925	10,44	732 902	36,98	2		

Komentář k Tab. 7. Návrh výkazu na výpočet dvojstupňového příspěvku na úhradu v kombinaci s hodnocením výrobních skupin:

Výpočet probíhá tak, že nejprve od výnosů z obrátu odečteme variabilní náklady, čímž získáme příspěvek na úhradu 1. Zjištěné hodnoty vyjádříme i v procentech, kdy za základnu (100 %) bereme výnosy z obrátu. Podle procentuální výše příspěvku na úhradu sestavíme pořadí jednotlivých výrobních skupin. Od PÚ1 potom odečteme speciální fixní náklady, stanovíme příspěvek na úhradu 2 a stejným způsobem jako u PÚ1 znovu sestavíme pořadí výrobních skupin. Zohlednění speciálních fixních nákladů totiž může vést ke změně pořadí stanoveného na základě výpočtu PÚ1, jelikož vyhodnocení jednotlivých výrobních skupin pomocí PÚ2 je přesnější z hlediska odbytových aktivit, výroby a materiálového hospodářství. To umožňuje vedení lépe poznat přínos jednotlivých výrobních skupin pro celý podnik.

Komentář k příkladu Tab. 7. Návrh výkazu na výpočet dvojstupňového příspěvku na úhradu v kombinaci s hodnocením výrobních skupin:

Výrobní skupinou s nejvyšším příspěvkem na úhradu a to jak u PÚ1 tak u PÚ2, byla v únoru skupina AIRCRAFT. I v nově zavedeném zohlednění speciálních fixních nákladů dosáhla PÚ2 přes 59%. I přes vysokou lukrativnost výroby je zde ale problém s nízkým objemem prodeje, způsobeným útlumem výroby letadel u stávajících odběratelů. Bylo by proto vhodné snažit se najít nová odbytiště. Zvýšená podpora by se měla věnovat také výrobě těch výrobních skupin, jejichž PÚ2 dosahuje úrovně nad 20%. Patří sem skupiny výrobků SKIDSTEER, TRUCK, MOTOROAD, MOTOSPORT, FARM REAR CROSS-PLY, FARM FRONT, IMPLEMENT X-P $\geq 11"$ a IMPLEMENT RADIAL. Ty přináší firmě největší zisk.

Naopak PÚ2 odhalil u skupiny výrobků IMPLEMENT X-P $\leq 10"$, že svým prodejem nestačí ani pokrývat náklady na svou výrobu. To je způsobeno vysokým objemem speciálních nákladů. Tato skutečnost by se měla důkladněji prošetřit a pokud by se tento trend ukázal jako dlouhodobý a nezlepšující se, výroba by se měla postupně omezovat.

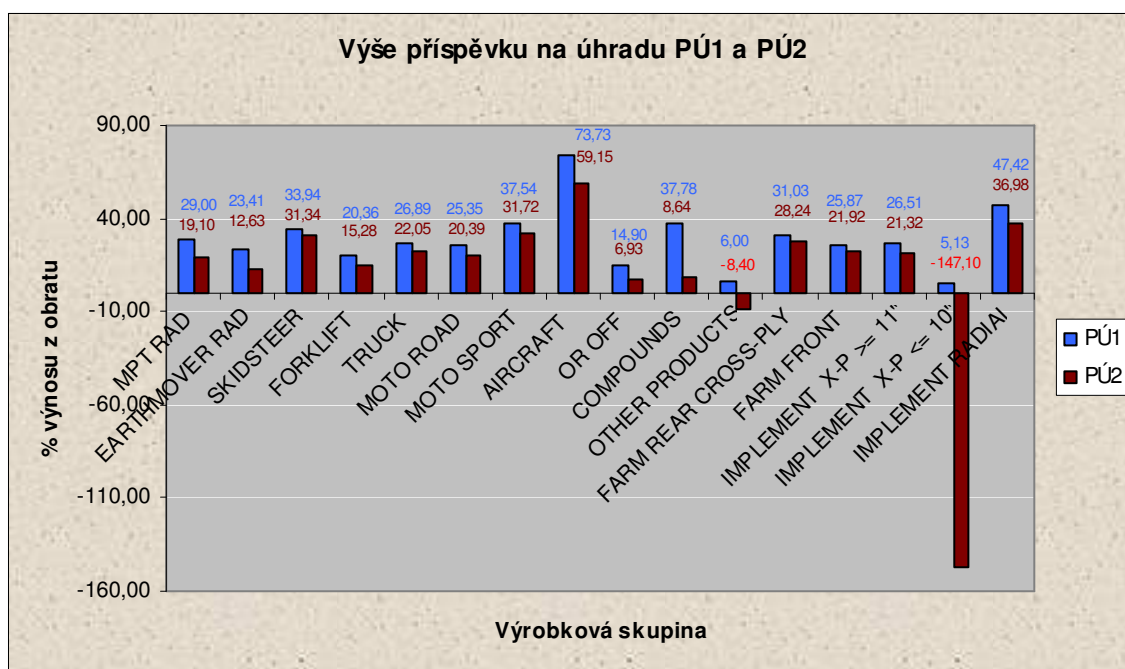
Jak se změnilo pořadí výrobních skupin po zavedení PÚ2 ukazuje následující tabulka. Pro přehlednost je opět doplněna o graf zobrazující porovnání PÚ1 a PÚ2 u jednotlivých výrobních skupin.

Tab. 8. Návrh výkazu na sestavení pořadí výrobních skupin

Pořadí výrobních skupin				Měsíc/Rok: Únor/2005			
Pořadí PÚ1	Název skupiny	PÚ1		Pořadí PÚ2	Název skupiny	PÚ2	
		Kč	%			Kč	%
1	AIRCRAFT	314 962	73,73	1	AIRCRAFT	252 655	59,15
2	IMPLEMENT RADIAL	939 827	47,42	2	IMPLEMENT RADIAL	732 902	36,98
3	COMPOUNDS	10 388	37,78	3	MOTO SPORT	6 075 595	31,72
4	MOTO SPORT	7 191 149	37,54	4	SKIDSTEER	610 409	31,34
5	SKIDSTEER	661 136	33,94	5	FARM REAR CROSS-PLY	62 452	28,24
6	FARM REAR CROSS-PLY	68 609	31,03	6	TRUCK	2 040 902	22,05
7	MPT RAD	285 049	29,00	7	FARM FRONT	2 576 696	21,92
8	TRUCK	2 489 386	26,89	8	IMPLEMENT X-P >= 11"	2 410 178	21,32
9	IMPLEMENT X-P >= 11"	2 996 469	26,51	9	MOTO ROAD	1 078 248	20,39
10	FARM FRONT	3 040 966	25,87	10	MPT RAD	187 728	19,10
11	MOTO ROAD	1 340 757	25,35	11	FORKLIFT	2 714 053	15,28
12	EARTHMOVER RAD	773 827	23,41	12	EARTHMOVER RAD	417 540	12,63
13	FORKLIFT	3 616 081	20,36	13	COMPOUNDS	2 376	8,64
14	OR OFF	7 676 325	14,90	14	OR OFF	3 572 839	6,93
15	OTHER PRODUCTS	452 992	6,00	15	OTHER PRODUCTS	-633 488	-8,40
16	IMPLEMENT X-P <= 10"	3 147	5,13	16	IMPLEMENT X-P <= 10"	-90 169	-147,10

