

MASARYKOVA UNIVERZITA  
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

# Vybrané kapitoly z controllingu

Ladislav Šiška

Brno 2007

Lektoroval:  
prof. Ing. Jiří Lanča, CSc.

© Ladislav Šiška, 2007  
ISBN 978-80-210-4495-1

## Vážení čtenářko, vážený čtenáři,

účelem této publikace je ulehčit Vám studium předmětu Controlling. Tomuto účelu je podřízen i výběr témat zařazených do jednotlivých kapitol, jež tvoří jednotný, logicky vnitřně provázaný celek, ale pouze rozšiřují základní poznatky z oblasti ekonomického řízení, které byly předmětem Vašeho předchozího studia. Podrobněji tak máte možnost seznámit se v první kapitole s historickou genezí pracovních pozic controllerů v podnicích, ve druhé kapitole si rozšíříte své znalosti z problematiky podnikových rozpočtů a zejména jejich kontroly pomocí analýzy odchylek, jež představuje jednu z fází obecnější nástroje pro ekonomické řízení podniku, kterým bývá označován za metodu standardních nákladů. Ve třetí kapitole pak stručně shrnuji poznatky z oblasti přiřazování nákladů a výnosů různě definovaným objektům alokace. V závěrečných dodatkových kapitolách pak naleznete základní údaje, které jsou společné většině úloh řešených v předmětu Controlling, a dále návody, jaké konkrétní praktické postupy lze s úspěchem využít při řešení úkolů ze seminářů, či při řešení úkolů ze seminární práce.

Předmět Controlling usiluje především o prohloubení Vašich poznatků z oblasti kalkulací, rozpočtů a nákladového účetnictví, které jste získali předchozím studiem předmětu Manažerské účetnictví. Poznatky o třech uvedených základních nástrojích ekonomického řízení se v předmětu aplikují na dva fiktivní, modelové podniky, z nichž první bude zastupovat podniky výrobní, zatímco druhý podniky obchodní, tedy podniky, které obchodují s nakoupeným zbožím v nezměněné podobě.<sup>1</sup> Na těchto komplexních příkladech budete sestavovat různé varianty střediskových i celopodnikových rozpočtů, předběžné kalkulace finálních výkonů podniku, stejně jako předběžné kalkulace sazeb vnitropodnikových cen interně prováděných výkonů. Všechny vyjmenované druhy předběžných hodnotových informací pak zúročíte - společně se znalostmi o ekonomické struktuře daných podniků a organizaci jejich účetnictví - při analýze dat z nákladového účetnictví, na jejichž základě budete vyhodnocovat, jak se podnikům podařilo dosáhnout ekonomických cílů, které si vytýčily před začátkem rozpočtového období.

Základním softwarovým nástrojem, který Vám usnadní zpracování zadaných úkolů bude tabulkový procesor Microsoft Excel. Tuto aplikaci jsem zvolil záměrně, protože na rozdíl od specializovaných softwarových nástrojů se s ní s největší pravděpodobností setkáte v každém podniku, ve kterém budete ve své budoucí praxi působit. Současně i pro profesionální controllery a finanční ředitele představuje MS Excel nepostradatelnou pomůcku při jejich každodenní práci. I z tohoto důvodu patří k vedlejším cílům předmětu Controlling snaha prohloubit Vaše praktické dovednosti při ovládnutí tohoto programu. Pro ty, kteří s daným softwarovým produktem dosud příliš nepracovali, shrnuji v závěrečné dodatkové kapitole postupy, jak využít možnosti MS Excelu při zpracování úkolů řešených v předmětu. Naopak pro ty studenty, kteří nemají četné zkušenosti s užíváním agend *Odpovědníků* či *Poznámkových bloků* celouniverzitního informačního systému IS MU, jsem do samostatné dodatkové kapitoly zařadil i několik základních poznámek k jejich ovládnutí.

Na tomto místě dovoluji ještě několik poznámek k organizaci předmětu a k jeho ukončení. V průběhu výuky se totiž na toto téma objevují četné opakované dotazy, ačkoliv informace o organizaci a ukončení vždy zařazuji na první přednášku.

Při koncepci předmětu Controlling jsme usilovali o Vaše maximální průběžné zapojení do výuky a o sjednocení podmínek pro prezenční a kombinované studium. Obě formy studia totiž musí být totožné až na ten rozdíl, že kombinované studium má menší dotaci přímé výuky. V prezenčním studiu předmět sestává z přednášek a ze seminářů. Přednášky se konají

---

<sup>1</sup> Bližší charakteristika obou podniků tvoří obsah samostatných dodatkových kapitol na konci této publikace.

v přednáškových sálech a připraví Vám teoretické zázemí pro řešení úkolů na seminářích. Semináře se pak konají každý týden v počítačových učebnách a jejich scénář je následující:

- Na začátku semináře si ve složce *Učební materiály* v IS MU naleznete soubor(y), které mají na začátku svého názvu číslo příslušného semináře. Příslušný soubor(y) si stáhnete a lokálně uložíte buďto na počítač, kde úkol řešíte, nebo na nějaké přenosné médium (flash disk, popř. disketa apod.).
- Ve složce *Odpovědníky* IS MU si naleznete stejnojmenný odpovědník se staženým souborem a spustíte ho. Tím si vylosujete číslo zadání, které budete řešit. Toto číslo je v odpovědníku zvýrazněno velkým tučným písmem za stejně zvýrazněným textem: „*Číslo Vašeho zadání je : X*“. Za tímto nadpisem následují dotazy na výsledky, kterých jste se dopočítali při řešení úkolů ze semináře.
- Spustíte si stažený soubor v MS Excelu a **musí** se Vám objevit dialogové okno, které Vás vyzývá k zapsání čísla zadání. Při problémech, kdy se Vám dialogové okno neobjeví, Vás odkazují do poslední dodatkové kapitoly této publikace. Do dialogového okna zadáte své vylosované číslo X, čímž upravíte některé parametry zadání, které je v souboru obsaženo a které se tím stane Vaším individuálním zadáním úkolů, které následně řešíte.
- Na Vaše výsledky z řešení zadaných úkolů čeká odpovědník (můžete se k němu opakovaně vracet, tj. znovu ho spouštět a průběžně v něm měnit své výsledky), do kterého přepíšete vybrané hodnoty, na které se ptá. Po stisknutí tlačítka *Uložit a vyhodnotit moje odpovědi* odpovědník Vaše výsledky zkontroluje, oboduje a přidělené body Vám přenesou do poznámkového bloku.

Z naznačeného postupu je zřejmé, že úloha vyučujícího na seminářích se redukuje víceméně na řešení problémů technického rázu. Nic proto nebrání tomu, aby seminární úkoly řešili bez přítomnosti vyučujícího i studenti kombinovaného studia na svých domácích počítačích připojených k Internetu.

Za úspěšné vyřešení průběžných seminárních úkolů získáváte body do svého průběžného bodového hodnocení, které můžete sledovat v autosumarizačním poznámkovém bloku *Body celkem - výsledky ze seminářů* (resp. *Body celkem - výsledky z průběžných úkolů* v případě kombinovaného studia).

Další body získáte, pokud správně zodpovíte testové otázky z problematiky probírané na přednáškách. Testové otázky naleznete opět v odpovědnících v IS MU a dosažené body pak v autosumaričním bloku *Body celkem - přípravy na semináře* (resp. *Body celkem – teoretická příprava* v případě kombinovaného studia), kde můžete postupně nasbírat další.

Třetí nejpodstatnější částí předmětu je seminární práce, ve které aplikujete získané poznatky a osvojené dovednosti ze seminářů při rozboru hospodaření fiktivního obchodního podniku. Zadání seminární práce obsahuje několik více či méně provázaných úkolů, které mají různou bodovou dotaci za správné řešení. Povinný je pouze první úkol ze zadání, ve kterém máte za úkol zanalyzovat hospodaření Vám individuálně přiřazené prodejny a **Vámi vypočítané výsledky představit v pětiminutové prezentaci** v termínu, na který se přihlásíte v IS MU. Kromě prvního úkolu pak musíte vyřešit tolik dalších úkolů ze zadání, abyste celkový stav Vašeho bodového hodnocení přesáhl hranici 60 bodů.

*Ladislav Šiška*

říjen 2007

# OBSAH

<b>1 POJETÍ CONTROLLINGU V SOUDOBÉ LITERATUŘE A PRAXI .....</b>	<b>8</b>
1.1 Anglofonní země .....	8
1.1.1 Historický vývoj .....	8
1.1.2 Controlling v periodických publikacích .....	16
1.1.3 Controlling v monografiích a učebnicích.....	19
1.2 Germanofonní země .....	21
1.2.1 Historický vývoj .....	21
1.2.2 Controlling v periodických publikacích .....	26
1.2.3 Controlling v monografiích a učebnicích.....	29
1.3 Česká republika .....	38
1.3.1 Historický vývoj .....	39
1.3.2 Controlling v periodických publikacích .....	47
1.3.3 Controlling v monografiích a učebnicích.....	48
1.4 Shrnující koncepce controllingu .....	53
1.4.1 Systémový přístup k podniku .....	54
1.4.2 Controlling jako subsystém řízení .....	57
1.4.3 Controlling v podnikovém hospodářství a v managementu .....	59
1.4.4 Vztah controllingu a manažerského účetnictví .....	60
1.5 Controlling v praxi podniků se sídlem v ČR .....	62
1.5.1 Controlling ve společnostech se sídlem ve Zlínském regionu (2003).....	62
1.5.2 Controlling ve středních a velkých podnicích sklářského a keramického průmyslu (2004) .....	63
1.5.3 Controlling ve středních a velkých podnicích dopravního strojírenství (2005).....	65
1.5.4 Dotazníkové šetření na téma nástrojů měření podnikové výkonnosti (2007) .....	66
1.5.5 Shrnutí.....	68
1.6 Vývojové tendence.....	68
<b>2 ÚLOHA PLÁNŮ, ROZPOČTŮ A JEJICH KONTROLY V EKONOMICKÉM ŘÍZENÍ PODNIKU .....</b>	<b>72</b>
2.1 Ekonomické (finanční) řízení .....	72
2.2 Úkoly rozpočetnictví .....	74
2.3 Klasifikace rozpočtů .....	76
2.4 Sestavení rozpočtů .....	80
2.5 Kontrola rozpočtů a analýza odchylek v metodě standardních nákladů	92
2.6 Shrnutí.....	111
<b>3 ALOKACE NÁKLADŮ .....</b>	<b>113</b>
3.1 Základní alokační principy .....	113

3.2 Postupy (metody) alokace nákladů .....	115
3.2.1 Základní kalkulační metody .....	115
3.2.2 Jednostupňová alokace nepřímých nákladů.....	119
3.2.3 Vícestupňová alokace nepřímých nákladů .....	123
3.2.4 Maticová alokace nepřímých nákladů.....	126
3.2.5 Alokační podle dílčích aktivit (procesně orientovaná alokace).....	129
3.2.6 Diskuse alokačních metod.....	137
3.3 Shrnutí .....	138
<b>4 DODATEK: CHARAKTERISTIKA MODELOVÉHO PODNIKU</b>	
<b>PORCELÁN A. S. ....</b>	<b>140</b>
4.1 Základní údaje .....	140
4.2 Hodnotový řetězec podniku .....	140
4.3 Organizační a ekonomická struktura podniku.....	142
4.3.1 ŘEDITELSTVÍ .....	143
4.3.2 ZÁSOBOVÁNÍ .....	144
4.3.3 BÍLÁ VÝROBA.....	145
4.3.4 DEKORACE .....	146
4.3.5 ODBYT .....	146
4.3.6 STROJNÍ ÚDRŽBA.....	147
4.3.7 ENERGETIKA .....	147
4.3.8 DOPRAVA .....	148
4.4 Schématické znázornění hlavních toků a výkonů.....	148
<b>5 DODATEK: CHARAKTERISTIKA MODELOVÉHO PODNIKU</b>	
<b>DROGERIE MORAVA A. S. ....</b>	<b>152</b>
5.1 Základní údaje .....	152
5.2 Řetězec tvorby hodnot v podniku .....	152
5.3 Organizační struktura.....	153
5.4 Ekonomická struktura .....	155
5.4.1 Středisko ŘÍZENÍ A FINANCE.....	155
5.4.2 Středisko LOGISTIKA A SKLADOVÁNÍ.....	156
5.4.3 Středisko ZÁSOBOVÁNÍ PRODEJEN .....	156
5.4.4 Středisko OBCHOD .....	157
5.4.5 středisko MANAŽER PROVOZU .....	157
5.4.6 středisko OBLASTNÍ MANAŽEŘI .....	158
5.4.7 Střediska PRODEJNA 01 (02, 03, ..., 20).....	158
5.5 Účetní výkazy společnosti.....	158
5.5.1 Rozvaha .....	159
5.5.2 Výkaz zisku a ztrát s druhovým členěním nákladů .....	159
5.5.3 Výkaz zisku a ztrát s účelovým členěním nákladů.....	160
5.5.4 Výkaz peněžních toků sestavený nepřímou metodou .....	161

5.5.5 Výkaz peněžních toků sestavený přímou metodou .....	162
<b>6 DODATEK: KOMPENDIUM OVLÁDÁNÍ PROGRAMU MS EXCEL..</b>	<b>164</b>
6.1 Listy v sešitu a jejich ovládání.....	164
6.2 Buňky, jejich adresování, zadávání vzorců.....	165
6.3 Kopírování buněk a nabídka <i>Vložit jinak...</i> .....	166
6.4 Ukotvení příček .....	168
6.5 Skupiny a přehledy .....	169
6.6 Automatický filtr.....	170
6.7 Seřazení seznamu .....	171
6.8 Kontingenční tabulka .....	172
6.9 Zadání vzorců maticového počtu .....	175
<b>7 DODATEK: NÁVODY K OVLÁDÁNÍ APLIKACÍ IS MU POUŽÍVANÝCH V PŘEDMĚTU CONTROLLING.....</b>	<b>179</b>
7.1 Studijní materiály .....	179
7.2 Odpovědníky .....	180
7.3 Soubory s praktickými úkoly ze seminářů.....	182
7.4 Poznámkové bloky.....	184
7.5 Soubory se zadáním seminární práce .....	185
7.6 Odevzdávárna pro první úkol seminární práce .....	186
7.7 Vložení souborů do cizí Úschovny (pro řešení zbývajících úkolů seminární práce) .....	186
<b>SEZNAM LITERATURY .....</b>	<b>189</b>
Monografie a skripta .....	189
Příspěvky do sborníků a periodických publikací .....	191
Ostatní.....	192

# 1 POJETÍ CONTROLLINGU V SOUDOBÉ LITERATUŘE A PRAXI

Vzhledem k zásadním teritoriálním odlišnostem, které provázejí rozšíření controllingu v anglofonním a germanofonním světě, pojednám obě jazykové oblasti samostatně. Protože prvotní rozvoj controllingu bývá spojován s anglofonní oblastí, zaměřím se v první podkapitole 1.1 na ni. V následující podkapitole 1.2 provedu obdobně strukturovanou studii pro oblast germanofonní. Třetí podkapitola 1.3 se zaměří na odraz těchto dvou vlivných světů na utváření controllingu v tuzemsku. Ze tří teritoriálních studií stávajícího stavu teorie controllingu pak v závěrečné podkapitole 1.4 odvodím koncepci (pojetí, chápání) controllingu, o kterou se opírá předmět Controlling.

## 1.1 Anglofonní země

Studium situace v anglofonních zemích zahájím pohledem do historie. Stejně jako jiné pojmy, i pojem *controlling* se totiž postupně vyvíjel a chronologické uspořádání takového vývoje napovídá mnohé o pramenech jeho současného pojetí. Pokračovat budu analýzou četnosti tématického zaměření příspěvků do účetních odborných časopisů, které se řadí mezi nejcitovanější. Tento krok vychází z poznání, že většina nových trendů bývá nejprve útržkovitě a nesoustavně diskutována v odborných periodikách. Teprve následně se problém, resp. přístup stává tématem monografií a při větším rozšíření mezi odbornou komunitou i učebnic dané disciplíny, kterým bude věnován třetí bod této podkapitoly.

### 1.1.1 Historický vývoj

Controlling spojuje svůj původ s podnikovou pracovní pozicí, která se označuje, příp. označovala jako *controller*. Za ní se přenesme do USA, a to přibližně do doby přelomu 19. a 20. století. Tehdy se první funkce controllerů objevily v rychle se rozvíjejících podnicích.

Snad všechny prameny zmiňují rok 1880 a v souvislosti s ním americkou železniční společnost *Atchison, Topeka & Santa Fé Railway System*. Ta právě tehdy zavedla pozici *comptrollera*. Pozice *controllera* vznikla - podle Jacksona, který se podrobně zabýval touto problematikou - převzetím části pracovní náplně od *secretary* (zapisovatele) a od *treasurera* (pokladníka). Tomu odpovídá i vymezení pracovní úlohy *comptrollera* ve stanovách jmenovaného železničního podniku:

„Povinnosti *comptrollera* jsou převážně finančního rázu a vztahují se k dluhopisům, akciím a ostatním cenným papírům ve vlastnictví společnosti“. [JACKSON, J. H. *The Controller : His Function and Organization*. 2. printing. Cambridge (Mass.) : 1949. Převzato podle Horváth (2003, s. 23).]

Jackson rovněž nabízí etymologické vysvětlení původu slova *controller*. Podle něho vzniklo odvozením od latinského *contra rolatus*, což bylo označení pro druhý zápis, který se pořizoval z kontrolních důvodů o příchozím/odchozím zboží a penězích již na konci středověku. Odtud je již jen krůček k anglickému *counter roll*, resp. francouzskému *contre rôle*. Jiné etymologické vysvětlení nalezám u Cherringtona (1988, s. 13), podle kterého základ pro označení pracovního místa *comptroller* tvořilo francouzské podstatné jméno *compte*, tedy *účet*. Z něj se postupem času vyvinulo anglické *controller*. Titul *controller* se tedy historicky vztahuje k účetnictví, nikoliv k ovládnání, řízení (*controlling*).

Obraťme však svou pozornost od etymologie zpátky k americkým železničním společnostem 70. let 19. století. Ty byly originální nejen nápaditostí při označování pracovních pozic svých zaměstnanců, ale na rozdíl od řady jiných – především textilních – rozvinutých podniků té doby, přijímaly velké počty peněžních plateb, a to navíc v řadě stanic rozestých po



rozsáhlém území. Vznikla tak potřeba vyvinout systém evidence plateb a sestavovat o nich stručné přehledy. V podobě sumarizovaných finančních zpráv tak plynuly do ústředí společnosti informace o provozu a o výkonnosti jednotlivých stanic dané železniční společnosti. Od přehledů byl již jen krůček k vyvinutí systému sledování výkonnosti jednotlivých stanic prostřednictvím ukazatelů, jakými byly náklady na tunomíli, či rentabilita tržeb (měřená podílem provozního výsledku hospodaření ku tržbám).

Jmenované účetně-finanční postupy železničních společností se staly inspirací pro řadu velkých průmyslových podniků, které v 80. letech 19. století převzaly pomyslnou štafetu americké průmyslové revoluce. Tato doba s sebou přinesla rozvoj masové produkce tabákových výrobků, čistících prostředků a zejména oceli. V té souvislosti nechme promluvit Chandlera, který popisuje situaci v *ocelárně Edgar Thomson Steel Work*, jejímž vlastníkem byl Andrew Carnegie<sup>2</sup>, následovně

„Největším úspěchem Shinna (ředitele společnosti) bylo rozvinutí sběru dat nutných pro koordinaci a řízení. Podle Jamese H. Bridge, jenž byl zaměstnán v Carnegieho ocelárně, Shinn toho dosáhl částečně díky zavedení ‚lístkového systému účetnictví‘, které – ač bylo již dlouho předtím užíváno v železničních společnostech – nebylo dosud běžné v praxi zpracovatelských společností. Touto metodou každé oddělení sestavovalo souhrny údajů o množství a o nákladech na materiál a na práci, které byly spotřebovány při průběhu zakázky útvarem. Takové informace dovolovaly Shinnovi, aby každý měsíc a někdy i denně zaslal Carnegiemu včas výkazy, které o každé tuně vyrobených kolejnic poskytovaly data o nákladech na železnou rudu, vápenec, uhlí, koks, surové železo, vysokopecní zrcadlovinu, formy, opravy, palivo a práci. Bridge nazval tyto [tzv.] nákladové listy ‚divem důvtipu a pečlivého účetnictví‘.

Tyto nákladové listy byly základním nástrojem pro Carnegieho řízení. Náklady byly Carnegieho obsesí. Jedno z jeho oblíbených rčení bylo: Sleduj náklady a zisky se ohlírají samy. Stále se ptal Shinna a Jonese [top manažerů podniku] a vedoucích oddělení na příčiny změn jednotkových nákladů. Carnegie se - stejně jako v dobách, kdy byl divizním manažerem ve společnosti Pennsylvania Roads - soustředil na nákladovou stránku, když porovnával současné náklady každé provozní jednotky s náklady minulých měsíců, a kde to bylo možné též s náklady jiných podniků. Skutečně, jeden z důvodů, proč se Carnegie zapojil do sdružení Bessemer, které vytvořily všechny ocelárny produkující kolejnice typu Bessemer, byla možnost získat přístup k číslům o nákladech jeho konkurentů. Takové řízení bylo účinné. Bridge dosvědčuje: ‚Nejnepatrnější detaily o nákladech na materiál a práci v každém oddělení se ze dne na den, z týdne na týden objevovaly na účtech a téměř každý zaměstnanec byl nucen všimnout si nákladů. Zaměstnanci tak cítili a často zjišťovali, jako by na ně společnost stále upírala svůj zrak skrze účetnictví.‘

V roce 1880 byly Carnegieho nákladové listy mnohem podrobnější a přesnější než řízení nákladů ve vůdčích podnicích textilního, petrochemického, tabárenského a dalšího průmyslu. Pouze kovozpracující odvětví v té době právě zdokonalovalo systém sledování srovnatelných dat. Kromě využití nákladových listů k hodnocení vedoucích oddělení, mistrů a dělníků, na ně Carnegie, Shinn a Jones spoléhali i při kontrole kvality a poměrů vstupních surovin. Používali je též k hodnocení zlepšení ve výrobních procesech a výrobcích a k rozhodování o zřízení pomocných výrob. Při tvorbě cen, obzvláště nestandardních položek jako byly mosty, byly nákladové listy nedocenitelné. Společnost neuzavřela smlouvu, dokud nebyly pečlivě odhadnuty její náklady a dokud nebyly získány opce na nákup základních materiálů, jakými byl koks a železná ruda.“

[Chandler (1977, s. 267-268). Vlastní překlad a poznámky.]

Citovaný příklad charakterizuje poměry přelomu 19. a 20. století, kdy účetní teorie a praktiky směřovaly ke zvyšování efektivity masové výroby výrobků s vysokým podílem jednicových nákladů, především lidské práce. V té době finanční a nákladové účetnictví tvořily oddělené

---

<sup>2</sup> Na okraj učiňme poznámku, že Andrew Carnegie předtím, než začal s vlastním podnikáním, působil do svých necelých třiceti let v železniční společnosti Pennsylvania Roads, kde ve svých jinošských letech začínal na pozici doručovatele telegramů a opouštěl ji na pozici divizního superintendenta. Důvěrně proto znal způsob organizace a řízení železniční společnosti, tehdy nejmodernějšího podniku světa, včetně úlohy účetnictví, kterou v ní sehrávalo. V Pennsylvania Roads také navázal dlouholeté přátelství s jejím pozdějším prezidentem J. Edgarem Thomsonem, po kterém pojmenoval svou ústřední ocelárnu, kterou vybudoval v letech 1872 až 1875 a která představovala ve své době největší ocelářský podnik světa.

systemy, přičemž nákladové účetnictví bylo povětšinou soustředěno do výrobního oddělení. Protože podniky zpravidla působily v jediném odvětví a své investice financovaly ze svých vlastních zdrojů, zůstávaly tehdy stranou jejich pozornosti jak investice do dlouhodobého majetku a jeho odpisy, tak i náklady na pořízení kapitálu a efektivnost jeho zapojení do výroby. Nepřekvapí tedy, že první průkopníci tzv. vědeckého řízení na počátku 20. století, jako Frederic Taylor, Harrington Emerson, A. Hamilton Church či Henry Towne, se nadále soustřeďovali v první řadě na jednicové náklady. Teprve Church se snad jako první ze jmenovaných začal zabývat „promeškaným“ časem strojů a doporučoval nerozvrhovat náklady spojené s tímto časem do standardních jednicových nákladů výrobků. Přesto se v té době nadále široce užíval účetní postup, kdy investice do nového výrobního zařízení se účtovaly do nákladů běžného období, aniž by se zohledňoval časový nesoulad mezi víceletou ekonomickou životností zařízení a jediným rokem, po který trvalo účetní období.

Příklad Carnegieho ocelárny nás zároveň zavedl ke druhému nejčastěji zmiňovanému milníku v historii controllingu. Tím je rok 1892, kdy americká společnost *General Electric Company* zřídila pracovní pozici *comptrollera* jako historicky první podnik z odvětví průmyslu.<sup>3</sup> Zřejmě se však jednalo o relativně výjimečný případ a rozvoj pracovních pozic *comptrollerů* - resp. *controllerů*, jak se ujal jejich více anglicky znějící název - přišel později než koncem 19. století. Nasvědčuje tomu i Horváthem (2003, s. 23) uváděný výzkum z roku 1948, kdy v anketě mezi velkými americkými podniky odpovědělo 73% podniků, že má pozici *controllera* ve své organizační struktuře průměrně 22 let. Masivnější zavádění pozic *controllerů* by tak bylo patrně možné datovat kolem roku 1926, tedy do období nastupující světové hospodářské krize, která zesílila požadavky na nákladové účetnictví, podnikové plánování a řízení nákladů.

Než se však přeneseme do doby světové hospodářské krize, zaměřme se na dobu jí předcházející, tedy první čtvrtinu 20. století. S touto dobou se pojí postupné zdokonalování nákladového účetnictví, jež tehdy v návaznosti na školu vědeckého řízení obohatilo své účtování skutečných nákladů o sledování nákladů předem stanovených (rozpočtovaných a kalkulovaných). Srovnání předem stanovených a skutečných nákladů zároveň umožnilo řídit náklady pomocí odchylek. Další zásadní inovace v oblasti ekonomického řízení spojují historici s koncernem *DuPont*. Ten vznikl v roce 1903, kdy tři bratřenci DuPontovi spojili své firmy, a následně se k nim připojily ještě další podniky. Pierre DuPont, ředitel koncernu, v roce 1911 zavedl jako měřítko efektivity rentabilitu investovaného kapitálu (ROI), nikoliv rentabilitu tržeb (ROS) či nákladovost, které se běžně v té době užívaly. V roce 1912 pak finanční ředitel Donaldson Brown přišel s další novinkou pro řízení ekonomiky podniku, když sestrojil tzv. DuPontův rozklad ROI, který dodnes nalezneme snad v každé učebnici finančního řízení a který rozkládá ROI na obratovost investovaného kapitálu (*sales turnover ratio*) a ziskovost tržeb (*operating ratio*). Do konce roku 1925 v koncernu DuPont a v jím ovládnuté společnosti General Motors vynalezli mnohé do dnešních dnů využívané principy managementu a manažerského účetnictví jako:<sup>4</sup>

- decentralizace prostřednictvím funkční, či divizionální organizační struktury;
- měřítko ROI jako nástroj měření výkonnosti;
- formální procedury přidělování kapitálu divizím;
- rozpočtové a plánovací cykly;

---

<sup>3</sup> Veber (2002, s. 106), Horváth (2003, s. 23) či Ossadnik (1996). Pouze na okraj dodávám, že pracovní pozice *comptrollera* zůstala u společnosti General Electric Company zachována dodnes. Svědčí o tom stránky institutu FEI, jehož člen Phil Ameen z General Electric Company zastává pozici s názvem „VP and Comptroller“. (Zdroj: <http://www.fei.org/about/us.cfm>)

<sup>4</sup> Kaplan (1984, s. 401).

- pružné rozpočty;
- stanovení prodejních cen odvozené od požadované ROI při standardním objemu výroby (za jeho základ koncern považoval 80% vytížení kapacity);
- pobídkové stimulační nástroje založené na účasti na zisku;
- vnitropodnikové (převodní) ceny odvozené z tržních cen, které se užívaly zejména pro mezidivizní dodávky.

Na popisovanou dobu rozvoje nákladového účetnictví a ekonomického řízení navázal rozmach controllingu. Mimo jiné o tom svědčí založení *Controller's Institute of America* (Amerického institutu controllerů) v roce 1931. Během prvního roku své existence získalo sdružení 100 členů.<sup>5</sup> Od roku 1934 vydávalo svůj vlastní časopis *The Controller*<sup>6</sup>. Nabízí se otázka, jaké bylo tehdejší chápání controllingu. Odpovědí by mohla být definice z roku 1935, jejímž autorem je Knoepfel:

„Controlling můžeme definovat jako koordinační funkci v podniku, pracující bez předsudků a nezaujatě, která odpovídá za plánování zisků a za poskytování vhodného aparátu ke kontrole jejich dosahování. Je to vyšetřující, analyzující, navrhuje a poradenská funkce, která neustále studuje podnik a která formuluje, jak by měly vypadat budoucí předpokládané postupy, co se týče tržeb a řízení výroby, které (jsou-li přijaty, nebo modifikovány vedením podniku) se stanou schválenými postupy pro použití při řízení podniku nebo při výkonu liniové funkce.“

[Knoepfela citoval HILL, L.W. The growth of the corporate finance function. *Financial Executive*, 1976, vol. 42, no. 7, s. 39. Převzato podle Horvátha (2003, s. 24, opětvně s. 156). Vlastní překlad.]

Do roku 1944 se datuje založení první americké výzkumné instituce zaměřené na controlling, která dostala název *Controllershship Foundation*. V témž roce byly zveřejněny výsledky výzkumu základních funkcí controllerů, jenž byl na zakázku společnosti *Standard Oil of California* proveden ve 40. letech minulého století ve 25 vůdčích amerických podnicích. Controlleri podle něj vykonávali poměrně rozsáhlé úlohy, které značně překročily rámec účetnictví, a sice<sup>7</sup>:

- účetní funkce (finanční a nákladové účetnictví, návrh metod a systému v účetnictví, koordinace správy v celém podniku);
- funkce dohledu (návrh a péče o systém vnitřní kontroly a vnitřního auditu);
- spolupráce s externím auditem;
- daňová funkce (shromažďování informací pro daně, daňová přiznání, spolupráce s daňovými úřady);
- interpretační funkce (vypracování, analýza a objasňování finančních informací k podpoře manažerů při plánování, zjišťování výsledku hospodaření).

Teprve o dva roky později po zmiňovaném výzkumu, tj. v roce 1946, přichází *Controller's Institute of America* se zveřejněním *The Place of the Controller's Office*, což byl první „oficiální“ výčet úloh controllera. Jmenovaný dokument obsahoval 6 obecných funkcí, které přibližuje tab. 1-1

**TAB. 1-1 OBECNÉ FUNKCE CONTROLLERA**

<b>The Place of The Controller's Office z roku 1946</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sestavit s kompetentními vedoucími <b>celopodnikový plán a</b> koordinovat a průběžně doplňovat <b>dílčí plány</b>. Podle příslušných podnikových požadavků takový plán obsahuje standardní náklady, rozpočet výdajů, plán odbytu, zisku, investic a financí a k nim příslušející prováděcí opatření.</li> <li>▪ Skutečný průběh podnikové činnosti <b>srovnávat s plánovaným (předpokládaným)</b>, <b>o výsledcích informovat</b> všechny úrovně podnikového vedení a výsledky mu interpretovat. To souvisí s</li> </ul>

<sup>5</sup> Informace o historii sdružení lze nalézt na internetové stránce <http://www.fei.org/about/history.cfm>.

<sup>6</sup> Od roku 1962 tento časopis změnil svůj titul na *The Financial Executive*.

<sup>7</sup> Horváth (2003, s. 24).

### The Place of The Controller's Office z roku 1946

návrhem systému záznamů a zpracování informací.

- Zjišťovat platnost podnikových cílů a měřit úspěšnost opatření a jednání k dosažení podnikových cílů. Informovat o těchto výsledcích všechny dotčené útvary a poskytovat jim neustále poradenství.
- Vyhотовit potřebné zprávy pro úřady a kontrolovat daňové záležitosti.
- Předjímat účinky vnějších vlivů na podnik – zejména na dosažení obchodních cílů - a informovat o nich.
- Starat se o dostatečné pojištění podnikového majetku prostřednictvím kontroly a přezkušování pojistného krytí.

Zdroj: Horváth (2003, s. 27). Vlastní překlad a zvýraznění.

Kromě obecných funkcí controllerů dokument *The Place of The Controller's Office* vymezoval neuvěřitelných 17 dalších speciálních funkcí controllera<sup>8</sup>:

- zřízení a dohled nad všemi účetními záznamy podniku;
- vyhotovení a posouzení finančních sestav a zpráv podniku;
- průběžné přezkušování všech účtů a záznamů podniku;
- zaznamenávání a agregace výrobních nákladů;
- zaznamenávání a agregace odbytových nákladů;
- inventura a ohodnocení celkového majetku podniku;
- vyhotovení a podání daňových přiznání a dohled nad všemi daňovými záležitostmi;
- vyhotovení a vyhodnocení všech statistických podkladů a zpráv podniku;
- vyhotovení ročního rozpočtu, který zahrnuje všechny činnosti podniku;
- průběžné přezkušování, zda celková hodnota podnikového majetku je řádně a v odpovídající výši pojištěna;
- vypracování a zveřejnění zásad a postupů pro všechny účetní události včetně koordinace jednotlivých systémů v rámci celého podniku;
- vedení příslušných záznamů a dokladů o přijatých/vydaných peněžních sumách;
- vedení odpovídajících záznamů o všech obchodních a nájemních smlouvách;
- souhlas s proplacením šeků, směnek a jiných platebních prostředků podniku;
- přezkum všech plných mocí k výběru cenných papírů z depotu podniku a dohled, zda takové transakce jsou odsouhlaseny vedením podniku;
- vyhotovení podnikových zásad, které jsou nutné ke splnění podmínek vyžadovaných legislativou ;
- být kontaktní osobou pro externího auditora.

Tyto speciální funkce byly o tři roky později shrnuty do několika funkčních skupin, které v řadě následných drobných obměn charakterizovaly úlohu controllera po další dvacetiletí.

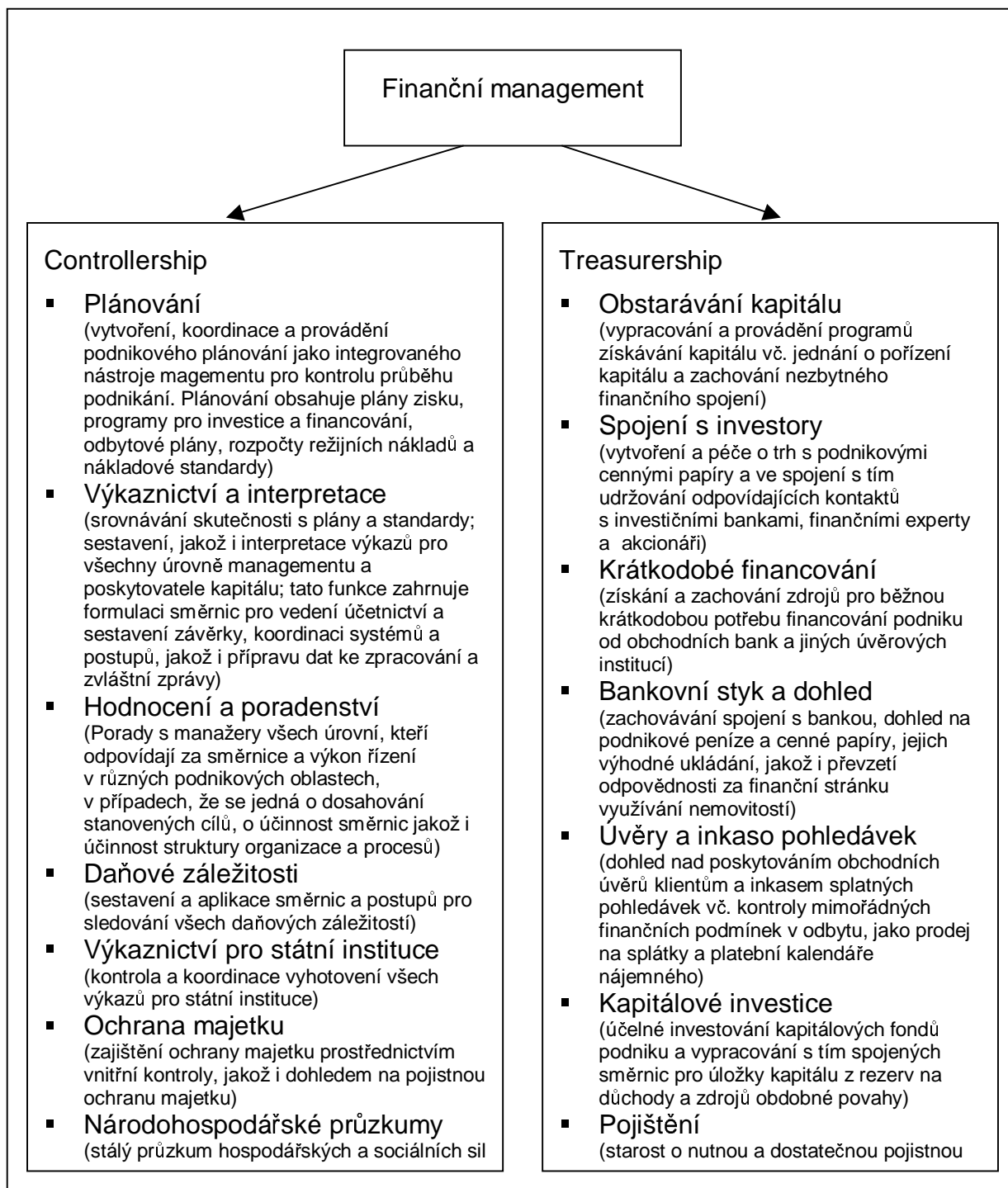
Počátkem 60. let 20. století se v USA a v Kanadě hlásilo ke sdružení *Controller's Institute of America* cca 5 000 členů. V roce 1962 pak došlo ke změně jeho názvu na *Financial Executives Institute (FEI)*<sup>9</sup>, aby toto sdružení mohlo současně zastupovat zájmy controllerů a treasurerů, jejichž činnost byla shrnuta pod jediný termín *financial vice-president*<sup>10</sup>. Změně jména celé instituce odpovídalo i zveřejnění nové definice funkcí controllerů a treasurerů v podniku, což přibližuje následující obr. 1-1.

<sup>8</sup> Horváth (2003, s. 27).

<sup>9</sup> Pro úplnost dodejme, že 6. listopadu 2000 se instituce přejmenovala na *Financial Executives International*, čímž otevřela své členství finančním ředitelům celého světa. V současnosti je v ní organizováno 15 tisíc finančních ředitelů, controllerů, treasurerů a dalších specialistů na finanční řízení.

<sup>10</sup> resp. *Chief Financial Officer (CFO)*

**OBR. 1-1 STRUKTURA FINANČNÍHO ŘÍZENÍ PODLE FEI**



Zdroj: FEI. Controllership and Treasurership Functions Defined by FEI. The Controller, 30, 1962, s. 289. Převzato podle Horvátha (2004, s. 28). Vlastní překlad.

V případě controllerů však ve všem podstatném zůstaly zachovány funkce, vymezené již v roce 1949. Postupem doby však FEI přestal při vymezení úlohy finančního manažera prezentovat funkce controllerů a treasurerů odděleně, ale pouze jako mix úloh z obou oblastí, jak dokumentuje následující výčet úloh z roku 1972:

- plánování (*Planning*);

- obstarávání kapitálu (*Provision of Capital*);
- správa fondů (*Administration of Funds*);
- účetnictví a finanční kontrola (*Accounting and Control*);
- ochrana aktiv (*Protection of Assets*);
- správa daní (*Tax Administration*);
- vztahy s investory (*Investor Relations*);
- hodnocení a poradenství (*Evaluation and Consulting*);
- manažerské informační systémy (*Managerial Information Systems*).

Přejmenování *Controller's Institute of America* lze považovat za symbolický konec módní vlny controllingu v angloamerických zemích. Nepřekvapí tudíž, že data vydání většiny anglicky psaných monografií věnovaných controllershipu spadají do 50. až 60. let 20. století. Horváth (2003, s. 51) v této souvislosti zmiňuje 3. nezměněné vydání<sup>11</sup> monografie *Controllership* autorů Willsona a Colforda<sup>12</sup> z roku 1981 jako poslední publikaci s tímto názvem. Toto tvrzení německého guru controllingu sice neodpovídá zcela skutečnosti, protože citovaná monografie se dočkala v roce 1999 s obměněným autorským kolektivem Willson, Roehl-Andersonová a Bragg<sup>13</sup> dokonce 6. vydání, ale již její podtitul *The Work of Managerial Accountant* prozrazuje další vývoj.

Tento vývoj charakterizuje Schroll (1993)<sup>14</sup> jako přerůstání nákladového účetnictví v účetnictví manažerské (*Management Accounting, Managerial Accounting*), v němž se do ohniska pozornosti dostává budoucnost a informační podpora manažerů na úkor pečlivé evidence minulých dějů. Na počátku takového vývoje stála kritika stavu tehdejšího nákladového účetnictví, za jejíž milník lze označit rok 1986, ve kterém vyšla kniha amerických profesorů účetnictví Roberta S. Kaplana a H. Thomase Johnsona *Ztráta smyslu s podtitulem Vzestup a pád manažerského účetnictví*<sup>15</sup>. Knižní vydání tohoto dnes již klasického díla však nepředstavovalo první zveřejnění kritiky od jmenovaných autorů. Dokumentuji to přiblížením pohledu R. S. Kaplana (1984, s. 401-406) na vývoj nákladového účetnictví po roce 1925:

- 30. léta 20. století – žezla se chopili akademici, kteří podrobně rozpracovali teorie nákladového chování, z nichž však v praxi našlo uplatnění jen minimum.
- První užití diskontovaných peněžních toků, které se však rozvinulo teprve v 50. letech, kdy nahradily do té doby užívaný ukazatel prosté doby návratnosti a ROI.
- Vnitropodnikové a převodní (transferové) ceny zůstaly i přes značnou akademickou diskusi ožehavým problémem pro všechny vertikální a divizionální koncerny.
- V 60. letech většina literatury z oblasti manažerského účetnictví začala aplikovat na problémy nákladového účetnictví metody operačního výzkumu (lineární a nelineární programování, regresní analýzu, pravděpodobnostní teorii, testování hypotéz a teorii rozhodování). Došlo však pouze k zpřesnění analýz variability a fixnosti nákladů a v návaznosti na to k dílčím optimalizacím, nikoliv však k nějaké zásadní revoluci, která se od těchto technik očekávala.

<sup>11</sup> Prvé vydání vyšlo roku 1953.

<sup>12</sup> V zájmu úplnosti uvedme, že do funkční oblasti controllerů citovaní autoři zahrnuli – *Planning, Control, Reporting, Accounting a Other Primary Responsibilities (Tax, Auditing, Insurance, Systems and Procedures)*.

<sup>13</sup> Dodejme, že dva posledně zmiňovaní poradci z nadnárodních auditorských firem jsou autory neméně úspěšné knihy Bragg, S. M., Roehl-Anderson, J. M. *The controller's function: The work of the managerial accountant*. 2nd ed. New York: John Wiley and Sons, 2000. ISBN 0-471-38307-4.

<sup>14</sup> Po něm přebírá tuto informaci řada dalších českých učebnic, jako např. Král (2002).

<sup>15</sup> KAPLAN, R.S., JOHNSON, H. T. *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston : Harvard Business School Pres, 1986.

- 70. léta poznamenala tzv. teorie zastoupení<sup>16</sup>, která předpokládá, že manažer nemá vůli vyvíjet úsilí ke správě cizího majetku, a proto musí být k takové činnosti peněžně, či nepeněžně motivován. Právě tento předpoklad Kaplan napadá jako nereálný, když u manažerů neshledává ani nedostatek úsilí ani záměry poškozovat jimi řízenou společnost.
- Na podobných principech jako teorie zastoupení je založena tzv. teorie transakčních nákladů. Ta se snaží vysvětlit, proč omezená racionalita v prostředí komplexity okolí, nejistoty a oportunistu<sup>17</sup> brání tržně založenému chování jedinců.

Srovnáním nastíněných pokroků za šedesát let po roce 1925 s pokroky dosaženými za stejně dlouhou dobu před rokem 1925 dochází R. S. Kaplan k závěru:

„Při přemýšlení nad nedostatkem inovací v podnikových manažerských systémech mně imponuje rozdíl mezi inovacemi, ke kterým dochází v podnicích, a inovacemi, ke kterým dochází v akademických institucích.“ [Kaplan (1984, s. 406).]

Konec 80. let 20. století však není spojen pouze s kritikou, ale s nástupem nových přístupů a nástrojů manažerského účetnictví, jejichž rozvoj trvá do dnešních dnů. Z těch nejvýznamnějších uved' me:

- Zdůraznění důležitosti relevantních účetních informací pro nejčastější typy manažerských rozhodovacích úloh vedlo ke vzniku relativně samostatné disciplíny označované jako účetnictví pro rozhodování.
- Ve vazbě na vlnu reengineeringu, který zdůrazňoval radikální přeformulování a přestavbu podnikových procesů, se rozvinul koncept tzv. procesně orientovaného účetnictví a kalkulace (**Activity Based Accounting/Costing**<sup>18</sup>), se kterým je spojena jednak instituce CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing International*), jednak jména hlavních autorů tohoto konceptu, k nimž se řadí R. Cooper, H.T. Johnsona, R. S. Kaplan, P. Turney a další. K aplikaci této metody se vrátíme v samostatném bodu 3.2.5
- Rozšíření pozornosti manažerského účetnictví z téměř výlučného sledování nákladů výrobních etap na celý hodnototvorný proces představuje další pokrok, ke kterému došlo v uvedené době. Náklady, o kterých se rozhoduje ve fázi vývoje výrobku, tedy ještě před započítáním se sériovou výrobou, se staly doménou přístupu označovaného jako kalkulace cílových nákladů (*Target Costing*) a prodloužení kalkulačního horizontu na celý životní cyklus výrobku podřadilo tento přístup pod širší přístup nazývaný kalkulací životního cyklu (*Life-Cycle Costing*).
- Po téměř století naprosté dominance finančních ukazatelů při řízení podniku, začala být koncem 80. let minulého století zdůrazňována úloha nefinančních měřítek, za jaká lze považovat čas, kvalitu, ale též řadu tzv. měkkých ukazatelů, jakými jsou např. spokojenost zákazníků, loajalita zaměstnanců apod. Navzdory menší průkaznosti a přesnosti měření takových ukazatelů se ukázalo, že na rozdíl od finančních ukazatelů, které zpravidla vypovídají o výsledcích, nefinanční ukazatele často přesněji popisují příčiny výsledků, čili umožňují manažerům zasahovat do nepříznivého vývoje dříve, než se objeví nežádoucí odchylky finančních ukazatelů.
- Rozvoj strategického managementu s sebou přinesl poptávku po hledání nástrojů, které by podporovaly manažery při strategickém řízení a pomáhaly jim při prosazování

<sup>16</sup> Tato teorie bývá často označovaná dle svých hlavních aktérů též jako *principal* (vlastník, akcionář) – *agent* (manažer), či dokonce teorie principál-agent.

<sup>17</sup> Oportunistum předpokládá, že jedinec maximalizuje vlastní užitek i za cenu lsti, klamu, úskoku.

<sup>18</sup> Překlad anglického termínu *Activity Based Costing* není v českých učebnicích jednotný. Setkat se lze s doslovným překladem kalkulace podle dílčích aktivit, ale také s termíny ABC kalkulace, příp. někteří autoři ponechávají termín bez překladu. Současně se česká terminologie inspiruje německými prameny, kde se ve stejném významu vžil pojem *Prozesskostenrechnung*, jenž lze v přesném překladu považovat za procesní kalkulaci.

strategických záměrů do každodenního chodu podniku. Nejcitovanější a rovněž komerčně nejúspěšnější příklad z této oblasti představuje metoda *Balanced Scorecard*, v níž výše jmenovaný R. S. Kaplan se svým kolegou D. P. Nortonem jednak dosáhli provázání strategických cílů s měřením pokroků v operativních činnostech, jednak zcela konkrétně ukázali, jak se manažerské účetnictví může stát nástrojem, přes který vrcholoví manažeři sdělují a dekomponují vizi podniku a podnikové strategické cíle svým podřízeným.

### 1.1.2 Controlling v periodických publikacích

Analýza historického vývoje odhalila, že přibližně od 60. let minulého století se v anglofonních zemích preferuje termín manažerské účetnictví před termínem controlling (*controllershship*). Na druhou stranu valnou část současných témat rozebíraných v časopisech zaměřených na manažerské účetnictví, lze nalézt i v časopisech, specializujících se na controlling, a vice versa. Toto tvrzení bude prokázáno teprve v dalším textu, proto na tomto místě předkládám místo důkazu jen následující indicie:

- Sheridan (1994), člen evropského výboru CIMA<sup>19</sup>, při své analýze rámců pro finanční řízení identifikoval, že v protikladu k britským podnikům podniky na evropském kontinentu považují manažerské účetnictví v anglickém smyslu za součást controllingu (*controllershshipu*), nikoliv jako součást účetnictví. Jako příčiny tohoto rozdílu spatřoval rozdílné finanční kultury<sup>20</sup> obou oblastí a rozdílné vnímání role účetních<sup>21</sup>.
- Hans-Ulrich Küpper, vůdčí osobnost německého controllingu, v jednom z posledních vydání své monografie *Controlling* píše:

„Další zvláštnost spočívá v tom, že anglické slovo controlling nenalezneme v mezinárodních vědeckých diskusích. Problémy pojednáváné v německy mluvícím prostoru pod pojmem controlling bývají nejčastěji diskutovány v oblastech Management Accounting nebo Managerial Accounting. Také v anglo-americké praxi nedosahuje controlling takového rozšíření jako v Německu, ačkoliv tam má své kořeny.“

[Küpper (2004, s. 6). Vlastní překlad.]

S ohledem na překryv tematiky manažerského účetnictví a controllingu se text nyní zaměří jen na problematiku manažerského účetnictví. Hledána bude odpověď na otázku, jaká témata byla v nedávné minulosti pojednávána v anglofonní oblasti a s jakou četností. Výchozím bodem pro odpověď přitom bude studie Shieldse (1997), na kterého částečně navázali Mensah, Hwang, Wu (2004). Obě studie se zaměřily na rozbor příspěvků do anglicky psaných časopisů, které se zaměřují na účetní problematiku a dosahují nejvyššího počtu citací podle citačního rejstříku sestavovaného na základě údajů databáze *Web of Science*. Seznam analyzovaných časopisů udává tab. 1-2.

**TAB. 1-2 PŘEHLED ANALYZOVANÝCH ANGLICKY PSANÝCH ČASOPISŮ**

Shields (1997)	Mensah, Hwang, Wu (2004)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Accounting, Organization and Society</li> <li>▪ The Accounting Review</li> <li>▪ Journal of Accounting and Economics</li> <li>▪ Journal of Accounting Research</li> <li>▪ Contemporary Accounting Research</li> <li>▪ Journal of Management Accounting</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Accounting, Organization and Society</li> <li>▪ The Accounting Review</li> <li>▪ Journal of Accounting and Economics</li> <li>▪ Journal of Accounting Research</li> </ul>

<sup>19</sup> *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)* je profesním sdružením manažerských účetních se sídlem v Londýně (podrobněji viz následující podkapitola).

<sup>20</sup> Britský finanční model se opírá o silný kapitálový trh, na kterém akcionáři vykonávají svá vlastnická práva, zatímco kontinent staví na středně velkých podnicích, financovaných převážně bankovním sektorem.

<sup>21</sup> V Británii jako profese dbající na věrné a poctivé účetní zobrazení stavu a přírůstků majetku vlastníků a investorů na rozdíl od kontinentálního akcentování zákonných pravidel a souladu účetnictví s daňovými pravidly a požadavky věřitelů.



Research	
----------	--

Zdroj: Shields (1997, s. 4); Mensah, Hwang, Wu (2004, s. 168). Vlastní grafická úprava.

Shields omezil svou analýzu na články uveřejněné ve jmenovaných účetních časopisech v letech 1990 až 1996 a zároveň výlučně na články těch autorů, příp. autorských kolektivů, z nichž alespoň jeden autor působí na některé instituci severoamerického vyššího vzdělávání. Tyto výchozí předpoklady je třeba mít na paměti při interpretaci níže uvedených výsledků. Témata celkově 152 analyzovaných článků Shields klasifikoval do skupin a podskupin, které podrobně - včetně četností jejich prvků - uvádí tab. 1-3. Z ní vyplývá, že více než polovina článků patřila do oblasti operativního finančního řízení (*Management Control Systems*), kam spadala všechna témata spojená s tradičním ročním plánově-kontrolním cyklem. Naopak minimální pozornost byla věnována dlouhodobějším problémům, jako je např. kapitálové a investiční rozhodování.

**TAB. 1-3 ROZDĚLENÍ TÉMAT SEVEROAMERICKÉHO VÝZKUMU V MÚ**

Obsah	Příspěvků	
<b>Operativní finanční řízení (<i>Management Control Systems</i>)</b>	<b>85</b>	<b>56%</b>
Pobídky ( <i>Incentives</i> )	26	17%
Rozpočetnictví	21	14%
Řízení výkonnosti ( <i>Performance Measurement</i> )	21	14%
Převodní ceny ( <i>Transfer Pricing</i> )	8	5%
Odpovědnostní účetnictví ( <i>Responsibility Accounting</i> )	6	4%
Mezinárodní řízení a ovládání dceřiných podniků ( <i>International Control</i> )	3	2%
<b>Nákladové účetnictví</b>	<b>24</b>	<b>16%</b>
Nákladové účetnictví všeobecně	7	5%
Alokace nákladů	8	5%
Procesní účetnictví a kalkulace ( <i>Activity Based Costing</i> )	4	3%
Kalkulace nákladů a cen produktů ( <i>Product Costing</i> )	3	2%
Odchytky nákladů ( <i>Cost variances</i> )	2	1%
<b>Management nákladů (<i>Cost management</i>)</b>	<b>14</b>	<b>9%</b>
Kvalita	4	3%
Včasné řízení nákladů ( <i>Just-in-Time</i> )	4	3%
Užití nákladů pro rozhodovací úlohy	3	2%
Srovnávání ( <i>Benchmarking</i> )	2	1%
Historie	1	1%
<b>Nositelé nákladů (<i>Cost Drivers</i>)</b>	<b>11</b>	<b>7%</b>
<b>Manažerské účetnictví, informace a systémy</b>	<b>7</b>	<b>5%</b>
<b>Výzkumné metody a teorie</b>	<b>6</b>	<b>4%</b>
<b>Kapitálové rozpočtování a investiční rozhodování</b>	<b>5</b>	<b>3%</b>
<b>Celkem</b>	<b>152</b>	<b>100%</b>

Zdroj: Shields (1997, s. 5). Upraveno autorem.

Shields zároveň identifikoval tendenci autorů článků zabývat se do značné míry stejnými tématy, jaká byla publikována v dřívějších ročnících. Naopak relativně řídké zastoupení mají novější postupy, jako procesně orientované účetnictví, nefinanční měřítka výkonnosti, či náklady spojené se zajištěním kvality, splněním termínů zakázek apod. O jisté tématické omezenosti svědčilo i zaměření článků úzce na problematiku z finančně-účetní oblasti, aniž by byly pojednávány její vazby na vizi podniku, organizační kulturu, řízení lidských zdrojů, audit, TQM, JIT, či MRP. Shields hledá vysvětlení v preferencích redakcí časopisů a jejich recenzentů, kteří odmítají řadu „nových“ výzkumů z důvodů neformálních výzkumných postupů, či z důvodu chybějící teorie, o kterou by se výzkumy opíraly. Řada aktuálních témat se proto řeší v časopisech zaměřených na aplikovaný výzkum a praxi – např. *Accounting*

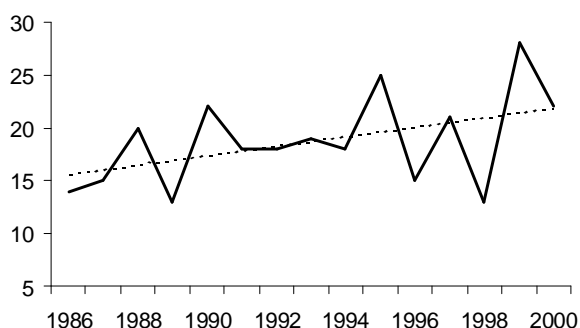
*Horizons, Journal of Cost Management, Management Accounting, Harvard Business Review* - popř. se stala tématem nově vydaných knih a příruček.

Na Shieldsovu klasifikaci navázali Mensah, Hwang, Wu (2004), kteří si ji však pro své účely zjednodušili. Jak prozrazuje tab. 1-2, rovněž rozsah časopisů sledovaných citovanými autory byl ve srovnání s Shieldsem menší a omezil se na obecně zaměřená účetní periodika s impact faktorem přesahujícím hodnotu 1,0. Důvodem byl charakter jejich výzkumu, kterým chtěli ověřit, že články o výsledcích výzkumů v oblasti manažerského účetnictví jsou citovány též v jiných než účetně zaměřených periodikách, nikoliv primárně zodpovědět otázku aktuálních témat ve výzkumu manažerského účetnictví. Na základě analýzy článků z let 1986 až 2000 poté dovozují vcelku očekávané závěry, že nejvíce se články o manažerském účetnictví citují v periodikách zaměřených na podnikání a management, výrazně méně již v časopisech zaměřených na ekonomickou teorii a ještě méně v časopisech zaměřených na jiné společenské vědy než ekonomii.

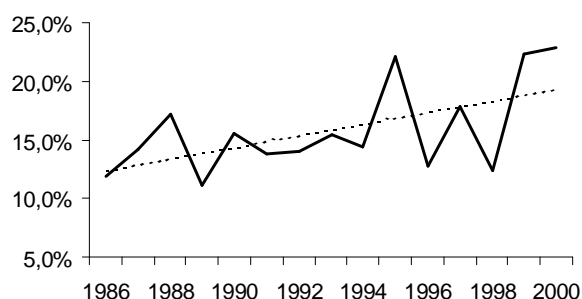
Více než konkrétní výsledky citačního ohlasu článků je pro nás ve studii podstatná skutečnost, že pro účely své analýzy museli citovaní autoři rozdělit články účetních časopisů na ty, které byly věnovány výzkumu manažerského účetnictví, a na ty, které se věnovaly ostatním účetním tématům. Z výsledků jejich analýzy tak zjistíme, že manažerské účetnictví se během analyzovaných 14 let stává stále aktuálnější tematikou v účetně zaměřených periodikách. V grafickém vyjádření tento závěr ukazuje obr. 1-2, kde v levé části je zobrazen vývoj absolutního počtu článků s tematikou manažerského účetnictví v jednotlivých letech a v pravé části obrázku pak vývoj podílu článků s tematikou manažerského účetnictví ku všem článkům zveřejněným ve sledovaných účetních periodikách v daném roce.

**OBR. 1-2 ČETNOST TÉMATIKY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ V ÚČETNÍCH PERIODIKÁCH**

**Počet příspěvků**



**Podíl ze všech příspěvků**



Zdroj: Mensah, Hwang, Wu (2004, s. 170 ). Vlastní grafické zobrazení.

Protože studie Mensah, Hwang, Wu (2004) navazovala v taxonomii témat manažerského účetnictví na studii Shieldse, nabízí se srovnání výsledků obou studií, které předkládá tab. 1-4. Na paměti je však třeba mít poněkud omezené srovnání, protože četnosti témat byly sledovány v odlišně dlouhých časových obdobích a Shields (1997) sledoval o dva časopisy více. Přesto se zdá, že srovnání není zcela liché a že ve čtyřech nejcitovanějších účetních periodikách (Mensah a kol.) uspěla především ta témata, která se zabývala nákladovým účetnictvím, zatímco přesah do oblasti ovlivňování nákladů a ekonomického řízení prostřednictvím plánování, rozpočtování a předběžných kalkulací neměl takový úspěch. Zcela opačné pořadí zaznamenal Shields.

**TAB. 1-4 SROVNÁNÍ STUDIÍ O VÝZKUMU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ**

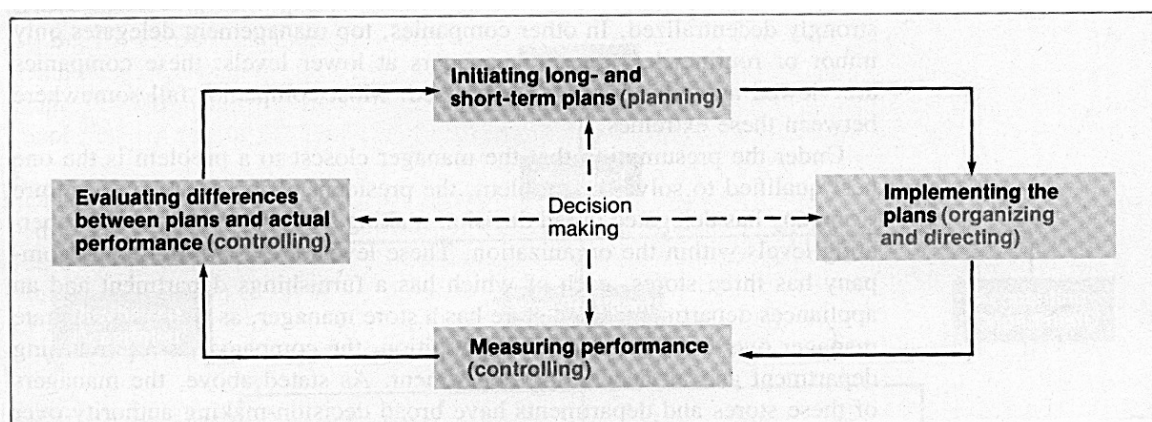
Témata	Shields		Mensah a kol.	
	1990 – 1996		1986 - 2000	
Nákladové účetnictví / nákl. management	49	32%	162	58%
Operativní finanční řízení ( <i>Management Control Systems</i> )	85	56%	56	20%
Manažerské účetnictví, informace a systémy	7	5%	44	16%
Teorie, kapitálové rozpočtování a investiční rozhodování	11	7%	19	7%
<b>Celkem</b>	<b>152</b>	<b>100%</b>	<b>281</b>	<b>100%</b>

Zdroj: Mensah, Hwang, Wu (2004). Shields (1997). Vlastní srovnání a překlad.

### 1.1.3 Controlling v monografiích a učebnicích

Angloamerická literatura, věnovaná podnikovému řízení, označuje slovem „controlling“ zpravidla jednu ze základních funkcí managementu vedle plánování, organizování, vedení lidí atd. Příkladem může být rozlišení pěti základních sekvenčních funkcí u Koontze a Weihricha (1993),<sup>22</sup> nebo méně důsledné dělení manažerských funkcí u Garrisona, jenž však názorně akcentuje jejich vzájemnou provázanost (viz obr. 1-3). Nepřekvapí tedy, když např. Hilton (1991) v glosáři své monografie vymezuje anglický termín *controlling* jako „zajištění, že podnik pracuje zamýšleným způsobem a dosahuje svých cílů“. Jinak řečeno, controlling se v anglofonním světě povětšinou chápe jako jedna ze součástí každodenní práce všech manažerů, nikoliv jako specializovaná činnost controllerů. Chce-li angličtina označit přímo činnost controllerů, pak – jak vyplynulo i z předchozího textu – je třeba užít termín „*controllership*“.

**OBR. 1-3 MANAŽERSKÉ FUNKCE**



Zdroj: Garrison (1988, s. 7).

Pátráme-li v americké literatuře z konce minulého století po tom, kdo je controller a co tvoří obsah jeho činnosti:

- Garrison (1998, s. 10) charakterizuje controllera následovně:  
 „Manažer zodpovědný za účetní oddělení je známý jako controller. Je členem top managementu a aktivní účastník plánovacích, kontrolních a rozhodovacích procesů. Ačkoliv přímo nekontroluje v pozici liniového nadřízeného, jako hlavní informační úředník má moc provádět kontrolu speciální cestou, a to vykazováním a interpretováním dat nezbytných pro rozhodování. Díky dodávání a interpretaci relevantních a včasných dat má controller významný vliv na rozhodování a tak hraje klíčovou úlohu v řízení organizace směrem k jejím cílům.“

<sup>22</sup> Plánování (planning), organizování (organizing), výběr a rozmístění pracovníků (staffing), vedení lidí (leading) a právě kontrolu (controlling). Vyjmenované sekvenční funkce prostupují podle těchto autorů paralelní funkce, kterými jsou analyzování řešených problémů (analysis), rozhodování (decision making) a realizace rozhodnutí, zahrnující v sobě i koordinaci (implementation).

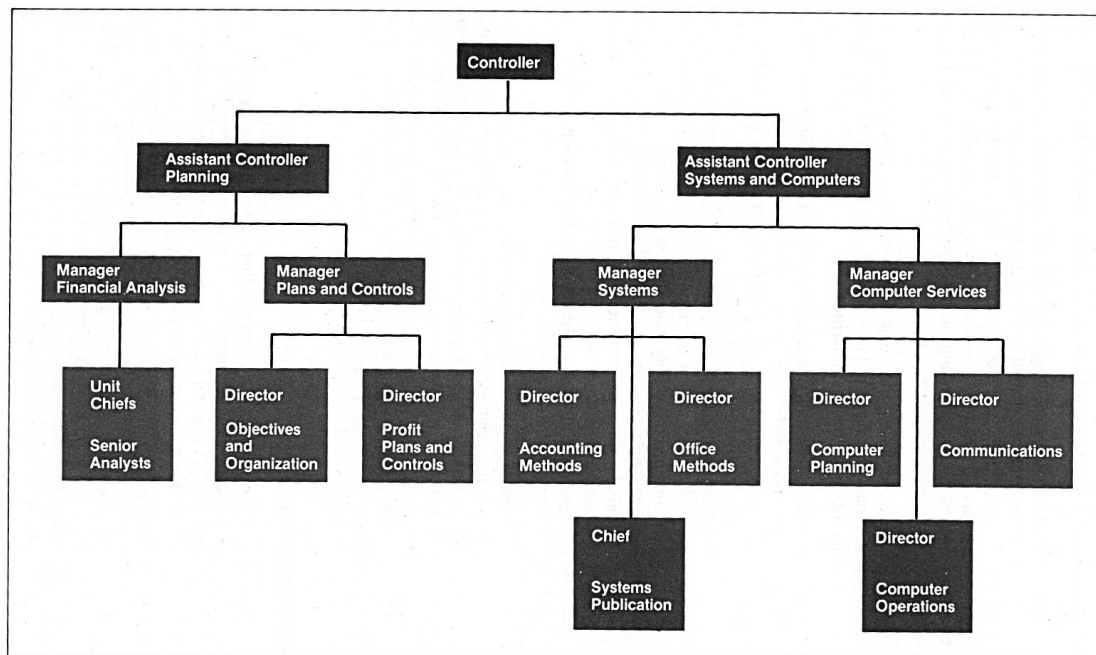
- Heslo controller ve slovníčku učebnice manažerského účetnictví od Hiltona (1991, s. 4 slovníčku) vymezuje:  
„Controller (nebo comptroller) = nejvyšší manažerský a finanční účetní v organizaci. Dohlíží nad účetním oddělením a asistuje manažerům na všech úrovních při interpretaci a využívání informací manažerského účetnictví.“
- Podle Andersona, Sollenbergera (1992, s. 16) *controller* odpovídá za:
  - Návrh účetního systému.
  - Provoz účetního systému (vedení hlavní knihy, evidence pohledávek, závazků, dlouhodobého majetku, nákladové účetnictví).
  - Daňové plánování a účtování.
  - Rozpočtování a kontrolu rozpočtu.
  - Vnitřní revizi shody účetních politik a procedur.
  - Přezkoumávání provozu (bývá někdy podřazováno pod interní audit).

- Účetní funkce

- Rozpočtování a hledání cest ke zlepšení ziskovosti

Uvedené definice se v podstatě shodují na tom, že náplň práce controllera tvoří z velké části účetnictví, dále proces plánování a kontroly. Naprostá shoda panuje i v zařazení controllera na štábní pozici organizační struktury. Rozdíly se však vyskytují v otázce, na jaké hierarchické úrovni organizační struktury by měl být controller zařazen. Podle Garrisona (1988, s. 10) je controller členem vrcholového vedení. Strukturu jemu podřízených pozic zachycuje obr. 1-4.

**OBR. 1-4 STRUKTURA ODDĚLENÍ CONTROLLERA (PŘEVZATO PODLE GARRISONA)**



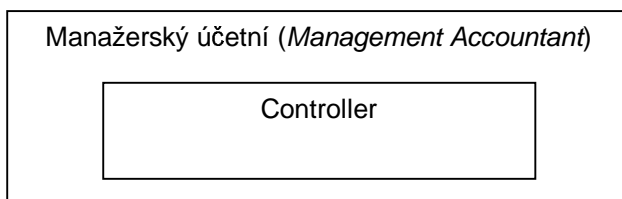
Source: W. Joseph Littlefield, "Developments in Financial Organizations: 1915-1965," *Financial Executive* 33, no. 9 (September 1965), p. 14, supplement. Reproduced by permission from the Financial Executive Institute, Inc.

Ve většině ostatních novějších pramenů je však již controller podřízen společně s *treasurerem* pod finančního ředitele (*Vice-president of Finance, Chief Financial Officer, CFO*). Finanční ředitel je zpravidla členem vrcholového vedení podniku.

V amerických monografiích věnovaných manažerskému účetnictví stojí za povšimnutí též vztah termínů „*controller*“ a „*manažerský účetní*“. Druhý termín představuje označení „*pro*

kohokoliv, kdo se účastní účetního zpracování dat a jejich prezentace<sup>23</sup>. Z uvedeného plyne zásadní závěr, že termín manažerský účetní je v anglofonním chápání daleko širší nežli pojem controller. Graficky tuto skutečnost znázorňuje obr. 1-5.

#### OBR. 1-5 VZTAH POJMŮ MANAŽERSKÝ ÚČETNÍ A CONTROLLER V USA



Zdroj: Autor.

V každé americké učebnici manažerského účetnictví lze zároveň nalézt zmínku o **certifikovaném** manažerském účetním (*Certified Management Accountant, CMA*). Rozumí se jím absolvent vzdělávacího programu organizovaného americkým *The Institute of Management Accountants*<sup>24</sup>. Aniž bych detailně analyzoval profil absolventa tohoto vzdělávání, uvádím pouze pohled jmenované instituce na hlavní cíle manažerského účetnictví, za které tato považuje:

- poskytování informací,
- účast v procesu managementu (řízení).

Spojené státy americké nejsou jedinou zemí, kde působí profesní certifikační organizace. Hilton (1989) uvádí, že ve více než 75 zemích existují profesní organizace manažerských účetních<sup>25</sup>. Jednou z nich je též *The Chartered Institute of Management Accountants*, činný ve Velké Británii od roku 1919. Ten svým absolventům studia uděluje titul *Chartered Management Accountant* a dlouhodobě patří v Británii k nejúspěšnějším komerčním organizacím, jež nabízí doplňující vzdělání účetních<sup>26</sup>. Překlad jeho tzv. oficiální terminologie manažerského účetnictví vyšel nedávno i v České republice (CIMA, 2003).

## 1.2 Germanofonní země

Při zkoumání, jak je controlling rozšířen v germanofonních zemích, postupujme stejně jako v případě anglofonních zemí. Po nástinu historických souvislostí se tedy nejprve zaměříme na četnost controllingových témat v příspěvcích do německých časopisů. Následně se pozornost přenesne k monografiím a učebnicím.

### 1.2.1 Historický vývoj

Z anglofonních zemí se pojem controlling rozšířil do kontinentální Evropy teprve po druhé světové válce. Roli předjezdce přitom sehrály dceřiné společnosti amerických společností,

<sup>23</sup> Anderson, Sollenberger (1992, s. 15-16), obdobně vymezuje tento pojem též Garisson (1998). Manažerským účetním je tak nejen controller a jinak označené pozice vnitropodnikových účetních, ale třeba i CFO.

<sup>24</sup> Dříve tato organizace nesla název *National Association of Accountants*. Jedná se o organizaci založenou v roce 1919, která v současnosti sdružuje přibližně 70 tisíc účetních se sídlem v Americe. Mimo americký kontinent má 10 poboček po celém světě (Plininger, 2005, s. 201), mimo jiné od roku 2005 i v německém Mnichově.

<sup>25</sup> V té souvislosti zmiňuje např. v Kanadě působící *Society of Management Accountants of Canada (La Société des Comptables en Management du Canada)* apod.

<sup>26</sup> Dle nezávislé studie *Robert Half Finance and Accounting Autumn 2004 Salary and Benefits Survey* (dostupné na [http://www.cimaglobal.com/downloads/rh\\_salary\\_survey\\_2004.pdf](http://www.cimaglobal.com/downloads/rh_salary_survey_2004.pdf)) tento typ kvalifikace považovalo za nejlepší 38% z 2,5 tis. odborných respondentů. Na druhém místě se s 21% umístila ACCA činná i v ČR prostřednictvím Svazu účetních. Třetí příčka (17%) náležela AAT.

v nichž se vyskytovali první němečtí controlleři. Za hlavní příčinu lze považovat skutečnost, že v 50. letech minulého století dominovala snad na všech trzích poptávka, která byla zapříčiněna obnovou poválečné Evropy. Nebyl proto vytvářen příliš silný tlak na hospodárnost a efektivní řízení podniků, ale spíše na maximalizaci objemu produkováných výrobků, který s sebou přinášel značné úspory z rozsahu výroby. Situace se přiostrčila v šedesátých letech minulého století při stagnaci surovinového, energetického a stavebního průmyslu. V polovině 70. let se přidal pokles odbytu i na trzích spotřebního zboží. To vše posunulo do popředí zájmu pro Evropu tehdy relativně novou - ale o to rychleji se v podnicích šířící - pozici controllera. V roce 1974 téměř 90% největších německých podniků mělo ve své organizační struktuře controlling, či controllera.<sup>27</sup>

Naznačený vývoj podnikové praxe zůstával dlouho nepovšimnut německou akademickou obcí. Spíše výjimečně upozorňovali na význam controllingu němečtí vysokoškolské učitelé, kdy např. Käfer, který v roce 1961 označil za hlavní budoucí úkol německého účetnictví jeho přechod k „*Management Accounting*“ a za hlavního nositele této změny měl controlleram jako vedoucího účetního oddělení.<sup>28</sup> Zásadnější články na téma controllingu pocházejí teprve ze 70. let minulého století<sup>29</sup>. Tehdy také byly položeny první základy v současnosti převládající, tzv. koordinační koncepce controllingu.<sup>30</sup> Historie německy psaných monografií controllingu se začala utvářet počátkem roku 1979, kdy **Péter Horváth**<sup>31</sup> vydal knižně první vydání své úspěšné monografie *Controlling*. Snažil se v ní reagovat na stav podnikové praxe, k čemuž se hlásí i na prvních stránkách jejího devátého vydání:

„Předmětem této knihy je specifická koordinační funkce, která ve své podobě vznikla již před cca 100 lety v americké podnikové praxi, a její organizační odraz v podobě pracovní pozice, případně oddělení. Míneha je funkce controllerů (controlling). Oproti mnoha návrhům v literatuře má controlling podstatnou výhodu: Jedná se o koordinační funkci praxí prověřenou, dnes již patřící ke každodenní podnikové praxi a mnohostranně rozvíjenou, která má působit na zaměření podnikového dění na výsledkové cíle. Její zřízení je důsledek rostoucích problémů přizpůsobení a koordinace v mnoha podnicích.“

[Horváth (2003, s. 10). Vlastní překlad.]

V 80. letech minulého století se v germanofonních zemích rozhořela debata o teoretickém zdůvodnění controllingu jakožto samostatné disciplíny podnikové ekonomiky. Její první vlna kulminovala v 90. letech minulého století a souvisela patrně s nárůstem počtu kateder specializovaných na controlling. Jak ukazuje obr. 1-6, na německých vysokých školách jich koncem 80. let minulého století bylo 17, do konce 90. let minulého století se jejich počet více než ztrojnásobil a ke konci roku 2004 se vyšplhal na úctyhodných 72. Přitom ve více než v polovině případů uvedený nárůst nespočíval v prostém přejmenování stávajících kateder, nýbrž ve zřízení zcela nových institutů controllingu<sup>32</sup>. O to logičtější se zdá být motivace jejich členů pojmenovat přesně svůj předmět činnosti a vymezit si tak vlastní prostor na

<sup>27</sup> Ossadnik (1996).

<sup>28</sup> Horváth (2003, s. 72).

<sup>29</sup> Pouze pro úplnost připomeňme, že v té době byla již módní vlna *controllershipu* v anglofonních zemích na ústupu a např. *FEI* ve svých prohlášeních pojednával pouze náplň činnosti finančních manažerů, aniž by se zabýval jejím rozdělením na oblast činnosti *controllera* a oblast činnosti *treasurerera*.

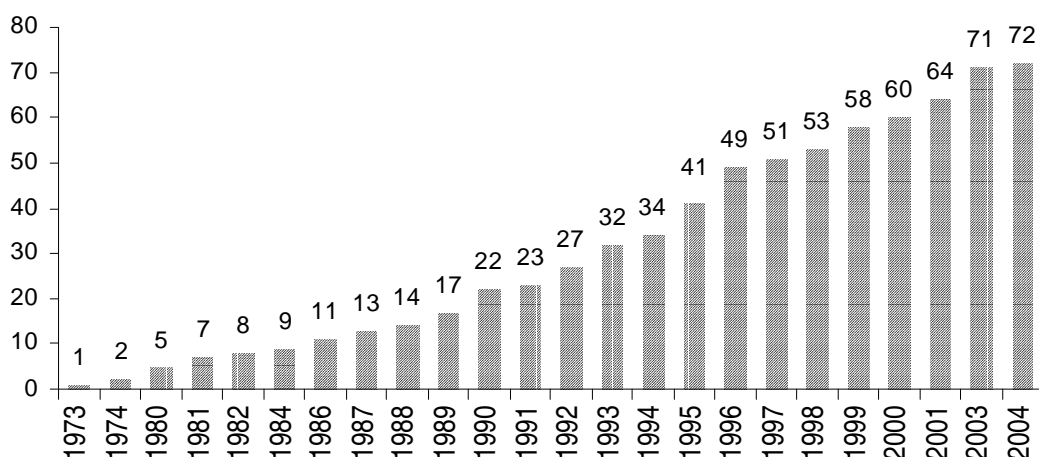
<sup>30</sup> Za první příspěvek na toto téma Horváth (2004, s. 153) označuje publikaci MÜLLER, W. Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, *ZfbF*, 26, 1974, s. 683-693. Dále odkazuje na své články z roku 1978. Tuto skutečnost potvrzuje např. Weißenbergerová (2002).

<sup>31</sup> Péter Horváth (\*1937) je profesor maďarského původu, působící na univerzitě Stuttgart. V roce 1981 založil poradenskou společnost Horváth & Partners, která dnes patří k předním německých poradenským podnikům. Horváth&Partners je činná prostřednictvím společnosti PointConsulting i v ČR.

<sup>32</sup> Binder, Schäffer (2004, s. 9).

půdorysu nauky o podnikovém hospodářství, která je v německy mluvících zemích tradičně přijímána jako jedna ze dvou hlavních disciplin ekonomie<sup>33</sup>.

#### OBR. 1-6 VÝVOJ POČTU KATEDER CONTROLLINGU V SRN



Zdroj: Küpper (2004, s. 4) s odvoláním na výzkum Bindera a Schäffera.

Většina autorů<sup>34</sup> se shoduje, že snahy o teoretické uchopení controllingu patří k typickým rysům literatury z germanofonní oblasti. Jedná se o ostrý protiklad k USA - kolébce controllingu - kde controlling není zkoumán z teoretických pozic a rovněž tamní učebnice<sup>35</sup> a příručky zpravidla končí doporučeními typu „je vhodné“, „osvědčuje se“, aniž by se tato doporučení opírala o ucelenou a teoreticky ukotvenou základnu.

Dnes tedy lze považovat germanofonní oblast za domov teorie controllingu. Přesto zde controlling není jednoznačně přijímán. Příčinu takového paradoxu spatřoval např. Thomas Schildbach<sup>36</sup> v tom, že controlling se v praxi vžil pro označení různých fenoménů podnikové činnosti bez jakékoliv jasné teoretické koncepce. V důsledku toho, že controllingem se nazývaly útvary různé pracovní náplně, nelze použít pro vymezení controllingu zobecňující induktivní přístup, který by odvodil koncepci controllingu od jeho historického vývoje a od jeho uspořádání v podnikové praxi. Dokazují to mimo jiné i částečně si protirečící výsledky výzkumů utváření controllingu v praxi. Z naznačených důvodů nelze k ohrazení koncepce controllingu dospět výlučně induktivním přístupem. Jako protikladný postup tvorby koncepce controllingu se tudíž nabízí systematické, deduktivní odvození koncepce z účelů, kterým má controlling v podnikohospodářském chápání podniku sloužit<sup>37</sup>. Do této kategorie převážně deduktivních postupů vymezení koncepce controllingu patří dva nejvýznamnější směry controllingových teorií 90. let minulého století, za které lze považovat:

<sup>33</sup> Druhou disciplinu představuje Nauka o národním hospodářství (*Volkswirtschaftslehre*). Viz též <http://de.freepedia.org/Wirtschaftswissenschaft.html>.

<sup>34</sup> Např. Ossadnik (1996), Weißenberger (2002), Horváth (2003).

<sup>35</sup> Navíc v současném anglofonním světě jsou učebnice controllingu (ve smyslu controllershipu) poměrně vzácné.

<sup>36</sup> Jeho esej věnovaná pojmu controlling tvoří první kapitolu v monografii Spremana (1992).

<sup>37</sup> Jak ještě rozeberu, vůdčí autoři se přitom liší pouze v míře, v jaké považují induktivní přístup za nepoužitelný pro odvození koncepce controllingu. Horváth (2003) se např. v celé své kapitole snaží odvodit controlling nejprve induktivně z skutečných průzkumů jeho uspořádání v praxi a poté deduktivně odvodit postavení funkce controllingu v systému podniku, přičemž při této dedukci stále zdůrazňuje soustavné ověřování dílčích závěrů s realitou praxe. V protikladu k tomu, Küpper (2004, s. 11) se domnívá, že jedinou možnou a správnou cestou k odvození koncepce controllingu je dedukce, zatímco ověření praktického stavu controllingu se u něj stává druhotným (nikoliv však zanedbatelným) krokem.

- Převládající koordinálně systémový přístup prezentovaný monografiemi profesorů Horvátha, Hahna<sup>38</sup>, Webera<sup>39</sup>, Küppera<sup>40</sup>, Eschenbacha<sup>41</sup> a dalších. Jak vyplýne z bodu 1.2.3 věnovaného monografiím a učebnicím, všichni jmenovaní autoři vychází ze systémové analýzy podniku, ze které odvozují doporučení pro uspořádání a koordinaci podnikového plánování, informační podpory rozhodování manažerů, účetnictví apod.
- Ještě více teoreticky zaměřený přístup vychází z přístupu institucionální ekonomie. Jeho zastánci - Ewert<sup>42</sup>, Wagenhofer<sup>43</sup>, Pfaff<sup>44</sup> - zkoumají v duchu institucionalismu souvislosti mezi aktéry ekonomického procesu, konflikty zájmů stakeholderů, asymetričností rozdělení informací mezi ně a z toho vyplývající působení např. systémů rozpočtů, či nástrojů řízení výkonnosti podniku.<sup>45</sup>

Zdůrazněné hlavní směry hledání teoretických základů controllingu nepředstavují vyčerpávající výčet. Navíc se v žádném případě nejedná o směry vnitřně jednotné. Nasvědčuje tomu i skutečnost, že do 90. let 20. století se datuje většina prvních monografií, jejichž předmětem je dokonce systematizace nejrůznějších vědeckých konceptů controllingu a které mimo jiné přebírají výsledky z řady v té době publikovaných disertačních prací na téma controllingu<sup>46</sup>. Rovněž téměř ve všech učebnicích controllingu lze nalézt přehledy rozličných koncepcí controllingu<sup>47</sup>. Nepřekvapí tudíž, když Haas (1996, s. 11) charakterizuje ve své disertaci situaci controllingu v polovině 90. let minulého století slovy: „*Spektrum názorů sahá od analýzy účetních dat až k celkovému řízení podniku.*“

V naznačené germanofonní diskusi o tom, zda controlling je samostatnou disciplínou podnikového hospodářství, nebo zda jde pouze o módní pojem pro jinou, již existující disciplínu podnikohospodářské nauky, nebo dokonce o pojem nově zastřešující několik stávajících disciplín, nakonec převážily argumenty koordináční definice controllingu. Její závěr lze parafrázovat slovy, že vlastní úlohy controllingu nejsou nové, nýbrž jejich koordinované propojení do systému představuje novou kvalitu.<sup>48</sup>

Vítězství koordináčního pojetí nasvědčují i v roce 1999 publikované výsledky ankety, které zachycuje obr. 1-7. Její autor - Heinz Ahn - uskutečnil dotazování mezi 218 profesory ze Spolku vysokoškolských učitelů podnikové ekonomiky (*Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft*). Jak je z obrázku patrné, anketa odhalila, že němečtí profesori považovali za jádro controllingu koordinaci důležitých subsystémů řízení. Zatím ponechám stranou, o které subsystémy řízení by se mělo především jednat.<sup>49</sup> Z pohledu dalších úvah však již na

<sup>38</sup> Dietger Hahn působí na Universität Gießen.

<sup>39</sup> Jürgen Weber (\*1953) působí na Katedře controllingu a telekomunikací na Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung Vallender. Jeho monografie *Úvod do controllingu* vyšla poprvé v roce 1988 a v roce 2004 se dočkala 10. vydání.

<sup>40</sup> Hans-Ulrich Küpper (\*1945) z Institutu výrobního hospodářství a controllingu mnichovské Ludwig-Maximilians-Universität München patří ze jmenovaných autorů k nejvíce teoreticky zaměřeným a zřejmě i proto k nejcitovanějším. Prvé vydání jeho monografie *Controlling* vyšlo v roce 1995 a roku 2004 se dočkala tato monografie již čtvrtého vydání.

<sup>41</sup> Rolf Eschenbach (\*1933) je profesorem Wirtschaftsuniversität ve Vídni, zakladatelem a vedoucím rakouského Controller-Institutu, jehož pobočku lze nalézt i v Praze.

<sup>42</sup> Ralf Ewert působí na Katedře Universität Frankfurt.

<sup>43</sup> Alfred Wagenhofer působí na Universität Graz.

<sup>44</sup> Dieter Pfaff působí na Universität v Curychu.

<sup>45</sup> Weißenberger (2002).

<sup>46</sup> Horváth (2003, s. 72) zmiňuje autory Gaydoul (1979), Buchner (1980), Baumgartner (1980), Winterhalter (1981), Harbert (1982), Schmidt (1986), Richter (1987), Amshoff (1993), Niedermayer (1993), Stoffel (1995).

<sup>47</sup> Viz např. Horváth (2003, s. 73n), Eschenbach (2000, s. 81).

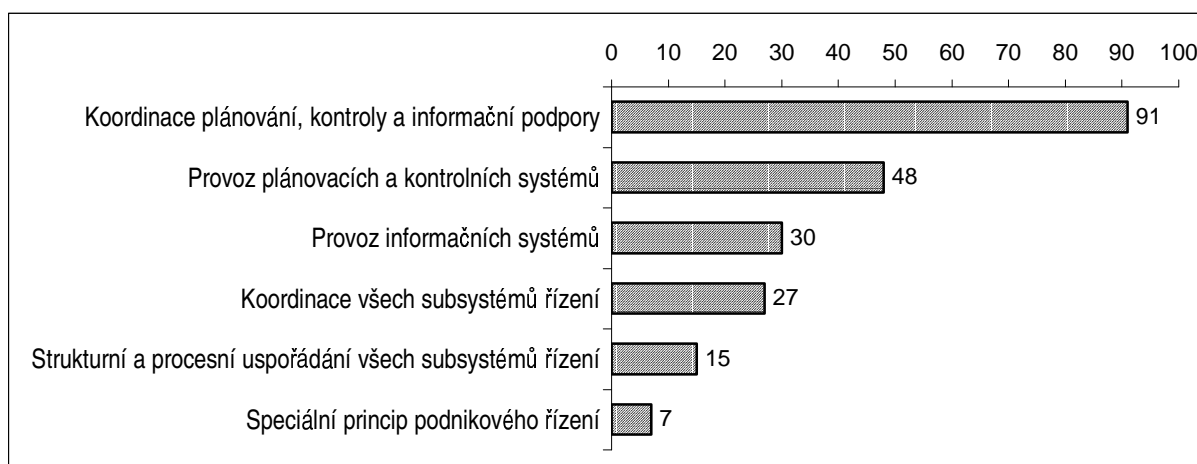
<sup>48</sup> Horváth (2003, s. 79).

<sup>49</sup> K této diskusi se vrátíme v bodu 1.2.3.



tomto místě vyzdvihují, že podle výsledků ankety controlling v žádném případě nepředstavuje řízení samotné; to zůstává náplní managementu, resp. teorie řízení.<sup>50</sup>

**OBR. 1-7 PŘEDMĚT CONTROLLINGU POHLEDEM NĚMECKÝCH PROFESORŮ**



Zdroj: Küpper (2004, s. 5). Vlastní překlad a grafická úprava.

Přes poměrně jednoznačné výsledky ankety se objevují stále nové koncepce, které opět přidávají controllingu na nejednoznačnosti a částečně brání, aby se ustálilo jeho jednotné chápání. Pouze ve stručnosti zmíním některé z nich:

- Jistý extrém koordinačního pojetí představuje názor Stoffela (1995). Ten rozvinul interpretaci svého akademického učitele Webera a nahlíží controlling jako „metařízení“, tj. řízení řízení<sup>51</sup>.
- Z prezentovaného konsensu, při kterém stojí ve středu definic controllingu pojem koordinace, vystoupil v roce 1999 opět Weber, když se společně se Schäfferem pokusil definovat controlling jako „zajištění racionality řízení“<sup>52</sup>. Stěžejní zastánci koordinační definice však takový přístup odmítají<sup>53</sup> s tím, že nepřináší nic nového:
 

„...zajištění racionality je samozřejmou premisou všech konceptů řízení a controllingu. Koordinace znamená cílově zaměřené sladování všech rozhodování. Koordinačně orientované přístupy ke controllingu chtějí podporovat cílově zaměřené jednání organizace. Cílově orientované jednání znamená využívání principů racionality, což poté ovšem opět znamená, že koordinačně orientovaná pojetí slouží již ze své definice k zajištění racionality.“

[Horváth (2003, s. 153). Vlastní překlad.]
- Weißenbergerová (2002) navázala na Webera a Schäffera se svou definicí controllingu, kterou bychom mohli označit za instrumentální. Podle ní by měl být controlling vymezen jako „*nauka o měření zbožně-hospodářské situace pro podnikové rozhodování*“. Jak však taková definice obstojí před Küpperovou otázkou, do jaké míry se takto chápaný controlling liší od účetnictví orientovaného na potřeby řízení? Jinak lze otázku formulovat, zda controlling v pojetí Weißenbergerové není pouze jiným označením pro účetnictví, které již podnikohospodářská nauka zná. Schäffer (2003) navíc logicky namítá,

<sup>50</sup> Jinými slovy tedy tzv. primární koordinace výkonného systému je úlohou manažerů (všech úrovní), nikoliv však controllerů.

