

**UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ
ÚSTAV EKONOMIE**

**CONTROLLING JAKO NÁSTROJ
ŘÍZENÍ PODNIKU**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

**AUTOR PRÁCE: Bc. Veronika Ehlová
VEDOUCÍ PRÁCE: doc. Ing. Miroslav Buchta, CSc.**

2006

UNIVERSITY OF PARDUBICE
FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATION
Institute of Economics

**CONTROLLING AS A TOLL FOR
ENTERPRISE MANAGEMENT**

THESIS

AUTHOR: Bc. Veronika Ehlová

SUPERVISOR: doc. Ing. Miroslav Buchta, CSc.

2006

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 15.8.2006

Bc. Veronika Ehlová

Poděkování

Tímto velice děkuji panu doc. Ing. Miroslavu Buchtovi, CSc. za vedení mé diplomové práce a za cenné rady, které mi poskytl.

Dále patří mé poděkování zaměstnancům společnosti Saar Gummi Czech, s.r.o. za poskytnutí potřebných materiálů.

SOUHRN

Tato diplomová práce se zabývá vymezením pojmu controlling, činnostmi controllera a začleněním controllingu v organizační struktuře. Pozornost je věnována metodám v controllingu, především analýze kritických bodů a metodě ABC (Activity Based Costing). Práce dále pojednává o controllingu v podniku Saar Gummi Czech s.r.o.

Práce je rozdělena do sedmi kapitol. První kapitola se věnuje řízení podniku, funkcím a formám řízení a nedostatkům, které vznikají při řízení podniku. Druhá kapitola pojednává o historii controllingu a poměrně velká pozornost je věnována vymezení pojmu „controlling“. Přiblížena je činnost controllera a začlenění controllingu v organizační struktuře. V této kapitole jsou také uvedeny základní nástroje strategického a operativního controllingu. Pozornost je věnována vybraným metodám controllingu, které nejsou běžně známy. První metodou je analýza kritických bodů. Druhou metodou je metoda ABC (Activity Based Costing). Třetí kapitola přináší informace o společnosti Saar Gummi Czech s.r.o. Čtvrtá kapitola se zabývá aktuálními úkoly controllingu a přináší doporučení pro zlepšení stávajícího stavu controllingových činností. V páté kapitole je pro tento podnik navrhována metoda příspěvku na úhradu. Šestá kapitola stručně informuje o předpokládané budoucnosti controllingu. Sedmá kapitola je závěr.

SUMMARY

This diploma work deals with definition of notion 'controlling', activities of controller and position of controlling in organisational structure. It is focused on methods in controlling, above all critical points analysis and ABC (Activity Based Costing) Method. Further, the work concerns controlling in company Saar Gummi Czech, s.r.o. (Ltd.).

The work is divided into seven chapters. First chapter deals with management of enterprise, functions and forms of management and deficiencies, which arise from management of enterprise. Second chapter concerns history of controlling and rather close attention is paid to the definition of notion 'controlling'. Activities of controller and position of controlling in organisational structure are clarified. Basic tools of strategic and operational controlling are also specified in this chapter. Attention is paid to selected controlling methods, which are not commonly known. Critical points analysis is the first method. ABC (Activity Based Costing) Method is the second method. Third chapter brings information about company Saar Gummi Czech, s.r.o. Forth chapter deals with actual controlling tasks and brings recommendations for improvement of present state of controlling activities. In fifth chapter remittance contribution method is proposed for this enterprise. Sixth chapter informs briefly about presumed future of controlling. Seventh chapter is Conclusion.

OBSAH

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ	9
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	10
SEZNAM TABULEK	11
SEZNAM OBRÁZKŮ	12
ÚVOD	13
1. ŘÍZENÍ PODNIKU	14
1.1 Podnik jako systém	14
1.2 Formy řízení podniku	15
1.3 Funkce řízení podniku	16
1.4 Nedostatky v řízení podniku	17
2. CONTROLLING	19
2.1 Historie controllingu	19
2.2 Vymezení pojmu controlling	19
2.3 Vymezení controllingu v České republice	21
2.4 Začlenění controllingu v organizační struktuře	24
2.5 Činnost controllera	28
2.6 Druhy a nástroje controllingu	32
2.6.1 Strategický controlling	32
2.6.2 Operativní controlling	35
2.7 Vybrané metody controllingu	38
2.7.1 Analýza kritických bodů	38
2.7.2 Metoda ABC (Activity Based Costing)	43
2.8 Vlastní názor na controlling	47
3. INFORMACE O PODNIKU	50
3.1 Automobilový průmysl v České republice	50
3.2 Charakteristika podniku Saar Gummi Czech	52

4. CONTROLLING V SGC	57
4.1 Zařazení controllera	57
4.2 Úkoly controllingu	58
4.3 Reporting	61
4.4 Ukazatele vnitřního hodnocení podniku	64
4.5 Zhodnocení controllingu v SGC	68
4.6 Porovnání činností controllingu s činnostmi před rokem 1990	71
5. NÁVRH „NOVÉ“ METODY CONTROLLINGU PRO SGC	73
5.1 Výpočet příspěvku na úhradu	77
6. BUDOUCNOST CONTROLLINGU	81
6.1 Aktuální požadavky na systémy controllingu	81
7. ZÁVĚR	84
SEZNAM LITERATURY	86
PŘÍLOHY	87

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ

FN	fixní náklady
FOR	fixní odbytová reže
FSR	fixní správní reže
FVR	fixní výrobní reže
FZR	fixní zásobovací reže
N	celkové náklady
OPVN	ostatní přímé variabilní náklady
p	cena
PVM	přímý variabilní materiál
PV Mz	přímé variabilní mzdy
q	objem výroby
q_{kap}	maximální možný objem výroby
q_{krit}	kritický objem výroby
V	výnosy, resp. tržby
VN	variabilní náklady
VOR	variabilní odbytová reže
VSR	variabilní správní reže
VVR	variabilní výrobní reže
VZR	variabilní zásobovací reže

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ABC	kalkulace podle dílčích činností (Activity Based Costing)
ABM	řízení podle aktivit (Activity Based Management)
BOZP	bezpečnost a ochrana zdraví při práci
ČR	Česká republika
D	pracovník v dělnické kategorii
EP	ekonomika práce
FIFO	první do skladu, první ze skladu (First in First out)
IAS	mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO – EMS	system environmentálního managementu (International Organization Environmental Management Systems)
ISO TS	system managementu jakosti (International Standard Organization Technical Specification)
OHSAS	system managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (Occupational Health and Safety Management Systems)
PAM	práce a mzdy
QS	system kvality (Quality System)
SGC	Saar Gummi Czech s.r.o.
SWOT	Analýza slabých a silných stránek podniku (Strength – Weakness – Opportunities – Threats)
T	technicko-hospodářský pracovník
THP	technicko-hospodářské plánování
var.	variabilní

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Konstruktivistické versus systémově evoluční hledisko	15
Tabulka č. 2: Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllery a manažery	28
Tabulka č. 3: Matice nákladů aktivit (Activity Cost Matrix)	44
Tabulka č. 4: Vztah primárních procesů a nákladových objektů.....	45
Tabulka č. 5: ABC kalkulace pro nakupovanou položku v procesu vstupní logistiky	45
Tabulka č. 6: Základní údaje o společnosti Saar Gummi Czech s.r.o.	52
Tabulka č. 7: Vize a cíle podniku SGC pro rok 2006.....	56
Tabulka č. 8: Úkoly controllingu v SGC	58
Tabulka č. 9: Výrobní náklady SGC.....	60
Tabulka č. 10: Výsledky SGC v letech 2000-2005	65
Tabulka č. 11: Porovnání aktuálních činností controllingu s odpovídajícími činnostmi před rokem 1990	71
Tabulka č. 12: Návrh rozdělení variabilních a fixních nákladů v podniku SGC.....	74
Tabulka č. 13: Výpočet příspěvku na úhradu v SGC v roce 2005.....	78
Tabulka č. 14: Dvojstupňový výpočet příspěvku na úhradu	79

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Funkce řízení podniku	17
Obrázek č. 2: Schéma integrace controllingu v podniku	20
Obrázek č. 3: Controlling jako štábní pozice.....	26
Obrázek č. 4: Controlling jako liniová pozice	27
Obrázek č. 5: Průnik informací mezi managementem a controllerem	29
Obrázek č. 6: Controllingové úlohy.....	31
Obrázek č. 7: Obecný tvar křivky průběhu výrobku	35
Obrázek č. 8: Grafické znázornění metody ABC	37
Obrázek č. 9: Základní situace při analýze bodu zvratu	39
Obrázek č. 10: Grafické znázornění detailních variabilních a fixních nákladů.....	40
Obrázek č. 11: Alokace nákladů v ABC systému.....	46
Obrázek č. 12: Podíl jednotlivých odvětví na zpracovatelském průmyslu v roce 2000.....	51
Obrázek č. 13: Podíl jednotlivých odvětví na zpracovatelském průmyslu v roce 2006.....	51
Obrázek č. 14: Největší odběratelé SGC	54
Obrázek č. 15: Přehled vývoje počtu zaměstnanců SGC.....	54
Obrázek č. 16: Organizační schéma SGC.....	55
Obrázek č. 17: Organizační schéma ekonomického oddělení	57
Obrázek č. 18: Tržby připadající na jednoho zaměstnance	66
Obrázek č. 19: Výkony připadající na jednoho zaměstnance.....	66
Obrázek č. 20: Vývoj poměru přidaná hodnota/počet zaměstnanců	67

ÚVOD

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

V současnosti se zvyšuje zájem podniků o moderní metody řízení. Stoupá snaha podniků poznat sebe sama, zvýšit finančně hospodářskou výkonnost, adaptovat se, přežít. Pro naplnění těchto snah neexistují jednoduchá doporučení. Nezbytné jsou správné informace, které podpoří správná rozhodnutí ve správný čas.

V souvislosti se zdokonalováním řízení podniků se v posledních letech jak v praxi, tak i v literatuře objevuje se zvýšenou frekvencí pojem „controlling“. Protože jde o pojem poměrně nový, není zcela ustáleno jeho chápání ani v kruzích akademických, natož v běžné praxi.

V situaci rostoucí složitosti podnikových systémů a jejich okolí se controlling, jako fenomén integrující procesy zpracování informací, analýz, tvorby podnikových plánů a jejich kontroly, stává nezbytným základem úspěšnosti každé z cest. Controlling má vedoucímu pracovníkovi usnadnit rozhodování ve všech fázích rozhodovacího procesu (podněty, rozhodování, realizace, kontrola) poskytováním adekvátních informací. Zkvalitňuje řídicí proces a mimo jiné přispívá k vyšší hospodárnosti a k omezování rizik. Do působnosti útvaru controlling patří obvykle vnitropodnikové účetnictví, rozpočtování, roční plánování, rozborů, výkaznictví a v souvislosti s tím soustava manažerských informací.

Cílem této diplomové práce je zprostředkovat ucelenou představu o tom, co pojem „controlling“ znamená, objasnit důvody zavedení controllingových útvarů v podniku a vyzdvižení jejich významu. Dalším cílem je posoudit využití controllingu v podniku Saar Gummi Czech s.r.o.a navrhnout vhodnou metodu, která by měla uplatnění v praxi tohoto podniku.

1. Řízení podniku

Vyjdou-li z názvu diplomové práce “Controlling jako nástroj řízení podniku“, považuji za důležité informovat čtenáře o formách a funkcích řízení podniku. Součástí první kapitoly je také stručné pojednání o věcných příčinách podnikových nedostatků, které mají vliv na úspěšnost podniku.

1.1 Podnik jako systém

Řízení podniku je složitý a mnohostranný proces, v němž jsou usměrňovány ekonomické, výrobní, technické a sociální procesy, které jsou vzájemně propojené množstvím vazeb.

Podnikový systém může být charakterizován těmito vlastnostmi [3]:

- podnik je **sociálně technický** systém. Prvky podniku jsou lidé a věcné prostředky. Součinnost jednotlivých prvků je účelově zaměřená (ve smyslu vytváření výkonů v podniku),
- podnik je **otevřený a komplexní** systém, který je neustále ve vztahu s okolím pomocí sítě transakcí. Otevřenost vytváří závislost na okolí, a tím omezuje autonomii jednání systému,
- podnik je **dynamický a pravděpodobnostní** (na pravděpodobnosti založený) systém, který musí být flexibilní na základě probíhajících vnějších a vnitřních podnikových změn stavu,
- jako **cílově zaměřený a cíle vyhledávající** systém sleduje podnik cíle, které se, přiměřeně situaci, přizpůsobují měnícímu se okolí a musí být nově definovány,
- jako **hospodářsky soběstačný** systém musí být podnik k udržení své existence a ke splnění svých funkcí ekonomicky výnosný, ale musí hospodařit minimálně tak, aby pokryl náklady.

Celkový podnikový systém lze rozdělit [3] na systém provádějící a systém řídicí. Provádějící systém se zabývá v procesu výroby použitím zboží a osob, zahrnuje veškeré primární podsystémy podniku (výroba, odbyt, nákup, výzkum, vývoj atd.). K řídicímu systému patří sekundární podsystémy, které překrývají primární podsystémy a představují

přímou funkci vytváření a řízení (např. hodnotový systém, plánovací a kontrolní systém, informační systém, atd.).

1.2 Formy řízení podniku

Z hlediska řízení podniku lze použít dva zcela odlišné způsoby pohledu na jeho řízení: konstruktivistický a systémově evoluční. Oběma těmito přístupům je společné to, že se pokoušejí rozvinout různé postupy a techniky. Jejich použití vede k racionálnímu řešení problému. Tabulka č. 1 shrnuje znaky obou pohledů.

Tabulka č. 1: Konstruktivistické versus systémově evoluční hledisko [3]

Řízení podniku	
Konstruktivisticky technomorfní přístup	Systémově evoluční přístup
Management ...	Management ...
1... je řízení lidí	1... je tvorba a řízení celých institucí v kontextu jejich okolí
2... je řízení s menším počtem řídicích pracovníků	2... je řízení s větším počtem řídicích pracovníků
3... je úlohou s menším počtem řešitelů	3... je úlohou s větším počtem řešitelů
4... je zaměřen na optimalizaci	4... je zaměřen na schopnost řídit
5... má široké a vcelku dostačující informace	5... nikdy nemá dostačující informace
6... má za cíl maximalizaci zisku	6... má za cíl maximalizaci životaschopnosti dané jednotky

Konstruktivistický přístup se zakládá výhradně na aplikaci rozumu a předpokládá, že všechny problémy jsou v zásadě řešitelné: všechno je proveditelné a vše lze dostat pod kontrolu. V centru tohoto přístupu stojí formalizované a standardizované principy, které spočívají na tvůrčím přístupu, na detailním plánování, jakož i na příkazech a pokynech. Dávají přednost analytickému postupu řešení problému a rozhodování o něm. Z takového hlediska vychází větší část obvyklých nauk o managementu. Za ideálních podmínek vede konstruktivistická metoda k lepšímu řešení problému než systémově evoluční metoda. Ve skutečnosti se však většinou nevyskytují potřebné ideální podmínky.

Systémově evoluční přístup vidí management jako tvorbu a řízení celých systémů a institucí. Tvorba a řízení celkového systému není ekonomický, psychologický ani technický problém, nýbrž nová vědní disciplína využívající poznatky kybernetiky jako vědy o řízení systémů. Systémové přístupy projevují velkou nedůvěru ve správnost plánování a vycházejí z toho, že není možná úplná kontrola a ovládnutí komplexních

systemů podniku. Podnik není ovladatelný a jeho okolí není ve všech souvislostech svého působení pochopitelné a popsitelné.

Plánování nechápe jako myšlenkové předjímání budoucích poměrů. Je spíše zaměřeno na postižení co největšího komplexu budoucích vlivů v současném rozhodování, nebo na nalezení vlivů určujících budoucnost z minulých rozhodnutí, či zavádění průběžného přizpůsobování podniku změnám okolí.

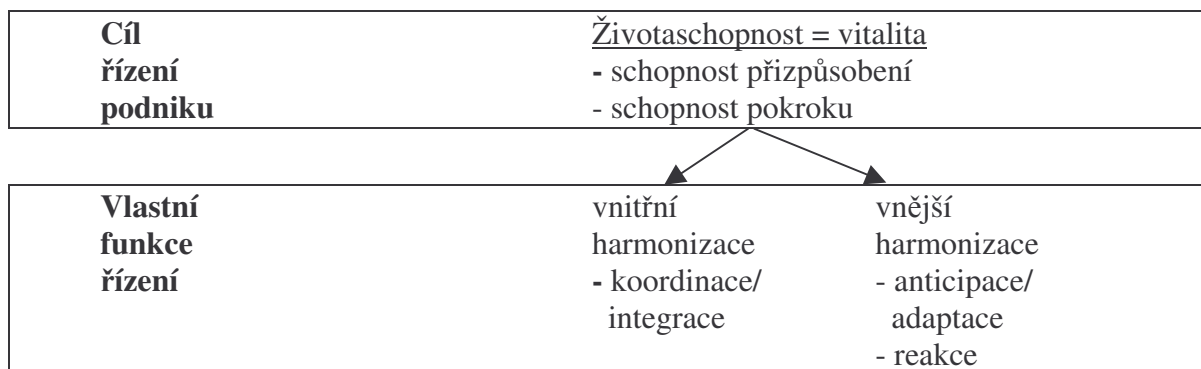
1.3 Funkce řízení podniku

Řízení podniku [3] je třeba chápat jako souhrn funkcí, které musí být v podniku splněny, aby byl schopen samostatné existence. Jako otevřené systémy jsou podniky v neustálém vztahu interakce se svým okolím. Aby přitom mohl podnik existovat jako systém, musí ovlivňováním a změnami, které jsou s tím spojeny, být schopen udržet svou průběžnou rovnováhu. Jednotlivé průběžné rovnováhy mají charakter dynamických rovnovážných stavů a znamenají, že se systém po narušení opět nevrátí do původní rovnováhy, ale nalezne nový rovnovážný stav. Nerovnovážné stavy jsou pro systém v proměnném okolí charakterističtější než rovnovážné stavy, protože se plánované hodnoty podniku průběžně mění. V důsledku této nestability dochází v podniku k evoluci. Nerovnovážné systémy mohou dosáhnout při překročení kritického prahu nového uspořádání. Pokud se podnik zastaví ve stálé rovnováze, stane se nepružným a náchylným k poruchám.

Ústřední úloha každé činnosti managementu spočívá v dosažení požadované harmonie mezi podnikem a okolím (vnější úloha harmonizace). S přihlédnutím k okolí podniku lze stanovit tyto předpoklady rovnováhy [3]:

- snaha o **finančně hospodářskou rovnováhu** obsahuje požadavek brát v úvahu dlouhodobé požadavky majitelů vlastního kapitálu na výnosy z tohoto kapitálu,
- pro **zbožně hospodářskou rovnováhu** je nutné odpovídat co možná nejlépe očekáváním a požadavkům zákazníků,
- snaha o **personálně hospodářskou rovnováhu** zahrnuje to, že při tvorbě pracovních podmínek a pracovních náplní budou splněna očekávání spolupracovníků, společnosti a zákonodárce,
- **informačně hospodářská rovnováha** odpovídá požadavkům, aby se objektivní potřeba informací podniku shodovala s příjmem informací, vynuceným okolními podmínkami.

Vnitřní úloha harmonizace staví management před úkol řídit pomocí koordinace a integrace, aby nedocházelo ke vzájemným posuvům aktivit a systémů. Vnitřní [3] harmonizace může být chápána jako originální úloha řízení, protože se tím teprve tvoří a získává specifický systémový charakter podniku. Vnější a vnitřní harmonizace splňují s ohledem na nejvyšší cíl životaschopnosti zprostředkující funkci. Ve spojitosti s veškerými aktivitami systému řízení mají charakter cílů řízení. Obrázek č. 1 zobrazuje funkce řízení podniku. **Životaschopnost** je vnímána jako schopnost přizpůsobit se měnícímu se okolí (schopnost přizpůsobení) a schopnost přijímat a uplatňovat zkušenosti, učením se a vyzríváním (schopnost pokroku).



Obrázek č. 1: Funkce řízení podniku [3]

1.4 Nedostatky v řízení podniku

To, že se podniky dostávají do problémů a nedokážou se z nich dostat, má své příčiny. Často mezi příčinami převládá obava top manažerů, že přiznáním toho špatného ztratí tvář. Problém podniku se nejprve zapírá, a pak se nutná opatření nedůsledně realizují.

Německá poradenská firma Roland Berger [21] provedla průzkum o nejčastějších **věcných příčinách podnikových nedostatků** a zjistila, že k nim patří tyto tři:

- nákladová struktura,
- chybná rozhodnutí při rozvoji podniku,
- slabá místa v portfoliu výrobků a služeb podniku.

Pokud se změní situace na trhu a podnik stojí před úkolem přeorientovat se podle nové situace, nákladová situace se obvykle nezmění. Méně příznivý vývoj provozních výsledků, ziskových přírůstků a peněžního toku se většinou ignoruje.

Zjistilo se, že manažeři při rozhodování příliš optimisticky kalkulovali tržby z prodeje, výnosy a tržní podíly. Ukazuje se, že stále více se vrací stejná příčina neúspěchu: **manažeři zavírají oči před realitou**. Místo aby včas reagovali, utíkají k výmluvám. Jednou je hlavní příčinou problémů slabá konjunktura na vnitřním trhu, jindy to jsou naopak krize na zahraničních trzích, slabé euro a silný dolar, jindy naopak, podle toho, co se zrovna hodí. Od prvních alarmujících známek problémů (předlužení, osobní neschopnost managementu, platební neschopnost odběratelů, ztráta konkurenceschopnosti produkce, nedostatky ve finančním řízení) uběhne v průměru dva a půl roku, než se podnikové vedení odhodlá k akci. Potřeba restrukturalizace je v 80% případů přijata podnikovým vedením teprve tehdy, začnou-li problémy s likviditou.

Transformace českých podniků a přizpůsobování se tržní ekonomice proběhly v podmínkách nejistoty a nestability okolního prostředí. To znamená, že se management mnoha našich podniků musel a musí potýkat s řešením nečekaných situací. Privatizované podniky, v nichž působí noví vlastníci, musely projít nebo procházejí fází obnovování řídicích struktur, hledání nových systémů ekonomického řízení a restrukturalizace. Kvalita těchto procesů je do značné míry ovlivněna schopností managementu řešit tyto problémy.

Znatelně lepší je situace v podnicích se zahraniční majetkovou účastí, kde noví majitelé přinesli do podniku kapitál, know-how, efektivní systémy řízení, možnosti přístupu na nové trhy atd. S problémy se potýkají hlavně velké podniky se státní účastí, kde dochází především ke špatnému řízení, nedostatečnému odbytu a k problémům s konkurenceschopností. Malé a střední podniky¹ musí bojovat o přežití hlavně tam, kde jsou majitelé zadluženi, mají problém získat úvěr nebo je podnik nedostatečně rentabilní. Současně hrozí nebezpečí střetu s neseriózními partnery, a to jak domácími, tak zahraničními. Existují omezené možnosti využívání kapitálového trhu pro získání dalších zdrojů.

¹ Dle Evropské unie se pod pojmem malý podnik rozumí 10-49 zaměstnanců, čistý obrat 250-1450 mil Kč/rok, střední podnik se rozumí 50-249 zaměstnanců, čistý obrat více než 1450 mil. Kč/rok. Blíže viz [1]

2. Controlling

2.1 Historie controllingu

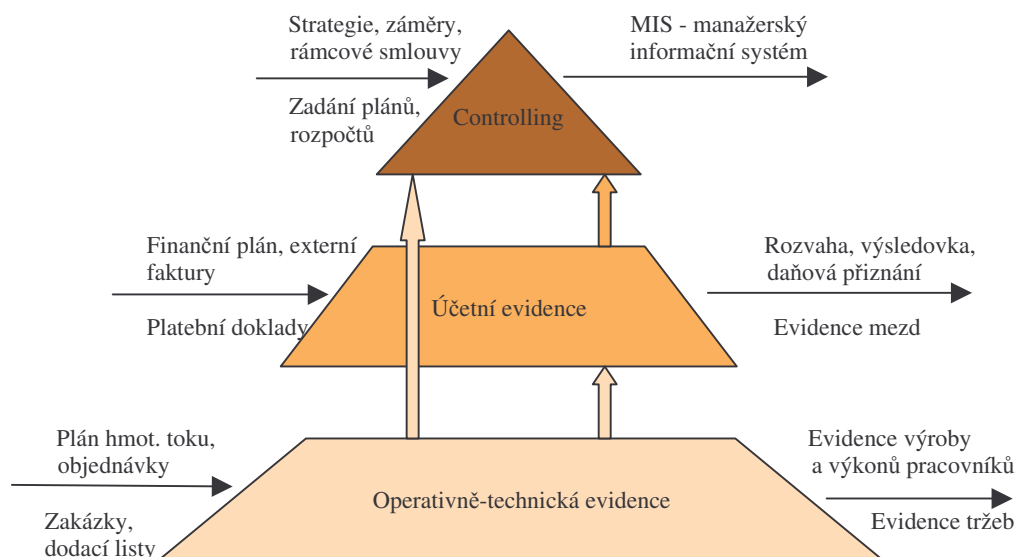
V běžné podnikové praxi je controlling dnes velmi frekventovaný pojem. Controlling pochází ze Spojených států, kde postupně nahrazoval tradiční manažerské účetnictví. Vznikl jako pragmatická reakce na tvrdé požadavky investorů vyžadujících dosažení předem stanovených peněžních toků a minimalizaci rizika u každého aktiva, tedy i u podniku (výrobního, obchodního, vývojového i jiného).

Do ČR controlling přišel z německy mluvících zemí. Na tomto místě diplomové práce je vhodné zdůraznit, podle [19], že existuje velmi mnoho společných charakteristik s tzv. podnikovým účetnictvím, které se postupně vyvíjelo v československých podnicích již ve 20. a 30. letech minulého století, kdy československé podniky představovaly v oblasti řízení podniku světovou špičku. I tenkrát byl zřejmý silný vliv americké praxe, který však československé podniky (Baťa Zlín, Zbrojovka Brno, Škoda Plzeň aj.) dokázaly rozvinout podle svých potřeb řízení. Jestliže v devadesátých letech byl controlling zaměřen na doplnění (zlepšení, zefektivnění) podnikového řízení vyspělých podniků, aplikace stejných nebo obdobných nástrojů, ať jsou označovány jako controllingové a nebo jsou označovány jinak, je u českých podniků problematická. Problematická proto, že existoval a v dnešní době často existuje u většiny českých podniků podstatný rozdíl mezi jejich úrovní řízení a standardní úrovní řízení špičkových zahraničních podniků. Současný stav řízení je u řady českých podniků charakterizován nižší komplexností i účinností standardních, běžně používaných nástrojů řízení (podnikových rozpočtů, řízení cash flow, řízení technických inovací apod.). Stále existuje propast mezi úrovní řízení špičkových zahraničních podniků a úrovní řízení běžného českého podniku [18].

2.2 Vymezení pojmu controlling

K danému pojmu se v odborné literatuře váže řada definic: některé controlling ztotožňují s kontrolou, jiné jej chápou jako vše spasitelný nebo vše řešící prostředek.

