

Projekt využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC s.r.o.

Bc. Jana Mikešová

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. Jana Mikešová**
Osobní číslo: **M130134**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši teoretických východisek controllingu a na základě kritické analýzy teoretických pramenů formulujte podstatu a zásady podnikového controllingu s důrazem na operativní controlling.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost a zpracujte situační analýzu společnosti ABC s.r.o.
- Analyzujte stávající systém controllingu ve společnosti ABC s.r.o.
- Na základě předchozích analýz zpracujte projekt zdokonalení systému controllingu ve společnosti ABC s.r.o.
- Vyhodnoťte přínosy, rizika a ekonomickou náročnost vybraných nástrojů controllingu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, Rudolf et al. Controlling. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše, ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Praha: ASPI, 2005. 264 s. ISBN 80-73-5708-4-X.

FOLTÍNOVÁ, Anna. Nákladový controlling. Bratislava: WOLTERS KLUWER, 2011. 304 s. ISBN 97-88-0807-84-256.

HORVÁTH, Péter et al. Controlling. 13. vyd. München: Vahlen Franz GmbH, 2015. 517 s. ISBN 38-00-6495-43.

OLIVER, Lianabel. The cost management toolbox: a manager's guide to controlling costs and boosting profits. New York: AMACOM, 2000. 353 s. ISBN 08-144-7053-X.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana, FIBÍROVÁ. Reporting. 3. rozšířené vyd. Praha: GRADA, 2010. 221 s. ISBN 97-88-0275-92.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Petr Novák, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **5. dubna 2016**
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 5. dubna 2016



doc. Ing. Roman Bobák, Ph.D.
prodekan



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

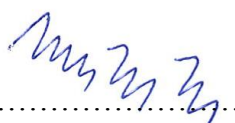
Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-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/bakalářské 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/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 25.4.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá využitím nástrojů operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC. První, teoretická část, vysvětluje definici controllingu, jeho cíle, metody, úkoly a rozdělení controllingu na strategický a operativní controlling a hlavní nástroje obou kategorií controllingu. Druhá, praktická část, analyzuje současný stav využití controllingových nástrojů pro operativní řízení podniku ABC. V projektové části jsou na základě výsledků analýzy vybrány nástroje operativního controllingu k efektivnímu řízení podniku ABC. Jsou zde řešeny operativní rozpočty podniku a jeho dílčích částí, kritéria ziskovosti podle zákazníků a návrh na implementaci samostatného controllingového oddělení do organizační struktury podniku. Na závěr projektové části je provedeno zhodnocení ekonomické a časové náročnosti a rizika a přínosy projektu.

Klíčová slova: controlling, metody controllingu, cíle controllingu, strategický controlling, operativní controlling, controlling rozpočtu, controlling odchylek, controlling ziskovosti odběratelů.

ABSTRACT

This thesis deals with the use of operative controlling tools for effective management of the company ABC. The first theoretical part explains the definition of controlling, its aims, methods, tasks and division of controlling on strategic and operational controlling and the main controlling instruments of both categories. The second practical part analyzes the current usage status of the controlling tools for operative management of the company ABC. On the basis of analysis results, the tools of operative controlling for effective management of company ABC were chosen in project part. There are solved operational budgets of the company and its individual parts, criteria of profitability according to the customers and suggestion for implementation of independent controlling department in the organizational structure of the company. At the conclusion of the project part there is assessment of economic and time-consuming demands and the risks and benefits of the project.

Keywords: controlling, controlling methods, controlling goals, strategic controlling, operative controlling, budget controlling, controlling of deviations, controlling of customers profitability.

Chtěla bych poděkovat vedoucímu diplomové práce Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za odbornou a vysoce erudovanou pomoc a vstřícnost při jejím zpracování.

Děkuji také Ing. Václavu Mahdalovi za poskytnuté informace a ochotu, s jakou přistupoval ke všem mým dotazům.

Poděkování patří také vedení společnosti ABC s.r.o. za možnost zpracovat diplomovou práci pro tento podnik.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VYMEZENÍ POJMU CONTROLLING	12
1.1 DEFINICE CONTROLLINGU	12
1.2 CÍLE CONTROLLINGU.....	13
1.3 FUNKCE CONTROLLINGU	14
1.3.1 Funkce doplňující řízení podniku.....	14
1.3.2 Koordinace	15
1.3.3 Inovace	15
1.3.4 Informace	15
1.4 ÚKOLY CONTROLLINGU.....	16
1.5 CONTROLLER A CONTROLLING	17
1.6 ZAČLENĚNÍ CONTROLLINGU V ORGANIZACI PODNIKU	19
1.6.1 Organizace bez pozice controllera	19
1.6.2 Organizace se samostatnou pozicí controllera	20
1.7 POŽADAVKY NA SYSTÉM CONTROLLINGU	21
2 ČLENĚNÍ CONTROLLINGU	23
2.1 STRATEGICKÝ CONTROLLING	23
2.1.1 Úkoly strategického controllingu	23
2.1.2 Vybrané nástroje strategického controllingu	24
2.1.2.1 Balanced Scorecard - BSC.....	24
2.1.2.2 Vlastní výroba či cizí dodávky	25
2.1.2.3 SWOT analýza.....	26
2.1.2.4 PEST analýza.....	27
2.2 OPERATIVNÍ CONTROLLING	28
2.2.1 Úkoly operativního controllingu	28
2.2.2 Vybrané nástroje operativního controllingu.....	29
2.2.2.1 Rozpočetnictví	29
2.2.2.2 Analýza odchylek	30
2.2.2.3 Analýza kritických bodů.....	32
2.2.2.4 Analýza ziskovosti podle výkonu a zákazníků.....	33
2.2.2.5 Další nástroje operativního controllingu.....	34
2.3 PERSONÁLNÍ CONTROLLING	35
2.4 REPORTING.....	36
3 VYHODNOCENÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ	37
II PRAKTICKÁ ČÁST	38
4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI ABC	39
4.1 VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI.....	39
4.2 HISTORIE VZNIKU A EXPANZE SPOLEČNOSTI.....	40
4.3 STRATEGIE A CÍLE SPOLEČNOSTI	42
5 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SPOLEČNOSTI ABC	43

5.1	EXTERNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	43
5.1.1	PEST analýza	43
5.1.2	Analýza odvětví	44
5.2	INTERNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	45
5.2.1	Organizační struktura	45
5.2.2	Informační systém	45
5.2.3	Personální a sociální politika	47
5.2.4	Enviromentální politika.....	48
5.2.5	Finanční analýza.....	49
5.2.5.1	Ukazatelé rentability	49
5.2.5.2	Ukazatelé likvidity	49
5.2.5.3	Ukazatelé aktivity	50
5.2.5.4	Ukazatele zadluženosti	51
5.3	ANALÝZA SYSTÉMU CONTROLLINGU SPOLEČNOSTI ABC	52
5.3.1	Úlohy controllingu	52
5.3.2	Organizační začlenění controllingu.....	52
5.3.3	Informační podpora controllingu	53
5.3.4	Controlling operativních plánů	53
5.3.5	Controlling rozpočtů odbytových středisek	55
5.3.6	Controlling plánů obratu a analýza zákazníků	57
5.4	ZHDNOCENÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI JAKO VÝCHODISKO PRO ČÁST PROJEKTOVOU	59
6	PROJEKT IMPLEMENTACE VYBRANÝCH NÁSTROJŮ OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU VE SPOLEČNOSTI ABC	62
6.1	KRITÉRIA ŘÍZENÍ VÝKONNOSTI PODNIKU	62
6.2	METODY OPERATIVNÍCH ROZPOČTŮ	64
6.2.1	Operativní plány a rozpočty s aplikací měsíčního hodnocení.....	64
6.3	KRITÉRIA ZISKOVOSTI PODLE ZÁKAZNÍKŮ.....	68
6.4	REPORTING FINANČNÍ SITUACE PODNIKU	69
6.5	IMPLEMENTACE CONTROLLINGOVÉHO ODDĚLENÍ DO ORGANIZAČNÍ STRUKTURY PODNIKU	71
6.5.1	Obsazení pozice controllera z vlastních řad.....	72
6.5.2	Obsazení pozice controllera z externího okolí	73
7	VYHODNOCENÍ PROJEKTU	74
7.1	EKONOMICKÁ NÁROČNOST PROJEKTU	74
7.1.1	Kalkulace nákladů na zřízení pozice controllera	74
7.1.2	Kalkulace nákladů na změnu metodiky rozpočetnictví a reportingu	75
7.2	ČASOVÁ NÁROČNOST PROJEKTU.....	76
7.3	PŘÍNOSY PROJEKTU	77
7.4	RIZIKA PROJEKTU	78
	ZÁVĚR	79
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	81
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	83
	SEZNAM OBRÁZKŮ	84
	SEZNAM TABULEK.....	85

SEZNAM PŘÍLOH.....	86
---------------------------	-----------

ÚVOD

Podnikatelské prostředí je charakterizováno snahou vyniknout a uspět na domácím trhu, expandovat na zahraniční trhy a trvale generovat zisk. Většina podniků po počátečních úspěších zaměřuje svoji pozornost na efektivní využívání zdrojů, kapacit a začíná důsledněji pracovat s controllingem.

V současné době je controlling jednou z nejčastěji zmiňovaných oblastí moderního řízení podniku. Řada firem úspěšně implementuje do svých organizačních struktur pozici controllera a controlling se stává, přestože je poměrně mladou disciplínou finančního řízení, nepostradatelným zdrojem strategických a krátkodobých nástrojů řízení podniku.

Cílem diplomové práce bude zpracování projektu pro využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC. Práce bude členěna na část teoretickou a na část praktickou.

V první části diplomové práce budou obsažena teoretická východiska controllingu, jeho vznik, podstata a cíle, požadavky na systém controllingu a jeho členění, reporting a rozpočtnictví.

Ve druhé, praktické části, bude charakterizována společnost ABC a bude provedena její situační analýza a dále analýza systému controllingu v této společnosti včetně jeho vyhodnocení.

V projektové části budou navrženy inovativní postupy pro zlepšení stávajícího systému controllingu ve společnosti ABC. Projekt bude zaměřen zejména na stanovení kritérií výkonnosti podniku na úrovni balanced scorecard, metody řízení výkonnosti podniku pomocí operativních rozpočtů, vybraná kritéria ziskovosti a reporting finanční situace podniku. Závěrečná část projektu bude věnována implementaci controllingového oddělení do organizační struktury podniku.

Na závěr práce bude provedeno vyhodnocení s důrazem na ekonomickou náročnost projektu a budou vyhodnoceny přínosy a rizika projektu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem práce je vypracovat projekt na využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC s.r.o.

Diplomová práce bude vypracována podle následujícího postupu:

1. Bude zpracována literární rešerše teoretických východisek controllingu, na základě kritické analýzy bude formulována podstata a zásady operativního a strategického controllingu
2. Bude charakterizována společnost ABC s.r.o. a bude vypracována situační analýza společnosti ABC s.r.o.
3. Bude analyzován stávající systém controllingu s důrazem na operativní controlling
4. Na základě předchozích analýz bude zpracován projekt využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC s.r.o.
5. Projekt bude podroben rizikové a nákladové analýze

V práci budou využity metody kritické analýzy, analýzy, syntézy a projektu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

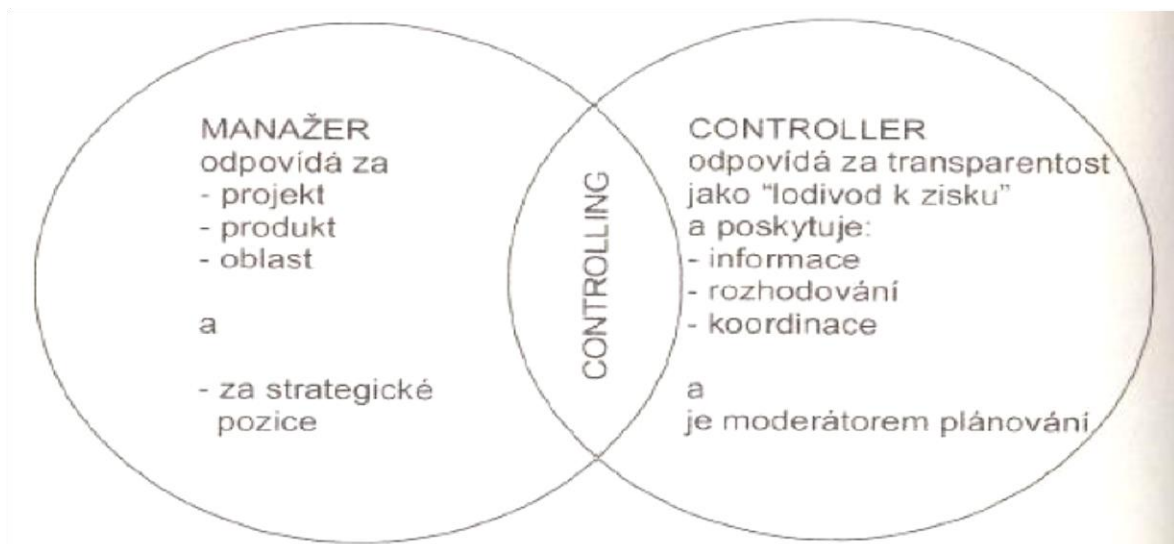
1 VYMEZENÍ POJMU CONTROLLING

Controlling je v dnešních podmínkách řízení podniků ustáleným nástrojem managementu, který je používán ve všech oblastech, v nichž podnik působí. Není pouze nástrojem měření výkonů a nepůsobí pouze na operativní finanční cíle. V podnicích vznikají samostatná controllingová oddělení, která zaměřují svoji pozornost na komplexní hospodářské, sociální a environmentální cíle.

1.1 Definice controllingu

Definici controllingu je možné odlišně interpretovat v různých jazykových oblastech jinak. Jak popisuje Eschenbach (2004, s. 78 - 79) lze controlling v německé jazykové oblasti chápat zejména jako jednotný postup v oblastech plánování a kontroly a dále jako nástroj pro ovlivňování chování. Na druhé straně je rozdílná je interpretace v angloamerických jazykových oblastech, kde je controlling odvozován od slovesa „to control“, tedy řídit nebo vést a regulovat.

Obr. 1 Controlling jako průnik množiny odpovědností manažera a controllera



Zdroj: HORVÁTH & PARTNERS, 2004, s. 6

Horváth (2015, s. 5) upozorňuje na mylnou interpretaci controllingu jako obsahovou náplň slova kontrola. Controlling definuje jako koncepci řízení, zaměřenou na výsledek a controllera uvádí jako „hospodářské svědomí podniku“. Controlling chápe jako proces a způsob myšlení, který může vzniknout pouze v rámci manažerského řízení za spolupráce ma-

nažera a controllera. Controlling je výsledkem průniku dvou množin, přičemž první množinou jsou kompetence manažera a jeho odpovědnost za naplňování strategických cílů a druhou množinou jsou odpovědnosti controllera a jeho úkoly v moderování plánování.

Praktickým výkladem pojmu controlling se zabývají také odborné slovníky, například ve slovníku controllingu je controlling definován následovně. *Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllerů. Controlling je celý proces stavení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace (Báča, 2007, s. 34).*

Obecně lze dovést, že v podnicích, bez ohledu na jejich velikost, by měl být controlling vnímán jako neoddělitelná součást managementu a moderního řízení, nikoliv pouze jako nástroj rutinní kontroly. Pozice controllera by měla působit na veškeré činnosti, související s operativním a strategickým managementem.

1.2 Cíle controllingu

Eschenbach (2004, s. 93 – 96) dále říká, že pro životaschopnost firmy je nutné zabezpečit bezprostřední a zprostředkované cíle controllingu v řízení podniku. Dosažení bezprostředních cílů je zajištěno následujícími třemi schopnostmi:

Zajištění schopnosti anticipace a adaptace

Funkcí controllingu je získávání informací a zajištění nástrojů, které povedou k přizpůsobení se již provedeným změnám. Controlling však musí vyvíjet dostatečné aktivity, které povedou k získání informací o budoucích změnách. Controlling je důležitou součástí v rozhodování, realizaci a při kontrole přijatých opatření.

Zajištění schopnosti reakce

Schopnost reakce je zabezpečena zavedením dostatečného informačního a kontrolního systému, který bude transparentně uživatelům ukazovat plánovaný a skutečný vývoj a dokáže definovat a řídit vnitřní a vnější poruchy.

Zajištění schopnosti koordinace

Schopnost koordinovat veškeré aktivity v řízení podniku zajišťuje controlling. Tuto schopnost zajišťuje tým, že sladuje aktivity v podsystémech řízení podniku.

Zprostředkované cíle controllingu lze zabezpečit splněním bezprostředních cílů. Tyto zprostředkované cíle jsou uskutečňovány pro koaliční účastníky kapitálu s cílem zajistit efektivitu použitého kapitálu nebo v případě zaměstnanců k naplnění jejich nároků z osobních výkonů.

1.3 Funkce controllingu

V souvislosti s působností controllingu na řízení podniku jsou definovány funkce controllingu tak, jak jsou definovány funkce řízení podniku:

1.3.1 Funkce doplňující řízení podniku

Mezi hlavní funkce v řízení podniku patří oblasti, které se controllingu bezprostředně dotýkají:

- Plánování
- Rozhodování
- Koordinování
- Motivování
- Informování
- Kontrolování

V rámci uvedených funkcí v řízení podniku controlling vystupuje jako koordinátor a zprostředkovatel služeb a doplňuje management při plnění uvedených funkcí řízení (Eschenbach, 2004, s. 97). Jedná se zejména o následující dvě oblasti:

- a) Podpora řízení službami vedení - Tyto funkce controllingu spočívají ve shromažďování informací, controlling je plní rutinně, jelikož se jedná o standardní služby a štábní výkony, které pomáhají managementu v rozhodování podobně jako interní nebo externí dodavatelé služeb, zejména právní, daňoví a účetní poradci a finanční experti.
- b) Doplnění řízení dalšími výkony vedení – Tyto funkce controllingu spočívají v tom, že controller nese plnou odpovědnost za provádění řídicích úkonů. Jedná se zejména o vybudování a udržování podnikového ekonomického systému, dále o systémovou koordinaci a v neposlední řadě o vnášení inovativních rozhodnutí do rozhodování a řízení podniku.

1.3.2 Koordinace

Funkce koordinace controllingu je zaměřena zejména na oblast plánování a kontroly za účelem decentralizace řízení. To zabezpečuje controlling vytvářením předpokladů pro samostatnost jednotek v rámci podniku, samostatné rozhodování a spolupráci jednotlivých podnikových divizí. Hlavní oblasti koordinace jsou:

- a) Hodnotový systém – Zahrnuje veškeré etické, ekonomické a společenské normy dotýkající se řízení vztahů podniku se zaměstnanci a okolím. Je obsažen v podnikových strategiích a dlouhodobých cílech, podnikových směrnicích a zásadách
- b) Systém plánování a kontroly – zahrnuje komplexní plánování všech oblastí činnosti podniku. Jedná se o souhrnné, celkové plány na strategické i operativní úrovni. Součástí této funkce controllingu je i systém kontroly, který zahrnuje strategický a operativní systém kontroly.
- c) Systém zajišťování informací – zabezpečuje veškeré skutečnosti, podstatné pro řízení, na základě získaných informací musí controller navrhnout zlepšení řešených úloh.

1.3.3 Inovace

Controlling zajišťuje inovativní funkce spolu se změnami podniku, který se musí přizpůsobovat a inovovat. Controlling musí upřednostňovat řízení inovativních procesů, čímž zajišťuje vlastní existenci podniku. Inovativní procesy v podniku mají specifické znaky:

- Cíl bývá dohodnut teprve v průběhu samotného procesu
- Dynamické prostředí a konfliktní situace
- Podpora strategických řešení pomocí rychlých systémových rozhodnutí (Eschenbach, 2004, s. 109-110)

1.3.4 Informace

Pro potřeby řízení je nutné neomezovat činnosti controllingu na pouhé zjišťování informací popisným zobrazováním problému. Jak uvádí Eschenbach (2004, s. 110 – 112), je potřeba vybírat informace a dále s nimi pracovat tak, že budou zapracovány do vlastních informačních systémů řízení. Controlling získává informace podstatné pro řízení ze všech ob-

lastí podniku, aby je zpracoval a následně poskytnul vedoucím pracovníkům. Hlavními zdroji informací v podnikovém prostředí jsou:

- Strategické cíle
- Zákonné účetnictví a manažerské účetnictví
- Vnitropodnikové směrnice, předpisy a pokyny
- Podpůrné vnitropodnikové evidence
- Operativní technická evidence

1.4 Úkoly controllingu

Horváth & Partners (2004, s. 8) přiřazuje controllingu strategické a operativní úkoly, které může plnit díky správnému zařazení controllingu do organizační struktury. Nejdůležitější systémy řízení, na které je práce controllera zaměřena, jsou:

Plánování a kontrola

Plánování v oblasti podnikového plánovacího systému, kroky vedoucí ke koordinaci činností nad podnikovými plány. Dále sem patří kontrola v oblasti kalkulací výkonů a nákladů, finanční a nákladové účetnictví, příprava rozpočtu podniku.