<sup>51</sup> Podle Horvátha (2003, s. 156) s odvoláním na Stoffel, K. *Controllingship im internationalen Vergleich*. Wiesbaden : 1995, s. 46. O controllingu jako o „vedení vedení“ za situace, kdy se controllingu přidělí úlohy koordinace vztahované k systému řízení, píše též Eschenbach (2000, s. 90), aniž by však uváděl zdroj této myšlenky.

<sup>52</sup> Schäffer (2003, s. 1) se odvolává na společný příspěvek autorů WEBER, J., SCHÄFFER, U. Sicherstellung der Rationalität von Führung als Funktion des Controlling. *Die Betriebswirtschaft*, 59. Jahrgang, Heft 6/1999, s. 731-746.

<sup>53</sup> Blíže k tomu např. Küpper (2004, s. 7), či citovaný Horváth (2003, s. 153).

že snaha definovat účel controllingu od prostředků, které používá, se sama o sobě popírá. Dochází totiž k povyšování prostředku na cíl, ovšem přirozený postup by měl být opačný, tj. od cíle odvozovat prostředky k jeho dosažení. Navíc by se takovou definicí bránilo tvorbě nových nástrojů controllingu.

Výše naznačené soudobé tendence mohou vytvářet dojem, že právě odstartoval nový spor o definici controllingu. Budoucnost mi možná nedá za pravdu, ovšem při rozboru naznačených trendů dospívám k závěru, že obsahově se zajisté nejedná o žádné příznaky zásadního převratu v definici controllingu. Naopak, naznačené pouze ukazují alternativní cesty, jak jinými slovy dospět k definici téhož.

## 1.2.2 Controlling v periodických publikacích

Snahu germanofonních autorů o teoretické odůvodnění controllingu dokazuje analýza příspěvků na téma controllingu do německých vědeckých a odborných časopisů. Nejrozsáhlejší dostupnou analýzu takového druhu provedli Binder, Schäffer (2004), kteří zkoumali příspěvky publikované v německých časopisech v letech 1970 až 2003. Výběr časopisů, ve kterých byly uveřejněny analyzované články, vycházel z ankety mezi 651 profesory a docenty z již jednou jmenovaného Spolku vysokoškolských učitelů podnikové ekonomiky. Tato anketa si kladla za cíl posoudit vědeckou úroveň 1259 časopisů psaných v němčině a ohodnotit je kvalitativním indexem. Přehled časopisů, které v anketě zvítězily a ve kterých zároveň analyzovali příspěvky Binder se Schäfferem, podává následující tab. 1-5. V závorkách uvedená čísla za názvy časopisů v tabulce představují hodnoty kvalitativního indexu, kterou daný časopis dosáhl na stupnici 0-10.

**TAB. 1-5 PŘEHLED ANALYZOVANÝCH NĚMECKÝCH ČASOPISŮ**

Vědecké časopisy	Časopisy blízké praxi
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (7,76);</li> <li>▪ Zeitschrift für Betriebswirtschaft (7,36);</li> <li>▪ Die Betriebswirtschaft (7,26);</li> <li>▪ Die Unternehmung – Schweizerische Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (6,19);</li> <li>▪ Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (6,18);</li> <li>▪ Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (5,73).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Der Betrieb (5,68);</li> <li>▪ Kostenrechnungspraxis / Zeitschrift für Controlling &amp; Management (5,67);</li> <li>▪ Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung (5,04);</li> <li>▪ Controller Magazin (3,03).</li> </ul>

Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 6).

Citovaní autoři do svého průzkumu zařadili příspěvky, které měly v názvu, abstraktu či shrnutí explicitně uveden pojem „controlling“, nebo některý z controllingových nástrojů dle jejich klasifikace provedené Küpperem<sup>54</sup>. Ten vymezil jednak izolovaně působící nástroje (nástroje organizační, plánovací, kontrolní, řízení lidí a informační), jednak přesahující<sup>55</sup> controllingové nástroje (např. systémy ukazatelů a cílů). Kritériím vyhovělo 2.533 článků, z toho 728 (28,7%) bylo zveřejněno ve vědecky zaměřených časopisech a 1.805 (71,3%) v časopisech blízkých praxi. Jak však ukazuje obr. 1-8, publikační aktivita vztahující se ke controllingu nebyla ve sledovaných letech rovnoměrná. Z vyobrazení vyplývá, že koncem osmdesátých let získává publikační aktivita zřetelně na intenzitě, ačkoliv rozsah stránek nabírá na dynamice zejména v 90. letech minulého století, kdy controllingu bylo věnováno

<sup>54</sup> Podrobněji budou pojednány v následujícím bodu 1.2.3.

<sup>55</sup> V originále *übergreifende*, tedy doslovně přesahující, v dané souvislosti by však bylo možné hovořit i o nástrojích propojujících systém.

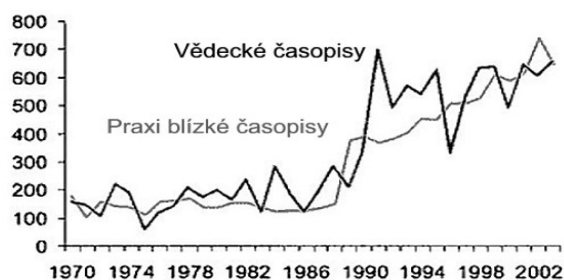
přibližně 12% ze všech příspěvků ve sledovaných časopisech. Důvod lze spatřovat v analogii s vývojem specializovaných kateder controllingu, který přiblížil obr. 1-6. Nabízí se rovněž spekulace, zda řada publikací akademiků z nově vzniklých kateder controllingu se neuplatnila v časopisech blízkých praxi, zejména v časopise *Controlling*, který byl založen v roce 1989.

**OBR. 1-8 ČETNOST PŘÍSPĚVKŮ ZABÝVAJÍCÍCH SE CONTROLLINGEM A JEJICH ROZSAH**

**Počet příspěvků**



**Počty stran příspěvků**



Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 8,9). Upraveno autorem.

Zajímavé je rovněž sledovat, jaká témata autoři nejčastěji sledovali. Odpověď přibližuje tab. 1-6 včetně rozdělení četnosti témat mezi vědeckými a praxi blízkými časopisy.

**TAB. 1-6 ČETNOSTI JEDNOTLIVÝCH CONTROLLINGOVÝCH TÉMAT**

Obsah	Vědecké		Praxi blízké		Celkem	
<b>Nákladové účetnictví, z toho</b>	<b>245</b>	<b>34%</b>	<b>674</b>	<b>37%</b>	<b>919</b>	<b>36%</b>
Procesní účetnictví a kalkulace	28	4%	109	6%	137	5%
Investiční účetnictví	54	7%	44	2%	98	4%
Kalkulace cílových nákladů ( <i>Target Costing</i> )	9	1%	50	3%	59	2%
Ostatní (účetnictví neúplných nákladů, atd.)	82	11%	264	15%	346	14%
Témata přesahující nákladové účetnictví (nákladový management, integrace vnitřního a vnějšího účetnictví atd.)	72	10%	207	11%	279	11%
<b>Jiné controllingové nástroje, z toho</b>	<b>161</b>	<b>22%</b>	<b>452</b>	<b>25%</b>	<b>613</b>	<b>24%</b>
Srovnávání ( <i>Benchmarking</i> )	3	0%	16	1%	19	1%
Balanced Scorecard ( <i>BSC</i> )	14	2%	66	4%	80	3%
Měření výkonnosti ( <i>Performance Measurement</i> ) kromě BSC	5	1%	24	1%	29	1%
Převodní ceny (kalkulace, tvorba ceny)	42	6%	95	5%	137	5%
Hodnotově orientované účetnictví ( <i>EVA</i> atd.)	25	3%	51	3%	76	3%
Ostatní (systémy včasného varování, ukazatele, atd.)	72	10%	200	11%	272	11%
<b>Plánovací a kontrolní procedury, z toho</b>	<b>190</b>	<b>26%</b>	<b>182</b>	<b>10%</b>	<b>372</b>	<b>15%</b>
Rozpočetnictví (vč. analýzy odchylek)	66	9%	66	4%	132	5%
Plánování (strategické a operativní)	76	10%	106	6%	182	7%
Kontrola (strategická a operativní)	48	7%	10	1%	58	3%
<b>Strukturní komponenty (pobídkové systémy, organizace, podniková kultura)</b>	<b>23</b>	<b>3%</b>	<b>9</b>	<b>1%</b>	<b>32</b>	<b>1%</b>
<b>Uplatnění (zavádění) controllingu</b>	<b>58</b>	<b>8%</b>	<b>326</b>	<b>18%</b>	<b>384</b>	<b>15%</b>
<b>Změny v implementaci controllingu</b>	<b>18</b>	<b>2%</b>	<b>133</b>	<b>7%</b>	<b>151</b>	<b>6%</b>
<b>Teorie controllingu</b>	<b>33</b>	<b>5%</b>	<b>29</b>	<b>2%</b>	<b>62</b>	<b>3%</b>
<b>Celkem</b>	<b>728</b>	<b>100%</b>	<b>1805</b>	<b>100%</b>	<b>2533</b>	<b>100%</b>

Legenda:

*Uplatnění controllingu:* jde o příspěvky zaměřené na úlohy controllingu a/nebo na jeho zavedení v organizacích různé velikosti a z různých odvětví, často v podobě rozsáhlých líčení popisů praktických konceptů ve specifickém kontextu.

*Změny controllingu:* jedná se o příspěvky věnované tématům, jaké důsledky pro controlling měly změny vnitřního a/nebo vnějšího podnikového prostředí.

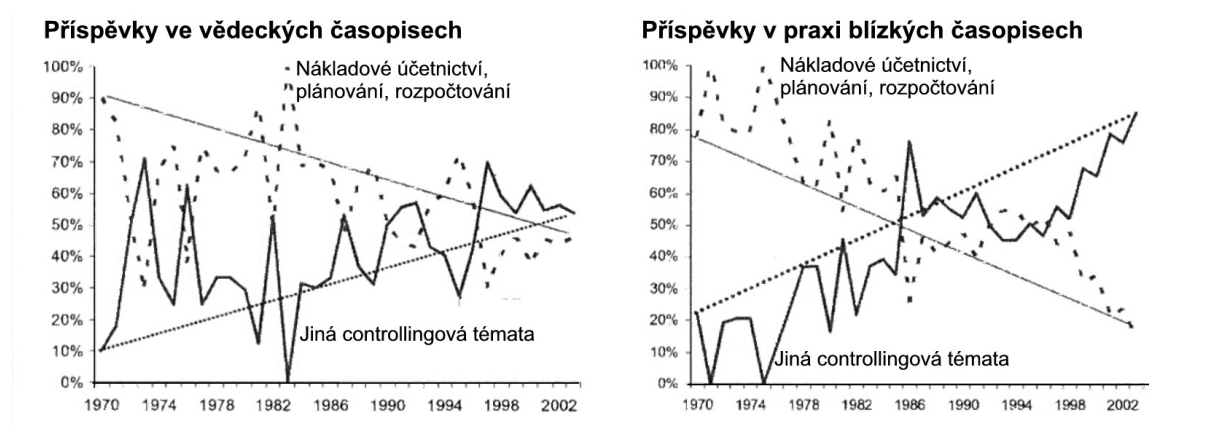
*Teorie controllingu*: obsahuje příspěvky, které se zabývají diskusí o pojetí controllingu a jeho teoretickém zdůvodnění.

Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 11). Vlastní překlad.

Mezi aktuálními tématy patrně nepřekvapí převaha teorie ve vědeckých časopisech a naopak menší pozornost věnovaná uplatnění controllingu v těchto časopisech. Poměrně značné oblíbenosti se v příspěvcích do vědeckých časopisů těšila rovněž problematika plánování a rozpočtování a tzv. investičního účetnictví.

Původ controllingu, který ve svých počátcích úzce navazoval na nákladové účetnictví, na podnikové plánování a na rozpočetnictví, dokládá nejen tab. 1-6 poměrně vysokým podílem témat z oblasti nákladového účetnictví, ale zejména obr. 1-9.

**OBR. 1-9 VÝVOJ PODÍLU NÁKLADOVĚ ÚČETNÍCH TÉMAT V ČASE**



Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 12).

Z obrázku zřetelně vyplývá, že v článcích věnovaných controllingu až do poloviny 80. let 20. století jednoznačně převažovala nákladově účetní témata, která v obrázku zastupuje přerušovaná klikatá čára. Éra účetně zaměřeného controllingu vrcholí tematikou použitelnosti kalkulace variabilních nákladů (=kalkulace neúplných nákladů) a s ní spojenými příspěvky na úhradu fixních nákladů a zisku. Současně však v této době přibývá zejména v prakticky zaměřených časopisech tematika zavádění controllingu, využití controllingových nástrojů v praxi a prvních návrhů změn controllingových systémů (např. snaha o tzv. *Lean Controlling*, odvozená zřejmě od tehdy silně aktuálního trendu štíhlého managementu, jenž našel ohlas v hospodářsky vyspělých zemích jako reakce na výzvu efektivního přístupu japonského managementu k výrobě a distribuci).

Nejnápadnější zvrát v tématech příspěvků se dostavil v 90. letech minulého století, kdy v časopisech blízkých praxi přibýly příspěvky věnované teoretickému pojetí controllingu, pro které nebyl ve vědecky orientovaných časopisech dostatek prostoru. V časopisech blízkých praxi se proto zřejmě odehrála většina debaty o tom, jak controlling chápe sám sebe.

Z řady inspirativních závěrů citované studie tab. 1-7 jmenuje ty autory, kteří v analyzovaných letech nejvíce přispívali do vědecky orientovaných časopisů. Přijmeme-li předpoklad, že prvotní impulsy k rozvoji nových trendů se rozvíjejí ve vědeckých a odborných časopisech, pak tab. 1-7 říká, kdo měl patrně největší podíl na vývoji controllingu v germanofonní oblasti. Na prvních čtyřech místech se umístili Küpper, Reichmann, Weber a Horváth, kteří jsou zároveň autory nejúspěšnějších učebnic o controllingu. Jim se bude věnovat následující bod.

**TAB. 1-7 NEJČASTĚJŠÍ NĚMEČTÍ AUTOŘI PŘÍSPĚVKŮ DO VĚDECKÝCH ČASOPISŮ**

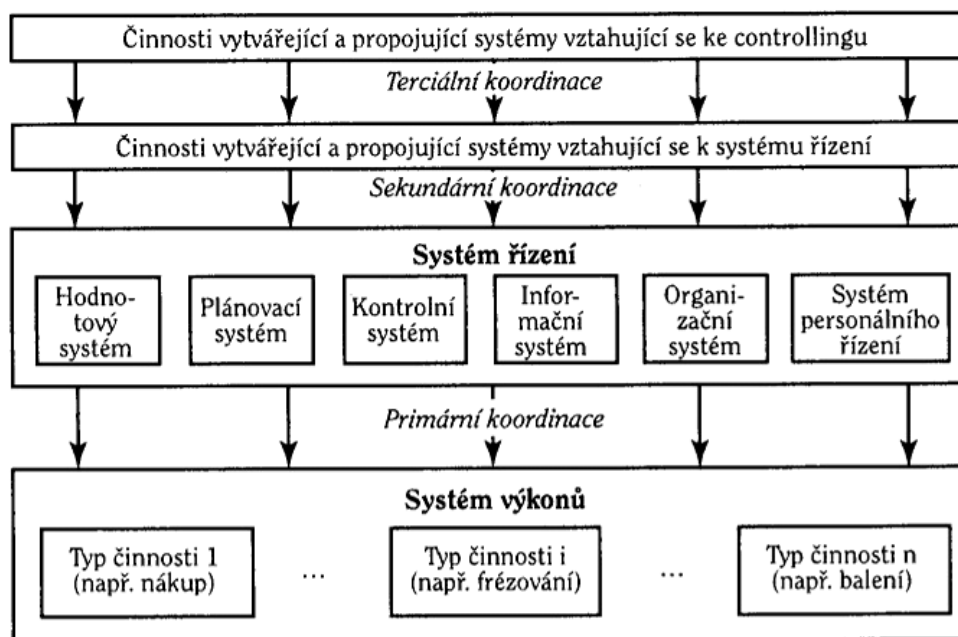
Autor	Počet	Stěžejní témata
<b>Küpper, H.-U.</b>	13	Nákladové účetnictví (5). Témata přesahující nákladové účetnictví(3), Plánování (2), Procesní kalkulace a účetnictví (1), Uplatnění controllingu (1), Teorie controllingu(1)
<b>Reichmann, T.</b>	9	Teorie controllingu(3), Plánování (3), Uplatnění controllingu (2), Ostatní nástroje controllingu(1)
<b>Weber, J.</b>	9	Témata přesahující nákladové účetnictví(4), Teorie controllingu(3), Uplatnění controllingu (2)
<b>Horváth, P.</b>	8	Rozpočetnictví (3), Procesní kalkulace a účetnictví (2), Teorie controllingu (1), Plánování (1), Ostatní nástroje controllingu(1)
<b>Link, J.</b>	6	Rozpočetnictví (3), Teorie controllingu(1), Nákladové účetnictví (1), Ostatní nástroje controllingu(1)
<b>Koch, H.</b>	5	Nákladové účetnictví (2), Témata přesahující nákladové účetnictví (1), Plánování (1), Transferpreise (1)
<b>Riebel, P.</b>	5	Nákladové účetnictví (4), Témata přesahující nákladové účetnictví (1)

Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 26). Vlastní překlad.

### 1.2.3 Controlling v monografiích a učebnicích

Většina monografií a učebnic z germanofonní oblasti opírá zdůvodnění controllingu jako samostatné teoretické disciplíny podnikohospodářské nauky o systémový přístup. Na tomto místě pouze ve stručnosti shrňme, že v souladu s ním je podnik nazírán jako množina prvků (resp. subsystémů), z nichž na těch nejvyšších rozlišovacích úrovních tvoří strukturu systému podniku výkonný subsystém a subsystém řízení (viz obr. 1-10).

**OBR. 1-10 POTŘEBY KOORDINACE V PODNIKU**



Zdroj: Eschenbach (2000, s. 89) s odvoláním na učebnici Úvod do controllingu od Jürjena Webera.<sup>56</sup>

Výše uvedený obr. 1-10 zobrazuje tři druhy koordinace. Primární koordinací se rozumí koordinace, pomocí níž řídicí systém usměrňuje systém výkonů a která spadá výlučně do

<sup>56</sup> Pouze v zájmu úplnosti je třeba dodat, že převzatý obrázek pod *hodnotovým systémem* rozumí soubor hlavních etických, ekonomických a sociálních strategických cílů podniku a „filosofii“ jejich dosahování. Jedná se tak o zcela jiné pojetí významu slova „hodnotový“, než ve smyslu ekonomický, peněžní, jak je užíváno v tomto textu.

teorie řízení (managementu). S rostoucí komplexitou a velikostí organizací se v rámci řídicího systému zaměřují na jednotlivé oblasti jeho specializované subsystemy, tj. specialisté, příp. celé funkčně vymezené útvary specialistů. Právě v tzv. sekundární koordinaci těchto specializovaných subsystemů a v jejich informačním zabezpečení bývá spatřována hlavní úloha controllingu<sup>57</sup>. Přitom podle váhy, jaká je té které úloze controllingu připisována, lze rozlišit různá pojetí. V následujících odstavcích rozebírám čtyři různá pojetí, a sice koordinační (a.), účetní (b.), informační (c.) a pojetí controllingu v přístupech praktiků (d.).<sup>58</sup>

#### a. Koordinační pojetí controllingu

Koordinační pojetí controllingu patří k nejrozšířenější koncepci, která ústřední a svébytnou funkci controllingu spatřuje v koordinaci. Přitom se ale nejedná o vnitřně zcela jednotnou koncepci. Naopak, v rámci tohoto pojetí se odehrává řada diskusí. Jejich předmětem je zejména otázka, jak široký rozsah má mít controllingová koordinace<sup>59</sup>. Jinými slovy, autorům jde o to, které všechny subsystemy systému řízení má controlling koordinovat.

Druhý stěžejní znak rozlišování různých koordinačních koncepcí controllingu představuje jejich vztah k cílům podniku<sup>60</sup>, tedy k cílům sledovaným vedením podniku. Spor se po této linii vede prvořadě o to, zda controlling má svou koordinační činností podporovat dosažení všech podnikových cílů, které si management vytkl, nebo zda se má angažovat zejména v oblasti hodnotově vyjádřených cílů<sup>61</sup>. Tímto aspektem koncepcí controllingu se nebude další text dopodrobna zabývat. Ve všech koncepcích totiž šíře cílového spektra podniku, kterou má podle dané koncepce controlling podporovat svou koordinací, úzce souvisí se šíří subsystemů, které daná koncepce přisuzuje controllingu, aby je koordinoval.

Spoluautor a propagátor koordinační koncepce controllingu – profesor **Péter Horváth** - považuje za ústřední náplň controllingu výsledkově orientovanou koordinaci subsystemů plánování a kontroly, jakož i informační podpory manažerů<sup>62</sup>. Při snahách o pochopení podstaty koordinace přitom P. Horváth vyzdvihuje, že závisí na tom, jaký pohled na podnikový systém položíme do základu svých úvah. Dvě krajní podoby možného pohledu přebírá od Thompsona<sup>63</sup>, jenž zvažoval podnik jako:

- Uzavřený systém. Takové pojetí říká, že podnik je determinovaný systém nerušený okolím a bez jakýchkoliv vazeb k prvkům okolí. V podniku tak lze vše ideálně naplánovat tak, aby byl dosažen ústředím zadaný cíl.
- Otevřený systém, kdy se vychází ze systémové představy podniku charakterizované nejistotou a jeho propojením s okolím. Komplexní, otevřený systém „podnik“ je závislý na nejistém, stále se měnícím okolí, které přetěžuje

<sup>57</sup> Jako první užil rozlišení mezi primární a sekundární koordinací P. Horváth, jenž pouze druhou z nich svěřil controllingu. Od něj toto rozlišení přebírají snad všechny definice controllingu. Pouze pro úplné porozumění obrázku uveďme, že pravděpodobně J. Weber jako první vymezil i terciální koordinaci, kterou lze spatřovat v potřebě koordinovat koordinační jednání controllingu.

<sup>58</sup> Uváděná klasifikace jednotlivých pojetí controllingu vychází z klasifikace Eschenbacha (2000).

<sup>59</sup> Viděno očima Eschenbacha (2000, s. 80), jaké *bezprostřední (=přímé) cíle* sleduje controlling.

<sup>60</sup> Eschenbach (2000, s. 80) hovoří o tzv. „... zprostředkovaných cílech organizace, jejichž dosažení má controlling podpořit. Sám controlling se v tomto procesu účastní nepřímě, proto se tyto cíle označují též jako nepřímé cíle.“

<sup>61</sup> Tento typ cílů označuje německá literatura též jako formální cíle (*Formalziele*) a dále je rozděluje na výsledkové a likviditní. Jedná se o poměrně široce přijímaný odraz duálních kategorií, za které podnikohospodářská nauka považuje věcné cíle a hodnotové (=formální, finanční, peněžně vyjádřené) cíle.

<sup>62</sup> Horváth (2003, s. 148n)

<sup>63</sup> Převzato podle Horváth (2003, s. 123), jenž odkazuje na THOMPSON, J.D. *Organizations in Action – Social Science Bases of Administrative Theory*. New York : 1967, s. 4n.

schopnosti podnikových aktérů vybavených pouze omezenou racionalitou. Nadřazený jednotný cíl podniku navíc nelze zcela nezpochybnitelně určit. Veškerá koordinace se proto odehrává jako politický vyjednávací proces.

Horváth volí kompromis mezi naznačenými protipóly, když navrhuje chápat podnik jako otevřený systém, tedy s okolím propojený – a tudíž s nejistotou se konfrontující – systém, ale zároveň jej současně nahlížet jako předmět racionalizačních snah, tedy vyžadující určitost a jistotu. I pojem koordinace je proto podle jeho názoru dvojího druhu:

- Koordinace vytvářející systém. Tato koordinace se uskutečňuje skrze vytváření vzájemně sladěných formálních systémů. Pro controlling znamená:
  - vytvoření plánově-kontrolního systému a systému zásobování informacemi (tj. zřetězení podnikových funkcí skrze informační výměnu);
  - vytvoření zvláštních koordinačních orgánů a / nebo
  - vytvoření pravidel, jež ošetří koordinační problémy, které se vyskytují v systémovém mechanismu.
- Koordinace propojující systém je důsledkem skutečnosti, že podnik se nedá kompletně a zcela jednoznačně popsat, tudíž ani kompletní formalizace všech podnikových situací není možná. Vystává tak problém, jak se má reagovat na nepředvídané situace. To je jádrem koordinace propojující systém, kterou představují všechny koordinační aktivity, které se odehrávají v rámci dané struktury systému při hledání reakce na „rušivé vlivy“ a které usilují o zachování, resp. přizpůsobování informačního propojení mezi dílčími systémy.

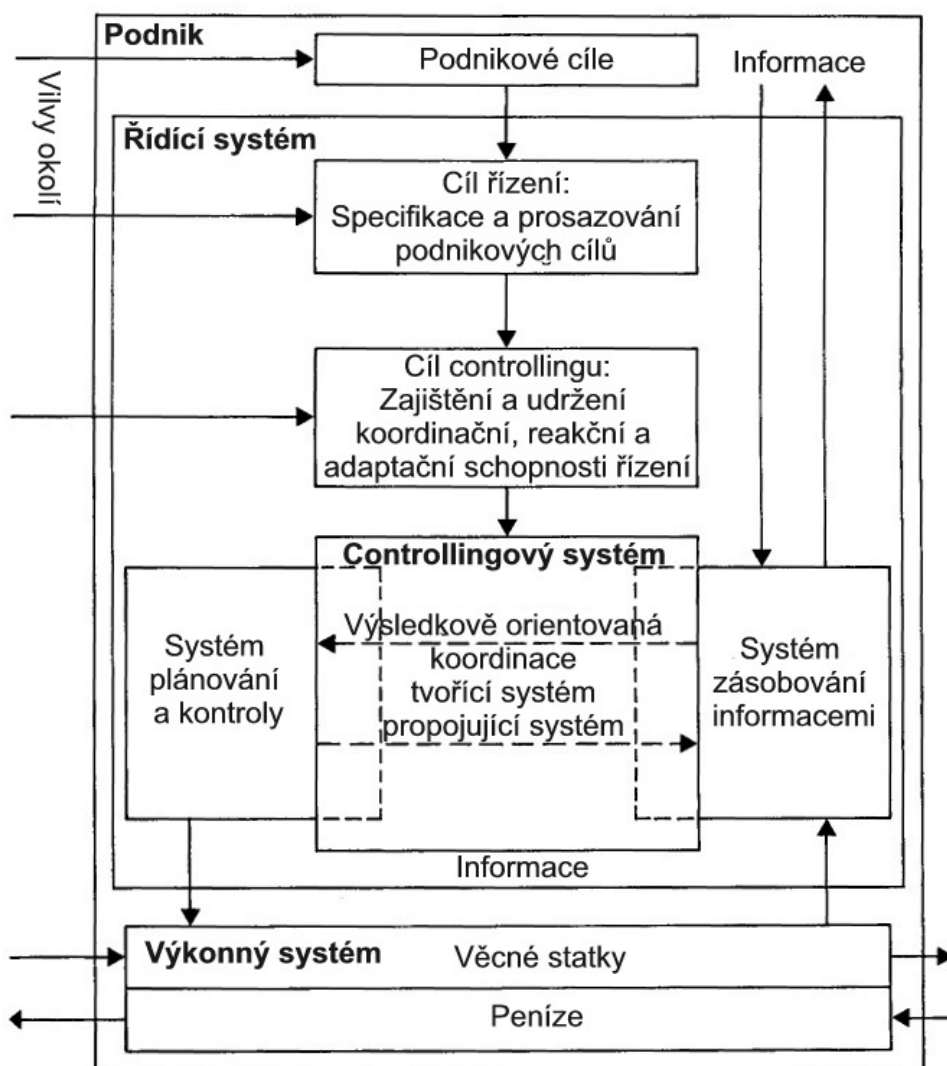
V jakém poměru se k sobě bude mít systém vytvářející a systém propojující koordinace nelze předem určit vzhledem k nejistotě zahrnuté již v definici podniku. Navíc se tento poměr odvíjí např. od toho, jak již během činností, spadajících do koordinace vytvářející systém, byla akcentována hlediska budoucí potřeby podniku přizpůsobovat se rušivým vlivům jak z okolí, tak z vnitřku podniku, resp. jak se podařilo odhadnout potenciální riziko a zejména dopady spojené s působením takových rušivých vlivů.

Graficky celou koncepci Horvátha zobrazuje obr. 1-11. On sám svou koncepci controllingu shrnuje slovy:

„Controlling je – funkčně nahlíženo – ten subsystém řízení, jenž za pomoci koordinace vytvářející systém a koordinace propojující systém sladí a cílově orientuje plánování a kontrolu, jakož i zásobování informacemi a tak podporuje adaptaci a koordinaci celého podnikového systému. Controlling tím představuje podporu řízení; umožňuje výsledkově orientované přizpůsobování celého podnikového systému na změny v okolí a přejímání koordinační úlohy vztahující se k operativnímu systému. Podstatné úkoly pro práci controllingu leží na rozhraní systémů.“

[Horváth (2003, s. 150). Vlastní překlad.]

OBR. 1-11 CONTROLLING PODLE HORVÁTHA



Zdroj: Horváth (2003, s. 149). Vlastní překlad.

Nejčastěji citovaný německý autor publikací věnovaných controllingu – profesor **Hans-Ulrich Küpper** - přidal<sup>64</sup> k Horváthem vymezené koordinaci plánování, kontroly a informační podpory ještě koordinaci dalších subsystémů řízení. Controlling poté definuje jako:

„Koordinace celého systému podnikového řízení, tj. systému informačního, kontrolního, vedení personálu, plánovacího, jakož i organizace.“ [Schweitzer, Küpper (2003, s. 774). Vlastní překlad.]

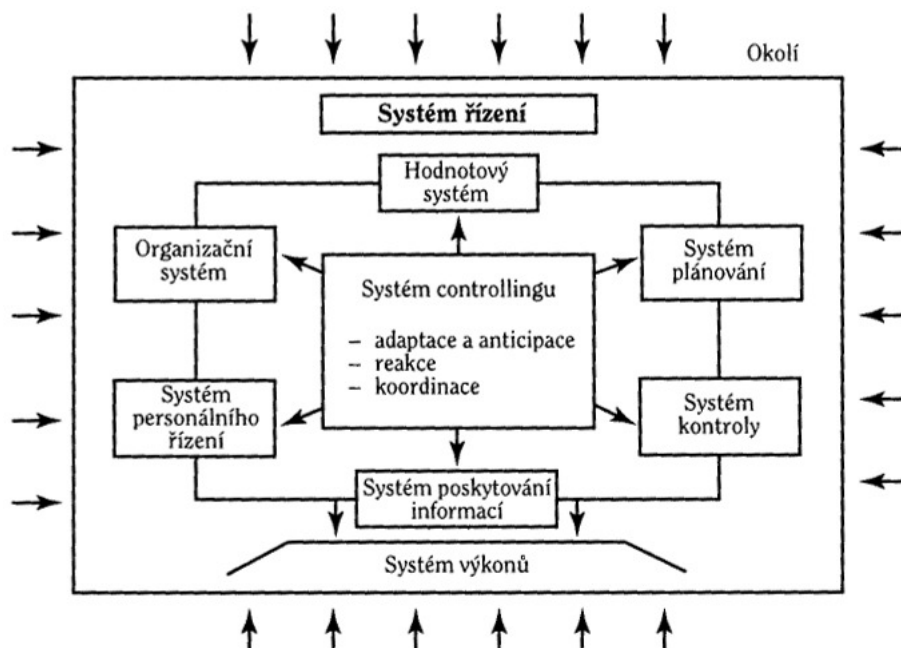
Küpperův pohled na controlling jako na koordinaci všech dílčích subsystémů systému řízení graficky znázorňuje obr. 1-12, kde je kromě jmenovaných subsystémů zahrnut jako jeden z koordinovaných subsystémů dokonce i subsystém hodnotový<sup>65</sup>.

<sup>64</sup> Ossadnik (1996).

<sup>65</sup> Hodnotový subsystém je v obrázku chápán v širším slova smyslu, tj. ve smyslu normativně chápaného souboru všech etických, společenských, ekonomických a jiných (environmentálních apod.) hodnot podniku. Na rozdíl od termínu „hodnotové informace“, kterými tato publikace rozumí informace vyjádřené v peněžních (ekonomických, finančních) jednotkách.



**OBR. 1-12 CONTROLLING PODLE KÜPPERA**



Zdroj: Eschenbach (2000, s. 94) s odvoláním na H.-U. Küppera.

Uvedená koncepce je však napadána jako příliš široká a kvůli zdůrazňování orientace jak na finanční, tak na věcné cíle též jako obtížně vymezitelná proti teorii řízení (managementu). Navíc se zdá, že neodráží stávající realitu controllingu v podnikové praxi, ačkoliv sám Küpper v souvislosti s vymezením controllingu zdůrazňuje jako jeden z postulátů na odvození definice controllingu, aby teoretické koncepty byly převedeny do praxe a ta ukázala, zda vymezení problémové oblasti je účelné a do jaké míry se k němu váží samostatné úkoly<sup>66</sup>.

Přes kritiku se široké Küpperovo koordinační pojetí controllingu dostalo do řady soudobých učebnic. Možná se jedná i o důsledek skutečnosti, že Küpperovo pojetí je bezesporu nejširším pojetím controllingu, a proto se může zdát jako obecně platné, protože se pod ně poměrně snadno zahrne jakékoliv jiné pojetí. Na Küppera odkazuje při vymezení controllingu nejen Heinen (1991, s. 66) ve své monografii věnované nauce o podnikovém hospodářství, ale i autoři monografií věnovaných controllingu<sup>67</sup>. Oblibu Küpperova pojetí ukazuje i vývoj nejrozšířenější německé učebnice podnikového hospodářství, jejímž autorem je prof. Günter Wöhe. Ta ve svém 18. vydání<sup>68</sup> termín controlling zmiňovala vysloveně okrajově, zatímco ve svém 21. vydání<sup>69</sup> již controlling uvádí jako jeden z pěti základních prvků řízení, jenž propojuje a koordinuje prvky zbývající (plánování, organizování, vedení lidí a kontrolu). Zároveň zde nacházím Küpperovu klasifikaci koordinačních nástrojů controllingu, které jsou rozděleny do dvou základních skupin:

- Nástroje působící izolovaně v rámci jednoho ze subsystémů řízení, kdy podle místa působení lze nástroje klasifikovat na
  - informační (analýza informačních potřeb, nákladové účetnictví, investiční rozhodování a propočty, apod.);

<sup>66</sup> Küpper (2004, s. 7).

<sup>67</sup> Jednou z takových publikací je např. Adam (1997).

<sup>68</sup> Wöhe (1995, s. 85)

<sup>69</sup> Wöhe (2002, s. 205n). Pouze na okraj zmiňme, že ani 22. vydání jmenované učebnice neopomíná controlling a věnuje mu samostatnou kapitolu (s. 218n).

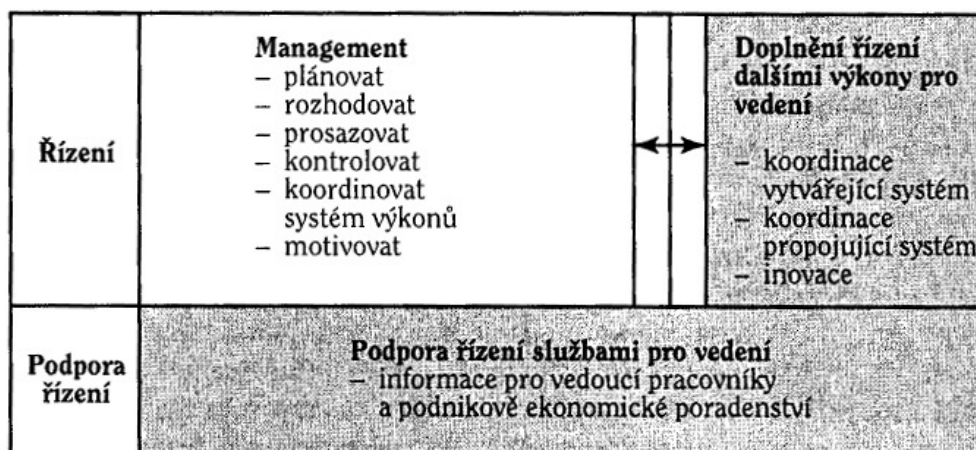
- plánovací (postupné a souběžné plánovací modely);
  - organizační (rozdělení pravomocí a odpovědnosti, koordinační orgány, formální komunikační struktura);
  - pro vedení lidí (způsoby vedení, tvorba a podpora neformálních vztahů);
  - kontrolní nástroje, resp. obecněji nástroje pro účely dohledu (v první řadě analýza odchylek).
- Přesahující nástroje controllingu pak představují:
    - systém rozpočtů (*Budgetierung*) – jeho hlavním posláním má být decentralizované řízení organizace, kdy vnitropodnikové útvary mají pevně daný peněžně (finančně, ekonomicky) vyjádřený rozpočet, v rámci kterého si o konkrétním věcném naplnění rozhodují samostatně;
    - ukazatele a hierarchické systémy cílů - jedná se jak o jednoduché absolutní ukazatele (suma aktiv, obrát apod.), poměrové ukazatele, případně DuPontův rozklad ROI, tak i o nástroje pro koordinaci strategických cílů, jakým je např. Balanced Scorecard;
    - vnitropodnikové a převodní ceny s důrazem na úlohu ziskových, či rentabilitních středisek a způsobů stanovení vnitropodnikových a převodních cen, kdy dva základní krajní přístupy představuje jednak převzetí tržních cen i pro účely vnitropodnikové, jednak nákladově orientovaná tvorba cen (ať na úrovni úplných či neúplných nákladů).

Hlavní rakouský představitel controllingu - profesor **Rolf Eschenbach** - provádí ve své monografii osobitou syntézu obou dosud rozebíraných koordinačních pojetí. Nejprve v návaznosti na Küppera odvodí cíle controllingu od potřeby zajistit adaptaci a anticipaci podniku, zabezpečit schopnost reakce podniku a především koordinaci všech subsystémů řízení (viz obr. 1-12). Od těchto cílů pak přejde k funkcím controllingu. Na ty nahlíží přes způsoby, jimiž může controlling doplnit podnikové řízení. Jak dokumentuje obr. 1-13 šedou plochou, první způsob představují především informační služby, poskytované controllinem podnikovému managementu. Druhý způsob spočívá v převzetí výkonu některých úloh řízení přímo controllinem. Z prvního způsobu pak Eschenbach odvozuje informační úlohy controllingu (informační úlohy v Eschenbachově pojetí zahrnují i podnikové ekonomické poradenství), z druhého zejména koordinační a inovační úlohy controllingu. Jak již bylo uvedeno, koordinaci<sup>70</sup> Eschenbach vztahuje na široký počet subsystémů řízení stejně jako Küpper, nikoliv pouze na ekonomickou oblast řízení. Na druhou stranu sám Eschenbach přiznává praktický význam v první řadě plánovacím, kontrolním a informačním subsystémům řízení<sup>71</sup>, tedy de facto Horváthovu vymezení.

<sup>70</sup> Pod vlivem Horváthova pojetí rovněž Eschenbach rozeznává koordinaci vytvářející systém a koordinaci propojující systém

<sup>71</sup> „V praxi se funkce tvorby systému soustředí v první řadě na podsystémy řízení blízké controllingu, informační, plánovací a kontrolní systém“ (Eschenbach, 2000, s. 99).

## OBR. 1-13 DOPLNĚNÍ MANAGEMENTU CONTROLLINGEM



Zdroj: Eschenbach (2000, s. 100). Model byl podle Eschenbacha koncipován v rámci pracovního kruhu „controlling-state of the art“ za význačné spolupráce prof. Dr. Risaka a Dr. Hoffmanna.

O jistou „celosvětovou“ syntézu (ve smyslu vytvoření jednotného pojetí, které by bylo platné jak pro anglofonní, tak germanofonní svět) funkcí controllingu pak usiluje vize sdružení *International Group of Controlling*, které roli controllerů vymezuje následovně<sup>72</sup>:

„Controlleri poskytují manažerům podpůrné služby v oblasti plánování a řízení, tak aby management mohl plánovat a řídit podle stanovených cílů.

- Controlleri odpovídají za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů a strategie, a tím přispívají k vyšší ziskovosti.
- Controlleri koordinují dílčí cíle a plány a organizují systémy výkaznictví, které jsou orientovány na budoucnost a pokrývají všechny části podniku.
- Controlleri moderují controllingový proces tak, aby každý nositel rozhodovacích kompetencí jednal v souladu se stanovenými cíli.
- Controlleri zajišťují informace potřebné k manažerskému rozhodování.
- Controlleri vytvářejí a aktualizují controllingové systémy.

Controlleri jsou interními poradci všech nositelů rozhodovacích kompetencí v otázkách týkajících se plánování, výkonnosti a účetnictví.“

[International Group of Controlling (2003, str. 34)]

Z citované definice upozorňuji na skutečnost, že ve výčtu úloh controllerů se nikde explicitně neuvádí kontrola. Na druhou stranu se zde silně akcentuje aktivní role controllerů při tvorbě systému výkaznictví, čímž controlleri spoluutváří řídicí proces a zároveň nesou spoluzodpovědnost za transparentci při dosahování cílů. V tom dle Horvátha (2003, s. 152) spočívá hlavní změna uvedené definice oproti verzi z roku 1996, kterou zapříčinilo posílení úlohy controllerů v podnikové praxi.

Shrnu-li koordinační pojetí, controlling se podle něho stává jedním z instrumentálních nástrojů. Prostřednictvím tohoto nástroje<sup>73</sup> management řídí podnik k dosažení rovnováhy mezi nesourodými cíli všech skupin, které s podnikem spojují své zájmy. K takovým zájmovým skupinám (*stakeholders*) literatura<sup>74</sup> zpravidla řadí minimálně:

- vlastníky;

<sup>72</sup> V minulosti Zájmové společenství Controlling (*Interessengemeinschaft Controlling*) Nezávislé sdružení společností pracujících v oblasti controllingového vzdělávání a výzkumu. Podrobnější informace o International Group of Controlling (IGC) lze nalézt na adrese <http://www.igc-controlling.org>.

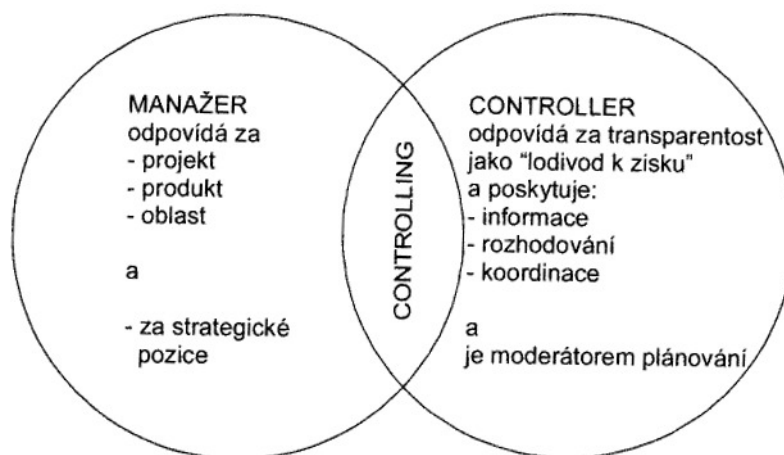
<sup>73</sup> Nikoliv však pouze tímto nástrojem, protože controlling zajisté nepředstavuje jediný nástroj k řízení podniku.

<sup>74</sup> Příkladem takto zaměřené literatury může být článek autorů Post, Preston, Sachs (2002).

- zákazníky;
- zaměstnance;
- dodavatele zboží, služeb a kapitálu
- komunitu, v níž podnik působí, a vůbec širší sociálně-politické okolí podniku.

Jinými slovy, předpokladem pro dlouhodobou existenci podniku je přibližně rovnoměrné splnění cílů všech zájmových skupin. Přitom všechny oblasti vztahů se stakeholdery jsou stejně kritické a nedostatečné splnění cílů v jedné z nich nelze kompenzovat nadprůměrným plněním v oblasti jiné. Management podniku rotuje pod tíhou přání jednotlivých zájmových skupin, a to tím hektičtěji, čím nevypočitatelněji tyto vyslovují svá přání. Pro controlling z toho vyplývá úkol podpořit management při přípravě strategie, která zajistí rovnovážné dosažení cílů všech stakeholderů (např. díky vhodným měřítkům pro měření vzájemných vztahů s nimi) a povede tak k uklidnění a zpřehlednění celé situace kolem podniku. Další odvozenou úlohou controllingu je sladit všechny výše uvedené subsystemy řídicího systému podniku tak, aby napomáhaly při prosazování rozhodnutí učiněných managementem a v důsledku toho aby bylo zajištěno relativně bezproblémové fungování podniku na operativní úrovni, tj. bezproblémově sladění každodenní chod podnikové provozní činnosti. Řídit nelze bez informací, a proto controlling má management včas a srozumitelně informovat o aktuálním stavu, v jakém se nachází implementace (realizace) manažerských rozhodnutí.

#### OBR. 1-14 PRŮNIK ÚLOH CONTROLLERA A MANAŽERA



Zdroj: Horváth&Partners (2004, s.6).

S uvedeným úzce souvisí organizační rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllera a manažera. Jak naznačuje obr. 1-14, výsledkem takového rozdělení však nikdy nebudou disjunktní množiny, protože řadu úloh zařazovaných pod controlling provádějí jak controlleři, tak manažeři. Navíc téměř každý autor přistupuje jiným způsobem k rozlišení úloh controllingu mezi controllera a manažera, což předem brání všem snahám o jednotné rozdělení úloh. Způsob, kterým k rozdělení úkolů mezi controllery a manažery přistupuje Eschenbach, dokumentuje tab. 1-8. Porovná-li přitom úlohu controllingu s úlohami controllera podle anglofonního pojetí (viz bod 1.1.3), již na první pohled nalézám řadu společných, ne-li totožných prvků.

**TAB. 1-8 ROZDĚLENÍ ÚLOH MEZI CONTROLLERA A MANAŽERA**

Controller	Manažer
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu.</li> <li>▪ Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle.</li> <li>▪ Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí.</li> <li>▪ Nabízí podnikohospodářské poradenství.</li> <li>▪ Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí.</li> <li>▪ Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci).</li> <li>▪ Je navigátorem a poradcem manažera.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí.</li> <li>▪ Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle.</li> <li>▪ Vytváří činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí.</li> <li>▪ „Kupuje“ podnikohospodářské poradenství.</li> <li>▪ Vytváří předpoklady pro řízení podniku, které je orientované na cíl.</li> <li>▪ Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu.</li> <li>▪ Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení.</li> </ul>

Zdroj: Eschenbach (2000, s. 122)

## b. Účetní pojetí controllingu

Controlling orientovaný na účetnictví má své těžiště ve snaze zaměřit vnitropodnikové účetnictví (a zčásti též finanční účetnictví) do budoucnosti. Pod zaměřením na budoucnost si nelze představovat, že účetnictví vykreslí přesnou a objektivní podobu budoucí finanční situace podniku. Mělo by však poskytnout ve finančních (peněžních, hodnotových) veličinách vyjádřenou informaci o žádoucím (cílovém) stavu, resp. o aktuální odchylce od takového očekávaného stavu (úkolů v dané oblasti). Tyto informace společně s informacemi o potenciálních důsledcích alternativ řešení těchto situací poté představují základní vstupní informaci pro rozhodování manažerů. Zároveň se účetnictví manažerům nabízí jako nástroj, jímž lze stanovit úkol v oblasti jednotlivých výkonů, vnitropodnikových útvarů, nebo procesů. Z účetnictví jako metody pasivního zachycení minulosti se tak stává jeden z aktivních nástrojů řízení podniku. Přitom jako jeden z nejdůležitějších nástrojů pro řízení v krátkodobém horizontu je v těchto přístupech zdůrazňováno oddělené sledování variabilních a fixních nákladů, tj. postupy označované jako kalkulace neúplných nákladů, či *Variable Costing*.

Výše bylo uvedeno, že účetní nástroje, které plní účely popisované v závěru předchozího odstavce, byly v anglofonních zemích v 70. letech minulého století zahrnuty pod termín *manažerské účetnictví*. Poměry v SRN a ostatních germanofonních oblastech se však vyvinuly jinak. Jak uvádí Král (2002, s. 24) a potvrzuje např. Weißenbergerová (2002), pojem *manažerské účetnictví* se zde téměř vůbec neužívá, nebo se sice užívá označení „*Management Accounting*“ (jako terminus technicus bez překladu do němčiny), ale tehdy se většinou omezuje pouze na krátkodobý horizont (někdy zjednodušeně roční), tedy pouze na zlomek toho, co pod stejným termínem chápou autoři v anglofonních zemích. Pro sběr a využití informací pro podnikové řízení se v germanofonních zemích volí zpravidla označení nákladové (*Kostenrechnung*), či vnitropodnikové účetnictví (*Interne Rechnung*), nebo i termín „účetnictví nákladů a výnosů (výkonů)“ (*Kosten- und Erlösrechnung*, resp. *Leistungsrechnung*).

Právě z uvedených vývojových specifík germanofonní oblasti vycházejí koncepce, kdy controlling doplňuje k údajům o minulosti, jež shromažďuje nákladové účetnictví, informace o žádoucím vývoji a o odchylkách mezi plánem a očekávanou skutečností. Představa controllingu jako určité shrnující nadstavby nad podnikovým účetnictvím je též

zřetelná např. u Schweitzera a Küppera (2003, s. 719), když zdůrazňují potřebu svázání plánování (*Planung*) a účetnictví pro řízení (*Steuerungsrechnung*) do společného konceptu controllingu. Controlling se přitom zhostí úlohy koordinace celého systému řízení podniku. U uvedených autorů však zároveň lze najít důkaz, jak neurčitá, obtížně popsatelná a zřejmě i těžko pochopitelná se zdá být hranice mezi vnitropodnikovým účetnictvím a controllinem:

„Pro analýzu a ovlivňování fixních a režijních nákladů ve smyslu managementu fixních nákladů se dají použít techniky sestavení rozpočtu jako hodnotová analýza režijních nákladů nebo Zero Base Budgeting. Sestávají z relativně jasných postupových pravidel, podle kterých je možno analyzovat výkony podávané ve zkoumaných oblastech a jejich náklady, vypracovávat návrhy změn a prosazovat je. Na rozdíl od teoreticky podepřených postupů nákladového účetnictví nenabízí však žádné metody, jak by se daly zobrazit a plánovat vztahy mezi náklady a výkony. Představují proto nástroje controllingu a nejsou zařazeny do systémů účetnictví nákladů a výnosů.“

[Schweitzer, Küpper (2003, s. 39). Vlastní překlad.]

### c. Informační pojetí controllingu

Do pojetí controllingu jako informačního systému lze zařadit řadu historicky starších přístupů, které za jednoznačně prioritní považují informační funkci controllingu. Typické pro ně je, že controlling bývá vymezován jako „informace poskytující systém na podporu řízení podniku“, „získávání, úprava a koordinace informací pro jejich použití v podnikovém řízení“<sup>75</sup> apod.

Na rozdíl od pojetí zaměřených na účetnictví se tedy toto pojetí nezaměřuje výlučně na účetní data, ale na celé informační hospodářství v podniku. Za ústřední znak lze poté považovat snahu o vytvoření takové informační základny podniku, ve které nebudou chybět žádné informace potřebné pro řízení, ale na druhé straně nebude obsahovat velké množství nadbytečných nebo redundantních dat. V návaznosti na uvedené nepřekvapí, že informačně pojatý controlling se stává útvarem, jenž vyvíjí a provozuje informační systém podniku.

### d. Pojetí controllingu v přístupech praktiků

Do této nesourodé skupiny přístupů řadím autory s minimálním zájmem o definici controllingu a vymezení jeho vztahu k managementu, příp. ostatním podnikohospodářským disciplinám. Controlling zpravidla chápou jako nástroj řízení orientovaného na cíl. Úloha controllingu (resp. controllera, jenž jej provádí) přitom bývá často vyjadřována různými obraznými vyjádřeními. Controller je tak přirovnáván k lodivodu, kormidelníkovi<sup>76</sup>, navigátorovi, kopilotu, podnikovému ekonomickému svědomí, lékaři, termostatu, semaforu<sup>77</sup> apod. Hodnota metafor tohoto druhu však stojí a padá s individuálními představami každého čtenáře. Pouze tak nahrává širokému, neurčitému výkladu controllingu.

## 1.3 Česká republika

Zkoumání controllingu v České republice bude sledovat stejný postup, jako předchozí podkapitoly. Zahájí je nástin historických souvislostí, po kterém se pozornost přenesne k

<sup>75</sup> Eschenbach (2000, s. 86).

<sup>76</sup> V literatuře přeložené do češtiny se lze s takovým přirovnáním setkat např. v knize Vollmuth, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení*. Praha : Profess, 1998.

<sup>77</sup> V české odborné literatuře je poměrně oblíbená citace Mannovy definice o tom, jak controlling včas rozsvěcuje červené světlo – viz. např. Synek (2003) dále.

četnosti controllingových témat v příspěvcích do časopisů a k monografiím a učebnicím. Závěr podkapitoly zhodnotí soudobé tendence ve vývoji českého controllingu.

### 1.3.1 Historický vývoj

Termín controlling se v České republice rozšířil teprve po politickém převratu v roce 1989, se kterým se do naší vlasti vrátilo i tržní hospodářství. To však neznamená, že před citovaným rokem neexistovala v tuzemsku tradice, na kterou by bylo možné navázat. Opak je pravdou! Řada prvorepublikových průmyslových podniků patřila ve svých oborech mezi celosvětovou špičku, a to nejen konkurenceschopností svých výrobků, ale též organizací a řízením své výroby, jejíž informační zobrazení pomocí účetnictví nebylo ničím neznámým. Svědčí o tom mimo jiné i skutečnost, že náš první profesor účetnictví – prof. **Pazourek** – věnoval účtování o výrobě celou samostatnou kapitolu své učebnice. Z jejího úvodu je současně patrné, jakou důležitost přikládal řízení hospodárnosti výroby:

„Podniky průmyslové vyrábějí z nakoupených nebo ve vlastních podnicích vytěžených surovin tovary a prodávají je. Výroba tvoří namnoze závažnější a zodpovědnější odvětví jejich činnosti než sama stránka obchodní. Nákupné ceny surovin a prodejní ceny tovarů jsou totiž v podstatě dány trhem; je tu sice možno dosíci využitkováním vhodné doby a šťastných okolností spekulacních zisků, ale pravidelné zisky, jež musí u každého podniku tvořiti pevnou základnu jeho bytí, tkví v odvětví výrobním. Závod musí uměti úsporně vyráběti, tu vězí základ jeho soutěživosti se závody ostatními a všeho zdaru.

Těmto poměrům musí průmyslové podniky hleděti přizpůsobiti svou účetní soustavu, a musí hleděti docílit, aby mohly dopodrobna a účelně sledovati v účtech i pohyb majetku výrobou způsobený, zvláště tedy zpracovaných surovin a hmot pomocných a jejich zužitkování, i různé náklady výrobní a jejich účinnost, a mohly přirovnávati jednotlivé tyto údaje s daty let minulých nebo po případě i s poměry závodů jiných, soutěžných, a činiti pak odtud další důsledky. K obvyklému účtování o obchodní činnosti závodu musí se tudíž připojiti účtování o výrobě.“ [Pazourek (1920, s. 385)]

Profesor Pazourek v citované kapitole dále doporučoval použít pro účtování o výrobě podvojně účetnictví. V něm se výrobní proces sledoval na *úctu výroby*, na jehož vrub se účtovaly spotřebované suroviny, mzdy a další složky výrobních nákladů. Dohotovené výrobky se v ocenění výrobními náklady převáděly z účtu výroby na vrub *úctu tovarů*. Na straně *Dal účtu tovarů* se účtovaly jednak prodeje výrobků v ocenění tržní cenou, jednak inventurou zjištěné zbylé zásoby neprodaných výrobků, které Pazourek doporučoval ocenit výrobními náklady<sup>78</sup>. Srovnáním strany *Má dáti* a *Dal účtu tovarů* se zjistil tzv. *hrubý zisk*. Ten se převáděl na účet zisků a ztrát, kde se od něj odečetly *výlohy prodejní a ústřední správy* a odpisy, čímž se docílilo tzv. *ryzího zisku*<sup>79</sup>.

Načrtnutý postup dokumentuje, že téměř sto let od vydání Pazourkovy účetní monografie nic nezměnilo na podstatě účetního zobrazení výroby. Navíc citovaný pramen si všímá i řady dalších témat rozváděných v současných učebnicích. Příkladem lze jmenovat rozvrhování režijních nákladů podle různých rozvrhových základů mezi více účtů výroby za situace, kdy podnik vyrábí více druhů výrobků, způsoby účtování ve výrobních probíhajících v několika po sobě navazujících stupních, či ve výrobních, které mají sdružený charakter.

Tzv. provozní účetnictví důsledně provázané se systémem kalkulací a dalšími prvky ekonomického řízení tvořilo též úhelný kámen úspěchu koncernu Baťa a.s. Zlín. V této souvislosti se nabízí úvaha, zda jeho zakladatel - *Tomáš Baťa* - nebyl první, kdo ve své době aplikoval na Moravě ekonomické řízení nejvyspělejšího vývojového stupně. V jeho stopách v

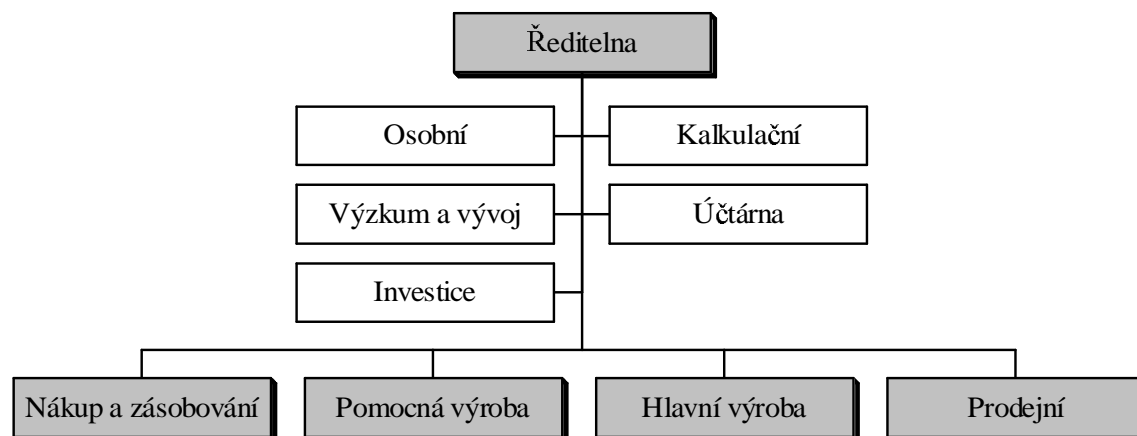
<sup>78</sup> Tato transakce je ve své podstatě totožná se současným účtováním o změně stavu nedokončené výroby, která však v případě popisovaného způsobu účtování neprobíhala na výsledkových účtech.

<sup>79</sup> V současné účetní terminologii by se jednalo o výsledek hospodaření běžného období, jenž je stejně jako Pazourkův ryzí zisk účtován na účtu zisků a ztrát souvtažně s pasivní stranou konečného účtu rozvažného, resp. následně vykazován ve výsledovce a v pasivech podnikové rozvahy.

úspěšném vedení společnosti pokračoval jeho nevlastní bratr *Jan Antonín Baťa*, který společnost Baťa a.s. dovedl až na celosvětově první příčku žebříčku obuvnických společností.

Společnost Baťa představovala monopolního výrobce obuvi v prvorepublikové ČSR s dynamicky rostoucím dominantním podílem na tuzemském a posléze i celosvětovém trhu. V roce 1931 zaměstnávala 29,5 tis. zaměstnanců, jejichž počet se po stagnaci v době světové hospodářské krize vyšplhal v roce 1938 na 67 tis. včetně ovládaných společností v koncernu, z toho 25 tis. pracovalo v zahraničí. Roční výroba v roce 1937 dosáhla 47,8 mil. párů obuvi, z toho 18,3 mil. párů činil vývoz do zahraničí. Zjednodušenou organizační strukturu společnosti zobrazuje obr. 1-15.

**OBR. 1-15 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA BAŤA A.S. ZLÍN V ROCE 1937**



Zdroj: Vlastní úprava podle Nádvorník (1990).

Kromě společných štábních útvarů ředitelny, které jsou v obrázku bíle podbarveny, přenesl Baťa ostatní kompetence a odpovědnosti na samostatně hospodařící střediska (=oddělení). Ta byla tak velká, aby je mohl spravovat vždy jeden odpovědný vedoucí. Sdružovala se podle jednotlivých výrobních oborů do skupin a ty do závodů (sektorů). Pro účely představení Baťova systému ekonomického řízení si ve vší stručnosti a bez nároku na úplnost představují náplň činnosti jednotlivých organizačních útvarů:

- Kalkulační oddělení odpovídalo za sestavení kalkulací všech výrobků<sup>80</sup>, podle kterých se určovaly vnitropodnikové ceny platné po následující půlroční období. Za tyto ceny mezi sebou „obchodovala“ samostatně hospodařící oddělení. Díky svému postavení arbitra sui generis mělo kalkulační oddělení výsostné postavení, které se odráželo i v jeho přímém podřízení přímo šefovi (=řediteli společnosti) a žádný jiný vedoucí mu nemohl přikazovat.
- Účtárna již tehdy vedla dvě odlišná účetnictví, a to jednak provozní účetnictví čistě pro potřeby řízení, jednak finanční účetnictví dle tehdejšího zákona
- Prodejní oddělení zajišťovalo v ČSR prodej obuvi výhradně přes vlastní prodejny společnosti, kterým společnost rozepisovala objem plánu prodeje, jehož součástí tvořil požadavek týdně prodat 25% zásob na skladě. S centrálou komunikoval vedoucí prodejny téměř výlučně prostřednictvím tzv. výkazu prodejny, ve kterém uváděl počty prodaných párů jednotlivých druhů obuvi a objednával dodávky chybějících druhů. Objednávky byly díky precizně propracovanému systému logistiky splněny zpravidla do druhého dne odpoledne. Aby se společnost vyhnula potížím a antidumpingovým kampaním proti ní vedeným, přenesla postupně část své výroby do zahraničí (do začátku druhé světové války

<sup>80</sup> včetně výsledků všech pomocných činností (koželužny, dřevařské výroby, stavební výroby atd.)



měla již 63 poboček) a zároveň zde budovala síť svých prodejen obdobně řízených jako prodejny v ČR s tím, že byly zásobovány zprvu týdně, poté přes centrální sklady v daných zemích.

- Hlavní výroba měla dvě základní části, a sice výrobu spodků a vrchů. Technologická příprava spadala do náplně *ústřední modelárny*, která se při návrhu kolekce snažila co nejvíce dodržovat technickou normalizaci dílů a používaných strojů. Současně s technickou přípravou se vytvářela i předběžná (operativní) kalkulace. Ta určila již výše zmiňované vnitropodnikové ceny, za které spolu obchodovaly samosprávné dílny o 120 až 180 zaměstnancích. Mistr každé dílny se společně s předáky dílny podílel na jejím zisku<sup>81</sup> dosaženém díky racionalizaci a co nejhospodárnějšímu provedení zadaných výkonů. Kromě důrazu na ekonomiku provozu se silně uplatňoval i tlak na kvalitu. Prokazatelně zaviněné vady byly sráženy zodpovědným dělníkům ze mzdy, po každé směně docházelo k projednávání chyb a přijetí nápravných opatření, nechyběla ani výstupní kontrola. Reklamace od zákazníků dostávala příslušná dílna k úhradě ve výši prodejní ceny obuvi.
- Oddělení výzkumu a vývoje se při vývoji nových strojů opíralo o týmy odborníků, do kterých bývali přizváni i zkušení údržbáři. Rychlý vývoj podporovalo i právo přednostních požadavků u ostatních provozů na zajištění potřebných kooperací k výrobě prototypů. Díky tomuto systému, podpořenému též tlakem na konstruktéry, aby sledovali aktuální vývoj ve strojírenství a účastnili se zahraničních studijních cest, dokázala společnost vyvinout např. zcela nový lis během jednoho roku. Kromě konstrukčního výzkumu probíhal v samostatném výzkumném koželužském ústavu v Otrokovicích též technologický výzkum.
- Oddělení nákupu a zásobování odpovídalo za nákup v dobré kvalitě a za výhodné ceny. Pro nákup platila zásada oslovení minimálně 3 potenciálních dodavatelů, z nichž si nákupce vybral podle kritérií cena a kvalita. Cílem bylo nakupovat co nejlevněji přímo od producenta a co nejvíce vyloučit jakékoliv mezistupně, či zprostředkovatele. Společnost proto disponovala nákupními středisky ve všech částech světa, odkud odebírala hlavní suroviny. Nákup zajišťoval i skladování materiálu a jeho přípravu pro výrobu. Každý skladník odpovídal osobně za materiál a zboží převzatý na sklad/vydaný ze skladu a za vedení skladové evidence.

Ekonomické řízení Baťovy společnosti se v první řadě opíralo o kalkulace. Výsostnému postavení kalkulací odpovídalo i zvláštní postavení kalkulanta, které dokumentuje výňatek z interní směrnice:

„Kalkulant je podnikatel. V první řadě musí být dobrým hospodářem a musí znát dokonale organizaci celého podniku. Zná výrobu a veškeré výrobní procesy do detailu tak, aby mohl řešit problémy, které mu při kalkulaci nastanou. Pozorně sleduje hospodárnost s materiály, zejména odpady a zařizuje nápravu nebo jejich další zpracování. Je spolupracovníkem při nákupu, sleduje veškeré ceny surovin a materiálů, pomáhá hledat levné nákupní prameny, tak účinně zasahuje do nákupu. Je dobrým prodávčem, umí hledat odbytiště a nové prodejní možnosti. Sleduje prodej a odstraňuje vady, které jej brzdí. Spolupracuje s výzkumem, zvláště s konstrukcí nových strojů, kde jsou možnosti zvýšení pracovních výkonů, snižování režijních nákladů a tím i zlevnění výrobků.“ [Nádvořník (1990, s. 25)]

Kalkulační vzorec nepokrýval úplné náklady (viz tab. 1-9), ale pouze výrobní náklady bez správních a prodejních režii, což odpovídá praxi, kterou popisuje Pazourek. Nad výrobní náklady se dále kalkuloval tzv. *výrobní ceník*, který ve své podstatě představoval rozpočtovaný zisk daného střediska na plánovaný počet vyráběných párů obuvi. Kalkulační oddělení bylo hmotně zainteresováno na *výši výrobního ceníku*, avšak nikoliv plánovaného, ale skutečného, což stimulovalo snahu kalkulantů dosáhnout při výrobě co nejvyšší hospodárnosti. *Výrobní ceník* společně s *prodejním ceníkem* (rozdíl mezi prodejní a odváděcí

---

<sup>81</sup> ale též na její ztrátě.

cenou násobený objemem párů) a výsledky všech středisek dával hrubý výsledek podniku. Od něj se odečítaly odpisy strojů a budov, správní režie, úroky, pojištění a výsledkem byl hrubý provozní zisk podniku. Očištěn o ocenění zásob a daně dával bilanční zisk.

**TAB. 1-9 KALKULAČNÍ VZOREC VE SPOLEČNOSTI BAŤA A.S. ZLÍN**

Položka	Pozn.
Materiálové náklady	V kalkulované ceně (kůže, textil, šicí materiál, spodky). Ta v sobě zahrnovala i <b>režii zásobovacích středisek a jejich kalkulovaný zisk</b> (hlavní materiál se účtoval na skladě v pořizovací ceně a při výdeji v kalkulované, přičemž rozdíl šel ve prospěch výsledku hospodaření nákupního střediska).
+Závodní dodavatelé	Polotovary oceněné kalkulovanou cenou (materiál+mzdy+výrobní režie)
+Jednicové mzdy	Mzdy byly zásadně úkolové
+Výrobní režie	Pouze ovlivnitelné náklady (energie, pára, voda, režijní materiál, doprava apod.) nikoliv veškeré <b>vč. kalkulovaného zisku daného střediska!</b>
+Paušál	Režijní náklady pomocných středisek vyjádřené jako haléř/pár, které se stanovily z rozpočtů příslušných <u>pomocných středisek</u> (modelárny, výroba obuvnického zařízení, údržba strojů, laboratoře).
<b>=Výrobní náklady celkem</b>	Součet výše uvedených položek
+Výrobní ceník	kalkulovaný rozdíl, který společně s výsledky hospodaření všech výrobních středisek (kalkulovány do výrobní režie každého střediska) dával hrubý výsledek hospodaření celé výroby.
<b>=Odváděcí cena</b>	v ní veden výrobek na skladě hotových výrobků.

Zdroj: Vlastní úprava dle Nádvorník (1990).

Další stěžejní nástroj Baťova ekonomického řízení tvořily rozpočty, které Baťa nazýval předpoklady. Základní plánovací období tvořila pololetí, přičemž počátek prvního spadl do 9. týdne a druhého do 35. týdne kalendářního roku. Sestavení plánu vycházelo od sestavení tzv. *kolekce* obuvi pro dané pololetí. Kolekce představovala soubor vzorů obuvi<sup>82</sup>, které budou v příštím pololetí nabízeny (jak dlouhodobě úspěšné tzv. „chlebové“ vzory, tak módní novinky) a odhad prodejního oddělení o předpokládaném obratu. Na tato data o prodeji navazovala při zpracování svých rozpočtů všechna střediska. Z rozpočtů středisek poté finanční oddělení zpracovávalo finanční plán celé společnosti na příští pololetí. Poměrně malou úlohu v plánování hrály dlouhodobé záměry a plány. Ty zůstávaly v hlavě ředitele podniku, aniž by byly explicitně vyjádřeny a stanoven harmonogram jejich sestavování. Z návštěv Bati u tzv. rajonistů v zahraničí a ze zápisů ze schůzek s nimi však plyne, že i tato oblast byla na pořadu dne, byť nebyla formalizována do písemné podoby. To odpovídá i historickému vývoji názorů odborné literatury, kdy úloha strategie začala být vyzdvihována (a následně až přeceňována) teprve od poloviny 70. let minulého století.

Na kalkulace a rozpočty (předpoklady) navazoval systém provozního účetnictví a pravidelných sobotních konferencí vedoucích pracovníků. Provozní účetnictví bylo zcela podřízeno potřebám řízení. Navíc bylo co nejjednodušší<sup>83</sup>, aby každý vedoucí střediska za uplynulý týden mohl zúčtovat náklady a jejich srovnáním s uznanými vnitropodnikovými

<sup>82</sup> Tyto vzory byly vystaveny ve *Vzorkové síni* vč. prototypů jednotlivých modelů. Celkově kolekce obsahovala kolem 600 modelů, které až na dvojnásobek doplňovaly zvláštní modely podle požadavků zahraničních odběratelů.

<sup>83</sup> Sám T. Baťa rozvádí tyto principy ve své úvaze z roku 1925: „*Já hledal však takový způsob účasti zaměstnanců na zisku, aby jim bylo lze vybudovat samosprávu dílen. Tento způsob podmiňovalo: 1. aby vyúčtování dosaženého zisku bylo provedeno v době co nejkratší, tedy týdně; 2. aby si účastník mohl svoji účast vypočítat sám; 3. aby se účast vztahovala na malé oddělení tak, aby každý zaměstnanec mohl být zúčastněn na správě dílny.*“ Baťa (1932)

výnosy si spočítat zisk/ztrátu svého střediska. Zúčtovací období tvořil týden od čtvrtka do středy následujícího týdne. Na čtvrtek ráno si vedoucí středisek připravili přehled výkonů, které jejich středisko provedlo a pro koho, aby si je následně vzájemně podepsali s odebírajícími středisky. Čtvrteční odpoledne a pátek byly určeny na zpracování souhrnů a výpočet výsledků, které se prezentovaly na sobotní konferenci.

Podrobná znalost struktury nákladů zároveň umožnila, aby každý vedoucí byl sám schopen ústně podat potřebná vysvětlení výsledků svého střediska na pravidelné sobotní konferenci vedoucích pracovníků. Rozsáhlé rozbory a písemné zprávy neexistovaly. Klíčovou roli sobotních konferencí pro ekonomické řízení dokumentuje předpis pro účastníky konference

„Máte časový předpis k vyhotovení účetních prací.

Týdenní platy jsou vyhotovované vlastnoručně vedoucími oddělení. Odchyly od plánu jsou odůvodněné a podepsané.

Inventury minulého týdne s poznámkami vedoucího jsou přiloženy k týdennímu účtu.

Kontrolujete a zjišťujete příčiny, proč nebyl dosažen semestrální plán, který je u vás uložený a dáváte návrhy, jak závady odstranit.

Předkládáte porovnání skutečného finančního stavu s finančním plánem a odůvodníte odchyly.

Příkazy udělené na konferenci vedete v evidenci, kontrolujete jejich provedení a na budoucí konferenci předložíte seznam nezrealizovaných příkazů s jejich odůvodněním.

Staráte se o to, aby se všechny záležitosti určené pro konferenci vybavily ve dni konference a ne potom v průběhu týdne.

Máte připravené všechny statistiky, přehledy a diagramy se zapsaným posledním týdnem..“

[Kudzběl (2003, s. 17)]

Na důslednou kontrolu hospodárnosti provozu vážala hmotná zainteresovanost pracovníků společnosti Baťa. Dělnické mzdy byly stanoveny převážně jako úkolové, kdy každý dělník, resp. dělnice si zapisovali do svého úkolového listu odvedené výkony a za ně si sami vypočítali svou mzdu<sup>84</sup>. U pásové výroby se hodnotil výkon celé dílny. V čele každé dílny byl jeden předák a dva až tři tzv. účastníci (navíc oproti ostatním dělníkům prováděli přejímku materiálu na dílnu), kteří se podíleli 0,5-1,0% na výsledku hospodaření celé dílny. Výplata mezd se prováděla týdně. Všechny kázeňské prohřešky byly stíhány diferencovanými srážkami ze mzdy (v průměrné výši cca 1% týdenní mzdy). Baťa přitom usiloval o úkolování všech profesí. Kde nebylo možné úkol jednoznačně a měřitelně stanovit, uplatňovaly se režijní mzdy, přičemž každý vedoucí, který svou prací přímo ovlivňoval výsledek svého oddělení dostával kromě fixního platu též „účást na zisku“ svého oddělení (tvořila až trojnásobek jeho fixního platu). V případě ztráty ovšem stejným procentem nesl i účást na ztrátě. Ostatní režijní pracovníci bez účasti na zisku jako účetní, korespondentky atd. měly odměny stanovované svým vedoucím. Veškeré účasti na zisku však nebyly vypláceny společně se mzdou, ale evidovaly se na tzv. osobní účty, které byly úročeny 10% ročně (jedna z nejvyšších úrokových měr i v tehdejší Evropě) a z nichž bylo možné vybírat pouze v určitých specifických situacích (svatba, koupě nemovitosti, apod.) se souhlasem hlavního účetního.

Za projev pokrokovosti řízení koncernu Baťa lze považovat i skutečnost, že společnost již ve 30. letech minulého století uplatňovala jednoduchý koncept řízení nákladů, který lze označit současným termínem cílové náklady (*Target Costing*). Ing. Krutil např. vzpomíná:

„Mohly nastat případy, že určitý druh v kolekci se jevil jako vhodný pro zařazení do prodejního plánu, ale jeho odváděcí cena se ukázala příliš vysoká. Prodejci se mohli obrátit na kalkulační oddělení se žádostí upravit a tedy snížit odváděcí cenu. Takový požadavek byl posouzen v kalkulačním oddělení, které hledalo možnost snížení ceny třeba zjednodušením vzoru, materiálu, výrobního zařízení apod. Byla také možnost získat pro vzor objednávky i z jiných oddělení, což by mělo vliv na úsporu výrobního zařízení. Nebo šlo o

<sup>84</sup> V přípravě materiálu byli navíc zaměstnanci např. stimulováni k vyššímu využití materiálu, a to 30% odměnou z úspory materiálu.

případy, kdy bylo nutné čelit konkurenci a hledaly se cesty, jak snížit odváděcí cenu a tím i prodejní cenu, chtěl-li jsme obstát např. v konkurenci s Japonci.“ [Nádvorník (1990, s. 98)]

Vysokou úroveň ekonomického řízení za prvé republiky však neprokazoval pouze koncern Baťa, nýbrž i řada dalších velkých průmyslových podniků jako Zbrojovka Brno, Škoda, atd. Poválečný přechod k centrálně plánované ekonomice a s ní též radikální změnu v pojetí úlohy a významu účetnictví a ekonomického řízení, dokumentuje Lanča (Lanča, Sedláček, 2005) na vývoji tehdejší legislativy následovně:

- Léta 1946 – 1952 byla obdobím implementace jednotné organizace tzv. podnikového účetnictví, které jako své části mělo účetnictví, kalkulaci, statistiku a rozpočetnictví. V rámci tohoto procesu se zavádělo mimo jiné též provozní účetnictví, které vycházelo ze zkušeností Baťova koncernu.
- V období národohospodářské evidence 1952 – 1971, kterou tvořily účetní evidence, statistika a technická evidence, již vystupoval jasně do popředí akcent na centrální řízení a z hlediska získání informací měly centrální orgány prioritu.
- V roce 1966 vyšel zákon o jednotných kalkulačních zásadách.
- V roce 1971 vyšel zákon č. 21 o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací, který definoval jako informační obory účetnictví včetně účetnictví vnitropodnikového, kalkulaci, rozpočetnictví, statistiku a operativní evidenci.

Teprve změna politického a následně též hospodářského uspořádání po listopadu 1989 otevřela hranice našeho státu pro neomezený přísun poznatků a zkušeností s fungováním manažerského účetnictví a controllingu v zemích s vyspělou tržní ekonomikou. Patrně pod dojmem neúčinnosti plánů a rozpočtů, které se zdály být byrokratickým přežitkem centrálně plánovaného hospodářství, však paradoxně řada podniků v té době upustila od jejich sestavování, stejně jako od vedení vnitropodnikového účetnictví. Umocnil je v tom i nově přijatý zákon o účetnictví 563/1991 Sb., který - na rozdíl od předchozí legislativy - problematiku vnitropodnikového účetnictví ani vnitřního ekonomického řízení do dnešních dnů neupravuje a rovněž podzákonné normy se omezují pouze na náčrt jednookruhové, či dvouokruhové formy vnitropodnikového účetnictví a stručné rozvedení pravidel pro oceňování zásob vlastní výroby. Po řadě let stále tužší centralizace se tak naštěstí rozhodování o uspořádání účetních informací pro potřeby řízení podniku opět vrátilo plně do kompetence každého podniku, který sám musí zvážit, zda užitky těchto informací převyšují náklady spojené s jejich zjišťováním.

Přísun nových poznatků z řízení podnikové ekonomiky a jeho informační podpory ze západních zemí k nám však poznamenal načrtnutý nestejný vývoj controllingu v anglofonním a germanofonním světě. Společně s řadou dalších faktorů se tento vliv odráží mimo jiné ve skutečnosti, že v česky psané odborné literatuře vychází drtivá většina pokusů o vymezení pojmu controlling právě z překladů německé literatury. Jeden z prvních překladů rakouského originálu autorů Hofmeistera a Stieglera (1992) vymezuje působnost controllingu jako účtování nákladů, vnitropodnikové účetnictví, rozpočtování, krátkodobé plánování, interní zprávy, rozborů a výkaznictví, externí účetnictví, bilancování. V licenci stejného rakouského nakladatelství navázal na naznačené operativní chápání controllingu překlad knihy *Strategický controlling* dalšího rakouského autora Steinöckera. V protikladu k tomu ryze prakticky zaměřený, jakýchkoliv teoretických ambicí se dopředu vzdávající, český překlad německého originálu<sup>85</sup> autorů Manna a Mayera definuje:

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“  
[Mann, Mayer (1992, s. 15)]

<sup>85</sup> jehož německá předloha byla vydána v roce 1987 pod názvem *Controlling pro nastupující*.

Snad první českou vysokoškolskou učebnicí z polistopadové doby, která zmiňuje controlling, je učebnice manažerského účetnictví kolektivu autorů vedeného Schrollem (1993). Sám vedoucí autorského kolektivu – prof. Schroll - v úvodní kapitole k vývoji a pojetí manažerského účetnictví v jediném odstavci výstižně shrnuje vývojové rozdíly v jednotlivých jazykových oblastech světa následovně:

„Určitá nejednotnost je i v jiných státech: v anglofonní a germanofonní oblasti převládalo označení nákladové účetnictví, ve francouzské provozní, popř. analytické provozní účetnictví. Od konce druhé světové války a zvláště od šedesátých let se v tržních podmínkách přetváří nákladové účetnictví na manažerské, a to s výjimkou německé oblasti, kde se objevuje označení účetnictví nákladů a výkonů (výnosů), popř. někdy i označení ‚účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování‘. Navíc se zejména v německé oblasti v posledních letech značně rozvíjí disciplína označovaná jako ‚Controlling‘, která plní mnohé funkce analogické s funkcemi manažerského účetnictví. Někdy se dokonce chápe manažerské účetnictví jako ‚Controlling v úzkém pojetí‘. “ [Schroll (1993, s. 4)]

Schrollovo pojetí controllingu položilo základ prvního soudobého názorového proudu, který chápe controlling jako synonymní výraz pro manažerské účetnictví. Jak ukáže bod 1.3.3 věnovaný českým učebnicím a monografiím, v tomto pojetí pokračuje s různou důsledností většina autorů z řad pedagogů Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické (dále jen „VŠE“).

V protikladu k první fakultě, třetí fakulta VŠE - zejména její Katedra podnikohospodářská - představuje jádro širšího názorového proudu. Ten plně odpovídá nejširšímu německému koordinačnímu pojetí controllingu<sup>86</sup>, které je prezentováno v současných učebnicích podnikového hospodářství, což lze dokumentovat např. citátem:

„Původ slova je v anglickém výrazu ‘to control’ tj. řídit, nikoliv kontrolovat; nejde tedy o kontrolování, ale o řízení, což je širší činnost než kontrolování (to je součástí řízení)...

Controlling = řízení všech činností ve firmě (podniku), které je zaměřeno na dosažení podnikatelských záměrů, zejména na dosažení zisku.“

[Synek, Kislíngerová (1994)]

Třetí český proud soudobého chápání controllingu představuje malou podmnožinu názorového proudu, který ztotožňoval controlling s manažerským účetnictvím a který jsem označil řadovou číslovkou první. Na rozdíl od něho třetí názorový proud omezuje controlling na tu část manažerského účetnictví, která doporučuje oddělené účtování a kalkulování variabilní a fixní nákladů, a těžiště controllingu spatřuje ve využívání kalkulací neúplných nákladů a v analýzách krycích příspěvků.

Největší zásluhu na rozšíření povědomí o controllingu v myslích praktiků však zřejmě neměl žádný ze tří dosud rozebíraných, teoreticky relativně čistých a konzistentních názorových proudů, nýbrž produkty dvou ryze komerčních institucí.

---

<sup>86</sup> Jak ukázala analýza německé literatury, k jeho nejvýznamnějším propagátorům patří Hans-Ulrich Küpper.

První je společnost SAP ČR, s.r.o., dceřiná společnost německé SAP AG Walldorf. Ta distribuuje a implementuje podnikový informační systém SAP, který patří k nejrozšířenějším elektronickým informačním systémům zejména ve velkých podnicích v ČR. Jeden ze dvanácti základních modulů z ERP<sup>87</sup> jádra citovaného systému přitom nese název *CO* (=Controlling). Náplň modulu tvoří následující základní komponenty:

- CO-OM Controlling režijních nákladů (účtování o nákladových střediscích a zakázkách);
- CO-PC Controlling výrobních nákladů;
- Controlling výsledku (konkrétně CO-PA Analýza ziskovosti segmentu trhu, EC-PCA Účetnictví ziskových středisek).

Kromě výčtu základní funkcionality modulu CO je pro další úvahy o podstatě controllingu v pojetí společnosti SAP podstatná i skutečnost, že struktura jejího produktu plně odpovídá charakteristice tzv. rozšířeného ERP, který graficky znázorňuje obr. 1-16. K němu doplníme, že k rozšíření systémů ERP došlo v návaznosti na rozvoj Internetu<sup>88</sup>, kdy k nabídce ERP jádra přibýly softwarové aplikace pro řízení dodavatelského řetězce označované SCM (*Supply Chain Management*), pro řízení vztahů se zákazníky CRM (*Customer Relationship Management*) a zejména nadstavba nad datovou základnou všech těchto systémů vznikla relativně samostatná aplikace MIS (*Management Information System*) určená pro podporu rozhodování manažerů podniku. Vzhledem k tomu, že modul CO nespadá manažerský informační systém, který společnost SAP nabízí samostatně, a s ohledem na jeho výše vyjmenovanou funkcionality lze dovozovat, že controllingem v pojetí SAP se rozumí především operativně zaměřené manažerské účetnictví, jež bychom též mohli označit za manažerské účetnictví v užším slova smyslu, příp. za nákladové účetnictví. Takto controlling vstoupil do myslí mnoha účetních, kteří na otázku o podstatě controllingu pohotově odpoví, že se jedná o modul informačního systému. Dlužno dodat, že po vzoru společnosti SAP nabízí podobný modul s označením Controlling též řada jiných konkurenčních podniků, které produkují účetní software.

---

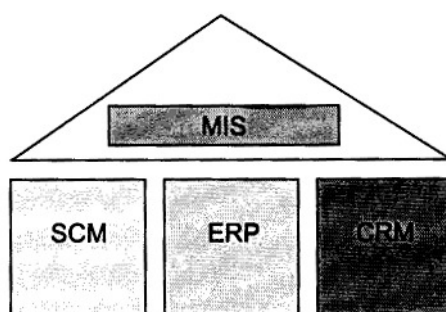
<sup>87</sup> Systémy ERP (*Enterprise Resources Planning*) vychází ze společného databázového jádra, o které se opírá většina jejich aplikací pro podporu jednotlivých podnikových funkčních oblastí jako je výrobní, logistická, obchodní, finanční a personální.

Basl (2002, s. 53n) uvádí, že historicky se systémy ERP vyvinuly přibližně v 90. letech 20. století ve vyspělých západních zemích rozšířením systémů MRPII (resp. PPS), které informačně zobrazovaly převážně naturální toky, o systémy pro peněžní vyjádření takových toků v účetnictví. Rovněž systémy MRPII (*Manufacturing Resource Planning*), v germanofonních oblastech nazývané systémy PPS (*Produktionsplanung und -steuerung*), měly své předchůdce, a sice systémy CIM (*Computer Integrated Manufacturing*) z 80. let minulého století, které usilovaly o propojení řady systémů pro podporu výrobní funkce jakými byly např. CAD (*Computer Aided Design*) pro podporu konstrukce, CAP (*Computer Aided Process Planning*) pro podporu tvorby výrobních postupů, resp. po rozšíření o nástroje k ovládání numericky řízených obráběcích strojů systémy CAM (*Computer Aided Manufacturing*).

Aplikace databázových systémů ERP po roce 1990 nahradily v ČR většinu tzv. *Automatizovaných systémů řízení* (ASŘ) charakteristických agendovým způsobem zpracování informací (Basl, 2002, s. 51). ASŘ byly v bývalém ČSSR vyvíjeny od 80. let. 20. století. Byť byly patrně algoritmicky plně srovnatelné s ERP systémy, po technické stránce však nebyly vůbec kompatibilní s mnohem výkonnějším hardwarem importovaným ze západních zemí do ČR, což byla hlavní příčina jejich téměř úplného vytlačení z nově vznikajícího trhu elektronických podnikových informačních systémů.

<sup>88</sup> Basl (2002, s. 70)

## OBR. 1-16 ROZŠÍŘENÝ "EXTENDED" ERP MODEL PODNIKOVÉHO INFORMAČNÍHO SYSTÉMU



Zdroj: Basl (2002, s. 72).

O největší literární popularizaci pojmu controlling v ČR se však bezesporu zasloužila společnost Profess Consulting, která koncem minulého století byla pověřena Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ČR vedením rekvalifikačního distančního kurzu *Poradce controllingu*. Zřejmě vzhledem k zaměření tohoto kurzu navázalo její nakladatelství na řadu překladů německých praktiků z počátku 90. let, které následně rozšířilo i o učebnice českých autorů. Výsledek tohoto úsilí představuje řada vzájemně nesourodých literárních pramenů, ve kterých lze nalézt smíšené prvky ze všech tří hlavních, výše načrtnutých názorových proudů na pojetí controllingu. Zastřenost koncepce controllingu dokumentují na knize *Integrované názvosloví v controllingu*, která termín controlling pro jistotu vůbec nevymezuje, a která heslo „*Controller – jeho nová funkce v systému řízení, jeho pracovní náplň (úkoly)*“ uvádí slovy:

„Nová funkce v podniku, jejíž náplní je nalézt cesty, jak dosáhnout vytčených cílů, a to za všech okolností, zejména pak v situacích ohrožujících existenci podniku.

Předpokladem je jeho správné organizační začlenění, správné definování jeho pracovní náplně, jeho kvalifikace a přesné vymezení jeho pravomoci a odpovědnosti...“ [Vysušil (1999, s. 32)]

Do oblasti především komerčního vzdělávání finančních specialistů z české podnikové sféry postupně vstoupily také profesionální zahraniční společnosti, které jsou úzce svázány s duchovními otci controllingu z germannofonních zemích. S českým překladem stěžejní monografie Dr. Eschenbacha, či slovníku controllingu germanofonního sdružení IGC je spjata česká pobočka rakouského Controller-Istitutu. Úzké vazby na poradenskou organizaci Horváth&Partners spoluvlastněné profesorem Horváthem má naopak společnost PointConsulting, která rovněž uděluje své certifikáty controllera.

### 1.3.2 Controlling v periodických publikacích

K vytvoření představy o popularitě controllingu v člancích, které byly publikovány ve významných tuzemských ekonomických časopisech, využiji údaje bibliografické databáze *Česká národní bibliografie*<sup>89</sup>.