Máme-li se vyhnout těmto extrémům, můžeme controlling chápat jako určitý **způsob ekonomického řízení podniku**. Není to tedy kontrola, ale aktivní způsob řízení podniku orientovaný do budoucna. Controlling představuje ucelený informační systém, který slouží především pro potřeby ekonomicko-manažerského řízení, a to zejména pro strategické řízení ekonomické, obchodní a výrobní politiky. Controlling je v posledních letech frekventovaným pojmem zejména v souvislosti se snahou “lépe řídit“ a zdokonalovat v tomto smyslu systém řízení podniku.



Obrázek č. 2: Schéma integrace controllingu v podniku [17]

Z obrázku č. 2 vyplývá, že do controllingu jsou integrovány jak údaje z účetní a operativně-technické evidence, tak i vedením podniku stanovené záměry, rámcové smlouvy, plány a rozpočty. Porovnáním těchto zadaných parametrů se skutečnými údaji z účetní a operativně-technické evidence vznikají odchylky, podle kterých se hodnotí reálnost stanovených cílů, tedy kvalita a objektivnost strategických rozhodnutí a stanovení dalšího směru vývoje.

V **angloamerické nauce** [3] jsou s pojmem controlling spjaty různé představy. Odvozuje se z kmene slova control. V běžné řeči bylo zjištěno přes 50 různých významů

tohoto pojmu. Ve slovesném tvaru má pojem význam: vést, řídit, regulovat, vládnout, spravovat, obsluhovat, ovládat, kontrolovat.

Podstatou controllingu v americkém smyslu je řízení podniku jako systému a získání kontroly nad ním. V angloamerické nauce [3] o managementu představuje controlling vedle plánování, organizování atd. ústřední funkci managementu. Měly by se jím zabývat řadové instance všech stupňů hierarchie, není jen výlučně činností controllerů. Úspěšný controlling zajišťuje rozpoznání potenciálních a aktuálních odchylek od plánu a po několikerém průběhu cyklů nebo fází i jejich odstranění managementem.

V **německé jazykové oblasti**, podle [3], bylo slovo controlling převzato do německé slovní zásoby, protože neexistuje odpovídající slovo se stejným významovým obsahem.

Za tři nejdůležitější interpretační vzory controllingu jsou považovány:

- controlling jako porovnání plán – skutečnost,
- controlling jako jednota plánování a kontroly,
- controlling jako ovlivňování chování.

V německé jazykové oblasti je uplatňováno především první a druhé hledisko. Aspekt rozsáhlého řízení lidského chování jako třetí interpretace je, na rozdíl od angloamerické literatury, brán v úvahu pouze zřídka.

2.3 Vymezení controllingu v České republice

Cílem této subkapitoly je interpretace názorů na controlling významných odborníků z oblasti řízení podniku.

V ČR je dle **Vysušila a Zralého** [19] controlling chápán jako **logicko-vývojová etapa v řízení podniků**. Jedná se o vysokou formu hodnotového řízení podniku. Typická je systémovost, tj. ucelenost a konsistence systému řízení podniku, který integruje dílčí optimalizační hodnotové úvahy v propojený celek. Controlling akcentuje požadavek na takové řízení, které dokáže udržet podnikové procesy v předem stanovených mezích. Ty jsou stanoveny tak, aby zajistily splnění předem přijatých cílů. V controllingu, jako

přístupu k řízení podniku, jde o zásadní zdůraznění významu propojení řady různorodých hledisek, které je nutné při řízení podniku respektovat.

Dle těchto autorů není problémem v podniku fungování jeho jednotlivých částí, ale bariérou je hladké fungování vzájemných propojení, které je rozhodující pro jeho efektivnost.

Controllingový přístup s sebou přináší i důraz na zajištění pěti **hlavních propojení** (integračních vazeb), která pokud nefungují, nemůže dobře fungovat ani podnik [19]:

- jde o velmi důsledné propojení informačních, rozhodovacích a prováděcích činností. To znamená, jestliže se zjistí odchylka od žádoucího stavu, je třeba okamžitě přijmout rozhodnutí, a to provést,
- nezbytné je propojení mezi technickou a finanční stránkou každé činnosti, neboli mezi korunovými a technickými (hmotnými, provozními) ukazateli. Sledování jednoho bez druhého je neúplné a vede ke zkreslenému pohledu na situaci. Každá činnost má své náklady, některé činnosti mají též měřitelné výnosy, ale všechny činnosti musí být účelově zaměřeny k plnění hlavních podnikových cílů. Ty měříme v korunových i technických jednotkách. A každá činnost musí směřovat k tomu, že podnik bude prostřednictvím své produkce dosahovat předem stanoveného peněžního toku, nejen zisku,
- propojení plánu (rozpočtu) a skutečnosti musí být důsledné. Pro sestavení plánu musí být k dispozici věrohodné informace o minulé skutečnosti, skutečnost se velmi důsledně a s okamžitým důsledkem vyhodnocuje proti plánu,
- fungující vzájemné propojení jednotlivých oblastí činností (prodej, nákup, výroba, financování, technický rozvoj, atd.) v podniku, tak aby fungovaly k maximálnímu společnému efektu,
- zajištění propojení mezi řízením útvarovým a výkonovým (týká se výrobků a poskytování služeb).

Vysušil a Zralý považují za významné propojení podnikového controllingu s **účetním systémem**.

„Jde o plnou integraci účetnictví do controllingového systému. Tím se rozumí jednak dokonalé využití „podkladů skrytých v účetnictví“ (podle Kovanicové), ale i zdokonalení účetnictví vlivem toho, že bude součástí, a to plně integrovanou součástí, controllingové aplikace“. [19, str. 10]

Buchta a **Siegl** [2] uvádějí, že controlling je představován celou řadou koncepcí. První koncepce controllingu se zaměřuje na vyhodnocování stavu plnění podnikových plánů. Na základě provedených zjištění se vytváří reálný obraz o stavu kontrolovaného objektu a jsou přijímána korigující opatření. Základem ekonomického řízení podniku jsou finanční plány podniku jako celku a jeho jednotlivých útvarů. Typická kritéria ekonomického řízení jsou cash flow, zisk, ukazatelé rentability, produktivity apod. Plnění plánovaných úkolů je ve stanovených periodách vyhodnocováno na bázi controllingu. V interpretaci závěrů se musí objevit konstatování týkající se požadovaného stavu, zachycení skutečného stavu a vyhodnocení odchylek včetně určení míst a příčin jejich vzniku až po přiřazení odpovědnosti za ně. Návrhy opatření pro příslušné úrovně řízení musí být součástí controllingových závěrů.

Druhé pojetí – **rozvojová koncepce controllingu**, považuje controlling za nástroj podnikového řízení, zaměřený na rozvoj a budoucnost. V tomto pojetí je cílem controllingu poskytování informací vrcholovému vedení pro stanovení, popř. korektury cílů podniku. Je nutné poskytovat objektivní informace, které se využijí při formulování podnikových strategií, informace o nákladech, financích, investicích, zásobách nebo o obtížích spojených s výrobou a prodejem. Controlling v tomto pojetí je zaměřen na informační systém a na metody vyhodnocování údajů a jejich interpretaci pro potřeby rozhodovacích míst.

Poslední koncepcí je **koncepce controllingu zaměřená na systém včasného varování**. V tomto případě se od controllingu očekává, že bude pružně poskytovat informace signalizující případy poruch, ale také i možného ohrožení plnění plánovaných úkolů.

Synek vymezuje přístup ke controllingu následovně:

„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“ [13, str. 412]

Dle Synka se s vývojem controllingu jako systému řízení měnily a rozšiřovaly jeho funkce. V počátcích rozvoje plnil controlling funkci registrační – byl tedy zaměřen na sběr dat, jeho role byla pasivní. Dalším stupněm je aktivně orientovaný controlling, zaměřený na kontrolu hospodárnosti i na vypracování zlepšovacích návrhů.

Nejvyšší vývojový stupeň představuje controlling orientovaný na řízení. Zde jde o vytvoření vlastního systému řízení, který využívá všechny relevantní informace z oblasti plánování, kontroly a regulace podnikových aktivit. Z hlediska předmětného zaměření je, dle tohoto autora, typická především orientace na řízení zisku. Pokud je ale controlling aplikován na úrovni jednotlivých útvarů podniku, nemusí jít o řízení zisku v pravém slova smyslu, protože jen pro některé útvary je možné vyjádřit jejich výnosy.

V této subkapitole jsem uvedla názory významných českých odborníků v oblasti řízení podniku. Touto oblastí se zabývá i několik dalších odborníků, např. Král, Staněk, Pitra a další. Česká controllingová literatura je v porovnání s německou skromná, což je pochopitelné, protože v Německu začal vznikat koncept controllingu od poloviny 50. let. V ČR se začal controlling rozvíjet až po roce 1990. Zaměření autorů v ČR je především na operativní controlling a na jeho dílčí části.

2.4 Začlenění controllingu v organizační struktuře

Je třeba rozlišovat mezi funkcemi controllingu a **místem** (instancí) **controllera**. K realizaci controllingu jako nástroje řízení není nezbytně nutné vytvoření pracovních míst a instancí, které jsou specializovanými nositeli této funkce. Funkce controllingu mohou být též převzaty jinými již existujícími místy a instancemi. Ve smyslu aktuální dělby úloh a specializací se ovšem nabízí alespoň ve středních a větších organizacích zřízení vlastního controllingového pracoviště. Utváření organizačních struktur ovlivňuje řada faktorů (velikost podniku, obor podnikání, řídicí styl atd.), které vedou v praxi ke vzniku mnoha forem organizačních struktur podniků. Praktické řešení organizačního uspořádání controllingového útvaru má proto v různých podmínkách i různé formy řešení.

Základní otázka zní, zda mají být úlohy controllingu plněny koncentrovaně ve vlastních podnikových organizačních útvarech, nebo zda je také možné je vyživovat na „vedlejší úvazek“, eventuálně je rozdělit na více útvarů. Odpověď na tuto otázku ovlivňuje organizační strukturu, přičemž není rozhodující, jak se označují příslušné útvary.

Obzvláště u malých a středních podniků je pro dosažení uspokojivého řešení žádoucí zvážit **výhody a nevýhody** [3]:

- v malých a středních podnicích je komunikace mezi malým počtem vedoucích pracovníků často lepší než ve velkých podnicích. Význam koordinační funkce controllera je v odpovídající míře menší,
- protože k nižší potřebě koordinace přistupují velikostí podniku podmíněné snížené nároky na plánování a kontrolu, není často místo controllera zcela využito,
- proto se přebírají takové dílčí úlohy, které jsou controllingu cizí a úlohy controllingu se přenášejí například na asistenty ředitele podniku. Tím ovšem tito pracovníci mohou přebírat úlohu „šedé eminence“ – mocenského centra bezprostředně pod vedením – což omezuje objektivní plnění úloh controllingu,
- v mnohých případech jsou úlohami managementu pověřeni také vedoucí finančního oddělení a účetnictví. Tento postup se může ukázat jako účelný. Je ovšem třeba prověřit, zda byla koncepce controllingu skutečně realizována v praxi,
- controlling vyžaduje speciální odborné a metodické znalosti, které nelze automaticky předpokládat u controllerů „na vedlejší úvazek“. Je otázkou, zda tito controlleři budou mít dostatek ochoty a motivace k získání potřebných vědomostí.

Souhrnně platí, že je nutno zvážit zřízení vlastních útvarů controllingu v malých a středních podnicích. Vedle velikosti podniku mají význam také jiná kritéria – například stav vývoje controllingu v podniku. Čím rozvinutější je myšlení o controllingu, čím dále postoupilo zavedení controllingu do podniku, tím spíše se rozhodne pro zřízení vlastního útvaru controllingu. Návrh zadat plnění úloh controllingu [3] **specialistům** mimo podnik je poměrně vzácný. Toto řešení se v mnoha případech nepovažuje za vhodné, neboť obzvláště operativní controlling musí být plně začleněn do komunikačních a rozhodovacích procesů a nesmí být do nich začleňován teprve dodatečně. Dohled externistů může mít své výhody při podporování dílčích projektů, například při iniciování strategických procesů nebo při zavádění nových nástrojů controllingu.

„Ideální organizace controllingu neexistuje!“ [3, str. 127]

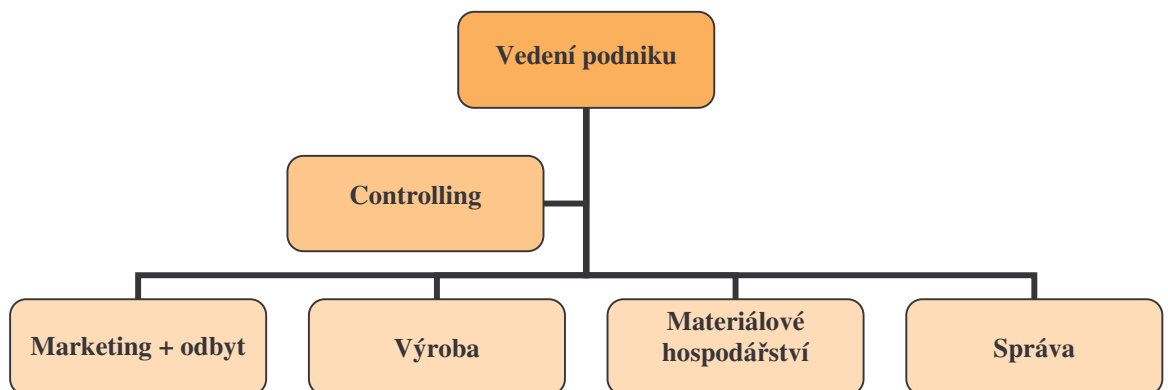
Mnozí autoři doporučují zřízení funkce controllera na nejvyšší hierarchické úrovni, což není bez problémů. Ti, kteří radí a informují, pak také spolurozhodují. Z toho může vzniknout neujasněnost úloh, které trvá, má-li controller později posuzovat rozhodnutí, na nichž se sám podílel.

Značná rozmanitost faktorů ovlivňujících utváření organizačních struktur (velikost podniku, řídicí styl, obor podnikání, atd.) vede v praxi ke vzniku mnoha forem organizačních struktur. V podstatě existují dvě nejběžnější možnosti začlenění – pozice štábní a pozice liniová. Pojem **linie** nebývá jednoznačně definován. Linie představuje vertikální osu v organizační struktuře, která je charakterizována nadřízeností horních stupňů nad nižšími stupni. Liniový útvar zabezpečuje zpravidla hlavní činnosti v podniku. **Štáb** je představován skupinou odborníků, kteří nemají rozhodovací (příkazovací) pravomoc, ale vytvářejí podklady pro rozhodování liniových vedoucích. Štábní útvar je tvořen například odborníky na plánování, technologii výroby, kvalitu apod. Kromě těchto dvou pozic existují další typy řídicích systémů v organizaci: liniově štábní typ, funkční typ, liniově funkční typ, maticový typ a další, viz [2].

Pozice štábní

Jestliže je controllerovi svěřena pozice štábní, odpovídá to všeobecnému názoru, že controlling má být umístěn na vysoké hierarchické úrovni, neboť štábní místo je přímo podřízeno jen podnikovému vedení. Je ovšem otázkou, zda může controller na tomto místě efektivně plnit své úkoly. Štábní místa se vyznačují tím, že mají jen funkce poradní, připravují materiál pro rozhodování a nemají kompetence rozhodovací a nařizovací. Tyto kompetence jsou bezpodmínečně nutné k tomu, aby bylo možné zavést a udržovat v chodu efektivní controllingový systém. Je-li controlling zaveden jako pozice štábní, je controller přímo podřízen podnikovému vedení.

Organizační schéma může vypadat následovně:



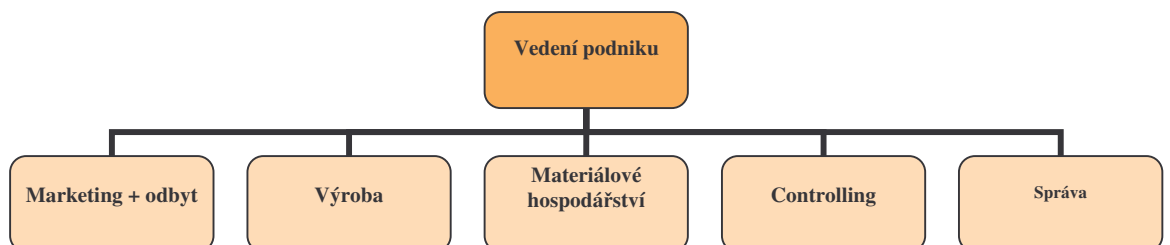
Obrázek č. 3: Controlling jako štábní pozice [16]

Hlavní výhodou štábní pozice je velká moc štábu, která pramení především z vědomostí (informací) a toho, že jejich doporučení jsou většinou vedoucími pracovníky přijímána. Naopak negativně může působit případné napětí mezi štábním útvarem a manažery liniových útvarů, které může ohrožovat účinnost controllingových funkcí [2].

Pozice liniová

V mnoha podnicích [16] se prokázalo, že realizace controllingu v otázkách tvorby a užívání plánovacího kontrolního a řídicího aparátu je prováděna podstatně efektivněji, činí-li controlling svá opatření pomocí liniové pozice, čímž mu přísluší funkční nařizovací právo. Vedoucí controllingu se má pohybovat na stejné úrovni jako vedoucí marketingu a odbytu, výroby, jakož i materiálového hospodářství. Controller potřebuje mnoho informací z jednotlivých odpovědnostních oblastí, a proto se musí umět prosadit při poradách s vedoucími odděleními.

Zaujímá-li controlling v podniku liniovou pozici, může organizační schéma vypadat následovně:



Obrázek č. 4: Controlling jako liniová pozice [16]

U liniového uspořádání lze předpokládat hlubší „vtažení“ odpovědnosti do controllingu a vyšší kompetence controllingových funkcí. Nevýhodou může být nižší „nadhled“ útvaru, který obvykle vede k převážné orientaci na operativní záležitosti.

2.5 Činnost controllera

Controlling není věcí samotného controllera, ale věcí každého manažera. Typicky ideální dělb práce mezi manažery a controllery je znázorněna v tab. č. 2:

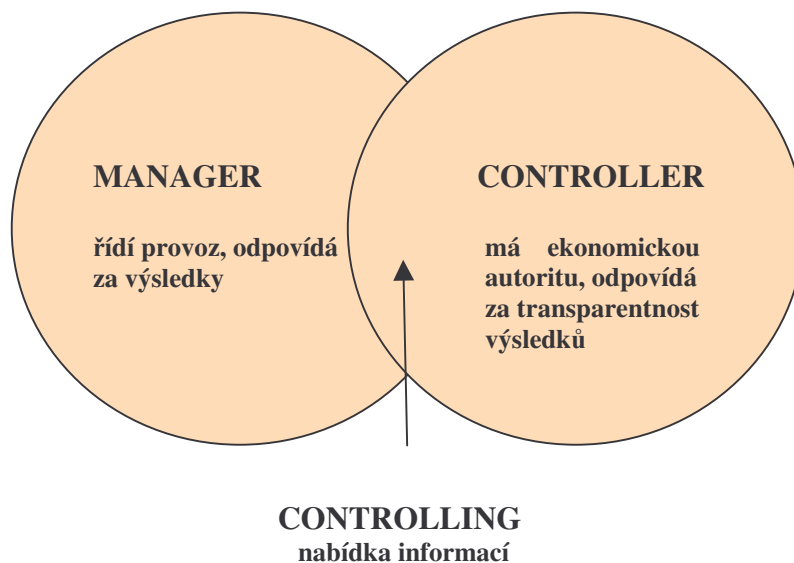
Tabulka č. 2: Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllery a manažery [3]

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
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 činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Neexistuje přesná hraniční čára mezi oběma oblastmi úloh. Dle Eschenbacha [3] aktuální vývoj ukazuje, že se hranice stávají ještě prostupnější, než dosud a posouvají se v obou směrech. Manažer přejímá úlohy controllera, controller vstupuje více do managementu.

Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllera. Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů [7]. Controlling zahrnuje aktivity, jako rozhodování, definování, stanovení, řízení a regulaci. V souladu s tím manažeři vykonávají controlling, jelikož to jsou oni, kdo rozhoduje o cílech a vytváří obsahovou stránku plánu jejich dosažení. Oni nesou odpovědnost za dosažené výsledky. Controlling jako manažerská činnost by měl proto být využíván v každém podniku bez ohledu na velikost.

Controlling je výsledkem spolupráce manažerů a controllerů, jak vyplývá z obrázku č. 5.



Obrázek č. 5: Průnik informací mezi managementem a controllerem [7]

Popis pracovní pozice controllera je zobrazen v příloze A této diplomové práce. Popis pozice stanoví zařazení místa v organizační struktuře podniku, jeho cíle, úlohy, kompetence, zodpovědnosti, vztahy k jiným místům a eventuálně požadavky na držitele místa. Controlleri poskytují **podpůrné podnikohospodářské služby managementu** pro cílově orientované plánování a řízení [19]:

- controlleri zajišťují transparentnost hospodářského výsledku, financí a procesů, čímž přispívají k vyšší hospodárnosti,
- controlleri uceleně koordinují dílčí cíle a dílčí plány a organizují celopodnikové výkaznictví orientované na budoucnost,
- controlleri zajišťují potřebné zásobování daty a informacemi,
- controlleri vytvářejí controllingové systémy a aktualizují je.

Controlling a práce controllerů musí být načasována a realizována s ohledem na jednotlivé důležité termíny a milníky. **Roční plán práce controllerů** je možné přiblížit na příkladu, který je uveden v příloze B této diplomové práce. Výchozím momentem při vytváření controllingového útvaru je jasná **definice úloh**, které mají být v organizaci vykonávány. V relaci se zvoleným pojetím controllingu je třeba definovat takové úlohy či soubory úloh, které by umožnily co nejlepší realizaci controllingových funkcí v rámci konkrétních podmínek.

Ze značného množství praktického utváření controllingových úloh uvádím alespoň dvě verze přibližující strukturu těchto úloh:

1) Controlling a jeho úlohy v **informační a koordinační činnosti** [3]:

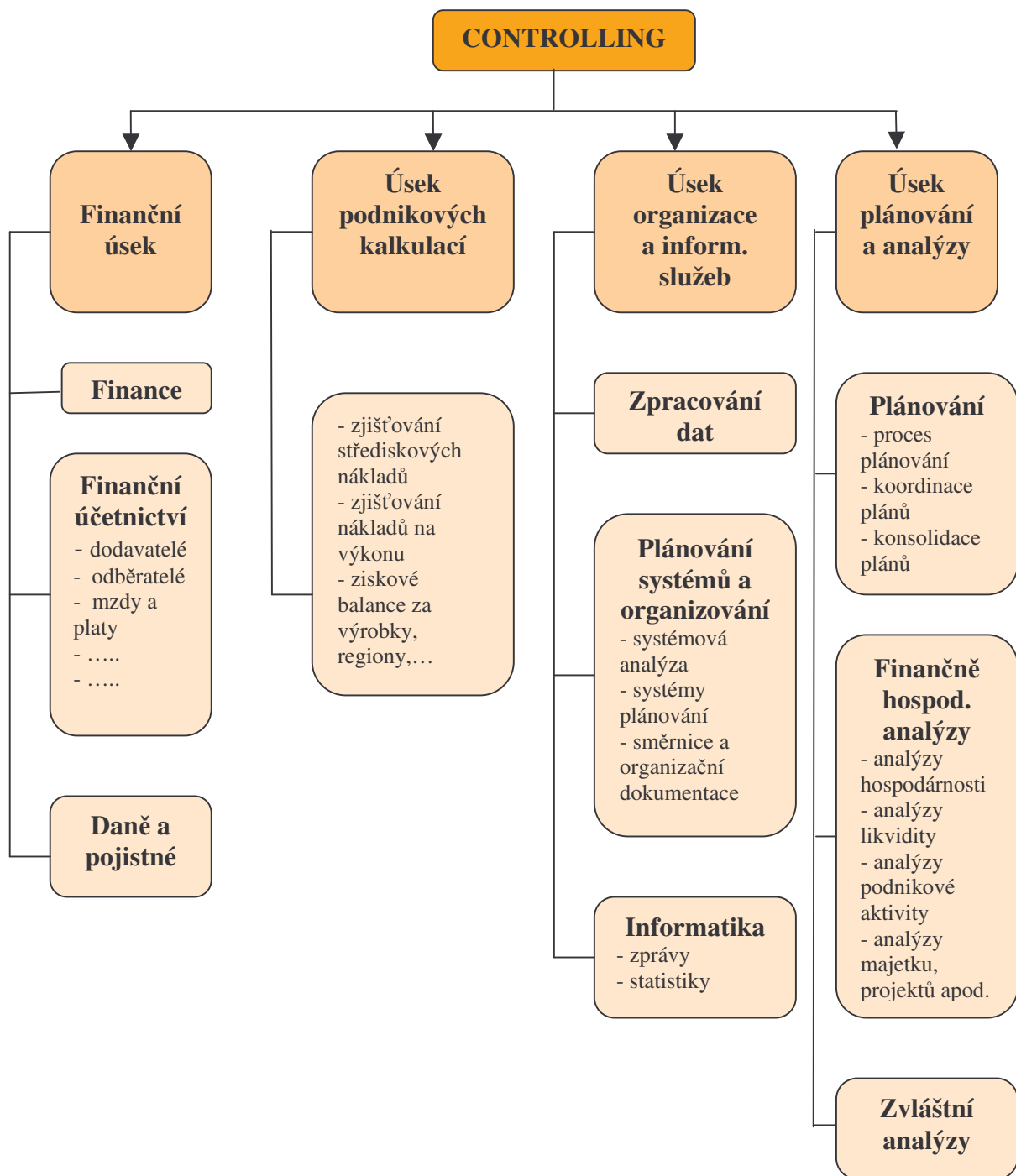
- určení smyslu (vize) a její uskutečnění,
- plánování a vývoj strategie,
- strategická dopředná a zpětná vazba,
- plánování a řízení investic,
- plánování a řízení projektů,
- plánování a řízení procesů týkajících se rutinních činností,
- operativní podnikové plánování a rozpočetnictví,
- operativní dopředná a zpětná vazba (výpočet očekávaných hodnot).

Jedním z hlavních úkolů controllingu je **reporting** (výkaznictví). Nejdůležitějšími prvky reportingu jsou očekávané hodnoty, porovnání plán – skutečnost, komentáře, respektive návrhy opatření. Včasný reporting umožňuje vedoucím pracovníkům získat vnitřní a vnější informace nezbytné pro plnění jejich úloh. Vedoucí pracovníci potřebují informace pro strategické řízení k prověření hospodářských důsledků alternativ strategie.

Pro umožnění operativního řízení je nutné poskytovat informace, které mají vliv na hospodářský výsledek. Zprávy pro vedoucí pracovníky lze rozlišit následovně [4]:

- **standardní zprávy**: slouží k zprůhlednění technických a hospodářských dat, která jsou významná pro řízení. Zpravidla jsou vypracovány k určitému termínu s definovanou strukturou. Jedná se o zprávy o plánování, odchylkách a zprávy o stavu (bilance),
- **vybrané zprávy a zvláštní zprávy**: vybrané zprávy mají obsahovat jak hospodářské, tak technické informace ke kontrole a zhodnocení určitých situací a vývoje. Zvláštní zprávy jsou například analýzy režijních nákladů, zhodnocení výrobku, analýzy rizika atd.

2) Verze přibližující **strukturu controllingových úloh** je znázorněna na obrázku č. 6.



