

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

**Disertační práce**

**Implementace controllingu do řízení podniku v návaznosti  
na vybrané manažerské nástroje**

Autor: Ing. Lukáš Kruml

Školitel: doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

Pardubice 2016

Prohlašuji:

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

Byl jsem seznámen 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 30. 6. 2016

Lukáš Kruml

### **Poděkování:**

Na tomto místě bych chtěl velmi poděkovat svým školitelům doc. Ing. Pavlu Duspivovi, CSc. a doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D. za podporu a rady, kterými mi pomáhali po celou dobu studia, a především za odborné vedení, cenné připomínky, ochotu a čas při zpracování disertační práce. Dále bych rád poděkoval společnosti MD Logistika, a.s., za umožnění spolupráce na projektu controllingu dopravy, jež se pozitivně promítla do zpracování této práce.

## **ANOTACE**

Disertační práce se zabývá implementací a využíváním operativního controllingu v propojení s vybranými manažerskými nástroji. Hlavním cílem je vytvořit model využití controllingového systému s identifikací vztahů k vybraným manažerským nástrojům synergicky zvyšujících efektivitu řízení podniku a navrhnout metodický postup pro implementaci controllingového systému v podniku. Za tímto účelem jsou shrnuty poznatky ze současného stavu poznání, identifikovány možnosti propojení namodelovaných controllingových perspektiv a vybraných manažerských nástrojů. Je proveden primární výzkum zjišťující strukturu uplatnění controllingu v podmínkách malých a středních podniků v České republice. Na základě primárního a sekundárního výzkumu je vyhodnoceno pět zkoumaných hypotéz týkajících se forem využití controllingu, jeho propojení s manažerskými nástroji, bariér a problémů při implementaci i realizaci a jeho vlivu na ekonomickou výkonnost podniku. Případovou studií je hodnoceno využití controllingu v reálném prostředí konkrétního podniku.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

Controlling, management, manažerské nástroje, propojení, implementace

## **TITLE**

The Implementation of Controlling into Business Management in Relation to the Selected Management Tools

## **ANNOTATION**

The doctoral thesis deals with the implementation and use of operational controlling in connection with selected management tools. The main objective is to create a model of use of controlling system with identification of relationships to selected management tools synergistically improving the efficiency of business management and design methodology for the implementation of the controlling system in a company. For this purpose, the findings of the current state of knowledge are summarized, the possibilities of linking of modelled controlling perspectives and selected management tools are identified. Primary research on detecting structure of the application of controlling in terms of small and medium enterprises in the Czech Republic is executed. Based on primary and secondary research, five examined hypotheses, concerning the forms of controlling, its interconnection to management tools, barriers and problem in the implementation and realization of controlling and its effect on the economic performance of a company, are evaluated. The use of controlling in the real conditions of particular company is evaluated by case study.

## **KEYWORDS**

Controlling, management, management tools, interconnection, implementation

# OBSAH

ÚVOD .....	- 8 -
<b>1 SOUČASNÝ STAV POZNÁNÍ V OBLASTI ZKOUMANÉ PROBLEMATIKY .....</b>	<b>- 9 -</b>
1.1 PODSTATA A DEFINICE CONTROLLINGU .....	- 9 -
1.2 CÍLE, FUNKCE A ÚKOLY CONTROLLINGOVÉHO PŘÍSTUPU .....	- 12 -
1.3 ČLENĚNÍ A CONTROLLINGOVÉ NÁSTROJE A METODY .....	- 17 -
1.3.1 <i>Druhy controllingového řízení</i> .....	- 17 -
1.3.2 <i>Metody strategického controllingu</i> .....	- 19 -
1.3.3 <i>Nástroje operativního controllingu</i> .....	- 21 -
1.3.4 <i>Reporting</i> .....	- 22 -
1.4 CONTROLLING V ŘÍZENÍ PODNIKU .....	- 25 -
1.4.1 <i>Postavení a začlenění controllingu v rámci organizace</i> .....	- 25 -
1.4.2 <i>Controller</i> .....	- 28 -
1.5 VYBRANÉ MANAŽERSKÉ NÁSTROJE A METODY.....	- 32 -
1.6 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU .....	- 40 -
<b>2 DEFINICE CÍLŮ, HYPOTÉZ A METOD ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE.....</b>	<b>- 42 -</b>
2.1 CÍLE A HYPOTÉZY .....	- 42 -
2.2 METODY POUŽITÉ PŘI ŘEŠENÍ TÉMATU DISERTAČNÍ PRÁCE .....	- 43 -
<b>3 CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM A JEHO PROPOJENÍ S VYBRANÝMI MANAŽERSKÝMI NÁSTROJI .....</b>	<b>- 49 -</b>
3.1 VZÁJEMNÉ PROPOJENÍ CONTROLLINGU A PROCESNÍHO ŘÍZENÍ.....	- 50 -
3.2 CONTROLLING A ZNALOSTNÍ MANAGEMENT VE VZÁJEMNÉM PROPOJENÍ .....	- 54 -
3.3 CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM V PROPOJENÍ S BENCHMARKINGEM.....	- 57 -
3.4 PŘÍNOSY PROPOJENÍ CONTROLLINGU A OUTSOURCINGU .....	- 60 -
3.5 VZÁJEMNÉ NAVÁZÁNÍ CONTROLLINGOVÝCH PERSPEKTIV A OSTATNÍCH VYBRANÝCH MANAŽERSKÝCH NÁSTROJŮ .....	- 62 -
3.6 CESTA K NEUSTÁLÉMU ZLEPŠOVÁNÍ.....	- 65 -
<b>4 VÝZKUM.....</b>	<b>- 68 -</b>
4.1 PRIMÁRNÍ VÝZKUM .....	- 68 -
4.1.1 <i>Základní informace a výzkumný vzorek</i> .....	- 68 -
4.1.2 <i>Analýza dat z dotazníkového šetření</i> .....	- 70 -
4.2 SEKUNDÁRNÍ VÝZKUM.....	- 91 -
4.2.1 <i>Základní informace a výzkumný vzorek</i> .....	- 91 -
4.2.2 <i>Analýza sekundárních dat</i> .....	- 92 -
<b>5 CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM V PODNIKU MD LOGISTIKA .....</b>	<b>- 100 -</b>
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O PODNIKU.....	- 100 -
5.2 SOUČASNÉ NASTAVENÍ PROCESŮ A ANALÝZ STŘEDISKA DOPRAVY .....	- 101 -
5.3 NÁVRHY NOVÝCH A ZLEPŠENÝCH MODELŮ, ANALÝZ A POSTUPŮ V CONTROLLINGOVÉM SYSTÉMU ...	- 104 -
<b>6 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE.....</b>	<b>- 112 -</b>
6.1 MODEL CONTROLLINGU V PROPOJENÍ S VYBRANÝMI MANAŽERSKÝMI NÁSTROJI .....	- 112 -
6.2 POSTUP IMPLEMENTACE A VYUŽÍVÁNÍ CONTROLLINGOVÉHO SYSTÉMU .....	- 114 -
<b>7 ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ DISERTAČNÍ PRÁCE A DOPORUČENÍ PRO DALŠÍ VÝZKUM- 123</b>	<b>- 123 -</b>
-	
<b>8 ZÁVĚR.....</b>	<b>- 125 -</b>
<b>9 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>- 127 -</b>
<b>10 PŘEHLED VLASTNÍCH PUBLIKACÍ.....</b>	<b>- 132 -</b>
<b>11 SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>- 133 -</b>

## SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Obr. 1: Regulační cyklus.....	13 -
Obr. 2: Funkce controllingu v různých úrovních systému řízení .....	15 -
Obr. 3: Průběh vypracování reportu s informacemi pro vedení podniku.....	24 -
Obr. 4: Začlenění controllingu do organizace .....	28 -
Obr. 5: Controlling jako spolupráce manažera a controllera.....	30 -
Obr. 6: Konceptuální schéma disertační práce .....	48 -
Obr. 7: Perspektivy operativního controllingu .....	49 -
Obr. 8: Vzájemná vazba controllingu a znalostního managementu v rámci neustálého zlepšování.....	66 -
Obr. 9: Struktura podniků podle oblasti působení .....	71 -
Obr. 10: Vlastnická struktura respondentů.....	71 -
Obr. 11: Doba existence subjektů.....	72 -
Obr. 12: Využívání controllingu v podnicích.....	73 -
Obr. 13: Formy controllingu.....	74 -
Obr. 14: Začlenění controllingu do organizační struktury .....	75 -
Obr. 15: Zainteresovanost pracovníků v controllingových procesech.....	76 -
Obr. 16: Plánování v procesech controllingu .....	77 -
Obr. 17: Využití dalších manažerských nástrojů společně s controllingem .....	78 -
Obr. 18: Manažerské nástroje v podnicích.....	80 -
Obr. 19: Důvody nevyužívání controllingu v podnicích.....	86 -
Obr. 20: Problémy a bariéry při zavádění a využívání controllingu v podnicích.....	88 -
Obr. 21: Potřebné znalosti a vlastnosti kvalitního controllera .....	89 -
Obr. 22: Vliv controllingu na ekonomickou výkonnost podniku .....	90 -
Obr. 23: Využívání controllingu ve zkoumaných podnicích .....	93 -
Obr. 23: Model controllingového systému v propojení s vybranými manažerskými nástroji .....	112 -
Obr. 24: Propojení controllingu s nástroji procesního řízení .....	113 -
Obr. 25: Propojení controllingu s nástroji znalostního managementu.....	114 -
Obr. 26: Propojení controllingu s benchmarkingem.....	114 -
Obr. 27: Postup implementace a využívání controllingového systému v podniku.....	115 -
Tab. 1: Hlavní nástroje operativního ekonomického řízení plánu a kontroly .....	22 -
Tab. 2: Celosvětově nejvyužívanější manažerské nástroje v podnicích v roce 2014.....	32 -
Tab. 3: Manažerské nástroje v podnicích (%) .....	79 -
Tab. 4: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a procesního řízení .....	81 -
Tab. 5: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a znalostního managementu .....	83 -
Tab. 6: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a benchmarkingu .....	84 -
Tab. 7: Bodové ohodnocení problémů a bariér při zavádění a využívání controllingu (%) .....	88 -
Tab. 8: Charakteristika zkoumaných podniků .....	93 -
Tab. 9: Komparace ekonomických poměrových indikátorů .....	94 -
Tab. 10: Procentuální vyjádření nadprůměrných hodnot.....	94 -
Tab. 11: Mann-Whitneyův U test .....	96 -
Tab. 12: Kolmogorov-Smirnovův test .....	97 -
Tab. 13: Mann-Whitneyův U test pro všechny hodnoty .....	97 -
Tab. 14: Kolmogorov-Smirnovův test pro všechny hodnoty .....	98 -

## **SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK**

FEI - Financial Executives International

KPI - Klíčové indikátory výkonnosti

ČR - Česká republika

DIZ - Řetězec data, informace, znalosti

km – kilometr

MSP – malý a střední podnik

ROE – rentabilita vlastního kapitálu

ROA – rentabilita aktiv

STAZ, stazka – záznam o dopravě, provozu vozidla

## ÚVOD

V současném turbulentním, nespojitém a vysoce konkurenčním prostředí, kde je třeba se permanentně vyrovnávat s problémy spojenými s různými externími i vnitropodnikovými faktory, je management organizace velmi složitý a náročný proces. Manažeři mají možnost ke své obtížné práci využívat celou škálu různých manažerských nástrojů, které by jim řízení měly ulehčit a zefektivnit jej. Posledních několik desetiletí byl management obohacen o četné metody, moderní směry a iniciativy. Prudký nárůst manažerských metod a nástrojů je jedním ze stěžejních rysů současné manažerské teorie i praxe.