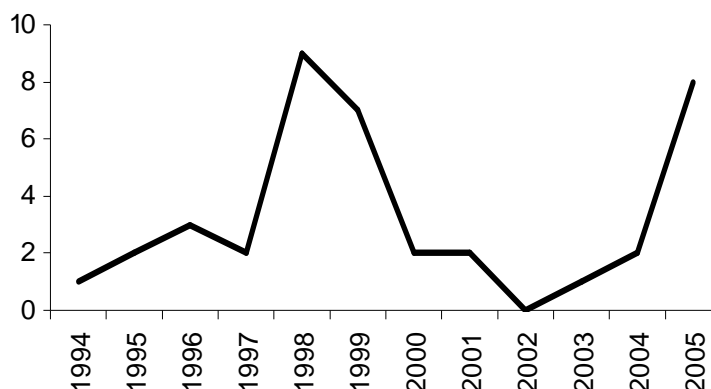
Dotaz na vyhledání článku se slovem „*controlling*“ v kterémkoliv poli, který byl zadán do databázového systému České národní bibliografie, odhalil, že v jediných dvou českých časopisech<sup>90</sup>, které sleduje vědecká citační databáze *Web of Science*, nebyl na téma controllingu zveřejněn žádný článek. Dále bylo zjištěno, že za období let 1994-2005 bylo publikováno celkem 39 článků v ekonomicky zaměřených časopisech většího nákladu. Konkrétně se jednalo o časopis *Moderní řízení* (celkem 23 článků), *Účetnictví* (celkem 9

<sup>89</sup> <http://aip.nkp.cz/>

<sup>90</sup> tj. v časopisech *Politická ekonomie* a *Finance a úvěr*

článků) a *Ekonom* (celkem 7 článků). Vývoj četnosti článků vztahujících se ke controllingu v jednotlivých letech analyzovaného období přibližuje obr. 1-17.

**OBR. 1-17 ČETNOST CONTROLLINGOVÝCH ČLÁNKŮ V ČESKÝCH EKONOMICKÝCH ČASOPISECH**



Zdroj: Vlastní zpracování výsledků dotazu do České národní bibliografie (<http://aip.nkp.cz/>) dne 28.3.2006.

Z grafu v obrázku se zdá, že controlling podobně jako jiná témata podléhá módním vlnám a v současnosti zřejmě nabývá opět na aktuálnosti, které dosáhl v druhé polovině devadesátých let minulého století.

Při interpretaci grafu je však třeba mít na paměti poměrně omezený okruh analyzovaných časopisů, mezi kterými chyběly specializované časopisy vydávané se čtvrtletní periodicitou pod záštitou renomovaných zahraničních poradenských společností, a sice český časopis *Controlling* společnosti PointConsulting a časopis *ControllerNews* české pobočky Controller-Institutu. Na druhou stranu právě časopis *ControllerNews* nebyl Radou pro výzkum a vývoj uznán jako odborný recenzovaný časopis pro účely hodnocení výsledků výzkumu a vývoje.<sup>91</sup>

### 1.3.3 Controlling v monografiích a učebnicích

Situaci současného tuzemského stavu controllingu se sobě vlastním přezíravým nadhledem komentuje nestor naší manažerské literatury - prof. Jaroslav Jirásek - slovy:

„Novodobý přístup k nákladům a jejich efektům si klade za cíl 'controlling'. Výraz zní anglosasky, ale je vepsán hlavně do německé a rakouské teorie účetnictví, kalkulace a rozpočtování. Navazuje na účetnictví, ale více než ono se staví do služby manažerskému poznávání a rozhodování. Připravuje nejen 'výkazy', jak je dosud převažujícím zvykem, ale zároveň předkládá nové možnosti, 'návrhy' pro podnikovou strategii a podnikatelský plán. Controlling se tak stává i vstupní branou do finanční analýzy, hodnocení finančních rizik, oceňování hodnoty podniků, kapitálové a finanční strategie...

Americká praxe controlling v německé podobě nezná, je založena na osobitých principech, vytvořila 'manažerské účetnictví' (vedle odnože finančního účetnictví, zaměřeného hlavně na potřeby kapitálové správy a státního fisku). Manažerské účetnictví si klade rovněž za cíl obsluhovat a podporovat manažerskou poznávací a rozhodovací práci. ...

České podnikatelské školy a poradenské firmy učí obojímu, jedny spíše manažerskému účetnictví podle amerického vzoru, jiné spíše controllingu podle německo-rakouského vzoru. Pokud jde o teoretický základ a konstrukci, je controlling postaven solidněji. Ale pokud jde o podnikatelské určení a možnosti, je manažerské účetnictví dynamičtější.“ [Jirásek (2003, s. 79-80)]

Snad až na počestný přepis termínu controlling nelze po obsahové stránce citovanému textu nic vytknout. Do češtiny byly např. nedávno přeloženy dva slovníky, na kterých lze jasně dokumentovat, jak v naší zemi dochází ke střetu anglofonního a germanofonního pohledu na

<sup>91</sup> Podrobněji viz <http://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=31543>.



námi zkoumanou problematiku. Tzv. oficiální terminologie manažerského účetnictví<sup>92</sup> nezná heslo *controlling*, či *controllershí*. Slovník *controllingu*<sup>93</sup> zase pro změnu nezná heslo *manažerské účetnictví*. Ve shodě s Jiráskem jsou rovněž výsledky naší analýzy<sup>94</sup> internetových stránek veřejných vysokých škol, která odhalila, že z celkového počtu 11 analyzovaných vysokých škol ekonomického zaměření šest mělo na podzim 2005 ve svém studijním programu předmět s *controllingem* ve svém názvu. Přitom nelze současně tvrdit, že VŠ, které předmět s takovým názvem neměly přímo akreditován, *controlling* svým studentům nepřibližují. *Controlling* se zde totiž velice často vyskytuje jako téma v anotacích jiných předmětů, zejména předmětů věnovaných manažerskému účetnictví.

Obraťme však svou pozornost zpátky ke třem hlavním názorovým proudům, které byly identifikovány při zkoumání chronologie vývoje tuzemského *controllingu*:

#### a. *Controlling* jako manažerské účetnictví

Do tohoto pojetí řadím všechny přístupy, které dělají mezi *controllingem* a manažerským účetnictvím rovnítko, případně považují *controlling* za pouze mírně širší pojem než manažerské účetnictví. Jak již bylo citováno, prvním zastáncem takového názoru byl **Schroll** (1993). Ten svůj pohled zopakoval i jako člen autorského kolektivu vedeného Králem (1997). V této knize však již více akcentoval širší rozsah *controllingu*, zdůraznil teritoriální specifika germanofonní oblasti a přebral definici Horvátha, která vymezuje *controlling* jako *koordináční funkci subsystémů plánování a kontroly a subsystému zajištění informační základny*<sup>95</sup>.

Vedoucí Katedry manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví VŠE - **prof. Král** - uvádí vymezení *controllingu* následovně:

„Zejména ve snaze vyjádřit novou kvalitu v systémovém propojení všech funkcí a nástrojů systému řízení se pro způsob důsledného prosazování podnikových cílů vžívá i nový název. Ve vazbě na to, že koordinace výše zmíněných funkcí spadá do pracovní náplně odborníka, který se v angličtině označuje jako ‘controller’, se pro tento způsob řízení začíná používat pojem ‘controlling’. Ačkoliv ani tento pojem není jednotně vymezen, v nejobecnějším slova smyslu je chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ [Král (2002, s. 24)]

Následně rovněž citovaný pramen přebírá definici Horvátha a dále precizuje rozdíly a shodné oblasti obou disciplín, jak dokumentuje obr. 1-18. Shoda obou přístupů je shledána v chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který může sloužit jako instrument ke koordinaci všech funkcí systému řízení. Současně se zdůrazňuje jako podmínka proveditelnosti srovnání obou systémů skutečnost, že manažerské účetnictví je výlučně informačním nástrojem, a proto i *controlling* musí být při srovnání nahlížen pouze z úhlu svých informačních nástrojů, tj. bez metod řízení, které pod něj rovněž bývají někdy zařazovány.

---

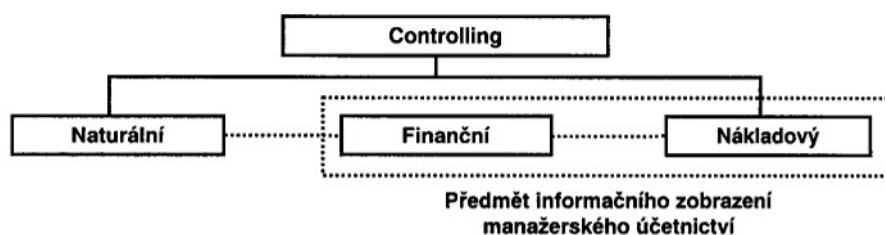
<sup>92</sup> CIMA (2003)

<sup>93</sup> IGC (2003)

<sup>94</sup> Šiška, Lanča (2005)

<sup>95</sup> Král (1997, s. 34-35).

## OBR. 1-18 PŘEKRYV MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU DLE KRÁLE



Zdroj: Král (2002, s. 26)

K úplnému ztotožnění termínů controlling a manažerské účetnictví přistupuje další členka Katedry manažerského účetnictví VŠE - **prof. Fibírová** - když termín manažerské účetnictví uvádí v závorce za controllingem. Zároveň v její knize lze nalézt další ztotožnění některých dílčích oblastí controllingu a manažerského účetnictví:

„Provázanost nákladového a manažerského účetnictví se projevuje v angloamerické oblasti v uvádění obou pojmů společně (Cost and Management Accounting – Nákladové a manažerské účetnictví), ve Francii dokonce jejich spojením (Comptabilité analytique de gestion – Nákladové účetnictví pro řízení). V Německu a jiných státech germanofonní oblasti jsou informace nákladového účetnictví v uvedeném slova smyslu součástí operativního controllingu (controlling výkonů, controlling středisek, controlling procesů) a manažerského účetnictví součástí controllingu strategického.“ [Fibírová (2003, s. 30)]

Se ztotožněním obou disciplin, byť s náznakem možného přesahu controllingu se lze setkat i u **Staňka**:

„... V německy mluvících zemích se manažerské účetnictví nazývá controlling. Obvykle má však širší než pouze finanční záběr. ...“ [Staněk (2003, s. 36)]

### b. Controlling jako řízení krycích příspěvků

Tento názorový proud označuje za controlling ekonomické řízení podniku pomocí kalkulací neúplných nákladů a účetnictví, které rozlišuje náklady podle jejich závislosti na objemu aktivity na fixní a variabilní. Díky existenci takto rozlišených hodnotových informací lze konstruovat krycí příspěvky k úhradě fixních nákladů a zisku<sup>96</sup> jako rozdíl mezi tržbami daného druhu výrobku a jeho variabilními náklady, resp. stupňovitě dále krycí příspěvky členit podle postupně odečítaných fixních nákladů druhu výrobku, výrokové skupiny, provozu, celého závodu apod. Controllingové řízení poté spočívá v soustředění úsilí podniku na dosahování co nejvyšších krycích příspěvků.

Controlling pojatý jako řízení krycích příspěvků představuje velice úzce vymezenou oblast nástrojů manažerského účetnictví. Takto pojatý controlling by bylo možné upřesnit přívlastky nákladový a operativní. Nákladový z toho důvodu, že jeho těžiště spočívá zejména v řízení nákladů, resp. též v řízení vztahů nákladů k výnosům. O operativní controlling se bezpochyby jedná z toho důvodu, že variabilní a fixní náklady jsou spojovány s tzv. krátkým obdobím ve smyslu mikroekonomické teorie, ve kterém se hlavním motivem pro užití krycích příspěvků stává snaha o maximální využití instalované kapacity<sup>97</sup>.

<sup>96</sup> Zkráceně „krycí příspěvky“ z německého *Deckungsbeitrag*, některé prameny hovoří též o „maržích“ z anglického *Contribution margin*. Vzhledem k tomu, že ve vzoru výsledovky finančního účetnictví stanoveném přílohou vyhlášky 500/2002 Sb. nalezneme marži jako jednu z položek, která má jiný obsah, preferujeme výraz krycí příspěvek.

<sup>97</sup> Hledání lokálního maxima objemu krycích příspěvků přitom může probíhat pouze ve vztahu k jedinému omezujícímu faktoru, jak zpravidla rozebírají anglofonní učebnice při konstrukci různých „speed factors“, ale i k celé řadě omezujících podmínek s využitím např. simplexové optimalizační metody.

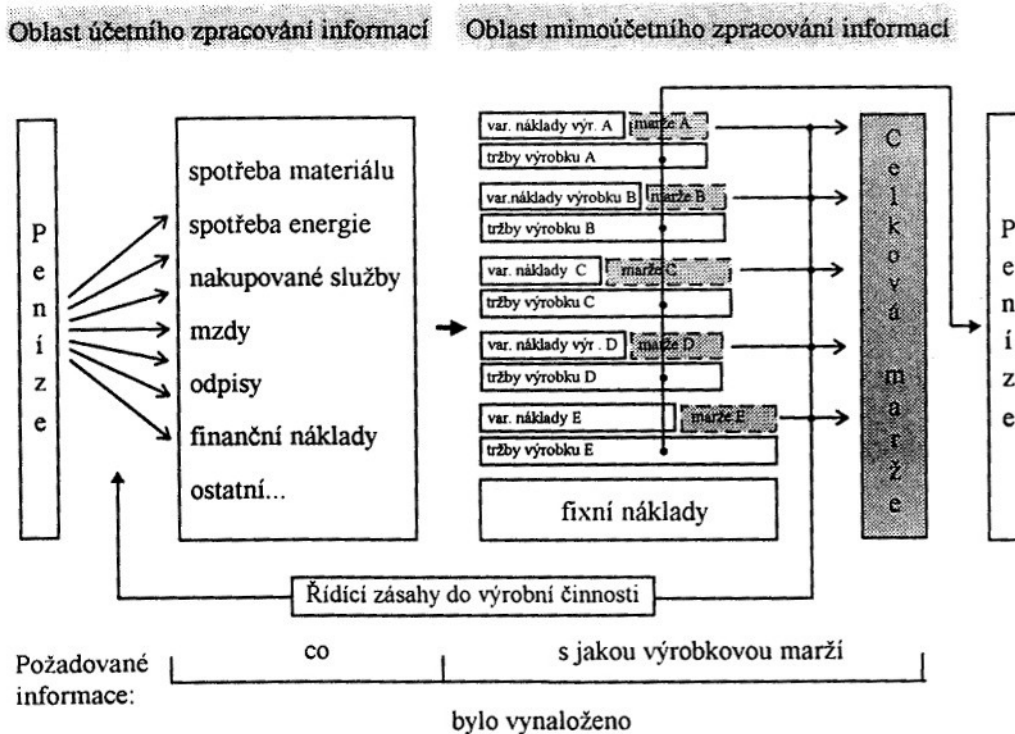
V naznačeném pojetí, tj. jako řízení krycích příspěvků zřejmě controlling chápe **Vysušíl** (2000). Byť v úvodu své knížky naznačuje široký záběr controllingu, následně vyzdvihuje jako hlavní body charakterizující controlling - náklady variabilní a fixní, krátkodobý hospodářský výsledek, příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, výpočet kritického bodu, odchylky od plánu a jejich rozbor a zřízení ziskových středisek.

V předestřené užším pojetí vymezuje controlling též **Lazar** (1999) jako

„... samostatnou větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založenou na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na této bázi provádí také kalkulaci cen, čímž se stává mj. praktickým nástrojem marketingu.“

V návaznosti na uvedenou citaci nepřekvapí, že stejný autor ve své novější publikaci zdůrazňuje při členění nákladů a výnosů, že *kapacitní třídění nákladů je záležitostí ... nákladového controllingu* (Lazar, 2001, s. 18). Společně se svým kolegou zároveň aplikovali takto nákladově pojatý controlling na konkrétním podniku v publikaci **Lazar, Hermann** (1999). V grafickém vyjádření jejich přístup naznačuje obr. 1-19. Za zmínku k tomuto schématu stojí, že celý systém controllingového řízení vč. zjišťování informací o variabilních a fixních nákladech citovaní autoři umísťují mimo účetnictví. V konkrétním podniku to zřejmě zapříčinila nemožnost přizpůsobit tamější účetní software, z teoretického pohledu však nic nebrání tomu, aby zajištění účetních dat o variabilní a fixní složce bylo soustředěno do nákladového účetnictví, a to vedeného v jednookruhové, či dvouokruhové formě.

**OBR. 1-19 PRINCIP ŘÍZENÍ POMOCÍ KRYCÍCH PŘÍSPĚVKŮ**



Zdroj: Lazar, Hermann (1999, s. 31).

### c. Controlling jako řízení

Tento proud vymezuje controlling v širokém koordinačním pojetí, jaké je známé z germanofonních zemí a jaké by bylo možné v jeho nejkrajnější podobě chápat jako

ztotožnění controllingu se způsobem řízení (managementu), který má uplatňovat každý člen vedení podniku<sup>98</sup>. V méně vyhraněné podobě se poté akcent klade buď na koordinaci, plánování a kontrolu, nebo spíše řídčeji se zdůrazňuje čistě ekonomická (hodnotová, peněžní) oblast řídicí práce manažerů.

Zdůrazňování controllingu jako součásti řízení se objevuje v první řadě v dílech autorů z Podnikohospodářské fakulty VŠE, ze které byl výše citován **prof. Synek**. Z jeho novějších publikací ilustrují vývoj jím prezentovaného názoru na pojetí controllingu následující citace:

„Nástroj řízení podniků, vycházející z plánování, kontroly plnění plánu, zjišťování odchylek a zajištění jejich odstranění. Vznikl v USA.“

[Synek (2002, vymezení controllingu dle stručného slovníku pojmů)].

Ve své publikaci Synek (2003) přebírá jako nejvýstižnější definici controllingu podle Manna („*controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření*“) a podle Horvátha („... jde o komplexní propojení plánování, koordinace a kontroly“).

Do názorového proudu širšího pojetí controllingu ve smyslu součásti řízení lze začlenit i Katedru managementu Fakulty podnikohospodářské VŠE. Její vedoucí – **prof. Veber** – zařadil ve své publikaci controlling do *přístupů a metod, kterých se užívá ke kontrole* (Veber, 2005, s. 104). Kromě controllingu příkladmo uvádí *běžnou vnitřní kontrolu, interní audit a automatickou kontrolu*. Co se týče controllingu, v dalším textu poté rozebírá tři vývojové koncepce, a to

- nejstarší zaměřenou na *vyhodnocování stavu plnění podnikových záměrů (plánů, rozpočtů, projektů)*<sup>99</sup> pomocí srovnání plánovaných a skutečných hodnot, a to zprvu téměř výlučně ekonomických ukazatelů, později též dalších „projektových“ veličin jako jsou termíny a kvalita;
- rozvojovou, která *pojímá controlling jako nástroj podnikového řízení zaměřeného na rozvoj a budoucnost*, kde se vyhodnocování přenáší na všechna empirická data potřebná k určování a korekcím budoucího vývoje;
- koncepci controllingu zaměřenou na *systém včasného varování ... od controllingu se očekává, že bude pružně poskytovat informace signalizující nejen případy poruch, ale i možného ohrožení plnění plánovaných úkolů*.

Další pracoviště, které jednoznačně zastává širší pojetí controllingu, představuje Fakulta strojní ČVUT Praha. **Freiberg** (1996) vysvětluje controlling jako „*specifickou koncepci podnikového řízení, založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu*“. **Zralý** (2003) patrně zastává nejširší pojetí, když uvádí:

„...je třeba naprosto jednoznačně uvést, že současný controlling, a to v žádném pojetí<sup>100</sup>, nelze ztotožnit s pojmem "kontrola". Je-li controlling spojen s řízením podniku, jistě je spojen též s kontrolou,

<sup>98</sup> Jak vyplývá z dalšího textu, někdy se v této souvislosti hovoří o tzv. „controllingové filosofii řízení“. Autoři se tím snaží zdůraznit hlavní principy manažery uplatňovaného řízení, za které zpravidla považují zaměření řízení na cíle, kooperativní styl řízení, z organizačních podmínek poté rozsáhlejší decentralizaci pravomocí a odpovědnosti v podniku.

<sup>99</sup> stejně jako další neoznačené citace čerpá z Veber (2005, s. 106n)

<sup>100</sup> Pro úplnost nad rámec citátu dodejme, že v téže publikaci vymezuje následujících 5 pojetí:

1. **Informační pojetí controllingu**, kdy pod pojmem controlling se rozumí především tvorba a interpretace průřezových informačních sestav (reportů, výkazů). Tyto průřezové informační sestavy jsou zpracovávány zejména pro vrcholový management podniku, k získání syntetických informací pro podniková rozhodování.

jako každá řídicí činnost. Při interpretaci pojmu "controlling" je však třeba vyjít z pojmu "to control". Ten je vhodné chápat jako ekvivalent pojmu "řízení" a to velmi důsledného, přísného řízení. Charakteristiky, resp. veličiny, které jsou řízeny jsou proto pravidelně, v krátkých intervalech vyhodnocovány a jsou přijímána rozhodnutí ke korekci procesů, pokud se odchyľují od předem stanovených hodnot, případně překračují předem určené meze. Mohou se ovšem měnit i předem stanovené meze, pokud je k tomu důvod. Controlling tedy musí vést k takovému řízení procesů, které udrží dané procesy v žádoucích mezích a zajistí dosažení předem stanovených výsledků, nejen finančních, ale i obchodních, rozvojových, technických a dalších.“

## 1.4 Shrnující koncepce controllingu

Předchozí kapitoly seznámily čtenáře s původem controllingu, jeho postupným vývojem a zejména s teritoriálně podmíněnými rozdíly, které se v jeho pojetí vyskytují v anglofonních a v germanofonních zemích. Zjistili jsme, že germanofonní země představují v současnosti domovinu controllingu a autoři se zde přímo předhánají v pokusech, jak odůvodnit existenci controllingu jako samostatné disciplíny podnikohospodářské nauky. Výsledek tohoto úsilí představuje záplava nejrůznějších koncepcí, které podrobují controlling drobnohledu a z různých pohledů se snaží nalézt jeho specifické znaky, na nichž by bylo možné postavit teoretické odůvodnění controllingu. Ačkoliv se může zdát, že v pohledu na pojetí controllingu všechny koncepce ve výsledku rozšiřují pouze nejistotu, citovaná anketa mezi německými profesory (viz obr. 1-7 výše) dává poměrně zřetelné signály, které pojetí controllingu převládá.

Anglofonní svět neakcentuje striktní členění funkcí jednotlivých podnikových disciplín, ani jejich důsledné teoretické odůvodnění a systematizaci. Snad i v důsledku této volnosti zde postupný historický vývoj strategického a finančního managementu zastínil oblibu pojmu *controllershí* a pod sjednocující termín *management accounting* shrnul obsah kvalifikace nezbytné pro výkon jakýchkoli podnikových činností souvisejících s účetnictvím a financemi.

Pro Českou republiku bylo při analýze odborné literatury shledáno, že se u nás uplatňuje jak anglofonní, tak germanofonní vliv, přičemž pouze minimum literárních titulů se snaží oba vlivy seriózně pojmenovat a důsledně se jimi zabývat. V této podkapitole se proto pokouším složit z výše provedených analýz shrnující koncepci controllingu, ze které vychází výuka předmětů Manažerské účetnictví a Controlling. S ohledem na naznačený historický vývoj se bude předkládaná koncepce controllingu opírat prvořadě o německé autory a jimi zastávanou koordinační koncepci. Ta se odvozuje od systémového přístupu k podniku, a proto v následujícím bodu 1.4.1 nejprve ve stručnosti a bez nároku na úplnost připomenou několik základních poznatků ze systémového přístupu. S jejich pomocí podnik nahlížím jako otevřený systém prvků (resp. subsystémů), z nichž jeden tvoří též systém podnikového řízení (=řídicí systém). Rozebráním řídicího systému na dílčí prvky dospějeme ke controllingu, jenž je jedním ze subsystémů řídicího systému. Při strukturaci controllingu se v následujícím bodu 1.4.2 se přesuneme na ještě nižší rozlišovací úroveň řídicího systému, kde provedeme dekompozici subsystému controllingu na jednotlivé prvky jeho struktury.

Skutečnost, že předkládaná koncepce controllingu vychází z germanofonních pramenů, by neměla svádět k dojmu, že dochází k vymezení funkce controllingu v podniku výlučně pro

2. **Informačně-vyhodnocovací pojetí** controllingu, kdy controller nejen připravuje speciální informační sestavy, ale také vyhodnocuje výsledky dané oblasti (útvary, procesu, ap.).
3. **Klasické americké pojetí**, kdy controlling je chápán jako jedna ze základních funkcí managementu.
4. Širší současné **německé pojetí**, které definuje controlling jako nutné doplnění řízení podniku.
5. Pro české podnikové prostředí doporučuje controlling jako **filosofii řízení podniku**, jejíž základní linku vymezuje řetězec: *vize => cíl (soustava cílů) => úkoly => činnosti (procesy) => ukazatelé => plán (odpovědnost, termíny, způsob vyhodnocení) => evidence => vyhodnocení => rozhodnutí (příp. korekce procesu) => provedení rozhodnutí.*

účely nauky o podnikovém hospodářství, nikoliv však pro účely managementu, jenž vyrůstá z anglofonních kořenů. Ačkoliv v těchto zemích historicky došlo k podřazení controllingu pod finanční management, neznamená to současně, že by činnosti, které přisuzují controllingu a controllerům, zmizely z amerických, anglických či australských podniků, nebo že by vymizela potřeba zajištění funkce, kterou v podniku plní controlling. K vymýcení takové představy se bod 1.4.3 snaží zdůraznit ty výchozí přístupy controllingové koncepce, které jsou společné oběma přístupům k podniku, a závěrečný bod 1.4.4 ukazuje vazbu manažerského účetnictví a controllingu, jak je prezentována v předmětech Manažerské účetnictví a Controlling.

### 1.4.1 Systémový přístup k podniku

Systém je abstraktní, myšlenkový pojem. V nejobecnější rovině se jím rozumí uspořádaný celek prvků, mezi kterými existují nejrůznější vazby. Za základní vlastnosti systému přitom teorie systémů považuje strukturu systému a chování systému.

Vzhledem k obecnosti systémového přístupu jej lze aplikovat prakticky na cokoliv. V této části textu ho uplatníme na podnik, který lze nahlížet jako systém vyznačující se konkrétní strukturou a chováním.

**Struktura** je dána uspořádáním prvků a jejich vazeb. Jinak řečeno, lze ji nahlížet jako určitý statický aspekt, který je nezávislý na průběhu času a který v případě podniku bývá vyjádřen útvarovou strukturou. Tuto strukturu tvoří buďto dále „nedělitelné“ prvky, nebo útvary, které lze na nižší rozlišovací úrovni dále strukturovat a které se proto nazývají subsystémy. V protikladu ke statické útvarové struktuře má dynamický, na čas závislý charakter podnikový proces. Ten představuje **chování** systémových prvků, tedy v určitých časových následnostech uskutečňované činnosti systémových prvků, které sledují určitý cíl a probíhají v rámci dané útvarové struktury. Přes poměrně jednoznačně podané rozlišení mezi strukturou („co systém je“) a procesem („co systém dělá“) je však třeba mít na paměti, že takové rozlišení není vždy a za všech okolností možné.

Dosud široce vymezený podnikový systém však nic neříká o tom, jaký je hlavní **smysl (cíl) podniku**. V souladu s ekonomickou teorií bývá podnikový cíl vymezován jako vytváření takových užitečných produktů<sup>101</sup>, které jsou s to uspokojit lidské potřeby. Lidské potřeby jsou dle axiomů ekonomické teorie nekonečné, zatímco množství produktů - resp. při jejich výrobě spotřebovaných výrobních faktorů - naráží na svou omezenost. Tento nepoměr se odráží do upřesnění hrubě vymezeného podnikového cíle prostřednictvím tzv. hospodářského (ekonomického) principu, který od podniku požaduje vytvářet produkty při co nejmenší spotřebě zdrojů, resp. s danými zdroji vyrobit co možná největší objem produktů, které uspokojí lidské potřeby. Shrňme-li, cílem podniku je tedy při zachování hospodářského principu vytvářet produkty, které uspokojí lidské potřeby. Pokud se podnik chová v souladu s tímto „rozumným“ způsobem, hovoří se o tzv. ekonomické racionalitě. Ovšem podnik náleží k sociálním systémům, čili podstatné prvky jeho struktury představují lidé<sup>102</sup>. Poněvadž lidé se za všech okolností nerozhodují čistě racionálně, výsledná cílová orientace podniku bývá zpravidla výsledkem střetu zájmů a vyjednávání o zájmech, které vedou všichni s podnikem spjatí, na jeho činnosti závislí, či naopak jeho činností dotčení lidé a jejich

<sup>101</sup> Produkty podnikové činnosti chápeme v nejširším slova smyslu, tedy nejen výrobky, ale též práce a služby, čili produkty nehmotného charakteru. V tuzemských pramenech z oblasti manažerského účetnictví a podnikové ekonomiky se setkáme i s označením produktů pojmem *výkony*, který v tomto smyslu používá i tento text.

<sup>102</sup> Za další základní prvky na nevyšší úrovni obecnosti budeme považovat techniku (soubor všech hmotných přístrojů, strojů, zařízení, budov) a informace (nehmotné zachycení sdělení, která snižují míru neurčitosti svého příjemce).

skupiny.<sup>103</sup> Uvedená zmínka o sociální podstatě podnikového systému poněkud popírá ekonomickou racionalitu podniku, a proto zdůrazňuji, že s vědomím naznačených úskalí ne zcela vypočitatelné podstaty lidského chování nadále chápu ekonomickou racionalitu jako jistý ideální stav, o který podnik usiluje jako o základní součást svého ústředního cíle, zatímco jiné motivy a stimuly lidského chování vnímám ve srovnání s ekonomickou racionalitou jako druhořadé, byť nezpochybnitelně existující a za výjimečných okolností dokonce i určující pro podnikové dění.

Ve struktuře podniku lze oddělit dva základní subsystémy, a sice **řídící** systém a **výkonný** systém. Výkonnému systému náleží hlavní část podnikového procesu, který spočívá v transformaci vstupních hmot a energií za přispění lidské a strojní práce ve finální produkty pro zákazníka. Zvýšení efektivity podnikového procesu je spjato s vynálezem dělby práce mezi všechny jeho účastníky. Na druhé straně právě dělba práce vytvořila potřebu vzájemného sladění činnosti všech prvků výkonného systému směrem ke společnému cíli. Jinými slovy vznikla potřeba koordinace prvků výkonného systému, která náleží řídicímu systému.

Z hlediska formy lze koordinaci chápat jako postupy **přenosu a zpracování informací**<sup>104</sup>. Pro mé účely má dále význam odlišení dvou základních typů podnikových informací, a to:

- věcných (naturálních), které vypovídají slovně, či ve fyzikálních jednotkách o stavu reality, a
- ekonomických (hodnotových, finančních), které tytéž skutečnosti převádí do peněžního vyjádření.

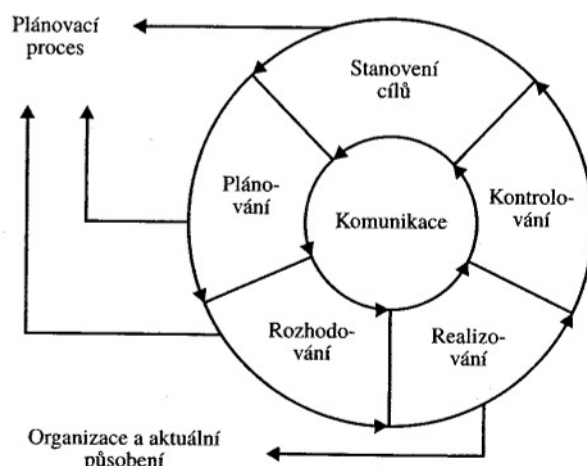
Protože se v obou druzích pohledu stále jedná o vyjádření téhož - pouze jinou formou – některé prameny v této souvislosti hovoří též o dualitě věcných a finančních podnikových informací.

Vazba řídicího a výkonného systému se uskutečňuje formou komunikace informací, zatímco obsahem této komunikace je v jednom směru sdělování příkazů, popř. cílů a v opačném směru sdělování údajů o jejich splnění, případně o stavu jejich naplňování. Zapátráme-li po původu těchto informací – tedy kde se informace berou, jakým procesem vznikají apod. – zjistíme, že nevystačíme jako doposud s celistvým, dále nestrukturovaným procesem řídicího systému, ale musíme jej dále podrobněji rozebrat. Jeden z možných přístupů k **uspořádání procesu řídicího systému** ukazuje obr. 1-20. Z něj je patrné, že celý proces řízení lze rozdělit na výchozí fázi stanovení cílů. Ty jsou v první řadě odvozeny od primárního cíle podniku modifikovaného tak, aby byly vyváženým způsobem splněny zájmy všech relevantních stakeholderů. Následuje kvantitativní vyjádření těchto cílů při plánování, jehož výsledkem je zpravidla několik alternativních možností, jak cíle realizovat. Proto musí přijít v další fázi rozhodnutí, která varianta bude uskutečněna. Další krok představuje vlastní realizace takové varianty, která nemusí spočívat pouze ve výkonu činností v rámci dosavadní podnikové struktury, ale může vyžadovat i změnu struktury podnikového systému, tzn. činnost označovanou jako organizování. Realizace je průběžně kontrolována, v návaznosti na zjištěné výsledky o stavu realizace a o těžkostech spojených s realizací se modifikují původní cíle a celý cyklus se opakuje. Téměř při všech fázích řídicího procesu přitom průběžně dochází k neustálé komunikaci (sdělování) informací, a to jak uvnitř řídicího systému, tak mezi řídicím a výkonným systémem.

<sup>103</sup> V anglofonní literatuře pro ně nalezneme označení *stakeholders* odvozené od anglického *stake* (zájem, vklad, sázka). České prameny užívají různá označení jako zájmové skupiny, zainteresovaní, konstituenti firmy apod.

<sup>104</sup> Informacemi přitom rozumím různým způsobem vyjádřené a „účelově orientované“ vědění, tj. příjemce informaci rozumí, informace pro něj má určitý konkrétní význam, který určuje jeho činnost, případně dává jeho činnosti smysl..

## OBR. 1-20 FÁZE PROCESU ŘÍDÍCÍHO SYSTÉMU



Zdroj: Wöhe (1995, s. 38)

Naznačený proces řídicího systému (čili proces řízení) se uskutečňuje v rámci určité konkrétní struktury řídicího systému, jejímiž prvky jsou v první řadě lidé, které bychom mohli označit za řídicí pracovníky (manažery) v širším slova smyslu. V užším slova smyslu pak manažery rozumějme pouze ty členy řídicího systému, kteří jsou nositeli nějaké rozhodovací pravomoci<sup>105</sup>. Důvodem takového rozlišení je skutečnost, že ve větším podniku manažeři nemohou obsáhnout všechny úkoly spojené s jednotlivými fázemi procesu řízení, a proto organizují ke své podpoře útvary složené z odborníků na vybranou oblast procesu řízení. Těmto odborníkům však zpravidla není přiřazena rozhodovací pravomoc, kterou manažeři ponechávají ve svých rukách. Ve výsledku tak řídicí systém sestává z manažerů v užším slova smyslu a odborníků, či celých štábů odborníků<sup>106</sup>, kteří jejich řídicí činnost podporují. Jeden ze štábů v řídicím systému mohou představovat i controlleři, kterým se bude věnovat následující bod.

Pro úplnost na tomto místě dodejme, že přenesení některých úloh, které jsou spojeny s výše jmenovanými fázemi procesu řízení, z manažerů na odborníky bez rozhodovací kompetence nepředstavuje jedinou možnost, jak lze přistoupit k organizaci systému řízení. Jinou formou je rozdělení manažerských úkolů mezi více manažerů podle funkcí (tedy abstraktních souborů úloh z konkrétní části podnikového procesu, jakými jsou např. ve věcné oblasti zásobování, výroba, prodej, či personální činnost, resp. v hodnotové oblasti soubory úloh souvisejících s řízením ekonomiky provozu, financováním, zajištěním likvidity apod.<sup>107</sup>). Každý z takto specializovaných manažerů se stane ve své funkční oblasti zodpovědný za všechny fáze procesu řízení, jak byly schématicky vyznačeny výše (viz obr. 1-20). Vedle funkčního přístupu nabízí teorie organizace jako další princip rozdělit manažerské pravomoci podle hlavních procesů zajišťovaných podnikem (tzv. procesní uspořádání). Kromě jmenovaných krajních přístupů k organizaci (funkční a procesní) se nabízí i jejich různě vyvážené kombinace, navíc rozšířené o varianty, kdy manažeři vybavení specializovanou rozhodovací pravomocí mají k podpoře svého rozhodování zřízen specializovaný útvar bez rozhodovacích kompetencí apod.

<sup>105</sup> Nebude-li to v textu výslovně uvedeno, poté označení manažer chápou v tomto užším pojetí.

<sup>106</sup> V praxi zpravidla bývají označováni za technicko-hospodářské pracovníky.

<sup>107</sup> Finanční funkce může být dále členěna např. na funkční celky úloh z oblasti controllershipu, či treasurershipu, jak se jimi výše zabýval bod 1.1.1. Úvahy tímto směrem bude rozvíjet i následující bod, ve kterém bude rozebrána úloha controllingu.



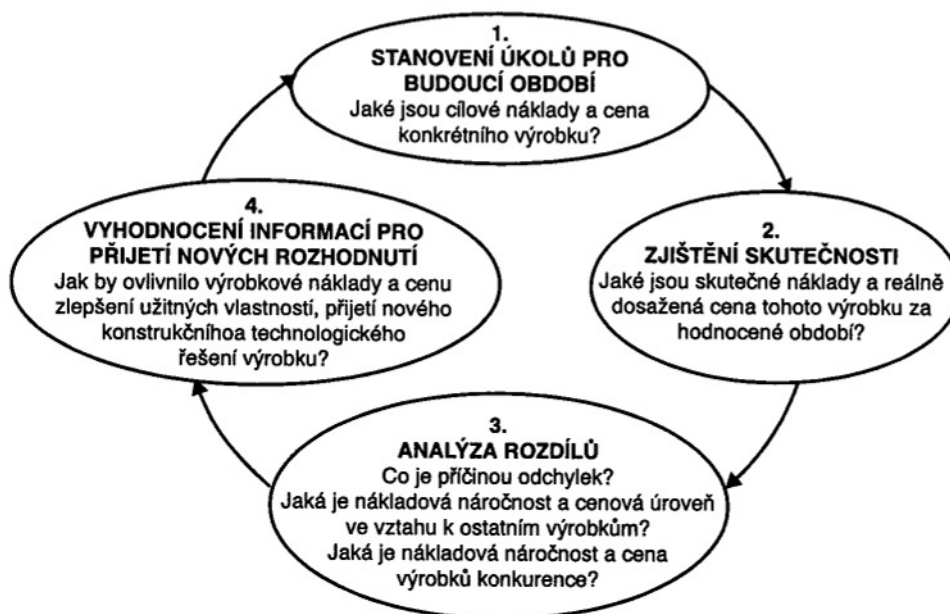
## 1.4.2 Controlling jako subsystém řízení

Název tohoto bodu prozrazuje, že z dosavadní úrovně výkladu, charakteristické podrobněji nestrukturovaným systémem řízení podniku, se přeneseme na jeho nižší rozlišovací úroveň. Zde lze vymezit **controlling jako systém**, který sám o sobě je subsystémem řídicího systému a který od ústředního cíle podniku odvozuje bezprostřední cíle pro svou činnost. Takové **cíle controllingu** spočívají v zajištění a udržení schopnosti managementu podniku koordinovat podnikové činnosti a reagovat na změny v okolí podniku přijetím a provedením takových opatření, která přizpůsobí chování podniku změněným podmínkám a povedou k naplnění ústředních cílů podniku..

Controllingový systém bude v následujících odstavcích zkoumán jak z dynamického pohledu, tj. jaké činnosti controlling provádí, tak z pohledu strukturního, tj. z čeho controlling sestává. Opět i zde však musíme mít na paměti, že striktní oddělení chování a struktury jako základních vlastností systému - v daném případě controllingového systému - není do důsledku možné.

Z dynamického **procesního pohledu** se controlling specializuje jednak na fáze plánování a kontroly obecného řídicího procesu, jednak na zabezpečení informací pro rozhodování manažerů. Hlavní fáze procesu controllingu dokumentuje obr. 1-21 na příkladu podpory cenově nákladového rozhodování. Proces začíná kvantifikací cílů, které management často vymezí hrubě, či pouze ve věcné rovině, do podoby peněžně vyjádřených rozpočtů a kalkulací, pokračuje měřením reality, jak se rozpočty a kalkulace daří naplnit, dále analýzou odchylek skutečných veličin od rozpočtovaných, vyhodnocením příčin odchylek a končí informováním zodpovědných manažerů prostřednictvím zpráv (reportingem). Informace controllingu tak spoluutváří komunikační spojení mezi manažery a dalšími prvky podnikového systému, a to prvořadě s prvky uvnitř systému řízení, druhořadě s prvky výkonného systému a s prvky mimo podnikový systém (s podnikovým okolím). Svou činností tak controlling přispívá k tzv. sekundární koordinaci procesu řízení, jak byla zmiňována výše v bodu 1.2.3 a která spočívá v koordinaci řídicího systému samotného. Přitom těžiště informací poskytovaných controllingem spočívá zejména v hodnotových informacích. S jejich pomocí controlling zobrazuje měří a vyhodnocuje, jak dochází k naplňování ústředního ekonomického cíle podniku. Ten v krátkém období nachází svůj odraz především v dosahování zisku, ve dlouhém období pak v rozvoji potenciálů podniku, které zabezpečí úspěch podniku v hospodářské soutěži a tím jeho budoucí existenci. Kvůli důrazu na ekonomické vyjádření podnikové činnosti a na hospodárnost bývá controlling často v praxi přezdíván „ekonomickým svědomím podniku“.

## OBR. 1-21 FÁZE PROCESU CONTROLLINGU



Zdroj: Král (2002, s. 25)

Vymezení controllingu jako systému by nedávalo smysl, pokud by controlling byl jediným celistvým prvkem. Ve skutečnosti však systém controllingu sestává z řady prvků, které jsou uspořádány do **struktury systému controllingu**. Za základní systémové prvky controllingu lze přitom považovat:

- Pracovníky podniku, kteří provádí výše uvedené činnosti controllingu. Zpravidla se jedná o pracovníky, kteří jako své pracovní zařazení na vizitkách uvádí *controller*, příp. jiné označení spojené s koordinací ekonomického plánování a kontroly a s poskytováním informací manažerům (v praxi můžeme nalézt označení pozic jako „finanční analytik“, „samostatný ekonom“ apod.).
- Reálné technické prostředky (počítače, komunikační prostředky a podobná reálná technika), které jsou k dispozici pracovníkům controllingu k provádění jejich činnosti. Zpravidla se jedná o různé výkonné počítačové prostředky pro evidování a ukládání dat, jejich strukturování, vyhodnocení a zpracování informací z dat.
- Metodické nástroje, jež lze vymezit jako znalost postupů, jak zpracovávat data do podoby ekonomických informací pro manažery. Tato znalost controllerovi umožňuje, aby za pomoci techniky v podniku aplikoval vhodné metody, kterými rozebere a vyhodnotí hospodaření podniku či jeho části a bude o svých zjištěních informovat konkrétního manažera. Metodické nástroje jsou proto metody (postupy, algoritmy) zpracování informací, popř. organizační a komunikační postupy. Metodické nástroje lze přitom rozdělit podle řady různých kritérií, např.:
  - s ohledem na podnikové cíle se dají rozlišovat operativní a strategické nástroje controllingu;
  - s ohledem na fáze procesu řízení se mohou nástroje controllingu členit na ty, které se týkají fází plánování a kontroly, a na ty, které spadají do oblasti přípravy především hodnotových informací pro rozhodování manažerů;
  - s ohledem na podstatu koordinační činnosti controllerů v rámci systému řízení lze nástroje pro controlling rozlišit na systém vytvářející a systém propojující, apod.

### 1.4.3 Controlling v podnikovém hospodářství a v managementu

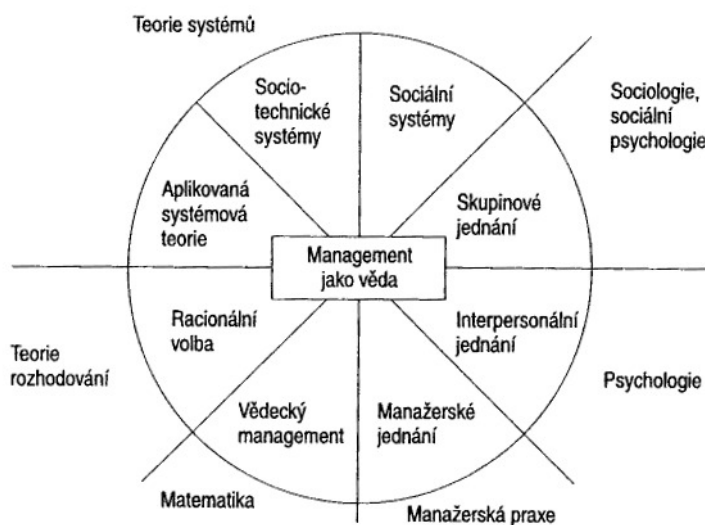
Na řadě ekonomických vysokých škol jsou často patrné názorové rozdíly mezi pracovišti zaměřenými na podnikovou ekonomiku, tj. těmi, která zdůrazňují jako výchozí bod uspořádání předmětu své činnosti německou nauku o podnikovém hospodářství, a pracovišti, v jejichž středu zájmu je management s prameny zejména z anglofonní oblasti.

Vzhledem k tomu, že v předchozím bodu uvedená koncepce controllingu čerpá inspiraci z germanofonní oblasti, mohlo by se zdát, že pro účely discipliny označované jako *management* se může již od základu jevit jako nepodstatná. I když se domnívám, že uvedený názor je spíše hypotetický nežli reálný, přesto se mu alespoň letmo věnujme.

Striktní rozlišování mezi podnikovým hospodářstvím a managementem<sup>108</sup> nemá patrně příliš velké opodstatnění, protože obě discipliny přece zkoumají stejný předmět, a tím je podnik. Veškeré rozdíly, které v té souvislosti shledávám, jsou spíše důsledkem rozdílné preference úhlu, ze kterého se člověk na podnik dívá.

Jedním z důkazů pro takové tvrzení může být i systémový přístup, který jsem použil k odvození koncepce controllingu. Jak dokumentuje obr. 1-22, systémová věda patří k jednomu z pilířů, o který se podle Trunečka (2003) opírá management. Zdroje z germanofonní oblasti se naopak shodují, že prvním, kdo vymezil podnik pro účely podnikového hospodářství jako systém byl Hans Ulrich, který podnik považuje za „*produkční sociální systém, tj. jako lidmi vytvořený reálný útvar, který mimo jiné z lidí sestává a sleduje účel nabízet lidské společnosti nějaké výkony*“.<sup>109</sup>

**OBR. 1-22 ZDROJE FORMOVÁNÍ MANAGEMENTU JAKO VĚDY**



Zdroj: Truneček (2003, s. 48)

Všechny prameny věnované systémovému přístupu zdůrazňují jako základní systémové vlastnosti strukturu a chování, což nepopírá ani management, ani podnikové hospodářství. Rozdíl tedy nalézám pouze v akcentu, kterou ze jmenovaných systémových charakteristik zdůrazníme. Podnikové hospodářství, jehož vznik je možno spojovat především

<sup>108</sup> viz např. Synek (2003, s. 22).

<sup>109</sup> na citaci z ULRICH, H. *Die Unternehmung als produktives soziales System – Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre*. 2. Auflage. Bern, Stuttgart : 1970 se shodují Horváth (2003, s. 109), i Eschenbach (2000, s. 28).

s didaktickými potřebami<sup>110</sup>, prvořadě akcentuje strukturu systému, tedy statiku systému podniku, na které se dají nejlépe představit souvislosti podnikového dění. Zcela opačný akcent klade management, jenž se zrodil z každodenní činnosti manažerů, která je spojena s dynamikou podnikového systému a s jejím ovládním. Nepřekvapí proto primární důraz na chování podnikového systému, a to zejména na procesní stránku řízení, kdy většina učebnic managementu vychází od vymezení tzv. funkcí manažera ve smyslu fází procesu, jenž provádí řídicí systém podniku a které byly rozveden výše.

Mezi podnikovým hospodářstvím a managementem není zásadního sporu ani v ústředním cíli podniku, kterým je uspokojování potřeb zákazníků, ani v naplňování tohoto cíle v souladu s hospodářským principem jako odrazem ekonomické racionality. Vyzdvižení významu ekonomického principu lze nalézt na prvních stranách učebnice Wöhe (1995). Směřování k efektům pro zákazníka současně s ekonomickými efekty pro podnik zdůrazňuje pro management v podnikatelské sféře i Veber (2002, s. 26). Podobně jako u tohoto autora se lze v učebnicích managementu setkat s rozpracováním řady dalších cílů, než jakými jsou pouze ekonomické efekty. Nejzřetelněji to v uvedené učebnici ukazuje pojednání o problematice rozhodování, kde se navrhuje racionálně-ekonomický model rozhodování nahradit tzv. „*administrativním modelem rozhodování*“. Ten zdůrazňuje širší záběr hledisek braných v potaz při rozhodování, nežli pouze čistě ekonomických. Zároveň odlišuje *administrativního člověka* od ekonomicky racionálního tým, že

- má omezené schopnosti řešit rozhodovací problémy;
- disponuje pouze omezeným rozsahem informací;
- nestanovuje všechny varianty vedoucí k dosažení cíle;
- nehledá optimální variantu, ani při rozhodování nevyužívá všechna teoreticky možná kritéria.

Shrňme-li výše uvedené, podnikové hospodářství a management se liší pouze těžištěm svého zorného úhlu, nikoliv však v hlavních principech. Controllingu v předkládané koncepci však tato rozdílná volba primárního pohledu na podnik nebrání v tom, aby plnil svou funkci podpory manažerů prostřednictvím převážně hodnotových informací, stejně jako přebíral koordinaci plánovacích a kontrolních částí procesu řízení.

#### 1.4.4 Vztah controllingu a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví představuje vedle managementu další disciplínu zakořeněnou v anglofonních zemích. Přitom jak u německého controllingu, tak i v případě manažerského účetnictví se zdůrazňuje význam informací pro řízení a rozhodování managementu podniku, a to v první řadě informací finančních (ekonomických, peněžních). Překryv dokumentuje i definice manažerského účetnictví:

„Manažerské účetnictví je aplikací principů účetnictví a finančního řízení s cílem vytvořit, ochránit, zachovat a zvýšit hodnotu, jakož i tuto hodnotu poskytnout zainteresovaným skupinám, a to jak ziskových, tak neziskových, veřejných i soukromých organizací.

Manažerské účetnictví je integrální součástí řízení. Vyžaduje identifikaci, vytváření, prezentaci, interpretaci a využití informací v souvislosti s

- tvorbou podnikatelské strategie;
- plánovacími a kontrolními aktivitami;

<sup>110</sup> Synek (2002, s. 24n) popisuje soutěž vypsanou v roce 1903 *Německým svazem pro vyučování obchodní nauky*, ve které soutěžní otázka zněla: „*Jakým způsobem je možno pozvednout obchodní nauku tak, aby získala samostatný význam, a jak vytvořit přirozené spojení s ostatními obory pro výchovu obchodníka?*“ Soutěž vyhrál Švýcar León Gomberg, který mimo jiné do centra podnikového hospodářství postavil především účetnictví, které podle jeho mínění není pouze početně technickým pomocným instrumentem, ale podstatným nástrojem podnikohospodářského zkoumání souvislostí.

- rozhodováním;
- hospodárným využitím zdrojů;
- zvyšováním výkonnosti a hodnoty dodávané zákazníkům;
- ochranou hmotných a nehmotných aktiv;
- správou a vnitřní kontrolou společnosti.“

[CIMA (2003, s. 11)]

Na citované definici je zřetelný značný přesah práce manažerských účetních za rámec běžného účtování, což plně koresponduje s výše rozebíraným vývojem v anglofonních zemích. Pokud se čtenář ptá na vztah controllingu v předkládaném pojetí a manažerského účetnictví, poté nečistším řešením je obě disciplíny ztotožnit, jak naznačuje např. i Hans-Ulrich Küpper (viz bod 1.1.2 výše).

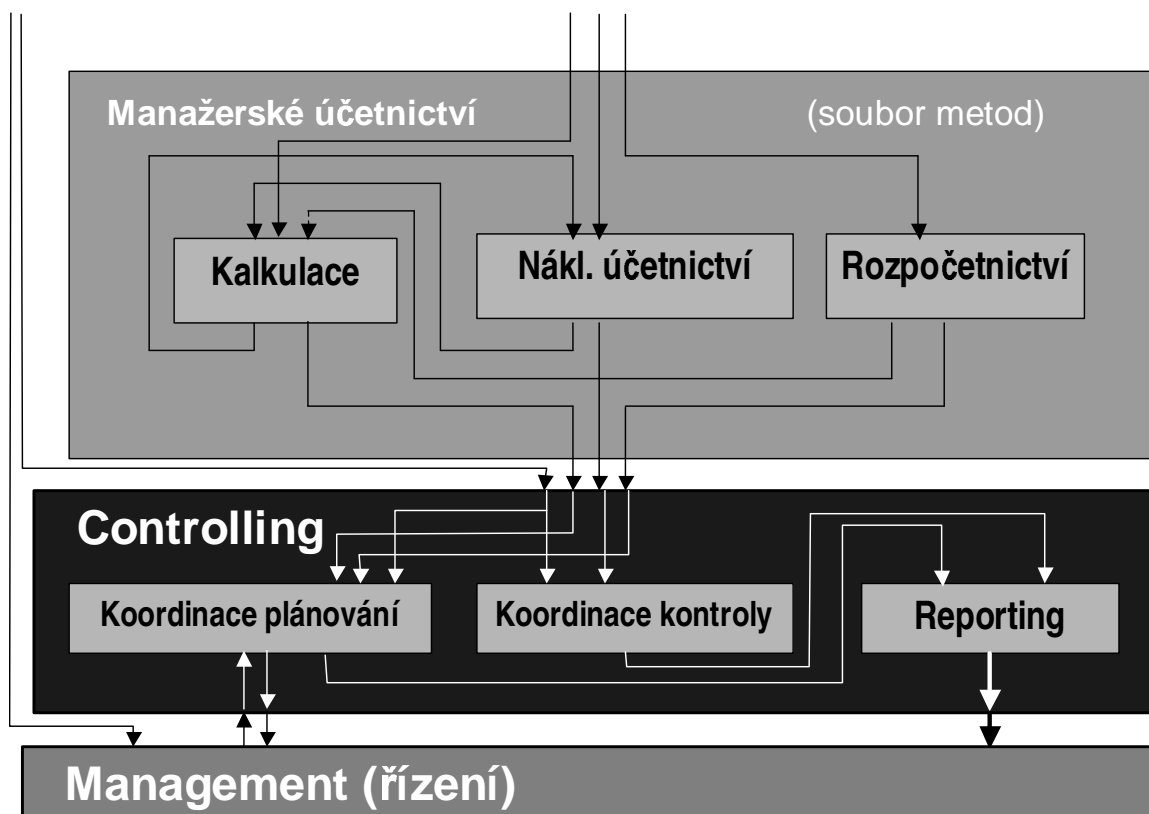
Vzhledem k tradici spíše kontinentálního chápání účetnictví v Česku však při výuce předmětů Manažerské účetnictví a Controlling na ESF MU chápeme manažerské účetnictví v užším slova smyslu, a to jako systém sestávající ze tří základních subsystémů, které odpovídají následujícím metodám zpracování převážně hodnotových informací:

- rozpočetnictví;
- kalkulace a
- nákladové účetnictví.

**Controlling v předkládané koncepci představuje nadstavbu nad manažerským účetnictvím v užším slova smyslu. Tato nadstavba je s manažerským účetnictvím úzce svázána, když plně využívá účetní informace jako nástroj ke zpracování a prezentaci informací pro rozhodování manažerů. K náplni controllingu patří zejména koordinace plánování a kontroly prostřednictvím tří zmiňovaných informačních subsystémů manažerského účetnictví a příprava periodických i neperiodických zpráv pro podporu rozhodování manažerů.**

Jinak řečeno, manažerské účetnictví v užším slova smyslu představuje metodický nástroj v rukách controllera s jehož pomocí controller koordinuje průběh tvorby ekonomických plánů a rozpočtů v podniku, stejně jako sleduje a kontroluje jejich průběžné plnění a o výsledcích zpravuje manažery. Graficky vyjadřuje tyto souvislosti mezi manažerským účetnictvím a controllingem obr. 1-23.

**OBR. 1-23 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU**



Zdroj: Autor

## 1.5 Controlling v praxi podniků se sídlem v ČR

Po představení všech teoretických koncepcí se čtenáři jistě honí hlavou otázkou, jaká je praxe controllingu v podnicích, zejména v podnicích sídlících v České republice. Náznak odpovědi na tuto otázku dávají následující body, ve kterých shrnuji výsledky několika komplexnějších výzkumů, které se konaly mezi tuzemskými podniky a u kterých v závorce v nadpisu vždy uvádím rok, ve němž se výzkum uskutečnil. Kromě těchto výzkumů lze aktuální stav controllingu sledovat i z rozhovorů s představiteli controllingu v časopisech ControllerNews, Controlling či Finanční management.

### 1.5.1 Controlling ve společnostech se sídlem ve Zlínském regionu (2003)

Autoři z Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně provedli společně se studenty předmětu *Vnitropodnikové řízení* v akademických letech 2002/2003 a 2003/2004 shromáždili údaje z 8 společností o 55 až 500 zaměstnancích z několika oborů.

Podle jejich zjištění mezi nejčastější úkoly controllerů patří reporting, analýza odchylek, plánování, tvorba rozpočtů a kalkulační práce. Většina controllingových činností se nacházela ve stadiu zavádění. Organizační zařazení controllingu v analyzovaných podnicích pak shrnuje tab. 1-10, ze které je patrné, že ve všech případech controlling prováděly štábní útvary, a to zpravidla finančního úseku.

**TAB. 1-10 ORGANIZACE CONTROLLINGU VE ZLÍNSKÝCH PODNICÍCH**

Obor podnikání	Majoritní vlastník	Počet zaměstnanců	Útvar controllingu	Org.začlenění controllingu
Automobilový průmysl	100% SRN	500	Ano, 2 pracovníci.	Štábní útvar
Automobilový průmysl	Joint-Venture Švýcarsko	75	Ano, 2 pracovníci.	Štáb v rámci finančního úseku
Elektrotechnický prům.	100% zahraničí	65	Ano. Samostatné oddělení, 4 pracovníci.	Štábní útvar
Zbrojařská výroba	100% ČR	500	Ano. 1 pracovník.	Štáb v rámci finančního úseku
Obchodní činnost	65% zahraničí	55	Ne, probíhají přípravné kroky k vytvoření pozice 1 controllera.	Štábní útvar v úseku „Správa“
Strojírenská výroba	100% ČR	350	Ano, 1 pracovník	Štábní pozice
Stavební činnost	100% ČR	500	Ne, počítá se s pozicí controllera	Štábní útvar
Bankovníctví	majorita zahraničí	110	Ne, činnost vykonává ekonom	Štábní útvar

Zdroj: Zeman, Zámečník (2004, 17)

### 1.5.2 Controlling ve středních a velkých podnicích sklářského a keramického průmyslu (2004)

V rámci vlastní výzkumné činnosti jsem v průběhu září 2004 realizoval devět rozhovorů s finančními řediteli a controllery na téma pojetí controllingu ve sklářských a keramických podnicích se sídlem v České republice. Souhrn tržeb za vlastní výrobky a služby realizovaných podniky mých respondentů při zahrnutí dceřiných společností představoval na základě odhadu z dostupných údajů přibližně 50% veškerých tržeb sklářského a keramického průmyslu v roce 2003<sup>111</sup>.

Mezi společnostmi respondentů převažovaly dceřiné společnosti zahraničních majoritních vlastníků. Většina z nich měla své sídlo v některé ze západoevropských zemí, přičemž podíl germanofonní oblasti byl přibližně poloviční. Ve čtyřech společnostech si zachovává významný vliv domácí kapitál.

Z odpovědí na otázku **organizačního začlenění** controllerů jsem učinil následující závěry:

- Ve většině společností respondentů existoval samostatný útvar controllingu, či alespoň pozice označená controller.
- Controlling nemá rozhodovací pravomoc, ale podporuje svými službami zejména management a poté formou pravidelného měsíčního reportingu též mateřskou společnost.
- Na stejné úrovni a pod stejným nadřízením, kterému je podřízen vedoucí controllingu, bývají nejčastěji podřízeny i útvary financování (78% případů), finančního účetnictví (44%), příp. dalších vyčleněných oblastí jako správa pohledávek, pojištění, daně, výjimečně též oddělení IT či personalistika.
- V útvarech controllingu bylo zaměstnáno 0,17% (v případě společnosti teprve zavádějící controlling) až 1,14% z celkového počtu zaměstnanců. V průměru se jednalo o 0,51% všech zaměstnanců podniku, ovšem variabilita měřená směrodatnou odchylkou dosahovala 0,29%. V řadě případů je navíc významná část controllingových úloh

<sup>111</sup> Odhad obrátu tržeb za vlastní výrobky a služby respondentů činí přibližně 27 mld. Kč. Komplikuje jej skutečnost, že řada společností se brání zveřejnění svých ekonomických údajů. Výjimkou nejsou ani případy, kdy ve sbírce listin obchodního rejstříku jsou uloženy neúplné účetní závěrky bez některých řádků rozvahy a výsledovky.

Celkové tržby oboru skla a keramiky dosáhly výše 51,68 mld. Kč (viz tab 2).

vykonávána též ekonomy provozů, či závodů (výkonných vnitropodnikových útvarů), které controlling metodicky řídí.

Hlavní těžiště výzkumu spočívalo v ověření, zda controlling v podnikové praxi vykonává činnosti, které mu připisuje odborná literatura v oblasti plánování, kontroly a informační podpory manažerů. Hlavní výsledky lze shrnout v členění za zkoumané oblasti úloh controllingu následovně:

### **Plánování a rozpočtování**

- Precizní operativní rozpočtování uskutečňují všechny společnosti. Rozpočet sestavují s ročním horizontem a počátek sestavování spadá zpravidla 4 měsíce před začátkem rozpočtovaného období.
- V operativním rozpočtování plní útvary controllingu vesměs koordinační roli. Konkrétně od nich zpravidla vychází metodika a směrná čísla pro sestavení rozpočtu k jednotlivým zodpovědným střediskům (buďto přímo, nebo prostřednictvím controllerovi nadřízeného manažera), controllingové útvary následně zdola předané požadavky středisek projednávají, sjednocují a sumarizují do výsledného rozpočtu za celý podnik. Na základě rozpočtu se pak sestavují plánové kalkulace.
- Dlouhodobé plány, pokud je útvary controllingu sestavují, poté s horizontem 5 (třetina podniků), resp. 3 roky (druhá třetina podniků) a výlučně jako finančně vyjádřené dlouhodobé rozpočty.
- Controllingové útvary dceřiných společností respektují při sestavení dlouhodobých plánů a rozpočtů metodiku, kterou jim určuje zahraniční centrum, resp. v zahraničí nadřízený útvar controllingu.
- Pouze jediná společnost užívala ke svému plánování systém Balanced Scorecard.

### **Kontrola**

- Kontrola, jak jsou ve skutečnosti plněny plánované veličiny, probíhá v podnicích minimálně na měsíční bázi, kdy jsou vyhodnocovány odchylky plánu od skutečnosti, příp. od aktualizovaného plánu. Polovina respondentů volí týdenní, příp. ještě častější vyhodnocování základních ukazatelů jako jsou objemy zakázek, naturální množství výroby případně další ukazatele.
- Ve všech společnostech controlleři projednávají významné odchylky s příslušnými vedoucími středisek. Nikde však controller neměl pravomoc nařizovat jakákoliv opatření.
- Ve šesti z devíti společností pravidelně prezentují manažeři výsledky jimi řízených závodů před generálním ředitelem. Periodicita těchto jednání sahá od týdne až ke kalendářnímu čtvrtletí a jejich organizaci zajišťuje controlling.

### **Informační podpora**

- Pravidelné sestavování výkazů koresponduje s vyhodnocováním odchylek (minimálně měsíčně). Struktura a detailnost zpráv (reportů) se různí v závislosti na jejich adresátu. Až na jedinou výjimku se ve všech případech vykazují finanční informace a naturální objemy výroby a prodeje.
- Měsíční závěrka je k dispozici 3. až 7. den následujícího měsíce. Jednotliví manažeři mají zpravidla možnost přístupu k účetním informacím za jimi řízené středisko on-line.
- Dvě třetiny respondentů užívají jako technický nástroj pro sběr, evidenci a zpracování informací ERP systém společnosti SAP.
- 55% respondentů užívá mimo jiného též kapacitní členění nákladů na variabilní a fixní složku.



### 1.5.3 Controlling ve středních a velkých podnicích dopravního strojírenství (2005)

V průběhu července 2005 jsem uskutečnil obdobné zkoumání ke zkoumání, jehož výsledky přibližuje bod 1.5.2 v podnicích se sídlem v České republice a převažujícím oborem činnosti spadajícím do odvětví DM podle Odvětvové klasifikace ekonomických činností. Souhrn tržeb za vlastní výrobky a služby realizovaných respondenty při zahrnutí dceřiných společností rovněž přesáhl podle údajů dostupných v databázi CreditInfo společnosti přibližně 50% veškerých tržeb dopravního strojírenství.

Všechny společnosti respondentů patřily v době konání výzkumu majoritním vlastníkům ze zahraničí. Ve dvou třetinách případů se přitom jednalo o vlastníky se sídlem v germanofonních zemích. Zbývající třetina respondentů připadala na dceřiné společnosti anglofonních mateřských společností.

Pro **institucionalizaci controllingu** ve společnostech respondentů jsem zjistil následující závěry:

- Ve všech analyzovaných podnicích existoval alespoň jeden samostatný útvar controllingu, či pozice controllera.
- Ve všech společnostech byl controlling podřízen finančnímu řediteli, jenž sám byl členem top-managementu příslušné společnosti (a zpravidla i jejího statutárního orgánu).
- Controlling neměl přímou nařizovací pravomoc.
- Počet controllerů osciloval v rozsahu 0,2% až 1,5% z celkového počtu zaměstnanců podniků. Průměrná hodnota činila 0,71% všech zaměstnanců. Do tohoto počtu však nebyl zahrnut finanční ředitel, jenž měl na vizitce jako označení své funkce „Finance a controlling“, ani s controllery úzce spolupracující ekonomové závodů/vnitropodnikových útvarů/dceřiných společností.
- Vedle útvarů controllingu se pod finančním ředitelem a tedy na stejné úrovni s controllingem vyskytují nejčastěji útvary Účetnictví (vč. mzdové účtárny), Treasury/Financování, Nákup/Logistika a další útvary jako např. IT, právní, personalistika.
- Všechny útvary controllingu byly centralizovány, pokud controlleri působili na detašovaných pracovištích, přesto disciplinárně podléhali controllingu na centrále, nikoliv vedoucímu daného pracoviště.

Z pohledu procesní náplně controllingu lze hlavní činnosti, které vykonávají controlleri ve zkoumaných podnicích charakterizovat následovně:

#### **Plánování a rozpočtování**

- Dlouhodobé plány se sestavují v převážné většině podniků na 3 roky, výjimečně na 4, či 5 let. S jejich sestavením se zpravidla začíná počátkem druhého pololetí, výjimečně i dříve a sestavení trvá kolem 3 měsíců.
- Precizní operativní rozpočtování uskutečňují všechny společnosti. Rozpočet sestavují s ročním horizontem a počátek sestavování spadá zpravidla 4 měsíce před začátek rozpočtovaného období, výjimečně i pouhý měsíc před rozpočtovaným obdobím.
- V operativním rozpočtování controlling sestavuje a koordinuje sestavení rozpočtů.

#### **Kontrola**

- Kontrola plnění plánované skutečnosti probíhá na měsíční bázi, kdy jsou vyhodnocovány odchylky plánu od skutečnosti, příp. aktualizovaného plánu.

- Ve všech společnostech controlleri projednávají významné odchylky s příslušnými vedoucími středisek.
- Ve dvou třetinách společností se odchylky projednávají za moderování controllingu na různě nazývaných grémiích, kterých se účastní vedoucí, nebo alespoň ekonomové útvarů, kterých se odchylky týkají. Na těchto jednáních se přijímají nápravná opatření a kontroluje se jejich naplňování.

### **Informační podpora**

- Pravidelné sestavování výkazů (zpráv, reportů) se provádí většinou měsíčně, příp. častěji a shoduje se s periodicitou vyhodnocování odchylek.
- Vykazují se finanční ukazatele, z naturálních poté zejména objemy kusů výroby a prodeje, počty zaměstnanců.
- Většina respondentů užívá mimo jiné též kapacitní členění nákladů na variabilní a fixní složku.
- Polovina respondentů užívala jako podnikový ERP informační systém produkt společnosti SAP.

## **1.5.4 Dotazníkové šetření na téma nástrojů měření podnikové výkonnosti (2007)**

Tento výzkum se zaměřil na širší otázku měření podnikové výkonnosti, nikoliv úzce pouze na funkci controllerů a controllingu v tuzemských podnicích. Z tohoto důvodu jsou i prezentované výsledky méně detailní ve srovnání s dřívějšími.

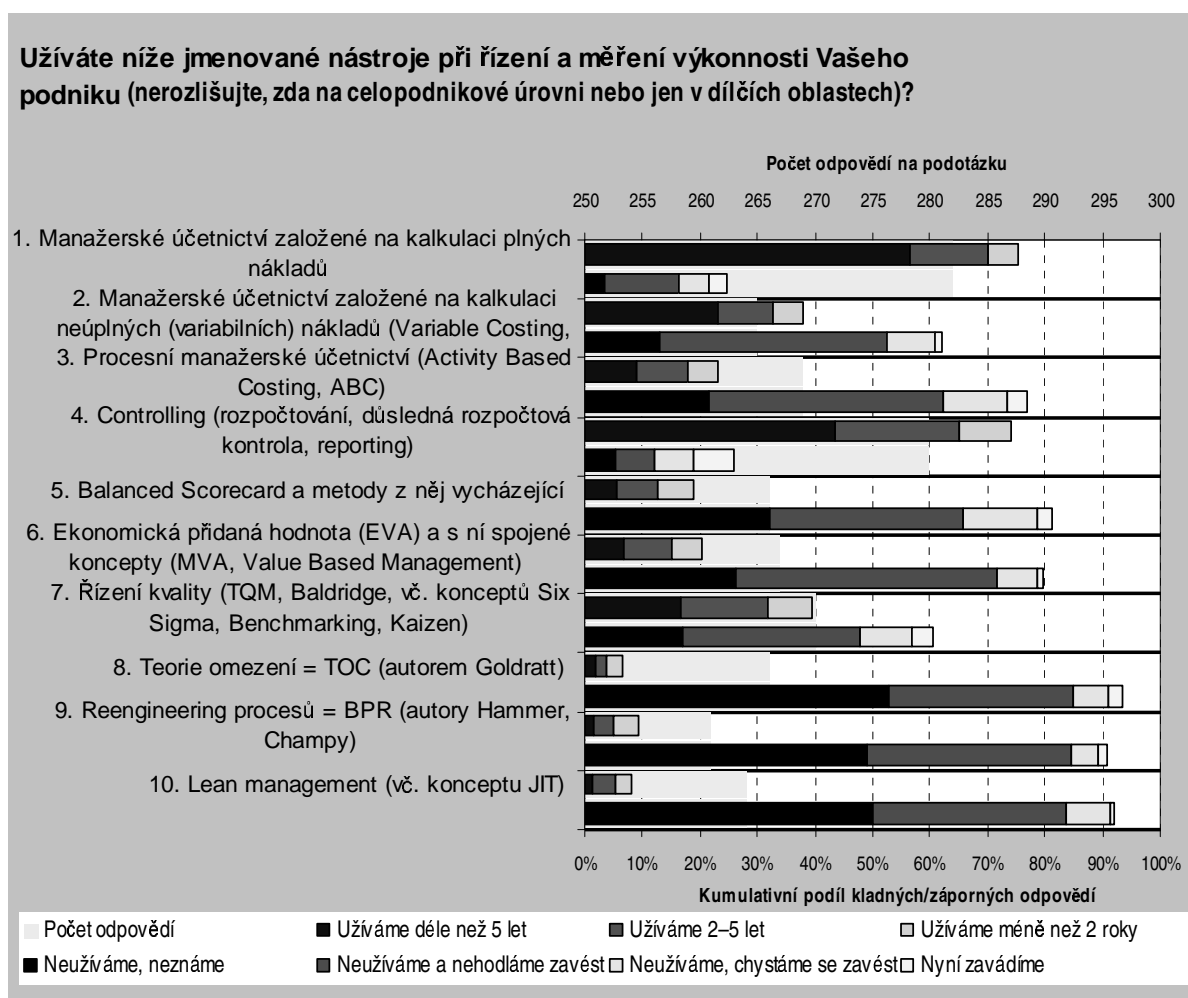
Odkazované dotazníkové šetření jsme uskutečnili na jaře roku 2007 v rámci specifického výzkumu Katedry podnikového hospodářství mezi 8.070 oslovenými podniky, z nichž zodpovědělo internetový dotazník 291 respondentů, což odpovídá návratnosti 3,6%. Cílovou skupinu oslovených podniků přitom tvořily podniky se sídlem v ČR, s předmětem činnosti v odvětvích C-K podle OKEČ a s počtem zaměstnanců přesahujícím 20 osob, protože menší organizace podle našeho předpokladu nevyžadují příliš sofistikované systémy řízení.

Dotazník byl - v souladu s naším doporučením, které jsme učinili v oslovovacím dopise - vyplňován převážně pracovníky finančních útvarů (49,1% případů). Jednoznačnou převahu přitom měli vedoucí těchto útvarů, jejichž odpovědi byly nejčetnější (41,2% všech respondentů). Druhou nejpočetnější skupinu tvořili generální ředitelé a členové statutárních orgánů společností (29,6% všech respondentů), což současně odpovídá doporučení, aby dotazník vyplňovali členové vrcholového managementu.

Četnost odpovědí na otázku, jaké nástroje měření výkonnosti používá daný podnik, shrnuje obr. 1-24. Ke každé podotázce, která se ptala zda a jak dlouho podnik respondenta užívá konkrétní nástroj řízení výkonnosti, jsme přitom v grafu použili dva vodorovné pruhy. První postupně kumuluje četnosti kladných odpovědí a intenzitou modrého probarvení jsou odstupňovány odpovědi podle počtu let, po které podnik respondenta tento konkrétní nástroj používá. Ve druhém vodorovném pruhu jsou soustředěny četnosti odpovědí těch respondentů, kteří uvedli, že nástroj neuvžívají. Rozlišován je přitom rozdílnými barvami i důvod, proč daný podnik nástroj neuvžívá (podnik nástroj nezná, nástroj nebyl shledán aplikovatelným pro daný podnik, podnik teprve nástroj zavádí, nebo chystá jeho zavedení), což podrobněji ukazuje legenda grafu. Oba pruhy představují vzájemné doplňky do 100% celku. Z porovnání délek obou je tak názorně vidět, zda v podnicích převažuje užívání daného nástroje, což odpovídá případu delšího prvního pruhu, či zda naopak se daný nástroj v převážné většině podniků respondentů nepoužívá. V zájmu úplného popisu grafu dodejme, že světle zelenými čarami na pozadí znázorněn počet respondentů, kteří odpověděli na danou podotázku. Jejich počet

kolísal od 261 po 282. Konkrétní počet je pak možné odečíst na měřítku, které je umístěno nad plochou grafu.

**OBR. 1-24 RELATIVNÍ ČETNOSTI ODPOVĚDÍ**



Zdroj: Autorovo šetření (viz též [http://is.muni.cz/www/114747/Vyzkum\\_mereni\\_vykonnosti.doc?info](http://is.muni.cz/www/114747/Vyzkum_mereni_vykonnosti.doc?info)).

Z dotazování se na znalost jednotlivých konceptů měření a řízení výkonnosti a jejich využití v podnikové praxi vyplynulo, že tři čtvrtiny podniků (75,2%) používají vývojově nejstarší formu manažerského účetnictví, které je založeno na kalkulaci plných nákladů (56,4% po dobu delší pěti let, 13,8% po dobu mezi dvěma a pěti lety, 5,0% méně než dva roky). Rozšíření manažerského účetnictví plných nákladů odpovídá i minimální procento podniků, které by je neznali (3,5%, což je nejnižší hodnota z celé desítky nástrojů nabízené v podotázkách).

Téměř stejnou četnost jako manažerské účetnictví plných nákladů vykazoval i controlling, který v době výzkumu aplikovalo 73,9% podniků. Z doby, po kterou je nástroj užíván, však můžeme usuzovat, že controlling našel své uplatnění v tuzemských podnicích později než manažerské účetnictví plných nákladů, protože pět let používá controlling pouze necelých 43,6%, zatímco četnost manažerského účetnictví přesahovala výrazně polovinu všech odpovědí. Žlutá pole ve druhém pruhu poté prozrazují, že controlling patří k jedněm z nejvíce populárních nástrojů, když jej v době výzkumu více než 7,1% podniků implementovalo a dalších 6,8 % hodlalo implementovat.

V důsledku terminologické neustálenosti pojmů z oblasti nástrojů řízení výkonnosti nebylo možné nabídnout kompletní paletu všech nástrojů používaných v podnicích. Proto jsme do dotazníku zařadili možnost volného doplnění nástroje, který podnik užívá, ale respondent jej nenalezl mezi desítkou nástrojů, které mu nabízely jednotlivé podotázky. Této možnosti využilo 15 respondentů (6% odpovídajících na otázku č. 4 dotazníku), mezi jejichž odpověďmi se objevily:

- nástroje převážně z oblasti řízení výroby a kvality: „Kanban, Poka Yoke, metody průmyslového inženýrství“, „GQM, 5S, 7S, aj.“, „SMED, WES, OEE, COT, atd.“, „čistá výroba“, „ISO 9001:2000“ apod.
- nástroje strategického managementu: „SWOT“, „strategický management“ apod.
- z finanční oblasti: „Jednoduché sledování nákladů a výnosů z účetnictví po střediscích“, „selský rozum a jednoduché kalkulace“, „selský rozum a kupecké počty“, což jsou humornou formou přesně vystižené základní principy všech metod řízení výkonnosti, a do značné míry i podnikání obecně.

### 1.5.5 Shrnutí

Z citovaných výsledků výzkumů plyne, že controlling patří v tuzemských podnicích mezi hojně využívané nástroje. V souladu s teorií přitom patří k jeho hlavním činnostem koordinace podnikového plánování a kontroly spojená s pravidelným systémem reportingu o zjištěných odchylkách mezi reálným a předpokládaným vývojem hlavních sledovaných ukazatelů operativního charakteru.

Ke controllingem sledovaným ukazatelům se řadí převážně veličiny vyjádřené v peněžních (=finančních, hodnotových, ekonomických) jednotkách. Spíše doplňkový charakter mají v informacích zpracovávaných controllingem naturálně vyjádřené veličiny, které často slouží k vysvětlení příčin, či souvislostí finančních výsledků.

Z pohledu struktury controllingu se ve středních a velkých podnicích setkáme se samostatnými pracovními pozicemi controllerů, příp. s celými controllingovými útvary. Většinou se jedná o štábní útvary podřízené přímo finančnímu řediteli, jenž je členem vrcholového managementu.

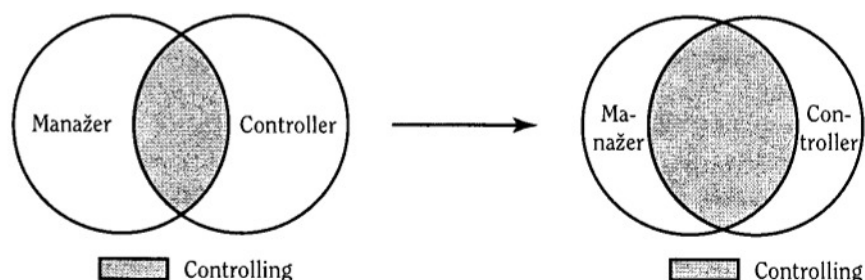
## 1.6 Vývojové tendence

Po boomu controllingu v germanofonních zemích v 80. a zejména 90. letech minulého století, který naznačila podkapitola 1.2.1 věnovaná jeho historickému vývoji, se na prahu nového tisíciletí zdá, že controllingové útvary v řadě německých podniků čeká zeštíhlení. Některé prameny<sup>112</sup> hovoří též o reengineeringu organizace controllingu, za jehož tři hlavní principy bývají považovány - procesně orientovaná integrace úkolů, převzetí odpovědnosti za vlastní samořízení a orientace na zákazníky, v daném případě zejména na interní uživatele informací poskytovaných controllingem. Controlling tak zřejmě ve větší míře než doposud získá interdisciplinární charakter. S využitím schématu, ve kterém je znázorněn překryv úloh manažera a controllera (viz obr. 1-14), zmiňovanou vývojovou tendenci názorně zobrazuje obr. 1-25.

---

<sup>112</sup> Horváth&Partners (2004, s. 268).

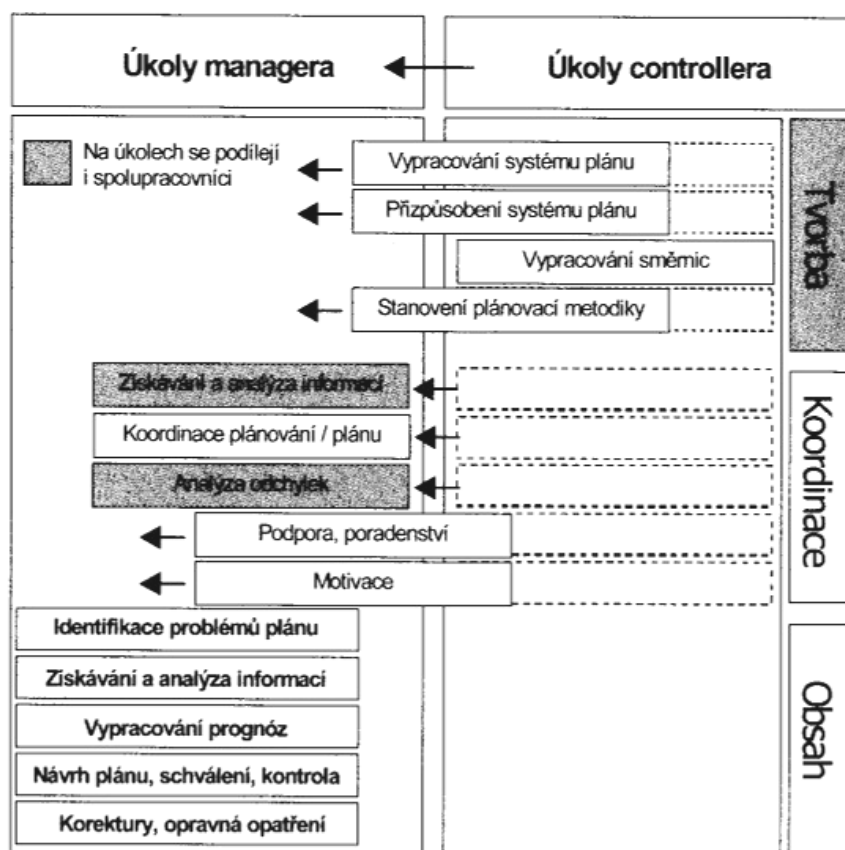
**OBR. 1-25 VÝVOJOVÉ TENDENCE V ORGANIZACI CONTROLLINGU**



Zdroj: Eschenbach (2000, s. 122)

Popisovaná vývojová tendence bývá současně spojována s tzv. **samocontrollingem**. V souladu s ním mají být controlerři oproštěni od většiny rutinních, operativních činností, jak např. pro oblast plánování naznačuje obr. 1-26. Ty převezme manažer, resp. celý jím vedený procesní tým, jenž je nejbližší výkonu daného procesu a proto rovněž nejlépe zná veškeré okolnosti, které daný proces ovlivňují.

**OBR. 1-26 PŘESUN ÚLOH V OBLASTI PLÁNOVÁNÍ MEZI CONTROLLERY A MANAŽERY**



Zdroj: Horváth&Partners (2004, s. 270)

V důsledku samocontrollingu připadne controllerovi úloha poradce manažera. V souvislosti s tím ovšem nelze cíl samocontrollingu interpretovat jako řízení manažerů controllery, nýbrž jako podporu manažerů informacemi pro jejich samořízení. Společně s odlišnou úlohou controllera lze v budoucnu očekávat změny i v jím používaných nástrojích a organizaci controllingových oddělení. Všechny tyto trendy zachycuje tab. 1-11.

**TAB. 1-11 ROZDÍLY MEZI BUDOUČÍM A DOSAVADNÍM CONTROLLINGEM**

	<b>Budoucí (New)</b>	<b>Dosavadní (Old)</b>
<b>Uloha</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Podporující samořízení</li> <li>▪ Orientace na trh</li> <li>▪ Integrované operativní a strategické zaměření, feedforward.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Řízení, zejména vysoký podíl kontroly</li> <li>▪ Převažuje interní orientace</li> <li>▪ Problémy na rozhraní mezi stupni controllingu, feedback</li> </ul>
<b>Organizace</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Celková organizace orientovaná na proces</li> <li>▪ Začíná již v ranných fázích, má vztah k řetězci tvorby hodnot</li> <li>▪ Servisní střediska (zisková střediska) jsou (z části) vnímána externě</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Strnulé zaměření funkčně-divizní a taylorovské</li> <li>▪ Start ve fázi výroby, žádná orientace na řetězec tvorby hodnoty</li> <li>▪ Štáb a nákladová střediska - jsou vnímány výhradně interně</li> </ul>
<b>Nástroje</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Integrovány všechny dimenze informací</li> <li>▪ Zaměření na hodnotu podniku</li> <li>▪ Aktivní využívání potenciálu IT</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Zaměřeno na účetnictví</li> <li>▪ Zaměřeno na výsledek period</li> <li>▪ Reagující na IT</li> </ul>
<b>Chápání controllingu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Change agent, poradce</li> <li>▪ Znalec produktu, procesu a zákazníků</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ „Hlídací pes“</li> <li>▪ Experti na nástroje controllingu</li> </ul>

Zdroj: Horváth&Partners (2004, s. 270)

Slovy „*Business Partner*“ charakterizuje změnu v postavení controllera Péter Horváth v rozhovoru „*Controlling včera a dnes*“<sup>113</sup> z roku 2002. Zároveň vyzdvihuje, že nástroji controllera se stala většina instrumentálních inovací manažerského účetnictví posledních dvaceti let, z nichž jmenuje hodnotově orientované řízení<sup>114</sup>, procesní kalkulaci a účetnictví, Target Costing, či Balanced Scorecard. Tomuto tvrzení odpovídá i aktuálnost těchto témat v odborných a praxi blízkých časopisech, kterou prostřednictvím vývoje jejich podílu na všech controllingových příspěvcích analyzovaných autory Binderem a Schäfferem přibližuje obr. 1-27.

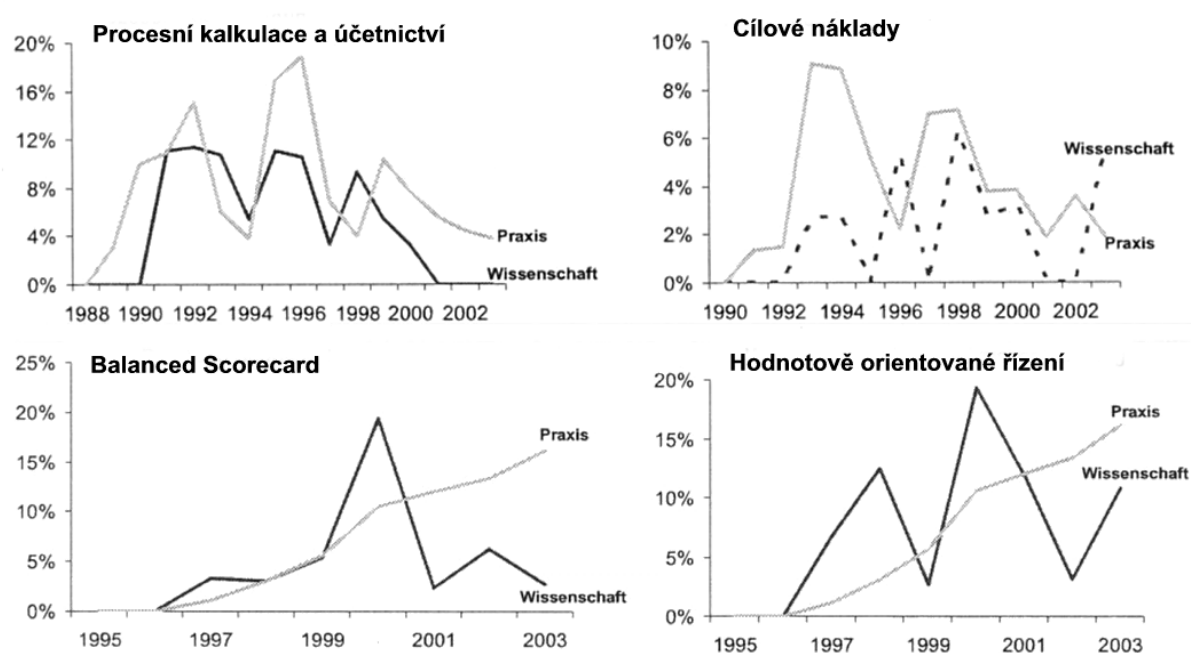
Inspirativní je rovněž odpověď prof. Horvátha na otázku budoucnosti controllingu. Rozebírá v ní kritiku tradičního rozpočtování, kdy jeho proces trvá 5 až 8 měsíců a manažeři mu věnují 10 až 20% svého času<sup>115</sup>. Jako příklady revolučního řešení tohoto problému poté uvádí společnosti Svenska Handelsbanken, Volvo, či IKEA, které se zcela, či částečně vzdaly používání rozpočtové kontroly k řízení.

<sup>113</sup> [http://www.competence-site.de/controlling.nsf/2D845C130797DB2DC1256BA600620D80/\\$File/e-interview\\_prof\\_horvath.pdf](http://www.competence-site.de/controlling.nsf/2D845C130797DB2DC1256BA600620D80/$File/e-interview_prof_horvath.pdf)

<sup>114</sup> Tímto termínem rozumíme řízení zaměřené na tzv. *Shareholder Value*, tedy na peněžní hodnotu poskytovanou akcionářům společnosti.

<sup>115</sup> Do tohoto odhadu přitom prof. Horváth nezapočítává vyhodnocování odchylek a reporting.

**OBR. 1-27 PODÍLY ČETNOSTÍ VYBRANÝCH TÉMAT V ČLÁNCÍCH O CONTROLLINGU**



Zdroj: Binder, Schäffer (2004, s. 14-16).

Inspirativní zajímavost, okrajově související s controllingem, představuje konference uskutečněná dne 30. dubna 2005. Konference věnovaná budoucím perspektivám controllingu se poněkud paradoxně konala u příležitosti otevření nové pobočky amerického *Institute of Management Accountants*<sup>116</sup> v Mnichově. Podle Plininger (2005, s. 201) mezi sedmi autory referátů nechyběli prof. Horváth, prof. Weber a prof. Küpper. Posledně jmenovaný ve svém referátu zdůraznil potřebu nejen výkonných účetních systémů, ale též koordinačních a řídicích systémů pro decentralizované podniky působící v oblasti služeb a informací. Právě příprava takových systémů bude v budoucnu hlavní úlohou controllingu.

