

Projekt implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti

Bc. Lukáš Jelínek

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lukáš Jelínek**
Osobní číslo: **M12854**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretické podklady z oblasti controllingu a jeho nástrojů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a vypracujte situační analýzu této společnosti.
- Provedte analýzu současného stavu využívání nástrojů operativního controllingu ve vybrané společnosti.
- Vypracujte projekt implementace operativního controllingu do vybrané společnosti.
- Zhodnoťte přínosy a rizika navrženého projektu, jeho ekonomickou náročnost.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ATKINSON, Anthony A. et al. Management accounting. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, c2007, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.

ESCHENBACH, Rolf a kol. Controlling. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 816 s. ISBN 80-7357-035-1.

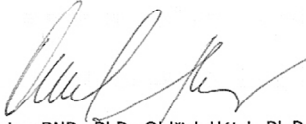
HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting & control. 6th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

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

MIKOVCOVÁ, Hana. Controlling v praxi. 1. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. února 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

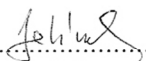
Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl jsem seznámen s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípoštěním-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na problematiku implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti. Teoretická část zpracovává poznatky z oblasti operativního controllingu a jeho nástrojů. Cílem praktické části je, na základě provedené analýzy vybrané společnosti, navrhnout v podmínkách společnosti projekt implementace operativního controllingu. V závěru je zhodnocena jeho ekonomická náročnost, přínosy a rizika.

Klíčová slova: controlling, controller, fixní náklady, odchylka, operativní, plánování, variabilní náklady

ABSTRACT

The thesis is focused on the implementation of operative controlling in the selected company. The theoretical part presents knowledge from the field of operative controlling and its tools. The practical part is based on the analysis of the selected company, to suggest in the conditions of the company project for implementation of operative controlling. The project also includes the assessment of the economic demands, benefits of the project and risks.

Keywords: controlling, controller, fixed costs, variance, operative, planning, variable costs

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucímu mé diplomové práce panu doc. Ing. Romanu Zámečnickovi, Ph.D. za vedení a podporu při jejím zpracování.

Poděkování patří také panu Martinu Březíkovi, jednateři společnosti Svoboda a Březík – pečivo s. r. o., za umožnění zpracování této práce, jeho vstřícnost a podporu.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 CONTROLLING	13
1.1 POJEM, DEFINICE A FILOZOFIE CONTROLLINGU.....	13
1.2 CÍLE CONTROLLINGU.....	14
1.3 ÚKOLY CONTROLLINGU.....	15
1.4 ČLENĚNÍ CONTROLLINGU.....	16
1.4.1 Operativní controlling.....	16
1.4.2 Strategický controlling.....	17
1.5 MINIMÁLNÍ POŽADAVKY NA SYSTÉM CONTROLLINGU.....	18
1.5.1 Systém podnikového plánování a kontroly.....	18
1.5.2 Manažersky orientované účetnictví.....	19
1.5.3 Výkaznictví.....	20
2 OPERATIVNÍ CONTROLLING	21
2.1 NÁSTROJE OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU.....	21
2.1.1 Členění nákladů.....	22
2.1.2 Krátkodobý hospodářský výsledek.....	22
2.1.3 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.....	23
2.1.4 Analýza kritických bodů.....	24
2.1.5 Plánování a kontrola.....	24
2.1.6 Nákladová a zisková střediska.....	26
2.1.7 Rozpočetnictví.....	27
2.1.8 Kalkulace.....	29
3 IMPLEMENTACE CONTROLLINGU DO SYSTÉMU PODNIKOVÉHO ŘÍZENÍ	31
3.1 DETERMINANTY ORGANIZACE CONTROLLINGU.....	31
3.2 ZAŘAZENÍ CONTROLLINGU DO PODNIKOVÉ HIERARCHIE.....	32
3.2.1 Zařazení controllingu bez pozice controllera.....	32
3.2.2 Zařazení controllingu se samostatnou pozicí controllera.....	32
3.2.3 Externí controller.....	33
3.2.4 Samocontrolling.....	33
3.3 POZICE CONTROLLERA.....	33
3.3.1 Profil controllera.....	34
4 REPOTING	35
4.1 POTŘEBNÉ ÚDAJE PRO REPORTING.....	35
4.2 METODIKA ZPRACOVÁNÍ DAT.....	35
4.3 ZÁSADY TVORBY REPORTU A JEHO PREZENTACE.....	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	38

5.1	PROFIL SPOLEČNOSTI.....	38
5.2	POSLÁNÍ A VIZE	39
5.3	STRATEGIE PODNIKU	40
5.4	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	41
5.5	KULTURA PODNIKU	42
6	SITUAČNÍ ANALÝZA.....	43
6.1	ANALÝZA VNITROPODNIKOVÉHO PROSTŘEDÍ	43
6.1.1	Výrobní sortiment	43
6.1.2	Lidské zdroje a produktivita práce	45
6.1.3	Informační systém podniku	46
6.2	FINANČNÍ ANALÝZA	47
6.2.1	Analýza absolutních ukazatelů.....	47
6.2.1.1	Majetková a finanční struktura	47
6.2.1.2	Analýza výnosů a nákladů	49
6.2.1.3	Vývoj výsledku hospodaření	50
6.2.2	Rozdílové ukazatele	52
6.2.3	Poměrové ukazatele	52
6.2.3.1	Ukazatele rentability	53
6.2.3.2	Ukazatele aktivity	54
6.2.3.3	Ukazatele likvidity	55
6.2.3.4	Ukazatele zadluženosti	57
6.3	ANALÝZA VNĚJŠÍHO PROSTŘEDÍ	58
6.3.1	Charakteristika odvětví	58
6.3.2	Analýza odběratelů.....	59
6.3.3	Analýza dodavatelů	60
6.3.4	Analýza konkurence.....	61
6.3.5	Společenské trendy.....	62
6.3.6	Ekonomické trendy	62
6.3.7	Ekologické trendy	63
6.3.8	Politicko-legislativní prostředí	63
6.3.9	Technologické trendy.....	63
6.4	SWOT ANALÝZA	63
6.5	ANALÝZA SOUČASNÉHO VYUŽITÍ OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU	65
6.5.1	Vnitropodnikové účetnictví.....	65
6.5.2	Plánování.....	66
6.5.3	Rozpočetnictví.....	67
6.5.4	Sledování nákladů ve společnosti	67
6.5.4.1	Druhové členění nákladů	67
6.5.4.2	Kalkulační členění nákladů.....	67
6.5.4.3	Kapacitní členění nákladů.....	68
6.5.5	Kalkulace.....	68
6.5.6	Sledování ukazatelů finanční analýzy.....	69
6.5.7	Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření	69
6.5.8	Reporting a kontrola.....	69
6.6	VÝSLEDKY PROVEDENÉ ANALÝZY.....	69
6.7	VÝCHODISKA PRO PROJEKT	71
7	PROJEKT IMPLEMENTACE OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU	72

7.1	PŘESTAVBA ORGANIZAČNÍ STRUKTURY	72
7.2	PROFIL CONTROLLERA	73
7.3	Hlavní úkoly controllera	73
7.4	NÁVRH OBSAHOVÉHO RÁMCE OPERATIVNÍHO PLÁNOVÁNÍ.....	74
7.5	ROZPOČETNICTVÍ	77
7.5.1	Zřízení odpovědnostních středisek.....	77
7.6	KALKULACE	79
7.7	ZAVEDENÍ KAPACITNÍHO ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	79
7.8	PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU FIXNÍCH NÁKLADŮ A TVORBU ZISKU.....	82
7.9	VÝPOČET KRÁTKODOBÉHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	83
7.10	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	85
7.11	REPORTING.....	86
8	PROJEKTOVÉ VYHODNOCENÍ.....	88
8.1	PLÁN PROJEKTOVÝCH ČINNOSTÍ	88
8.2	ČASOVÉ VYMEZENÍ PROJEKTU	89
8.3	RIZIKA PROJEKTU	89
8.4	PŘÍNOSY PROJEKTU A JEHO EKONOMICKÁ NÁROČNOST	91
8.4.1	Ekonomická náročnost projektu.....	92
	ZÁVĚR	93
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	94
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	96
	SEZNAM OBRÁZKŮ	97
	SEZNAM GRAFŮ	98
	SEZNAM TABULEK.....	99
	SEZNAM PŘÍLOH.....	100

ÚVOD

V dnešní turbulentní době nabývá důležitost pojmu controllingu stále většího významu. Boj s globální konkurencí je pro podniky stále větší výzvou, rychlý vývoj technologií a dynamicky se měnící podnikové okolí zvyšují zájem o moderní metody řízení. Aby bylo možné všechny tyto problémy zvládnout, podnikatelé musí přehodnotit svůj dosavadní postoj i myšlení, jelikož to co doposud stačilo k úspěšnému řízení podniku, může být v současné době již nedostačující. Controlling je právě jednou z metod, která dokáže v mnohých směrech zkvalitnit způsob řízení podniku. V tuzemsku tak neustále eskaluje dynamický vývoj této oblasti podnikového řízení, kdy stále více podniků si uvědomuje jeho velkou podporu v mnoha řídicích úlohách napříč celou společností.

K tomu aby mohlo být lépe dosaženo podnikových cílů, měly by být využívány nové nástroje a techniky. Velmi podstatným nástrojem, který usnadňuje cestu k dosažení těchto cílů a zároveň tak zaručuje dlouhodobou existenci podniku, je právě controlling.

Hlavním cílem této diplomové práce je navrhnout projekt implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti. V teoretické části autor zmapuje teoretické poznatky z oblasti controllingu a jeho nástrojů. Jejím základním posláním je teoreticky vymezit oblast projektového tématu v rozsahu, který je vzhledem ke specifickým podmínkám daného podniku následně aplikován v rámci projektu.

Praktická část je složena ze dvou částí, analytické a projektové. V analytické části bude sestavena situační analýza současného stavu vybrané společnosti, která se zaměří na vnitřní a vnější prostředí, v neposlední řadě také na současné využití operativního controllingu.

Projektová část se bude obsahově věnovat samotnému procesu implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti.

Projektu budou následně v závěru specifikována rizika spojená s jeho realizací, se kterými bude nutné počítat. Podnikový management budou jistě zajímat možné přínosy vyplývající z úspěšného dokončení projektu, které bude moci porovnat s vynaloženými náklady na začlenění operativního controllingu do své společnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout projekt implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti. Vybranou společností je Svoboda a Březík – pečivo s. r. o., která vznikla v roce 2000, avšak společné podnikání zakladatelů v pekárenském oboru začalo už v roce 1990.

V teoretické části autor zpracovává literární podklady z oblasti controllingu a jeho nástrojů s využitím metody abstrakce, která myšlenkově odděluje podstatné informace. Jejím cílem je teoreticky vymezit oblast projektového tématu v rozsahu, který je vzhledem ke specifickým podmínkám daného podniku následně aplikován v rámci projektu.

Praktická část se opírá o situační analýzu, ve které je analyzováno vnitřní a vnější prostředí, v neposlední řadě také současné využití operativního controllingu. Základní pohled na vnitropodnikové prostředí poskytne analýza výrobního sortimentu, lidských zdrojů a IS. Následná finanční analýza je metodou využívanou k hodnocení finanční situace podniku, pro tento účel jsou v ní využity absolutní, rozdílové a poměrové ukazatele. Po následné analýze vnějšího prostředí nabízí komplexní pohled z hlediska vnitřního i vnějšího prostředí SWOT analýza, i s následným vyhodnocením jejího matematického modelu. Před samotným zahájením projektové části je dílčím úkolem analyzovat současný stav využívání nástrojů operativního controllingu v dané společnosti. V mezním bodě analytické a projektové části jsou formou indukce formulovány závěrečná východiska provedené analýzy.

V úvodní fázi projektové části bude provedena přestavba organizační struktury z důvodu začlenění controllingového útvaru. Nezbytně nutným krokem k zavedení operativního controllingu je reengineering procesu členění nákladů, kdy vznikne nové členění z kapacitního hlediska, a ve kterém budou formou dedukce aplikovány teoretické poznatky z této oblasti. Nové členění umožní využití dalších nástrojů operativního controllingu, jak jsou využití krycího příspěvku, výpočet krátkodobého výsledku hospodaření a analýza kritických bodů.

Závěrečným úkolem je vyčlenit přínosy a rizika navrženého projektu, nezbytnou součástí je vymezit i jeho ekonomickou náročnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

1.1 Pojem, definice a filozofie controllingu

Pojem controlling pochází z anglického slova „control“, resp. „to control“ a lze jej chápat ve smyslu něco řídit, ovládat, kontrolovat nebo prověřovat. Tento způsob řízení podniku nemá přesně daný obsah, ani jednotnou definici. (Fibírová, 2003, s. 10)

Hansen, Mowen a Guan (2009, s. 11) uvádí, že proces monitorování realizace plánu a provedení nápravných opatření v případě potřeby jsou označovány jako controlling. Řízení je obvykle dosaženo s využitím zpětné vazby. Zpětná vazba je informace, která může být použita pro vyhodnocení nebo nápravu kroků, které byly skutečně provedeny pro realizaci plánu. Na základě zpětné vazby, se může manažer rozhodnout nechat implementaci pokračovat tak, jak je, přijmout opatření k nápravě, aby bylo vše v souladu s původním plánem, nebo zvolit možnost přeplánování.

V existující literatuře lze nalézt řadu jeho definic jako například:

- Konečný (2007, s. 5) definuje controlling jako *„ekonomický přístup k řízení podniku, systematické provádění na budoucnost podniku cílově orientovaných činností podporující řízení podniku k dosahování podnikatelských cílů vlastníků ve stále se měnícím tržním prostředí, k životaschopnosti a úspěšné dlouhodobé existenci podniku.“*
- Synek a kol. (2003, s. 412) uvádí: *„V praxi se controlling chápe především jako kontrola, ve skutečnosti je nutné controlling chápat ve smyslu řízení, přičemž kontrola je jeho složkou.“*
- Horváth & Partners (2004, s. 5) obecně definuje controlling takto: *„Zcela mylně a přitom často se controlling srovnává s kontrolou. Controlling je ale mnohem více. Je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky.“*
- Ve Slovníku controllingu (2003, s. 226) je uvedena definice: *„Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllerů. Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace.“*

Filozofii controllingu můžeme charakterizovat třemi základními principy:

1. **orientace na cíle** (controlling přispívá ke stanovování podnikových cílů a jejich kontrole, také pomáhá vypracovat vhodnou metodiku plánování),
2. **orientace na úzké profily** (podstatou controllingu je vytvoření vhodného informačního systému, který by poskytoval dostatečné množství kvalitních dat a který pomůže odhalit a po té odstranit tzv. úzká místa, jež brání ve splnění podnikových cílů),
3. **orientace na budoucnost** (minulost je pro řízení důležitá pouze v tom, jak ovlivňuje budoucnost a dokáže pomoci předcházet problémům). (Synek, 2003, s. 412)

Proces udržení organizace pod kontrolou sestává z následujících pěti kroků:

1. Plánování se skládá z vypracování cílů organizace, výběru aktivit k dosažení cílů, a výběru měřítek s cílem určit, jak dobře byly splněny.
2. Realizace plánu.
3. Monitorování je proces měření aktuální úrovně výkonu systému.
4. Vyhodnocení nastává, když je zpětná vazba současné úrovně systémové výkonnosti porovnána s plánovanou úrovní takže případné nesrovnalosti mohou být identifikovány a mohou být předepsána nápravná opatření.
5. Náprava se skládá z přijetí vhodných opatření pro návrat systému do stavu pod kontrolou. (Atkinson, 2007, s. 314)

1.2 Cíle controllingu

Základním cílem controllingu je zajištění životaschopnosti podniku. Zajištění životaschopnosti zahrnuje tyto cíle řízení:

- **zajištění schopnosti anticipace a adaptace** – controlling napomáhá získat potřebné informace k tomu, aby se mohly učinit kroky k adaptaci, schopnost adaptace znamená přizpůsobení se již existujícím změnám okolí, poskytnutí informací o těchto změnách nám zajišťuje controlling, schopnost anticipace je předvídání možných budoucích změn okolí, o poskytnutí důležitých údajů o takových změnách se stará controlling,
- **zajištění schopnosti reakce** – zavedením informačního a kontrolního systému controlling přispívá k dosažení tohoto cíle, tento systém průběžně zobrazuje vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje tak vedoucím pracovníkům provádět cílově zaměřené úpravy vnitřních a vnějších závad,

- **zajištění schopnosti koordinace** – úkolem controllingu je zajistit soulad v systému řízení tak, že vytvoří předpoklady v technice řízení ke sladění činností jednotlivých podsystémů řízení podniku. (Eschenbach a kol., 2004, s. 93 – 95)

1.3 Úkoly controllingu

Základním úkolem controllingu je to, že napomáhá vedoucím pracovníkům k cílenému přizpůsobování se změnám okolního světa prostřednictvím plánování, informačním zabezpečením manažerů, analýzou a kontrolou, řízením nápravných opatření k plnění cílů a také umožňuje plnit koordinovaně úkoly řízení ke zvyšování tvorby hodnoty pro vlastníky.

Americký Svaz controllerů „Financial Executives Institute“ (FEI) v roce 1962 stanovil pro controlling těchto následujících sedm úkolů:

1. **plánování** – vytvoření plánovacího systému podniku, koordinace a provádění plánovacích prací, napomáhat k optimální strategii podniku, působení na zkvalitnění rozpočtů a kalkulací,
2. **výkaznictví a interpretace** – nákladové účetnictví a kalkulace, manažerské účetnictví, finanční účetnictví fungující jako informační základna rozborů, sestavování výkazů, porovnávání plánu se skutečností a následná analýza včetně příčin odchylek, interpretace průběhu činnosti, závěry vztahující se k podniku, výrobkům, vnitropodnikovým jednotkám,
3. **hodnocení a poradenství** – rady pro manažery v oblasti plánování, řízení, kontroly, posuzování finančních a ekonomických následků důležitých rozhodnutí investičních, inovačních, diverzifikačních, restrukturalizačních apod.,
4. **daňové záležitosti** – sledování všech daňových záležitostí (daňové plánování, kontrola daní, správa podnikových daní),
5. **výkaznictví pro státní účely** – kontrola a koordinace všech výkazů pro státní instituce,
6. **ochrana majetku** – vnitřní kontrolní systém, revize, zajištění ochrany majetku včetně pojištění,
7. **národohospodářské výzkumy** – průběžná analýza vnějšího prostředí podniku.

Některé z úkolů, uvedených výše, fungují v každém podniku, nelze však v takovém případě mluvit o controllingu. O controlling jde v takovém případě, kdy má podnik celistvý a

koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení k podpoře vedení. Tento systém má zaručit plnění všech výše zmíněných úkolů.

K tomuto účelu nepotřebujeme mít zřízené nějaké centrální místo nebo oddělení controllingu, nejdůležitější je, aby všechny úkoly controllingu byly organizačně zakotveny a uskutečňovaly se ve vzájemném souladu.

Controller má u všech úkolů povinnost vůči manažerům, což znamená, že je musí vždy zavčasu pravdivě informovat o situaci a navrhnout patřičná opatření. Funkce controllera obnáší to, že se musí neustále zaměřovat na budoucnost.

Tato práce neznamena pouze shromažďování informací, ale také jejich analýzu a využívání. Controlling není řešením problémů v podniku, ale činí je přehlednějšími a usnadňuje tak dosahování celopodnikových cílů. (Konečný, 2007, s. 8 – 9)

1.4 Členění controllingu

Z hlediska časového lze controlling rozdělit na strategický a operativní (vnitropodnikový, finanční a investiční).

Co se týče nevýrobní sféry, můžeme controlling rozdělit na controlling v obchodním podniku, v pojišťovnictví, v bankách, ve veřejné správě, v neziskových organizacích, ve zdravotnictví. (Horváth & Partners, 2004, s. 16)

Do funkčního hlediska můžeme zařadit controlling personální, controlling kvality, nákupní, investiční, pracovního kapitálu, výrobní a marketingový. (Eschenbach a kol., 2004)

1.4.1 Operativní controlling

Je to manažerská činnost, která se zaměřuje především na určování cílů, plánování a krátkodobé a střednědobé řízení. Jeho základními cíly jsou zisk, likvidita a finanční stabilita. (International Group of Controlling, 2003, s. 36)

Operativní controlling zaměřuje své aktivity převážně tam, kde má podnik nejvíce potenciálu k vytváření zisku. Jeho hlavním cílem je zefektivnit činnosti podniku především z pohledu věcných, časových a hodnotových měřítek. (Freiberg, 1996)

Detailnějšímu popisu operativního controllingu je věnována kapitola 2. Operativní controlling.

1.4.2 Strategický controlling

Strategický controlling je pro podnik důležitý kvůli jeho podporovací funkci strategického plánování a kontroly řízení. Hlavním úkolem je objevit budoucí potenciál úspěchu firmy a zajistit tak její dlouhodobou existenci. Při strategickém plánování, kterým se rozumí nalezení cíle, realizace a kontrola, má strategický controlling tyto úkoly – plánovat, koordinovat, informovat a kontrolovat. Již zmíněné úkoly jsou prováděny v těchto oblastech:

- podpora strategického plánování,
- propojení strategického a operativního plánování
- vytvoření a provádění strategické kontroly. (Jung, 2007, s. 15)

Ve strategickém controllingu se úkoly jako plánovat, informovat, analyzovat, kontrolovat a sestavovat nápravná opatření mění a jsou odlišné než u operativního controllingu:

- **plánování** – zde je důležité hledat, vytvářet a používat předpoklady k úspěchu a zabezpečit tak dlouhodobou životnost podniku,
- **informace** – strategický informační systém přináší základní informace k lepšímu určení strategických cílů a prosazení strategií,
- **analýza/kontrola** – srovnává skutečné hodnoty s hodnotami strategicky plánovanými a vytváří souhru s operativním controllingem,
- **řízení nápravných opatření** – úkolem je zavést operativní opatření, jež zaručí dlouhodobé působení nápravných opatření, především je třeba dbát na to, aby tato opatření nebyla škodlivá pro strategii podniku. (Konečný, 2007, s. 65)

Nástroje strategického controllingu

Nástroje strategického controllingu slouží k nalezení eventuálních příležitostí a hrozeb, používané postupy se dělí na dvě podskupiny:

1. **kvalitativní** – s jejich pomocí lze jednodušeji určit budoucí aspekty vývoje, které mohou mít vliv na ziskovost podniku, po rozpoznání těchto vlivů přispívají k odhalení příčin a následnému rozhodnutí ohledně nápravných opatření, patří zde například SWOT analýza, PEST analýza nebo také strategická analýza podniku,
2. **kvantitativní** – možno říci, že jde o doplnění kvalitativních nástrojů tím, že dokážou vyčíslit získané informace, zde se řadí například metody časových řad, metody aplikované statistiky, kauzální metody apod. (Mikovcová, 2007, s. 31)

1.5 Minimální požadavky na systém controllingu

Pokud se chce podnik udržet na trhu mezi konkurenčními firmami, je nutné, aby si vybudoval systém controllingu s odpovídající počítačovou podporou.

Minimální systém controllingu musí zahrnovat:

- systém podnikového plánování a kontroly (zejména rozpočetnictví),
- manažersky orientované účetnictví,
- výkaznictví (informační systém) s dostatečnou vypovídací schopností.

1.5.1 Systém podnikového plánování a kontroly

Plánováním se stanovují a vzájemně koordinují podnikové cíle a nutné postupy k jejich dosažení, rovněž i potřebné vstupy prostředků. Pouhé určení cílů není dostačujícím krokem. Aby byly cíle pro plánování aplikovatelné, musí vyhovovat těmto požadavkům:

1. musí to být takové cíle, na jejichž dosažení může oprávněný manažer působit a je schopen se s nimi identifikovat, controller má na starost to, aby byly pro jednotlivé útvary stanoveny cíle odpovídající uvedeným dvěma podmínkám, k tomu je zapotřebí určit podnikové cíle a z nich plynoucí dílčí cíle pro jednotlivé útvary,
2. jednotlivé dílčí cíle musí být v souladu s cíli podniku, controller je ten, kdo se stará o to, aby tyto dílčí cíle byly v pravomoci jednotlivých manažerů, jeho povinností je tedy zajištění nutné hierarchie cílů v podniku,
3. cíle musí být především uskutečnitelné, což znamená, že může nastat konflikt mezi představami vedení podniku a možnostmi útvarů, který musí controller řešit a zajistit tak mezi nimi soulad,
4. participativní formulování cílů za podpory controllera zlepšuje motivaci daných útvarů, ale rovněž odhaluje, jestli jsou celopodnikové cíle dosažitelné.

Úkolem controllingu je starat se o to, aby v podniku existoval vzájemně sladěný systém plánování a kontroly, což znamená:

- vypracování směrnice pro plánování a kontrolu,
- vypracování a zhodnocení informací typu „plán/skutečnost“, které jsou pro plánování a kontrolu nezbytné,
- běžné obsahové a časové porovnání plánu a kontroly.

Controller má za úkol vše koordinovat. Tomuto úkolu však předchází ještě motivační úloha. Controller by měl dosáhnout toho, aby všichni manažeři plnili své plánované úkoly.

Podstatná je dělba práce mezi vedením podniku a controllerem. Controller má na starost plánování a naopak vedení podniku určí, co se má plánovat (cíle). (Konečný, 2007, s. 11)

1.5.2 Manažersky orientované účetnictví

Lang (2005, s. 3) uvádí, že „*nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je hospodářským způsobem plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadající do zúčtovacího období. Jsou přiřazeny výkonům daného období a vzájemně porovnávány tak, aby byl tímto způsobem vypočítán provozní výsledek.*“

Tradiční finanční účetnictví s rozvahou a výkazem zisku a ztráty je nedostačující pro získání potřebných údajů, které umožňují plánování a kontrolu. Ke zjištění a řízení vnitropodnikových činností je nezbytné vnitropodnikové (provozní) účetnictví, které se věnuje nákladům a výnosům (z vnitropodnikového pohledu). Vnitropodnikové účetnictví plní tyto funkce:

- věrohodné a běžné zjišťování informací o výrobním procesu z různých hledisek,
- prognóza nákladů a výnosů,
- stanovení cílových veličin,
- kontrola dodržování cílů.