Obrázek č. 6: Controllingové úlohy [4]

Podle mého názoru v praxi dochází k prolínání jednotlivých úloh a není je možné rozdělit, jak uvádí obrázek č. 6. Z účetního hlediska se domnívám, že nelze oddělit finanční a nákladové účetnictví. Například při úhradě faktury v cizí měně dochází k přírůstku finančních prostředků a zároveň vzniká kursový rozdíl (zisk nebo ztráta), který se projeví v nákladech, resp. výnosech podniku.

2.6 Druhy a nástroje controllingu

Cílem této kapitoly je seznámit čtenáře se základními nástroji strategického a operativního controllingu. Bližší informace k jednotlivým nástrojům je možné získat např. v literatuře [15] a [16]. V controllingu rozlišujeme oblast operativní a strategickou. Pro obě tyto oblasti mohou být použity různé nástroje, které mohou pomoci vedení při řízení podniku.

2.6.1 Strategický controlling

Strategický controlling znamená systematicky zjišťovat budoucí možnosti a rizika a přihlížet k nim. Z toho vyplývá úkol strategického controllingu – řízení a kontrola prováděných opatření potřebných pro uskutečnění a realizaci strategií. Strategický controlling se tedy musí starat o to, aby dnes byla přijata opatření, která budou napomáhat budoucímu zajištění existence. To znamená, že dnes musíme zajišťovat a brát v úvahu budoucí možnosti a rizika a tím vytvářet předpoklady úspěchu pro budoucnost. Tyto předpoklady úspěchu mají rozhodující význam pro zisk podniku a tím pro budoucí výsledky. Ke **strategickým cílům** patří především vývoj nových výrobků a služeb, výstavba kapacit, použití nových technologií, systematické školení zaměstnanců, dosažení dodatečného kapitálu, otevírání nových trhů, zlepšení organizace, získání tržních podílů a otevření nových cest odbytu.

U strategického controllingu se jedná o **dlouhodobé pojetí**, které začíná v přítomnosti a obsahuje asi 4 až 5 let. Dříve než je možno rozpracovat nové strategie, musí se vedení podniku zabývat ukazateli včasného varování. Změny okolního prostředí mají značný vliv na strategický controlling.

Úspěch podniku závisí na schopnostech vedení a vedoucích pracovníků rozeznat a analyzovat v pravý čas problémy v podniku. Pak se mohou rychle odkrýt možnosti řešení. Informace, které jsou relevantní pro rozhodování, musí být ke správnému termínu připraveny a být vedení k dispozici. Účinný controlling je pro to nezanedbatelným předpokladem, který umožňuje pravidelně analyzovat a nasazovat nástroje, jimiž zásobí podnikové vedení potřebnými informacemi.

Vysušil [16] uvádí tyto **základní metody strategického controllingu**:

1) **Strategický controlling v podnikovém okolí:**

- portfoliová analýza,
- analýza konkurence,
- strategická mezera,
- technika scénáře.

Portfoliová analýza spočívá v použití relativního podílu na trhu jako složky výnosů vztahené k podniku a růstu trhu jako složky rizika a šance, vztahující se k okolí. Koncepce portfolií vyplývá z potřeby optimálně využít omezené zdroje podniku. Čím je trh atraktivnější a čím silnější je postavení podniku v určité oblasti, tím vyšší je priorita přidělování zdrojů. Účelem analýzy portfolia je přidělování zdrojů podle vyhlídek zisku a rizik v závislosti na postavení na trhu a umístění v konkurenci. V praxi nejnámější a nejnázornější je portfolio podílu na trhu a růstu trhu vyvinuté firmou Boston Consulting Group. Růst trhu a relativní podíl na trhu jsou zvoleny jako hlavní faktory úspěchu pro podnik. Jestliže oba faktory navzájem porovnáme v jedné matici, dostaneme čtyři strategické oblasti. Jednotlivé strategické jednotky se dají pomocí těchto dvou kategorií ohodnotit a umístit do dvourozměrné matice. Čtyři oblasti pak umožňují závěry o potenciálech úspěšnosti. Zvláštní výhodou tohoto zobrazení jako strategického nástroje spočívá v tom, že komplikovaná situace je zredukována na dvě podstatné složky. To umožňuje vedení podniku a řídicím pracovníkům jednoduše a srozumitelně prezentovat složité souvislosti.

Analýza konkurence – podniky si musí průběžně získávat informace o svých známých i nových konkurentech. Struktura odvětví a jeho rozvoj přímo ovlivňují konkurenci a tím nepřímo i strategii, kterou může podnik využít. Při konkurenční analýze mají být srovnány také určité výrobky nebo skupiny výrobků vlastního podniku s výrobky konkurence. Nejlepší je srovnání vlastního podniku s vedoucím podnikem na trhu.

Strategická mezera – spočívá v systematickém zjišťování, jak dalece se bude žádoucí stav odchylovat od pravděpodobného vývoje podniku. Strategické cíle určují žádoucí vývoj. Pravděpodobný vývoj naproti tomu znamená takový vývoj, když se v podniku nevyskytnou žádná zvláštní opatření a když se nevytvoří žádné nové potenciály úspěchu.

K potenciálům úspěchu patří například nové výrobky, dodatečné tržní podíly, další trhy nebo účinnější organizace. Jestliže se žádné nové potenciály úspěchu v podniku nenajdou a nerealizují, začnou výnosy z obrátu pomalu nebo rychle klesat. Mezi dlouhodobě plánovaným rozvojem podniku a vývojem na základě potenciálu, které jsou k dispozici, vzniká strategická mezera.

Technika scénáře slouží k zvládnutí problémů souvisejících s náročností strategického plánování. Scénář je popisem představy budoucí situace podniku. Zpravidla bývají vypracovány sady scénářů (optimistický, pesimistický a realistický) tím způsobem, aby byl co nejvíce omezen výčet možných budoucích stavů.

2) Strategický controlling v podniku:

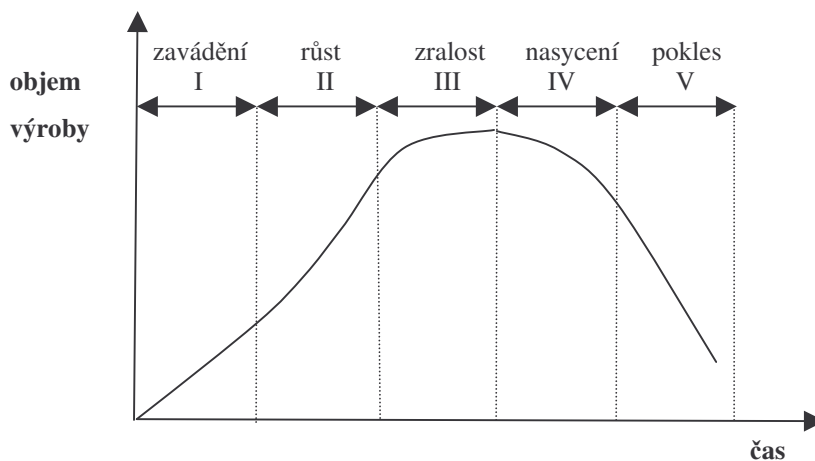
- analýza slabých a silných stránek podniku a analýza příležitostí a hrozeb (SWOT analýza = Strength – Weakness – Opportunities – Threats),
- analýza potenciálů,
- křivka průběhu výroby,
- komplexní řízení jakosti.

SWOT analýza je všeobecně známá a její popis je uveden např. v [15].

Analýza potenciálů se užívá ke stanovení dostupných potenciálů úspěchu. Základem je porovnání silných stránek podniku s nejdůležitějšími konkurenty a klíčovými faktory trhu. Potenciály jsou schopnosti vyřešit problém pro zákazníka, a to lépe než konkurence. Nejdůležitější na analýze potenciálů je skutečnost, že faktory úspěšnosti jsou obvykle již známy a že mohou být vhodně ovlivněny ještě před tím, než je jejich vliv patrný na celkovém výsledku. K takové analýze je třeba připravit seznam kritérií, popisující oblasti považované zákazníky za problémy k řešení. Potenciály úspěšnosti jsou vymezeny ještě před dosažením úspěchu, nikoli až potom. V praxi [15] se stále znovu ukazuje, že vedoucí podnik na trhu vykazuje v různých odpovědnostních oblastech lepší výkony než vlastní podnik. Vedoucí podnik zaměstnává například kvalifikovanější pracovníky, dodává lepší výrobky na trh a využívá možnosti trhu intenzivněji než náš podnik.

Křivka průběhu výroby (= křivka závislosti objemu výroby či prodeje na čase). Obecný tvar křivky průběhu výroby je pro úspěšné, sériově vyráběné výrobky uveden na obrázku č. 7. Na svislé ose je možné vynést i objem prodeje.

Tato křivka je sestrojována na základě minulých zkušeností a budoucích očekávání. Průběh křivky (a tedy i fáze) může být různý pro různé druhy výrobků. Křivka zahrnuje období od zahájení výroby produktu do doby, kdy produkt přestane být vyráběn.



Obrázek 7: Obecný tvar křivky průběhu výrobku²

Komplexní řízení jakosti (Total Quality Management) je koncepce, která představuje dlouhodobý a integrovaný řídicí systém pro zlepšení jakosti výrobků a služeb v podniku. Společnou snahou všech pracovníků podniku by mělo být, aby bylo jakosti dosahováno nepřetržitě a aby byla jakost zlepšována zároveň s příznivými náklady. Konečným cílem je uspokojení potřeb všech zákazníků. Základní principy této metody obsahují zejména identitu v provádění úkolů a odpovědnosti za výsledek, procesní orientaci, prevenci a plynulé zlepšování jakosti. Podrobně je komplexní řízení jakosti popsáno např. v literatuře [3].

2.6.2 Operativní controlling

Operativní a strategický controlling nemohou být od sebe přísně odděleny, protože existuje neustálé vzájemné působení mezi těmito oběma oblastmi. **Hlavními úkoly** operativního controllingu jsou řízení rentability, plánování likvidity a kontrola hospodárnosti, přičemž se vychází z aktuálních personálních, strojních a finančních možností podniku, tj. ze stávajících zdrojů. Pomocí operativních nástrojů lze včas poznat odchylky od základního směru podniku. Vedení podniku a řídicí pracovníci jsou pak schopni zavádět nápravná opatření v jednotlivých oblastech odpovědnosti, aby bylo dosaženo stanoveného cíle.

² Buchta, M. a kol. *Manažerská ekonomika I. díl (Nauka o podniku)*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2003.

Operativní controlling se zabývá postupy pro **jeden rok**. Řízení podniku probíhá na základě trvalého srovnávání plánovaných a dosažených výsledků. Plánované údaje jsou zpravidla jednou za měsíc srovnávány s efektivními hodnotami, aby bylo možné rychle indikovat odchylky.

Těžištěm operativního controllingu je **řízení tvorby zisku**. Operativní nástroje slouží vedení podniku k tomu, aby neztratilo z očí stanovené krátkodobé cíle.

„S podporou operativních nástrojů je vedení podniku schopno přijímat lepší opatření“.

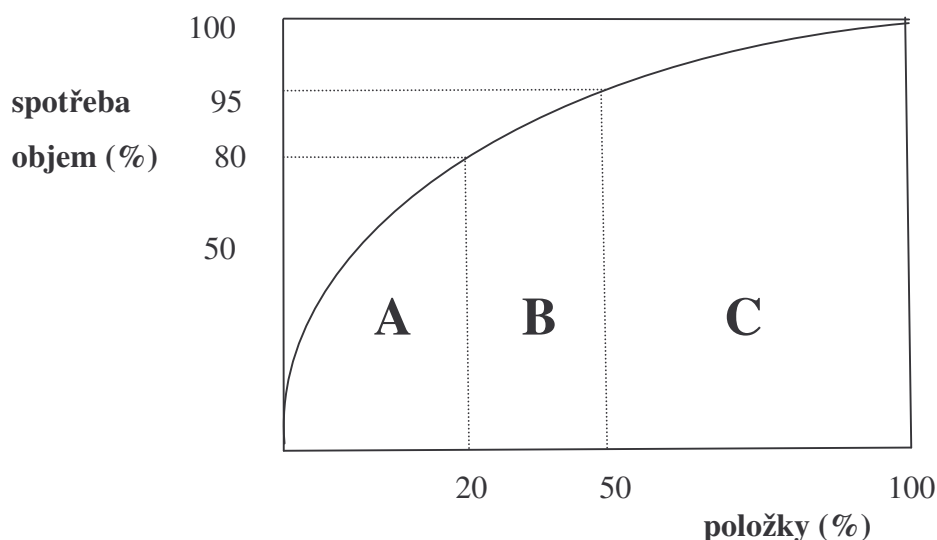
[15, str.6]

Vysušil [16] uvádí tyto **základní metody** operativního controllingu:

- metoda ABC,
- investiční propočty,
- výpočet krátkodobého hospodářského výsledku,
- analýza kritických bodů (break-even-point),
- výpočet příspěvku na úhradu,
- plán likvidity,
- sestavení plánovaných bilancí.

Metoda ABC je nástrojem pro stanovení priorit. Pro vlastní controlling má tato metoda význam v tom, že umožňuje cílené a hospodárné postupy. Při analýze ABC jsou navzájem srovnávány objemy a hodnoty. Při sledování podniku může být opětovně zjištěno, že relativně malá množství z celkového objemu mohou vytvořit relativně velkou hodnotu. V takovém případě by úsilí podniku mělo směřovat ke zjištění těch malých množství, která vytvářejí velké hodnoty. Analýzu ABC lze uplatnit s různými modifikacemi v mnoha oblastech, především materiálovém hospodářství, výrobě a odbytu. Například v zásobování je tato metoda založena na diferencovaném přístupu k jednotlivým položkám zásob, které se zařazují do tří skupin. Skupina A zahrnuje malý počet druhů s velkým podílem na celkové spotřebě. Skupina C zahrnuje velký počet druhů s malým podílem na spotřebě. Skupina B je střední. Materiálům zařazeným do skupiny A se věnuje mimořádná pozornost, používají se podrobné metody, optimalizační propočty se provádí co nejpřesněji. U materiálů skupiny B a C je možné připustit určitá zjednodušení.

Tento přístup k jednotlivým skupinám materiálů umožňuje racionální a hospodárné řízení zásob. Grafické znázornění je na obrázku č. 8. Uvedené hodnoty jsou pouze ilustrační.



Obrázek č. 8: Grafické znázornění metody ABC³

Investiční propočty slouží k přezkoumání, zda jednotlivé investice mohou být v žádoucí míře profinancovány. Používají se statistické metody a dynamické metody. V případě statistických metod se zjišťuje návratnost investovaných prostředků. Existují tyto metody: srovnávání nákladů, srovnávání zisku, výpočty rentability, výpočty doby úhrady. Oproti dynamickým postupům výpočtu investic není zohledněn časový faktor. Dynamické metody využívají finančně matematické metody. Snahou je zachytit výhodnost investičních objektů po celou dobu užívání až k vyřazení investic. Užívají se tyto metody: metoda čisté současné hodnoty, metoda vnitřní úrokové míry, metoda anuit. Bližší informace je možné nalézt např. v literatuře [13].

Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku je nástrojem řízení podniku, který obsahuje důležitá data. Vedle tržeb jsou uvedeny variabilní a fixní náklady. Tak může být vypočten příspěvek na úhradu, provozní výsledek a podnikový hospodářský výsledek. Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku by měl být vedení podniku měsíčně k dispozici, protože z této zprávy je zřetelný pozitivní i negativní vývoj podniku. Na základě informací z výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku musí být rozhodnuto o nových opatřeních.

Analýza kritických bodů – viz subkapitola 2.7.1. této diplomové práce.

³ Buchta, M. a kol. *Manažerská ekonomika I. díl (Nauka o podniku)*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2003.

Výpočet příspěvku na úhradu – je popsán např. v práci [13].

Plán likvidity je součástí plánu finančního. Zabývá se vývojem likvidity v blízké budoucnosti. V časovém horizontu do jednoho roku je nutné prostřednictvím vhodného předběžného výhledu zajistit udržení platební schopnosti v každém okamžiku. K tomu je potřeba na základě bilančních zůstatků a pohybů na účtu zisků a ztrát sestavit časový plán výdajů a příjmů.

Sestavení plánovaných bilancí představuje sestavení plánované rozvahy a plánované výsledovky. Plánovaná rozvaha má tyto položky: plán hmotného a nehmotného majetku, plán oběžných aktiv, plán změn vlastního kapitálu, plán závazků a plán hospodářského výsledku. Plánovaná výsledovka zahrnuje plán výrobních nákladů, finančních nákladů, výkonů a plán mimořádných nákladů a mimořádných výnosů. Tento plán je nutné doplnit ještě plánem položek časového rozlišení a dohadných položek.

Existuje velké množství různých metod controllingu. V podniku by měl být pečlivě zvážěn výběr jednotlivých metod a postupů. Podle mého názoru je vhodné využití jen omezeného počtu metod, protože jinak musí dojít k záplavě analýz a tím ztratě jejich hlavního smyslu.

2.7 Vybrané metody controllingu

Cílem následující kapitoly diplomové práce je seznámit čtenáře s vybranými metodami, které nejsou běžně známy. První metodou je analýza kritických bodů. Druhou metodou je metoda ABC (Activity Based Costing), o které jsem se dočetla v odborné literatuře a v ekonomickém časopise Controller News.

2.7.1 Analýza kritických bodů

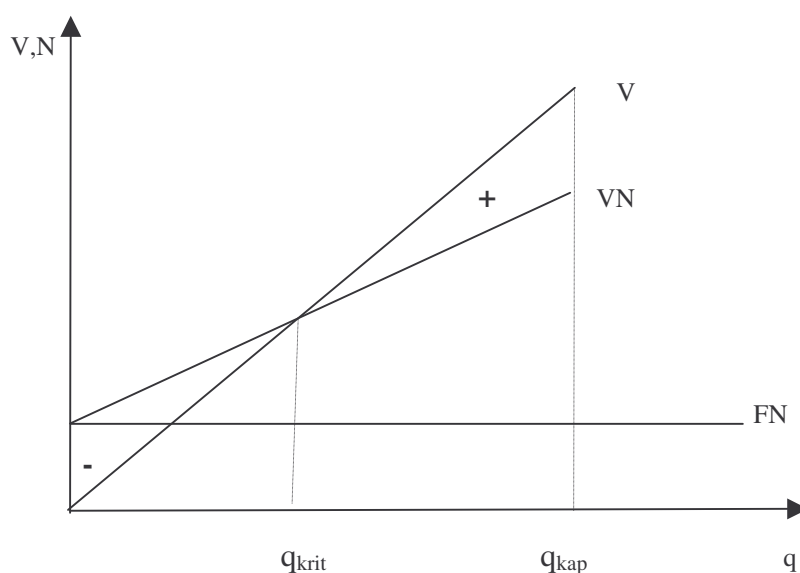
Vhodným metodickým nástrojem pro řízení zisku je tzv. **analýza kritických bodů**⁴. Zabývá se vztahem mezi objemem výroby, výnosy (tržbami), náklady a ziskem. Výsledky analýzy mohou být zjištěny matematicky nebo graficky. Grafické znázornění umožňuje lepší, rychlejší a srozumitelnější porozumění. Pomocí analýzy kritických bodů lze zjistit kritický bod, který ukazuje, kdy obrat kryje celkové náklady podniku.

⁴ Kritické body jsou také označovány jako bod zvratu, mrtvý bod nebo anglickým termínem break – even point.

Analýza kritických bodů umožňuje vypočítat, jaký vliv na zisk mají změny objemů prodeje, prodejních cen, variabilních a fixních nákladů. Z rozdílného chování **fixních** a **variabilních nákladů** vyplývá i rozdílný způsob jejich návratnosti, neboli úhrady prostřednictvím dosažených tržeb (výnosů z prodeje). Variabilní náklady (VN) jsou vyvolány konkrétním výkonem a měly by být uhrazeny z ceny každého prodaného výkonu (p). Naopak fixní náklady (FN) jsou vynaloženy v určité výši v daném období a prodaný výkon pouze přispívá na jejich úhradu.

Základní situace je znázorněna na obrázku č. 9, v němž jsou označeny, která jsou použita i v dalších úvahách:

- N - celkové náklady [Kč],
- q - objem výroby [ks],
- q_{kap} - maximální možný objem výroby = kapacita [ks],
- q_{krit} - kritický objem výroby (kritické výrobní množství) [ks],
- p - cena [Kč/ks] = konstantní (předpoklad),
- V - výnosy [Kč], resp. tržby,
- FN - fixní náklady [Kč],
- VN - variabilní náklady [Kč/ks].



Obrázek č. 9: Základní situace při analýze bodu zvratu [1]

Vydeme z rovnice:

$$N = V$$

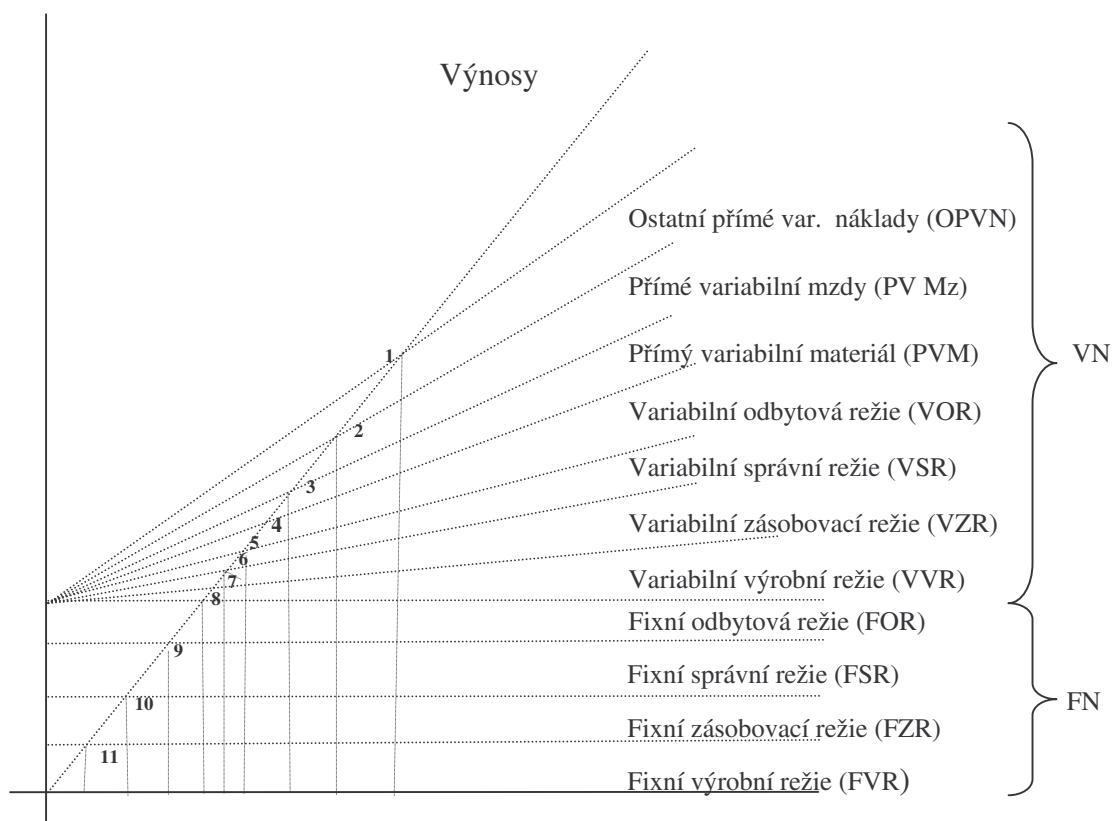
Je-li $N = FN + VN \cdot q \quad (V = p \cdot q)$

pak $FN + VN \cdot q = p \cdot q$

a odtud $q_{\text{krit}} = \frac{FN}{p - VN}$

Bod zvratu (kritické výrobní množství) je objem výroby, při kterém se výnosy rovnají nákladům (není dosahováno zisku).

Vysušil ve své knize Integrované názvosloví v controllingu [16] rozpracoval analýzu kritických bodů a přichází s existencí **jedenácti kritických bodů**. Smyslem těchto dalších kritických bodů je, že ukazují, kdy výnosy uhradí jednotlivé složky fixních a variabilních nákladů. S ohledem na význam provedu podrobnější vysvětlení.



Obrázek č. 10: Grafické znázornění detailních variabilních a fixních nákladů [16]

Výpočet kritického bodu č. 1, který je považován za hlavní:

$$q_{\text{krit (1)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum (\text{VN}/q)}$$

úhrada všech nákladů

Slovní vyjádření: kritické množství získáme, jestliže vydělíme fixní náklady rozdílem jednotkové ceny a jednotkových variabilních nákladů.

Výpočet ostatních kritických bodů:

$$q_{\text{krit (2)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum \left(\frac{\text{VN} - \text{OPVN}}{q} \right)}$$

úhrada všech nákladů kromě ostatních přímých variabilních nákladů [OPVN]

$$q_{\text{krit (3)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum \left(\frac{\text{VN} - \text{OPVN} - \text{PVM}_z}{q} \right)}$$

úhrada všech nákladů kromě ostatních přímých variabilních nákladů [OPVN] a přímých variabilních mezd [PVM_z]

$$q_{\text{krit (4)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum \left(\frac{\text{VN} - \text{OPVN} - \text{PVM}_z - \text{PVM}}{q} \right)}$$

úhrada všech nákladů kromě ostatních přímých variabilních nákladů [OPVN] a přímých variabilních mezd [PVM_z] a přímého variabilního materiálu [PVM]

$$q_{\text{krit (5)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum \left(\frac{\text{VOR VSR} + \text{VZR} + \text{VVR}}{q} \right)}$$

úhrada všech fixních nákladů a všech variabilních režii kromě odbytové variabilní režie

Podle mého názoru se Vysušil dopustil několika chyb, na které se pokusím v následujícím textu upozornit (jsou označeny šipkou a vysvětlujícím komentářem s označením „chyba“). U kritického bodu $q_{\text{krit (5)}}$ jsem vzorec přesně opsala z výše uvedené literatury (vč. případného chybějícího znaménka). V $q_{\text{krit (5)}}$ nesmí být variabilní odbytová režie.

$$q_{\text{krit (6)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \sum \left(\frac{\text{VSR} + \text{VVR}}{q} \right)}$$

úhrada všech fixních nákladů
a všech variabilních režii kromě
odbytové variabilní režie
a správní režie

Chyba ve vzorci: ne variabilní správní režie, ale variabilní zásobovací režie.

$$q_{\text{krit (7)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p - \left(\frac{\text{VVR}}{q} \right)}$$

úhrada všech fixních nákladů
a variabilní zásobovací
a variabilní výrobní režie

Chyba v komentáři: jedná se o úhradu všech fixních nákladů a jen variabilní výrobní režie, nikoliv i variabilní zásobovací režie.

$$q_{\text{krit (8)}} = \frac{\sum \text{FN}}{p}$$

úhrada všech fixních nákladů

$$q_{\text{krit (9)}} = \frac{\text{FSR} + \text{FZK} + \text{FVR}}{p}$$

úhrada všech fixních nákladů
kromě odbytové fixní režie

Chyba ve vzorci: pro fixní zásobovací režii je označení FZR, nikoliv FZK.

$$q_{\text{krit (10)}} = \frac{\text{FZR} + \text{FVR}}{p}$$

úhrada fixní zásobovací režie
a fixní výrobní režie

$$q_{\text{krit (11)}} = \frac{\text{FVR}}{p}$$

úhrada jen fixní variabilní režie

Chyba v komentáři: úhrada jen fixní výrobní režie, nikoliv fixní variabilní režie.