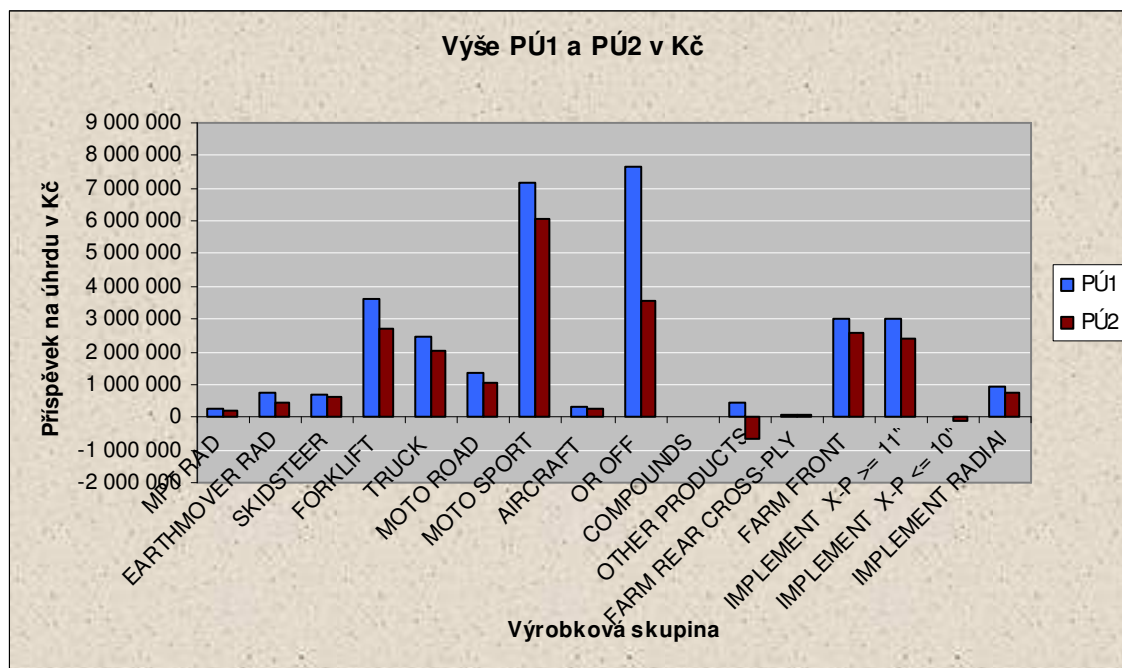
Komentář k příkladu Tab. 8. Návrh výkazu na sestavení pořadí výrobních skupin:

Po zohlednění speciálních fixních nákladů dochází v pořadí výrobních skupin k některým změnám. První pozice si stále udržují AIRCRAFT, IMPLEMENT RADIAL, SKIDSTEER A FARM REAR CROSS-PLY. Naopak ve spodních částech tabulky se opakovaně objevují IMPLEMENT X-P $\leq 10''$, OTHER PRODUCTS, OR OFF, EARTHMOVER RAD nebo FORKLIFT. Rozdíl výše PÚ1 a PÚ2 vyjádřených v procentech výnosů z obrátu znázorňuje následující graf na Obr. 7.:



Obr. 7. Graf výše příspěvku na úhradu PÚ1 a PÚ2 v % výnosu z obrátu

Když se ale podíváme na příspěvky na úhradu vyjádřené v číselných hodnotách (tedy v Kč), zjistíme, že celkově nejvyšší tržby podniku přináší skupiny výrobků FORKLIFT (15,28% PÚ2), MOTOSPORT (31,72% PÚ2), OR OFF (6,93% PÚ2), FARM FRONT (21,29% PÚ2) a IMPLEMENT X-P $\geq 11''$ (21,32% PÚ2). Je proto žádoucí, aby i přes nízké PÚ2 (v případě OR OFF nebo FORKLIFT) byla podporována výroba i těchto skupin výrobků, neboť tento handicap vyrovnávají velkým objemem obrátu. Výše PÚ1 a PÚ2 pro jednotlivé výrobní skupiny vyjádřené v Kč je znázorněna v následujícím grafu na Obr. 8.:



Obr. 8. Graf výše příspěvku na úhradu PÚ1 a PÚ2 v Kč

Zjištění odchylek dvojstupňového příspěvku na úhradu pro jednotlivé výrobové skupiny

Krycí příspěvek znamená v určité přenesené formě "čistý příjem do firmy" z hlavní činnosti podnikání, ze kterého potom firma pokrývá svoje fixní náklady. Dojde-li tedy k poklesu tvorby tohoto krycího příspěvku, znamená to, že dojde k poklesu tvorby zisku. Proto je velmi důležité jeho vývoj důsledně sledovat a zjišťovat informace o tom, zda dosahuje plánované úrovně, aby bylo možno hledat příčinu odchylek a co možná nejrychleji navrhnout opatření k nápravě.

Pokles tvorby krycího příspěvku může být způsoben menším objemem prodeje, poklesem prodejních cen nebo nárůstem jednicových nákladů. Zpravidla se však na poklesu krycího příspěvku podílí všechny tři faktory a jejich vliv se vzájemně prolíná.

Tab. 9. Návrh výkazu na zjišťování odchylek PÚ1 a PÚ2 u výrobové skupiny

Odchylky PÚ1 a 2 - výrobová skupina: MPT RAD

Měsíc/Rok: Únor 2005

Položka	Skut. leden		Plán únor		Skut. únor		Odchylka	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
1. Výnosy z obrátu	588 776	100,00	886 908	100,00	983 068	100,00	96 160	10,84
2. Variabilní náklady	444 310	75,46	690 001	77,80	698 019	71,00	8 018	1,16
3. Příspěvek na úhradu 1	144 465	24,54	196 907	22,20	285 049	29,00	88 142	44,76
4. Speciální fixní náklady	76 172	12,94	100 814	11,37	97 320	9,90	-3494	-3,47
5. Příspěvek na úhradu 2	68 293	11,60	96 092	10,83	187 728	19,10	91 636	95,36

Komentář k Tab. 9. Návrh výkazu na zjišťování odchylek PÚ1 a PÚ2 u výrobní skupiny:

Účelem tohoto výkazu je zjistit, jakou mírou se podílí daná výrobní skupina na úhradu fixních nákladů v porovnání s plánovanými hodnotami daného měsíce a určit tak odchylky. Zároveň je navržen tak, aby umožňoval porovnání s předchozím měsícem. Princip výpočtu je stejný jako u výkazu, zabývajících se krycím příspěvkem na úhradu.