Součástí tohoto trendu je i posilování controllingu v mnoha jeho podobách a aplikačních formách. Stále častějším trendem manažerských systémů, zejména u malých a středních podniků, by dnes měla být implementace controllingu nebo alespoň jeho základních principů. Controlling lze prakticky aplikovat na jakékoli podnikové oblasti a velikost jeho přínosu pak závisí především na jeho správném zavedení a využívání i vhodném propojení s dalšími používanými manažerskými nástroji.

Jednou ze zásadních otázek tohoto tématu tedy je, jaké nástroje a metody by mělo vedení organizací využívat, aby tyto v propojení a při komplexním použití maximálně zefektivňovaly řízení. Důležitou otázkou také je, jaké controllingové nástroje přináší podniku největší přínosy a které další manažerské nástroje a metody v návaznosti na controlling tyto přínosy ve smyslu synergického efektu znásobují. To je problematika, kterou se jistě zabývá většina organizací (ať už se zavedeným systémem controllingu nebo bez něj), neboť kvalitní a fungující systém managementu zvyšuje podnikovou výkonnost, tím i jeho konkurenceschopnost, kterou lze dnes označit za hlavní klíč k úspěchu na jakémkoli trhu.

Disertační práce se zaměřuje na zjištění možností využívání controllingu v malých a středních podnicích působících v České republice. Zkoumá současné trendy týkající se způsobů a rozsahu jeho uplatnění a identifikuje hlavní omezení implementace a využívání controllingového systému. Zhodnocuje praktické využití a podmínky realizace controllingových procedur v konkrétním podniku. Na tomto podkladu přináší metodický postup implementace a využívání operativního controllingu, zejména v segmentu malých a středních podniků. Vedle toho se disertační práce zaměřuje na determinaci možností synergického propojení controllingového systému a vybraných manažerských nástrojů.



# 1 SOUČASNÝ STAV POZNÁNÍ V OBLASTI ZKOUMANÉ PROBLEMATIKY

## 1.1 Podstata a definice controllingu

Poprvé se základy dnešního controllingu objevují již v 15. století ve Francii a v Anglii, kde byly zřízeny kontrolní vládní úřady orientované na vedení a kontrolu státního účetnictví (Veber, 2006). Podnikový controlling se začíná rozvíjet společně s vývojem obecného managementu na přelomu 19. a 20. století, zejména ve Spojených státech Amerických, kde postupně začal nahrazovat klasické manažerské účetnictví. Z důvodů ekonomických problémů nejen amerických podniků spojených se světovou hospodářskou krizí byl v roce 1931 založen tzv. Controllers Institute of America (později přejmenovaný na Financial Executives International), který jako první zpracoval podrobnější seznam úkolů pro podnikový controlling (Financial Executives International, 2015). V 50. letech 20. století se controllingová filozofie rozšiřuje také do nejvyspělejších států Evropy. Nejvíce se pak zakotvuje ve firmách působících na území Německa, ve kterém je dodnes pravděpodobně nejrozšířenější a nejpracovanější.

Do České republiky se dostává, i přes prvotní snahy průkopníka manažerských systémů u nás Tomáše Bati, až v průběhu 90. let minulého století, a to především díky vstupu mezinárodních společností na český, potažmo slovenský trh (Mikovcová, 2007). Propracované controllingové systémy jsou v České republice stále doménou velkých nadnárodních korporací, avšak s postupem času se stále více a více prosazují i do menších společností. Zejména v segmentu výrobních, malých a středně velkých českých podniků spolupracujících intenzivně na různé bázi s německými podniky je na zavádění controllingu do jejich systémů řízení neustále stále silnější tlak. Je to hlavně pro jeho užitečnost, kdy controlling navazuje na klasické manažerské účetnictví, přidává roli manažerského rozhodování, je komplexním systémem pro tvorbu výkazů a návrhů pro strategické i operativní řízení a též je základem pro finančně – ekonomické analýzy. (Daum, 2008)

Vývojem controllingového systému se zabývá také Synek (2007), jenž charakterizuje tři jeho vývojová stádia. V první fázi svého vývoje plnil tento systém pouze registrační funkci, tj. tedy především pasivní sběr dat a informací. V druhé etapě je aktivně orientovaný controlling zaměřený na kontrolu ekonomiky organizace a hledání způsobů zlepšení hospodaření. Nejvyšší stupeň se zaměřuje na samotný management, kdy jde o vytvoření vlastního systému

řízení, který využívá všechny důležité a potřebné informace z oblasti plánování, kontroly a regulace podnikových aktivit.

Základem pojmu controlling je slovo „to controll,“ jenž bývá nejčastěji chápáno ve významu kontrolovat nebo ovládat (řídít, vést). Controlling je některými autory skutečně chápán pouze jako samotná kontrola, tedy jako finální funkce (fáze) systému řízení. Kontrola je nejčastěji definována jako porovnání zjištěných skutečných stavů (výsledků) s plánovanými stavy, cíli a determinování případně vzniklých odchylek (Král, 2010). Jiní se na tuto problematiku dívají mnohem obsáhleji. Freiberg (1996) např. říká, že controlling představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu managementu. To znamená, že controlling není jen kontrola, ale určitý přístup k systému řízení, způsob ekonomického managementu podniku, který je orientován do budoucnosti. Někdy se dokonce hovoří o jakési manažerské filozofii založené na řízení podle odchylek.

Controlling v pravém slova smyslu není v žádném případě synonymem pro kontrolní činnost, nebo vedení finančního či manažerského účetnictví. Na rozdíl od kontroly odchylky nejen zjišťuje a eviduje, ale také hodnotí, navrhuje opatření pro změny a zlepšení. Základní rozdíl mezi kontrolou a controllingem vidí Eschenbach (2004) v přidané hodnotě spočívající v hodnocení a navrhování korigujících změn, nápravných a preventivních opatření k odstranění odchylek a dosažení či úpravě plánovaného cíle v budoucnosti. Kontrolu tak lze označit za jakýsi subsystém controllingu v rámci něhož kontrolní aktivita probíhá. V porovnání s účetnictvím, jež se prakticky zabývá minulou a současnou činností a pozicí podniku, je controlling zaměřený zejména na budoucnost. Protože ale účetnictví poskytuje cenná data a informace právě o věcech minulých i budoucích, lze znovu finanční a manažerské účetnictví označit za subsystémy controllingového systému (Král, 2010).

Definovat jednoznačně pojem controlling je dosti problematické, neboť v odborné literatuře existuje nespočetné množství relativně odlišných vysvětlení tohoto termínu od různých zahraničních, ale i českých autorů. Jednou z příčin uvedeného stavu je obtížný anglický překlad slova controlling, ke kterému lze v běžné řeči přiřadit až 50 významových ekvivalentů. Proto se také tento výraz obecně v češtině nepřekládá a používá se v různých tvarech a souvislostech anglická verze.

Ve Slovníku controllingu je uvedeno, že controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace (Slovník Controllingu, 2013).

Podle Eschenbacha a Niedemayra (1996) je původním účelem controllingu koordinace systému řízení pro zajištění vnitřní a vnější harmonizace a zajištění informací. Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytváření vlastních pozic controllera). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. „S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.“ (Eschenbach, 2012)

Velmi zajímavou definici vytvořili Mann a Mayer (1991), kteří tvrdí, že controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.

Jirásek (2003) uvádí, že controlling navazuje na účetnictví, slouží k manažerskému poznání a rozhodování, připravuje výkazy a návrhy pro podnikovou strategii, je výchozí pro podnikové analýzy, hodnocení finančních rizik, oceňování hodnoty podniku apod.

Fibířová (2010) se na controlling dívá jako na metodu, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti a žádoucího (předem stanoveného, plánovaného) stavu podnikatelského procesu, vyhodnocováním zjištěných odchylek, nalezením jejich příčin, návrhu opatření k jejich nápravě, popřípadě k aktualizaci stanovených cílů.

Podobně Havlíček (2014) definuje controlling jako proces, při kterém se porovnávají aktuálně dosažené výsledky s očekávanými budoucími cíli obsaženými v plánech napříč všemi oblastmi podniku, stanovení odchylek a jejich odborné vyhodnocování.

Freiberg (1996) zase chápe controlling z funkčního hlediska jako subsystém řízení zaměřený na proces plánování a kontroly a na jeho koordinaci a informační podporu.

Becker (2011) dodává, že hlavním smyslem controllingu je vytvoření systému plánování a kontroly, jenž umožní vyhodnocovat a ovlivňovat vývoj reálně dosažených výsledků oproti plánovaným stavům.

Na základě výše uvedených definic lze shrnout, že **controlling je zejména manažerský přístup (způsob) řízení organizace založený na propojení plánovacího a kontrolního procesu, řízení odchylek a zlepšování stávajícího stavu s orientací na cíl do budoucna, jenž s pomocí informační základny a integrací organizačních činností pomáhá zvyšovat efektivitu managementu, a tím prosperitu a výkonnost organizace.**

## 1.2 Cíle, funkce a úkoly controllingového přístupu

Obecným cílem controllingu je přispět k zajištění životaschopnosti podniku v současnosti a především do budoucnosti, zajistit schopnost podniku adaptovat se a zabezpečit v případě vzniklých změn uvnitř i v okolí organizace. V podstatě jde zejména o poskytování informací o těchto existujících i budoucích změnách takovým způsobem, aby byl podnik na ně schopen reagovat. Důležitým předpokladem k dosažení této schopnosti jsou relevantní informace. A to jak informace interní o aktuálních i potenciálních zdrojích a schopnostech podniku, tak i externí, např. o dodavatelích, konkurentech, zákaznících, politických, legislativních a makroekonomických podmínkách (Bhulyan, 2005).

Dalšími cíli, zejména finančního controllingu, je zajištění ziskovosti a hospodárnosti organizace a dalších sledovaných veličin (oblastí), jež jsou klíčové pro tzv. stakeholders. Vnitřními stakeholders jsou akcionáři, manažeři, zaměstnanci a vnějšími pak hlavně zákazníci, dodavatelé, obchodní partneři, státní organizace a další. Představy a požadavky jednotlivých stakeholders se liší, každá skupina preferuje jiný hodnotový systém. Podnik slouží jako nástroj k plnění těchto cílů a právě controlling by měl podporovat management při jasném stanovení konkrétních cílů podniku a při volbě strategie jejich plnění.

Controlling je dynamická činnost, která cíleně připravuje, ovlivňuje a tvoří budoucnost. Je to neustálý proces (regulační okruh) plánování, stanovování, měření, hodnocení cílů, identifikace a analýza odchylek a jejich odstraňování prostřednictvím navrhovaných protipatření, což znovu směřuje k plánování. (Čapek, 2014). Lze ho chápat i jako systém různých metod a nástrojů, které při systematickém využití a při propojení s dalšími manažerskými nástroji dokážou výrazně zlepšit podnikové (organizační) procesy a především jejich řízení.

Controllingová koncepce by šla přirovnat k úkolům kormidelníka nějaké lodi, který musí pokud možno udržet plánovaný směr plavby podle aktuální situace a informací o pozici lodi, nezávisle na okolních vlivech větru a vodních proudů. V angloamerickém pojetí je smyslem controllingu řídit podnik jako systém a získat nad ním jako celkem kontrolu. Představuje tak vedle ostatních manažerských funkcí ústřední funkci řízení. V této souvislosti se za nejvýznamnější interpretační vzory controllingu považují tyto tři základní (Eschenbach, 2012):

- controlling jako porovnání plánu a skutečnosti;
- controlling jako jednota plánování a kontroly;
- controlling jako ovlivňování chování.