Hodnocení

Podle mého názoru je analýza bodu zvratu využitelná v praxi. Domnívám se však, že rozdělení na jedenáct kritických bodů nemá v praxi uplatnění. Například kritický bod 6 přináší informaci o množství kusů, které musí být vyrobeny, aby byly uhrazeny všechny fixní náklady a všechny variabilní režie kromě odbytové variabilní a správní režie. Z praktického hlediska je pro podnik důležité vědět, jaké množství výrobků a v jakých cenách vyrobit, aby byly uhrazeny variabilní a fixní náklady. Pro podnik pravděpodobně ale nebude důležitý kritický bod, například 6, protože není možné uhradit část nákladů, aniž by nebyly vynaloženy další náklady například na odbyt a správu. Napadají mě také otázky, v jakém pořadí byly seřazeny variabilní a fixní náklady? Proč není například odbytová režie před správní reží?

Domnívám se, že v praxi by nikdo takto graficky neznázorňoval variabilní a fixní náklady. Z údajů v účetnictví je také poměrně náročné rozdělit jednotlivé režie. Vytvoření takového schématu by bylo časově náročné a domnívám se, že by nebylo pro podnik přínosné.

2.7.2 Metoda ABC (Activity Based Costing)

Náklady určitého výrobku obvykle zahrnují přímé osobní náklady, spotřebu přímého materiálu a režie. Spolehlivost a přesnost zjišťování výrobních nákladů v podnicích, které vyrábějí rozsáhlý sortiment výrobků, je velmi problematická. V řadě podniků dochází v rámci tradičního systému kalkulace k deformaci informací o výrobních nákladech. Produkt, který podle tradičního kalkulačního systému významně přispívá k tvorbě zisku, může být ve skutečnosti ztrátový. V posledních letech se náklady začaly sledovat a řídit podle jednotlivých činností, resp. procesů. Jednou z možností, jak zprůhlednit a zpřesnit výrobní náklady je **sledování nákladů podle dílčích činností**. Účetnictví, které toto zajišťuje, je nazýváno procesní účetnictví nebo účetnictví založené na procesech, což je odvozeno od původního anglického názvu Activity Based Accounting (nebo také Cost-Driver Accounting). Kalkulace na něm založené jsou nazývány kalkulace podle dílčích činností (elementárních procesů) nebo kalkulace ABC (Activity Based Costing). Upozorňuji čtenáře, že metoda ABC uvedená v subkapitole 2.6.2 není metodou Activity Based Costing, o které pojednává následující text.

Podstata procesního řízení nákladů spočívá v přizpůsobení nákladových kalkulací struktury podnikových procesů. Prvním krokem při její aplikaci je vytvoření odpovídající **struktury aktivit**, kterými se náklady alokují na výkony a které jsou příčinou spotřeby režijních nákladů v podniku. Každý podnikový proces je rozložen na jednotlivé režijní aktivity, pro něž je definována **vztahová veličina** (Cost Driver), která popisuje příčinu spotřeby těchto aktivit a pomocí níž je výkon aktivity měřen. Náklady jsou tedy v první fázi alokovány na jednotlivé aktivity, pomocí matice nákladů aktivit – viz tabulka č. 3, která je v podstatě nástrojem pro transformaci účetní evidence nákladů na členění procesní [9].

Tabulka č. 3: Matice nákladů aktivit (Activity Cost Matrix) [9]

Vstupní logistika	Primární aktivity								
	Plán materiálu	Výběr a schvalování	Rozvoj dodavatelů	Uzavírání smluv	Objednání a nákup	Příjem a kontrola	Uskladnění	Platba	Reklamáce
Mzdové a osobní n.									
Energie+plyn+voda									
Režijní materiál									
Služby									
Cestovné									
Poplatky									
Odpisy+leasing									
Ostatní									
Cost Pool									
Celkové náklady ak.									

Výstupem této fáze kalkulace je **ocenění jednotlivých prováděných režijních aktivit**, tedy vyčíslení celkových nákladů vynaložených na aktivitu (Cost Pool), které samo o sobě je informací, kterou manažeři doposud neměli k dispozici a která je užitečná k zjištění, kolik podnik ve skutečnosti provádění jednotlivých režijních aktivit stojí. V této fázi je nutné aktivity analyzovat a přiřadit jim měřítka – vztahové veličiny, aby bylo možné výkon aktivit měřit a pomocí těchto měřítek přiřadit náklady. Je nutné zjistit informace, které v podniku většinou nejsou evidovány, tj. zjistit rozsah výkonu jednotlivých aktivit. Příkladem může být aktivita „uzavírání smluv“, kde byla stanovena veličina – „počet uzavřených smluv“ za dané období. V případě, že dělíme celkové náklady aktivity počtem těchto vztahových veličin v daném období, získáme výši nákladů na jednu uzavřenou smlouvu, tedy jednotkové náklady na aktivitu (Primary Rate). Dělit můžeme buď aktuálním výstupem nebo stanovit určité maximum.

Další fází kalkulace je přiřazení těchto jednotkových nákladů aktivit na konkrétní výkon, tedy **nákladový objekt**. ABC kalkulace umožňuje využití několika na sobě navazujících nákladových objektů. To znamená, že se neprovádí kalkulace pouze na finální produkt (výrobek nebo službu), ale náklady jednotlivých hlavních podnikových procesů se alokují na ty objekty, které jsou jejich výstupy. To znamená, že např. pro proces vstupní logistiky se definuje nákladový objekt, jímž je nakupovaná položka, na kterou alokujeme veškeré nepřímé náklady související s aktivitami, které jsou součástí procesu vstupní logistiky – viz tabulka č. 4.

Tabulka č. 4: Vztah primárních procesů a nákladových objektů [9]

Fáze	Proces	Název fáze	Nákladový objekt
1.	Vstupní logistika	Zajišťování zboží a služeb	Materiál, subdodávka
2.	Provoz, výroba	Výroba/Operace	Dokončený produkt
3.	Výstupní logistika	Marketing	Prodáváný produkt
4.	Marketing a prodej	Distribuce	Distribovaný produkt
5.	Servis a služby	Zákazník	Zákazník

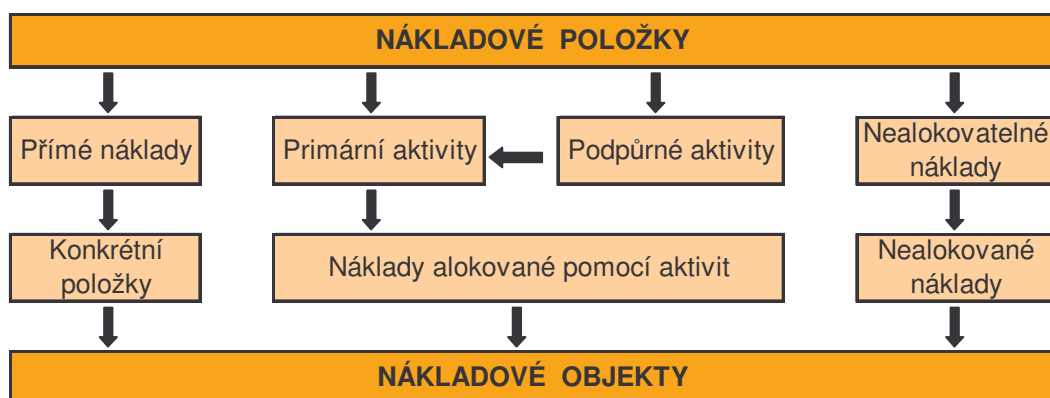
Produkt oceněný náklady na nakupovanou položku, který obsahuje vedle ceny, za kterou byl nakoupen i náklady na režijní aktivity související s jeho pořízením, přechází do následného procesu, kterým je např. výroba. V následné fázi dochází k tvorbě tzv. **úctů aktivit**, které evidují spotřebu jednotlivých jednotkových nákladů aktivit nákladovými objekty. Tabulka č. 5 znázorňuje praktickou podobu výsledné ABC kalkulace pro nakupovanou položku, která je nákladovým objektem, a tedy výstupem procesu vstupní logistiky.

Tabulka č. 5: ABC kalkulace pro nakupovanou položku v procesu vstupní logistiky [9]

	Název položky	Období	
	Spínač S34	I.-III. 2006	
Cena za jednotku			67,80
Množství			5,40
Cena celkem			366,12
Aktivity	Rozsah za období	Cena za jedn.	Náklady celkem
Plánování materiálu	12	194	2328
Výběr a schvalování dodavatelů	4	188	752
Rozvoj dodavatelů	4	162	648
Uzavírání smluv	6	196	1176
Objednání a nákup materiálu	9	1009	9081
Příjem a kontrola	9	288	2592
Uskladnění	3	819	2457
Platba	7	168	1176
Reklamace	1	426	426
Celkové náklady			386,33
Množství			5,40
Cena za jednotku			71,54

Z tabulky č. 5 je vidět, jak byla cena položky 67,80 Kč navýšena po alokaci režijních nákladů aktivit v procesu vstupní logistiky na 71,54 Kč. S takto navýšenou cenou se pak nadále pracuje v navazujícím procesu „výroba“. Je nutné věnovat pozornost vhodně stanovené **strukturu aktivit**, která by měla odpovídat skutečné struktuře procesů a aktivit probíhajících v podniku. Aktivity lze rozdělit na aktivity přidávající hodnotu, které přidávají produktu nebo službě něco, co je zákazník ochoten zaplatit, a aktivity nepřidávající hodnotu. Aktivity, které hodnotu nepřidávají, přinášejí náklady a časové ztráty, ale z pohledu zákazníka nedávají produktu nebo službě žádnou hodnotu. Aktivity, které nepřidávají tuto hodnotu jsou v podniku prováděny pro interní potřeby. Slouží k podpoře primárních aktivit, tedy těch, které hodnotu z pohledu zákazníka přidávají. Jedná se o **aktivity podpůrné** neboli sekundární. Z tohoto důvodu se nedoporučuje alokovat podpůrné aktivity přímo na nákladový objekt, protože zpravidla nelze najít příčinnou souvislost mezi jejich spotřebou a nákladovými objekty. Podpůrné aktivity jsou spotřebovávány aktivitami primárními, proto je musíme přiřadit k primárním aktivitám [9]. Náklady podpůrných aktivit se alokují podle stanovených klíčů (např. u aktivity personální činnosti to může být počet pracovníků, kteří zajišťují provádění primárních aktivit) na aktivity primární, tím dojde k navýšení jednotkových nákladů aktivit.

Náklady při aplikaci ABC systému lze rozdělit na tři skupiny. První skupinou jsou přímé náklady. Přímé náklady lze přímo přiřadit nákladovému objektu. Druhou skupinou jsou náklady, které přiřazujeme aktivitám, tedy náklady alokované pomocí aktivity. Třetí skupinu nákladů tvoří nealokovatelné náklady. Je to malá část režijních nákladů, které je obtížné přiřadit k nějaké specifické aktivitě. Nelze stanovit vztahovou veličinu, která je příčinou jejich spotřeby. Doporučuje se tyto náklady alokovat paušálně nebo kombinovat ABC s metodou krycích příspěvků – viz obrázek č. 11.



Obrázek č. 11: Alokace nákladů v ABC systému [9]

Metoda ABC umožňuje efektivní seřazení zákazníků od nejziskovějších k nejméně ziskovému. Tímto lze kvantifikovat ztráty, které způsobuje několik posledních zákazníků, kteří jsou ve skutečnosti ztrátoví a snižují tak hospodářský výsledek. Velkou škálu uplatnění mají **metody řízení podle aktivit** (ABM), které umožňují využít ABC informací pro řadu podnikových činností, od procesní analýzy, strategické řízení, řízení plýtvání a kvality, řízení produktivity atd.

ABC a ABM jsou předmětem zájmu vzdělávacích agentur, poradenských firem a odborných článků. Na druhé straně [10] je počet podniků a institucí v ČR, které ABC a ABM v rozhodující míře využívají nízký. Mezi uživatele ABC patří v ČR například Český Telecom, Komerční banka, Kofola, T-Mobile a Centropen. Popularizace této metody vede k jejímu nekritickému přejímání do podnikové praxe bez hlubší podstaty tohoto přístupu a souvislostí s jinými nástroji podnikového řízení. Tyto pojímané přístupy k ABC a ABM jsou většinou nesprávně konstruovány, jejich aplikace je často povrchní, protože důsledná implementace vyžaduje zejména změnu přístupu lidí a jejich zažité logiky o příčinách a struktuře vzniku nákladů. Pokud je ABC a ABM v praxi využíváno, ve velké většině případů se jedná spíše o procesní analýzu podnikání spojenou s oceněním procesů a aktivit a stanovením měřítek výstupu aktivit, tedy vztahových veličin (Cost Drivers). Výše uvedená kritika se týká spíše středních podniků, které hledají v moderních metodách úsporu nákladů a konkurenční výhody. Podle mého názoru tato metoda nepředstavuje jen módní záležitost, která zůstane rozšířena pouze zlomku organizací. Nároky na kvalitu informací poskytovaných nákladovými systémy neustále rostou a právě ABC a ABM mohou být cestou, jak snížit náklady, které jsou klíčovým faktorem úspěchu a existence.

Cílem této subkapitoly bylo vysvětlit základní logiku metody ABC. Bližší informace je možné najít např. v literatuře [11].

2.8 Vlastní názor na controlling

Každý podnik je jiný, v jistém slova smyslu jedinečný. Realizuje se v něm velká rozmanitost pracovních procesů. V tomto ohledu považuji za pochopitelné, že každý podnik vyžaduje vlastní koncepci, podle jeho uvážení nejlepší, v systému řízení, která mu umožní dosáhnout stanovené cíle.

Je to vedení podniku, případně majitelé, kteří stanovují požadavky na controlling. Domnívám se, že právě controller by měl v podniku přicházet s novými nástroji, které by zefektivnily podnikové řízení. Je třeba důkladně zvolit nástroje a sledovat to, co je podstatné, a nikoliv to, co je snadné sledovat. Je důležité vědět, co měřit. Jinak může nastat situace, kdy se místo na podstatu věci bude soustředit pozornost na vytváření dojmu pečlivosti.

V podniku mohou mít také manažeři názor, že vědí, co se v podniku děje, aniž by se museli spoléhat na papíry potištěné údaji. Za podstatné považují výrobu, prodej, dodávky a inkasa od odběratelů. Měření výsledků považují za doménu účetních. Je právě na controllerovi, aby si získal důvěru managementu. Myslím, že do oblasti controllingu se musí zapojit i nejnižší úrovně řízení (například mistři). Právě oni se zúčastňují výrobního procesu a mohou podrobně sledovat spotřebu jednotlivých zdrojů výrobního procesu. Controlling považují za moderní systém řízení a nesmí být chápán jen jako nepříjemný tok kontrolních čísel.

Troufám si tvrdit, že neexistují univerzální nástroje, které jsou přínosem vždy. Věřím ale, že existuje řada nástrojů, které mohou být přínosem, pokud jsou správně použity. Controlling by měl při poskytování informací stanovit **priority**, aby mohl být vyřešen problém, který momentálně nejvíce zatěžuje podnik a brání mu dosahovat stanovených cílů. Z tohoto důvodu respektuji Mannovy názory [8]:

- růst je možný pouze koncentrací sil na nejožehavější úzký profil,
- současné řešení několika problémů vede nejen k rozptýlení, ale i k rušení sil soustřeďujících se na řešení úzkého profilu,
- úzké profily se střídají víceméně rychle a nečekaně. Úspěchy, kterých jsme dosáhli při odstraňování jednoho úzkého profilu, nelze mechanicky přenášet na problematiku úzkého profilu, která se vyskytne v budoucnosti.

Osobně se domnívám, že smyslem controllingu je přispět k **účinnému podnikovému řízení**, aby se dařilo dosahovat předem stanovených cílů ve všech oblastech podnikových činností i za podnik jako celek. Stejně tak by měl, podle mého názoru, přispívat k efektivnímu vnitropodnikovému řízení. Odchytky od stanovených cílů nelze vyloučit, ale controlling by měl pomoci je minimalizovat.

Pokud bych měla určit činnosti, které, dle mého názoru, patří do controllingu, zařadila bych následující periodické nebo nepřetržité činnosti:

- **plánování, rozpočtování – a to na úrovni podniku jako celku i na úrovni jednotlivých středisek, popřípadě zakázek,**
- **tvorba ekonomických podkladů pro určení cen vyráběných výrobků, resp. poskytovaných služeb,**
- **předpověď vývoje ekonomických výsledků a cash flow – s tím souvisí i předpověď potřeby vnějšího financování,**
- **vyhodnocování ekonomických výsledků podniku – na úrovni podniku, středisek i zakázek,**
- **reakce na odchylky, návrh opatření,**
- **reporting pro zájmové skupiny,**
- **modelování ekonomických dopadů plánovaných kroků – např. analýza návratnosti investic.**

Ve všech těchto bodech předpokládám spolupráci controllerů a managementu podniku. Za podstatné považuji účelnost, hospodárnost, včasnost a přesnost činností.

3. Informace o podniku

V této kapitole jsou uvedeny nejprve informace o situaci v automobilovém průmyslu v České republice, neboť se domnívám, že odvětví, v němž podnik působí, má mimořádný vliv na jeho úspěšnost. V další části jsou uvedeny základní informace o podniku Saar Gummi Czech s.r.o.

3.1 Automobilový průmysl v České republice

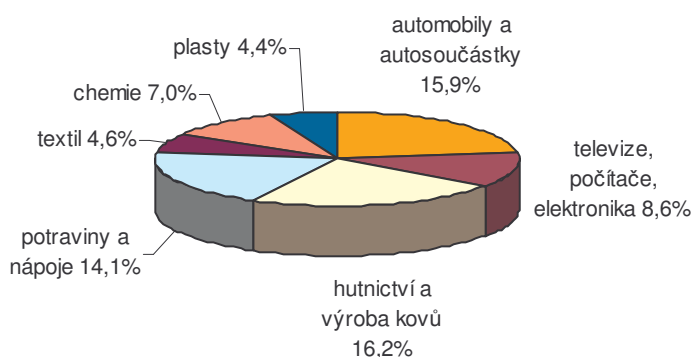
Má na podnik vliv odvětví, ve kterém působí? Podle mého názoru ano, a to zcela zásadní. Společnost Saar Gummi Czech s.r.o. vyrábí komponenty pro automobilový průmysl.

Jaká je současná situace automobilového průmyslu v České republice?

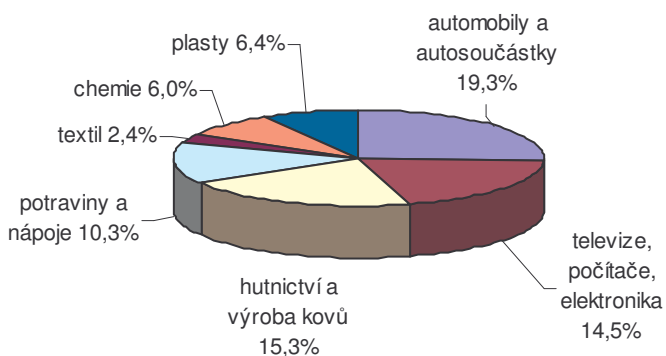
Automobilový průmysl v ČR je pojímán jako celek zahrnující výrobu osobních automobilů, nákladních vozidel, autobusů, přípojných vozidel, dílů a příslušenství. Patří mezi odvětví s nejbohatší tradicí. Podobně jako v ostatních vyspělých zemích toto odvětví výrazně ovlivňuje ekonomiku země, přitahuje zahraniční investory, zvyšuje zaměstnanost a do určité míry odráží trendy hospodářského vývoje (jelikož je ovlivněn vývojem kupní síly obyvatelstva). Danou pozici se mu podařilo vybudovat navzdory některým nepříznivým faktorům, které provázely socioekonomické změny po roce 1989. Tak jako ostatní odvětví musel projít transformačním procesem a strukturálními změnami, potýkat se s nedostatečně vybudovaným legislativním prostředím a s rychlou liberalizací trhu. Dnes⁵ lze **odvětví automobilového průmyslu hodnotit jako stabilní**. Restrukturalizace sektoru je téměř u konce, většina českých výrobců získala kapitálově silného strategického investora, který má zájem na rozvíjení tuzemských výrobních kapacit. Mezi přednosti České republiky patří podpora státu (systém investičních pobídek) a výhodná poloha v centru Evropy. Automobilový průmysl je komplexním odvětvím, které výrazně ovlivňuje další odvětví české ekonomiky, jako jsou strojírenství, hutnictví, elektrotechnika, chemický průmysl nebo gumárenství a zpracování plastů. Sekundární vlivy, které souvisí s rozšiřováním výrobních kapacit nebo budováním průmyslových zón, lze sledovat zejména ve stavebnictví. Z hlediska uplatnění na mezinárodních trzích se v posledních letech viditelně prosazuje zejména výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory.

⁵ Zdroj: O analýze automobilového průmyslu, Praha: Česká kapitálová informační agentura, a.s., 2004.

Obrázky č. 12 a 13 ukazují podíl jednotlivých odvětví na zpracovatelském průmyslu v roce 2000 a 2006. Odvětví, které se zabývá výrobou automobilů a autosoučástí, zaznamenalo v těchto letech nárůst 21%. Velký nárůst výroby hlásí Škoda Auto Mladá Boleslav, konsorcium TPCA (Toyota, Peugeot, Citroën Automobile) se sídlem v Kolíně, Tatra Kopřivnice, Karosa Vysoké Mýto a další. Kromě těchto výrobců je významná řada dodavatelských podniků jako Bosch Diesel se sídlem v Jihlavě, Siemens, který sídlí v Praze, Barum Continental Otrokovice, Valeo Autoklimatizace Rakovník a další. V současné době zaměstnává automobilový průmysl 130 tisíc lidí.



Obrázek č. 12: Podíl jednotlivých odvětví na zpracovatelském průmyslu v roce 2000
[Mladá fronta dnes 14.3.2006]



Obrázek č. 13: Podíl jednotlivých odvětví na zpracovatelském průmyslu v roce 2006
[Mladá fronta dnes 14.3.2006]

3.2 Charakteristika podniku Saar Gummi Czech s.r.o.

Společnost Saar Gummi Czech s.r.o.(v dalším textu použita zkratka SGC) vznikla jako 100% dceřiná společnost Saar Gummi GmbH Německo, která má sídlo ve spolkové zemi Sársko. V roce 2005 byl změněn vlastník společnosti. Mateřskou společností je Saar Gummi technologies S.a.r.l., Luxemburg a mateřskou společností celé skupiny je SG Sealing, Guernsey, Velká Británie. Celá skupina zaměstnává 3 700 zaměstnanců a vytváří obrat více než 300 milionů EUR ročně. Rozdělení skupiny Saar Gummi je uvedeno v příloze C této diplomové práce.

Tabulka č. 6: Základní údaje o společnosti Saar Gummi Czech s.r.o.[22]

Obchodní jméno	Saar Gummi Czech s.r.o.
Právní forma	společnost s ručením omezeným
Sídlo a provozovna	Stolín 105, 549 41 Červený Kostelec
Den zápisu do obchodního rejstříku	20.12.1999
Předmět podnikání	zpracování gumárenských směsí, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
Základní kapitál	210 000 000,- Kč
Osoby podílející se na základním kapitálu	Saar Gummi technologies S.a.r.l., Luxemburg 99% SG Overseas Limited, Guernsey, Velká Británie 1%
Počet zaměstnanců (k 1.8.2006)	615 (k 1.8.2006)
Průměrná měsíční mzda (v roce 2006)	17 523,- Kč

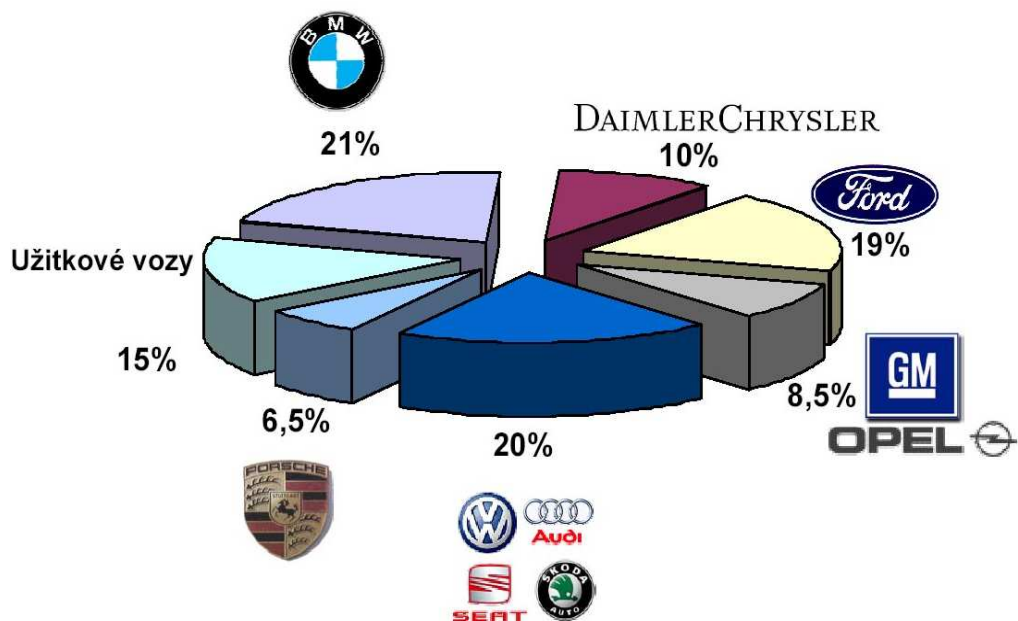
Podniku SGC byla v roce 2000 poskytnuta **státní investiční pobídka** formou slevy na dani z příjmů dle § 35a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Na základě této investiční pobídky se očekává, že z tohoto titulu nebude mít společnost v příštích deseti letech daňovou povinnost. Na základě kontrol provedených v roce 2004 Ministerstvem průmyslu a obchodu a Finančním úřadem v Náchodě bylo konstatováno splnění podmínek pro přiznání investičních pobídek ve všech kontrolovaných bodech. Hodnota nákladů vhodných pro podporu dosáhla výše 728.533.736,- Kč, sleva na dani z příjmu může být poskytnuta do hodnoty 50% těchto nákladů vhodných pro podporu, tedy do výše 364.266.868,- Kč a čerpána až do roku 2010. V prosinci roku 2001 byl podnik SGC úspěšně **certifikován** dle ISO TS 16 949 (rozšiřuje platnost ISO 9001 o požadavky automobilového průmyslu nejen v Evropě (VDA 6.1), ale i v USA (QS – 9000)). V prosinci 2002 dále získal certifikát pro ochranu životního prostředí dle ISO-EMS 14 001. OHSAS 18001:1999 BOZP – systém bezpečnosti a ochrany zdraví při práci je nejnovějším certifikátem.

V roce 2000 byl podnik vyhodnocen jako 3. největší investor v České republice v kategorii „Investice na zelené louce“.

Společnost SGC získala ocenění „**Exportér roku 2004**“ v kategorii středních exportérů“- viz příloha H. Vyhlášovatelem této soutěže je Střední podnikatelský stav a Asociace pro podporu podnikání v ČR. Záštitu převzala Hospodářská komora ČR. Základním kritériem pro zařazení do soutěže je objem exportu v letech 2002 a 2003 nad 500 mil. Kč. Hodnotícím kritériem je procentní nárůst tohoto objemu, resp. objem v příslušném období.