Komentář k příkladu Tab. 9. Návrh výkazu na zjišťování odchylek PÚ1 a PÚ2 u výrobní skupiny:

V únoru bylo u výrobní skupiny MPT RAD dosaženo zhruba o 2/3 vyšších tržeb než v měsíci předcházejícím. Plán byl překročen o 10,84 %. Jelikož se původně počítalo s vyššími speciálními fixními náklady a zároveň u variabilních nákladů na kus došlo k úsporám, překročil skutečný PÚ2 očekávání o 91 636 Kč, což je o 95,36 %. Při porovnání únorového PÚ2 s lednovým zjistíme, že u výrobní skupiny MPT RAD došlo k navýšení příspěvku o téměř 120 000 Kč.

Přínosy pro firmu MITAS, a.s. po zavedení dvojstupňového příspěvku na úhradu spojeného s hodnocením výrobních skupin:

- zpřesnění hodnocení výrobních skupin na základě podrobnějších informací o jejich přispívání na úhradu fixních nákladů
- spolehlivý podklad pro plánování, kontrolu a řízení
- tržně orientovaný systém výpočtu nákladů

3.2.3 Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku

Dalším velmi důležitým řídicím nástrojem operativního controllingu je výpočet krátkodobého hospodářského výsledku. Stejně jako předchozí výkazy bude sestavován měsíčně a bude součástí měsíční zprávy controllera. Jeho výpočet bude spojen s metodou příspěvku na úhradu, kde budou fixní náklady rozčleněny na speciální a všeobecné. Při jeho sestavování bude použita také metoda nákladů na prodané výrobky. Při pohledu na výkaz krátkodobého hospodářského výsledku bude patrný příznivý nebo nepříznivý vývoj podniku.

Podnikový hospodářský výsledek se členěním podle výrobních skupin

Výpočet měsíčního podnikového hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin uvádí následující tabulka *Tab. 10.*:

Tab. 10. Návrh výkazu na výpočet měsíčního podnikového krátkodobého hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin

Podnikový krátkodobý hosp. výsledek za měsíc se členěním podle výrobních skupin															Měsíc/Rok: Únor/2005	
Název skupiny	Netto tržby		Výr. mat.		Osob. náklady		Režijní nákl.		Var. náklady		Spec. fix. nákl.		PÚ2		Všob. fix. náklady	Hospod. výsledek
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%		
MPT RAD	983 068	100	418 811	42,60	69 802	7,10	209 406	21,30	698 019	71,00	97 320	9,90	187 728	19,10		
EM RAD	3 305 404	100	1 518 946	45,95	253 158	7,66	759 473	22,98	2 531 577	76,59	356 287	10,78	417 540	12,63		
SKIDSTEER	1 947 840	100	772 023	39,63	128 670	6,61	386 011	19,82	1 286 704	66,06	50 727	2,60	610 409	31,34		
FORKLIFT	17 761 819	100	8 487 443	47,78	1 414 574	7,96	4 243 721	23,89	14 145 738	79,64	902 028	5,08	2 714 053	15,28		
TRUCK	9 257 470	100	4 060 851	43,87	676 808	7,31	2 030 425	21,93	6 768 084	73,11	448 483	4,84	2 040 902	22,05		
MOTO ROAD	5 288 008	100	2 368 351	44,79	394 725	7,46	1 184 175	22,39	3 947 251	74,65	262 509	4,96	1 078 248	20,39		
MOTO SPORT	19 156 470	100	7 179 193	37,48	1 196 532	6,25	3 589 596	18,74	11 965 321	62,46	1 115 554	5,82	6 075 595	31,72		
AIRCRAFT	427 156	100	67 317	15,76	11 219	2,63	33 658	7,88	112 194	26,27	62 307	14,59	252 655	59,15		
OR OFF	51 529 153	100	26 311 697	51,06	4 385 283	8,51	13 155 848	25,53	43 852 828	85,10	4 103 486	7,96	3 572 839	6,93		
COMPOUDS	27 499	100	10 267	37,33	1 711	6,22	5 133	18,67	17 111	62,22	8 012	29,14	2 376	8,64		
OTH PROD	7 544 502	100	4 254 906	56,40	709 151	9,40	2 127 453	28,20	7 091 510	94,00	1 086 480	14,40	-633 488	-8,40		
F REAR C-P	221 114	100	91 503	41,38	15 250	6,90	45 751	20,69	152 505	68,97	6 157	2,78	62 452	28,24		
F FRONT	11 752 600	100	5 226 980	44,48	871 163	7,41	2 613 490	22,24	8 711 634	74,13	464 270	3,95	2 576 696	21,92		
IMP >= 11"	11 304 389	100	4 984 752	44,10	830 792	7,35	2 492 376	22,05	8 307 920	73,49	586 291	5,19	2 410 178	21,32		
IMP <= 10"	61 298	100	34 891	56,92	5 815	9,49	17 445	28,46	58 151	94,87	93 316	152,23	-90 169	-147,10		
IMP RAD	1 981 955	100	625 276	31,55	104 213	5,26	312 638	15,77	1 042 127	52,58	206 925	10,44	732 902	36,98		
Celkem	142 549 745	100	66 413 205	46,59	11 068 868	7,76	33 206 603	23,29	110 688 676	77,65	9 850 154	6,91	22 010 916	15,44	15 402 463	6 608 453

Komentář k Tab. 10. Návrh výkazu na výpočet měsíčního podnikového hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin:

Formulář je sestaven tak, aby poskytoval informace o hospodářském výsledku závodu Zlín s rozčleněním na jednotlivé výrobní skupiny. Hodnoty jsou vyjádřeny v Kč i v procentech. Obsahuje údaje, které jsou pro firmu MITAS podstatné a lze je z informačního systému zjistit na dané výrobní skupiny.