U systémů vnitropodnikového účetnictví se rozlišují tři dílčí oblasti:

- účtování nákladových druhů, určení jejich fixní a variabilní části, zavedení „kalkulačních nákladů“ (jaké náklady vznikají?),
- účtování střediskových nákladů, přesné vymezení každého střediska (kde náklady vznikají?), identifikace vztahu středisek k nositeli nákladů, po každé je nutné pamatovat na to, že nákladové středisko je možno posuzovat pouze na základě ukazatelů, které může dané středisko ovlivnit,
- propočet nákladů kalkulačních jednic, tzn. kalkulace (proč náklady vznikají?) s uplatněním principu kauzality – na každý produkt musí být přiřazeny jen ty náklady, které byly na výrobu tohoto produktu vynaloženy.

Je potřeba, aby controlling poskytoval všechny podstatné informace hned od počátku vývoje a technické přípravy výroby nových produktů, proto aby bylo možné zavčas aktivně ovlivnit vznik nákladů. (Konečný, 2007, s. 12)

Je žádoucí, aby vnitropodnikové účetnictví dávalo data o nákladech na jednotlivé produkty a služby a poskytovalo hospodářské výsledky jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Často také poskytuje data týkající se porovnání plánu se skutečností a je tak nástrojem řízení nákladů. (Lazar, 2012 s. 1 – 2)

1.5.3 Výkaznictví

Controlling musí sladit zajišťování informací a jejich užití. Důležité informace vznikají velmi často na úplně jiných místech, než na těch kde jsou v podniku potřebné. Výkaznictví je podstatnou součástí controllingu, jelikož bez něj nemůže správně fungovat ani plánování, ani kontrola. Výkazy by měly svým uživatelům poskytovat to, co je pro ně důležité, měly být orientované na problémy a dávat možnosti k jejich řešení. Controller za pomoci finančního řízení a účetnictví vytváří funkční informační systém. Přitom platí následující zásady:

- určitému vedoucímu pracovníkovi zpřístupňovat informace pouze o tom, co má možnost ovlivnit,
- informace musí být zaměřeny na problémy a jejich řešení,
- každý vedoucí pracovník musí dostávat informace pro ty oblasti, pro něž jsou formulovány jeho cíle.

Controlling sestavuje pro vedení podniku měsíční výkaz výsledku hospodaření, který by měl být těžištěm pro výkaznictví. Ten ukazuje v koncentrované formě výsledky všech oblastí podniku, dále také plánované a skutečné výsledky, měsíční a kumulované odchylky. Posláním výkaznictví je analýza výsledků, kontrola plánovaných úkolů a odhalení úzkých míst.

Výkaznictví zaměřené pouze na finanční výsledky by mohlo být jako podpora pro plánování a kontrolu nedostačující. Výkazy controllingu by měly obsahovat vedle finančního hlediska také hlediska trhu a zákazníků, inovací a vědecko – technického rozvoje a vnitřních provozních procesů. Ke znázornění těchto hledisek je nutné v daných podmínkách zvolit příslušné ukazatele. (Konečný, 2007 s. 13 – 14)

2 OPERATIVNÍ CONTROLLING

Operativní controlling, se na rozdíl od účetnictví zaměřeného na minulost, soustřeďuje na budoucnost a napomáhá tak během jednoho roku zavčasu učinit nápravná opatření, pokud se podnik ubírá jiným směrem, než jak bylo v plánu. Základním úkolem operativního controllingu je krátkodobé řízení zisku v podniku. Operativní controlling poskytuje nástroje, které:

- dělají hospodářskou komplexnost podniku přehlednou,
- s předstihem podávají potřebné informace k možným nápravným opatřením,
- garantují, že je podnik řízen z celkového pohledu,
- mají snahu o to, aby byla dosahována stabilita mezi tržbami, náklady a ziskem na jedné straně a finanční stabilitou na druhé straně na základě strategického zajišťování budoucnosti,
- díky svému zaměření na budoucnost pomáhají nalézt řešení úzkých míst a problémů v podnikání. (Konečný, 2007, s. 20)

2.1 Nástroje operativního controllingu

Mezi controllingové nástroje patří různé druhy analýz, které odkrývají zásadní a rozhodující hodnoty v zásobách, objednávkách, investicích, výrobních dodávkách a dalších oblastech. Dále jsou to nástroje k odhalení kritických bodů výroby a odbytu, využití metody příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, analýza provizí, nástroje řízení jakosti, hodnotová analýza atd. (Vollmuth, 1991, s. 4)

Vysušil (2000, s. 6 – 7) uvádí šest bodů, kterými se controlling vyznačuje a s jejichž pomocí je podnik schopen dosáhnout úspěšného řízení.

1. Podnik musí používat i další členění nákladů, než jen druhové a kalkulační, musí členit náklady také na fixní a variabilní. Bez tohoto kroku nelze efektivně kontrolovat a řídit podnikovou činnost.
2. Je důležité pravidelně provádět výpočet hospodářského výsledku, controlling pro tento výpočet využívá zcela speciální metodu, díky níž podnik získá nové a velmi hodnotné výsledky.
3. Nevyhnutelnou součástí controllingu je výpočet krycího příspěvku (přesnější název je příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku), který má různé varianty.

4. Výpočet kritického bodu je další krok, bez kterého se controlling neobejde, tento výpočet lze okamžitě aplikovat, jakmile rozčleníme náklady na fixní a variabilní.
5. Vytvoření uceleného systému plánování. Porovnání plánu a skutečnosti a vyhodnocení odchylek od plánu.
6. Posledním bodem controllingu je utvoření ziskových středisek, zde je podstatná jednak správná tvorba středisek vůbec, ale také přeměna nákladových středisek na střediska zisková.

2.1.1 Členění nákladů

Jedním z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů je členění nákladů dle vztahu k objemu prováděných výkonů. Cílem tohoto členění je zaměřit se na zkoumání reakce nákladů za situace odlišných variant objemu budoucích výkonů. Znalost toho, jak se budou náklady chovat při změně objemu výkonů, se stává jedním ze základních nástrojů pro tvorbu manažerských rozhodnutí.

- **Variabilní náklady** – jejich výše se mění přímo úměrně se změnou objemu produkce, nejdůležitější složkou jsou proporcionální náklady, příkladem proporcionálních nákladů je úkolová mzda dělníků, spotřeba přímého materiálu nebo energie spotřebovaná k provozu strojů. V některých případech může nastat situace, kdy náklady rostou rychleji než objem produkce, jedná se o tzv. nadproporcionální náklady (mzdové náklady výrobních dělníků). V případě, že náklady rostou pomaleji než objem produkce, hovoříme o tzv. podproporcionálních nákladech (některé položky materiálových nákladů).
- **Fixní náklady** – tyto náklady se změnou produkce nemění, tedy zůstávají stejné v průběhu určitého časového období (odpisy budov, leasing, mzdy manažerů podniku).
- **Smíšené náklady** – při klasifikaci nákladů v podniku bývá složité rozčlenit náklady na čistě fixní a variabilní. Velké množství nákladových položek podniku vykazuje určitou smíšenou povahu – obsahují fixní i variabilní složku (spotřeba energie). (Popesko, 2009, s. 39 – 41)

2.1.2 Krátkodobý hospodářský výsledek

Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření se řadí mezi stěžejní nástroje řízení podniku, jelikož obsahuje všechna podstatná data podniku. Vedle tržeb se zvláště rozdělí variabilní a

fixní náklady, po té mohou být s pomocí příspěvku na úhradu vypočteny velikosti příspěvků na úhradu, provozní výsledek, neutrální výsledek a právě tak podnikový hospodářský výsledek. Tento výsledek je velmi důležitý pro management podniku z hlediska pozitivního či negativního vývoje podniku, proto by jej měli mít každý měsíc k dispozici. (Vollmuth, 1991, s. 111)

- Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku:

netto – tržby

- variabilní náklady

= **příspěvek na úhradu č. 1**

- specifické fixní náklady

= **příspěvek na úhradu č. 2**

- všeobecné fixní náklady

= **hospodářský výsledek**

- neutrální výsledek

= **hospodářský výsledek podnikání**

Pro lepší orientaci ve složení nákladů podniku při výpočtu krátkodobého výsledku hospodaření by se měly rozdělit nákladové položky do více skupin. Jestli-že rozčleníme odbytové náklady a výnosy na zákaznické, výrobní a prodejní skupiny, dosáhneme tak přesnější analýzy těchto výnosů a nákladů. Provádí-li se tyto výpočty měsíčně a také kumulovaně například za čtvrtletí, pololetí atd., management se tak snadněji dozví o problémech v různých oblastech podnikání a na základě toho může provádět nápravná opatření.

Zavedení výpočtu krátkodobého výsledku hospodaření není vůbec složité a to platí především pro malé a střední podniky. Skladba tohoto vzorce by měla být co nejjednodušší, aby mohl být tento nástroj řízení používán rychle a bez komplikací. (Vollmuth, 1998, s. 83 – 85)

2.1.3 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku

Základním předpokladem pro výpočet příspěvku na úhradu je členění nákladů na fixní a variabilní, tzv. kapacitní členění.

Pro výpočet nákladů existují dva základní přístupy:

1. **metoda plných nákladů** – smyslem je stanovení ceny, která není přijatelná, bere-li v potaz konkurenční tlak na trhu, tato metoda je založena na druhovém nebo kapacitním členění nákladů, nevýhodou této metody je, že je neměnná a nereaguje vůbec nebo opožděně a nepřesně na vývoj objemu výroby a na využití podnikových kapacit,
2. **metoda příspěvku na úhradu** – u této metody se nepřičítají fixní náklady na jednotlivé výkony, tyto náklady jsou brány jako balíček nákladů vztahující se k celkovému chodu podniku, tento balíček se hradí jednotlivými příspěvky, které vyprodukovaly jednotlivé výrobky, metoda příspěvku na úhradu je nástrojem k řízení hospodárnosti, sledování nákladů v krátkém období, stanovení vhodného sortimentu i podpory cenových rozhodnutí. (Vysušil, 2000, s. 29 – 34)

2.1.4 Analýza kritických bodů

Tato analýza počítá s tím, že jsou variabilní a fixní náklady vykazovány odděleně. Díky tomu jsou vztahy mezi obratem, náklady a ziskem přehledně zobrazeny. Výsledky analýzy kritických bodů se zjišťují jak matematicky, tak graficky. Touto analýzou určíme kritický bod (break-even point), který ukazuje, kdy obrat kryje celkové náklady podniku.

S využitím této analýzy lze snadněji posoudit, jaké jsou možnosti dosažení zisku, tzn., že dostaneme informace o budoucím zabezpečení podniku. Výše zisku a jistota jeho dosažení znamenají důležité údaje pro úspěšné vedení podniku. Dá se lehce vypočítat vliv změny objemů prodeje, prodejních cen, variabilních a fixních nákladů na zisk. Management může tuto metodu používat pro:

- stanovení cílového zisku,
- určení stupně pracovního nasazení,
- určení skupin výrobků, které přinesou podniku nejvyšší zisk,
- rozhodnutí o velikosti objemu výroby pro každý produkt,
- kontrolu cenové politiky,
- rozhodování o investicích,
- stanovení kritického obratu (Vollmuth, 1991, s. 41 – 42)

2.1.5 Plánování a kontrola

Plánování, rozpočet a kontrola jsou jedny z nejdůležitějších součástí managementu. Plánování lze chápat jako projektování budoucích následků současných rozhodnutí. Vyjadřuje,

co se stane v budoucnu, nastanou-li určité skutečnosti, aby bylo možné předejít překvapením, které mohou nastat. Pod pojem plánování spadá také rozpočet, který je však až jeho druhou částí nebo téměř jeho závěrem. Každý plán by měl být, reálný, dosažitelný, konkrétní, měřitelný a materiální. (Žůrková, 2007, s. 9)

Základními prvky plánů jsou:

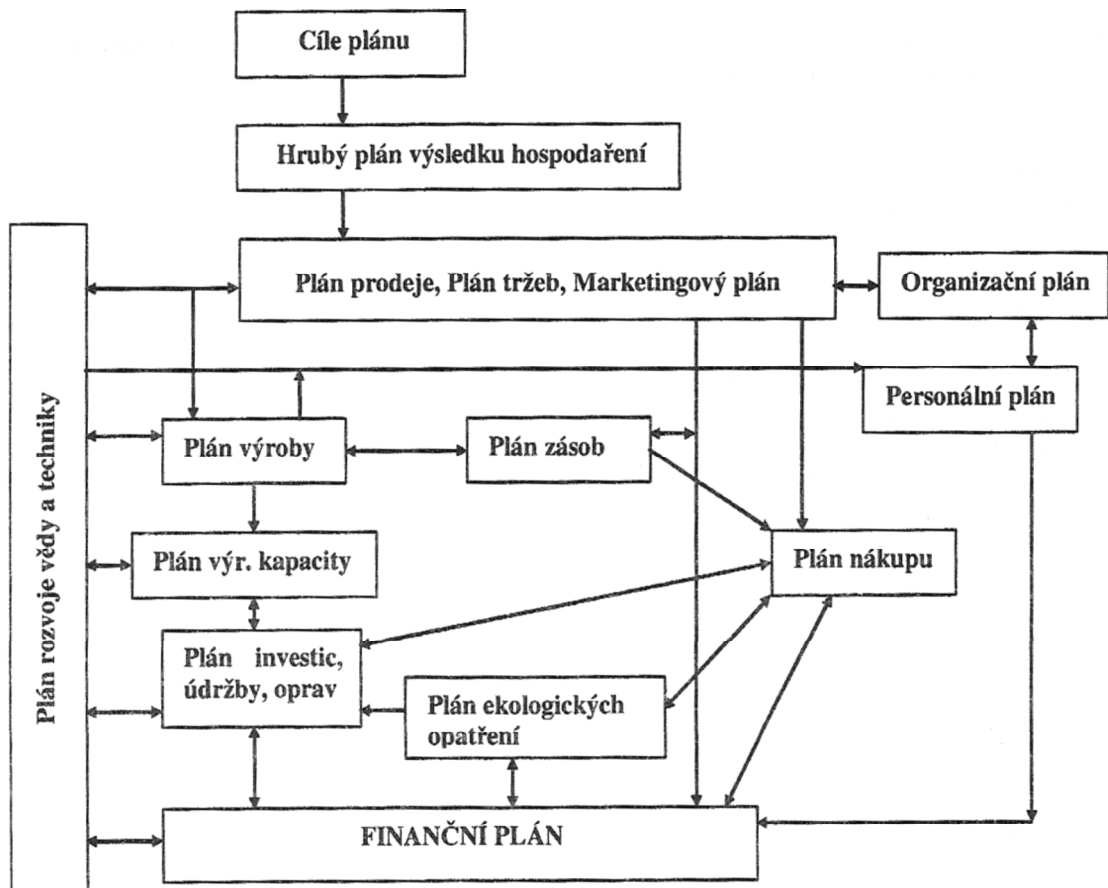
- cíle – jasně definované, případně kvantifikované cíle, kterých má být v budoucnu dosaženo,
- akce – prostředky nebo činnosti, které jsou nezbytné k dosažení předem určených cílů,
- omezení – při sestavování plánů je třeba brát v potaz všechna možná omezení,
- stanovení realizátorů, jejich úkolů a termínů splnění. (Vejdělek, 1999, s. 13 – 14)

Plánování má úzký vztah ke controllingu. Odpovědným za koordinaci a vytváření plánu je controller, lze ho tedy označit za manažera plánu (product manager). Plánování obsahu je na druhou stranu úkolem organizačních složek odpovědných za realizaci. Plánování a kontrolu můžeme brát jako jeden celek, protože porovnáním plánu se skutečností může mít schopnost vedení zasáhnout. (Horváth & Partners, 2004, s. 52)

Sledování odchylek je vlastně prapůvodním základem controllingu. I v dnešní době se většinou rozumí pod controllinem právě sledování a rozbor těchto odchylek s cílem posílit kladné odchylky a záporné potlačit.

Musíme ale od sebe odlišovat celkovou odchylku, která se ukáže při srovnání plánu se skutečností, a její složky v ní ukryté. Jedná se o následující složky:

- odchylka zapříčiněná změnami v objemu produkce v kusech, tj. ve vyráběném množství, označovaná také jako odchylka množství nebo vlivu množství,
- odchylka vznikající vlivem změn prodejní ceny, označovaná také jako odchylka ceny nebo vlivu ceny,
- odchylka vytvořená vlivem změny variabilních nákladů, označovaná také jako odchylka variabilních nákladů nebo vlivem variabilních nákladů,
- odchylka vznikající vlivem změny fixních nákladů, označovaná také jako odchylka fixních nákladů nebo vlivem fixních nákladů. (Vysušil, 2000, s. 53)



Zdroj: (Konečný, 2007, s. 26)

Obr. 1. Systém podnikového plánování

2.1.6 Nákladová a zisková střediska

Jde o přeměnu nákladových středisek na střediska zisková. Controllingové vedení předpokládá, že podnikové vedení má k dispozici čtyři odlišná hlediska na náklady:

1. náklady podle druhů, které jsou nezbytné pro sestavování výkazů zisků a ztrát,
2. náklady podle kalkulačních položek, které jsou potřebné pro sestavování kalkulací na jednotlivé výrobky,
3. náklady kapacitní, tedy náklady fixní a variabilní,
4. náklady podle útvarů, tj. dle závodů, provozů, středisek, dílen atd., z nichž nejdůležitější jsou náklady středisek.

Je třeba rozdělit hospodaření každého podniku na nejméně pět středisek:

1. střediska výrobní
2. střediska zásobovací

3. střediska správní
4. střediska odbytová
5. středisko neutrální (zachycuje například mimořádné náklady a výnosy, které v předšlých střediscích nebyly zachyceny).

Střediskové hospodaření spočívá na principu, že každé ze středisek má svůj plán (rozpočet), který musí plnit. Jestliže je plán splněn, znamená to čistý výnos střediska. Jestliže ale není plán splněn, výnos (zisk) střediska je nulový. A jestliže se dosáhne nějakých úspor, tyto úspory lze označit za zisk střediska. Dojde-li k překročení plánu například zbytečným plýtváním, pak hovoříme o ztrátě střediska.

Ve skutečnosti zde výnosem střediska jsou plánované náklady, proti nimž se staví skutečné náklady. Jedná se tedy o koncepci nákladových středisek. Dochází zde k tomu, že poslední střediska (střediska odbytová), která jsou ve spojení se zákazníky, vytváří jako jediná podnikový zisk, i když tento zisk vzniká v každém středisku, které je účastníkem tvorby hodnot.

Z toho důvodu považuje controlling tuto koncepci za překonanou a žádá přechod na koncepci ziskových středisek, která je více pokroková. (Vysušil, 2000, s. 63 – 65)

2.1.7 Rozpočetnictví

Je jedním ze základních ekonomických a manažerských nástrojů podnikového řízení. Jednoduše lze říct, že rozpočty jsou plány převedené na peněžní jednotky. Rozpočetnictví se zabývá zjištěním budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které plynou z krátkodobých i dlouhodobých cílů podniku a na kontrolu plnění těchto cílů.

Rozpočetnictví je zaměřeno především na budoucnost a v podstatě plní tři základní funkce:

1. Plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů vyjadřuje v peněžních jednotkách za jednotlivé organizační jednotky i za celý podnik.
2. Provádí běžnou kontrolu hospodaření středisek tak, že srovnává údaje z rozpočtů (předpoklad) se skutečnými údaji vnitropodnikového účetnictví.
3. Podává informace o plánovaných režijních nákladech a jejich poměru k přímým nákladům a tím poskytuje informace k vytvoření předběžných kalkulací. (Synek a kol., 2003, s. 117; Popesko, 2009, s. 199)

Rozpočtovací proces není složen pouze z tvorby rozpočtů, skládá se ze čtyř základních fází:

1. **Příprava rozpočtů** – tato fáze v sobě zahrnuje sběr dat a informací důležitých pro tvorbu rozpočtů.
2. **Sestavení rozpočtu** – jedná se o vytvoření jednotlivých základních rozpočtů a souhrnného podnikového rozpočtu.
3. **Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek** – spočívá v porovnávání skutečných a plánovaných hodnot ekonomických veličin během období, kterého se rozpočet týká a i po jeho skončení, důležité je v této fázi identifikování odchylek.
4. **Odstranění odchylek** – odstranění nepříznivých dopadů a hledání cest jak do budoucna zamezit jejich opětovnému vzniku. (Popesko, 2009, s. 200 – 201)

Technika sestavování rozpočtů a kontrola režijních nákladů vyplívají ze stávajících vertikálních podnikových vazeb (centralizovaný versus decentralizovaný systém řízení). Centralizovaný systém řízení předává úkoly postupně na nižší úrovně a útvary. Decentralizovaný systém řízení tvoří rozpočty od nejnižší úrovně postupně až k té nejvyšší. Rozpočty potřebují klasifikaci nákladů jak podle druhů, tak podle účelu. Tak vzniká potřeba sladění nákladů v rozpočtech a nákladů ve výkazu zisku a ztrát finančního účetnictví.

Forma sestavování rozpočtu je odvislá od podmínek a organizačního členění útvaru, pro který se rozpočet sestavuje a také od požadavků celého rozpočetního systému. Podle toho může být rozpočet sestavován jako pevný, přepočitatelně pevný a popř. jako variantní.

Metody sestavování rozpočtů jsou následující:

- stanovení rozpočtu na základě skutečnosti v minulém období,
- stanovení rozpočtu s použitím matematických a statistických metod,
- stanovení rozpočtu pomocí normativu nákladů,
- stanovení rozpočtu na základě empiricky zjišťovaných koeficientů změny výše nákladů při určité změně objemu výkonů, tzv. variátorů,
- stanovení výše nákladů v rozpočtu jako limitu,
- stanovení výše nákladů v rozpočtu při tzv. nulovém základu.

Dle toho, jaká forma sestavení rozpočtu je zvolena, určíme i jeho použití při kontrole nákladů. Pevný rozpočet má funkci pevně stanoveného limitu příslušných nákladů, který nelze překročit, tzn., že hodnocení příslušných procesů podléhá míře úspory proti tomuto limitu. Přepočitatelně pevný rozpočet dovoluje při kontrole nákladů brát v úvahu různé využití kapacit, přitom se také lineárně přepočítává fixní složka nákladů. Nejvíce přizpůsobivým nástrojem kontroly průběhu režijních nákladů je variantní rozpočet, který plně respek-

tuje variabilní a fixní složku režijních nákladů, tím umožňuje dle potřeby vyčíslovat odchylky způsobené porovnáním skutečného a plánovaného průběhu nákladů. (Synek, Kislingerová a kol., 2010, s. 294 – 295)

2.1.8 Kalkulace

Nalezením nejvhodnější metody výpočtu nákladů zajistíme efektivní řízení nákladů a musíme se rozhodnout, jakým způsobem budou tyto náklady přiřazovány na vlastníka nákladů. Z toho vyplývá, že je tedy především nutné rozhodnout o správném kalkulačním systému.

Kalkulace je postup, při kterém jsou vypočítány náklady na kalkulační jednici, resp. cena na jednotku produkce. V podnicích se převážně používají dva základní typy nákladových kalkulací:

Kalkulace s plnými náklady

Jde o způsob výpočtu, kdy všechny v podniku vzniklé náklady jsou přiřazovány na nositele nákladů, přímo se přiřazují náklady jednicové a naopak nepřímo přiřazovány jsou náklady režijní, a to většinou pomocí různých klíčů – například přírážkou kdy se zvolí určitá rozvrhová základna. Kalkulace je sestavována od přímých nákladů, přes režijní náklady k ziskové přírážce a tím se dostaneme ke stanovení ceny.

+ přímé náklady
+ režijní náklady
= **vlastní náklady**
+ zisková přírážka
= **cena**

Tento systém však vykazuje jisté nedostatky. Pokud náklady nebudou rozděleny na fixní a variabilní není možné využít analýzu bodu zvratu ani z hlediska zisku, ani z hlediska tvorby potřebné výše CF. Další závažnou problémovou oblastí je způsob klíčování nákladů. Klíčováním režijních nákladů je do kalkulačního systému zanesena systémová chyba (není jisté, jestli byla nalezena příčinná souvislost při volbě klíče mezi vývojem objemu produkce a struktury produkce a vznikem určitých režijních nákladů), která může způsobit nesprávné hodnocení jednotlivých výrobků.

Tradiční kalkulace úplných nákladů jsou a vždy budou použitelné pro plánování a rozhodování jen za stabilních podmínek (při stejné produktivitě práce, stejné struktuře výrobního

programu, při stejném využití výrobních kapacit) i v tom případě, že by byla odhalena příčina vzniku nákladů.

Následkem výše uvedených nedostatků bývá nesprávné hodnocení efektivnosti výrobků, chybná volba cenové politiky, neboť například chybí údaje pro stanovení krátkodobé spodní cenové hranice. (Mikovcová, 2007, s. 79 – 80)

Kalkulace s neúplnými náklady

Tato metoda je teoreticky i prakticky pro controlling vhodná, její velkou výhodou je plánování a kontrola nákladů podle příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. To znamená, že při tomto způsobu výpočtu nákladů jsou na kalkulační jednici přiřazovány pouze náklady přímé, popřípadě náklady variabilní. Režijní náklady, resp. fixní jsou spolu se ziskem v tzv. bloku, nazývaném hrubé rozpětí, tedy příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

Postup výpočtu nákladů vychází z ceny, který by měla být stanovena trhem, případně je možné ji správně odhadnout. Po té co se vyloučí variabilní náklady, získáme příspěvek na úhradu (hrubé rozpětí), který ukáže, jak který výrobek přispěje k úhradě fixních nákladů a následně k tvorbě zisku. Pro podnik je tedy přínosný každý výrobek, jehož příspěvek na úhradu (hrubé rozpětí) má kladnou hodnotu.

cena

- přímé (variabilní) náklady

= **hrubé rozpětí**

V praxi se ukázalo, že část fixních nákladů je možné zúčtovat ke speciálním vztažným veličinám. Z toho důvodu lze blok fixních nákladů rozdělit do několika vrstev, jako nejjednodušší je členit fixní náklady na dvě úrovně a to speciální a všeobecné.