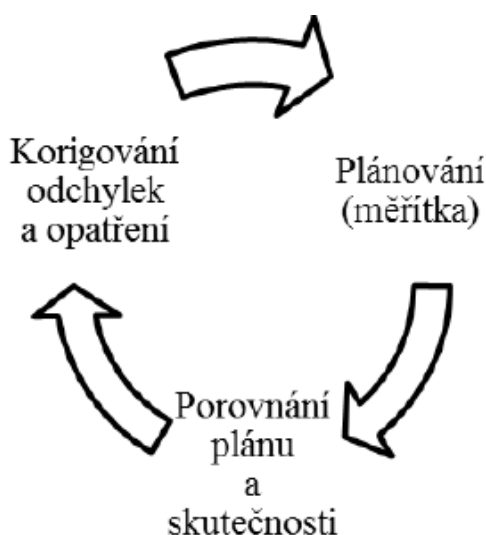
Hofmeister a Stiegler (2004) uvádějí následující typy kontrol.

- Porovnání skutečnost – skutečnost = kontrola ex post, porovnávání dat a jejich vyhodnocování v čase.
- Porovnání skutečnost – plán = kontrola zpětnou vazbou, porovnání skutečných veličin s veličinami plánovanými.
- Porovnání plán – očekávání = kontrola ex ante, tzv. dopřednou vazbou, předpověď týkající se pozdější realizace plánu. Vyhodnocení účinků, jež budou mít opatření, která je ještě třeba učinit do konce plánovaného období, aby došlo k dosažení cílových hodnot.

Podle faktoru, jenž stojí za vznikem odchylky, mohou být odchylky (Žižlavský, 2014):

- kvantitativní vyjadřující změny v objemových parametrech hodnocených kritérií,
- kvalitativní (cenové) způsobené změnou kvalitativních parametrů,
- odchylky struktury.

Podle Horvátha (Horváth and Partners, 2004) se nejdůležitější součástí systému řízení, na které se zaměřuje práce controllingu, odvíjejí ze základních cílů a funkcí controllingu. Tyto součásti probíhají v tzv. regulačním okruhu naznačeného na obr. 1.



Obr. 1: Regulační cyklus<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>HORVÁTH and PARTNERS. (2004). *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, s. 12.

Obr. 1 poukazuje na princip tzv. neustálého zlepšování. To, jak již sám název napovídá, je přístup, který by měl zajišťovat permanentní, nikdy nekončící proces zlepšování. Většinou se ale nejedná o nějaké dramatické zlepšení či naprosto zásadní inovaci. Mnohem výstižnějším vyjádřením je provádění neustálých změn, a to spíše menšího charakteru. Tyto změny jsou vyvolávány neustále se měnícím vnitřním prostředím podniku, ale především turbulentními proměnami dnešního externího okolí každé organizace, ať už jejího mikro nebo makro okolí. Jedná se tedy o neustálé změny v jakýchkoli podnikových oblastech, tak aby tyto změny co nejvíce reflektovaly a přizpůsobily se proměnám v okolních i vnitropodnikových podmínkách. (Bhulyan, 2005)

Naprosto klíčovým nástrojem neustálého zlepšování je Demingův PDCA model. Tento model obsahuje čtyři fáze – Plan (plánuj), Do (dělej), Check (kontroluj), Act (proved'). Často je reprezentován čtyřmi kvadranty ohraničenými kruhem, aby se zohlednila skutečnost, že vždy, když je všech čtyř prvků dosaženo, cyklus se opakuje. Obecně platí, že fáze Plan zahrnuje analýzu současné situace, shromažďování údajů a hledání způsobů, jak připravit zlepšení. Ve fázi Do jsou jednotlivé plány realizovány v souladu s plánovanými metodami z předchozí etapy. Fáze Check vyžaduje určení, zda vše (procesy) fungují tak, jak bylo plánováno, nebo zda je zapotřebí revize. V poslední etapě Act jsou navrhována opatření proti stávajícím odchylkám mezi plány a skutečnými výsledky a veškerá zlepšení a změny jsou implementovány do praxe. (Gorenflo, 2010).

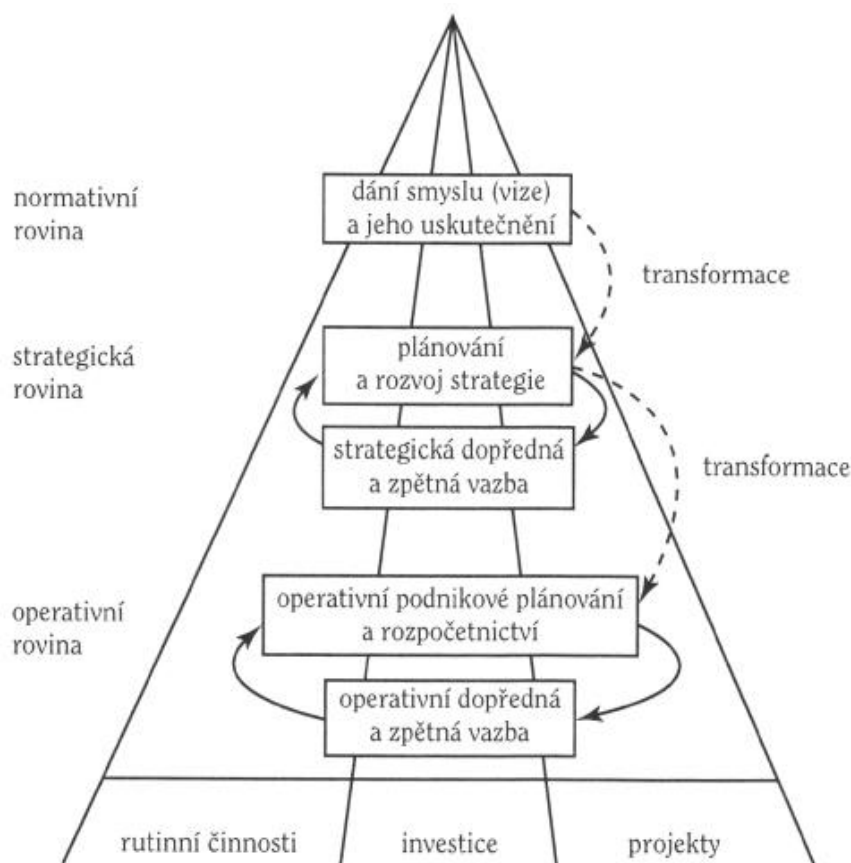
Mezi nejdůležitější úlohy controllingu v podniku patří plánování, rozpočtování, kalkulace, běžné i speciální analýzy, identifikace a vyhodnocování odchylek, zpracovávání informačních reportů, návrh změn, správa, forecasting apod. Mikovcová (2007) dále uvádí základní funkce controllingu, jako jsou:

- koordinační funkce – sladění subsystémů managementu a cílů organizace;
- inovační funkce - přizpůsobování se okolním podmínkám a zajištění budoucnosti;
- informační funkce – vytvoření informačního systému pro vedení organizace;
- poradenská funkce – poskytování rad a informací napříč celou organizací;
- reporting (výkaznictví).

Controlling má skrze realizované znalostní procesy přímý vliv na inovační výkonnost podniku, a tím nepřímo ovlivňuje prostřednictvím neustálých inovací také finanční výkonnost. (Darroch, 2005). To potvrzuje i Martin-Rios (2015), který pokládá vybudování kvalitního controllingového manažerského systému, zejména na operativní-taktické úrovni, za základ práce v prostředí moderní znalostní organizace. Pozitivní vliv controllingu

na ekonomickou stránku podniku byl potvrzen různými studiemi v Německu, Rakousku, Chorvatsku i dalších evropských zemích. (Osmanagic-Bedenik, Bratic, 2008).

Eschenbach (2004) dále vidí funkce a úkoly controllingu ve třech hlavních úrovních řízení, kterými jsou normativní rovina, strategická rovina a operativní rovina. Konkrétní činnosti v rámci těchto rovin včetně jejich vzájemné vazebnosti jsou nastíněny na obr. 2.



Obr. 2: Funkce controllingu v různých úrovních systému řízení<sup>2</sup>

Obr. 2 jasně dokumentuje hierarchii jednotlivých činností a úkolů. Základem celé pyramidy je operativní řízení a rutinní controllingové činnosti. Zde dochází zejména k neustálému srovnávání plánů a skutečných výsledků, hledání příčin a důsledků možných odchylek a k návrhu protiopatření. Vše se děje v souladu s nastavenou strategií a strategickými cíli, které vychází z vize a mise organizace tvořící vrcholek celé pyramidy.

V návaznosti na tento model je definováno šest funkcí controllingu postupujících jednotlivými úrovněmi řízení.

<sup>2</sup> ESCHENBACH, R. et al. (2004). *Controlling*. 2. vyd., Praha: ASPI Publishing, 816 s. ISBN 80-7357-035-1.

- Operativní koordinační a informační funkce: řízení při plánování investic, při tvorbě rozpočtu i koordinace rozpočtů, konsolidace/integrace rozpočtu a kontrola rozpočtu (operativní porovnání plánu a skutečnosti), péče o reporting, interpretace zpráv nebo centrální podnikově ekonomický informační servis.
- Řídící a regulační funkce: analýzy odchylek a příčin, zavádění opravných i preventivních opatření, koordinace včasného rozpoznání, vnitřní podnikově ekonomické poradenství v procesu rozhodování.
- Strategická koordinační a informační funkce: spolupráce na plánování strategie a provedení strategických porovnání plán/skutečnost, provádění strategických analýz odchylek či informační servis pro plánování strategie.
- Koordinace vytvářející systém: tvorba a kontrola controllingového systému.
- Sekundární úlohy: nejedná se o funkce controllingu v užším slova smyslu, nýbrž o druhotné úlohy controllingu, tedy o organizaci a správu, vnitřní revizi, počítačové zpracování dat.
- Finance a účetnictví: kalkulace nákladů, bilancování finance, daně.

## Shrnutí

Controlling zejména zjišťuje, eviduje, hodnotí odchylky plánu a skutečnosti, navrhuje opatření pro změny a zlepšení. Základní rozdíl mezi kontrolou a controllingem vidí Eschenbach (2004) v přidané hodnotě spočívající v hodnocení a navrhování korigujících změn, nápravných a preventivních opatření k odstranění odchylek a dosažení či úpravě plánovaného cíle v budoucnosti. Na operativní úrovni dochází zejména k neustálému srovnávání plánů a skutečných výsledků, hledání příčin a důsledků možných odchylek a návrh protiopatření. Jedním z hlavních cílů controllingového systému je zajistit schopnost podniku adaptovat se a zabezpečit v případě vzniklých změn uvnitř i v okolí organizace, a to na základě sběru, analýzy a komunikace relevantních dat, informací a znalostí.

Controllingovou koncepcí by bylo možné přirovnat k úkolům kormidelníka lodi, který musí udržet plánovaný směr plavby podle aktuální situace a informací o současné pozici lodi, nezávisle na okolních vlivech větru či vodních proudů. Controlling tak v podstatě funguje na bázi nepřetržitého, neustálého zlepšování, jehož klíčovým nástrojem je Demingův PDCA model. Tento model obsahuje čtyři fáze – Plan (plánuj), Do (dělej), Check (kontroluj), Act (proved'), které je možné aplikovat do controllingového systému. (Gorenflo, 2010).



V rámci koordinační, informační, inovační, poradenské a reportingové funkce má controlling základní úkoly, jako jsou plánování, rozpočtování, kalkulace, běžné i speciální analýzy, identifikace a vyhodnocování odchylek, zpracovávání informačních reportů, návrh změn, správa, forecasting apod. Mikovcová (2007). K naplnění cílů, funkcí a podstaty controllingových činností slouží controllingové nástroje a metody, které lze využít v různých typech controllingového řízení.