Řízení podniku

Odborné kompetence controllera v oblasti finančního, ekonomického a právního poradenství spoluvytvářejí podmínky pro efektivní řízení podniku.

Směrnice podniku

Nástroje systému řízení podniku, které controlling spoluvytváří a podílí se na jejich aktualizaci a revizi.

Reporting

Controlling zabezpečuje výkaznictví v podniku a interpretuje údaje na všech úrovních podniku. Oblast reportingu obsahuje reporty manažerského účetnictví, kalkulace, nákladové účetnictví a finanční účetnictví, sestavování výkazů a reportů.

Výkazy pro státní správu

Controller koordinuje přípravu výkazů pro zjišťování základu daně, statistická šetření, celní orgány a zabezpečuje jejich kontrolu.

Informační a komunikační systémy

Podílí se na zabezpečování aktuálních potřeb v oblasti výběru nástrojů pro řízení v oblasti informačních technologií

Ochrana majetku

Kontroluje nástroje zabezpečení a ochrany podnikového majetku a jeho pojištění, pojištění dalších rizik v souvislosti s činností podniku.

Zabezpečení národohospodářských výzkumů a analýz

Controlling zabezpečuje úkoly organizace ve vztahu k výkaznictví v oblasti statistického vykazování, předkládání požadovaných analýz pro odborná sdružení a zaměstnanecké asociace, včetně předkládání podnětů pro oborové studie.

1.5 Controller a controlling

Ve středních a větších firmách bývá zřizováno controllingové pracoviště a může nastat situace, že se management domnívá, že controlling je čistě věcí controllera. Nositelem controllingu však musí být všichni pracovníci v podniku, protože každý sleduje své naplánované úkoly a dobu a způsob dosažení cíle.

Povědomí o controllingu

Management sleduje strategické cíle, plány a operativní úkoly a konfrontuje je s jejich reálným stavem. K tomu je nutné, aby byl seznámen s nástroji a činnostmi, které vykonává nejenom controller, ale i manažer. Je nutné, aby vedení podniku podporovalo pozitivní přístup ke controllingu a k jeho intenzivnějšímu využití, aby bylo dosaženo splnění cílů, které si podnik stanovil.

Řízení orientované na cíle

Vedení podniku spolu s managementem formuluje dosažitelné cíle a iniciuje jejich přijetí. Úlohou controllingu je orientovat se na přijaté cíle a zajistit jejich kontrolu v pravidelných intervalech tak, aby nesplnění nezůstalo bez nápravného opatření.

Řízení odpovídajícím požadavkům controllingu

Styly řízení se dělí podle účasti zaměstnance na jejich tvorbě:

- Autoritativní styl řízení
- Participativní styl řízení

- Kooperativní styl řízení

Mají-li být spolupracovníci motivováni, aby bylo dosaženo cíle, je nutné použít kooperativní styl řízení v provádění controllingu. Spolupráce při plánování opatření k dosažení cíle, rozdělení kompetencí a zodpovědností lze považovat za kompenzaci přísné kontroly dosažení cíle.

Organizace podniku odpovídající požadavkům controllingu

Organizace podniku by měla odpovídat požadavkům strategického a operativního controllingu. Strategický controlling lze zaměřit na zřízené strategické obchodní jednotky nebo projektové skupiny. Operativní controlling vyžaduje přesně definované odpovědnosti zejména vytvořením organizačního principu v podobě odpovědnostních středisek. Splnění požadavků controllingu je plně v kompetenci vedení podniku, na kterém záleží, zda bude controlling v podniku plně funkční.

Controller versus Manažer

Mezi manažerem a controllerem probíhá dělba práce, která však není přesně vymezena. Často manažer proniká do úlohy controllera a naopak controller vstupuje více do managementu (Eschenbach, 2004, s. 116 – 122).

Tab. 1. Rozdělení úloh a zodpovědností mezi controllera a manažera

Controller	Manažer
Koordinuje plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle, podnikové výkony a opatření k jejich dosažení
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnosti a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství, vytváří metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Přijímá podnikohospodářské poradenství, vytváří předpoklady pro řízení, orientované na cí
Spolupodílí se na vývoji podniku, podporuje inovaci	Řídí s orientací na cíle a využívá při tom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Zdroj: Eschenbach (2004, s. 122)

Důsledkem prolínání úloh manažera a controllera jsou měnící se dynamické představy v pracovní náplni managementu i v controllingu. Potřeba vzájemné kooperace se prolíná na všech úrovních a je základem účinné koncepce controllingu v každém podniku (Eschenbach, 2004, 11s. 116 – 124).

1.6 Začlenění controllingu v organizaci podniku

Provádění controllingu je v podnikové praxi většinou realizováno ve specializovaných odděleních controllingu nebo v jiných organizačních jednotkách, jako například oddělení účetnictví, vedení podniku nebo jiná oddělení vedoucích úrovní (Horváth, 2004, s. 245).

1.6.1 Organizace bez pozice controllera

Realizace postupu zavedení controllingu bez pozice controllera spočívá v několika alternativách, ani jedna z nich však nezaručuje vedení podniku dostatečné naplnění úkolů controllingu.

- a) Přenos kompetencí controllingu na pracovníky odpovědné za účetnictví
Při tomto způsobu uspořádání může docházet k tomu, že úkoly controllera budou přijaty nedostatečně. Účetnictví je orientováno na minulost a nemusí být zaručena schopnost realizovat controllingový přístup, orientovaný na budoucnost.
- b) Přenos kompetencí controllingu na jiné vedoucí pozice
Tento způsob uspořádání controllingu nemůže zabezpečit cílenou a organizovanou výměnu informací s jinými oblastmi. Tím nemůže být naplněn úkol controllingu koordinovat dílčí oblasti

Dále může v tomto schématu organizace bez pozice controllera docházet k dalším negativním aspektům.

- Chybí hlavní, nezávislý partner pro jednání se všemi odbornými kompetencemi a kvalifikací.
- Rozdělení kompetencí controllera zvyšuje pracovní zatížení jiných vedoucích pracovníků.
- Controlling vyžaduje speciální znalosti a úsilí, které mohou jiným vedoucím pracovníkům chybět a absence controllera nezaručí jejich motivaci doplnit si chybějící znalosti (Horváth, 2004, s. 248 – 250)

1.6.2 Organizace se samostatnou pozicí controllera

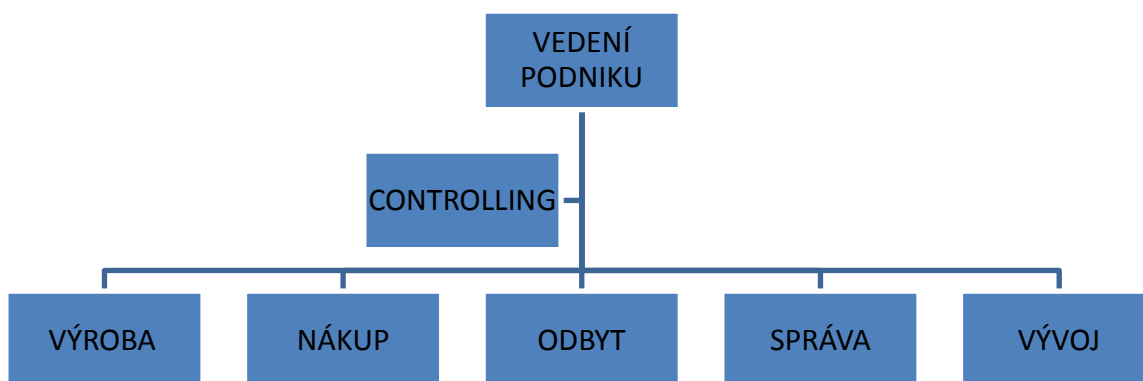
Zřízení samostatné pozice controllera znamená pro vedení podniku změnu kompetencí a změnu odpovědností ostatních oblastí. Vedení podniku musí rozhodnout, jak bude controlling začleněn do organizační struktury podniku, jaké úlohy bude plnit a jak bude zajištěna koordinace controllingových činností.

Controllingový útvar může mít formu štábního nebo liniového útvaru.

Štábní pozice

Štábní pozice uspořádání nemají oprávnění udělovat pokyny liniovým pozicím, jsou zřízeny za účelem přípravy rozhodování, poradenské a jiné služby pro příjemce na liniových pozicích. Štábní pozice controllera je nejvhodnějším řešením, protože tím dojde k zařazení controllera do nejvyšší úrovně vedení a tím může být do podnikové hierarchie zakotveno myšlení orientované na výsledek.

Obr. 2 Controlling – štábní pozice

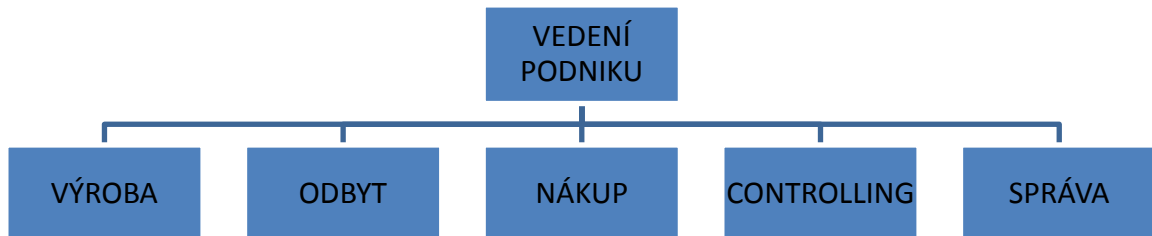


Zdroj: Žižlavský (2014, s. 17)

Liniová pozice

V případě, že je controlling začleněn do liniové struktury, opouští controller dosavadní poradní funkci a stává se zodpovědným za přijatá rozhodnutí.

Obr. 3 Controlling – liniová pozice



Zdroj: Žižlavský (2014, s. 18)

Štábně liniová pozice

Toto uspořádání organizační struktury zřizuje decentralizované oddělení controllingu, které podléhá příslušnému odbornému vedoucímu, například controller výroby, odbytu, vývoje apod. K tomu dochází zejména ve fázi růstu podniku, kdy controlling již nemůže realizovat jediné centrální oddělení. Odborný controller používá speciální nástroje (např. investiční účetnictví) a pracuje s odbornými pokyny od hlavního controllera. V tomto případě hovoříme o organizaci „Dotted line“ (Dotted line = přerušovaná čára). Důsledkem této dvojí podřízenosti může být konflikt zájmů, pokud nedojde ke sladění zájmů vedoucího oddělení a hlavního controllera (Horváth, 2004, s. 249 – 252).

1.7 Požadavky na systém controllingu

Aby mohl controlling plnit svoje funkce, je nutné vytvořit systém controllingu, který bude v souladu s informačními potřebami vedení. Doporučuje se sestavit tým složený z poskytovatelů služeb controllingu a z příjemců těchto služeb. Tím dojde k vyvážené situaci z pohledu požadavků na controlling a možností jejich realizace.

Systém controllingu v sobě zahrnuje:

- Systém podnikového plánování a kontroly (plány a rozpočty)
- Manažersky orientované účetnictví
- Výkaznictví (informační systém) s dostatečnou vypovídací schopností

System controllingu musí být sestaven podle externích a interních faktorů, ovlivňujících situaci podniku a význam jejich vlivu na podnik.

Obr. 4 Externí a interní faktory ovlivňující koncepci controllingu

PODNIK		PODNIKATELSKÉ PROSTŘEDÍ	
INTERNÍ FAKTORY	Velikost podniku	EXTERNÍ FAKTORY	Struktura hospodářství
	Nabídka		Sociální prostředí
	Styl řízení		Zahraniční obchod
	Organizace		Odbytový trh
	Technologie		Trh nákupu
	System controllingu		Trh práce
			Peněžní trh
			Kapitálový trh
			Technologie
			Zahraniční obchod
			Politické prostředí

Zdroj: Vlastní zpracování podle Horváth & Partners, 2004, s. 70

Externí faktory se týkají okolního prostředí podniku a jejich relevance závisí na míře, jakou podnik ovlivňují. Zájem podniku o své okolí závisí na tom, v jakém prostředí se podnik nachází. V turbulentním prostředí se podnik více a rychleji přizpůsobuje novým podmínkám, než v prostředí stabilním.

2 ČLENĚNÍ CONTROLLINGU

Aby podnik přežil v tržním hospodářství, musí se orientovat na budoucnost. Management se věnuje strategiím, které podniku zajistí vybudování a udržení dostatečně vysokých a zaručených předpokladů úspěchu. Strategie v tomto pojetí neznamená dlouhodobost, ale styl řízení, zaměřený na udržení úspěchu. Z časového pohledu lze nástroje controllingu rozdělit na strategický a operativní controlling.

2.1 Strategický controlling

Strategický controlling se zaměřuje na strategická rozhodnutí podniku. Tato rozhodnutí znamenají pro podnik opatření, která zajistí dlouhodobou prosperitu a existenci podniku. Strategický controlling sleduje strategické plány, které mají za úkol vytvářet předpoklady pro budoucí úspěchy.

2.1.1 Úkoly strategického controllingu

Controlling má za úkol v oblasti strategického řízení podporovat podnik v pěti fázích strategického řízení:

- a) Analýzy okolí a podniku – controlling provádí kritickou analýzu získaných informací o konkurenci, zákaznících či trhu a opírá se přitom o pravidelná měření, získaná například z pravidelných průzkumů nebo z účetnictví.
- b) Vývoj strategie – controlling zabezpečuje moderování diskuzí k určení strategie, podporuje podnik při vývoji budoucí strategie a používá k tomu různých technik, zejména komunikaci na všech úrovních podniku
- c) Strategické plánování a strategické rozhodnutí – controlling zavádí systém strategického plánování, poskytuje metodickou podporu plánování, pomáhá při sestavení vybraných cílových ukazatelů
- d) Provádění strategie – controlling zaměřuje veškeré komunikace na výsledný cíl a rušivé prvky v průběhu vytváření strategie rozpoznává a pravidelně kontroluje
- e) Kontrola strategie – controlling včas rozpoznává odchylky nebo zpoždění při realizaci strategie a zavádí nezbytná regulační opatření.

Jak zde již bylo řečeno, strategický controlling je orientován na budoucnost. Provádí činnosti, které napomáhají přijmout opatření, která zabezpečí fungování a prosperitu podniku v budoucnu (Žižlavský, 2014, s. 67 – 72).

2.1.2 Vybrané nástroje strategického controllingu

Ke strategickým cílům podniku náleží hlavně vývoj nových výrobků a služeb. K dalším strategickým cílům potom lze přiřadit využití nových technologií, výstavba kapacit, školení zaměstnanců, expanze na nové trhy, zvyšování tržního podílu a zvyšování odborné kvalifikace zaměstnanců. K uskutečnění těchto cílů používá podnik vybrané strategické nástroje controllingu, mezi něž patří vlastní výroba nebo cizí dodávky, křivka učení, analýza konkurence, křivka životního cyklu výrobku, analýza silných a slabých míst, SWOT analýza, PEST analýza, technika scénáře, cílové řízení nákladů a strategická mezera.

2.1.2.1 *Balanced Scorecard - BSC*

Koncepce Balanced Scorecard je poměrně mladou metodou, používanou v rámci strategického controllingu. Vysušil (2004, s. 16) popisuje všechny dosavadní nástroje jako je finanční analýza, manažerské účetnictví a rozpočetnictví jako metody, které nejsou dokonalé, protože přicházejí se svými informacemi z finančního nebo manažerského účetnictví po uskutečnění aktivity a tudíž mohou přinést pouze zpětnou vazbu. Pro dobré řízení podniku je však nutné pracovat s dopřednou analýzou. Systém musí být vyvážený (balanced), musí poskytovat manažerům dostatek hodnotících veličin (score) a musí poskytovat ucelený a úplný přehled (card) výsledků podniku (Vysušil, 2004, s. 16). Aby mohla být metoda BSC implementována do systému řízení podniku, je nutné, aby podnik běžně používal finanční analýzu a finanční řízení, manažerské účetnictví a controlling. Pokud některá část z těchto způsobů řízení chybí, měl by podnik diagnostikovat její nedostatek a systém řízení tak nasměrovat k aplikaci metody BSC.

Metoda BSC je rozpracována do čtyř podnikových perspektiv, přičemž žádnou z nich není možné vynechat. Musí se jednat o čtyři provázané a vzájemně doplňované oblasti.

- a) *Finanční perspektiva* – Jedná se o propojení finančních cílů s celkovou strategií podnikatelské činnosti podniku. Finanční perspektiva se zaměřuje na růst obrátu a optimální výrobové portfolio, dále směřuje ke snižování nákladů a k plnému využívání kapacit.
- b) *Zákaznická perspektiva* – Zabývá se rozšířením běžné péče o zákazníka o strategické trendy v oblasti péče o zákazníka. Zákaznická perspektiva tak pracuje se spokojeností zákazníků, zjišťuje ziskovost zákazníků, udržuje mimořádné vztahy se zákazníky. V této perspektivě se doporučuje používat hybné síly spokojenosti zákazníka, kterými jsou čas, kvalita a cena.

- c) *Perspektiva interních procesů* – Jedná se o předpoklad, že probíhající procesy v podniku tvoří hodnoty. Metoda BSC člení procesy s tvorbou hodnoty na procesy inovační, provozní a poprodejní. Inovační proces je nákladotvorným procesem, který probíhá na úrovni výzkumu a vývoje. Provozní proces je definován jakostí a časem. Nástroji poprodejního procesu jsou jakost servisu a čas.
- d) *Perspektiva učení se a růstu* – Jedná se o zaměstnaneckou perspektivu, která se odráží v kvalitním přístupu k růstu schopností zaměstnanců (rekvalifikace, zvýšení výkonnosti pracovníků). Dále se zabývá růstem schopností využít informační systém (implementace uživatelsky příznivého informačního systému, měřená dobou trvání a rychlostí zpracování a podílem procesů). Tato perspektiva využívá motivaci a iniciativu, angažovanost a týmovou práci zaměstnanců.

2.1.2.2 *Vlastní výroba či cizí dodávky*

Podnik provádí analýzu a rozhoduje o vlastní výrobě či cizích dodávkách (make or buy decision) tehdy, domnívá-li se, že je možné vyrábět lépe nebo laciněji v jiných podnicích nebo na jiných teritoriích. V praxi často nastává situace, kdy podnik v době konjunktury buduje kapacity a v okamžiku nástupu recese přehodnocuje zbytečné kapacity.

Tab. 2. *Obsahové a metodické přezkoušení alternativ*

Obsah	Metody
Jak velká je vázanost kapitálu při vlastní výrobě oproti nákupu zvenčí	Přezkoušení výrobního zařízení a oběžných prostředků
Je jakost nákupu zajištěna?	Analýza vlastních výrobků a nakupovaných dílů.
Jak vysoké jsou variabilní a fixní náklady při nákupu cizích výrobků nebo služeb?	Srovnání celkových nákladů při vlastní výrobě a nákupu
Jak vysoké jsou příspěvky na úhradu při vlastní výrobě a při nákupu?	Zjištění variabilních a fixních nákladů ro obě alternativy
Jaký vliv má rozhodnutí na pracovníky?	Zajištěnost pracovních míst a kvalifikace pracovníků

Zdroj: Vollmuth, 2004, s. 215

Pro vlastní výrobu nebo nákup od subdodavatelů jsou v podnicích různé alternativy. Obecně by podnik neměl vyrábět ty výrobky a služby, které dokáží jiné podniky vyrábět lépe a

levněji. Při analýze alternativ vychází controller z různých podkladů. Nejdůležitějším kritériem jsou náklady podniku, které se musí zjišťovat měsíčně, aby byly výstupy z těchto podkladů průkazné. Je však nutné vzít v úvahu, že variabilní náklady zůstávají při svém lineárním průběhu stále stejné, naopak fixní jednotkové náklady se stoupající výkonností klesají. Při daném prodejním obratu stoupá zisk s klesajícími náklady. Při posuzování alternativ make or buy se musí variabilní a fixní náklady sledovat odděleně a odděleně i analyzovat. Výsledky nákladového orovnávaní však představují pouze jedno kritérium

V úvahu musí podniky brát i další kritéria, kterými jsou objem odbytu a výnos z odbytu, přitom je u tohoto kritéria posuzována očekávaná poptávka, kterou zjišťuje oddělení odbytu nebo průzkum trhu. Dalším kritériem je kritérium průzkumu nákupního trhu. Nákupní ceny jsou rozhodující pro různá množství, a proto opět významnou roli při hodnocení nákupního kritéria hraje zjištěná poptávka. Také technologické předpoklady, zajištění jakosti nebo logistické předpoklady hrají významnou roli v rozhodování (Vollmuth, 2004, s. 210 – 229).