Speciální fixní náklady lze přiřadit přímo na jednotlivé skupiny výrobků, u kterých vznikají. Patří zde například náklady na výzkum a vývoj, zásobování, výrobu a marketing. Vliv na vývoj a řízení těchto nákladů je v kompetenci příslušných středisek. Pro potřeby kalkulace jsou tyto náklady nejčastěji rozvrhovány dle nároků jednotlivých skupin výrobků na výrobní kapacitu podniku. Jako vztažná veličina se používá většinou spotřeba času.

Všeobecné fixní náklady se nijak nevztahují k jednotlivým skupinám výrobků. Patří zde například náklady na vedení podniku, účetnictví, personalistiku, controlling. Řízení těchto nákladů má v pravomoci vedení podniku. Co se týče kalkulace, tyto náklady se dále nerozvrhují a zůstávají ve společném bloku. (Mikovcová, 2007, s. 80 – 81)

3 IMPLEMENTACE CONTROLLINGU DO SYSTÉMU PODNIKOVÉHO ŘÍZENÍ

Pod pojmem implementace controllingu si můžeme představit jak vytvoření vhodné controllingové organizační struktury, tak organizaci průběhu procesů.

Při vytváření struktury a organizaci procesů se řeší nejčastěji tyto otázky:

- Kde v podniku budou přijímány úkoly controllingu?
- Které úkoly má řešit oddělení controllingu? Jak jsou úkoly controllingu integrovány do procesů jiných oblastí?
- Jaké rozhodovací pravomoci by měl mít controller? Která místa jednotlivých hierarchických úrovní spolupůsobí a na které procesy? V jakém pořadí probíhají procesy controllingu?

Prvním krokem je stanovení konkrétních úkolů controllingu a je třeba tento krok pečlivě zvážit a promyslet, jelikož úkoly controllingu jsou velmi podstatné pro rozhodování v dalších krocích.

Následující kroky se týkají organizačních pravidel v rámci controllingu:

- Jaká pole působnosti budou mít jednotlivá místa?
- Jaké stupně hierarchie budou vytvořeny?
- Budou zřízena specializovaná místa controllerů?

Vytvořením organizace controllingu je vybudován celkový systém controllingu a je potřeba si uvědomit, že controlling je systém, který se neustále rozvíjí a jsou na něj kladeny stále nové požadavky.

3.1 Determinanty organizace controllingu

Vzhledem k mnoha vnitřním i vnějším faktorům, které působí na organizaci podniku, neexistují všeobecně platná pravidla pro správnou organizaci controllingu. K faktorům, které mají vliv na strukturu a organizaci procesů controllingu, patří:

- interní – velikost podniku, program výkonů, technologie produkce výkonů a zpracování informací, právní forma a vlastnické poměry
- externí – celková hospodářská situace, trh práce a kapitálový trh, trh nákupu a odbytu, konkurenční poměry, technologická dynamika,

- personální – stupeň vzdělání, odborná zkušenost, podnikatelské myšlení zaměstnanců připravenost převzít zodpovědnost, vázání na podnikání.

Na základě zkušeností je možno vybrat jako nejdůležitější faktory, které ovlivňují organizaci controllingu velikost podniku a dynamiku prostředí. (Horváth & Partners, 2004, s. 245 – 248)

3.2 Zařazení controllingu do podnikové hierarchie

Postavení controllera ve struktuře podniku je v určité míře závislé na svěřených úkolech, tzn., že status controllera musí být takový, aby mohl plnit své úkoly.

3.2.1 Zařazení controllingu bez pozice controllera

Pro realizaci takového řešení se nabízejí dvě možnosti. Prvním řešením by bylo přenesení funkce controllingu na pracovníky odpovědné za účetnictví, které zároveň poskytuje nejvíce informací v podniku. Hrozí zde však riziko, že důležité úkoly controllera budou pracovníkem účetnictví přijaty jen nedostatečně. Druhá možnost je přidělení úkolů controllingu na pozice pověřené vedoucími úkoly.

Nedostatky a nebezpečí při odmítnutí zřídit pozici controllera lze spatřovat v tom, že chybí hlavní partner pro jednání, který má odborné znalosti a zkušenosti a je také nezávislý a může neutrálně posoudit možnosti rozhodování. Plnění takových úkolů zvyšuje pracovní zátěž již existujících pozic, kterým může v mnoha případech chybět motivace a to pak může vést k potížím s přijímáním úkolů. Je velmi pravděpodobné, že vedle již zmíněných problémů, budou potíže také s kvalifikací vedoucích pracovníků. (Horváth & Partners, 2004, s. 249 – 250)

3.2.2 Zařazení controllingu se samostatnou pozicí controllera

V tomto případě je velmi důležité zjistit, na jaké úrovni podnikové hierarchie by měla být funkce controllera umístěna, aby bylo zajištěno co nejefektivnější zvládnutí úkolů. Lze říci, že controller může nejúčinněji jednat, je-li umístěn na co nejvyšší hierarchické úrovni.

- **Pozice štábní** – tato pozice odpovídá tomu, že má být controlling umístěn na co nejvyšší místo v hierarchii, jelikož štábní pozice je přímo podřízena podnikovému vedení. Štábní místa se vyznačují spíše tím, že mají funkci poradní, připravující materiál k rozhodnutí, ale chybí jim rozhodovací a nařizovací pravomoci. Tyto kompetence jsou nezbytné pro správný chod controllingového systému.

- **Pozice liniová** – bylo prokázáno, že plánování, kontrola a řízení jsou prováděny mnohem efektivněji, je-li controller zařazen na liniové pozici, tzn., že má funkční nařizovací právo. Controller by měl být na téže úrovni jako vedoucí marketingu a odbytu, výroby a materiálového hospodářství. (Vollmuth, 1998, s. 19 – 20)

3.2.3 Externí controller

Důvodem pro vytvoření a zavedení externího podnikového poradce bývá to, že v podniku nejsou dostatečně kvalifikovaní pracovníci, kteří by mohli převzít funkci controllera. Externí controller má za úkol zaškolit vedení podniku a řídicí pracovníky tak, aby byly schopni převzít úkoly controllingu. Tento postup bývá podniky dobře přijímán, jelikož externí controller má velké zkušenosti a většinou nemívá žádné zvláštní konflikty s řídicími pracovníky a díky tomu také zpravidla dosáhne rychleji úspěchu než mnohý interní controller. (Vollmuth, 1998, s. 21 – 22)

3.2.4 Samocontrolling

Jedná se o metodu aplikace controllingu, při které dochází k redukci rozdělení práce mezi controllerem a nositelem rozhodovací pravomoci. Samocontrolling znamená, že někteří vedoucí pracovníci a manažeři převezmou úkoly controllingu. Pro úspěšné fungování musí být vyjasněno, které úkoly převezme management a v jaké formě bude controlling poskytovat podporu. Velmi důležité proto je, aby vedoucí pracovníci byli do převzatých úkolů zaškoleni a získali tak potřebné znalosti o controllingu. (Horváth & Partners, 2007, s. 255)

3.3 Pozice controllera

Controller by se měl starat o to, aby mohl každá manažer provádět controlling tým, že jim bude tuto práci usnadňovat nabídkou metod a nástrojů, neustálým vysvětlováním souvislostí plynoucích z informací, koordinací plánování a kontroly, koordinováním potřeby informací a jejich používání, zajišťováním odborných podkladů.

Spolupráci mezi manažerem a controllerem je možné vyjádřit následovně:

manažer

- provozuje podnikové činnosti,
- je odpovědný za výsledek,
- provádí controlling,

controller

- poskytuje informace o obchodních záležitostech pomocí ekonomických ukazatelů,
- je zodpovědný za transparentnost výsledku,
- stará se o to, aby každý manažer mohl provádět controlling,
- každý controller by měl mít schopnost působit prostřednictvím jiných.

Práce manažera a controllera se překrývají ve vzájemné spolupráci – v controllingu. (Konečný a Režňáková, 1997, s. 6)

3.3.1 Profil controllera

Z úloh, které má controller na starosti, vyplývají nároky, které jsou na něj jako na pracovníka controllingového útvaru kladeny. Je jasné, že na úspěchy controllingu mají do určité míry vliv schopnosti controllera. Požadavky kladené na controllera lze rozdělit do dvou skupin:

- **osobnostní předpoklady** – být odolný vůči tlaku z nadřízených i podřízených míst, být komunikativní a umět navazovat kontakt, schopnost předávat myšlenky a přesvědčovat o nich, schopnost analytického i globálního myšlení, nezájatost, spolehlivost, samostatnost, schopnost porozumět ostatním a vcítit se do nich,
- **odborné předpoklady**
 - kvalifikační – ekonomické vzdělání a schopnost využití výpočetní techniky, doplňující teoretické a praktické controllerské vzdělání, které je možné získat studiem literatury nebo školením, která pořádají specializované instituce pro zavádění controllingu, či praktickou stáží ve firmě, která má již controlling úspěšně aplikovaný.
 - Odborné znalosti – obecné znalosti finančního účetnictví a řízení, metody evidence a kalkulace nákladů, znalost a schopnost aplikovat plánovací a předpovědní metody na strategické a operativní úrovni, znalost controllingových nástrojů, znalost podniku a jeho okolí.

Splňuje-li controller výše zmíněné předpoklady, může přispět k efektivnímu fungování managementu podniku a měl by být schopen správně řešit vznikající problémy. (Mikovcová, 2007, s. 17 – 18)

4 REPOTING

Reporting je podstatnou součástí controllingu. Cílem je poskytnout všem vedoucím pracovníkům informace potřebné ke správnému rozhodování. Odpovědnost za reporting má controllingové oddělení, jehož úkolem je příprava a zpracování dat a jejich předání příslušným pracovníkům. Jeho těžištěm je vždy zajištění aktuálních a kvalitních externích i interních informací, které jsou zpracovány ve formě dokumentu – reportu. K dosažení vysoké vypovídající schopnosti této zprávy je nezbytné předem určit:

- potřebné údaje,
- způsob zpracování,
- výstupy z hlediska dat,
- finální výstupy jako doporučení. (Mikovcová, 2007, s. 156)

4.1 Potřebné údaje pro reporting

Je důležité nalézt rovnováhu mezi informacemi, které máme (finance a účetnictví), které chceme získat (subjektivní potřeba managementu), a těmi, které doopravdy potřebujeme (informace nutné ke splnění daných úkolů). Problém, který může reálně v této oblasti nastat, lze snadno shrnout do následujících bodů:

- Informace, kterou máme, není ta, kterou chceme.
- Informace, kterou chceme, není ta, kterou potřebujeme.
- Informace, kterou potřebujeme, není ta, kterou máme.

Ideální by bylo, kdybychom vždy potřebovali a uměli zpracovat právě ty informace, které informační základna poskytuje. (Mikovcová, 2007, s. 157 – 158)

4.2 Metodika zpracování dat

Metodika reportingu znamená zpracování informací předem stanoveným způsobem s cílem získat potřebné data. Tato data napomáhají plnit úkol reportingu:

- pomoci ke splnění strategických cílů podniku a zaručit rozhodování v souladu s těmito cíli,
- umožnit analyzovat a kontrolovat odchylky od plánovaných a budoucích hodnot,
- dopomoci ke kvalitnímu rozhodnutí,
- umožnit posouzení přijatých opatření a jejich následků,

- umožnit předat opatření na konkrétní osoby, určit termíny pro realizaci.

Obecně lze říci, že controlling ve spolupráci s managementem by měl najít metodiku, která je podniku vytvořena tzv. na míru. (Mikovcová, 2007, s. 158 – 159)

4.3 Zásady tvorby reportu a jeho prezentace

Úkolem reportingu je příprava informací, na základě kterých management provádí rozhodování a řízení. Měly by se dodržovat tyto požadavky na reporty – objektivita, ověřitelnost a srozumitelnost, vhodný obsah, forma i struktura zprávy a včasnost.

Dodržování určitých zásad platí také pro prezentaci zpráv, tyto zásady jsou stručnost, adresnost, vhodná forma a pravidelnost. Písemná zpráva by měla být vždy podána také ústní formou, pro kterou je potřeba vymezit dostatek času. (Mikovcová, 2007, s. 161 – 163)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Tato kapitola se soustřeďuje na stručnou charakteristiku podniku, a na základě dohody s vedením analyzované společnosti bude až nyní použit její skutečný název.

5.1 Profil společnosti

Obchodní firma:	Svoboda a Březík - pečivo s. r. o.
Sídlo:	U Habrovky 247/11, 140 00 Praha-Krč
Datum zápisu:	11. října 2000
Identifikační číslo:	26225751
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	100 000 Kč
Předmět podnikání:	výroba těstovin výroba čokoládových a nečokoládových cukrovinek příprava výrobků teplé kuchyně příprava výrobků studené kuchyně maloobchod se smíšeným zbožím, s převahou potravin a nápojů pekařství, cukrářství
Statutární orgán:	Martin Březík – jednatel (50% podíl) Aleš Svoboda – jednatel (50% podíl)
Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE:	
10710:	Výroba pekařských a cukrářských výrobků, kromě trvanlivých
10730:	Výroba makaronů, nudlí, kuskusu a podobných moučných výrobků
10820:	Výroba kakaa, čokolády a cukrovinek
10890:	Výroba ostatních potravinářských výrobků
47110:	Maloobchod s převahou potravin, nápojů a tabákových výrobků v nesespecializovaných prodejnách (Administrativní registr ekonomických subjektů, © 2013)

Společné podnikání jednatelů v oblasti pekárenství začalo vznikat v srpnu roku 1990, zaměstnávali 5 zaměstnanců, ale velmi rychle se podnikání rozrůstalo. Podnikatelský záměr byl jednoduchý – obohatit trh s potravinami kvalitním domácím jemným pečivem, které by se výrazně odlišovalo od sortimentu tehdejších státních průmyslových pekáren.

Už v roce 1991 byla postavena první výrobní hala na tř. 2. května ve Zlíně. Sortiment pečiva se výrazně rozšířil s výrobou chleba, rohlíků a dalších druhů pečiva. Poptávka rostla tak rychle, že už za rok nově postavená hala nestačila svou kapacitou rostoucí poptávce. Proto byla v roce 1994 zrekonstruována budova, která kdysi sloužila bývalým státním pekárnám na Ševcovské ulici ve Zlíně. Díky prostorám se podařilo opět zvýšit objem výroby a zároveň podstatně rozšířit sortiment výrobků (Svoboda a Březík - pečivo, © 2011).

Společnost Svoboda a Březík - pečivo s. r. o. vznikla v říjnu roku 2000, její zakladatelé Aleš Svoboda a Martin Březík už tedy disponovali dlouholetou zkušeností s výrobou pečiva. Hlavním předmětem činnosti této společnosti je výroba pečiva a cukrářských výrobků a jejich maloobchodní prodej.

Od roku 2002 firma sídlí v nově vybudovaném areálu, který se nachází v průmyslové zóně na ulici U Tescomy, na okraji Zlína. Tyto nové prostory tak plně vyhovují nárokům, které jsou kladeny na kvalitu a hygienu výroby a zároveň vytvořily příjemné pracovní prostředí pro zaměstnance.

V současné době firma dále rozvíjí síť 24 vlastních prodejen, které jsou zásobovány výhradně firemním pečivem. Jedním z důvodů této aktivity je zajištění co nejvyšší kulturnosti prodeje jejich produkce.

5.2 Poslání a vize

Hlavním posláním firmy je poskytnout obyvatelům Zlínského kraje a přilehlého okolí denně široký sortiment čerstvého pečiva vysoké kvality, a maximálně tak uspokojit potřeby a přání zákazníka.

Vizi společnosti je vybudování silné značky, kterou si zákazníci budou vždy spojovat s pekárenskou tradicí založenou na vysoké kvalitě produktů vyrobených s použitím vybraných surovin. Dobudováním sítě podnikových prodejen v rámci Zlínského kraje a přilehlého okolí by se firma ráda ještě více přiblížila svým zákazníkům. Touto strategií jim bude schopna dlouhodobě zprostředkovávat vysoce kvalitní výrobky při zajištění co nejvyšší

kulturnosti prodeje. Dosažení podnikových cílů chce podpořit pomocí systematických investic do výroby, lidských zdrojů, a také poctivou prací všech zaměstnanců.

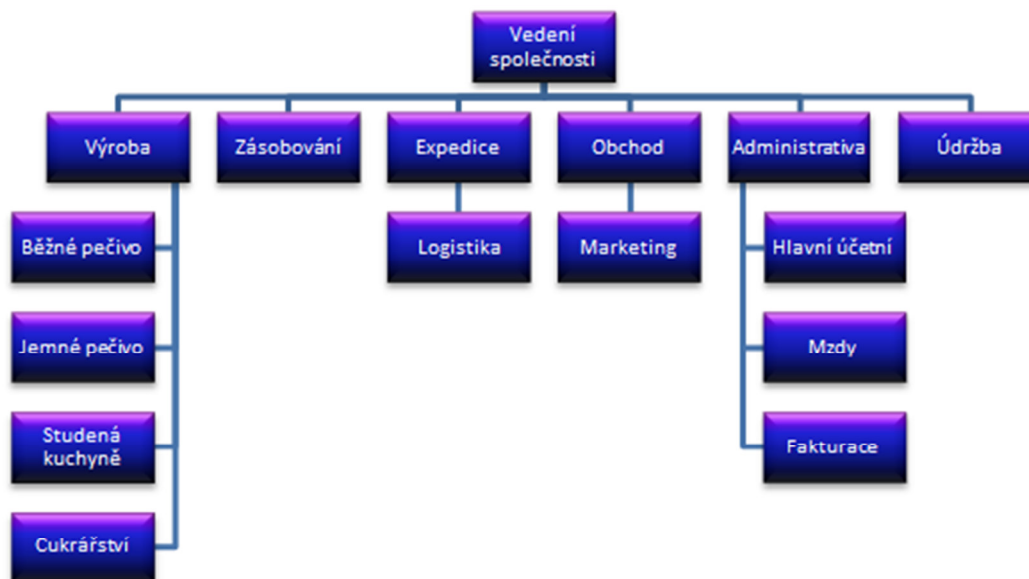
Z mého pohledu se pro perspektivní budoucnost podniku jeví zaměření se na kvalitu produkce z kvalitních surovin jako zásadní rozhodnutí. V současné době lidé stále více začínají pociťovat negativní trend v kvalitě potravin a zamýšlet se nad tím. Z toho pochází stále sílící společenská poptávka po jakosti a lepší kvalitě potravin. Podnik tak může v budoucnu ještě více těžit z vybudované značky spojované s vysokou kvalitou. Odbyt produkce do vlastní sítě prodejen také poskytuje podniku přímou zpětnou vazbu od zákazníků, čímž bude moci lépe uspokojit potřeby a přání zákazníka například zaměřením se doprovodné služby.

5.3 Strategie podniku

Podstata strategie podniku je tvořena jeho strategickými cíli, které vyjadřují představu o cestě, která povede k dosažení podnikových cílů. Ve společnosti jsou hlavními cíli:

- posilování pozice na lokálním trhu,
- hospodárnost (zajištění co nejnižší úrovně nákladů nabývá ještě více na důležitosti, jelikož pro potravinářský průmysl je charakteristická nízká zisková marže),
- zaměření na široký pekárenský sortiment s vysokou kvalitou výrobků,
- skloubení moderní technologie s tradičními pekárenskými postupy,
- budování silné značky.

5.4 Organizační struktura



Zdroj: Vlastní

Obr. 2. Organizační struktura společnosti

Výrobní oddělení je rozděleno na oblasti běžného pečiva, jemného pečiva, studené kuchyně a cukrářství. Za výrobu jsou zodpovědní dva vedoucí výroby, jejichž odpovědnost je rozdělena především v oblasti běžného a jemného pečiva. V rámci jejich úseků a doplňkových úseků studené kuchyně a cukrářství, se vedoucí doplňují a kooperují, ve značné míře zde existují návaznosti či prolínání. Výrobní oddělení se řídí při své organizaci výrobním plánem, který je v určité podobě znám obvykle na několik dnů dopředu, neustále se však upravuje variabilně podle aktuálních požadavků expedičního oddělení. Expediční, výrobní a zásobovací oddělení jsou propojena integrovaným systémem VYRAEX, který je specializovaným softwarovým řešením pro pekárenský průmysl. Tento podnikový ERP systém komplexně řeší problematiku výroby od objednávek přes expedici a prodej s vazbou na výrobu, normy a zásoby.

Zásobovací oddělení se v podniku kompletně stará o sklad materiálu, jeho nákup, uskladnění, včetně zásob doplňkového zboží.

Oddělení expedice navazuje přímo na výrobu a dle jeho pokynů zaměstnanci chystají před jednotlivé nakládací rampy objednávky, které řidiči s podnikovými zásobovacími vozidly v rámci svých okruhů rozvázejí několikrát denně, a to podnikovým prodejnám a obchod-

ním partnerům. Expediční oddělení má tedy na starosti plán rozvozů, kterým si koordinuje přípravu objednávek a jejich samotný rozvoz. Během dne expediční oddělení přijímá nové objednávky, stálé objednávky upravuje dle konzultací přímo s jednotlivými podnikovými prodejny, navíc část neprodaného sortimentu svou povahou s ohledem na trvanlivost či kvalitu umožňuje prodej v následujícím dni nebo dnech.

Obchodní oddělení zodpovídá za udržování nastoleného standardu maloobchodních prodejen, jejich provozní záležitosti a rozvoj. Predikuje a upravuje množství produktu stálých objednávek provozoven, a to především s ohledem na aktuální podmínky, které převážně ovlivňují poptávku v dané lokalitě prodejny. Na úpravách se podílí hlavně vývoj tržeb v posledních dnech, vlivy počasí, školní prázdniny v dané lokalitě, aj.

Administrativní oddělení působí zejména v otázkách zpracování finančního účetnictví, vnitropodnikového účetnictví, mzdové agendy a fakturace.

Údržba je zodpovědná za provozuschopnost technického vybavení podniku, budovy, vozového parku a podnikových prodejen.

5.5 Kultura podniku

Podniková kultura je na velmi vysoké úrovni. Společnost ctí zásadu, že lidské zdroje jsou pro ni jejím nejdůležitějším aktivem. Panuje zde velmi příjemná, neformální a uvolněná atmosféra, která na pracovníky firmy, ale i na příchozí a obchodní partnery nebo zákazníky, působí výborným dojmem. Styl řízení a osobní vystupování vedení společnosti bezesporu v minulosti určovalo a stále určuje směr v podnikové kultuře. Na zaměstnance, na všech úrovních, jsou sice kladeny velké požadavky, avšak pozitivní nálada je nesporným motivujícím faktorem ke zvládnání každodenní práce i vzniklých problémů. Zaměstnanci se výborně doplňují a kooperují, na okolní subjekty podniková kultura vytváří velmi dobrý dojem. Organizace práce a jednoznačné stanovení pracovních úkolů jednotlivců plně harmonizuje s výborným fungováním podniku jako celku. Všechny tyto skutečnosti doprovází velmi dobrá technická vybavenost, která dopomáhá pracovníkům k ještě vyšší efektivitě práce. Management podniku výborně zvládá tento kritický faktor úspěchu!

6 SITUAČNÍ ANALÝZA

6.1 Analýza vnitropodnikového prostředí

6.1.1 Výrobní sortiment

Společnost Svoboda a Březík – pečivo s. r. o. produkuje rozsáhlý sortiment pekárenských výrobků. Vyráběný sortiment je průběžně doplňován, některé stávající výrobky jsou střídány nově vyráběnými. V současné době podnik vyrábí 15 druhů chleba a dalších 27 druhů výrobků v rámci běžného pečiva, dále je 49 druhů jemného pečiva doplněno o 4 druhy bez cukru a 11 položkami slaneého jemného pečiva.

A. Běžné pečivo

Chléb pšenično-žitný

- Pšenično-žitný chléb
- Podmáslový chléb
- Toskánský chléb
- Chléb nopalový
- Chlebiček hranolek
- Cibulový chlebiček
- Toastový chléb

Chléb žitný a žitno-pšeničný

- Žitný chléb
- Chléb výražkový
- Chléb dlouhán
- Chléb kovářský

Chléb celozrnný a vícezrnný

- Chléb slunečnicový
- Chléb slunečnicový toastový
- Chléb VITAL
- Toastový chléb pšeničný celozrnný

Rohlík, Pletýnka, Hvězdička, Raženka, Dalamánek, Vital večka, Banketka, Ciabatta, Grahamová žemle se sýrem, Sojová žemle se sýrem, Zrnná špička, Fitka tmavá

s posypem, Grahamový rohlík, Hvězdička slunečnice, Hamburgerová bulka, Bageta, Kornbageta, Vital kostka dýně, Vital kostka slunečnice, Bavorský rohlík se slaninou, Bavorský sýrový rohlík, Bavorský suk, Bavorský preclík, Focaccia, Veka, Veka grahamová, Houskový knedlík

B. Jemné pečivo sladké

Koláček svatební s tvarohovou náplní, Koláč sváteční s tvarohovou náplní, Delfinek plněný vanilkovým krémem, Cop s ořechovou náplní, Řez – brýle s vanilkovou náplní, Řez – brýle s makovo-ořechovou náplní, Hřebínek s ořechovou náplní, Hřeben s makovou náplní, Rohlíček lískooříškový, Rohlíček s čokoládovou náplní, Briošek, Ami, Koláč s rybízem, Koláč s meruňkami, Koláč s borůvkami, Koláč s hruškovou náplní, Koláč s ovocem, Koláč se švestkami, Grahamový koláč s tvarohem, Uzlík ořechový, Chrupinka plněná vanilkovým krémem, Chrupinka plněná povidly, Řez s ořechovou náplní, Řez s makovou náplní, Řez s tvarohovou náplní, Mrkvový šáteček s povidly, Mrkvová kapsička s ovocnou náplní, Mrkvová taštička s povidly, Uzlík s tvarohovou náplní, Uzlík s jablkovou náplní, Linecké kolečko, Mazánek, Koblíha plněná marmeládou, Koblíha plněná vanilkovým krémem, Bavoráček, Kapsa s višňovou náplní, Kapsa s nugátovou náplní, Česká buchta plněná povidly, České buchty plněné povidly, Mrkvový chlebíček, Dukátové buchtíčky, Závin s makovou náplní, Závin s jablkovou náplní, Makovec, Vánočka s rozinkami, Vánočka s rozinkami sypaná mandlemi, Štola, Perník citron, Perník čokoláda

C. Jemné pečivo sladké bez cukru

Šáteček s tvarohovou náplní, Kohoutek s ořechovou náplní, Uzlík s jablkovou náplní, Vánočka bez cukru

D. Jemné pečivo slané

Rohlíček zlínský v provedení slaný/sypaný mandlemi/sypaný sýrem, Vital rohlíček, Škvarkový pagáček, Grahamový chlebíček plněný kysaným zelím/kysaným zelím a uzeninou, Pizza cop, Pizza česneková, Tyčinka makovo-sezamová, Tyčinky slané se sýrem

E. Studená kuchyně

Vital kostka šunka a sýr, Obložená bageta, Obložená raženka, Toast tmavý/světlý, Ciabatta s mozzarellou/parmskou šunkou

F. Cukrářství

Větrník, Věneček, Marokánky, Laskonka, Pražská koule, Čokoládová roláda, Kosová roláda, Punčový řez

6.1.2 Lidské zdroje a produktivita práce

Vzhledem k tomu, že podnik kromě vlastní výroby, provozuje ještě síť 24 provozoven, kde prodává svoji produkci, bylo by možné pracovníky ještě rozdělit na další skupinu. V závislosti na počtu prodejen v daném kalendářním roce je třeba určitý počet prodavačů, avšak obecně tvoří přibližně 40% podnikových zaměstnanců tito prodavači v prodejnách.