### **1.3 Členění a controllingové nástroje a metody**

#### **1.3.1 Druhy controllingového řízení**

Z hlediska obsahu zaměření prováděných analýz a podnikových oblastí, ve kterých se realizují controllingové procedury, je možné identifikovat tyto typy controllingu:

- nákladový,
- finanční,
- naturální.

Nákladový controlling je ve většině podniků implementován jako první systém, ke kterému se později přidávají další oblasti. Jedná se tedy o zcela základní controllingový přístup, jež bývá jádrem později vytvářeného komplexního modelu. Nákladový controlling se zabývá primárně řízením efektivity vybraných nákladů podniku a jeho organizačních útvarů. Příkladem uplatnění nákladového controllingu je třeba redukce logistických nákladů pomocí metody PCA (Qu, 2011). Jeho úkolem je vytvoření systému plánování, jenž umožní vyhodnocovat a ovlivňovat vývoj skutečně dosažených nákladů oproti plánovaným stavům. Někdy se též hovoří o výnosově-nákladovém controllingu, ve kterém jsou zahrnuty mimo nákladů také jednotlivé druhy výnosových účtů. Nezbytným předpokladem pro jeho zavedení je podrobná klasifikace nákladů, případně výnosů, vznikajících v jednotlivých útvarech, střediscích organizace včetně podrobného popisu místa, příčin jejich vzniku, využití v rámci podniku a taktéž osobní odpovědnosti za jejich vznik a výši. (Havlíček, 2014). S nákladovým controllingem je tak úzce spjato jednak tzv. kalkulačně-výkonové účetnictví a také odpovědnostní účetnictví, které je charakteristické přiřazováním vzniklých nákladů k místům v organizační struktuře, jež je zapříčinila a která je také dokáží ovlivňovat (Hermann, 1999). V případě, že není možné jednoznačně určit místo, kde náklad vznikl, je potřeba, aby byl vypracován systém pro jasné rozklíčování (rozdělení) těchto nákladů v příslušných nákladových střediscích.

Finanční controlling je další stupeň controllingového systému a většinou navazuje na dříve uvedený nákladový typ. Kromě jednotlivých druhů nákladů jsou však do něho zahrnuty další, primárně finanční, veličiny a indikátory sledující ekonomickou výkonnost a finanční zdraví podniku. Finanční controlling zajišťuje efektivní řízení finanční a kapitálové struktury organizace a zabývá se řízením peněžních toků s cílem zabezpečit dostatečnou likviditu na všech úrovních. Hlavním nástrojem finančního controllingu je finanční analýza a především finanční poměrové ukazatele. V praxi je jeho náplní zejména řízení toku hotovosti - cash flow, vytváření finančního plánu s plánováním hodnot jednotlivých ukazatelů a cest, jak jich dosáhnout (Freiberg, 1996). Zařadit sem lze ale taktéž controlling pohledávek, či finančních i reálných investic, které s finanční oblastí organizace velice úzce souvisí a mají na ni samozřejmě výrazný vliv.

Doplněním komplexního controllingového systému bývá (zejména u větších podniků) naturální controlling. Jeho náplní je řízení věcných, naturálních jednotek v podnikovém prostředí. Kromě finančních veličin a ukazatelů pracuje také s nefinančními kvantitativními i kvalitativními údaji. Lze ho aplikovat prakticky na jakoukoli podnikovou oblast, ve které lze plánovat, měřit a vyhodnocovat konkrétní indikátory. Typicky to bývá controlling zásob, nákupu, samotné výroby, prodeje, marketingových aktivit – vyhodnocování marketingových kampaní, nebo např. personální controlling. (Tóht, Němec, Surynek, 2014)

Podobně jako obecný management se v základu i controlling dělí podle časového pohledu na:

- strategický,
- operativní.

Strategický, jak už sám název napovídá, se orientuje na delší časové období (několika let) a na dlouhodobé strategické cíle organizace. Mezi ně patří např. vývoj nových produktů, zvyšování provozních kapacit, získávání dalšího kapitálu, zvyšování kvalifikace lidských zdrojů, expanze na nové trhy a spousta dalších ekonomických, finančních, marketingových i sociálních strategických cílů. Úkolem strategického controllingu je tedy řízení a kontrola opatření potřebných pro implementaci a realizaci stanovené strategie organizace. Musí se zajímat o budoucí příležitosti a rizika vně i uvnitř podniku, analyzovat je, a tím zajistit určité předpoklady úspěchu organizace a její strategie v blízké i vzdálené budoucnosti. (Vollmuth, 2004)

Operativní controlling se naopak soustředí na kratší časovou periodu, obvykle do jednoho roku (tj. hospodářského roku organizace). Jeho hlavním úkolem je optimalizace podnikových činností a procesů, která vede k zefektivnění řízení tvorby zisku podniku a jeho útvarů, což je primární krátkodobý cíl operativního controllingu. V předem stanovených pravidelných intervalech zde dochází k neustálému srovnávání reality (skutečně dosažených výsledků) a plánů (cílových, plánovaných výsledků), zjišťování případných odchylek a návrhu nápravných i preventivních opatření, která mají zajistit naplnění operativních cílů. (Becker, 2011). Splnění nastavených cílů na operativní (provozní) úrovni je základním stavebním kamenem k naplnění organizační strategie.

Z toho jednoznačně vyplývá, že oba druhy nelze od sebe oddělit nějakou tlustou čarou. Operativní a strategický controlling spolu velmi úzce souvisí, stejně jako souvisí s finančním účetnictvím, které se však oproti controllingu zaměřuje na minulost a nikoliv na budoucnost. Operativní plánování vychází ze strategického a operativní činnosti jsou zase na druhou stranu zdrojem důležitých informací, na jejichž základě se koriguje strategický vývoj a směřování celé organizace. Operativní controlling pracuje především s detailními kvantitativními informacemi a veličinami, zatímco strategický využívá spíše kvalitativní veličiny s vysokým stupněm agregace.

Controlleři potřebují ke své práci různé druhy tzv. controllingových nástrojů či metod. Těmi jsou obvykle všemožné typy analýz a matematicko-statistických metod, které mají za úkol poskytovat relevantní informace controllerům a samozřejmě i manažerům organizace pro podporu jejich rozhodování a řízení daných oblastí podniku. Tyto nástroje se člení na operativní a strategické podle jejich využití v operativním, resp. strategickém controllingu. V dalším textu je uveden stručný přehled základních a nejpoužívanějších z nich.

### **1.3.2 Metody strategického controllingu**

V rámci podnikového okolí se využívá analýza konkurence, jež poskytuje organizacím informace o jejich konkurentech, o struktuře, síle, strategiích a chování konkurence na trhu. Také by měla obsahovat analýzu konkurenčních produktů. Jedním z nejznámějších modelů v této oblasti je Porterův model pěti sil, který zkoumá právě sílu a pozici současných i potenciálních konkurentů, podnikových dodavatelů, zákazníků a konkurenčních produktů.

Další požívanou strategickou metodou je portfoliová analýza. Jejím účelem je strategické rozdělení portfolia organizace do několika oblastí podle podílu na trhu a potenciálu růstu daného trhu. Dle výsledků jsou pak přidělovány zdroje organizace k jednotlivým činnostem či strategickým podnikatelským jednotkám v závislosti na předpokládaném zisku a rizicích.

Nejvyužívanějšími modely, rozdělujícími portfolio organizace do několika specifických kvadrantů zejména podle individuálního tržního podílu a tržního potenciálu, jsou BCG Bostonská matice a matice General Electric. (Collis, Rukstad, 2008).

Strategická mezera vzniká mezi dlouhodobě plánovaným rozvojem podniku a vývojem na základě potenciálů úspěchu, které jsou k dispozici. Tato metoda spočívá v systematickém zjišťování toho, jak hodně se bude plánovaný stav (podle strategických cílů) odchylovat od pravděpodobného vývoje organizace, při němž se nevyskytnou žádná zvláštní opatření a nevytvoří se žádné nové potenciály úspěchu (klíčové změny).

Výstupem dalšího nástroje technika scénářů jsou sady scénářů s popisem budoucí situace organizace. Aby byla pokryta většina možností, zpracovávají se zpravidla optimistické, pesimistické a realistické scénáře, ze kterých se následně mohou vypracovat alternativní plány, které umožní managementu rychleji a přesněji jednat v případě, že některá z uvažovaných variant opravdu nastane.

Strategický controlling v podniku dále zahrnuje nástroje a metody, jako je např. SWOT analýza. Tato asi nejpoužívanější metoda v rámci strategického řízení a plánování podává přehled o silných, slabých stránkách podniku a o jeho příležitostech a ohroženích na trhu na základě provedených interních i externích analýz. Lze tedy říci, že se jedná o spojení realizovaných analýz a syntézy, které je stavebním kamenem pro následné stanovení strategie a strategických rozhodnutí.

Metodou úzce spojenou se SWOT analýzou, která zkoumá silné a slabé stránky podniku a zjišťuje klíčové faktory úspěšnosti na trhu, je rozbor potenciálů. Jejich úroveň se pak porovnává s nejlepším podnikem v odvětví. Rozdíl mezi nejlepším podnikem a vlastní organizací je tzv. žádoucí potenciál, který je nutno s pomocí různých opatření pro zlepšení pozice snižovat. (Vollmuth, 2004). Vhodným doplněním této metody jsou např. strategicky zaměřené benchmarkingové projekty.

Dalším strategickým nástrojem je komplexní řízení jakosti (TQM). Je to koncepce integrovaného systému managementu s cílem zlepšit kvalitu produktů a procesů organizace. Základními principy TQM jsou shoda v prováděných úkolech a v odpovědnosti za jejich výsledek, procesní přístup, chápání pracovníků jako interních zákazníků a neustálé, postupné zlepšování jakosti všech oblastí organizace. Vysušil (1999) mezi nástroje strategického controllingu řadí též křivku průběhu výroby, jež graficky ukazuje závislost mezi objemem prodeje a časem v rámci pěti fází životního cyklu produktu.

### 1.3.3 Nástroje operativního controllingu

V literatuře nejrozšířenější operativní metodou je analýza ABC pro stanovení priorit na základě porovnání objemů a hodnot v různých oblastech organizace. Používá se zejména v materiálovém hospodářství, ve výrobě, odbytu, v řízení zásob, ale také třeba v time managementu. Právě zde je zřejmě objasnění tohoto nástroje nejpřínosnější. Nejprve se všechny úkoly manažera rozdělí do tří skupin A, B, C, podle toho, kolik času mu zaberou a zároveň jakým dílem přispívají k naplnění daného cíle.

Toto dělení může být samozřejmě velmi subjektivní, a proto by mělo být realizováno s co nejvyšší mírou objektivizace, nejlépe ve spolupráci týmu kompetentních lidí. Manažer by se pak měl především věnovat té skupině úkolů, která je pro plnění cílů nejdůležitější. Ostatní úkoly, jež mu zabírají více času, ale z pohledu cílů nejsou tak důležité, je vhodné chytře delegovat. (Cipro, 2009)

Dále se využívá analýza kritických bodů, známá také jako analýza bodu zvratu, jejímž cílem je identifikovat takový bod, který indikuje situaci, kdy obrat podniku přesně pokrývá jeho celkové náklady, tedy celkový zisk je rovný nule. Management využívá tento nástroj pro stanovení objemu výroby a cenové politiky tak, aby podnik nebyl dlouhodobě ve ztrátě nebo generoval určený cílový zisk. S tímto souvisí také využívání kalkulačních vzorců a metod.