Postup výpočtu a charakteristika jednotlivých položek KHV:

1. **NETTO TRŽBY** – souhrn tržeb za všechny výrobky ve výrobní skupině, očištěné o položky krácí tržby (skonta, reklamace, ztráty z nedobytných pohledávek).
2. **Výrobní materiál** – je tvořen jak přímým jednicovým materiálem, tak i polotovary spotřebovávanými ve výrobě.
3. **Osobní náklady** – tuto položku tvoří souhrn přímých jednicových mezd a zákonného zdravotního a sociálního pojištění zaměstnanců.
4. **Přímé režie** – zahrnuje se zde výrobní, správní, zásobovací a odbytová režie, která je přímo související s výrobní skupinou.
5. **VARIABILNÍ NÁKLADY** – uvádí součet položek 2 až 4.
6. **PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 1** – získáme odečtením netto tržeb a variabilních nákladů. Z důvodů úspory místa jsem přistoupil k vypuštění tohoto bodu. V elektronické podobě by ale měl být ve výkazu obsažen.
7. **SPECIÁLNÍ FIXNÍ NÁKLADY** – lze je přímo přiřadit jednotlivým výrobním skupinám nebo jsou k nim alokovány pomocí jednoho ze 3 možných klíčů popsaných v první kapitole projektové části.
8. **PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 2** – od PÚ1 odečteme speciální fixní náklady.
9. **VŠEOBECNÉ FIXNÍ NÁKLADY** – protože všeobecné fixní náklady nelze přiřadit jednotlivým výrobním skupinám, uvádějí se v jednom sumačním sloupci pro celý podnik.
10. **HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK** – od PÚ2 odečteme všeobecné fixní náklady.

Do elektronické podoby zpracování výkazu doporučuji podrobněji rozepsat všechny rozložitelné části tabulky (např. výrobní materiál dále členit na přímý jednicový a spotřebované polotovary), což opět poněkud zprůhlední složení podnikových nákladů. Analyticky je možné tímto způsobem dále rozkládat také osobní náklady, režijní náklady a specifické fixní náklady.

Komentář k příkladu Tab. 10. Návrh výkazu na výpočet měsíčního podnikového hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin:

Podnikový hospodářský výsledek za měsíc únor dosáhl hodnoty 6 608 453, což je asi 4,6 % z celkových netto tržeb. Tato hodnota se nachází pod celopodnikovým průměrem, který se pohybuje okolo 6%. Z tabulky je zřejmé, že největším objemem se na kladném hospodářském výsledku podílely skupiny výrobků MOTO SPORT, OR OFF, FORKLIFT, FARM FRONT, IMPLEMENT X-P $\geq 11''$ a TRUCK. Jako ztrátové se naopak ukázaly IMPLEMENT X-P $\leq 10''$ a OTHER PRODUCTS.

Zjištění odchylek krátkodobého hospodářského výsledku Závodu Zlín

Monitorování odchylek od stanovených cílů umožňuje, aby společnost dokázala tyto odchylky odstraňovat, popřípadě jim předcházet, a může pomoci i při zjišťování jejich příčin. Proto je nutné sledovat odchylky i u krátkodobého hospodářského výsledku.

Tab. 11. Návrh výkazu na zjištění odchylek krátkodobého hospodářského výsledku

Odchylky krátkodobého hospodářského výsledku - závod Zlín				Měsíc/Rok: Únor/2005			
Položka	Skut. leden		Plán únor		Skut. únor		Plnění v %
	Kč	%	Kč	%	Kč	Odch. v Kč	
1. Netto tržby	127 718 249	100,00	127 836 876	100,00	142 549 745	14 712 870	11,51
2. Výrobní materiál	61 636 540	48,26	62 471 739	48,87	66 413 205	3 941 466	6,31
3. Osobní náklady	10 272 757	8,04	10 411 957	8,14	11 068 868	656 911	6,31
4. Režijní náklady	30 818 270	24,13	31 235 870	24,43	33 206 603	1 970 733	6,31
5. Variabilní náklady	102 727 567	80,43	104 119 565	81,45	110 688 676	6 569 111	6,31
6. PÚ1	24 990 683	19,57	23 717 311	18,55	31 861 070	8 143 759	34,34
7. Speciální fixní náklady	9 265 606	7,25	10 623 464	8,31	9 850 154	-773 311	-7,28
8. PÚ2	15 725 077	12,31	13 093 846	10,24	22 010 916	8 917 070	68,10
9. Všeobecné fixní náklady	14 459 429	11,32	17 234 273	13,48	15 402 463	-1 831 811	-10,63
10. Hospodářský výsledek	1 265 647	0,99	-4 140 427	-3,24	6 608 453	10 748 880	

Komentář k Tab. 11. Návrh výkazu na zjištění odchylek krátkodobého hospodářského výsledku:

Odchylka se sleduje vzhledem k hospodářskému výsledku celého podniku, proto hodnoty obsažené v tomto výkazu odpovídají součtovým hodnotám z předešlé tabulky (u sloupce „Skutečnost únor“). Podobně jako u výpočtu odchylek u příspěvku na úhradu i zde se porovnávají měsíční hodnoty skutečně dosažené s hodnotami plánovanými. Pro možnost stanovení, zda se jedná o pozitivní nebo negativní vývoj podnikového hospodaření, se hodnoty aktuálního měsíce porovnávají se skutečnými výsledky měsíce předešlého.

Komentář k příkladu Tab. 11. Návrh výkazu na zjištění odchylek krátkodobého hospodářského výsledku:

V důsledku restrukturalizačních změn způsobených nákupem nového výrobního závodu v Otrokovicích se pro únor počítalo s dosažením záporného hospodářského výsledku. Celkový objem tržeb z prodeje ale dosáhl úrovně o 11,51 % vyšší než bylo očekáváno a nenaplnila se ani prognóza vysokých fixních nákladů. Proto bylo dosaženo kladného hospodářského výsledku ve výši 6 608 453 Kč, což je pětinasobně vyšší hodnota než předcházející měsíc.

Přínosy pro firmu MITAS, a.s. po zavedení výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin:

- důležitý řídicí nástroj pro controllera a pro podnikové vedení
- vypočítává aktuální hospodářský úspěch či neúspěch podniku
- možnost rychlého zavedení protiopatření u zjištěných nedostatků
- nutný nástroj pro plánování, průběžnou kontrolu, rychlé a přesné řízení

Návrh výkazu hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin

Pro správné rozhodování je důležité sledovat nejen jak si vedou jednotlivé výrobní skupiny, ale také samostatné provozy. K tomuto účelu navrhuji v rámci hodnocení hospodářského výsledku zpracovávat i následující výkaz pro hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin.