Podnik v roce 2011 zaměstnával 149 zaměstnanců (*Tab. 1*), avšak v následujících letech jejich počet pokles v důsledku optimalizace vlastních prodejních míst s následným uzavřením nerentabilních prodejen. V jednotlivých letech můžeme pozorovat ustálený počet technicko-hospodářských pracovníků.

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců

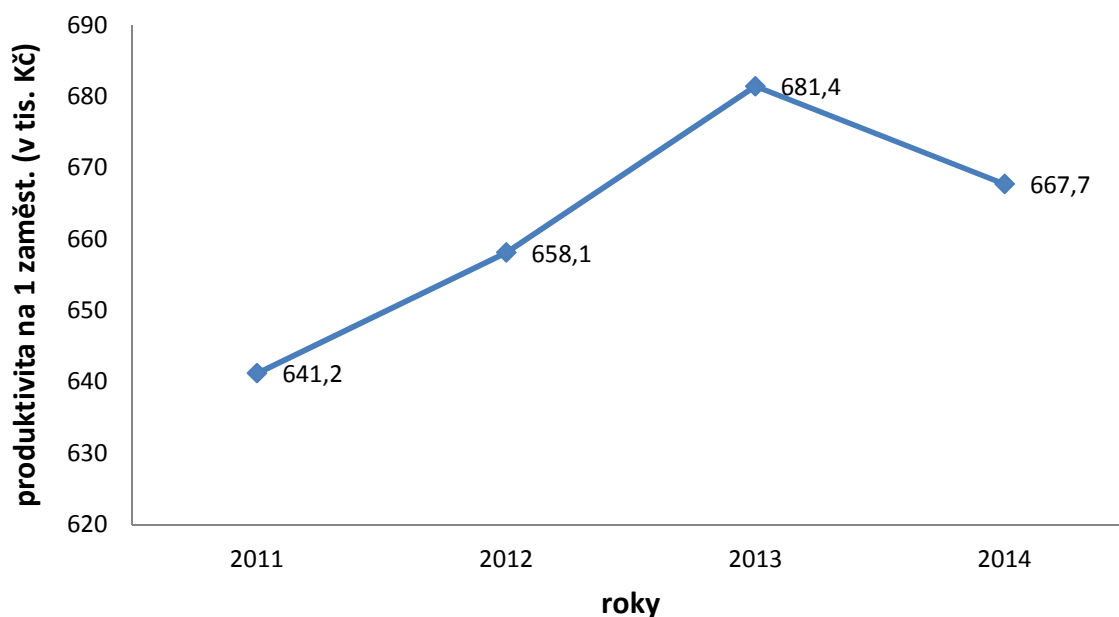
	2011	2012	2013	2014
Průměrný počet zaměstnanců	149	146	146	147
z toho THP	14	14	14	14
(v tis. Kč)				
tržby	95 811	98 820	101 783	98 318
osobní náklady	37 167	37 483	37 983	37 987
výkony	95 546	96 087	99 478	98 158
přidaná hodnota	45 675	42 637	44 937	42 681
osobní náklady na 1 zaměstnance	249,4	256,7	260,2	258,4
produktivita (výkony na 1 zaměstnance)	641,2	658,1	681,4	667,7
přidaná hodnota na 1 zaměstnance	306,5	292,1	307,8	290,3

Zdroj: Vlastní

Pohledem na grafické znázornění (*Graf 1*) vývoje produktivity práce v celopodnikovém měřítku a porovnáním hodnot osobních nákladů v tabulce (*Tab. 1*) zjistíme, že růst osobních nákladů je v podniku kompenzován zvyšující se produktivitou práce.

Přidaná hodnota je stejně jako v posledních letech v rámci celého oboru rozkolísaná a odvíjí se od výkonové spotřeby a výkonů. V období ohraničující rok 2012 mírně vzrostly osobní náklady i při klesající zaměstnanosti ve skupině CZ-NACE 10.7 z důvodu růstu

průměrné mzdy v oboru, tento vývoj kopírují i čísla tohoto podniku. (Panorama potravinářského průmyslu 2014, © 2009-2015)



Zdroj: Vlastní

Graf 1. Vývoj produktivity práce na 1 zaměstnance

6.1.3 Informační systém podniku

Podnik využívá integrovaný systém VYRAEX, který je specializovaným softwarovým řešením pro pekárenský průmysl. Tento podnikový ERP systém komplexně řeší problematiku výroby od objednávek přes expedici a prodej s vazbou na výrobu, normy a zásoby. Program umožňuje tomuto podniku, který má rozsáhlejší výrobu s vlastním rozvozem, rozdělení odběrných míst do rozvozních linek s přiřazením řidičů. Program poskytuje více variant různých sestav, výběrů a přehledů expedice za určité období podle potřebného třídění, následný výstup lze jednoduše přenést do Excelu pro další užití. Dále systém umožňuje vytvářet různé druhy daňových dokladů, např. i sběrné faktury za určité období. Pro každého odběratele lze nastavit individuální ceny včetně slev. Tento systém je propojen s podnikovým účetním systémem POHODA, automaticky se tak mohou exportovat určitá data do účetnictví. Daný účetní software slouží pro potřeby finančního účetnictví a pro účely vnitropodnikového účetnictví.

Program VYRAEX z vyprodukovaného množství zpětně vypočítá spotřebu surovin dle norem (receptur), což dopomáhá v řízení skladu surovinových zásob. Jedenkrát za měsíc

podnik provádí fyzickou inventuru, na základě které zpětně upraví rozdíly vznikající povahou pekárenské činnosti. Informační systém VYRAEX tedy spojuje výrobu a sklad, na základně výrobního plánu podnik přesně ví, kolik surovin kdy potřebuje a kolik jich má k dispozici.

6.2 Finanční analýza

V této části provedu finanční analýzu za období 2012–2014, pro kterou budou informace čerpány z výkazů společnosti. Na jejím základě je možno posoudit řadu skutečností týkajících se jejího finančního řízení a odhalit tak skutečnou finanční situaci.

6.2.1 Analýza absolutních ukazatelů

6.2.1.1 Majetková a finanční struktura

Z pohledu majetkové a finanční struktury sledujeme v analyzovaném období pokles bilanční sumy, kdy v roce 2014 dosahuje výrazných 5,7 % oproti předešlému roku. Za poklesem stojí snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, v roce 2014 znatelný úbytek krátkodobého finančního majetku.

Tab. 2. Struktura aktiv a jejich vývoj

Aktiva	2012	%	2013	%	2013/12	2014	%	2014/13
AKTIVA CELKEM (tis. Kč)	45 498	100,0%	45 445	100,0%	-0,1%	42 869	100,0%	-5,7%
Pohledávky za upsaný ZK								
Dlouhodobý majetek	31 347	68,9%	29 355	64,6%	-6,4%	29 438	68,7%	0,3%
Dlouhodobý hmotný majetek	31 347	68,9%	29 355	64,6%	-6,4%	29 438	68,7%	0,3%
Dlouhodobý nehm. majetek								
Dlouhodobý finanční majetek								
Oběžná aktiva	13 660	30,0%	15 455	34,0%	13,1%	12 858	30,0%	-16,8%
Zásoby	3 145	6,9%	3 185	7,0%	1,3%	3 500	8,2%	9,9%
Dlouhodobé pohledávky	356	0,8%			-100,0%			
Krátkodobé pohledávky	4 120	9,0%	6 205	13,7%	50,6%	5 223	12,2%	-15,8%
Krátkodobý fin. majetek	6 039	13,3%	6 065	13,3%	0,4%	4 135	9,6%	-31,8%
Časové rozlišení	491	1,1%	635	1,4%	29,3%	573	1,3%	-9,8%

Zdroj: Vlastní

Podíl na celkových aktivech společnosti je tvořen přibližně z 65–69 % dlouhodobým hmotným majetkem. I přes investice se postupně jeho zůstatková hodnota snižuje. Majetek, a to především součást tvořící samostatné movité věci a soubory movitých věcí, je navíc z převážné části účetně odepsaný, a je proto předpoklad, že bude v budoucnu vyžadovat ob-

novu. Ve srovnání s odvětvím, kde je podíl dlouhodobého majetku a oběžných aktiv přibližně stejný, tento podnik disponuje výrazně vyšším podílem dlouhodobého majetku.

Nejlikvidnější složka majetku, tedy krátkodobý finanční majetek, tvoří společně s krátkodobými pohledávkami stěžejní část oběžných aktiv. Podíl krátkodobého finančního majetku tvořícího zhruba 10–13 % hodnoty aktiv je oproti 5 % oborovému průměru prakticky více než dvojnásobný. Krátkodobé pohledávky i přes nárůst v průběhu analyzovaného období na 12 % z hodnoty aktiv, jsou vzhledem ke skoro průměrným 30 % v oboru, na obecně nižší úrovni. Úroveň zásob podnik udržuje na nízké úrovni, tato skutečnost je dána charakterem podnikové produkce, tj. čerstvého pečiva s krátkou dobou trvanlivosti, vstupy do výroby mají také vysoké požadavky na čerstvost, proto je není možné dlouhodobě skladovat.

Tab. 3. *Struktura pasiv společnosti*

Pasiva	2012	%	2013	%	2013/12	2014	%	2014/13
PASIVA CELKEM (tis. Kč)	45 498	100,0%	45 445	100,0%	-0,1%	42 869	100,0%	-5,7%
Vlastní kapitál	17 382	38,2%	16 895	37,1%	-2,8%	15 118	35,3%	-10,5%
Základní kapitál	100	0,2%	100	0,2%	0,0%	100	0,2%	0,0%
Kapitálové fondy								
Fondy ze zisku	20	0,0%	20	0,0%	0,0%	20	0,0%	0,0%
VH minulých let	18 866	41,5%	15 709	34,6%	-16,7%	15 223	35,6%	-3,1%
VH běžného účetního období	-1 604	-3,5%	1 066	2,3%	166,5%	-225	-0,5%	-121,1%
Cizí zdroje	26 808	58,9%	26 518	58,4%	-1,1%	26 315	61,4%	-0,8%
Rezervy	510	1,1%	581	1,3%	13,9%	629	1,5%	8,3%
Dlouhodobé závazky	18 356	40,3%	18 291	40,3%	-0,4%	17 988	42,0%	-1,7%
Krátkodobé závazky	7 942	17,5%	7 646	16,8%	-3,7%	7 698	17,9%	0,7%
Časové rozlišení	1 308	2,9%	2 032	4,5%	55,4%	1 436	3,3%	-29,3%

Zdroj: Vlastní

Na pasivní straně rozvahy můžeme pozorovat kontinuální pokles hodnoty položky vlastního kapitálu. Společnost vykázala ve sledovaných letech zisk pouze v roce 2013, v letech 2012 a 2014 evidovala záporný výsledek hospodaření. Dominantní částí vlastního kapitálu je zisk z minulých let, který byl z části rozdělen mezi společníky, částečně také na úhradu ztráty minulých let, což je důvodem snížení hodnoty vlastního kapitálu.

Podniková aktiva jsou v průměru z 60 % financována z cizích zdrojů, nejvýznamnější složkou cizích zdrojů jsou dlouhodobé závazky. Společnost tady eviduje závazek, který není v současnosti nucena splácet. Podnik nemá žádný krátkodobý ani dlouhodobý bankovní úvěr. Největší položkou krátkodobých závazků jsou závazky z obchodních vztahů.

Z tabulky (Tab. 3) je jasně patrné, že absolutní hodnoty jednotlivých položek cizích zdrojů financování jsou ve sledovaných letech značně ustálené.

6.2.1.2 Analýza výnosů a nákladů

Přímo ze samotné podstaty výrobního podniku vyplývá, že stěžejním podílem na celkových výnosech jsou tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, jejichž hodnota je v tabulce (Tab. 4) představována výší podnikových výkonů. V našem případě tvoří výkony v průměru nad 97 % hodnoty celkových výnosů. Ve sledovaném období je podíl tržeb za prodej zboží na celkových výnosech výrazně nižší, než odvětvový průměr kolem 40 %. Firmy v oboru se tak v mnohem větší míře zabývají prodejem zboží. V roce 2014 se firma už téměř prodejem zboží nezabývá. Pokud se vrátíme k tržbám z prodeje vlastních výrobků a služeb, podnik zvýšil jejich sumu v analyzovaných letech o 2,15 %, což je vůči oboru zcela opačný trend, tam se meziročně daná hodnota snížila o 12% a následně pak ještě o dalších 11%. Hodnoty ostatních položek výnosů jsou vzhledem k výše uvedeným hodnotám spíše zanedbatelné.

Tab. 4. Struktura výnosů společnosti

Výnosy	2012	%	2013	%	2013/12	2014	%	2014/13
VÝNOSY CELK. (tis. Kč)	99 147	100,0%	102 052	100,0%	2,9%	98 878	100,0%	-3,1%
Tržby za prodej zboží	2 733	2,8%	2 305	2,3%	-15,7%	160	0,2%	-93,1%
Výkony	96 087	96,9%	99 478	97,5%	3,5%	98 158	99,3%	-1,3%
Tržby z prod. DM a mat.	374	0,3%	1	0,0%	-99,7%	171	0,2%	17000,0%
Ostatní provozní výnosy	1	0,0%	328	0,3%	32700,0%	523	0,5%	59,5%
Tržby z prod. CP a podílů								
Výnosy z kr. a dl. FM								
Výnosové úroky	3	0,0%			-100,0%			
Ostatní finanční výnosy	-130	-0,1%	-60	-0,1%	53,8%	-134	-0,1%	-123,3%
Mimořádné výnosy	79	0,1%			-100,0%			

Zdroj: Vlastní

Vývoj celkových nákladů společnosti kontinuálně klesá, což je vzhledem k vývoji celkových výnosů, které v roce 2013 vzrostly o 2,9 %, a v následujícím roce prošly redukcí prakticky zpět na úroveň roku 2012, žádoucím jevem. Nejvýznamnější položkou nákladů je výkonová spotřeba tvořící cca 55 % podíl na celkových nákladech. Nejvýraznější změnou v jednotlivých položkách je snížení nákladů na prodané zboží o více než 94% v roce 2014, což plně koresponduje s výše zmiňovanou změnou ve výnosové položce tržeb za prodej zboží.

Tab. 5. Struktura nákladů společnosti

Náklady	2012	%	2013	%	2013/12	2014	%	2014/13
NÁKLADY CELK. (tis. Kč)	100 752	100,0%	99 882	100,0%	-0,9%	98 374	100,0%	-1,5%
Náklady na prodané zboží	2 638	2,6%	2 202	2,2%	-16,5%	128	0,1%	-94,2%
Výkonová spotřeba	53 545	53,1%	54 644	54,7%	2,1%	55 509	56,4%	1,6%
Osobní náklady	37 483	37,2%	37 983	38,0%	1,3%	37 987	38,6%	0,0%
Daně a poplatky	138	0,1%	143	0,1%	3,6%	154	0,2%	7,7%
Odpisy majetku	4 037	4,0%	3 787	3,8%	-6,2%	3 678	3,7%	-2,9%
Zůst. cena prod. maj. a mat.						83	0,1%	100,0%
Změna stavu rezerv a OP	465	0,5%	114	0,1%	-75,5%	-123	-0,1%	-207,9%
Ostatní provozní náklady	1 474	1,5%	328	0,3%	-77,7%	523	0,5%	59,5%
Prodané CP a podíly								
Náklady z FM								
Nákladové úroky	568	0,6%	518	0,5%	-8,8%	518	0,5%	0,0%
Ostatní finanční náklady	515	0,5%	215	0,2%	-58,3%	212	0,2%	-1,4%
Mimořádné náklady	104	0,1			-100,0%			
Daň z příjmu za běž. čin.	-215	-0,2%	-52	-0,1%	75,8%	-295	-0,3%	-467,3%

Zdroj: Vlastní

Podíl výkonové spotřeby na nákladech společnosti je zřetelně nižší, než je v rámci odvětví běžné, poměr osobních nákladů je naopak výrazně vyšší. Odvětvová proporce výkonové spotřeby proti osobním nákladům je přibližně 3:1. Tento rozdíl je pevně spjatý s faktem, že subjekt je pekárnou střední velikosti, která ve výrobě stále využívá ve velké míře ruční práci zaměstnanců, a nedisponuje automatizovanými velkokapacitními výrobními linkami pečiva, jako některé velké pekárny. Druhým, do jisté míry potenciálně odlišujícím faktorem zvyšujícím položku osobních nákladů vůči oboru, může být síť podnikových prodejen.

6.2.1.3 Vývoj výsledku hospodaření

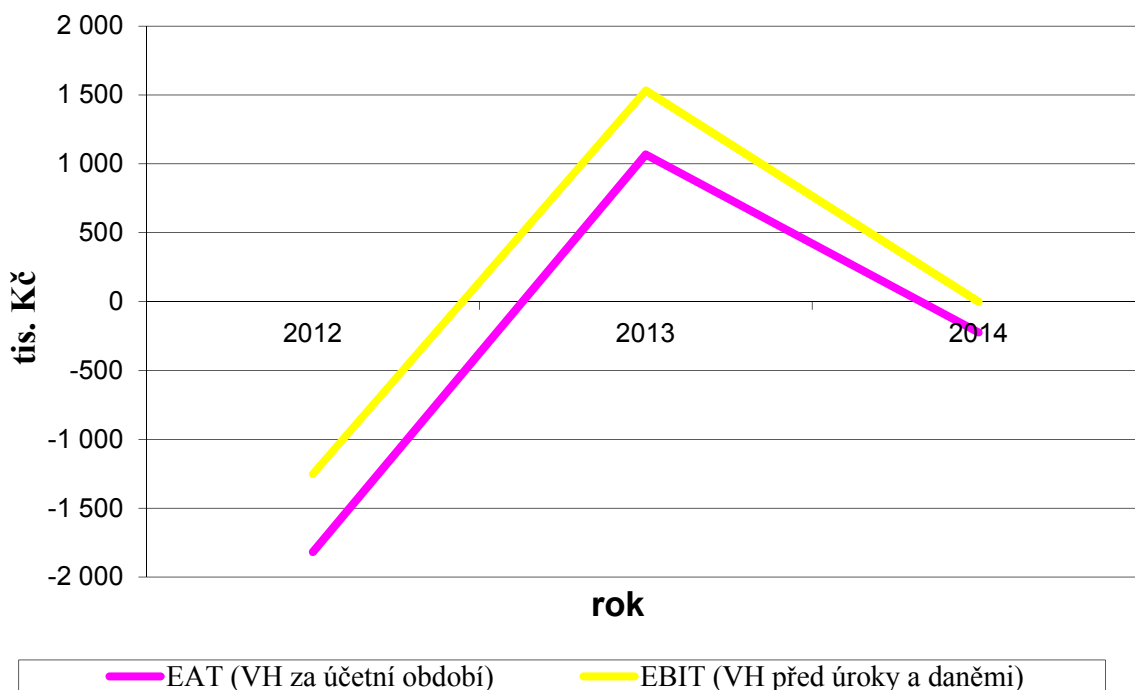
Už na první pohled je znát, že výsledek hospodaření má v analyzovaných letech značně proměnlivý charakter (Tab. 6). V roce 2012 podnik dosahoval nejhoršího výsledku hospodaření z analyzovaných let, a to ve všech jeho oblastech, v tomto roce byla mimo jiné vytvořena rezerva na nevyčerpanou dovolenou ve výši 510 tis. Kč.

Tab. 6. VH v jednotlivých letech

Výsledek hospodaření (v tis. Kč)	2012	2013	2014
Provozní VH	-584	1 808	344
Finanční VH	-1 209	-793	-864
Mimořádný VH	-25	0	0
EAT (VH za účetní období)	-1 819	1 067	-225
EBIT (VH před úroky a daněmi)	-1 251	1 533	-2

Zdroj: Vlastní

Finanční výsledek hospodaření je ve všech letech záporný, s ohledem na nízký provozní výsledek hospodaření se významnou měrou podílí na skutečnosti, že podnik dosáhl zisku pouze v roce 2013. V tomto roce firma dosáhla zlepšeného výsledku hospodaření, zde se podařilo zvýšit výkony rychlejším tempem než výkonovou spotřebu, přidaná hodnota zde významně vzrostla.



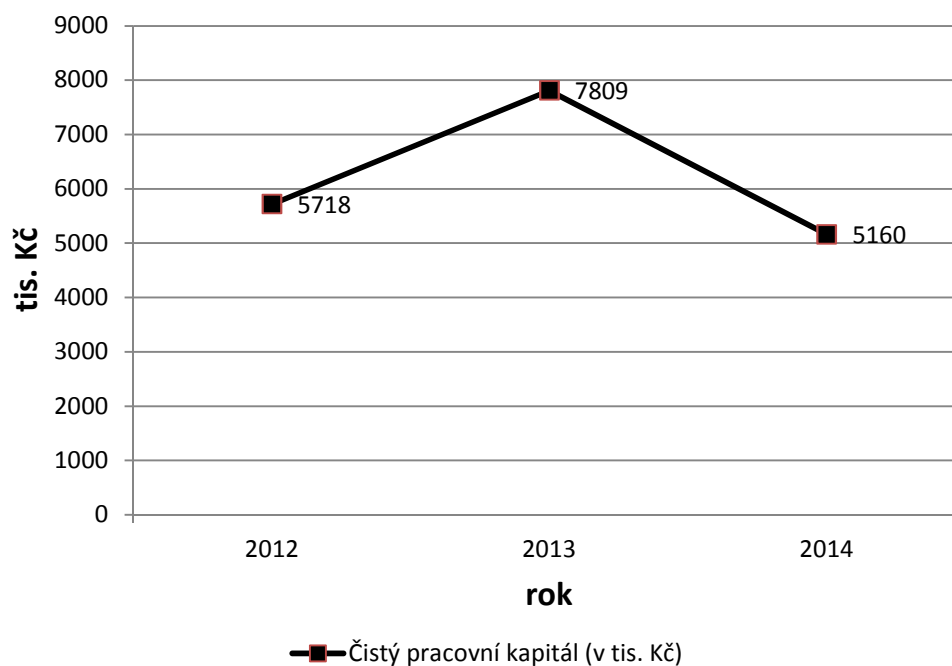
Zdroj: Vlastní

Graf 2. Vývoj VH v letech 2012–2014

EBIT v roce 2014 se oproti předcházejícímu období opět propadá a dosahuje téměř nulové hodnoty, společnost zde nevytváří dostatečný zisk k úhradě nákladových úroků.

6.2.2 Rozdílové ukazatele

Na dostatečné velikosti čistého pracovního kapitálu závisí podniková likvidita, ukazatel představuje část hodnoty oběžných aktiv, která jsou financována dlouhodobými zdroji a je tak indikátorem platební schopnosti podniku. Se zvyšující se hodnotou ukazatele by měla růst i schopnost podniku hradit své dluhy, v praxi je však snahou podniků krýt oběžná aktiva krátkodobými závazky, která jsou levnější než dlouhodobé zdroje financování.



Zdroj: Vlastní

Graf 3. Vývoj hodnoty čistého pracovního kapitálu

Analyzovaný podnik disponuje stejně jako firmy v odvětví přebytkem krátkodobých likvidních aktiv nad krátkodobými zdroji, z tohoto pohledu se jeví jako vysoce likvidní. Výkyv v roce 2013 je způsoben růstem oběžných aktiv, jmenovitě růstem krátkodobých pohledávek.

Část oběžných aktiv je tedy financována z dlouhodobých zdrojů financování, tato část relativně volného kapitálu podporuje v podniku plynulost jeho hospodářské činnosti. Je indikátorem platební schopnosti podniku.

6.2.3 Poměrové ukazatele

Analýzou poměrových ukazatelů lze získat rychlou představu o finanční situaci podniku, z tohoto důvodu představuje jeden z hlavních nástrojů finanční analýzy podniku. Využitím

poměru různých položek účetních výkazů je možné získat velké množství ukazatelů. Mezi základní patří ukazatele zadluženosti, likvidity, rentability, aktivity, ukazatele kapitálového trhu. Jejich vypovídací schopnost bude podpořena srovnáním s hodnotami, kterých dosahuje v průměru dané odvětví.

6.2.3.1 Ukazatele rentability

Ukazatele rentability patří k nejdůležitějším ukazatelům, kterými hodnotíme činnost firmy. Tyto ukazatele sledují, jakou měrou se zúročily prostředky vložené do podnikání, velmi důležitý je vývoj ukazatelů ziskovosti v čase. Charakterizují také vztah výsledků hospodaření s vloženými zdroji.