<sup>116</sup> Organice, která absolventům svých zkoušek uděluje titul CMA (*Certified Management Accountant*) a která byla zmiňována v podkapitole 1.1.3 výše.

## 2 ÚLOHA PLÁNŮ, ROZPOČTŮ A JEJICH KONTROLY V EKONOMICKÉM ŘÍZENÍ PODNIKU

Název kapitoly napovídá, že jejím cílem je přiblížit, jakým způsobem se při ekonomickém řízení podniku využívají plány a zejména rozpočty. K tomu je nutné nejprve přibližně představit principy ekonomického řízení v podkapitole 2.1. V dalších podkapitolách se již budeme věnovat rozpočtům a rozšiřovat si základní poznatky o nich, které známe z výuky předmětu Manažerské účetnictví. Z těchto důvodů kapitola opomene podrobnější metody sestavování rozpočtů režijních nákladů, které již byly vyučovány v předchozím kurzu, a zaměří se zejména na celopodnikové rozpočty, které vznikají agregací dílčích rozpočtů, jakými jsou nejen rozpočty režijních nákladů, ale také rozpočty jednicových nákladů, výnosů, příjmů a výdajů peněžních prostředků, stavů majetku apod. Rovněž oblasti kontroly rozpočtů bude dominovat celopodnikový pohled. Konkrétně bude představena metoda standardních nákladů, která se v praxi často využívá ke kontrole hlavního podnikového rozpočtu a s jejíž pomocí budou dále analyzovány odchylky mezi reálným a předpokládaným (standardním, rozpočtovaným) průběhem podnikových činností.

### 2.1 Ekonomické (finanční) řízení

Za účelem terminologické jednoty uvádím, že v následujícím textu budu používat termín *ekonomické řízení* jako slovní spojení, které má stejný význam jako *hodnotové řízení*, *finanční řízení*, *peněžní řízení*. Ačkoliv jsme toto ztotožnění užívali i v předmětu Manažerské účetnictví, neplatí zcela obecně. Zejména germanofonní prameny chápou finanční (peněžní) řízení úžeji než řízení ekonomické, a sice jako řízení likvidity podniku, tj. schopnosti podniku dostát v každém okamžiku svým finančním závazkům. Naopak hodnotové řízení je často spojováno s širším záběrem, ve kterém se jeho objektem stává řízení hodnoty pro zákazníka, tedy nikoliv řízení pouze pomocí peněžně oceněných veličin, ale řízení celkového užítku, který zákazníkovi přináší výkony podniku a jenž zákazník poměruje k ceně, kterou za podnikem poskytovaným výkonem platí.

Pomineme-li naznačené terminologické rozdíly spojené se ztotožněním ekonomického řízení a řízením s výše uvedenými přívlastky, záhy narazíme na další obtíže. Ty způsobuje průřezový charakter financí, v důsledku kterého nelze ekonomické řízení vymezit takovým způsobem, aby jeho definice byla v souladu se všemi situacemi, v nichž se tento termín užívá v ekonomicky zaměřené literatuře a v praxi. Lze se proto setkat s řadou různě širokých vymezení ekonomického řízení, od těch užších – v nichž se tento termín užívá v první řadě pro způsoby zabezpečení finančního kapitálu, tedy pro financování podnikatelské činnosti<sup>117</sup> – až po nejširší pojetí, ve kterém je ekonomické řízení náplní práce všech manažerů, resp. dokonce všech zaměstnanců v podniku. V následujícím textu budeme pojednávat ekonomické (finanční) řízení v jeho širším pojetí, podle kterého:

...finanční řízení podniku je uvědomělé a cílevědomé ovládání finančních parametrů (finančně vyjádřitelných parametrů) operací a procesů podniku jeho managementem.  
[Sůvová (1999, s. 162)]

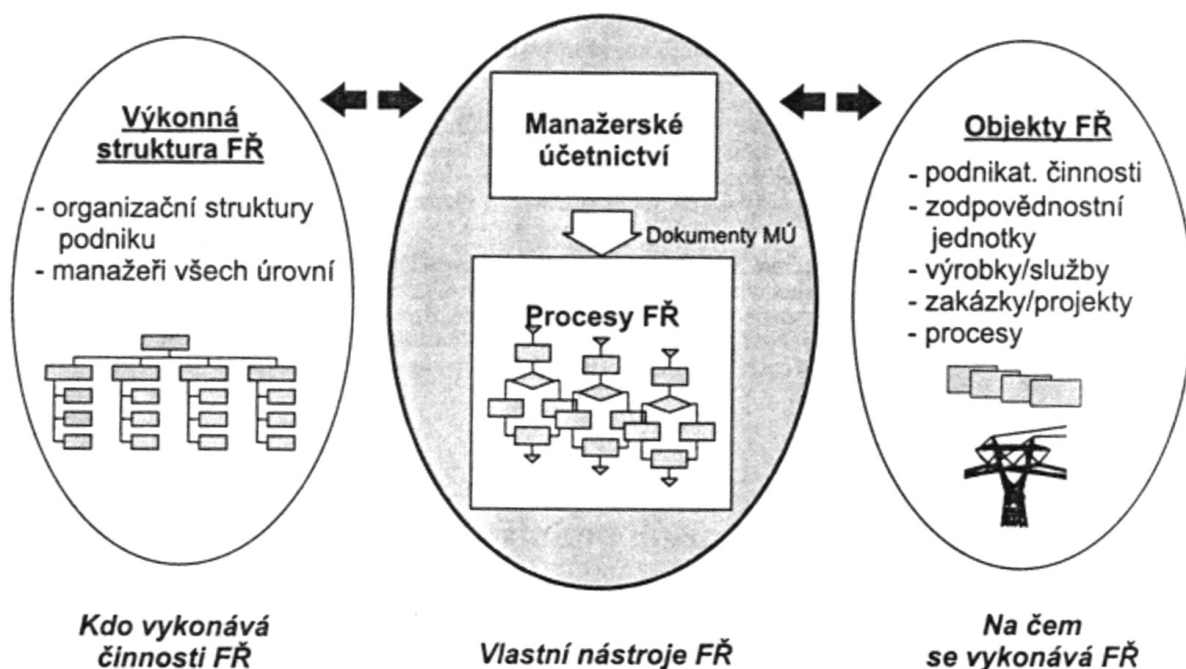
Chtějí-li manažeři využívat při řízení ekonomických (finančních) informací, musí je někde získat. Takový informační zdroj a zároveň nástroj pro finanční řízení představuje manažerské účetnictví, což citovaný literární pramen znázorňuje schématem na obr. 2-1. Z něj je názorně

<sup>117</sup> viz. např. KOLÁŘ, P. et al. *Manažerské finance*. Praha : Bilance, 1997, s. 27. Ve srovnání s tímto zdrojem poněkud širším způsobem podává finanční řízení Kislingerová (2004), když jeho obsah omezuje na náplň práce finančního úseku.



patrné, jak subjekty označené jako „Výkonná struktura FŘ“ usilují o ovládnutí a kontrolu řízených objektů označených jako „Objekty FŘ“, a to prostřednictvím šedě podbarveného nástroje v podobě manažerského účetnictví, které zde působí jako hlavní dodavatel ekonomicky (peněžně, finančně) vyjádřených informací. Jako každé schématické vyjádření, ani obr. 2-1 se nevyhnuje určitým, možná až přílišným zjednodušením. Proto doplňme, že z předchozí kapitoly již víme, že v podnikové praxi bývá struktura finančního řídicího systému poněkud složitější. Zajištění bezchybného fungování šedého pole v podobě manažerského účetnictví a interpretace údajů zpracovaných za pomoci metod manažerského účetnictví zde zpravidla náleží controllingu, jak byl představen v podkapitole 1.4 a schématicky pak na obr. 1-23. Subjekty finančního řízení pak představuje v první řadě ekonomický manažer (=finanční ředitel, ekonomický náměstek, CFO apod.), jemu nadřazený generální ředitel a do určité míry se pak ekonomické otázky týkají všech manažerů v podniku, protože každá podniková činnost má kromě své věcné (naturální) stránky i stránku finanční (ekonomickou, hodnotovou).

**OBR. 2-1 STRUKTURA FINANČNÍHO ŘÍZENÍ**



Legenda:

FŘ = finanční (ekonomické) řízení

MÚ = manažerské účetnictví

Zdroj: Sůvová (1999, s. 164).

Na obr. 2-1 jsou návodně zobrazeny i objekty, jejichž usměrňování je předmětem zájmu výše vyjmenovaných řídicích subjektů (manažerů). Řízenými objekty zpravidla bývají:

- Jednotlivé **druhy výkonů (výrobky, práce, služby)**, v jejichž případě finanční řízení usiluje o rozpoznání nákladovosti každého druhu výkonu, případně nákladovosti jeho dílčích částí, především jednicových nákladů. Srovnáním nákladů s výnosy pak lze zjistit ziskovost daného druhu výkonu, resp. příspěvek výrobku na úhradu fixních nákladů a zisku v případě, kdy výkonu nejsou přiřazovány úplné náklady. Za zvláštní druh výkonu zejména ve výrobcích, které mají kusový charakter, lze považovat i zakázku, příp. projekt, jenž je na obr. 2-1 uveden samostatně.

- **Střediska**, za která se samostatně sledují minimálně ve středisku spotřebované režijní náklady, případně jiné finančně vyjádřené veličiny. Ke sledování skutečných nákladů a dalších veličin spotřebovaných střediskem slouží samostatně vedené účty v nákladovém účetnictví, které tímto způsobem způsobuje pohled finančního účetnictví na náklady a výnosy celého podniku. Rozdělení podniku na střediska se označuje jako ekonomická struktura podniku. Ekonomická struktura zpravidla vychází z rozdělení podniku na útvary podle organizační struktury a pouze v případech, kdy je to pro ekonomické řízení účelné se některé organizační útvary rozdělují na více středisek, resp. naopak se více organizačních útvarů sloučí do jediného střediska za situace, kdy tvůrce podnikového účetního systému uzná za vhodné sledovat ekonomické veličiny v menším detailu, než jaký vyžaduje běžné věcné (naturální) řízení od organizační struktury. V obecné rovině lze v oblasti ekonomického řízení pomocí nákladů a výnosů rozlišit pět typů středisek: nákladové, výnosové, ziskové, rentabilitní a investiční středisko. Jejich detailní charakteristika byla náplní výuky v předmětu Manažerské účetnictví.
- **Procesy**, případně rozdělené na detailnější **činnosti (=aktivity)** představují většinou nejmenší objekty, za které se samostatně sledují ekonomické veličiny.

Dosud jsme se zabývali zejména strukturálními prvky ekonomického řízení a stranou naší pozornosti zůstával vlastní **proces ekonomického řízení**. Stejně jako obecný proces řízení, představený na obr. 1-20, rovněž proces ekonomického řízení sestává z několika návazných, opakujících se fází. Výchozím bodem je stanovení cílových, žádoucích hodnot ekonomických veličin prostřednictvím **předběžných kalkulací**, ve kterých se v návaznosti na normy spotřeby zdrojů určí minimálně jednicové náklady, a **rozpočtů**, které slouží ke stanovení režijních nákladů, výnosů příp. dalších ekonomických údajů za střediska, či za celý podnik v návaznosti na plánovaných objemech podnikových výkonů. Schválené žádoucí hodnoty ekonomických veličin v kalkulacích a v rozpočtech představují úkol pro manažery, kteří řídí předmětné středisko, proces, apod. Ti musí usilovat o takovou realizaci výkonů v jimi řízené oblasti, aby reálně dosahované výsledky měřené ekonomickými veličinami byly v souladu s žádoucími veličinami stanovenými v předběžných kalkulacích a rozpočtech. Přitom jako hlavní nástroj měření ekonomických veličin jim slouží **nákladové účetnictví**, jehož informace o realitě – často zpracované do formy výsledných kalkulací, či odpočtů režijních nákladů středisek – srovnávají a interpretují controlleři ve svých **zprávách (reportech)** pro příslušného manažera.

## 2.2 Úkoly rozpočetnictví

Rozpočetnictví je ze své podstaty zaměřeno na budoucnost a ve své soustavě rozpočtů modeluje budoucí průběh všech podnikových procesů. **Rozpočtem** přitom rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě. Naopak o **plánech** budeme hovořit za situace, kdy očekávání budou vyjádřena zejména v naturálních jednotkách, popř. výjimečně půjde pouze o verbální vyjádření (např. v některých strategických plánech). Jinak řečeno, plány představují zastřešující kategorii, přičemž určitý segment množiny plánů tvoří rozpočty jakožto plány vyjádřené v peněžních jednotkách.

Ze zaměření plánů a rozpočtů na budoucnost implikuje jejich hlavní roli v ekonomickém řízení podniku, kde je jejich náplní předem kvantifikovat ekonomické dopady budoucích činností podniku, sladit tyto činnosti do úkolů stanovených příslušným adresátům v podniku a následně sloužit jako opora pro kontrolu plnění stanovených úkolů. Předestřené základní úkoly rozpočtů pak můžeme konkretizovat následovně<sup>118</sup>:

- *Zefektivnit řídicí proces*, zejména jeho fáze plánování a rozhodování. Tento úkol lze považovat za bezpochyby prvořadý. Rozpočty totiž poskytují manažerům variantní ekonomické informace o dopadech plánovaných cest, jimiž manažeři hodlají dosáhnout podnikových cílů. Jinými slovy, rozpočtové informace vyjadřují budoucí vývoj podnikových aktivit a budoucí finanční pozici podniku.
- *Koordinovat podnikové činnosti*. Již v průběhu procesu sestavení rozpočtů - a tedy ještě před započítáním realizace konkrétních postupů a opatření - se často v rozpočtech zjistí potenciální komplikace, např. nedostačující, či naopak nevyužité kapacity výrobních zařízení, časový fond pracovníků, finanční zdroje apod. Rozpočty tím plní funkci určité simulace budoucího vývoje, při které dochází k postupnému sladění chování jednotlivých částí podniku do jediného, vnitřně konzistentního obrazu budoucího chování podniku jako celku. Rozpočty tedy popsáním způsobem napomáhají koordinaci a optimalizaci veškerých podnikových činností.
- *Poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu*. Soustava rozpočtů, kterou v závěru rozpočetního procesu schválí vlastníci podniku, či jimi pověřený orgán, se stane závazným úkolem pro všechny pracovníky podniku. Ti pod vedením příslušných hierarchických úrovní manažerů usilují o realizaci cílů, které byly kvantifikovány v rozpočtech. Pravidelným srovnáváním výsledků dosahovaných v realitě s údaji v rozpočtu přitom manažeři a pracovníci podniku průběžně zjišťují, jak se daří splnit rozpočtem zadané úkoly. Zjištěné odchylky reality od rozpočtu pak směřují jejich pozornost k činnostem, které se nejvýrazněji odchyľují od očekávaného průběhu. Zejména velikost odchylek manažerům napovídá, do jakých směrů mají zaměřit své korekční úsilí.
- *Motivovat k dosažení cílů podniku*. Jednoznačnost a kontrolovatelnost cílů kvantifikovaných v rozpočtech vede k tomu, že splnění rozpočtu je často navázáno na finanční stimulaci odpovědných pracovníků. Konkrétní realizace spočívá v odstupňování výše pohyblivé složky mzdy vedoucího střediska, popř. všech pracovníků střediska, podle úspěšnosti střediska při plnění rozpočtu.<sup>119</sup> Nezbytným předpokladem motivačního působení však je skutečnost, že pracovníci rozpočtem stanovené cíle akceptují. K tomu napomáhá jednak jejich aktivní účast na sestavení rozpočtů, jednak respektování podmínky, že pracovníci odpovídají za splnění takových položek rozpočtů, které mohou svou činností ovlivnit.

Uvedený výčet by mohl vyvolat zdání, že rozpočty disponují zázračnou vlastností sloužit několika účelům najednou. Opak je ovšem pravdou. Např. zavedení hmotného zájmu pracovníků na splnění rozpočtu zpravidla otevře prostor pro - praxi dobře známý - "boj o rozpočet". Při něm vedoucí středisek z pochopitelných, zřejmých důvodů usilují o snadno splnitelný úkol, tedy co nejvyšší rozpočet nákladů pro své středisko, zatímco zájmem podniku a jeho vrcholového managementu je co největší snížení nákladů podniku, a tím ovšem i snížení rozpočtu nákladů daného střediska. Na uvedeném příkladu názorně vidíme, jak se požadavek na motivační působení rozpočtu dostává do rozporu s hlavním požadavkem kladeným na rozpočty, a to optimalizovat a zefektivnit průběh podnikového procesu.

<sup>118</sup> Vymezené úlohy čerpají z následujících literárních pramenů: Král (2002, s. 265), CIMA (2002, s. 108), Fibírová, Šoljaková (2005, s. 182).

<sup>119</sup> Tento způsob motivace uplatňoval již koncem 20. let minulého století Tomáš Baťa ve svém koncernu, jak víme z podkapitoly 1.3.1.

Naznačený rozpor není jedinou slabinou, kterou v sobě skrývá snaha koncipovat soustavu rozpočtů tak, aby plně dostála všem vyjmenovaným účelům. V současné praxi se proto ozývají kritické hlasy proti všestrannému, univerzálnímu používání rozpočtů. Jako příklad, který narušuje podnikům dobře známé, zajeté koleje řízení pomocí strategických a operativních rozpočtů, může posloužit koncept *Beyond Budgeting*. Ten jeho duchovní otcové, k nimž patří Jeremy Hope a Robin Fraser, představují následovně:

“Beyond Budgeting je o tom, jak schopné lidi zprostit okovů vytvořených shora-dolů stanovenými měřítky výkonu a jak jim umožnit využít podnikové zdroje znalostí k ziskovému uspokojení zákazníků a k úspěchu v konkurenci. Se svým duševním vlastnictvím, které se v současnosti podílí 80-90% na hodnotě pro vlastníky, jsou lidé skutečně tím nejhodnotnějším aktivem podniku. Ale při způsobu, jakým fungují současné smluvní vztahy založené na plnění rozpočtů, to vede k tomu, že jejich energie a vynalézavost je více využívána k vyjednávání o rozpočtu než k tvorbě hodnoty pro zákazníky a vlastníky. Smluvní vztahy založené na plnění rozpočtů jsou reliktem dřívější doby. Jsou nákladné, spotřebují mnohem více času, přidávají málo hodnoty a měly by být nahrazeny přiměřenějším modelem řízení výkonnosti.“

[HOPE, J., FRASER, R. *Beyond Budgeting Questions and Answers*. CAM-I BBRT, October 2001. Vlastní překlad.]

Citovaní autoři očividně naráží především na neslučitelnost motivační a částečně kontrolní funkce rozpočtů se schopností podniků okamžitě reagovat na nepředvídatelnost okolí podniku, které se v současnosti mění daleko rychleji než tomu bylo v dobách masivního rozšíření řízení pomocí rozpočtů. Neznamená to, že podle zastánců *Beyond Budgetingu* by rozpočty zcela ztratily své opodstatnění, ovšem zejména v dynamických odvětvích by tvůrci ekonomického systému řízení podniku měli upozadit motivační funkce rozpočtů, kterou by převzalo zejména srovnávání (benchmarking) výkonnosti podnikových činností a útvarů s výsledky podobných činností a útvarů téhož podniku, či v ideálním případě se srovnatelnými výsledky konkurence, jsou-li k dispozici.

Přes výhrady zastánců konceptu *Beyond Budgetingu* představíme v následujících podkapitolách hlavní principy organizace a realizace „tradičního“ řízení pomocí rozpočtů. Důvodem je skutečnost, že zmiňovaný tradiční koncept způsobu ekonomického řízení je nadále hojně využíván v podnikové praxi. Indikuje to i obliba controllingu zjištěná v našem výzkumném šetření (blíže viz podkapitola 1.5.4), jehož náplň tvoří z převážné části sestavování rozpočtů a analýza a prezentace odchylek od rozpočtů.

## 2.3 Klasifikace rozpočtů

Z definice rozpočtu plyne, že jeho obsahem jsou peněžně vyjádřené údaje o budoucnosti. V tomto bodu se pokusíme toto hrubé vymezení obsahu rozpočtů podrobněji konkretizovat. Současně s tím použijeme charakteristiky obsahu rozpočtů jako třídící hlediska, podle kterých rozdělíme celou soustavu rozpočtů do relativně homogenních podmnožin.

V souladu se zaměřením rozpočetnictví jak na podnik jako celek, tak i na jeho vnitřní dimenzi obsahuje systém rozpočetnictví:

- **Celopodnikové rozpočty**, pod nimiž rozumíme rozpočty, sestavované za podnik jako celek a tedy stanovící úkoly podniku jako celku. Mezi celopodnikové rozpočty patří tři nejdůležitější součásti tzv. hlavního podnikového rozpočtu, kterými jsou rozpočtová rozvaha, rozpočtová výsledovka a rozpočtový výkaz peněžních toků;
- **Střediskové rozpočty**, kdy rozpočty se omezují na stanovení úkolů pro konkrétní středisko a na kontrolu plnění tohoto úkolu. Minimální obsah rozpočtu střediska tvoří rozpočtovaná výše režijních nákladů, které se spotřebovávají při jeho činnosti. Z tohoto důvodu představují rozpočty hlavní nástroj řízení režijních nákladů.

Pro úplnost uveďme, že obsahem střediskového rozpočtu mohou být i jednicové náklady, jejichž spotřeba se očekává na plánovaný objem výkonů střediska. Většina konceptorů podnikových ekonomických systémů je však vyčleňuje a primárně sleduje jednicové náklady samostatně za jednotlivé výkony, nikoliv za střediska. Důvodem je skutečnost, že jednicové náklady jsou vždy přímo přiřaditelné konkrétnímu výkonu, a proto jejich sledování na střediscích a následné přiřazování na výkony by často představovalo pouze zbytečnou komplikaci bez zásadního informačního přínosu. Uvedené přirozeně neplatí např. pro sdružené typy výrob, kde nelze jednicové náklady sdruženého procesu přiřazovat přímo.

Jelikož většina středisek má svůj věcný předobraz v konkrétní organizační části podniku, která je vybavena konkrétním dlouhodobým majetkem, konkrétními počty zaměstnanců a konkrétními nehmotnými složkami majetku (informacemi v podobě receptur a jiných výrobních postupů, v podobě postupů dokumentovaných v příručkách jakosti apod.), mohou být také tyto složky majetku, příp. náklady s nimi spojené (odpisy, režijní mzdy, licence, atd.) rozpočtovány a sledovány samostatně za jednotlivá střediska. Rozhodnutí pro konkrétní míru podrobnosti, ve které budou rozpočtovány a sledovány konkrétní ekonomické veličiny, závisí jednak na preferencích daného podniku, jednak na ekonomičnosti takto detailní informace, kdy přínosy z detailní informace nesmí převýšit náklady spojené s jejím zjišťováním.

Naznačené úvahy nás zavedly k dalšímu významnému kritériu, podle kterého mohou být členěny rozpočty. Tím je charakter rozpočtovanych veličin, podle kterého můžeme v rámci celé množiny podnikových rozpočtů odlišit tři podmnožiny:

- **Rozpočty nákladů a výnosů**, které představují objem penězi vyjádřené spotřeby ekonomických zdrojů v daném středisku či podniku za určité rozpočtové období, resp. penězi vyjádřený objem vytvořených výkonů za určité rozpočtové období. Náklady a výnosy představují úbytky a přírůstky ekonomické užitečnosti (prospěchu), tedy vyjádření na tzv. akruální bázi<sup>120</sup>, tj. ve věcné a časové souvislosti s daným obdobím a bez ohledu na tok peněžních prostředků spojených s platbami za spotřebované zdroje, resp. přijatými úhradami za poskytnuté výkony. Nejčastějším rozpočtovým obdobím bývá kalendářní, příp. hospodářský rok, přičemž rozpočtované údaje se zpravidla dále rozdělují do jednotlivých měsíců a spíše výjimečně ještě do kratších období (dekády, týdny). Jako příklad rozpočtu nákladů a výnosů lze uvést rozpočet režijních nákladů výrobního či správního střediska, roční rozpočet předpokládaných tržeb za výkony podniku apod. Příklad komplexního rozpočtu nákladů a výnosů představuje roční rozpočtová výsledovka za celý podnik, která vzniká agregací všech dílčích rozpočtů nákladů a výnosů.
- **Rozpočty stavů (stavových veličin)** jsou rozpočty, v nichž se zobrazuje předpokládaný stav jednotlivých položek majetku a závazků k určitému okamžiku. Na rozdíl od rozpočtů tokových veličin neudávají tedy stavové rozpočty objem spotřeby či výkonů za určité rozpočtové období, nýbrž plánovaný stav majetku (ať podniku nebo střediska) a závazků k určitému budoucímu časovému okamžiku. Zpravidla jde o termín ke konci rozpočtového období, popř. ke konci jednotlivých úseků rozpočtového období, za které se sestavují tokové rozpočty. Jako příklad stavových rozpočtů lze uvést rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin ke konci rozpočtového období, konečného stavu nedokončené produkce či finálních výrobků ke konci rozpočtového období, konečných stavů pohledávek a závazků apod. V agregované podobě za celý podnik nacházejí všechny jmenované rozpočty svůj odraz v jednotlivých položkách rozpočtové rozvahy.
- **Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků)**; tyto rozpočty mají společný rys s rozpočty nákladů a výnosů v tom, že obsahují rovněž údaje o plánovaném toku za rozpočtové

<sup>120</sup> Doslovně bychom v češtině měli hovořit spíše o „přírůstkové“ bázi, ovšem v naší odborné literatuře zdomácnělo označení „akruální“ (od anglického *accrual*, tj. přírůstek, nárůst).

období. Jak však plyne z jejich názvu, své údaje zobrazují nikoliv na aktuální, nýbrž na tzv. peněžní bázi. Rozpočty příjmů a výdajů proto obsahují údaje o objemech přijatých a vydaných peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Jako příklad lze uvést rozpočet inkasa pohledávek, rozpočet výdajů na nákup surovin a materiálu apod. V syntetické podobě se sestavuje za celý podnik rozpočtový výkaz peněžních toků, jehož hlavním posláním je informovat o plánované solventnosti a likviditě podniku.

Třetí kritérium, které charakterizuje obsah rozpočtů a zároveň nám poslouží k jejich klasifikaci, představuje strategická a operativní oblast řízení. S tím úzce souvisí délka rozpočtového období, na které se rozpočet sestavuje. S vědomím určitého zjednodušení proto obě kritéria spojíme do jediného, podle kterého rozlišíme:

- **Strategické rozpočty**, které obsahují peněžní kvantifikaci dopadů strategických plánů podniku, tj. kroků, jimiž podnik hodlá dosáhnout svých strategických cílů. Jde zpravidla o rozpočty s menším počtem položek, v nichž se ve zhuštěné podobě modeluje plánovaný obraz podniku a očekávané výsledky jeho činnosti. V praxi jde obvykle o tří- až desetileté celopodnikové rozpočty, které mají podobu zjednodušených výkazů účetní závěrky (tj. výsledovky, rozvahy a výkazu peněžních toků) pro jednotlivé roky rozpočtového období. Strategické rozpočty se sestavují často pro podnik jako celek, popř. za skupiny hlavních druhů výrobků, liší-li se výrazně svým charakterem. Rovněž struktura rozpočtových výkazů bývá zjednodušená, když např. položky krátkodobých aktiv a pasiv jsou vyjádřeny jedinou rozdílovou veličinou čistého pracovního kapitálu apod.
- **Operativní rozpočty (krátkodobé)**, jimž bude věnována největší pozornost v této kapitole. Operativní rozpočty navazují na strategické rozpočty, v nichž našly svůj odraz strategické cíle a priority podniku. V operativních rozpočtech se obvykle dopodrobna konkretizují údaje prvního roku strategického rozpočtu. Konkretizace spočívá jednak v rozpočtování údajů pro jednotlivé měsíce, jednak ve zpodrobnění celopodnikových údajů na údaje pro jednotlivá střediska.

Dosud jsme se zabývali obsahovými charakteristikami rozpočtů, tj. zkoumali jsme rozpočty z pohledu jejich podstaty. Rozpočty však lze členit i z pohledu, jakým způsobem jsou uspořádány, tj. v jaké formě se vyskytují.

V souvislosti s operativními rozpočty režijních nákladů středisek se setkáme se dvěma základními formami rozpočtů, které buď zohledňují, nebo nezohledňují závislost nákladů střediska na úrovni jeho aktivity. Tato skutečnost je důležitá zejména v případech, kdy rozpočet střediska má správně plnit svou kontrolní a motivační funkci. Rozpočet totiž stanovuje středisku úkol v podobě určité maximální výše nákladů na jeho činnost. V souladu s výše popsaným kapacitním členěním nákladů přitom i v nákladech středisek nalezneme bezpochyby jak náklady fixní, které se nemění se změnou objemu výkonů, tak náklady variabilní, které jsou závislé na objemu výkonů střediska. V praxi navíc velmi často nalezneme i náklady smíšené, které představují přechod mezi fixní a plně variabilní závislostí nákladů na změnách ve vytížení kapacity střediska, resp. celého podniku. Má-li být rozpočtový úkol pro středisko motivující, pak musí tyto závislosti respektovat, tj. musí umožňovat úpravu rozpočtu podle skutečného objemu aktivity střediska. Řešení se nabízí v rozdílném způsobu zadání úkolu středisku. Podle tohoto kritéria se rozlišují dvě hlavní formy rozpočtů:

- **Pevný rozpočet** se používá v případě těch položek režijních nákladů, které nejsou závislé na objemu výkonů střediska. Rozpočet představuje střediskem nepřekročitelnou absolutní částku, stanovící jeho celkové režijní náklady. Nejčastěji se takový způsob zadání nákladového úkolu používá u správních středisek, soustředěných v úseku podnikového

ředitelství (např. ekonomický odbor, právní odbor, vývojové pracoviště, technická příprava výroby apod.).

- **Pružný rozpočet** (bývá označován také termíny *variantní*, *flexibilní rozpočet*) respektuje závislost vývoje režijních nákladů na objemu výkonů střediska tím, že ve svých položkách odděluje náklady fixní od nákladů variabilních vůči objemu výkonů střediska. Závisí přitom plně na podniku, jak přistoupí k volbě vhodné veličiny, ve které bude měřit objem výkonů daného střediska. V případě výrobních středisek se jako měřítko aktivity často užívá počet dokončených výrobků (příp. polotovarů), liší-li se vzájemně jednotlivé výrobky výrazným způsobem, přepočte se počet stanovenou společnou charakteristikou (např. hmotností, rozměrem), popř. se objem vyjádří výší tržeb. Výkony obslužných a pomocných středisek se měří obvykle objemem hodin, po které střediska poskytovala své služby ostatním střediskům (např. počet hodin oprav), či v jiných fyzikálních jednotkách (kWh dodané energie, ujeté km, kg zpracovaného materiálu). Výsledný rozpočet pak kvantifikuje odděleně část nákladů nezávislých na zvolené veličině výkonu a část variabilních nákladů. V případě, že výkony středisek jsou předmětem vnitropodnikové fakturace, odpovídají tomu i způsoby stanovení vnitropodnikové ceny výkonů daného střediska v podobě paušálních sazby kombinované se sazbou za jednu jednotku dodaného výkonu.

Za formální znak můžeme rovněž považovat *podrobnost rozpočtu*, s jakou v něm jsou vyjádřeny jednotlivé položky. Vzhledem k mnohotvárnosti rozpočtů těžko nalezneme nějakou obecnější klasifikaci, jaká se nabízí např. u typových kalkulačních vzorců. Zůstaneme-li u příkladu režijních nákladů středisek, jimž jsme dosud věnovali pozornost, nabízí se jako nejhrubší forma rozpočtu vymezení rozpočtu celého střediska jediným číslem úhrnných nákladů. Detailnější pohled nabízí rozpočet, ve kterém jsou celkové rozpočtované částky režijních nákladů střediska rozčleněny do položek např. podle jednotlivých druhů nákladů užívaných běžně ve finančním účetnictví (spotřeba materiálu, spotřeba neskladovatelných dodávek, spotřebované externě nakoupené služby, spotřeba mezd, druhotné náklady odrážející spotřebu interních výkonů dodaných jinými středisky apod.). Dále se nabízí možnost stanovit nákladový úkol ještě podrobněji, kdy údaj pro každý nákladový druh se kombinuje navíc s účelem, na jaký bude náklad spotřebován, tj. při jaké dílčí aktivitě středisko náklad spotřebuje apod. Praxe opět ve většině případů volí určitý kompromis mezi naznačenými krajními přístupy. Ten zpravidla bývá důsledkem porovnávání informačního přínosu detailního rozpočtování s náklady s ním spojenými. Zásadní význam má i míra podrobnosti zobrazení, která byla zvolena v nákladovém účetnictví, se kterým je rozpočetnictví úzce provázáno. Vazba mezi rozpočetnictvím a nákladovým účetnictvím je dokonce tak těsná, že lze tvrdit, že rozpočetnictví představuje určitým způsobem agregovaný odhad budoucích účetních případů, které budou v nákladovém účetnictví průčítovány v průběhu rozpočtovaného období.

Specifickou formou rozpočtu je též tzv. **klouzavý (rolující) rozpočet**. Takový charakter mívají zpravidla strategické rozpočty, kdy rozpočet např. na léta 2007-2009 se po uplynutí roku 2007 sestaví na další tři léta 2008-2010 a popsáním rolujícím způsobem se sestavují strategické rozpočty i v dalších letech. Podobná forma se někdy uplatňuje u operativních rozpočtů, když se rozpočet sestaví na čtyři čtvrtletí a vždy po uplynutí čtvrtletí se aktualizují tři zbývající již předtím rozpočtovaná čtvrtletí a přidá se rozpočet sestavený pro nové budoucí čtvrté čtvrtletí.

Stejně jako v případě obsahových charakteristik rozpočtů, se i v případě formy rozpočtů můžeme setkat s celou řadou dalších, výše neuvedených klasifikací. Fibírová, Šoljaková (2002, s. 210) např. uvádějí, že z důvodu prevence možných nedorozumění je účelné rozčlenit formy rozpočtů na „rozpočet ex ante“, tj. rozpočet při sestavení, a „rozpočet

ex post“, tj. při kontrole rozpočtu. Vzhledem ke skutečnosti, že toto ani jiná členění rozpočtů nevyužijeme v dalším výkladu, nepovažuji za účelné se jimi podrobněji zabývat.

## 2.4 Sestavení rozpočtů

V návaznosti na naznačené principy hodnotového řízení a zejména jeho informační podpory se v této podkapitole zaměříme na postupy sestavení rozpočtů. Akcentovat přitom budeme celopodnikové rozpočty, zatímco rozpočty režijních nákladů, které bývají součástí rozpočtů středisek nebudeme do podrobnosti rozebírat. Pouze pro úplnost proto připomeňme, že pro sestavení rozpočtů režijních nákladů se v nejobecnější rovině nabízí dva krajní postupy (metody). První postup vychází z údajů o nákladech v minulosti, zatímco druhý krajní protipól se v maximální míře snaží zříci se minulých údajů a svou pozornost upnout k budoucnu. Ve druhém způsobu se proto veškeré propočty odvozují od očekávaných budoucích aktivit a očekávaných cen na příslušných trzích ekonomických zdrojů, které budou nutné pro zajištění výkonů střediska. Nejběžnější příklad užití postupu opřeného o minulé údaje představuje tzv. **indexní metoda**. Jak její název napovídá, pomocí indexů očekávaného nárůstu, či poklesu rozpočtových položek se při ní upravují údaje o minulosti, které poskytnou nákladové účetnictví. Alternativní rozpočtní postup, který se opírá o budoucí očekávané údaje, bývá spojován s **metodou rozpočtování od nulového základu (Zero Base Budget)**.

Rozšířme nyní svůj pohled od střediskových rozpočtů režijních nákladů na celý podnik. Budeme přitom usilovat o peněžní kvantifikaci všech procesů, které v podniku mají proběhnout během rozpočtového období, kterým většinou bývá rok (ať kalendářní, či hospodářský, zpravidla členěný na jednotlivé měsíce). Délka rozpočtového období zároveň indikuje, že předmětem našeho zájmu budou v prvé řadě operativní rozpočty. Než se však ponoříme do konkrétních postupů sestavení rozpočtů, představíme celkový systém celopodnikových operativních plánů a rozpočtů, jehož je hlavní podnikový rozpočet nejkomplexnější, završující součástí. Pouze letmo si přitom všimneme návaznosti hlavního podnikového rozpočtu na strategické, dlouhodobé rozpočty, jež jsou předmětem zájmu literatury z oblasti označované v češtině jako podnikové finance, manažerské finance, strategický finanční management, strategický controlling apod.

Celopodnikové rozpočty lze při drobných zjednodušeních vnímat jako agregaci kalkulovaných jednicových nákladů výkonů podniku, rozpočtovaných režijních nákladů středisek a rozpočtovaných výnosů, resp. v průběhu rozpočtového období předpokládaných změn stavu majetku, pohledávek a závazků podniku. Všechny vyjmenované prvky tvoří dohromady relativně komplikovaný systém, jenž představuje důležitý zdroj hodnotových informací pro podnikové manažery. Zejména s pomocí tohoto nástroje totiž usměrňují chod podniku ke stavu, ve kterém podniková činnost dosahuje maximálních peněžně vyjádřených efektů v porovnání s peněžně oceněnými spotřebovanými vzácnými zdroji. Jinak řečeno, prostřednictvím jednotlivých prvků systému celopodnikových rozpočtů zadávají manažeři hodnotově (peněžně) vyjádřené úkoly podřízeným útvarům, prostřednictvím vazeb mezi jednotlivými rozpočty se snaží optimalizovat podnikové činnosti a hledat cesty ke snížení nákladů, resp. zvyšování výnosů.

Nejvíce agregovaný pohled na podnik podává již zmíněný **hlavní podnikový rozpočet** (někdy označovaný také jako *finanční plán*, či nepřekládaným anglickým výrazem *Master Budget*). Hlavní podnikový rozpočet tvoří:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha a
- rozpočet peněžních toků.



Jmenované tři rozpočty představují období tří hlavních výkazů účetní závěrky finančního účetnictví. Na rozdíl od nich se však nezaměřují na věrné a poctivé zobrazení minulosti, ale na vyjádření předpokládané budoucí finanční situace podniku a efektivnosti jeho činnosti. Úkolem hlavního podnikového rozpočtu je totiž pomoci vrcholovému managementu podniku s předvídáním budoucího stavu podniku a s hledáním hlavních cest zlepšení podnikových procesů. To je také důvod, proč jednotlivé součásti hlavního podnikového rozpočtu mívají ve srovnání s výkazy finančního účetnictví různým zjednodušenou strukturu, která se omezuje na hlavní informace nutné pro rozhodování manažerů a která zanedbává četné detaily účetní závěrky, jež beztak nelze pro budoucnost přesně předvídat.

**Rozpočtová výsledovka** představuje ústřední nástroj hlavního podnikového rozpočtu, protože peněžně vyčísluje očekávaný čistý přínos podnikové činnosti tím, že proti sobě staví výnosy a náklady podniku. V oblasti nákladů se v ní většinou upřednostňuje účelové členění nákladů, které má větší vypovídací schopnost pro manažerské rozhodování než znalost úhrnných částek jednotlivých druhů nákladů. Účelové uspořádání nákladových položek rozpočtové výsledovky navíc bývá shodné se strukturou předběžných kalkulací, což vhodně zdůrazňuje vazbu obou informačních nástrojů.

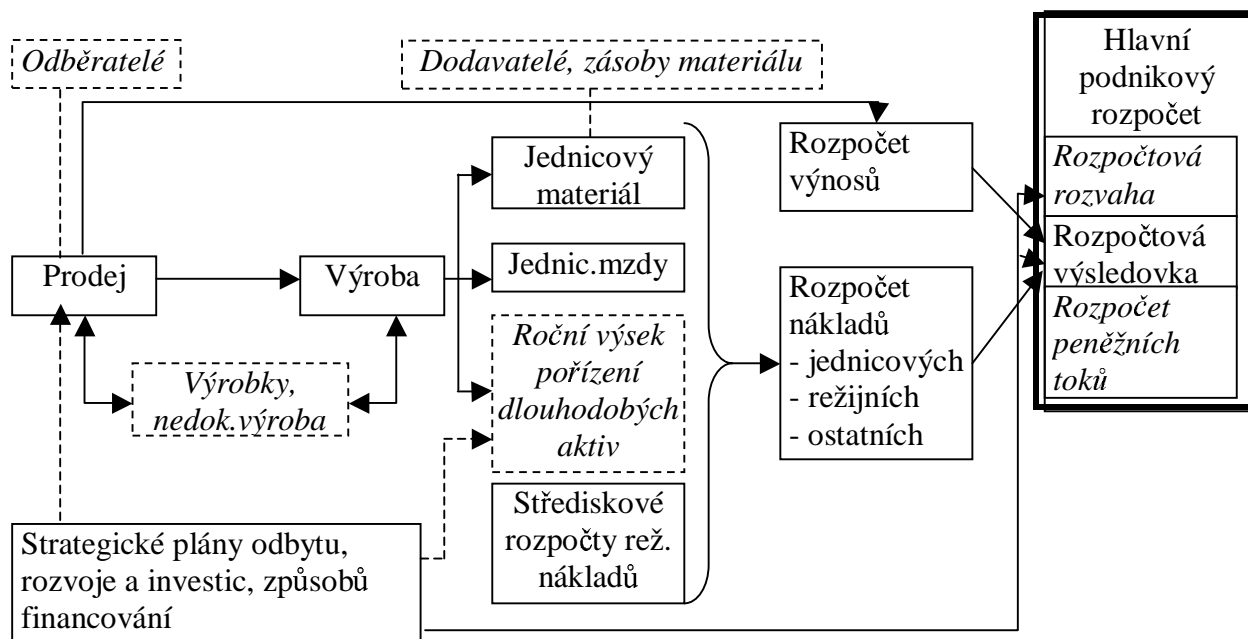
Sestavení rozpočtové výsledovky předchází sestavení řady operativních plánů. Ty navazují na strategické plány podniku a podrobněji rozvádějí, jakými činnostmi budou v příštím roce - příp. kratším operativním období - naplňovány hlavní strategické cíle podniku. V operativních rozpočtech se peněžně vyjadřují postupové kroky, které předvídají a naturálně kvantifikují operativní plány. V operativních rozpočtech se zároveň věcné informace operativních plánů doplňují informacemi o finančních zdrojích (vlastní peněžní prostředky, úvěry, půjčky apod.). Rozpočtová výsledovka vzniká postupnou agregací všech údajů operativních rozpočtů, tedy především:

- předpokládané spotřeby jednicových nákladů, kterou pro plánovaný objem vyčíslují celopodnikové rozpočty jednicových nákladů,
- spotřeby režijních nákladů, kterou určí rozpočty režijních nákladů rozebírané v předchozí podkapitole,
- rozpočtovaných výnosů (tržeb) odvozených od plánů objemů odbytových výkonů a jejich předpokládaných prodejních cen.

Ze tří jmenovaných součástí hlavního podnikového rozpočtu bývá sestavována nejdříve rozpočtová výsledovka. Náčrt procesu jejího vzniku schématicky zachycuje obr. 2-2. Výchozí bod pro sestavení rozpočtové výsledovky představuje úzké místo v podnikovém procesu. Ve většině podniků jím bývá odbyt, a proto plánované objemy prodeje a předpokládané prodejní ceny determinují objem výroby a spotřebu zdrojů nutných k výrobě. Existují však i podniky, které mají odbyt svých výkonů zajištěn, tudíž rozpočetní proces začínají plánováním co nejvyššího využití svých výrobních kapacit.

Stejně jako pro jiné rozpočty i pro rozpočtovou výsledovku platí, že není bezúčelným, mrtvým dokumentem, ale nástrojem, pomocí kterého se řídí podnik. Proto se minimálně měsíčně – v některých podnicích i dekadně, či týdně - kontroluje, zda dochází k plnění rozpočtovaného výsledku hospodaření a zjištěné odchylky se stávají impulsem k diskusi příčin a k provedení korekčních opatření. Součástí kontroly výsledovky, ke které se podrobněji vrátíme v podkapitole 2.5, bývá i ověření reálnosti předpokladů, za kterých byla rozpočtová výsledovka sestavena. Při výrazné změně poměrů se přistupuje k její aktualizaci.

**OB. 2-2 POSTUP SESTAVENÍ HLAVNÍHO PODNIKOVÉHO ROZPOČTU**



———— hlavní postupy, které vedou k sestavení rozpočtové výsledovky

----- hlavní prvky a postupové kroky nutné pro sestavení rozpočtové rozvahy a rozpočtu peněžních toků

Zdroj: KRÁL (2002, s. 271). Upraveno.

**Rozpočtová rozvaha** představuje důležitý nástroj pro vyvážení zdrojů, které podnik bude používat ke své činnosti. Nabízí přehled o majetku (aktivech), který je nezbytně nutný pro chod podniku, a zároveň přehled o zdrojích jeho financování, tj. o podílech, jaké budou mít vlastníci na kapitálu, který v sobě váže celý podnik. Na obr. 2-2 jsou čárkovanými čarami zobrazeny dílčí plány a rozpočty s nejvýznamnějšími dopady na rozpočtovou rozvahu. Nejedná se však o jediné položky, jejichž pouhou agregací se rozvaha vytvoří. Sestavení rozpočtové rozvahy se totiž musí prolínat se sestavením rozpočtové výsledovky, protože spotřeba zdrojů (vyjádřená náklady), resp. přírůstky efektů (vyjádřené výnosy) současně znamenají změnu stavů podnikového majetku, pohledávek a závazků. Kromě toho sestavení rozpočtové rozvahy musí souběžně probíhat se sestavením rozpočtu peněžních toků, protože peněžní platby ovlivňují minimálně výši pohledávek, peněžních prostředků a krátkodobých závazků, které jsou rovněž předmětem zobrazení v rozvaze.

**Rozpočet peněžních toků**, který zachycuje toky očekávaných příjmů a výdajů peněz, je ve své podstatě podrobným rozbohem vývoje jedné rozvahové položky, a to peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Pro jeho sestavení proto platí obdobné principy jako pro rozpočtovou rozvahu. Rozpočet peněžních toků podporuje svými informacemi rozhodování o financování chodu společnosti a v kombinaci s krátkodobými platebními kalendáři (týdenními, i denními) je důležitým nástrojem každodenního řízení likvidity.

Hlavní podnikový rozpočet se týká celého podniku. Nepřekvapí proto, že na rozpočetních pracích, které vedou k jeho sestavení, musí spolupracovat všechny útvary podniku a že se jedná o časově, finančně, ale i koordinačně náročný proces. Relevantní se proto stává otázka, jak přistoupit k organizaci takového procesu.

V obecně rovině můžeme vysledovat dva krajní přístupy, jakými je organizována tvorba hlavního podnikového rozpočtu:

- První přístup směřuje „**shora-dolů**“ („top-down“). Vrcholový management při něm konkretizuje hlavní kroky k dosažení podnikových cílů, kvantifikuje je do podoby hrubého rozpočtu, jehož čísla rozepíše formou výnosových a nákladových úkolů na jednotlivé podřízené útvary, resp. střediska ekonomické struktury. Jejich úloha se při tomto přístupu redukuje pouze na provedení méně významných zpodrobnění a úprav vrcholovým managementem definovaných čísel, protože radikální změny rozpočtu nejsou s ohledem na úzkou provázanost s rozpočty ostatních útvarů možné. Na druhou stranu tento přístup zabezpečuje vnitřní jednotu hlavního podnikového rozpočtu a jeho soulad s podnikovými cíli, které vytýčil vrcholový management v návaznosti na přání, která mu sdělili vlastníci podniku.
- Protikladný přístup „**zdola-nahoru**“ („bottom-up“) soustředí větší část aktivity na útvary (střediska) v první linii, které vrcholovému managementu předkládají návrhy svých dílčích rozpočtů. Úlohou vrcholového managementu je pak korekce představ podřízených útvarů do takové podoby, aby dohromady dávaly vyvážený celek hlavního podnikového rozpočtu a byly v souladu s ústředními podnikovými cíli komunikovanými vlastníky podniku. Úspěšně zvládnout tak nelehkou koordinační úlohu je v reálném čase prakticky nemožné, což představuje bezesporu hlavní nevýhodu popisovaného přístupu. Naopak k jeho přednostem patří velká pravděpodobnost, že pracovníci, jejichž pracovní náplň je každodenní provádění běžné, operativní činnosti podniku, navrhnou rozpočet se znalostí předmětné problematiky a budou více ochotni se s takovým rozpočtem ztotožnit. Z uvedeného zároveň plyne i existence potenciálního rizika, že návrh rozpočtu může být suboptimální z pohledu celého podniku, protože pracovníci si v něm pokusí prosadit relativně snadno dosažitelné cíle, zvláště bude-li na splnění rozpočtu vázán jejich hmotný interes<sup>121</sup>.

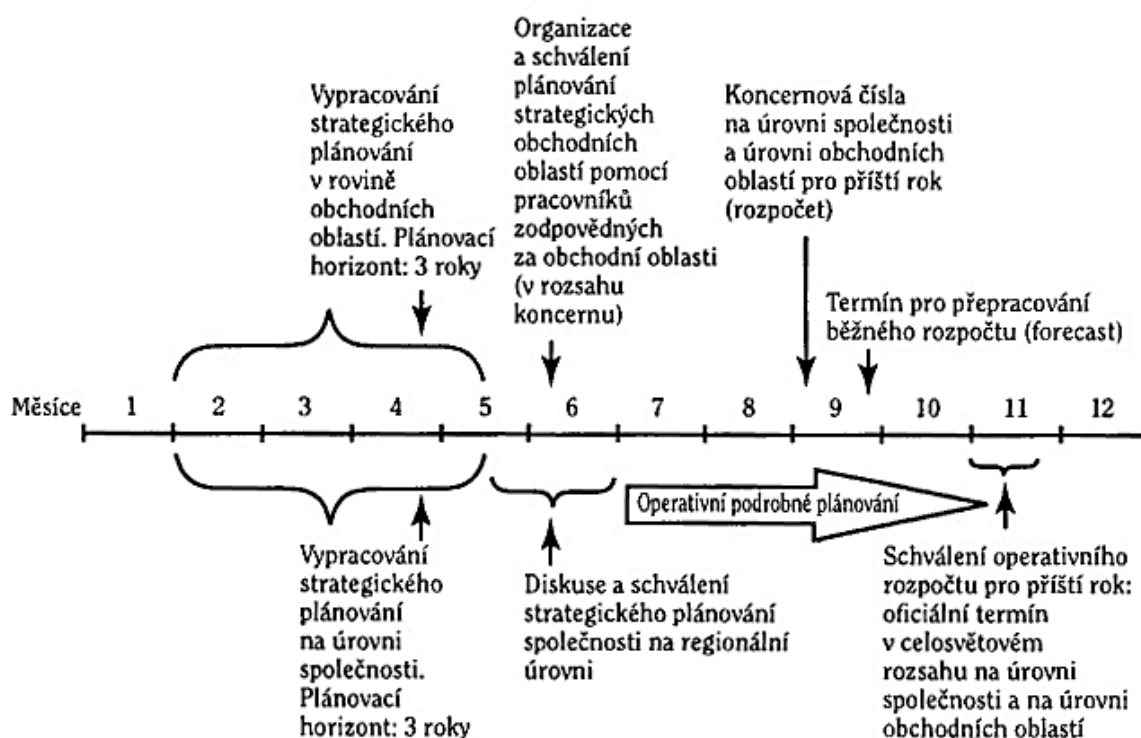
Z letmého popisu obou přístupů vyplývá, že ani jeden není sám o sobě optimální. V praxi se proto uplatňuje kombinace obou postupů, která představuje určitý kompromis mezi výhodami a nevýhodami obou dosud zmiňovaných metod a pro kterou některé literární prameny užívají označení **protisměrné plánování a rozpočtování**. Rozpočtový proces při něm začíná od ústředí (vrcholového managementu a jeho štábních útvarů), které v návaznosti na strategické podnikové plány a rozpočty určuje hlavní plánované cíle a směrná čísla podřízeným útvarům. Jejich úkolem je zpracovat podle těchto instrukcí návrhy svých rozpočtů, které komunikují zpět ústředí. To veškeré návrhy sumarizuje a třecí plochy v řadě následných jednání projednává s podřízenými útvary, dokud se nedosáhne vzájemného sladění a vyvážení všech podnikových činností. Výsledný hlavní podnikový rozpočet bývá pak projednáván s vlastníky podniku (akcionáři, mateřskou společností apod.). Po jejich odsouhlasení se hlavní podnikový rozpočet stává závazným zadáním pro všechny útvary podniku. Příklad hlavních milníků takového rozpočtového procesu v dceřiné společnosti koncernu ABB ukazuje obr. 2-3, především vodorovná bílá šipka označená „operativní podrobné plánování“.

Kromě operativního plánování sehraává na obr. 2-3 podstatnou úlohu strategické plánování a rozpočtování. Proces sestavení strategického rozpočtu bývá obdobný rozpočetnímu procesu používanému při sestavení operativního hlavního podnikového rozpočtu, ovšem struktura strategického rozpočtu se zpravidla redukuje pouze do podoby zjednodušených celopodnikových výkazů účetní závěrky za každý rok z celkového počtu let, na která je vymezeno rozpočtové období strategického rozpočtu (zpravidla 3 až 10 let). Strategický rozpočet bývá v podnikové praxi sestavován téměř výlučně ve formě klouzavého rozpočtu. Strategický rozpočetní proces často začíná na jaře a končí nejpozději na podzim roku předcházejícího rok, na který se rozpočet sestavuje. Základem bývají informace nepřilíš

<sup>121</sup> Viz již v bodu 2.2 zmiňovaný problém „boje o rozpočet“ a argumenty zastánců konceptu Beyond Budgetingu.

proměnlivého charakteru (někdy se v podnikové praxi hovoří o plánování v „setrvačném bloku“). Kromě nich se doplňují odhadované ekonomické údaje za nové produkty, o které bude rozšířen výrobní program (sortiment) a odhadnou se dlouhodobé ekonomické dopady z vyloučení utlumovaných činností a produktů. Veškeré podklady musí poskytnout pracovníci podniku, kteří odpovídají za rozpočtovanou funkční oblast. Pracovníci obchodních oddělení a marketingu tedy musí odhadnout ceny a objemy prodeje podle jednotlivých území, či zákazníků. Na ně naváže plán provozních nákladů a investic, pro jehož sestavení dodají technici údaje o technologii a potřebách investic, personalisté o předpokládaném vývoji mezd a počtu pracovníků, finanční ředitel předpoklad o inflaci, směnných kurzech atd. Vlastní sestavení probíhá metodami „shora-dolů“, „zdola-nahoru“ a nejčastěji protisměrně, jak již bylo rozebráno pro operativní rozpočty.

### OBR. 2-3 PŘÍKLAD POSTUPU SESTAVENÍ HLAVNÍHO PODNIKOVÉHO ROZPOČTU



Zdroj: Eschenbach (2000, s. 523).

Z předcházející kapitoly 1 vyplývá, že ve většině současných velkých a středních podniků patří koordinace a moderování tvorby podnikových rozpočtů do náplně útvarů s názvem „Controlling“. V menších podnicích, kde neexistují pozice controllerů, poté sestavují hlavní podnikový rozpočet přímo finanční ředitelé.

Dosud teoreticky rozebranou metodiku sestavení hlavního podnikové rozpočtu si prakticky přiblížíme na následujícím, zjednodušeném příkladu. Jeho číselné údaje nám totiž umožní názorněji a přesněji ukázat jednotlivé postupové kroky, při kterých obvykle podnikový rozpočet vzniká.

### PŘÍKLAD Č. 1

#### Zadání

Společnost Textilia, s.r.o. vyrábí za pomoci vpichovací technologie netkané textilie. Její výrobní program tvoří řada textilií, které mají různé tloušťky, vzory a rozměry, neliší se však významným

způsobem ve své výrobní náročnosti. Z těchto důvodů se pro účely sestavení hlavního podnikového rozpočtu považuje celý výrobní sortiment za homogenní a jeho celkový objem se měří v kilogramech. V podniku je zaměstnáno 55 zaměstnanců vč. vrcholového managementu.

Sestavte hlavní podnikový rozpočet podniku Textilia, s.r.o. na rok 200x+1, jestliže máte k dispozici následující údaje:

- Obchodní ředitel společně se svými podřízenými stanovil objem kontraktů, které budou schopni v roce 200x+1 uzavřít, na 950 000 kg. Očekávanou průměrnou cenu prodeje, které dosáhne se svými obchodníky, přitom stanovil na 30,00 Kč/kg výrobku.
- Ke konci roku 200x má společnost na skladě 2 300 kg textilií. Obchodní oddělení požaduje zvýšení této zásoby v příštím roce o 500 kg, aby kompletně pokrývala nejčastěji požadované textilie.
- Výrobky se ve společnosti oceňují na úrovni vlastních nákladů výroby. Pro ocenění výdeje výrobků ze skladu používá společnost Textilia metodu FIFO (vyrobené textilie, které byly přijaty jako první do skladu, se při prodeji rovněž vydají zákazníkovi jako první). Na konci roku 200x, ani 200x+1 se neočekává existence rozpracované výroby.
- Oddělení technické přípravy výroby znormovalo jednicové náklady na výrobu jednoho kg textilií na 5,50 Kč jednicového materiálu a 2,00 Kč jednicových mezd.
- Vedoucí výroby ve spolupráci s controllerem z ekonomického oddělení stanovil pro plánovaný objem výroby rozpočet režijních nákladů, který zachycuje tab. 2-1.
- Controller sestavil rozpočet správních režijních nákladů, který zobrazuje tab. 2-2. Rozpočet neobsahuje částku daně z příjmů a úrokové náklady z dlouhodobého úvěru, který podnik Textilia, s.r.o. čerpá od Komerční banky.
- Pro účely sestavení rozpočtové rozvahy a rozpočtu peněžních toků ekonomický ředitel a controller vychází z předpokladu průměrné čtrnáctidenní splatnosti pohledávek a průměrné čtrnáctidenní splatnosti všech závazků. V případě mezd předpokládají výplatu měsíční mzdy v měsíci následujícím po měsíci, za který byla mzda zúčtována.
- Podle údajů výrobního oddělení se na skladě jednicového materiálu udržuje zásoba ve výši poloviny průměrné měsíční plánované spotřeby jednicového materiálu v daném roce. Režijní materiál se v okamžiku pořízení neukládá na sklad, ale je účtován přímo do spotřeby.
- Úrokové náklady činí 6% p.a. O úhradu úroků podnik zvýší svou platbu úmoru ve výši 2 mil. Kč, která je splatná na konci rozpočtovaného období.
- Daň z příjmů právnických osob činí 24% ze základu daně. Pro účely rozpočtování se nepředpokládá žádný rozdíl mezi základem daně a rozpočtovaným výsledkem hospodaření, který by mohly způsobit např. rozdíly účetních a daňových odpisů, kumulované ztráty, či daňová neúčinnost některých nákladů.
- Vlastníci dovolil managementu podniku, aby ve své kompetenci rozhodoval o investicích, jejichž výdaje nepřevyší výši odpisů. V návaznosti na tuto delegaci rozhodovacích pravomocí vrcholový management na své poradě rozhodl o investici do nové balící linky v pořizovací ceně 2,6 mil. Kč. Linka bude zprovozněna v listopadu 200x+1 a nahradí stávající nevyhovující zařízení, které je již plně odepsáno. Protože se jedná o pouhou obnovovací investici o obdobných parametrech jako nahrazované zařízení, nepředpokládá se žádné výrazné snížení režijních nákladů v souvislosti s provozem linky v listopadu a v prosinci. Do rozpočtů režijních nákladů byly zároveň již promítnuty odpisy nového zařízení, které se bude poprvé odepisovat v měsících listopad a prosinec.
- Předpokládaný stav aktiv a pasiv společnosti ke konci roku 200x vychází z poslední aktualizace rozpočtu na letošní rok 200x a uvádí ho tab. 2-3.

**TAB. 2-1 ROZPOČET VÝROBNÍ REŽIE NA ROK 200X+1**

	<i>Variabilní</i>	<i>Fixní</i>	<i>Celkové</i>
Režijní materiál, služby	875 175 Kč	30 075 Kč	905 250 Kč
Režijní mzdy	424 800 Kč	8 071 200 Kč	8 496 000 Kč
Odpisy		2 480 000 Kč	2 480 000 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 299 975 Kč</b>	<b>10 581 275 Kč</b>	<b>11 881 250 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-2 ROZPOČET SPRÁVNÍ REŽIE NA ROK 200X+1**

	<i>Variabilní</i>	<i>Fixní</i>	<i>Celkové</i>
Režijní materiál, služby		1 500 000 Kč	1 500 000 Kč
Režijní mzdy		4 750 000 Kč	4 750 000 Kč
Odpisy		400 000 Kč	400 000 Kč
<b>Celkem</b>	<b>- Kč</b>	<b>6 650 000 Kč</b>	<b>6 650 000 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-3 PŘEDPOKLÁDANÁ PODOBA KONEČNÉ ROZVAHY K 31.12.200X**

Dlouhodobý majetek	17 280 500 Kč	Základní kapitál	5 000 000 Kč
<i>Dlouhodobý majetek</i>	<i>17 280 500 Kč</i>	Výsledky min. let	1 858 950 Kč
		Výsledek běžného období	1 083 500 Kč
		<i>Vlastní kapitál</i>	<i>7 942 450 Kč</i>
Materiál	180 600 Kč	Dodavatelé jednic materiálu	198 500 Kč
Výrobky	47 150 Kč	Dodavatelé rež.mat., služeb	58 700 Kč
Pohledávky	810 000 Kč	Zaměstnanci	1 190 800 Kč
Bankovní účty	934 800 Kč	Stát	540 000 Kč
<i>Oběžná aktiva</i>	<i>1 972 550 Kč</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>1 988 000 Kč</i>
		Úvěry	9 322 600 Kč
		<i>Dlouhodobé úvěry</i>	<i>9 322 600 Kč</i>
<b>AKTIVA</b>	<b>19 253 050 Kč</b>	<b>PASIVA</b>	<b>19 253 050 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**Řešení**

Výchozím bodem pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu na rok 200x+1 je plán prodeje. Z jeho údajů a při zohlednění počátečního<sup>122</sup> a žádoucího konečného stavu výrobků na skladě se návazně sestavuje plán výroby. V návaznosti na zadané předpoklady zobrazuje minimální podobu plánu prodeje a výroby tab. 2-4.

**TAB. 2-4 PLÁN PRODEJE A VÝROBY**

Plánované prodeje	950 000 kg
Sklad hotových výrobků:	
Počáteční stav	2 300 kg
Žádoucí konečný stav	2 800 kg
Změna stavu skladu výrobků (přírůstek)	500 kg
Plán výroby	950 500 kg

Zdroj: Autor.

V přípravě hlavního podnikového rozpočtu budeme pokračovat vytvořením rozpočtové výsledovky, po které teprve sestavíme rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků.

Oceněním plánu prodeje ve výši 950 000 kg předpokládanou průměrnou cenou 30 Kč/kg získáme v našem jednoduchém příkladu rozpočet tržeb ve výši 28,5 mil. Kč. V praxi mívá rozpočet tržeb

<sup>122</sup> Počátečním stavem výrobků pro rok 200x+1 je očekávaný konečný stav výrobků v roce 200x, který podle zadání činí 2 300 kg.

podrobnější strukturu, která většinou rozebírá předpokládané prodeje podle jednotlivých teritorií a zákazníků s tím, že pro jednotlivé položky mohou platit mírně odlišné ceny. V samostatných položkách se také často vyjadřuje snížení tržeb o předpokládanou výši slev a rabatů poskytovaných jednotlivým zákazníkům.

Zadání nepředpokládá jiné výnosy (např. z prodeje vyřazené balicí linky) než z prodeje vlastních výrobků. Z výnosových položek rozpočtové výsledovky nám proto zbývá pouze vyčíslení změny stavu výrobků, o který se změní stav hotových výrobků na skladě na konci období roku 200x+1 oproti výchozímu stavu. K vyčíslení této položky však musíme zjistit, jaká je výše kalkulovaných výrobních nákladů v plánové kalkulaci, kterými se výrobky oceňují. Tu sestavíme s využitím údajů oddělení technické přípravy výroby a rozpočtu střediska výrobní režie (tab. 2-1) ze zadání. Výpočet znázorňuje tab. 2-5.

**TAB. 2-5 PLÁNOVÁ KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ VÝROBY 1 KG TKANINY**

			<i>Variabilní</i>	<i>Fixní</i>	<i>Celkové</i>
Jednicový materiál	5,50 Kč	Režijní materiál, služby	875 175 Kč	30 075 Kč	905 250 Kč
Jednicové mzdy	2,00 Kč	Režijní mzdy	424 800 Kč	8 071 200 Kč	8 496 000 Kč
Výrobní režie	12,50 Kč	Odpisy		2 480 000 Kč	2 480 000 Kč
<u>Vlastní náklady výroby</u>	<u>20,00 Kč</u>	<u>Celkem</u>	<u>1 299 975 Kč</u>	<u>10 581 275 Kč</u>	<u>11 881 250 Kč</u>
		Vyrobených kg			950 500 kg
		Výrobní režie na 1 kg			12,50 Kč

Zdroj: Autor.

Vlastní náklady výroby, které předpokládáme v plánové kalkulaci pro rok 200x+1, činí rovných 20 Kč na jeden kg tkaniny. Při očekávaném zůstatku skladu ve výši 2 800 kg tak konečný zůstatek účtu výrobků bude činit 56 000 Kč. Podle počáteční rozvahy v tab. 2-3 bude počáteční zůstatek činit 47 150 Kč. Rozdílem obou čísel vyčíslíme předpokládanou změnu stavu výrobků na přírůstek ve výši + 8 850 Kč. Sloučením údajů o tržbách a o změně stavu do jediného rozpočtu získáme rozpočet výnosů, jehož výslednou podobu uvádí tab. 2-6.

**TAB. 2-6 ROZPOČET VÝNOSŮ PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. PRO ROK 200X+1**

Tržby z prodeje výrobků	28 500 000 Kč
<u>ZS výrobků</u>	<u>8 850 Kč</u>
Výnosy celkem	28 508 850 Kč

Zdroj: Autor.

Proti rozpočtovaným výnosům sestavované výsledovky zbývá postavit předpokládané náklady. Pro jejich vyjádření použijeme stejnou strukturu účelového členění, jaká odpovídá plánové kalkulaci a jakou zobrazuje tab. 2-7. Při výpočtu celkových jednicových nákladů výroby 950 500 kg v posledním sloupci jsme vyšli z norem stanovených oddělením technické přípravy výroby pro rok 200x+1. Zdrojem údajů o úhrnných režijních nákladech výrobního a správního úseku podniku byly příslušné rozpočty těchto středisek (tab. 2-1 a tab. 2-2). Výpočet položek plánové kalkulace režijních nákladů 1 kg textilií je pro účely sestavení rozpočtové výsledovky nadbytečný a v tabulce je pouze pro úplnost.

**TAB. 2-7 ROZPOČET PROVOZNÍCH NÁKLADŮ PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. PRO ROK 200X+1**

	<i>Plánová kalkulace</i>	<i>Podnik úhrnem</i>
	<i>1 kg</i>	<i>950 500 kg</i>
Jednicový materiál	5,50 Kč	5 227 750 Kč
Jednicové mzdy	2,00 Kč	1 901 000 Kč
Výrobní režie	12,50 Kč	11 881 250 Kč
<u>Vlastní náklady výroby</u>	<u>20,00 Kč</u>	<u>19 010 000 Kč</u>
Správní režie (rozvrh pouze na prodané kg)	7,00 Kč	6 650 000 Kč
<u>Úplné vlastní náklady</u>	<u>27,00 Kč</u>	<u>25 660 000 Kč</u>

Zdroj: Autor.

K dokončení rozpočtové výsledovky zbývá pouze sloučit údaje o rozpočtovaných výnosech (tab. 2-6) s rozpočtovanými náklady (tab. 2-7). Jejich porovnáním získáme provozní výsledek hospodaření

podniku, který upravíme o předpokládanou platbu úroků a daň z příjmů dle zadání. Výslednou podobu rozpočtové rozvahy nám po popsáních úpravách podává tab. 2-8.

**TAB. 2-8 ROZPOČTOVÁ VÝSLEDOVKA PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. PRO ROK 200X+1**

Tržby z prodeje výrobků	28 500 000 Kč
Změna stavu hotových výrobků	8 850 Kč
<i>Výnosy celkem</i>	<i>28 508 850 Kč</i>
Jednicový materiál	- 5 227 750 Kč
Jednicové mzdy	- 1 901 000 Kč
Výrobní režie	- 11 881 250 Kč
Správní režie	- 6 650 000 Kč
<i>Náklady celkem</i>	<i>-25 660 000 Kč</i>
<i>Provozní výsledek hospodaření</i>	<i>2 848 850 Kč</i>
Úroky	- 559 356 Kč
<i>Výsledek hospodaření běžného období</i>	<i>2 289 494 Kč</i>
Daň z příjmů (24%)	- 549 479 Kč
<i>Výsledek hospodaření po zdanění</i>	<i>1 740 015 Kč</i>

Zdroj: Autor.

Sestavení rozpočtové rozvahy spočívá v pečlivém promítnutí všech předpokladů ze zadání do změny stavu jednotlivých položek majetku a závazků z počáteční rozvahy (tab. 2-3). Výslednou podobu rozpočtové rozvahy, vč. výchozí počáteční rozvahy z tab. 2-3 a výpočtu obrátů na straně Má dáti a Dal, zobrazuje tab. 2-9. Položka „Dlouhodobý majetek netto“ v ní zachycuje přírůstek pořizovací ceny balící linky v hodnotě 2,6 mil. Kč na straně Má dáti, zatímco na straně Dal se předpokládá snížení hodnoty dlouhodobého majetku o odpisy vyjádřené v rozpočtech středisek výrobního a správního úseku. Protože jde o netto vyjádření, není z tab. 2-9 patrné vyřazení staré, plně odepsané balící linky (MD Oprávky/Dal Dlouhodobý majetek brutto).

**TAB. 2-9 ROZPOČTOVÁ ROZVAHA PODNIKU TEXTILIA, S.R.O.**

	<i>1.1.200x+1</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>	<i>31.12.200x+1</i>
Dlouhodobý majetek	16 580 500 Kč	2 600 000 Kč	2 880 000 Kč	16 300 500 Kč
<i>Dlouhodobý majetek</i>	<i>16 580 500 Kč</i>	<i>2 600 000 Kč</i>	<i>2 880 000 Kč</i>	<i>16 300 500 Kč</i>
Materiál	180 600 Kč	5 264 973 Kč	5 227 750 Kč	217 823 Kč
Výrobky	47 150 Kč	19 010 000 Kč	19 001 150 Kč	56 000 Kč
Pohledávky	810 000 Kč	28 500 000 Kč	28 216 849 Kč	1 093 151 Kč
Bankovní účty	1 634 800 Kč	28 216 849 Kč	28 408 129 Kč	1 443 521 Kč
<i>Oběžná aktiva</i>	<i>2 672 550 Kč</i>	<i>80 991 822 Kč</i>	<i>80 853 878 Kč</i>	<i>2 810 494 Kč</i>
<b>AKTIVA</b>	<b>19 253 050 Kč</b>	<b>83 591 822 Kč</b>	<b>83 733 878 Kč</b>	<b>19 110 994 Kč</b>
Základní kapitál	5 000 000 Kč			5 000 000 Kč
Výsledky min. let	1 858 950 Kč		1 083 500 Kč	2 942 450 Kč
Výsledek běžného období	1 083 500 Kč	1 083 500 Kč	1 740 015 Kč	1 740 015 Kč
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>7 942 450 Kč</i>	<i>1 083 500 Kč</i>	<i>2 823 515 Kč</i>	<i>9 682 465 Kč</i>
Dodavatelé jednic materiálu	198 500 Kč	5 261 529 Kč	5 264 973 Kč	201 944 Kč
Dodavatelé rež.mat., služeb	58 700 Kč	2 371 694 Kč	2 405 250 Kč	92 256 Kč
Zaměstnanci	1 190 800 Kč	15 075 550 Kč	15 147 000 Kč	1 262 250 Kč
Stát	540 000 Kč	540 000 Kč	549 479 Kč	549 479 Kč
<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>1 988 000 Kč</i>	<i>23 248 773 Kč</i>	<i>23 366 701 Kč</i>	<i>2 105 929 Kč</i>
Úvěry	9 322 600 Kč	2 000 000 Kč		7 322 600 Kč
<i>Dlouhodobé úvěry</i>	<i>9 322 600 Kč</i>	<i>2 000 000 Kč</i>		<i>7 322 600 Kč</i>
<b>PASIVA</b>	<b>19 253 050 Kč</b>	<b>26 332 273 Kč</b>	<b>26 190 217 Kč</b>	<b>19 110 994 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Položka „Materiál“ v rozpočtové rozvaze odráží pouze jednicový materiál, protože režijní se dle zadání neskládá, ale vydává se přímo do spotřeby. Konečný zůstatek materiálu v tab. 2-9 vychází ze



zadání, které specifikuje žádoucí konečný stav jako polovinu z průměrné měsíční spotřeby jednicového materiálu v rozpočtovaném období. Tato spotřeba byla v rozpočtové výsledovce v tab. 2-8 stanovena ve výši 5 227 750 Kč za rok, což je současně úbytek materiálu ze skladu (obrat strany Dal účtu materiálu) a čemuž po vydělení dvanácti měsíci a zaokrouhlení odpovídá průměrná měsíční spotřeba v částce 435 646 Kč. Má-li konečný zůstatek materiálu činit polovinu průměrné měsíční spotřeby, pak musí odpovídat částce 217 823 Kč. Obrat strany Má dáti účtu materiálu pak reprezentuje potřebu nového pořízení jednicového materiálu v roce 200x+1, která se určí v souladu s bilanční identitou jako součet rozpočtované spotřeby a konečného zůstatku minus počáteční zůstatek materiálu na skladě. Potřeba nového pořízení jednicového materiálu současně značí budoucí přírůstek závazků společnosti Textilia, s.r.o. vůči jejím dodavatelům (viz obrat strany Dal u položky „Dodavatelé jednic. materiálu“)

Konečný zůstatek u položky „Výrobky“ v aktivech rozpočtové rozvahy v tab. 2-9 odpovídá žádoucímu konečnému stavu 2 800 kg podle zadání v ocenění výrobními náklady 20 Kč/kg dle plánové kalkulace, kterou jsme vypočítali v tab. 2-5. Přírůstek položky „Pohledávky“ (obrat strany Má dáti v tab. 2-9) odpovídá rozpočtovanému objemu tržeb 28,5 mil. Kč, který stanoví rozpočet výnosů v tab. 2-6. Z nich v důsledku zadaného předpokladu průměrné čtrnáctidenní splatnosti očekáváme, že ke konci roku zůstane nezaplacen podíl 14/365, což za předpokladu rovnoměrné denní fakturace znamená, že na konci roku zůstanou faktury z posledních 14 dní roku 200x+1 nezaplacené. Rozpočtovaný konečný zůstatek pohledávek tak činí 1 093 151 Kč. Konečný zůstatek položky „Bankovní účet“ vyčíslíme v samostatném rozpočtu v tab. 2-12 v návaznosti na rozpočet peněžních toků.

Po představení všech položek aktiv rozpočtové rozvahy obraťme svou pozornost k jejím pasivům. Ve vlastním kapitálu bude v rozpočtovaném období znamenat jediný přírůstek zdaněný výsledek hospodaření ve výši 1 740 015 Kč, který jsme určili v rozpočtové výsledovce v tab. 2-8. Současně předpokládáme, že v roce 200x+1 dojde k přesunu výsledku hospodaření roku 200x z položky „Výsledek běžného období“ do položky „Výsledky min. let“, jakmile valná hromada vlastníků schválí účetní závěrku a současně svým rozhodnutím schválí zadržení výsledku hospodaření v nerozdělených ziscích minulých let.

V oblasti cizího kapitálu odráží souhrnná položka „Krátkodobé závazky“ na straně Dal již rozebíraný nárůst závazků za jednicový materiál, dále přírůstky závazků za režijní materiál, jenž se neskládá, a přírůstek mezd 15 147 000 Kč (jednicové mzdy 1 901 000 Kč z rozpočtu v tab. 2-7, režijní mzdy výrobního úseku 8 496 000 Kč z rozpočtu režijních nákladů v tab. 2-1 ze zadání a režijní mzdy správního úseku 4 750 000 Kč z rozpočtu režijních nákladů v tab. 2-2 ze zadání). Obdobně jako u pohledávek budeme předpokládat rovnoměrné nárůsty závazků po celý rok a z nich budeme počítat podle splatnosti určené v zadání očekávané konečné stavy závazků. Úhrady závazků pak vyčíslíme jako rozdíl mezi přírůstkem závazků a jejich konečným stavem sníženým o stav počáteční. V položce závazků „Stát“ v rozvaze v tab. 2-9 je zobrazeno splacení konečného zůstatku dlužné daně 540 000 Kč vypočtené z výsledku hospodaření roku 200x a vznik závazku zaplatit daň z příjmů vypočtenou z výsledku hospodaření roku 200x+1 v částce 549 479 Kč (viz výsledovka v tab. 2-8). V položce „Dlouhodobé úvěry“ je zobrazen úmor dluhu vůči Komerční bance v předpokládané výši 2 mil. Kč dle zadání, čímž dojde ke snížení celkového dluhu vůči Komerční bance na 7 322 600 Kč.

Z hlavního podnikové rozpočtu nám nyní zbývá pouze rozpočet peněžních toků, který zobrazuje tab. 2-10. V rozpočtu peněžních toků byla v jeho části věnované provozní činnosti použita tzv. nepřímá metoda výpočtu, která peněžní toky určuje úpravou výsledku hospodaření o všechny nepeněžní náklady, nezaplacené výnosy a změny stavu položek pracovního kapitálu.

**TAB. 2-10 ROZPOČET PENĚŽNÍCH TOKŮ PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. PRO ROK 200x+1**

<b>Počáteční stav běžného účtu</b>	<b>1 634 800 Kč</b>
<b>Provozní činnost</b>	
Čistý zisk	1 740 015 Kč
Odpisy	2 880 000 Kč
ZS zásob (- přírůstek / + úbytek)	-46 073 Kč
ZS pohledávek (- přírůstek / + úbytek)	-283 151 Kč
ZS závazků (+ přírůstek / - úbytek)	117 929 Kč
ZS pracovního kapitálu celkem	-211 295 Kč
<i>Peněžní tok z provozní činnosti</i>	<b>4 408 721 Kč</b>
<b>Investiční činnost</b>	
Pořízení dlouhodobého majetku	-2 600 000 Kč
<i>Peněžní tok z investiční činnosti</i>	<b>-2 600 000 Kč</b>
<b>Financování</b>	
Splátka dlouhodobého úvěru	-2 000 000 Kč
<i>Peněžní tok z financování</i>	<b>-2 000 000 Kč</b>
<b>Celkový peněžní tok</b>	<b>-191 279 Kč</b>
<b>Konečný stav běžného účtu</b>	<b>1 443 521 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Rozpočet peněžních toků je možné alternativně sestavit i tzv. přímou metodou. Takový způsob výpočtu peněžních toků zobrazuje tab. 2-11. Z ní je zřetelné, že při přímé metodě se sledují přímo příjmy a výdaje peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, o kterých podnik předpokládá, že se uskuteční v rozpočtovém období roku 200x+1. Z výpočtu je zřejmé, že jediný zdroj příjmů budou představovat úhrady od odběratelů, protože podnik nepočítá s prodejem nějakého dlouhodobého majetku a změna stavu zásob ve výnosech je pouze účetně technickou operací, která vyrovnává rozpočtované náklady spotřebované na výrobu 950 500 kg tkaniny s rozpočtovanými výnosy za prodej pouze 950 000 kg tkaniny tak, že do výnosů se prostřednictvím změny stavu promítají náklady na 500 kg vyrobených, ovšem neprodaných výrobků.

Z příjmů podnik zaplatí všechny splatné závazky za materiál, mzdy, úroky a daň z příjmů právnických osob. Po zohlednění těchto očekávaných úhrad podnik očekává peněžní tok z provozní činnosti v hodnotě 4 408 721 Kč. Stejnou hodnotu provozního peněžního toku si lze ověřit i v tab. 2-10. Další peněžní toky jsou již shodné v obou tabulkách a podrobněji rozvádí, jak část přítoku peněz bude investována do nového balícího zařízení a část na splátku úmoru úvěru, který podniku poskytla Komerční banka.

**TAB. 2-11 PŘÍMÁ METODA SESTAVENÍ ROZPOČTU PENĚŽNÍCH TOKŮ**

<b>Provozní činnost</b>	
Inkaso pohledávek	28 216 849 Kč
Úhrada závazků za jednicový materiál	-5 261 529 Kč
Úhrada závazků za režijní materiál	-2 371 694 Kč
Úhrada mezd	-15 075 550 Kč
Zaplacené úroky	-559 356 Kč
Úhrada daně za 200x	-540 000 Kč
<i>Peněžní tok z provozní činnosti</i>	<b>4 408 721 Kč</b>
<b>Investiční činnost</b>	
Pořízení dlouhodobého majetku	-2 600 000 Kč
<i>Peněžní tok z investiční činnosti</i>	<b>-2 600 000 Kč</b>
<b>Financování</b>	
Splátka dlouhodobého úvěru	-2 000 000 Kč
<i>Peněžní tok z financování</i>	<b>-2 000 000 Kč</b>
<b>Celkový peněžní tok</b>	<b>-191 279 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Jestliže v tab. 2-11 sečteme všechny přírůstky peněžních prostředků a všechny výdaje peněžních prostředků, získáme předpokládané obraty bankovního účtu v roce 200x+1. Jejich přičtením k počátečnímu zůstatku běžného účtu pak zjistíme očekávaný konečný stav bankovního účtu. Výsledky těchto operací zobrazuje tab. 2-12. Z rozpočtové rozvahy v tab. 2-9 si zároveň můžeme ověřit, že hodnoty odpovídají obrátům uváděným u položky „Bankovní účty“.

**TAB. 2-12 ROZPOČET PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ BANKOVNÍHO ÚČTU V ROCE 200X+1**

<b>Počáteční stav běžného účtu</b>		<b>1 634 800 Kč</b>
Příjmy	28 216 849 Kč	
Výdaje	-28 408 129 Kč	
<b>Celkový peněžní tok</b>		<b>-191 279 Kč</b>
<b>Konečný stav běžného účtu</b>		<b>1 443 521 Kč</b>

Zdroj: Autor

Sestavený hlavní podnikový rozpočet by byl předložen ke schválení společníkům společnosti. Kromě absolutních částek by návrh hlavního podnikového rozpočtu bezpochyby doprovázel i výpočet základních ukazatelů finanční analýzy. Pro hlavní podnikový rozpočet sestavený v tab. 2-8, tab. 2-9 a tab. 2-10 takový přehled podává následující tab. 2-13. Z ní je patrné, že podnik pro rozpočtový rok předpokládá, že vlastní kapitál společníků zhodnotí o více než 20% p.a. Výnosnost podniku by měla být hlavním faktorem, jenž povede ke zvýšení podílu vlastníků na celkovém majetku podniku z 41% na 51%. Zároveň podnik hodlá pokračovat v agresivní likviditní (peněžní) politice, při které jeho oběžné prostředky převyšují pouze o třetinu krátkodobé závazky. Z rozpočtu peněžních toků (tab. 2-10 nebo tab. 2-11) zároveň zjistíme, že veškeré uvolněné peněžní prostředky z provozní činnosti podnik hodlá užít na splacení úvěru a na investici do balící linky.

**TAB. 2-13 POMĚROVÉ UKAZATELE PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. NA ROK 200X+1**

<b>Rentabilita tržeb (ROS)</b>		<b>10,0%</b>
[Provozní výsledek hospodaření / Tržby]		
<b>Rentabilita aktiv (ROA)</b>		<b>14,8%</b>
[Provozní výsledek hospodaření / Aktiva k 1.1.]		
<b>Rentabilita invest.kapitálu (ROI)</b>		<b>16,5%</b>
[Provozní výsledek hospodaření / (VK+Úroč.závazky k 1.1.)]		
<b>Rentabilita vlastního kapitálu</b>		<b>21,9%</b>
[Výsledek hospodaření po zdanění/VK k 1.1.]		
<b>Běžná likvidita</b>	<i>k 1.1.</i>	<i>k 31.12.</i>
[Oběžná aktiva / Krátkodobé .závazky]	<b>1,34</b>	<b>1,33</b>
<b>Zadlužení</b>	<i>k 1.1.</i>	<i>k 31.12.</i>
[Vlastní kapitál / Pasiva]	<b>0,41</b>	<b>0,51</b>

Zdroj: Autor.

Závěrem k řešenému příkladu pouze podotkneme, že v řešení jsme se zabývali pouze souhrnnými údaji za celý rok rozpočtového období. Po schválení hrubých čísel hlavního podnikového rozpočtu v praxi zpravidla následuje měsíční, či alespoň čtvrtletní kalendarizace rozpočtovaných údajů.

Za účelem zajištění likvidity, tedy schopnosti podniku dostát v každém okamžiku svým splatným závazkům, se s krátkou periodicitou zpracovávají krátkodobé **platební kalendáře očekávaných příjmů a výdajů**. Jejich princip je shodný s rozpočty peněžních toků uvedenými v tab. 2-11 a tab. 2-12. Vzhledem ke zvolené agresivní likviditní politice, kdy se podnik nechystá držet rezervy peněžních prostředků (z nichž by pokryl např. nečekané prodlevy ve splatnosti pohledávek, či celkově nižší objemy prodejů než předpokládá plán prodejů), lze předpokládat, že podnik pravděpodobně přistoupí k dennímu rozpočtování příjmů a výdajů.

## 2.5 Kontrola rozpočtů a analýza odchylek v metodě standardních nákladů

Řídit podnik prostřednictvím hodnotových veličin znamená nejen sestavit rozpočty, ale také kontrolovat, zda stanovené žádoucí hodnoty jednotlivých položek rozpočtu byly ve skutečnosti dodrženy. Právě problematice kontroly plnění hlavního podnikového rozpočtu se budeme věnovat v této podkapitole.

Kontrolu rozpočtové výsledovky lze zároveň považovat za součást souboru postupů, jež odborná literatura označuje jako **metodu standardních nákladů**. Princip metody standardních nákladů představuje konkretizaci fází obecného procesu ekonomického řízení a lze jej ve stručnosti vymezením následujícími postupovými kroky (Lucey, 1991, s. 135; Král, 1997, s. 244; Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 228):

- **určení standardních nákladů**, kterými jsou konkrétní, předem stanovené náklady, které podnik spotřebuje při tvorbě svých výkonů za konkrétních, přesně vymezených podmínek (tj. při konkrétním standardním objemu prodeje, výrobních podmínkách, atd.);
- **zjištění skutečných nákladů**;
- výpočet celkových odchylek mezi standardními náklady a skutečností a podrobný **rozbor odchylek** (analýza odchylek, *Variance Analysis*), při kterém se souhrnné odchylky rozdělují na podrobnější, které slouží ke kontrole a nalezení příčin, v jejichž důsledku nebyl splněn původně stanovený výsledek.

V kombinaci se znalostí historického vývoje tzv. školy vědeckého řízení (viz 1.1.1) z uvedeného výčtu vyplývá, že ačkoliv metoda standardních nákladů byla původně určena pro řízení nákladů, záhy se její záběr rozšířil na řízení celého podnikového procesu. **Standardy** v té souvislosti představují předpoklady, na kterých byl sestaven hlavní podnikový rozpočet a které pro příslušné rozpočtové období **byly schváleny k tomu příslušným orgánem podniku**. Na rozdíl od řady variant, v nichž se sestavují podnikové plány a rozpočty, standardy představují zcela jedinečné, konkrétní zadání úkolů, které bylo s konečnou platností zvoleno pro dané rozpočtové období a k jehož změně dochází pouze při výjimečně významných rozdílech v podmínkách, pro které byl standard určen.

Jinak řečeno, v podnikové terminologii často užívaný pojem „standardní“ označuje zcela konkrétní formu předem stanovených veličin, o kterých jsme pojednávali výše obecnějším termínem předem stanovené náklady a výnosy. K vyjádření různé míry přesnosti, s jakou byl příslušný standard vyčíslen, se pak ke slovu „standard“ přidávají různé přívlasky. Takto nalezneme vymezení *operativních* (běžných), *průměrných* (plánových) a *propočtových* (odhadových) standardech. Král (1997, s. 245) k této trojici kategorií standardů přidává ještě pojem „základního standardu (*kalkulace*)“, jímž je operativní standard na počátku roku, či zavádění nové série, jenž se v účetnictví používá po určitou dobu ve funkci pevné ceny. V jiných odborných pramenech (Lucey, 1991, s. 136) se můžeme setkat s rozdělením na *základní standardy* (po delší dobu neměnné), *ideální* (stanoveny pro optimální provozní podmínky a při neexistenci ztrát a drobných neefektivit), *dosažitelné* (nejobvyklejší druh standardu stanoveného pro obvyklé podmínky průběhu standardizované činnosti) a *běžné standardy* (standard platný pro aktuálně platné podmínky průběhu, jenž se zpravidla shoduje s dosažitelnými). Podobné členění přebírají i Fibírová, Šoljaková (2005, s. 230).