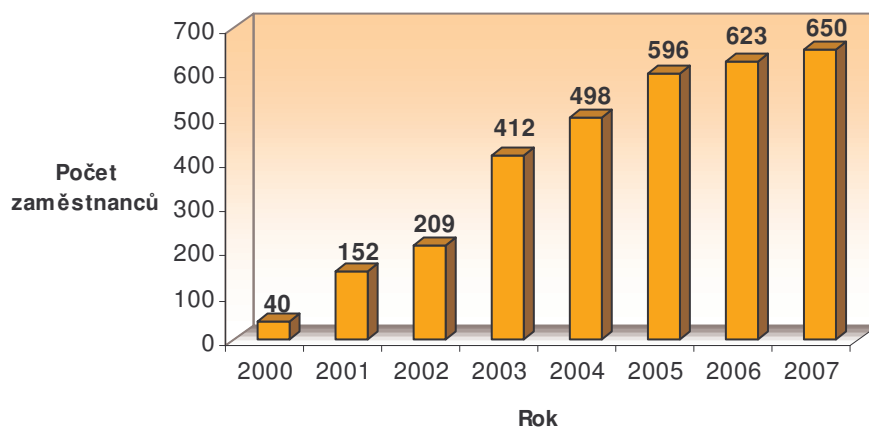
Hlavní komoditou SGC jsou pryžové těsnící profily pro těsnění karosérií osobních automobilů. Dále jsou vyráběny lisované díly, také převážně pro automobilový průmysl. V příloze E této diplomové práce je ukázka několika výrobků SGC. Výroba je zajišťována na čtyřech moderních vytlačovacích linkách. Kromě těchto linek, jejichž pořizovací cena se pohybuje přibližuje kolem 40 milionů Kč za kus, se využívají další moderní strojní zařízení – lisy na zastříknutí rohů, různé aplikátory a další jednoúčelová zařízení. Zpracovávají jsou nejen klasické, ale i barevné gumárenské materiály. Výrobky vznikají z gumárenských směsí, které jsou v linkách „vytlačovány“ do požadovaných tvarů a následně upravovány. Dodavatelem gumárenských směsí je mateřská společnost a český podnik THONA s.r.o. se sídlem v Uničově. Hlavními dodavateli pomocného materiálu jsou německé podniky KKP Rapid & Co (dodavatel spon a klipsů) se sídlem v Mellrichstadtu a STG Stanztechnik GmbH (dodavatel kovových pásek) se sídlem v Altdortu.

Odběrateli jsou renomované automobilky světových značek. Jedná se především o komponenty do modelů Volkswagen Touran a Tourag, Opel Vectra a Meriva, Opel Zafira, Mercedes třídy E, Škoda Octavia a další typy. Cílem podniku je postupné prosazování výrobků také do francouzských a japonských automobilů. Přehled podílu jednotlivých odběratelů je uveden na obrázku č. 14.



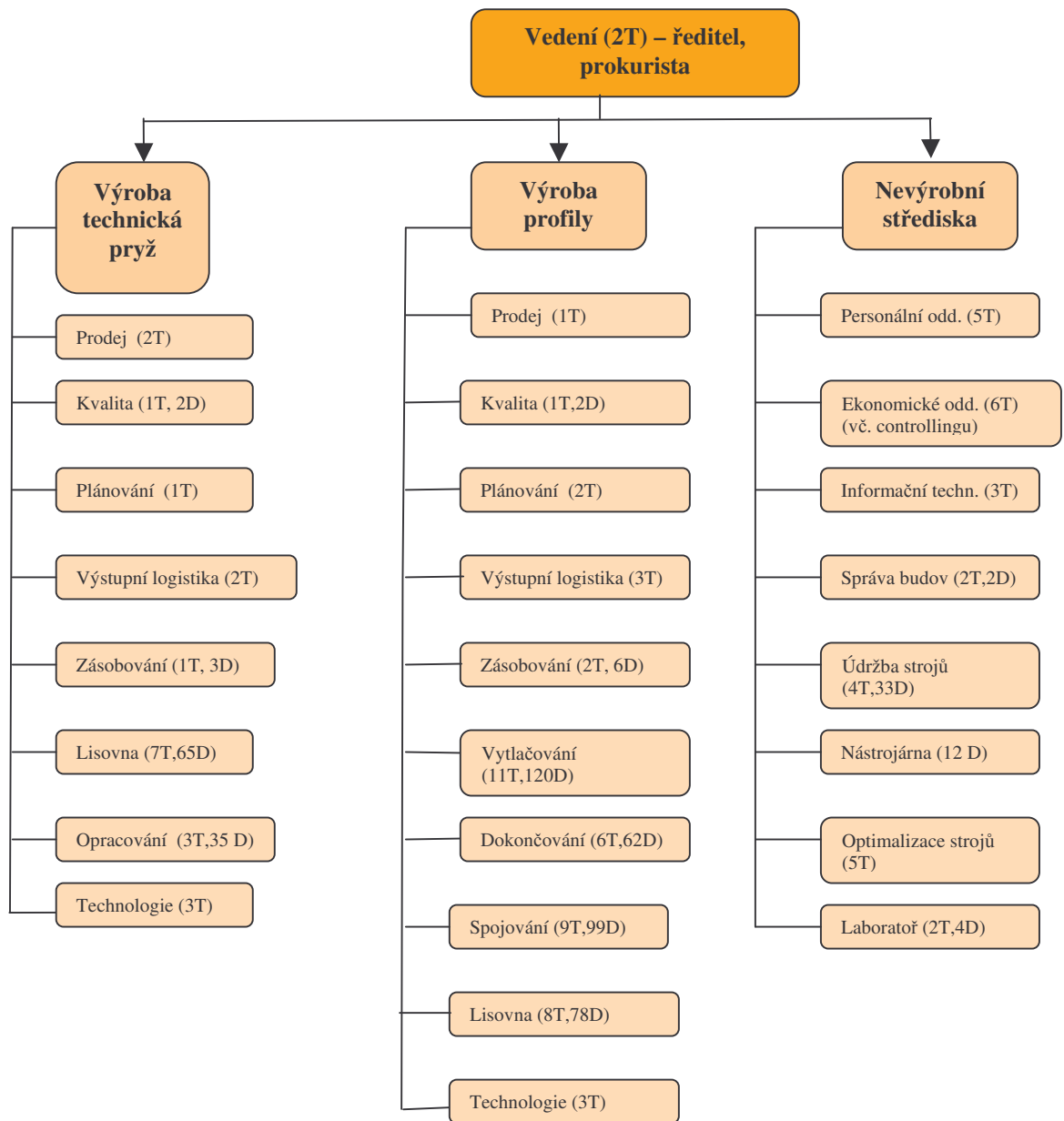
Obrázek č. 14: Největší odběratelé SGC [22]

V současné době je v podniku zaměstnáno 615 zaměstnanců, z toho v dělnických kategoriích 533 a 82 technicko-hospodářských pracovníků. Na konci roku 2006 by mělo být v podniku zaměstnáno 623 lidí. Plánovaný počet zaměstnanců na konci roku 2007 je 650 lidí. Tento počet zaměstnanců by již měl být konečný. Vývoj počtu zaměstnanců obsahuje obrázek č. 15.



Obrázek č. 15: Přehled vývoje počtu zaměstnanců SGC [22]

Obrázek č. 16 znázorňuje **organizační schéma** SGC platné k 1.1.2006. Pro lepší orientaci o rozdělení pracovníků na jednotlivých místech a útvarech jsem uvedla počty technicko-hospodářských pracovníků (T) a pracovníků v dělnických kategoriích (D).



Obrázek č. 16: Organizační schéma SGC

Poznámka: Středisko Optimalizace strojů se zabývá vylepšováním výrobních strojů tak, aby jejich provoz byl ekonomičtější a spolehlivější.

Podle mého názoru se management podniku snaží informovat všechny zaměstnance o současné situaci i o plánech do budoucna. Každý rok probíhá předvánoční setkání, na kterém vedoucí pracovníci jednotlivých středisek informují o dosažených výsledcích, úspěších i problémech. Vedení se snaží vést pracovníky ne příkazem, ale přesvědčením o společném cíli. Toto setkání má umožnit, aby všichni zaměstnanci věděli, k čemu vlastně podnik je a o co bude usilovat. Velkým přínosem je zavedení tzv. „Dnů dobrých nápadů“. Zaměstnanci navrhují zlepšení jak v technické oblasti, tak v oblasti pracovního prostředí. Každý návrh je peněžitě odměněn, a pokud jeho realizace přinese zlepšení, dostane zaměstnanec další peněžitou odměnu. Tyto akce přináší řadu podnětů a umožňují snížení nákladů, stejně jako zlepšení pracovního prostředí, především ve výrobě.

Základní motto podniku je:

„ Pouze motivovaný zaměstnanec může zajistit spokojenost zákazníka a tím i prosperitu firmy.“

Pro každý rok jsou managementem stanoveny vize a cíle. Vize mají dlouhodobý charakter, cíle jsou především pro konkrétní období. Tabulka č. 7 zobrazuje vize a cíle pro rok 2006.

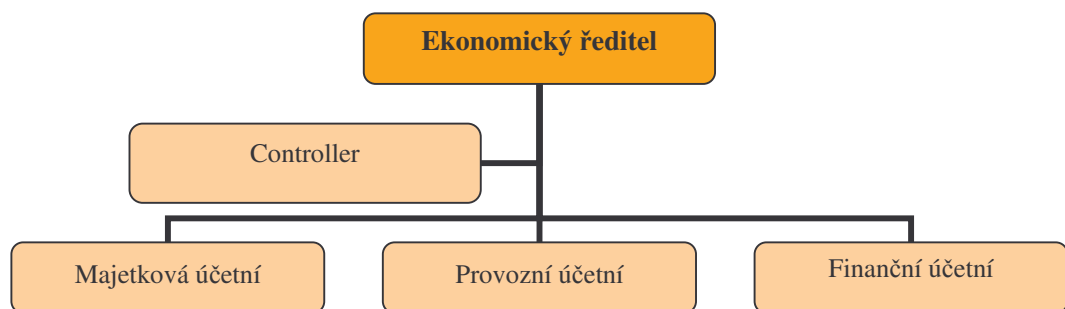
Tabulka č. 7: Vize a cíle podniku SGC pro rok 2006 [22]

Vize
Chceme se stát nejvíce konkurenceschopným závodem Saar Gummi v Evropě a dosáhnout 4% podílu na evropském trhu těsnících systémů pro automobilový průmysl
Kvalitou rozumíme to, že myslíme a jednáme podnikatelsky
Do roku 2007 zajistíme 650 stabilních pracovních míst a budeme rozvíjet informační, školící a motivační systémy pro naše zaměstnance
Těchto cílů chceme dosáhnout pomocí neustálého zvyšování našich technických schopností jak ve výrobě, tak ve vývoji dílů a nástrojů
Vzájemná informovanost je základem úspěchu. Každý má právo vědět, jakou práci a jak, proč, za jakých podmínek a za jakou odměnu má vykonávat
Cíle
Stát se dobrým dodavatelem koncernu Daimler Chrysler
Dosáhnout ve 2. pololetí výtěžnost materiálu při výrobě těsnících systémů 90%
Rozvíjet průhledný, dokumentovaný a motivující program neustálého zlepšování
Zvýšit tržby na 40 mil. EUR
Zvýšit produktivitu tržeb na 70 000 EUR na zaměstnance
Rozšířit výrobu z technické pryže na alespoň 2 lisy
Plně implementovat informační systém SAP

4. Controlling v SGC

4.1 Zařazení controllera

V loňském roce byla zřízena pracovní pozice **controllera** se zařazením v ekonomickém oddělení. Pracovník controllingu nemá žádné příkazovací ani rozhodovací pravomoci. Poskytuje ekonomický servis pro vedení podniku a pro majitele. Pozice controllera je zařazena v organizačním schématu jako štábní pozice v ekonomickém oddělení s podřízeností ekonomickému řediteli.



Obrázek č. 17: Organizační schéma ekonomického oddělení

Dle mého názoru by byla vhodnější štábní pozice controllera s přímou podřízeností vrcholovému vedení podniku. Za vrcholové vedení podniku SGC považují ředitele podniku a prokuristu. Kromě těchto dvou TOP manažerů existuje v podniku tzv. širší vedení, které zahrnuje vedoucí výrobních a nevýrobních středisek.

Popisy pracovních pozic jsou vypracovány pro všechny technicko-hospodářské pracovníky a obsahují: název pracovní pozice, požadované vzdělání, znalosti, dovednosti, vykonávané úkoly, podřízenost a nadřízenost. Popis pracovní pozice je uveden v příloze I. Popisy pracovních pozic nejsou dostatečně aktualizovány, a proto tento popis nezahrnuje všechny aktuální úkoly, které controller v podniku SGC v současné době vykonává. Těmito aktuálními úkoly se zabývá subkapitola 4.2 této diplomové práce.

4.2 Úkoly controllingu

Domnívám se, že v současné době má controlling více úkolů a jeho význam a postavení v rámci podniku se zlepšil. Věřím, že velký význam má i implementace nového informačního systému SAP. Tato implementace byla náročná jak na finanční zdroje, tak na pracovní nasazení zaměstnanců, kteří museli v první fázi formulovat požadavky na nový informační systém a připravit kmenová data systému. Tato fáze trvala přibližně od července 2005 do prosince 2005. Zavedení systému proběhlo od 1.1.2006 nejprve v oddělení vstupní a výstupní logistiky a v ekonomickém oddělení. V současné době ještě není funkční modul výroby, na kterém se intenzivně pracuje a měl by být připraven k 1.10.2006. Po tomto datu by mělo dojít k úplnému informačnímu provázání podnikových procesů.

Úkoly controllingu nejsou stanoveny organizační směrnici, ale vychází z požadavků vrcholového vedení. Úkoly, které jsem uvedla v tabulce č. 8, jsou v současné době prováděné činnosti v oblasti controllingu. Převážnou část úkolů plní controller sám, některé společně s ekonomickým ředitelem. Controller musí být v podniku SGC v neustálém kontaktu s ostatními pracovníky, a to zejména s podnikovým managementem.

Tabulka č. 8: Úkoly controllingu v SGC

Úkoly controllingu v SGC
informační servis/interpretace zpráv podle potřeby
porovnání cíl - skutečnost/ plán-skutečnost
analýza odchylek a příčin
provedení opatření k nápravě
provádění nákladového účetnictví
financování a finance
interní podnikohospodářské poradenství
průběžný další vývoj controllingového systému
spolupráce při strategickém plánování
hodnocení investic
spolupráce v operativní podnikové oblasti
analýza a plánování nákladů u projektů výzkumu a vývoje
bilancování a roční závěrka
hodnocení alternativ strategického rozhodnutí
externí reporting pro vlastníky, banky

Náročná je v podniku SGC roční závěrka. Zákon o účetnictví stanoví podniku řadu povinností, které musí v souvislosti s koncem roku provést⁶. V poslední době se podařilo zavést několik opatření, která urychlila **účetní závěrku**. Jedná se především o:

- posunutí termínu inventury na konec listopadu. Provádí se také pravidelné měsíční inventury zásob. Za vhodné bych považovala i provádění namátkových inventur,
- kontinuální zjišťování potřeby opravných položek, zvláště u dlužníků,
- vykazování výsledků dle IFRS – příslušní zaměstnanci ekonomického oddělení se účastní školení v této oblasti,
- průběžná koordinace účtů v rámci skupiny SaarGummi, která umožní snazší sestavování ročních reportinguů.

Systém sledování nákladů je založen na členění nákladů podle druhů, kumulaci nákladů podle místa vzniku (nákladová střediska) a existenci podnikového kalkulačního vzorce. Podnik provádí **kalkulace** plánované a skutečné. Cena není stanovena pomocí kalkulační (pouze dolní limit ceny), ale je stanovena trhem.

V automobilovém průmyslu většina obchodů vniká tzv. **internetovou aukcí**. Princip internetové aukce je takový, že příslušný pracovník potenciálního dodavatele (v případě SGC pracovník prodeje) obdrží elektronickou cestou informaci o tom, že konkrétní výrobce automobilů vypisuje aukci na dodávky určitých výrobků. Pracovník prodeje se přihlásí na tyto stránky a má možnost tuto poptávku odmítnout, což se také stává, např. z kapacitních důvodů. Zpravidla ale poptávku přijme a má stanovený počet dnů na odeslání své nabídky. Jakmile je nabídka odeslána, čeká se na vypsání aukce. Podání nabídky neznamena automaticky zařazení do aukce. Výrobci automobilů mají možnost si vybrat z celé řady dodavatelů. Pokud je podnik vybrán do užšího kola, je mu sdělen portál a čas, na kterém internetová aukce proběhne. Při samotné aukci nejsou soutěžící informováni o nabídkách ostatních zájemců o obchod. Mohou se ale orientovat barevnou signalizací u názvu svého podniku. Zelená znamená, že podnik nabídl nejvyšší cenu, červená značí existenci jiného podniku, který nabídl cenu nižší. Podnik se tedy musí rozhodnout, zda svou nabídku sníží, nebo od aukce odstoupí. Ve stanovený čas je aukce ukončena a dodavatel s nejnižší cenou je výrobcem automobilů kontaktován.

⁶ V SGC je za hospodářský rok považován kalendářní rok.

Podnikový kalkulační vzorec pracuje se všemi nákladovými položkami. Pro účely diplomové práce mi nebyly sděleny informace o podobě kalkulačního vzorce. Především je tajnou informací výše zisku z výrobku. Respektuji toto nařízení, a proto uvádím v tabulce č. 9 pouze strukturu výrobních nákladů v SGC. Tyto výrobní náklady jsou rozvrženy na jednotlivé kalkulované výkony. Klíčem pro rozvrhovou základnu jsou mzdy.

Tabulka č. 9: Výrobní náklady SGC

Vlastní náklady
Vlastní materiálové náklady
Vlastní výrobní náklady
Zvláštní vlastní náklady výroby
Mzdové výrobní náklady
Režijní (nepřímé) náklady
Nepřímé materiálové náklady
Výrobní režie
Plánované spotřebování hodnoty investičního majetku
Správní režie
Náklady na cizí kapitál
Náklady na výzkum a vývoj
Skladovací náklady
Prodejní náklady
Ostatní, výrobně nepodmíněné náklady

Plánování je v podniku na poměrně vysoké úrovni. Smysl podnikového plánování je zaměřen na to, aby se dosáhlo stanovených podnikových cílů. Sestavují se roční plány na základě domluvených kontraktů s odběrateli a s ohledem na plánované nové zakázky. Roční plán je rozpracován do plánů měsíčních. Pro jednotlivá střediska jsou stanoveny dílčí plány (především plán tržeb). Dosažené výsledky jsou každý měsíc porovnány s plánem. Porovnává se také dosažený výsledek hospodaření jednotlivých středisek s plánem. Součástí je i komentář k výrazným odchylkám. Jsou sestavovány také dlouhodobé pětileté plány. Kromě plánu tržeb jsou sestavovány i **finanční plány**, **personální plány** (zajišťuje personální oddělení) a **investiční plán**. Nový majitel stanovil, dle mého názoru, krátkou návratnost investic – 2 roky. Plány jsou v průběhu roku korigovány v souvislosti s požadavky odběratelů.

Skutečností je, že v podniku **neexistují rozpočty**. Dle mého názoru by existence rozpočtů umožnila určit zodpovědnost za vzniklé náklady a vedla by k větší hospodárnosti.

V oblasti finančního controllingu se podnik zabývá především **analýzou pohledávek**. Třikrát v měsíci jsou zodpovědní pracovníci informováni o pohledávkách po lhůtě splatnosti, aby mohli kontaktovat odběratele a zjistit příčiny, proč nejsou faktury uhrazeny. Dále je každý den kontrolována likvidita. Likvidita se zjišťuje s periodou aktuální den, dva následující pracovní dny, pět pracovních dnů a deset pracovních dnů.

Externí analýzy provádí tzv. zákaznické týmy v SaarGummi Německo. Tyto týmy mají na starost sledování konkurence, vývoj trhu, vývoj cen, podíly na trhu apod. V podniku SGC se neprovádí externí analýzy trhu. Zaměstnanci podniku SGC ale sledují další externí indikátory: technologické indikátory – inovace, nové technické procesy a postupy, know-how; politické indikátory – nové zákony, např. změny účetnictví, které mají dopad na vykazování majetku nebo hospodářského výsledku; dále pak sociální indikátory – nezaměstnanost v okolí podniku i v České republice. Podle mého názoru nemůže podnik existovat, aniž by nesledoval své okolí. To by nebylo možné, protože musí reagovat na změny, které přicházejí. Indikátory, které se týkají trhu jsou ale skutečně v rukou zákaznických týmů v Německu. Jedním z důvodů je i to, že je nutné se intenzivně věnovat odběratelům, kteří jsou především v Německu a obratem reagovat na jejich požadavky. Pracovníci těchto zákaznických týmů mají dostatek zkušeností a odpadá jazyková bariéra.

4.3 Reporting

Hlavním úkolem controllingu je **reporting**⁷. Vedení podniku má snahu na neustálém zlepšování informací, které získává, ať už se jedná o jejich rozsah, strukturu nebo metodu sdělení. Informace v současné době vychází z účetnictví. Vypovídací schopnost účetních informací bývá velmi často kritizována z hlediska jejich využitelnosti pro podnikové řízení. Účetnictví si „získalo pověst“ zcela nestranného a objektivního nástroje, na který je spolehnutí, že při dodržování stanovených pravidel a předpisů dává stejné výsledky, je-li dán určitý soubor údajů. Ve skutečnosti účetní dospívají k rozdílným účetním výkazům na základě totožných prvotních dat, i když se snad nebudou lišit zcela diametrálně. Problém přináší i řada rozdílů v účetnictví v jednotlivých zemích.

⁷ Pojem reporting chápu jako systém informací a ukazatelů výsledků činností uvnitř podniku, a to ve srozumitelné a uživatelsky přístupné podobě.

Určité zjednodušení rozdílností v účetnictví jednotlivých zemí lze očekávat od zavedení mezinárodních účetních standardů – International Accounting Standards (IAS), které představují soubor norem sloužících k sjednocení pravidel oceňování, způsobů vykazování hospodářského výsledku a obsahu výroční zprávy. Účelem průběžně doplňovaných IAS je zajištění mezinárodní srovnatelnosti bilance, výkazu zisků a ztrát a výroční zprávy. V současné době neexistuje zákon, který by nařizoval používání IAS, ale ze strany investorů a bank se stále zvyšuje tlak na sestavování veřejných zpráv o hospodaření podle těchto norem.

Z praktického hlediska vidím problém reportingu v podniku SGC v **úrovni detailizace** (příliš agregováno, příliš koncentrováno). Za důležité považuji komentáře a vysvětlivky, které umožní snazší pochopení předloženého reportingu. V praxi jsem se setkala také s problémem při definování pojmů, např. při určení „personálního stavu“. Při vykazování výsledků mateřské společnosti se určuje přidaná hodnota na každého dělníka. Neuvažují se tedy technicko-hospodářští pracovníci. Otázkou ovšem je, zda například mistr ve výrobě je dělníkem a nebo technicko-hospodářským pracovníkem. V podniku SGC je mistr poslední dva roky zahrnut mezi dělníky, dříve byl zařazen mezi technicko-hospodářské pracovníky. Ve skupině Saar Gummi chybí vyjasnění tohoto pojmu a jednotlivým podnikům toto umožňuje do určité míry „manipulovat“ s tímto ukazatelem. Toto je samozřejmě teoretický příklad a věřím, že žádný podnik ze skupiny se tohoto úmyslně nedopouští.

Další problém v SGC vidím v **nedostatečné analýze odchylek**. Odchylka vzniká při překročení nebo nedosažení plánovaných hodnot, které se porovnaly s hodnotami skutečnými. Je prováděno spíše zjištění odchylek, než-li jejich analýza. Neprovádí se důkladný průzkum příčin. V reportingu je také poměrně mnoho detailních informací, které brání orientaci na podstatné.

Probíhá pravidelně měsíční, kvartální, půlroční a roční **vyhodnocování hospodaření jednotlivých středisek**, zároveň se sledováním vybraných ekonomických ukazatelů. Tyto ukazatele jsou uvedené v subkapitole 4.4 této diplomové práce.

K úkolům controllingu patří také zajištění všech **statistických výkazů**, které podnik v rámci své statistické povinnosti zasílá statistickým orgánům a dále různých formulářů a hlášení, které vyžadují různé instituce a úřady.

Management podniku má snahu na **zkvalitňování reportingu**. Cílem je automatizovat manuální aktivity spojené se shromažďováním a kontrolováním dat a více se zaměřit na interní poradenství. Domnívám se, že je důležité nepřetěžovat příjemce informací a orientovat se na data, která jsou pro příjemce podstatná.

Sama ve své praxi reporting sestavuji, a proto vidím některé problémy, které jsou s tímto spojeny:

- problémy s pozdním dodáváním informací – např. nízký podíl plně automatizovaných zaúčtování, vysoký podíl dat, která je potřeba manuálně doplnit nebo zpracovat. Trvalým problémem je nedostatečná disciplína v oběhu dokladů a jejich zaúčtováním. Pozdní uzávěrka někdy vede k nutným časovým omezením při analýze dat, aby se stihl termín pro předložení reportingu, řešení přinese snad nový informační systém SAP,
- chybějící podpora informačního systému – je nutné kontrolovat a sladovat data, řešení přinese snad nový informační systém SAP.

Jednou měsíčně se vypracovává tzv. **Management Report**, který se odesílá do mateřské společnosti. Tento report je společný pro všechny dceřiné společnosti. Za zajímavé bych považovala porovnání podniků v rámci skupiny, ale tyto informace nejsou mateřskou společností poskytovány. Za základní považuji v reportu část nazvanou klíčové údaje – viz příloha L této diplomové práce. Tuto část lze považovat za zkrácený přehled výkazu zisku a ztrát, který je doplněn o další údaje. Sledován je prodej výrobků a nástrojů rozdělený v rámci skupiny SaarGummi a mimo skupinu. Náklady jsou rozděleny na přímé a režijní. Přímé náklady zahrnují spotřebu přímého materiálu, přímé mzdové náklady, náklady na nástroje a ostatní přímé náklady. Největší část těchto nákladů připadá na materiálové náklady – přibližně 63%, mzdové náklady činí přibližně 13%. V oblasti režijních nákladů jsou sledovány režijní náklady jednotlivých středisek, náklady na dopravu, kursové zisky a ztráty. Právě kursové zisky a ztráty měly do roku 2003 zásadní vliv na hospodářský výsledek vykázaný dle českého účetnictví oproti německému účetnictví, které se řídí dle IAS.

V ČR se kursové zisky a ztráty účtovaly na rozvahové účty a v důsledku toho neměly vliv na hospodářský výsledek. Pokud se ale výsledek hospodaření vykázal při účetní závěrce dle IAS, jednalo se o několikamilionové rozdíly. V současné době se tyto položky již účtují na výsledkové účty. Především tato odlišnost v účtování způsobovala značné rozdíly ve vykazovaných hospodářských výsledcích. Po odečtení výše odpisů je sledován ukazatel **EBIT** = zisk před odečtením úroků a daní. Úroky jsou sledovány zvlášť v rámci skupiny a mimo skupinu. Podnik SGC má dlouhodobé úvěry poskytnuté mateřskou společností. Snaha je tyto úvěry co nejdříve splatit a pro financování investičních i oběžných potřeb využívat úvěry tuzemských bank. Výhodou pro SGC bylo, že za tímto podnikem stál v počátcích existence podniku silný investiční partner, který poskytl záruky za poskytnuté úvěry u tuzemských bank.