Tab. 7. Ukazatele rentability

Název ukazatele	2012	2013	2014
Rentabilita celkového kapitálu = EBIT/CA	-2,75%	3,37%	0,00%
Rentabilita vlastního kapitálu = VH po zdanění/VK	-9,23%	6,32%	-1,48%
Rentabilita tržeb = EBIT/Tržby	-1,27%	1,51%	0,00%

Zdroj: Vlastní

Rentabilitou celkového kapitálu měříme výkonnost neboli produkční sílu firmy. Poměříme-li zisk s celkovými aktivy, zjistíme, jak byl zhodnocen celkový vložený majetek bez ohledu na způsob jeho financování. Špatný vývoj hodnoty EBIT v roce 2012 logicky zapříčinil zápornou hodnotu ukazatele rentability celkového kapitálu. Daný rok byl z analyzovaných let pro firmu jednoznačně nejméně vydařený, odvětví za toto období naopak dosahovalo 4,53 %. Naopak pozitivní vývoj následoval hned v roce 2013, ROA zde dosahuje 3,37 % a vzhledem k propadu odvětví na 2,15 % je patrné, že podnik zde nadprůměrně zúročoval veškerý majetek. Tento trend však neobhájil v následujícím roce a s nulovým úročením samozřejmě zdaleka nedosahuje ani průměru odvětví 1,95 %.

Rentabilita vlastního kapitálu znázorňuje výnosnost kapitálu vloženého vlastníky. Její hodnota by se měla pohybovat alespoň několik procent nad dlouhodobým průměrem úročení dlouhodobých vkladů. ROE v letech 2012–2014 v odvětví dosahuje 6,4 %, 2,09 % a 2,99 %. Ač v roce 2013 úročila vlastní kapitál vysoce nadprůměrně, v kontextu všech tří analyzovaných let se o rentabilitě vlastního kapitálu prakticky nedá hovořit.

Provozní zisková marže (rentabilita tržeb) značí schopnost firmy dosahovat zisku při dané výši tržeb, tj. kolik „efektu“ dokáže vyprodukovat na 1 Kč tržeb. Využitím hodnoty EBIT

v čitateli můžeme eliminovat rozdílnou skladbu kapitálu podniků, a lze tak porovnávat výši ukazatele vzhledem k podnikům v odvětví. Odvětvové průměry se v letech 2012–2014 pohybovaly na úrovni 3,86 %, 2,06 % a 2,20 %. V roce 2012 firma evidovala ztrátu 1,27 haléře na 1 Kč tržeb před odečtením úroků a daní, pouze v roce 2013 lze hovořit o ziskovosti tržeb, ač hodnota nedosahuje průměru odvětví, je tento rok nejvydařenějším. V posledním roce z tohoto pohledu mají tržby nulový efekt.

6.2.3.2 Ukazatele aktivity

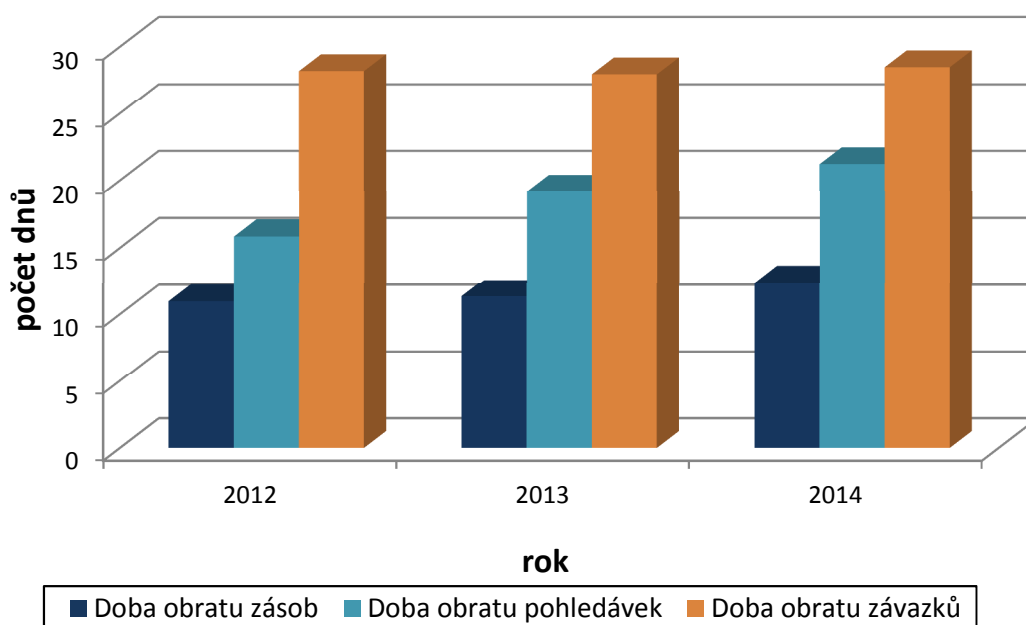
Jmenované ukazatele měří schopnost podniku využívat jeho zdroje: znázorňují rychlost obratu jejich jednotlivých složek, čímž hodnotí vázanost kapitálu v jednotlivých formách aktiv.

Tab. 8. Ukazatele aktivity

Název ukazatele	2012	2013	2014
Obrat aktiv = Tržby/CA	2,17	2,24	2,23
Obrat zásob = Tržby/ø stav zásob	33,23	32,16	29,41
Doba obratu zásob = 365/Obrat zásob	10,98	11,35	12,41
Doba obratu pohledávek = ø pohledávek/Denní tržby	15,83	19,15	21,21
Doba obratu závazků = ø stav kr. závazků/Denní tržby	28,19	27,95	28,48

Zdroj: Vlastní

Obecně pro ukazatel obratu platí, že by měl minimálně nabývat hodnoty 1, ale záleží také na vývoji v odvětví. U analyzovaného podniku hodnota v letech stoupá a pohybuje se nad dvojnásobkem minimální doporučené hodnoty. Z tohoto pohledu lze usuzovat, že firma zřejmě využívá majetek efektivně, jelikož zintenzivňuje míru jeho využití. Průměrné hodnoty odvětví činí 1,17, 1,04 a 0,89, podnik využívá svůj majetek z daného pohledu daleko efektivněji, ukazatel také signalizuje přiměřenou majetkovou vybavenost. V analyzovaném období naopak mírně vzrůstá hodnota ukazatele doby obratu zásob, který značí průměrný počet dnů potřebných k transformaci peněz do zásob a zpět, což je pro firmu sice nepříznivým faktorem, avšak v celkovém kontextu nijak zásadní.



Zdroj: Vlastní

Graf 4. Porovnání dob obrátů

Doba obratu pohledávek je časovým horizontem, po který musí podnik průměrně čekat na obdrženou platbu od okamžiku prodeje na obchodní úvěr, globálně každá firma má zájem o co nejkratší dobu inkasa. Průměrná doba inkasa se během sledovaných let zvýšila o více než 5 dnů, doba obratu závazků se udržuje na konstantní úrovni. Zvýšení je zapříčiněno obnovením spolupráce s větším partnerem, se kterým je dohodnuta delší doba splatnosti. V Česku se pohybuje doba inkasa kolem 75 dnů, v tomto porovnání je na tom podnik velmi dobře. Zásadnější je však srovnání doby obratu pohledávek vůči době obratu závazků. Jednotlivé doby se v čase sice přibližují, avšak stále společnost využívá ke svému financování obchodní úvěr, její dodavatelé tak levným způsobem pomáhají financovat provoz podniku. V oboru například v roce 2012 činila doba obratu pohledávek 69 dnů a závazků 59 dnů, i z tohoto jasně vyplývá, že podnik je na tom velmi dobře, podepisuje se na tom nepochybně vlastní sítí podnikových prodejů.

6.2.3.3 Ukazatele likvidity

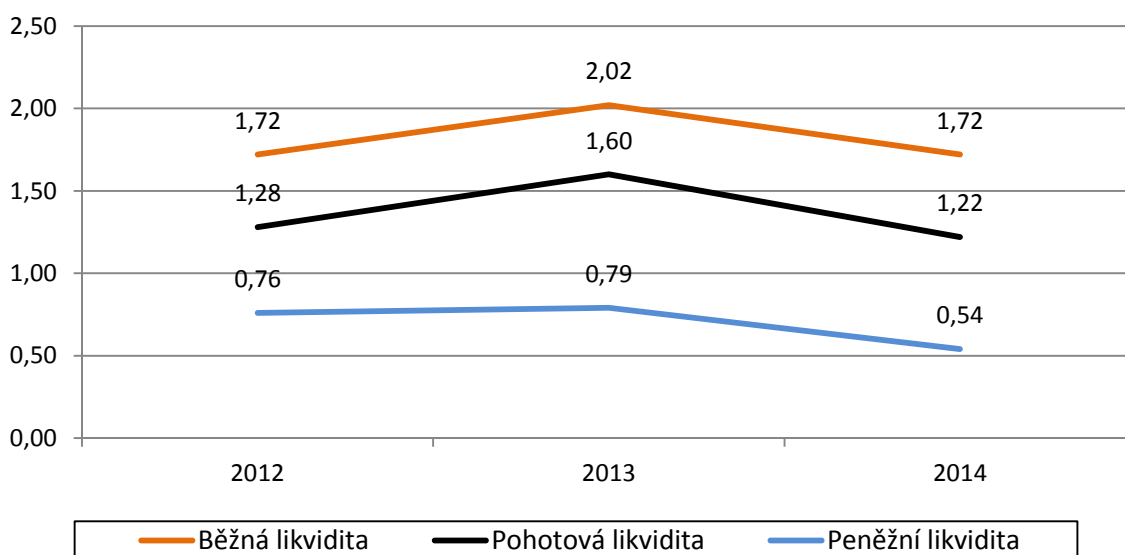
Ukazatele likvidity objasňují vztah mezi oběžnými aktivy a krátkodobými závazky, poskytují tak odpověď na otázku, zda je podnik schopen včas platit své krátkodobé závazky. Zabývají se vztahem nejlikvidnějších částí podnikového majetku a závazků společnosti s nejkratší dobou splatnosti.

Tab. 9. Ukazatele likvidity

Název ukazatele	2012	2013	2014
Běžná likvidita = OA/KCZ	1,72	2,02	1,72
Pohotovná likvidita = Kr. pohl.+FM/KCZ	1,28	1,60	1,22
Peněžní likvidita = FM/KCZ	0,76	0,79	0,54

Zdroj: Vlastní

Ukazatel běžné likvidity zobrazuje, kolikrát je podnik schopen uspokojit vlastní věřitele, pokud by v určitém okamžiku proměnil veškerá oběžná aktiva v hotovost, přičemž doporučené rozmezí se pohybuje v intervalu 1,5–2,5. Podnik zde dosahuje doporučených hodnot, pohybuje se vysoce nad průměrem odvětví, ve kterém je obvyklá velmi nízká hodnota do 0,7, neměl by tedy mít problémy s úhradou svých závazků.



Zdroj: Vlastní

Graf 5. Vývoj ukazatelů likvidity

V oblasti pohotové likvidity eliminujeme vliv nejméně likvidní části oběžných aktiv, čili zásob. Podnik se pohybuje v obecně doporučeném rozmezí 1,0–1,5, v roce 2013 mírně nad horní hranicí. Oborový průměr se pohybuje opět výrazně pod spodní hranicí v rozmezí 0,52–0,58. Společnost proto lze považovat za likvidní.

Pro peněžitou likviditu jsou doporučovány hodnoty ukazatele kolem 0,20–0,50. Odvětvové průměry nabývají hodnot kolem 0,13, tato společnost si více než dostatečně zajišťuje svoji krátkodobou finanční stabilitu.

6.2.3.4 Ukazatele zadluženosti

Znázorňují riziko vyplývající ze struktury vlastních a cizích zdrojů financování. Při vhodném rozsahu zadluženosti zvyšuje podnik rentabilitu vlastního kapitálu, roste tržní hodnota firmy, ale na druhé straně může růst i riziko možné finanční nestability.

Tab. 10. Ukazatele zadluženosti

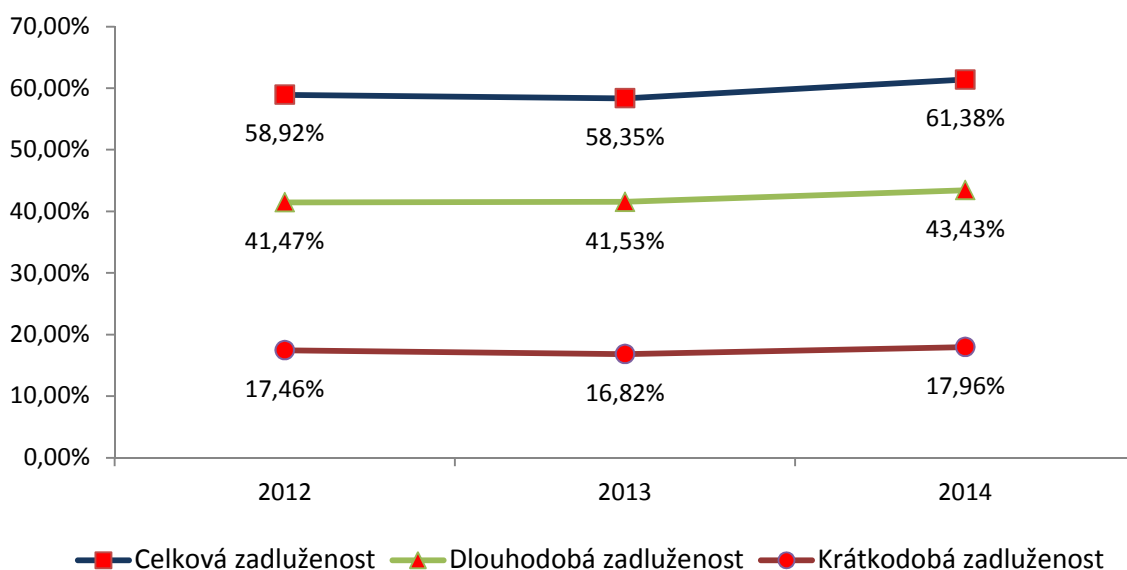
Název ukazatele	2012	2013	2014
Celková zadluženost = CZ/CA	58,92%	58,35%	61,38%
Dlouhodobá zadluženost = DCZ/CA	41,47%	41,53%	43,43%
Krátkodobá zadluženost = KCZ/CA	17,46%	16,82%	17,96%
Míra zadluženosti = CZ/VK	1,54	1,57	1,74
Krytí DM vlastním kapitálem = VK/DM	0,55	0,58	0,51
Krytí DM dlouh. zdroji = VK+DCZ/DM	1,16	1,22	1,15
Úrokové krytí = EBIT/Nákladové úroky	-2,37	2,96	0,00

Zdroj: Vlastní

Celková zadluženost nám vyjadřuje poměr mezi cizími zdroji a vlastním kapitálem, za optimum bývá uváděno 50 %, což je přibližně i oborovým průměrem, který nabývá hodnot 53–54 %. Celková zadluženost analyzované společnosti se pohybuje v rozmezí 58–61 %. Krátkodobá i dlouhodobá zadluženost se v letech pohybují jen minimálně a zůstávají v téměř totožném poměru.

Míra zadluženosti bývá velmi důležitým ukazatelem pro banky v případech žádosti o úvěr, obecně je udáváno, že cizí zdroje by neměly překročit 1,5 násobek výše vlastního kapitálu. V našem případě se podnik pohybuje na doporučené hranici, ačkoliv v čase hodnota ukazatele narůstá v důsledku snižující se hodnoty vlastního kapitálu.

Dlouhodobý majetek je z více než 50% kryt vlastním kapitálem. Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji se pohybuje nad hodnotou 1, což značí mírnou překapitalizaci. Podnik tak využívá spíše konzervativní přístup k financování, část oběžných aktiv financuje z obecně dražších dlouhodobých zdrojů, dává tak částečně přednost stabilitě před výnosy.



Zdroj: Vlastní

Graf 6. Vývoj zadluženosti

Ukazatel úrokového krytí nás informuje o skutečnosti, kolikrát je podnik schopen zaplatit úroky ze svých dluhů poté, kdy uhradí všechny zbývající náklady na svůj provoz. Zde je patrné, že podnik v letech 2012 a 2014 nevytváří dostatečný zisk potřebný k úhradě nákladových úroků.

6.3 Analýza vnějšího prostředí

6.3.1 Charakteristika odvětví

Na základě klasifikace ekonomických činností spadá činnost podniku Svoboda a Březík – pečivo s. r. o. do oddílu 10 Výroba potravinářských výrobků, skupina CZ-NACE 10.7 Výroba pekařských, cukrářských a jiných moučných výrobků.

Podíl skupiny 10.7 na celkových tržbách za prodej vlastních výrobků a služeb oddílu 10 v roce 2014 činil 11 %, přičemž se jednalo o meziroční pokles o 2,2 %. Z hlediska podílu na zaměstnanosti je v rámci zpracovatelského průmyslu na prvním místě s 35 % zaměstnanců, tyto podniky jsou tak nejvýznamnějším zaměstnavatelem napříč jednotlivými obory, avšak počet zaměstnanců ve skupině 10.7 v posledních letech kontinuálně klesá. V daném oboru také působí nejvíce podnikatelských subjektů. V oboru CZ-NACE 10.7 existuje vysoký podíl malých a středních podnikatelů (Panorama potravinářského průmyslu 2014, © 2009-2015).

Pokud se zaměříme už přímo na skupinu CZ-NACE 10.7, pak na základě statistických pozorování je v oboru dlouhodobým trendem pokles tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb. Přetrvávající tržní a ekonomické obtíže u větších subjektů a redukce počtu podniků jsou hlavním důvodem, proč se dále snižují hodnoty tohoto ukazatele meziročně v roce 2013 o 9,2 %, v roce 2014 o dalších 10,4 %. Oproti tomu pokles výkonové spotřeby byl jen nepatrný. Obdobným způsobem se také vyvíjela účetní přidaná hodnota. V oboru také neustále klesá hrubý operační přebytek, tento pokles naznačuje nepříznivý vývoj ve vytváření finančních prostředků a možnosti investic do nových technologií, zvyšování kvality a rozšiřování sortimentu výrobků. Existující inovační potenciál pekařů je však třeba využít, například prostřednictvím spolupráce s českými dodavateli strojního zařízení a technologií (Panorama potravinářského průmyslu 2014, © 2009-2015).

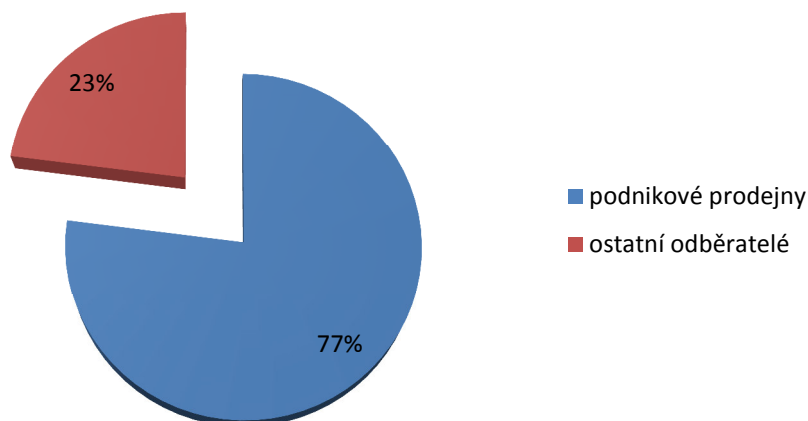
Určitou příležitostí pro jednotlivé výrobce skupiny 10.7 je propagace kvalitních potravinářských výrobků prostřednictvím značky KLASA, která je pevně zakotvena v povědomí spotřebitelů. Na regionální úrovni pak mohou výrobci využít podpory Ministerstva zemědělství, Agrární komory ČR a Potravinářské komory ČR, které vyhláší každoročně soutěž Regionální potravina. (Panorama zpracovatelského průmyslu 2014, © 2005)

V budoucnosti podle mého názoru bude v ČR potravinářský průmysl naopak spíše posilovat svoji pozici. V současné době však lidé stále více začínají pociťovat negativní trend v kvalitě potravin a zamýšlet se nad tím. Z toho pochází stále sílící společenská poptávka po jakosti a lepší kvalitě potravin. Špatné zkušenosti se zahraniční produkcí vedou k rostoucímu zájmu a preferenci domácí produkce mezi zákazníky.

6.3.2 Analýza odběratelů

Společnost Svoboda a Březík - pečivo s. r. o. distribuuje své produkty výhradně na lokálním trhu, a to v oblasti Zlínského a Olomouckého kraje, včetně přilehlého okolí. Jednotlivé odběratele lze rozdělit do 2 hlavních skupin:

- podnikové prodejny – síť 24 vlastních prodejen
- ostatní odběratelé



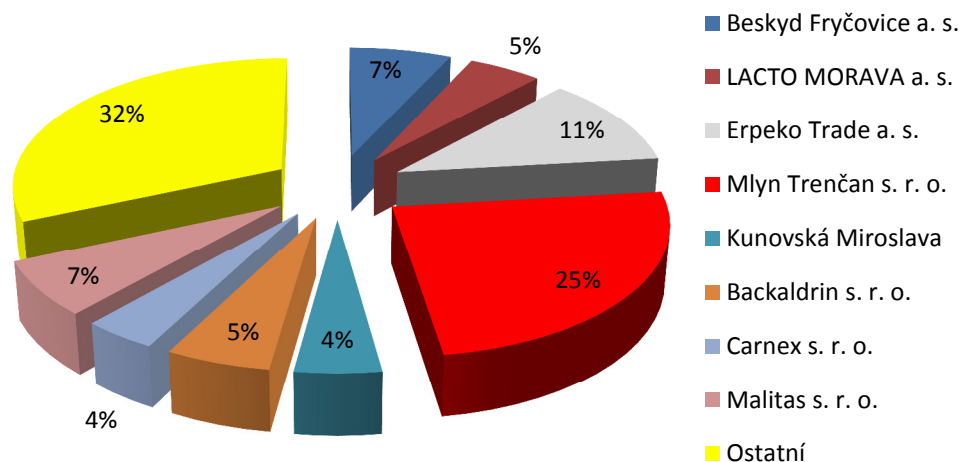
Zdroj: Vlastní

Graf 7. Podíly na tržbách v roce 2014

Na grafickém vyjádření (*Graf 7*) je jasně zřetelné, že stěžejním místem odbytu podnikové produkce jsou podnikové prodejny, které prodávají více než $\frac{3}{4}$ vyrobené produkce, tento poměr lze v posledních letech obecně označit jako ustálený.

6.3.3 Analýza dodavatelů

Společnost Svoboda a Březík - pečivo s. r. o. obchoduje s velkým množstvím dodavatelů, naprostá většina těchto dodávek tvoří suroviny potřebné v pekárenské výrobě. Tyto suroviny nakupuje od více než 50 dodavatelů.



Graf 8. Podíly dodavatelů na surovinových dodávkách v roce 2014

Při výběru dodavatele jsou rozhodující především kvalita surovin, spolehlivost a flexibilita partnera. Největší podíl, který přesahuje 25%, představuje zásobování kvalitní moukou od společnosti Mlyn Trenčan s. r. o. Druhým největším dodavatelem je Erpeko Trade s. r. o., která podniku dodává nejrůznější pekárenské suroviny. Další dodavatelé zásobují podnik základními surovinami, kterými jsou různé tuky, mlékárenské výrobky, vejce, atd.

6.3.4 Analýza konkurence

Za podniky, které tvoří konkurenční prostředí, můžeme považovat všechny ty, jejichž hlavní činností je výroba a prodej pekařských a cukrářských výrobků. V rámci pohledu na nejpodstatnější konkurenty musíme zohlednit jejich 3 různé kategorie: regionální výrobce, celorepublikové pekárenské podniky a obchodní řetězce.

V konkurenci z oblasti regionálních výrobců jsou zahrnuty především lokální malé a střední pekárny, které se zaměřují zvláště na diverzifikaci výrobků. Zmiňované pekárny mají podstatně vyšší provozní náklady než větší producenti, zejména z tohoto důvodu kladou největší důraz na specifičnost svých produktů a kvalitu. Obchodní řetězce a celorepublikové pekárenské podniky jsou charakteristické svou poměrně rozsáhlou pekárenskou produkcí, v rámci níž realizují úspory z rozsahu. Toto specifikum představuje hlavní konkurenční výhodu oproti menším lokálním podnikům. V rámci konkurenčního boje využívají především politiku co nejnižších cen produkce na trhu, avšak zmiňovaná cenová politika samozřejmě v určité míře potlačuje kvalitu jejich produktů.

K nejdůležitějším konkurentům v rámci jednotlivých skupin společnost řadí:

- regionální výrobci
 - Pekárna VEKA, s. r. o.
 - TOPEK, s. r. o.
 - Pekařství Javor
 - SEMAG s. r. o.
- celorepublikové pekárenské podniky
 - Delta pekárny, a. s.
 - PENAM, a. s.
 - Karlova pekárna s. r. o.
- obchodní řetězce
 - Kaufland
 - Tesco

- Terno
- Lidl
- Ahold
- Interspar
- Billa

6.3.5 Společenské trendy

Vývoj životní úrovně v České republice je dlouhodobě ve znamení růstu, ekonomická krize na její úroveň zatím nedopadá, avšak určitý následek lze spatřovat ve zpomalení dynamiky růstu. Dnešní životní styly vyplývají ze sociálních a ekonomických podmínek současné společnosti. Zdánlivě protikladně můžeme na jedné straně nalézt určité zpohodlnění a na druhé uspěchanost. V současné době však lidé stále více začínají pociťovat negativní trend v kvalitě potravin a zamýšlet se nad tím. Z toho pochází stále sílící společenská poptávka po jakosti a lepší kvalitě potravin. Špatné zkušenosti se zahraniční produkcí vedou k rostoucímu zájmu a preferenci domácí produkce mezi zákazníky.

Podpora vzdělanosti v budoucnu zřejmě přinese větší zastoupení vysokoškolsky vzdělaného obyvatelstva, tito lidé by měli dosahovat vyšších příjmů, což by mohlo ovlivnit poptávaný sortiment. Úroveň vzdělání také ovlivňuje lidské zdroje uvnitř podniků.