Citovaná pojetí různých kvalit standardů se často plně neshodují ve vymezení obsahu stejně nazvaných standardů. Zejména anglicky psané prameny navíc zdůrazňují, že standard je určen vždy na jednici výkonu, zatímco pro více jednic udává hodnotu nákladů (či jiné peněžně vyjádřené veličiny) rozpočet. V následujícím textu tyto terminologické obtíže překonáme tím, že za standardy budeme považovat konkrétní hodnoty veličin, které byly použity ve

schváleném hlavním podnikovém rozpočtu. Jinými slovy tedy půjde o určité parametry, na kterých byl vystavěn hlavní podnikový rozpočet. K nejvýznamnějším druhům standardů proto budou patřit:

- *Naturálně vyjádřené standardy spotřeby jednicových zdrojů* nutných v souladu s technologickým postupem k vytvoření odbytových výkonů. Takové standardy bývají v podnicích označovány jako *normy spotřeby ekonomických zdrojů*.
- *Standardní ceny výrobních faktorů*, za které podnik předpokládá, že v následujícím období pořídí výrobní faktory nutné ke své činnosti. Jedná se zejména o materiál a výkonnou práci, s nimiž jsou spojeny standardní nákupní ceny surovin a materiálů, standardní mzdové osobní náklady (standardní mzdové tarify zaměstnanců, standardní sazby pojistného odváděného zaměstnavatelem na sociální a zdravotní pojištění, apod.). Oceněním norem spotřeby jednicových výrobních faktorů těmito standardními cenami získáme standardní jednicové náklady v předběžných kalkulacích výkonů.
- *Standardní sazby variabilních režijních nákladů* představují normativy pro variabilní složku režijních nákladů podniku, resp. jeho středisek režijních nákladů, případně jednotlivých aktivit v případě, kdy středisko vykonává více druhů činností, jejichž spotřeba se sleduje samostatně. Normativy přitom vyjadřují, jaký objem režijních nákladů připadá na vytvoření jednotky výkonu střediska. Veličinou, ve které se měří a vyjadřují výkony střediska - tzv. vztahovou veličinou, *Cost Driverem* - bývají zpravidla strojové hodiny, hodiny lidské práce, ale také jiné naturální veličiny jako rozměry, váha, objem přetvářeného materiálu, vyrobených polotovarů, či finálních produktů).
- *Standardní výše fixních nákladů* udává, jak velkou částku nákladů podnik v následujícím období předpokládá, že spotřebuje v souvislosti se zabezpečením své produkční kapacity a zajištěním její funkčnosti. Fixní částka nákladů bývá většinou vyjádřena v formě limitů pro náklady spojené se zajištěním prostor, se zajištěním provozuschopnosti výrobních zařízení, se sjednáním smluv s režijními zaměstnanci, jejichž mzdy nemají formu úkolové mzdy, a limity pro správní a finanční náklady spojené s existencí podniku. V předchozím textu takovému druhu standardu odpovídají rozpočty fixních režijních nákladů.
- *Standardní objem produkce podniku* (standardní využití kapacity) je údaj nezbytný pro vyčíslení sazeb a přírážek fixních režijních nákladů v kalkulacích podnikových výkonů. Jinými slovy udává, jak velký bude objem výroby výkonů podniku, na který budou rozvrhovány fixní režijní náklady podniku.
- *Standardní sortiment výkonů* udává předpokládané poměry mezi objemy finálních výkonů různých druhů. Na významu získává tento údaj zejména v případě produkce, při které vzájemné poměry jednotlivých druhů výkonů významně kolísají a současně se jedná o takové druhy výkonů, které se významně liší svým příspěvkem k úhradě fixních nákladů a zisku celého podniku.
- *Standardní prodejní ceny* stanoví předpokládanou výši cen, za které bude v příštím rozpočtovém období podnik prodávat své výkony zákazníkům. Zpravidla se jedná o ceny, ve kterých jsou již zohledněny standardy pro slevy a rabaty poskytované zákazníkům.
- *Standardní objemy prodeje podnikových výkonů*, příp. standardy pro jejich sortimentní složení, určují fyzická množství produkovaných výkonů, která odeberou zákazníci podniku.

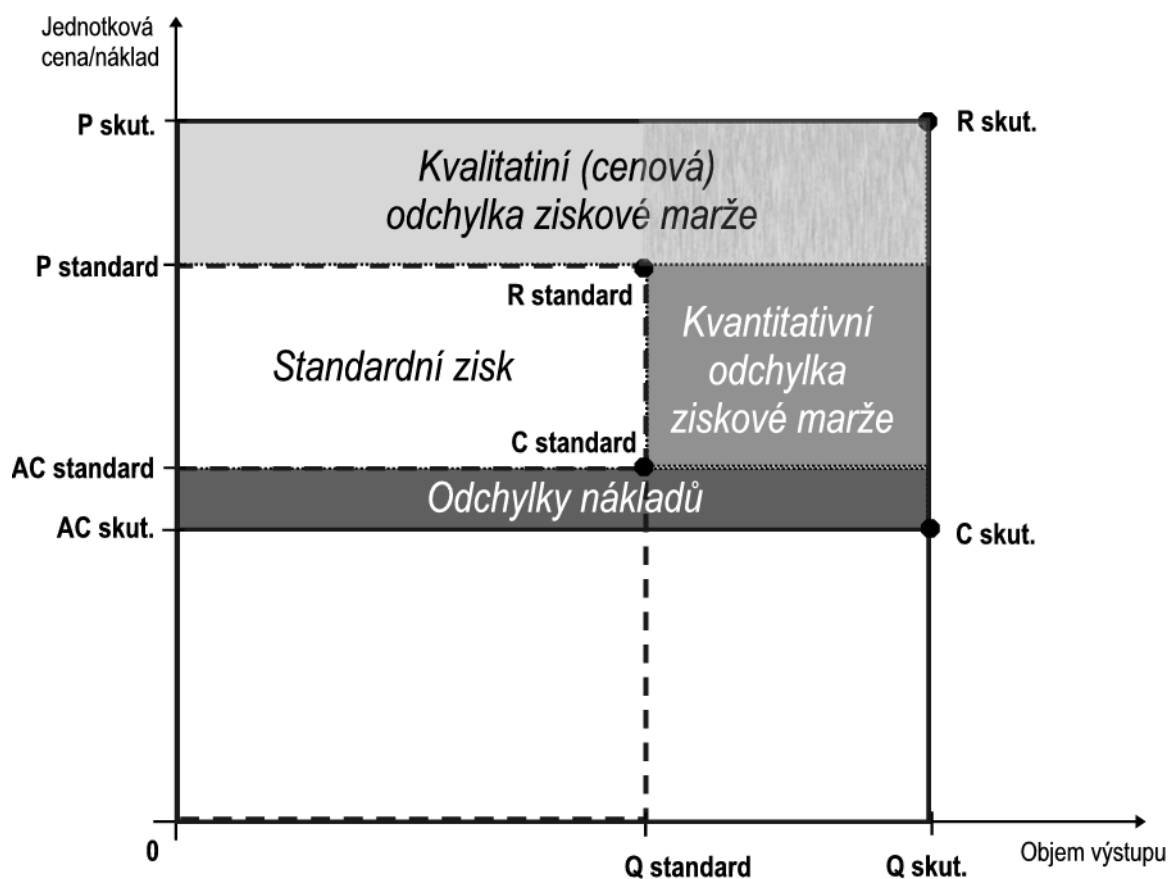
Z výčtu standardů je zřejmé, že sestavení hlavního podnikového rozpočtu rozebírané v předchozí podkapitole představovalo první postupový krok metody standardních nákladů. Připomeňme, že druhá fáze postupu podle metody standardních nákladů spočívá v zjištění skutečných hodnot nákladů a výnosů, což je hlavní úkol pro nákladové účetnictví. Nákladové účetnictví může rovněž poskytnout i základní druhy odchylek. Závisí přitom pouze na tom, jaký způsob a míru podrobnosti zvolili účetní metodici daného podniku, když koncipovali

system nákladového účetnictví v daném podniku. Na tomto místě se proto budeme věnovat pozornost především závěrečnému postupovému kroku metody standardních nákladů, kterým je analýza odchylek.

Cílem **analýzy odchylek** (*Variance Analysis*) bývá rozložit celkovou odchylku, která vznikla mezi provozním výsledkem hospodaření, jenž podnik skutečně dosáhl, a standardním provozním výsledkem hospodaření, který měl být dosažen podle hlavního podnikového rozpočtu, jenž se stal závazným standardem pro analyzované rozpočtové období. Podrobné odchylky, které se při rozboru zjistí, pak kvantifikují rozdíly mezi skutečnou a žádoucí standardní úrovní sledovaných ekonomických veličin v jednotlivých oblastech a upozorňují tím manažery, které aspekty podnikové činnosti se vyvíjí v souladu se standardy stanoveným vývojem a nevyžadují tudíž zvláštní pozornost, a vice versa, na které aspekty se především zaměřit, aby se zamezilo dalšímu výskytu nežádoucích odchylek.

Místo odvození pomocí matematických vzorců volím pro dokumentaci základního principu rozkladu celkové odchylky provozního zisku grafické zobrazení, uvedené na obr. 2-4. Než si přiblížíme význam jeho jednotlivých prvků, uveďme, že schéma předpokládá jediný druh homogenního finálního výkonu podniku, jehož naturálně vyjádřený objem je znázorněn na vodorovné ose. Zároveň se ve schématu abstrahuje od rozdílů mezi objemem vyrobených a objemem prodaných výrobků. Množství ( $Q$ , *Quantity*) proto ve všech případech představuje objem prodaných výkonů za analyzované období. Na svislé ose se pak vynášší jednotková cena prodaných výkonů ( $P$ , *Price*), resp. průměrné jednotkové náklady ( $AC$ , *Average Cost*) na prodané výkony. Čárkované čáry zobrazují standardní (rozpočtované) veličiny celkových výnosů a nákladů. Z představené symboliky tudíž vyplývá, že plocha čárkovaného obdélníku s vrcholy  $0Q_{\text{standard}}C_{\text{standard}}AC_{\text{standard}}$  symbolizuje celkové standardní náklady podniku (tj. součin  $Q_{\text{standard}} \cdot AC_{\text{standard}}$ ), které odsouhlasili vlastníci při schválení rozpočtové výsledovky před započítáním analyzovaného rozpočtového období. Celková plocha obdélníku s vrcholy  $0Q_{\text{standard}}R_{\text{standard}}P_{\text{standard}}$  pak odpovídá celkovým standardním tržbám (tj. součinu  $Q_{\text{standard}} \cdot P_{\text{standard}}$ ), které měl podnik za analyzované období dosáhnout prodejem standardního množství výrobků  $Q_{\text{standard}}$ . Konečně rozdílem výnosů a nákladů je standardní zisk, jehož dosažení vlastníci podniku uložili podnikovým manažerům, když před začátkem analyzovaného období vyslovili souhlas s předloženou rozpočtovou výsledovkou. Standardní zisk tak na obr. 2-4 symbolizuje bílá plocha obdélníku s vrcholy  $AC_{\text{standard}}C_{\text{standard}}R_{\text{standard}}P_{\text{standard}}$ .

OBR. 2-4 ROZKLAD ODCHYLKY PROVOZNÍHO ZISKU



Zdroj: Vlastní vyobrazení.

Obdobně jako v případě standardních veličin podnikových výnosů, nákladů a zisku jsou na obr. 2-4 zobrazeny skutečně dosažené výnosy a náklady. Reprezentují je obdélníky ohraničené plnými čarami. Rozdílem jejich ploch je pak skutečně dosažený provozní zisk, který reprezentuje plocha obdélníku s vrcholy  $AC_{skut.}, C_{skut.}, R_{skut.}, P_{skut.}$ . **Celková odchylka provozního zisku**, tj. rozdílu mezi skutečně dosaženým ziskem (plocha obdélníku  $AC_{skut.}, C_{skut.}, R_{skut.}, P_{skut.}$ ) a standardem předpokládaným provozním ziskem (plocha obdélníku  $AC_{standard}, C_{standard}, R_{standard}, P_{standard}$ ) je na obr. 2-4 představována sjednocením všech ploch obdélníků, jejichž obsah je označen různě sytými odstíny šedé. Náznorně tak vidíme, že celkovou analyzovanou odchylku provozního zisku lze rozložit jednak na odchylky ziskové marže, jednak na odchylky nákladů.

**Celková odchylka ziskové marže** bývá při analýze odchylek rozkládána alespoň na dvě části, jimiž jsou:

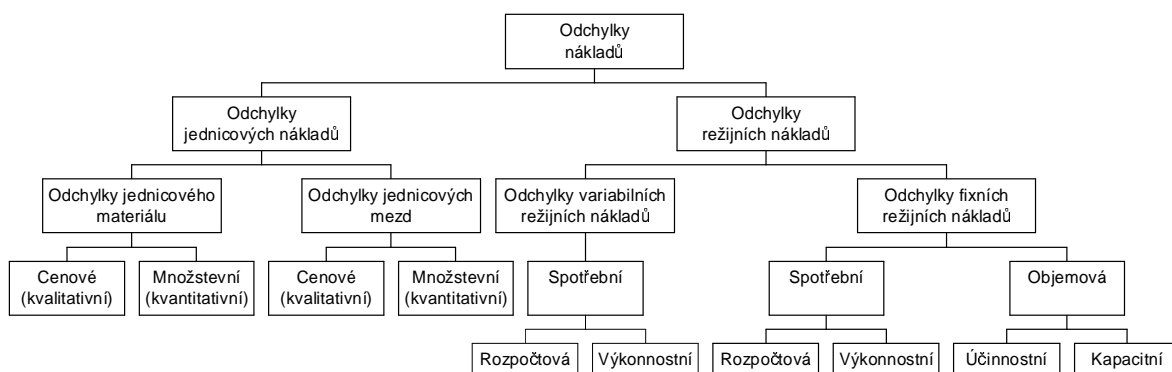
- *Kvalitativní (cenová) odchylka ziskové marže*, která je zaviněna rozdílem mezi skutečně dosaženou a standardní cenou. Na obr. 2-4 je vyznačena nejsvětlejším obdélníkem.
- *Kvantitativní odchylka ziskové marže*, která ukazuje, do jaké míry byla celková odchylka ziskové marže ovlivněna vyšším objemem prodaných výkonů, než jaké předpokládal standard. Na obr. 2-4 je vyznačena obdélníkem středně syté šedé barvy.

Schéma na obr. 2-4 ukazuje nejobvyklejší variantu postupu, jakým je možné přistoupit k výpočtu kvalitativní a kvantitativní odchylky. Současně si v něm můžeme všimnout pole v pravém horním rohu, které je zvýrazněno drobnou texturou. Toto pole představuje odchylku, jež je dopadem jak cenového vlivu, tak množstevního. Na obr. 2-4 je tato tzv. kombinovaná odchylka započtena do kvalitativní (cenové) odchylky. Z pohledu

matematického výpočtu by však nic nebránilo, aby byla přiřazena místo ke kvalitativní odchylce ke kvantitativní odchylce, případně aby byla vyjádřena samostatně jako třetí typ odchylky. V praxi metody standardních nákladů se však zpravidla volí řešení zobrazené na obr. 2-4, při kterém se pro účely výpočtu stabilizuje standardní cena. V dalším textu uvidíme, že stejné preference v praxi převládají i při výpočtech cenových a množství odchylek jednicových nákladů. Důvodem je snaha stanovit pro vnitropodnikové účely relativně stálé, standardní ocenění a izolovat tím vnitřní prostředí podniku od cenových fluktuací v podnikovém okolí.

Kromě odchylek ziskové marže připadá zbývající část rozdílu mezi skutečně dosaženým a standardním provozním ziskem na **odchylky nákladů**, které jsou na obr. 2-4 znázorněny nejtmašším šedým obdélníkem. Jejich rozbor může mít různou úroveň podrobnosti a rovněž způsoby výpočtu podrobnějších odchylek se mohou lišit v závislosti na celé řadě faktorů, jakými jsou druh výroby, ekonomická struktura podniku, podrobnost členění kalkulačních vzorců, jaké uplatňuje daný podnik apod. Jak výstižně uvádí Lucey (1991, s. 140), jediným kritériem při volbě podrobnosti výpočtů odchylek by měla být jejich použitelnost pro řízení, protože každá kvantifikovaná odchylka by měla být zdrojem ekonomické informace pro manažera, jinak její kvantifikace ztrácí své opodstatnění. Základní „typové“ členění odchylek nákladů přibližuje následující obr. 2-5

**OBR. 2-5 SOUSTAVA ODCHYLEK NÁKLADŮ**



Zdroj: Vlastní vyobrazení podle Král (1997, s. 253 a s. 260).

Rozdílný způsob řízení jednicových a režijních nákladů se odráží též v rozdílném způsobu jejich kontroly. Nejprve se budeme věnovat postupům, kterými se rozkládají **odchylky jednicových nákladů**. Pro každou samostatnou položku jednicových nákladů v kalkulačním vzorci (obr. 2-5 rozděloval alespoň odchylky jednicového materiálu a jednicových mezd) se zpravidla stanoví:

- *Množstevní (kvantitativní) odchylka spotřeby jednicových nákladů*, která odráží odchylku ve spotřebovaném množství analyzovaného zdroje (vstupu, výrobního faktoru) při konstantní standardní ceně pořizovaného zdroje. Ze slovního vyjádření vyplývá, že výpočet množství odchylky lze vyjádřit vzorcem:  $p_{\text{standard}} \cdot (q_{\text{skutečné}} - q_{\text{standard}})$ .
- *Cenová (kvalitativní) odchylka spotřeby jednicových nákladů*, která říká, jak se při skutečném množství spotřebovaného vstupu promítla do snížení zisku odchylka mezi skutečnou nákupní cenou vstupu a standardní cenou vstupu, resp. přesněji skutečnou a standardní cenou spotřebovaného materiálu. Symbolické matematické vyjádření pak odpovídá vzorci:  $q_{\text{skutečné}} \cdot (p_{\text{skutečné}} - p_{\text{standard}})$ .

Důvodem pro rozlišení cenové a množství odchylky většinou v praxi bývá skutečnost, že úroveň nákupních cen (a tedy se zpožděním vyvolaným skladováním i cen, v nichž je vyjádřena spotřeba jednicových výrobních faktorů) bývá svěřena do pravomoci jiným než



hlavním provozním útvarům, které svou hospodárnou činností mohou ovlivnit pouze spotřebované množství jednicového výrobního faktoru, nikoliv jeho cenu. Proto se do jejich odpovědnosti přiřazuje množstevní odchylka ovlivnitelných jednicových nákladů, zatímco cenová odchylka bývá vyjmuta z jejich odpovědnosti a přiřazována jiným útvarům. V případě nákupu materiálu a jiných dodávek může být útvarům odpovědným za cenovou odchylku útvar zásobování, či logistiky. V případě cenových odchylek jednicových mezd často odpovědnost nese vrchové vedení podniku, resp. konkrétně personální ředitel podniku, jehož pracovní náplň zahrnuje i problematiku kolektivního vyjednávání o mzdách.

Dodejme, že součtem množstevní a cenové odchylky analyzovaného jednicového výrobního faktoru získáme celkovou odchylku. Pro každý analyzovaný výrobní faktor lze celkovou odchylku vypočítat jako součin mezi skutečnou cenou a skutečně spotřebovaným množstvím, od něž odečteme součin mezi standardní cenou a standardním množstvím. Současně se můžeme přesvědčit, že ke stejnému výsledku dospějeme součtem cenové a množstevní odchylky:

celková odchylka jednicového nákladu = cenová + množstevní

$$\text{celková odchylka} = q_{\text{skutečné}} \cdot (p_{\text{skutečné}} - p_{\text{standard}}) + p_{\text{standard}} \cdot (q_{\text{skutečné}} - q_{\text{standard}})$$

$$\text{celková odchylka} = q_{\text{skutečné}} \cdot p_{\text{skutečné}} - p_{\text{standard}} \cdot q_{\text{skutečné}} + p_{\text{standard}} \cdot q_{\text{skutečné}} - p_{\text{standard}} \cdot q_{\text{standard}}$$

$$\text{celková odchylka jednicového nákladu} = q_{\text{skutečné}} \cdot p_{\text{skutečné}} - p_{\text{standard}} \cdot q_{\text{standard}}$$

**Odchylky režijních nákladů** představují rozdíl mezi žádoucí a skutečnou úrovní režijních nákladů. Žádoucí stav přitom stanoví pro každé středisko rozpočet režijních nákladů, ve kterém jsou v jednotlivých položkách vyčísleny předpokládané finanční dopady činnosti střediska. Informace o skutečných režijních nákladech získáme pro účely finanční kontroly z tzv. *odpočtů*, které čerpají informace z nákladového účetnictví. Struktura odpočtu je identická se strukturou rozpočtu. To umožňuje srovnat hodnoty rozpočtu střediska se skutečnými hodnotami odpočtu a vyčíslit odchylky režijních nákladů, o které se liší. Odchylky nabývají buďto podobu úspory (pozitivní odchylky) v případě, kdy skutečné náklady jsou nižší než rozpočtované, nebo v opačném případě podobu překročení (negativní odchylky). Vyčíslení odchylek však není hlavním cílem finanční kontroly. Ten spočívá v informační podpoře pro rozhodnutí o opatřeních, která budou následovat po zjištění odchylky. V ideálním případě by totiž odchylka měla vypovídat o tom:

- ve kterých položkách rozpočtu režijních nákladů, resp. ve které části podnikového procesu došlo k výskytu odchylky od rozpočtem předpokládaného průběhu podnikové činnosti,
- jaký dopad měla odchylka na výsledek hospodaření podniku a
- kdo je za odchylku odpovědný.

S výhradami k motivační funkci rozpočtu (uvedenými v bodu 2.2) odpovědnost za odchylku skýtá nezastupitelnou možnost provázat výši odchylek s odměňováním pracovníků. Na příkladu společnosti Baťa v podkapitole 1.3.1 jsme viděli, že takovým způsobem lze dosáhnout významného motivačního působení na ty, kdo se o zaslouží o kladné příspěvky k podnikovému výsledku hospodaření, a restriktivního působení na viníky negativních odchylek. Uvedené ovšem platí pouze tehdy, je-li splněn důležitý předpoklad, že pracovník odpovídá za náklady, které jsou jeho rozhodováním a činností ovlivnitelné. Hmotná zainteresovanost pracovníků se proto v praxi nespojuje se všemi nákladovými položkami v rozpočtu, ale pouze s ovlivnitelnou částí nákladů.

K významným, nižšími úrovněmi manažerů zpravidla neovlivnitelným skutečnostem patří využití kapacity a s ní spojené fixní náklady. Vyčíslení odchylek režijních nákladů se proto

významným způsobem liší za situace, kdy je aktivita (výkony) analyzovaného střediska měřena, a za situace, kdy aktivita střediska měřena není nebo je ze své podstaty neměřitelná.

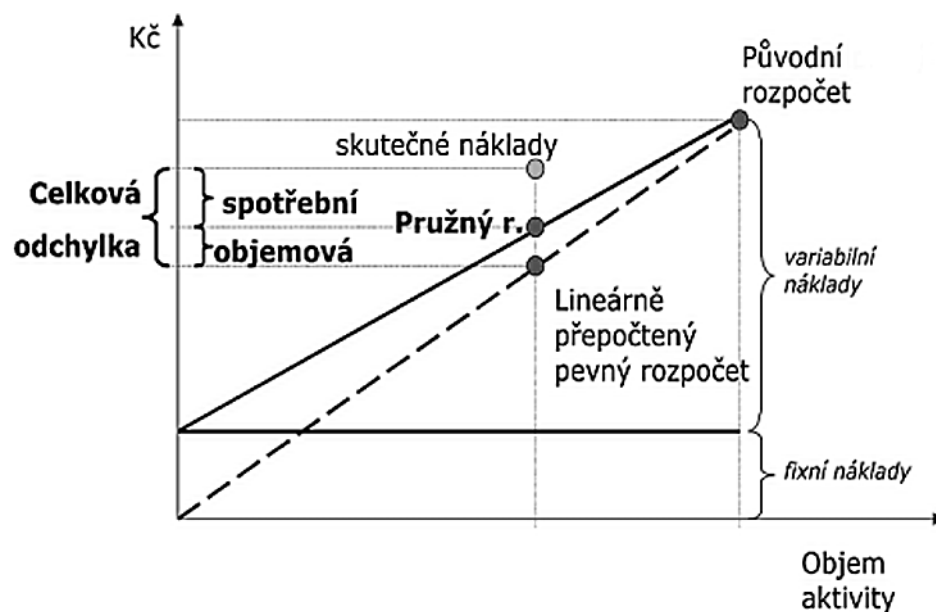
Příkladem středisek, u kterých obvykle chybí nějakým způsobem vyjádřená úroveň jejich aktivit, bývá většina správních středisek (generální ředitelství a jeho sekretariát, vývojové oddělení, technické oddělení, ekonomické, personální atd.). Zde se finanční kontrola omezuje na dodržení limitů fixních nákladů, které byly stanoveny pro činnost daného střediska jeho *pevným rozpočtem* režijních nákladů. Odchyly se v takovém případě vyčíslí prostým porovnáním hodnot položek pevného rozpočtu a odpočtu. Vypovídací schopnost takové finanční kontroly je však relativně nízká. Odchyly totiž vypovídají jen o nákladové disciplíně daného střediska při plnění zadaných limitů, ovšem spotřebu nákladů ve středisku není jakkoliv možné souměřit s objemem činnosti, kterou středisko provedlo. Překročení rozpočtovaných nákladů tak může signalizovat nejen nežádoucí nedodržení limitů, které stanovili středisku nadřízení manažeři, ale může být též důsledkem žádoucí zvýšené aktivity střediska, která sice měla pro podnik pozitivní účinky, ovšem z pohledu střediska se negativně projevila vyšší částkou spotřebovaných nákladů. Zaslepeně důsledná finanční kontrola by v takovém případě vedla k demotivování střediska od jeho žádoucí aktivity.

Nastíněný problém nevzniká u středisek, jejichž aktivitu lze vhodně měřit. K takovým střediskům patří všechna výrobní střediska a zpravidla i nevýrobní podpůrná a obslužná střediska. Vyčíslení odchylek v těchto střediscích musí respektovat rozdíly mezi skutečnou aktivitou střediska, při které byl pořízen odpočet režijních nákladů střediska z nákladového účetnictví, a plánovaným vytížením střediska, které bylo předpokládáno při sestavování rozpočtu. Vzájemné srovnatelnosti údajů odpočtu s údaji rozpočtu se dosahuje některou z následujících úprav:

- Celkové náklady stanovené v rozpočtu pro plánovaný objem aktivity se přepočítají přímo úměrně změně skutečného a plánovaného objemu aktivity. Jinak řečeno se všechny položky rozpočtu vynásobí zlomkem, v jehož čitateli figuruje skutečné vytížení střediska a ve jmenovateli původně plánované vytížení střediska. Takto určený rozpočet pro skutečný objem vytížení střediska se nazývá *lineárně přepočtený pevný rozpočet* a je plně srovnatelný s údaji ve střediskovém odpočtu.
- Byl-li při pro plánovaný objem sestaven pružný rozpočet, který režijní náklady střediska rozdělil na fixní a variabilní složku vzhledem k vytížení střediska, přepočte se na skutečnou úroveň vytížení. V tomto případě tedy objemovou srovnatelnost s odpočtem zajistí stanovení *pružného rozpočtu pro skutečnou úroveň vytížení* střediska.

Slovně popsany princip zajištění srovnatelnosti údajů odpočtu skutečných nákladů z nákladového účetnictví s údaji původního rozpočtu je schématicky znázorněn na obr. 2-6. V něm jsou na vodorovné ose vyjádřeny dvě úrovně aktivity. Vpravo je to úroveň, pro kterou byl původně sestaven rozpočet střediska, vlevo od ní se pak nachází nižší úroveň skutečné aktivity, při které byly z nákladového účetnictví zjištěny skutečné náklady ve výši vyznačené bodě šedým bodem. Z obr. 2-6 je zřejmé, že není smysluplné srovnávat náklady při různých úrovních aktivity střediska, a proto se původní rozpočet musí převést na skutečnou míru aktivity střediska, při které se jeho přepočtené údaje stanou srovnatelnými s údaji o skutečných režijních nákladech z odpočtu.

**OBR. 2-6 ZAJIŠTĚNÍ SROVNATELNOSTI ÚDAJŮ ROZPOČTU A ODPOČTU REŽIJNÍCH NÁKLADŮ**

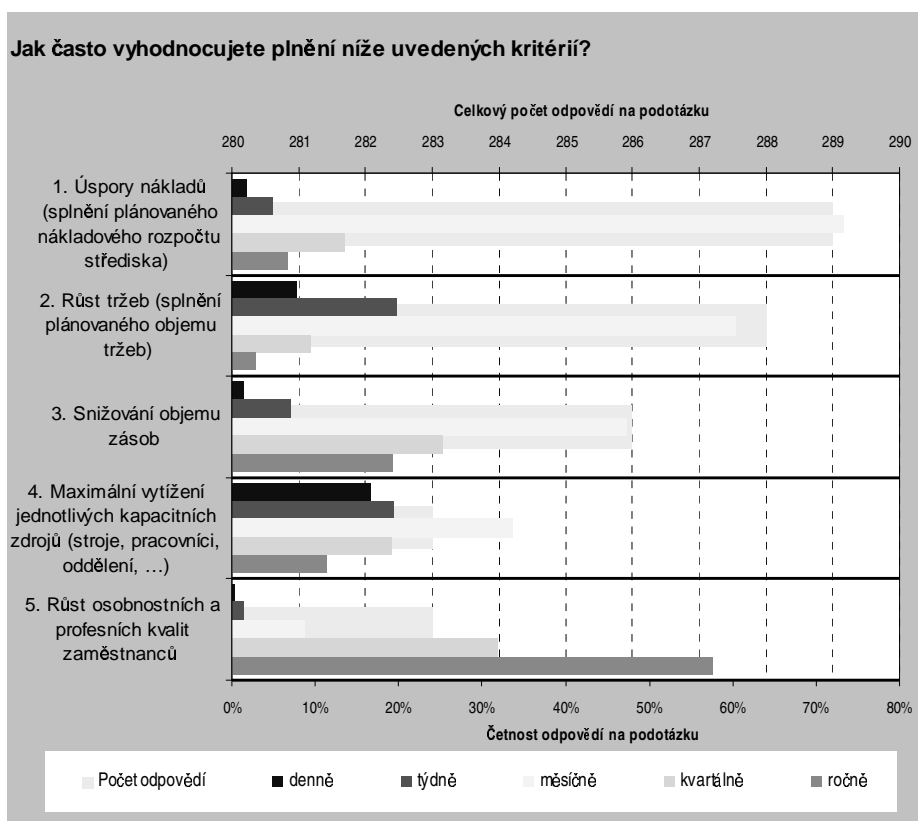


Zdroj: Autor.

Analýzu odchylek si ukážeme na následujícím příkladu, jenž navazuje na příklad č. 1 z předchozí podkapitoly, ve kterém jsme sestavovali hlavní podnikový rozpočet pro podnik Textilia, s.r.o. Příklad provádí analýzu odchylky provozního zisku na údajích za celý rok 200x+1. Pro účinnost ekonomického řízení má samozřejmě větší význam průběžná kontrola plnění hlavního podnikového rozpočtu, nikoliv pouze finální analýza uskutečněná po skončení roku. V praxi proto bývají zjišťovány odchylky nákladů nejčastěji v měsíčních intervalech, případně i častěji. Dokládají to i výsledky našeho dotazníkového šetření z roku 2007 (podrobněji viz bod 1.5.4), podle kterého než 70% respondentů dotazníkového šetření používalo měsíční periodicitu vyhodnocování nákladových odchylek. Odchylky výnosů se zjišťovaly ještě častěji než měsíčně, a sice ve 20% týdně a v necelých 10% respondentských podniků dokonce každodenně. Názorně zobrazuje uvedená data následující graf na obr. 2-7.

Dalším, v praxi podstatným aspektem zjišťování a analýzy odchylek je rychlost, s jakou jsou odchylky k dispozici manažerům. Informace, kterou s sebou každá odchylka nese, totiž v čase zastarává a ztrácí svou vypovídací hodnotu pro rozhodnutí a provedení korekčních opatření. Navíc se od informací pro manažerské rozhodování očekává, že budou srozumitelné a cílené. Z vyjmenovaných charakteristik pak můžeme usuzovat na základní požadavky, které musí splňovat vhodný systém reportingu, jenž patří k základním úkolům controllingu.

## OBR. 2-7 PERIODICITA VYHODNOCOVÁNÍ ODCHYLEK V PRAXI



Zdroj: Autorovo šetření (viz též [http://is.muni.cz/www/114747/Vyzkum\\_mereni\\_vykonnosti.doc?info](http://is.muni.cz/www/114747/Vyzkum_mereni_vykonnosti.doc?info)).

### PŘÍKLAD Č. 2

#### Zadání

Společnost Textilia, s.r.o. sestavila hlavní podnikový rozpočet, který byl přijat jejími akcionáři jako standard pro následující rok. Následující tab. 2-14 připomíná provozní část rozpočtové výsledovky společnosti na rok 200x+1, kterou jsme sestavili v tab. 2-8 a ve které jsme vyčíslili standardní provozní výsledek hospodaření ve výši 2 848 850 Kč. Hlavní podnikový rozpočet se přitom opíral o předpokládaný standardní objem prodeje netkaných textilií ve výši 950 000 kg a po zohlednění žádoucího zvýšení skladové zásoby hotových výrobků tomu odpovídající objem výroby 950 500 kg za rok 200x+1.

**TAB. 2-14 STANDARDNÍ PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ TEXTILIA, S.R.O. NA ROK 200X+1**

Tržby z prodeje výrobků	28 500 000 Kč
ZS výrobků	8 850 Kč
<i>Výnosy celkem</i>	<i>28 508 850 Kč</i>
Jednicový materiál	-5 227 750 Kč
Jednicové mzdy	-1 901 000 Kč
Výrobní režie - variabilní	- 1 299 975 Kč
- fixní	- 10 581 275 Kč
Správní režie - fixní	-6 650 000 Kč
<i>Náklady celkem</i>	<i>-25 660 000 Kč</i>
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>2 848 850 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Při sestavení rozpočtu jednicových nákladů se v návrhu rozpočtové výsledovky pro vlastníky společnosti vycházelo z podkladů norem spotřeby ekonomických zdrojů (technicko hospodářských norem). Ty ve fyzických jednotkách udávají objemy spotřeby jednicového materiálu a času jednicové práce, které se za běžných technických podmínek spotřebují na výrobu 1 kg netkané textilie. Tyto údaje společně s předpokládanou rozpočtovanou nákupní cenou, resp. tarifem, jež se po schválení vlastníky staly standardní nákupní cenou materiálu, resp. standardním mzdovým tarifem (vč. SZP a ostatních sociálních nákladů) podrobně rozvádí tab. 2-15 a tab. 2-16. Rozpočty režijních nákladů pak určily výši standardních nákladů na výrobní a správní režii (podrobně viz tab. 2-1 a tab. 2-2 výše).

**TAB. 2-15 PODROBNOSTI STANOVENÍ ROZPOČTU SPOTŘEBY JEDNICOVÉHO MATERIÁLU**

	<i>Cena vstupu</i>	<i>na 1 kg výrobku</i>	<i>na 950 500 kg výrobků</i>
Spotřeba jednic. materiálu dle normy		1,100 kg	1 045 550 kg
Rozpočtovaná nákupní cena 1 kg jednic.materiálu:	5,00 Kč/kg		
<i>Náklady na jednicový materiál</i>		<i>5,50 Kč/kg</i>	<i>5 227 750 Kč</i>

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-16 PODROBNOSTI STANOVENÍ ROZPOČTU SPOTŘEBY JEDNICOVÝCH MEZD**

	<i>Cena vstupu</i>	<i>na 1 kg výrobku</i>	<i>na 950 500 kg výrobků</i>
Normovaná spotřeba hodin jednic. práce		0,01429 hod.	13 579 hod.
Standardní tarif 1 hod. jednic. práce	140,00 Kč/hod.		
<i>Náklady na jednicové mzdy</i>		<i>2,00 Kč/kg</i>	<i>1 901 000 Kč</i>

Zdroj: Autor.

Po uplynutí roku 200x+1 je naším úkolem analyzovat negativní odchylku - 1 878 273 Kč mezi skutečným provozním ziskem ve výši 970 577 Kč (podle skutečných výsledků za rok 200x+1 v tab. 2-17) a standardní výši provozního zisku 2 848 850 Kč. K analýze odchylky máme k dispozici následující údaje:

- V roce 200x+1 podnik dosáhl skutečného objemu prodeje netkaných textilií ve výši 976 710 kg. Toto překročení plánovaného objemu se podařilo mimo jiné díky snížení prodejní ceny, jejíž průměr za celý rok 200x+1 dosáhl částky 28,50 Kč/kg výrobku.
- Ke konci roku 200x měla společnost na skladě 2 300 kg textilií, což přesně odpovídalo předpokladům, při kterých byl standard vytvořen. Na konci roku 200x+1 společnost držela na skladě o 350 kg větší objem zásob hotových výrobků, nikoliv o 500 kg více, jak předpokládal plán výroby.
- Výrobky se pro účely sestavení výkazu zisků a ztrát společnosti oceňují na úrovni skutečných vlastních nákladů výroby. Pro ocenění výdeje výrobků ze skladu používá společnost Textilia metodu FIFO. Na konci roku 200x, ani 200x+1 společnost nevykázala žádný zůstatek rozpracované výroby.
- Skutečná průměrná nákupní cena spotřebovaného jednicového materiálu v roce 200x+1 činila 5,08 Kč/kg. Ve skutečnosti vyšší než standardní objem výroby si vyžádal přesčasové hodiny dělníků, v důsledku kterých vzrostl skutečný jednicový mzdový tarif na 149,80 Kč/hod. práce.
- Odpočty režijních nákladů výrobní a správní režie uvádí tab. 2-18 a tab. 2-19.

**TAB. 2-17 SKUTEČNĚ DOSAŽENÝ PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ROK 200X+1**

Tržby z prodeje výrobků	27 836 235 Kč
ZS výrobků	6 937 Kč
<b>Výnosy celkem</b>	<b>27 843 172 Kč</b>
Jednicový materiál	-5 432 454 Kč
Jednicové mzdy	-2 149 532 Kč
Výrobní režie	-12 359 809 Kč
<b>Výrobní náklady celkem</b>	<b>-19 941 795 Kč</b>
Správní režie	-6 930 800 Kč
<b>Náklady celkem</b>	<b>-26 872 595 Kč</b>
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>970 577 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-18 ODPOČET VÝROBNÍCH REŽIJNÍCH NÁKLADŮ**

	Variabilní	Fixní	Celkové
Režijní materiál, služby	825 561 Kč	21 780 Kč	847 341 Kč
Režijní mzdy	802 597 Kč	8 229 871 Kč	9 032 468 Kč
Odpisy		2 480 000 Kč	2 480 000 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 628 158 Kč</b>	<b>10 731 651 Kč</b>	<b>12 359 809 Kč</b>
Vyroběných kg			977 060 kg
Výrobní režie na 1 kg			12,65 Kč

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-19 ODPOČET SPRÁVNÍCH REŽIJNÍCH NÁKLADŮ**

	Variabilní	Fixní	Celkové
Režijní materiál, služby		1 674 800 Kč	1 674 800 Kč
Režijní mzdy		4 856 000 Kč	4 856 000 Kč
Odpisy		400 000 Kč	400 000 Kč
<b>Celkem</b>	<b>- Kč</b>	<b>6 930 800 Kč</b>	<b>6 930 800 Kč</b>
Prodaných kg			976 710 kg
Správní režie na 1 kg			7,10 Kč

Zdroj: Autor.

## Řešení

Analýzu celkové odchylky provozního zisku začneme výpočtem **kvalitativní odchylkou ziskové marže**. Z obr. 2-4 vyplývá, že princip jejího výpočtu spočívá ve fixaci prodaného množství výrobků na úrovni skutečného objemu prodeje, jež se vynásobí rozdílem mezi skutečnou a standardní cenou. Číselně ukazuje výpočet následující tab. 2-20. Z výpočtu plyne, že zlevnění produkce podniku Textilia se promítlo do snížení standardního zisku o 1 465 065 Kč.

**TAB. 2-20 VÝPOČET KVALITATIVNÍ ODCHYLKY ZISKOVÉ MARŽE**

	Cena	Množství	Tržby
Skutečnost	28,50 Kč/kg	976 710 kg	27 836 235 Kč
Rozpočet (Standard)	30,00 Kč/kg	976 710 kg	29 301 300 Kč
<b>Kvalitativní odchylka ziskové marže</b>	<b>-1,50 Kč/kg</b>	<b>0 kg</b>	<b>-1 465 065 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**Kvantitativní odchylka ziskové marže** vyjadřuje dopady, jaké měl na standardní zisk objem prodeje, který byl ve skutečnosti vyšší než standardní. Výpočet kvantitativní odchylky spočívá ve vynásobení standardní ziskové marže a rozdílu mezi objemy prodeje (viz obr. 2-4). Při konstrukci standardu byla zisková marže stanovena na částku 3 Kč za každý prodaný kg textilie. Jedná se o rozdíl mezi

standardní cenou 30 Kč/kg a částkou úplných vlastních nákladů 27 Kč/kg (viz předběžná plánová kalkulace v tab. 2-7). Vlastní výpočet kvantitativní odchylky ziskové marže ukazuje tab. 2-21. Z ní je zřejmé, že zvýšené objemy prodeje se samy o sobě promítly do zvýšení standardního zisku o pouhých 80 130 Kč.

**TAB. 2-21 VÝPOČET KVANTITATIVNÍ ODCHYLKY ZISKOVÉ MARŽE**

	<i>Jednotkový standardní zisk</i>	<i>Množství</i>	<i>Celkový zisk</i>
Skutečnost	3,00 Kč/kg	976 710 kg	2 930 130 Kč
Rozpočet (Standard)	3,00 Kč/kg	950 000 kg	2 850 000 Kč
<b>Kvantitativní odchylka ziskové marže</b>	<b>0,00 Kč/kg</b>	<b>26 710 kg</b>	<b>80 130 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Obdobným způsobem jako jsme vypočítali odchylky ziskové marže určíme i cenové (kvalitativní) a množstevní (kvantitativní) odchylky jednicových nákladů, a sice odchylky ve spotřebě jednicového materiálu a jednicových mezd.

K výpočtu **cenové odchylky jednicového materiálu** využijeme údaj ze zadání, podle kterého průměrná nákupní cena spotřebovaného jednicového materiálu za rok 200x+1 činila 5,08 Kč/kg materiálu. Pro výpočet cenové odchylky nám chybí údaj o skutečném naturálním objemu spotřebovaného jednicového materiálu. Se znalostí průměrné ceny jednicového materiálu a skutečné, peněžně vyjádřené spotřeby jednicového materiálu ve výši 5 227 750 Kč (viz výsledovka v tab. 2-14) však snadno zjistíme, že skutečně spotřebovaný objem jednicového materiálu za rok 200x+1 dosáhl objemu 1 069 381 kg. S využitím tohoto údaje vypočteme cenovou odchylku v tab. 2-22, kde je fixováno skutečně spotřebované množství materiálu, jímž se násobí rozdíl mezi standardní a skutečně dosaženou cenou spotřebovaného jednicového materiálu. Z tabulky plyne, že vyšší nákupní cena (resp. přesněji vyšší cena spotřebovaného materiálu) měla za následek snížení rozpočtovaného provozního zisku o 85 550 Kč.

**TAB. 2-22 VÝPOČET CENOVÉ ODCHYLKY JEDNICOVÉHO MATERIÁLU**

	<i>Cena za 1 kg materiálu</i>	<i>Naturální množství materiálu</i>	<i>Jednicový materiál na 977 060 kg výrobků</i>
Rozpočet (Standard)	5,00 Kč/kg	1 069 381 kg	5 346 903 Kč
Skutečnost	5,08 Kč/kg	1 069 381 kg	5 432 454 Kč
<b>Cenová odchylka</b>	<b>-0,08 Kč/kg</b>	<b>0 kg</b>	<b>-85 550 Kč</b>

Zdroj: Autor

Doplňkem do celkové odchylky jednicového materiálu je **množstevní odchylka**, jak jsme si dokázali výše. Její výpočet uvádí tab. 2-23. Výpočet se opírá o konstantní standardní pořizovací cenu materiálu, která se vynásobí rozdílem mezi normovaným množstvím spotřeby jednicového materiálu na skutečně vyrobené množství výrobků a skutečným naturálně vyjádřeným objemem spotřeby jednicového materiálu. Celková úspora svědčí o tom, že při výrobě byla dodržena množství spotřeby stanovená technicko-výrobní dokumentací, což se odrazilo do zvýšení provozního zisku o částku 26 927 Kč.

**TAB. 2-23 VÝPOČET MNOŽSTEVNÍ ODCHYLKY JEDNICOVÉHO MATERIÁLU**

	<i>Cena za 1 kg materiálu</i>	<i>Naturální množství materiálu</i>	<i>Jednicový materiál na 977 060 kg výrobků</i>
Rozpočet (Standard)	5,00 Kč/kg	1 074 766 kg	5 373 830 Kč
Skutečnost	5,00 Kč/kg	1 069 381 kg	5 346 903 Kč
<b>Množstevní odchylka</b>	<b>0,00 Kč/kg</b>	<b>5 385 kg</b>	<b>26 927 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Stejným způsobem jako v případě jednicového materiálu vypočteme i **odchylky jednicových mezd**. Předtím však s využitím zadaného údaje o skutečném hodinovém mzdovém tarifu 149,80 Kč/hod. vypočteme z obratu účtu jednicových mezd v hodnotě 2 149 532 Kč (viz výsledovka v tab. 2-14) objem času práce spotřebovaného ve výrobě v roce 200x+1. Podílem jmenovaných čísel získáme

skutečnou spotřebu času v částce 14 349 hod. jednicové práce. Analogický výpočet s výpočtem odchylek jednicového materiálu pak ukáže, že **cenová odchylka ve spotřebě jednicových mezd** odpovídá překročení ve výši -140 624 Kč. Rovněž **množstevní odchylku ve spotřebě jednicových mezd** reprezentuje překročení, ovšem ve výši -54 788 Kč. Celkově tak skutečné jednicové mzdy měly za následek snížení standardního provozního zisku o -195 412 Kč.

Rozbor **odchylek režijních nákladů** spočívá v rozdělení celkové odchylky na spotřební a objemovou odchylku. Spotřební odchylka vyjadřuje, o jakou částku se skutečná spotřeba režijních nákladů lišila od spotřeby režijních nákladů, která byla co nejpřesněji vypočtena pružným rozpočtem pro skutečný rozsah aktivity analyzovaného střediska. Objemová odchylka pak vypovídá o tom, zda celková částka standardních režijních nákladů střediska<sup>123</sup> byla ve standardních sazbách režijních nákladů celá rozpuštěna do skutečného objemu výrobků (v případě rovnosti skutečného a plánovaného objemu), či zda úhrn všech standardních režijních sazeb připočtených k nákladům vyrobených, resp. prodaných kilogramů výrobků překročil původní rozpočtovanou celkovou částku režijních nákladů (tato úspora nastane v případě vyššího skutečného objemu, do kterého se roznesl neměnný objem fixních nákladů) či nikoliv.

Výpočet obou typů odchylek, z nichž sestává **celková odchylka výrobních režijních nákladů** podniku Textilia, s.r.o., ukazuje tab. 2-24, a to v rozčlenění zvlášť pro variabilní a zvlášť pro fixní složku režijních nákladů. Jako měřítko (vztahová veličina), vůči které se posuzovala proměnlivost (variabilitnost) režijních nákladů sloužily - stejně jako v případě stanovení standardu - objemy vyrobených kg textilií.

**TAB. 2-24 VÝPOČET ODCHYLEK VÝROBNÍCH REŽIJNÍCH NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI TEXTILIA, S.R.O.**

<i>Variabilní náklady - spotřební odchylka</i>	<i>Pružný rozpočet</i>	<i>Skutečnost</i>	<i>Odchylka</i>
Režijní materiál, služby	899 630 Kč	825 561 Kč	74 069 Kč
Režijní mzdy	436 670 Kč	802 597 Kč	-365 927 Kč
Odpisy	0 Kč	0 Kč	0 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 336 300 Kč</b>	<b>1 628 158 Kč</b>	<b>-291 858 Kč</b>
Vyrobených kg	977 060 kg	977 060 kg	977 060 kg
Výrobní režie na 1 kg	1,37 Kč/kg	1,67 Kč/kg	-0,30 Kč/kg
<i>Fixní náklady - spotřební odchylka</i>	<i>Pružný rozpočet</i>	<i>Skutečnost</i>	<i>Odchylka</i>
Režijní materiál, služby	30 075 Kč	21 780 Kč	8 295 Kč
Režijní mzdy	8 071 200 Kč	8 229 871 Kč	-158 671 Kč
Odpisy	2 480 000 Kč	2 480 000 Kč	0 Kč
<b>Celkem</b>	<b>10 581 275 Kč</b>	<b>10 731 651 Kč</b>	<b>-150 376 Kč</b>
Vyrobených kg	977 060 kg	977 060 kg	977 060 kg
Výrobní režie na 1 kg	10,83 Kč/kg	10,98 Kč/kg	-0,15 Kč/kg
<i>Fixní náklady - objemová odchylka</i>	<i>Lin.přepočet</i>	<i>Pružný rozpočet</i>	<i>Odchylka</i>
Režijní materiál, služby	30 915 Kč	30 075 Kč	840 Kč
Režijní mzdy	8 296 735 Kč	8 071 200 Kč	225 535 Kč
Odpisy	2 549 299 Kč	2 480 000 Kč	69 299 Kč
<b>Celkem</b>	<b>10 876 950 Kč</b>	<b>10 581 275 Kč</b>	<b>295 675 Kč</b>
Vyrobených kg	977 060 kg	977 060 kg	977 060 kg
Výrobní režie na 1 kg	11,13 Kč/kg	10,83 Kč/kg	0,30 Kč/kg

Zdroj: Autor.

<sup>123</sup> Tato částka byla určena při sestavení rozpočtu střediska Výroba, či Správa podniku Textilia, s.r.o. Následně byla kalkulací rozpočítána mezi plánovaný objem výroby, resp. prodeje podnikových výkonů ve formě standardních sazeb režijních nákladů na 1 kg vyrobeného, resp. prodaného výrobku.



Z výsledků v tab. 2-24 vyplývá, že výrobní středisko překročilo standardní variabilní náklady stanovené normativem 1,37 Kč na 1 kg vyrobené textilie, a to o 22 haléřů na každý kilogram vyrobené textilie, což v úhrnu odpovídá **spotřební odchylce variabilních výrobních režijních nákladů** v podobě překročení o 291 858 Kč. Důvodem tohoto překročení byl nárůst režijních mezd, zatímco spotřeba režijního materiálu a služeb byla podproporcionální k vyššímu objemu výroby a vedla proto k dílčí úspoře. Překročeny byly i ovlivnitelné fixní náklady výrobního střediska, a to o částku 150 376 Kč, což v tab. 2-24 vyjadřuje **spotřební odchylka fixních výrobních režijních nákladů**. Stejně jako v případě variabilních režijních nákladů měly na této odchylce rozhodující podíl vyšší náklady na režijní mzdy. Je možné spekulovat, že obdobně situaci zaměstnanců, jejichž mzda je stanovena úkolovou formou mzdy, byly hlavní příčinou překročení režijních nákladů proplácené přesčasy režijních pracovníků výrobního střediska, případně kombinované s příplatky za práci v sobotu a neděli, resp. ve státě placený svátek. Pokud by se tato úvaha potvrdila, znamenalo by to porušení původních předpokladů o průběhu nákladů, za kterých byl standard sestaven. V důsledku zákoníkem práce stanovených příplatků by totiž variabilní režijní náklady rostly nadproporcionálně k objemu výroby, zatímco při stanovení standardu režijních nákladů a při jeho přepočtech se vycházelo přímo úměrné závislosti mezi přírůstkem nákladů a přírůstkem objemu vyrobených výrobků. V případě fixních nákladů by zároveň byl porušen předpoklad jejich „fixnosti“, protože s růstem objemu výroby nad hranici, danou rozsahem běžné pracovní doby režijních zaměstnanců výrobního střediska by se fixní náklady zvyšovaly, ačkoliv by z definice měly zůstat neměnné, fixní. Ani v jednom ze zmiňovaných případů porušených předpokladů by vedoucí výroby nemohl nést plnou odpovědnost za vzniklé spotřební odchylky. Z naznačených důvodů musí být rozbohem zjištěné odchylky dále zkoumány z pohledu jejich možných příčin a některé objektivně dané příčiny vyňaty z odpovědnosti vedoucího za vzniklou odchylku.

**Objemová odchylka výrobních režijních nákladů** ve výši 295 675 Kč v tab. 2-24 informuje o tom, že v důsledku výroby 977 060 kg místo standardních 950 500 kg společnost Textilia v roce 200x+1 lépe využila své fixní náklady ve výši 10 581 275 Kč. Tuto částku fixních nákladů totiž podle rozpočtu (tab. 2-1) ročně vyvolává instalovaná výrobní kapacita společnosti (tj. výrobní zařízení, prostory, pevně sjednané mzdy v pracovních smlouvách režijních zaměstnanců ve výrobním středisku atd.). Zatímco v předběžné kalkulaci připadala na 1 kg vyrobené textilie standardní sazba výrobní rezie ve výši 11,13 Kč<sup>124</sup>, při skutečném vyšším objemu výroby 977 060 kg by se konstantní fixní náklady 10 581 275 Kč roznesly do většího množství vyrobených výrobků, což by v důsledku znamenalo snížení průměrných jednotkových nákladů o 0,30 Kč na každém kg vyrobené textilie. Při neexistenci spotřebních odchylek – tj. za situace, kdy by výrobní středisko na korunu přesně splnilo jemu rozpočtem (standardem) zadané ovlivnitelné náklady – by tak společnost profitovala z lepšího využití svých kapacit, které by se odrazilo v úspoře nákladů o 295 675 Kč, o které by byl vyšší skutečný provozní zisk ve srovnání se standardním.

Podobné závěry, jaké jsme učinili pro výrobní režijní náklady, můžeme učinit i pro správní režijní náklady. **Celkovou odchylku správních režijních nákladů** tvoří překročení -93 830 Kč, které podle tab. 2-25 sestává ze spotřební odchylky -280 800 Kč a z objemové odchylky +186 970 Kč.

**Spotřební odchylka správních režijních nákladů** ve výši -280 800 Kč informuje o částce, o jakou správní středisko překročilo fixní náklady ve výši 6 650 000 Kč, kterou mu určil standard. Další rozbor odchylky podle nákladových druhů pak prozrazuje, že na překročení měla největší podíl spotřeba režijního materiálu a služeb a druhým významným faktorem byly režijní mzdy zaměstnanců střediska. Pokud by byl standardní rozpočet sestaven v členění na ještě podrobnější nákladové druhy, než je položka „Režijní materiál, služby“, „Režijní mzdy“ atd., bylo by rovněž možné pokračovat v dalším, ještě podrobnějším rozboru příčin odchylek. Spotřební odchylku -174 800 Kč u položky „Režijní materiál, služby“ by tak mohly tvořit samostatné odchylky např. ve spotřebě kancelářského materiálu, energií, telefonních poplatků, auditorských služeb, apod. Při takových rozkladech je však třeba mít na paměti účelnost a hospodárnost detailního rozboru odchylek, tj. zda řízení režijních nákladů pomocí velice detailních odchylek přinese efekty, které převýší náklady spojené se zajištěním informací z detailních rozborů.

<sup>124</sup> Standardní sazbu jsme získali podílem 10 581 275 Kč/950 500 kg.

**TAB. 2-25 ROZBOR OCHYLKY SPRÁVNÍ REŽIE**

<i>Fixní náklady - spotřební odchylka</i>	<i>Pružný rozpočet</i>	<i>Skutečnost</i>	<i>Odchylka</i>
Režijní materiál, služby	1 500 000 Kč	1 674 800 Kč	-174 800 Kč
Režijní mzdy	4 750 000 Kč	4 856 000 Kč	-106 000 Kč
Odpisy	400 000 Kč	400 000 Kč	0 Kč
<b>Celkem</b>	<b>6 650 000 Kč</b>	<b>6 930 800 Kč</b>	<b>-280 800 Kč</b>
Prodaných kg	976 710 kg	976 710 kg	976 710 kg
Správní režie na 1 kg	6,81 Kč/kg	7,10 Kč/kg	-0,29 Kč/kg

<i>Fixní náklady - objemová odchylka</i>	<i>Lin.přepočet</i>	<i>Pružný rozpočet</i>	<i>Odchylka</i>
Režijní materiál, služby	1 542 174 Kč	1 500 000 Kč	42 174 Kč
Režijní mzdy	4 883 550 Kč	4 750 000 Kč	133 550 Kč
Odpisy	411 246 Kč	400 000 Kč	11 246 Kč
<b>Celkem</b>	<b>6 836 970 Kč</b>	<b>6 650 000 Kč</b>	<b>186 970 Kč</b>
Prodaných kg	976 710 kg	976 710 kg	976 710 kg
Správní režie na 1 kg	7,00 Kč/kg	6,81 Kč/kg	0,19 Kč/kg

Zdroj: Autor.

**Objemová odchylka správních režijních nákladů** nám říká, že správní režijní náklady ve výši 6 650 000 Kč se s ohledem na svůj fixní charakter neměly měnit a při skutečném objemu prodeje ve výši 976 710 kg měly vést k úspoře 186 970 Kč, o kterou by byl za jinak nezměněných podmínek (*ceteris paribus*) vyšší skutečně dosažený zisk ve srovnání s původním standardním ziskem společnosti. Při sestavení rozpočtu totiž byla rozpočtovaná správní režie ve výši 6 650 000 Kč rozvržena na plánovaný objem prodeje 950 000 kg a takto byla určena standardní sazba správní režie 7,00 Kč na 1 prodaný kilogram. Uplatněním této standardní sazby správních režijních nákladů na 976 710 kg prodaných výrobků bychom očekávali náklady ve výši 6 836 970 Kč, zatímco ty by vzhledem ke svému fixnímu charakteru zůstaly nezměněny ve výši 6 650 000 Kč a zbytek by vytvořil objemovou odchylku. Alternativně, pohledem přes jednotkové průměrné náklady můžeme objemovou odchylku vidět jako důsledek skutečnosti, že sazba správní režie ve výsledné kalkulaci prodaných výrobků dosáhne částky 6,81 Kč/kg, což znamená snížení průměrných jednotkových nákladů o 0,19 Kč/kg ve srovnání s výchozí standardní sazbou 7,00 Kč/kg.

Souhrnná tab. 2-26 soustředí všechny dosud samostatně pojednávané odchylky do jediného přehledu. Ten ve svém šedě podbarveném sloupci ukazuje, jak celkové odchylky jednicových nákladů, režijních nákladů a ziskové marže přispěly ke snížení provozního zisku z původně rozpočtované standardní úrovně ve výši 2 848 850 Kč na skutečný výsledek hospodaření 970 577 Kč, tj. jakou měrou jednotlivé odchylky přispěly k celkové odchylce 1 878 273 Kč. Před závěrečným zhodnocením výsledků odchylkové analýzy zbývá vysvětlit korekční položku ve výši 1 087 Kč. Ta vyjadřuje podíl z celkových odchylek výrobních nákladů, které připadají na 2 650 kg vyrobených výrobků, které nebyly během roku 200x+1 prodány a zůstaly na konci roku uskladněny na skladě. V souladu se zadáním společnost používá pro ocenění výrobků skutečné výrobní náklady, jejichž standardní výše činila 20,00 Kč/kg (viz tab. 2-5), ve kterých byl oceněn konečný stav zásob při konstrukci standardu. S ohledem na relativně malý podíl zásob vytvořených vlastní činností by bylo možné toto předem stanovené standardní ocenění použít i pro ocenění konečného stavu zásob na skladě. Zadání však jednoznačně uvádí, že účetní metodik společnosti se rozhodl pro preciznější ocenění skutečnými výrobními náklady. Jejich úhrn za rok 200x+1 činil podle výsledovky (tab. 2-17) 19 941 795 Kč, což při skutečně vyrobeném objemu výrobků 977 060 kg odpovídá výsledné kalkulaci výrobních nákladů 20,41 Kč na 1 kg textilie. Při srovnání se standardním oceněním 20 Kč/kg vidíme, že v každém neprodaném, uskladněném kilogramu vyrobené textilie bylo vázáno o 41 haléřů více nákladů, jinými slovy v každém kg zůstalo vázáno jako náklad produktu 41 haléřů z vykázaných odchylek výrobních nákladů. O tyto odchylky, které zůstaly vázané v zásobách, a proto se zatím neprojeví ve výsledku hospodaření, musíme snížit celkové odchylky nákladů, resp. zvýšit standardní zisk. Konkrétně se jedná o částku 1 086,50 Kč (tj. 0,41 Kč/kg\*3 650 kg na skladě), která je v tab. 2-26 zaokrouhlena na celé koruny.

**TAB. 2-26 SHRNUÍ ODCHYLKOVÉ ANALÝZY**

<b>Standardní provozní zisk:</b>				<b>2 848 850 Kč 100,00%</b>	
<b>Odchylky:</b>					
	<i>Cenová</i>		<i>Množstevní</i>		<i>Celková</i>
Odchylky jednicového materiálu	-85 550 Kč	-3,00%	26 927 Kč	0,95%	-58 624 Kč -2,06%
Odchylky jednicových mezd	-140 624 Kč	-4,94%	-54 788 Kč	-1,92%	-195 412 Kč -6,86%
<b>Odchylky jednicových nákladů celkem</b>	<b>-226 174 Kč</b>	<b>-7,94%</b>	<b>-27 862 Kč</b>	<b>-0,98%</b>	<b>-254 036 Kč -8,92%</b>
	<i>Objemová</i>		<i>Spotřební</i>		<i>Celková</i>
Odchylna variabilní výrobní režie	x		-291 858 Kč	-10,24%	-291 858 Kč -10,24%
Odchylky fixní výrobní režie	295 675 Kč	10,38%	-150 376 Kč	-5,28%	145 299 Kč 5,10%
Odchylky fixní správní režie	186 970 Kč	6,56%	-280 800 Kč	-9,86%	-93 830 Kč -3,29%
<b>Odchylky režijních nákladů</b>	<b>482 645 Kč</b>	<b>16,94%</b>	<b>-723 034 Kč</b>	<b>-25,38%</b>	<b>-240 389 Kč -8,44%</b>
<b>Celkové odchylky nákladů vzniklých v roce 200x+1 celkem</b>					<b>-494 425 Kč -17,36%</b>
Snížení o odchylky nákladů vázaných v konečném stavu zásob vlastní výroby					1 087 Kč 0,04%
Zvýšení o odchylky nákladů v počátečním stavu zásob vlastní výroby (náklady z min. období)					0 Kč 0,00%
<i>Úpravy v ocenění zásob vytvořených vlastní činností celkem</i>					1 087 Kč 0,04%
<b>Celkové odchylky nákladů po úpravách v ocenění zásob</b>					<b>-493 338 Kč -17,32%</b>
	<i>Cenová</i>		<i>Množstevní</i>		<i>Celková</i>
<b>Ziskové marže</b>	<b>-1 465 065 Kč</b>	<b>-51,43%</b>	<b>80 130 Kč</b>	<b>2,81%</b>	<b>-1 384 935 Kč -48,61%</b>
<b>Celková odchylka provozního zisku</b>					<b>-1 878 273 Kč -65,93%</b>
<b>Skutečný provozní zisk</b>					<b>970 577 Kč 34,07%</b>

Zdroj: Autor.

Pro účely celkového hodnocení výsledků analýzy odchylek, jsme v přehledu v tab. 2-26 vyjádřili výchozí žádoucí úroveň standardního zisku jako celek o 100%, s jehož velikostí poměrujeme výši jednotlivých odchylek. Tento relativní pohled ještě názorněji ukazuje celkovou výslednou odchylku ve výši téměř dvou třetin původního standardního zisku. Současně je zřejmé, že podnik ztratil téměř polovinu standardního zisku v důsledku snížení své ziskové marže, která se propadla díky výraznému snížení ceny textilií, kterému neodpovídal nárůst v objemech prodeje. Vyšší výrobní aktivita podniku se v oblasti fixních režijních nákladů mohla pozitivně projevit úsporami vyvolanými lepším využitím kapacit, které samo o sobě mohlo vést až k 17% zvýšení standardem očekávaného zisku. Tyto potenciální úspory však plně kompenzovaly spotřební odchylky režijních nákladů, které svědčí o ne hospodárnostech při spotřebě režijních nákladů, jež odčerpaly více než čtvrtinu standardního zisku. V oblasti spotřeby jednicových nákladů se především negativně projevilo zvýšení cen výrobních faktorů, jež zapříčinilo téměř celou odchylku ve spotřebě jednicových nákladů, která se promítla do snížení standardního zisku přibližně o 9%. Výsledky analýzy odchylky provozního zisku tak dávají manažerům jednoznačné podněty, aby své úsilí zaměřili na důsledné uplatňování cenové politiky podniku (možným opatřením by mohl být tlak na střední poskytování slev, které by spíše mohly nahradit množstevní rabaty, jež alespoň podniku umožní lepší využití fixních nákladů), vedli své podřízené k hospodárnosti při spotřebě režijních nákladů a v oblasti jednicových nákladů usilovali o stabilizaci cen, za které podnik nakupuje potřebné výrobní faktory.

Kromě výsledku hospodaření by se mohly stát předmětem analýzy i odchylky jednotlivých položek skutečné rozvahy v tab. 2-27 s rozpočtovanými stavy v rozpočtové rozvaze v tab. 2-9. Provede-li čtenář takovou podrobnou analýzu zjistí, že skutečná rozvaha se ve většině svých položek přibližně shoduje s rozpočtem předpokládanými stavy. Zásadní rozdíly shledá v aktivech pouze v položce dlouhodobého majetku, kde se původně rozpočtem zvažovaná investice v hodnotě 2,6 mil. Kč omezila na částku 0,87 mil. Kč. V pasivech pak shledáme zásadní rozdíl v položce výsledku hospodaření po zdanění, který měl podle standardního rozpočtu činit 1.740.015 Kč, zatímco ve skutečnosti dosáhl částky pouze 312.528 Kč.

**TAB. 2-27 SKUTEČNÁ ROZVAHA PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. K 1.1. A 31.12.200x+1**

	1.1.200x+1	Má dáti	Dal	31.12.200x+1
Dlouhodobý majetek	16.580.500 Kč	870.000 Kč	2.880.000 Kč	14.570.500 Kč
<i>Dlouhodobý majetek</i>	<i>16.580.500 Kč</i>	<i>870.000 Kč</i>	<i>2.880.000 Kč</i>	<i>14.570.500 Kč</i>
Materiál	180.600 Kč	5.478.451 Kč	5.432.454 Kč	226.597 Kč
Výrobky	47.150 Kč	19.941.795 Kč	19.934.858 Kč	54.087 Kč
Pohledávky	810.000 Kč	27.836.235 Kč	27.578.544 Kč	1.067.691 Kč
Bankovní účty	1.634.800 Kč	27.578.544 Kč	27.812.576 Kč	1.400.768 Kč
<i>Oběžná aktiva</i>	<i>2.672.550 Kč</i>	<i>80.835.024 Kč</i>	<i>80.758.431 Kč</i>	<i>2.749.143 Kč</i>
<b>AKTIVA</b>	<b>19.253.050 Kč</b>	<b>81.705.024 Kč</b>	<b>83.638.431 Kč</b>	<b>17.319.643 Kč</b>
Základní kapitál	5.000.000 Kč			5.000.000 Kč
Výsledky min. let	1.858.950 Kč		1.083.500 Kč	2.942.450 Kč
Výsledek běžného období	1.083.500 Kč	1.083.500 Kč	312.528 Kč	312.528 Kč
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>7.942.450 Kč</i>	<i>1.083.500 Kč</i>	<i>1.396.028 Kč</i>	<i>8.254.978 Kč</i>
Dodavatelé jednic materiálu	198.500 Kč	5.466.818 Kč	5.478.451 Kč	210.132 Kč
Dodavatelé rež.mat., služeb	58.700 Kč	2.484.101 Kč	2.522.141 Kč	96.740 Kč
Zaměstnanci	1.190.800 Kč	15.892.300 Kč	16.038.000 Kč	1.336.500 Kč
Stát	540.000 Kč	540.000 Kč	98.693 Kč	98.693 Kč
<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>1.988.000 Kč</i>	<i>24.383.220 Kč</i>	<i>24.137.285 Kč</i>	<i>1.742.065 Kč</i>
Úvěry	9.322.600 Kč	2.000.000 Kč		7.322.600 Kč
<i>Dlouhodobé úvěry</i>	<i>9.322.600 Kč</i>	<i>2.000.000 Kč</i>		<i>7.322.600 Kč</i>
<b>PASIVA</b>	<b>19.253.050 Kč</b>	<b>27.466.720 Kč</b>	<b>25.533.313 Kč</b>	<b>17.319.643 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Detailnímu rozboru by bylo možné podrobit i údaje skutečného výkazu peněžních toků v tab. 2-28 (případně téhož výkazu sestaveného přímou metodou v tab. 2-29), jež by se srovnávaly s údaji rozpočtu peněžních toků v tab. 2-10 (resp. tab. 2-11). Detailní porovnání nám odhalí skutečnosti, které jsme konstatovali již při analýze odchylky provozního zisku. Ve skutečnosti výrazně nižší dosažený zisk byl nedostatečným interním zdrojem pro financování zamýšlené investice. Provozní činnost totiž přinesla podniku peněžní prostředky ve výši 2.635.968 Kč v rozporu s rozpočtovanými přibližně 4,4 mil. Kč. Při smluvně sjednaném úmoru úvěru ve výši 2 mil. Kč a nezájmu vlastníků zadlužit více podnik tak na investice do rozvoje podniku zůstaly prostředky pouze 870 tis. Kč.

**TAB. 2-28 VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ SPOLEČNOSTI TEXTILIA, S.R.O. ZA ROK 200x+1 SESTAVENÝ NEPŘÍMOU METODOU**

<b>Počáteční stav běžného účtu</b>	<b>1.634.800 Kč</b>
<b>Provozní činnost</b>	
Čistý zisk	312.528 Kč
Odpisy	2.880.000 Kč
ZS zásob (- přírůstek / + úbytek)	-52.934 Kč
ZS pohledávek (- přírůstek / + úbytek)	-257.691 Kč
ZS závazků (+ přírůstek / - úbytek)	-245.935 Kč
ZS pracovního kapitálu celkem	-556.560 Kč
<i>Peněžní tok z provozní činnosti</i>	<i>2.635.968 Kč</i>
<b>Investiční činnost</b>	
Pořízení dlouhodobého majetku	-870.000 Kč
<i>Peněžní tok z investiční činnosti</i>	<i>-870.000 Kč</i>
<b>Financování</b>	
Splátka dlouhodobého úvěru	-2.000.000 Kč
<i>Peněžní tok z financování</i>	<i>-2.000.000 Kč</i>
<b>Celkový peněžní tok</b>	<b>-234.032 Kč</b>
<b>Konečný stav běžného účtu</b>	<b>1.400.768 Kč</b>

Zdroj: Autor.

**TAB. 2-29 VÝKAZ SKUTEČNÝCH PENĚŽNÍCH TOKŮ ZA ROK 200X+1 SESTAVENÝ PŘÍMOU METODOU**

<b>Provozní činnost</b>	
Inkaso pohledávek	27.578.544 Kč
Úhrada závazků za jednicový materiál	-5.466.818 Kč
Úhrada závazků za režijní materiál	-2.484.101 Kč
Úhrada mezd	-15.892.300 Kč
Zaplacené úroky	-559.356 Kč
Úhrada daně za 200x	-540.000 Kč
<i>Peněžní tok z provozní činnosti</i>	<i>2.635.968 Kč</i>
<b>Investiční činnost</b>	
Pořízení dlouhodobého majetku	-870.000 Kč
<i>Peněžní tok z investiční činnosti</i>	<i>-870.000 Kč</i>
<b>Financování</b>	
Splátka dlouhodobého úvěru	-2.000.000 Kč
<i>Peněžní tok z financování</i>	<i>-2.000.000 Kč</i>
<b>Celkový peněžní tok</b>	<b>-234.032 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Zjištěné závěry pak podtrhuje tab. 2-30, ve které jsou shrnuty hlavní ekonomické ukazatele za celý podnik Textilia, s.r.o. Všechny ukazatele ziskovosti ukazují na výrazný propad provozního zisku podniku a v důsledku toho méně než třetinovou ziskovost podniku ve srovnání s očekáváním. Rovněž úroveň zadlužení, měřenou podílem vlastního kapitálu na pasivech se v důsledku nižšího než rozpočtovaného standardního zisku nepodařilo naplnit. Jediným zlepšením bylo zvýšení hodnoty běžné likvidity, na kterém měla hlavní zásluhu redukce původně zamýšlených investic do budoucího rozvoje podniku. Zlepšení likvidity tak určitě prospělo krátkodobé finanční stabilizaci podniku, nicméně zredukované investice, na jejichž úkor bylo této stabilizace dosaženo, mohou v budoucnu být příčinou dalších problémů vyvolaných nekonkurenceschopným, zastaralým výrobním zařízením podniku.

**TAB. 2-30 HLAVNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE PODNIKU TEXTILIA, S.R.O. ZA ROK 200X+1**

	<i>Rozpočet</i>	<i>Skutečnost</i>
Rentabilita tržeb (ROS)	10,0%	<b>3,49%</b>
[Provozní VH/Tržby]		
Rentabilita aktiv (ROA)	14,8%	<b>5,0%</b>
[Provozní VH/Aktiva k 1.1.]		
Rentabilita invest.kapitálu (ROI)	16,5%	<b>5,6%</b>
[Provozní VH/(VK+Úroč.závazky k 1.1.)]		
Rentabilita vlastního kapitálu	21,9%	<b>3,9%</b>
[VH po zdanění/VK k 1.1.]		
Běžná likvidita	<i>k 1.1.</i>	<i>k 31.12.</i>
[Oběž.aktiva/K.závazky]	1,34	1,33
Zadlužení	<i>k 1.1.</i>	<i>k 31.12.</i>
[VI.kapitál/Pasiva]	0,41	0,51

Zdroj: Autor.

Přes poměrně jednoznačný závěr rozboru odchylky provozního zisku, kterým jsme uzavřeli příklad č. 2, je třeba si přiznat možné nástrahy, které relativizují výhody z uplatnění metody standardních nákladů:

- Na první z nich jsme narazili již v příkladu, a to v souvislosti s hodnocením výše režijních nákladů. V porovnání s režijními se totiž jednicové náklady daleko snáze normují, snadno se tak zadává nákladový úkol a měří jeho splnění. Díky lineární závislosti vůči podnikovému výstupu jsou zároveň odchylky jednicových nákladů lehce interpretovatelné

a poměrně přesně rozhraničují odpovědnost za cenové vlivy a za nadměrnou naturální spotřebu jednicového ekonomického zdroje. V případě režijních nákladů je však nutné si uvědomit, že i jejich spotřební odchylka v sobě kombinuje množstevní a cenový vliv. Negativní výše spotřební odchylky tak může být způsobena ve standardu neanticipovaným zdražením režijních ekonomických zdrojů na externích trzích, jež středisko nemá možnost ovlivnit svou hospodárnou spotřebou.

- V případě režijních nákladů naráží uplatnění metody standardních nákladů také na problém, jaká vztahová veličina (jinými slovy jaké měřítko) je nejvhodnější pro vyjádření objemu aktivity střediska. Čím je režijní středisko větší a heterogennější, tím obtížněji se v praxi hledá vhodná vztahová veličina, jejíž změny by korespondovaly se změnami režijních nákladů střediska a v ideálním případě i se změnami podnikových výstupů. Pouze částečným řešením je vytvořit místo jediného velkého střediska řadu menších režijních středisek, do kterých se shromáždí relativně homogenní aktivity, u kterých se snáze nalezne jednotná vztahová veličina. Takový postup, který volí koncept označovaný *Activity Based Costing (ABC)*, s sebou přináší nejen větší nároky na zpracování informací, ale také problém arbitrárního přiřazení nákladů, které jsou společné více aktivitám najednou<sup>125</sup>.
- Konečně, podaří-li se nalézt vhodné měřítko pro vyjádření objemu aktivity střediska, může být vůči uplatnění metody standardních nákladů namítáno, že předpokládaná lineární závislost mezi náklady střediska a objemem výstupů neodpovídá realitě. Jinými slovy, že již tak arbitrární rozdělení režijních nákladů na fixní a variabilní složku se ještě umocní skutečnosti neodpovídajícím předpokladem lineárního průběhu variabilních nákladů. Je-li to pravda, pak bude dané středisko neustále vykazovat podstatné odchylky a bude se snažit zpochybnit standardními náklady netransparentně vyjádřený nákladový úkol. Uplatnění odchylkového řízení, umocněné např. ještě stimulačními pobídkami vedoucích střediska, jež jsou odvozovány od výše odchylek, pak ve zmiňovaném případě přinese místo žádoucího zlepšení pouze ztrátu motivace řídicích pracovníků střediska.

Většina kritických připomínek se nese proti uplatnění metody standardních nákladů pro režijní složku nákladů, což je logické vzhledem ke skutečnosti, že tato metoda byla vyvinuta počátkem dvacátého století jako jeden z hlavních nástrojů pro řízení jednicových nákladů<sup>126</sup>. Při uplatnění metody standardních nákladů je nutno brát uvedené kritické námitky v potaz a vnímat vyčíslené odchylky režijních nákladů s jistou mírou „rezervovanosti“. Na druhou stranu, s rostoucím stupněm mechanizace a automatizace výrobního procesu dochází k neustálému nárůstu podílu režijních nákladů na celkových nákladech výkonů. Eschenbach (2000, s. 457) např. v této souvislosti uvádí, že zatímco v 70. letech minulého

<sup>125</sup> Pouze na okraj zmiňme, že v metodě ABC se pro alokaci zmiňovaných společných nákladů používají jako alokační klíče tzv. „Resource Cost Drivers“, což jsou relativně arbitrární vztahové základny, s jejichž pomocí se přiřazují náklady z režijních středisek k aktivitám. Pro každou aktivitu se tímto způsobem vypočte tzv. „Cost Pool“, tj. celkové náklady potřebné k jejímu zajištění, které se pomocí dalšího typu vztahových veličin (tzv. „Activity Cost Drivers“) přiřazují jednotlivým podnikovým výkonům. Podrobněji se k problému vrátíme v následující kapitole.

<sup>126</sup> Ke stejnému účelu (tj. k řízení jednicových nákladů) u nás byla v minulosti rozpracována tzv. *normová metoda*, kterou lze považovat za podmnožinu metody standardních nákladů, příp. za metodu standardních nákladů v užším slova smyslu. Jak jsem již uváděl, řízení jednicových nákladů je již s ohledem na podstatu jednicových nákladů nepoměrně snazší úkol než řízení režijních nákladů. Zejména v relativně stabilních podmínkách výroby je totiž snadné jednoznačně určit nákladový úkol (standard, normu) na jednici výkonu ještě před započítáním jeho vlastní naturální tvorby. Lze tomu dokonce přizpůsobit i způsob účtování o jednicových nákladech do podoby tzv. „rozdílového způsobu vedení nákladového účetnictví“, kdy se již v okamžiku spotřeby jednicového nákladu odděleně zachytí jeho normovaná výše a odchylka od ní, případně ještě rozdělená na změnu vyvolanou zdokonalenou technologií a odchylku vyvolanou nehospodárnou spotřebou. Z tohoto důvodu se někdy normová metoda ztotožňuje s tzv. rozdílovou metodou nákladového účetnictví, a v některých pramenech i s metodou standardních nákladů, což však je silně zúžené pojetí metody standardních nákladů.

století tvořily režijní náklady pouhých 15% celkových nákladů, v 90. letech to již bylo 50%. Ačkoliv takové generalizující tvrzení pravděpodobně nebude objektivně pravdivé pro všechna odvětví podnikání, lze důvodně předpokládat, že podíly režijních na celkových nákladech nejsou zanedbatelné a současné snahy o originalitu výkonů a jejich jedinečnost pro každého zákazníka nepochybně dále přispívají k nárůstu režijních nákladů. Proto v žádné aplikaci metody standardních nákladů není možné režijní náklady vynechat. Také podniková praxe běžně vyčísľuje různě podrobné standardy pro režijní náklady, případně je kombinuje s detailními údaji zjišťovanými pro jednotlivé dílčí činnosti metodami procesně orientovaného řízení nákladů (*Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Activity Based Accounting*), jež zmíní následující kapitola.

Závěrem připomeňme, že kromě uvedeného podrobného rozboru (analýzy) provozního zisku mohou být předmětem analýzy odchylek i další součásti hlavního podnikového rozpočtu (rozvahy, peněžních toků), které jsme zmínili pouze okrajově. Analýza provozního zisku však téměř ve všech podnikových aplikacích patří mezi základní pilíře metody standardních nákladů a v případě rozlišení fixní a variabilní složky nákladů (se kterým pracoval i příklad č. 2) navíc může být snadno modifikována i do analýzy krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (ang. *Contribution Margin*, něm. *Deckungsbeitrag*), kterou často angloamerická literatura pojednává jako samostatný, alternativní druh odchylkové analýzy existující vedle analýzy provozního zisku pro ocenění výrobků plnými náklady. Dalším možným rozšířením analýzy provozního zisku je v případě heterogenního sortimentu výkonů samostatné vyčlenění odchylek ze změny sortimentu výkonů podniku, kterému rovněž příklad č. 2 nevěnoval pozornost.

## 2.6 Shrnutí

- *Ekonomické (finanční, hodnotové) řízení* je řízením peněžně vyjádřených podnikových procesů. Jedná se o odraz hospodářského principu v chování podniku, který – byť v rozdílné míře – se dotýká práce všech podnikových manažerů. Hlavní informační nástroj pro podporu ekonomického řízení představuje systém manažerské účetnictví.
- *Proces ekonomického řízení* lze zjednodušeně popsat dvěma soubory úloh. První představuje stanovení cílů a předpokládaných cest jejich dosažení. Z pohledu metod zpracování se jedná o přípravu předběžných informací v subsystémech podnikových rozpočtů a předběžných kalkulací. Druhý soubor úloh ekonomického řízení představuje průběžná kontrola výsledků dosahovaných v realitě. Ta je předmětem zobrazení v subsystému nákladového účetnictví, ze kterého controlling získává informace pro reporting, jehož prostřednictvím informuje manažery o odchylkách skutečných a předem stanovených nákladů.
- Pojmy rozpočet a plán bývají často ztotožňovány. Plánem se rozumí výsledek plánovacího procesu, jehož obsahem je stanovení a kvantifikace postupových kroků k dosažení určitého podnikového cíle. Rozpočet představuje kvantifikaci naturálně vyjádřených plánů ve finančních veličinách.
- Hlavním účelem rozpočtů je zefektivnit proces řízení podniku, napomáhat při koordinaci podnikových zdrojů a činností, poskytnout podklady pro průběžnou kontrolu a motivaci k plnění hodnotově vyjádřených podnikových cílů. Vyjmenované funkce rozpočtů nejsou za všech okolností vzájemně slučitelné. Zpravidla motivační funkce rozpočtu se často dostává do rozporu s úkolem rozpočtu sloužit jako nástroj optimalizace a sladění veškeré podnikové činnosti. Tento rozpor vedl dokonce ke vzniku alternativních konceptů, jakým je např. *Beyond Budgeting*, jež usiluje o maximální zjednodušení rozpočtů a upuštění od

jejich uplatnění jako nástroje stimulace a motivace, ke které doporučuje využít principy mezipodnikového, příp. vnitropodnikového srovnávání (benchmarkingu).

- Podle svého obsahu se rozpočty dají rozdělit do řady skupin. Základním členěním je rozlišení na podnikové a střediskové rozpočty. Jiné hledisko klasifikace může představovat charakter rozpočtovaných veličin, podle kterého rozlišujeme rozpočty nákladů a výnosů, rozpočty příjmů a výdajů, rozpočty stavů rozvahových veličin. Dalším rozebíraným členěním rozpočtů bylo jejich rozdělení z hlediska délky rozpočtového období na strategické a operativní rozpočty. Z pohledu formy, byla akcentována otázka způsobu, jakým způsobem je rozpočet uspořádán. V operativní rovině se tato otázka odrazila do rozlišení dvou forem rozpočtů podle toho, zda zohledňují, nebo nezohledňují závislost nákladů na úrovni aktivity střediska. V prvním případě se jedná o pružné rozpočty, ve druhém o rozpočty pevné. Zvláštní formou rozpočtu je tzv. klouzavý rozpočet, jenž tvoří řada navazujících rozpočtů, které se po uplynutí rozpočtového období v pořadí prvního rozpočtu celé řady rozpočtů aktualizují a doplňují o nově zpracovaný rozpočet pro jedno další budoucí období.
- Rozpočty režijních nákladů, které se v praxi často ztotožňují s rozpočty středisek, představují hlavní nástroj pro řízení režijních nákladů. K sestavení rozpočtu režijních nákladů se nabízí celá řada metod. K obecným lze zařadit indexní metodu, která se opírá o úpravu údajů o nákladech v minulosti, zatímco její protiklad soustředěný na budoucí spotřebu nákladů představuje metoda rozpočtování s nulovým základem.
- Rozpočty se neuvžívají pouze k řízení spotřeby režijních nákladů ve střediscích, ale jsou i nástrojem ekonomického řízení celého podniku. Za tím účelem se sestavuje tzv. hlavní podnikový rozpočet, k jehož hlavním součástem patří rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků. Sestavení hlavního podnikového rozpočtu může probíhat metodou shora-dolů nebo zdola-nahoru. Nejčastěji se však při rozpočetním procesu uplatňuje protisměrné rozpočtování, při kterém se kombinují oba postupy. Moderaci rozpočetního procesu a sestavení návrhu hlavního podnikového rozpočtu zajišťuje v podnikové praxi útvar controllingu. Jeho náplní bývá i kontrola plnění rozpočtu a analýza detailních příčin odchylek.
- Vlastní hodnotové řízení bývá často založeno na principech tzv. metody standardních nákladů, ve které se sestavený a schválený podnikový rozpočet pro následující období stává závazným, ekonomicky vyjádřeným úkolem pro všechny součásti podniku. Při kontrole plnění rozpočtovaného úkolu pak sehrává významnou roli analýza odchylek, při které se celková odchylka (zejména skutečného a rozpočtovaného standardního zisku) rozděluje na dílčí odchylky, jež informují manažery o významných nesouladech mezi skutečností a žádoucím stavem. Velikost odchylek pak směřuje pozornost manažerů k nejzásadnějším nedostatkům.



## 3 ALOKACE NÁKLADŮ

Úvod předchozí kapitoly naznačil, že princip ekonomického řízení spočívá jednak v rozdělení nestejnorodého celku, kterým je podnikový systém, na menší, homogennější části – střediska<sup>127</sup>, jednak v regulaci těchto středisek prostřednictvím stanovení ekonomicky vyjádřeného úkolu před započítáním tvorby výkonů a kontroly splnění zadaného úkolu. V této kapitole navážeme na oba principy hledáním odpovědi na otázku, kolik nákladů spotřebuje podnik na provádění jednotlivých výkonů. Svou pozornost zaměříme jak na náklady provádění celkových výkonů středisek, tak i na provádění podrobněji vymezených dílčích činností, ze kterých tyto výkony sestávají. Jakmile totiž nalezneme odpovědi na naznačené otázky nákladovosti jednotlivých podnikových výkonů, otevírá se nám celá paleta možností, jak tyto informace využít. K základním aplikacím patří srovnání nákladů s cenou výkonů, příp. s náklady jiných obdobných výkonů (ať již daného podniku, nebo jeho konkurentů), z čehož lze usoudit na efektivitu daných podnikových výkonů.

V návaznosti na předestřené otázky je cílem této kapitoly rozebrat postupy, jaké lze využít při alokaci nákladů. Přitom **alokací budeme rozumět přiřazení, pomocí kterého se ekonomicky (peněžně) vyjádřené toky užitečnosti přiřadí na objekty alokace**. Jako *ekonomicky vyjádřené toky užitečnosti* přitom chápeme v první řadě náklady, druhořadě pak také výnosy celého podniku, které máme přiřadit (alokovat) na konkrétní objekty. Pro účely této kapitoly nás přitom nebude tolik zajímat, zda se jedná o náklady, resp. výnosy předem stanovené, nebo náklady skutečně spotřebované, resp. výnosy skutečně dosažené. Ačkoliv z pohledu řídicího procesu se jedná o zásadní rozdíly, z pohledu přiřazovacích (alokačních) postupů není mezi alokací předem stanovených veličin a alokací výsledných veličin principiální rozdíl. *Objektem přiřazení* (=objektem alokace)<sup>128</sup> z výše uvedeného vymezení pak budeme rozumět jak finální výkony, tak podniková střediska, skupiny zákazníků, určitý distribuční kanál, dílčí činnosti, které vedou k vytvoření výkonů, apod.

Z pohledu terminologického dodávám, že termín *alokace*, který naše odborná literatura převzala patrně z anglického *Allocation* (přidělení, rozdělení), užívám zcela záměrně. Z výše uvedené definice je totiž zřejmé, že má obecnější význam než termín *kalkulace*. Tento termín totiž v tuzemských odborných pramenech zdomácněl pro označení takového přiřazení nákladů, jehož objektem je kalkulační jednice výkonu, a to zpravidla výkonu finálního. V takovém pojetí bude termín *kalkulace* užívat i následující text, ve kterém tedy *kalkulace* bude podmnožina termínu *alokace* a zpravidla bude označovat jednu z posledních fází *alokace*, při které dochází k vyčíslení nákladů, příp. výnosů na jednici výkonu.

Výklad zahájí podkapitola 3.1 vymezením základních alokačních principů, které se uplatňují při přiřazování nákladů a výnosů. Následující podkapitola 3.2 pak rozebere nejobvyklejší postupy alokace nákladů, a to od nejjednodušších a zároveň nejméně přesných až po postupy, které jsou sice relativně komplikované, na druhou stranu však mohou nabídnout větší přesnost při vyčíslení částek přiřazených nákladů a tím i kvalitnější informaci pro řízení. Konečně poslední podkapitola 3.3 shrne probíranou problematiku.

### 3.1 Základní alokační principy

Jakákoliv činnost s sebou přináší vznik nákladů. Koresponduje to i s naším dřívějším poznáním o dualitě pohledu na podnikové procesy, příp. na cíle podniku obecně. Tehdy jsme

<sup>127</sup> Pouze na okraj připomeňme, že souhrn středisek vymezuje tzv. ekonomickou strukturu.

<sup>128</sup> Termín *objekt přiřazení* hledá inspiraci v anglickém termínu *cost object*. V německy psaných pramenech se v podobné souvislosti častěji setkáme s termínem nositel nákladů (*Kostenträger*).

zjistili, že jednou stranou pomyslné mince je věcná podstata podnikového procesu - spočívající v dodávce výkonů zákazníkům v požadované kvantitě, kvalitě a čase - druhou stranu mince pak tvoří stránka ekonomická, tj. v peněžních jednotkách vyjádřená spotřeba výrobních faktorů při průběhu podnikového procesu. Stejným způsobem pak duální pohled uplatňujeme i na straně výstupů z podniku, kdy zákazník se z pohledu věcného zavazuje svým podpisem kupní smlouvy, smlouvy o dílo apod. převzít od podniku požadovaný podnikový výkon a z pohledu ekonomického za něj zaplatit konkrétní cenu.

Za předpokladu, že každá činnost vyvolává vznik nákladů a stojíme-li před problémem měřit a přiřadit náklady na každou podnikovou činnost, budeme se přirozeně asi v první řadě snažit alokovat náklady na každou činnost tak, aby existovala příčinná souvislost mezi průběhem dané činnosti a velikostí přiřazovaného nákladu. Tento základní požadavek na alokaci bývá v literatuře označován jako **princip příčinné souvislosti** (= princip příčinnosti) a s ohledem na svou objektivní podstatu je vždy upřednostňován před všemi dále uváděnými principy.

V případě objektů alokace, jejichž příčinná souvislost s přiřazovanými náklady je značně zprostředkovaná (např. při alokaci režijních nákladů generálního ředitelství na jednici finálního výkonu podniku), není zpravidla možné objektivně použít princip příčinnosti. Místo něho pak bývá často aplikován **princip únosnosti**, podle kterého se jednotlivým objektům alokace přiřazují náklady v závislosti na tom, kolik nákladů je daný objekt schopen unést. Konkrétními měřítky této schopnosti objektu alokace nést náklady se pak zpravidla stávají výše tržeb za každý z objektů alokace, výše absolutního hrubého ziskového rozpětí každého objektu, výše absolutního krycího příspěvku každého objektu, apod.

Třetím principem alokace je **princip průměrování**. Jedná se o nejjednodušší princip, při kterém se rozdělované náklady přiřadí mezi objekty alokace tak, že se vydělí počtem objektů alokace. Výhodou takového postupu je samozřejmě jeho jednoduchost. Na druhou stranu silnou slabinu představuje nepřesnost, pro kterou tento postup bývá zpravidla posledním v řadě principů uplatňovaných při alokaci.