Poměrově je dále zjišťován podíl přímého materiálu vzhledem k prodeji (myšleno k tržbám), podíl přímých mzdových nákladů vzhledem k prodeji, variabilní náklady vzhledem k prodeji, fixní náklady vzhledem k prodeji a podíl EBIT vzhledem k prodeji. V další části Management reportu je přehled o rozvahových účtech. Detailně jsou sledovány především pohledávky a závazky v rámci skupiny SaarGummi a mimo skupinu. Pohledávky jsou rozděleny na pohledávky do splatnosti a pohledávky po lhůtě splatnosti. Pohledávky, které jsou po splatnosti více než-li 30 dnů, musí být odůvodněny, z jakého důvodu nejsou uhrazeny.

4.4 Ukazatele vnitřního hodnocení podniku

Hlavním ukazatelem používaným v SGC je **produktivita**. Měření produktivity se zaměřuje na koncové body (tržby a výkony). Zvyšování produktivity, v dnešní době neustále rostoucí konkurence, je nutnou podmínkou přežití. SGC se snaží zvyšovat svou produktivitu především lepším využíváním zdrojů – zařízení, lidí, peněz, surovin a energie. Cílem je snižování zmetkovitosti a odpadu a tím redukování plýtvání se zdroji.

Používanými ukazateli produktivity jsou:

- tržby na pracovníka,
- hodnota produkce za odpracovanou hodinu,
- výkony na pracovníka,
- cash flow na pracovníka,
- přidaná hodnota na pracovníka.

Výše uvedené ukazatele jsou vedení podniku předkládány zpravidla po skončení kalendářního měsíce. Mají předem stanovenou strukturu. Vycházejí jednak z požadavků managementu podniku a jednak z požadavků mateřské společnosti. Na základě podnětu vedení podniku bývají hodnoceny výsledky i mimořádně. Může jít také o obsahově zcela mimořádné zprávy, které nejsou běžně vyhotovovány, například další ukazatelé produktivity jako je poměr spotřebovaný čas / plánovaný čas. Z pohledu ročních výsledků byla situace v předchozích letech následující:

Tabulka č. 10: Výsledky SGC (v tis. Kč) v letech 2000-2005

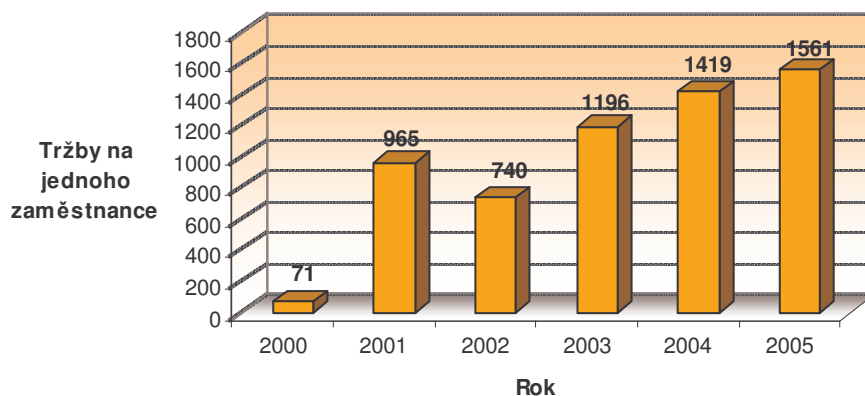
Rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Výkony	11 194	146 242	173 487	517 489	845 695	938 625
Tržby za výrobky, služby a zboží	10 253	156 321	154 649	492 679	858 361	960 316
Přidaná hodnota	494	44 783	70 356	217 768	354 293	362 493
Počet zaměstnanců	145	162	209	412	498	596
Hospodářský výsledek	-4 643	-13 927	-8 080	8 874	143 885	135 588
Tržby/počet zaměstnanců	71	965	740	1 196	1 419	1 561
Výkony/počet zaměstnanců	77	903	830	1 256	1 398	1 575
Přidaná hodnota/počet zaměstnanců	4	276	337	529	586	608

Rok 2000 byl rokem zahájení výroby, proto i všechny sledované ukazatele dosahují nízkých hodnot oproti rokům následujícím. Z tabulky č. 10 je patrné, že rok 2003 byl zlomovým rokem v činnosti podniku. Podařilo se téměř ztrojnásobit tržby. Tento rok byl také prvním rokem, ve kterém byl vytvořen kladný hospodářský výsledek. Podnik sleduje především tři základní **ukazatele produktivity práce**:

- výkony/počet zaměstnanců,
- tržby/počet zaměstnanců,
- přidaná hodnota/počet zaměstnanců.

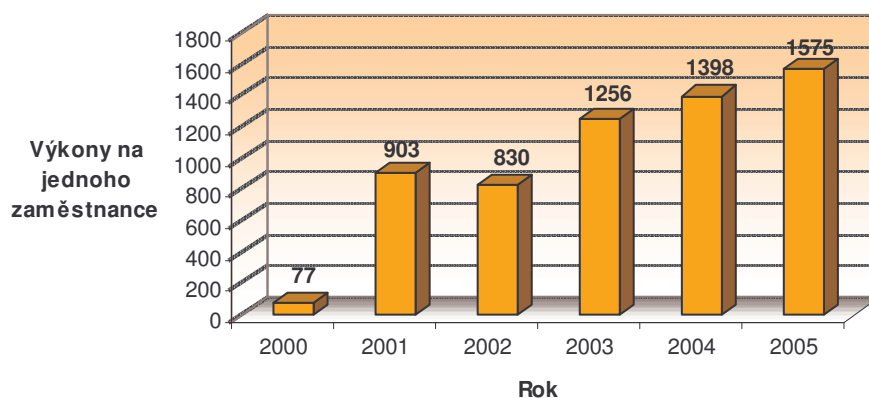
Zdrojem pro výpočet jednotlivých ukazatelů je výkaz zisků a ztrát (viz příloha J). Pro potřeby této práce jsem provedla určité zjednodušení. V praxi se sledují tyto ukazatele měsíčně a porovnávají se s měsíci předchozími. Následně je prováděna analýza odchylek. Touto pravidelností umožňují včas reagovat na výkyvy mezi plánovanými a skutečnými hodnotami. Odchylky od požadovaného stavu jsou výrazem nedosažení nebo překročení stanovených cílů. Provádí se pravidelná analýza těchto odchylek, jejímž cílem je zjistit jejich příčiny.

V obrázku č. 18 je uveden vývoj poměru **tržby/počet zaměstnanců** v jednotlivých letech. Z tohoto obrázku je patrné, že výrazný nárůst tržeb na jednoho zaměstnance je od výše zmiňovaného roku 2003. V roce 2002 bylo dosaženo tržeb přibližně stejných jako v roce 2001, ale při vyšším počtu zaměstnanců. Důvodem byla příprava a vývoj nových projektů, jejichž výroba začala až v roce 2003. V posledních dvou letech tržby neustále rostou. Důvodem je náběh projektů u odběratelů do sériové výroby.



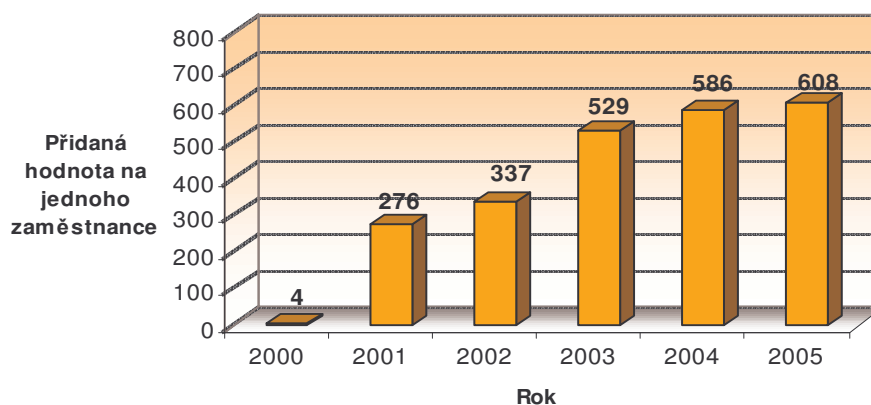
Obrázek č. 18: Tržby připadající na jednoho zaměstnance

Podle mého názoru má lepší vypovídací schopnost ukazatel výkony na zaměstnance, který zohledňuje i stav zásob a aktivace. Obrázek č. 19 uvádí vývoj poměru **výkony/počet zaměstnanců**. Tento poměr začíná opět výrazně růst od roku 2003 a byl ovlivněn stejnými faktory jako ukazatel „tržby/počet zaměstnanců“.



Obrázek č. 19: Výkony připadající na jednoho zaměstnance

Domnívám se, že největší vypovídající schopnost má ukazatel **přidaná hodnota na zaměstnance**. Tento ukazatel zohledňuje výkonovou spotřebu (spotřeba materiálu a energie, služby). Obrázek č. 20 uvádí vývoj poměru přidané hodnoty k počtu zaměstnanců. V roce 2001 dosahovala přidaná hodnota na zaměstnance 276 tis. Kč, v roce 2002 už 337 tis. Kč, a to především z důvodu růstu hodnoty aktivací. V roce 2003 byla přidaná hodnota na jednoho zaměstnance ve výši 553 tis. Kč ročně. V letech 2004 a 2005 je tento ukazatel téměř srovnatelný, ačkoliv tržby byly o 102 mil. Kč vyšší. Důvodem je především rostoucí cena vstupního materiálu.



Obrázek č. 20: Vývoj poměru přidaná hodnota/počet zaměstnanců

I když ukazatel **přidaná hodnota na zaměstnance** považuji za nejvíce vypovídající z výše uvedených, dovolila bych si kritiku. Tento ukazatel je totiž ovlivněn konkrétní strukturou prvotních nákladových druhů, která se může změnit, aniž se změní činnost podniku a jeho náklady. Ukazatel **přidaná hodnota** je proto nesrovnatelný nejen mezi různorodými činnostmi a subjekty, ale i v čase u téhož druhu činnosti. Například je-li konkrétní činnost (vedení účetnictví, opravy, atd.), která byla doposud vykonávána vlastními zaměstnanci, nakoupena externě jako služba, je, za jinak stejných okolností, ukazatel přidané hodnoty nižší. Přitom, pokud jsou náklady za nakoupenou službu nižší než původní mzdové náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění), zvýší se zisk. Dalším příkladem může být pořízení majetku. Pokud podnik pořídí majetek na leasing, zobrazením leasingu (dle české účetní legislativy) jako nakupované služby, sníží se přidaná hodnota. Pokud by si podnik ale nakoupil stejný majetek z vlastních zdrojů nebo na úvěr, zobrazily by se tyto náklady jako odpisy z využívaného dlouhodobého majetku.

Tento ukazatel vychází z vnitřně nesourodé hodnotové veličiny „výkony“, která zahrnuje výnosy z prodeje oceněné tržní cenou a změnu stavu zahrnující výnosy oceněné výrobními (vlastními) náklady.

Měření produktivity umožňuje managementu SGC:

- stanovit cíle ke zlepšení výkonnosti,
- měřit pokrok při dosahování potřebných zlepšení,
- provádět porovnání s jinými podniky,
- používat reálné údaje při kolektivním vyjednávání,
- monitorovat celkovou výkonnost podniku při zavádění a realizaci strategických cílů.

Další ukazatele používané v SGC jsou **materiálová náročnost a mzdová náročnost**. Jak již bylo napsáno, právě materiál a mzdy představují největší část nákladů podniku. Materiálová náročnost představuje podíl materiálové spotřeby na výkonech. Materiálová spotřeba vychází z výdajů ze skladu materiálu. Za výkony jsou považované tržby, snížené nebo zvýšené o změnu stavu zásob materiálu. Tento ukazatel je sledován pro pět kategorií základního materiálu: kovové pásky, kaučukové směsi, obaly, pomocný materiál a nakupované polotovary. Mzdová náročnost představuje podíl mzdových nákladů (včetně zdravotního a sociálního pojištění hrazeného zaměstnavatelem) a výkonů. Oba tyto ukazatele jsou sledovány měsíčně. Tyto ukazatele považuji za přínosné pro podnikové řízení.

4.5 Zhodnocení controllingu v SGC

V subkapitole 2.8 jsem určila činnosti, které dle mého názoru patří mezi úkoly controllingu. Cílem této subkapitoly je porovnat tyto činnosti s činnostmi prováděnými v podniku SGC a uvést nedostatky a případná doporučení.

Plánování, rozpočtování – plánování má zásadní význam v každém podniku. V controllingovém pojetí řízení je význam plánování o to větší, že s controllingovým přístupem je spojeno častější a důslednější vyhodnocování a zjišťování odchylky od předem stanovených hodnot. Aby bylo možné zjistit odchylky a provést vyhodnocení, musí být předem určita plánovaná (rozpočtovaná) hodnota. Pokud předem stanovené hodnoty nejsou určeny správně, vede úsilí o jejich dodržení k negativním efektům.

Plánování v SGC je na poměrně vysoké úrovni. Controller působí mimo jiné i v plánovacím procesu, což mu odebírá značnou část kapacity. Controller sestavuje souhrnný plán na základě dílčích plánů od jednotlivých úseků. Controller by měl, dle mého názoru, v plánovacím procesu působit spíše poradensky při sladování celkového plánu s dílčími plány, tj. zabezpečovat vazbu na celkovou strategii podniku.

Doporučovala bych také modelování ekonomických dopadů plánovaných kroků, např. analýzu návratnosti investic. Tato analýza je v současné době prováděna, ale pouze pro finančně nejnáročnější investice. Rozpočty v podniku neexistují. Využitím rozpočtu by bylo možné stanovit zodpovědnost za vzniklé náklady.

Tvorba ekonomických podkladů pro určení cen vyráběných výrobků – navrhuji vyšší zapojení controllera při kalkulaci cen výrobků. V současné době provádí kalkulace vedoucí pracovníci výrobních oddělení společně s prokuristou podniku. Controller plní spíše poradenskou funkci. Pro podnik by byla vhodnější hlubší spolupráce s controllerem.

Předpověď vývoje ekonomických výsledků a cash flow – vedení podniku by mělo být neustále informováno, jakých výsledků bude s největší pravděpodobností dosaženo na konci roku. Pokud má vedení tuto informaci již v průběhu roku, může svým řízením tuto výši zisku ovlivňovat (např. snižovat zisk kvůli daním nebo naopak zvyšovat zisk úspornými opatřeními). Předpověď vývoje se v podniku SGC provádí dle aktuálních požadavků vedení podniku.

Vyhodnocování ekonomických výsledků podniku a reporting pro zájmové skupiny - tyto dvě činnosti jsem sloučila, protože spolu úzce souvisí a představují hlavní náplň práce controllera. Průřezové informační sestavy (reporty, výkazy) poskytují významné doplňkové informace ke standardním informačním sestavám. Tyto informace jsou zpracovávány zejména pro vedení podniku k získání syntetických informací, které spojují informace z jednotlivých funkčních a procesních prvků podniku dohromady a dávají celkový, průřezový informační podklad pro podniková rozhodnutí. Důraz je kladen zejména na sledování rozdílů předem stanovených hodnot ukazatelů a hodnot skutečných. Pravidelné měsíční rozborů mohou signalizovat již v průběhu roku, že něco není v pořádku.

Analýza zisku z výkazu zisku a ztrát nemá tu správnou vypovídací schopnost. Tento výkaz je vytvořen tak, že není možné zjistit variabilní, fixní náklady a krycí příspěvek. To je podle mého názoru v pořádku, protože s tímto výkazem přijde do styku mnoho cizích pracovníků (finanční úřad, auditoři atd.) a podnik nemá zájem tak důvěrné informace šířit mimo podnik. V současné době ale v podniku SGC analýzy hospodaření vychází právě z výkazu zisku a ztrát. Navrhuji zavést metodu krycího příspěvku, která je uvedena v následující kapitole.

Doporučovala bych také větší sladění interních reportů s reporty pro mateřskou společnost. Za prospěšné bych považovala sledování tržeb za jednotlivé výrobky a nákladů na jednotlivé výrobky. Toto by mělo, dle mého názoru, vyšší vypovídací schopnost pro vedení podniku i pro jednotlivá výrobní střediska. Za úzké místo považuji řešení problémů s časovým zpožděním. Časové zpoždění je dobou, která uplyne od času zaznamenání odchylky od předpokládaného stavu systému, po realizaci doporučení, které směřuje k eliminaci této odchylky. Minulost poskytuje podněty pro budoucí řízení. Pokud je informace podána se zpožděním, může docházet ke zbytečným ztrátám. Doporučením je tedy podávat co nejaktuálnější informace.

Reakce na odchylky, návrh opatření – ačkoliv jsou odchylky analyzovány a jsou přijímány návrhy jejich řešení, domnívám se, že právě tato oblast je v podniku SGC na nižší úrovni. Za problematickou považuji vnitřní komunikaci, která je těžkopádná. Důležité je v současné době získat lidi pro systém controllingu. Zaměstnanci mají zažité rutinní návyky, často jim chybí chuť podílet se na reportech a jejich vyhodnocení. Podle mého názoru je hlavním důvodem odpor zaměstnanců proti neustálé kontrole a vyhodnocování a na druhé straně snaha o jakousi nezávislost a svobodu v práci. Je důležité je přesvědčit, že controlling může být pro jejich práci přínosem. V současné době ale nejsou vytvořeny dostatečné podmínky pro operativní analýzu odchylek. Často jsou k dispozici pouze údaje za podnik jako celek. Řešením bude jistě rozšíření stávajícího informačního systému. Řešení bych také viděla v již zmíněných rozpočtech. Důsledné přiřazování nákladů podle středisek by pomohlo, dle mého názoru, při vyhodnocování výsledků a patřičnou identifikaci.

Závěrem se dá konstatovat, že controlling je stále ve fázi zavádění. Má nyní ovšem podporu vedení, což považuji za úspěch. Existence pozice controllera je vnímána pozitivně a postupně jsou hledány vhodné controllingové nástroje, které by sledovaly detailněji dílčí procesy podniku. Největším nedostatkem byla absence vhodného controllingového softwarového produktu, tento problém byl vyřešen vytvořením speciálního controllingového menu v celopodnikovém informačním systému SAP.

4.6 Porovnání činností controllingu s činnostmi před rokem 1990

Cílem této subkapitoly je porovnat aktuální činnosti controllingu s odpovídajícími činnostmi, které se prováděly před rokem 1990, kdy k nám controlling přišel. Většina úkolů controllingu se prováděla i před rokem 1990. Tabulka č. 11 uvádí útvary, které tyto činnosti prováděly. Tato tabulka byla vytvořena společně s vedoucím práce.

Tabulka č. 11: Porovnání aktuálních činností controllingu s odpovídajícími činnostmi před rokem 1990

Aktuální činnosti controllingu	Odpovídající činnost před rokem 1990
plánování a řízení investic (vč. propočtů návratnosti investic)	odbor investic
plánování a řízení financí (plán likvidity)	odbor finance
plán prodeje, cen a obratu	THP
plánování nákladů	THP
hospodářské výsledky - měsíční, kvartální, roční	účetny, THP, ekonomický náměstek
porovnání plán-skutečnost	THP
projednání analýzy odchylek se zodpovědnými osobami - zpětná vazba	THP společně s příslušnými útvary
průběžná kontrola nákladů	THP
systém včasného varování	-
analýza kritických bodů	ano
SWOT analýza	nebyla pod tímto názvem, ale konkurence se hodnotila při exportu ve vztahu k zahraniční. Konkurence v tuzemsku se neuvažovala.
tvorba rozpočtů	THP
informační servis dle požadavků managementu, vlastníků	odborné útvary
bilancování a roční závěrka	účetna (odbor informační soustavy)
externí reporting pro vlastníky, banky	-

Kontrolu mzdových nákladů (mezd a platů) důrazně prováděl útvar PAM (práce a mzdy), později přejmenovaný na EP (ekonomika práce). Překročení plánovaných mzdových nákladů bylo téměř nemožné a bylo považováno za velkou politickou chybu. V tehdejších podmínkách se u spotřebního zboží nepraktikoval marketing, který byl „mimo hru“. U výrobních prostředků (strojů apod.) byla situace jiná. Průzkum trhu a jeho sledování, zejména pro export, byl realizován, avšak bez speciálního označení (názvu). Správnost účetnictví a hospodaření byla ověřována ročním „auditem“, za účasti financující Státní banky Československé a Okresní finanční správy.

Systémy včasného varování nebyly v minulosti v ČR využívány. Jedná se o predikční modely, které jsou určeny k tomu, aby na základě několika ukazatelů, sumarizovaných do jednoho koeficientu, byly schopny identifikovat blížící se potíže podniku. Východiskem všech predikčních modelů je předpoklad, že v podniku již několik let před úpadkem dochází k jistým anomáliím, které jsou charakteristické právě pro ohrožené podniky. Jako například trvale se snižující produkce provozního cash-flow. Peníze se získaly jiným způsobem, často půjčkami, které se projevují jako další varovný signál, a to v ukazatelích zadlužení. Bližší informace k systémům včasného varování je možné nalézt například v literatuře [16].

Po roce 1990 dochází k sjednocení jednotlivých činností do jednoho útvaru. Dle mého názoru je pro podnik přínosnější, když výše uvedené činnosti provádí controller, popřípadě controllingové oddělení, a nikoliv několik útvarů, jak tomu bylo v minulosti.

5. Návrh „nové“ metody controllingu pro SGC

Pro uplatnění v podniku SGC navrhuji metodu „**příspěvku na úhradu**“, kterou v následujícím textu vysvětlím včetně aplikace na konkrétních datech.

V souvislosti s řízením zisku je nezbytné mít k dispozici informace nejen o tom, jaké náklady byly vynaloženy, zda byly tyto náklady vynaloženy na zajištění výroby, prodeje či správy, ale zejména informace o tom, jak se náklady mění s měnícím se množstvím a strukturou výkonů na straně druhé, tzn. jaká část nákladů je fixní a variabilní. Jak jsem již uvedla v subkapitole 2.7.1 této diplomové práce - z rozdílného chování fixních a variabilních nákladů vyplývá i rozdílný způsob jejich návratnosti neboli úhrady prostřednictvím dosažených tržeb. Variabilní náklady jsou vyvolány konkrétním výkonem a měly by být uhrazeny z ceny každého prodaného výkonu. Naopak fixní náklady jsou vynaloženy v určité výši v daném období a prodaný výkon pouze přispívá na jejich úhradu. V současné době neexistuje v podniku SGC podrobné rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Je třeba si uvědomit, že konkrétní nákladové položky jsou závislé na délce časového období, které je bráno v úvahu. Čím je uvažované období kratší, tím vyšší je podíl fixních nákladů.

Některé fixní nákladové položky jsou opakovaně spotřebované v měsíčním intervalu (např. platy řídicích pracovníků, nájemné a jiné pravidelně se opakující měsíční služby). Jiné fixní náklady jsou vázány např. k ročnímu období (odpisy, pojištění apod.). Pokud bych **variabilitu nákladů** sledovala pouze ve vztahu ke každé jednotce výkonu, musela bych uvažovat pouze o takových nákladech, které jsou bezprostředně vyvolány konkrétní jednicí výkonu (základní materiál výrobku, mzdy pracovníků podílejících se na jejich výrobě apod.).

Pro účely této diplomové práce jsem provedla určité zjednodušení a analýzu nebudu provádět na jednotlivé výrobky, ale na podnik jako celek. V tabulce č. 12 je navrženo třídění variabilních a fixních nákladů, které byly vynaloženy v roce 2005. Navrhla jsem poměrně detailní seznam nákladových položek.

Tabulka č. 12: Návrh rozdělení variabilních a fixních nákladů v podniku SGC
(údaje v tis. Kč)

Položka nákladů	Skutečnost v roce 2005
variabilní náklady	
základní materiál	311 195
pomocný materiál	147 621
výrobní mzdy	147 055
spotřeba výrobní energie	12 351
přepravné	10 869
obaly	10 255
subdodávky	22 764
odpady	3 245
opravy a udržování	4 204
cestovné (90%)	3 689
ostatní variabilní náklady	1 786
celkové variabilní náklady	675 034
fixní náklady	
fixní mzdové náklady řídicích a administrativních pracovníků	11 435
opravy a udržování v pravidelných intervalech	3 231
fixní zásobovací režie	1 001
spotřeba plynu (vytápění)	5 529
odpisy hmotného a nehmotného majetku	61 112
skladování výrobků a materiálu	5 352
pojistné	5 197
úroky z úvěrů	17 788
ostatní finanční náklady	615
leasingové splátky	1 524
cestovné (10%)	401
nájemné	3 857
spotřeba režijní energie	1 003
výzkum a vývoj	5 723
zákaznické týmy (marketing)	21 173
úklidové služby	4 591
ostraha majetku	381
daně	205
pracovní oblečení	1 735
ostatní fixní náklady	1 236
celkové fixní náklady	153 089
penále, pokuty, škody	3 211
zůstatková cena prodaného majetku a materiálu	6 457
speciální náklady	9 668

Poznámky k navrženému rozdělení variabilních nákladů

Mezi typické variabilní náklady patří spotřeba základního a pomocného **materiálu**. Obě tyto položky jsou vyvolány konkrétním výkonem.

Se zvyšováním množství vyrobených výrobků se proporcionálně zvyšuje jejich spotřeba. Evidence výrobního materiálu je prováděna pomocí odběrního lístku materiálu ze skladu. Ve skladu je používána metoda FIFO. Druhou nejvýznamnější položkou jsou **mzdové** náklady. Variabilní výrobní mzdy obsahují mzdy včetně všech zákonných odvodů na ty zaměstnance v podniku, kteří se přímo podílejí na výrobě. Spotřebu **energií** jsem rozdělila na část, která je spotřebovávána ve výrobě a na část, která souvisí s všeobecnou správou. Ve výrobě se energie používá na osvětlení, vytápění a provoz strojů. Náklady na **přepravné** zahrnují náklady na přepravu materiálu i náklady za dopravu výrobků zákazníkovi. Přepravu provádí pro SGC přepravní firma P.J.P.T. Někteří dodavatelé si zajišťují vlastní dopravu. Cena jejich dopravy je proto obsažena v ceně materiálu a z hlediska mého navrženého členění je obsažena ve spotřebě základního a pomocného materiálu.

Obaly představují jednoznačný náklad na každý výrobek. Každý odběratel si sám, velice detailně, stanovuje způsob, jakým budou výrobky baleny a značeny. V některých případech je dokonce požadavek odběratele odebírat obaly od konkrétního podniku.

V narůstající míře je v podniku využíváno **subdodávek** od jiných podniků. Je důkladně zvažováno, zda určité výrobky mají být vyrobeny přímo v SGC nebo obstarány zvenčí. Totéž platí pro služby, které mohou být zajištěny vlastními silami nebo nakoupeny. V SGC se provádí nákladové porovnání vlastní výroby a nákladů na nákup od jiných podniků. V současné době se zadává opracování výrobků především podniku, který zaměstnává zdravotně postižené občany. V oblasti služeb se využívá subdodávek od podniku, který má na starost úklid a ostrahu objektu. V počátcích podniku zajišťoval vedení účetnictví externí podnik. Postupným růstem podniku bylo nezbytné vlastní oddělení účetnictví, které nyní zajišťuje celé vedení účetnictví.