Dalšími nástroji jsou výpočet krátkodobého hospodářského výsledku a výpočet příspěvku na úhradu, který je spojen s analýzou bodu zvratu. Protože je cílem operativního controllingu hlavně efektivní řízení tvorby zisku, je periodická kvantifikace hospodářského výsledku organizace několikrát během roku jednou z nejdůležitějších metod. Vhodné je systematické vyčíslení hospodářských výsledků na různých úrovních sledování efektivity. Díky těmto krátkodobým informacím může management navrhovat opatření, jež povedou k cílovému hospodářskému výsledku na konci období (účetního roku). (Vollmuth, 2004)

Používají se také metody a analýzy z investiční oblasti – investiční propočty. Ty slouží k hodnocení výkonnosti podnikových investic. Zde je možné se setkat s metodami jako čistá současná hodnota, výpočet návratnosti investice, metoda vnitřní úrokové míry, atd. (Havlíček, 2014). Do skupiny nástrojů operativního controllingu dále podle Sekerky (2007) patří např. plán likvidity jako součást finančního plánu, sestavení plánovaných bilancí, což je zpracování plánované rozvahy a výsledovky, nebo kroužky jakosti. V praxi existuje ještě nepřeberné množství jiných metod a nástrojů, které by se mohly zařadit ke controllingu. Vždy však záleží na konkrétních specifikách konkrétní organizace.

Klíčovým nástrojem finančního controllingu, zejména na operativní úrovni, je pak finanční analýza. Tu je možné charakterizovat jako systém ukazatelů minulého hospodaření, ale i indikátorů předpokládané finanční budoucnosti organizace. Ukazatelů existuje celá řada, od běžných absolutních, přes relativní, až po syntetické a různé sofistikované soustavy a finanční modely. Důležitými oblastmi pro sledování jsou rentabilita, likvidita, stabilita, aktivita, atd. (Růčková, 2011)

V tab. 1 jsou uvedeny hlavní nástroje operativního ekonomického řízení plánu a kontroly.

Tab. 1: Hlavní nástroje operativního ekonomického řízení plánu a kontroly<sup>3</sup>

Oblast	Hlavní nástroje plánování	Hlavní nástroje kontroly výsledku
Rentabilita	rozpočet výkonů	krátkodobé vyčíslení zisku
Likvidita	finanční plán	finančně-ekonomická kalkulace příjmů a výdajů a souhrnná bilance pohybu kapitálu
Hospodárnost	rozpočtování plánovaných nákladů	analýza odchylek

#### 1.3.4 Reporting

Jakýmsi subsystémem controllingu je tzv. reporting, který představuje systém vnitropodnikových výkazů, výstupů z controllingových analýz a interních zpráv, jež shromažďují informace důležité pro vedení podniku. Reporting (výkaznictví) není pouze souhrn různých informací, ale jistá základna pro rozhodování, jejíž součástí jsou nastavená kritéria řízení výkonnosti, tzv. klíčové indikátory výkonnosti (KPI) pro různé oblasti podniku. (Lawrence, 2012). Výkazy mají různou úroveň detailnosti v závislosti na jejich uživateli. Může se jednat o výstupy s informacemi o podniku jako celku (zejména strategické ukazatele pro vrcholový management) i jeho dílčích organizačních jednotek (většinou detailnější indikátory a informace pro operativní a taktické řízení).

Úspěšnost reportingu je podmíněna různými faktory. Důležité jsou přehledná struktura výstupů, pravidelnost, jednotnost, včasnost a již zmiňovaná úroveň detailů příslušející konkrétním uživatelům (Fotr, 2012). Podle důležitosti obsahu zpráv jsou pak vytvářeny v různých časových intervalech. Může se jednat o zprávy vytvářené pouze jednou za rok, častěji pak jednou za kvartál a zejména s měsíční četností. Operativně důležité reporty jsou poté v některých organizacích sestavovány i na denní bázi.

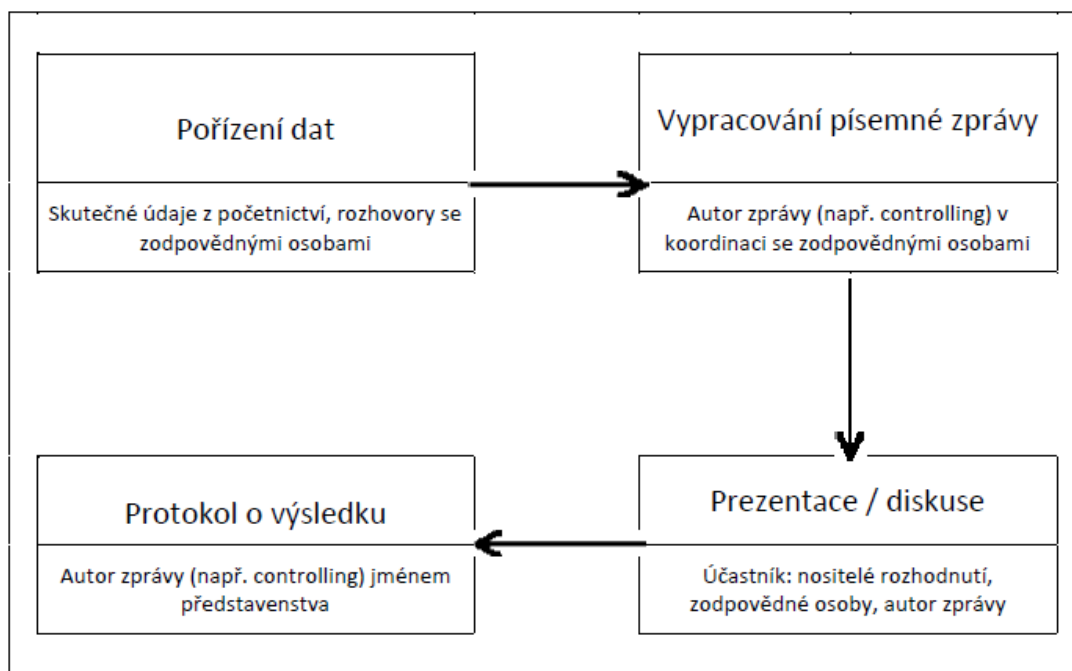
<sup>3</sup> HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. (2004). *Controlling*. Praha: Profess Consulting. ISBN 80-900178-8-6.

V závislosti na adresátech, pro které jsou controllingové reporty určeny, lze identifikovat externí reporty, jež jsou základním komunikačním nástrojem zejména mezi mateřskou a dceřinou firmou a podkladem pro jednání firmy s třetími stranami (banky, dodavatelé, zákazníci aj.). Interní reporty jsou tvořeny v rámci organizace pro vnitřní zákazníky (uživatelé), především management a majitele společnosti. (Žurková, 2007).

Často je reporting v praxi chápán a realizován jako ucelený controlling vytvářející a poskytující managementu potřebné informace k rozhodování. Reporting je však jako takový pouze komunikačním nástrojem vytvářejícím zejména prezentační media pro přenos informací od controllerů (analytiků) k uživatelům controllingových reportů. Reporty vytváří přímo controllingový pracovník, ve velkých korporacích to pak může být specialista reportingu.

Pro efektivní využití reportingu a vůbec realizaci controllingu jako takového je nutné v podniku implementovat kvalitní softwarovou podporu. Ve velkých korporacích jsou controllingové systémy vysoce robustní a sofistikované, např. na bázi systémů SAP. V malých a středních podnicích se pak, zejména v důsledku vysokých investic do těchto drahých softwarových řešení i jejich personálního zajištění, většinou využívají jednodušší a cenově dostupnější systémy a programy. Např. Chrenková (2011) popisuje konstrukci aplikace controllingu v konkrétním podniku v České republice prostřednictvím využití uživatelsky přijatelného programu MS Excel, a to za použití zcela běžných uživatelských znalostí. Jednotlivé controllingové modely vytvořené v tomto softwaru je pak nutné efektivně propojit s dalšími využívanými systémy, jež slouží jako zdroj dat či jako možnost dalšího zpracování controllingových výstupů.

Na následujícím obr. 3 je znázorněn průběh vytvoření reportu. Nejprve musí autor získat podkladová data a informace. Ty získá přímo z controllingových analýz a od odpovědných manažerů. Na základě toho vypracuje standardizovaný report (většinou písemně). Ten by měl projít schválením opět manažerem zodpovědným za danou oblast. Následuje komunikace zprávy a souvisejících informací. Při prezentaci by měl být přítomen autor reportu, odpovědný manažer a samozřejmě cílový uživatel, případně další zainteresované osoby. Následuje využití zprávy k dalšímu rozhodování, řízení, které je vhodné také vypracovat v písemné formě pro další zpracování kompetentními pracovníky. Dále se nové informace využijí pro změnu plánu v dané oblasti, realizaci některých činností apod. To vše pak má samozřejmě dopad i na controllingové procedury a následné další reporty.



Obr. 3: Průběh vypracování reportu s informacemi pro vedení podniku<sup>4</sup>

### Shrnutí

Úkolem nákladového controllingu je vytvoření systému plánování, jenž umožní vyhodnocovat a ovlivňovat vývoj skutečně dosažených nákladů oproti plánovaným stavům. (Hermann, 1999). Do finančního (ekonomického) controllingu jsou zahrnuty, kromě jednotlivých druhů nákladů, další, primárně finanční, veličiny a indikátory sledující ekonomickou výkonnost a finanční zdraví podniku. Finanční controlling zajišťuje efektivní řízení finanční a kapitálové struktury organizace a zabývá se řízením peněžních toků s cílem zabezpečit dostatečnou likviditu na všech úrovních. Doplněním komplexního controllingového systému je (zejména u větších podniků) naturální controlling. Jeho náplní je řízení věcných, naturálních jednotek v podnikovém prostředí. (Tóht, Němec, Surynek, 2014)

Controlling na strategické úrovni se orientuje na delší časové období (několika let) a na dlouhodobé strategické cíle organizace. Nejpoužívanějšími metodami jsou analýza konkurence, Porterův model pěti sil, portfoliová analýza BCG či GE maticí, strategická mezera, rozbor potenciálů a SWOT analýza. Operativní controlling se soustředí na periodu do jednoho roku. Jeho hlavním úkolem je optimalizace podnikových činností a procesů, která vede k zefektivnění řízení tvorby zisku podniku a jeho útvarů. V literatuře nejrozšířenější operativní metodou je analýza ABC pro stanovení priorit. Dále to jsou analýza kritických bodů, výpočet krátkodobého hospodářského výsledku a příspěvku na úhradu, investiční

<sup>4</sup> Eschenbach, R. et al. (2004). *Controlling*. Praha: ASPI Publishing., s. 559. ISBN 80-7357-035-1.



propočty, sestavení plánovaných bilancí a metody finanční analýzy. V praxi existuje ještě nepřehledné množství jiných metod a nástrojů, které by se mohly zařadit ke controllingu. Vždy však záleží na konkrétních specifických konkrétní organizace. (Vollmuth, 2004)

Subsystémem controllingu je reporting, který představuje systém vnitropodnikových výkazů, výstupů z controllingových analýz a interních zpráv, jež shromažďují informace důležité pro vedení podniku. Je komunikačním nástrojem vytvářejícím zejména prezentační media pro přenos informací od controllerů (analytiků) k uživatelům controllingových reportů. Pro správné fungování controllingových aktivit je třeba controlling efektivně začlenit do organizace a zajistit jeho kvalitní personální obsazení.

## **1.4 Controlling v řízení podniku**

### **1.4.1 Postavení a začlenění controllingu v rámci organizace**

Podle Manna a Mayera (1991) má implementace controllingu do řízení podniku čtyři základní fáze. Jsou jimi:

- příprava,
- zavádění,
- zhodnocení,
- výstavba.