Z předchozích odstavců se může zdát, že alokace týká pouze nákladů, zatímco výnosy podniku jsou vždy adresné, a proto jejich alokace je velice jednoduchá. Ve většině případů sice platí, že výnosy se alokují daleko snáze než náklady, přesto zejména v případě výnosů za různé komplexní dodávky mohou vyvstat poměrně složité alokační problémy. Jako jednoduchý příklad si uveďme situaci, kdy obchodní podnik dodá svému zákazníkovi počítač včetně nainstalovaného aplikačního softwaru, a to vše za jedinou úhrnnou cenu. Za účelem analýzy efektivity činností spočívajících v dodávce hardware a v dodávce software však controller stojí před problémem alokovat celkový výnos od daného zákazníka mezi oba jmenované druhy výkonů. Podle principu příčinnosti pravděpodobně vyjde od příčin obou výkonů, tedy od nákupních cen hardware a softwaru (příp. doplněných o přepravní a instalační náklady) a úměrně jejich výši rozdělí dosažený výnos. Bude-li controller aplikovat princip únosnosti, vyjde ve své analýze možná ze skutečnosti, že zákazník snáze porovná cenu jemu dodaného hardware s cenami obdobných výrobků konkurence, zatímco obtížněji se již individuální zákazník dopátrá, že nákupní ceny OEM softwaru jsou značně nižší než když se stejný software prodává v krabici. Jinými slovy, controller odhadne únosnou cenu počítače srovnáním s cenami zboží konkurentů a zbytek výnosu přiřadí na software. Konečně princip průměrování by controllerovi říkal, že podnik dodal dva výkony, a proto podíl každého výkonu na celkovém výnosu by měl odpovídat jedné polovině z dosažené úhrnné ceny.

## 3.2 Postupy (metody) alokace nákladů

Obecné principy vymezené v předchozím bodu se promítají do různě složitých postupů, kterými se přiřazují celkové náklady podniku jednotlivým objektům alokace. Ještě jednou zdůrazněme, že pro účely vysvětlení postupu při alokaci nepřímých nákladů pro nás nebude důležité, zda alokujeme předem stanovené nebo skutečné náklady, a proto tuto otázku odsuneme do pozadí. Dovolit si to můžeme i s ohledem na přirozený zájem podniku o srovnatelnost předběžných a výsledných kalkulací, díky kterému lze důvodně předpokládat, že alokační postupy použité při alokaci předem stanovených režijních nákladů budou shodné s postupy užitými pro alokaci výsledných skutečných nákladů. Jediný rozdíl nastane v případě jednicových nákladů, které se předem stanoví s pomocí údajů z technických norem na jednici daného druhu výrobku v předběžné kalkulaci, zatímco výsledná kalkulace se sestaví dělením celkové spotřeby jednicových nákladů (zjištěné z nákladového účetnictví) počtem vyrobených jednic daného druhu výrobku

Dosud obecně představené základní alokační postupy režijních nákladů si v následujících bodech přiblížíme na konkrétním příkladu, jehož zadání bude až na drobná upřesnění shodné se zadáním, které uvádí příklad č. 3. Tímto způsobem výkladu chci podtrhnout skutečnost, že volba konkrétního postupu alokace za žádných okolností není zcela jednoznačnou záležitostí. Vždy je v té souvislosti třeba mít na paměti, že **neexistuje zcela správný či zcela špatný postup přiřazení**. Z řady různých postupů rozebraných v následujících bodech 3.2.1 až 3.2.5 proto mohou nalézt uplatnění v praxi všechny, a to vždy s ohledem k okolnostem daného použití, zejména s přihlédnutím k typu rozhodovací úlohy, pro jejíž řešení mají informace získané alokací nákladů pomoci.

### 3.2.1 Základní kalkulační metody

Mezi základní kalkulační metody aplikovatelné v nesdružené výrobě<sup>129</sup> odborná literatura zpravidla řadí kalkulaci dělením a kalkulaci přírážkovou. Obě metody ukáže následující příklad č. 3.

#### PŘÍKLAD Č. 3

##### Zadání

Společnost Kancelářský nábytek, s.r.o. dodává tři základní, sériově vyráběné druhy nábytku. Jejich seznam včetně očekávaných objemů jejich prodeje a v návaznosti na to rozpočtovaných tržeb uvádí následující tab. 3-1.

TAB. 3-1 TRŽBY A OBJEMY PRODEJE VÝROBKŮ KANCELÁŘSKÝ NÁBYTEK, S.R.O.

Druh výrobku	Objem distribuce v přímém prodeji	Objem distribuce přes velkoobchod	Celkový naturální objem prodeje	Tržby celkem
Skříň šatní	500 ks	4.500 ks	5.000 ks	19.792.500 Kč
Kancelářský stůl	4.600 ks	2.400 ks	7.000 ks	26.904.800 Kč
Skříňka zásuvková	6.250 ks	1.830 ks	8.080 ks	48.400.713 Kč
<b>Celkem</b>	<b>11.350 ks</b>	<b>8.730 ks</b>	<b>20.080 ks</b>	<b>95.098.013 Kč</b>

Zdroj: Autor.

<sup>129</sup> Nesdružená výroba je opakem výroby sdružené, při které je nezbytné z jednoho druhu zdrojů vytvořit kvůli kýženému finálnímu výkonu i další vedlejší, případně odpadní produkty. Charakter sdružené výroby mají téměř všechny chemické a potravinářské technologie, kdy např. při výrobě cukru z cukrové řepy nelze zabránit vzniku tzv. řízků vylouhované řepy, které cukrovary následně prodávají jako krmivo pro dobytek apod. Rozčítací a odčítací metodě kalkulací ve sdružené výrobě však nevěnujeme v tomto textu zvláštní pozornost.

Od objemů prodeje a stanovených žádoucích konečných stavů zásob hotových výrobků na skladě byly odvozeny očekávané objemy výroby jednotlivých druhů výrobků. Údaje o nich uvádí následující tab. 3-2. Společně s nimi jsou v této tabulce shrnuty i vybrané údaje z technických norem, které v podniku připravují technologové z oddělení *Technická příprava výroby* (dále jen *TPV*), a v posledním sloupci tabulky jsou pak předpokládané nákupní a skladové ceny za 1 m<sup>2</sup> laminované dřevotřísky, resp. očekávaný hodinový tarif dělníků, kteří jsou odměňováni výkonovou formou mzdy.

**TAB. 3-2 OBJEM VÝROBY A VYBRANÉ ÚDAJE Z TECHNICKÝCH NOREM**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Předpokládaná cena za jednotku
<b>Objem výroby</b>	<b>4.988 ks</b>	<b>6.991 ks</b>	<b>8.016 ks</b>	
Dřevotříska vč. prořezu (na 1 ks)	6,9 m <sup>2</sup>	3,4 m <sup>2</sup>	5,7 m <sup>2</sup>	230 Kč/m <sup>2</sup>
Kování (na 1 ks)	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč	
Ostatní materiál (na 1 ks)	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč	
Jednicová práce – Přířez (na 1 ks)	0,80 hod.	0,50 hod.	1,20 hod.	107 Kč/hod.
Jednicová práce – Truhlárna (na 1 ks)	2,00 hod.	1,20 hod.	3,50 hod.	107 Kč/hod.
Počet řezů – Přířez (na 1 ks)	32	26	88	

Zdroj: Autor.

Ekonomická struktura podniku je tvořena sedmi středisky. Jejich seznam společně s celkovými položkami režijních nákladů, které střediskům stanovily rozpočty, udává tab. 3-3. Přibližme si krátce úlohu v tabulce vyjmenovaných středisek. Hlavní provozní střediska představují střediska *Přířez* a *Truhlárna*. Ve středisku *Přířez* dochází k rozřezání velkoplošných dřevotřískových desek na jednotlivé dílce výrobků a k nalepení zažehlovacích hran na tyto dílce. Takto připravené dílce jsou na středisku *Truhlárna* kolíkovány, slepovány a osazovány kováním, čímž vzniká hotový výrobek určený pro zákazníka. Skladování a expedice výrobků je náplní střediska *Logistika*, stejně jako činnosti objednávání materiálu pro výrobu, jeho skladování a výdej do spotřeby. Údržba veškerého výrobního zařízení v provozuschopném stavu je soustředěna do střediska *Technický servis*, které podléhá středisku *TPV a výrobní ředitel*, které odpovídá za kompletní řízení výroby, její technologickou přípravu, zpracování projektové dokumentace a splnění požadavků stanovených technickými a environmentálními předpisy. Vlastní prodej a uzavírání smluv se zákazníky obstarává *Obchodní středisko*. Veškeré administrativní práce, právní servis, personalistiku a celkové řízení podniku pak vykonává středisko *Ekonomika a GR*.

**TAB. 3-3 ROZPOČTOVANÉ REŽIJNÍ NÁKLADY STŘEDISEK**

Středisko	Rež.materiál, PHM, energie	Externí služby	Mzdy a SZP	Odpisy	Celkem
<b>Přířez</b>	4.361.904 Kč	12.850 Kč	824.844 Kč	1.566.000 Kč	<b>6.765.598 Kč</b>
<b>Truhlárna</b>	9.733.766 Kč	78.204 Kč	1.475.889 Kč	2.715.438 Kč	<b>14.003.297 Kč</b>
<b>Technický servis</b>	3.444.060 Kč	453.821 Kč	1.150.200 Kč	492.694 Kč	<b>5.540.775 Kč</b>
<b>TPV a výrobní ředitel</b>	270.420 Kč	139.500 Kč	1.733.400 Kč	140.625 Kč	<b>2.283.945 Kč</b>
<b>Logistika</b>	1.673.640 Kč	490.185 Kč	1.636.200 Kč	1.832.625 Kč	<b>5.632.650 Kč</b>
<b>Obchodní</b>	407.670 Kč	2.429.500 Kč	2.235.600 Kč	22.950 Kč	<b>5.095.720 Kč</b>
<b>Ekonomika a GR</b>	1.116.088 Kč	3.501.345 Kč	3.969.000 Kč	43.875 Kč	<b>8.630.308 Kč</b>
<b>Podnik celkem</b>	<b>21.007.548 Kč</b>	<b>7.105.405 Kč</b>	<b>13.025.133 Kč</b>	<b>6.814.207 Kč</b>	<b>47.952.293 Kč</b>

Zdroj: Autor.

### Úkol:

Vypočítejte předběžné kalkulace jednotlivých druhů výrobků, tzn. s využitím norem a očekávaných cen výrobních faktorů určete jednicové náklady připadající na jednotlivé druhy výrobků a alokujte co nejpřesněji režijní náklady na jednici každého druhu výrobku.

## Řešení:

Výpočet kalkulace **jednicových nákladů** na 1 ks výrobku nepředstavuje žádný problém. Vybrané údaje z technicko-hospodářských norem v tab. 3-2 totiž buďto již obsahují konkrétní částky nákladů stanovených technology na výrobu daného kusu výrobku, nebo výši jednotkového nákladu snadno zjistíme vynásobením naturálně vyjádřené spotřeby daného zdroje na jeden kus a předpokládané ceny za spotřebu jedné jednotky daného zdroje. Tímto způsobem snadno určíme, že jednicové náklady v kalkulaci jednoho kusu toho kterého druhu výrobku budou odpovídat hodnotám uvedeným na součtovém řádku tab. 3-4.

**TAB. 3-4 KALKULACE JEDNICOVÝCH NÁKLADŮ NA 1 KS VÝROBKU**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková
Dřevotřísková vč. prořezu	1.587,00 Kč	782,00 Kč	1.311,00 Kč
Kování	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč
Ostatní materiál	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč
Jednicová práce - Přířez	85,68 Kč	53,55 Kč	128,52 Kč
Jednicová práce - Truhlárna	214,20 Kč	128,52 Kč	374,85 Kč
<b>Celkem jednicové</b>	<b>2.288,08 Kč</b>	<b>1.493,57 Kč</b>	<b>2.714,67 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Kromě jednicových nákladů na 1 ks (uvedených v tab. 3-4) jsme schopni snadno určit rozpočet celkových jednicových nákladů, jejichž spotřebu lze očekávat při realizaci plánovaného objemu produkce, jenž je uveden v tab. 3-2. Takový celopodnikový rozpočet jednicových nákladů - jak za jednotlivé druhy výrobků, tak za celý výrobní program (sortiment) podniku - rozvádí tab. 3-5. Z ní vidíme, že podnik může předpokládat, že v bezprostřední souvislosti s plánovaným objemem výroby spotřebuje 43.615.286 Kč jednicových nákladů, tedy nákladů, které bezprostředně vstoupí do každé vyráběné kalkulační jednice předpokládaných tří druhů výrobků.

**TAB. 3-5 ROZPOČET JEDNICOVÝCH NÁKLADŮ**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Celkem podnik
Dřevotřísková vč. prořezu	7.915.956 Kč	5.466.962 Kč	10.508.976 Kč	<b>23.891.894 Kč</b>
Kování	1.617.110 Kč	3.299.053 Kč	6.297.370 Kč	<b>11.213.532 Kč</b>
Ostatní materiál	384.076 Kč	402.682 Kč	919.435 Kč	<b>1.706.193 Kč</b>
Jednicová práce - Přířez	427.372 Kč	374.368 Kč	1.030.216 Kč	<b>1.831.956 Kč</b>
Jednicová práce - Truhlárna	1.068.430 Kč	898.483 Kč	3.004.798 Kč	<b>4.971.711 Kč</b>
<b>Celkem jednicové</b>	<b>11.412.943 Kč</b>	<b>10.441.548 Kč</b>	<b>21.760.795 Kč</b>	<b>43.615.286 Kč</b>

Zdroj: Autor

Kromě jednicových nákladů bude podnik spotřebovávat ještě **náklady režijní**, tedy náklady, které sice přímo netvoří podstatu podnikového výkonu, resp. se nespotřebují v bezprostřední souvislosti s každou jednicí výkonu, ovšem bez kterých by nebylo možné podnikový výkon vůbec vytvořit. Jedná se tedy o veškeré náklady související se zajištěním podnikového procesu jako celku, jakými jsou např. náklady na zajištění prostor pro tvorbu výkonů, provozuschopného výrobního zařízení, uzavření pracovních smluv se zaměstnanci, kteří budou organizovat a dohlížet na průběh podnikových procesů, příp. zajišťovat administrativní činnosti souvisejícím s veškerým chodem podniku, apod. Z rozpočtů režijních nákladů v tab. 3-3 přitom víme, že objem všech namátkově vyjmenovaných režijních nákladů se předpokládá ve výši 47.952.293 Kč. Značně zprostředkovaná souvislost těchto režijních nákladů s objemem činností v hlavních podnikových procesech však implikuje, že jejich přiřazení na 1 ks vyráběného druhu výrobku nebude tak jednoduché, jako vyčíslení jednicových nákladů.

Nejjednodušší způsob alokace režijních nákladů ve výši 47.952.293 Kč představuje užití principu průměrování, který nachází odraz v postupu, jenž některé literární prameny označují za **kalkulaci**

**prostým (jednoduchým) dělením.** Z tab. 3-2 se snadno přesvědčíme, že podnik plánuje vyrobit 19.995 ks výrobků. Podělíme-li tímto číslem celkový objem režijních nákladů, snadno zjistíme, že na každý výrobek v průměru připadá 2.398,21 Kč režijních nákladů. Jaké budou při popsaném způsobu alokace celkové jednotkové náklady každého druhu výrobku pak ukazuje tab. 3-6, ve kterém jsem sloučil jednotlivé položky jednicových nákladů z tab. 3-4 do dvou souhrnných položek *Jednicový materiál* a *Jednicové mzdy*.

**TAB. 3-6 KALKULACE NÁKLADŮ 1 KS PŘI METODĚ PROSTÉHO DĚLENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková
Jednicový materiál	1.988,20 Kč	1.311,50 Kč	2.211,30 Kč
Jednicové mzdy	299,88 Kč	182,07 Kč	503,37 Kč
<i>Celkem jednicové náklady</i>	<i>2.288,08 Kč</i>	<i>1.493,57 Kč</i>	<i>2.714,67 Kč</i>
Celkové režijní náklady	2.398,21 Kč	2.398,21 Kč	2.398,21 Kč
<b>Celkové náklady na 1 ks</b>	<b>4.686,29 Kč</b>	<b>3.891,78 Kč</b>	<b>5.112,88 Kč</b>

Zdroj: Autor.

S ohledem na nestejnorodý charakter výrobků je jistě každému čtenáři zřejmé, že uplatněná kalkulace prostým dělením s vysokou pravděpodobností nepovede k přesné informaci o reálné nákladnosti jednotlivých druhů výkonů. V zájmu objektivity je však nutné uvést, že to neznamená, že by kalkulace prostým dělením neměla své opodstatnění, pouze se nehodí pro různorodý charakter zadaných druhů výrobků. V obecné rovině pak platí, že prostým dělením se kalkulují náklady na jednici v případě tzv. **přímých nákladů**, tj. takových druhů nákladů, které lze **přímo přiřadit danému druhu výkonu**. Takovými náklady tedy budou všechny jednicové náklady (např. výsledné skutečné náklady sledované v účetnictví) a ta část režijních nákladů, které souvisí pouze s jedním druhem výrobku. V našem příkladu druh přímého režijního nákladu nemáme výslovně zadaný. Mohli bychom si ovšem představit, že např. k výrobě konkrétního druhu výrobku *Skříňka zásuvková* bude potřeba speciální šablona pro přesné osazení posuvů zásuvek. Tato šablona přitom není použitelná pro ostatní druhy výrobků, a proto je přímým nákladem *skříňky zásuvkové*, na druhou stranu není jednicovým materiálem, protože dělníci používají šablonu opakovaně a náklady na šablonu tedy nevstupují do každé jednice vyrobené zásuvkové skříňky, ani spotřeba šablon neroste s každou další jednicí výkonu, což obojí jsou typické vlastnosti jednicových nákladů.

Obrátme svou pozornost zpět k ústřední problematice příkladu. Jako snahu o zpřesnění kalkulace můžeme nahlížet **metodu přírážkové kalkulace s univerzální rozvrhovou základnou**. Základní logika této metody zní:

- nalezneme takovou veličinu (tj. rozvrhovou základnu), jejíž vztah ke kalkulovaným výkonům známe, a
- ve stejných poměrech, v jakých se má tato rozvrhová základna ke kalkulovaným druhům výkonů, rozvrhneme režijní náklady mezi jednotlivé druhy výkonů.

Jak nám prozradily kapitoly z historie nákladového účetnictví, mezi první pečlivě sledované veličiny se vztahem k jednotlivým výkonům se v historii zařadily jednicové mzdy, jejichž spotřeby na jednici každého výkonu se snažili podchytit již představitelé *školy vědeckého řízení*. Vzhledem k tehdejší převaze rukodělné výroby navíc jednicové mzdy nejlépe vyjadřovaly náročnost jednotlivých druhů výrobků na zhotovení, a proto se staly nejčastěji užívanou rozvrhovou základnou, která v řadě podniků přetrvává do dnešních dnů. Univerzální rozvrhovou základnu v podobě jednicových mezd používá i předběžná kalkulace nákladů na 1 ks každého druhu výrobku, kterou uvádí tab. 3-7. Celkové režijní náklady se v ní kalkulačním jednicím výrobků přiřazují pomocí přírážky režijních nákladů ve výši 704,80% k jednicovým mzdám. Takovou přírážku – která mimochodem dala metodě jméno přírážková – určíme podílem, v němž dělencem budou celkové režijní náklady ve výši 47.952.293 Kč (viz rozpočty v tab. 3-3) a dělitelem celkové jednicové mzdy stanovené ve výši 6.803.667 Kč v celopodnikovém rozpočtu očekávaných jednicových nákladů (součet položek 1.831.956 Kč a 4.971.711 Kč z tab. 3-5). Jestliže navíc z technicko-hospodářských norem víme, že jednicové mzdy např. na skříň šatní jsou kalkulovány ve výši 299,88 Kč, pak snadno určíme, že celková absolutní přírážka režijních nákladů na 1 ks tedy činí 2.113,56 Kč (tj. 704,80% z 299,88 Kč jednicových mezd).

**TAB. 3-7 KALKULACE NÁKLADŮ 1KS S PŘIRÁŽKOU REŽ. NÁKLADŮ K JEDNICOVÝM MZDÁM**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Přirážka režie k jednicovým mzdám
Jednicový materiál	1.988,20 Kč	1.311,50 Kč	2.211,30 Kč	
Jednicové mzdy	299,88 Kč	182,07 Kč	503,37 Kč	
<i>Celkem jednicové náklady</i>	<i>2.288,08 Kč</i>	<i>1.493,57 Kč</i>	<i>2.714,67 Kč</i>	
Celkové režijní náklady	2.113,56 Kč	1.283,23 Kč	3.547,76 Kč	704,80%
<b>Celkové náklady na 1 ks</b>	<b>4.401,64 Kč</b>	<b>2.776,80 Kč</b>	<b>6.262,43 Kč</b>	

Zdroj: Autor.

Stejně částky režijních nákladů na jednici tří druhů výrobků podniku Kancelářský nábytek, s.r.o. uvedené v tab. 3-7 bychom mohli vypočítat i způsobem, který jsme výše načrtli při nástínu logiky přirážkové metody. Místo výpočtu přirážky, což je způsob v praxi asi nejběžnější, bychom mohli nejprve celkovou částku 6.803.667 Kč předpokládaných jednicových mezd rozdělit na části připadající na každý ze tří druhů výrobků. Názorně takový postup vidíme v tab. 3-5, kde např. na druh výrobku *skříň šatní* připadá 427.372 Kč a 1.068.430 Kč jednicových mezd, tedy dohromady 1.495.802 Kč. Částka 1.495.802 Kč jednicových mezd na plánovaný objem výroby druhu výrobku *skříň šatní* se na očekávaném objemu jednicových mezd celého podniku ve výši 6.803.667 Kč podílí 21,99%. Stejným poměrem, jaký má druh výrobku *skříň šatní* na celkové rozvrhové základně (jednicových mzdách), by se tedy měl tento druh výrobku podílet i na celkových režijních nákladech 47.952.293 Kč. Jinými slovy, na druh výrobku *skříň šatní* by mělo připadnout 21,99% z 47.952.293 Kč, čemuž při přesném výpočtu (bez chyb ze zaokrouhlení) odpovídá částka 10.542.423 Kč režijních nákladů na plánovaný objem výroby 4.988 ks druhu výrobku *skříň šatní*. Na jeden kus stejného druhu výrobku pak snadno dělením zjistíme částku režijních nákladů ve výši 2.113,56 Kč, kterou jsme spočítali v předchozí tab. 3-7 prostřednictvím přirážky.

Místo námi použité rozvrhové základny jednicové mzdy bychom přirozeně mohli zvolit řadu jiných rozvrhových základen (náklady na jednicový materiál, jeho hmotnost, doba výroby výrobku, počet nutných technologických operací, jakými jsou např. počty řezů v tab. 3-2 apod.). Ve všech případech bychom samozřejmě dospěli k jiným výsledkům celkových režijních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Z terminologického pohledu ještě doplňuji poznámku, že o **přirážce** režijních nákladů se hovoří v případech, kdy rozvrhová základna je vyjádřena v peněžních jednotkách. Za situace, kdy rozvrhovou základnou je naturálně vyjádřená veličina (např. doba výroby), se pak místo termínu přirážka hovoří o **sazbě** režijního nákladu na jednotku rozvrhové základny (ve zmiňovaném příkladu doby výroby tedy půjde o sazbu režijního náklad v Kč na minutu výroby).

### 3.2.2 Jednostupňová alokace nepřímých nákladů

V předchozím bodu 3.2.1 jsme se přesvědčili, že alokace nákladů přímých není nijak problematická. Navíc je tato alokace zpravidla poměrně přesná. Z těchto důvodů alokaci přímých nákladů v dalším textu opustíme a budeme se věnovat pouze nepřímým nákladům, jež v našem příkladu odpovídají plně nákladům režijním.

Velikost přirážky nepřímých nákladů 704,80% v tab. 3-7 názorně ukazuje, proč použití jediné univerzální rozvrhové základny zpravidla nepředstavuje ten nejpřesnější nástroj alokace nepřímých nákladů. Každá chyba při vyčíslení jednicových mezd ve výši 1 Kč totiž okamžitě vede k chybnému přiřazení nepřímých nákladů ve výši 7,048 Kč. Navíc ne všechny nepřímé náklady mají příčinnou souvislost s výší jednicových mezd. To jsou důvody, proč přistoupíme ke zpodrobnění rozvrhové základny a místo jediné rozvrhové základny uplatníme pro různé složky nepřímých nákladů různé rozvrhové základny. Rozdílné (diferencované) rozvrhové základny rovněž daly této kalkulační metodě název **přirážková metoda s diferencovanými rozvrhovými základnami**. Při výběru vhodných rozvrhových základen přitom budeme co nejvíce usilovat o respektování výše uvedeného alokačního principu příčinné souvislosti, tedy

aby mezi vznikem alokovaného nákladu a finálním výkonem, jenž je předmětem alokace, existovala příčinná souvislost.

#### PŘÍKLAD Č. 4

##### Zadání

S využitím stejných údajů, které uváděl příklad č. 3, zpřesněte přiřazení nepřímých nákladů v kalkulaci, a to pomocí přírážkové metody s diferencovanými rozvrhovými základnami. Pro alokaci nepřímých režijních nákladů konkrétních středisek z tab. 3-3 užíjte následující rozvrhové základny:

- středisko *Logistika* – spotřeba m<sup>2</sup> dřevotřískových desek na plánovaný objem výroby;
- středisko *Přířez* – počet řezů nutných potřebných pro výrobu dílců vyráběného nábytku;
- středisko *Truhlárna* – hodiny jednicové práce dělníků při plánovaném objemu výroby;
- středisko *Technický servis* – počty kusů výrobků zadaných do výroby;
- středisko *TPV a výrobní ředitel* – celkové jednicové náklady vyráběných výrobků;
- středisko *Ekonomika a GŘ* – celkové výrobní náklady prodaných výrobků;
- středisko *Obchod* – celkové vlastní náklady prodaných výrobků.

##### Řešení

Níže uvedená tab. 3-8 rozvádí způsob výpočtu úhrnné kalkulační položky *Výrobní režie*. Do ní zahrneme režijní náklady všech středisek vyjma správního střediska *Ekonomika a GŘ* a střediska distribuční režie *Obchod*.

**TAB. 3-8 VÝROBNÍ REŽIE PŘÍRAŽENÁ PŘÍRÁŽKOVOU KALKULACÍ S DIFERENCOVANÝMI ROZVRHOVÝMI ZÁKLADNAMI**

Středisko	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Celkem	Přírážka, resp. sazba režie
<b>Logistika</b>					
Rozvrh.zákl.= spotřeba m <sup>2</sup> dřevotřísky	34.417,2 m <sup>2</sup>	23.769,4 m <sup>2</sup>	45.691,2 m <sup>2</sup>	<b>103.877,8 m<sup>2</sup></b>	
Rozvrh režijních nákladů	1.866.232 Kč	1.288.867 Kč	2.477.551 Kč	<b>5.632.650 Kč</b>	<b>54,224 Kč/m<sup>2</sup></b>
Spotřeba m <sup>2</sup> na 1 ks	6,9 m <sup>2</sup>	3,4 m <sup>2</sup>	5,7 m <sup>2</sup>	←	┘
<b>Logistika režie na 1 ks</b>	<b>374,14 Kč</b>	<b>184,36 Kč</b>	<b>309,08 Kč</b>		
<b>Přířez</b>					
Rozvrh.zákl.= počet řezů	159.616	181.766	705.408	<b>1.046.790</b>	
Rozvrh režijních nákladů	1.031.628 Kč	1.174.787 Kč	4.559.183 Kč	<b>6.765.598 Kč</b>	<b>6,463 Kč/řez</b>
Počet řezů na 1 ks výrobku	32	26	88	←	┘
<b>Přířez režie na 1 ks</b>	<b>206,82 Kč</b>	<b>168,04 Kč</b>	<b>568,76 Kč</b>		
<b>Truhlárna</b>					
Rozvrh.zákl.= hodiny jednicové práce	9.976 hod.	8.389 hod.	28.056 hod.	<b>46.421 hod.</b>	
Rozvrh režijních nákladů	3.009.334 Kč	2.530.664 Kč	8.463.299 Kč	<b>14.003.297 Kč</b>	<b>301,657 Kč/hod.</b>
Hodin jednicové práce na 1 ks	2,00 hod.	1,20 hod.	3,50 hod.	←	┘
<b>Truhlárna režie na 1 ks</b>	<b>603,31 Kč</b>	<b>361,99 Kč</b>	<b>1.055,80 Kč</b>		
<b>Technický servis</b>					
Rozvrh.zákl.= ks výrobků vyráběných	4.988 ks	6.991 ks	8.016 ks	<b>19.995 ks</b>	
Rozvrh režijních nákladů	1.382.215 Kč	1.937.262 Kč	2.221.298 Kč	<b>5.540.775 Kč</b>	<b>277,108 Kč/ks</b>
<b>Technický servis režie na 1 ks</b>	<b>277,11 Kč</b>	<b>277,11 Kč</b>	<b>277,11 Kč</b>	←	┘
<b>TPV</b>					
Rozvrh.zákl.= jednicové náklady	11.412.943 Kč	10.441.548 Kč	21.760.795 Kč	<b>43.615.286 Kč</b>	
Rozvrh režijních nákladů	597.647 Kč	546.779 Kč	1.139.519 Kč	<b>2.283.945 Kč</b>	<b>5,237%</b>
Jednicové náklady na 1 ks	2.288 Kč	1.494 Kč	2.715 Kč	←	┘
<b>TPV režie na 1 ks</b>	<b>119,82 Kč</b>	<b>78,21 Kč</b>	<b>142,16 Kč</b>		
<b>CELKEM VÝROBNÍ REŽIE</b>					
Celkový objem výrobní režie	7.887.055 Kč	7.478.360 Kč	18.860.850 Kč	<b>34.226.265 Kč</b>	



Výrobní režie na 1 ks	1.581,21 Kč	1.069,71 Kč	2.352,90 Kč	
-----------------------	-------------	-------------	-------------	--

Zdroj: Autor.

Výpočet nepřímých nákladů v tab. 3-8 je shodný s postupy, které jsme zmiňovali v souvislosti s přírážkovou metodou s univerzální rozvrhovou základnou, pouze se opakovaně provádí odděleně pro každou dílčí část režijních nákladů, a to s jinou rozvrhovou základnou. V tabulce jsou současně naznačeny oba výše zmiňované postupy výpočtu. Prvním je výpočet přírážky, případně sazby, jehož výsledek uvádí poslední sloupec tabulky. Sazba režie, resp. přírážka režie se určí jako podíl celkových přiřazených režijních nákladů (viz tab. 3-3, resp. předposlední sloupec v tab. 3-8) ku celku zvolené rozvrhové základny (rovněž předposlední sloupec v tab. 3-8). Sazba, resp. přírážka daného nepřímého nákladu se pak aplikuje na počet jednotek rozvrhové základny připadající na jednici každého druhu finálního výkonu, kde zdroj těchto jednotkových údajů představuje tabulka tab. 3-2. Alternativní postup spočívá v rozdělení rozvrhovaných nepřímých nákladů na tři díly o stejných proporcích, v jakých se k sobě mají díly rozvrhové základny souvisejí s každým ze tří základních druhů vyráběných výrobků. Tento výpočet můžeme sledovat ve třetím až pátém sloupci tab. 3-8. Zjištěné podíly nepřímých nákladů na každý druh výrobku se následně podělí počtem vyráběných kusů daného druhu výrobku a výsledkem bude stejná částka jednotkových nákladů, jaké jsme vypočetli prvně zmiňovaným postupem přes sazbu (při naturálně vyjádřené rozvrhové základně), nebo přes přírážku (v případě ekonomicky vyjádřené rozvrhové základny) nepřímého nákladu.

Oba naznačené postupy musí dávat stejné výsledky. Ukažme si je na položce režijních nákladů střediska *Logistika*. Celkové náklady rozpočtované náklady podle tab. 3-3 činí 5.632.650 Kč a jako rozvrhová základna byly zvoleny m<sup>2</sup> dřevotřískových desek, které budou spotřebovány na výrobu všech kusů výrobků. Při předpokládaných objemech výroby 4.988 ks skříní šatních, 6.991 ks kancelářských stůlů a 8.016 ks zásuvkových skříněk (viz tab. 3-2) a při technologii určené spotřebě dřevotřísky na 1 ks každého druhu výrobku 6,9 m<sup>2</sup> na skřín šatní, 3,4 m<sup>2</sup> na stolek a 5,7 m<sup>2</sup> skřínku zásuvkovou snadno určíme celkovou očekávanou spotřebu 103.877,8 m<sup>2</sup> (=4.988\*6,9+6.991\*3,4+8.016\*5,7). Vztáhneme-li na ni rozpočtované náklady ve výši 5.632.650 Kč, určíme sazbu režie střediska *Logistika* v částce 54,224 Kč/m<sup>2</sup>, která je uvedena v posledním sloupci tab. 3-8. Tu aplikujeme v směru šipky na jednotkové spotřeby dřevotřísky a vypočteme částky režijních nákladů střediska *Logistika* na 374,14 Kč na jednu skřín šatní, 184,36 Kč na jeden kancelářský stolek a 309,08 Kč na jednu zásuvkovou skřínku. Analogicky bychom mohli spočítat dílčí sčítance očekávané spotřeby 103.877,8 m<sup>2</sup> dřevotřísky a jim proporčně rozdělit očekávané režijní náklady 5.632.650 Kč. Takto získané díly režie 1.866.232 Kč na druh výrobku *Skřín šatní*, 1.288.867 Kč na druh *Kancelářský stůl* a 2.477.551 Kč na druh výrobku *Skřínka zásuvková* bychom podělili plánovaným objemem výroby a obdrželi bychom stejné výsledky jako při aplikaci režijní sazby.

Obdobný způsob výpočtu se uplatní i pro ostatní položky režijních nákladů jednotlivých středisek. V tab. 3-8 ovšem stojí za zmínku alokace režijních nákladů střediska *Technický servis*, pro který byly jako rozvrhová základna zvoleny plánované objemy výroby jednotlivých výrobků. V takovém případě se dělí celkové režijní náklady počtem vyrobených jednic. Takový způsob alokace režijních nákladů není ničím jiným než postupem kalkulace pomocí prostého dělení. Kalkulace prostým dělením proto představuje speciální druh obecnější přírážkové metody kalkulace.

Analogicky popsáním postupů vypočteme správní a odbytovou režii. Protože v případě režijních nákladů soustředěných na středisku *Ekonomika a GR* a na středisku *Obchod* se nejedná o tzv. náklady produktu, které by byly zahrnovány do ocenění zásob vytvořených vlastní činností podniku (tedy do ocenění nedokončené výroby, polotovarů, výrobků), jsou alokovány na plánovaný počet prodaných výrobků. Jinak řečeno, podnik bude muset tyto správní a distribuční režijní náklady pokrýt ze svých ziskových maržích, které má na prodaných výrobcích kalkulovány. V návaznosti na to nebudou náklady správních a distribučních středisek započítány do ocenění zásob skladovaných na svých skladech.

Výpočet režijní přírážky správní režie uvádí tab. 3-9. Jako rozvrhová základna je v ní v souladu se zadáním použita položka *výrobní náklady* prodaných výrobků, tedy součet všech jednicových nákladů (viz tab. 3-4) a výrobní režie vypočtené v předchozí tab. 3-8 na 1 ks výrobku, jenž se vynásobí předpokládaným počtem prodaných výrobků. Např. v případě výrobku *skřín šatní* se tedy jedná o součet položek 2.288,08 Kč/ks a 1.581,21 Kč/ks.

**TAB. 3-9 SPRÁVNÍ REŽIE PŘÍRAZENÁ PŘIRÁŽKOVOU METODOU KALKULACE**

Středisko	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Celkem	Přirážka režie
<b>Ekonomické a GŘ</b>					
RZ - výrobní náklady prodaných	19.346.429 Kč	17.942.977 Kč	40.945.969 Kč	<b>78.235.376 Kč</b>	
Rozvrh režijních nákladů	2.134.145 Kč	1.979.327 Kč	4.516.836 Kč	<b>8.630.308 Kč</b>	11,031%
Výrobní náklady na 1 ks	3.869,29 Kč	2.563,28 Kč	5.067,57 Kč		
<b>Ekonomické a GŘ na 1ks prod.</b>	<b>426,83 Kč</b>	<b>282,76 Kč</b>	<b>559,01 Kč</b>		

Zdroj: Autor.

Pro výpočet režijní přirážky distribuční režie se pak v tab. 3-10 aplikují jako rozvrhová základna *vlastní náklady* prodaných výrobků. V souladu s tzv. typovým kalkulačním vzorcem se přitom vlastními náklady rozumí výrobní náklady zvýšené ještě o správní režii připadající na 1 ks každého druhu výrobku, která byla vyčíslena v tab. 3-9. V případě výrobku *skříň šatní* pak jde o částku 4.296,12 Kč/ks (tj. 2.288,08 Kč/ks + 1.581,21 Kč/ks + 426,83 Kč).

**TAB. 3-10 DISTRIBUČNÍ REŽIE PŘÍRAZENÁ PŘIRÁŽKOVOU METODOU KALKULACE**

Středisko	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Celkem	Přirážka režie
<b>Obchodní</b>					
RZ - vlastní náklady prodaných	19.346.429 Kč	17.942.977 Kč	40.945.969 Kč	<b>78.235.376 Kč</b>	
Rozvrh režijních nákladů	1.260.095 Kč	1.168.683 Kč	2.666.942 Kč	<b>5.095.720 Kč</b>	6,513%
Vlastní náklady na 1 ks	4.296,12 Kč	2.846,04 Kč	5.626,58 Kč		
<b>Obchodní na 1ks prod.</b>	<b>252,02 Kč</b>	<b>166,95 Kč</b>	<b>330,07 Kč</b>		

Zdroj: Autor.

Souhrnná tab. 3-11 shrnuje všechny výsledky do podoby předběžné kalkulace úplných (=plných) vlastních nákladů kalkulační jednotice každého druhu výrobku podniku Kancelářský nábytek, s.r.o. Pro uspořádání položek kalkulace jsem přitom použil tradiční, tzv. typový kalkulační vzorec s nepřímým detailním členěním jednotlivých položek.

**TAB. 3-11 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE PŘI POUŽITÍ JEDNOSTUPŇOVÉ ALOKACE**

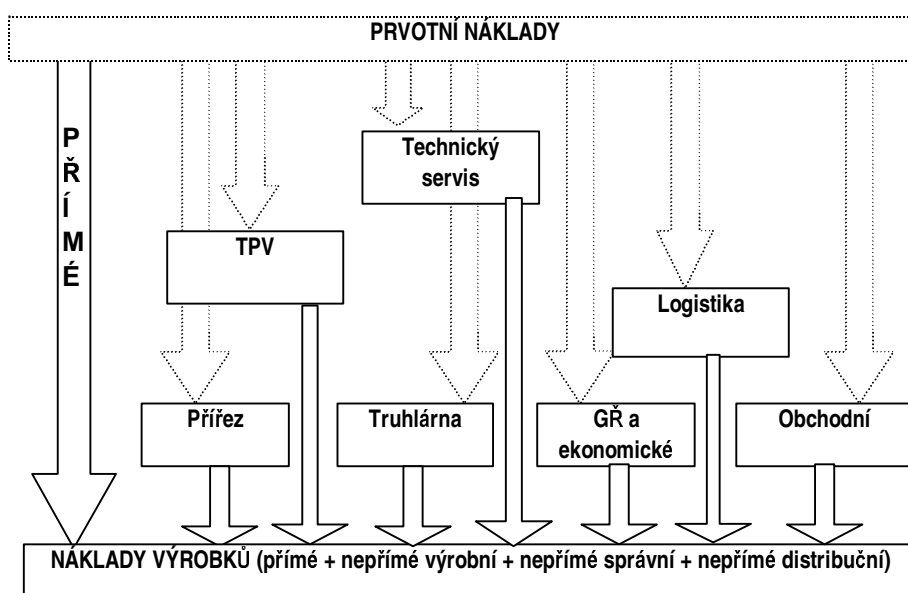
	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková
Dřevotřísková vč. prořezu	1.587,00 Kč	782,00 Kč	1.311,00 Kč
Kování	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč
Ostatní materiál	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč
Jednicová práce - Přířez	85,68 Kč	53,55 Kč	128,52 Kč
Jednicová práce - Truhlárna	214,20 Kč	128,52 Kč	374,85 Kč
<b>Celkem jednicové</b>	<b>2.288,08 Kč</b>	<b>1.493,57 Kč</b>	<b>2.714,67 Kč</b>
Výrobní režie	1.581,21 Kč	1.069,71 Kč	2.352,90 Kč
<b>Celkové výrobní náklady</b>	<b>3.869,29 Kč</b>	<b>2.563,28 Kč</b>	<b>5.067,57 Kč</b>
Správní režie	426,83 Kč	282,76 Kč	559,01 Kč
<b>Celkové vlastní náklady</b>	<b>3.869,29 Kč</b>	<b>2.563,28 Kč</b>	<b>5.067,57 Kč</b>
Distribuční režie	252,02 Kč	166,95 Kč	330,07 Kč
<b>Celkové úplné vlastní náklady</b>	<b>4.296,11 Kč</b>	<b>2.846,04 Kč</b>	<b>5.626,58 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Celý postup, jenž byl popsán v příkladu, můžeme vyjádřit schématem na obr. 3-1. V něm je celková suma předpokládaných prvotních nákladů podniku znázorněna obdélníkem s tečkovanými okraji v horní části schématu. Naopak v dolní části schématu jsou ty samé očekávané náklady v obdélníku ohraničeném plnými čarami, jenž má vyjádřit skutečnost, že veškeré prvotní náklady byly alokačními postupy naznačenými šipkami, které propojují oba

velké obdélníky, rozděleny mezi kalkulační jednice finálních výkonů. Konkrétně tak můžeme sledovat, že přímé náklady výkonů (v našem příkladu všechny jednicové náklady) byly bez problémů okamžitě přímo přiřazeny na konkrétní kalkulační jednice finálních výkonů. Zbývající část celkových nákladů představují v našem příkladu režijní náklady, jež jsou vzhledem k finálním výkonům náklady nepřímými, ovšem z pohledu jejich přiřaditelnosti ke střediskům se jedná o přímé náklady středisek. Proto se přiřadí přímo střediskům, a to ve výši stanovené rozpočty. Ze středisek se pak tyto – z pohledu finálních výkonů nepřímé – náklady alokují na kalkulační jednice výkonů pomocí vhodných rozvrhových základů. Protože přiřazení nepřímých nákladů ze středisek na výkony probíhá pouze v jediném kroku, označíme tento postup za **jednostupňovou alokaci nepřímých nákladů**.

**OBR. 3-1 JEDNOSTUPŇOVÁ ALOKACE NÁKLADŮ V PODNIKU**



Zdroj: Autor.

### 3.2.3 Vícestupňová alokace nepřímých nákladů

V předchozím bodu jsme celkové nepřímé náklady podniku nejprve rozdělili podle místa vzniku na střediska. Z nich jsme však nepřímé náklady přiřazovali rovnou na kalkulační jednice finálních výkonů, a to podle zadaných rozvrhových základů. V tomto bodu se pokusíme uplatnit komplikovanější, **vícestupňový postup alokace** nepřímých nákladů, jenž bude co nejvíce respektovat hlavní vzájemné vazby, které mezi středisky vznikají při reálném průběhu podnikových procesů.

#### PŘÍKLAD Č. 5

##### Zadání

S využitím stejných údajů, jaké uváděl příklad č. 3 a příklad č. 4, ještě více zpřesněte přiřazení nepřímých nákladů v předběžné kalkulaci jednic každého druhu výrobků. Konkrétně zpřesnění dosáhnete tím, že před aplikací přírážkové metody s diferencovanými rozvrhovými základními použijete nejprve vícestupňové přerozdělení nákladů ze servisních středisek na ostatní střediska, jež jsou příjemci jejich interních výkonů. Pro přerozdělení nákladů servisních středisek použijte údaje z tab. 3-12. V jejích sloupcích naleznete údaje o předpokládané struktuře vnitropodnikových výkonů, které každé ze tří středisek poskytne zbývajícím střediskům v podniku. Ve druhém řádku záhlaví sloupců přitom naleznete bližší charakteristiku vztahové veličiny (alokačního klíče), kterou se podnik

Kancelářský nábytek s.r.o. rozhodl používat pro měření naturálního objemu poskytovaných interních výkonů.

**TAB. 3-12 OBJEMY POSKYTOVANÝCH INTERNÍCH VÝKONŮ**

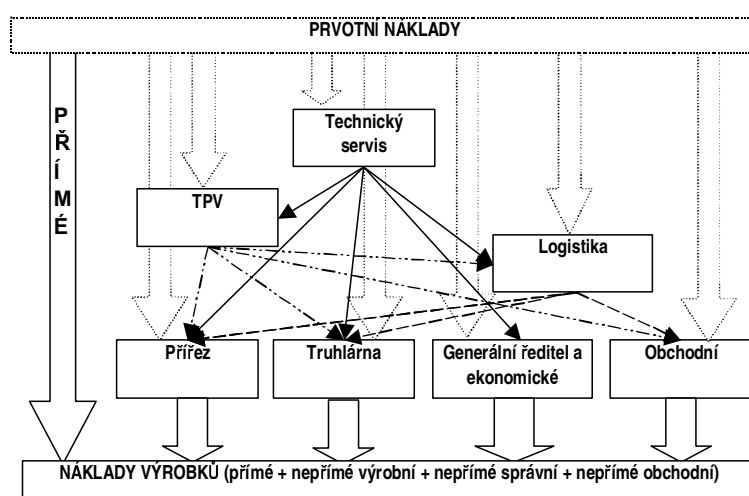
Rozdělované výkony:	Technický servis	TPV	Logistika
Klíč	hodiny oprav	počet normování	m <sup>2</sup> skladového prostoru
Přířez	1.450 hod.	100	260 m <sup>2</sup>
Truhlárna	2.100 hod.	130	70 m <sup>2</sup>
Technický servis	x	x	x
TPV a výrobní ředitel	700 hod.	x	x
Logistika	4.500 hod.	30	x
Obchodní	100 hod.	10	320 m <sup>2</sup>
Ekonomické a GR	150 hod.	0	0 m <sup>2</sup>
<b>Celkový výkon</b>	<b>9.000 hod.</b>	<b>270</b>	<b>650 m<sup>2</sup></b>

Zdroj: Autor.

### Řešení

Proces vícestupňové alokace schématicky zachycuje obr. 3-2. Pokud jej srovnáme s jednostupňovou alokací na obr. 3-1 z předchozího bodu, shledáme rozdíly v přiřazení nákladů servisních středisek *Technický servis*, *TPV* a *Logistika*. Zatímco v předchozím bodu jsme režijní náklady přiřazovali z vyjmenovaných středisek okamžitě na finální výkony, a to pomocí diferencovaných rozvrhových základů<sup>130</sup>, při vícestupňové alokaci budeme náklady vyjmenovaných servisních středisek rozdělovat postupně mezi ostatní střediska podniku, která od nich odebírají jejich výkony v podobě údržby a oprav, přípravy norem a standardů, resp. skladovacích a přepravních služeb. Jediný stupeň přiřazení nepřímých ze středisek na finální výkony tak nahradí čtyři stupně, při kterých - s využitím údajů o struktuře vnitropodnikových výkonů z tab. 3-12 - v prvním stupni rozdělíme režijní náklady střediska *Technický servis* mezi ostatní střediska podniku podle očekávaných hodin oprav, jež středisko provede pro ostatní střediska. Druhý stupeň alokace bude spočívat v přerozdělení nákladů ze střediska *TPV* na ostatní střediska podniku, třetí stupeň alokace provede přerozdělení nákladů ze střediska *Logistika* na vnitropodnikové odběratele jeho skladovacích a přepravních služeb a konečně při posledním čtvrtém stupni alokace přiřadíme postupně nakumulované náklady na střediscích *Přířez*, *Truhlárna*, *Ekonomika a GR*, *Obchodní* na kalkulační jednotice každého druhu finálních výkonů podle diferencovaných rozvrhových základů, které užíval i příklad č. 4.

**OBR. 3-2 VÍCESTUPŇOVÁ ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ**



Zdroj: Autor.

<sup>130</sup> Takovými rozvrhovými základnami byly plánovaný počet vyráběných kusů, jednicové náklady vyráběných kusů a spotřeba dřevotřísky na plánovaný počet vyráběných kusů.

Slovně naznačený postup řešení provádí číselně tab. 3-13. Na jejím prvním řádku nalezneme prvotní náklady, jaké stanovily rozpočty středisek zadané v tab. 3-3. V následujících sekcích oddělených šedými řádky záhlaví následují jednotlivé stupně přerozdělení nákladů servisních (podpůrných) středisek. V prvním kroku můžeme konkrétně sledovat, jak dochází k rozdělení prvotních nákladů střediska *Technický servis* mezi ostatní střediska, a to proporčně hodnotám alokačního klíče (rozvrhové základny), kterým je plánovaný počet hodin oprav provedených pro ostatní střediska (viz tab. 3-12). Názorně to vidíme např. na přerozdělení nákladů na středisko *Logistika*, pro které má středisko *Technický servis* provést opravárenské služby v rozsahu 4.500 hodin, což odpovídá přesně polovině všech plánovaných výkonů střediska *Technický servis*. Z celkových nákladů střediska *Technický servis* ve výši 5.540.775 Kč proto připadne na středisko *Logistika* přesně polovina, tj. po zaokrouhlení 2.770.387 Kč. Stejný výsledek bychom získali i alternativním postupem, při němž bychom nejprve vypočítali sazbu režijních nákladů za 1 hodinu oprav poskytovaných střediskem *Technický servis*. Hodnota této sazby je uvedena ve druhém sloupci tab. 3-13 pod charakteristikou alokačního klíče a činí 615,6416 Kč/hod. (tj. 5.540.775 Kč / 9.000 hod. oprav). Touto sazbou bychom následně ocenily počty hodin oprav provedených pro jednotlivá střediska. Pro jmenované středisko *Logistika* bychom tak opět dospěli ke stejnému výsledku 2.770.389 Kč (tj. 615,6416 Kč/hod. \* 4.500 hod.).

Obdobné postupy, jaké byly uplatněny v případě prvního stupně alokace nákladů střediska *Technický servis*, se uplatní ve druhém stupni alokace na rozpočtované režijní náklady střediska *TPV*, zvýšené o část nákladů, které byly na středisko *TPV* přerozděleny ze střediska *Technický servis*. Po jmenovaném přerozdělení dosahují náklady střediska *TPV* částky 2.714.894 Kč, která se přiřadí na zbývající podniková střediska úměrně proporcím alokačního klíče, kterým jsou podle tab. 3-12 počty provedených normování. Třetí krok alokace pak představuje přerozdělení nákladů ze střediska *Logistika* na zbývající střediska podle alokačního klíče m<sup>2</sup> skladové plochy, která je potřebná pro skladování materiálu, hotových výrobků a dalších zásob středisek, která využívají skladovací a dopravní služby střediska *Logistika*.

**TAB. 3-13 PŘEROZDĚLENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ VÍCESTUPŇOVOU ALOKACÍ**

	<i>Klíč</i>	<i>Přířez</i>	<i>Truhlárna</i>	<i>Technický servis</i>	<i>TPV</i>	<i>Logistika</i>	<i>Obchodní</i>	<i>Ekonomické a GR</i>
<b>PRVOTNÍ NÁKLADY</b>	<i>x</i>	6.765.598 Kč	14.003.297 Kč	5.540.775 Kč	2.283.945 Kč	5.632.650 Kč	5.095.720 Kč	8.630.308 Kč
<b>1. přerozdělení - Technický servis</b>								
<b>Technický servis</b>	<i>hodiny oprav</i>	1.450 hod.	2.100 hod.	<b>-9.000 hod.</b>	700 hod.	4.500 hod.	100 hod.	150 hod.
Přerozdělené náklady	<i>615,6416 Kč/hod.</i>	892.680 Kč	1.292.847 Kč	-5.540.774 Kč	430.949 Kč	2.770.387 Kč	61.564 Kč	92.346 Kč
<i>Náklady po přerozdělení</i>	<i>x</i>	7.658.278 Kč	15.296.144 Kč	0 Kč	2.714.894 Kč	8.403.037 Kč	5.157.284 Kč	8.722.654 Kč
<b>2. přerozdělení - TPV</b>								
<b>TPV</b>	<i>počet normování</i>	100	130	0	<b>-270</b>	30	10	0
Přerozdělené náklady	<i>10.055,1634 Kč</i>	1.005.516 Kč	1.307.171 Kč	0 Kč	-2.714.894 Kč	301.655 Kč	100.552 Kč	0 Kč
<i>Náklady po přerozdělení</i>	<i>x</i>	8.663.795 Kč	16.603.316 Kč	0 Kč	0 Kč	8.704.692 Kč	5.257.836 Kč	8.722.654 Kč
<b>3. přerozdělení - Logistika</b>								
<b>Logistika</b>	<i>m<sup>2</sup> sklad.plochy</i>	260 m <sup>2</sup>	70 m <sup>2</sup>	0 m <sup>2</sup>	0 m <sup>2</sup>	<b>-650 m<sup>2</sup></b>	320 m <sup>2</sup>	0 m <sup>2</sup>
Přerozdělené náklady	<i>13.391,8341Kč/m<sup>2</sup></i>	3.481.877 Kč	937.428 Kč	0 Kč	0 Kč	-8.704.692Kč	4.285.387 Kč	0 Kč
<b><i>Náklady po alokaci</i></b>	<b><i>x</i></b>	<b>12.145.672 Kč</b>	<b>17.540.744 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>9.543.223 Kč</b>	<b>8.722.654 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Poslední krok v podobě vlastní kalkulace nákladů jednic každého druhu výrobku shrnuje tab. 3-14. V ní uvedené jednicové náklady přesně odpovídají již jednou vypočtené výši jednicových nákladů v tab. 3-4. Pro výpočet nepřímých nákladů připadajících na jednici každého druhu výrobku byly jako výchozí hodnoty použity náklady z posledního řádku předchozí tab. 3-13, tedy náklady po provedení vícestupňové alokace nákladů ze servisních (podpůrných) středisek na odběratele servisních služeb. Alokační upravené náklady středisek *Přířez*, *Truhlárna*, *Ekonomika a GR*, *Obchodní* pak byly přiřazeny jednotlivým výkonům podle následujících rozvrhových základů (viz též příklad č. 4):

- středisko *Přířez* – počet řezů nutných potřebných pro výrobu dílců vyráběného nábytku;

- středisko *Truhlárna* – hodiny jednicové práce dělníků při plánovaném objemu výroby;
- středisko *Ekonomika a GŘ* – celkové výrobní náklady prodaných výrobků;
- středisko *Obchod* – celkové vlastní náklady prodaných výrobků.

**TAB. 3-14 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE PŘI POUŽITÍ VÍCESTUPŇOVÉ ALOKACE**

	<b>Skříň šatní</b>	<b>Kancelářský stůl</b>	<b>Skříňka zásuvková</b>
Dřevotřísková vč. prořezu	1.587,00 Kč	782,00 Kč	1.311,00 Kč
Kování	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč
Ostatní materiál	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč
Jednicová práce - Přířez	85,68 Kč	53,55 Kč	128,52 Kč
Jednicová práce - Truhlárna	214,20 Kč	128,52 Kč	374,85 Kč
<b>Celkem jednicové</b>	<b>2.288,08 Kč</b>	<b>1.493,57 Kč</b>	<b>2.714,67 Kč</b>
Výrobní režie	1.127,01 Kč	755,11 Kč	2.343,56 Kč
<b>Celkové výrobní náklady</b>	<b>3.415,09 Kč</b>	<b>2.248,68 Kč</b>	<b>5.058,23 Kč</b>
Správní režie	404,35 Kč	266,24 Kč	598,89 Kč
<b>Celkové vlastní náklady</b>	<b>3.415,09 Kč</b>	<b>2.248,68 Kč</b>	<b>5.058,23 Kč</b>
Distribuční režie	442,25 Kč	291,20 Kč	655,04 Kč
<b>Celkové úplné vlastní náklady</b>	<b>3.819,44 Kč</b>	<b>2.514,92 Kč</b>	<b>5.657,12 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Na postup označený jako vícestupňová alokace nákladů ze servisních (podpůrných) středisek na zbývající podniková střediska lze současně nahlížet jako na specifický druh rozdělení nákladů prostřednictvím trhu uvnitř podniku, na němž se obchodují služby servisních (podpůrných) středisek. Roli „cen“ zde sehrávají sazby, které byly určeny pro jednotlivé druhy vnitropodnikových výkonů, tj. konkrétně v našem příkladu podniku Kancelářský nábytek s.r.o. 615,6416 Kč za 1 hodinu oprav, 10.055,1634 Kč za provedení jednoho normování a 13.391,8341 Kč za skladovací služby vyžadující 1 m<sup>2</sup> skladové plochy. Z výpočtu popisovaného druhu cen je zároveň zřejmé, že se jedná o **vnitropodnikové ceny určené přesně na úrovni nákladů**. Jinými slovy, pokud se budoucí realita zcela shodne s předpoklady, ze kterých vychází podnikové plány a hlavní podnikový rozpočet, servisní střediska budou mít ve svých nákladech částky prvotních a druhotných<sup>131</sup> nákladů naprosto shodné s náklady stanovenými rozpočty. Současně ve vnitropodnikových výnosech středisek se v úhrnu objeví stejná částka za výkony, které střediska poskytla ostatním útvarům a které vyfakturovala prostřednictvím vnitropodnikových faktur. Výsledek hospodaření střediska proto bude za popisované situace nulový. Za jiné situace, ve které by středisko v realitě uspořilo část nákladů, které mu předem stanovil rozpočet, by výsledek hospodaření střediska vypovídal o této úspoře, a vice versa. Jinými slovy, v podobě vnitropodnikových cen se nabízí vhodný ekonomický nástroj pro řízení středisek, jejichž výkony (činnosti) podporují ostatní podniková střediska, která vytváří finální výkony podniku.

### 3.2.4 Maticová alokace nepřímých nákladů

Úvahy o vnitropodnikových vztazích středisek, které byly načrtnuty v závěru předchozího bodu, rozvedeme v tomto bodu na situaci, kdy uvnitř podniku dochází k řadě vzájemných, recipročních vztahů. Následující příklad ukáže, že v takové situaci nevystačíme s postupem, jenž jsme označili za vícestupňovou alokaci, a proto jej zobecníme do podoby, kterou označíme za **maticovou alokaci nepřímých nákladů**.

<sup>131</sup> Druhotným nákladem rozumíme náklady na služby poskytované jiným střediskem téhož podniku. V našem příkladu podniku Kancelářský nábytek s.r.o. budou druhotným nákladem pro středisko *Logistika* náklady na opravy provedené střediskem *Technický servis* a náklady na služby normování, které dodá středisko *TPV*.

## PŘÍKLAD Č. 6

### Zadání

S využitím stejných údajů, jaké uváděl příklad č. 3 a příklad č. 4, a s využitím níže doplněných údajů ještě více zpřesněte přiřazení nepřímých nákladů v předběžné kalkulaci jednic každého druhu výrobku. Zpřesnění dosáhnete tím, že před aplikací přiřázkové metody kalkulace s diferencovanými rozvrhovými základnami použijete nejprve tzv. maticovou alokaci nákladů servisních středisek. Při ní přerozdělíte náklady servisních středisek s využitím údajů o fyzických objemu jejich výkonů, které rozvádí tab. 3-15. Ta na rozdíl od tab. 3-12, která zanedbávala méně významné vztahy mezi servisními středisky, zohledňuje všechny vzájemně důležité vazby mezi středisky podniku Kancelářský nábytek s.r.o. včetně recipročních vazeb mezi některými servisními středisky.

**TAB. 3-15 OBJEMY POSKYTOVANÝCH INTERNÍCH VÝKONŮ VČ. RECIPROČNÍCH**

Rozdělované výkony:	Technický servis	TPV	Logistika
<i>Klíč</i>	<i>hodiny oprav</i>	<i>počet normování</i>	<i>m<sup>2</sup> skladového prostoru</i>
<b>Přířez</b>	1.450 hod.	80	180 m <sup>2</sup>
<b>Truhlárna</b>	2.100 hod.	100	70 m <sup>2</sup>
<b>Technický servis</b>	x	110	80 m <sup>2</sup>
<b>TPV a výrobní ředitel</b>	700 hod.	x	0 m <sup>2</sup>
<b>Logistika</b>	4.500 hod.	30	x
<b>Obchodní</b>	100 hod.	10	320 m <sup>2</sup>
<b>Ekonomické a GR</b>	150 hod.	0	0 m <sup>2</sup>
<b>Celkový výkon</b>	<b>9.000 hod.</b>	<b>270</b>	<b>650 m<sup>2</sup></b>

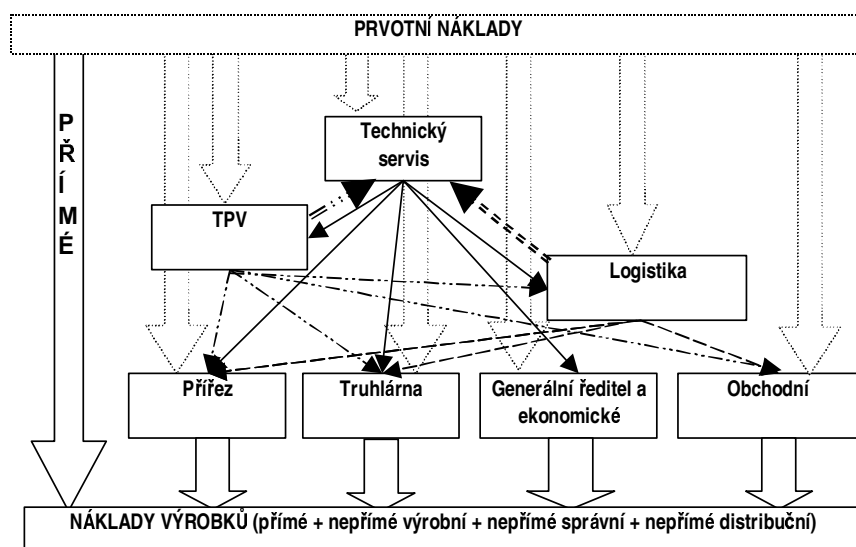
Zdroj: Autor.

### Řešení

Postup při maticové alokaci opět nejprve zobrazíme schématem na obr. 3-3. Porovnáme-li jej s obr. 3-2, jenž zachycoval vícestupňovou alokaci, shledáme rozdíl pouze ve dvojici vzájemných vztahů, a to jednak mezi středisky *Technický servis* a *TPV*, jednak středisky *Technický servis* a *Logistika*, kdy dvojité čáry reprezentují plnění, jež poskytují střediska *TPV* a *Logistika* středisku *Technický servis*, které naopak pro jmenovaná střediska zajišťuje opravárenské služby. Vznikají tak vzájemné vazby, které nelze pomocí vícestupňové alokace vyřešit. Kdybychom se jí totiž pokusili uplatnit např. na vztah středisek *Technický servis* a *TPV*, dojde k následujícímu paradoxu. Středisko *Technický servis* přerozdělí část svých nákladů na středisko *TPV*. To přerozdělené náklady přidá ke svým prvotním nákladům a takto získané celkové náklady přerozdělí na ostatní střediska, mimo jiné též zpátky na středisko *Technický servis*. Středisko *Technický servis* přerozdělené náklady opět přidá ke svým zbývajícím nákladům a přerozdělí je opět dále, kromě jiných též na středisko *TPV*. Toto středisko opět přerozdělené náklady přidá ke zbývajícím a přerozdělí je, mimo jiné na *Technický servis* ...

Mohlo by se zdát, že z naznačeného začarovaného kruhu není východisko. Nalezneme ho, pokud opustíme striktně ekonomickou rovinu nákladů a zaměříme se na věcnou podstatu vzájemných vztahů mezi středisky. Z věcného pohledu mezi sebou střediska směňují své služby zcela konkrétního objemu, které vyjadřují počty jednotek alokačních klíčů, jimiž se měří vnitropodnikové výkony středisek a které jsou uvedeny v tab. 3-15. Jestliže postup alokace zkoumáme tímto úhlem pohledu, snadno nahlédneme, že ve své podstatě hledáme vnitropodnikové nákladové ceny, při kterých nastane na trhu vnitropodnikových služeb rovnováha. Takovou rovnováhu lze charakterizovat tím, že náklady každého střediska se rovnají právě jeho výnosům. Vzhledem ke skutečnosti, že naznačená rovnováha musí platit pro všechna tři střediska se vzájemnými vztahy (*Technický servis*, *TPV* a *Logistika*), snadno dovodíme, že hledané vnitropodnikové ceny budou řešením trojice lineárních rovnic o třech neznámých, jimiž jsou vnitropodnikové ceny.

### OBR. 3-3 SCHÉMA MATICOVÉ ALOKACE NÁKLADŮ



Zdroj: Autor.

Následující tab. 3-16 shrnuje veškeré údaje nezbytné pro výpočet částek vnitropodnikových cen, při kterých se na trhu vnitropodnikových výkonů ustaví rovnováha.

**TAB. 3-16 DATA PRO VÝPOČET ROVNOVÁŽNÝCH VNITROPODNIKOVÝCH CEN**

Středisko (Spotřebované výkony "+" Vyprodukované výkony "-")	Technický servis	TPV	Logistika	Prvotní náklady
Technický servis	-9.000 hod.	40	80 m <sup>2</sup>	5.540.775 Kč
TPV a výrobní ředitel	700 hod.	-270	0 m <sup>2</sup>	2.283.945 Kč
Logistika	4.500 hod.	30	-650 m <sup>2</sup>	5.632.650 Kč

Zdroj: Autor.

Soustavy lineárních rovnic lze řešit mnoha způsoby. Niže uvedená podkapitola 6.9 ukazuje, jak lze nalézt řešení pomocí vzorců maticového počtu v tabulkovém procesoru MS Excel. S jeho využitím snadno zjistíme, že řešením soustavy rovnic naznačených v tab. 3-16 je vektor vnitropodnikových cen:

- 792,4777 Kč za 1 hodinu oprav;
- 10.513,6273 Kč za 1 normování a
- 14.637,2436 Kč za 1 m<sup>2</sup> skladového prostoru.

Oceníme-li objemy vnitropodnikových výkonů zadané v tab. 3-15 vypočtenými vnitropodnikovými cenami, bude výsledné přerozdělení nákladů odpovídat údajům uvedeným v tab. 3-17.

**TAB. 3-17 PŘEROZDĚLENÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ MATICOVOU ALOKACÍ**

	Přířez	Truhlárna	Technický servis	TPV	Logistika	Obchodní	Ekonomické a GŘ
Prvotní náklady	6.765.598 Kč	14.003.297 Kč	5.540.775 Kč	2.283.945 Kč	5.632.650 Kč	5.095.720 Kč	8.630.308 Kč
Přerozdělení Tech. servis	1.149.093 Kč	1.664.203 Kč	-7.132.299 Kč	554.734 Kč	3.566.150 Kč	79.248 Kč	118.872 Kč
Přerozdělení TPV	841.090 Kč	1.156.499 Kč	420.545 Kč	-2.838.679 Kč	315.409 Kč	105.136 Kč	0 Kč
Přerozdělení Logistika	2.634.704 Kč	1.024.607 Kč	1.170.979 Kč	0 Kč	-9.514.208 Kč	4.683.918 Kč	0 Kč
<b>Náklady po přerozdělení</b>	<b>11.390.485 Kč</b>	<b>17.848.606 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>0 Kč</b>	<b>9.964.022 Kč</b>	<b>8.749.180 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Poslední krok v podobě vlastní kalkulace nákladů jednic každého druhu výrobku pak shrnuje tab. 3-18. V ní uvedené jednicové náklady přesně odpovídají již jednou vypočtené výši jednicových



nákladů v tab. 3-4. Pro výpočet nepřímých nákladů připadajících na jednici každého druhu výrobku potom posloužily jako výchozí hodnoty náklady z posledního řádku předchozí tab. 3-17, tedy náklady po provedení maticové alokace nákladů ze servisních (podpůrných) středisek na odběratele servisních služeb. Alokací upravené náklady středisek *Přířez*, *Truhlárna*, *Ekonomika a GR*, *Obchodní* přitom byly jednotlivým výkonům přiřazeny podle následujících rozvrhových základů (viz též příklad č. 4):

- středisko *Přířez* – počet řezů nutných potřebných pro výrobu dílců vyráběného nábytku;
- středisko *Truhlárna* – hodiny jednicové práce dělníků při plánovaném objemu výroby;
- středisko *Ekonomika a GR* – celkové výrobní náklady prodaných výrobků;
- středisko *Obchod* – celkové vlastní náklady prodaných výrobků.

**TAB. 3-18 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE PŘI POUŽITÍ MATICOVÉ ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková
Dřevotřísková vč. prořezu	1.587,00 Kč	782,00 Kč	1.311,00 Kč
Kování	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč
Ostatní materiál	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč
Jednicová práce - Přířez	85,68 Kč	53,55 Kč	128,52 Kč
Jednicová práce - Truhlárna	214,20 Kč	128,52 Kč	374,85 Kč
<b>Celkem jednicové</b>	<b>2.288,08 Kč</b>	<b>1.493,57 Kč</b>	<b>2.714,67 Kč</b>
Výrobní režie	1.117,19 Kč	744,30 Kč	2.303,28 Kč
<b>Celkové výrobní náklady</b>	<b>3.405,27 Kč</b>	<b>2.237,87 Kč</b>	<b>5.017,95 Kč</b>
Správní režie	406,93 Kč	267,43 Kč	599,64 Kč
<b>Celkové vlastní náklady</b>	<b>3.405,27 Kč</b>	<b>2.237,87 Kč</b>	<b>5.017,95 Kč</b>
Distribuční režie	463,46 Kč	304,57 Kč	682,94 Kč
<b>Celkové úplné vlastní náklady</b>	<b>3.812,20 Kč</b>	<b>2.505,30 Kč</b>	<b>5.617,59 Kč</b>

Zdroj: Autor.

### 3.2.5 Alokace podle dílčích aktivit (procesně orientovaná alokace)

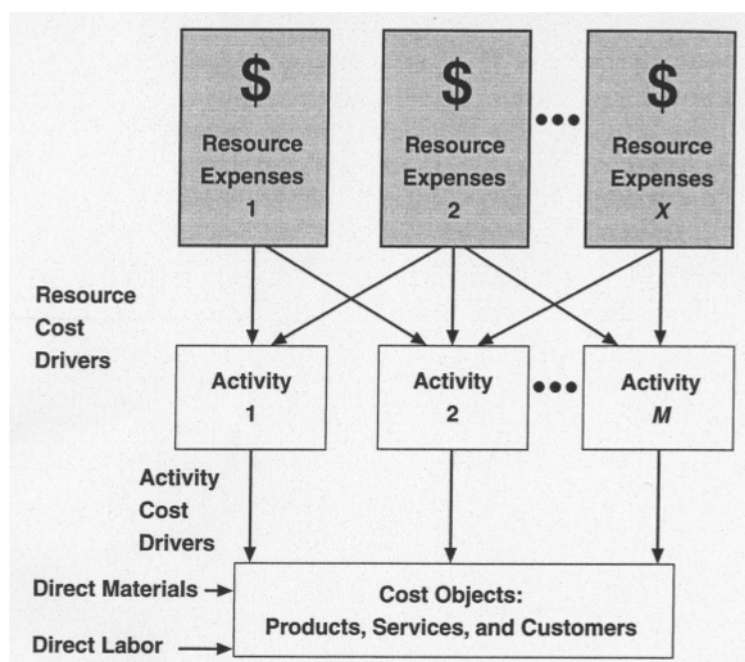
Z kapitoly 1.1 již víme, že 80. léta minulého století jsou spojena s kritikou tradičních způsobů alokace nepřímých nákladů. K hlavním argumentům této kritiky patřilo uplatňování přiřádek nepřímých nákladů v hodnotách 500% a více, jež byly odrazem nárůstu podílu nepřímých nákladů na celkových nákladech finálních výkonů a jež ve spojení prohlubující se diferenciací výrobního programu (sortimentu) výkonů značně deformovaly informaci o skutečných plných nákladech jednotlivých druhů výkonů. Do ohniska zájmu podniků se proto dostalo zpřesnění alokačních postupů, pro které se v anglicky psaných pramenech vžilo označení *Activity Based Costing* (ABC) a které v dalším textu označíme za **alokaci podle dílčích aktivit**. Patrně největší přínos na jejím rozvoji měli autoři zapojení do projektu organizace CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing International*), které současně podpořil i masový rozvoj počítačových a komunikačních technologií, jež značně ulehčily řadu do té doby pracných výpočtů a zároveň umožnily tyto výpočty zautomatizovat.

Základní princip metody, jak již její název napovídá, spočívá v podrobném přiřazení spotřeby nákladů na jednotlivé podnikové aktivity (=dílčí procesy, činnosti), nikoliv pouze na relativně agregovaná „tradičně“ vymezená nákladová střediska. Důvod spočívá v empirické zkušenosti, že náklady tradičních středisek zpravidla představují příliš agregované vyjádření podnikových výkonů (resp. hlavních procesů, které vedou k vytvoření výkonů), jelikož střediska se obvykle ustavují na úrovni určitého organizačního útvaru podniku, jenž zejména v případě správních a jiných nevýrobních středisek zabezpečuje celou řadu vzájemně nestejnorodých činností, s nimiž je spojen vznik jeho nákladů.

Obvyklý postup alokace podle dílčích aktivit zachycuje obr. 3-4 od jejích spoluautorů R. S. Kaplana a R. Coopera a lze jej vyjádřit následujícími návaznými kroky:

1. Sledování spotřeby nákladů podnikových zdrojů, a to prostřednictvím tzv. *Cost Pools*.
2. Přiřazení nákladů ze středisek (*Cost Pools*) na jednotlivé aktivity (=činnosti) pomocí rozvrhových základů označovaných jako *Resource Cost Drivers* (dále označovány jako „RCD“, či „cost drivery zdrojů“).
3. Přiřazení nákladů z aktivit na příjemce výkonu dané aktivity, kterými jsou buďto finální výkony podniku, nebo jiné podnikové aktivity, které danou aktivitu vyžadují pro svůj průběh. K přiřazení se užívají jako rozvrhové základny tzv. *Activity Cost Drivers* (dále označovány jako „ACD“, či „cost drivery aktivit“).

**OBR. 3-4 PRINCIP ALOKACE PODLE DÍLČÍCH AKTIVIT**



Zdroj: Kaplan, Cooper (1998, s. 84).

V rozebíraném přístupu alokace podle dílčích aktivit *Cost Pools*, které soustředí náklady spotřebované na podnikové zdroje víceméně odpovídají běžným nákladovým střediskům. Každé středisko je vybaveno určitými technickými a lidskými zdroji, které svými činnostmi vyvolávají náklady. Důležitým rozdílem proti dřívějším přístupům však je identifikace konkrétních činností, které středisko vykonává. Pro základní alokaci nákladů autoři Kaplan, Cooper (1998, s. 85) doporučují nevymezovat činnosti příliš podrobně. Podle jejich zkušeností postačí identifikovat všechny aktivity, jejichž náklady překročí alespoň 5% kapacity daného zdroje. Obvykle se nejedná o více než 10 až 30 činností.

*Cost drivery zdrojů* (RCD) jsou alokačními klíči (=vztahovými základnami) pro přiřazení nákladů zdrojů z příslušného Cost Pool na každou prováděnou aktivitu. Konkrétními příklady RCD v oblasti technických prostředků bývají často doby, které stroje stráví prováděním příslušné aktivity. V oblasti lidských zdrojů pak jako RCD zpravidla slouží odhady, kolik času z celkové pracovní doby zabere danému pracovníkovi provádění dané aktivity. RCD tedy slouží jako určité jednotné měřítko, ve kterém se vyjadřuje náročnost jednotlivých zdrojů na příslušný podnikový zdroj. Poměrně veličině RCD se proto rozdělí náklady každého zdroje na aktivity, které daný zdrojů využívají.

Spojení mezi aktivitami a objekty pak zajišťují *cost driversy aktivit* (ACD). Ty bychom mohli označit za měřítka spotřeby dané aktivity (=činnosti) na vytvoření určitého výkonu, jenž je jejím výsledkem, přičemž se může jednat o externí i interní výkon. Kaplan, Cooper (1998, s. 90n) rozlišují tři základní druhy ACD:

- transakční (např. počet seřízení stroje);
- doby trvání (např. počet hodin, po které seřizování trvalo);
- intenzitní (př. počet hodin násobený sazbou odbornosti seřizovače).

Základní poznatky o alokaci podle dílčích aktivit budeme opět demonstrovat na příkladu společnosti Kancelářský nábytek s.r.o.

## PŘÍKLAD Č. 7

### Zadání

Následující tab. 3-19 zpodrobňuje údaje, které obsahoval již příklad č. 3. Konkrétně k jednotlivým střediskům přiřazuje konkrétní aktivity, které ve středisku probíhají, a současně uvádí charakteristiku a hodnoty *cost driverů zdrojů* (RCD), které se použijí při alokaci nepřímých prvotních nákladů na jednotlivé aktivity. V případě střediska *Logistika* byly náklady rozděleny pečlivým rozбором jednotlivých položek rozpočtu postupem, který ukazuje tab. 3-20. Konečně tab. 3-22 ukazuje *cost driversy aktivit* (ACD), jimiž se měří objemy dodávek a spotřeby výkonů, jež vytvořily jednotlivé aktivity při tvorbě výrobků, případně při tvorbě výkonů pro jiné aktivity.

**TAB. 3-19 NÁROČNOST AKTIVIT NA ZDROJE**

Středisko	Prvotní režijní náklady střediska	Aktivity	Cost driver zdrojů (RCD)	Hodnota RCD
Přířez	6.765.598 Kč	1. Nastavení strojů	počet osob	2,5
		2. Výroba série	počet osob	6,5
Truhlárna	14.003.297 Kč	3. Nastavení strojů	počet osob	4,0
		4. Výroba série	počet osob	18,0
Technický servis	5.540.775 Kč	5. Údržba a opravy	x	x
TPV a výrobní ředitel	2.283.945 Kč	6. Plánování výroby	člověkodny	140,0
		7. Normování a standardizace	člověkodny	250,0
		8. Projektování oprav	člověkodny	170,0
Logistika	5.632.650 Kč	9. Výrobová tech. dokumentace	člověkodny	40,0
		10. Objednání materiálu	položkový rozbor	597.388 Kč
		11. Skladování	položkový rozbor	3.806.109 Kč
Obchodní	5.095.720 Kč	12. Expedice zakázek	položkový rozbor	1.229.153 Kč
		13. Péče o zákazníky	člověkodny	740,0
Ekonomické a GŘ	8.630.308 Kč	14. Sjednání zakázek	člověkodny	220,0
		15. Účetnictví a administrativa	počet osob	5,5
		16. Řízení podniku	počet osob	1,5
<b>CELKEM</b>	<b>47.952.293 Kč</b>			

Zdroj: Autor.

**TAB. 3-20 POLOŽKOVÉ PŘÍRAZENÍ NÁKLADŮ STŘEDISKA LOGISTIKA AKTIVITÁM**

	Celkové rež. náklady	Aktivita:	10. Objednání materiálu	11. Skladování	12. Expedice zakázek	Společné
Rež.materiál,PHM,energie	1.673.640 Kč	→	53.800 Kč	927.000 Kč	547.680 Kč	145.160 Kč
Externí služby	490.185 Kč	→	24.100 Kč	280.600 Kč	80.400 Kč	105.085 Kč
Mzdy a SZP	1.636.200 Kč	→	324.000 Kč	379.080 Kč	204.120 Kč	729.000 Kč
Odpisy	1.832.625 Kč	→	91.631 Kč	1.557.731 Kč	183.263 Kč	0 Kč
<b>Celkem</b>	<b>5.632.650 Kč</b>		<b>493.531 Kč</b>	<b>3.144.411 Kč</b>	<b>1.015.463 Kč</b>	<b>979.245 Kč</b>
Rozdělení společných nákl.	x		103.857 Kč	661.698 Kč	213.690 Kč	←
<b>Celkem za aktivity</b>	<b>5.632.650 Kč</b>		<b>597.388 Kč</b>	<b>3.806.109 Kč</b>	<b>1.229.153 Kč</b>	

Zdroj: Autor.

### Úkol:

Přiřaďte rozpočtované nepřímé náklady podniku Kancelářský nábytek s.r.o. na kalkulační jednice jednotlivých druhů výrobků pomocí alokace podle dílčích aktivit.

### Řešení:

První krok alokace podle dílčích aktivit spočíval v soustředění nákladů zdrojů do cost pools. Těmi pro nás budou prvotní rozpočtované režijní náklady jednotlivých středisek, které přebírá tab. 3-19 z tab. 3-3. Dalším krok představuje přiřazení těchto nákladů zdrojů na jednotlivé aktivity pomocí cost driverů zdrojů, jejichž hodnoty jsou rovněž uvedeny v tab. 3-19. S jejich pomocí snadno určíme v následující tab. 3-21, kolik prvotních nákladů připadne na každou aktivitu. Ve jmenované tabulce vidíme v prvním sloupci hodnoty prvotních nákladů podle středisek, v posledním sloupci pak výsledné přiřazení, kterým jsme přeskupili původní sumu nepřímých nákladů 47.952.293 Kč evidovanou podle jednotlivých středisek na jinou strukturu, kterou tvoří položky prvotních nákladů jednotlivých aktivit.

**TAB. 3-21 PŘÍRAZENÍ PRVOTNÍCH NÁKLADŮ ZDROJŮ NA JEDNOTLIVÉ AKTIVITY**

Prvotní režijní náklady střediska	Aktivita	Cost driver zdrojů (RCD)	Hodnota RCD	Prvotní náklady aktivit
6.765.598 Kč	1. Nastavení strojů	počet osob	2,5	1.879.333 Kč
	2. Výroba série	počet osob	6,5	4.886.265 Kč
14.003.297 Kč	3. Nastavení strojů	počet osob	4,0	2.546.054 Kč
	4. Výroba série	počet osob	18,0	11.457.243 Kč
5.540.775 Kč	5. Údržba a opravy	x	x	5.540.775 Kč
2.283.945 Kč	6. Plánování výroby	člověkodny	140,0	532.921 Kč
	7. Normování a standardizace	člověkodny	250,0	951.644 Kč
	8. Projektování oprav	člověkodny	170,0	647.118 Kč
	9. Výrobová tech. dokumentace	člověkodny	40,0	152.263 Kč
5.632.650 Kč	10. Objednání materiálu	položkový rozbor	597.388 Kč	597.388 Kč
	11. Skladování	položkový rozbor	3.806.109 Kč	3.806.109 Kč
	12. Expedice zakázek	položkový rozbor	1.229.153 Kč	1.229.153 Kč
5.095.720 Kč	13. Péče o zákazníky	člověkodny	740,0	3.927.951 Kč
	14. Sjednání zakázek	člověkodny	220,0	1.167.769 Kč
8.630.308 Kč	15. Účetnictví a administrativa	počet osob	5,5	6.780.956 Kč
	16. Řízení podniku	počet osob	1,5	1.849.352 Kč
<b>47.952.293 Kč</b>				<b>47.952.293 Kč</b>

Zdroj: Autor.

TAB. 3-22 TABULKA DODÁVEK A SPOTŘEBY AKTIVIT

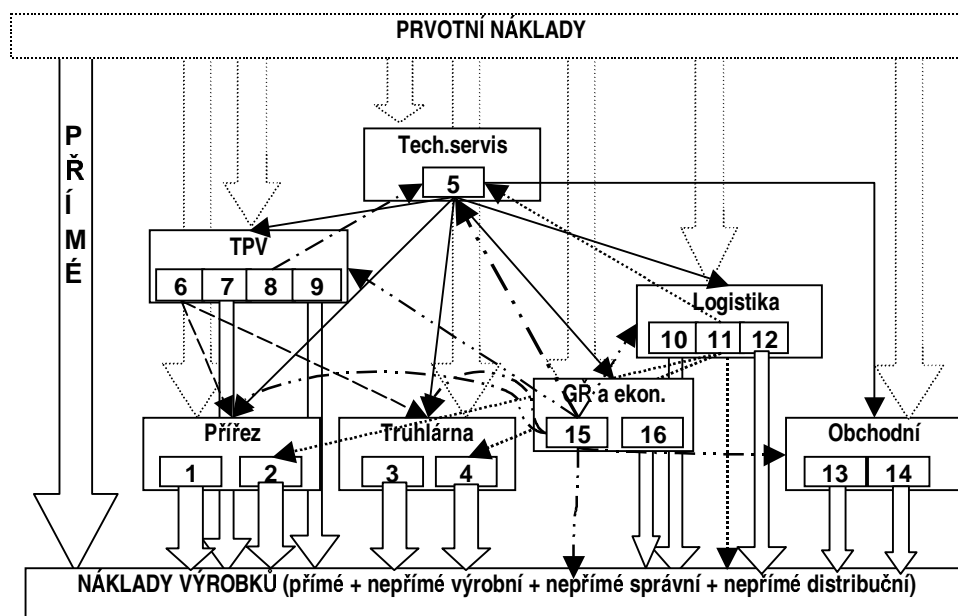
Dodávající aktivita:	Přijemci výkonů:			VÝROBKY			VÝKONY pro jiné podnikové aktivity												CELKEM	
	Skříně šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	1. Nastavení strojů	2. Výroba série	3. Nastavení strojů	4. Výroba série	5. Údržba a opravy	6. Plánování výroby	7. Normování a standardizace	8. Projektování oprav	9. Výroková tech. dokumentace	10. Objednání materiálu	11. Skladování	12. Expedice zakázek	13. Péče o zákazníky	14. Sjednání zakázek	15. Účetnictví a administrativa		16. Řízení podniku
1. Nastavení strojů	20	840	1.470																	2.330
2. Výroba série	159 616	181 766	705 408																	1.046 790
3. Nastavení strojů	20	840	1.470																	2.330
4. Výroba série	9 976	8 389	28 066																	46 421
5. Údržba a opravy				402	1 048	381	1 719		123	442	85	50	478	3 040	982	70	30	130	20	9 000
6. Plánování výroby				160	400	100	460													1 120
7. Normování a standardizace				20	90	140														250
8. Projektování oprav								1 360												1 360
9. Výroková tech. dokumentace		2	8																	20
10. Objednání materiálu		20	840	1 470																2 330
11. Skladování		140	80	100		180	70	80												650
12. Expedice zakázek		120	850	950																1 920
13. Péče o zákazníky		820	3 640	4 600																9 060
14. Sjednání zakázek		120	850	950																1 920
15. Účetnictví a administrativa		120	850	950	120	2 700	120	2 700	400	70	50	80	1 800	350	2 000	700	2 500		1 100	16 700
16. Řízení podniku		120	850	950																1 920

Zdroj: Autor.

Přerozdělení v tab. 3-21 současně převzalo rozdělení nákladů střediska *Logistika* z tab. 3-20. V ní je vidět, že na jednotlivé aktivity, které zajišťuje středisko *Logistika*, tvůrci rozpočtu přiřadili položkově všechny přímé náklady spojené s každou ze trojice hlavních aktivit identifikovaných na středisku (10. *Objednání materiálu*, 11. *Skladování*, 12. *Expedice zakázek*). Zbylé náklady společně všem třem aktivitám pak byly přiřazeny poměrně vyšší přímých nákladů na každou jednotlivou aktivitu. Na příkladu střediska *Logistika* je tak zřetelně vidět, že alokace podle RCD je zbytečná v případě, kdy jsme schopni přiřadit náklady na aktivity přímo.

Přiřazením nákladů aktivitám jsme rozdělili stávající střediska na „podstřediska“ svého druhu, které reprezentují jednotlivé aktivity. Současně z tab. 3-21 známe fyzické objemy vyjádřené v hodnotách cost driverů aktivit (ACD), které nám prozrazují, jaké v podniku existují vzájemné vazby mezi jednotlivými aktivitami a současně jaká část aktivit (vyjádřená veličinou cost driveru) se podílí na vytváření finálních výkonů, jejichž náklady kalkulujeme. Zbývá nám proto provést přerozdělení nákladů aktivit podle zadaných hodnot ACD. Schématicky nám tento krok ukazuje obr. 3-5. Ze změní šipek reciprokových plnění je zřejmé, že i v tomto případě bude nutné použít maticovou formu alokace, při které budou hledány vnitropodnikové ceny za každou jednotku cost driveru dané aktivity (ACD).

**OBR. 3-5 ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ PODLE DÍLČÍCH AKTIVIT**



- |                 |                              |                                 |
|-----------------|------------------------------|---------------------------------|
| Seznam aktivit: | 1. Nastavení strojů          | 9. Výrobová tech. dokumentace   |
|                 | 2. Výroba série              | 10. Objednání materiálu         |
|                 | 3. Nastavení strojů          | 11. Skladování                  |
|                 | 4. Výroba série              | 12. Expedice zakázek            |
|                 | 5. Údržba a opravy           | 13. Péče o zákazníky            |
|                 | 6. Plánování výroby          | 14. Sjednání zakázek            |
|                 | 7. Normování a standardizace | 15. Účetnictví a administrativa |
|                 | 8. Projektování oprav        | 16. Řízení podniku              |

Zdroj: Autor

Řešením maticového výpočtu získáme vnitropodnikové ceny jednotlivých aktivit, které shrnuje následující tab. 3-23 ve svém šestém sloupci (nadepsaném *VP cena za jednotku ACD*). Zároveň jsou v tabulce těmito cenami aktivit oceněny jednotlivé druhy finálních výkonů (druhý až čtvrtý sloupec) a rovněž jednotlivé druhy vnitropodnikových výkonů (poslední sloupec). Z celé tabulky tak názorně vidíme, že výsledkem přerozdělení celkových prvotních nákladů ve výši 47.952.293 Kč pomocí alokace dílčích aktivit bude tento celek rozložen na položky nákladů na řadu aktivit (činností), které se přímo podílejí na vytvoření finálních výkonů. Současně z posledního sloupce tab. 3-23 vidíme, jaké

objemy nákladů jsou přerozdělovány uvnitř podniku formou vnitropodnikových výkonů, jež jsou pro dodávající středisko vnitropodnikovým výnosem a současně pro odebírající středisko vnitropodnikovým nákladem. Poměříme-li úhrnnou částku 17.972.148 Kč k celkovým rozvrhovaným nákladům 47.952.293 Kč, zjistíme, že předmětem vzájemných vztahů mezi středisky je přibližně 37% režijních nákladů. Tento výsledek můžeme též interpretovat tak, že 37% režijních nákladů by při aplikaci jednostupňové alokace nebylo přiřazeno úměrně pravděpodobným příčinám své spotřeby.