2.1.2.3 SWOT analýza

SWOT analýza je založena na kombinaci následujících faktorů:

- Silných stránek podniku (strengths)
- Slabých stránek podniku (weaknesses)
- Příležitostí okolí (opportunities)
- Hrozeb okolí (threats)

Hrozby a příležitosti budoucího okolí

Při analýze hrozeb a příležitostí budoucího okolí při volbě strategie podniku se vychází z hrozeb makrookolí i mikrookolí. Jedná se zejména o hrozby, plynoucí z vysoké diferenciace v odvětví, státní regulace, velký počet konkurentů, hrozba substitutů, hrozba vstupu do odvětví.

Příležitosti jsou analyzovány jako příležitosti k odvrácení hrozeb a také jako příležitosti k vlastnímu rozvoji podniku.

Silné a slabé stránky organizace

Silné a slabé stránky organizace jsou důležitým faktorem volby strategie. Controller analyzuje s vedením podniku a dalšími zainteresovanými vedoucími pracovníky vnitřní zdroje, k nimž jednoznačně patří finanční zdraví podniku, výzkum a vývoj, výrobní portfolio, úro-

veň managementu, organizace firmy, logistika, image firmy a výrobku, sociální politika a další.

Kombinací příležitostí a hrozeb okolí a silných a slabých stránek podniku vznikají různé varianty strategií. Přestože je strategický controlling považován za dlouhodobě orientovanou podporu vedení podniku, měla by být SWOT analýza pravidelně aktualizovaná, ne jenom v případě zjištěných problémů a odchylek. (Veber, 2000, s. 430 – 431)

2.1.2.4 PEST analýza

K nástrojům strategického controllingu patří zcela nezbytně i analýza PEST, která vychází z popisu stavu a vlivu externího prostředí podniku v minulosti, přičemž se zkoumá, jak se zjištěné skutečnosti mění v čase. PEST je zkratkou počátečních písmen anglických názvů jednotlivých skupin faktorů:

- P – Politicko – právní faktory (Political)
- E – Ekonomické faktory (Economical)
- S – Sociálně kulturní faktory (Social)
- T – Technologické faktory (Technological)

Faktory se v jednotlivých skupinách rozdělují podle důležitosti a nejvýznamnější z nich se detailně zkoumají, definují se důvody, které vedly k vývoji faktoru v čase a odhaduje se význam jejich vlivu a relevantní vliv na celou skupinu faktorů.

Tab. 3. Vybrané faktory používané při PEST analýze

Politicko - právní faktory	Ekonomické faktory
<ul style="list-style-type: none"> • antimonopolní opatření • politika zdanění • regulace zahraničního obchodu • sociální politika • stabilita vlády • enviromentální politika 	<ul style="list-style-type: none"> • ekonomické cykly • úrokové sazby • vývoj peněžní sazby • míra inflace • míra nezaměstnanosti • cena energií
Sociálně kulturní faktory	Technologické faktory
<ul style="list-style-type: none"> • demografický vývoj • životní úroveň a životní styl • míra vzdělanosti obyvatelstva • rozdělování důchodů • přístup k práci • mobilita obyvatelstva 	<ul style="list-style-type: none"> • vládní výdaje na výzkum a vývoj • trendy ve vývoji a výzkumu • rychlost technologických změn • míra zastarávání technologií • vládní přístup k výzkumu a vývoji • vývoj infrastruktury

Zdroj: Veber, 2002, s. 433

2.2 Operativní controlling

Operativní controlling je systém řízení, který zachycuje kratší časové úseky omezené jedním rokem, vyhodnocuje a porovnává zjištěné odchylky skutečnosti od plánovaných hodnot a zasahuje do řízení tak, aby reálný stav optimalizoval. Operativní controlling se zaměřuje zejména na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. Dalšími cíli, kterými se operativní controlling zabývá, jsou např. zabezpečení informací a jejich pravidelných zdrojů, zabezpečení kvality práce a kvalifikovanost zaměstnanců.

2.2.1 Úkoly operativního controllingu

K základním úkolům operativního controllingu patří:

- a) Řízení likvidity - Do této oblasti patří finanční plánování a vyhodnocování příjmů a výdajů. Zejména se jedná o plán cash flow na týdenní, měsíční nebo roční úrovni, plán investičních výdajů, udržování likvidní situace firmy.
- b) Řízení hospodárnosti – Nástrojem operativního controllingu v této oblasti jsou rozpočty nákladů a analýzy odchylek skutečnosti od plánů. K dalším úkolům v této oblasti patří plánování výroby, plán investic, plán nákupu, plán oprav a údržby, personální plán, plán výzkumu a vývoje aj.
- c) Řízení ziskovosti – Jedná se o nejdůležitější oblast controllingu z pohledu vedení podniku. Spočívá v rozpočtu výkonů, kontrole krycích příspěvků, vyhodnocování efektivnosti výrobků na úrovni zakázek, středisek a podniku.
- d) Nastavení vnitropodnikového účetnictví a kalkulací.
- e) Poskytování informací pro cenotvorbu a řízení kapacit výroby.
- f) Prognózování vývoje na úrovni zakázek, středisek a podniku.
- g) Zjištění a udržení vývoje kurzu prostřednictvím hedgingu.

Plánování

Podstatnou roli v oblasti operativního controllingu hraje plánování, které zajišťuje splnění podnikatelských cílů vlastníků. Při sestavování plánů jsou používány různé způsoby jejich tvorby.

- Retrogradní plánování – (top-down) vrcholové vedení podniku určí hlavní cíle a nižší úrovně vytýčené cíle zapracují do svých detailních plánů.
- Progresivní plánování – (bottom-p) plánování začíná na nižších úrovních podniku a postupuje do vrcholných podnikových struktur.

- Kombinované – (protisměrné) plánování probíhá jak zdola nahoru, tak opačným směrem. Plánovací proces probíhá tak dlouho, dokud není dosaženo shody všech úrovní (Žižlavský, 2014, s. 25 – 31).

2.2.2 Vybrané nástroje operativního controllingu

Mezi základní nástroje operativního controllingu patří podnikové analýzy, analýza ABC, analýza objemu zakázky, analýza kritických bodů, výpočet krycího příspěvku, krátkodobý hospodářský výsledek, obrátová provize, analýzy prodejní oblasti, hodnotová analýza, analýza XYZ a v neposlední řadě rozpočetnictví.

2.2.2.1 *Rozpočetnictví*

Rozpočet je hodnotově orientovaný plán, vytvořený pro jednotku (podnik, středisko, zakázku) na určité časové období a s předem určeným stupněm závislosti (Horváth, 2004, s.145).

- Jednotky, kterým se rozpočet vytvářen mají rozhodovací pravomoci v horizontální úrovni podle funkcí nebo produktů a ve vertikální úrovni podle úrovní v podnikové hierarchii.
- Dobou platností rozpočtů je jeden měsíc, kalendářní čtvrtletí, rok nebo víceleté období.
- Rozpočtoványmi hodnotami jsou výdaje, náklady, obrát a příspěvek na úhradu nákladů.
- Flexibilní a strnulé rozpočty se liší tím, že flexibilní rozpočty se vytvářejí pro nákladová střediska ve výrobě, v odbytu. Strnulé rozpočty předpokládají vytíženost kapacit.

Nové metody v oblasti rozpočetnictví:

Activity – Based Budgeting

Jedná se o nový způsob rozpočtování podle aktivit, který velice úzce souvisí s procesním řízením nákladů ABC Management a nástroji kalkulací ABC, nebo nástroji řízení podle aktivit (ABC). Plány a rozpočty jsou tvořeny na úrovni jednotek, které jsou tvořeny na základě očekávané spotřeby jednotlivých aktivit při generování jednotky výkonu (Popesko, 2009, s. 205 – 210).

Beyond Budgeting

Je moderní metoda sestavování rozpočtů, která je založena na stanovení konkrétních manažerských cílů a hledání cest k jejich dosažení pomocí flexibilních mechanismů. Uvedené mechanismy se týkají řízení procesů uvnitř podniku.

Target costing

Kalkulace cílových nákladů, která je stanovena jako maximální cena výrobku. Tento typ kalkulací se sestavuje v okamžiku vývoje výrobku, je nastaveno přesné zadání požadavku zákazníka a maximální cena, kterou je zákazník ochoten zaplatit. To znamená, že podnik nabízí zákazníkům produkt tak dobrý, jak je třeba, nikoliv tak dobrý, jak je možné (Žižlavský, 2014, s. 44).

Zero Based budgeting

Tato metoda rozpočtování nevychází z minulosti, ale z přehledu výkonů a činností, které daný útvar provádí. Touto metodou se často rozpočtují náklady, které nemají přímý vztah k výkonům, např. náklady na marketing nebo výzkum a vývoj. Nevýhodou této metody je její náročnost, protože všechny rozpočtované činnosti musí být prověřeny a velice často nastávají situace, kdy se musí podnik rozhodnout, zda uvedenou činnost potřebuje, anebo může problematickou pozici zrušit.

2.2.2.2 Analýza odchylek

Základem kontroly plnění rozpočtů je vyhodnocení rozdílných hodnot mezi plánovanými hodnotami a skutečně dosaženými hodnotami. Rozdílné hodnoty jsou odchylky, které musí podnik analyzovat. Analýze musí podnik podrobit všechny odchylky, mnohé z nich nebudou předmětem dalšího zkoumání. Odchylky se dají vyjádřit v absolutní hodnotě nebo v relativní hodnotě.

Eschenbach (2004, s. 539) dělí odchylky na odchylky výnosů a odchylky nákladů, přičemž znázorňuje výpočty jednotlivých odchylek a zobrazuje je ve vztahu k plánovaným a skutečně dosaženým hodnotám nákladových středisek.

Odchylky výnosů

Odchylku výnosů způsobují změny množství prodaných výrobků nebo změna skladby různých výrobků nebo skupin výrobků, změna struktury zákazníků s různými cenami.

- a) *Odchylka výrobkového mixu* se analyzuje v závislosti na změně ceny v případě různých teritorií, odlišných příspěvků na úhradu a v rozdílné struktuře zákazníků.

$$\begin{aligned} & \text{Skutečné množství plánovaného sortimentu} \times \text{plánovaná cena} \\ & - \text{Skutečné množství realizovaného sortimentu} \times \text{plánovaná cena} \\ \hline & = \text{Odchylka výrobkového mixu} \end{aligned}$$

- b) *Odchylka odbytu* vzniká v případě změn množství odbytu v závislosti na plánované a skutečné ceně.

$$\begin{aligned} & \text{Plánované množství} \times \text{plánovaná cena} \\ & - \text{Skutečné množství} \times \text{skutečná cena} \\ \hline & = \text{Větší odbyt / menší odbyt (v plánovaných cenách)} \end{aligned}$$

Odchylky nákladů

Odchylku nákladů způsobují změny ve skladbě fixních nákladů nebo změny variabilních nákladů např. při změně ceny materiálu.

- a) *Cenová odchylka* vzniká v případě změn fixních a variabilních nákladů odbytu

$$\begin{aligned} & \text{Skutečné množství} \times \text{plánovaná cena} \\ & - \text{Skutečné množství} \times \text{skutečná cena} \\ \hline & = \text{Cenová odchylka} \end{aligned}$$

- b) *Odchylky spotřeby* vznikají z větší spotřeby nebo menší spotřeby výrobních faktorů.

$$\begin{aligned} & \text{Plánované množství} \times \text{plánovaná cena} \\ & - \text{Skutečné množství} \times \text{plánovaná cena} \\ \hline & = \text{Odchylka spotřeby} \end{aligned}$$

- c) *Odchylka hospodárnosti* vzniká s vyšší spotřebou nebo nižší spotřebou výrobních faktorů ve skutečném vytížení a srovnává se s plánovanou spotřebou pro skutečné vytížení.

$$\text{Skutečné množství} \times \text{plánovaná cena}$$

- Přepočtené plánované náklady

= Odchylka hospodárnosti

Uvedené odchylky je možné doplnit o další typy odchylek, například odchylky vytížení nebo odchylky intenzity. Vždy je však nezbytné, aby podnik odchylky analyzoval, kompetentní vedoucí pracovníci přijali vhodné nápravné opatření (Eschenbach, 2004, s. 539 – 550)

Bez reakce manažera na vzniklou odchylku je controlling pouhým reportingem a ztrácí smysl (Žižlavský, 2014, s. 59).

Nápravná opatření

Zjištěním odchylek začíná controllerovi rozhodující úkol v této fázi rozhodování a to analyzovat naměřené veličiny a přijmout opatření k jejich odstranění. Pro tento postup controller spolu s odpovědným vedoucím útvaru vypracuje plán a harmonogram opatření, v nichž jasně definují nápravná opatření, termíny plnění a osoby odpovědné za splnění nápravného opatření.

Splnění úkolů z nápravných opatření logicky podléhá kontrole, jedině tímto způsobem může podnik dosáhnout účinnosti v odstranění odchylek.

2.2.2.3 Analýza kritických bodů

Pomocí analýzy kritických bodů, často také analýzy bodu zvratu, lze zjistit kritický bod (break-event point), který vyjadřuje okamžik, kdy obrat kryje celkové náklady podniku. Analýza kritických bodů se úspěšně využívá také pro výpočet krátkodobého zisku na jednotku výkonu, přísně odděluje variabilní a fixní náklady a vliv jejich změny na příspěvek na úhradu nákladů. Pomocí této analýzy lze různě zaměřovat různé skupiny výrobního portfolia a určovat vývoj příspěvku na úhradu při jejich záměně.

Bezpečná míra zisku a bezpečnostní koeficient

Bezpečná míra zisku je částka, která udává hodnotu, o kterou může obrat klesnout na úroveň kritického bodu. Teprve při dalším poklesu obratu pod kritický bod dosahuje podnik ztrátu.

Bezpečná míra zisku = celkový obrat – kritický obrat

Zvýšení bezpečnostního koeficientu lze zajistit pomocí následujících opatření:

- Zvýšení obratu
- Snížení kritického bodu
- Redukce nákladů
- Záměna fixních nákladů za variabilní náklady, například přechodem od vlastní výroby k externím dodávkám (Horváth, s. 41 - 65).

2.2.2.4 Analýza ziskovosti podle výkonu a zákazníků

Cílem operativního controllingu je analýza zisku a zejména analýza ziskovosti podle výkonů a zákazníků. Podniky usilují o to, aby byli jejich zákazníci spokojeni a aby tržní podíl podniku rostl. Je ovšem nutné, aby zákazníci přinášeli podniku zisk

Obr. 5 Analýza ziskovosti podle zákazníků



Zdroj: Fibírová, 2005, s. 166

Při této analýze bývají často odhaleny činnosti, které jsou vynakládány a zákazníci, kteří jsou pro podnik ztrátoví. Podnik se potom rozhoduje, jakou strategii v přístupu k zákazníkovi zvolit.

Podrobné analýzy často odhalují, že s rostoucím prodejem dochází ke značnému zvýšení požadavků zákazníka (rabaty, slevy, platební podmínky, dodací lhůty a podobně). Tyto zvýšené požadavky zákazníka často vedou k tomu, že pohltnou většinu marže z prodeje. Podnik by měl zvyšovat úsilí udržet si zákazníky, kteří mu přinášejí nejvyšší zisk, podle diagramu se jedná o pasivní zákazníky. U zákazníků, kteří naopak přinášejí minimální zisk, by měl podnik vyvinout úsilí, aby tyto zákazníky přemístil do levé horní části kvadrantu mezi zákazníky nesoucí nejvyšší zisk.

2.2.2.5 Další nástroje operativního controllingu

Operativní controlling disponuje větším množstvím nástrojů, než zde bylo dosud zmíněno. Volbu nástrojů upravuje controller s vedením podniku vždy podle hlavních činností podniku, odlišné nástroje jsou vybírány pro obchodní podnik a výrobní podnik. Výčet dalších nástrojů je pouze ilustrativní a slouží k dotvoření celkového obrazu operativního controllingu.

Analýza ABC

Analýza srovnává priority v podniku z pohledu objemů a hodnot. Například v oblasti odbytu se jedná o A-výrobky a A-zákazníky, jak je popsáno v tabulce (Tab. 4)

Tab. 4. Klasifikace odběratelů podle analýzy ABC

Kategorie	Podíl na obratu v %	Podíl na počtu zákazníků v %
A	75	5
B	20	20
C	5	75

Zdroj: Vollmuth, 2004, s. 11

Analýza příspěvku na úhradu

Příspěvek na úhradu, jakožto rozdíl mezi obratem a variabilními náklady, určuje, v jakém rozsahu jsou pokryty fixní náklady a jaký je skutečný dosažený zisk. Podnik používá při cenotvorbě víceúrovňové příspěvky na úhradu, které mohou být odlišné pro různé produk-

tové skupiny. Tím podnik zabezpečení pokrytí fixních nákladů a zároveň je schopen reagovat na tržní cenu produktu.

Obratová provize

Tento nástroj controllingu používají podniky pro finanční hodnocení externích spolupracovníků. Pokud podnik odměňuje externisty pomocí dosaženého obratu, není schopen zajistit, aby podnik těmito prodeji generoval zisk. Doporučuje se proto použít, jako základnu pro výpočet obratové provize, příspěvek na úhradu. Tím dojde k větší motivaci externích spolupracovníků a podnik má kontrolu nad ziskovostí jednotlivých produktů nebo produktových skupin.

Analýza krátkodobého hospodářského výsledku

Při této metodě se od celkových tržeb, zvýšených o aktivovanou nedokončenou výrobu a zásoby hotových výrobků, odečítají variabilní náklady za období a následně fixní náklady za období. Metoda je vhodná i při analýze příspěvku na úhradu.

Analýza nákladů

Jedná se o kalkulace fixních a variabilních nákladů, kalkulace přímých a režijních nákladů, kalkulace nákladových středisek a podobně

2.3 Personální controlling

Personální controlling se zaměřuje na sledování a analýzu personálních ukazatelů. Cílem personálního controllingu je péče o motivaci a spokojenost zaměstnanců. Mezi ukazatele, kterými se personální controlling zabývá, patří:

- Poměr personálních nákladů k obratu
- Přidaná hodnota na pracovníka
- Podíl variabilní složky mzdy na celkovém objemu vyplacených mezd

V oblasti personálního plánování a přijímání nových pracovníků podléhají analýze následující ukazatele:

- Plánování pracovních rezerv
- Míra fluktuace
- Podíl pracovníků se změněnou pracovní schopností

Dalšími oblastmi, které jsou v rámci personálního controllingu zkoumány a vyhodnocovány jsou oblast vzdělávání a profesního růstu zaměstnanců, motivace a benefity pracovníků.

2.4 Reporting

Pro pravidelné a věrné zobrazování nastavených kritérií hodnocení podniku slouží reporting. Jak uvádí Šoljaková a Fibírová (2010, s. 10) „*Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.*“ Při přípravě podnikové reportingu by měly být dodrženy následující postupy:

- Identifikovat uživatele výkazů.
- Odlišovat obsah výkazů podle potřeb externích a interních uživatelů.
- Zvolit tištěnou nebo elektronickou formu výkazů, anebo jejich kombinaci.
- Zajistit vhodný způsob distribuce výkazů a ochranu důvěrných informací.
- Zjistit využívání reportů uživateli, implementovat jejich připomínky s cílem zlepšení reportingového systému.

Z hlediska uživatelů jsou sestavovány interní a externí reporty. Externí reporty, které obsahují informace dostupné z výkazů finančního účetnictví, slouží zejména institucím, zaměstnancům, orgánům státní veřejné správy a široké veřejnosti. Interní reporty jsou sestavovány pro interní uživatele – vedení podniku a manažery a obsahují detailní informace nutné pro řízení a rozhodování.

Interní reporting je možné rozdělit na standardní reporting, který je ve formě zpráv vyhotovován v pravidelných intervalech a v předem stanovené struktuře. Standardní reporty jsou sestavovány týdně, měsíčně, čtvrtletně nebo ročně, vždy v závislosti na nastavených pravidlech a způsobu zpracování. Mohou obsahovat souhrnné informace, například přehledy finančních ukazatelů nebo analýzy trendu, anebo obsahují dílčí informace podle oblasti působnosti předkladatele. Mimořádný reporting obsahuje zprávy, sestavované na požádání, přičemž se jedná o analýzy a výkazy, které nejsou běžně vyhotovovány.