Náklady na **odpady** představují nezanedbatelnou částku v celkových nákladech. Zmetkovitost v SGC je přibližně 8 %. Tuto položku jsem zařadila mezi variabilní náklady, protože přímo souvisí s výrobou každého výrobku.

Opravy a udržování – tuto položku jsem zahrнула mezi variabilní náklady z toho důvodu, protože po určitém počtu odpracovaných hodin na strojích jsou prováděny kontroly, údržba a případné opravy. Dalším typem oprav jsou náročnější opravy, které nejsou závislé na počtu odpracovaných hodin na strojích, ale na uplynutí určitého času (týden, měsíc, apod.). Takovýto typ nákladu je zařazen mezi fixní náklady.

Náklady související s **cestovným** jsem odhadla z 90% jako variabilní, protože podstatná část nákladů na cestovné souvisí s vyřizováním reklamací v zahraničí. Dá se předpokládat, že se zvyšujícím se množstvím výroby se zvyšuje počet reklamací (určité zjednodušení).

Mezi **ostatní variabilní náklady** patří další náklady související s konkrétním výkonem.

Poznámky k navrženému rozdělení fixních nákladů

Mezi fixní náklady patří náklady nevýrobních oddělení. Jedná se o fixní mzdové náklady řídicích a administrativních pracovníků. Do této položky jsem zařadila i náklady na vzdělávání. Tyto náklady mají opakovaný či jednorázový charakter, jejichž výši je možné v daném období zásadně ovlivnit, dokonce zabránit jejich vzniku.

Mezi fixní náklady jsem dále zařadila takové fixní náklady, které jsou pravidelně a opakovaně vynakládány v konstantní výši (například splátky nájemného, leasingové splátky). Představují náklady, které vyplývají z užívání aktiv. Jejich základní vlastností je konstantní výše a velmi obtížná ovlivnitelnost. Omezit tyto náklady může podnik tím, že daná aktiva prodá či vrátí. Zároveň se ovšem vzdává práva na jejich užívání.

Náklady na vytápění (v případě SGC spotřeba plynu) jsem zařadila mezi fixní náklady, protože je závislá na ročním období a podnik ji proto nemůže ovlivnit. Podnik musí vytápět i v době, kdy neprobíhá výroba, protože by mohlo dojít k poškození strojů. Stejně tak při mrazu by došlo k poškození materiálu, který by ztratil stanovené kvalitativní vlastnosti.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku patří mezi typický fixní náklad. Podnik SGC účetně odepisuje nehmotný majetek takový, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje 13 tis. Kč. Hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena je vyšší než 13 000,- Kč, je účetně odepisován na základě jeho předpokládané doby životnosti. Hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena nepřevyšuje 13 000,- Kč za položku, je považován za zásoby a účtován do nákladů při spotřebě.

Spotřebu **režijní energie** považuji za fixní náklad, ale domnívám se, že není neměnný. Například náklady na osvětlení závisí částečně i na chování zaměstnanců, podnik má proto možnost motivovat je na dosahování úspor těchto nákladů.

Významnou položku fixních nákladů tvoří tzv. **zákaznické týmy**, které pro podnik provádí výzkum, vývoj a marketingovou činnost. Výzkum a vývoj se provádí také přímo v podniku SGC.

Pracovní oblečení jsem zařadila jako samostatnou položku ve fixních nákladech, protože představují významnou částku. Mezi **ostatní fixní náklady** patří další náklady, které nejsou samostatně vyčleněny a mají fixní charakter. Jedná se například o kancelářské potřeby.

Náklady na zůstatkovou cenu prodaného majetku a materiálu, penále, pokuty a škody jsem zařadila mezi tzv. **speciální náklady**.

5.1 Výpočet příspěvku na úhradu

Při výpočtu příspěvku na úhradu musí být náklady v podniku děleny na fixní a variabilní. Na výrobky nebudou připočítávány všechny náklady, ale pouze variabilní náklady. Fixní náklady podniku musí být zaplacený ze zbývajících rozpětí mezi výnosy z obrátu a variabilními náklady všech výrobků. Protože výrobkům jsou přímo přiřazovány jen variabilní náklady, je výpočet příspěvku na úhradu označován také jako výpočet dílčích či neúplných nákladů. Výpočet příspěvku na úhradu byl rozpracován proto, aby byly odstraněny problémy a nedostatky vznikající při výpočtu plných nákladů.

Příspěvek na úhradu je rozdíl mezi obratem (tržbami čili výnosy z prodeje) a variabilními náklady. Velikost této difference nám určuje, v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jaká část se podílí na dosažení zisku.

Tabulka č. 13: Výpočet příspěvku na úhradu v SGC v roce 2005 (údaje v tis. Kč)

Označení položky	Kč	%
Obrat (=tržby)	973 379	100
minus variabilní náklady	675 034	69
=příspěvek na úhradu	298 345	31
minus fixní náklady	162 757	17
=podnikatelský výsledek (=zisk)	135 588	14

Z tabulky č. 13 vyplývá, že podnik musí dosáhnout tržeb ve výši 973 379 tis. Kč, aby dosáhl zisku 135 588 tis. Kč.

Podstatou příspěvku na úhradu je **výpočet příspěvku na úhradu jednotlivých výrobků**. Variabilní náklady jsou přiřazeny k jednotlivým výrobkům nebo skupinám výrobků. Fixní náklady se naproti tomu zachytí pouze jako celkový součet. Nebudou přiřazeny k jednotlivým skupinám výrobků, protože to není možné. Přiřazením nákladů na jednotlivé výrobky zjistíme, jak jednotlivé výrobky přispívají k tvorbě zisku a určíme minimální prodejní ceny jednotlivých výrobků.

Další výhodou je určení:

- které výrobky mají být podporovány,
- které výrobky mají být vyřazeny, neboť jsou ztrátové,
- které výrobky mají být zařazeny do výroby.

V literatuře je doporučován tzv. **dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu** .

„Při dvoustupňovém výpočtu příspěvku na úhradu je blok fixních nákladů, který není tak homogenní, jak se často přepokládá, rozdělen na speciální a všeobecné fixní náklady“.[14, str. 63]

Speciální fixní náklady mohou být jednotlivými řídicími pracovníky během obchodního roku dobrými a špatnými rozhodnutími pozitivně nebo negativně ovlivňovány. Naproti tomu všeobecné fixní náklady jsou řízeny jedině samotným podnikovým vedením.

Základní myšlenkou principu výpočtu dvojestupňového příspěvku na úhradu je tedy řízení nejen na základě výnosu z obrátu a variabilních nákladů, ale také s přihlédnutím k té části fixních nákladů, která spadá do odpovědnostních oblastí jednotlivých řídicích pracovníků. Tím, že se rozdělí blok fixních nákladů na speciální a všeobecné fixní náklady, získáme lepší pohled do struktury nákladů v podniku.

Tabulka č. 14: Dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu [14]

1.	Výnosy z obrátu
2.	Variabilní náklady
3.	Příspěvek na úhradu 1 (1 minus 2)
4.	Speciální fixní náklady
5.	Příspěvek na úhradu 2 (3 minus 4)
6.	Všeobecné fixní náklady
7.	Podnikový výsledek (5 minus 6)

Dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu se dá jednoduše použít pro následující propočty [13]:

1) **Výpočet nákladů pro rozhodování** – kalkulace určená pro rozhodování má podat zprávu o tom, co je třeba udělat, aby se zvýšil zisk. Pro problémy ve smyslu Decision Accounting poskytuje potřebné informace příspěvek na úhradu představující přebytek čistých výnosů nad variabilními náklady. Slouží přitom k posouzení priorit v sortimentu, to znamená, že dává informaci o tom, na jakém výrobku získá podnik maximální přírůstek příspěvku na úhradu. To poté pomáhá k tomu, že se může stanovit pořadí jednotlivých výrobků.

2) **Výpočet nákladů podle odpovědnosti** – při výpočtu tohoto typu kalkulace, tj. podle odpovědnosti, jde o to zjistit, co (jaký výrobek nebo jaká skupina výrobků) a jak přispělo k zisku podniku. Základem je dvojestupňový příspěvek na úhradu, který se zjistí po odečtení přímo ovlivnitelných fixních nákladů. Dle literatury se blok fixních nákladů může dělit na dva až pět stupňů. Při stanovení počtu stupňů pro přesné zjištění fixních nákladů je třeba současně s aspektem přesnosti zvažovat i aspekt hospodárnosti.

Hodnocení

Příspěvek na úhradu znamená v určité přenesené formě „čistý příjem do podniku“ z hlavní činnosti podnikání, z kterého potom podnik pokrývá svoje fixní náklady. Podle mého názoru je příspěvek na úhradu v podniku SGC využitelný. Za slabé místo považuji neexistenci rozpočtů, které by zajistily kontrolu hospodaření středisek. Podnik v současné době nemá možnost porovnávat skutečně dosažené prodejní ceny s kalkulovanými výrobními a prodejními cenami v celé struktuře kalkulačního vzorce. Podnik tedy není schopen vyčíslit skutečnou dosaženou rentabilitu výrobku. Domnívám se, že po ukončení implementace informačního systému by pro podnik bylo přínosné využívat metody příspěvku na úhradu. Integrovaný informační systém by, dle mého názoru, v budoucnu umožnil sledování variabilních, fixních nákladů a příspěvku na úhradu, aniž by byly vynaloženy další mimořádné náklady, které by souvisely s touto metodou.

6. Budoucnost controllingu

Controlling se jako systém doplňující a podporující řízení v podnicích, neziskových organizacích a v rostoucí míře i ve veřejné správě bouřlivě vyvíjí. Úplně do klidu pravděpodobně nepříjde systém controllingu nikdy, protože se neustále mění také jeho okolí. Porovnání široce rozvinutých systémů controllingu s těmi, které jsou ještě v ranější vývojové fázi, ukazuje značné kvalitativní rozdíly v podnikovém plánování a řízení. V podnicích je controlling všeobecně více rozvinut než ve veřejné správě a v neziskových organizacích. Zřetelně lze zaznamenat také národní rozdíly – podniky v jiných státech se často zabývají teprve vybudováním systémů základních dat (účetnictví, kalkulace nákladů) jako základu pro controlling. V praxi jsou dnes vedle sebe podniky a jiné organizace, které praktikují v controllingu „stav techniky“ – a tím působí jako hybná síla pro rozvoj controllingu – ruku v ruce s podniky, pro které je controlling ještě inovací a ve kterých, v okolí s málo rozšířeným controllingovým podvědomím, musí bojovat o uznání a prosazení [3].

Všem oblastem uplatnění controllingu je společné, že dnes controlling již nemá výlučně na zřeteli pouze **finanční cíle** podniku. Zaměření na finanční cíle je typické pro dřívější stupně vývoje controllingu. Otevření koncepce pro celé spektrum cílů podniku otvírá pro controlling nové oblasti uplatnění controllingu, zejména v organizacích, ve kterých mají obzvláště velký význam neziskové cíle.

Lze předpokládat, že budou celkově narůstat vlivy okolí, které podporují controlling v podniku a společnosti: rostoucí dynamika, větší konkurence, vyšší koncentrace spojená se širší internacionalizací, výměna manažerů, kteří neřídí aktuálně atd.

6.1 Aktuální požadavky na systémy controllingu

V odborných časopisech (Ekonom, Controlling a dalších) se setkáváme s články manažerů a pracovníků controllingu z českých podniků. Jde např. o podniky Škoda Auto, Česká zbrojovka, Drinks Union, Instrochen, Metrostav, Tuskulum, Kofola a další. V těchto člancích se můžeme dočíst o významu a úkolech controllingu v těchto podnicích, o potížích i úspěších při zavedení controllingu do podnikové praxe.

V České republice existuje zájmové sdružení **Klub přátel controllingu**, jehož základním posláním je podpora controllingu českých podniků. Toto sdružení pořádá setkání členů Klubu, školení a vydává vlastní časopis Controlling. Členství v tomto klubu umožňuje sledovat aktuální vývoj v oblasti controllingu.

Je možné si položit otázku: jaké požadavky musí splňovat systémy controllingu, aby mohly poskytovat aktuální výkony řízení a služby pro vedení? Je třeba se věnovat třem ústředním kategoriím požadavků, které platí současně jako zásady tvorby:

- orientace na stakeholdera,
- orientace na proces a projekt,
- soustředění se na to, co je podstatné.

Orientace na stakeholdery (zájmové skupiny)

Podniky existují v souboji vztahů, nároků a očekávání vlastních i cizích investorů, zaměstnanců, zákazníků, dodavatelů, konkurentů, státu atd. Cílem podniku je udržet průběžnou rovnováhu mezi podnikem a jeho okolím – reprezentovaným stakeholdery. S ohledem na tři skupiny stakeholderů jsou na controlling kladeny tyto požadavky:

- **orientace na hodnotu** (vlastníka) – požadavek investora zvětšit a přiměřeně zúročit použitý kapitál. Podnik je třeba řídit tak, aby se jeho ekonomická hodnota dlouhodobě optimalizovala a aby se předešlo zničení hodnoty,
- **orientace na chování zaměstnanců** – controlling se musí, více než v minulosti, přizpůsobit potřebě podpory manažera. Permanentní zlepšování vyžaduje závazek učit se změnám a může být controllingem institucionalizován tím, že vytvoří krátké smyčky zpětné vazby. Tím vtáhne do postupu vylepšování osoby zodpovědné za provádění úloh,
- **orientace na trh a konkurenci** – je třeba brát v úvahu vnější vlivy ovlivňující další vývoj podniku. Primárně jde o zvýšení kvality poskytování informací o okolí. Budoucnost vyžaduje radikálně promýšlet požadavky trhu a konkurence.

Orientace na proces a projekt

Controlling [3] se v budoucnosti bude projevovat jako spojení procesního controllingu rutinní činnosti (standardizované podnikové procesy) a projektového controllingu pro záměry s charakterem projektu.

Tím může vzrůstat schopnost přizpůsobení a pokroku ve vývoji podniku a bude co možná nejvíce odpovídat různým potřebám řízení rutinních činností a časově termínovaných záměrů. Myšlení a jednání v procesech a projektech bude z tohoto důvodu dále nabývat na významu v operativním i ve strategickém řízení podniku. Controlling musí respektovat tento vývoj při budování systému a při podnětu k rekonstrukci (reengineering). Pro vytváření systémů controllingu znamená orientace na proces a projekt to, že musí být k dispozici nástroje a metody potřebné pro moderní plánování a řízení projektů a procesů. Podpora systému se musí ve větší míře zaměřit také na nepeněžní veličiny řízení.

Koncentrace na to, co je podstatné

Na controlling je kladen požadavek, aby se soustředil na kritické faktory pro úspěch a nebudoval žádné zbytečně složité informační, plánovací a kontrolní systémy. Místo nákladného systému evidence a administrativního systému je třeba vytvořit štíhlé systémy podporující řízení, které umožní včas kontrolovat řízení těch parametrů, které jsou kritické vzhledem k úspěchu.

„Zásada štíhlého controllingu hlásá: Méně je více, soustřed' se na podstatné.“ [3, str. 792]

Také v budoucnosti bude controlling ústředním prostředkem k redukci a zvládnutí jednotnosti vnitřního a vnějšího světa podniku. Aby tomuto účelu odpovídaly přijatelné náklady, je nezbytné, aby controlling zesíleně vytvářel struktury a mechanismy, které ho činí schopným samořízení a samoorganizace.

7. Závěr

V konkurenčním prostředí představují kvalita výrobků, nízké výrobní náklady a úspěšná prodejní strategie základní kritéria pro úspěšný vývoj podniku. Společnosti nejrůznějšího druhu podnikání stále častěji volají po změnách a nových přístupech k řízení. Potřeba změn je vyvolána především vysoce konkurenčním prostředím, tlakem odběratelů na snižování cen a v některých případech i prozíravým pohledem managementu do budoucnosti vytvořit si včas konkurenční výhodu a být tak o krok napřed před ostatními. Nástrojem, který umožňuje efektivnější řízení nejen v oblasti hospodářského výsledku, ale i v oblasti majetku a zdrojů, je controlling.

Controlling pochází ze Spojených států, kde postupně nahrazoval tradiční manažerské účetnictví. Do České republiky přišel z německy mluvících zemí po roce 1990. Controlling se v současné době užívá v běžné podnikové praxi a je frekventovaným pojmem především v souvislosti se snahou „lépe řídit“ a zdokonalovat v tomto smyslu systém řízení podniku. Controlling představuje ucelený informační systém, který slouží především pro potřeby ekonomicko-manažerského řízení, a to zejména pro strategické řízení ekonomické, obchodní a výrobní politiky.

V této diplomové práci jsem se zabývala analýzou kritických bodů a přinesla jsem kritický pohled na rozpracovanou analýzu jedenácti bodů dle Vysušila. Pozornost jsem věnovala také metodě ABC (Activity Based Costing), která je moderní metodou procesního sledování a řízení nákladů. Jedním z úkolů diplomové práce bylo také pojednat o controllingu ve společnosti Saar Gummi Czech, která vyrábí komponenty do automobilového průmyslu. Z hlediska zařazení pozice controllera v organizační struktuře doporučuji štábní pozici controllera s přímou podřízeností vrcholovému vedení podniku. Popsala jsem současné úkoly controllingu v tomto podniku. Cílem bylo jejich zhodnocení, případně kritika a doporučení k řešení. Controller v podniku SGC sestavuje souhrnný plán na základě dílčích plánů od jednotlivých úseků, což mu odebírá značnou část pracovní doby. Navrhuji proto, aby controller v plánovacím procesu působil spíše poradensky při sladování celkového plánu s dílčími plány, tj. zabezpečoval vazbu na celkovou strategii podniku. V oblasti plánování doporučuji dále modelování ekonomických dopadů plánovaných kroků.

Navrhuji také vyšší zapojení controllera při kalkulaci cen výrobků. Controller plní v této oblasti v současné době spíše poradenskou funkci. Pro podnik by byla vhodnější hlubší spolupráce s controllerem.

Za hlavní činnost controllingu v tomto podniku je považován reporting. Z praktického hlediska vidím problém reportingu v SGC v úrovni detailizace (příliš agregováno, příliš koncentrováno). Za důležité považuji komentáře a vysvětlivky, které umožní snazší pochopení předloženého reportingu. Další problém v SGC vidím v nedostatečné analýze odchylek. Je prováděno spíše zjištění odchylek, než-li jejich analýza. Neprovádí se důkladný průzkum příčin. V reportingu je také poměrně mnoho detailních informací, které brání orientaci na podstatné. Doporučuji také větší sladění interních reportů s reporty pro mateřskou společnost. Za prospěšné řešení bych považovala sledování tržeb za jednotlivé výrobky a nákladů na ně.

Skutečností je, že v podniku SGC neexistují rozpočty. Existenci rozpočtů považuji za přínosnou, neboť umožňuje stanovit zodpovědnost za vzniklé náklady. Důsledné přiřazování nákladů podle středisek by pomohlo při vyhodnocování výsledků s patřičnou identifikací.

Pro podnik SGC jsem navrhla metodu příspěvku na úhradu. V souvislosti s řízením zisku je nezbytné mít k dispozici informace nejen o tom, jaké náklady byly vynaloženy, zda byly tyto náklady vynaloženy na zajištění výroby, prodeje či správy, ale zejména informace o tom, jak se náklady mění s měnícím se množstvím a strukturou výkonů na straně druhé, tzn. jaká část nákladů je fixní a variabilní. Příspěvek na úhradu znamená v určité přenesené formě „čistý příjem do podniku“ z hlavní činnosti podnikání, z kterého potom podnik pokrývá svoje fixní náklady. Příspěvek na úhradu považuji ve společnosti SGC za využitelný. Podnik v současné době nemá možnost porovnávat skutečně dosažené prodejní ceny s kalkulovanými výrobními a prodejními cenami v celé struktuře kalkulačního vzorce a není tedy schopen vyčíslit skutečnou dosaženou rentabilitu výrobku.

Závěrem se dá konstatovat, že controlling v podniku Saar Gummi Czech s.r.o. je stále ve fázi zavádění. Má nyní ovšem podporu vedení, což považuji za úspěch. Existence pozice controllera je vnímána pozitivně a postupně jsou hledány vhodné controllingové nástroje, které by sledovaly detailněji dílčí procesy v podniku.

Budoucnost controllingu spatřuji v systematické podpoře managementu se zaměřením na podporu řízení institucí veřejné správy. Celkový územní rozvoj, správa území a její management jsou aktuálním a důležitým tématem, který se dotýká mnoha oblastí. V metodách správy území se stále více uplatňují manažerské a controllingové přístupy, které mají původ v podnikatelské sféře.

Domnívám se, že cíl diplomové práce byl splněn.

SEZNAM LITERATURY

1. Buchta, M. a kol. *Manažerská ekonomika II. díl (Ekonomika podniku)*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2003.
2. Buchta, M., Siegl, M. *Management*, Pardubice: Univerzita Pardubice, 2005.
3. Eschenbach, R. *Controlling*. Praha: Aspi Publishing, 2004.
4. Horvath, P. *Das Controlling, 1. vydání*. München: Landsberg, 1987.
5. Fibírová, J. *Reporting - moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř podniku, 2. aktualizované vydání*. Praha: Grada Publishing, 2003.
6. Freiberg, F. *Finanční controlling*. Praha: Management Press, 1996.
7. International Group of Controlling. *Slovník controllingu*. Praha: Management Press, 2003.
8. Mann, R. *Praxis strategisches Controlling, 4. vydání*. München: Landsberg, 1987.
9. Popesko, B. *Co se skrývá pod pojmem „Procesní řízení nákladů“?*, In: Controller News, Praha: 2005, čís. 1.
10. Popesko, B. *Současnost procesního řízení nákladů v České republice*, In: Controller News, Praha: 2005, čís. 2.
11. Staněk, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2003.
12. Steinöcker, R. *Strategický controlling*. Praha: Bibtex s.r.o., 1992.
13. Synek, M. *Manažerská ekonomika, 3. vydání*. Praha: Grada Publishing, 2003.
14. Vollmuth, H. *Controlling – nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting, 2004.
15. Vollmuth, H. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 2004.
16. Vysušil, J. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: Profess Consulting, 1999.
17. Zralý, M. *Controlling a jeho role v řízení firmy*, In: Celostátní konference – přínosy pro manažerské řízení firmy, Praha: VOX, 2003.
18. www.controlling.cz
19. www.e-profess.cz
20. www.mtpartner.cz
21. www.rolandberger.com
22. Vnitřní zdroje Saar Gummi Czech

PŘÍLOHY

- Příloha A: Příklad popisu pracovní pozice (odborného zařazení) pro controllera
- Příloha B: Roční plán úkolů controllera
- Příloha C: Skupina SaarGummi
- Příloha D: Výrobní závod Saar Gummi Czech s.r.o.
- Příloha E: Ukázky výrobků
- Příloha F: Plánovaný prodej automobilů v letech 2002-2012
- Příloha G: Výrobci automobilů v České a Slovenské republice
- Příloha H: Ocenění v soutěži Exportér 2004
- Příloha I: Popis pracovní pozice controllera v SGC
- Příloha J: Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2005
- Příloha K: Rozvaha k 31.12.2005
- Příloha L: Management report

Příloha A [7]

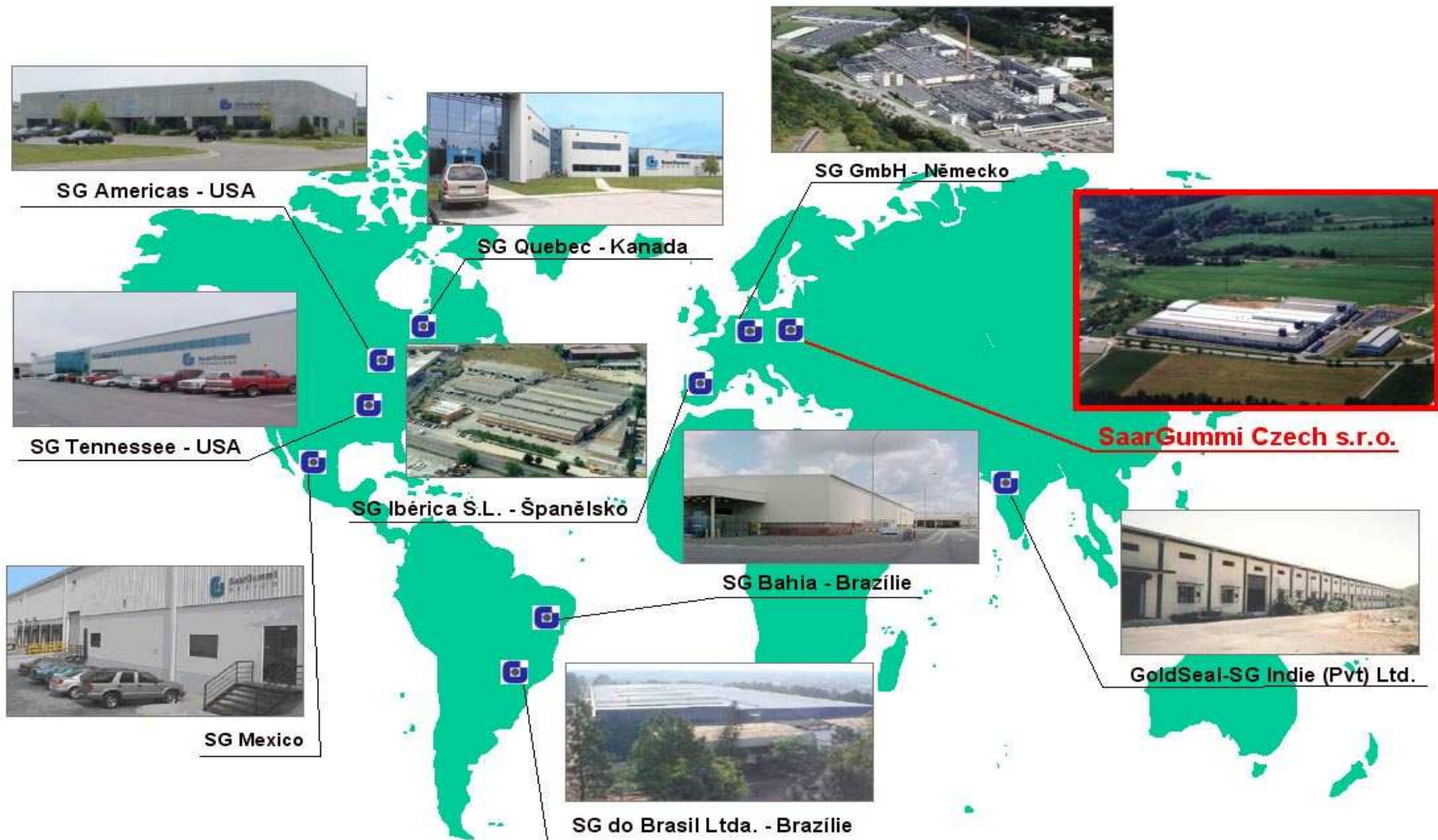
Podnik	Popis pracovní pozice	List č. 1
Jméno zaměstnance	Petr Novotný	
Rezort/oblast v představenstvu	Obchodní vedení	
Hlavní oddělení/oblast	Controlling	
1 Označení místa	Vedoucí hlavního oddělení controllingu/vedoucí oblasti	
2 Podpisová plná moc	Plná moc k jednání/prokura	
3 Postavení	Vedoucí hlavního oddělení/vedoucí oblasti	
4 Podřízenost	Přímo vedení podniku	
5 Nadřízenost	Kalkulace nákladů a vnitřní účetnictví, podniková ekonomika, podnikové plánování, investiční ekonomika	
6 Zaměstnanec zastupuje	Jednatel, vedoucí provozu (závodu)	
7 Zaměstnanec zastupuje	Jednatel, vedoucí provozu (závodu)	
8 Stanovení cíle	<p>● Realizace vytyčených cílů podniku</p> <ul style="list-style-type: none"> - zaměstnanec nese zodpovědnost za hladký průběh funkce plánování, úkolování a řídicí a kontrolní funkce podniku - institucionalizovaná spolupráce s ohledem na řízení nákladů a výsledku 	
9 Hlavní úkoly	<p>● Funkce evidence a dokumentace</p> <ul style="list-style-type: none"> - koncipování a instalace informačního systému schopného výpovědi, který umožňuje řízení podniku k dosažení cíle - jednotky zodpovědnosti místo kvantifikačních jednotek - vybudování reportingu schopného výpovědi pro jednotlivé roviny rozhodování podniku - sestavení zásad chování v oblastech plánování, reportingu, evidence nákladů a přiřazení nákladů - vytvoření systému ukazatelů s výpočtem externích čísel k porovnání - vytvoření formulářů pro plánování, reporting a kalkulaci nákladů - zjištění nákladových sazeb pro kalkulaci a nalezení ceny, informace o cenových hranicích - zjištění slabých míst a poznání východisek ke zlepšení vztahu nákladů - výnosů v různých oblastech podniku <p>● Plánování a prognostická funkce</p> <ul style="list-style-type: none"> - poradenská spolupráce při vytyčení podnikových cílů - sestavení na cíle orientovaného celkového plánu - koordinace a vedení plánovacích prací, poradenství nákladových středisek, sladění a koordinace celkového plánu s dílčími a jednotlivými plány, sestavení plánů nákladů (rozdělených podle variabilních a fixních složek) <p>● Funkce řízení</p> <ul style="list-style-type: none"> - permanentní informace pro řízení a korektury a zjištění stupně dosažení cíle - průběžné sledování cílů plánování - určení odchylek a zavedení řídicích opatření proti odchýlkám průběžným porovnáním plán - skutečnost a analýzami odchylek - včasné informování vedení podniku při změnách cílových proměnných - podnikově ekonomická motor inovací 	