Tab. 12. Hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin

Efektivnost výrobních skupin podle provozů				Měsíc/Rok: Únor/2005		
Číslo skupiny	Název skupiny	Tržby	PÚ2	Efektivnost (v %)	Pořadí skupiny	Pořadí provozu
3260	COMPOUNDS	27 499	2 376	8,64	13	-
3261	OTHER PRODUCTS	7 544 502	-633 488	-8,40	15	-
Provoz 2420 - VÁLCOVNA		7 572 001	-631 112	-8,33	-	6
3241	MOTO SPORT	19 156 470	6 075 595	31,72	3	-
3240	MOTO ROAD	5 288 008	1 078 248	20,39	9	-
Provoz 2430 - MOTOPLÁŠTĚ		24 444 478	7 153 843	29,27	-	2
6217	IMPLEMENT RADIAL	1 981 955	732 902	36,98	2	-
3220	MPT RAD	983 068	187 728	19,10	10	-
3222	EARTHMOVER RAD	3 305 404	417 540	12,63	12	-
Provoz 2450 - MPT PNEU		6 270 426	1 338 170	21,34	-	3
3245	AIRCRAFT	427 156	252 655	59,15	1	-
Provoz 2460 - LETECKÉ PNEU		427 156	252 655	59,15	-	1
3225	SKIDSTEER	1 947 840	610 409	31,34	4	-
6211	FARM REAR CROSS-PLY	221 114	62 452	28,24	5	-
3235	TRUCK	9 257 470	2 040 902	22,05	6	-
6212	FARM FRONT	11 752 600	2 576 696	21,92	7	-
6215	IMPLEMENT X-P >= 11"	11 304 389	2 410 178	21,32	8	-
3230	FORKLIFT	17 761 819	2 714 053	15,28	11	-
6216	IMPLEMENT X-P <= 10"	61 298	-90 169	-147,10	16	-
Provoz 2480 - KOMERČNÍ PNEU		52 306 530	10 324 521	19,74	-	4
3250	OR OFF	51 529 153	3 572 839	6,93	14	-
Provoz 2480 - OR PNEU		51 529 153	3 572 839	6,93	-	5
Celkem		142 549 745	22 010 916	15,44	-	-

Komentář k Tab. 12. Návrh výkazu na hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin:

Tabulka je sestavena podle čísel provozů. V každém z nich jsou seřazeny výrobní skupiny v něm produkováné podle výše svého PÚ2. Pro úplnost je v předposledním sloupci uvedeno také jejich pořadové číslo převzaté z hodnocení výrobních skupin (pomocí PÚ2). V posledním sloupci je pak uvedeno číslo pořadí úspěšnosti celého provozu, stanovené na základě efektivnosti všech výrobních skupin v něm vyráběných. Tuto efektivnost dostaneme pomocí procentuálního vyjádření poměru celkového příspěvku na úhradu daného provozu a jeho tržeb $[(PÚ2 / \text{tržby}) * 100]$.

Komentář k příkladu Tab. 12. Návrh výkazu na hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin:

Nejlépe si vedl provoz Leteckého Pneu s 59,15 %. Na tomto provozu se vyrábí pouze jedna výrobní skupina a ta vykazuje také nejvyšší PÚ2. Dobře si vedly také Motopláště s 29,27 procenty. Dále potom provoz MPT Pneu (21,34 %), Komerční pneu (19,74 %) a

OR Pneu (6,93 %). Záporné rentability dosáhl provoz Válcovna (-8,33 %). Ten je ovšem nezbytně nutný pro výrobu, neboť z velké části produkuje suroviny a polotovary sloužící k výrobě na ostatních provozech. S nižší efektivností je zde počítáno.

3.2.4 Analýza odchylek a návrh na opatření

Navrhují zpracovávat analýzu odchylek, která umožňují velmi rychlou orientaci v nedodržení předpovídaných cílů a je základem pro další navigaci nápravných opatření. O plnění stanovených cílů vypovídají jednotlivé předchozí reporty. Analýzu bude zpracovávat controller a bude v ní zahrnovat všechny podstatné a důležité odchylky týkající se hodnocení výrobních skupin za dané období (měsíc, čtvrtletí, pololetí, rok).

Tab. 13. Návrh výkazu k analýze odchylek a návrhu na opatření

Analýza odchylek a návrh na opatření						Měsíc/Rok: Únor/2005		
Položka		Zdroj (výkaz)	Odchylka		Příčina	Návrh opatření	Zodpovědný pracovník	Kontrola
			měrná jednotka	%				
1.	Prodej - skupina AIRCRAFT	Hodnocení prodané výroby - prodej v ks	-102 ks	-60,77	Snížení výroby u odběratelů leteckých pláštů	Snaha o nalezení nových odbytišť	Marketing a odbyt - Ing. Novák	březen 2005
2.	PÚ2 - MPT RAD	Odchylky PÚ2 - vyr. skupina MPT RAD	91 636 Kč	95,36	Snížení Nfix special, úspora Nvariabilních	-	-	-
3.	Hospodářský výsledek - Závod Zlín	Zjištění odchylek KHV - Závod Zlín	10 748 880 Kč	-	Plnění plánu tržeb na 111,51 %, nesplnění prognóz	-	-	-

Komentář k Tab. 13. Návrh výkazu k analýze odchylek a návrhu na opatření:

V tabulce je uvedena položka, které se odchylka týká a zdroj (výkaz) ze kterého byla převzata. Dále je zde prostor pro zaznamenání výše odchylky jak v měrných jednotkách, tak i v procentech. V kolonce „Příčina“ se stručně vyjádří důvody vzniku odchylky. Ty se mohou vyskytnout například při chybném plánování, špatné realizaci plánů, nereálně stanovených cílech nebo při zvýšení cen surovin. Bylo by vhodné, aby se každého vyhodnocení účastnil nejen bezprostřední vedoucí, ale i nadřízený vedoucí, aby bylo možno bez odkladu rozhodnout a poté rozhodnutí provést. O krok dále je proto návrh na

opatření (u negativních odchylek), z nichž vyplýne, jaké kroky je nutno provést ke zlepšení rentability podniku. U pozitivních odchylek případně doporučit návrh na udržení příznivého vývoje. Mělo by být také jasné, kdo je za realizaci nápravných opatření zodpovědný, odtud sloupec „Zodpovědný pracovník“. Jako poslední je uvedeno datum kontroly plnění těchto opatření.

4 EFEKTIVNOST ZAVEDENÍ CONTROLLINGOVÝCH NÁSTROJŮ K HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN

Za hlavní přínos své práce považuji zejména vytvoření podrobnějšího systému výkaznictví, který díky zavedení dvojstupňového výpočtu příspěvku na úhradu, zajistí firmě vyšší transparentnost fixních nákladů.