3 VYHODNOCENÍ TEORETICKÝCH POZNATKŮ

V teoretické části, jejímž cílem je literární rešerše teoretických východisek controllingu, byly popsány definice controllingu tak, jak jej definují různé literární zdroje. Následně byly popsány cíle controllingu, hlavní funkce a úkoly a srovnání funkcí controllera a manažera v rámci podnikových činností.

Teoretická část pokračuje členěním controllingu na strategický a operativní controlling. Obě kategorie využívají specifické nástroje a jsou zde uvedeny nejvíce využívané nástroje, přičemž hlavní pozornost je zaměřena na nástroje operativního controllingu. Mezi ně patří zejména: rozpočetnictví, analýza kritických bodů, analýza krátkodobého hospodářského výsledku, analýza příspěvku na úhradu nákladů a další. Mezi moderní metody, které nepracují pouze s finančními hodnotami, patří například Activity Based Budgeting, Activity Based Costing, Zero Based Budgeting, Target Costing a další. Dále je zde vysvětlena podstata odchylek, jejich vznik a analýza příčin a nutnost nápravných opatření k odstranění opakování vzniku odchylek.

V poslední řadě se teoretická část věnuje ostatním formám controllingu jako je například personální controlling.

Závěr je věnován reportingu, jako prováděcímu a informačnímu nástroji každého controllingového výstupu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI ABC

Společnost ABC s.r.o. je ryze českou společností s jediným, českým vlastníkem, která byla zapsaná do Obchodního rejstříku krajského soudu v Brně v květnu 1997. Předmětem činnosti je mimo jiné zejména výroba elektroinstalačních zařízení.

4.1 Výrobní program společnosti

Stěžejními pilíři výrobního programu společnosti ABC s.r.o. je výroba těchto produktů:

- Klasická elektroinstalace
- Bezdrátová elektroinstalace
- Sběrníková elektroinstalace

Klasická elektroinstalace

Do klasické elektroinstalace patří relé, která jsou ovládána běžným kabelovým vedením, pomocí klasických ovládacích prvků, jako jsou spínače, různá tlačítka a podobně. Obecně lze relé charakterizovat jako elektrické zařízení, které slouží ke spínání a ovládání elektrických obvodů.

Bezdrátová elektroinstalace

Bezdrátovou elektroinstalaci tvoří skupina relé, které je možné ovládat prostřednictvím bezdrátových RF povelů na frekvenci 868 MHz prostřednictvím tzv. vysílačů, které mohou mít různý tvar, velikost i provedení. Ovládací část je tedy řešena bezdrátově, což mimo jiné umožňuje uživateli svobodu při výběru umístění ovladače při projektování elektroinstalace, protože tento typ prvků je možné umístit kdekoliv podle potřeb uživatele.

Sběrníková elektroinstalace

Sběrníková elektroinstalace je tvořena skupinou relé, která jsou ovládána prostřednictvím tzv. sběrnice neboli kabelu, který slouží k přenosu povelů z řídicí jednotky. Tyto povely jsou adresovány jednotlivým prvkům připojeným ke sběrnici a vykonávají tak činnosti podle jejich základní funkce, určené naprogramováním.

4.2 Historie vzniku a expanze společnosti

Počátky podnikání společnosti sahají do roku 1993, kdy začal současný majitel společnosti podnikat v oblasti elektrotechniky se statusem fyzické osoby – podnikatele. Svoji činnost zahájil v garáži rodinného domu za pomoci nejbližších rodinných příslušníků, z nichž se později stali první zaměstnanci. Technologie byla postavena na ruční montáži a ručním pájení součástek. V tomto roce vstoupil na trh elektrotechniky s prvním multifunkčním časovým relé a de facto byla vymezena budoucí oblast podnikání, elektrotechnika.

S přibývajícím sortimentem v průběhu let 1993 – 1995 dochází ke zvyšování výrobní kapacity a s ní je nutné přestěhovat dílnu do větších prostor do bývalé základní školy v Roštění. Zásadním zlomem v technologii byla částečná automatizace výroby, která spočívala v pořízení SMD linky, pomocí níž bylo 70 % elektrotechnických součástek pájeno strojově. Tím došlo k zajištění vysoké kvality, postupné minimalizaci velikosti výrobků a zvyšování další automatizace výrobního procesu zaváděním nových technologických prvků. V těchto letech také došlo k položení základů vlastního vývoje. Výrobní prostory byly kompletně zřízeny v antistatickém provedení, od podlahy až po oblečení zaměstnanců ve výrobě. Byla zavedena dvoustupňová výstupní kontrola a dlouhodobé testování skrytých vad výrobků. V těchto letech došlo k pořízení prvních vlastních forem pro vstřikování plastů, které se používají pro výrobu krabičky výrobku.

V roce 1997 došlo k transformaci fyzické osoby podnikatele a do obchodního rejstříku byla zapsána společnost ABC s.r.o. se základním kapitálem 2 000 tis. Kč. Zároveň se společnost přestěhovala z nevyhovujících prostor do zrekonstruovaných prostor bývalého výrobního závodu LOANA Holešov. V roce 2000 pořizuje společnost další nové technologie a v tomto roce již zaměstnává více než 80 zaměstnanců.

Nedostatečná kapacita výrobních prostor, nevyhovující podmínky pro nové technologie, malé zázemí pro zaměstnance vedly k tomu, že v roce 2005 bylo rozhodnuto o výstavbě vlastních výrobních prostor. Byla postavena nová, moderní výrobní hala s administrativní budovou na místě bývalého cukrovaru a zároveň byla zrekonstruována bývalá administrativní budova cukrovaru, kde byla vybudována nová restaurace a sociální zázemí pro zaměstnance. Společnost již zaměstnávala téměř 170 zaměstnanců, z toho přímo ve výrobním procesu více než 100 pracovníků.

Od roku 2005 došlo k významné změně výrobního programu, když společnost začala uvádět na trh výsledky vlastního výzkumu a vývoje v podobě inteligentních elektroinstalací

pod značkou iNELS ®. V té době se jednalo o produkt, který se v České republice objevoval velmi ojediněle, na rozdíl od západní Evropy, kde inteligentní ovládání průmyslu a domácností bylo známou technologií.

V roce 2008 společnost vybudovala moderní výzkumné a vývojové centrum pro centralizaci svého výzkumného a vývojového oddělení, v němž zaměstnávala v té době více než 20 pracovníků.

V následujících letech společnost rozšiřuje svoje výrobní prostory, technické zázemí a skladovací prostory o další dvě budovy. Každoročně uvádí na trh novinky v oblasti elektrotechniky a elektroinstalačního systému iNELS ® a požadavky zákazníků implementuje do inovovaných produktů. Od roku 2001 je držitelem certifikace systému řízení jakosti ISO 9001:2001 s nástavbou CQS a mezinárodní platností v síti IQ-NET.

Od roku 2002 začala společnost budovat svoje zahraniční sesterské společnosti, přičemž jejich založení předcházela expanze na zahraniční trhy a postupné budování samostatných poboček přineslo společnosti ABC nemalé úspory. Pro přehlednost je uváděn rok založení sesterské společnosti a země jejího sídla:

- 2002 – Slovensko
- 2005 – Polsko a Maďarsko
- 2007 – Rusko
- 2007 - Rumunsko
- 2009 – Ukrajina
- 2010 – USA
- 2012 – Německo
- 2013 – Španělsko
- 2014 – Rakousko
- 2015 – Dubaj

V současné době probíhají jednání na založení další samostatné společnosti v Číně.

Zahraníční sesterské společnosti slouží zejména jako distribuční síť výrobků, v některých jsou zřízena logistická centra za účelem optimalizace nákladů na přepravu.

Růst firmy je zaznamenáván ve všech oblastech její působnosti. V roce 2015 zaměstnávala již 190 zaměstnanců, kteří mohli čerpat výhody sociálního programu, protože firma s úspěchem implementovala podmínky společensky odpovědné firmy. Součástí sociálních

výhod bylo například zavedení dodatkové dovolené, sick days, podpora zvyšování kvalifikace na všech úrovních řízení, jazykové kurzy, pružná pracovní doba, home office a podobně.

4.3 Strategie a cíle společnosti

Strategie firmy spočívá v takových podnikatelských aktivitách, které nejlépe vystihuje motto firmy „Vždy něco navíc.“ Cílem společnosti ABC je proniknutí na čínský trh a budování trhu v oblasti zvané Middle East. Strategickými cíli firmy jsou zejména trvalé zajištění nejvyšší kvality vlastních výrobků a jejich neustálá inovace zavádění nových technologií a pronikání do dalších oblastí elektroinstalací. Filosofie firmy je soustředěna do následujících priorit:

- Výjimečný charakter vlastních výrobků, zejména inteligentní a bezdrátové elektroinstalace s vysokou úrovní kvality.
- Uspokojení požadavků všech zákazníků a sledování trendů v oblasti elektrotechniky prostřednictvím vlastního vývojového oddělení, zabezpečovat neustálý kontakt se zákazníky.
- Zvyšování podílu vlastního portfolia výrobků na současných trzích a pronikání na nové trhy pomocí diferenciované produkce a komplexních služeb.
- Udržovat stabilní a profesionální prostředí pro jednání se zákazníky.
- Prohlubovat povědomí o značce a firmě v nejbližším okolí, ale také v rámci republikových a celosvětových kontaktů.
- Rozšiřování zavedeného systému jakosti.
- Zajištění uplatnění absolventům spolupracujících škol, zejména technického směru.

S ohledem na produkční portfolio je v podniku uplatňovaná filozofie modrého oceánu. Jedná se o strategii inovací s ohledem na zákazníka, lze tedy říct hodnotovou strategii, která je určujícím prvkem modrého oceánu.

5 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SPOLEČNOSTI ABC

Cílem této kapitoly je provést situační analýzu společnosti ABC, zaměřenou na externí a interní vlivy s důrazem na controlling a využívání controllingových nástrojů.

5.1 Externí analýza společnosti

Situační analýza společnosti byla provedena z pohledu externí a interní analýzy za pomoci vybraných nástrojů.

5.1.1 PEST analýza

Z pohledu makrookolí byla vybrána analýza PEST, která poměrně dobře charakterizuje jednotlivé oblasti zájmu podniku.

Tab. 5. Vybrané faktory PEST analýzy společnosti ABC

P - politické prostředí	Daňová politika Investiční pobídky Legislativa v oblasti cel, regulace dovozu a vývozu Legislativa v oblasti ekologie
E - ekonomické prostředí	Stav zaměstnanosti v regionech a oborech Celní a daňové sazby Měnové kurzy a úrokové sazby Podpora exportu a růst globalizace
S - sociální prostředí	Vzdělanost obyvatelstva, struktura pracovního trhu Životní styl obyvatelstva a ochrana jeho zdraví Dodržování zákonů a etika ve společnosti Veřejné aktivity a občanská vybavenost
T - technologické prostředí	Podpora a rozvoj vědy, výzkumu a vývoje Průmyslová ochrana Technologické změny Ceny energií a surovin

Zdroj: Vlastní zpracování

Faktory, uvedené v PEST analýze jsou pro společnost důležité v rozhodování o strategických oblastech, které bude podnik naplňovat z pohledu výrobního portfolia, zákazníků, dodavatelů a zaměstnanců.

Společnost by měla výstupy PEST analýzy vždy, když zvažuje o nové strategii nebo o expanzi na nové nebo málo prozkoumané trhy. Společnost uvádí, že 60 % její produkce tvoří exportní zákazníci. Z tohoto pohledu je vystavena nebezpečí specifík zahraničního trhu

jakými jsou deregulace a embarga a další omezení. Těmi mohou být finančně nákladné certifikáty a poplatky při vstupu například na americký nebo čínský trh.

5.1.2 Analýza odvětví

Provedením analýzy odvětví byl zjištěn stav konkurentů společnosti ABC na domácím a zahraničním trhu. Díky analýze odvětví je možné sledovat vývoj trhu, jeho potřeby a z toho plynoucí možnosti společnosti ABC. Hlavními konkurenty podle odvětvového členění jsou světoví výrobci elektroinstalačních výrobků, jejichž výrobky jsou označeny logem:

- ABB
- EBERLE
- EATON
- FINDER
- OEZ
- SIEMENS
- SCHNEIDER Electric

Na zahraničních trzích má společnost velmi dobré postavení, o čemž svědčí její exportní výsledky. S některými zahraničními konkurenty však společnost spolupracuje a dodává jim části svých výrobků, bez uvedení své značky. Svoje postavení na zahraničních trzích společnost udržuje účastmi na významných zahraničních veletrzích, kde vystavuje i zmíněná světová konkurence. Každoročně uvádí na trh novinky, naposledy v roce 2016 na výstavě ISE Amsterdam uvedla na trh unikátní řešení bezdrátového měření energií na stávajících měřidlech.

Společnost ABC je možné zařadit mezi nejúspěšnější české podniky, o čemž svědčí účast ve finále soutěže TOP 100 českých firem, kde postoupila mezi 10 nejúspěšnějších finalistů. V roce 2012 byla vyhodnocena druhou nejlepší firmou České republiky a získala řadu ocenění v technologické oblasti, naposledy v roce 2015 za svůj výrobek internetového rádia LARA, což je rádio, interkom a videotelefon v designu vypínače.

5.2 Interní analýza společnosti

Interní analýza se soustřeďuje na způsob řízení společnosti, podnikový informační systém, personální politiku, environmentální politiku a finanční analýzu

5.2.1 Organizační struktura

Společnost ABC s.r.o. je vlastněna jediným, českým vlastníkem, s podílem 100 % na základním kapitálu společnosti. Společnost má jednoho jednatele a prokuristu. Vnitřní uspořádání společnosti je divizionální, má dvě divize, z nichž jednu řídí jednatel a druhou ředitel společnosti.

První divize, kterou tvoří obchod, vývoj a technický rozvoj, se dělí na jednotlivá střediska, v jejichž čele stojí manažer, tato divize je řízena jednatelem. Druhá divize, výroba a nákup a ekonomika, podléhá řízení řediteli firmy prostřednictvím manažerů. Každá divize je členěna na odpovědnostní střediska, v jejich čele stojí manažer, který je odpovědný za výkon střediska řediteli anebo jednatelem společnosti, uplatňuje se zde systém řízení shora.

Tab. 6. Členění podniku na odpovědnostní střediska

Označení	Název
100	Výroba
150	Nákup
200	Tuzemský obchod
250	iNELS obchod
300	Exportní obchod
390	Marketing
400	Vývoj
402	Oddělení technického rozvoje
500	Správa
520	Pobočky
600	Personal

Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotlivá střediska jsou číselně značena a dále se člení na jednotlivé obchodní případy, kterými jsou obchodní zástupci střediska. Toto členění je důležité zejména z důvodu ekonomických vztahů, vnitropodnikového a finančního účetnictví a kompetencí.

5.2.2 Informační systém

V roce 2010 společnost implementovala informační systém ABRA ®, který zabezpečuje všechny potřebné funkce a požadavky, kladené na podnikový informační systém. Tento IS

zabezpečuje kromě standardních agend také řízení a organizaci výroby a je používán i v některých zahraničních pobočkách.

IS ABRA G4 ® je určen zejména pro zpracování ekonomických informací v základní části ERP modulů. Systém je uspořádán modulárně, moduly je možné používat jednotlivě, každý nabízí širokou škálu výstupů, které reflektují na požadavky uživatele.

Mezi základní moduly patří: administrace, banka, CRM, pokladna, majetek, maloobchodní prodej, mzdy a personalistika, nákup a závazky, prodej a pohledávky, projektové řízení, skladové hospodářství, účetnictví a výroba.

V těchto běžných informacích jsou soustředěny základní zdroje informací, soustřeďují se zde dokumenty v elektronické podobě, každý dokument obsahuje schvalovací scénář, díky němuž dochází k optimalizaci schvalovacích procesů.

Prostřednictvím IS ABRA G4 ® provozuje společnost elektronické obchodování. Vlastní e shop je velmi úspěšný a podíl takto realizovaného prodeje má rostoucí tendenci a to i prostřednictvím zahraničního e shopu. Obchodování prostřednictvím ecommerce je pro společnost nezbytností a jeho zavedením před čtyřmi lety posílila svoje postavení na domácím i zahraničním trhu.

V souvislosti s implementací IS ABRA ® byla zajištěna možnost využívat manažerský informační systém ABRA CUBE ®. Jedná se o datovou kostku, komponentu MS SQL Serveru, který používá nástavbovou technologii OLAP a každodenně aktualizuje vybraná data. Tím slouží k okamžitému zobrazení situací, potřebných pro manažerské rozhodování, zejména se jedná o řízení prodeje podle produktových skupin, zákazníků, teritorií, dodavatelů, obchodních středisek a obchodních zástupců. Jedná se o nástroj rychlého způsobu a kontroly výpočtu krycího příspěvku a je to jediný nástroj ERP systému v podniku.

IS ABRA G4 ®, v podobě v jaké je v podniku používán, obsahuje jenom zčásti výstupy, vhodné pro controlling a protože se jedná o jednoduché výstupy z uložených informací, bez možnosti srovnání, výpočtu odchylek a predikcí, jedná se spíše o reporting.

5.2.3 Personální a sociální politika

Řízení lidských zdrojů patří k podstatným činnostem v podniku, provádí je personální oddělení v čele s HR manažerem. Ve společnosti jsou zavedeny nástroje k pravidelnému sledování hodnocení procesů, které lze částečně považovat za controllingové nástroje. Cílem hodnocení je však zajištění a udržení norem ISO 9001:2009, nikoliv již samotná existence personálního controllingu a tím i efektivního řízení lidských zdrojů v této oblasti.

Společnost ABC má nastaven systém analýz o stavu a složení, vzdělání a praxi pracovníků, o fluktuaci nových a dlouhodobých pracovníků. Ve společnosti je dále nastaven systém vzdělávání, jeho plnění je závislé od spolupráce se vzdělávacími agenturami, případně od poskytnutého plnění ze strukturálních fondů. Do systému vzdělávání zaměstnanců patří školení v oblasti nákupních technik, vyjednávání, manažerských dovedností, řízení procesů a obsluha PC a jazykové kurzy. Dále zde spadají odborná školení a také volnočasové aktivity zaměstnanců.

K 31. 12. 2015 měl podnik 203 zaměstnanců, z nichž ženy tvoří 54 %. Průměrný věk byl 33 let. Z pohledu dosaženého vzdělání je ve společnosti zaměstnáno 46 % zaměstnanců s úplným středoškolským vzděláním a 22 % s vysokoškolským vzděláním. Poměrně vysoká míra středoškolsky a vysokoškolsky vzdělaných zaměstnanců svědčí o tom, že firma potřebuje pracovníky s technickým vzděláním. Věková a genderová struktura zaměstnanců by měla být obsažena v analýzách sledujících situaci na trhu práce, vývoj v benefitech zaměstnanců a vývoj ve mzdových podmínkách.

Společnost dlouhodobě spolupracuje se středními a vysokými školami. Oblast spolupráce se uskutečňuje možností absolvování odborných stáží, diplomovými a bakalářskými projekty s cílem nabídnout spolupracujícím absolventovi zaměstnání.

Společnost ABC se prezentuje jako společensky zodpovědná firma, což podporuje zapojováním se do různých charitativních projektů jako např. Dobrý anděl. V oblasti sponzoringu podporuje zejména kulturní a sportovní aktivity v regionu. Zaměstnancům jsou poskytovány benefity v podobě různých příspěvků, dodatkové dovolené nebo sick days. V oblasti zaměstnaneckých benefitů byly vytvořeny analýzy ohledně požadovaných benefitů absolventy. Jednoznačný trend je ústup od hmotných benefitů a přechod k benefitům typu práce z domu. Společnost by měla dále analyzovat trh práce a požadavky nových pracovníků, aby si zajistila dostatečně velkou základnu potenciálních zaměstnanců, z nichž by mohla dlouhodobě čerpat.

5.2.4 Enviromentální politika

Společnost ABC zavedla a používá systém environmentálního managementu v oboru vývoj, výroba a prodej elektroinstalačních přístrojů. Ve vnitřním kontrolním systému jsou nastaveny procesy k zabezpečení bezpečného používání chemických látek bez dopadu na zdraví lidí a kvalitu životního prostředí. Pravidelně je sledována a vyhodnocována spotřeba chemických látek, k nimž nejvýznamnější je kapalný dusík, potřebný pro pájení desek v pájecí peci. Jeho meziroční růst o 20 % v roce 2015 oproti roku 2014 odpovídá růstu objemu výroby. Další chemické látky tvoří zhruba 10 % z celkového množství chemických látek a jejich spotřeba je závislá na technologii výroby. Od roku 2007 společnost nepoužívá vybrané chemické látky podle nařízení REACH, z nichž nahradila zejména olovené součástky.