**TAB. 3-23 VNITROPODNIKOVÉ CENY AKTIVIT PODNIKU KANCELÁŘSKÝ NÁBYTEK S.R.O.**

	Skříň šatní	Kancelářský stůl	Skříňka zásuvková	Cost Driver Aktivita (ACD)	VP cena za jednotku ACD	Druhotné výkony
1. Nastavení strojů	20.148 Kč	846.209 Kč	1.480.866 Kč	počet sérií	1.007,39 Kč	- Kč
2. Výroba série	1.349.481 Kč	1.536.749 Kč	5.963.903 Kč	počet řezů	8,45 Kč	- Kč
3. Nastavení strojů	25.418 Kč	1.067.574 Kč	1.868.255 Kč	počet sérií	1.270,92 Kč	- Kč
4. Výroba série	3.205.074 Kč	2.695.270 Kč	9.013.789 Kč	hodiny jednicové práce	321,28 Kč	- Kč
5. Údržba a opravy	- Kč	- Kč	- Kč	hodiny oprav	803,16 Kč	7.228.403 Kč
6. Plánování výroby	- Kč	- Kč	- Kč	počet hodin	597,16 Kč	668.815 Kč
7. Normování a standardizace	106.840 Kč	480.780 Kč	747.880 Kč	člověkodny	5.342,00 Kč	- Kč
8. Projektování oprav	- Kč	- Kč	- Kč	počet hodin	541,18 Kč	736.001 Kč
9. Výrobová tech. dokumentace	22.540 Kč	90.162 Kč	112.702 Kč	počet změn	11.270,23 Kč	- Kč
10. Objednání materiálu	14.793 Kč	621.323 Kč	1.087.315 Kč	počet sérií	739,67 Kč	- Kč
11. Skladování	1.376.740 Kč	786.709 Kč	983.386 Kč	m <sup>2</sup>	9.833,86 Kč	3.245.173 Kč
12. Expedice zakázek	177.653 Kč	1.258.375 Kč	1.406.419 Kč	počet zakázek	1.480,44 Kč	- Kč
13. Péče o zákazníky	386.720 Kč	1.716.658 Kč	2.169.403 Kč	počet návštěv zákazníků	471,61 Kč	- Kč
14. Sjednání zakázek	138.913 Kč	983.967 Kč	1.099.728 Kč	počet zakázek	1.157,61 Kč	- Kč
15. Účetnictví a administrativa	49.476 Kč	350.453 Kč	391.683 Kč	počet úč. záznamů	412,30 Kč	6.093.756 Kč
16. Řízení podniku	144.934 Kč	1.026.615 Kč	1.147.393 Kč	počet zakázek	1.207,78 Kč	- Kč
<b>Celkem rež. náklady</b>	<b>7.018.730 Kč</b>	<b>13.460.842 Kč</b>	<b>27.472.721 Kč</b>			<b>17.972.148 Kč</b>
Prvotní režijní náklady podniku	47.952.293 Kč					

Zdroj: Autor.

Ze získaných výsledků bude pro podnikové řízení nepochybně nejcennější informace strukturovaná v tab. 3-23 podle jednotlivých činností, případně vztažená na jednotlivé kusy výrobků, což ukazuje tab. 3-24. Z té je zřetelně vidět jiná nákladová struktura u druhu výrobku *skříň šatní* ve srovnání s ostatními druhy výrobků. Důvodem je skutečnost, že většina druhu výrobku *skříň šatní* se vyrábí ve velkých sériích pro dva velkoodběratele, kteří si pro hotové série přijíždějí jednou až dvakrát do měsíce. Ostatní druhy výrobků se vyrábí většinou v malých sériích sestavených dle aktuálních zakázek, které zprostředkovávají obchodní zástupci podniku, jejichž činnosti jsou v tabulce pod čísly 13. *Péče o zákazníky* a 14. *Sjednání zakázek*. Naopak poměrně dlouhé skladování druhu výrobku *skříň šatní* spojené navíc s velkým prostorem nutným pro jeho skladování vede k nesrovnatelně vyšším nárokům tohoto druhu výrobku na aktivitu 11. *Skladování*, jejíž náklady převyšují dvojnásobek skladovacích nákladů zbývajících druhů výrobků.

**TAB. 3-24 NÁKLADY JEDNIC VÝROBKŮ ČLENĚNÉ PODLE AKTIVIT**

	<b>Skříň šatní</b>	<b>Kancelářský stůl</b>	<b>Skříňka zásuvková</b>	<b>Položka kalkulace</b>
1. Nastavení strojů	4,04 Kč	121,04 Kč	184,74 Kč	Výrobní režie
2. Výroba série	270,55 Kč	219,82 Kč	744,00 Kč	Výrobní režie
3. Nastavení strojů	5,10 Kč	152,71 Kč	233,07 Kč	Výrobní režie
4. Výroba série	642,56 Kč	385,53 Kč	1.124,47 Kč	Výrobní režie
5. Údržba a opravy	- Kč	- Kč	- Kč	
6. Plánování výroby	- Kč	- Kč	- Kč	
7. Normování a standardizace	21,42 Kč	68,77 Kč	93,30 Kč	Výrobní režie
8. Projektování oprav	- Kč	- Kč	- Kč	
9. Výrobová tech. dokumentace	4,51 Kč	12,88 Kč	13,95 Kč	Distribuční režie
10. Objednání materiálu	2,97 Kč	88,87 Kč	135,64 Kč	Výrobní režie
11. Skladování	275,35 Kč	112,39 Kč	121,71 Kč	Distribuční režie
12. Expedice zakázek	35,53 Kč	179,77 Kč	174,06 Kč	Distribuční režie
13. Péče o zákazníky	77,34 Kč	245,24 Kč	268,49 Kč	Distribuční režie
14. Sjednání zakázek	27,78 Kč	140,57 Kč	136,10 Kč	Distribuční režie
15. Účetnictví a administrativa	9,90 Kč	50,06 Kč	48,48 Kč	Správní režie
16. Řízení podniku	28,99 Kč	146,66 Kč	142,00 Kč	Správní režie
<b>Celkem režijní náklady</b>	<b>1.406,02 Kč</b>	<b>1.924,31 Kč</b>	<b>3.420,01 Kč</b>	

Zdroj: Autor.

Poslední sloupec tab. 3-24 označuje položky úhrnné kalkulace, do kterých budou agregovány náklady jednotlivých činností za účelem vytvoření srovnatelně strukturované informace o vlastních nákladech na jednici každého výkonu, jaká byla prezentována v předchozích příkladech v tab. 3-11, tab. 3-14 a tab. 3-18. Takovou agregovanou podobu kalkulace uvádí následující tab. 3-25.

**TAB. 3-25 PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE S ALOKACÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT**

	<b>Skříň šatní</b>	<b>Kancelářský stůl</b>	<b>Skříňka zásuvková</b>
Dřevotříska vč. prořezu	1.587,00 Kč	782,00 Kč	1.311,00 Kč
Kování	324,20 Kč	471,90 Kč	785,60 Kč
Ostatní materiál	77,00 Kč	57,60 Kč	114,70 Kč
Jednicová práce - Přířez	85,68 Kč	53,55 Kč	128,52 Kč
Jednicová práce - Truhlárna	214,20 Kč	128,52 Kč	374,85 Kč
<b>Celkem jednicové</b>	<b>2.288,08 Kč</b>	<b>1.493,57 Kč</b>	<b>2.714,67 Kč</b>
Výrobní režie	946,62 Kč	1.036,75 Kč	2.515,22 Kč
<b>Celkové výrobní náklady</b>	<b>3.234,70 Kč</b>	<b>2.530,32 Kč</b>	<b>5.229,89 Kč</b>
Správní režie	38,88 Kč	196,72 Kč	190,48 Kč
<b>Celkové vlastní náklady</b>	<b>3.234,70 Kč</b>	<b>2.530,32 Kč</b>	<b>5.229,89 Kč</b>
Distribuční režie	420,51 Kč	690,84 Kč	714,31 Kč
<b>Celkové úplné vlastní náklady</b>	<b>3.273,58 Kč</b>	<b>2.727,04 Kč</b>	<b>5.420,37 Kč</b>

Zdroj: Autor.

Do zadání příkladu byla zapracována drobná zjednodušení. Především aktivity byly soustředěny do jednotlivých středisek a nepřekračovaly jejich hranice, což nemusí být v praxi vždy pravdou. Na druhou stranu se z odpovědnostních důvodů často osvědčuje omezit aktivity na konkrétní středisko a případnou spolupráci střediska aktivity s jinými středisky při výkonu aktivity pojmout jako dodávku aktivit jiných středisek pro hlavní středisko, na němž je aktivita soustředěna. I přes toto a další zjednodušení jsou zřetelné výhody alokace podle dílčích aktivit:

- odkrývá nákladovost každé aktivity, která vede k vytvoření finálních výkonů podniku;



- umožňuje zmapovat vazby v podobě vnitropodnikových výkonů, které poskytují zpravidla nevýrobní střediska v podobě svých servisních a administrativních služeb výrobním střediskům, a ocenit tyto vazby na bázi nákladů (při zobecnění i se zakalkulovaným ziskem);
- srozumitelněji překládá řeč ekonomických čísel do řeči techniků a obchodníků, kteří si pod soubornou položkou režie střediska nedokáží představit konkrétní procesy, zatímco pod aktivitami přímo vidí věcný průběh daného podnikového procesu a dokáží identifikovat místa, na jejichž zefektivnění je žádoucí se zaměřit v první řadě;
- detailní strukturou informace o nákladech umožňuje přiřazovat náklady nejen výrobkům, ale též zákazníkům, či jednotlivým distribučním kanálům.

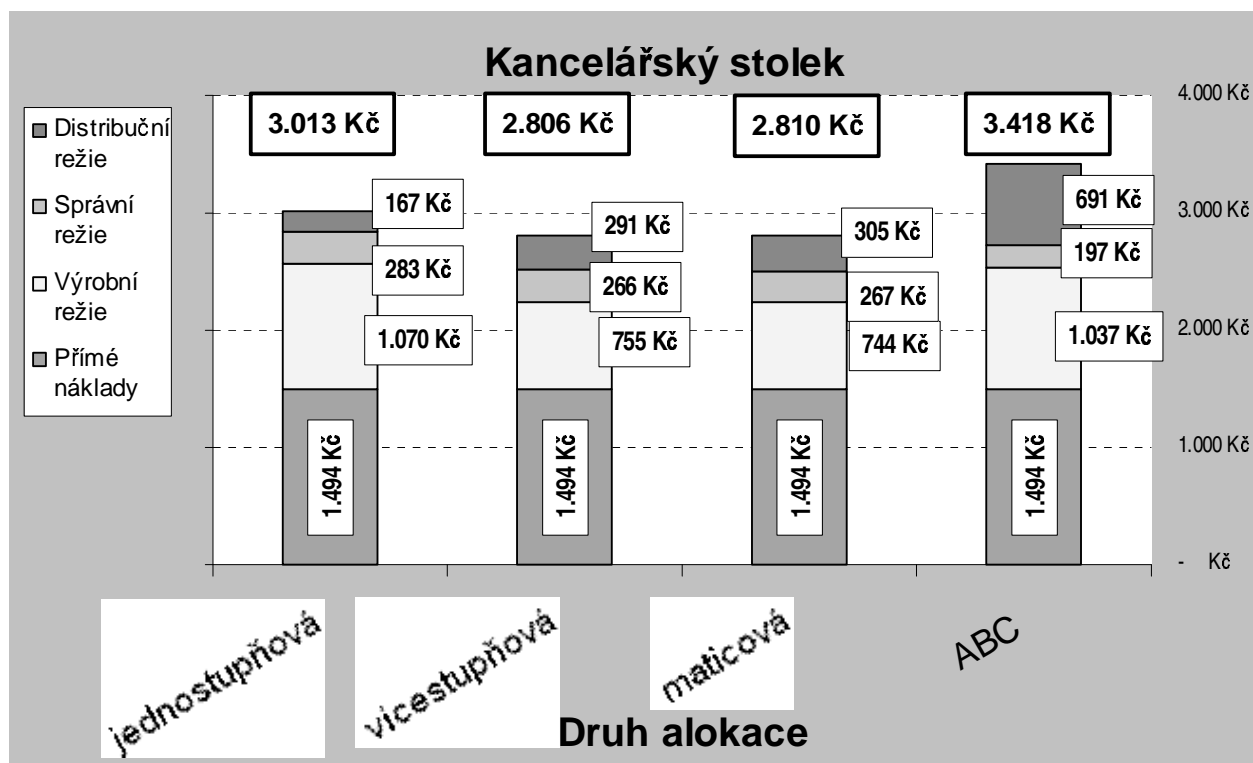
Vyjmenovaná pozitiva samozřejmě mají svou stinnou stránku v podobě náročnosti alokace podle dílčích aktivit na získání veškerých informací, jejich průběžnou evidenci a zpracování. Z těchto důvodů se často alokace podle dílčích aktivit nepoužívá v podnicích plošně pro veškeré režijní náklady, ale pouze pro vybranou část režijních nákladů zpravidla středisek, která vykonávají řadu nákladově náročných a přitom vzájemně nesourodých činností.

### 3.2.6 Diskuse alokačních metod

Postupně probírané varianty alokace nákladů zřetelně dokazují tvrzení ze začátku kapitoly, že jediný správný postup přiřazení nepřímých nákladů neexistuje. Volba konkrétní alokační metody tak závisí na informačních potřebách manažerů podniku, charakteru podnikového procesu a charakteru výkonů, jaké podnik poskytuje.

Následující obr. 3-6 porovnává výši a strukturu kalkulovaných plných nákladů výrobku *Kancelářský stolek* v závislosti na použitém druhu alokace nepřímých nákladů (viz v tab. 3-11, tab. 3-14, tab. 3-18 a tab. 3-25). V první řadě obrázek potvrzuje, že přiřazení přímých nákladů způsob alokace nepřímých nákladů neovlivní, a proto ve všech případech jsou přímé náklady ve výši 1.494 Kč. Srovnáním výsledků jednostupňové a vícešupňové alokace nepřímých nákladů ukazuje, že přerozdělení nákladů servisních středisek ve vícešupňové alokaci výrazněji ovlivnilo strukturu nepřímých nákladů připadajících na výrobek, kdy část nákladů servisních středisek přiřazených původně jedinou částkou do výrobní režie byla rozdělena mezi výrobní a ostatní typy režijních nákladů. Rozdíly mezi vícešupňovou a maticovou alokací nejsou příliš zřetelné, protože v podniku Kancelářský nábytek s.r.o. nebyla identifikována příliš zásadní výměně výkonů mezi jednotlivými středisky podniku. Výrazný rozdíl v nákladovosti druhu výrobku *Kancelářský stolek* odhalila až alokace podle dílčích aktivit, která identifikovala větší náročnost tohoto typu výrobku na distribuční režii spojenou s péčí o zákazníky a dodávkami, než jakou indikovaly jednodušší alokační postupy.

**OBR. 3-6 SROVNÁNÍ NÁKLADŮ VÝROBKU *KANCELÁŘSKÝ STOLEK* PODLE DRUHU UŽITÉ ALOKACE NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ**



Zdroj: Autor.

### 3.3 Shrnutí

- Kalkulace představuje podmnožinu obecnějšího termínu alokace (=přiřazení), kdy kalkulací se rozumí přiřazení nákladů, výnosů a jiných ekonomicky vyjádřených veličin konkrétnímu druhu finálního výkonu podniku, zatímco alokací se rozumí přiřazení jmenovaných veličin kterémukoliv objektu alokace, nejen druhům finálních výkonů.
- Při každé alokaci se více či méně uplatňují obecné alokační principy, z nichž nejvíce upřednostňovaný je princip příčinné souvislosti. Teprve za situací, kdy ho nelze hospodárně aplikovat nastupuje principy únosnosti, případně průměrování.
- Z pohledu přiřaditelnosti nákladů finálnímu výkonu rozlišujeme náklady přímé a nepřímé. Zatímco náklady přímé se snadno přiřadí na kalkulační jednici kalkulací dělením, v případě nepřímých nákladů se nabízí celá řada různě složitých alokačních metod.
- Základní alokační postup pro nepřímé náklady představuje kalkulace přírážková s univerzální, případně s diferencovanými rozvrhovými základnami. S druhou jmenovanou kalkulační metodou pak souvisí tzv. jednostuňová alokace nepřímých nákladů servisních středisek.
- Z pohledu matematického výpočtu mají naprosto stejný význam pojmy rozvrhová základna, vztahová základna, alokační klíč, cost driver apod., kdy ve všech případech se jedná o veličiny, podle kterých se přiřazují nepřímé náklady. Z toho plynou i požadavky na ně kladené, jakými je co největší příčinná souvislost s rozvrhovanými náklady, dostatečná velikost v poměru k rozvrhovaným nákladům, stálost v čase a snadná měřitelnost, příp. dostupnost v informačním systému podniku.
- Zohlednění vnitropodnikových vztahů mezi podnikovými středisky předpokládá užití vícestupňové, nebo maticové alokace nepřímých nákladů.

- Nejpodrobnější způsob přiřazení nepřímých nákladů nabízí jejich alokace podle dílčích aktivit. Takto sestavená kalkulace dokáže podat detailní informaci o tom, jaké náklady vyvolaly jednotlivé činnosti, které probíhají v podniku, na druhou stranu patří k nejnáročnějším kalkulačním metodám, co se týče jejich náročnosti na podklady a následné zpracování informací.

## 4 DODATEK: CHARAKTERISTIKA MODELOVÉHO PODNIKU PORCELÁN A. S.

### 4.1 Základní údaje

**Obchodní firma:** Porcelán, a.s.

**Základní kapitál:** 350 mil. Kč

**Datum založení:** 1. května 1998

**Hlavní předmět podnikání:**

- Výroba užitkového porcelánu.

**Výrobní program:**

- soupravy jídelních talířů
- hrnky bez potisku
- dekorované šálky

**Doplňkový předmět podnikání:**

- provádění technologických a chemických zkoušek pro keramickou a porcelánovou výrobu
- poradenská činnost v oblasti pálicích agregátů v keramickém průmyslu
- poradenská činnost v oblasti keramických strojů

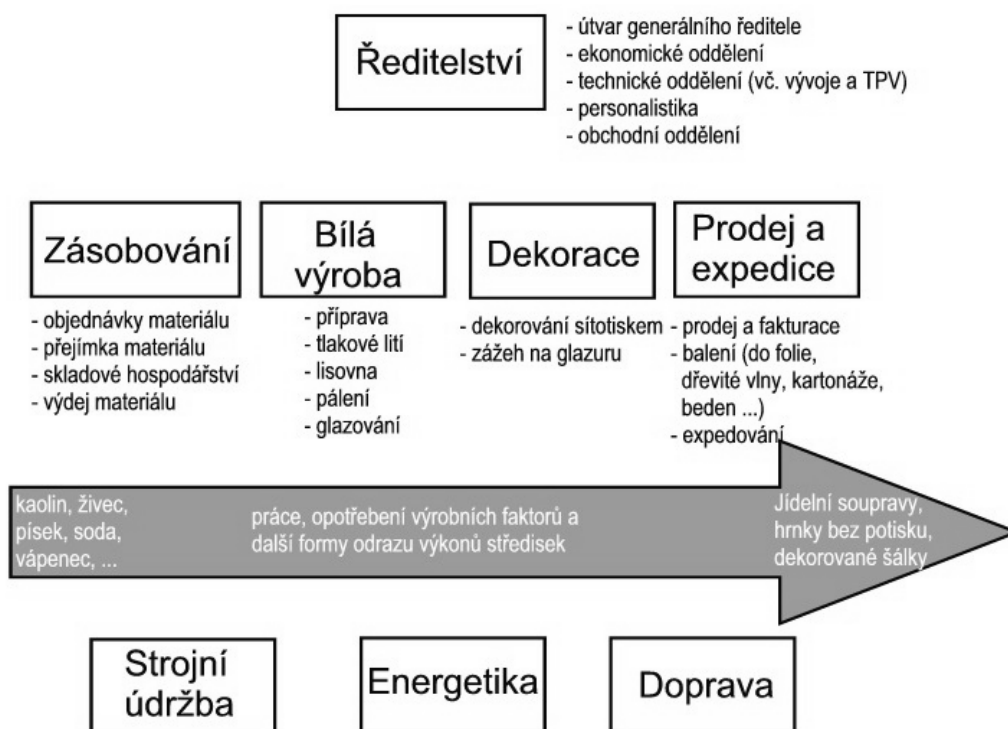
### 4.2 Hodnotový řetězec podniku

Hlavní hodnototvorný řetězec<sup>132</sup> v podniku Porcelán, a.s. spočívá v přetváření nakupovaných vstupních surovin ve finální porcelánové výrobky a v jejich prodeji. V názorné grafické podobě jej zachycuje modrá šipka v níže uvedeném schématu (viz obr. 4-1), kdy nad šipkou jsou umístěny hlavní články hodnototvorného řetězce a pod šipkou figurují pomocná výrobní střediska. Většina sekundárních činností, jejichž výkon podpůrně zabezpečuje provádění jmenovaných primárních činností se poté soustředí ve středisku ŘEDITELSTVÍ.

---

<sup>132</sup> Chápání hodnototvorného řetězce vychází z Michaela Portera, který rozlišuje dva základní typy hodnototvorných činností, a to primární a podpůrné. Primární člení na vstupní, provozní, výstupní, prodejní a servisní. Podpůrné (sekundární) činnosti poté spočívají v zabezpečení podnikové infrastruktury, pracovních sil, technologie a obstarávání (nákupu).

**OBR. 4-1 SCHÉMA TVORBY HODNOTY V PODNIKU PORCELÁN, A.S.**



Zdroj: Autor.

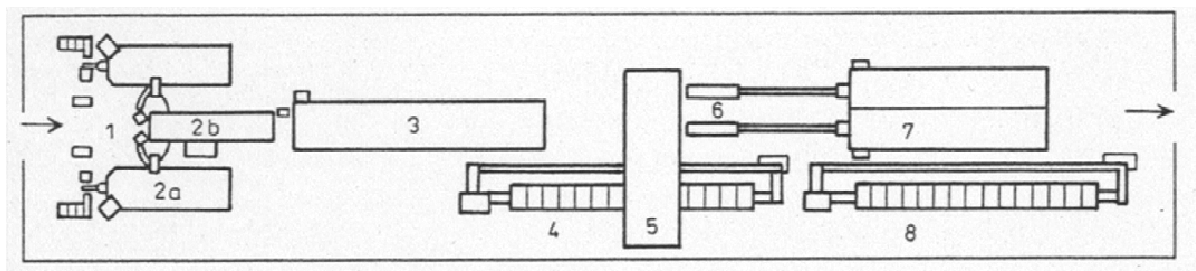
Řetězec tvorby hodnoty pro zákazníka začíná dodávkou vstupních surovin pro výrobu porcelánu, kterými jsou zejména kaolín, živec a křemenný písek. Kaolíny vznikly zvětráváním živců a dodávány jsou již v práškovém stavu. Živce a písky se však musí v podniku zpracovat mletím za mokra na velikost částic v řádu mikrometrů. Suspenze pomletých živců a křemenných písku se následně smíchá s kaolínem v rozplavovačích a odvodněním v kalolisech, či v rozprašovací sušárně se z ní vyrábí plastické těsto pro vytváření výrobků. Existují tři základní druhy vytváření, a to:

- točení pro rotačně symetrické tvary (hmota obsahuje cca 23% vody),
- lití do sádrových forem, či pod tlakem zejména do plastických forem (obsah vody do 35% a ještě přídavek ztekucovadel jako soda, či vodní sklo) pro oválné a nesymetrické tvary a
- pro vytváření přesných plochých výrobků se užívá lisování z granulátu o obsahu vody max. 3%. Zatímco v prvních dvou způsobech je nutné výrobky sušit, při lisování z granulátu sušení odpadá.

Vytvarované výrobky se vypalují při teplotě do 950 °C. Tento první výpal je tzv. přežah a výrobky při něm získávají pevnost pro další manipulaci a nasákavost jako podmínku nutnou pro glazování. Při něm se nanáší na výrobek slabé vrstvy glazury, které se při tzv. ostrém výpalu (do 1 400 °C) slinou a vytvoří slabé sklovité, hladké povlaky na povrchu porcelánu.

V našem příkladu celý první výrobní stupeň shrneme do jediného střediska BÍLÁ VÝROBA, jehož možnou podobu schématicky přibližuje následující obrázek.

**OBR. 4-2 SCHÉMA VÝROBNÍ LINKY NA ŠÁLKY BEZ DEKORU**



Legenda: 1-vytváření, 2-sušení, 3-zásobní elevátor, 4-přežahová pec, 5-zásobník přežahnutých výrobků, 6-glazování, 7-zásobní elevátor pro ostrý výpal, 8-pec pro ostrý výpal.

Zdroj: Chládek, J., Nová I. *Porcelán kolem nás*. 1. vyd.. Praha : Státní nakladatelství technické literatury, 1991. 213 s. ISBN: 80-03-00540-X.

V rámci Bílé výroby se tedy mísí a hněte základní hmota, vytváří se požadované tvary výrobků. Ty se následně vypalují, glazují a tato glazura se do výrobků zatahuje dalším pálením. Tak vzniká tzv. bílý střep.

Bílý střep buďto vchází jako polotovár do dalšího výrobního stupně – dekorace - nebo může být sám předmětem prodeje. Podnik provádí dva typy dekorování, a to vtavnou dekoraci, při které se barvy nanášejí na bílý střep a zatahuje při teplotách kolem 1 250 °C, a naglazovanou dekoraci (opět se provádí zatažení barev, ale při nižší teplotě do 800 °C).

Vlastní prodej finálních výkonů poté podnik uskutečňuje jak prostřednictvím velkoobchodních, tak maloobchodních distribučních kanálů.

### 4.3 Organizační a ekonomická struktura podniku

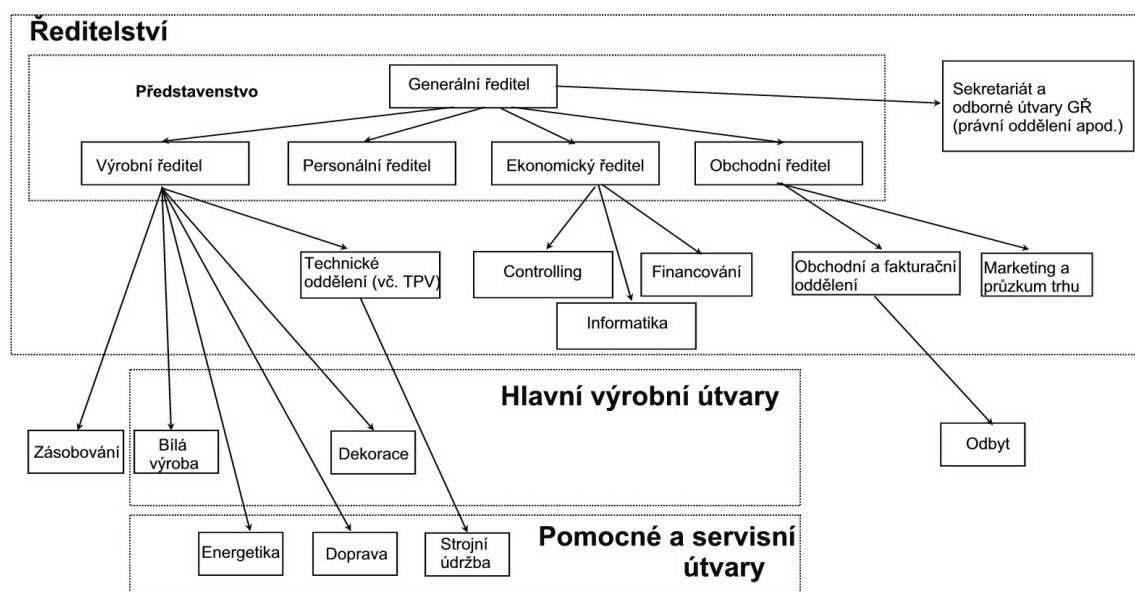
Organizační struktura podniku Porcelán, a.s. sleduje technologické uspořádání výroby. S tím souvisí i relativně malá míra autonomie, kterou jsou vybaveny jednotlivé organizační útvary. Hlavním úkol při vytváření organizační struktury totiž spočíval v zajištění plynulé koordinace výroby a návaznosti jednotlivých výrobních stupňů.

Pro popis organizační struktury se užívají následující termíny:

- „Útvar“ – obecný pojem pro jakýkoliv prvek organizační struktury, na jakékoliv stupni organizační hierarchie, případně pro jejich množinu.
- „Podnik“ – pro označení společnosti jako celku, bez zřetele k její vnitřní struktuře.
- „Středisko“ – označuje organizační útvar, který zabezpečuje konkrétní podnikovou funkci v podniku. Má ve svém čele konkrétního vedoucího, jenž je zodpovědný za její řádné plnění. Středisko současně odpovídá za hospodárnost svého provozu, tj. za splnění nákladů, které mu jsou předem stanoveny rozpočty a kalkulacemi;
- „Oddělení“ – označení pro útvary, které se utváří v některých střediscích pro zabezpečení relativně uzavřeného okruhu činností svěřených středisku. Většinou se jedná o štábní pracoviště bez přímé rozhodovací pravomoci vůči ostatním střediskům;
- „Pracoviště“ – nejnižší rovina organizace, na kterou se rozpadají výrobní střediska. Pracoviště jsou vedena mistry. Pracoviště často odpovídá i konkrétní vymezená část výrobního prostoru společnosti.

Konkrétní podobu organizační struktury společnosti Porcelán, a.s. přibližuje organizační schéma (viz obr. 4-3).

**OBR. 4-3 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU PORCELÁN, A.S.**



Zdroj: Autor.

Další odstavce se věnují popisu bližších funkcí a pracovní náplně jednotlivých středisek podniku.

### 4.3.1 ŘEDITELSTVÍ

#### Funkce střediska:

- řízení a koordinace podřízených středisek;
- administrativní a informační podpora řízených středisek.

#### Organizace a činnost střediska:

V čele střediska stojí **představenstvo** vedené generálním ředitelem (a zároveň předsedou představenstva). Jeho členové jsou zároveň vedoucími podřízených středisek a oddělení, která pokrývají nejdůležitější oblasti činnosti podniku:

- **Prodej** - obchodnímu řediteli jsou podřízena dvě oddělení:
  - *Obchodní a fakturační oddělení* - zaměřuje se především na zajištění odbytu v rámci stávající distribuční sítě. Vyřizuje veškerou fakturaci, dává pokyny k expedici podřízenému středisku ODBYTU, vyřizuje uplatňované reklamace zákazníků a další agendu spojenou s prodejem.
  - *Marketing a průzkum trhu* – oddělení tvoří obchodní zástupci pro různě vymezené teritoriální oblasti. Jejich hlavní úkol spočívá ve vyhledávání nových odbytišť pro výrobky společnosti, vyhledávání nových zákazníků a rozvoj vztahů se stávajícími, zjišťování potřeb trhu vč. požadavků na změnu charakteristik výrobků, sledování módních trendů, prezentace výrobků a celé společnosti. K úkolům každého obchodního zástupce pro danou oblast patří i odhad potenciální poptávky a průměrné ceny dosahované v rámci jednotlivých výrobních skupin.
- **Výroba** – výrobnímu řediteli jsou disciplinárně přímo podřízeni vedoucí většiny středisek, která se podílí na tvorbě finálních výrobků. K podpoře jeho fundovanosti jeho rozhodování v technické oblasti má vytvořeno

- *Technické oddělení* – soustředí jednak technickou přípravu stávající výroby, jednak i vývoj nových výrobků. Prostřednictvím podřízeného střediska STROJNÍ ÚDRŽBA zároveň oddělení zajišťuje opravy a údržbu veškerého (stavebního a strojního) výrobního zařízení soustředěného v hlavních výrobních útvarech. Pomocná střediska ENERGETIKA a DOPRAVA si vzhledem ke specifčnosti svých zařízení zajišťují jejich základní údržbu a opravy sama, složitější opravy poté ve spolupráci s technickým oddělením.
- **Ekonomika** – ekonomický ředitel zodpovídá za finanční, účetní a obecně informační stránku činnosti podniku. Vzhledem k průřezovému charakteru financí má kromě dále uvedených dvou oddělení pravomoc dávat příkazy v oblasti úloh týkajících se financí i ostatním vedoucím středisek. Přímou podřízená oddělení tvoří:
  - *Controlling* – zaměřuje se v prvé řadě na ekonomické zobrazení a podporu řízení v rámci podniku. Náplň jeho činnosti tak představuje kalkulace nákladů finálních výkonů, sestavení plánů a rozpočtů středisek, metodiky měření jejich výkonů; vlastní provádění takového měření prostřednictvím nástrojů nákladového účetnictví, průběžná kontrola výsledků měření a odchylek od žádoucí skutečnosti; informování vedoucích příslušných středisek o výsledcích a odchylkách (reporting), organizace a zabezpečení pravidelných jednání manažerů různé úrovně, na nichž jsou řešeny příčiny odchylek, jejich důsledky a přijímána opatření k jejich odstranění. Specifickou oblastí činnosti je poté příprava různých analýz hospodaření a podkladů pro investiční rozhodování, příp. strategické směřování podniku.
  - *Financování* – ohnisko pozornosti oddělení se soustřeďuje vně podniku. Hlavní činnost spočívá ve vedení finančního účetnictví, sestavování daňových přiznání, zajištění likvidity společnosti, zdrojů financování krátkodobého i dlouhodobého nedostatku finančních prostředků, správa pohledávek podniku, pojištění majetku.
  - *Informatika* – zabezpečuje provoz a funkčnost informačního systému vč. správy jeho hardwarových a softwarových prvků, z nichž sestává.
- **Personalistika** – plánování pozic, náborů, kariérní plány, interní školení a vzdělávání, hodnocení, mzdové modely a hodnocení, disciplinární řízení, ukončování pracovních poměrů, účast na tvorbě vnitřních personálních předpisů, BOZP, řízení vztahů s některými dodavateli služeb (úklid, ostraha, stravování, náborů, školení...)

Oddělení *Sekretariát a odborné útvary GR* zahrnuje kromě sekretariátu, také překladatelský servis, právníky společnosti, kontrolory kvality.

#### **Vybavení střediska:**

- správní budova
- kancelářské vybavení,
- zařízení pro zpracování dat a komunikaci

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- 88 zaměstnanců

### **4.3.2 ZÁSOBOVÁNÍ**

#### **Funkce střediska:**

- plynulé zajištění střediska BÍLÉ VÝROBY a DEKORACE výrobními surovinami

#### **Činnosti:**



- objednávky materiálu (externí nákup forem a převážně sypkých hmot pro BÍLOU VÝROBU jako kaolin, živec, písek, soda, vápenec, externí nákup obtisků, matric a dalšího materiálu pro DEKORACI)
- převímka materiálu na skládky volně ložených surovin, resp. ostatního materiálu na sklad
- provozování skladové hospodářství – skládek a skladu ostatního materiálu
- výdej materiálu a jeho přesun do přípravny hmot v rámci střediska BÍLÁ VÝROBA
- výdej materiálu a jeho přesun do střediska DEKORACE

#### **Vybavení střediska:**

- zpevněné plochy skládky, pásové dopravníky, nakladače a další manipulační technika
- váha nákladních vozů
- budova skladu, vysokozdvizný vozík, vybavení skladu (regály apod.)

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 2 nákupčí, 10 pracovníků v zařazení skladníků, 3 manipulanti

#### **Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- jednání s dodavateli s cílem minimalizovat náklady na pořízení surovin
- převímka surovin
- rozhodnout o zadání rozboru dodávek v laboratoři *Technického oddělení ŘEDITELSTVÍ*
- vyhodnocování kvality dodávek dodavatelů, podání návrhů na změnu dodavatele, vlastní změnu dodavatele lze provést jen po odsouhlasení ŘEDITELSTVÍM
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

### **4.3.3 BÍLÁ VÝROBA**

#### **Funkce střediska:**

- výroba výrobků do úrovně tzv. bílého střepu, tj. glazovaného, jednobarevného

#### **Činnosti:**

- příprava hmot – mísení porcelánové směsi, příprava glazur
- vytváření - tlakové lití, točení či lisování
- pálení – přežah, glazování, hladké pálení v tunelových nebo vozokomorových pecích
- kontrola, třídění a broušení výrobků před převzetím na sklad bílé výroby
- provozování skladu bílé výroby, ze kterého se předávají polotovary do útvaru DEKORACE, popř. přímo do skladu finální produkce v útvaru ODBYT.

#### **Vybavení útvaru:**

- výrobní haly
- strojní vybavení – např. lisy pro lisování plochých výrobků z granulátu, zařízení pro tlakové lití
- tunelové a vozokomorové pece
- zařízení pro třídění, kontrolu kvality a výbrus vad
- vysokozdvizné vozíky, vybavení skladu bílé výroby

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 250 řadových zaměstnanců vedených 14 mistry na příslušných pracovištích, z toho přibližně 180 řadových dělníků má sjednanou úkolovou mzdu, podle které je placeno za bezvadně provedený výrobek, resp. připravenou hmotu.

#### **Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- zajištění plynulého provozu výroby a průběžné řešení problémů, příp. ve spolupráci s *Technickým oddělením ŘEDITELSTVÍ*
- průběžná kontrola kvality
- dodržování předepsaných receptur a norem zmetkovitosti
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

### **4.3.4 DEKORACE**

#### **Funkce střediska:**

- dekorování bílých střepeů

#### **Činnosti:**

- přejímka polotovarů ze skladu bílé výroby, jenž spravuje útvar **BÍLÉ VÝROBY**
- strojní i ruční dekorace – naglazurovaná i vtavná
- předání hotových výrobků na sklad finálních výkonů provozovaný útvarem **ODBYT**

#### **Vybavení střediska:**

- výrobní hala
- strojní zařízení jako tiskárna, vtavné pece a další.

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 163 řadových zaměstnanců vedených 12 mistry na příslušných pracovištích, z toho přibližně 80 řadových dělníků má sjednanou úkolovou mzdu, podle které jsou placeni za bezvadně dekorovaný výrobek.

#### **Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- zajištění plynulého provozu dekorace a průběžné řešení problémů, příp. ve spolupráci s *Technickým oddělením ŘEDITELSTVÍ*
- průběžná kontrola kvality
- dodržování předepsaných postupů a norem odpadu
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

### **4.3.5 ODBYT**

#### **Funkce střediska:**

- skladování a balení finálních výrobků od **BÍLÉ VÝROBY** a **DEKORACE**
- expedice zákazníkům

#### **Činnosti:**

- zajištění obalového materiálu (folie, dřevité vlny, kartonáže, beden, ...)
- balení výrobků
- skladování,
- expedice zákazníkům dle pokynů *Obchodního a fakturačního oddělení ŘEDITELSTVÍ*

#### **Vybavení střediska:**

- skladová hala
- obalová technika
- vysokozdvizné vozíky a další manipulační technika
- vybavení skladu (regály apod.)

**Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 10 řadových pracovníků v zařazení balič/skladník, 4 manipulanti

**Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- převímka hotových výrobků a zajištění jejich balení
- nákup a převímka obalového materiálu
- vystavování dodacích listů

### 4.3.6 STROJNÍ ÚDRŽBA

**Funkce střediska:**

- zajišťuje údržbu a opravy strojů ve střediscích ZÁSOBOVÁNÍ, BÍLÁ VÝROBA, DEKORACE a ODBYT.

**Činnosti:**

- seřizování strojů
- běžná údržba a drobné opravy
- výměny opotřebovaných součástí
- generální opravy

**Vybavení střediska:**

- vlastní skladovací prostory náhradních dílů a součástek
- strojní vybavení pro údržbu a opravy

**Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 4 odborní technici, 8 techniků

**Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- nákup náhradních dílů a součástek a pravomoc k jednání s dodavateli s cílem minimalizovat náklady na pořízení surovin
- rozhodnout o zadání externích oprav, které nejsou proveditelné útvarem, v limitu stanoveném *Technickým oddělením ŘEDITELSTVÍ*
- v součinnosti s *Technickým oddělením ŘEDITELSTVÍ* spolupracovat na přípravě projektové dokumentace
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

### 4.3.7 ENERGETIKA

**Funkce střediska:**

- zajištění dodávek energie (elektřiny a tepla) pro výrobní i nevýrobní útvary

**Činnosti:**

- správa energetických rozvodů v závodu
- výroba tepla a teplé vody pro otop výrobních i administrativních prostor podniku

#### **Vybavení střediska:**

- vlastní rozvodna, zařízení pro výrobu tepla (částečně se užívá též přebytkové teplo pecí)
- strojní vybavení pro údržbu a opravy rozvodů, jejich instalaci

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, 5 techniků

#### **Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

- jednání s dodavateli s cílem minimalizovat náklady na vstupní energie
- v součinnosti s *Technickým oddělením ŘEDITELSTVÍ* spolupracovat na přípravě projektové dokumentace a obnově energetických rozvodů a zařízení
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

### **4.3.8 DOPRAVA**

#### **Funkce střediska:**

- zajištění dopravy pro útvary SPRÁVA, ODBYT

#### **Činnosti:**

- nákladní autodoprava výrobků
- osobní doprava

#### **Vybavení střediska:**

- garáže, dílny
- nákladní a osobní automobily, kamiony a přívěsy
- strojní vybavení pro údržbu a opravy dopravních zařízení

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí, dispečer, 2 technici, 10 řidičů, 2 závozníci

#### **Pravomoci a odpovědnost vedoucího:**

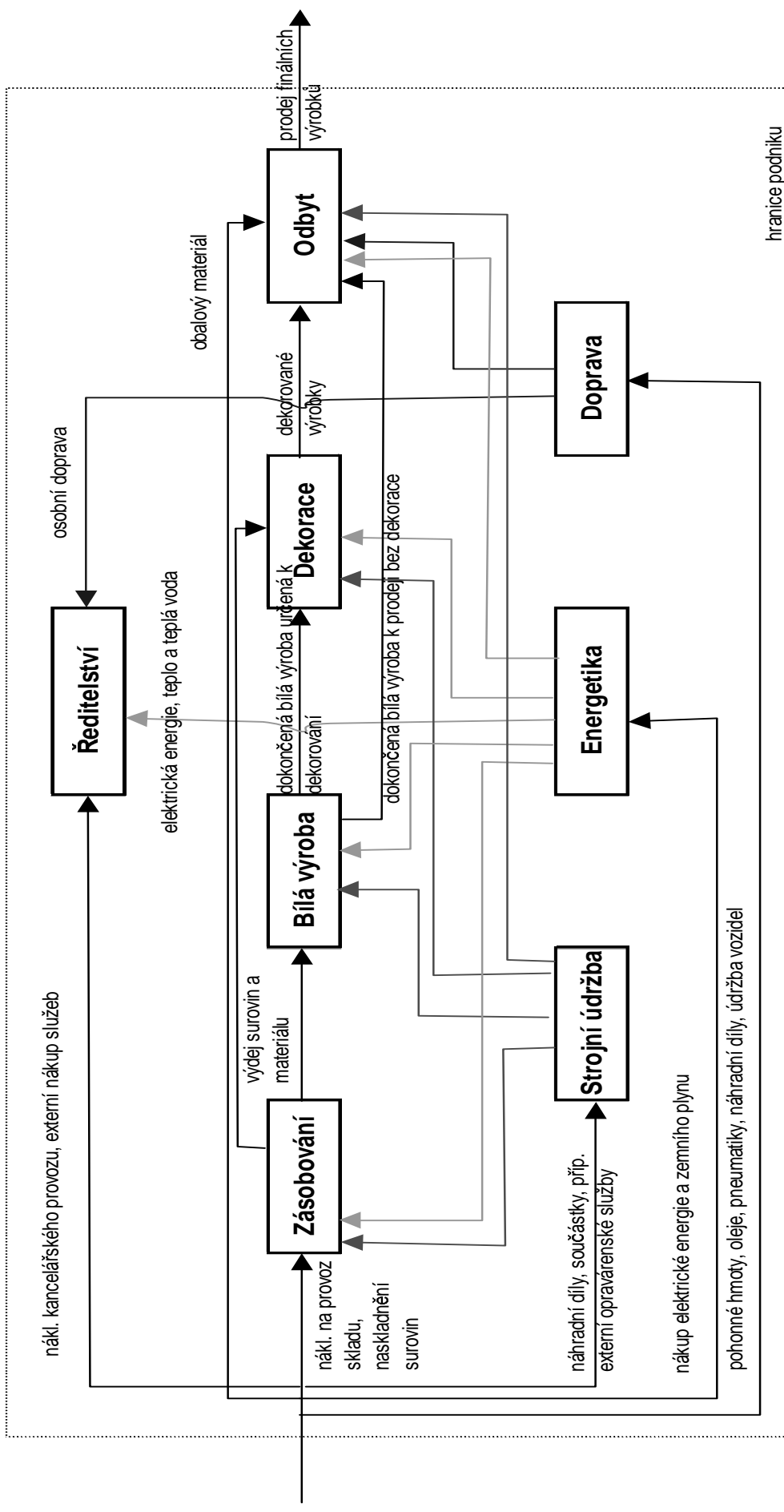
- shromažďování a vyřizování objednávek útvarů na dopravní výkony
- nákup potřebného materiálu pro provoz dopravních prostředků a jejich opravy
- delegovat některé své pravomoci na své podřízené

## **4.4 Schématické znázornění hlavních toků a výkonů**

Schéma na obr. 4-4 ukazuje vzájemné souvislosti činností, které probíhají ve střediscích pomocí toků hmotných prostředků a výkonů, které vstupují do podniku, jsou v něm transformovány a opouští jej v podobě finálních výrobků. Veškeré vstupy schématicky překračují hranici podniku (vyznačena tečkovanou čarou) v levé části schématu, naopak výstupy opouští podnik přechodem přes jeho hranici v pravé části schématu.

Vnitropodnikové výkony, které poskytuje středisko Strojní údržba pro ostatní střediska jsou na obrázku vyznačeny červeně, vnitropodnikové výkony střediska Energetika zeleně a konečně vnitropodnikové výkony střediska Doprava modře. Výkony Ředitelství nejsou označeny, ale směřují ke všem střediskům dle vztahů přímé nadřízenosti a podřízenosti v rámci organizační struktury. V zájmu přehlednosti schéma dále neznázorňuje náklady na práci, kterou využívají všechna střediska.

**OBR. 4-4 SCHEMA PŘEMĚNY NATURÁLNÍCH VSTUPŮ DO HLAVNÍCH VÝKONŮ**







## 5 DODATEK: CHARAKTERISTIKA MODELOVÉHO PODNIKU DROGERIE MORAVA A. S.

### 5.1 Základní údaje

**Obchodní firma:** Drogerie Morava, a.s.

*Ostatní běžně udávané identifikační údaje nejsou pro problematiku seminární práce podstatné.*

**Základní kapitál:** 30 mil. Kč

**Počet zaměstnanců:** 133 stálých zaměstnanců

**Datum založení:** 1. září 2000

#### **Hlavní předmět podnikání:**

Koupě a prodej drogistického zboží. Toto zboží se pro evidenční účely člení na 11 základních obchodních skupin, a sice:

- Dámská kosmetika (DAK)
- Pánská kosmetika (PAK)
- Tělová kosmetika (TEK)
- Prostředky na holení (HOL)
- Vlasová péče (VLA)
- Ústní péče (UST)
- Toaletní potřeby a produkty (TOA)
- Dětské pleny a další produkty (DET)
- Čistící prostředky pro domácnost (DOM)
- Prací prostředky (PRA)
- Ostatní (OST)

#### **Doplňkový předmět podnikání:**

- nákup, skladování a prodej hromadně vyráběných léčivých přípravků, které se mohou podle rozhodnutí o registraci prodávat bez lékařského předpisu i mimo lékárny. (Evidováno v rámci skupiny OST, protože se zatím jedná o marginální aktivitu.)

### 5.2 Řetězec tvorby hodnot v podniku

Společnost Drogerie Morava, a.s. je obchodní společností, a proto na rozdíl od výrobní společnosti není její hodnototvorný řetězec příliš složitý. Primární činnosti tvoří nákup a skladování zboží, kterým je zásobována dvacítko maloobchodních prodejen v Jihomoravském kraji. V nich se zboží prodává za hotové konečným zákazníkům.

Většina sekundárních činností, jejichž výkon podpůrně zabezpečuje provádění činností primárních, se soustředí ve středisku Řízení a finance, které zabezpečuje celkovou koordinaci činností ve společnosti, veškeré finanční funkce a rozvoj celé distribuční sítě. V menší míře jsou poté sekundární činnosti obsaženy v každodenní práci Obchodního střediska (máme na mysli zejména podporu prodeje formou letákových akcí) a střediscích Provozních útvarů (zajištění prodejních prostor, dohled nad chodem prodejen, inventarizace majetku, atd.).



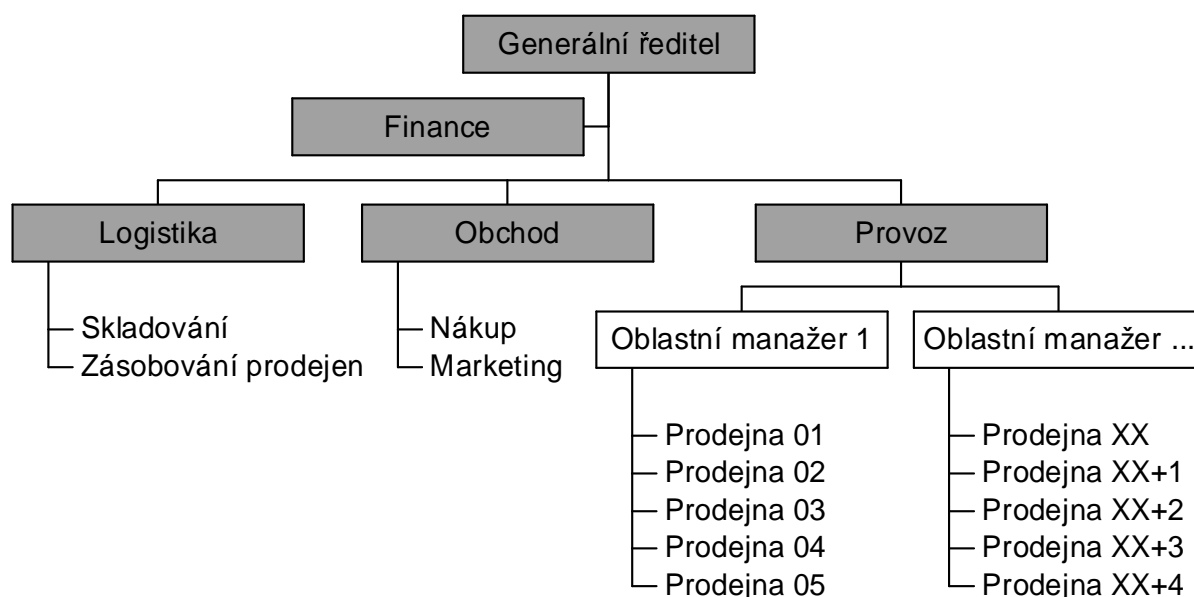
## 5.3 Organizační struktura

Pro popis organizační struktury společnosti Drogerie Morava, a.s. se užívají následující termíny:

- „Útvar“ – obecný pojem pro jakýkoliv prvek organizační struktury, na jakékoliv stupni organizační hierarchie, případně pro jejich množinu.
- „Podnik“ – pro označení společnosti jako celku, bez zřetele k její vnitřní struktuře.
- „Středisko“ – označuje organizační útvar, který zabezpečuje relativně uzavřený okruh činností podniku. Má ve svém čele konkrétního vedoucího, jenž je zodpovědný za řádné plnění svěřených činností a především za hospodaření střediska, které se zobrazuje v účetnictví společnosti na samostatných účtech střediska v souladu s *Pravidly řízení ekonomiky podniku Drogerie Morava, a.s.* (dále jen „**Pravidla ekonomiky**“).
- „Oddělení“ – označení pro zpravidla štábní útvary v rámci některých středisek, která zajišťují část ze svěřených činností střediska, ale nejsou na rozdíl od středisek vybavena hospodářskou samostatností, natož rozhodovací pravomocí.

Konkrétní podobu organizační struktury společnosti Drogerie Morava, a.s. přibližuje organizační schéma (vizobr. 5-1).

**OBR. 5-1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU DROGERIE MORAVA, A.S.**



Společnost řídí představenstvo v čele s generálním ředitelem. Členy představenstva jsou manažeři, kteří stojí v čele všech šedě podbarvených vnitropodnikových útvarů.

**Generální ředitel** podniku je zodpovědný za realizaci strategických cílů společnosti, které byly dány vlastníky společnosti. K hlavním cílům patří bezpodmínečný důraz na kvalitu prodávaného zboží, jeho konkurenceschopnou cenu a kompletní sortiment. Odrazem naplnění posledně jmenovaného cíle má být skutečnost, že zákazník v prodejně najde výrobky ze všech hlavních obchodních skupin zboží, a to minimálně v počtu pěti obchodních značek z každé výrobní skupiny. Společně s **finančním manažerem** zpracovává generální ředitel roční rozpočty, které následně prochází schvalovacím řízením u vlastníků společnosti. Za realizaci schválených rozpočtů a jejich naplnění nese plnou zodpovědnost generální ředitel společnosti. Roční rozpočet (master budget) sestává z rozpočtové rozvahy, výsledovky, cash flow, plánu investic a rozpočtu finančních výnosů a nákladů. Tyto celopodnikové rozpočty čerpají data

z rozpočtů prodejen, v nichž se rozpočtuje minimálně plánovaný objem prodeje, předpokládaná změna stavu zásob zboží v prodejně, obrat a náklady spojené s provozem prodejny. Aktuálně se zvažuje, že kromě ročního rozpočtu se budou pravidelně sestavovat dlouhodobější tříleté plány, které budou zahrnovat očekávanou podobu rozvahy, výsledovky, peněžních toků a očekávaný výhled budoucích investic do rozvoje společnosti. Tyto tříleté plány by měly být každoročně aktualizovány a doplněny o další rok.

**Obchodní manažer** je zodpovědný za chod obchodního střediska. To tvoří dva nákupčí, jejichž stěžejním úkolem je zajistit včasné, levné a co nejpřesnější dodávky zboží na centrální sklad, aby nebyla překročena rozpočtovaná skladová zásoba, ale současně, aby jednotlivé výrobky se neobjevily na tzv. „nulové listině“ jako vyprodané. Druhým důležitým článkem obchodního útvaru je oddělení marketingu o dalších dvou zaměstnancích. Pro něj je prvořadým úkolem sledovat situaci na odbytovém trhu, a to s využitím údajů specializované agentury pro průzkum trhu, která s týdenní periodicitou informuje podnik o jeho podílu na trhu a jeho relativním tržním podílu v jednotlivých komoditních skupinách. V návaznosti na tyto informace je úkolem oddělení marketingu a obchodního ředitele připravit cenově zvýhodněné prodejní akce (reklamní akce probíhají každé dva týdny) a zajistit včasný tisk reklamních letáků a jejich následnou distribuci na jednotlivé prodejny i přímo do domácností (zejména prostřednictvím brigádníků).

**Manažer provozu** zodpovídá za veškeré záležitosti související s prodejny. K jeho úkolům patří jak výběr zaměstnanců, jejich školení, stanovení otevírací doby prodejny, zařazení zaměstnanců do mzdových tříd, tak i stanovení maximálního množství zásob na prodejně (to patří k dlouhodobě nejvýznamnějším problémům společnosti), vzhled a čistota prodejny, či umístění každého výrobku v prodejně. To vychází z podnikové praxe, podle které se ve všech prodejnách řadí zboží podle stejného klíče, aby se zákazník mohl v kterékoliv prodejně podniku dobře orientovat, jen počty metrových regálů se liší z důvodu odlišné metráže té které prodejny. Do odpovědnosti manažera provozu patří i sjednávání, prodlužování a obnovování nájemních smluv s majiteli prostor, ve kterých jsou prodejny umístěny.

Přímí podřízení manažera provozu jsou **oblastní manažeři**. Každý z nich je přímo odpovědný za pět prodejen. Příslušnost oblastního manažera k určité prodejně se pravidelně každé dva roky mění. Další změna proběhne po skončení příštího roku. Oblastní manažeři odpovídají za průběh inventur na prodejně (společně s vedoucím prodejny spolupodepisují inventurní protokol), kontrolu správného a včasného přecenění zboží (zejména změny cen akčního zboží inzerované v letácích), likvidaci poškozeného zboží, kontrolu zásob zboží na prodejnách (zejména dostatečné množství akčního zboží), umístění běžného i akčního zboží na regálech, profesionalitu chování personálu vůči zákazníkům, ale i za vzhled a čistotu oblečení personálu prodejen. Oblastní manažer musí navštívit každou jím spravovanou prodejen alespoň jedenkrát za týden. V neposlední řadě oblastní manažer kontroloval správnost a včasnost zaslání dat z prodejny na centrálu, protože podnik teprve před rokem zprovoznil novou investici do scanningového systému pokladen, jež jsou propojeny s centrálou on-line.

**Manažer logistiky** má na starosti dodávky zboží do jednotlivých prodejen dle objednávek, které mu zasílají vedoucí prodejen (případně ve spolupráci s oblastními manažery). Současně manažer logistiky odpovídá za správné vyskladnění a včasný závoz zboží na prodejně, a to při co nejnižších nákladech na dopravu i zaměstnance. Jeho přímým podřízeným je i vedoucí centrálního skladu a společně s ním 8 skladníků.

Kromě jmenovaných okruhů pravomocí a odpovědnosti každý patří z členů představenstva do tzv. **týmu expanze**. Tento orgán, který vede generální ředitel za moderace finančního ředitele, analyzuje prostředí v Jihomoravském kraji (a bezprostředně přilehlých krajích a zemích) a zpracovává informace o možnosti expanze v jednotlivých lokalitách. Na jednání týmu se

shromažďují data, která se stávají podkladem pro rozhodování, zda zřídit novou prodejnu a v jaké oblasti, příp. zda některou stávající prodejnu zrušit. Podle těchto věcných informací a s využitím dalších ukazatelů (očekávaný obrat podle polohy potenciální prodejny - nákupní centrum, pěší zóna nebo sídliště, historické zkušenosti s obdobnou lokalitou, velikost prodejny v m<sup>2</sup>, předpokládaná výše zásob na prodejně a očekávaná výše investice do nové prodejny) finanční útvar zpracovává analýzu doby návratnosti (konkrétně diskontované doby návratnosti), která je základem pro rozhodnutí o návrhu na zřízení nové prodejny (maximální doba návratnosti činí tři roky, aby bylo o zřízení prodejny vůbec uvažováno). Tento návrh je následně projednáván na dalším zasedání týmu expanze. Přijatý návrh předkládá generální ředitel ke schválení vlastníkům a poté odpovídá za jeho realizaci. Po prvotní expanzi společnosti, ke kterému docházelo v prvních třech letech existence podniku, se v současnosti počet prodejen ustálil na zatím stávajících dvaceti.

## 5.4 Ekonomická struktura

Ekonomická struktura kopíruje organizační strukturu a rozkládá podnik na střediska se samostatnou hospodářskou odpovědností blíže specifikovanou *Pravidly ekonomiky*<sup>133</sup>. V této souvislosti se další odstavce stručně zabývají bližším popisem funkcí a pracovní náplně jednotlivých středisek podniku, na které je třeba brát zřetel při interpretaci Pravidel ekonomiky. Uvedené údaje byly získány z *Organizačního a pracovního řádu společnosti*.

### 5.4.1 Středisko ŘÍZENÍ A FINANCE

#### Funkce střediska:

- řízení a koordinace podřízených středisek zejména prostřednictvím ekonomických (peněžně, hodnotově) vyjádřených veličin;
- řízení likvidity společnosti, tj. její schopnosti dostát v každém okamžiku svým splatným závazkům;
- financování, tj. zabezpečení peněžních prostředků pro chod společnosti při co nejmenších úrokových nákladech;
- administrativní a informační podpora řízených středisek.

#### Organizace a činnost střediska:

Středisko tvoří generální ředitel, jeho sekretářka a celé finanční oddělení.

Za hospodaření střediska odpovídá generální ředitel společnosti. Jemu podřízený finanční ředitel se soustředí na finanční, účetní a informační stránku činnosti podniku. Vzhledem k průřezovému charakteru financí má kromě dále uvedených čtyř disciplinárně podřízených oddělení pravomoc dávat příkazy i ostatním vedoucím středisek, a to v oblasti úloh týkajících se financí. Oddělení přímo podřízená finančnímu řediteli tvoří:

- *Controlling* (1 controller) – zaměřuje se v první řadě na ekonomické zobrazení a podporu managementu podniku. Náplň jeho činnosti tak představuje kalkulace nákladů podnikových výkonů, návrh plánů a rozpočtů středisek, metodiky měření jejich výkonů; vlastní provádění takového měření prostřednictvím nástrojů nákladového účetnictví, průběžná kontrola a vyhodnocování skutečných výsledků a odchylek od rozpočty stanovených předpokladů; informování vedoucích příslušných středisek o výsledcích a odchylkách (reporting), organizace a zabezpečení pravidelných jednání manažerů různé úrovně, na nichž jsou řešeny příčiny odchylek, jejich důsledky a přijímána opatření

<sup>133</sup> Ta jsou obsahem samostatného souboru s názvem *Pravidla ekonomiky.doc*

k odstranění odchylek. Specifickou oblastí činnosti controllera je pak příprava různých analýz hospodaření a podkladů pro investiční rozhodování, příp. strategické směřování podniku.

- *Účtárna* (2 účetní) - činnost spočívá ve vedení finančního a nákladového účetnictví, sestavování daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, Intrastatu, přiznání k dani z příjmů právnických osob apod.
- *Financování a likvidita* (1 pracovník) – soustřeďuje se vně podniku na zajištění likvidity společnosti, zdrojů financování krátkodobého i dlouhodobého nedostatku finančních prostředků, pojištění majetku podniku.
- *Informatika* (1 pracovník) – zabezpečuje provoz a funkčnost informačního systému vč. správy jeho hardwarových a softwarových technologických prvků, ze kterých informační systém sestává.

#### **Vybavení střediska:**

- správní budova;
- kancelářské vybavení;
- zařízení pro zpracování dat a komunikaci

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- 8 zaměstnanců

### **5.4.2 Středisko LOGISTIKA A SKLADOVÁNÍ**

#### **Funkce střediska:**

- skladování zboží v centrálním skladě.

#### **Organizace a činnost střediska:**

- přejímka zboží na sklad;
- provozování skladového hospodářství;
- výdej zboží k expedici na prodejny.
- pravidelná inventarizace majetku v centrálním skladu (vždy za účasti manažera logistiky);

Za hospodaření střediska odpovídá manažer logistiky.

#### **Vybavení střediska:**

- budova centrálního skladu (odpisy jsou však soustředěny na středisku Řízení a finance),
- 4 vysokozdvížné vozíky, vybavení skladu (regály, balící zařízení apod.).

#### **Personální zabezpečení střediska:**

- vedoucí útvaru Logistika, vedoucí centrálního skladu, 7 skladníků.

### **5.4.3 Středisko ZÁSOBOVÁNÍ PRODEJEN**

#### **Funkce střediska:**

- doprava zboží z centrálního skladu do sítě prodejen.

#### **Činnosti:**

- rozvoz zboží do prodejen;
- odvoz poškozeného a prošlého zboží z prodejen k likvidaci.

Za hospodaření střediska odpovídá vedoucí útvaru Logistika. Samostatně je zřízeno pouze z důvodu nutnosti sledovat náklady spojené s dopravou zboží do prodejen a tyto aktivovat do ocenění zásob zboží v prodejnách.

**Vybavení útvaru:**

- 4 dodávkové vozy (odpisy však soustředěny na středisku Řízení a finance);
- garážová stání v budově centrálního skladu.

**Personální zabezpečení střediska:**

- 4 řidiči.

#### **5.4.4 Středisko OBCHOD**

**Funkce střediska:**

- nákup zboží a podpora jeho prodeje.

**Činnosti:**

- nákup zboží na centrální sklad a vyjednávání co nejnižších nákupních cen;
- slevové akce (pravidelně každých 14 dní);
- podpora prodeje zboží reklamou;
- public relations.

**Vybavení střediska:**

- kancelářská technika;
- kanceláře ve správní budově Řízení a financí;
- možnost použít společnosti pronajatý služební automobil garážovaný v centrální správní budově.

**Personální zabezpečení střediska:**

- obchodní manažer, 2 nákupčí, 2 zaměstnanci oddělení marketingu.

#### **5.4.5 středisko MANAŽER PROVOZU**

**Funkce střediska:**

- Metodické vedení a správa celé distribuční sítě podniku.

**Činnosti:**

- Koordinace a metodické vedení oblastních manažerů, případně vedoucích prodejen;
- výběr podřízeného personálu;
- jednotný vzhled a uspořádání prodejen;
- sjednávání nájmu s vlastníky nemovitostí, v nichž jsou umístěny prodejny.

**Vybavení střediska:**

- služební osobní automobil;
- kancelář ve správní budově ředitelství.

**Personální zabezpečení střediska:**

- 1 provozní manažer.

## 5.4.6 středisko OBLASTNÍ MANAŽEŘI

### Funkce střediska:

- řízení a správa podřízených prodejen (5 prodejen na jednoho oblastního manažera).

### Činnosti:

- Koordinace a metodické vedení vedoucích prodejen
- zajištění bezproblémového chodu prodejen;
- kontrola správného a včasného přecenění zboží;
- kontrola likvidace poškozeného zboží;
- kontrola zásob zboží na prodejnách.

Oblastní manažeři společně se svým nadřízeným provozním manažerem odpovídají společně a nerozdílně za úhrnný výsledek hospodaření jimi spravovaných prodejen.

### Vybavení střediska:

- 4 služební osobní automobily;
- kanceláře ve správní budově Řízení a financí.

### Personální zabezpečení střediska:

- 4 oblastní manažeři.

## 5.4.7 Střediska PRODEJNA 01 (02, 03, ..., 20)

### Funkce střediska:

Maloobchodní prodej zboží spotřebitelům.

### Činnosti:

- Prodej zboží;
- doplňování regálů prodejny a s tím spojené objednávky dodávek pro Zásobování prodejen;
- inkaso plateb od spotřebitelů (teprve od loňského roku je možné přijímat i platební karty, do té doby probíhaly veškeré platby v hotovosti) a každodenní úložky inkasovaných plateb do banky, která vede běžný účet společnosti;
- pravidelná inventarizace majetku na prodejně (vždy za účasti oblastního manažera);

### Vybavení střediska:

- Pronajaté prodejní prostory;
- regály, pokladny a drobná manipulační, balící a jiná technika.

### Personální zabezpečení střediska:

- dle velikosti prodejny – vedoucí, jeho zástupce, pokladní, doplňovači.
- Ve všech prodejnách je zaměstnáno celkem: 15 vedoucích velkých prodejen (tj. prodejen s pěti a více přepočtenými pracovníky), 5 vedoucích malých prodejen, 20 zástupců vedoucího, 26 pokladních, 35 doplňovačů.

## 5.5 Účetní výkazy společnosti

Jednotlivé níže uvedené body obsahují výkazy společnosti Drogerie Morava za poslední tři roky. Všechny v nich uvedené údaje jsou v celých Kč.

## 5.5.1 Rozvaha

	Rok 200x-3	Rok 200x-2	Rok 200x-1	Rok 200x
<b>AKTIVA</b>				
Pořizovací cena	528.301	528.301	1.026.789	1.026.789
Oprávky	-176.100	-352.201	-528.301	-870.564
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>352.201</b>	<b>176.100</b>	<b>498.488</b>	<b>156.225</b>
Pozemky	3.863.934	3.863.934	3.863.934	3.863.934
Pořizovací cena	63.835.439	63.835.439	63.835.439	63.835.439
Oprávky	-1.786.802	-3.573.605	-5.360.407	-7.147.209
Budovy, haly a stavby	62.048.637	60.261.834	58.475.032	56.688.230
Pořizovací cena	18.603.268	18.603.268	27.370.948	28.990.948
Oprávky	-4.671.152	-9.342.305	-8.827.457	-12.673.169
Samostatné movité věci	13.932.116	9.260.963	18.543.491	16.317.779
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>79.844.686</b>	<b>73.386.732</b>	<b>80.882.457</b>	<b>76.869.942</b>
<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>80.196.887</b>	<b>73.562.832</b>	<b>81.380.944</b>	<b>77.026.167</b>
Zboží	21.130.947	23.121.133	23.418.638	23.943.108
<b>Zásoby</b>	<b>21.130.947</b>	<b>23.121.133</b>	<b>23.418.638</b>	<b>23.943.108</b>
Dlouhodobé pohledávky				
Krátkodobé pohledávky				
Peníze	220.000	220.000	220.000	220.000
Účty v bankách	1.432.093	3.750.986	3.410.132	2.743.600
<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	<b>1.652.093</b>	<b>3.970.986</b>	<b>3.630.132</b>	<b>2.963.600</b>
<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>	<b>22.783.040</b>	<b>27.092.118</b>	<b>27.048.770</b>	<b>26.906.708</b>
Náklady příštích období				
Příjmy příštích období				
<b>OSTATNÍ AKTIVA</b>				
<b>CELKOVÁ AKTIVA (NETTO)</b>	<b>102.979.927</b>	<b>100.654.951</b>	<b>108.429.714</b>	<b>103.932.875</b>
<b>PASIVA</b>				
Základní kapitál	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000
Rezervní fond a fondy ze zisku	1.500.000	2.013.777	2.654.833	3.407.924
Výsledky hospodaření minulých let	3.659.137	7.420.900	16.600.963	24.909.686
Výsledek hosp. běžného účetního období	10.275.541	12.821.119	15.061.813	14.538.998
<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>	<b>45.434.677</b>	<b>52.255.796</b>	<b>64.317.610</b>	<b>72.856.608</b>
Rezervy				
Dlouhodobé závazky				
Závazky z obchodních vztahů	16.748.692	14.946.462	15.271.837	14.357.715
Závazky k zaměstnancům	2.472.135	2.772.098	2.908.114	2.722.132
Závazky z SZP	865.247	937.867	985.069	918.467
Stát - daňové závazky a dotace	1.578.210	1.800.999	5.595.611	3.021.136
<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>21.664.284</b>	<b>20.457.426</b>	<b>24.760.631</b>	<b>21.019.450</b>
Bankovní úvěry dlouhodobé	35.880.966	27.941.728	19.351.473	10.056.818
Krátkodobé bank. úvěry a fin. výpomoci				
Bankovní úvěry a výpomoci	35.880.966	27.941.728	19.351.473	10.056.818
<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>57.545.250</b>	<b>48.399.154</b>	<b>44.112.104</b>	<b>31.076.267</b>
<b>CELKOVÁ PASIVA</b>	<b>102.979.927</b>	<b>100.654.951</b>	<b>108.429.714</b>	<b>103.932.875</b>

## 5.5.2 Výkaz zisku a ztrát s druhovým členěním nákladů

	Rok 200x-2	Rok 200x-1	Rok 200x
Tržby za prodej zboží (v nezměněném stavu)	250.271.033	278.294.052	280.212.351
Náklady na prodané zboží	161.480.734	181.781.007	185.564.115

<b>Obchodní marže</b>	<b>88.790.299</b>	<b>96.513.045</b>	<b>94.648.236</b>
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb			
Změna stavu nedokončené výroby			
Změna stavu polotovarů			
Změna stavu výrobků			
Aktivace	1.610.443	1.756.794	1.732.748
<b>Výkony</b>	<b>1.610.443</b>	<b>1.756.794</b>	<b>1.732.748</b>
Energie, vodné, stočné	742.602	755.179	783.985
Telefony	422.289	429.685	451.606
Autoprovaz - PHM, pneu	1.010.835	1.069.593	1.104.152
Opravy a údržba prostor	1.213.139	1.318.353	1.497.718
Servis techniky	1.144.490	1.239.453	1.265.518
Cestovní náhrady	1.109.745	1.123.561	1.175.302
Analýzy trhu	5.006.714	4.722.168	4.860.453
Lesing automobilů	374.670	396.247	428.611
Audit, daňové poradenství	1.626.388	1.628.998	1.279.719
Nájmy prodejen	9.409.782	9.395.836	9.228.949
Výkonová spotřeba (zejm.materiál a služby)	22.060.653	22.079.074	22.076.012
<b>Přidaná hodnota</b>	<b>68.340.089</b>	<b>76.190.764</b>	<b>74.304.973</b>
Mzdy	30.465.966	29.571.472	29.416.324
Plánované odměny (13.plat)	1.521.210	4.034.411	1.896.058
Brigádníci	168.257	167.924	177.900
SZP	11.254.401	11.820.833	11.021.599
<b>Osobní náklady</b>	<b>43.409.834</b>	<b>45.594.640</b>	<b>42.511.882</b>
<b>Daně a poplatky</b>			
Odpisy software (1.skupina)	176.100	176.100	342.263
Odpisy 1. odpis.skupina	1.456.247	1.456.247	2.586.807
Odpisy 2. odpis.skupina	1.840.000	1.840.000	3.184.000
Odpisy 3. odpis.skupina	1.374.906	1.374.906	1.374.906
Odpisy 4. odpis.skupina	1.275.234	1.275.234	1.275.234
Odpisy 5. odpis.skupina	511.569	511.569	511.569
<b>Odpisy dlouhodobého majetku</b>	<b>6.634.055</b>	<b>6.634.055</b>	<b>9.274.777</b>
<b>Tržby z prodeje dlouhodob.majetku a materiálu</b>			
<b>Zůstatková cena prodaného majetku</b>			
<b>Změna stavu rezerv a opravných položek</b>			
<b>Ostatní provozní výnosy</b>			
Likvidace zničeného a prošlého zboží	565.372	562.237	468.882
<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>565.372</b>	<b>562.237</b>	<b>468.882</b>
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>17.730.828</b>	<b>23.399.832</b>	<b>22.049.432</b>
<b>Finanční výnosy</b>			
Pojištění	1.225.630	1.290.717	1.332.652
Úrok z úvěru	2.942.239	2.291.222	1.586.821
<b>Finanční náklady</b>	<b>4.167.869</b>	<b>3.581.939</b>	<b>2.919.473</b>
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-4.167.869</b>	<b>-3.581.939</b>	<b>-2.919.473</b>
Daň z příjmů za běžnou činnost	741.840	4.756.080	4.590.960
<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>12.821.119</b>	<b>15.061.813</b>	<b>14.538.998</b>
Mimořádné výnosy			
Mimořádné náklady			
Daň z příjmů z mimořádné činnosti			
<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>			
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>12.821.119</b>	<b>15.061.813</b>	<b>14.538.998</b>
Výsledek hospodaření před zdaněním	13.562.959	19.817.893	19.129.958

### 5.5.3 Výkaz zisku a ztrát s účelovým členěním nákladů

	<b>Rok 200x-2</b>	<b>Rok 200x-1</b>	<b>Rok 200x</b>
Dámská kosmetika	24.538.228	28.108.460	26.507.662



Pánská kosmetika	18.998.959	22.584.990	24.766.606
Tělová kosmetika	20.472.556	22.645.392	21.188.793
Prostředky na holení	22.109.923	23.346.787	20.619.014
Vlasová péče	32.560.657	40.577.271	41.252.783
Ústní péče	28.479.557	28.928.588	30.697.400
Toaletní potřeby a produkty	20.078.120	19.947.540	19.012.505
Dětské pleny a další produkty	17.516.157	19.782.307	21.315.426
Čistící prostředky pro domácnost	27.971.082	28.919.760	30.735.784
Prací prostředky	27.723.543	32.963.324	32.405.757
Ostatní	9.822.252	10.489.634	11.710.622
<b>Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb</b>	<b>250.271.033</b>	<b>278.294.052</b>	<b>280.212.351</b>
Dámská kosmetika	12.123.221	13.994.115	13.402.324
Pánská kosmetika	10.129.373	11.867.119	12.997.793
Tělová kosmetika	11.629.000	13.313.536	12.865.667
Prostředky na holení	14.540.369	15.464.211	13.907.217
Vlasová péče	19.992.789	25.781.907	26.464.218
Ústní péče	18.618.846	18.959.096	20.449.076
Toaletní potřeby a produkty	15.682.226	15.735.675	14.937.109
Dětské pleny a další produkty	12.106.743	14.023.053	15.497.531
Čistící prostředky pro domácnost	19.011.717	19.900.401	21.422.316
Prací prostředky	17.582.208	21.676.398	21.599.696
Ostatní zboží	6.440.843	7.012.719	7.887.663
Dopravné	5.233.842	5.809.571	5.866.255
Skladování	3.746.271	4.203.762	4.051.038
Minus aktivované náklady:			
Aktivace	-1.610.443	-1.756.794	-1.732.748
<b>Náklady prodeje</b>	<b>165.227.005</b>	<b>185.984.769</b>	<b>189.615.153</b>
<b>Hrubý zisk nebo ztráta</b>	<b>85.044.028</b>	<b>92.309.283</b>	<b>90.597.199</b>
Prodejny	29.399.683	28.687.049	28.806.493
Obchodní	8.561.407	8.221.395	8.244.844
Provozní	13.153.225	12.825.843	12.818.191
<b>Odbytové náklady</b>	<b>51.114.315</b>	<b>49.734.286</b>	<b>49.869.528</b>
Ředitelství (bez finančních nákladů)	16.198.884	19.175.165	18.678.239
<b>Správní režie</b>	<b>16.198.884</b>	<b>19.175.165</b>	<b>18.678.239</b>
<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>17.730.828</b>	<b>23.399.832</b>	<b>22.049.432</b>
<b>Finanční výnosy</b>			
<b>Finanční náklady</b>	<b>4.167.869</b>	<b>3.581.939</b>	<b>2.919.473</b>
<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-4.167.869</b>	<b>-3.581.939</b>	<b>-2.919.473</b>
<b>Daň z příjmů za běžnou činnost</b>	<b>741.840</b>	<b>4.756.080</b>	<b>4.590.960</b>
<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>12.821.119</b>	<b>15.061.813</b>	<b>14.538.998</b>
Mimořádné výnosy			
Mimořádné náklady			
Daň z příjmů z mimořádné činnosti			
<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>			
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>12.821.119</b>	<b>15.061.813</b>	<b>14.538.998</b>
Výsledek hospodaření před zdaněním	13.562.959	19.817.893	19.129.958

#### 5.5.4 Výkaz peněžních toků sestavený nepřímou metodou

	<b>Rok 200x-2</b>	<b>Rok 200x-1</b>	<b>Rok 200x</b>
Výsledek hospodaření před zdaněním za běžnou činnost	13.562.959	19.817.893	19.129.958
Úpravy o nepeněžní operace	9.576.294	8.925.277	10.861.598
Odpisy stálých aktiv, pohledávek	6.634.055	6.634.055	9.274.777
Zvýšení(+)/ snížení(-) opravných položek a rezerv			
Zisk(-) / ztráta(+) z prodeje stálých aktiv			
Úrokové náklady (+) a výnosy(-)	2.942.239	2.291.222	1.586.821

<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami</b>	<b>23.139.253</b>	<b>28.743.170</b>	<b>29.991.556</b>
Změna stavu pracovního kapitálu	-3.938.884	362.460	-1.722.332
Zvýšení(-) / snížení(+) pohledávek z provozní činnosti a přechod.aktiv			
Zvýšení(+)/ snížení(-) závazků z provozní činnosti (bez daňového)	-1.948.698	659.965	-1.197.861
Zvýšení(-) / snížení(+) zásob	-1.990.186	-297.505	-524.470
Změna stavu krátkodobých úvěrů a přechodných pasiv			
<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami</b>	<b>19.200.369</b>	<b>29.105.630</b>	<b>28.269.225</b>
Placené daně		-1.112.840	-7.134.280
Placené úroky	-2.942.239	-2.291.222	-1.586.821
Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými položkami			
<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>16.258.130</b>	<b>25.701.568</b>	<b>19.548.124</b>

### Peněžní toky z investiční činnosti

Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv		-14.452.167	-4.920.000
Příjmy z prodeje stálých aktiv			
<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>		<b>-14.452.167</b>	<b>-4.920.000</b>

### Peněžní toky z finanční činnosti

Změna stavu dlouhodobých závazků a úvěrů	-7.939.237	-8.590.255	-9.294.656
Změna vlastního kapitálu	-6.000.000	-3.000.000	-6.000.000
<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-13.939.237</b>	<b>-11.590.255</b>	<b>-15.294.656</b>
<b>Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>2.318.893</b>	<b>-340.854</b>	<b>-666.532</b>
<b>Stav peněžních prostředků na počátku účetního období</b>	<b>1.652.093</b>	<b>3.970.986</b>	<b>3.630.132</b>
<b>Stav peněžních prostředků na konci období</b>	<b>3.970.986</b>	<b>3.630.132</b>	<b>2.963.600</b>

## 5.5.5 Výkaz peněžních toků sestavený přímou metodou

	<i>Rok 200x-2</i>	<i>Rok 200x-1</i>	<i>Rok 200x</i>
<b>Příjmy v hotovosti</b>	<b>297.822.529</b>	<b>331.169.922</b>	<b>333.452.698</b>
Dodavatelé - zboží a doprava	-195.595.155	-214.926.907	-220.851.071
Dodavatelé - ostatní	-24.425.416	-24.936.686	-24.876.312
Zaměstnanci	-32.965.215	-34.761.353	-32.851.566
Zúčtování s institucemi SZP	-11.181.782	-11.773.630	-11.088.202
DPH odvod	-13.228.963	-14.374.999	-14.183.670
<b>Výdaje na úhradu závazků</b>	<b>-277.396.530</b>	<b>-300.773.574</b>	<b>-303.850.821</b>
Placené daně z příjmů		-1.112.840	-7.134.280
Placené úroky a pojištění	-4.167.869	-3.581.939	-2.919.473
Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými položkami			
<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>16.258.130</b>	<b>25.701.568</b>	<b>19.548.124</b>

### Peněžní toky z investiční činnosti

Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv		-14.452.167	-4.920.000
Příjmy z prodeje stálých aktiv			
<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>		<b>-14.452.167</b>	<b>-4.920.000</b>

### Peněžní toky z finanční činnosti

Změna stavu dlouhodobých závazků a úvěrů	-7.939.237	-8.590.255	-9.294.656
Změna vlastního kapitálu	-6.000.000	-3.000.000	-6.000.000

<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-13.939.237</b>	<b>-11.590.255</b>	<b>-15.294.656</b>
<b>Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>2.318.893</b>	<b>-340.854</b>	<b>-666.532</b>
<b>Stav peněžních prostředků na počátku účetního období</b>	<b>1.652.093</b>	<b>3.970.986</b>	<b>3.630.132</b>
<b>Stav peněžních prostředků na konci období</b>	<b>3.970.986</b>	<b>3.630.132</b>	<b>2.963.600</b>

## 6 DODATEK: KOMPENDIUM OVLÁDÁNÍ PROGRAMU MS EXCEL

Práce s tabulkovým procesorem patří k základním dovednostem, které praxe vyžaduje od každého ekonoma. Z tohoto důvodu se k dílčím cílům předmětu Controlling řadí též rozšíření a prohloubení těchto dovedností u absolventů předmětu.

Následující podkapitoly přibližují hlavní postupy a funkce, které Vám usnadní zpracování úkolů ze seminářů, resp. úkolů ze seminární práce. Vzhledem ke skutečnosti, že kombinované studium nemá ve svém studijním programu zařazen předmět Informatika, přibližuji v prvních podkapitolách i zcela základní informace o uspořádání sešitů a listů v souborech tabulkového procesoru, způsoby adresování buněk a zadávání vzorců, čili zcela základní dovednosti. Pokročilejším uživatelům pak jsou určeny zejména podkapitoly věnované práci se seznamy a kontingenčními tabulkami, které jim mohou značně ulehčit zpracování seminární práce.

Předmět Controlling se opírá o využití aplikace Microsoft Excel, ve které jsou zpracovány všechny příklady. Z těchto důvodů se také níže rozebírané návody týkají výlučně tohoto softwarového produktu. Zprostředkovaně je možné rozebírané návody využít i v jiných tabulkových procesech, jakým je např. aplikace Calc ze skupiny kancelářských softwarů OpenOffice. Při použití jiného tabulkového procesoru než MS Excel však mějte na paměti, že **zadání příkladů zatím nejsou optimalizována pro jiný typ tabulkového procesoru než MS Excel, a proto při spuštění v jiném softwaru nemusí korektně fungovat!**

### 6.1 Listy v sešitu a jejich ovládání

Každý soubor aplikace MS Excel je zároveň tzv. **sešitem**, ve kterém máte jednotlivé **listy**, na nichž provádíte výpočty. V této analogii s běžným kancelářským sešitem tedy platí, že otevřete-li jakýkoliv soubor s příponou \*.xls, otevíráte tím sešit o různém počtu listů. Po otevření sešitu v aplikaci MS Excel před sebou vidíte obsah aktuálně aktivního listu, zatímco z ostatních listů sešitu vidíte pouze jejich názvy na „ouškách“ v dolní části obrazovky. Názorně ukazuje tuto výseč obrazovky obr. 6-1, kde je právě aktivní list s prozaickým názvem „List1“. Mezi jednotlivými listy se pak přepínáte pomocí kliknutí na ouško s názvem příslušného listu, který chcete otevřít. Další možností, jak se přepínat mezi listy vzájemně sousedícími listy je současné stisknutí kláves Ctrl a PageDown (dále současný stisk kláves značím znaménkem „+“, tj. pro daný případ tedy zápisem „Ctrl+PageDown“) pro posun po řadě listů doprava, resp. Ctrl+PageUp pro posun po řadě listů doleva.

**OBR. 6-1 "OUŠKA" LISTŮ**



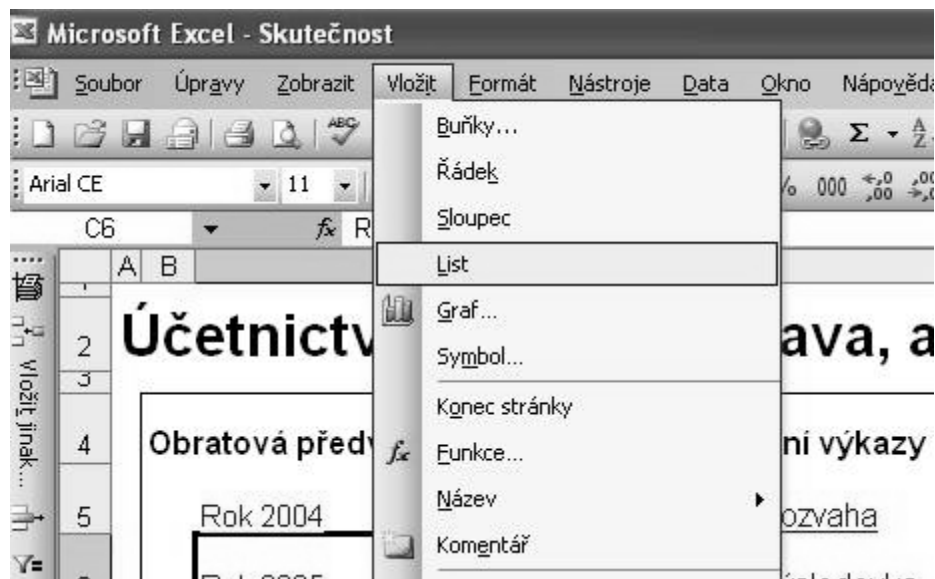
Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Všechny složitěji strukturované sešity jsou navíc vybaveny samostatným listem *Odkazy*, ve kterém najdete rozcestník s hypertextovými odkazy, jaké znáte z Internetu. Kliknutí na ně Vás přenesou na příslušný list (zpravidla do jeho levého rohu). V horním řádku každého listu pak naleznete opět hypertextový odkaz *Návrat*. Po kliknutí na tento odkaz se opět vrátíte do hlavních rozcestníku na listu *Odkazy*.

Pro Vaše výpočty často potřebujete vložit do sešitu nový list, na kterém byste si provedli své výpočty a neporušili tím listy se zadáním. K tomu slouží v hlavním menu nabídka *Vložit* a z ní podnabídka *List*, jak ukazuje obr. 6-2. Dále budu označovat postupně otevírané podnabídky

z hlavního menu sekvencí názvů jednotlivých nabídek, v tomto případě tedy zápisem *Vložit / List*.

**OBR. 6-2 VLOŽENÍ NOVÉHO LISTU**



Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

## 6.2 Buňky, jejich adresování, zadávání vzorců

Každý list sešitu se dále rozpadá na **buňky**, které jsou uspořádány do velké matice o rozměrech 65536 řádků a 256 sloupců. Každá buňka má svou adresu, kterou tvoří označení řádku a sloupce, na kterém se v matici buněk nachází. Pro označení sloupců v adrese buňky se používají čísla, pro označení řádků pak čísla, což je patrné i z pravicových okrajích plochy buněk, na nichž naleznete zvýrazněné sloupce a řádky, na kterých se právě nachází aktivní buňka s kurzorem. Zřetelné je to i z následujícího příkladu na obr. 6-3, kde je právě aktivní buňka s adresou A6, tedy buňka v prvním sloupci a na šestém řádku aktivního listu. Pouze na okraj zmiňme, že tažením za pravý okraj (v případě sloupců), resp. dolní okraj (v případě řádků) zvýrazněného dílku pravitka můžete měnit šířku, resp. výšku sloupce.

**OBR. 6-3 OBSAH A ADRESA BUŇKY A6**

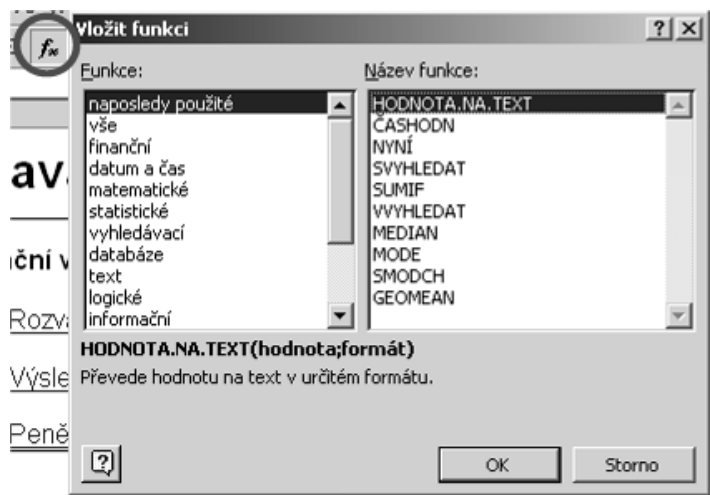
	A	B	C
1			
2			
3	1		
4	2		
5	3		
6	=SUMA(A3:A5)		

Zdroj: Vlastní příklad v MS Excel.

Obsah buňky mohou tvořit buďto čísla či texty, které se obecně v terminologii MS Excelu označují za *hodnoty*. Dalším typem obsahu jsou *vzorce*, pomocí kterých se počítají výpočty z jiných buněk. V příkladu na obr. 6-3 vidíme, jakým způsobem se zadá vzorec, který spočítá

součet obsahu buněk A3 až A5. Zadání vzorce začíná znaménkem „="<sup>134</sup>, za nímž následuje název funkce, kterou chceme použít, a řada argumentů této funkce, které se oddělují středníky a kompletní množina argumentů se uzavře do okrouhlých závorek. Základní funkce dostupné v Excelu si přiblížíme v následujícím textu. Seznam všech dostupných funkcí rozčleněných dle logických skupin pak nalezneme, když klikneme na ikonu *Vložit funkci*, která je zvýrazněna červeným kroužkem v následujícím obr. 6-4, případně zvolíme-li z hlavního menu *Vložit/Funkce...* Pod nabídkou funkcí vidíme konkrétní parametry, které funkce vyžaduje, popis jejího výpočtu a když klikneme na tlačítko *OK* následně nám interaktivní průvodce pomůže se zadáním parametrů.