Kvalitnější a přesnější informace, jsou totiž základem pro správné rozhodování. Podstatou controllingu výrokových skupin, který slouží jako podpůrný nástroj pro rozhodování, je právě snaha o co nejpřesnější přiřazení nákladů a výnosů ke konkrétním výrobkům nebo skupinám výrobků. Prostřednictvím zavedení výpočtu dvojstupňového příspěvku na úhradu, kdy se blok fixních nákladů rozdělí na speciální a všeobecné, získá firma lepší pohled do struktury nákladů jednotlivých výrokových skupin. To povede k lepšímu poznání ekonomické efektivity těchto výrokových skupin vzhledem k rentabilitě celého výrokového portfolia podniku.

Zavedením pravidelných měsíčních zpráv, resp. uceleného souboru výkazů, zabývajících se výhradně hodnocením výrokových skupin, by mělo tedy být dosaženo efektu, že bude výroba neustále směřována k optimální struktuře výrokového portfolia, která přinese podniku co nejvyšší příspěvek na úhradu fixních nákladů a tím pádem i zisk.

Cesta k tomuto cíli vede přes pravidelné a včasné zjišťování a vyhodnocování odchylek skutečných výsledků od plánovaných hodnot a následné určení odpovědnosti za tento vývoj. Analýza odchylek z hlediska příčin je totiž také důležitým nástrojem řízení a motivace na bázi principů odpovědnosti a ovlivnitelnosti. Právě k tomuto účelu bude controller zpracovávat pravidelnou měsíční zprávu, ve které vzniklé odchylky odhalí, analyzuje a ve spolupráci s odpovědnými pracovníky navrhne vhodná protiopatření k eliminaci nebo potlačení odchylek.

Na základě podkladů zpracovaných v mé diplomové práci byl již ve firmě MITAS vyhotoven návrh na vytvoření nového systému členění a sledování fixních nákladů s rozlišováním na speciální a všeobecné fixní náklady.

ZÁVĚR

Společnost MITAS, a.s. je velmi cílevědomá a ambiciózní firma, jejíž vedení si dobře uvědomuje důležitost zapojení controllingu pro podporu správného řízení firmy. Proto se také snaží svůj informační systém neustále zdokonalovat a modernizovat podle aktuálních potřeb. Dnes již má controlling ve firmě své stálé a neodmyslitelné místo.

Jedním z nových problémů, který vyvstal v důsledku restrukturalizačních změn, bylo zavedení nových výrobních skupin. Díky tomu vznikla také potřeba nového nastavení controllingových nástrojů, které by tuto změnu zohledňovaly a poskytovaly tak vedení správné a plnohodnotné informace týkající se efektivnosti jednotlivých složek výrobního portfolia podniku.

Na základě těchto skutečností jsem se rozhodl pro vypracování projektu využití nástrojů controllingu k hodnocení výrobních skupin ve firmě MITAS, a.s., což vyhovovalo i jejím aktuálním potřebám.

Ve své práci jsem se nejprve zabýval shrnutím všeobecných teoretických poznatků z oblasti controllingu, které jsem postupně směřoval k užšímu zaměření pro potřeby hodnocení výrobních skupin. Informační základnu pro projektovou část práce jsem dále doplnil o analýzu společnosti MITAS, a.s., ve které jsem přiblížil historii i současný stav firmy.

Získané poznatky jsem využil při koncipování pravidelné měsíční zprávy controllera, kterou jsem navrhl tak, aby v přehledné formě poskytovala všechny důležité informace týkající se hodnocení výrobních skupin. Při jejím sestavování jsem bral v úvahu co nejpřesnější zachycování ekonomického přínosu jednotlivých skupin výrobků, čehož jsem dosáhl díky použití metody výpočtu dvojstupňového příspěvku na úhradu. Tím se také zvýšila transparentnost nákladů a výnosů ve firmě. Zpráva dále pracuje s dalšími důležitými nástroji controllingu, kterými jsou výpočet krátkodobého hospodářského výsledku, analýza odchylek nebo výpočet efektivnosti výrobních skupin podle provozů.

Zpráva je určena pro podnikové vedení a vedoucí pracovníky příslušných odpovědnostních oblastí, s cílem vytvořit podklady pro rychlené a zkvalitněné rozhodování o optimálním výrobním portfoliu. Stává se tak nástrojem, který napomáhá k zajištění konkurenceschopnosti vyráběné produkce a tedy i celého podniku. Kompletní podoba navrhované zprávy je uvedena v *Příloze I*.

Controlling má působit jako poradce nositelů rozhodovacích kompetencí a jako navigátor k dosažení podnikových cílů. Při vypracování své diplomové práce jsem se snažil ctít tuto myšlenku a navrhnout systém výkazů tak, aby nezahlcoval své příjemce nadbytečnými informacemi, které by stěžovaly orientaci směřující ke splnění cílů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4.
- [2] ESCHENBACH, R. *Controlling*. 1. vyd. Praha: ASPI publishing, 2000. ISBN 80-85963-86-8.
- [3] VOLLMUTH, J. H. *Controlling nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha: Profess, 1999. ISBN 80-85235-54-4.
- [4] KONEČNÝ, Miloš, REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Controlling*. 2. vyd. Brno: VUT Brno, 2000. ISBN 80-214-1335-5.
- [5] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001. ISBN 80-247-0066-2.
- [6] VOLLMUTH, J. H. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess, 1991. ISBN 80-7259-029-4.
- [7] *Slovník controllingu*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

- PÚ1 Jednostupňový příspěvek na úhradu
- PÚ2 Dvojstupňový příspěvek na úhradu
- KHV Krátkodobý hospodářský výsledek

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Organizační začlenění controllingu – pozice štábní	17
Obr. 2. Organizační začlenění controllingu – pozice liniová.....	18
Obr. 3. Organizační schéma společnosti MITAS, a.s.	36
Obr. 4. Ekonomický úsek, organizační začlenění odboru controlling	37
Obr. 5. Organizační schéma výrobního závodu Zlín	38
Obr. 6. Graf prodeje v ks – únor 2005	53
Obr. 7. Graf výše příspěvku na úhradu PÚ1 a PÚ2 v % výnosu z obratu	58
Obr. 8. Graf výše příspěvku na úhradu PÚ1 a PÚ2 v Kč.....	59

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Jednostupňový výpočet příspěvku na úhradu	21
Tab. 2. Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu.....	22
Tab. 3. Rozdělení výrobních skupin podle čísla provozu	40
Tab. 4. SWOT analýza.....	42
Tab. 5. Nákladové druhy fixních nákladů.....	47
Tab. 6. Návrh výkazu na hodnocení prodané produkce – prodej v ks	52
Tab. 7. Návrh výkazu na výpočet dvojstupňového příspěvku na úhradu v kombinaci s hodnocením výrobních skupin.....	55
Tab. 8. Návrh výkazu na sestavení pořadí výrobních skupin.....	57
Tab. 9. Návrh výkazu na zjišťování odchylek PÚ1 a PÚ2 u výrobní skupiny.....	59
Tab. 10. Návrh výkazu na výpočet měsíčního podnikového krátkodobého hospodářského výsledku se členěním podle výrobních skupin.....	62
Tab. 11. Návrh výkazu na zjištění odchylek krátkodobého hospodářského výsledku.....	65
Tab. 12. Hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin	67
Tab. 13. Návrh výkazu k analýze odchylek a návrhu na opatření.....	68

SEZNAM PŘÍLOH

P I Kompletní měsíční zpráva controllera týkající se hodnocení výrobních skupin.