Vnitřní kontrolní systém analyzuje spotřebu energií, zejména spotřebu elektrické energie, vody a pohonných hmot. Ve spotřebě elektrické energie na topení a chlazení klesla o v roce 2015 oproti roku 2014 2 % a spotřeba elektrické energie ve vztahu k objemu výroby klesla o 41 %. Bylo to dáno instalací LED osvětlení na všechna pracoviště podniku.

Analýzy jsou zaměřené také na spotřebu pohonných hmot. Vozový park firmy zaznamenal v roce 2015 existenci 54 osobních a užitkových vozidel, převážně s dieslovými a benzínovými spalovacími motory. Od roku 2015 společnost začíná obnovovat vozový park a pro vozidla obchodních zástupců, pohybující se převážně na delších trasách, pořizuje vozidla s alternativním pohonem CNG. Meziroční pokles pohonných hmot o 15 % je způsoben také změnou logistických procesů ve společnosti.

Společnost je zapojena do Systému sdruženého plnění EKO-KOM a plní tak své povinnosti zajistit zpětný odběr a využití odpadu z obalů. Také zajišťuje ekologickou likvidaci elektroodpadů v rámci kolektivního plnění RETELA.

Podnik pořádá pro své zaměstnance tzv. branné dny, na kterých informuje o nových technologiích, výrobních postupech, náhradách materiálů apod. Pro pracovníky je připravováno proškolení z oblasti BOZP, informace o nakládání s odpady a jeho třídění. V této oblasti je nutno poznamenat, že analýzy společnosti jsou pro stávající výrobní program dostatečné a výstupy z nich jsou vedení podniku i zaměstnancům přínosné.

5.2.5 Finanční analýza

Úkolem finanční analýzy je podat informaci o ekonomickém vývoji společnosti, o jejím hospodaření a finanční situaci, zejména pomocí běžných finančních ukazatelů. Získané údaje jsou poměřovány s výsledky několika největších konkurentů z řad výrobců modulových elektronických přístrojů, které podnik získává prostřednictvím zveřejňovaných údajů v obchodních rejstřících. Tento způsob srovnání s konkurencí je ve společnosti dlouhodobě využíván. Pro účely diplomové práce jsou srovnávací tabulky uvedeny samostatně v příloze. Benchmarking v rámci odvětví není možné provádět, sdělovat podrobné údaje z finančního účetnictví je mezi konkurenty nemožné.

5.2.5.1 Ukazatelé rentability

Rentabilita vloženého kapitálu je měřítkem efektivnosti vloženého kapitálu a jeho schopnosti dosahovat zisk. Jedná se o důležitý ukazatel pro vlastníky a investory. Ukazatele rentability srovnávají čistý zisk s jednotlivými složkami kapitálu nebo s tržbami.

Tab. 7. Ukazatelé rentability

Ukazatel	2011	2012	2013	2014
Rentabilita celkového kapitálu	14%	15%	11%	12%
Rentabilita vlastního kapitálu	21%	19%	14%	13%
Rentabilita tržeb	8%	10%	8%	17%

Zdroj: Vlastní zpracování ze statutárních výkazů společnosti

Nejvyšších hodnot rentability vlastního kapitálu dosahovala společnost v roce 2011, v tomto roce byl vygenerován k nejvyšší zisk od roku 2009. Rok 2011 byl pro podnik zlomovým z hlediska restrukturalizace, došlo k odštěpení investiční části majetku a snížení aktiv a k výraznému růstu tržeb.

5.2.5.2 Ukazatelé likvidity

Jedním z nejčastěji sledovaných ukazatelů je ukazatel likvidity, který udává, jestli je organizace schopna hradit vlastní krátkodobé závazky.

Tab. 8. Ukazatelé likvidity

Ukazatel	2011	2012	2013	2014
Celková likvidita	4,36	5,49	9,15	1,28
Běžná likvidita	2,55	2,88	6,44	0,68
Okamžitá likvidita	0,61	0,77	2,40	0,10

Zdroj: Vlastní zpracování ze statutárních výkazů společnosti

Společnost v průběhu sledovaných období trvale vykazuje vysoké hodnoty jednotlivých ukazatelů likvidity. Znamenalo to, že má poměrně vysoké hodnoty oběžných aktiv a nízké hodnoty krátkodobých závazků. V roce 2014 došlo k významné změně a to díky rozhodnutí valné hromady vyplatit nerozdělený zisk společnosti. Okamžité finanční prostředky na výplatu zisku však společnost neměla k dispozici, proto došlo k růstu krátkodobých pohledávek, když splatnost nerozděleného zisku byla určena nejpozději do 30. 6. 2016.

5.2.5.3 Ukazatelé aktivity

Hodnoty, které zobrazují ukazatelé aktivity, vyjadřují dobu obratu jednotlivých položek aktiv, zejména zásob a krátkodobých pohledávek. Dále je zobrazen ukazatel doby obratu krátkodobých závazků a ukazatel doby obratu celkového kapitálu.

Tab. 9. Ukazatelé aktivity

Ukazatel	2011	2012	2013	2014
Doba obratu zásob	77	98	101	106
Doba obratu pohledávek	110	100	89	84
Doba obratu závazků	43	52	69	196
Doba obratu celkového kapitálu	247	265	516	263

Zdroj: Vlastní zpracování ze statutárních výkazů společnosti

Analýzou ukazatele doby obratu pohledávek bylo zjištěno, že podnik dosahuje vyšší rychlosti v přeměně pohledávek na peníze. Nejvyšší hodnota z roku 2011 je pro podnik minulostí, nicméně je nutné poznamenat, že do analýzy pohledávek jsou zahrnuty i pohledávky za pobočkami, které mají dobu splatnosti až 130 dnů. Je vhodné vypracovat analýzu obratu pohledávek očištěnou o pobočkové pohledávky a speciálně pouze pro pobočkové pohledávky. Vzhledem k tomu, že tyto vysoké hodnoty jsou standardní situací v průběhu všech analyzovaných let, měl by management společnosti najít cestu, jak účinněji zkracovat dobu obratu pohledávek a to nejenom u spřízněných organizací, ale i u běžných obchodních úvěrů. Například více motivovat odběratele na včasné úhradě poskytováním skont za dřívější platby a podobně. Ukazatel aktivity pohledávek není možno sledovat samostatně bez ukazatele aktivity závazků. Vzhledem k tomu, že se jedná o běžné krátkodobé obchodní závazky, které nejsou úročené, jedná se o nejdostupnější a nejlevější zdroj finančních prostředků, které by měla organizace maximálně využívat. Údaje v tabulce však vypovídají o opaku. Doba obratu závazků je nižší než doba obratu pohledávek. Firma jednoznačně hradí své závazky ve sjednaných splatnostech, mělo by však dojít ke srovnání obou ukazatelů,

například lepším využitím vyjednávacích schopností nákupního oddělení při sjednávání rámcových obchodních smluv se platností delší než je dosud ujednáno. Podnik však musí nákupní vyjednávací taktiku praktikovat tak, aby nedošlo k narušení obchodních vztahů s dodavateli a navýšení případných nákladů na pořízení zásob.

5.2.5.4 Ukazatele zadluženosti

Ukazatel zadluženosti vyjadřuje vztah mezi vlastními a cizími zdroji organizace. Obecně platí, že organizace by měla využívat cizí kapitál tehdy, pokud je výnos z využití cizího kapitálu vyšší, než jsou náklady spojené s jeho užíváním. Náklady spojené s užitím cizího kapitálu jsou úrokem placeným z cizího kapitálu (Synek, 2002, s. 244)

Tab. 10. Ukazatel zadluženosti

Ukazatel	2011	2012	2013	2014
Celková zadluženost	31%	22%	19%	13%

Zdroj: Vlastní zpracování ze statutárních výkazů společnosti

Pokles celkové zadluženosti od roku 2011 byl způsoben odštěpením části stálých aktiv při zachování struktury cizích zdrojů a další významný rozdíl oproti meziročnímu stavu v roce 2014 způsobila fúze, jejímž výsledkem byl růst stálých aktiv při zachování struktury a výše cizích zdrojů.

5.3 Analýza systému controllingu společnosti ABC

V analyzované společnosti ABC s.r.o. funguje systém controllingu na strategické a operační úrovni, avšak nikoliv jako samostatné oddělení, ale vždy jako součást jednotlivých divizí a středisek. Jeho komplexní činnost je však nezbytná ve všech oblastech podnikání společnosti, počínaje výrobou, odbytem, vývojem a marketingem. Jednotlivé divize pracují s vlastními analýzami prodeje a ty jsou předkládány vedení společnosti nebo vrcholovému managementu k posouzení a přijetí rozhodnutí.

5.3.1 Úlohy controllingu

- Rozpracování strategických cílů společnosti do ročních plánů odbytu, výroby, vývoje a marketingu.
- Průběžné hodnocení plánů, analýza odchylek a zpracování návrhů na opatření k eliminaci odchylek
- Operativní korekce plánu na základě provádění změn v celkové strategii podniku
- Průběžné hodnocení metodik, zejména způsoby stanovení kalkulací, nastavení a kontrola metod personálního controllingu
- Reporting o dosažených výsledcích plnění plánu obrátu odbytového střediska, plnění plánu nákladů odbytového střediska, report o prodejnosti jednotlivých produktových skupin

5.3.2 Organizační začlenění controllingu

Jak již bylo řečeno, ve společnosti ABC není controllingové oddělení v organizační struktuře vůbec definováno. Výkon controllingu zabezpečuje několik oddělení. Ekonomické oddělení, které předkládá analýzy, vytvořené na základě individuálních požadavků majitele nebo vytvořené v souvislosti s pravidelným vyhodnocováním plnění plánu obrátu a plánu nákladů, reporty v oblasti řízení pohledávek, vše v členění podle jednotlivých obchodních středisek. Odbytová oddělení předkládají přehledy obrátů, prodejnosti a ziskovosti podle jednotlivých produktových skupin. Další reporty předkládají oddělení nákupu ve vztahu k dodavatelům, stavu zásob a vývoji ceny zásob. Systém controllingových činností jednotlivých středisek je roztříštěný, reporty jsou nejednotné, procesy řízení úkolů nelze nijak sledovat a vyhodnocovat, často úkol není vyřešen a splněn.

5.3.3 Informační podpora controllingu

Společnost ABC s.r.o. využívá jediný software ABRA G4 ®, který slouží nejenom jako ERP základna, ale částečně je přizpůsoben k MIS řízení.

Součástí MIS řízení lze považovat modul výroba, který pracuje s organizováním, plánováním a řízením výroby, výrobních kapacit. Výroba společnosti je zakázková sériová. Součástí tohoto modulu je modul kalkulace, který je důležitým nástrojem controllingu. Ve společnosti jsou používány přírážkové kalkulace se dvěma úrovněmi. Kalkulace jsou nastaveny pro každý výrobek předem, ve formě tzv. plánových kalkulací. Kalkulace jsou uloženy v modulu výroba.

Modul výroba obsahuje další analýzy, nutné pro pravidelné vyhodnocení variabilní nákladů, jako je spotřeba materiálu ve výrobě podle členění na výrobní zakázky nebo statistiky o výrobní kapacitě podle typu prováděných prací.

Nástavbou IS ABRA G4 ® je systém ABRA CUBE ®. Jak zde již bylo řečeno, jedná se o datovou kostku, komponentu MS SQL Serveru, který používá nástavbovou technologii OLAP.

Nejvíce využívaným nástrojem je však MS Excel, v němž jsou zpracovávány různé výstupy reportů nebo controllingových analýz.

Posledním nástrojem podpory controllingu je CRM, který je používán obchodními zástupci za účelem zaznamenávání požadavků zákazníka a péče o něj. Pomocí tohoto nástroje je poměrně jednoduché zjistit, na jaké úrovni je spolupráce se zákazníkem, jaké má potřeby a jak jsou vyřizovány jeho požadavky.

Pro projektové řízení je v podniku používán MS PROJECT, pomocí něj jsou zpracovávány údaje o práci a nákladech vývojového oddělení v členění podle pracovníků, vývojových projektů apod. tato evidence je používána pro analýzy nákladového controllingu, který zkoumá vynaložené fixní náklady vývoje, srovnává pracnost a finanční náročnost jednotlivých projektů.

5.3.4 Controlling operativních plánů

Ve společnosti jsou používány operativní plány s dobou platnosti jeden kalendářní rok. Operativní plány reflektují strategie, které byly vedením podniku vytýčeny. Strategické

plánování není ve společnosti užíváno, přesto jsou všichni zaměstnanci s cíli seznámeni a manažeři odpovídají za jejich implementaci do krátkodobých ročních plánů.

Proces plánování začíná ve společnosti již v měsíci září, když pověřený pracovník ekonomického oddělení sestavuje harmonogram prací. V tomto období se již zpřesňují dopočty, jak bude vypadat plnění plánů obratu a příspěvku na úhradu nákladů na konci aktuálního roku. Odchytky jsou s blížícím se koncem roku zpřesňovány a je možné tvrdit, že očekávání se stanou realitou. Zkušenost, v tomto způsobu dopočítávání skutečností, je dobře využívána všemi zainteresovanými stranami, jak vedením podniku, tak obchodními zástupci, manažery, mistry dílen apod. Plánování obrátů, příspěvků na úhradu nákladů a rozpočtů nákladů probíhá lineárně.

Základem operativních plánů je v prvním kroku obchodní plán prodeje a příspěvku na úhradu nákladů. Manažeři odbytových středisek vypracují predikce odbytu pro následující rok podle zákazníků a podle produktových skupin. Každá produktová skupina má pevně stanovenou nebo limitně stanovenou marži v relativní hodnotě. Velikost marže odpovídá nastaveným kalkulacím a souvisí s cenotvorbou, jejíž analýza nebyla předmětem diplomové práce. Predikce odbytu je zpracována podle predikcí jednotlivých obchodních zástupců za celé obchodní středisko. Kompletací takto připravených plánů prodeje je pověřen pracovník ekonomického oddělení.

Druhým krokem je rozpočet nákladů, který připravují manažeři většinou s ohledem na realizované náklady právě běžícího roku. Na úrovni střediska podléhá plánování fixních střediskových nákladů, kterými jsou mzdové náklady obchodních zástupců a referentů, dále běžné režijní náklady, pohonné hmoty a spotřeba jednorázově odepisovaného majetku, doprava zboží k zákazníkovi a režijní vnitropodnikové výkony. Suma naplánovaných nákladů odbytového střediska by měla odpovídat hodnotě, kterou jsou fixní náklady vyjádřeny v příspěvku na úhradu nákladů podle souhrnu kalkulací za naplánované prodeje výrobků. Za kompletací opět odpovídá pověřený pracovník ekonomického oddělení.

Třetím krokem je analýza hrubého zisku, který z takto stanovených operativních plánů vyplyne. Z hrubého zisku jsou hrazeny marketingové, správní a případné investiční náklady a posledním krokem je kvantifikace očekávaného čistého zisku pro vlastníka.

Všechny tři kroky v procesu plánování podléhají průběžné analýze na společných jednáních, na nichž se hledá konsensus mezi strategickými cíli podniku a operativními možnostmi a potřebami jednotlivých středisek. Schválení plánů musí proběhnout do konce ro-

ku, pokud neproběhne schválení plánu, není možné spustit účetní agendu a účtovat v novém období.

5.3.5 Controlling rozpočtů odbytových středisek

Strategické cíle podniku obsahují zájem na profitabilitě středisek, používání a podporu vnitropodnikového účetnictví a zainteresovanost manažerů na plnění plánu obrátu střediska, proto další analýza controllingových nástrojů směřuje k rozpočtu nákladů odbytových středisek.

Tab. 11. Čerpání rozpočtu vybraných odbytových středisek

2015 Rozpočet fixních nákladů střediska (v Kč)	1. obchodní středisko		2. obchodní středisko		3. obchodní středisko	
	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost	Plán	Skutečnost
- Mzdové náklady, odvody	3 082 000	2 787 451	5 407 399	4 581 116	3 564 400	3 086 264
- Ostatní osobní náklady	0	8 395	0	15 598	0	8 865
- Vozový park a PHM	700 000	334 923	498 442	496 737	200 000	-23 146
- Režijní materiál	70 000	32 219	0	218 938	150 000	272 783
- Kancelářské přístroje aj.	15 000	171 652	134 230	326 002	80 000	110 266
- Ostatní režijní materiál	20 000	30 273	40 242	31 528	20 000	51 380
- Přímé služby	900 000	718 225	0	7 000	500 000	58 249
- Opravy udržování	6 000	509	38 900	28 900	0	0
- Telefonní poplatky	45 000	53 937	98 717	98 362	60 000	56 807
- Pojištění	0	0	0	0	50 000	42 440
- SW maintenance	30 000	11 902	49 392	11 874	20 000	25 241
- Certifikace a renovace	0	24 846	39 352	11 918	300 000	256 532
- Ostatní služby	0	15 590	558 867	648 793	190 000	139 638
- Cestovní náhrady	115 300	39 904	375 351	278 834	1 000 000	911 054
- Doprava	1 300 000	1 209 567	590	590	1 500 000	1 185 967
- Vnitropodnikové činnosti	365 000	563 517	430 826	1 075 333	200 000	492 735
CELKEM fixní náklady	6 648 300	6 002 911	7 672 308	7 831 523	7 834 400	6 675 076

Zdroj: Vlastní zpracování z interních materiálů společnosti

Naplánované hodnoty rozpočtů vybraných odbytových středisek v úhrnu vypovídají o tom, že 1. obchodní středisko a 3. obchodní středisko nepřekročily celkový rozpočet fixních nákladů v roce 2015, naopak 2. odbytové středisko celkový rozpočet fixních nákladů překročilo. Z tabulky (Tab. 11) vyplývá, že všechna střediska překročila rozpočtované náklady na vnitropodnikové činnosti. Vnitropodnikovými činnostmi jsou výkony, které přímo souvisí s odbytem výrobků a zboží, zejména se jedná o technické a jiné odborné zásahy, které odbytové středisko neposkytuje anebo se jedná o služby marketingového oddělení,

zpracovávané přímo na základě požadavku střediska mimo celkovou marketingovou strategii podniku.

Detailní analýzou naměřených odchylek byly zjištěny následující difference dle tabulky (Tab. 12).

Tab. 12. *Vyhodnocení čerpání rozpočtu nákladů vybraných odbytových středisek*

2015 Odchyly fixních nákladů střediska (v Kč)	1. obchodní středisko		2. obchodní středisko		3. obchodní středisko	
	Absolutní hodnota	Relativní hodnota	Absolutní hodnota	Relativní hodnota	Absolutní hodnota	Relativní hodnota
- Mzdové náklady, odvody	-294 549	-9,6%	-826 283	-15,3%	-478 136	-13,4%
- Ostatní osobní náklady	8 395	100,0%	15 598	100,0%	8 865	100,0%
- Vozový park a PHM	-365 077	-52,2%	-2 005	-0,4%	-223 146	-111,6%
- Režijní materiál	-37 781	-54,0%	219 238	100,0%	122 783	81,9%
- Kancelářské přístroje aj.	156 652	1044,3%	191 772	142,9%	30 266	37,8%
- Ostatní režijní materiál	10 273	51,4%	-8 714	-21,7%	31 380	156,9%
- Přímé služby	-181 775	-20,2%	7 000	100,0%	-441 751	-88,4%
- Opravy udržování	-5 491	-91,5%	-10 000	-25,7%	0	0,0%
- Telefonní poplatky	8 937	19,9%	-355	-0,4%	-3 193	-5,3%
- Pojištění	0	0,0%	0	0,0%	-7 560	-15,1%
- SW maintenance	-18 098	-60,3%	-37 518	-76,0%	5 241	26,2%
- Certifikace a renovace	24 846	100,0%	-27 434	-69,7%	-43 468	-14,5%
- Ostatní služby	15 590	100,0%	89 926	16,1%	-50 362	-26,5%
- Cestovní náhrady	-75 396	-65,4%	-96 517	-25,7%	-88 946	-8,9%
- Doprava	-90 433	-7,0%	0	0,0%	-314 033	-20,9%
- Vnitropodnikové činnosti	198 517	54,4%	644 507	149,6%	292 735	146,4%
CELKEM fixní náklady	-645 389	-9,7%	159 215	2,1%	-1 159 324	-14,8%

Zdroj: Vlastní zpracování z interních materiálů společnosti

U všech středisek byla zaznamenána úspora v oblasti osobních nákladů a to zejména z toho důvodu, že rozpočet mezd koresponduje s plánem obratu. Z toho plyne, že ani jedno odbytové středisko plán obratu nesplnilo, a protože na plnění plánu obratu je navázána pohyblivá složka mzdy obchodních zástupců i referentů, byly mzdové náklady nižší, než bylo naplánováno.