**OBR. 6-4 DIALOGOVÉ OKNO PRO VLOŽENÍ FUNKCE**



Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Zadání parametrů často vyžaduje zadat celou souvislou oblast buněk. Abychom je nemuseli zadávat jednotlivě, můžeme s úspěchem aplikovat označení celých výběrů oblastí pomocí současného stisku klávesy Shift a kliknutí na počátek a konec souvislé oblasti buněk. Zadání vzorce na obr. 6-3 proto proběhne tak, že zadáme z klávesnice znaménko „=", zapíšeme název funkce *Suma*, zadáme levou okrouhlou závorku, klikneme na počátek souvislé oblasti sčítaných buněk, tj. do buňky A3, stiskneme Shift a za jeho držení klikneme na konec oblasti sčítaných buněk do buňky A6, čímž oblast uzavřeme. Zadání pak ukončíme zadáním pravé okrouhlé závorky a odesláním vzorce pomocí klávesy Enter.

### 6.3 Kopírování buněk a nabídka *Vložit jinak...*

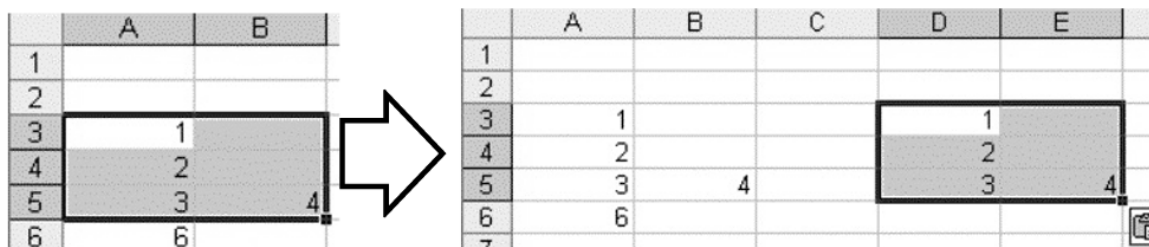
Pro kopírování buněk opět s úspěchem využijete označení souvislé oblasti buněk. Připomeňme, že označení výběru buněk dosáhnete tak, že kliknete do levého horního rohu souvislé oblasti buněk, kterou chcete kopírovat, stlačíte klávesu Shift a za současného držení kliknete do pravého dolního rohu oblasti buněk ke zkopírování. Alternativní možností je kliknout do levého horního rohu a za současného stlačení levého tlačítka myši táhnout kurzor až do pravého dolního rohu kopírované oblasti.

Konkrétní příklad označení naleznete na obr. 6-5 vlevo od šipky, kde je popsán způsobem znázorněna ke zkopírování oblast buněk A3 až B5. Jakmile máme označeny buňky ke zkopírování stlačíme kombinaci kláves Ctrl+C, případně klikneme pravým tlačítkem myši a z lokální menu vybereme nabídku *Kopírovat*. Označíme cílovou oblast, kam chceme

<sup>134</sup> Lze použít i znaménko „+“, které je na běžné klávesnici snáze dostupné, a proto většina mých vzorců začíná zdánlivě nevysvětlitelně začíná tímto znaménkem.

kopírované buňky vložit (musí být stejně velká, nebo stačí označit pouze levý roh budoucí oblasti), a stlačíme kombinaci kláves Ctrl+V, resp. klikneme pravým tlačítkem myši a z lokálního menu vybereme nabídku *Vložit*. Na obr. 6-5 je tímto způsobem zkopírována vybraná oblast do oblasti buněk D3 až E5.

**OBR. 6-5 KOPÍROVÁNÍ BUNĚK**

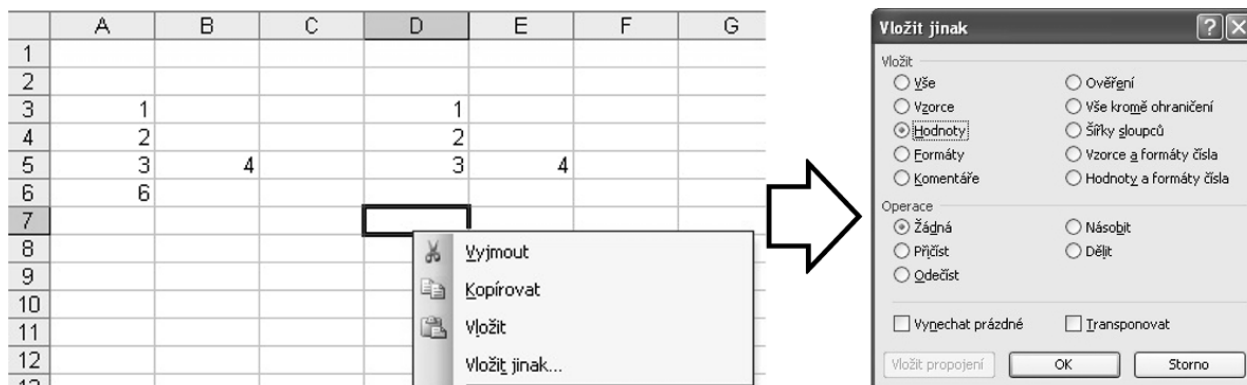


Zdroj: Vlastní příklad v MS Excel.

Snadno se přesvědčíte, že při kopírování buněk se vzorci MS Excel užívá tzv. relativní adresování. V důsledku toho, když zkopírujete vzorec se sumou z buňky A6 na obr. 6-3 do buňky B6, bude se v buňce sčítat oblast buněk B3 až B5 a nikoliv A3 až A5, čili konkrétní výsledek v buňce B6 bude číslo 4. Pokud byste potřebovali, aby se vzorec zkopírovaný kamkoliv vždy počítal z buněk A3 až A5, musíte do parametrů funkce zadat tzv. pevnou adresu, ve které souřadnice buňky předchází znak \$. Zápis vzorce tedy bude vypadat: „=SUMA(\$A\$3:\$A\$5)”. Pro snadné zadání pevné adresy slouží klávesa F4. Po označení buňky, ze které se má počítat daná funkce kliknutím pak opakovaným mačkáním na klávesu F4 můžete volit, zda se v adrese odkazované buňky mají fixovat obě souřadnice, či pouze souřadnice řádku, resp. sloupce.

Při zpracování úkolů seminární práce se často dostanete do situace, kdy budete potřebovat zkopírovat hodnotu, jež je výsledkem výpočtu vzorce obsaženého v konkrétní buňce (např. při kopírování hodnot z kontingenční tabulky – viz níže, při kopírování nezaokrouhlených hodnot ze souboru standardů apod.). Na příkladu z obr. 6-3 jde o situaci, kdy Vás nezajímá, že buňka A6 se spočítá jako součet tří buněk nad ní, ale jde Vám o to, zkopírovat si do jiné buňky hodnotu výsledku, kterým je v daném příkladu číslo 6. V této situaci jako obvykle zvolíte buňku A6, stlačíte Ctrl+C, zvolíte kliknutím cílovou buňku (např. D7), ale místo prostého vložení přes Ctrl+V musíte zvolit nabídku *Vložit jinak ...*. Dosáhnete toho buďto volbou z hlavního menu *Úpravy / Vložit jinak ...* nebo kliknutím pravým tlačítkem myši a volbou nabídky *Vložit jinak ...* z lokálního menu. Druhou zmiňovanou alternativu zobrazuje obr. 6-6 včetně dialogového okna, které se po zvolení nabídky *Vložit jinak...* objeví (viz pravá část obrázku za šipkou).

**OBR. 6-6 NABÍDKA VLOŽIT JINAK ...**



Zdroj: Vlastní příklad v MS Excel.

V dialogovém okně zatrhnete, že chcete kopírovat pouze hodnoty, nikoliv vzorce z buňky A6 a po potvrzení své volby tlačítkem *OK* se do buňky D7 vloží hodnota výsledku z buňky A6, tj. číslo 6.

V zájmu úplnosti dodávám, že nabídku *Vložit jinak ...* lze s úspěchem použít i k transpozici kopírovaných oblastí buněk. To s výhodou využijete při některých svých analýzách, kdy budete potřebovat zaměnit sloupce a řádky matice, protože např. na jiném listu jsou srovnatelné údaje orientované nikoliv ve sloupcích místo v řádcích. K transponování kopírované oblasti pak stačí v dialogovém okně nabídky *Vložit jinak* (viz obr. 6-6 vpravo za šipkou) zatrhnout box *Transponovat*. Výsledek takové operace uvádí obr. 6-7.

**OBR. 6-7 TRANSPOZICE ÚDAJŮ POMOCÍ NABÍDKY VLOŽIT JINAK...**

9	Zbožová skupina	<i>Rok 2004</i>	<i>Rok 2005</i>	<i>Rok 2006</i>		Zbožová s	DAK	PAK	TEK	HOL
10	DAK Dámská kosmetika	795,52 Kč	837,14 Kč	845,24 Kč			Dámská k	Pánská ko	Tělová kos	Prostředk
11	PAK Pánská kosmetika	936,00 Kč	919,60 Kč	920,87 Kč		Rok 2004	795,52	936	340,1	1101,8
12	TEK Tělová kosmetika	340,10 Kč	335,86 Kč	332,46 Kč		Rok 2005	837,14	919,6	335,86	1158,9
13	HOL Prostředky na holení	1 101,89 Kč	1 158,94 Kč	1 172,28 Kč		Rok 2006	845,24	920,87	332,46	1172,2
14	VLA Vlasová péče	320,30 Kč	333,05 Kč	335,10 Kč						
15	UST Ústní péče	379,84 Kč	397,69 Kč	399,42 Kč						
16	TOA Toaletní potřeby a produkty	69,89 Kč	68,05 Kč	66,88 Kč						
17	DET Dětské pleny a další produkty	109,32 Kč	113,97 Kč	114,29 Kč						
18	DOM Čistící prostředky pro domácnost	124,03 Kč	129,69 Kč	130,49 Kč						
19	PRA Prací prostředky	58,29 Kč	59,14 Kč	58,61 Kč						
20	OST Ostatní	360,96 Kč	372,21 Kč	371,81 Kč						

Zdroj: Vlastní příklad z řešení seminární práce v MS Excel.

## 6.4 Ukotvení příček

Soubory s příklady často obsahují poměrně rozsáhlé tabulky, které se nevejdou na jedinou obrazovku. Za takové situace s úspěchem využijete nabídku hlavního menu *Okno / Ukotvit příčky*, pomocí které zafixujete záhlaví řádků a sloupců dané tabulky. V důsledku toho se obsah hlavního pole tabulky bude pousouvat, ovšem záhlaví řádků a sloupců budou neustále na místě.

Ukotvení záhlaví řádků a sloupců funguje tím způsobem, že jakmile zvolíte nabídku *Okno / Ukotvit příčky*, všechny buňky, které jsou vlevo a nad aktivní buňkou budou odděleny plnými čarami příček. Na obr. 6-8 vidíme v levém obrázku, jak nad a vlevo od aktivní buňky přibýly příčky. Na pravé straně obrázku za šipkou pak vidíme, jak při posunu obsahu posuvníkem doprava zůstává díky příčkám záhlaví řádek na místě, zatímco sloupec s údaji za rok 2004 se podsouvá pod buňky v záhlaví. I pro rok 2006 tak neustále na obrazovce můžeme číst záhlaví řádek, ačkoliv původně byl tento rok již mimo výsek, který byl zobrazen na obrazovce.

Ukotvení příček odstraníme opět volbou *Okno* z hlavního menu, kde nalezneme podnabídku *Uvolnit příčky*.



## OBR. 6-8 UKOTVENÍ PŘÍČEK

		Rok 2004	Rok 2005	
<b>ROZVAHA</b>				
v Kč				
		Rok 2004	Rok 2005	
<b>AKTIVA</b>				
+	Dlouhodobý nehmotný majetek	352.201	176.100	
+	Dlouhodobý hmotný majetek	79.844.686	73.386.732	
	Dlouhodobý finanční majetek			
	<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	80.196.887	73.562.832	8
+	Zásoby	21.130.947	23.121.133	
	Dlouhodobé pohledávky			
	Krátkodobé pohledávky			
+	Krátkodobý finanční majetek	1.652.093	3.970.986	
	<b>OBEŽNÁ AKTIVA</b>	22.783.040	27.092.118	2
+	<b>OSTATNÍ AKTIVA</b>			
	<b>CELKOVÁ AKTIVA (NETTO)</b>	102.979.927	100.654.951	10
<b>PASIVA</b>				
	Základní kapitál	30.000.000	30.000.000	
	Rezervní fond a fondy ze zisku	1.500.000	2.013.777	

Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

## 6.5 Skupiny a přehledy

Dalším vděčným nástrojem pro názornější vizualizaci výpočtů jsou tzv. skupiny. Ty umožňují vytvořit několik hierarchických úrovní řádků a sloupců. Takto např. můžeme dílčí sčítance považovat za méně důležité než jejich celkový součet. Proto řádkům se sčítanci přiřadíme nižší úroveň než řádku s výsledným součtem. Za situace, kdy nás nezajímají detaily, pak níže popsanými postupy snadno zadáme, že chceme vidět pouze agregované součtové údaje, zatímco při zkoumání podrobností nás bude zajímat detail nejnižší hierarchické úrovně.

Již na obr. 6-8 jsme si mohli všimnout konkrétní aplikace skupin na řádcích rozvahy, kdy pod znaménky „+“ vlevo od pravítka řádků se skrývají jednotlivé podrobnější rozvahové položky. Chceme-li rozbalit konkrétní agregovanou položku, stačí kliknout na „+“ na daném řádku. Jestliže chceme vidět všechny podrobnější položky, kterým byla přiřazena druhá hierarchická úroveň, klikneme na číslo „2“ v záhlaví souhrnů. Toto číslo je zvýrazněno červeným kroužkem na následujícím obr. 6-9 společně s výsledkem, kterým je rozbalení podrobnějších pohledů na jednotlivé rozvahové položky. Konkrétně tam vidíme, že položka *Dlouhodobý majetek* v sobě zahrnuje položky *Pozemky*, *Budovy* atd. a na nižších hierarchických úrovních pak nalezneme další detaily. Chceme-li vše opět vrátit na první, nejméně podrobnou hierarchickou úroveň, klikneme na číslo „1“. Dodejme pouze, že analogicky souhrnům tvořeným z řádků matice daného sešitu, můžeme tvořit souhrny současně i ve sloupcích.

## OBR. 6-9 "ROZBALENÍ" POLOŽEK TVOŘÍCÍCH SKUPINU

		Rok 2005	Rok 2006
1	Návrat do odkazů		
2	<b>ROZVAHA</b>		
3	v Kč		
4			
5	<b>AKTIVA</b>		
8	Dlouhodobý nehmotný majetek	176.100	498.488
9	Pozemky	3.863.934	3.863.934
12	Budovy, haly a stavby	60.261.834	58.475.032
15	Samostatné movité věci	9.260.963	18.543.491
16	Dlouhodobý hmotný majetek	73.386.732	80.882.457
17	Dlouhodobý finanční majetek		
18	<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	73.562.832	81.380.944
31	Zboží	23.121.133	23.418.638
32	Zásoby	23.121.133	23.418.638
33	Dlouhodobé pohledávky		
34	Krátkodobé pohledávky		
35	Peníze	???	???

Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Dosud jsme si vysvětlili, jak pracovat se skupinami. Stranou našeho zájmu zůstala otázka, jak skupiny vytvořit. K tomu slouží nabídka *Data / Skupina a přehled*, kterou ukazuje obr. 6-10. Vlastní vytvoření skupiny je víceméně intuitivní, a sice řádky potenciální skupiny označíme do bloku a vybereme z citované nabídky volbu *Seskupit*. Opakovanou aplikací naznačeného postupu pak postupně vytváříme stále hlubší hierarchické úrovně.

## OBR. 6-10 ZADÁNÍ SKUPINY ŘÁDKŮ, ČI SLOUPCŮ

		Rok 2006	Rok 2007
18	<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>	80.196.887	73.562.832
31	Zboží	21.130.947	23.121.133
32	Zásoby	21.130.947	23.121.133
33	Dlouhodobé pohledávky		

Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

## 6.6 Automatický filtr

Řada úkolů v předmětu Controlling bude vyžadovat práci s různými seznamy – např. se zůstatky účtů, s číselníky zbožových skupin, s číselníky středisek apod. Pro základní orientaci v takovém seznamu (např. vyfiltrování největších, či nejmenších hodnot, vybrání pouze údajů za zvolené středisko apod.) dává široké možnosti nabídka *Automatický filtr*.

Automatický filtr vytvoříte nad seznamem tak, že celý seznam včetně jeho záhlaví na prvním řádku označíte do bloku. Poté vyberete z hlavního menu *Data / Filtr / Automatický filtr*. Konkrétní podobu možného výsledku uvádí obr. 6-11 pro seznam prodejních cen jednotlivých zbožových skupin ze seminární práce. V prvním řádku seznamu se záhlavím se u každého sloupce zobrazuje malá „šipečka“ dolů. Když na ni kliknete, rozevře se Vám vzestupně utříděný seznam hodnot v daném sloupci, který předchází nabídky (*Vše*), (*Prvních 10...*) a (*Vlastní...*). Výběrem konkrétní hodnoty ze seznamu – např. DAK – si zobrazíte pouze ty řádky seznamu, ve kterých se ve sloupci Zbožová skupina vyskytuje zkratka DAK. Zobrazení všech položek seznamu vrátíte zpět výběrem položky (*Vše*). Položka (*Vlastní ...*) Vám pak v navazujícím dialogovém okně dává možnost nastavit si vlastní kritéria filtrování.

**OBR. 6-11 PŘÍKALD AUTOMATICKÉHO FILTRU**

9	Zbožová skupina	Rok 200	Rok 200	Rok 200
10	Seřadit vzestupně	795,52 Kč	837,14 Kč	845,24 Kč
11	Seřadit sestupně	936,00 Kč	919,60 Kč	920,87 Kč
12	(Vše)	340,10 Kč	335,86 Kč	332,46 Kč
13	(Prvních 10...)	1 101,89 Kč	1 158,94 Kč	1 172,28 Kč
14	(Vlastní...)			
15	DAK	320,30 Kč	333,05 Kč	335,10 Kč
16	DET	379,84 Kč	397,69 Kč	399,42 Kč
17	DOM	69,89 Kč	68,05 Kč	66,88 Kč
18	HOL	109,32 Kč	113,97 Kč	114,29 Kč
19	OST	124,03 Kč	129,69 Kč	130,49 Kč
20	PAK	58,29 Kč	59,14 Kč	58,61 Kč
21	PRA	360,96 Kč	372,21 Kč	371,81 Kč
22	TEK			
23	TOA			
24	UST			
25	VLA			

Zdroj: Vlastní příklad z řešení seminární práce v MS Excel.

Závěrem k nabídce Automatický filtr uvádím několik praktických zkušeností. Kritéria filtrování lze nastavit současně ve více sloupcích, čili si např. v předvaze, která obsahuje zůstatky všech účtů podniku můžete vybrat v jednom sloupci konkrétní středisko a v jiném pouze účty např. z účtové třídy 5. Skutečnost, že seznam není zobrazen celý, ale zobrazuje se pouze vyfiltrovaná část, Vám indikuje modré podbarvení čísel řádku na pravátku. V případě dlouhých seznamů, jejichž záhlaví si ukotvíte pomocí nabídky *Ukotvení příček* (viz podkapitola 6.4) se často stává, že filtrem vybrané položky se dostanou mimo výsek Vaší obrazovky, proto je potřeba odrolovat svislým posuvníkem celý seznam až na začátek.

## 6.7 Seřazení seznamu

V některých případech se Vám vyplatí seznam seřadit podle určitého kritéria. K tomu slouží nabídka hlavního menu *Data / Seřadit...*

Konkrétní postup pak vypadá následovně. Vyberete celý seznam i se záhlavím, z hlavního menu zvolíte *Data / Seřadit*. V navazujícím dialogovém okně zatrhnete v dolní části volbu *Se záhlavím*, díky které se Vám budou v nabídkách kritérií pro seřazení nabízet názvy ze záhlaví sloupců. Do políček *Seřadit podle* pak zadáte vybraný sloupec, podle kterého chcete všechny řádky seznamu seřadit a ve vedlejším poli zatrhnete, zda požadujete vzestupné, či sestupné řazení. Na konkrétním příkladu můžete postupné kroky a jejich výsledek sledovat na obr. 6-12, kde je původní nesetříděný seznam abecedně seřazen vzestupně podle zkratk jednotlivých zbožových skupin.

**OBR. 6-12 SETŘÍDĚNÍ SEZNAMU**

5	3		4						
6	6								
7									
8									
9	Zbožová skupina		Rok 20(	Rok					
10	DAK	Dámská kosmetika	795,52 Kč	837,14 Kč	845,24 Kč				
11	PAK	Pánská kosmetika	936,00 Kč	919,60 Kč	920,87 Kč				
12	TEK	Tělová kosmetika	340,10 Kč	335,86 Kč	332,46 Kč				
13	HOL	Prostředky na holení	1 101,89 Kč	1 158,94 Kč	1 172,28 Kč				
14	VLA	Vlasová péče	320,30 Kč	333,05 Kč	335,10 Kč				
15	UST	Ústní péče	379,84 Kč	397,69 Kč	399,42 Kč				
16	TOA	Toaletní potřeby a produkty	69,89 Kč	68,05 Kč	66,88 Kč				
17	DET	Dětské pleny a další produkty	109,32 Kč	113,97 Kč	114,29 Kč				
18	DOM	Čistící prostředky pro domácnost	124,03 Kč	129,69 Kč	130,49 Kč				
19	PRA	Prací prostředky	58,29 Kč	59,14 Kč	58,61 Kč				
20	OST	Ostatní	360,96 Kč	372,21 Kč	371,81 Kč				

**Seřadit** [?] [X]

Seřadit podle  
 Zbožová skupina [v]  Vzestupně  Sestupně

Dále podle  
 [v]  Vzestupně  Sestupně

Pak podle  
 [v]  Vzestupně  Sestupně

Oblast dat  
 Se záhlavím  Bez záhlaví

[Možnosti...] [OK] [Storno]



9	Zbožová skupina		Rok 20(	Rok 20(	Rok 20(				
10	DAK	Dámská kosmetika	795,52 Kč	837,14 Kč	845,24 Kč				
11	DET	Dětské pleny a další produkty	109,32 Kč	113,97 Kč	114,29 Kč				
12	DOM	Čistící prostředky pro domácnost	124,03 Kč	129,69 Kč	130,49 Kč				
13	HOL	Prostředky na holení	1 101,89 Kč	1 158,94 Kč	1 172,28 Kč				
14	OST	Ostatní	360,96 Kč	372,21 Kč	371,81 Kč				
15	PAK	Pánská kosmetika	936,00 Kč	919,60 Kč	920,87 Kč				
16	PRA	Prací prostředky	58,29 Kč	59,14 Kč	58,61 Kč				
17	TEK	Tělová kosmetika	340,10 Kč	335,86 Kč	332,46 Kč				
18	TOA	Toaletní potřeby a produkty	69,89 Kč	68,05 Kč	66,88 Kč				
19	UST	Ústní péče	379,84 Kč	397,69 Kč	399,42 Kč				
20	VLA	Vlasová péče	320,30 Kč	333,05 Kč	335,10 Kč				

Zdroj: Vlastní příklad z řešení seminární práce v MS Excel.

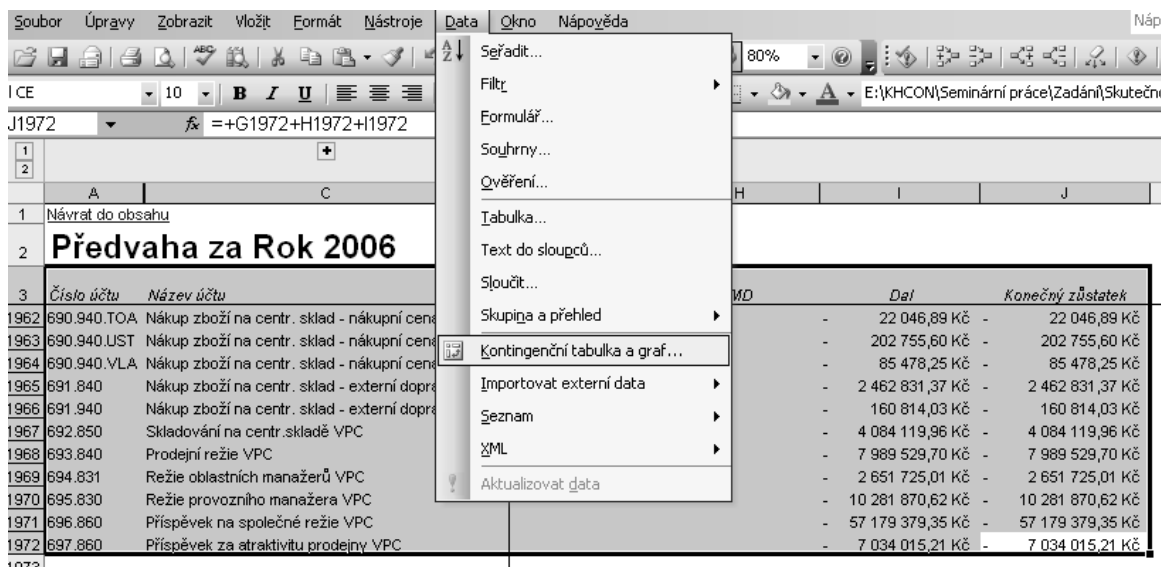
## 6.8 Kontingenční tabulka

Vzhledem ke komplexnosti příkladů nebudete v předmětu Controlling provádět průběžné účtování skutečných nákladů a výnosů, jaké jste procvičovali na zjednodušených příkladech v předmětu Manažerské účetnictví. Místo vlastního účtování budete mít k dispozici simulované extrakty zůstatků jednotlivých účtů z účetnictví modelových podniků a informaci o tom, jakým způsobem je účetnictví modelového podniku vedeno (k tomu budete mít směrnici označovanou jako Pravidla ekonomiky). Z těchto datových podkladů bude Vaším úkolem, který bude různě formulován v zadání konkrétního příkladu, vysčítat údaje o skutečných nákladech a výnosech např. za střediska, výrobní skupiny apod. Při zpracování takových agregačních úloh nad seznamem dílčích údajů Vám může výrazně pomoci nástroj Excelu, který se nazývá kontingenční tabulka.

Kontingenční tabulku nejnázne vytvoříte tak, že nejprve výše popsanými postupy označíte celý seznam, ze kterého chcete vysčítávat data. Poté z hlavního menu zvolíte nabídku *Data / Kontingenční tabulka a graf...*, jak je patrné z obr. 6-13. Zobrazí se Vám první ze série následných dialogových oken, ve kterých můžete upravovat parametry budoucí kontingenční

tabulky, její zdrojová pole, umístění apod. Vy se však takovým podrobnostem vyhnete a rovnou si zvolíte tlačítko *Dokončit*.

**OBR. 6-13 NABÍDKA KONTINGENČNÍ TABULKA A GRAF**

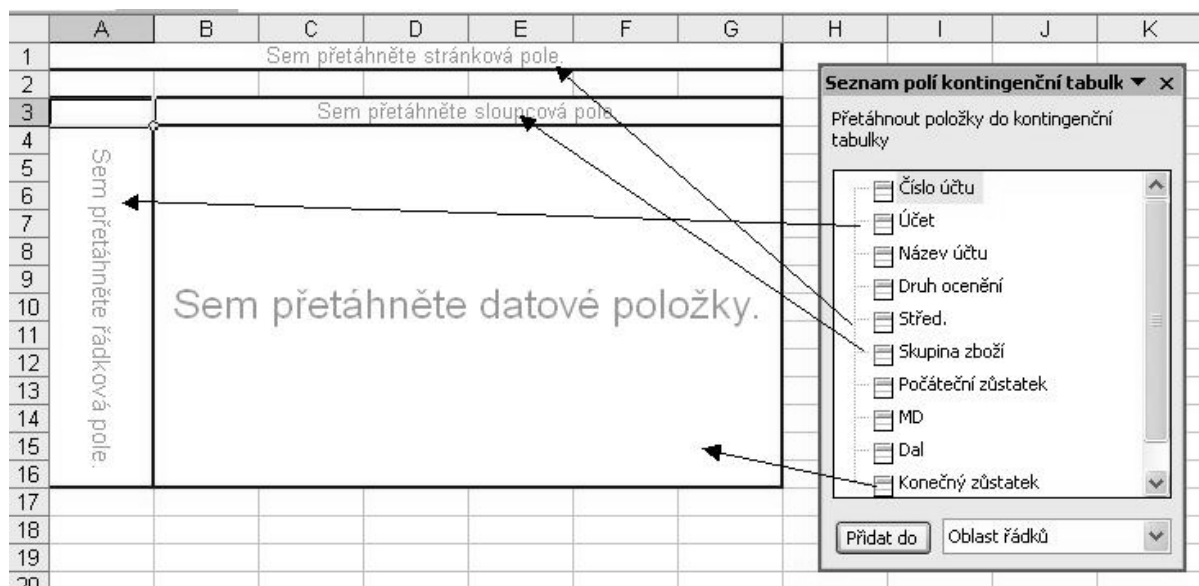


Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Do sešitu se Vám vloží nový list a na něm se objeví zárodek kontingenční tabulky, který vidíte na obr. 6-14<sup>135</sup>, ve kterém jsou navíc zobrazeny šipky. Než se vrátíme k jejich významu, představme si význam hlavních prvků, které vidíme na obrazovce. Na prvním řádku je pole, které určuje hlavní filtr, kterým se do sestavované kontingenční tabulky vpustí pouze ta data, která jsou ve filtru uvedena (např. máme-li v seminární práci 20 středisek prodej, ale zajímá nás pouze jediná, zadáme v tomto poli číslo té naší jediné, jak si ukážeme). Vlastní kontingenční tabulka je načrtnuta v oblasti buněk A3 až G16, ovšem tato výchozí oblast se samočinně změní, jakmile navolíme parametry kontingenční tabulky. Těmi bude volba konkrétních hodnot z původního seznamu údajů, jehož záhlaví sloupců vidíme v dialogovém okně *Seznam polí kontingenční tabulky*, které je na obrázku vpravo od zárodku kontingenční tabulky. Vlastní kontingenční tabulku pak vytvoříme přetažením libovolného pole z nabídky v dialogovém okně do šedě načrtnutých polí.

<sup>135</sup> V závislosti na verzi MS Excel, kterou máte k dispozici se obrázek může mírně lišit. Aktuální byl vytvořen ve verzi MS Excel 2003. Ve verzi MS Excel 2000 např. okno se seznamem polí šedé a obsahuje ještě další nástroje pro práci s kontingenční tabulkou apod. Princip však zůstává stejný.

**OBR. 6-14 VYTVOŘENÍ KONTINGENČNÍ TABULKY**



Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Na obr. 6-14 je šipkami naznačené, jaké názvy sloupců můžeme například přetáhnout do konkrétních polí za situace, že chceme vytvořit samostatné kontingenční tabulky za jednotlivá střediska, ve kterých bude v záhlaví řádku syntetické číslo účtu, v záhlaví sloupců bude zbožová skupina a v hlavním poli se budou vysčítávat konečné zůstatky účtů. Vlastní výsledek (resp. výsek z něho) pak ukazuje obr. 6-15, kde již bylo navíc zvoleno, že chceme vidět data pouze za středisko 19 (zvoleno na prvním řádku z rozbalovacího seznamu) a právě nastavujeme kritéria pro záhlaví řádků. V řádcích totiž chceme mít pouze výsledkové účty (tj. účty z účtové třídy 5 a 6, ze kterých bychom spočítali výsledek hospodaření) nikoliv čísla rozvahových účtů, u kterých proto rušíme jejich označení zatržítkem.

**OBR. 6-15 VÝSLEDNÁ KONTINGENČNÍ TABULKA**

	A	B	C	D	E	F	G
1	Střed.	19					
2							
3	Součet z Konečný zůstatek	Skupina zboží					
4	Účet	DAK	DET	DOM	HOL	OST	PAK
5	<input type="checkbox"/> 010	39541,55254	52536,37145	11435,77984	42247,81931	20999,09435	27043,8
6	<input type="checkbox"/> 020						
7	<input checked="" type="checkbox"/> 021						
8	<input checked="" type="checkbox"/> 022						
9	<input checked="" type="checkbox"/> 023	799420,9268	561099,0493	693248,9364	532807,2145	577620,3209	218975
10	<input checked="" type="checkbox"/> 024						
11	<input checked="" type="checkbox"/> 025						
12	<input checked="" type="checkbox"/> 080						
13	<input checked="" type="checkbox"/> 081						
14	OK Storno						
15		548	2569,44067	714,3539608	4197,899294	5899,187604	516,8081611
16		549					
17		596					
18		597					
19		603	-1606335,69	-792629,8608	-1006209,624	-805246,2083	-863475,508
20	Celkový součet	-764803,7696	-178280,0861	-297327,0081	-224291,9869	-264339,2846	-167022
21							

Zdroj: MS Excel s otevřeným sešitem Skutečnost.xls ze seminární práce.

Závěrem uvedme, že podobu kontingenční tabulky lze různě měnit v závislosti na tom, jaká pole chceme agregovat a podle jakých kritérií. Změny provádíme přetahováním šedých políček záhlaví sloupců a řádků zpět do dialogového okna *Seznam polí kontingenční tabulky* a

výběrem jiných polí. Pro lepší čitelnost tabulky se také vyplácí změnit formát, ve kterém jsou čísla zobrazována.

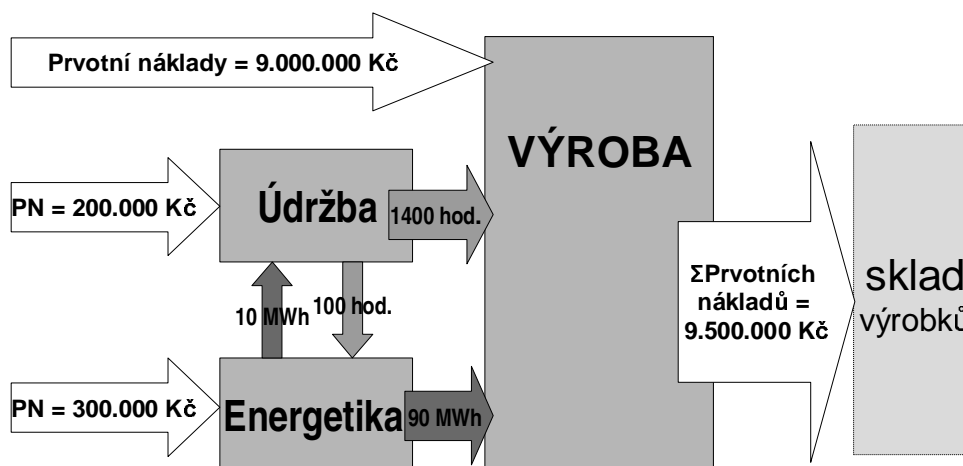
## 6.9 Zadání vzorců maticového počtu

K výpočtu úkolů ze seminářů, na kterých se procvičuje maticová alokace, nezbytně potřebujete znát postup, jakým se zadávají matice a jaké základní funkce pro výpočty s nimi se nabízejí v MS Excelu. Tyto postupy si dokumentujeme na následujícím příkladu.

### PŘÍKLAD Č. 8 Maticová alokace

Podnik sestává ze tří nákladových středisek *Údržba*, *Energetika* a *Výroba*. Pro příští období se předpokládá, že spotřebuje celkové prvotní náklady ve výši 9,5 mil. Kč, jejichž spotřeba v jednotlivých střediscích je uvedena na následujícím obr. 6-16. Současně jsou v obrázku modře vyznačeny objemy výkonů střediska *Údržba*, které se měří v hodinách poskytovaných oprav. Červenými šipkami pak jsou vyznačeny objemy MWh energie, které dodá středisko *Energetika* zbývajícím střediskům.

**OBR. 6-16 ZADÁNÍ PŘÍKLADU NA VÝPOČET VNITROPODNIKOVÝCH CEN**



Zdroj: Autor.

### Úkol:

Jakou výši nákladových vnitropodnikových cen stanovit pro výkony středisek *Údržba* a *Energetika*, aby celkový vnitropodnikový trh služeb byl v rovnováze? Jinak řečeno, při jakých vnitropodnikových cenách se budou náklady středisek *Údržba* a *Energetika* přesně rovnat výnosům jmenovaných středisek?

### Řešení

Jak naznačuje druhá věta úkolu, řešení je třeba hledat v současné rovnosti nákladů a výnosů jednotlivých středisek. Pro obě střediska tedy musí současně platit:

$$\begin{aligned} \text{stř. Údržba :} & \quad 200.000 \text{ Kč} + c_2 * 10 \text{ MWh} = c_1 * 1.500 \text{ hod.} \\ \text{stř. Energetika :} & \quad 300.000 \text{ Kč} + c_1 * 100 \text{ hod.} = c_2 * 100 \text{ MWh} \end{aligned}$$

čemuž po úpravě odpovídá:

$$\begin{aligned} \text{stř. Údržba :} & \quad -c_1 * 1.500 \text{ hod.} + c_2 * 10 \text{ MWh} = -200.000 \text{ Kč} \\ \text{stř. Energetika :} & \quad +c_1 * 100 \text{ hod.} - c_2 * 100 \text{ MWh} = -300.000 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Soustavu lineárních rovnic pak můžeme přepsat pomocí symboliky maticového počtu následovně:

$$\begin{pmatrix} -1500 & 10 \\ 100 & -100 \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} c_1 \\ c_2 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} -200\,000 \\ -300\,000 \end{pmatrix}$$

tj.  $\mathbf{A} \cdot \mathbf{c} = \mathbf{b}$ , kde

$\mathbf{A}$  ... matice koeficientů vzájemných dodávek středisek

$\mathbf{c}$  ... vektor hledaných vnitropodnikových cen jednotlivých dodávek

$\mathbf{b}$  ... vektor záporných hodnot prvotních nákladů středisek

S pomocí úprav základní rovnice snadno spočítáme, že hledaný vektor  $\mathbf{c}$  bude roven součinu matic  $\mathbf{A}^{-1}$  (tedy inverzní matice k matici  $\mathbf{A}$ ) a vektoru pravých stran  $\mathbf{b}$ .

$$\begin{aligned} \mathbf{A} \cdot \mathbf{c} &= \mathbf{b} && | \cdot \mathbf{A}^{-1} \\ \mathbf{A}^{-1} \cdot \mathbf{A} \cdot \mathbf{c} &= \mathbf{A}^{-1} \cdot \mathbf{b} \\ \mathbf{E} \cdot \mathbf{c} &= \mathbf{A}^{-1} \cdot \mathbf{b} \\ \mathbf{c} &= \mathbf{A}^{-1} \cdot \mathbf{b} \end{aligned}$$

Naším úkolem je tedy vypočítat vektor vnitropodnikových cen  $\mathbf{c}$ . Vlastní zadání matice  $\mathbf{A}$  proto není nijak složité. Vzhledem k tomu, že všechny buňky na každém listu tvoří jednu velkou matici, může matici tvořit jakákoliv souvislá oblast buněk. Podobně jako když řešíte příklad z matematiky na papíře, zadáte do vybrané oblasti buněk – např. na obr. 6-17 do oblasti buněk B2 až C3 – prvky matice  $\mathbf{A}$ . Totéž provedete pro vektor pravých stran soustavy lineárních rovnic  $\mathbf{b}$ , jenž jsem na obr. 6-17 zapsal do oblasti buněk F2 až F3. V obou případech jsem pro názornost dal prvky obou matic do rámečku, což však vůbec není nutné a na výpočet to nemá sebemenší vliv.

#### OBR. 6-17 VÝPOČET INVERZNÍ MATICE V MS EXCEL

	A	B	C	D	E	F	G
1	Matice A:				Vektor b:		
2		-1.500	10			-200.000	
3		100	-100			-300.000	
4	Inverzní matice:						
5		-0,00067114	-6,7114E-05				
6		-0,00067114	-0,01006711				
7							

Zdroj: Autor.

K výpočtu výsledného vektoru cen, jenž je řešením námi řešené jednoduché soustavy rovnic, potřebujeme znát inverzní matici ke čtvercové matici  $\mathbf{A}$ , ve které jsou koeficienty soustavy. MS Excel pomocí speciální funkce INVERZE, pomocí které vypočteme prvky inverzní matice následovně:

- Z lineární algebry víme, že inverzní maticí ke čtvercové matici  $\mathbf{A}$  typu (2,2) - tj. matice se dvěma řádky a dvěma sloupci - bude opět čtvercová matice typu (2,2). Označíme proto nějakou souvislou oblast 2x2 buněk, do které chceme umístit výsledek. V řešení na obr. 6-17 jsem zvolil buňky B5 až C6.
- Při neustále označených buňkách zadáme z klávesnice vzorec: „=Inverze(“, označíme oblast matice  $\mathbf{A}$  – tj. buňky B2 až C3 – a uzavřeme vzorec pravou okrouhlou závorkou.



- Nyní musíme Excelu sdělit, že se jedná o maticový výpočet, který se týká všech označených buněk. Dosáhneme toho tak, že místo odeslání klávesou Enter – jak činíme u běžných vzorců – **stlačíme současně klávesy Ctrl+Shift+Enter**.
- Výsledkem bude výpočet prvků inverzní matice  $A^{-1}$ , který vidíme na obr. 6-17.

Známe-li inverzní matici  $A^{-1}$ , zbývá nám již pouze vynásobit touto maticí zleva vektor pravých stran. Dosáhneme toho pomocí funkce Součin.matic, jejímiž parametry jsou násobené oblasti buněk s maticemi. Konkrétní postup je následující:

- Z lineární algebry víme, že výsledkem součinu inverzní matice  $A^{-1}$  typu (2,2) a vektoru  $b$  typu (2,1) bude opět vektor typu (2,1). Označíme proto nějakou souvislou oblast 2x1 buněk, do které chceme umístit výsledek. V řešení na obr. 6-18 jsem zvolil buňky F5 až F6.
- Při neustále označených buňkách zadáme z klávesnice vzorec: „=součin.matic(“, označíme oblast inverzní matice  $A^{-1}$  (tj. buňky B5 až C6), zadáme z klávesnice středník, označíme oblast vektoru  $b$  (tj. buňky F2 až F3) a uzavřeme vzorec pravou okrouhlou závorkou.
- Opět musíme Excelu sdělit, že se jedná o maticový výpočet, který se týká všech označených buněk určených pro výsledek (tj. buněk F5 až F6). Dosáhneme toho tak, že místo odeslání klávesou Enter **stlačíme současně klávesy Ctrl+Shift+Enter**.
- Výsledkem bude výpočet prvků hledaného vektoru vnitropodnikových cen  $c$  o hodnotách 154,36 Kč/hod. oprav a 3.154,36 Kč/MWh. Řešení vidíme částečně i na obr. 6-18, kde je pro úplnost zobrazen v prvním řádku výsledného vektoru vzorec pro výpočet součinu matic.

**OBR. 6-18 VÝPOČET SOUČINU MATIC V MS EXCEL**

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Matice A:				Vektor b:			
2		-1.500	10			-200.000		
3		100	-100			-300.000		
4	Inverzní matice:				Inverzní vynásobená b:			
5		-0,00067114	-6,7114E-05			=SOUČIN.MATIC(B5:C6;F2:F3)		
6		-0,00067114	-0,01006711			3.154,3624		

Zdroj: Autor.

MS Excel nabízí ještě další užitečné funkce pro práci s maticemi. Z těch nejobvykleji užívaných doporučuji vyzkoušet:

- TRANSPOZICE (*pole*) – stejným způsobem, který byl popsán v podkapitole 6.3 u nabídky *Vložit jinak...* transponuje zadanou matici v parametru *pole*.
- SOUČIN.SKALÁRNÍ (*pole1, pole2*) skalárně mezi sebou vynásobí zadaná pole. Výsledkem skalárního součinu dvou matic na obr. 6-19, který zadáme např. do buňky A4 zápisem „=součin.skalární(A1:B3;D1:E3)“ bude součet součinů stejnohlých prvků obou matic, tj.  $3*2 + 4*7 + 8*6 + 6*7 + 1*5 + 9*3 = 156$ .

**OBR. 6-19 DATA PRO SKALÁRNÍ SOUČIN**

	A	B	C	D	E
1	3	4		2	7
2	8	6		6	7
3	1	9		5	3
4					

Zdroj: Nápověda MS Excel.

## 7 DODATEK: NÁVODY K OVLÁDÁNÍ APLIKACÍ IS MU POUŽÍVANÝCH V PŘEDMĚTU CONTROLLING

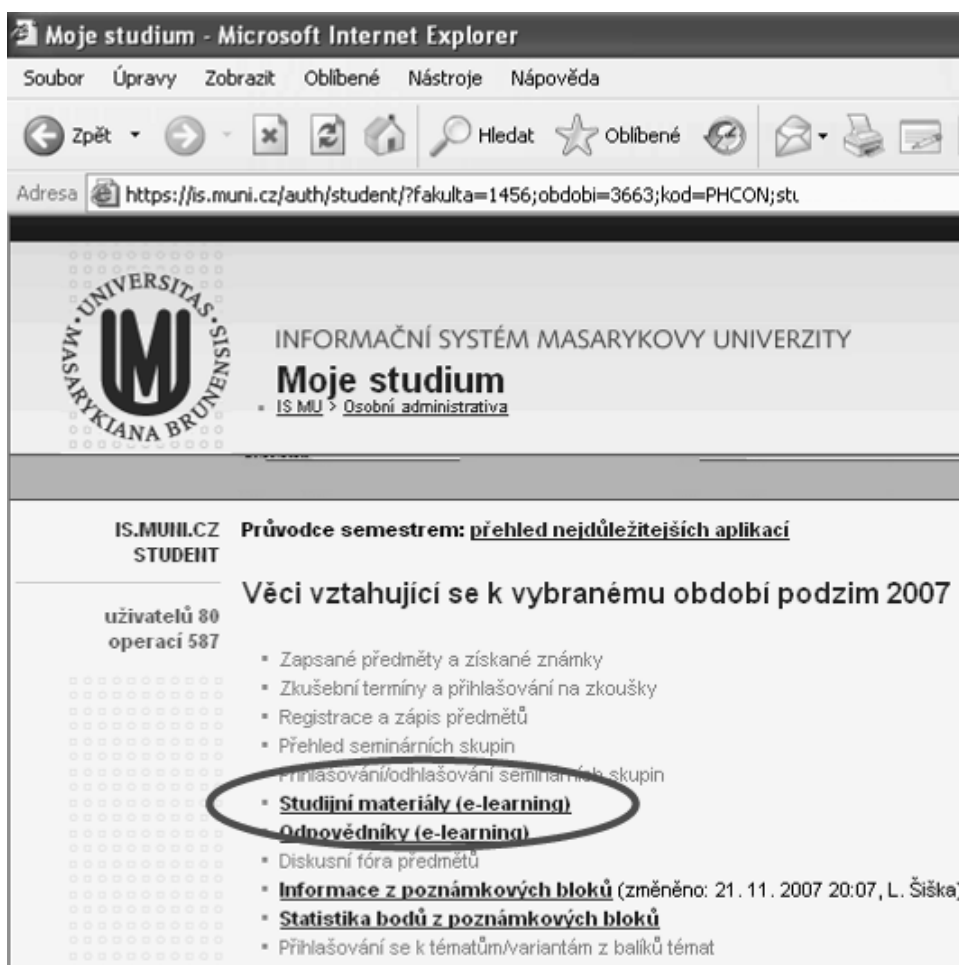
Cílem předmětu Controlling v žádném případě není znesnadnit Vám jeho absolvování uživatelsky nepřiliš přívětivými aplikacemi, které jsou součástí e-learningu Informačního systému Masarykovy univerzity (dále jen „IS MU“). V této kapitole proto postupně probereme způsoby ovládání všech druhů agend, s nimiž budete v předmětu pracovat.

Při rozboru jednotlivých aplikací vycházím z toho, že za dobu svého studia jste již obeznámeni s ovládáním základních prvků IS MU, a proto nerozebírám, jakým způsobem se přihlásíte, apod..

### 7.1 Studijní materiály

Tzv. *Studijní materiály* tvoří hierarchicky uspořádaná struktura složek, v nichž naleznete soubory, se kterými budete pracovat. Nejsnazší přístup pro Vás, jako studentku/studenta, je přes agendu *Moje studium* (rest *Studium* z hlavní nabídky IS MU), jejíž obsah ukazuje následující obr. 7-1. Odkaz na *Studijní materiály* jsem v něm záměrně zvýraznil červeným oválkem.

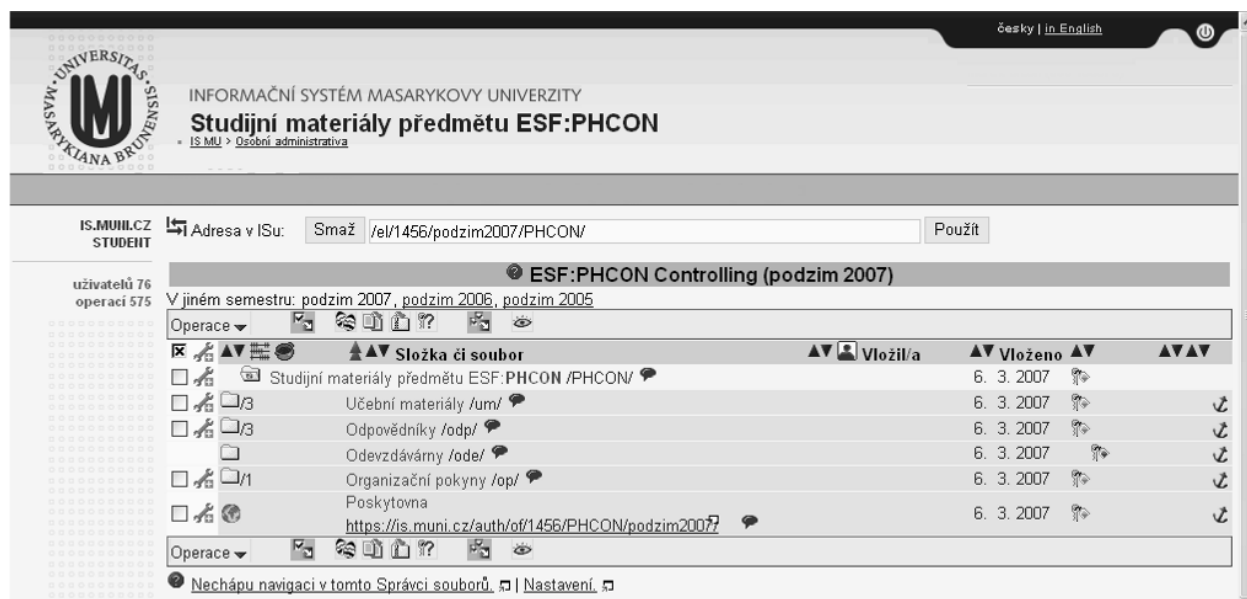
OBR. 7-1 PŘÍKLAD OBSAHU AGENDY *MOJE STUDIUM*



Zdroj: IS MU.

Po zvolení odkazu *Studijní materiály* si vyberete odkaz na materiály k předmětu *Controlling*. Otevře se Vám tzv. správce souborů, který se svou stromovou strukturou podobá uspořádání složek ve Windows a jehož podobu ukazuje obr. 7-2.

**OBR. 7-2 KOŘENOVÁ SLOŽKA AGENDY *STUDIJNÍ MATERIÁLY***



Zdroj: IS MU.

V jednotlivých složkách na obr. 7-2 jsou obsaženy následující informace:

- *Učební materiály* – obsahují další čtyři podsložky (i) s výpočtovými soubory s úkoly na semináře, (ii) se soubory se zadáním seminární práce, (iii) s prezentacemi z přednášek a (iv) s těmito skripty.
- *Odpovědníky* – ve složce naleznete odpovědníky s otázkami testujícímu Vaše pochopení teorie probírané na přednáškách a obsažené ve skriptech. Dále zde naleznete odpovědníky s dotazy na výsledky, které jste vypočítali v praktických úkolech ze seminářů.
- *Odevzdávárny* – do této složky máte právo vložit své zpracování analýzy hospodaření Vám přidělené prodejny, jejíž vytvoření a následná ústní prezentace jsou obsahem prvního úkolu seminární práce.
- *Organizační pokyny* – složka obsahuje stručný harmonogram semestru.
- *Poskytovna* – složka, ve které můžete umístit své soubory pro jiné studenty předmětu *Controlling*.

Ovládání složky se studijními materiály je analogické ovládání průzkumníku ve Windows.

## 7.2 Odpovědníky

Odpovědníky jsou dotazníky na teorii a výsledky vypočtené v praktických úkolech ze seminářů. Odpovědník spustíte buďto ze složky *Odpovědníky* v již probírané agendě *Studijních materiálů* (viz obr. 7-2), nebo přes hypertextové odkazy v agendě *Moje studium* (viz obr. 7-1). Následující obr. 7-3 ukazuje příklad odpovědníku, který se táže na výsledky z prvního praktického úkolu ze semináře.

## OBR. 7-3 PŘÍKLAD ODPOVĚDNÍKU

Informační systém Masarykovy univerzity  
01\_Plan\_prodeje  
česky | in English  
Ing. Ladislav Šiška, Ph.D. (učo 114747)

Odpovědi k průchodu Pá 23. 11. 2007 16:43:30, operaci So 24. 11. 2007 13:24:04, osobě L. Šiška, učo 114747  
• Klikněte: [Ulož](#) Přehled nastavení parametrů odpovědníku.

### Číslo Vašeho zadání je: 16

Zadejte výši rozpočtovaných netto tržeb za druh výrobku hrnky za celý rok 2008. Hodnotu uveďte v celých Kč, bez mezer mezi tisíci.  
45345353 Kč

Uveďte předpokládanou výši inkasa pohledávek ve druhém čtvrtletí za druh výrobku hrnky. Hodnotu uveďte v celých Kč, bez mezer mezi tisíci.  
123456789 Kč

Přenešte ze svého řešení druhého samostatného úkolu předpokládanou výši netto tržeb ve třetím čtvrtletí za druh výrobku dekorované šálky. Hodnotu uveďte v celých Kč, bez mezer mezi tisíci.  
Kč

Uveďte předpokládanou výši inkasa pohledávek za celý rok 2008 za druh výrobku dekorované šálky. Hodnotu uveďte v celých Kč, bez mezer mezi tisíci.  
Kč

a vyhodnotit moje odpovědi

Zdroj: IS MU, odpovědníky k předmětu Controlling.

Na obr. 7-3 stojí za povšimnutí úvodní nadpis „Číslo Vašeho zadání je : 16“. Jak již bylo v úvodu naznačeno, Vámi vylosované číslo (v příkladu na obrázku obr. 7-3 číslo 16) zadáte do souboru ve formátu \*.xls se stejně nazvaným praktickým úkolem jaký má název odpovědníku. V příkladu na obrázku obr. 7-3 si můžeme všimnout také modrého nadpisu *01\_Plan\_prodeje*, proto soubor se zadáním bude mít název *01\_Plan\_prodeje.xls*. Praktickým úkolům ze seminářů se věnuje následující bod 7.3. Na tomto místě pouze uveďme, že zadáním čísla do souboru ve formátu \*.xls se hodnoty v něm obsaženého zadání upraví a Vy si tak vytvoříte své individuální zadání. Synchronizace Vašeho zadání se správnými výsledky v odpovědníku je zajištěna právě prostřednictvím čísla zadání, a proto je potřeba vylosované číslo zadání přepsat do souboru ve formátu \*.xls, jenž je nazván stejně jako odpovědník, naprosto přesně. Jednou zadané číslo zadání totiž již nelze nikdy znovu zadávat, aniž byste nepřišli o všechny změny, které byly v souboru provedeny od jeho spuštění.

Podle výsledků svého řešení v souboru ve formátu \*.xls se zadáním praktického úkolu, zadáte Vámi vypočtené výsledky do odpovědníku a odešlete je stisknutím tlačítka *Uložit a vyhodnotit moje odpovědi*, které je vidět v dolní části obrázku obr. 7-3. V návaznosti na to IS MU zkontroluje Vaše výsledky a za každý správný výsledek Vám přidělí předdefinovaný počet bodů. Celkovou výši bodů ze všech odpovědí vyplněných do odpovědníku pak uvidíte, když si znovu spustíte stránku *Moje studium* a z odpovědníky k předmětu Controlling.

Každý odpovědník v předmětu Controlling můžete opakovaně spouštět a usilovat tak o zlepšení svého celkového bodového skóre ze zodpovězení otázek daného odpovědníku. Z každého posledního zodpovězení se současně automaticky přenáší Vámi dosažený počet bodů do tzv. poznámkového bloku (blíže viz bod 7.4), ve kterém pak průběžně vidíte celkový počet bodů dosažený z každého úkolu. Současně se body v poznámkovém bodu sčítají, čili tak vidíte, kolik bodů Vás dělí od šedesátibodové hranice nutné pro dosažení kolokvia.

Kromě popisovaných odpovědníků na výsledky praktických úkolů ze seminářů jsou obdobnou formou odpovědníků organizovány i testy, které ověřují Vaši teoretickou přípravu.

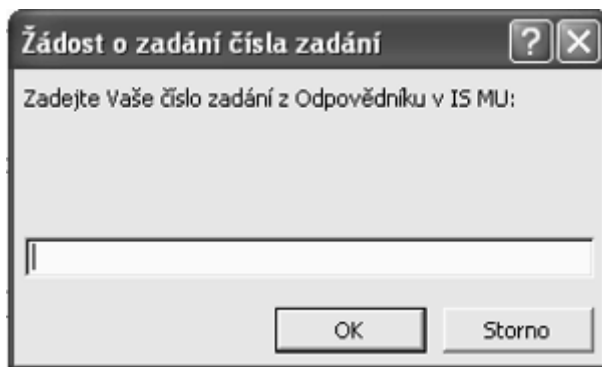
V tomto případě se jedná zpravidla o otázky s uzavřenou nabídkou odpovědí, ze kterých vybíráte jednu správnou. Rovněž pro tyto odpovědníky platí, že bodový výsledek z posledního uloženého průchodu odpovědníkem se Vám přenesse do poznámkového bloku a započítá do průběžného bodového skóre.

### 7.3 Soubory s praktickými úkoly ze seminářů

Soubory se zadáním praktického úkolu, který se vztahuje k modelovému podniku Porcelán, a.s., naleznete společně s podkladovými tabulkami ve složce *Studijní materiály/Učební materiály* (viz bod 7.1 výše). Příslušný soubor si stáhnete na svůj počítač (např. kliknutím pravým tlačítkem na jeho název a volbou *Uložit cíl jako ...*), flash disk, či jiné úložiště, které Vám je k dispozici.

Po otevření souboru a případném potvrzení výzvy aplikace MS Excel, kterou Vás žádá o povolení používání maker, se Vám **musí zobrazit dialogové okno** uvedené na obr. 7-4. Do něj přepíšete číslo svého zadání, které jste si vylosovali spuštěním odpovědníku (viz předchozí bod 7.2), který má stejný název jako Vámi otevíraný soubor ve formátu pro MS Excel. **Soubory s praktickými úkoly ze seminářů jsou určeny pro tabulkový procesor MS Excel. Při spuštění v jiném tabulkovém procesoru soubor nepracuje a nevytvoří Vám individuální zadání, jehož výsledky jsou provázány s odpovědníkem!**

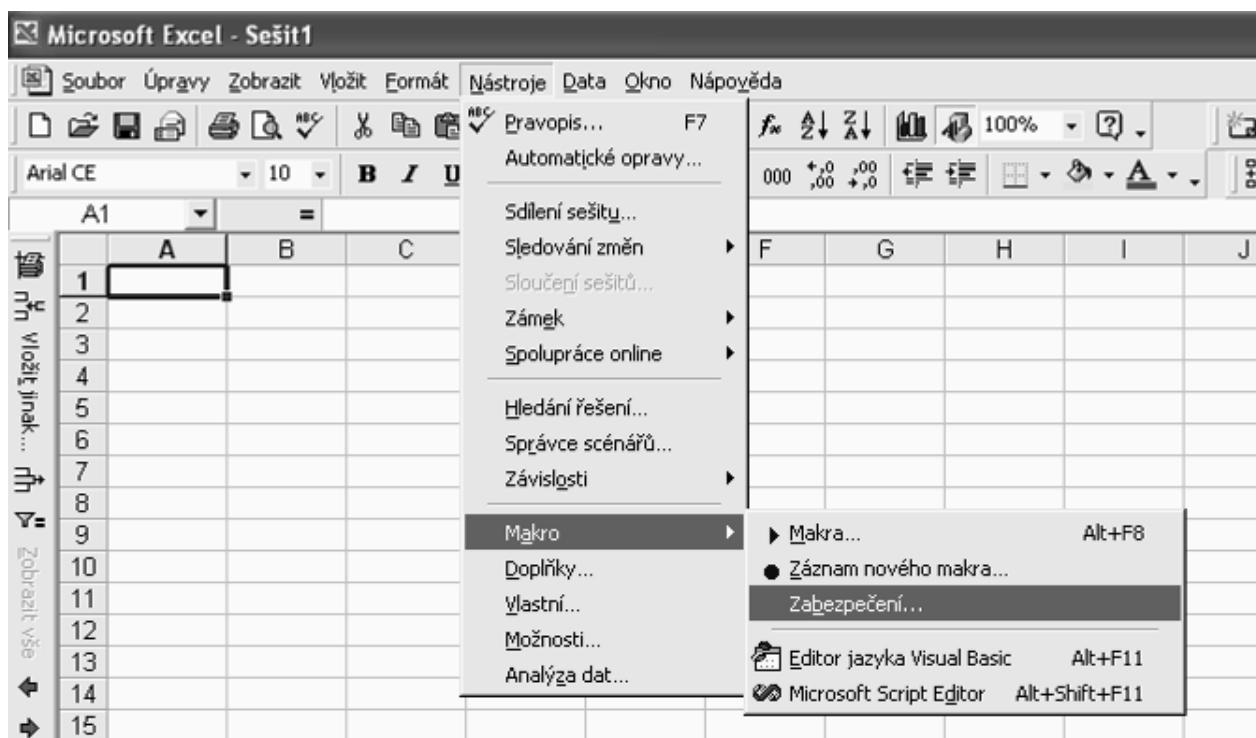
OBR. 7-4 DIALOGOVÉ OKNO ŽÁDOST O ZADÁNÍ ČÍSLA ZADÁNÍ



Zdroj: MS Excel, autor.

Pokud se Vám dialogové okno neobjeví, musíte snížit úroveň nastavení ochrany zabezpečení proti nechtěnému spuštění programového kódu. Pokud byste tak neučinili, neměli byste možnost zadat vylosované číslo svého zadání do souboru ve formátu MS Excel, v něm obsažené zadání by se Vám neindividualizovalo, což by následně znamenalo, že i dobře vypočtené výsledky by nesouhlasily s hodnotami výsledků nastavených v odpovědníku, jenž by Vám v důsledku toho za ně nepřihodil body za správné řešení. Snížení úrovně zabezpečení provedete volbou nabídky *Nástroje/Makro/Zabezpečení...* z hlavního menu aplikace MS Excel, jak rovněž ukazuje obr. 7-5. V následném dialogovém okně zaškrtnete nabídku *Nízké* a potvrdíte *OK*. Soubor je pak nutno uzavřít a znovu spustit, aby se objevilo dialogové okno pro zadání čísla zadání (viz obr. 7-4).

## OBR. 7-5 SNÍŽENÍ ÚROVNĚ ZABEZPEČENÍ



Zdroj: MS Excel.

Každý sešit s praktickým úkolem ze semináře má zařazen jako první v pořadí list *Zadani*, na kterém naleznete seznam úkolů, které máte s využitím údajů z následujících listů vyřešit. V záhlaví listu *Zadani* současně vidíte číslo, které jste do souboru přepsali z odpovědníku. Toto číslo zůstane v souboru zadáno i po jeho uložení a opětovném spuštění, kdy Vás již soubor nebude znovu vyzývat ke vložení čísla zadání. Pokud se upíšete při přebírání čísla zadání z odpovědníku, nezačínáte řešit zadané úkoly, ale sešit zavřete bez uložení a znovu spusťte. Objeví se Vám znovu výzva pro zadání čísla zadání a pokud se tak nestane, stáhněte si soubor znovu z příslušné podsložky složky *Studijní materiály/Učební materiály* v IS MU a spusťte ho.

Při práci se souborem s praktickým úkolem ze seminářů je nutno respektovat, že pro zajištění bezchybného chodu by měl list *Zadani* zůstat v souboru neustále jako první. Pokud změníte pořadí listů, bude Vás soubor po opětovném spuštění znovu vyzývat k zadání čísla zadání, které umístí listu, který je první. Jinými slovy může dojít k tomu, že soubor Vám po novém spuštění vymaže výsledky, či zneprístupní list, který zařadíte jako první na místo listu *Zadani*.

**Při svých výpočtech usilujte o co největší možnou přesnost.** Z tohoto důvodu nezaokrouhľujte mezivýsledky a neopisujte hodnoty z jiných buněk ručně, ale kopírujte jejich hodnoty např. prostřednictvím nabídky *Vložit jinak...* (podrobněji viz bod 6.3), či je zadávejte do svých vzorců odkazem na buňku se zdrojovou hodnotou. Důvodem je skutečnost, že ačkoliv Excel zobrazuje výsledky různě zaokrouhlené (v závislosti na nastaveném formátu dané buňky) na pozadí počítá s hodnotami nezaokrouhlenými. Násobíte-li pak částkou jeden milion např. číslo zobrazené jako *0,1%*, které však ve skutečnosti má na pozadí hodnotu *0,0014267*, získáte ve svém výpočtu výsledek *1.000*, zatímco odpovědník bude nastavený na hodnotu *1.426,7!*

## 7.4 Poznámkové bloky

Poznámkové bloky slouží v předmětu Controlling pro Vaši průběžnou informaci, jaký počet bodů jste dosáhli. Průběžně v nich tedy vidíte hodnocení své práce.

Poznámkové bloky spustíte z agendy *Moje studium* (viz odkaz *Informace z poznámkových bloků* na obr. 7-1), ve které si dále vyberete poznámkové bloky k předmětu Controlling. Příklad výpisu z poznámkových bloků uvádí následující obr. 7-6.

**OBR. 7-6 VÝPIS INFORMACÍ Z POZNÁMKOVÝCH BLOKŮ**

The screenshot shows the IS MU interface. At the top left is the Masaryk University logo. The header reads 'INFORMAČNÍ SYSTÉM MASARYKOVY UNIVERZITY' and 'Informace z poznámkových bloků'. Below this, it says 'IS.MU > Osobní administrativa'. The main content area is titled 'IS.MU11.CZ STUDENT' and shows user statistics: 'uživatelů 126 operací 604'. The main section is 'PEMIC2 Cvičení z mikroekonomie II' with a sub-section 'Středa 12:50 - Vystavělová'. Below this is 'PHCON Controlling' with three sub-sections: 'Body celkem - přípravy na semináře' (3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | \*15), 'Body celkem - výsledky ze seminářů' (2 | 2 | 1.6 | | 2 | 1.5 | 2 | 1.6 | \*12.7), and 'Přednášky externistů' (změněno: 21. 11. 2007 20:07, L. Šiška) (21/11 \*2). At the bottom, 'BODY CELKEM' is shown as (15 | 12.7 | 2 | | \*29.7).

Zdroj: IS MU.

Na obr. 7-6 vidíme výpis poznámkových bloků předmětu PHCON Controlling, jehož obsah charakterizujeme níže. Nejprve však uveďme, že číslovky uvádí počet bodů získaných v jednotlivých úkolech. V protikladu k některým jiným agendám v IS MU se zde pro oddělení desetinných míst užívá tečka. Svislé čárky od sebe oddělují jednotlivé zápisy bodů. Poslední číslo na řádce za znakem „\*“ značí celkový součet celé řádky.

Informace o dosažených bodech je strukturována do následujících poznámkových bloků:

- *Body celkem – přípravy na semináře*, resp. *Body celkem – teoretická příprava* (pro kombinované studium) obsahují informaci o bodech dosažených z odpovědí na otázky z odpovědníků zaměřených na teoretickou přípravu na zpracování úkolu ze semináře.



- *Body celkem – výsledky ze seminářů*, resp. *Body celkem – výsledky z průběžných úkolů* zobrazují, kolik bodů jste získali za řešení úkolů, které se vztahovaly k modelovému podniku Porcelán a.s.
- Poznámkový blok *Přednášky externistů* se týká pouze prezenčního studia, protože kombinované studium má místo bodované účasti na vybraných přednáškách zvýšenou bodovou dotaci domácích teoretických příprav. V bloku naleznete data přednášek externích odborníků, kterých jste se zúčastnil(a), a počet za to přidělených bodů.
- Poznámkový blok *Seminární práce – prezentace* ukazuje počet bodů dosažených za vypracování a prezentaci prvního úkolu seminární práce, kterým je analýza hospodaření jedné konkrétní prodejny podniku Drogerie Morava a.s.
- *Body celkem - ostatní úkoly seminární práce* obsahuje hodnocení ostatních úkolů (mimo prvního, jenž je spojen s povinnou prezentací).
- Konečně blok *BODY CELKEM* sčítá výsledné body ze všech výše jmenovaných bloků, a dílčí sčítance zobrazí v pořadí, v jakém jsou bloky výše vyjmenovány. Dosáhnete-li v tomto bloku celkového bodového skóre 60 bodů a budete-li mít úspěšně absolvovanu prezentaci prvního úkolu seminární práce, získáte kolokvium.

Všechny vyjmenované bloky jsou tzv. autosumarizační bloky. Tento technický detail znamená, že se neaktualizují průběžně, ale přepočítávají se zpravidla v noci, kdy celkové vytížení techniky IS MU je nižší. Z tohoto důvodu **některé Vámi aktuálně dosažené zisky bodů bloky zaregistrují často až s jednodenním zpožděním.**

## 7.5 Soubory se zadáním seminární práce

Zadání seminární práce naleznete IS MU rovněž ve složce *Studijní materiály předmětu Controlling / Učební materiály* (viz bod 7.1), a sice v podsložce *Seminární práce*. Ta obsahuje další dvě složky. V první jsou umístěna individuální zadání, a to v souborech, které IS MU označuje nejprve příjmením a jménem studenta, za kterým následuje jeho UČO a název souboru *Zadání.doc*. V tomto souboru naleznete všechny podstatné pokyny pro vypracování seminární práce, vč. zadání jednotlivých úkolů, jejich hodnocení, formy očekávaného výstupu, instrukcí kam výsledky odevzdat a návodů, jak k řešení práce přistoupit.

Podstatnou součástí zadání tvoří čtyři datové soubory, které jsou umístěny ve druhé složce vnořené do složky *Seminární práce*. Jde o následující soubory:

- *Charakteristika\_podniku.doc*  
V souboru se popisuje modelový podnik *Drogerie Morava, a.s.*, jehož hospodaření budete analyzovat a pro který budete sestavovat rozpočty a finanční plány. Zejména je přiblížen způsob tvorby hodnoty v podniku, organizační struktura podniku a na ni navazující ekonomická struktura.
- *Pravidla\_ekonomiky.doc*  
Soubor obsahuje vnitropodnikovou směrnici *Pravidla pro řízení ekonomiky podniku Drogerie Morava, a.s.*, která upřesňuje ekonomickou strukturu podniku a způsoby stanovení vnitropodnikových výnosů a nákladů. Zároveň obsahuje i odkazy, kde lze nalézt příslušná čísla, či schémata v následujících „excelovských“ souborech, jež jsou přílohou Pravidel ekonomiky.
- *Rozpočet.xls*  
Sešit je přílohou Pravidel ekonomiky, která obsahuje soubor rozpočtů jednotlivých vnitropodnikových středisek a dále celopodnikové rozpočty vč. rozpočtových výkazů. Základní struktura je obdobná modelovému podniku Porcelán a.s.

- *Skutečnost.xls*

Sešit obsahuje přílohu Pravidel ekonomiky v podobě schématu účtování a používaného účtového rozvrhu. Hlavní obsah tvoří především výpisy obrátových předvah z účetnictví společnosti za tři poslední roky. Dále v něm najdete i finanční výkazy společnosti za poslední tři roky. Modelově se předpokládá, že již skončil rok 2007.

## 7.6 Odevzdávárna pro první úkol seminární práce

První úkol seminární práce je povinný pro všechny studenty předmětu. Jeho vypracování v podobě připravené prezentace ve formátu pro PowerPoint (\*.ppt) se odevzdává do tzv. *Odevzdávárny* v IS MU. Ta představuje samostatnou složku přímo v kořenové složce *Studijních materiálů předmětu Controlling* (viz obr. 7-2, resp. následující obr. 7-7).

### OBR. 7-7 ODEVZDÁVÁRNA PRO PRVNÍ ÚKOL SEMINÁRNÍ PRÁCE



Zdroj: IS MU s otevřenou složkou *Studijních materiálů k předmětu*.

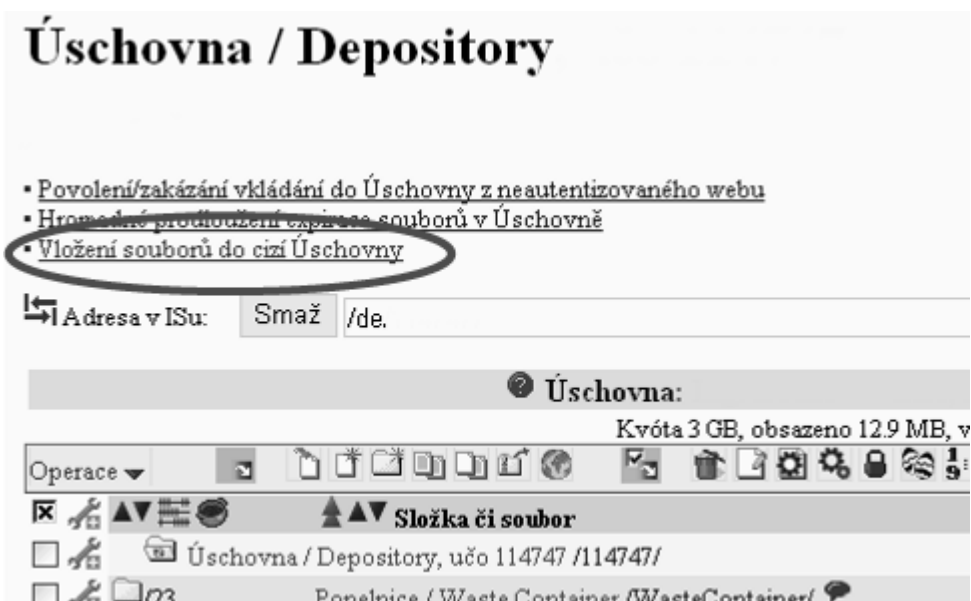
Prezentaci výsledků své analýzy hospodaření prodejny vložíte do složky *Odevzdávárny* prostřednictvím nabídky *Nahrát soubor z počítače*, jejíž ikona je na obr. 7-7 zvýrazněna červených kroužkem. Po kliknutí na ikonu se Vám objeví okno s výzvou zadání cesty, která vede k prezentaci ve na Vašem počítači, nebo tlačítkem *Procházet* naleznete na svém počítači soubor k odevzdání, vyberte ho a v dialogovém okně klikněte na tlačítko *Otevřít*. Jakmile máte zadánu cestu k souboru s prezentací, zbývá pouze stisknout tlačítko *Zavést* a IS MU přenesou soubor do *Odevzdávárny*.

## 7.7 Vložení souborů do cizí Úschovny (pro řešení zbývajících úkolů seminární práce)

Kromě prvního úkolu se všechny **ostatní úkoly seminární práce odevzdávají do Úschovny vyučujícího (Ladislav Šiška, UČO 114747) v IS MU**. Důvodem je skutečnost, že *Odevzdávárna* mě neinformuje o nově vložených souborech, zatímco o vložení souboru do Úschovny jsem informován e-mailem a mohu tak bezprostředně Vámi řešený úkol opravit.

K vložení souboru do úschovny musíte zvolit z hlavní nabídky ISu MU odkaz *Úschovna*. Zobrazí se Vám obsah Vaší osobní úschovny v podobě správce souborů a nad ním naleznete odkaz *Vložení souborů do cizí Úschovny*. Popisované zobrazení ukazuje též následující obr. 7-8, v němž je odkaz *Vložení souborů do cizí úschovny* zvýrazněn červeným oválekem.

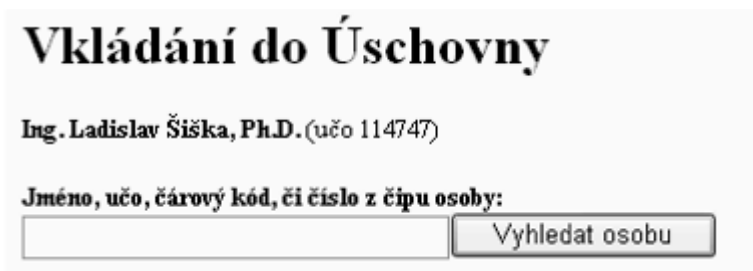
## OBR. 7-8 VLASTNÍ ÚSCHOVNA



Zdroj: IS MU.

Po zvolení odkazu *Vložení souborů do cizí úschovny* se Vám objeví výzva k zadání identifikačního údaje osoby, jak ukazuje obr. 7-9. Do políčka zadejte mé UČO „114747“ a nechte *Vyhledat osobu* stlačením stejnojmenného tlačítka.

## OBR. 7-9 VYHLEDÁNÍ OSOBY PŘI VKLÁDÁNÍ DO CIZÍ ÚSCHOVNY



Zdroj: IS MU.

Pokud jste úspěšně našli mou úschovnu, mělo by se Vám v dolní části zobrazované stránky objevit hlášení (viz obr. 7-10), že soubory se budou vkládat do ní a ne do Vaší úschovny. Hlášení, že úschovna není odevzdávárna ignorujte a tlačítkem *Procházet* naleznete na svém počítači soubor k odevzdání, vyberte ho v dialogovém okně a stlaďte *Otevřít*. Adresa Vašeho souboru se přenesse do políčka *Vyhledejte soubor ve svém počítači*. **Odrolujte dolů až na samý konec stránky, kde naleznete tlačítko *Zavést***. Kliknutím na něj soubor zavedete do mé úschovny a IS Vám vypíše confirmaci o vložení souboru. Dokud nekliknete na tlačítko *Zavést*, veškeré předchozí kroky byly marné a soubor se do mé úschovny nedostane!

## OBR. 7-10 VÝBĚR SOUBORŮ PRO VLOŽENÍ DO CIZÍ ÚSCHOVNY

---

Soubory se vkládají do Úschovny osobě:  
**Ing. Ladislav Šiška, Ph.D., KPH ESF MU, učo 114747**

[vybrat jinou osobu](#)

POZOR! Toto není **odevzdávárna** domácích prací apod. Soubory zde po čase mizí!

**Výběr souborů pro vložení do Úschovny vybrané osobě:**

**1. Název souboru** (nepovinný)

**Popis souboru** (nepovinný)

**Vyhledejte soubor ve svém počítači**

Zdroj: IS MU.

# SEZNAM LITERATURY

## Monografie a skripta

- ADAM, D. *Investitionscontrolling*. 2., bearbeitete und erweiterte Aufl. München : Oldenbourg, 1997. xi, 527 s. ISBN 3486236806.
- ANDERSON, L. K. SOLLENBERGER, H. M. *Managerial accounting*. 8th ed. Cincinnati : South-Western, 1992. xvi, 1039 s. ISBN 0538813261.
- BASL, J. *Podnikové informační systémy : Podnik v informační společnosti*. Praha : Grada, 2002. 144 s. ISBN 80-247-0214-2.
- DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. xiii, 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
- ESCHENBACH, R. *Controlling*. 1. vydání. Praha: CODEX, 2000. ISBN 80-85963-86-8.
- FIBÍROVÁ, J. *Reporting. Moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha : GRADA Publishing a.s., 2003.
- FREIBERG, F. *Finanční controlling*. Ringier ČR, a.s. Praha 1996. ISBN 80-85943-03-4
- GARRISON, R. H. *Managerial accounting : concepts for planning, control, decision making*. 5. ed. Homewood : Irwin, 1988. 23, 885 s. ISBN 0256058334
- HAAS, M. *Finanzielles Controlling von Projekten im Industriellen Grossanlagenbau*. Zürich : Schulthess Polygraphischer Verlag, 1996. xix, 321 s. ISBN 3725534497.
- HEINEN, E. *Industriebetriebslehre : Entscheidungen im Industriebetrieb*. 9. vollständig neu bearbeitete und erweiterte Aufl. Wiesbaden : Gabler, 1991. xi, 1602 s. ISBN 3409331522.
- HILTON, R. W. *Managerial accounting*. New York : McGraw-Hill, 1989. xxviii, 845, 17, 18 s. ISBN: 0-07-028963-8.
- HOFMEISTER, R., STIEGLER, H.: *Controlling*. Praha: BaBtext, 1992, ISBN 80-900178-8-6
- HORVÁTH&PARTNERS. *Nová koncepce controllingu : Cesta k účinnému controllingu*. 1. české vydání. (překlad 5. vydání německého originálu). Praha : Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-002-2.
- HORVÁTH, P. *Controlling*. 9. Auflage. München : Verlag Vahlen, 2003. ISBN 3-8006-2992-5.
- HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vydání. Praha : Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 8071750255.
- CHANDLER, A. D. *The visible hand : the managerial revolution in american business*. Cambridge : Belknap Press of Harvard University Press, 1977. xvi, 608 s. ISBN 0674940512.
- CHERRINGTON, J. O. et al. *Cost accounting : a managerial approach*. 2nd ed. Saint Paul, MN : West Publishing Company, 1988. xxv, 1036 s. ISBN: 0-314-64832-1.
- THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (CIMA). *Manažerské účetnictví : Oficiální terminologie*. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-43-X.
- INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING (IGC). *Slovník controllingu česko-anglický/anglicko – český : 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha : Management Press, 2003. ISBN 80-7261-085-6.
- JIRÁSEK, J. A. *Strategie : Umění podnikatelských vítězství*. 2. vydání. Praha : Professional publishing, 2003. ISBN 80-86419-46-2.

- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Balanced Scorecard : Strategický systém měření výkonnosti podniku*. 2. vyd. Praha : Management Press, 2001. ISBN 80-7261-037-6.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston : Harvard Business School Press, 1998.. -- xi, 357 s. ISBN 0875847889.
- KISLINGEROVÁ, E. a kol. *Manažerské finance*. Praha : C.H.Beck, 2004. ISBN 80-7179-802-9.
- KNAPP, V. *Vědecká propedeutika pro právníky*. Praha : Eurolex Bohemia, 2003. 233 s. ISBN 8086432548
- KOONTZ, H.; WEIHRICH, H. *Management*. Praha: Victoria Publishing, 1993. 659 s. ISBN 8085605457.
- KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
- KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7.
- KUDZBEL, M. *Bat'ov systém riadenia*. Bratislava : Marada Capital Services, 2003. ISBN 80-968458-2-9.
- KÜPPER, H. U. *Controlling : Konzeption, Aufgaben, Instrumente*. 4. überarbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2004. xix, 595 s. ISBN 3-7910-2299-7.
- LANČA, J., SEDLÁČEK, J. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2005. 172 s. ISBN 8021036435.
- LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání českého překladu. Praha : C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, J. *Manažerské účetnictví : kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha : Grada 2001. ISBN 80-7169-985-3.
- LAZAR, J.; HERMANN, P. *Nákladový controlling* . Ostrava : Repronis, 1999. ISBN 80-86122-34-4.
- MANN, R., MAYER, E. *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Praha : Průmysl a obdchod, 1992. 358 s. ISBN 80-85 603-20-9.
- MILITKÝ, J., MELOUN, M. *Kompendum statistického zpracování dat : metody a řešené úlohy včetně CD* . 1. vyd. Praha : Academia, 2002. 764 s. ISBN 8020010084.
- NÁDVORNÍK, J. a kol. *Bat'ův systém řízení do roku 1939*. Praha : Impuls, 1990. 124 s.
- OSSADNIK, W. *Controlling*. München : Oldenbourg, 1996. ISBN 3-486-22840-4.
- PAVLICA, K. et. al. *Sociální výzkum, podnik a management : průvodce manažera v oblasti výzkumu hospodářských organizací*. Praha : Ekopress, 2000. 161 s. ISBN: 80-86119-25-4.
- PAZOUREK, J. *Theorie i praxe účetních soustav*. Praha : Archiv, 1920. 415 s.
- ROSS, S. A. et al. *Fundamentals of corporate finance*. 4th ed. (alternate ed.). Boston : Irwin McGraw-Hill, 1998. xxxi, 826 s. ISBN: 0-256-16458-4.
- SCHROLL, R. a kol. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha : Trizonia, 1993. ISBN 80-85573-23-7..
- SCHWEITZER, M. KÜPPER, H. U. *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*. München : Vahlen, 2003. xxvii, 871 s. ISBN 3800630095.
- SPREMANN, K. *Controlling : Grundlagen - Informationssysteme – Anwendungen*. Wiesbaden : Gabler, 1992. 870 s. ISBN 3409131388.
- SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 3. vydání. Praha: C.H.Beck, 2002. ISBN 80-7179-736-7.
- SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0515-X.

- SYNEK, M.; KISLINGEROVÁ, E. *Základy controllingu : pracovní sešit a zadání případové studie*. Praha: VŠE 1994. ISBN 80-7079-832-7.
- STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. ISBN 80-247-0456-0.
- STEINÖCKER, R. *Strategický controlling : Působící faktory, potenciály úspěšnosti a tržní strategie*. Praha: BaBtext, 1992. ISBN 80-900178-2-7.
- SŮVOVÁ, H. et al. *Finanční analýza*. Bankovní institut : Praha, 1999. ISBN 80-7265-027-0
- TOMEK, G., VÁVROVÁ, V. *Řízení výroby*. 2. rozšířené a doplněné vydání. Praha : Grada, 2000. ISBN 80-7169-955-1.
- TRUNEČEK, J. *Znalostní podnik ve znalostní společnosti*. Praha : Professional, 2003. ISBN 80-86419-35-5.
- VARADZIN, F., BŘEZINOVÁ, O. *Hledání ve světě ekonomie: věda, metodologie, ekonomie*. Praha : Professional Publishing, 2003. ISBN 80-86419-56-8.
- VEBER, J. a kol. *Management. Základy – prosperita – globalizace*. Praha : Management Press, 2002. ISBN 80-7261-029-5.
- VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 2000. ISBN 80-7259-013-8.
- VYSUŠIL, J. *Integrované názvosloví v controllingu : Výkladový slovník pojmů, metod a nástrojů moderního řízení podniku*. Praha: Profess Consulting s.r.o., 1999. ISBN 80-7259-007-3.
- WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. české vydání. (překlad 18. vydání německého originálu). Praha : C.H.Beck, 1995. ISBN 80-7179-014-1.
- WÖHE, G., DÖRING, U. *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 21. Ausgabe. München : Vahlen, 2002. ISBN 3-8006-2865-1.

### Příspěvky do sborníků a periodických publikací

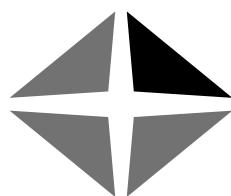
- BINDER, CH., SCHÄFFER, U. Publikationen zum Controlling : Eine Analyse deutschsprachiger Zeitschriften von 1970 - 2003. *European Business School Working Paper on Management Accounting & Control*, 2004, no. 16, s. 1-33.
- HAUSCHILDT, J. *Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung : Zu einer Realtheorie der Unternehmung*. Stuttgart : Schäffel-Poeschel, 1993. xii, 951 s. ISBN 3791006789.
- HORVÁTH, P. Controlling k podpoře vedení podniku. *Účetnictví*, 1995, roč. 30, č. 4, s. 104-107.
- ITTNER, C. D., LARCKER, D. F. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implication. *Journal of Management Accounting Research*, 1998, vol. 10, s. 205-238.
- KAPLAN, R. S. The Evolution of Management Accounting. *Accounting Review*, 1984, vol. 59, no. 3, s. 390-418.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Office of Strategy Management. *Harvard Business Review*, 2005, vol. 10, s. 72-80.
- KRÁL, B. Manažerské účetnictví a jeho úloh v řízení na bázi controllingu (1. část). *ControllerNews*, 2005, č. 2, s. 6-9.
- KRÁL, B. Manažerské účetnictví a jeho úloh v řízení na bázi controllingu (2. část). *ControllerNews*, 2005, č. 3, s. 7-9.
- LANČA, J. Informace nástroj řízení. In *Faktory úspěšnosti podniku 2001*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2001, s. 56-63. ISBN 80-210-2708-8.

- LAZAR, J. Controlling : nový fenomén v ekonomice. In *Finanční řízení podniků a finančních institucí*. Ostrava: 1999.
- MENSAH, Y. M., HWANG, N. R., WU, D. Does Managerial Accounting contribute to Related Disciplines? An Examination Using Citation Analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 2004, vol. 16, s. 163-181.
- PLININGER, P. Zukunftsperspektiven des Controllings. Eröffnungskonferenz des IMA Chapters. *Zeitschrift für Controlling & Management*, 2005 Jg. 49, H. 3, s. 201-203.
- POINT CONSULTING. Controlling v podmínkách českých firem. *Moderní řízení*, 2005, č. 5, s. 37-38.
- SHIELDS, M. D. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 1997, Vol. 9, s. 3-61.
- SHERIDAN, T. New frame for financial management. *Management Accounting*, Apr 1994, vol.72, iss. 4, s. 20-24.
- SCHÄFFER, U. Gedanken zum Erkenntnisobjekt der Controllingforschung. *European Business School Working Paper on Management Accounting & Control*, 2003, No. 8.
- WEIßENBERGER, B. Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre : Konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre. In *Controlling als akademische Disziplin : Eine Bestandsaufnahme*. Wiesbaden : Gabler, 2002, s. 389-408.
- ZEMAN, V., ZÁMEČNÍK, R. Nástroje operativního controllingu v systému vnitropodnikového řízení vybraných firem zlínského regionu, *ControllerNews*, 2004, č. 3, s. 16-20.
- ZRALÝ, M. Controlling a jeho role v řízení firmy. In *Controlling, sborník z celostátní konference – přínosy pro manažerské řízení firmy*. Praha: VOX 2003. ISBN 80-86324-29-X.

## Ostatní

- ASOCIACE SKLÁŘSKÉHO A KERAMICKÉHO PRŮMYSLU ČR. *Výroční zpráva za rok 2003*.
- BAŤA, T. *Úvahy a projevy*. Zlín : TISK, 1932.





# PATRIA PLUS

MASARYKOVA UNIVERZITA  
EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA  
Katedra podnikového hospodářství

prof. Ing. Ladislav Blažek, CSc.  
vedoucí katedry

## **Vybrané kapitoly z controllingu**

Ing. Ladislav Šiška, Ph.D.

Ediční rada: L. Bauer, L. Blažek, H. Hušková, F. Kalouda, M. Kvizda,  
L. Lukášová, R. Lukášová, J. Nekuda, J. Rektořík,  
A. Slaný, J. Šedová, V. Žítek

Vydala Masarykova univerzita roku 2007

1. vydání, 2007, náklad 25 výtisků  
Tisk: Olprint, Jaroslav Olejko, Šlapanice, Brněnská 252/29  
AA – 16,78 VA – 16,93 193 stran  
Pořadové číslo 4613/ESF-22/07-17/99  
ISBN 978-80-210-4495-1