Podnik	Popis pracovní pozice	List č. 2
	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrolní funkce - projednání výsledků analýzy odchylek se zodpovědnými osobami (kontrola plánování) - provádění průběžných kontrol nákladů - poradenství a školení odborných oddělení - rozpracování alternativ při nedosažení cílů, o které se usilovalo - obecné úlohy kontroly, mj. tvorba normativů • Zvláštní podnikohospodářské úkoly - provádění propočtů hospodárnosti a investic - podněcování a provádění programů ke snížení nákladů - návrh nových technik pro management - zavádění zlepšovatelství a tvorby nových návrhů - výměna zkušeností s externími místy (eventuálně porovnání podniků) - obecné úlohy v poradenství 	
10 Zodpovědnost a odpovědnost	<ul style="list-style-type: none"> • Výhradní rozhodování - uvnitř svého úseku a při zavedení nezbytných protipatření k dosažení cíle na základě analýzy odchylek • Spolurozhodování - při všech rozhodováních o korekturách a při nezbytných akčních plánech - při výběru osob ve svém úseku 	
11 Profil požadavků Osobní předpoklady	Schopnost prosadit se, flexibilita, kreativita, schopnost analytického myšlení, schopnost snášet pracovní zátěž a schopnost vcítit se do problémů jiných oddělení	
Odborné předpoklady	Fundované znalosti nákladového účetnictví, metod plánování a managementu, znalosti počítačového zpracování dat, studium na odborné vysoké škole nebo na univerzitě, vzdělání v účetnictví a controllingu	
12 Vybavení kanceláře	Běžné vybavení kanceláře, odborná literatura, prostředky pro plánování, počítač	
13 Sepsal: dne:	Správnost potvrzena: (Pracovník)	
Prověřil: dne:	Správnost potvrzena: (Představený)	
14 Dodatek Začlenění v organizační struktuře		

Úroveň plánování	Oblast činnosti/činnost	Začátek (týden)	Konec (týden)	Měsíc/týden																																			
				Leden				Únor			Březen			Duben		Květen		Červen		Červenec		Srpen		Září		Říjen		Listopad		Prosinec									
				0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Operativní roční plánování	Stanovení ročních cílů a nové organizační struktury	18	22																																				
	Plán prodeje a obratu na produkty, zákazníky a strategické podnikatelské jednotky	25	29																																				
	Plán částí projektů pro daný rok	26	27																																				
	Roční investiční plán	28	29																																				
	Plán výroby a skladových zásob	30	32																																				
	Plán kapacit na nákladové středisko, určení plánované výtěžnosti	33	34																																				
	Stanovení požadavků na zisk a odpisy	25	27																																				
	Základní údaje o vývoji nejdůležitějších nákladových druhů (personál, materiál, energie)	28	31																																				
	Plánování primárních nákladů podle nákladových středisek	35	36																																				
	Projednání nákladových plánů a sazeb	37	40																																				
	Sestavení víceúrovňového a vícerozměrné manažerské výsledovky	37	40																																				
	Opětovná revize podnikových cílů	36	37																																				
	Revize osobních cílů	38	39																																				
	Zpracování změn do plánu	44	48																																				

Úroveň plánování	Oblast činnosti/činnost	Začátek (týden)	Konec (týden)	Měsíc/týden																																																																	
				Leden				Únor			Březen			Duben		Květen		Červen	Červenec	Srpen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec																																													
				0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5																																								
Dispozice a zavedení	Evidence aktuálních hodnot: - odbytové množství tržby, výkony - náklady, odchylky	průběžně prostřednictvím odpovědných osob na oddělení manažerského účetnictví Porovnání plán-skutečnost střednictvím oddělení manažerského účetnictví Projednáni měsíčních výsledků začátkem následujícího měsíce mezi vedoucími nákladových středisek a centrálním/decentrálním controllerem																																																																			
	Specifické úkoly oddělení control-lingu																									Aktualizace manuálu controllingu: definice/struktury/odpovědnosti/procedury/formuláře	pololetně: 25.-27. týden 50.-52. týden																																										
																										Aktualizace struktury produktů, skupin, nákladových středisek, nákladových objektů Aktualizace manuálu pro plánování Ověření termínů projektů a vstupních dat pro plánování	před novým kolem plánu a dle potřeby pro sestavení plánu na příští období, uzavěrka rozpočtování (32.,35.,37.,39. týden)																																										

Příloha C



Příloha D

listopad 2002



červen 2003

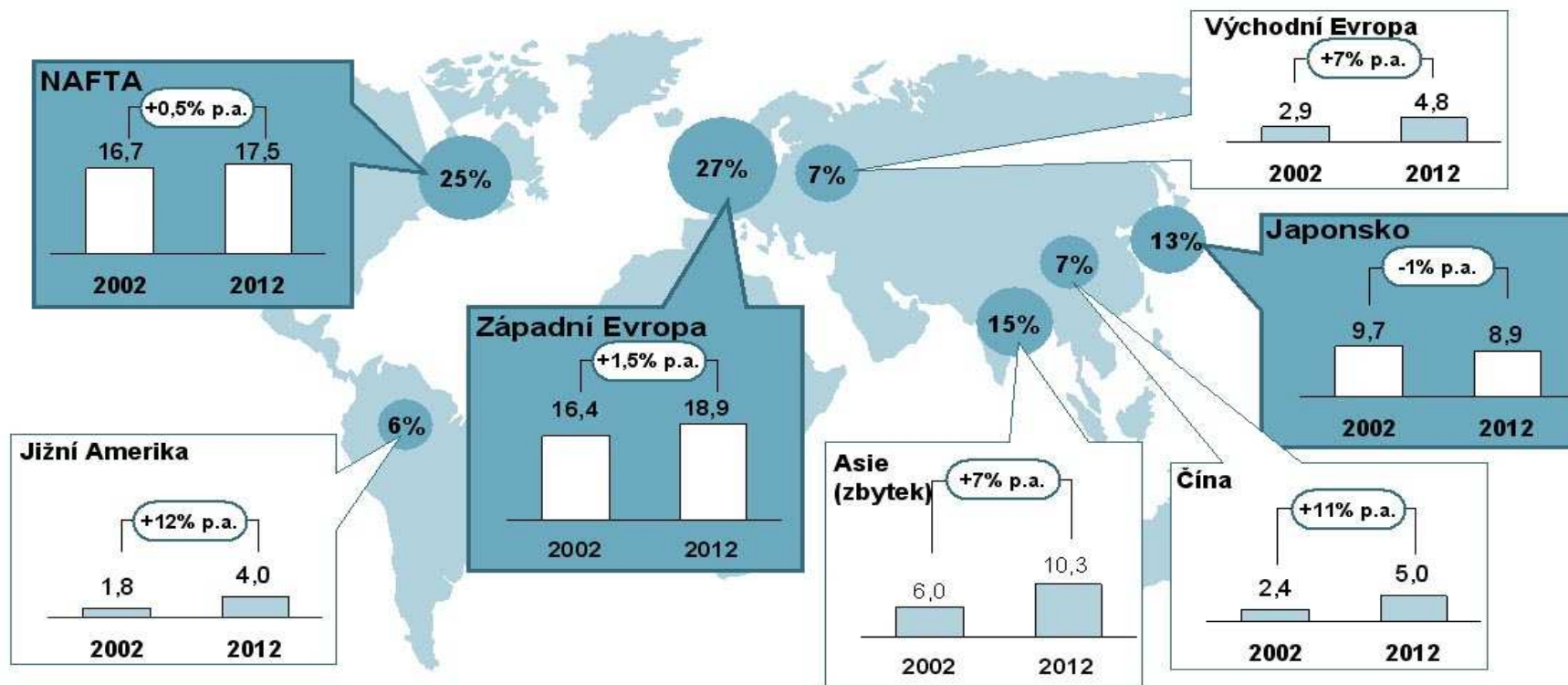


Příloha E



Příloha F

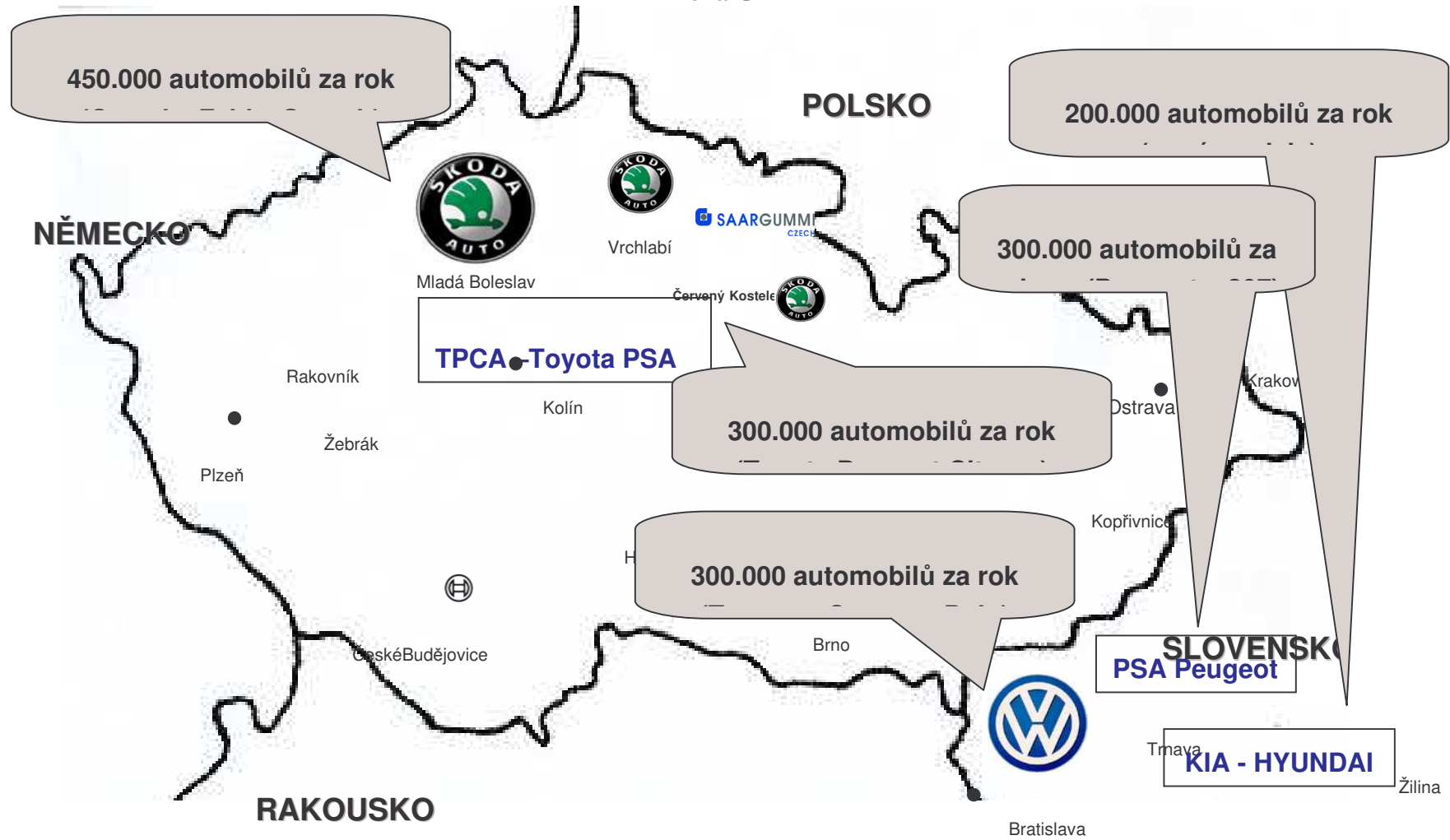
Plánovaný prodej osobních automobilů 2002-2012 (v mil. automobilů)¹⁾



xx = Podíl na světové produkci v letech 2002-2012

1) Údaje bez Afriky. 2002: 0,9 mil. automobilů, 2012: 1,2 mil. automobilů (+4% p.a.)
 NAFTA=North American Free Trade Agreement – Severoamerická dohoda volného obchodu

Příloha G



SOUTĚŽ
EXPORTÉR ROKU 2004



KATEGORIE **STŘEDNÍ EXPORTÉR**

FIRMA **SAAR GUMMI CZECH S.R.O.**

SE UMÍSTILA NA 1. MÍSTĚ

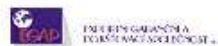
VYHLAŠOVATELÉ SOUTĚŽE:
STŘEDNÍ PODNIKATELSKÝ STAV
ASOCIACE PRO PODPORU PODNIKÁNÍ V ČR

ZÁŠTITA: HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČR

PŘEDSEDA SPS

PŘEDSEDA APP ČR

HLAVNÍ PARTNEŘI:



PARTNEŘI:



Příloha I

KZAM: 34 338	
1. Začlenění místa	2. Obecné údaje
Funkce: controller	Příjmení, jméno:
Nadřízenost: - - -	Oddělení: 9020
Podřízenost: Ekonomickému řediteli	Pracovní doba: pružná
3. Pracovní náplň	
<p>Sestavování reportů dle potřeby společnosti a mateřské společnosti. Sestavování měsíčních výsledků společnosti po střediscích – uživatelského výkazu. Controllingová činnost. Spolupráce při sestavování finančního plánu společnosti. Sestavování reporting package pro konsolidovanou závěrku skupiny dle IFRS Spolupráce při předkládání dokladů při kontrolách Finančního úřadu, Ministerstva průmyslu a obchodu,...</p> <p>Aktivní účast a spolupráce při provádění účetní závěrky a auditu společnosti</p>	
4. Požadavky (vzdělání, praxe, kvalifikace, další schopnosti a dovednosti)	
<p>SŠ vzdělání s maturitou Zkušenost s vedením podvojného účetnictví, výkaznictvím, zpracováním reportů obvykle sledovaných dat a ukazatelů, sestavováním finančních plánů. Uživatelská znalost práce na PC, vyšší stupeň znalosti Excel, SAP Samostatnost, spolehlivost, pečlivost, časová flexibilita Řidičský průkaz sk. B</p>	
5. Vybavení pracoviště	
Telefon, PC (Excel, Word, Outlook, SAP, internet)	
6. Poznámky	
7. Podpis	
<div style="text-align: right;"> 1.1.2005 Datum </div> <div style="text-align: right; margin-top: 10px;"> Vypracoval </div>	

Příloha J

ROZVAHA
V plném rozsahu

Název, sídlo a IČ účetní jednotky



Saar Gummi Czech s.r.o.
Stolín 105
549 41 Červený Kostelec

Účetní období
1. 1. 2005 - 31. 12. 2005

označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období (CZK)		
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 30 + 58)	1	1 169 552 089	205 051 810	964 500 280
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 12 + 22)	3	872 649 762	200 596 143	672 053 619
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 5 až 11)	4	10 052 853	5 412 972	4 639 881
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	5	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0
3.	Software	7	6 345 846	5 412 972	932 874
4.	Ocenitelná práva	8	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	9	0	0	0
6.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	10	2 891 007	0	2 891 007
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	11	816 000	0	816 000
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 13 až 21)	12	862 596 909	195 183 171	667 413 738
B.II. 1.	Pozemky	13	8 863 405	0	8 863 405
2.	Stavby	14	295 627 372	32 983 043	262 644 328
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	15	546 369 410	162 200 128	384 169 282
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	16	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	17	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	18	-0	-0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	19	11 269 322	0	11 269 322
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	20	467 401	0	467 401
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	21	0	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 23 až 29)	22	0	0	0
B.III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	23	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	24	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	25	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	26	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	27	0	0	0
6.	pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	28	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 31 + 38 + 44 + 52)	30	242 205 592	4 455 666	237 749 926
C.I.	Zásoby (ř. 32 až 37)	31	94 955 852	4 424 634	90 531 218
C.I. 1.	Materiál	32	57 990 248	3 884 233	54 106 014
2.	Nedokončená výroba a polotovary	33	12 306 503	174 675	12 131 829
3.	Výrobky	34	18 211 626	315 594	17 896 032
4.	Zvířata	35	0	0	0
5.	Zboží	36	6 447 475	50 132	6 397 343
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	37	0	0	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 39 až 43)	38	0	0	0
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	39	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	40	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	41	0	0	0
4.	Dodadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)	42	0	0	0
5.	Jiné pohledávky	43	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 45 až 51)	44	131 839 120	31 032	131 808 088
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	45	128 271 159	31 032	128 240 127
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	46	0	0	0
3.	Sociální zabezpečení	47	0	0	0
4.	Stát-daňové pohledávky	48	1 891 316	0	1 891 316
5.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	49	0	0	0
6.	Dodadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)	50	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	51	1 676 645	0	1 676 645
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 53 až 56)	52	15 410 620	0	15 410 620
C.IV. 1.	Peníze	53	91 906	0	91 906
2.	Účty v bankách	54	15 318 713	0	15 318 713
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	55	0	0	0
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	56	0	0	0
D.	Ostatní aktiva - přechodné účty aktiv (ř. 59 + 61)	57	54 696 735	0	54 696 735
D.I.	Časové rozlišení (ř. 59 až 60)	58	54 696 735	0	54 696 735
D.I. 1.	Náklady příštích období	59	1 720 481	0	1 720 481
2.	Příjmy příštích období	60	9 196	0	9 196
3.	Komplexní náklady příštích období	61	52 967 059	0	52 967 059

Označ.	PASIVA	řád.	Stav v běžném účet. období
a	b	c	4
	PASIVA CELKEM (ř. 63 + 82 + 107)	62	964 500 280
A.	Vlastní kapitál (ř. 64 + 68 + 73 + 77 + 80)	63	471 707 145
A.I.	Základní kapitál (ř. 65 až 67)	64	210 000 000
A.I. 1.	Základní kapitál	65	210 000 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	66	0
3.	Změny základního kapitálu	67	0
A.II.	Kapitálové fondy (ř. 69 až 72)	68	0
A.II. 1.	Emisní ážio	69	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	70	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	71	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	72	0
A.III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku (ř. 74 až 76)	73	8 082 746
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond	74	8 082 746
2.	Nedělitelný fond	75	0
3.	Statutární a ostatní fondy	76	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 78 až 79)	77	118 036 870
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	78	118 036 870
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	79	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	80	135 587 530
B.	Cizí zdroje (ř. 82 + 87 + 94 + 103)	81	492 793 134
B.I.	Rezervy (ř. 83 až 86)	82	500 000
B.I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	83	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	84	0
3.	Rezerva na důchody a podobné závazky	85	0
4.	Ostatní rezervy	86	500 000
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř. 88 až 93)		0
B.II. 1.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	88	0
2.	Závazky - podstatný vliv	89	0
3.	Přijaté zálohy	90	0
4.	Vydané dluhopisy	91	0
5.	Směnky k úhradě	92	0
6.	Odložený daňový závazek	87	0
7.	Jiné závazky	93	0
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 95 až 102)	94	182 313 799
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	95	44 646 767
2.	Závazky ke společníkům a sdružení	96	0
3.	Závazky k zaměstnancům	97	9 085 334
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení	98	4 135 077
5.	Stát - daňové závazky a dotace	99	1 029 763
6.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	100	79 393 708
7.	Závazky - podstatný vliv	101	0
8.	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)	102	43 990 649
9.	Jiné závazky	103	32 501
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 104 až 106)	104	309 979 336
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	105	208 415 428
2.	Běžné bankovní úvěry	106	101 563 908
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	107	0
C.	Ostatní pasiva - přechodné účty pasiv (ř. 108 + 111)	108	0
C.I.	Časové rozlišení (ř. 109 až 110)	109	0
C.I. 1.	Výdaje příštích období	110	0
2.	Výnosy příštích období	111	0
	Kontrolní číslo (ř. 62 až 111)	999	3 722 413 589

KONTROLA AKTIVA CELKEM	964 500 279,81
PASIVA CELKEM	964 500 279,81
ROZDÍL AKTIVA - PASIVA	0,00

Příloha K

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT
v plném rozsahu k

Název, sídlo a IČ účetní jednotky



Saar Gummi Czech s.r.o.
Stolín 105
549 41 Červený Kostelec

Účetní období

1. 1. 2005 - 31. 12. 2005

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v CZK
			sledovaném 1
I.	Tržby za prodej zboží	01	27 232 847
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	22 535 187
+	Obchodní marže (ř.01 - 02)	03	4 697 660
II.	Výkony (ř.05 až 07)	04	938 625 246
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	933 083 103
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06	3 711 849
3.	Aktivace	07	1 830 294
B.	Výkonová spotřeba (ř.09 až 10)	08	580 829 862
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	500 017 158
B.2.	Služby	10	80 812 704
+	Přidaná hodnota (ř.03 + 04 - 08)	11	362 493 043
C.	Osobní náklady součet (ř.13 až 16)	12	160 401 447
C.1.	Mzdové náklady	13	113 755 048
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení	15	39 819 905
C.4.	Sociální náklady	16	6 826 494
D.	Daně a poplatky	17	204 771
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	61 112 601
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	13 062 632
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	20	6 457 039
IV.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů	21	0
G.	Tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů	22	1 459 850
V.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	23	0
H.	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	24	-419 558
VI.	Ostatní provozní výnosy	25	1 790 986
I.	Ostatní provozní náklady	26	12 858 807
VII.	Převod provozních výnosů	27	0
J.	Převod provozních nákladů	28	0
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 20 + 21 - 22 + 23 - 24 + 25 - 26 + (-27) - (-28))	29	135 271 705
VIII.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	30	0
K.	Prodané cenné papíry a podíly	31	0
IX.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.33 až 35)	32	0
IX. 1.	Výnosy z cenných papírů a podílů v podnicích ve skupině	33	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	34	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35	0
X.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	36	0
L.	Náklady z finančního majetku	37	0
XI.	Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	38	0
M.	Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	39	0
XII.	Zúčtování rezerv do finančních výnosů	40	0
N.	Tvorba rezerv na finanční náklady	41	0
XIII.	Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	42	0
O.	Zúčtování opravných položek do finančních nákladů	43	0
XIV.	Výnosové úroky	44	298 512
P.	Nákladové úroky	45	18 403 963
XV.	Ostatní finanční výnosy	46	30 812 402
Q.	Ostatní finanční náklady	47	12 391 127
XVI.	Převod finančních výnosů	48	0
R.	Převod finančních nákladů	49	0
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.30 - 31 + 32 + 36 - 37 + 38 - 39 + 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + 46 - 47 + (-48) - (-28))	50	315 825
S.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.52 až 53)	51	0
S. 1.	splatná	52	0
2.	- odložená	53	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.29 + 50 - 51)	54	135 587 530
XVII.	Mimořádné výnosy	55	0
T.	Mimořádné náklady	56	0
U.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.58 až 59)	57	0
U. 1.	- splatná	58	0
2.	- odložená	59	0

Příloha L

MANAGEMENT REPORT

Saar Gummi Czech

Datum:	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen	Červenec	Srpen	Září	Říjen	Listopad	Prosinec
Počet pracovních dnů												
Počet dnů prodeje												
Prodej za jeden pracovní den												
Prodej externí												
Prodej v rámci skupiny												
Prodej v národní zemi												
Prodejní nástrojů (externí)												
Prodej nástrojů (interní)												
Celkový prodej												
Spotřeba přímého materiálu												
Mzdové náklady (přímé)												
Režijní náklady												
Náklady na nástroje												
Přímé náklady												
Přímý zisk %												
Přímý zisk												
Výroba												
Prodej												
Vývoj												
Administrativa												
Běžné přepravní náklady												
Mimořádné přepravní náklady												
Neaktivované náklady												
Výroba forem												
Kurzové zisky/ztráty												
Jiné příjmy/náklady (externí)												
Jiné příjmy/náklady (interní)												
Celkové režijní náklady												
Odpisy												
EBIT												
Úroky mimo skupinu												
Úroky v rámci skupiny												
Zisk před zdaněním												
Daně												
Jiné poplatky a odvody												
Zadržovaný příjem												
Hodnota výstupů												
Materiál/prodej												
Přímé mzdové náklady/prodej												
Varabilní náklady/prodej												
Fixní náklady/prodej												

fafa

ÚDAJE PRO KNIHOVNICKOU DATABÁZI

Název práce	Controlling jako nástroj řízení podniku
Autor práce	Bc. Veronika Ehlová
Obor	Ekonomika, controlling
Rok obhajoby	2006
Vedoucí práce	Doc. Ing. Miroslav Buchta, CSc.
Anotace	Diplomová práce se zabývá historií controllingu, vymezením pojmu controlling, činnostmi controllera a začleněním controllingu v organizační struktuře. Práce dále pojednává o metodách v controllingu – především o analýze kritických bodů, metodě ABC (Activity Based Costing) a o metodě příspěvku na úhradu.
Klíčová slova	analýza kritických bodů, bod zvratu, controller, controlling, fixní náklady, krycí příspěvek, metoda ABC, operativní controlling, příspěvek na úhradu, řízení podniku, strategický controlling, ukazatelé hodnocení, variabilní náklady