Významnou položkou z pohledu úspor jsou náklady na přímé služby. Největší úspora u 3. odbytového střediska vznikla omezením nákladů na externí subdodavatele, jejichž realizace byla přesunuta do roku 2016. Další významnou položkou rozpočtu nákladů je doprava zboží zákazníkům. Ve společnosti ABC je doprava součástí fixních nákladů, protože náklady na dopravu jsou individuální a je prakticky nemožné rozpočtovat je jako variabilní náklady. O tom, zda dojde k plné úhradě anebo dílčí úhradě nákladů na přepravu rozhoduje

manažer, přičemž musí zachovat nastavené rozpětí příspěvku na úhradu v produktové skupině výrobků a zboží. Významné překročení je patrné u nakupovaných kancelářských přístrojů a techniky. Ve společnosti fungují předpisy o tom, jakou životnost mají jednotlivé kategorie kancelářského vybavení, přičemž obnova znamená pro středisko jednorázový náklad, který se nerozměňuje na celou dobu použitelnosti pořizovaného zařízení. Zároveň však nebyly postupy obnovy zařízení dodrženy a manažeři středisek nezajistili správné naplánování hodnot.

V celkovém výsledku analýzy odchylek bylo zjištěno překročení naplánovaných hodnot u 2. odbytového střediska o 2,1 % oproti celkovým naplánovaným fixním nákladům. U zbylých dvou sledovaných odbytových středisek došlo k úsporám, jak vyplývá z tabulky (Tab. 12). Povolený rozptyl odchylek není pro žádnou oblast rozpočtů stanoven.

Způsobem, jak je popsáno v této kapitole, jsou vyhodnocovány fixní náklady středisek měsíčně, včetně analýzy odchylek. Pravidelně, po skončení kalendářního měsíce, rozesílá odpovědný pracovník ekonomického oddělení manažerům přehled vygenerovaných fixních nákladů za předcházející měsíc, manažeři tak mají přímou kontrolu nákladů svého střediska. Následně jsou údaje z účetnictví transformovány do výše uvedených tabulek a dochází k hodnocení. Důsledky průběžných rozdílů jsou přijímány individuálně, zejména proto, že plány a rozpočty jsou lineární, může být odchylka vzniklá v jednom měsíci vyrovnána odchylkou ve druhém měsíci

5.3.6 Controlling plánů obratu a analýza zákazníků

Plnění operativních plánů obratu je sledováno týdně v pravidelných reportech, připravovaných odpovědným pracovníkem ekonomického oddělení. Týdenní reporty mají pouze informativní charakter a nedochází v nich k vyčíslení rozdílů mezi naplánovanými hodnotami a skutečně dosaženými hodnotami. Odchylky jsou kvantifikovány po skočení měsíce, když je připraven souhrnný report prodeje za jednotlivá odbytová střediska. Z pohledu sledování plánů obratu produktových skupin a jejich skutečné realizace jsou reporty přehledné a manažeři jednotlivých odbytových středisek rozebírají dosažené výsledky na měsíčních prodejních poradách. Zde za přítomnosti vedení společnosti a obchodních zástupců podle oddělení (tuzemský obchod, exportní obchod, ředitelé poboček) rozebírají výsledky, dosažené za předcházející měsíc. Obchodní zástupci předkládají příčiny nesplnění plánovaných prodejů a vedení podniku s nimi diskutuje, jakou strategii do dalšího období zvolit.

Problematické je rozdělení naplánovaných prodejů podle produktových skupin na jednotlivé zákazníky. Podnik pravidelně provádí analýzu svých zákazníků způsobem ABC, aby dokázal určit strategii pro jednotlivé skupiny zákazníků, případně aby manažer předložil vedení podniku odůvodnění k poskytnutí různých bonusů.

Tab. 13. Analýza odběratelů podle obratu za rok 2015

Název odběratele	Roční obrat (v Kč)	Podíl na celkovém obratu v %
1. odběratel	14 902 847	6,77
2. odběratel	13 084 655	5,95
3. odběratel	11 972 290	5,44
4. odběratel	10 911 711	4,96
5. odběratel	7 347 830	3,34
6. odběratel	7 091 630	3,22
7. odběratel	6 436 746	2,93
8. odběratel	6 196 972	2,82
9. odběratel	6 097 219	2,77
10. odběratel	5 936 056	2,70
11. odběratel	5 366 247	2,44
12. odběratel	4 062 535	1,85
13. odběratel	3 689 690	1,68
14. odběratel	3 641 640	1,65
15. odběratel	3 007 310	1,37
16. odběratel	2 504 256	1,14
17. odběratel	2 491 812	1,13
18. odběratel	2 260 770	1,03
19. odběratel	2 248 628	1,02
20. odběratel	2 246 882	1,02
21. - 53. odběratel	47 149 083	21,43
Celkem obrat A odběratelů	168 646 808	76,64
Celkem obrat všech odběratelů	208 491 260	100,00

Zdroj: Vlastní zpracování podle interních materiálů společnosti

V dlouhodobé strategii chce podnik podporovat zvyšování obratu stávajících zákazníků a přilákat nové zákazníky, zejména se chce orientovat na nové zákazníky z oblasti konečných spotřebitelů. Rozborem obratu, vytvořeného všemi zákazníky v roce 2015, vyjma obratu vytvořeného sesterskými společnostmi, bylo zjištěno, že zhruba 76 % obratu vytvořilo 43 odběratelů z celkového počtu 1 839 zákazníků. To znamená, že 76 % obratu vytvořila skupina zákazníků, kteří tvoří 3 % z celkového počtu zákazníků. Podnik definuje kategorii A, která čítá zhruba 53 zákazníků. Jedná se však o zákazníky z tuzemska i zahraničí a ve stanovení strategie přístupu k jednotlivým zákazníkům podnik přistupuje individuálně. Z individuálního přístupu jsou opět vyloučeny sesterské společnosti. Pro podporu prodejů zákazníkům této kategorie podnik využívá různé nástroje, jedná se zejména o stanovení

doby splatnosti pohledávek, poskytnutí obrátového bonusu, příspěvek na propagaci značky firmy ABC v rámci podnikového marketingu, poskytnutí prezentačních panelů a kufrů (prezentační panely a kufry mají sloužit jako vzorek výrobků, jejich vzájemné propojení a vytvoření různých scén, které se dají výrobky společnosti ABC navodit a ovládat), dále jde o proškolení, propagační materiály, dárkové předměty a další.

V podniku jsou tyto náklady alokovány pouze částečně a to v oblasti obrátových bonusů a tak není možné sledovat skutečný zisk, který podnik dosahuje na jednotlivých zákaznících a tím nemusí docházet o objektivnímu hodnocení obchodních zástupců, jejichž hodnocení je na obrátu a vytvořeném příspěvku na úhradu nákladů přímo závislé.

5.4 Zhodnocení analytické části jako východisko pro část projektovou

Analytická část obsahovala základní informace o společnosti ABC, byl popsán její vývoj od založení v roce 1997 až do dnešních dnů, včetně charakteristiky jejího základního výrobního programu, kterou je výroba elektroinstalačních zařízení.

V další části kapitoly byla provedena analýza externího prostředí podniku a to analýza PEST a analýza odvětví.

Interní analýza, obsažená v této kapitole se zabývala analýzou systému řízení, úrovní jejího informačního systému, personální a environmentální politikou. Finanční analýza přinesla pohled na konkrétní údaje o společnosti, vyjádřené rozborem základních ekonomických ukazatelů. Poslední část kapitoly se věnovala analýze controllingu a užití vybraných controllingových nástrojů a informacemi o reportingu podniku.

Výsledky analýz, provedených v této kapitole, lze shrnout do následujících dvou skupin:

Pozitivní výstupy analýz

- Vlastní výzkumné a vývojové centrum, provádějící jak základní výzkum, tak aplikovaný vývoj a inovace za účelem výroby nových či inovovaných výrobků, často reagujících na požadavky zákazníka na domácím či zahraničním trhu.
- Environmentální politika na vysoké úrovni, držitel normy ISO 14 001, do interních postupů, dodržujících zásady ochrany životního prostředí jsou zainteresováni

všichni zaměstnanci, kteří se sami stávají kontrolory dodržování předepsaných postupů.

- Sociální politika, spolupráce se středními a vysokými školami za účelem podpory absolventů a jejich začlenění do zaměstnaneckého programu podniku.
- Pokrytí trhu distribučními centry – pobočkami, a účelem snižování nákladů na distribuci a správu.
- Vnitropodnikové členění na výnosová a výdajová střediska, mezistředisková fakturace výkonů.
- Plánování výnosů, týdenní přehledné reportování plnění plánů prodeje a příspěvku na úhradu a měsíční vyhodnocování včetně aplikace rozhodnutí o změnách strategie na základě kolektivního rozhodování.
- Rozpočty nákladů středisek, jejich měsíční vyhodnocování v rámci hodnotících porad a případná opatření za účelem zajištění efektivity vynaložených nákladů.
- Zavedení systémových nástrojů typu CRM a MS PROJCT, za účelem alokace nákladů a činností.

Negativní výstupy analýz

- Nejsou nastavena kritéria měření výkonnosti podniku, která by byla v povědomí manažerů a zaměstnanců a vedla by k efektivnímu vynakládání vloženého kapitálu a práce
- Není zřízeno controllingové oddělení a samostatná pozice controllera. Controlling zajišťují jednotlivá oddělení v rámci svých kompetencí
- Rozpočty nákladů a plány obrátů nejsou operativně upravovány, rozpočty jsou schvalovány na jeden rok a při jejich tvorbě je používána metoda stanovení údajů podle skutečností předcházejícího roku
- Odbytová střediska nejsou zainteresována na úsporách nákladů a nejsou motivována plněním plánů odbytu, motivace existuje pouze v rámci stanoveného platového výměru
- Není stanoven rozptyl odchylek mezi plánem a realizovanou skutečností, ať už v plánech prodeje nebo v rozpočtech nákladů

- Neexistují jednotné reporty, rozesílané managementu v pravidelných intervalech, ať už reporty o čerpaných rozpočtech, odchylkách, ale zejména reporty s klíčovými ukazateli a kritérii
- Nejsou zaznamenávána nápravná opatření z hodnotících porad
- Není prováděna alokace nákladů na podporu prodeje jednotlivým odběratelům a nelze zjistit skutečnou ziskovost jednotlivých kategorií v členění na odběratele podle analýzy ABC

6 PROJEKT IMPLEMENTACE VYBRANÝCH NÁSTROJŮ OPERATIVNÍHO CONTROLLINGU VE SPOLEČNOSTI ABC

Společnost ABC patří ke světovým výrobcům elektroinstalačních zařízení a její významný vliv je patrný na tuzemském i zahraničním trhu v elektroinstalacích a jejich výrobě. Aby toto postavení uhájila v i budoucnosti, je nezbytně nutné věnovat nemalý čas koordinaci, kooperaci, analýze a nápravným opatřením, které spadají do oblasti controllingu. Vzhledem k tomu, že ve společnosti není toto oddělení samostatně identifikováno, je implementace vybraných nástrojů o to důležitější a nezbytná.

Projekt implementace bude obsahovat zdokonalení existujících nástrojů a zároveň zavede nové, dosud nepoužívané nástroje operativního controllingu. Bude se jednat zejména o nastavení kritérií řízení výkonnosti podniku, dále o změnu tvorby a vyhodnocování stávajících rozpočtů a plánů, dále bude aplikována metoda ABC v oblasti zavádění kritérií ziskovosti zákazníků. Nedílnou součástí projektu implementace bude zřízení samostatného oddělení controllingu a zřízení pozice controllera do organizační struktury podniku a zlepšení reportingu zavedením nových reportů.

6.1 Kritéria řízení výkonnosti podniku

Aby bylo zajištěno efektivní řízení výkonnosti podniku, musí odpovědní pracovníci vedení podniku, vrcholoví i linioví manažeři věnovat pozornost výsledkům z hlavní výdělečné činnosti, kterou je výroba elektroinstalačních výrobků a inteligentní elektroinstalace. Je potřeba, aby byly ukazatele sledovány pravidelně a průběžně. V rámci analýzy podnikového controllingu bylo zjištěno, že hodnotící kritéria jsou nastavena na různých odděleních různě a že nejsou centrálně sledována a vyhodnocována. Proto bylo doporučeno, aby se sjednotilo hodnocení jednotlivých středisek do jednoho podnikového reportu.

Za základní sledovaná kritéria bylo doporučeno používat výstupní měřítka, která budou pro každé oddělení podniku různá a v rámci centrálního reportu budou sjednocena do jednoho reportu, jako příklad měřítek lze použít ta, která jsou uvedena v tabulce (Tab. 14). Jejich výběr byl složen na základě předchozího ústního zjišťování mezi vrcholovými manažery a bylo konstatováno, že se orientují spíše v ukazatelích finanční analýzy. Následně jim bylo vysvětleno, jaké jsou rozdíly mezi kritérii výkonnosti podniku a ukazateli finanční analýzy. Finanční analýza vychází vždy z účetnictví a přichází po uskutečnění nákupu,

nebo po uskutečnění výnosu. Náležitě zpoždění se může stát kritickým místem celého procesu hodnocení. Proto je dobré používat metodiku vyjádřenou v BSC (Balanced Scorecard) Jak již bylo řečeno v teoretické části, jedná se o nástroj, který vyváženě sleduje všechny oblasti podnikové činnosti, jeho vnitřní i vnější prostředí a pracuje s dopřednou i zpětnou vazbou.

Tab. 14. Měřítka hodnocení výkonnosti podniku a podnikového střediska

Oblast	Měřítka	Výchozí stav	Skutečnost	Odchylka
Finanční perspektiva	- Růst obrátu zahraničních odběratelů			
	- Růst obrátu nových zákazníků s první objednávkou			
	- Růst obrátu zákazníků z oblasti Blízký východ			
	- Růst hodnoty EBITDA			
Zákaznická perspektiva	- Roční dotazník spokojenosti zákazníků			
	- Snižování procenta reklamací			
	- Čtvrtletní hodnocení výstupů CRM			
	- Zvyšování návratnosti výdajů na výzkum a vývoj			
Procesní perspektiva	- Čtvrtletní vyhodnocování dle metody ABC			
	- Podíl nových výrobků na výrobním portfoliu			
	- Počet nově uváděných výrobků na trh			
	- Snižování délky trvání vývojového projektu			
Růst a učení se	- Jednoroční hodnotící pohovory se zaměstnanci			
	- Růst podílu internetového obchodu na celkovém obrátu			
	- Roční analýza o úrovni vývoje a výzkumu a jeho řízení			
	- Podíl motivovaných zaměstnanců na hospodaření střediska			

Zdroj: Vlastní zpracování

Kritéria řízení výkonnosti podniku jsou určena k měření výkonu podniku. Některá měření, například dotazník spokojenosti zákazníků, bude nutné kvantifikovat podle bodového hodnocení, které si určí každé odbytové středisko samostatně podle různých specifik hodnocení a v centrálním reportu bude uvedena průměrná hodnota.

V oblasti finanční perspektivy je doporučeno pracovat s metodou ABC a to nejenom při hodnocení zákazníků, ale i při analýze a změnách v řízení zásob výrobků a zboží, řízení a vyhodnocování dodavatelů. Jako výchozí hodnota bude například obrát a doba obrátu zásob dle jednotlivých kategorií nebo jejich hodnota. Kvantifikace jednotlivých měřítek musí být důkladně připravena tak, jak probíhalo šetření mezi manažery střediska při zjiš-

řování obsahu kritérií. Doporučuje se jejich aktualizace vždy před skončením aktuálního kalendářního roku. Zároveň s tím je nutné provést celoroční vyhodnocení nastavených kritérií. Výchozí stav je pevně kvantifikovaný údaj, který podnik vybírá podle aktuálních údajů z finanční analýzy, s ohledem na strategické cíle. Údaje o skutečnosti doplňuje controller anebo jiný pověřený pracovník podle vnitropodnikových analýz, který bude zodpovědný za aktualizaci měřítek, dotazníků a měřených údajů.

Bylo doporučeno, aby byla v podniku vypracována interní směrnice, která bude závazná pro všechny identifikované osoby, kterými musí být vedení podniku a vrcholový management. Směrnice určí odpovědnosti za aktualizaci kritérií, pravidelnost jejich vyhodnocování a pravidelný reporting včetně oponentních řízení, na nichž bude probíhat rozbor a analýza zjištěných odchylek včetně nastavení kritérií na další období.

6.2 Metody operativních rozpočtů

Analýzou operativních rozpočtů bylo zjištěno, že se v podniku používá roční rozpočet nákladů všech středisek, které se kumulovaně zobrazí v celkovém ročním rozpočtu podniku. Zároveň s ročním rozpočtem se zde aplikuje roční plánování obratu a příspěvku na úhradu nákladů. Také tyto plány jsou členěny na jednotlivá odbytová střediska, provozní střediska a sesterské společnosti, kumulovaně pak tvoří roční plán prodeje společnosti ABC. Plány prodeje jsou členěny pouze podle jednotlivých produktových skupin a dále se v tomto členění připravují i plány příspěvků na úhradu. Tento logický postup se opírá o skutečnost, že každá produktová skupina pracuje s odlišným příspěvkem na úhradu. Náklady, které jsou rozpočtovány na rok dopředu, se člení na náklady variabilní a náklady fixní. Předmětem zkoumání bylo v analytické části způsob a vyhodnocování fixních nákladů v rámci operativních rozpočtů.

6.2.1 Operativní plány a rozpočty s aplikací měsíčního hodnocení

Analýza operativních rozpočtů rozebírala systém rozpočtů v podniku, přičemž zjistila, že ke strategickým cílům podniku patří zainteresovanost střediska na jeho výsledcích, na plnění plánu obratu a snižování nákladů. Bylo zjištěno, že se v podniku plnění rozpočtů a plánů pravidelně měsíčně vyhodnocuje, ale nepracuje se s odchylkami efektivně. Naměřené odchylky se analyzují, ale nápravná opatření nejsou uložena, resp. V případě uložení nápravných opatření není striktně vyžadováno jejich plnění.

Za účelem zefektivnění dopadu naplňování rozpočtů je potřeba vypracovat systém řešení odchylek a stanovení tolerančních mezí pro jednotlivé odchylky. Při stanovování tolerančních mezí bylo výchozím kritériem plnění plánu obrátu.

Tab. 15. Výchozí kritérium pro stanovení přepočítacích odchylek.

Odbytové středisko	Plán obrátu (v Kč)	Plnění obrátu (v Kč)	Odchylka
1. odbytové středisko	109 000 000	103 056 250	-5,5%
2. odbytové středisko	18 600 000	17 393 097	-6,5%
3. odbytové středisko	104 700 000	84 219 783	-19,6%
Celkem	232 300 000	204 669 130	-11,9%

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Plán obrátu, jak je uvedeno v tabulce (Tab. 15) nebyl žádným odbytovým střediskem splněn a byly naměřeny roční odchylky. Pro stanovení nové metodiky slouží roční údaje pouze ilustrativně. Bylo navrženo, aby byly přepočítávány prodeje vždy po skončení kalendářního měsíce, z čehož plyne, že se změní plánování obrátů i příspěvků na úhradu nákladů na období kalendářního měsíce. Měsíčně budou analyzovány zjištěné odchylky a budou sloužit jako přepočítací koeficient pro hodnoty rozpočtů nákladů vždy na kalendářní měsíc dopředu. Navrhovaný postup byl přijat vedením společnosti, protože chce implementovat přímou zainteresovanost všech pracovníků vnitropodnikových středisek na hospodaření a výsledcích s finančním dopadem. Manažer tak bude pracovat s náklady, na které si jeho středisko za uplynulý měsíc „vydělo“.

Byla zpracována i situace, kdy náklady musí být vyšší, než určuje přepočítací koeficient a vedení společnosti s jejich výší souhlasí, protože se bude jednat o investiční nebo tzv. utopené náklady nebo sticky costs. V takovém případě se použijí nástroje vnitropodnikového účetnictví, které odchylku upraví ve prospěch vnitropodnikového střediska a na vrub zúčtovacího střediska. Cílem takového zásahu je nemožnost manažera některé fixní náklady přímo ovlivňovat a nebylo by umožněno dosažení spravedlivé motivace na hospodaření střediska.

To znamená, že bude založeno tzv. zúčtovací středisko, které podléhá řízení vedení společnosti a uvedené náklady hradí z dosud vygenerovaného zisku.