6.3.6 Ekonomické trendy

V prostředí ekonomického vývoje je třeba v současné době zmínit především dopady dlouhodobé krize v eurozóně, stále podstatnějším a častějším faktorem, který firmám představujícím zhruba třetinu celé ekonomiky komplikuje život, je výpadek tuzemské poptávky.

Na růst cen potravin tlačí řada vlivů, kromě vyšší DPH je to i dražší voda, pohonné hmoty, ale i silný dolar. K tomu v Česku panuje mezi obchodními řetězci silný konkurenční boj, ty se snaží nalákat zákazníky hlavně na nízké ceny. Tento tlak tak může přispívat k dalšímu poklesu kvality potravin. Výrobci musí čelit požadavkům obchodníků na nízkou cenu, což v konečném důsledku povede k častějšímu využívání potravinových náhražek nebo přídatných látek prodlužujících například trvanlivost. Spotřebitelské průzkumy sice naznačují opak, avšak statistiky ukazují, že Češi preferují především cenu.

6.3.7 Ekologické trendy

V posledních letech se do popředí zájmu dostávají potraviny v BIO kvalitě. Tento trend je logickou reakcí na zhoršující se kvalitu potravin. Při zaměření se na takové výrobky by podnik musel zajistit bezvadný původ surovin, ale i samotnou výrobu probíhající podle přísných pravidel ekologického zemědělství.

6.3.8 Politicko-legislativní prostředí

Firma musí dodržovat při výkonu všech svých činností řadu platných norem a předpisů, které vyplývají především z členství České republiky v Evropské unii. Výrobky a zboží musí splňovat normy požadující zdravotní nezávadnost a bezpečnost, nesmí poškozovat životní prostředí, jejich nezbytnou součástí je správné značení.

Na podnikání v oboru dopadají především zákony a prováděcí vyhlášky, platné pro výrobu potravin, z pohledu kvality, hygieny, předpisy státu v oblasti zdravotního a sociálního pojištění, daní a pracovně právních předpisů.

6.3.9 Technologické trendy

Firmy jsou nuceny k investicím do technologií díky jejich stále rychlejšímu vývoji. Tato skutečnost umožňuje zvyšovat konkurenceschopnost a udržovat pozici na trhu. Je nezbytné sledovat tento vývoj a technologické novinky, jakožto i vyvolané změny v podnikovém okolí. Pro daný podnik jsou stěžejní především technologické novinky uplatňující se v pekárenské výrobě a také změny v informačních technologiích.

6.4 SWOT analýza

Provedená SWOT analýza nám pomůže blíže představit podnik, jeho silné a slabé stránky, možné příležitosti včetně hrozeb, kterým firma musí čelit. Následně je využit matematický model SWOT analýzy (*Tab. 11*) pro selekci stěžejních faktorů. Ze sestaveného matematického modelu jsou zpětně, a to pro lepší přehlednost, vyznačeny tučným písmem hlavní silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby společnosti.

1. Silné stránky – Strengths (S)

- S1 Dlouhodobá tradice a zkušenosti
- S2 Vysoká úroveň podnikové kultury
- S3 **Zavedená síť vlastních prodejen se stabilní základnou zákazníků**

- S4 **Široký sortiment pekárenských výrobků**
- S5 Silné povědomí značky u zákazníků
- S6 **Vysoce kvalitní produkty**
2. Slabé stránky – Weaknesses (W)
- W1 **Vyšší cena produkce na trhu**
- W2 Omezená délka distribučních cest s ohledem na kvalitu
- W3 **Absence odbytu produkce do obchodních řetězců**
- W4 Vyšší náklady na pořízení kvalitních vstupních surovin
- W5 Chybějící motivační složky mezd v systému odměňování pracovníků
3. Příležitosti – Opportunities (O)
- O1 Vzrůstající poptávka po tradičních výrobcích z kvalitních surovin
- O2 Rozvoj technologií potravinářské výroby
- O3 Zvyšující se obliba bio výrobků
- O4 **Trendy zdravé výživy umožňující hledat nové druhy výrobků**
- O5 Změny v očekávání zákazníků v rámci služeb spojených s produktem
4. Hrozby – Threats (T)
- T1 Konkurenční aktivita
- T2 **Cenový růst vstupů do výroby, zejména energie a surovin**
- T3 Ztráta know-how vyzrazením receptur při fluktuaci zaměstnanců
- T4 Snížení kupní síly obyvatelstva v důsledku hospodářské krize

Tab. 11. Matematický model SWOT analýzy

	O1	O2	O3	O4	O5	T1	T2	T3	T4	+	-
HLAVNÍ SILNÉ STRÁNKY											
S1	+	0	+	0	+	0	0	0	0	3	0
S2	0	0	0	0	+	0	0	-	0	1	1
S3	+	0	+	+	+	-	-	-	-	4	4
S4	+	+	+	+	0	0	-	0	-	4	2
S5	+	0	+	+	0	0	0	-	0	3	1
S6	+	+	+	+	0	-	-	0	-	4	3
HLAVNÍ SLABÉ STRÁNKY											
W1	-	0	-	0	0	-	-	0	-	0	5
W2	0	0	-	0	-	0	0	0	0	0	2
W3	-	0	-	0	-	-	-	-	0	0	6
W4	-	0	-	0	0	0	-	0	0	0	3
W5	0	0	0	-	-	-	0	-	0	0	4
+	5	2	5	4	3	0	0	0	0	19	
-	3	0	4	1	3	5	6	5	4		31

Zdroj: Vlastní

V matematickém modelu SWOT analýzy (*Tab. 11*) jsou v řádcích seřazeny pod sebou jednotlivé silné stránky (S) a slabé stránky (W), v sloupcích postupně příležitosti (O) a hrozby (T). Pro hodnocení vztahů mezi jednotlivými stránkami je zavedena 3 stupňová škála, tj. pozitivní vztah (+), negativní (-) a indiferentní (0).

Z vyhodnocení matematického modelu vyplývá, že podnik by se měl zaměřit a dále rozvíjet především silné stránky, kterými jsou: zavedená síť vlastních prodejen se stabilní základnou zákazníků, široký sortiment pekárenských výrobků a vysoce kvalitní produkty. Slabými stránkami, na kterých by měl podnik především pracovat, jsou zejména: vyšší cena produkce na trhu a absence odbytu do obchodních řetězců.

Při hledání stěžejních příležitostí a hrozeb postupujeme podle největšího rozdílu mezi četností pozitivního a negativního hodnocení. Za hlavní příležitost můžeme označit trendy zdravé výživy umožňující hledat nové druhy výrobků, zaměříme-li se na hrozby, podnik by měl brát nejvíce v potaz cenový růst vstupů do výroby, zejména energie a surovin. Uvedené jevy sice podnik nemůže svoji aktivitou přímo změnit, může se však na ně do budoucna připravit.

6.5 Analýza současného využití operativního controllingu

Společnost Svoboda a Březík - pečivo s. r. o. v současné době nezaměstnává žádného plně kvalifikovaného zaměstnance v oblasti podnikové ekonomiky, není zde tedy ani samostatná pozice controllera.

6.5.1 Vnitropodnikové účetnictví

Analyzovaný podnik účtuje v soustavě podvojného účetnictví, společně s finančním účetnictvím je vedena jednookruhová soustava vnitropodnikového účetnictví. Jednotlivá střediska slouží pouze pro zachycení nákladů podle místa vzniku. Není uplatňován odpovědnostní princí, náklady nejsou předem rozpočtovány.

- Středisko 100 – Výroba
- Středisko 101 – Zásobování
- Středisko 102 – Expedice a logistika
- Středisko 103 – Obchod
- Středisko 104 – Údržba
- Středisko 105 – Správa

6.5.2 Plánování

Podnik v současné době postrádá ucelený systém plánování jak z dlouhodobého hlediska, tak i krátkodobého. Dlouhodobější plánování je zastoupeno pouze výše uvedenou určitou strategickou vizí, jinak podnik plánuje jen velmi krátkodobě v řádu dnů až týdnů v oblasti výrobního procesu a následné expedice. Společnost jako celek je řízena spíše na intuitivní a zkušenostní bázi, která je založena většinou na historických datech.

Vzhledem k oboru podnikání podnik sestavuje podnik „pouze“ velmi krátkodobý plán odbytu, z něhož vychází výrobní plán. Plán odbytu sestavuje expediční oddělení. Tento plán je sestaven podle aktuální situace a patřičného dne v týdnu na 2, 3 nebo až 7 dnů. Konečný plán pro první následující den je vždy uzavřen v 17 hodin aktuálního dne. Dvoudenní plán se sestavuje v pondělí, úterý, středu s tím, že druhý plánovaný den je vždy ještě upravován v závislosti na aktuálních objednávkách. Ve čtvrtek se plánuje výroba na pátek, sobotu a neděli. V určité podobě se sestavuje 7 denní plán pro období, jako jsou Vánoce, Nový rok či Velikonoce.

Výrobnímu oddělení je předáván plán odbytu z expedičního oddělení, expediční oddělení také tiskne k plánovaným objemům hotových výrobků receptury, podle kterých výrobní oddělení připravuje pečení. Plánované objemy jsou závislé též na různých dobách jejich expedice, proto expediční oddělení také rozděluje plán odbytu na objemy hotových výrobků s časovým údajem, kdy bude hotový výrobek při maximální čerstvosti expedován.

Výrobní oddělení z převzatého plánu odbytu vytvoří výrobní plán, který zajistí včasné zahájení výroby. Výroba probíhá na opravdu jen hypoteticky samostatných úsecích, které můžeme rozčlenit na výrobu chleba, pečiva (rohlíky), sladkého pečiva, koblih, knedlíků a cukrářských výrobků.

Expediční oddělení zachycuje pro přehled a případnou kontrolu soupis, kde jsou zaznamenávány údaje o celkových denních tržbách, počtu prodaných kusů jednotlivých výrobků a sumě „vratek“ v rámci jednotlivých podnikových prodejen, tj. vrácených neprodaných výrobků. Podle počtu prodaných kusů jednotlivých výrobků podnikové vedení rozhoduje o případném stažení výrobku ze sortimentu. Suma „vratek“ slouží pro přehled, jestli je na danou provozovnu expedován správný objem produktů. V jisté závislosti na objemu tržeb produkovaných provozovnou je vhodné udržovat určitý interval objemu vráceného neprodaného sortimentu, kdy samozřejmě není žádoucí, aby suma byla příliš velká, avšak ani malá.

Potřebu surovinových zásob velmi dobře pomáhá řídit podnikový ERP systém VYRAEX, který dopomáhá udržovat zásoby v potřebném množství, aby zabezpečily požadavky výroby.

6.5.3 Rozpočetnictví

Pro jednotlivá hospodářská střediska se nevytváří žádné jednotlivé rozpočty, které by mohly být následně kontrolovány a u nichž by byl existoval odpovědnostní princip. Managementu tak chybí jeden ze základních předpokladů umožňujících průběžné hodnocení střediskového hospodaření. Průběžný vývoj nákladů je zběžně kontrolován, avšak není mu věnována patřičná pozornost. V rámci vyhledávání možných nákladových úspor nebyla vyzorována žádná pravidelnost. Především v nákladově významném středisku jako je výroba lze proto očekávat možnost nepřilíš efektivního a účelného vynakládání nákladových položek. Zde by naopak měl podnik maximálním způsobem usilovat vytvoření kontinuálního a transparentního systému řízení nákladů za účelem jejich hospodárného využití.

6.5.4 Sledování nákladů ve společnosti

6.5.4.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je klasicky zachyceno ve finančním účetnictví a je nutnou podmínkou sestavení výsledovky. Jednotlivé skupiny nákladů jsou dále analyticky členěny, čímž se zvyšuje jejich vypovídací schopnost. Například těžko z tohoto členění můžeme vyčíst, k jakým podnikovým aktivitám se tyto náklady vztahují, nebo jak úzce souvisí s určitými podnikovými výkony.

6.5.4.2 Kalkulační členění nákladů

Při kalkulačním členění rozlišuje podnik náklady, jestli jsou přímo přiřaditelné konkrétnímu druhu výkonu nebo ne, a to na přímé a nepřímé.

Přímé náklady

Náklady jsou přímo přiřaditelné určitému druhu výkonu, jsou vyjadřovány na základě technicko-hospodářských norem, mzdových tarifů a vstupních cen atd. Může se jednat například o přímý (jednicový) materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Nepřímé náklady

Tyto jinak označované režijní náklady nemůžeme přímo vztáhnout na jednici výkonu, většinou souvisí s více výrobními druhy nebo případně i s celým provozem. V úhrnu mohou obsahovat nejrůznější nákladové druhy, mezi které patří například elektrický proud, technologická výrobní režie, dopravné, subdodávky, školení, odpisy aj.

6.5.4.3 Kapacitní členění nákladů

V praxi je považováno za jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení podnikových nákladů. Členění nákladů na fixní a variabilní část se v podniku nevyužívá, pro potřeby controllingového řízení je tento stav značně omezujícím faktorem. Navíc znemožňuje využití základních controllingových nástrojů, kterými jsou například příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, analýzu bodu zvratu, či výpočet krátkodobého výsledku hospodaření.

6.5.5 Kalkulace

Podnik využívá dlouhodobě pouze jeden druh kalkulace, kterým je metoda přírážkové kalkulace. V rámci velmi omezených údajů uvedu nezákladnější sdělenou podobu dle typového kalkulačního vzorce na blíže nespecifikovaný podnikový výkon.

Tab. 12. Přírážková kalkulace

Položka	Kč
Přímý materiál	408
Přímé mzdy	275
Ostatní přímé náklady	108
Výrobní režie (185% Pmzd)	509
Vlastní náklady výroby	1 300
Správní režie (75% Pmzd)	206
Vlastní náklady výkonu	1 506
Odbytová režie (80% Pmzd)	222
Úplné vlastní náklady výkonu	1 728
Zisk (10%)	173
Cena	1 901

Zdroj: Vlastní

6.5.6 Sledování ukazatelů finanční analýzy

Management podniku nevyužívá pravidelného vyhodnocování ani základních ukazatelů finanční analýzy, kterými jsou např. ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti atd. Přitom v praxi je považována za jeden ze základních podpůrných nástrojů finančního řízení.

6.5.7 Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření

Sestavení krátkodobého výsledku hospodaření se uskutečňuje pouze na vyžádání vedením společnosti, obecně však lze označit za spíše ojedinělé. Sestavuje se obvyklým účetním způsobem, který kopíruje klasické vyhotovení výkazu zisků a ztráty. Tento proces je jednoduchý a má plnou podporu v rámci podnikového účetního systému.

6.5.8 Reporting a kontrola

Ve společnosti se nesestavuje v rámci reportingu a průběžných kontrol žádná předběžná nebo výsledná zpráva zachycující komplexní informace pro potřeby managementu. Na vyžádání je sestavován běžným účetním způsobem krátkodobý výsledek hospodaření. V rámci určité formy reportingu spojeného s kontrolou se sledují v měsíčních intervalech především výhradně informace týkající se celkových tržeb, tržeb za jednotlivé výrobky a tržeb jednotlivých podnikových prodejen. Tato data jsou pro srovnání doplněna jednotlivými údaji ze srovnatelných období posledních 2 let, vyexportovanými z podnikového systému Vyraex. Společnost nemá žádný standardizovaný reportingový systém, v rámci kontrolní a monitorovací činnosti nemá management žádné pravidelné informace o ekonomické situaci, vývoji ukazatelů nebo hodnotících hledisek pro kontrolu plnění cílů. Jelikož nedochází k bližším analýzám odchylek, nelze tak ani nastolit správná nápravná opatření, pro potřeby řízení tak není k dispozici adekvátní zpětná a dopředná vazba.

6.6 Výsledky provedené analýzy

V úvodu analytické části byla charakterizována vybraná společnost Svoboda a Březík – s. r. o., která vznikla v roce 2000, avšak společné podnikání zakladatelů v pekárenském oboru začalo už v roce 1990. Základní pohled zde uceluje nastínění poslání a vize, strategie podniku, je zde zobrazena a rozebrána jeho organizační struktura. Následuje situační analýza vnitropodnikového prostředí, která se neobejde bez tradičního zhodnocení úrovně finančního řízení pomocí provedené finanční analýzy.

V rámci finanční analýzy, s využitím vybraných ukazatelů, byla posouzena úroveň finančního řízení podniku. V oblasti rentability firma úročila svůj kapitál nadprůměrně proti odvětví v roce 2013, v kontextu všech analyzovaných let se však o rentabilitě prakticky nedá hovořit, jelikož v ostatních letech ovlivňuje zhodnocení vložených prostředků záporný výsledek hospodaření. Ukazatele aktivity měří schopnost podniku využívat zdroje, z pohledu obrátu aktiv vysoce nadprůměrné hodnoty ukazatele, které v období navíc dále eskalují, signalizují přiměřenou majetkovou vybavenost, podnik tak zřejmě využívá svůj majetek daleko efektivněji než podniky v odvětví. Ze srovnání dob obrátu pohledávek a závazků je jasně patrné využívání obchodního úvěru jako zdroje financování provozu podniku, na velmi nízkých hodnotách dob obrátu pohledávek se jistě projevuje i vysoké procento odbytu produkce ve vlastní síti prodejen. Při posuzování schopnosti hradit včas své krátkodobé závazky bylo využito ukazatelů pro různé stupně likvidity, podnik dle výsledků můžeme považovat za likvidní, všechny hodnoty přesahovaly průměry v odvětví i doporučovanou úroveň. Pohledem na zadluženost bylo zjištěno, že podnik je mírně překapitalizován, využívá tak spíše konzervativní přístup k financování, jelikož část oběžných aktiv financuje z obecně dražších dlouhodobých zdrojů. Ukazatel úrokového krytí napovídá, že společnost v letech 2012 a 2014 nevytváří dostatečný zisk potřebný k úhradě nákladových úroků.

Analytická část pokračuje analýzou vnějšího prostředí. Podstatná informace vychází z analýzy odběratelů, zde vyplývá, že více než 75 % firemní produkce odebírání vlastní síť prodejen. Po analýze vnějšího prostředí nabízí komplexní pohled z hlediska vnitřního i vnějšího prostředí SWOT analýza, i s následným vyhodnocením jejího matematického modelu.

Před samotným zahájením projektové části byl ještě analyzován současný stav využívání nástrojů operativního controllingu v dané společnosti. Společně s finančním účetnictvím je v podniku vedena jednookruhová soustava vnitropodnikového účetnictví. Jednotlivá střediska slouží pouze pro zachycení nákladů podle místa vzniku. Není uplatňován odpovědnostní princí, náklady nejsou předem rozpočtovány. Podnik v současné době postrádá ucelený systém plánování jak z dlouhodobého hlediska, tak i krátkodobého. Absence podnikového rozpočetnictví velmi omezuje kontrolu a následné efektivní řízení nákladů, hospodárnosti podniku jako celku, ale i řízení jeho ekonomického vývoje.

Společnost nemá žádný standardizovaný reportingový systém, v rámci kontrolní a monitorovací činnosti nemá management žádné pravidelné informace o ekonomické situaci, vývoji ukazatelů nebo hodnotících hledisek pro kontrolu plnění cílů.

6.7 Východiska pro projekt

Na základě provedené analýzy je možné specifikovat několik základních východisek, které můžeme považovat za určité nedostatky, jenž mohou být realizací daného projektu eliminovány.

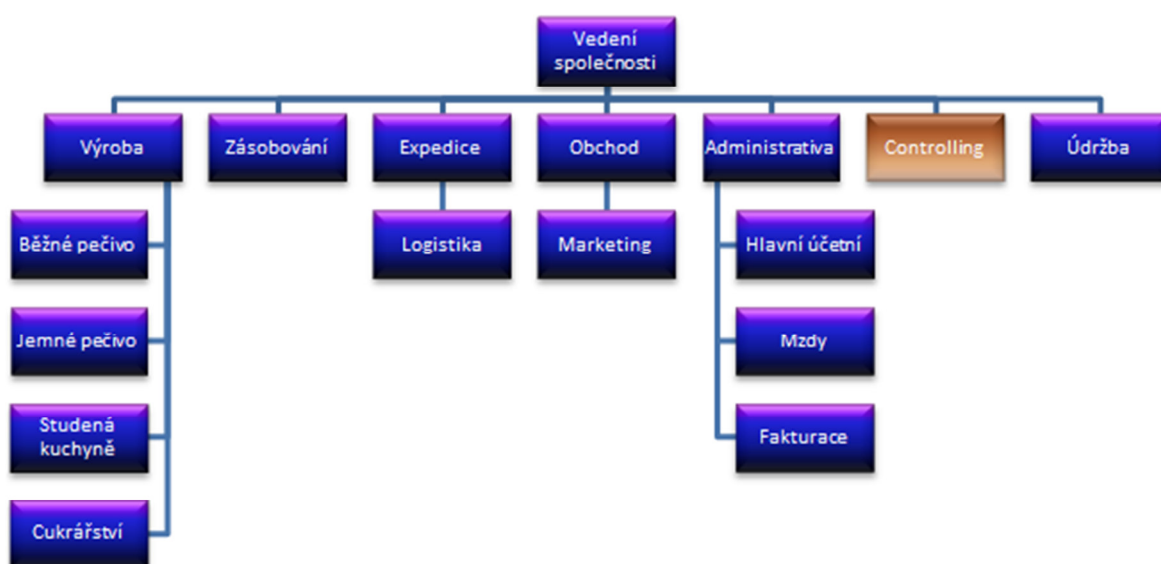
- V podnikové organizační struktuře není controllingový útvar, navíc zde není přítomen žádný pracovník se znalostmi ani zkušenostmi z oblasti podnikové ekonomiky.
- Naprosto převažuje intuitivní způsob řízení podniku.
- Management podniku postrádá dostatečnou podporu v podobě vhodných nástrojů řízení.
- Absence systému plánování omezuje řídicí proces orientovaný na budoucnost, predikci možného vývoje, jakož i jeho samotné řízení.
- Podnikoví zaměstnanci nejsou patřičně informováni o cíle, kterých by mělo být dosaženo.
- Nedostatečně zpracovaná informační základna pro podporu podnikového managementu.
- Není zavedeno kapacitní členění nákladů, nelze tedy využívat krycího příspěvku, bodu zvratu, výpočtu krátkodobého výsledku hospodaření controllingovým způsobem.
- Společnost neprovádí finanční analýzu, nesleduje tedy pravidelně ani vývoj finančních ukazatelů.
- V podniku není využíváno odpovědnostního principu řízení.

7 PROJEKT IMPLEMENTACE OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU

Tématu controllingu bývá v mnoha podnicích věnováno mnohem méně pozornosti než by bylo potřebné. Jedná se přitom o jednu z klíčových oblastí vedení podniku. Z výše uvedených důvodů by byla implementace operativního controllingu, především pro jeho komplexní přístup k podpoře řízení, bezesporu velkým přínosem. Operativní controlling by měl podpořit řízení podniku z celostního hlediska, s orientací na budoucnost nastavit ucelenou hospodářskou koncepci jeho řízení, přispívat k usnadnění procesu řízení úzkých míst a v neposlední řadě poskytovat včasné informace pro realizaci nápravných opatření nežádoucích jevů.

7.1 Přestavba organizační struktury

Při rozhodování o zařazení controllingu do podnikové hierarchie je nutné mu v ní zajistit takovou úroveň, aby mohl co nejefektivněji zvládat své úkoly. Z provedené analýzy vyplynulo, že podnik nemá controllingový útvar, ani podobnou funkci, není zde zaměstnán žádný ekonomický pracovník dostatečně kvalifikovaný a jasnou představou o realizaci operativního controllingu. Organizace všeobecně postrádá podnikového ekonoma, nelze se tedy vyhnout zřízení samostatné pozice controllera.



Zdroj: Vlastní

Obr. 3. Návrh začlenění pozice controllera do organizační struktury

Z pohledu organizační struktury se jeví nejvhodnějším umístěním funkce controllera v liniové pozici společně s vedoucím výroby, expedice, obchodu, aj. Na dané úrovni mu přísluší nařizovací právo, v otázkách tvorby a užití plánovacího, kontrolního a řídicího aparátu bude prováděn zřejmě nejefektivněji.

7.2 Profil controllera

Na controllerových schopnostech ve značné míře závisí kvalitní a úspěšný firemní controlling, proto jsou na danou pozici kladeny velké nároky.

a) Odborné předpoklady:

- VŠ ekonomické vzdělání,
- 3 roky praxe v oboru,
- výborná znalost MS Office,
- výhodou znalost softwarů Pohoda a Vyraex.

b) Osobní předpoklady:

- výborné komunikační a prezentační schopnosti,
- schopnost analytického i globálního myšlení,
- spolehlivost, samostatnost, pečlivost,
- odolnost vůči stresu,
- asertivita.

7.3 Hlavní úkoly controllera

Základní úkolem controllera bude kompletní integrace operativního controllingu do společnosti Svoboda a Březík – pečivo s. r. o. Při stanovování cílů ve všech oblastech se očekává jeho aktivní spoluúčast, nese zodpovědnost za koordinaci celého procesu plánování a tvorby rozpočtů. Jeho úkolem bude navrhnout a vybudovat nový kalkulační systém. Kontinuálním úkolem je analýza odchylek od stanovených cílů, vypracování návrhů nápravných opatření společně s následnou prezentací odpovědným osobám. Vypracovává analýzy, jejichž výstupy zpracovává do reportů a ucelené měsíční reportingové zprávy. Dále musí být vytvořen ucelený a standardizovaný systém reportingu. Při jeho práci se očekává aktivní spolupráce se všemi zaměstnanci, získává a zpracovává informace, následné výstupy strukturuje v závislosti na požadavcích jednotlivých útvarů.