V rámci přípravné fáze dochází ke klasické analýze situace podniku. Provádí se rozbor vlivů z makrookolí, vnějšího i vnitřního mikroprostředí. Z pohledu předpokladů pro zavedení controllingu je zejména důležitá analýza schopností a zdrojů uvnitř firmy. Zda je zavedení controllingu žádoucí a taktéž možné z hlediska toho, jaké činnosti zatím podnik provádí, jak vyhodnocuje svoje hospodaření a s jakými zdroji může operovat. V případě rozhodnutí controlling implementovat, následuje detailní plán, čeho a jak se bude v podniku controlling týkat.

Další fáze samotného zavádění je proces realizace plánů. Rozlišují se jednotlivé náklady podle druhů, organizuje se jednoznačné přiřazování nákladů a výnosů k jednotlivým oblastem v podniku (hospodářským střediskům), buduje se nový, komplexní systém plánování, rozpočtování a kalkulací. Determinují se parametry a sledované ukazatele, standardizované analýzy a výstupní reporty v návaznosti na další využití při řízení efektivity podniku.

V bodě zhodnocení se hodnotí účinky výsledků v rámci různých oblastí, identifikují se a analyzují odchylky, hledají se jejich příčiny a uplatňují se navrhovaná protopatření. V poslední fázi výstavby jsou controllingové procedury pevně ukotvovány v organizaci. Zkracují se intervaly pro porovnávání plánu se skutečností, rozlišují se dílčí jednotky v podniku (SBU, hospodářská střediska), dochází k automatizaci rutinních aktivit (porovnávání plánu a reality). Ve vrcholném stupni se realizuje strategický controlling s výstupy primárně určenými top managementu. U rozšířenějších controllingových systémů ve velkých podnicích je vhodné zřídít samostatný controllingový útvar (útvary).

Je tedy zřejmé, že implementace controllingu do podniku by v ideálním případě měla mít charakter projektu s postupnými fázemi zavedení a s různou úrovní rozsáhlosti podle konkrétních specifik a cílů dané organizace (velikost, obsah controllingových aktivit apod.).

Lacina (2014) a Synek (2007) uvádějí, že controlling prochází těmito nejvýznamnějšími fázemi:

- registrace, sběr, zaznamenávání údajů a výkaznictví,
- provádění analýz,
- aplikace takto získaných znalostí do systému plánování, kontroly a regulace (opatření).

Wompener a Bernatzky (2013) také poukazují na vliv controllingu na celkovou korporátní image a udržitelnost celkové integrity procesů na všech úrovních organizace. Ariely (2000) potvrdil teoretické předpoklady výhod a nevýhod controllingu na informační toky. Mezi největší výhody patří samotné budování a rozšiřování toků užitečných při rozhodování. Nevýhodou může být přemíra informací a znalostí spojená s vyšší náročností na uživatele při výběru těch relevantních k řešení konkrétních problémů.

Pro využití controllingu v podniku není nezbytně nutné vytvářet v organizační struktuře specializovaná místa. Controllingové funkce, zejména v malých až středních podnicích, mohou být převzaty již existujícími místy a odděleními, a to např. hlavním účetním, vedoucím finančního oddělení nebo IT manažerem, kteří přebírají i roli controllerů (Vollmuth, 2004). Avšak ve středně velkých a velkých korporacích by se mělo specializované controllingové pracoviště organizačně vyčlenit. Mimo velikost organizace má na toto rozhodnutí vliv taktéž úroveň (vyspělost) controllingu v podniku a zkušenosti daných zaměstnanců.

Obecně platí, že controllingové úkoly by měly být prováděny výhradně interními lidskými zdroji. Využívání controllingových pracovníků mimo organizaci není vhodné, především z důvodu potřeby začlenění controllingových aktivit do interních komunikačních a rozhodovacích procesů. Pohled externích odborníků je žádoucí např. při zavádění nových nástrojů a metod v rámci controllingu a jeho dopadu na jednotlivá oddělení organizace. (Niedermayr, Eschenbach, 1996)

Pokud se management rozhodne vytvořit vlastní controllingové pracoviště v podniku, má prakticky dvě základní možnosti, jak jej do organizační struktury začlenit. Lze vytvořit:

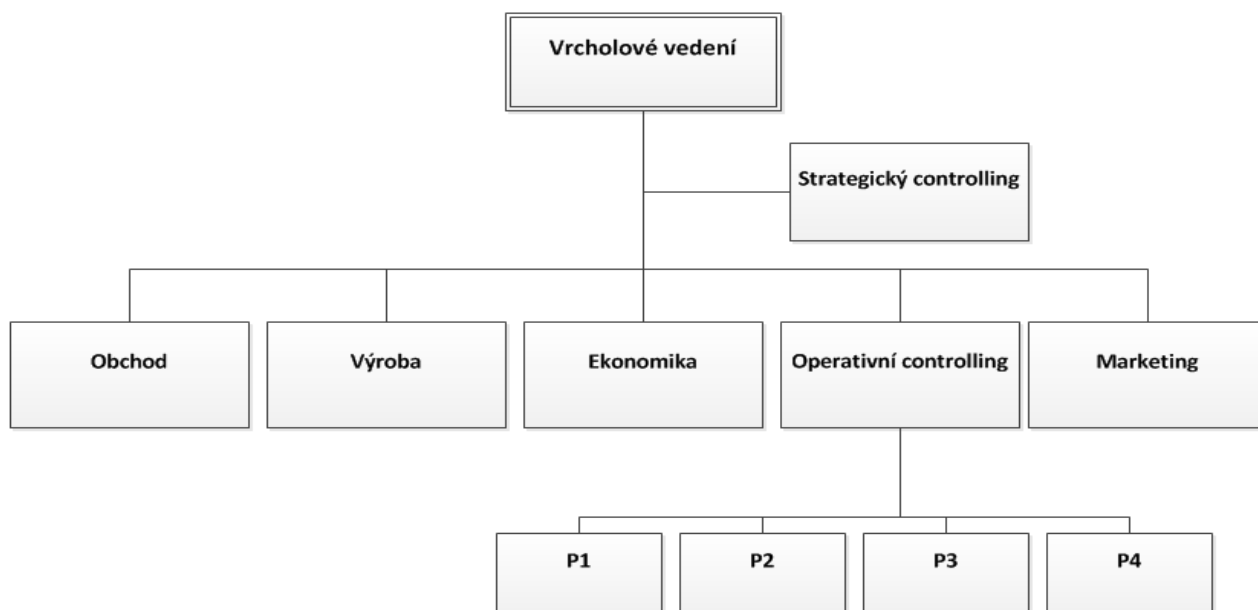
- pozici štábní, nebo
- pozici liniovou.

Štábní místo je přímo podřízeno vrcholovému podnikovému vedení a controller je tak v rámci organizační struktury umístěn na vysoké hierarchické úrovni, což odpovídá teoretickým předpokladům. Avšak štáb má v podniku obecně pouze funkci poradenskou, je odpovědný za přípravu a prezentaci různých dat a informací důležitých pro následné rozhodování manažerů a nikdy by neměl něco sám rozhodovat nebo nařizovat. To může představovat problém, protože pro efektivní využití controllingu je nutné, aby rozhodovací kompetence v určitých oblastech daný controller měl. (Dědina, Odcházal, 2007)

Druhou možností je liniová pozice, v rámci které má controllingové pracoviště funkční rozhodovací a nařizovací práva a kompetence, stejně jako další útvary organizace na stejné úrovni. Controller je tedy kolegou manažerů dalších oddělení v podniku, od kterých potřebuje pro svou činnost získat mnoho informací a jsou na něho proto (oproti štábu) kladeny výrazně větší nároky na prosazení se a zaujetí např. při hromadných poradách. Nicméně pro efektivnější systém controllingu je tato pozice výhodnější, hlavně z důvodu vyšších kompetencí controllingových funkcí. (Young, 2004)

V praxi větších podniků s vyspělým controllingovým systémem jsou často využívány obě zmiňované formy. Štábem je tzv. centrála controllingu, jež je hlavním poradním orgánem vrcholového vedení. V rámci této centrály jsou prováděny funkce strategického controllingu podporující dlouhodobá strategická rozhodnutí managementu. Operativní controllingové funkce jsou pak prováděny oddělením controllingu v liniovém organizačním začlenění, které je pro tyto úkoly vhodnější. Operativní controlling může být následně rozdělen do dílčích úseků, které se zaměřují na jednotlivé podnikové projekty (produkty), nebo strategické obchodní jednotky. Veškeré výstupy jsou pak reportovány do centrály, která je využívá

pro své analýzy a doporučení v rámci strategických rozhodnutí. Výše popsané organizační schéma je graficky zobrazeno na obr. 4.



Obr. 4: Začlenění controllingu do organizace

Eschenbach (2012) zmiňuje tři varianty způsobu spolupráce centrálních a decentralizovaných míst:

- decentrální controlling je podřízen centrálnímu controllingu,
- decentrální controlling je podřízen vedoucímu určité podnikové oblasti,
- decentrální controlling je disciplinárně podřízen vedoucímu určité podnikové oblasti, oborově je podřízen centrálnímu controllingu.

Je tedy zřejmé, že organizační začlenění controllingu není snadnou záležitostí. Od pouhého začlenění controllingových principů do organizace prostřednictvím převzetí odpovědnosti některým pracovníkem v menších podnicích se lze dostat až k rozsáhlým organizačním strukturám controllingových útvarů ve velkých korporacích a jejich decentralizaci. Lze tedy souhlasit s tvrzením, že „ideální organizace controllingu neexistuje!“ (Eschenbach, 2004, s. 127)

#### 1.4.2 Controller

Controlling by neměl být v režii pouze samotného controllera. Naopak by mělo docházet k vzájemnému propojení činnosti controllerů a manažerů v organizaci. Controller většinou sám neplánuje a nerozhoduje. Za tyto činnosti by měli být vždy odpovědní manažeři a vrcholové vedení, které musí zároveň zaujímat ke controllingu kladný postoj, respektovat

a podporovat jej vhodným stylem řízení. Roli controllera v různých situacích v podniku charakterizují Barthové (2008). Ve stabilním prostředí je controller registrátorem, který zejména pracuje s historickými účetními daty. V dynamickém prostředí je controller v roli navigátora, který se orientuje do budoucnosti a jsou na něho kladeny větší nároky na jakési dolování nových a nových informací. V extrémně dynamickém okolí vystupuje controller jako inovátor, který je orientován na včasné rozpoznání trendů a možných změn vně podniku.

Podle výzkumné zprávy poradenské společnosti Ernst and Young (2008) se role controllera neustále mění a z pohledu finančního controllingu je jeho funkce rozdělena do čtyř konkrétních rolí. Jednak je to komentátor, jenž musí stále prezentovat a vysvětlovat nové informace a komentovat nastalé situace. Dále se jedná o tzv. byznys partnera, který je v pozici poradce pro jiné zaměstnance. Další je role zapisovatele, který musí vést potřebnou evidenci o různých záležitostech v rámci prováděných controllingových funkcí. Konečně je pak controller chápán i jako jakýsi strážce, dozorce, jenž musí dohlížet na dodržování daných pravidel a na správné směřování hospodaření podniku v závislosti na stanovené strategii a na postupných změnách podmínek uvnitř a vně podniku.

Mezi základní charakteristiky, vlastnosti a potřebné kompetence každého dobrého controllera dále patří (Ernst and Young, 2008, Schaeffer, 2013):

- analytické myšlení a logika,
- komunikační vyzrálost, schopnost zaujmout,
- detailní znalost byznysu a podnikových procesů,
- znalost lidského chování, behaviorální inteligence,
- znalost systémů řízení, měření a jejich vzájemných vazeb,
- odborné finanční znalosti,
- pečlivost a smysl pro detail.