**PŘÍLOHA P I: KOMPLETNÍ MĚSÍČNÍ ZPRÁVA CONTROLLERA
TÝKAJÍCÍ SE HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN.**

ZPRÁVA CONTROLLERA

HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN

OBSAH

OBSAH.....	1
1 HODNOCENÍ PRODANÉ PRODUKCE.....	2
1.1 PRODEJ V KS	2
1.2 PRODEJ V KČ	3
1.3 NÁKLADY VARIABILNÍ.....	4
1.4 PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 1	5
1.5 NÁKLADY FIXNÍ SPECIÁLNÍ.....	6
1.6 PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 2	7
1.7 NÁKLADY FIXNÍ VŠEOBECNÉ.....	8
1.8 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK.....	9
2 HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN POMOCÍ PŘÍSPĚVKU NA ÚHRADU.....	10
2.1 VÝPOČET DVOJSTUPŇOVÉHO PŘÍSPĚVKU NA ÚHRADU	10
2.2 POŘADÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN	11
3 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	12
3.1 KRÁTKODOBÝ HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	12
3.2 ODCHYLKY KRÁTKODOBÉHO HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU	13
3.3 HODNOCENÍ PROVOZŮ NA ZÁKLADĚ EFEKTIVNOSTI VÝROBKOVÝCH SKUPIN.....	14
4 ANALÝZA ODCHYLEK A NÁVRH NA OPATŘENÍ.....	15



5 HODNOCENÍ PRODANÉ PRODUKCE

5.1 Prodej v ks

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny	PRODEJ V KS (popř. měrných jednotkách)								Měsíc/Rok:	
			Měsíční plán	Skutečnost	Odchyłka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD										
3222	2450	EARTHMOVER RAD										
3225	2480	SKIDSTEER										
3230	2480	FORKLIFT										
3235	2480	TRUCK										
3240	2430	MOTO ROAD										
3241	2430	MOTO SPORT										
3245	2460	AIRCRAFT										
3250	2490	OR OFF										
3260	2420	COMPOUNDS										
3261	2420	OTHER PRODUCTS										
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY										
6212	2480	FARM FRONT										
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"										
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"										
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL										

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.2 Prodej v KČ

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

		PRODEJ V KČ (Tržby)									
		Měsíční plán	Skutečnost	Odhylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD									
3222	2450	EARTHMOVER RAD									
3225	2480	SKIDSTEER									
3230	2480	FORKLIFT									
3235	2480	TRUCK									
3240	2430	MOTO ROAD									
3241	2430	MOTO SPORT									
3245	2460	AIRCRAFT									
3250	2490	OR OFF									
3260	2420	COMPOUNDS									
3261	2420	OTHER PRODUCTS									
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY									
6212	2480	FARM FRONT									
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"									
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"									
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL									

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.3 Náklady variabilní

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

		NAKLADY VARIABILNÍ									
		Měsíční plán	Skutečnost	Odchylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD									
3222	2450	EARTHMOVER RAD									
3225	2480	SKIDSTEER									
3230	2480	FORKLIFT									
3235	2480	TRUCK									
3240	2430	MOTO ROAD									
3241	2430	MOTO SPORT									
3245	2460	AIRCRAFT									
3250	2490	OR OFF									
3260	2420	COMPOUNDS									
3261	2420	OTHER PRODUCTS									
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY									
6212	2480	FARM FRONT									
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"									
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"									
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL									

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.4 Příspěvek na úhradu 1

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

Číslo skupiny		Číslo provozu	Název skupiny	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 1 (PÚI)							
				Měsíční plán	Skutečnost	Odhylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán
3220		2450	MPT RAD								
3222		2450	EARTHMOVER RAD								
3225		2480	SKIDSTEER								
3230		2480	FORKLIFT								
3235		2480	TRUCK								
3240		2430	MOTO ROAD								
3241		2430	MOTO SPORT								
3245		2460	AIRCRAFT								
3250		2490	OR OFF								
3260		2420	COMPOUNDS								
3261		2420	OTHER PRODUCTS								
6211		2480	FARM REAR CROSS-PLY								
6212		2480	FARM FRONT								
6215		2480	IMPLEMENT X-P >= 11"								
6216		2480	IMPLEMENT X-P <= 10"								
6217		2450	IMPLEMENT RADIAL								

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.5 Náklady fixní speciální

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny	NAKLADY FIXNÍ SPECIÁLNÍ									
			Měsíční plán	Skutečnost	Odchylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD										
3222	2450	EARTHMOVER RAD										
3225	2480	SKIDSTEER										
3230	2480	FORKLIFT										
3235	2480	TRUCK										
3240	2430	MOTO ROAD										
3241	2430	MOTO SPORT										
3245	2460	AIRCRAFT										
3250	2490	OR OFF										
3260	2420	COMPOUNDS										
3261	2420	OTHER PRODUCTS										
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY										
6212	2480	FARM FRONT										
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"										
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"										
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL										

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.6 Příspěvek na úhradu 2

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

Číslo skupiny		Číslo provozu	Název skupiny	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 2 (PU2)							
				Měsíční plán	Skutečnost	Odhylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán
3220		2450	MPT RAD								
3222		2450	EARTHMOVER RAD								
3225		2480	SKIDSTEER								
3230		2480	FORKLIFT								
3235		2480	TRUCK								
3240		2430	MOTO ROAD								
3241		2430	MOTO SPORT								
3245		2460	AIRCRAFT								
3250		2490	OR OFF								
3260		2420	COMPOUNDS								
3261		2420	OTHER PRODUCTS								
6211		2480	FARM REAR CROSS-PLY								
6212		2480	FARM FRONT								
6215		2480	IMPLEMENT X-P >= 11"								
6216		2480	IMPLEMENT X-P <= 10"								
6217		2450	IMPLEMENT RADIAL								