7.4 Návrh obsahového rámce operativního plánování

Plánování představuje manažerskou aktivitu zaměřenou na budoucí vývoj podniku, plní svoji roli především na úrovni taktického a operativního řízení. Aby mohlo podnikové řízení realizovat své cíle a strategie k jejich dosažení, je nutné krátkodobější a podrobnější plánování realizace daného procesu. Z tohoto důvodu je nezbytné zavést systém řízení, jehož základem je strategie podniku, od které jsou systémově odvozovány plány krátkodobější, taktické a operativní. (Synek a Kislingerová, 2010)

Oblast strategického plánování, pro kterou by měla sloužit jako podklad SWOT analýza, je plně v kompetenci majitelů podniku, kteří disponují patřičnými předpoklady pro tento proces, a to s podporou výrobního ředitele a manažera odbytu. Plán by měl stanovit zejména dlouhodobé cíle, jeho hlavním přínosem je nastínění managementu podniku směřování podniku v dlouhodobém časovém horizontu. Na střednědobé úrovni je vhodné vytvořit finanční plán s podkladem dalších dílčích střednědobých plánů. Následný systém operativních plánů konkretizuje a zpřesní dlouhodobější úkoly v krátkém časovém horizontu.

Controllingové řízení podniku si v praxi nelze představit bez uceleného a funkčního systému plánování. Navržený rámcový obsah komplexního systému operativního plánování vytvoří určitou šablonu pro zvládnutí tohoto problému v podmínkách podniku. Prostřednictvím níže uvedených dílčích operativních plánů management podniku získá komplexní roční plán.

Systém operativního plánování v podniku bude obsahovat tyto dílčí plány:

- plán odbytu a tržeb,
- marketingový plán,
- plán výroby,
- plán nákupu,
- plán investic,
- plán personální,
- plán údržby,
- plán finanční.

V průběhu tvorby operativního plánování by bylo vhodné využívat metody klouzavého plánování, při níž jsou plány neustále aktualizovány a reagují tak v závislosti na změnách. Jednotlivé plány ze soustavy ročních plánů budou rozčleněny dle povahy plánu na čtvrtlet-

ní či měsíční intervaly, v kterých budou tyto dílčí plánované periody vyhodnocovány a daný plán dále zpřesňován. Zpočátku budou operativní plány sestavovány formou top-down, postupem času by bylo vhodné upravit tento způsob i o zpětnou vazbu v podobě obousměrného plánování.

Tab. 13. Navrhované druhy operativních plánů

Druh plánu	Plán. období	Zpřesňující interval	Zodpovědná osoba
Plán odbytu a tržeb	rok	týden	Obchodní manažer
Marketingový plán	rok	měsíc	Obchodní manažer
Plán výroby	rok	týden	Výrobní ředitel
Plán zásob	rok	měsíc	Vedoucí expedice
Plán investic	rok	čtvrtletí	Vedení podniku
Plán personální	rok	měsíc	Vedení podniku
Plán údržby	rok	čtvrtletí	Vedoucí údržby
Plán finanční	rok	měsíc	Vedení podniku

Zdroj: Vlastní

Plán odbytu a tržeb je spojením dvou obvyklých dílčích plánů, které se v menších a středně velkých podnicích často takto spojují v jeden celek. Jedná se o vstupní bod procesu plánování, obchodní oddělení v součinnosti s marketingem zde musí zodpovědně sestavit reálný plán odbytu. Společně se stanovením reálných cen, za které bude podniková produkce prodávána, vznikne ucelený plán odbytu a tržeb, který bude základem pro plán výroby. Plán musí být strukturován zejména podle:

- charakteru prodeje (výrobky, zboží),
- odbytiště (prodejny, odběratelé),
- druhu výrobku.

Plán bude doplněn i vývojovými tendencemi tržeb, a to z absolutního i relativního hlediska. Konkrétnější postup jednotlivých činností, které povedou k naplnění plánovaných cílů, budou rozpracovány v marketingovém plánu.

Marketingový plán je vhodné sestavovat zároveň s plánem tržeb a odbytu s cílem jej podpořit a co nejpřesněji naplánovat. Specifikuje výrobovou a sortimentní politiku, komunikační politiku, způsob získávání nových zákazníků společně s kvantifikací efektu zvýšených tržeb. S ohledem na obor podnikání je vhodné vytvořit roční plán rozdělený na kratší periody v podobě měsíců, ve kterých bude vyhodnocován a klouzavým způsobem aktualizován.

Plán výroby bude zhotovován na základě plánu odbytu, a to v podobě ročního plánu, který především vytvoří určitý rámec pro navazující plány, tj. plán investic, plán údržby, plán nákupu a personální plán. Výrobní plán bude rozdělen na týdenní periody, které budou i v těchto intervalech vyhodnocovány a plán následně aktualizován. V závislosti na povaze podnikové produkce bude původní propracovaný mechanismus krátkodobějších plánů výroby v řádu dnů samozřejmě kompletně zachován. Ten je zachycen v analytické části v kapitole Plánování, a postihuje už samotné přesné načasování výroby co do objemu i přesného času výstupu, a to z hlediska maximálně možné čerstvosti zaručující nejlepší možné vlastnosti výrobku pro konečného spotřebitele.

Plán nákupu, resp. plán zásobování identifikuje potřebnou výši zásob zajišťující plynulý průběh všech podnikových činností. Roční plán bude rozpracován do měsíčních intervalů, které budou následně vyhodnocovány a aktualizovány. Bude obsahovat potřebné zásoby materiálu a zboží včetně očekávaného vývoje cen hlavních komodit. Materiál zde bude rozčleněn na jednicový a režijní.

Plán investic definuje očekávané finančně oceněné investice, zaměřuje se na způsob jejich financování, jasně vyčísluje roční odliv finančních prostředků detailněji specifikovaný do čtvrtletních intervalů, které podle potřeby mohou být i kratší v podobě měsíců. Případnou plánovanou investici je nutno doplnit pro ekonomické zhodnocení metodami hodnocení investic, jako jsou například metoda čisté současné hodnoty, vnitřního výnosového procenta aj. V rámci financování cizím zdrojem bude stanovena přesná specifikace daného zdroje, jak bude čerpán a kdy dojde k jeho splacení. Společně s plánem investic bude sestavován i plán odpisů.

Plán údržby stanoví všechna zařízení, která podléhají údržbě. Definuje kalendář termínů, kdy bude plánovaná údržba prováděna, kým, nezbytnou dobu případné odstávky, důvod údržby. Nezbytným atributem je vyčíslení předpokládaných nákladů údržby, které jsou detailněji rozpracovány v rámci ročního plánu do jednotlivých čtvrtletí.

Personální plán zachycuje plánované počty pracovníků společně s jejich kvalifikací tak, aby controllingu dodal podklady pro zjištění, jaká je kapacita firemní pracovní síly a jakým způsobem je využita. Plán musí objasňovat mzdový systém, obsahovat plánované osobní náklady včetně výdajů na školení a případné náklady související s náborem nových zaměstnanců. Podnik realizuje svoji činnost v oboru, který je známý celkem značnou fluktu-

ací pracovní síly. Personální plán bude detailně rozpracován do měsíčních intervalů, vyhodnocování bych navrhoval za jednotlivá čtvrtletí.

Finanční plán je sumarizací a centrem ostatních plánů. Je složen z plánu výsledku hospodaření, plánované rozvahy a předpokládaných změn v peněžních tocích. Při jeho tvorbě bude vycházeno z finančních parametrů všech ostatních plánů.

7.5 Rozpočetnictví

V návaznosti na vytvoření navrhovaného systému plánování je nezbytné stanovit dílčí rozpočty středisek, společně s nimi samozřejmě i souhrnný celopodnikový rozpočet. Tímto procesem vzniknou dostatečné podklady pro kontinuální kontrolu. V praxi má rozpočetnictví velmi vysokou důležitost, zvláště pak pro jeho schopnost plánovat a kontrolovat vývoj podnikových ekonomických ukazatelů a účinně tak provádět odpovědnostní kontrolu všech vedoucích pracovníků. Pro efektivní využití tohoto nástroje řízení je nezbytným předpokladem stanovení odpovědnostních středisek, které budou odpovědné za jimi vyvolané náklady, vypracování rozpočtů bude nepochybně vyžadovat plné zapojení jednotlivých vedoucích pracovníků.

V rámci sestavování rozpočtů je třeba zajistit jejich dostatečnou flexibilitu, jelikož budou kontinuálně přizpůsobovány změnám, je nezbytné vzít v potaz i některé faktory ovlivňující plnění rozpočtů, kterými rozumíme například vývoj úrokové míry, inflace, daní, měnových kurzů, cen vstupních surovin, tržních podmínek aj. Predikce budoucích nákladů je nelehkým úkolem, proto bude vhodné stanovovat rozpočty klouzavým způsobem, který propůjčí dostatečnou pružnost a umožní snadnější aktualizaci rozpočtu ve vztahu k měnícím se podmínkám. Rozpočtovým obdobím budou zpravidla měsíční intervaly, na jejichž konci bude dílčí rozpočet pravidelně kontrolován. V procesu kontroly je nezbytné porovnat skutečně vynaložené náklady s rozpočtovanými, na základě takto stanovených odchylek budou následně hledány jejich možné příčiny. Celá soustava podnikových rozpočtů bude samozřejmě důsledně provázána, při aktualizaci nesmí za žádných okolností dojít ke zpřetrhání této ucelené návaznosti.

7.5.1 Zřízení odpovědnostních středisek

Pro efektivnější řízení podnikových nákladů navrhuji zřízení odpovědnostních středisek, pro které budou sestavovány rozpočty nákladů. Náklady budou rozpočtovány v účelovém členění nebo druhovém, lze však použít i kombinaci obou. Vedení má zatím požadavek na

sestavování cestou top-down, controller tedy převezme zodpovědnost za sestavení rozpočtů nákladů pro jednotlivá odpovědnostní střediska. Postupem času by bylo vhodné upravit tento způsob i o zpětnou vazbu v podobě obousměrného sestavování. Rozpočet nákladů středisek stanoví předpokládané náklady v rámci jednotlivých měsíců. Sestavené návrhy rozpočtů je více než vhodné patřičně prodiskutovat s odpovědnými pracovníky pro zajištění maximální možné přesnosti. Při tvorbě rozpočtu středisek bude samozřejmě nutné nevycházet pouze z obvyklých údajů z minulosti, ale zamyslet se i nad jejich vývojem v následujícím období.

Tab. 14. Zavedení odpovědnostních středisek

Název střediska	Zodpovědná osoba
Výroba - běžné pečivo	Vedoucí výroby 1
Výroba - jemné pečivo	Vedoucí výroby 2
Výroba - studená kuchyně	Vedoucí výroby 1
Výroba - cukrářství	Vedoucí výroby 2
Zásobování	Vedoucí nákupu
Expedice	Vedoucí expedice
Obchod	Vedoucí obch. oddělení
Údržba	Vedoucí údržby
Správa	Vedení podniku

Zdroj: Vlastní

Rozpočty útvarů musí naplňovat dva cíle. V prvním případě managementu přinášet informaci o celkové výši nákladů střediska, na jejichž tvorbě se podílí. Pro zajištění celkové informace o výši nákladů střediska se zjišťují ovlivnitelné i neovlivnitelné náklady. Dalším cílem je kontrolní funkce, tedy nastavení limitů přímých a režijních nákladů, které toto středisko může co do výše ovlivnit. Pro potřeby kontrolní funkce je tedy nezbytné v rozpočtu vyčlenit se střediskem bezprostředně související nákladové položky, které jsou z jeho pohledu ovlivnitelné.

Sestavením rozpočtů středisek s jejich následným pravidelným sledováním vznikne účinný mechanismus pro pravidelné hodnocení jejich úspěšnosti. Dílčím cílem většiny středisek bude především dosažení maximální možné hospodárnosti. Zaměstnanci jednotlivých úseků také musejí být seznámeni s náklady a jejich možnou úsporou, ke které můžou přispět vlastním zapříčiněním. Na výsledky hospodaření středisek by měla být navázána i motivační složka mzdy.

Tab. 15. Návrh kontroly rozpočtu výrobního střediska

Středisko: Výroba - běžné pečivo Nákladový druh	Rozpočet	Přepočtený počet	Skutečné náklady	Odchylna	
				absolut.	relativ.
Přímý materiál	885 200	902 904	902 102	-802	- 0,1 %
Mzdové náklady - jednicové	310 250	316 455	313 750	-2 705	-0,9 %
Energie	4 625	4 717	4 720	3	0,0 %
Režijní materiál	27 385	28 195	27 390	-805	- 2,86 %
Spotřeba drobného HM	21 000	21 000	21 000	0	0,0 %
Opravy a udržování	7 400	7 548	7 390	-158	- 2,1 %
Ostatní služby	5 940	6 059	6 010	-49	-0,8 %
...
Celkem	1 496 500	1 526 430	1 519 105	-7 325	-0,5 %

Zdroj: Vlastní

7.6 Kalkulace

Jak už bylo v analytické části poznamenáno, podnik využívá historicky jen jednu metodu, kterou je metoda přírážkové kalkulace (kalkulace úplných nákladů). Pro potřeby controllingu je tento stav nedostačujícím. Controller bude v rámci své působnosti zodpovědný za vytvoření kalkulačního systému plně vyhovujícího potřebám controllingu. Využívanou metodu bude třeba doplnit dalšími druhy kalkulací, které v souhrnném užití vytvoří kvalitní kalkulační systém pro potřeby účinného řízení nákladů. Příhodně se nabízí například metoda neúplných nákladů, která potlačuje omezení metody plných nákladů spočívající v její strnulosti, kdy velmi pomalu nebo vůbec nereaguje na vývoj objemu výroby a na využití podnikových kapacit.

7.7 Zavedení kapacitního členění nákladů

Z analýzy bylo zjištěno, že podnik nevyužívá kapacitního členění nákladů. Neměl by tedy váhat s jeho zavedením, jelikož bez takového členění je nezbytně nutné pro jejich účelnou kontrolu a efektivní řízení. Navíc je podmínkou využití některých controllingových nástrojů, proto se musí podnikové nákladové položky reklasifikovat na fixní a variabilní. Fixní náklady dále rozčleníme na specifické fixní náklady a všeobecné fixní náklady. Základním principem kapacitního členění je roztřídění nákladových položek z hlediska jejich reakce na změny v objemu produkce.

Při procesu třídění nákladů budu vycházet z celkového seznamu nákladových položek společnosti. Obecně se dá říci, že tato metoda je tím přesnější, čím detailnější nákladové po-

ložky jsou podnikem používány. Nejproblematictější jsou položky smíšených nákladů, které navrhuji rozdělit na fixní a variabilní podle převažující složky. Tyto náklady může pomoci rozdělit odborný pracovník daného oddělení, který rozhodne na základě svých znalostí a zkušeností. Po ukončení procesu třídění nákladů nesmí zůstat žádná položka nerozdělená.

Kapacitní členění nákladů je podmínkou využití některých controllingových nástrojů, jako je využití příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (krycího příspěvku), výpočet krátkodobého výsledku hospodaření, či analýzy bodu zvratu. Po navrhované reklasifikaci bude ihned možné aplikovat zmiňované controllingové nástroje.

Tab. 16. Reklasifikace nákladů

Č. účtu	Název účtu	Náklad
501001	Spotřeba - materiál pro výrobu	VN
501002	Spotřeba potravin a doplň. sortimentu	VN
501003	Spotřeba materiálu - pečivo	VN
501010	Spotřeba jiného mat. pro výrobu	VN
501011	Spotřeba pomocného mat. + vzorky	VN
501100	Spotřeba ND	FNS
501101	Spotřeba ND - auta	FNS
501200	Pohonné hmoty	FNS
501300	Spotřeba DHM 10-40 tis.Kč	FNS
501400	Spotřeba režijního materiálu	FNS
501401	Spotřeba - pracovní oděvy	FNS
501402	Spotřeba - čist. a hygien. prostředky	FNS
501403	Spotřeba obaly - obchody	FNS
501404	Spotřeba obaly - ostatní	VN
501405	Spotřeba materiálu na údržbu	FNS
501410	Spotřeba - kancelářské potřeby	FNV
501411	Spotřeba mat. na opravy nemovit.	FNV
501412	Spotřeba - ost. drobný materiál	FNS
502100	Elektrická energie	VN
502200	Plyn	VN
502300	Voda	FNS
502301	Voda -stočné	FNS
504000	Prodané zboží	VN
511002	Opravy a udržování - stroje	FNS
511003	Opravy a udržování - auta	FNS
511004	Opravy a udržování - ostatní	FNS
512100	Cestovné - do limitu	FNS

513000	Náklady na reprezentaci	FNS
518100	Poštovné	FNV
518201	Telefony	FNV
518202	Mobily	FNS
518400	Nájemné - obchody	FNS
518500	Softwarové služby	FNV
518600	Leasing - auta	FNS
518601	Leasing - stroje	FNS
518700	Reklama a propagace	FNS
518800	Ostatní služby	FNS
521001	Mzdové náklady - dělníci	VN
521002	Mzdové náklady - prodavači	FNS
521003	Mzdové náklady - THP	FNS
521100	Náhrada za nemoc	FNS
524101	Zákonné soc.pojištění - dělníci	VN
524102	Zákonné soc.pojištění - prodavači	FNS
524103	Zákonné soc.pojištění - THP	FNS
524201	Zákonné zdr.pojištění - dělníci	VN
524002	Zákonné zdr.pojištění - prodavači	FNS
524203	Zákonné zdr.pojištění - THP	FNS
525000	Ostatní sociální pojištění	FNS
527000	Zákonné soc.náklady - stravenky	FNS
531000	Daň silniční	FNS
532000	Daň z nemovitosti	FNV
538100	Dálniční poplatky	FNS
538200	Ostatní daně a poplatky	FNV
543000	Dary	FNV
548001	Ostatní provozní náklady	FNS
548100	Havarijní pojištění	FNS
548101	Povinné ručení	FNS
548102	Pojištění podnikatelských rizik	FNV
548103	Pojištění podniku - movitý majetek	FNV
551000	Odpisy DHM - ostatní	FNS
551001	Odpisy DHM - P015	FNS
551002	Odpisy DHM - J001	FNS
551003	Odpisy DHM - J013	FNS
551004	Odpisy DHM - J014	FNS
551005	Odpisy DHM - C003	FNS
551006	Odpisy DHM - O001	FNS
558000	Tvorba a zúct. zák. opravných položek	FNV
562001	Ostatní úroky	FNV
563000	Kurzové ztráty	FNV
568100	Ost. fin. náklady - poplatky banka	FNV

7.8 Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku

Příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (krycím příspěvkem) rozumíme rozdíl mezi dosaženými tržbami za výrobek nebo službu a variabilními (přímými) náklady. Jedná se o další controllingový nástroj, pro jehož využití bylo nezbytné rozdělit podnikové náklady na fixní a variabilní složky. Zmiňovaný rozdíl je určující veličinou, která znázorňuje rozsah, v jakém jsou kryty fixní náklady a jaká část připadá na tvorbu zisku. Oproti metodě plných nákladů je metoda příspěvku na úhradu orientovaná na trh a tržní ceny. Metoda plných nákladů vychází z celkových nákladů, které bezezbytku rozpočítává na výrobky, avšak takto stanovená cena nemusí být v konkurenčním prostředí akceptovatelná. Výpočet příspěvku na úhradu se orientuje na tržní ceny vytvářené v konkurenčním prostředí, v případě, že jsou zadány požadované výše příspěvků, může být touto metodou kalkulována prodejní cena.

V praxi uplatňujeme dvě metody výpočtu:

- jednoduchý výpočet ze vztahu $PÚ = Tržby - VN$,
- dvoustupňový výpočet, který navíc zohledňuje rozdělení fixních nákladů na speciální a všeobecné.

Tab. 17. Výpočet krycího příspěvku

Kategorie	leden 2016	
	tis.Kč	%
Obrat	8 153 489	100
- VN	4 500 536	55,2
Příspěvek na úhradu I	3 652 953	44,8
- Speciální FN	3 166 237	38,8
Příspěvek na úhradu II	486 716	6
- Všeobecné FN	364 632	4,5
Zisk (hosp.výsledek)	122 084	1,5

Zdroj: Vlastní

Controller s dostatkem pravomocí a přístupem k informacím bude mít za úkol pravidelně sestavovat navrhovaný výpočet krycího příspěvku podle skupin výrobků, ty by bylo vhodné rozdělit na běžné pečivo, chléb, jemné pečivo, studená kuchyně a cukrářské výrobky. Podnikový management ho může například využívat pro stanovování pořadí důležitosti jednotlivých kategorií výrobků, při plánování zvýšení zisku, pro posuzování realizace investic atd.

Tab. 18. Výpočet krycího příspěvku jednotlivých skupin výrobků

Výrobní skupina	A		B		C		...	součet
	tis.Kč	%	tis.Kč	%	tis.Kč	%		tis.Kč
Obrat								
- VN								
Příspěvek na úhradu I								
- Speciální FN								
Příspěvek na úhradu II								
- Všeobecné FN								
Zisk (hosp.výsledek)								

Zdroj: Vlastní

Pro samotný výpočet zmíněných skupin výrobků bude vhodné využít druhou metodu výpočtu, kterou je dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu. V této podobě bude poskytovat informace pro řešení řady rozhodovacích úloh při pevné kapacitě, lepší orientaci v sortimentní výhodnosti výrobků, při úvahách o cenových změnách nebo úplného stažení výrobku.

7.9 Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření

Krátkodobý výsledek hospodaření můžeme získat dvěma způsoby, přičemž klasická metoda sestavení výkazu zisků a ztráty plní svoji roli jen částečně, z hlediska controllingu má tento výpočet omezenou vypovídací schopnost. V rámci controllingového řízení využíváme i druhý způsob, jehož sestavení je založeno na členění nákladů na fixní a variabilní. V této podobě je velmi důležitým nástrojem nejen pro controllera, ale i pro potřeby podnikového managementu.

Tab. 19. Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření

Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření 1/16		Podnik			
		měsíc		kumulovaně	
		tis.Kč	%	tis.Kč	%
1	Brutto - tržby		8 153 489		
2	Položky krátcí tržby		0		
3	Netto - tržby	(1. - 2.)	8 153 489		
4	Výrobní materiál		1 938 115		
5	Výrobní mzdy		1 534 479		
6	Energie		431 709		
7	Obaly		22 492		
8	Nakupované výkony		260 728		
9	Pomocný materiál		313 013		
10	Změna stavu zásob		0		
11	Součet variabilních nákladů	(4. až 10.)	4 500 536		
12	Příspěvek na úhradu I	(3. - 11.)	3 652 953		
13	Výroba		1 139 845		
14	Marketing a odbyt		1 709 767		
15	Materiálové hospodářství		316 625		
16	Součet specifických fixních nákladů	(13. až 16.)	3 166 237		
17	Příspěvek na úhradu II	(12. - 16.)	486 716		
18	Administrativa		71 395		
19	Personalistika		41 711		
20	Výpočetní technika		49 590		
21	Ostatní náklady		201 936		
22	Součet všeobecných fixních nákladů	(18. až 21.)	364 632		
23	Výsledek hospodaření	(17. - 22.)	122 084		
24	Neutrální výnosy		0		
25	Neutrální náklady		0		
26	Neutrální výsledek	(24. - 25.)	0		
27	Podnikový výsledek hospodaření	(23.+/-26.)	122 084		

Zdroj: Vlastní

Pro absenci tohoto nástroje navrhuji v rámci projektu sestavovat KVH i tímto způsobem, který je ilustrován níže (Tab. 19). Tímto způsobem bude vhodné KVH sestavovat i na výrobové skupiny. V této standardizované podobě by měl být k dispozici managementu podniku v měsíčních intervalech.

7.10 Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu umožňuje podnikovému managementu získávat informace k řízení úloh orientovaných na budoucnost. Analýza poskytuje vedení možnost lépe posoudit možnost dosažení zisku, nastiňuje informace o budoucím zabezpečení podniku. Snadným způsobem naznačuje, jakým způsobem ovlivňují zisk změny objemu prodeje, cen odbytu, fixních a variabilních nákladů. Cílem této analýzy je nalezení bodu zvratu, ve kterém jsou obratem pokryty veškeré náklady. Při takovém objemu produkce podnik dosahuje nulového zisku, krycí příspěvek je roven absolutní výši fixních nákladů.

Následně bude vypočítána minimální výše tržeb, při které podnik dosahuje bodu zvratu, bezpečnostní koeficient a bezpečná míra zisku.

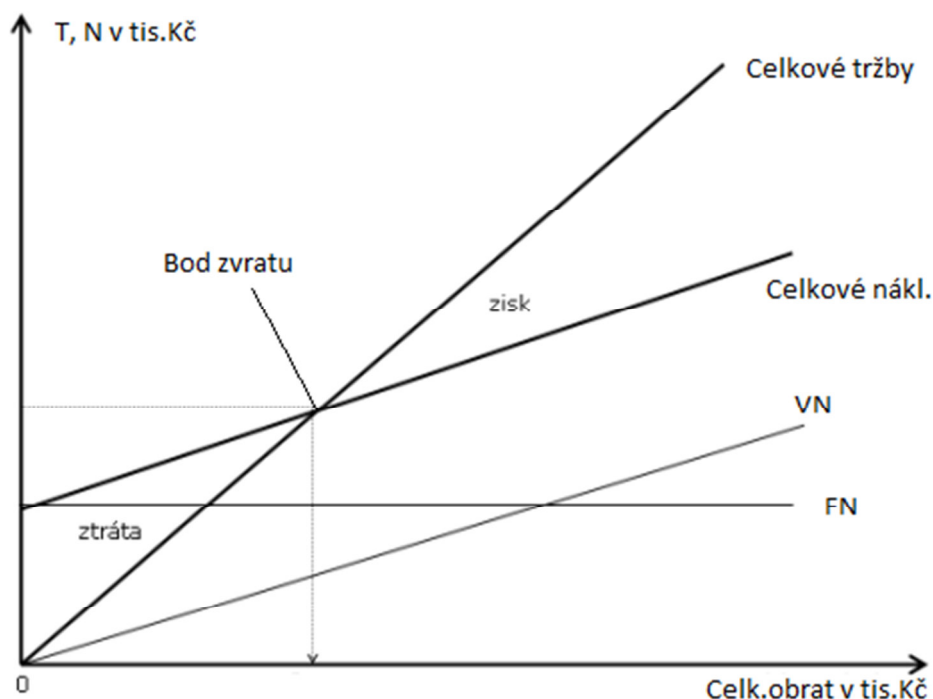
- Kritický obrat = $FN / [1 - (VN / \text{celkový obrat})]$
- Bezpečnostní koeficient = $(\text{celkový obrat} - \text{kritický obrat}) / \text{celkový obrat}$
- Bezpečná míra zisku = $\text{celkový obrat} - \text{kritický obrat}$

Tab. 20. Výpočet bodu zvratu

Čistý obrat (tržby)	8 153 489
Variabilní náklady	4 500 536
Příspěvek na úhradu	3 652 953
Fixní náklady	3 530 869
Zisk/ztráta	122 084
Kritický obrat (BZ)	7 880 994
Bezpečnostní koeficient	3,34%
Bezpečná míra zisku	272 495

Zdroj: Vlastní

Výpočet bodu zvratu je jeden ze základních nástrojů controllingového řízení, odhaluje schopnost podniku využít všechny svoje kapacity. Pro přehlednost bude jeho analýza doplněna grafickým vyjádřením. Na grafu můžeme vidět, že podnik dosahuje kritického obratu při tržbách v úrovni 7 880 994 Kč. Od dané úrovně bude podnik realizovat zisk. Bezpečnostní koeficient určuje relativní vzdálenost od bodu zvratu, kdy v našem případě se podnik pohybuje nad tímto kritickým bodem o 3,34 % úrovně tržeb. Plánovaná bezpečná míra zisku bude průběžně porovnávána se skutečnou výší ukazatele.