Tab. 16. Hodnocení výkonnosti střediska za měsíc leden 2016

2016 Hodnocení výkonnosti střediska za měsíc 1/2016	leden 16				únor 16	
	Plán	Skutečnost	Odchylka	Toleranční mez	Plán před přepočtem	Plán po přepočtu
- Obrat	9 381 513	9 243 372	-0,015	± 1%	9 381 513	9 381 513
- Mzdové náklady, odvody	264 621	233 726	-0,132	± 1%	264 621	260 666
- Ostatní osobní náklady	1 500		0,000	± 1%	1 500	1 478
- Vozový park a PHM	27 910	24 787	-0,126	± 1%	27 910	27 493
- Režijní materiál	3 300	800	-3,125	± 1%	3 300	3 251
- Kancelářské přístroje aj.	1 000		0,000	± 1%	1 000	985
- Ostatní režijní materiál	16 600	6 950	-1,388	± 1%	16 600	16 352
- Přímé služby	65 615	61 902	-0,060	± 1%	65 615	64 634
- Opravy a udržování	1 500		0,000	± 1%	1 500	1 478
- Telefonní poplatky	4 500	1 943	-1,316	± 1%	4 500	4 433
- Pojištění	500		0,000	± 1%	500	493
- SW maintenance	2 000	540	-2,704	± 1%	2 000	1 970
- Certifikace a renovace	1 000		0,000	± 1%	1 000	985
- Ostatní služby	5 000		0,000	± 1%	5 000	4 925
- Cestovní náhrady	3 300		0,000	± 1%	3 300	3 251
- Doprava	107 447	100 835	-0,066	± 1%	107 447	107 447
- Vnitropodnikové činnosti	164 600	126 514	-0,301	± 1%	164 600	162 140
CELKEM fixní náklady	670 393	557 997			670 393	661 980

Zdroj: Vlastní zpracování

Situace s měsíčním vyhodnocením rozpočtu odbytového střediska bude vypadat tak, jak je znázorněno v tabulce (Tab. 16). Měsíční plán obratu a příspěvku na úhradu nákladů vychází z naplánovaných měsíčních hodnot. Měsíční hodnoty určuje manažer podle historických zkušeností o síle jednotlivých měsíců v rámci příprav plánů a rozpočtů na další kalendářní rok.

V rámci měsíčního hodnocení manažer kontroluje vynaložené náklady podle měsíčních sestav a zabezpečuje případné investice od investičního střediska. Vše se děje v rámci stávajících měsíčních hodnocení. V okamžiku přepočítání nákladů u odbytového střediska o zjištěnou odchylku musí dojít k přepočtu plánu fixních nákladů správního střediska. V podniku se uplatňuje kalkulační rozpočtování nákladů. Fixní náklady odbytového střediska jsou definovány jako 14 % ze základu, kterým je tzv. vlastní náklad výroby (jednicový materiál a jednicové mzdy a výrobní režie jako variabilní náklad). Ze stejné základny se určují správní náklady, které jsou vyčísleny jako 27 % z vlastních nákladů výroby. Pokud nedojde ke splnění měsíčního prodeje, není možné počítat odbytovou a správní režii

z plného základu. Protože odbytové středisko nezajistilo dostatečný příjem pro správní střediska

Tab. 17. Přepočtení správních nákladů na základě hodnocení výkonnosti odbytového střediska

2016 Hodnocení výkonnosti střediska za měsíc 1/2016	leden 16				únor 16	
	Plán	Skutečnost	Odchylka	Toleranční mez	Plán před přepočtem	Plán po přepočtu
Správní náklady						
- Mzdové náklady, odvody	513 670	474 643	-0,082	± 1%	513 670	505 965
- Ostatní osobní náklady	16 600	12 185	0,000	± 1%	16 600	16 351
- Vozový park a PHM	22 070	14 768	-0,494	± 1%	22 070	21 739
- Režijní materiál	4 200		0,000	± 1%	4 200	4 137
- Kancelářské přístroje aj.	9 333	26 503	0,000	± 1%	9 333	9 193
- Ostatní režijní materiál	0		0,000	± 1%	0	0
- Přímé služby	133 000	120 900	-0,100	± 1%	133 000	131 005
- Opravy a udržování	12 500	184 834	0,000	± 1%	12 500	12 313
- Telefonní poplatky	75 000	14 800	-4,068	± 1%	75 000	73 875
- Pojištění			0,000	± 1%	0	0
- SW maintenance	91 670	59 994	-0,528	± 1%	91 670	90 295
- Certifikace a renovace	27 500		0,000	± 1%	27 500	27 088
- Ostatní služby	3 433		0,000	± 1%	3 433	3 382
- Cestovní náhrady			0,000	± 1%	0	0
- Doprava			0,000	± 1%	0	0
- Vnitropodnikové činnosti	90 290	126 514	0,286	± 1%	90 290	88 936
CELKEM fixní náklady	999 266	1 035 141			999 266	984 277

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce (Tab. 17) je uveden postup měsíčního hodnocení u správního střediska. V rámci měsíčního hodnocení, pokud zúčtovací středisko musí hradit některé druhy nákladů, tzv. utopených nákladů, vede jejich evidenci v podobné tabulce, jako odbytové a správní středisko. Zde je nutné upozornit, že ne všechny utopené náklady musí být zúčtovány na vrub zúčtovacího střediska. Odpovědnost, za jejich vznik může nést i manažer střediska, který rozhodl o vynaložení nákladu a následně musí učinit opatření k zajištění dostatečných výnosů k pokrytí utopených nákladů.

Nevýhodou přepočítávání měsíčních odchylek a úprav rozpočtů nákladů je poměrně velká časová náročnost zpracování. Je však nutné si uvědomit, že bez přímého finančního vlivu na hospodaření střediska není možné efektivně aplikovat plánování a rozpočetnictví podniku.

6.3 Kritéria ziskovosti podle zákazníků

V analytické části bylo popsáno, jakým způsobem dochází v podniku k hodnocení odběratelů a jak jejich obrat slouží jako základna pro výpočet provize obchodním zástupcům. V podniku se sledují i výrobní náklady (jednicové náklady a výrobní režie) v souvislosti s obratem a vytvořeným příspěvkem na úhradu nákladů za jednotlivé zákazníky. Na výši vygenerovaného obratu a na vygenerované marži v absolutní hodnotě závisí také hodnocení obchodních zástupců. Zjišťováním však bylo konstatováno, že základ pro výpočet provize obchodnímu zástupci nemůže být rozdíl mezi obratem a náklady podle plánovaných kalkulací, tak jak je praktikováno dosud. Plánované kalkulace obsahují pevně nastavené procento odbytové a správní režie a nezobrazují skutečnou výši nákladů odbytové a správní režie.

Odbytová režie je v plánovaných kalkulacích nastavena jako 14 % z výrobních nákladů a správní režie je nastavena jako 27 % z výrobních nákladů. Tyto přírážky jsou připočítávány k výrobním nákladům, čímž podnik dostane plánovanou sumu všech variabilních i fixních nákladů, které plánuje na výrobu a prodej výrobku vynaložit, včetně nákladů na správu a řízení.

Přesnou alokací nákladů podle tabulky (Tab. 18) dojde také k rozdělení některých položek odbytových nákladů a bude tak upřesněn i základ pro výpočet provize obchodních zástupců.

Tab. 18. Návrh alokace nákladů pro stanovení ziskovosti zákazníků

Produktová skupina A	1. Odběratel	2. Odběratel	3. Odběratel
Tržby z prodeje výrobků			
- Slevy z prodejní ceny			
Hrubá marže			
- Marketingové bonusy			
- Obratové bonusy			
- Náklady na přepravu			
Marže - základ pro výpočet provize			
- Ostatní odbytové náklady			
- Náklady na správu a řízení			
- Ostatní alokované náklady			
- Výrobní náklady dle kalkulace			
Čistý zisk / ztráta			

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud budou náklady rozděleny podle způsobu, popsaného v tabulce (Tab. 18), budou zpřesněny informace o ziskovosti zákazníka a zároveň dojde ke zpřesnění výpočtu pro odměňování obchodních zástupců, kteří jsou tímto způsobem hodnoceni. Další důležitou podmínkou je sledovat ziskovost zákazníků podle produktových skupin svého prodejního portfolia. Každá produktová skupina má vlastní způsob stanovování prodejní ceny, proto musí být ziskovost sledována odděleně. Tímto způsobem podnik zpřesní informace, získané také v ABC analýze zákazníků.

6.4 Reporting finanční situace podniku

Jak bylo popsáno v analytické části reporting je ve společnosti ABC představován zejména týdenními a měsíčními reporty prodeje, který obsahuje přehled dosažených obrátů a příspěvků na úhradu nákladů podle jednotlivých produktových skupin za odbytová střediska a sesterské společnosti. V tomto reportu jsou obsaženy údaje o obchodních zástupcích a tvorbě obrátu podle členění na jejich zákazníky. Tento report nebyl předmětem analýzy. Druhým, pravidelně se opakujícím reportem je měsíční hodnocení středisek, které práce analyzovala a v rámci projektové části upravovala v předcházejících kapitolách.

Jako problematické se jeví zjištění, že v podniku neexistuje ucelený report, opakující se v pravidelných intervalech, který informuje o celkové situaci podniku z pohledu finančních ukazatelů a z pohledu nově nastavených kritérií výkonnosti podniku. Vedení podniku jsou předkládány různé interní výkazy, které připravují jednotlivá oddělení podniku, vždy však předkládané analýzy a výkazy zjišťují konkrétní problém daného oddělení.

S cílem předkládat vedení společnosti a managementu pravidelné, obsahově ustálené zprávy bylo doporučeno, aby controllingové oddělení připravilo týdenní, měsíční, čtvrtletní a roční reporty.

Týdenní reporting

Týdenní reporty zůstávají beze změny, jsou rozesílány podle nastaveného klíče manažerům a vedení společnosti, včetně obchodních zástupců v případě reportu o stavu pohledávek. Jsou to samostatné zprávy s pravidelným formátem

- a) Report o přehledu prodejů oddělení a sesterských společností, v členění na produktové skupiny a obchodní zástupce ve stávající struktuře

- b) Report o stavu pohledávek a závazků v členění a jednotlivá střediska a obchodní zástupce včetně způsobu řešení
- c) Týdenní plán cash flow

Měsíční reporting

Bude vytvořena jedna celková zpráva, která bude rozdělena podle výsledků na jednotlivá střediska a souhrnně za celý podnik. Tato měsíční zpráva o stavu hospodaření a majetku bude členěna na pět skupin a bude obsahovat:

- a) Rozvaha
- b) Výkaz zisků a ztrát
- c) Vyhodnocení plánu prodejů a příspěvků na úhradu nákladů
- d) Vyhodnocení čerpání rozpočtu nákladů včetně stanovení odchylky a upravený rozpočet na další období
- e) Finanční analýza vybraných oblastí

Formáty Rozvahy a Výkazu zisků a ztrát, včetně vyhodnocení plánů a rozpočtů byly v analytické i projektové části práce představeny.

Tab. 19. Finanční analýza vybraných oblastí

Ukazatel	Minulé období	Aktuální období	Rozdíl	Trend
Běžná likvidita doporučená hod. 1,2-2,5 (násobek)				
Pohotovostní likvidita doporučená hod. 1,0-1,5 (násobek)				
Okamžitá likvidita minim. 0,5 (násobek)				
Zadluženost max. 30%				
Doba obratu zásob (ve dnech)				
Doba obratu pohledávek (ve dnech)				
Doba obratu závazků (ve dnech) min.1				
Rentabilita tržeb 1 Kč tržeb generuje x Kč zisku				
EBIT Zisk před úroky a zdaněním				

Zdroj: Vlastní zpracování

Formát finanční analýzy vybraných oblastí bude mít jednoduchou formu, aby byla srozumitelná všem manažerům a pracovníkům, kteří s ní budou pracovat.

Měsíční zpráva bude podkladem pro jednání vedení společnosti a managementu, kteří participují na rozhodnutích o rozvoji společnosti, proto musí znát i celkovou finanční a majetkovou situaci podniku.

Roční reporting

Roční reportingová zpráva bude obsahovat shrnutí měsíčních reportingových zpráv, bude však obsahovat i vyhodnocení kritérií výkonnosti podniku a jednotlivých středisek, jak bylo navrženo v tabulce (Tab. 14).

- a) Rozvaha
- b) Výkaz zisků a ztrát
- c) Vyhodnocení plnění plánů prodeje a příspěvků na úhradu nákladů
- d) Vyhodnocení čerpání rozpočtu nákladů
- e) Analýza odchylek a vyhodnocení nápravných opatření
- f) Finanční analýza vybraných oblastí
- g) Celkové vyhodnocení finanční situace majetku společnosti

Roční reportingová zpráva bude mít hodnotící charakter, s ohledem na výše uvedený obsah. Bude však obsahovat i shrnutí plánu na další rok, který v době tvorby ročního reportingu již bude hotov. Ve zprávě bude vyhodnocena celková finanční situace podniku za uplynulý rok a srovnání se schváleným plánem. Zpráva by měla obsahovat i srovnání ukazatelů v rámci odvětví nebo konkurence, ale dostupnost těchto údajů není možná s ohledem na termín předložení roční zprávy. Roční reportingová zpráva musí být managementu předložena na začátku období, nejpozději do konce měsíce ledna.

6.5 Implementace controllingového oddělení do organizační struktury podniku

Jak již bylo několikrát řečeno, controllingovými činnostmi se zabývají jednotlivá oddělení podniku v rámci odpovědnostních oblastí a zejména pověřený pracovník ekonomického oddělení. Pokud se vedení podniku chce vážněji zabývat finanční a majetkovou situací, mělo by se rozhodnout pro samostatně vyčleněnou pozici controllera, který bude nezávislým ve svých činnostech, nebude podléhat přímému dohledu ani vedení společnosti ani

manažerům jednotlivých středisek. Je logické, že se musí jednat o odborně zdatného pracovníka v oblastech účetnictví, ekonomie, personalistiky a mezd, obchodního práva, rozpočetnictví a technologií výroby.

V okamžiku rozhodnutí o zřízení controllingového oddělení, volí podnik možnost, zda obsadí pozici controllera pracovníkem z vlastních řad anebo bude vypisovat výběrové řízení na obsazení pozice novým pracovníkem.

6.5.1 Obsazení pozice controllera z vlastních řad

V případě, že se vedení podniku rozhodne využít vlastní kapacity pro hledání vhodného kandidáta, musí zabezpečit následující požadavky

- a) Proškolení zaměstnance v oblasti controllingu u některých z těchto akreditovaných institucí:
 - Absolvování jednodenních školení, pořádaných agenturou INTELLEGO. Nevýhodou je, že agentura je zaměřena na všeobecné vzdělávání dospělých a oblast controllingu není pro její program stěžejní oblastí
 - Absolvování vícedenních školení, pořádaných agenturou TOP VISION. Nevýhodou této agentury je všeobecné vzdělávání podnikového managementu, nicméně oblast controllingu patří k oblastem, který se věnuje dlouhodobě a pravidelně.
 - Absolvování vícedenních seminářů v rámci akreditovaného studia u agentury CONTROLLER INSTITUT. Jedná se o agenturu, která se zaměřuje výhradně na oblasti controllingu v podnikatelské a státní sféře. Velkou výhodou je, že kromě uceleného systému vzdělávání controllerů a ostatních pracovníků, organizuje semináře se zaměřením na využití MS Excel jako nástroje pro finanční analýzy, modelování a predikce v podniku.
- b) Zabezpečení nástrojů pro výkon controllingového oddělení
 - Zakoupení nástroje pro platformu manažerského řízení mimo stávající informační systém ABRA ®.
 - Zakoupení kombinace nástrojů typu MS Excel, Analysis a Reporting Services jako prostředek pro manažerské řízení

6.5.2 Obsazení pozice controllera z externího okolí

Bude-li se vedení podniku přiklánět k rozhodnutí obsadit pozici controllera z nových pracovníků, získaných na základě výběrového řízení, budou přicházet v úvahu dvě varianty.

- a) Výběrové řízení bez účasti personální agentury:
 - Tato výběrová řízení mohou vybírat z řad uchazečů, kteří se přihlásí na základě zveřejněného inzerátu.
 - Výběrové řízení musí vyhodnotit všechny kandidáty a hrozí riziko, že nedokáže odhadnout jejich kvality, protože výběrové řízení provádí personální oddělení podniku a nemá přesné požadavky a možnost srovnání požadavků a zjištěných výsledků
- b) Výběrové řízení s účastí personální agentury
 - Výhodou tohoto postupu je přenesení veškerých úkolů, souvisejících s výběrem kandidáta, na personální agenturu.
 - Personální agentura zajistí výběrové řízení a podniku je představen optimální kandidát, nebo kandidáti.

7 VYHODNOCENÍ PROJEKTU

V případě, že podnik bude realizovat opatření a změny, představené v projektové části, bude muset přijmout i zvýšené náklady, které s sebou realizace nese. Vyšší náklady však musí být kompenzovány zlepšením ve všech oblastech, které spadají do díkce controllin-
gového oddělení, usnadnění vnitropodnikových procesů a zprůhlednění finančních a ma-
jetkových reportů. Následující vyhodnocení se bude dotýkat nejvýznamnějších položek
v jednotlivých krocích implementace.

7.1 Ekonomická náročnost projektu

Při vyhodnocení ekonomické náročnosti je potřeba oddělit dvě oblasti. Každá má svoje
specifické požadavky a z nich plynoucí náklady.

7.1.1 Kalkulace nákladů na zřízení pozice controllera

Projektová část se zabývá v kapitole 6.5 dvěma variantami obsazování pozice controllera.
První variantou je možnost obsadit pozici z řad vlastních pracovníků.

Tab. 20. Vyčíslení nákladů na zřízení pozice controllera vlastními kapacitami

Druh nákladu	Měsíční náklady (v Kč)	Roční náklady (v Kč)
Hrubá mzda	50 000	600 000
Sociální a zdravotní pojištění	17 000	204 000
Školení v CONTROLLER Institutu	60 000	60 000
Pořízení SW pro controlling	100 000	100 000
Pořízení HW a ostatní náklady	30 000	30 000
CELKEM	257 000	994 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Předpokládaná hrubá mzda nově obsazované pozice controllera je v současné době ve
Zlínském kraji zhruba 50 000 Kč. Je to spíše horní hranice, odpovídající manažerské mzdě
v této oblasti. V případě absolvování odborných seminářů byl vybrán Controller institut
v Praze, protože nabízí ucelený systém vzdělávání odborníků v oblasti controllingu. Svoje
úkoly bude controller provádět buďto pomocí MS EXCEL a potom podniku nevzniknou
náklady spojené s pořízením software. V případě, že se podnik rozhodne zakoupit nástavbu
stávajícího IS ABRA® pro účely manažerského řízení, bude pořizovací cena činit zhruba
100 000 Kč. Kromě těchto nákladů vzniknou i ostatní náklady typu zakoupení nové výpo-

četní techniky, administrativní a ostatní režijní potřeby. Ostatní náklady, vzniklé podniku v souvislosti se samostatným výběrem, například práce personálního oddělení, nebyly kvantifikovány.

Druhou variantou je možnost obsadit pozici z řad vybraných uchazečů personální agenturou.

Tab. 21. Vyčíslení nákladů na zřízení pozice controllera s účastí personální agentury

Druh nákladu	Měsíční náklady (v Kč)	Roční náklady (v Kč)
Hrubá mzda	50 000	600 000
Sociální a zdravotní pojištění	17 000	204 000
Provize personální agentury	150 000	150 000
Pořízení SW pro controlling	100 000	100 000
Pořízení HW a ostatní náklady	30 000	30 000
CELKEM	347 000	1 084 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje v tabulce (Tab. 21) obsahují náklady, které musí podnik vynaložit v jednom roce. Jedná se o první rok, protože v prvním roce musí podnik uhradit náklady personální agentury. Provize personální agentury ve většině případů odpovídá trojnásobku hrubé mzdy obsazované pozice. Celkové náklady v této variantě jsou vyšší, než náklady při použití vlastních kapacit. Problém však zůstává v samotné osobnosti vybraného uchazeče. Zde má výhodu personální agentura, která má svoji databázi a v ní se nachází již odborně a morálně připravení uchazeči.

7.1.2 Kalkulace nákladů na změnu metodiky rozpočetnictví a reportingu

Pro implementaci navrhovaných nástrojů projektu z oblasti rozpočetnictví je možné vycházet ze situace, že dosud tyto činnosti naplňovalo ekonomické oddělení. Náklady na změny těchto metod nejsou nijak vysoké a spočívají víceméně v prvotním nastavení excelových tabulek bez vynaložení vícenákladů a není možné je kvantifikovat.

7.2 Časová náročnost projektu

Časová náročnost projektu je rozdělena do dvou částí. První část obsahuje časový harmonogram implementace navrhovaných činností podle projektu. S ohledem na rozsah prací je poměrně časově náročný. Podnik však musí akceptovat, že dosavadní controllingové nástroje byly roztržštěné a jejich centralizací dojde k časové úspoře pracovníků ostatních oddělení.