K hlavním úkolům controllera patří následující aktivity. (Tóth, 2014, Eschenbach, 2012)

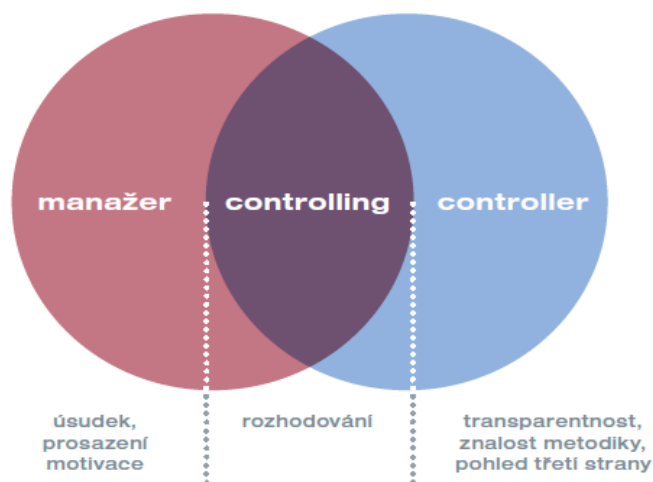
- Koordinuje základy plánování a rozhodování, zároveň je manažerem procesu tvorby rozpočtu.
- Po provedených analýzách periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle a o změnách v podnikovém okolí.

- Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí.
- Nabízí podnikohospodářské poradenství a je navigátorem a poradcem manažera.

Manažer vykonává především tyto činnosti.

- Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení těchto cílů a provádí rozhodnutí.
- Stanoví nápravná opatření při odchylkách od cíle a upravuje cíle a opatření tak, aby se přizpůsobily měnícím se podmínkám v okolí organizace.
- Vytváří předpoklady pro řízení podniku orientované na cíl a řídí s orientací na cíle, k čemuž přitom využívá plánování a kontrolu.
- Akceptuje controllera jako nutného partnera v procesu řízení a je jeho „zákazníkem“ v podnikohospodářském poradenství.

Tento výčet je ale spíše teoretického rázu, neboť ve skutečnosti dochází k významnému prolínání jednotlivých aktivit controllerů a manažerů organizace. Neexistuje tedy mezi nimi pomyslná pevná hranice. Manažeři podniků čím dál tím častěji přejímají funkci controllerů a ti se zase častokrát dostávají na manažerské posty. Pro efektivně fungující systém controllingu je tak především důležitá vzájemná spolupráce, koordinace jednotlivých činností a jakési partnerství mezi oběma skupinami, tak jak to znázorňuje obr. 5.



Obr. 5: Controlling jako spolupráce manažera a controllera<sup>5</sup>

V praxi jsou náplní práce finančního controllera v obecné rovině tyto aktivity:

- zodpovědnost za kompletní controlling a reporting (výkaznictví);

<sup>5</sup> Mezinárodní asociace pro controlling. (2012). *Principy controllingu*. [online]. Dostupné z: <http://www.controllerverein.com/Was-ist-Controlling-.50.html>.

- zpracovávání pravidelných i ad hoc analýz včetně prezentace výsledných ukazatelů;
- příprava finančních podkladů pro řízení organizace;
- hodnocení rizik a identifikace příležitostí ke zlepšení v různých oblastech;
- participace při sestavování finančních plánů a forecastingu (předpovědi, prognózy).

## Shrnutí

Podle Manna a Mayera (1991) má implementace controllingu do řízení podniku čtyři základní fáze. Jsou jimi přípravné fáze, kdy dochází ke klasické analýze situace podniku. Samotné zavádění je proces realizace plánů. V bodě zhodnocení se hodnotí účinky výsledků v rámci různých oblastí, identifikují se a analyzují odchylky, hledají se jejich příčiny a uplatňují se navrhovaná protiopatření. V poslední fázi výstavby jsou controllingové procedury pevně ukotvovány v organizaci. Implementace controllingu do podniku by v ideálním případě měla mít charakter projektu s těmito postupnými fázemi zavedení.

Controllingové úkoly by měly být prováděny výhradně interními lidskými zdroji. Controlling lze začlenit do organizace pouze formou základních principů pomocí převzetí odpovědnosti některým pracovníkem v menších podnicích. Jako samostatný útvar je možné zřídit štábní místo, jež je přímo podřízeno vrcholovému vedení a controller je tak v rámci organizační struktury umístěn na vysoké hierarchické úrovni. Druhou možností je liniová pozice, v rámci které má controllingové pracoviště funkční rozhodovací a nařizovací práva a kompetence, stejně jako další útvary organizace na stejné úrovni. (Young, 2004). V praxi větších podniků s vyspělým controllingovým systémem jsou často využívány obě zmiňované formy. Štábním je strategický controlling a liniová pozice náleží operativní úrovni.

Controlling by neměl být v režii pouze samotného controllera. Naopak by mělo docházet k vzájemnému propojení činnosti controllerů a manažerů. Ernst and Young (2008) a Schaeffer (2013) řadí mezi základní charakteristiky, vlastnosti a potřebné kompetence každého dobrého controllera zejména analytické myšlení, komunikační vyzrálost, schopnost zaujmout, pečlivost, detailní znalost byznysu a podnikových procesů, znalost lidského chování a odborné finanční znalosti.

Pro účely zjištění potenciálních přínosů mezi controllingem a dalšími manažerskými nástroji a metodami je nutné vybrat ty, u kterých lze předpokládat největší přínosy ve vztahu k operativnímu controllingu.

## 1.5 Vybrané manažerské nástroje a metody

Manažerských nástrojů existuje napříč všemi oblastmi řízení celá řada a zvolení těch nejefektivnějších není zcela snadné. Pro účely této disertační práce jsou vybrány manažerské metody, u kterých lze předpokládat největší přínosy v návaznosti na controlling. Vedle jejich studia v odborné literatuře a konzultacích s odborníky jsou podkladem pro výběr těchto nástrojů také průzkumy poradenské společnosti Bain & Company, které zkoumají využívání manažerských nástrojů v podnicích po celém světě. Deset nejpoužívanějších z nich podle této společnosti za rok 2014 je seřazeno v tab. 2.

Tab. 2: Celosvětově nejvyužívanější manažerské nástroje v podnicích v roce 2014<sup>6</sup>

<b>1.CRM – Řízení vztahů se zákazníky</b>
<b>2.Benchmarking</b>
<b>3.Průzkum angažovanosti zaměstnanců</b>
<b>4.Strategické plánování</b>
<b>5.Outsourcing</b>
<b>6.Balanced Scorecard</b>
<b>7.Specifikace mise a vize</b>
<b>8.Řízení dodavatelského řetězce</b>
<b>9.Nástroje řízení změny</b>
<b>10.Segmentace zákazníků</b>

Většina z uvedených nástrojů jsou komplexní manažerské systémy v návaznosti zejména na strategické plánování a strategické řízení společnosti. **Disertační práce je však zaměřena především na operativní controlling a je tedy vhodné zkoumat vzájemnou provázanost controllingového systému a manažerských metod na operativní úrovni.** Následuje přehled vybraných manažerských nástrojů, u kterých lze předpokládat největší přínosy ve vztahu k operativnímu controllingu.

### **Benchmarking**

Z předchozího textu je zřejmé, že benchmarking patří mezi nejznámější a nejpoužívanější manažerské nástroje ve většině organizacích. Průměrně ho určitým způsobem realizuje více jak dvě třetiny zkoumaných podniků (Bain, 2014). Tomuto faktu nahrává i skutečnost, že se

<sup>6</sup> BAIN, B. (2014). *Management Tools and Trends 2014*. [online]. Boston: Bain & Company. Dostupné na WWW: <[http://www.bain.com/management\\_tools/BainTopTenTools/default.asp](http://www.bain.com/management_tools/BainTopTenTools/default.asp)>.



jedná o velice univerzální manažerský nástroj, jenž je možné uplatnit prakticky v jakémkoli podniku, nehledě na jeho velikost, obor podnikání či postavení na trhu. Jeho konkrétní podoba (rozsah a způsob použití) v konkrétní organizaci je však samozřejmě individuální.

Více či méně výstižných definic benchmarkingu je podobně jako u controllingu nespočetně. Podle Ahmeda (1998) je to praktika (metoda) podněcující neustálé učení se jak zlepšit činnosti, procesy a dosahování cílů v různých oblastech organizace. Jedná se o neustálý proces měření systémů, procesů, produktů firmy s cílem porovnat získaná data s nějakým benchmarkingovým partnerem. Tím může být konkurenční podnik či jiná organizace i mimo obor, nicméně by se vždy mělo jednat o toho nejlepšího v rámci předmětné oblasti. Dokonce to nemusí být ani poměrování se stejnou či podobnou doménou (procesem, oddělením), jelikož i na první pohled nesouvisející záležitosti mohou být jakousi inspirací pro zlepšení (Al-Mashari, 2005).

Toto poměrování by mělo být základem pro následné osvojení si nejlepších praktik prostřednictvím jejich vhodného přizpůsobení daným firemním podmínkám, získávání informací a zkušeností vedoucích ke zlepšení výkonnosti různých podnikových sfér (Patton, 2001). Dawkins (2007) doporučuje benchmarking využívat především tam, kde je problematické stanovování a naplňování cílů, protože právě zde tento nástroj ukáže možné cesty, které fungují také někde jinde. Při řízení podniku lze ve vztahu k benchmarkingu využít řadu dalších manažerských nástrojů, a to ve fázi managementu vstupů, transformace i výstupů výrobního procesu (Duspiva, Jetmarová, 2010).

Základně se rozlišuje benchmarking interní, který probíhá v rámci jedné organizace (např. mezi jednotlivými odděleními či strategickými jednotkami), a externí (konkurenční), při němž je benchmarkingový partner externím subjektem (Moriarty, Smallman, 2009). Realizovat lze výkonový typ, kdy jde zejména o poměrování určitých ukazatelů výkonu a o osvojení hodnot, kterých by mělo být dosahováno. Vedle toho je často využíván také tzv. benchmarking nejlepších praktik (procesní), jehož hlavním úkolem je odpovědět, jakým způsobem, postupy, procesy lze neustále dosahovat nejlepší výkonnosti (Kozak, 2004).

## **Outsourcing**

Outsourcing si lze představit jako převedení určitého počtu aktivit organizace na externího poskytovatele těchto činností, procesů, od něhož je daná organizace nakupuje. Podnik tedy přestává vykonávat určité činnosti ve vlastní režii, jež dokáže externí poskytovatel zabezpečit lépe (kvalitněji), rychleji nebo levněji. Avšak i přesto zůstávají tyto procesy součástí podniku a musí být určitým způsobem řízeny. (Kakabadse, 2002)

Outsourcing se začal rozšiřovat zejména v 90. letech 20. století a od roku 2000 do současnosti patří celosvětově k nejvyužívanějším manažerským nástrojům. Podle studie instituce Bain & Company je v posledních letech outsourcing jedním z nejoblíbenějších a nejvíce implementovaných nástrojů managementu podniků po celém světě. Nejčastěji outsourcované procesy lze identifikovat v oblasti využívání informačních a komunikačních technologií, marketingu, logistiky, ale i financí či řízení lidských zdrojů. Obecným pravidlem je převádět na externí poskytovatele takové procesy, které podnik není schopen sám provádět efektivněji a které nejsou klíčovými a nemají na ně či na celkové zaměření organizace fatální dopad. (Rydvalová, Rydval, 2007). Naopak podnik, jenž danou oblast zajišťuje, by se na ni měl jednoznačně specializovat.