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.7 Náklady fixní všeobecné

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

NÁKLADY FIXNÍ VŠEOBECNÉ												
Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny	Měsíční plán	Skutečnost	Odchylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD										
3222	2450	EARTHMOVER RAD										
3225	2480	SKIDSTEER										
3230	2480	FORKLIFT										
3235	2480	TRUCK										
3240	2430	MOTO ROAD										
3241	2430	MOTO SPORT										
3245	2460	AIRCRAFT										
3250	2490	OR OFF										
3260	2420	COMPOUNDS										
3261	2420	OTHER PRODUCTS										
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY										
6212	2480	FARM FRONT										
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"										
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"										
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL										

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

5.8 Hospodářský výsledek

Hodnocení odvedené výroby

Měsíc/Rok:

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK												
Číslo skupiny	Číslo provozu	Název skupiny	Měsíční plán	Skutečnost	Odchylka	Plnění v %	Čtvrtletní plán	Skutečnost*	Plnění v %	Roční plán	Skutečnost*	Plnění v %
3220	2450	MPT RAD										
3222	2450	EARTHMOVER RAD										
3225	2480	SKIDSTEER										
3230	2480	FORKLIFT										
3235	2480	TRUCK										
3240	2430	MOTO ROAD										
3241	2430	MOTO SPORT										
3245	2460	AIRCRAFT										
3250	2490	OR OFF										
3260	2420	COMPOUNDS										
3261	2420	OTHER PRODUCTS										
6211	2480	FARM REAR CROSS-PLY										
6212	2480	FARM FRONT										
6215	2480	IMPLEMENT X-P >= 11"										
6216	2480	IMPLEMENT X-P <= 10"										
6217	2450	IMPLEMENT RADIAL										

* Skutečnost zde vyjadřuje kumulovanou hodnotu od počátku sledovaného období (čtvrtletí, rok)

KOMENTÁŘ:

6 HODNOCENÍ VÝROBKOVÝCH SKUPIN POMOCÍ PŘÍSPĚVKU NA ÚHRADU

6.1 Výpočet dvojstupňového příspěvku na úhradu

Příspěvek na úhradu - podle výrobních skupin (závod Zlín)

Číslo skup.	Název skupiny	Výnosy z obrátu		Var. náklady		Přísp. na úhradu 1		Pořadí	Spec. fix. nákl.		Přísp. na úhradu II		Pořadí
		Kč	%	Kč	%	Kč	%		Kč	%	Kč	%	
3220	MPT RAD		100										
3222	EARTHMOVER RAD		100										
3225	SKIDSTEER		100										
3230	FORKLIFT		100										
3235	TRUCK		100										
3240	MOTO ROAD		100										
3241	MOTO SPORT		100										
3245	AIRCRAFT		100										
3250	OR OFF		100										
3260	COMPOUNDS		100										
3261	OTHER PRODUCTS		100										
6211	FARM REAR CROSS-PLY		100										
6212	FARM FRONT		100										
6215	IMPLEMENT X-P >= 11"		100										
6216	IMPLEMENT X-P <= 10"		100										
6217	IMPLEMENT RADIAL		100										
Celkem			100										

KOMENTÁŘ:

6.2 Pořadí výrobních skupin

Pořadí výrobních skupin

Pořadí pÚ1	Název skupiny	Přísp. na úhradu I		Pořadí pÚ2	Název skupiny	Přísp. na úhradu II	
		Kč	%			Kč	%
1				1			
2				2			
3				3			
4				4			
5				5			
6				6			
7				7			
8				8			
9				9			
10				10			
11				11			
12				12			
13				13			
14				14			
15				15			
16				16			

KOMENTÁŘ:

7 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

7.1 Krátkodobý hospodářský výsledek

Krátkodobý hosp. výsledek za měsíc ve členění podle výrobních skupin

Název skupiny	Netto tržby		V ýr. mat.		Osob. náklady		Režijní nákl.		Var. náklady		Spec. Nfix		PÚ2		Měsíc/Rok:		KHV
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%	V šeo.	N fix	
MPT RAD		100															
EARTHMOVER RAD		100															
SKIDSTEER		100															
FORKLIFT		100															
TRUCK		100															
MOTO ROAD		100															
MOTO SPORT		100															
AIRCRAFT		100															
OR OFF		100															
COMPOUNDS		100															
OTHER PRODUCTS		100															
FARM REAR CROSS-PLY		100															
FARM FRONT		100															
IMPLEMENT X-P >= 11"		100															
IMPLEMENT X-P <= 10"		100															
IMPLEMENT RADIAL		100															
Celkem		100															

KOMENTÁŘ:

7.2 Odchylky krátkodobého hospodářského výsledku

Odchylky krátkodobého hospodářského výsledku

Odchylky krátkodobého hospodářského výsledku							Měsíc/Rok:		
Položka	Skut. leden		Plán únor		Skut. únor		Odch. v Kč	Plnění v %	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%			
1. Netto tržby		100,00		100,00		100,00			
2. Výrobní materiál									
3. Osobní náklady									
4. Režijní náklady									
5. Variabilní náklady									
6. Příspěvek na úhradu I									
7. Speciální fix. náklady									
8. Příspěvek na úhradu II									
9. Všeobecné fix. náklady									
10. Hospodářský výsledek									

KOMENTÁŘ:

7.3 Hodnocení provozů na základě efektivnosti výrobních skupin

Hodnocení provozů

Hodnocení provozů							Měsíc/Rok:
Číslo provozu	Číslo skupiny	Název skupiny	Tržby	PÚ2	Rentabilita tržeb	Pořadí skupiny	Pořadí provozu
2420	3260	COMPOUNDS					-
	3261	OTHER PRODUCTS					-
	Provoz 2420					-	
2430	3241	MOTO SPORT					-
	3240	MOTO ROAD					-
	Provoz 2430					-	
2450	6217	IMPLEMENT RADIAL					-
	3220	MPT RAD					-
	3222	EARTHMOVER RAD					-
2460	Provoz 2450					-	
	3245	AIRCRAFT					-
	Provoz 2460					-	
2480	3225	SKIDSTEER					-
	6211	FARM REAR CROSS-PLY					-
	3235	TRUCK					-
	6212	FARM FRONT					-
	6215	IMPLEMENT X-P >= 11"					-
	3230	FORKLIFT					-
2490	6216	IMPLEMENT X-P <= 10"					-
	Provoz 2480					-	
	3250	OR OFF					-
		Provoz 2490				-	
Celkem							-

KOMENTÁŘ:

8 ANALÝZA ODCHYLEK A NÁVRH NA OPATŘENÍ

Analýza odchylek

Analýza odchylek								Měsíc/Rok:			
Položka	Zdroj (výkaz)	Odchylka		Příčina	Návrh opatření	Zodpovědný pracovník	Kontrola				
		v měrné jednotce	v %								
1.											
2.											
3.											
4.											