Tab. 22. Časový harmonogram zavádění výsledků projektu do činnosti organizace

Popis činnosti	Počet dnů
Analytické činnosti	40
- Situační analýza podniku	10
- Analýza systému controllingu	20
- Rozbor zjištěných skutečností	10
Nastavení controllingových metodik	40
- Sloučení činností z ostatních oddělení	20
- Nové jednotné výstupy	15
- Rozbor a nápravná opatření	5
Sestavení reportingových zpráv	20
- Sloučení reportů z ostatních oddělení	10
- Určení obsahu a formy reportů	5
- Zhotovení obsahu a formy	5
CELKEM	100

Zdroj: Vlastní zpracování

Druhá část obsahuje časový harmonogram implementace pozice controllera do organizační struktury. Jedná se o činnost, do které se může promítnout negativní situace na trhu práce, nedostatečný zájem o pozici z důvodů finančních, personálních a podobně. Přesto bylo navrženo, jak co nejefektivněji pozici obsadit, aby mohly být vykonávány ostatní úkony s ní spojené. Riziko nedodržení harmonogramu může nastat v případě spolupráce s personální agenturou, protože pokud personální agentura nenabídne odpovídající uchazeče, musí podnik zahájit výběr vlastními silami. A to se projeví zejména v časové prodlevě.

Tab. 23. Časový harmonogram obsazování pozice controllera

Popis činnosti	Počet dnů
- Zveřejnění cílů a požadované vlastnosti	5
- Výběr vhodného uchazeče	30
- Návrh na začlenění do organizační struktury	5
- Příprava pracovního místa	5
- Absolvování vstupních školení v rámci podniku	2
- Začlenění pozice do organizační struktury	5
CELKEM	52

Zdroj: Vlastní zpracování

7.3 Přínosy projektu

V rámci hodnocení projektu je nutné vyzvednout přínosy, které vedení podniku pomohou v rozhodování o jejich zavádění a v implementaci nové pracovní pozice controllera.

- a) Pravidelná a maximální informovanost vedení a managementu o finanční a majetkové situaci firmy bez vedlejších vlivů, způsobujících jednostranný pohled.
- b) Zvýšení kapacit ostatních oddělení, které se až do zřízení samostatné pozice zabývají reportingem a controllingovými činnostmi.
- c) Včasné odhalování rizik díky zavedení nástrojů s dopřednou vazbou.
- d) Rozvoj podniku v případě zavedení nástrojů strategického controllingu typu balanced scorecard s orientací na zákazníka.
- e) Prohloubení významu analýzy ABC, dosud prováděné okrajově, její rozšíření na oblast zásob, odběratelů i dodavatelů, vyhodnocování a seznamování s naměřenými výsledky a věnování pozornosti těm oblastem, které přinesou hmatatelný zisk anebo snížení nákladů spojených s dodávkami materiálu nebo e skladováním zásob.
- f) Zvýšení úrovně reportingových zpráv a prohloubení jejich významu ve vztahu k celkové informovanosti o podniku

7.4 Rizika projektu

Podnik musí počítat i s riziky, které zavádění výsledků projektu a implementace pozice controllera může přinést. Je poměrně těžké odhadnout, která rizika lze zcela odstranit a která jsou neodstranitelná. Podstatným prvkem je lidský faktor, který způsobuje největší rizika, která jsou nejhůře odstranitelná.

- a) Neochota spolupracovat, přijmout nové postupy a adaptabilita.
- b) Neochota vynakládat vyšší náklady, než je uvedeno v implementaci. Jedná se zejména o neúspěšně obsazené místo controllera a snaha o eliminaci nově zřízené pozice a uvedení do původního stavu před implementací
- c) Prodloužení časového harmonogramu projektu realizace a projektu zavádění pozice controllera. Důvody mohou být různé, zejména personální.
- d) Změna vlastníka podniku a jeho vlastní koncepce fungování a zavádění změn

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo vypracování projektu využití operativního controllingu pro efektivní řízení firmy ABC s.r.o.

Obsah byl rozdělen na teoretickou část, v níž byla provedena literární rešerše teoretických východisek controllingu. Zabývala se rozbohem definice controllingu, dále hlavními cíli a úkoly controllingu se zaměřením na členění controllingu na strategický a operativní. Dále teoretická část rozpracovala jednotlivé nástroje obou kategorií controllingu. Kromě nich je v teoretické části zmíněna oblast personálního controllingu a reportingu.

Praktická část informovala o historii vzniku společnosti ABC, o jejím výrobním programu a současném postavení v rámci České republiky a zahraničí. Podstatná část analytické části byla věnována situační analýze společnosti ABC. Byly použity interní a externí hodnotící nástroje a zároveň bylo zjištěno, že tyto nástroje by bylo vhodné ve společnosti využívat, aby došlo k reálnému zobrazení situace společnosti. Následně byla analýza zaměřena na rozbor controllingových nástrojů, které podnik používá. Podnik má ve více než dvacetileté historii poměrně dobré controllingové nástroje, ale bylo zjištěno, že se nejedná o koncepční nástroje, pravidelně používané a pravidelně hodnocené. Pozitivní je pravidelné hodnocení v oblasti tržeb a příspěvků na úhradu nákladů, dále v oblasti rozpočtů středisek a v oblasti tvorby kalkulací a řízení nákladů výroby. V podniku je zaznamenávána snaha o vnitropodnikové výnosy a náklady, vnitropodnikové účetnictví a kalkulace. Tato oblast však nebyla předmětem zkoumání diplomové práce a měla by být dále analyzována a rozvíjena případným controllingovým oddělením. Analýza nastínila problematické oblasti, které dále rozpracovala v projektové části.

Projektová část obsahovala využití hodnotících kritérií pro strategické a operativní řízení podniku. Metodiku Balanced scorecard je vhodné využívat v rámci činností každého střediska. Další oblastí byla oblast metodiky plánování a rozpočetnictví. Roční plány, které nereflektují na změny v podniku a ve společnosti, jsou neúčinnými nástroji, které podnik pouze zatěžují. To je pro něj časově a finančně náročné a mnohdy nastává situace, kdy dochází k podceňování podobných nástrojů. Proto bylo doporučeno pracovat s rozpočty a plány na měsíční úrovni, věnovat náležitou péči zjištěným odchylkám a důsledně dbát na nápravná opatření. Tyto změny nejsou nijak finančně ani časově náročné. Otázkou však zůstává, zda je budou plnit pracovníci stávajících oddělení, zejména ekonomického oddělení jako dosud, anebo bude zřízena samostatná pozice controllera, jak bylo v projektové

části doporučeno. Tento středně velký podnik se zhruba 200 zaměstnanci by controllingové oddělení do své organizační struktury měl implementovat. Dosavadní roztříštěnost, nepravidelnost v reportech, hodnoceních a nesystematičnost v práci jednotlivých oddělení může vést k oslabení a vzniku rizik, které významně ovlivní rozhodovací a řídicí procesy podniku.

Závěrem lze konstatovat, že implementace controllingových nástrojů bez jejich účinného využití nevede k úspěšným změnám ve společnosti. Důležitým prvkem je lidský faktor a snahou vedení podniku by mělo být pracovat s ním tak, aby byly všechny navrhované změny akceptovány a implementovány do pravidelné, každodenní činnosti ve všech oblastech podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje

- BÁČA, Daniel et al. *Slovník controllingu*. Praha, Management Press, 2007. 395 s. ISBN 978-80-7261-085-3.
- ESCHENBACH, Rolf et al. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- HINDLS, Richard et al. *Ekonomický slovník*. Praha: C. H. BECK, 2003. 486 s. ISBN 80-7179-819-3.
- HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. 1. české vyd. Praha: Profes Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- HORVÁTH, Péter et al. *Controlling*. 13. vyd. München: Vahlen Franz GmbH, 2015. 517 s. ISBN 38-00-6495-43.
- CHROMJAKOVÁ, Felicita a Rastislav, RAJNOHA. *Řízení a organizace výrobních procesů*. Žilina: GEORG, 2011. 139 s. ISBN 978-80-89401-26-0.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše, ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI, 2005. 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- FIBÍROVÁ, Jana et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FOLTÍNOVÁ, Alžbeta et al. *Nákladový controlling*. Bratislava: Iura Edition, 2011. 304 s. ISBN 978-80-8078-425-6.
- HRADECKÝ, Mojmír et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- OLIVER, Lianabel. *The cost management toolbox: a manager's guide to controlling costs and boosting profits*. New York: AMACOM, 2000. 353 s. ISBN 08-144-7053-X.
- PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana, KNÁPKOVÁ. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. Praha: LINDE, 2005. 302 s. ISBN 80-86131-63-7.
- PETŘÍK, Tomáš. *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací*. Praha: Linde, 2007. 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8.
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: GRADA, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza*. Praha: GRADA, 2007. 118 s. ISBN 978-80-247-1386-1
- SYNEK, Miroslav et al. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- SYNEK, Miroslav et al. *Podniková ekonomika*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana, FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3. vyd. Praha: GRADA, 2010. 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- VEBER, Jaromír et al. *Management*. Praha: Management Press, 2006. 700 s. ISBN 80-7261-029-5.
- VOLLMUTH, Hilmar. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-029-4.
- VYSUŠIL, Jiří. *Controllingové integrační metody*. Ostrava: MONTANEX, 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.
- VYSUŠIL, Jiří. *Metoda Balanced Scorecard v souvislostech*. Praha: Profess Consulting, 2004. 120 s. ISBN 80-7259-005-7.
- VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování*. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-012-X.
- ŽIŽLAVSKÝ, Ondřej. *Controlling studijní text*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. 2014. 111 s. ISBN 978-80-214-4857-5.

Internetové zdroje

Management Mania [on line] © 2010 [cit. 2016-03-21] Dostupné z:
<https://managementmania.com/cs/swot-analyza>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing.
BSC	Balanced Scorecard.
RF	Radiofrekvenční
MHz	Megahertz
BOZP	Bezpečnost, ochrana a zdraví při práci
PEST	Political, Economical, Social, Technological
SWOT	Strenghts, Weaknesses, Opportunities, Threats
s.	Strana
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Controlling jako průnik množiny odpovědností manažera a controllera.....</i>	<i>12</i>
<i>Obr. 2 Controlling – štábní pozice</i>	<i>20</i>
<i>Obr. 3 Controlling – liniiová pozice</i>	<i>21</i>
<i>Obr. 4 Externí a interní faktory ovlivňující koncepci controllingu</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 5 Analýza ziskovosti podle zákazníků.....</i>	<i>33</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Rozdělení úloh a zodpovědností mezi controllera a manažera</i>	<i>18</i>
<i>Tab. 2. Obsahové a metodické přezkoušení alternativ</i>	<i>25</i>
<i>Tab. 3. Vybrané faktory používané při PEST analýze</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 4. Klasifikace odběratelů podle analýzy ABC</i>	<i>34</i>
<i>Tab. 5. Vybrané faktory PEST analýzy společnosti ABC</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 6. Členění podniku na odpovědnostní střediska</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 7. Ukazatelé rentability.....</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 8. Ukazatelé likvidity</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 9. Ukazatelé aktivity</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 10. Ukazatel zadluženosti</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 11. Čerpání rozpočtu vybraných odbytových středisek.....</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 12. Vyhodnocení čerpání rozpočtu nákladů vybraných odbytových středisek.....</i>	<i>56</i>
<i>Tab. 13. Analýza odběratelů podle obratu za rok 2015.....</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 14. Měřítko hodnocení výkonnosti podniku a podnikového střediska</i>	<i>63</i>
<i>Tab. 15. Výchozí kritérium pro stanovení přepočítacích odchylek.....</i>	<i>65</i>
<i>Tab. 16. Hodnocení výkonnosti střediska za měsíc leden 2016.....</i>	<i>66</i>
<i>Tab. 17. Přepočet správních nákladů na základě hodnocení výkonnosti odbytového střediska.....</i>	<i>67</i>
<i>Tab. 18. Návrh alokace nákladů pro stanovení ziskovosti zákazníků.....</i>	<i>68</i>
<i>Tab. 19. Finanční analýza vybraných oblastí.....</i>	<i>70</i>
<i>Tab. 20. Vyčíslení nákladů na zřízení pozice controllera vlastními kapacitami</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 21. Vyčíslení nákladů na zřízení pozice controllera s účastí personální agentury</i>	<i>75</i>
<i>Tab. 22. Časový harmonogram zavádění výsledků projektu do činnosti organizace.....</i>	<i>76</i>
<i>Tab. 23. Časový harmonogram obsazování pozice controllera</i>	<i>77</i>

SEZNAM PŘÍLOH

<i>Příloha I: Srovnání vybraných ukazatelů s konkurencí</i>	87
<i>Příloha II: Rozvaha v letech 2010 – 2015</i>	88
<i>Příloha III: Výkaz zisků a ztrát v letech 2010 – 2015.....</i>	89
<i>Příloha IV: Organizační struktura</i>	89

PŘÍLOHA I: SROVNÁNÍ VYBRANÝCH UKAZATELŮ S KONKURENCÍ

Ukazatel	ABC s.r.o.	Konkurent 1	Konkurent 2	Konkurent 3
Celková likvidita	653,15%	186,71%	317,94%	1014,44%
Běžná likvidita	387,92%	132,15%	209,84%	318,26%
Okamžitá likvidit	103,87%	2,98%	0,28%	73,24%
Ukazatel	ABC s.r.o.	Konkurent 1	Konkurent 2	Konkurent 3
ROA Rentabilita celkového kapitálu	13,60%	12,50%	7,44%	21,00%
ROE Rentabilita vlastního kapitálu	13,65%	19,63%	11,10%	34,05%
ROS Rentabilita tržeb	7,93%	3,22%	2,65%	10,11%
Ukazatel	ABC s.r.o.	Konkurent 1	Konkurent 2	Konkurent 3
Obrátka pohledávek (počet obrátek)	4,36	7,1	10,95	9,36
Doba obratu pohledávek (dny)	83,72	51,42	33,33	38,98
Obrátka závazků (počet obrátek)	9,78	8,53	11,31	22,51
Doba obratu závazků (dny)	37,32	42,78	32,26	16,22
Ukazatel	ABC s.r.o.	Konkurent 1	Konkurent 2	Konkurent 3
Celková zadluženost	19,00%	49,00%	49,00%	38,00%

PŘÍLOHA II: ROZVAHA V LETECH 2010 – 2015

Rozvaha ABC s.r.o. (v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013	2014	2015
AKTIVA	167 600	141 332	138 582	156 095	355 688	191 523
Dlouhodobý hmotný majetek	52 195	2 315	2 986	9 222	116 307	5 739
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 396	5 606	5 746	4 167	1 758	16 474
Dlouhodobý finanční majetek	245	242	0	0	0	0
Oběžná aktiva	108 915	127 590	128 791	141 714	236 067	167 182
- zásoby (včetně poskytnutých záloh na zásoby)	44 143	44 369	53 280	57 546	69 917	77 857
-- materiál	10 609	12 442	14 618	14 732	20 526	25 273
-- NV	8 529	8 633	14 763	20 040	24 555	20 588
-- výrobky	12 577	11 274	10 024	9 070	7 798	12 689
-- zboží	12 646	12 169	13 978	13 865	17 289	19 638
-- opravné položky k zásobám	-218	-149	-103	-161	-251	-331
- dlouhodobé pohledávky	4 417	1 654	8 480	130	6 745	7 872
- krátkodobé pohledávky	50 986	63 337	48 976	61 501	97 373	68 832
-- z toho pohledávky z obchodního styku	51 885	65 843	56 302	58 579	61 412	61 242
-- z toho opravné položky	-8 801	-9 662	-12 581	-9 897	-6 913	-5 911
- z toho společníci					29 000	0
-- z toho zálohy	936	1 621	1 659	1 289	678	2 585
-- z toho stát	1 623	844	2 591	2 169	9 939	6 487
-- z toho dohadné účty aktivní	446	420	18	288	4	801
-- z toho ostatní	4 897	4 271	987	9 073	3 253	3 628
- krátkodobý finanční majetek	9 369	18 230	18 055	22 537	62 032	12 621
Časové rozlišení	849	5 579	1 059	992	1 556	2 128
PASIVA	167 600	141 332	138 582	156 095	355 688	191 523
Vlastní kapitál	128 398	95 971	106 369	123 292	307 069	54 284
- základní kapitál	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
- rezervní fond	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
- kapitálové fondy	-1 755	-1 758	-2 000	-1 911	119 351	6 818
- HV minulých let	111 865	73 776	83 727	104 369	142 647	0
- HV běžné období	14 288	19 953	20 642	16 834	41 071	43 466
Cizí zdroje	35 526	44 469	30 753	30 348	47 342	136 504
Dlouhodobé závazky	1 468	2 750	1 180	1 210	21 557	8 472
-- z toho jiné	242	2 750	0	1 183	9 834	6 858
-- z toho dohadné účty pasivní	290	0	1 162	0		1 614
-- z toho odložený daňový závazek	936		18	27	11 723	0
Krátkodobé závazky	25 138	32 567	29 573	29 138	25 785	128 032
-- z toho závazky z obchodního syku	23 827	24 512	25 682	21 697	16 389	16 140
-- z toho závazky ke společníkům při rozdělení zisku		72	0		2 001	104 718
-- z toho závazky k zaměstnancům	2 385	2 410	2 472	2 458	3 039	3 649
- z toho závazky se sociál. A zdravot. Zabezpečení	1 246	1 306	1 293	1 316	1 632	1 885
- z toho stát - dotace, daně	-3 035	136	-1 816	650	353	411
-- z toho jiné závazky	652	676	517	1 651	835	930
-- z toho dohadné účty pasivní	63	3 455	1 425	1 366	1 536	299
- bankovní úvěry a krátkodobé výpomoci	8 920	9 152	0	0	0	0
Časové rozlišení	3 676	892	1 460	2 455	1 277	735

PŘÍLOHA III: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT V LETECH 2010 – 2015

Výkaz zisků a ztrát ABC s.r.o. (v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	50 692	49 097	51 444	47 818	65 063	64 394
Náklady vynaložené na prodané zboží	38 682	40 123	43 592	41 645	54 380	57 692
Marže (zisk z prodeje zboží)	12 010	8 974	7 852	6 173	10 683	6 702
Marže	24%	18%	15%	13%	16%	10%
Výkony	148 131	166 340	172 082	171 493	189 232	220 018
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	142 921	160 518	161 490	163 952	183 170	197 870
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-4 480	-1 179	8 039	4 745	2 773	18 559
Aktivace	9 690	7 001	2 553	2 796	3 289	3 589
Výkonová spotřeba	90 120	86 543	103 932	101 298	90 364	123 851
Spotřeba materiálu a energie	59 757	57 624	55 523	56 031	63 954	73 631
Služby	30 363	28 919	48 409	45 267	26 410	50 220
Přidaná hodnota	70 021	88 771	76 002	76 368	109 551	102 869
Osobní náklady	42 195	46 155	46 295	47 975	53 263	65 944
Odměny členů statut. Orgánů			70	70	70	70
Daně	137	136	83	35	203	241
Odpisy	7 059	5 214	4 337	4 867	9 784	6 081
Tržby z prodeje majetku a materiálu	574	1 250	754	460	653	574
Zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	687	2 141	734	567	927	535
Opravné položky	2 062	865	2 919	-1 501	-3 030	-780
Ostatní provozní výnosy	4 450	9 764	7 012	4 287	3 640	4 796
Ostatní provozní náklady	3 376	6 443	2 501	10 155	6 793	1 433
Provozní HV	19 529	38 831	26 899	18 947	45 834	34 715
Finanční výnosy - úroky	85	92	456	350	278	283
Finanční výnosy - deriváty	1 218	456	531	2 999	1 477	1 046
Finanční výnosy - kurzové zisky	2 904	4 775	2 102	3 077	1 667	2 532
Finanční výnosy ostatní						
Finanční náklady - úroky	314	210	66	3	13	3
Finanční náklady deriváty	188	761	39	2 064	2 087	201
Finanční náklady ostatní						9
Finanční náklady - kurzové ztráty	4 616	4 542	3 497	2 071	1 426	2 641
HV z finančních operací	-911	-190	-513	2 288	-104	1 025
HV přes zdanění	18 618	38 641	26 386	21 235	45 730	35 740
Daň z příjmu PO	4 330	21 638	5 674	4 401	4 657	-7 726
HV po zdanění (čistý zisk)	14 288	17 003	20 712	16 834	41 073	43 466
Obrat	208 054	231 774	234 381	230 484	262 010	293 643
EBITDA	26 588	44 045	31 236	23 814	55 618	40 796

PŘÍLOHA IV: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

ORGANIZAČNÍ STRUKTURA ELKO EP