Graf 9. Zobrazení bodu zvratu

7.11 Reporting

Naprosto nepostradatelnou součástí podnikového controllingového systému je zajištění jeho zpětné vazby, která je nesmírně důležitá v procesu plánování a rozhodování. Zabezpečuje potřebné informace o dosahování stanovených cílů, případně v jaké míře se skutečný vývoj odchyluje od plánovaného. Navrhují proto zavedení komplexního standardizovaného podnikového reportingu, který bude zajišťovat efektivní zpětnou vazbu.

Jedním z dalších úkolů controllera tedy bude vyhodnocování údajů v podobě zpráv, které se vyznačují velkým obsahem číselných údajů, ukazatelů, grafických znázornění a výstižných komentářů. Tato zpráva bude mít na základě definovaných požadavků řídicích pracovníků ustálenou podobu, která bude dlouhodobě dodržována, všechny informace v ní budou prezentovány v jednotné formě po obsahové, formální i vizuální stránce. Příjemci zprávy musí být na první pohled jasné podstatné logické souvislosti, controller také musí určit vhodnou periodicitu a je plně odpovědný za její včasné sestavení ze spolehlivých dat.

Při sestavování controllingové zprávy je nezbytné se vyvarovat nežádoucím jevům, které by jakkoliv mohly omezovat efektivní předání informace jejímu příjemci, jako např.:

- neadresnost a přílišná rozsáhlost,
- nedostačující písemné komentáře,

- užití obtížně pochopitelných pojmů,
- přehlčení údajů,
- logické nebo početní chyby atd.

Reportingové zprávy by měly sloužit nejen všem pracovníkům různých stupňů podnikové hierarchie jako nástroj pro rozhodování, ale i jako nástroj pro vrcholové vedení, jehož úkolem je dosažení zpětné vazby ohledně plnění plánovaných podnikových cílů.

Zpráva bude sestavována s měsíční pravidelností, avšak jednou ročně bude vyhotovována shrnující reportingová zpráva.

Obsah měsíční reportingové zprávy:

- vyhodnocení účinnosti nápravných opatření z předcházejícího období,
- tržby podle sortimentu, zákazníků, podnikových prodejen,
- vývoj variabilních a fixních nákladů,
- výpočet a vývoj bodu zvratu,
- vývoj krycího příspěvku,
- hospodaření jednotlivých středisek-odchylky nákladů,
- hospodaření podniku jako celku-odchylky nákladů,
- výpočet vybraných finančních ukazatelů,
- komentáře k odchylkám,
- doporučení.

Obsah roční reportingové zprávy:

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztráty,
- cash flow,
- všechny vyhodnocované ukazatele v rámci měsíčních zpráv,
- vyhodnocení ukazatelů finanční analýzy,
- vyhodnocení plnění plánů, odchylek a účinnosti nápravných opatření,
- zhodnocení celkového stavu společnosti,
- další potřebné informace.

Kromě výše popsaných zpráv bude controller operativně sestavovat mimořádné reporty v závislosti na potřebách řídicích pracovníků, a aktuálních problémech.

8 PROJEKTOVÉ VYHODNOCENÍ

8.1 Plán projektových činností

Celý proces zavádění operativního controllingu do vybrané společnosti lze vymezit do několika fází, které na sebe budou navazovat. V další části bude nastíněn určitý časový harmonogram, ten má sloužit spíše jako orientační prvek, jelikož je velmi složité přesně časově vymezit jednotlivé kroky, na které může mít vliv celá řada faktorů.

I. Zahajovací fáze

Do úvodní projektové fáze spadá jeden ze základních výchozích prvků, kterým je interní analýza, na jejímž základě lze specifikovat současný stav podniku. Následně je třeba jasně definovat konkrétní cíle a vymezit úkoly nové pozice. Pro každý projekt musí být sestaven projektový tým, který zaručí úspěšné zvládnutí celého procesu realizace tohoto projektu. Příznivé klima pozitivního vnímání controllingu by měla nastolit schůze zaměstnanců podniku s jeho vedením, kde bude uceleně objasněn pojem controllingu, zdůrazněny výhody zavedení společně se změnami, které s sebou přináší. Požadovaným efektem je ztotožnění se všech stran zúčastněných na projektu, a zajistit také maximální možnou míru motivace ke všeobecné spolupráci.

II. Plánovací fáze

Úvodním dílčím cílem této fáze je vymezit organizační začlenění pozice controllera do podnikové organizační struktury, následně budou definovány požadavky na vhodného kandidáta dané pozice. Plánovací fáze předurčí následujícím fázím přesný harmonogram činností a postupů, podle kterého se bude postupovat.

III. Realizační fáze

Realizační fáze je ústředním bodem realizace celého projektu. V úvodu bude zahájeno výběrové řízení zveřejněním nabídky dané pozice. V průběhu tohoto procesu bude postupně zužován okruh vhodných kandidátů s cílem vyselektovat nejvhodnějšího adepta, který bude následně definitivně přijat. Controllerovi je nutné vytvořit patřičné pracovní zázemí, jehož budování bude probíhat paralelně s výběrovým řízením. Po úvodní krátké adaptaci nového zaměstnance v pracovním prostředí se očekává jeho plné zapojení do pracovního procesu. Jak už bylo řečeno, tato fáze je ústředním bodem realizace projektu, dochází zde k fyzické realizaci stanovených cílů a úkolů.

IV. Dokončovací fáze

V této fázi začíná plná působnost controllera v organizaci, který zahájí plnění stanovených úkolů. Zde navrhuji minimálně 6 měsíční zkušební období controllingu, ačkoliv přínosy projektu lze očekávat dlouhodobějším horizontu. Během tohoto období by mělo v podniku dojít k úplné integraci operativního controllingu, v takovém případě můžeme považovat tento projekt za ukončený.

8.2 Časové vymezení projektu

Jelikož je velmi složité přesně časově vymežit jednotlivé činnosti, na které navíc může mít vliv celá řada faktorů, má navrhovaný časový harmonogram sloužit spíše jako orientační prvek. V následující tabulce (*Tab. 21*) je uvedena struktura činností v rámci několika projektových fází, u činností je také naznačena jejich návaznost, jelikož některé z nich mohou probíhat současně. Časový rámec celého projektu je odhadován na 284 dny.

Tab. 21. Časový harmonogram projektu

Č.	Název činnosti	Doba trvání (dny)	Předchozí činnost
1	Realizace projektu	284	
2	I. Zahajovací fáze	50	
3	Analýza současného stavu	40	
4	Definování cílů a vymezení úkolů	4	3
5	Sestavení projektového týmu	2	4
6	Vytvoření pozitivního vnímání controllingu	4	5
7	II. Plánovací fáze	17	
8	Sestavení harmonogramu činností a postupů	14	6
9	Vymezení odpovědnosti a org. začl. controllera	2	8
10	Definování požadavků na danou pozici	1	9
11	III. Realizační fáze	37	
12	Výběrové řízení na pozici controllera	35	10
13	Vytvoření pracovního zázemí pro danou pozici	35	10
14	Adaptace controllera v novém prostředí	2	12
15	IV. Dokončovací fáze	180	
16	Integrační období controllingu	180	14

Zdroj: Vlastní

8.3 Rizika projektu

Za rizika projektu můžeme považovat různé konkrétní hrozby, které jsou způsobitelné ohrožit jeho úspěšnou realizaci. Před samotným započítáním projektu je nutné identifikovat tato ri-

zika, později tak bude možné je řídit a eliminovat tak v maximální míře jejich negativní dopady.

Personální rizika

- Výběr vhodného kandidáta na pozici podnikového controllera je jedním z hlavních rizik v oblasti lidského faktoru. Důležitým procesem bude prověření referencí o dosavadní praxi kandidáta, vzdělanostních a osobnostních předpokladů, vše s cílem nalézt kompetentního zaměstnance pro zvládnutí této funkce. V dalších kolech při zúženém výběru by bylo vhodné kandidáty konfrontovat se základními atributy vnitropodnikového prostředí, na jejichž základě by vytvořili a následně prezentovali jejich koncepční přístup k realizaci controllingu v podmínkách tohoto podniku.
- Dalším neméně významným rizikem je určitá neochota ke spolupráci společně s negativním vnímáním změn v zažitých stereotypech zaměstnanců na všech úrovních podnikové hierarchie. V tomto procesu bude hrát bezesporu nejvýznamnější roli vrcholový management, který svým pozitivním přístupem i s určitou mírou empatie musí zvládnout vzbudit entuziasmus napříč podnikovými personálním uskopením. Je třeba najít vhodné argumenty pro osvětlení nutných změn, a také nastínit, s jakými očekávanými výsledky tohoto úsilí se počítá v dlouhodobějším horizontu.
- Vhodné začlenění controllera do organizační struktury by mělo přinést adekvátní míru kompetencí pro zajištění efektivního proudu informací a dostatečnou spolupráci ostatních úrovní podnikového managementu. Riziko nesprávného začlenění by v případě nutnosti mohlo být operativně eliminováno jeho změnou.
- Úskalím se může jevit při samotném zrodu celého konceptu controllingu i jeho celkové nepochopení, jelikož společnost s tímto tématem nemá téměř žádné zkušenosti.
- Přínosy z projektu implementace operativního controllingu lze očekávat spíše v dlouhodobějším horizontu, existuje tak riziko určité skepse managementu společnosti v kratším časovém období, navíc tento přínos lze jen těžko kvantifikovat. Je nezbytná kontinuální spolupráce, otevřené a vstřícné vztahy s patřičnou mírou komunikace, vzájemného naslouchání, aktivním a konstruktivním přístupem ke controllerovým návrhům.

Finanční riziko

- Po sestrojení kalkulace může být negativně vnímáno odčerpávání části likvidních prostředků k úhradě nákladů spojených s realizací projektu. Vedení musí neustále vnímat těžko kvantifikovatelné přínosy funkčního controllingu jako východisko ke zvýšení konkurenceschopnosti a k lepší budoucí ekonomické prosperitě celého podniku.

Časové riziko

- Riziko způsobuje časový odstup, ve kterém by se mohly začít přínosy implementovaného projektu viditelně projevovat.
- Dalším rizikem je časová náročnost celého projektu, navíc vlivem lidského faktoru, specifických podmínek daného podniku, nebo těžko předvídatelných okolností, může dojít ke zpoždování jednotlivých fází projektu.

8.4 Přínosy projektu a jeho ekonomická náročnost

Přínosy realizovaného projektu jsou velmi těžko kvantifikovatelné do číselných podob, avšak lze zformulovat řadu dílčích přínosů.

- Controlling směřuje k větší orientaci na cíle, vždy by mělo být jasně patrné, zda bude podnikových cílů dosaženo, a případně jaké k tomu mají být učiněny kroky.
- Vznikem kvalitního, funkčního a uceleného systému plánování a rozpočtování ziská management podniku kvalitní nástroj zaměřený na efektivnější a komplexnější řízení orientované na budoucnost, bude možné plánovitě předvídat některé nežádoucí jevy, a také jim často předejít.
- Rozpočetnictví pomůže v oblasti řízení a kontroly nákladů, jejich hospodárné vynakládání je důležitou otázkou prosperity, často dokonce i samotného přežití v silně konkurenčním prostředí.
- Zlepšení monitorovací a kontrolní činnosti nabídne vedoucím pracovníkům lepší přehled o vývoji společnosti.
- Průběžné sledování a vyhodnocování výsledků podnikových středisek povede ke zvýšené motivaci pracovníků k plnění cílů, dochází tak k přenesení větší zodpovědnosti zaměstnanců za jejich výsledky.

- Sledováním vybraných ukazatelů finanční analýzy dopomůže podnikovému managementu odhalit určité vývojové tendence, které můžou včas identifikovat některá rizika.
- Díky reportingovému systému bude management podniku pravidelně informován o stávající situaci, očekává se také zlepšení toku účelných informací i celkové zkvalitnění komunikace uvnitř podniku.

8.4.1 Ekonomická náročnost projektu

Ekonomická náročnost je v porovnání s přínosy projektu základním stavebním prvkem rozhodnutí, zda daný projekt bude realizován. Je třeba očekávat, že firmě budou odčerpávány likvidní prostředky v podobě nutných jednorázových a průběžných nákladů doprovázejících celý realizační proces.

Pro inzerci nabídky zaměstnání na pozici controllera navrhuji využít služeb jednoho z nejvyhledávanějších portálů jobs.cz, který se zaměřuje především na profese vyžadující vysokoškolsky vzdělané odborníky, existuje tak předpoklad zvýšené koncentrace potenciálně vhodných kandidátů. V rámci služeb Standard může společnost využít 30 dní inzerce s pravidelnou aktualizací a dalšími výhodami v rámci ceny.

Tab. 22. Předpokládaná výše nákladů spojených s realizací projektu

Druh nákladu	Cena
Inzerce	7 900 Kč
Vybudování pracovního zázemí vč. IT	30 000 Kč
Jednorázové náklady celkem	37 900 Kč
Průměrná hrubá měsíční mzda	30 000 Kč
Zákonné měsíční pojištění	10 200 Kč
Průběžné měsíční náklady celkem	40 200 Kč
Souhrn průběžných nákladů za rok	482 400 Kč

Zdroj: Vlastní

Všechny náklady vyplývající z realizace projektu jsou daňově uznatelnými, jednorázové náklady ve výši 37.900 Kč jsou výhradně spojeny se vznikem pozice controllera. Průběžné měsíční náklady v úhrnu 40.200 Kč jsou osobními náklady vyplývajícími z pracovního procesu, které zahrnují jak hrubou mzdu controllera, tak i zákonné pojištění placené zaměstnavatelem. Pro představu je uvedena suma průběžných nákladů za 12 měsíců existence pozice controllera.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout projekt implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti. Vybranou společností je Svoboda a Březík – pečivo s. r. o., která vznikla v roce 2000, avšak společné podnikání zakladatelů v pekárenském oboru začalo už v roce 1990.

V teoretické části autor zpracoval podklady z oblasti controllingu a jeho nástrojů s cílem následně teoreticky vymezit oblast projektového tématu v rozsahu, který byl vzhledem ke specifickým podmínkám daného podniku následně aplikován v rámci projektu.

Praktická část se opírá o situační analýzu, ve které je analyzováno vnitřní a vnější prostředí, v neposlední řadě také současné využití operativního controllingu. Základní pohled na vnitropodnikové prostředí poskytovala analýza výrobního sortimentu, lidských zdrojů a IS. Následně byla sestrojena finanční analýza, která je metodou využívanou k hodnocení finanční situace podniku, pro tento účel v ní byly využity vybrané absolutní, rozdílové a poměrové ukazatele. Po následné analýze vnějšího prostředí nabízela komplexní pohled z hlediska vnitřního i vnějšího prostředí SWOT analýza, i s následným vyhodnocením jejího matematického modelu. Před samotným zahájením projektové části bylo dílčím úkolem analyzovat současný stav využívání nástrojů operativního controllingu v dané společnosti.

Projektová část se obsahově věnovala samotnému procesu implementace operativního controllingu ve vybrané společnosti. Jelikož v podniku není přítomen žádný dostatečně kvalifikovaný ekonomický pracovník, bylo podniku navrženo zřídit samostatnou pozici controllera. Z pohledu organizační struktury se jevílo nejvhodnějším umístěním funkce controllera v liniové pozici společně s vedoucím výroby, expedice, obchodu, aj.

Vzhledem k velmi nízké aktivitě v oblasti podnikového plánování byl navržen rámcový obsah komplexního systému operativního plánování. Pro efektivnější řízení podnikových nákladů následně navrhuji zřízení odpovědnostních středisek, pro které budou sestavovány rozpočty nákladů. Rozčleněním podnikových nákladů z kapacitního hlediska bylo umožněno budoucí využití některých dalších controllingových nástrojů, jako je využití krycího příspěvku, sestavování krátkodobého výsledku hospodaření či analýza bodu zvratu. Závěrem bylo navrženo zavedení standardizovaného firemního reportingu.

Projektu byla ještě následně specifikována rizika spojená s jeho realizací, nastíněny přínosy úspěšné dokončení, v neposlední řadě také jeho ekonomická náročnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, Anthony et al., 2007. *Management accounting*. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall. ISBN 978-0-13-600531-5.

ESCHENBACH, Rolf a kol., 2004. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-035-1.

FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0482-X.

FREIBERG, František, 1996. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. 1. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-85943-03-4.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming Guan, 2009. *Cost management: Accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western Cengage Learning. ISBN 978-0-324-55967-5.

HORVÁTH & PARTNERS, 2004. *Nová koncepce controllingu - Cesta k účinnému controllingu*. 5. přepracované vydání. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-7259-002-2.

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

JUNG, Hans. 2007. *Controlling*. 2. überarb. und aktualisierte Aufl. München: Oldenbourg Verlag. ISBN 978-348-6585-001.

KONEČNÝ, Miloš, 2007. *Controlling: studijní text pro kombinovanou formu studia*. 4. přeprac. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-3346-5.

KONEČNÝ, Miloš a Mária REŽŇÁKOVÁ, 2000. *Controlling*. 2. vyd. Brno: PC-DIR Real. ISBN 80-214-1535-5.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4133-8.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

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

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

SYNEK, Miloslav a kol., 2003 *Manažerská ekonomika*. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0515-X.

SYNEK, Miloslav, Eva Kislingerová a kol., 2010. *Podniková ekonomika*. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-336-3.

VOLLMUTH, Hilmar J., 1991. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-7259-029-4.

VOLLMUTH, Hilmar J. 1998. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. upr. vyd. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-85235-54-4.

VYSUŠIL, Jiří. 2000. *Controlling do kapsy aneb Šest základních bodů controllingu*. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-7259-013-8.

VEJDĚLEK, Jiří. 1999. *Jak zlepšit podnikové plánování*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-7169-666-8.

ŽŮRKOVÁ, Hana. 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-1844-6.

Internetové zdroje:

Administrativní registr ekonomických subjektů, © 2013. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Zlín [cit. 2015-10-15]. Dostupné z: http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/ares/darv_res.cgi?ico=26225751&jazyk=cz&xml=1

Panorama zpracovatelského průmyslu 2014, © 2005. *MPO* [online]. Praha [cit. 2015-10-12]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument161359.html>

Panorama potravinářského průmyslu 2014, © 2009-2015. *Ministerstvo zemědělství* [online]. Praha [cit. 2015-10-12]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/potraviny/publikace-a-dokumenty/panorama-potravinarskeho-prumyslu/panorama-potravinarskeho-prumyslu-2014.html>

Svoboda a Březik – pečivo [online], © 2011. Zlín [cit. 2015-09-10]. Dostupné z: <http://www.svobodabrezik.cz/o-nas/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	Bod zvratu
CA	Celková aktiva
CZ	Cizí zdroje
DCZ	Dlouhodobé cizí zdroje
DM	Dlouhodobý majetek
FN	Fixní náklady
FNS	Fixní náklady specifické
FNV	Fixní náklady všeobecné
FM	Finanční majetek
IS	Informační systém
KCZ	Krátkodobé cizí zdroje
OA	Oběžná aktiva
PÚ	Příspěvek na úhradu
ROA	Rentabilita celkového kapitálu
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Systém podnikového plánování</i>	26
<i>Obr. 2. Organizační struktura společnosti</i>	41
<i>Obr. 3. Návrh začlenění pozice controllera do organizační struktury</i>	72

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1. Vývoj produktivity práce na 1 zaměstnance</i>	46
<i>Graf 2. Vývoj VH v letech 2012–2014</i>	51
<i>Graf 3. Vývoj hodnoty čistého pracovního kapitálu</i>	52
<i>Graf 4. Porovnání dob obrátů</i>	55
<i>Graf 5. Vývoj ukazatelů likvidity</i>	56
<i>Graf 6. Vývoj zadluženosti</i>	58
<i>Graf 7. Podíly na tržbách v roce 2014</i>	60
<i>Graf 8. Podíly dodavatelů na surovinových dodávkách v roce 2014</i>	60
<i>Graf 9. Zobrazení bodu zvratu</i>	86

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců.....</i>	45
<i>Tab. 2. Struktura aktiv a jejich vývoj</i>	47
<i>Tab. 3. Struktura pasiv společnosti.....</i>	48
<i>Tab. 4. Struktura výnosů společnosti</i>	49
<i>Tab. 5. Struktura nákladů společnosti</i>	50
<i>Tab. 6. VH v jednotlivých letech</i>	51
<i>Tab. 7. Ukazatele rentability.....</i>	53
<i>Tab. 8. Ukazatele aktivity</i>	54
<i>Tab. 9. Ukazatele likvidity</i>	56
<i>Tab. 10. Ukazatele zadluženosti</i>	57
<i>Tab. 11. Matematický model SWOT analýzy</i>	64
<i>Tab. 12. Přírážková kalkulace</i>	68
<i>Tab. 13. Navrhované druhy operativních plánů</i>	75
<i>Tab. 14. Zavedení odpovědnostních středisek</i>	78
<i>Tab. 15. Návrh kontroly rozpočtu výrobního střediska</i>	79
<i>Tab. 16. Reklasifikace nákladů</i>	80
<i>Tab. 17. Výpočet krycího příspěvku.....</i>	82
<i>Tab. 18. Výpočet krycího příspěvku jednotlivých skupin výrobků.....</i>	83
<i>Tab. 19. Výpočet krátkodobého výsledku hospodaření.....</i>	84
<i>Tab. 20. Výpočet bodu zvratu</i>	85
<i>Tab. 21. Časový harmonogram projektu</i>	89
<i>Tab. 22. Předpokládaná výše nákladů spojených s realizací projektu.....</i>	92

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I Druhové členění nákladů leden 2016

PŘÍLOHA P I: DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ LEDEN 2016

Č. účtu	Název účtu	Částka
501001	Spotřeba - materiál pro výrobu	2 146 385
501002	Spotřeba potravin a doplň. sortimentu	250 785
501003	Spotřeba materiálu - pečivo	55 334
501010	Spotřeba jiného mat. pro výrobu	18 448
501011	Spotřeba pomocného mat. + vzorky	30 961
501100	Spotřeba ND	22 925
501101	Spotřeba ND - auta	44 934
501200	Pohonné hmoty	193 907
501300	Spotřeba DHM 10-40 tis.Kč	39 602
501400	Spotřeba režijního materiálu	35 615
501401	Spotřeba - pracovní oděvy	13 755
501402	Spotřeba - čist. a hygien. prostředky	20 563
501403	Spotřeba obaly - obchody	80 542
501404	Spotřeba obaly - ostatní	22 492
501405	Spotřeba materiálu na údržbu	8 005
501410	Spotřeba - kancelářské potřeby	19 766
501411	Spotřeba mat. na opravy nemovit.	15 917
501412	Spotřeba - ost. drobný materiál	28 952
502100	Elektrická energie	276 302
502200	Plyn	155 407
502300	Voda	18 243
502301	Voda -stočné	9 628
504000	Prodané zboží	9 943
511002	Opravy a udržování - stroje	31 092
511003	Opravy a udržování - auta	81 650
511004	Opravy a udržování - ostatní	57 446
512100	Cestovné - do limitu	7 237
513000	Náklady na reprezentaci	4 336
518100	Poštovné	3 371
518201	Telefony	11 564
518202	Mobily	29 726
518400	Nájemné - obchody	504 288
518500	Softwarové služby	36 250
518600	Leasing - auta	34 250
518601	Leasing - stroje	37 693
518700	Reklama a propagace	9 804
518800	Ostatní služby	32 043
521001	Mzdové náklady - dělníci	1 145 134
521002	Mzdové náklady - prodavači	812 720
521003	Mzdové náklady - THP	350 021
521100	Náhrada za nemoc	12 516

524101	Zákonné soc.pojištění - dělníci	286 283
524102	Zákonné soc.pojištění - prodavači	203 180
524103	Zákonné soc.pojištění - THP	87 505
524201	Zákonné zdr.pojištění - dělníci	103 062
524002	Zákonné zdr.pojištění - prodavači	73 144
524203	Zákonné zdr.pojištění - THP	31 502
525000	Ostatní sociální pojištění	12 507
527000	Zákonné soc.náklady - stravenky	73 599
531000	Daň silniční	6 254
532000	Daň z nemovitosti	3 424
538100	Dálniční poplatky	1 012
538200	Ostatní daně a poplatky	426
543000	Dary	1 000
548001	Ostatní provozní náklady	56 122
548100	Havarijní pojištění	3 595
548101	Povinné ručení	15 941
548102	Pojištění podnikatelských rizik	1 116
548103	Pojištění podniku - movitý majetek	1 513
551000	Odpisy DHM - ostatní	179 483
551001	Odpisy DHM - P015	31 604
551002	Odpisy DHM - J001	24 690
551003	Odpisy DHM - J013	4 860
551004	Odpisy DHM - J014	17 600
551005	Odpisy DHM - C003	9 074
551006	Odpisy DHM - O001	18 356
558000	Tvorba a zúčt. zák. opravných položek	2 026
562001	Ostatní úroky	43 201
563000	Kurzové ztráty	6 753
568100	Ost. fin. náklady - poplatky banka	13 021