### **Znalostní management**

Znalostní management je chápán jako systematický proces vyhledávání, vytváření, výběru, organizace, sdílení, prezentace a aplikace poznatků (znalostí) pomáhající zvyšovat odbornou úroveň zaměstnanců, jež se následně projeví v zefektivnění jejich práce a zlepšení výsledků v různých oblastech podniku (Franek, Grublová, 2009). Podstatou je vytváření znalostního pracovníka, jež je základem znalostní organizace. „Cílem je propojit lidi, kteří vědí a mají dané znalosti (zkušenosti), s lidmi, kteří potřebují vědět a tyto znalosti získat, a to rychle, srozumitelně, ve správný čas, s minimálními náklady.“ (Collison, 2005, s. 18)

Při znalostním řízení jde především o sdílení individuálních znalostí lidských zdrojů a na jejich základě vytváření znalostí kolektivních, jež zůstanou v organizaci bez ohledu na budoucí personální změny. Hibbard (1997) mluví až o jakémisi chytání (sdružování) kolektivní podnikové odbornosti.

V této problematice je na místě alespoň stručně zmínit tzv. znalostní řetězec: data – informace – znalosti (DIZ). Data jsou různé podněty a zprávy, které lze vhodným způsobem prezentovat, příjemce jim porozumí, ale bez dalších souvislostí je nelze dál využívat. Informace jsou data s jasným smyslem snižující míru nejistoty. Znalost je pak charakterizována jako informace s praktickým využitím, např. při řešení nějakého rozhodovacího problému. Znalost je informace o tom, jaké informace a data a jak využívat v různých kombinacích. (Šlapák, 2003)

Znalostní management musí být pro úspěšnou aplikaci rozšířen v rámci celé organizace. Stejně jako controllingové aktivity není řízení znalostí záležitostí pouze manažerů (případně odpovědných pracovníků), neboť bez aktivní spolupráce všech zaměstnanců a maximální

podpory vrcholového vedení podniku nemůžou tyto manažerské metody správně fungovat. Truneček (2003) zmiňuje další faktory podporující znalostní řízení. Jedním z nich jsou nepřetržité inovace. Právě inovační výkonnost podniku je získáváním znalostí, jejich sdílením a využíváním výrazně zvyšována. Vlivem znalostního managementu na inovační výkonnost se zabývá mnoho studií. Např. Darroch (2005) identifikoval nejen přímý vztah mezi realizovanými znalostními procesy a inovační výkonností podniku, ale také vliv na finanční výkonnost, která je ovlivněna nepřímo právě přes neustálé inovace.

## **Procesní řízení**

Procesní management zahrnuje celou řadu aktivit od plánování, přes monitoring a měření, po optimalizaci výkonnosti podnikových procesů. Jeho podstatou je naplnit cíle organizace prostřednictvím co nejefektivněji prováděných procesů (Patton, 2001). Oproti tradičnímu funkčnímu typu managementu poskytuje organizaci větší flexibilitu. Procesní řízení totiž upřednostňuje vytváření logicky na sebe navazujícího toku činností a aktivit (procesů) před budováním samostatných organizačních jednotek, které se specializují na konkrétní podnikové oblasti. Tím tedy dochází k jakési horizontalizaci (zploštění) organizační struktury, jež má za následek efektivnější komunikaci, snazší monitoring chodu i systémů organizace a pružnější reakce na různé události. (Melenovsky, 2005)

Základním stavebním kamenem procesního řízení je proces. Ten je považován za vzájemně propojené dílčí činnosti, jejichž souhrnným výstupem je specifický výsledek určený pro externí či interní zákazníky. V procesu se prostřednictvím lidí a dalších zdrojů transformují vstupy na výstupy (Hammer, Hershman, 2010). Tyto výstupy jsou buď finálními produkty pro spotřebitele, nebo vstupy do dalších (navazujících) procesů. Kromě vstupů a výstupů má podle Grasseové (2008) každý proces jednoznačně určený:

- cíl,
- odpovědného vlastníka,
- zákazníka,
- zdroje,
- nástroje (regulátory),
- měřitelné ukazatele výkonnosti.

Procesy jsou v organizaci většinou děleny na hlavní, jedinečné pro podnik (core) a vedlejší, podpůrné (context) procesy (Moore, 2008). Zárodek tohoto nástroje lze spatřovat v principech teorie Fredericka Taylora o vědeckém řízení, který se jako první začal zabývat

řízením práce a sledováním produktivity činností (Myšková, 2010). Nejprve se procesní management prosazoval zejména v rámci dlouhodobých strategických analýz, při provádění jednorázových „ručních“ projektů reengineeringu. S nástupem obrovského rozvoje informačních a komunikačních technologií se používáním nejrůznějších softwarových nástrojů, umožňujících rychlejší statistické analýzy, pevně usadil i na operativní úrovni řízení. To výrazně urychlilo procesní inovace a neustálé zlepšování jako základ moderních principů procesního řízení. (Schmiedel, 2014)

Jedním z nejdůležitějších prvků procesního managementu je procesní mapa designující všechny procesy. Podle Jestona a Nelise (2008) tato mapa:

- popisuje procesy, všechny zainteresované strany, zaměstnance, management, vlastníka,
- má být všem snadno dostupná a nejlépe někde viditelně umístěná,
- měla by pomáhat všem zaměstnancům k pochopení všech činností a priorit organizace.

S tím souvisí vytvoření řídicí dokumentace včetně organizační struktury na základě procesů, stanovení jednotlivých cílů a měřitelných parametrů, které stojí nad procesy. Dále se pak jedná o vytvoření motivačního systému s vazbou na neustálé zlepšování procesů.

## **Metody řízení změny**

Změny jsou velice důležitou, ale taktéž často velmi problematickou součástí podnikových procesů. Drtivá většina změn (zlepšení) jsou malé, postupné inovace, jež ale bývají velmi četné. Čas od času jsou pak doplněny nějakou větší až zásadní změnou, kterou podporují a doplňují. Obecně nejrozšířenějším přístupem postupného malého zlepšování je metoda Kaizen. Tento systém kontinuálního zlepšování, zahrnující všechny dotčené pracovníky, vyjadřuje úsilí o neustálá zlepšení v podniku, která se však nerealizují jednorázovými velkými inovačními skoky, ale postupným zdokonalováním i těch nejmenších detailů. (Bogdanou, 2013). Pro podniky využívající prvků Kaizen je nezbytné, aby měly perfektně propracovaný systém komunikace, hodnocení a odměňování všech pracovníků, neboť každý návrh, i na sebemenší zlepšení, by měl být zváženo, prodiskutováno a případně realizováno.

Na druhé straně typickým představitelem velkých, skokových změn je tzv. reengineering. Ten znamená zásadní přehodnocení a radikální rekonstrukci (redesign) podnikových procesů tak, aby mohlo být dosaženo dramatického zdokonalení z hlediska kritických měřítek výkonnosti. Těmito měřítky mohou být jakékoli ukazatele a různé parametry, jako jsou např. náklady, parametry kvality a další finanční i nefinanční ukazatele výkonnosti. Reengineering má oproti metodě Kaizen charakter dlouhodobějšího rozsáhlého projektu, který má svůj

začátek a konec a neprobíhá tedy neustále. Permanentní, postupné změny však touto rozsáhlou inovací jakoby prostupují. (Bogdanou, 2013). Vedle toho se také v některých podnicích aplikuje tzv. Lean Management, v rámci něhož probíhají Lean projekty větších změn, zejména ve výrobních procesech. Cílem je pak pomocí různých vylepšení hlavně zefektivnit procesy, tím je zefektivnit a zredukovat jejich náklady (Hiroyuki, 2006).

### **Brainstorming**

Brainstorming je skupinová technika, jejímž smyslem je generování různých nápadů a myšlenek od skupiny několika lidí z různých oborů na dané téma. V překladu by se dalo hovořit o jakési bouři myšlenek v mozku. Spíše než o kvalitu a jasné využití nápadů jde v této metodě o kvantitu a diferenciaci myšlenek k nějakému problému z mnoha úhlů pohledu. Zpravidla je vždy pověřen někdo, kdo řídí diskuzi a zapisuje veškeré nápady. Na podobném principu funguje i brainwriting, který pouze využívá místo diskuze myšlenky psané na papír, což odstraňuje možnou ostýchavost účastníků setkání. Šulák (2006) také dodává, že hlavní podstatou obou technik je to, že více hlav s různými zkušenostmi a názory dohromady také více ví. Názory a myšlenky, které se zpočátku zdají být nepřilíš vhodné či nejasné, mohou v kombinaci s jinými ideami přinést zcela klíčový pohled na řešení daného problému.

### **Metoda 360 stupňů zpětné vazby**

K hodnocení pracovní výkonnosti, chování, schopností, potenciálu a míry odpovědnosti za dosažené výsledky konkrétního pracovníka lze využít metodu 360 stupňů zpětné vazby. Jejím principem je právě zpětná vazba poskytovaná pracovníkovi. Ten je většinou prostřednictvím dotazníkového šetření hodnocen v kruhu 360 stupňů všemi subjekty, které ho obklopují a v zaměstnání s ním přichází nejvíce do kontaktu (Urban, 2010). Těmito subjekty jsou nejen nadřízení hodnocené osoby, ale i její kolegové, podřízení a dokonce i osoba sama v rámci sebehodnocení. Každý z těchto hodnotitelů má samozřejmě, v závislosti na svém postavení v organizaci, a tím i jeho vztahu s hodnoceným, jiný pohled na práci a podávané výkony daného pracovníka. Tím vznikne komplexní soubor anonymního hodnocení konkrétního člověka v organizaci, který mu zajistí zpětnou vazbu a nadřízeným určitý základ pro odměňování pracovního výkonu. (Urban, 2010). Struktura dotazníku a hodnocené parametry jsou specifické pro konkrétní podnik a především pro konkrétního zaměstnance (typ zaměstnance). Obecně lze hovořit o takových hodnotících kritériích, jako jsou odpracovaná doba, výkony zaměstnance, doba pracovní neschopnosti, vzdělávací aktivity a další

objektivní, ale i subjektivní parametry a názory, sloužící mimo hodnocení a odměňování také k zjišťování spokojenosti zaměstnance (Němec, Surynek, 2014).

### **Analýza ABC**

Metoda ABC pro stanovení priorit je v literatuře zmiňována přímo jako metoda operativního controllingu. Na základě porovnání objemů a hodnot v různých oblastech organizace se vytvoří tři skupiny analyzovaného objektu podle priorit. Používá se zejména v materiálovém hospodářství, ve výrobě, odbytu, v řízení zásob, ale také třeba v time managementu. Dělení do skupin ABC může být samozřejmě velmi subjektivní, a proto by mělo být realizováno s co nejvyšší mírou objektivizace, nejlépe ve spolupráci týmu kompetentních lidí. V případě dělení svých úkolů by se měl manažer především věnovat té skupině aktivit, které jsou pro plnění cílů nejdůležitější. Ostatní úkoly, časově náročnější, ale z pohledu dosahování cílů ne tolik důležité, je vhodné chytře delegovat. (Cipro, 2009). Takovéto efektivní zaměření se na relevantní problémy a úkoly posiluje propracovanost toku práce a významně urychluje kvalitní dosahování cílů. (Hoozée, 2012). Vollmuth (2004) podtrhuje význam tohoto nástroje v souvislosti s Paretovým poměrem, který říká, že 80 % hodnoty je tvořeno pouze 20 % objemu daného objektu (činností, zásob, zákazníků apod.). Zbývajících 80 % objemu vytváří již pouze 20 % hodnoty.

### **Projektové řízení**

Projektový management definuje Svozilová (2011) jako souhrn aktivit spočívajících v plánování, organizování, řízení a kontrole činností a zdrojů k dosažení specifických cílů v rámci projektu. Ten má svůj jednoznačný začátek a konec. Kromě časového ohraničení je dále projekt vymezen zdroji (finančními, materiálovými, lidskými apod.) a konkrétními výstupy vycházejícími z definovaných cílů. Činnosti v projektu je vhodné rozdělovat na jednotlivé etapy, ty na postupné kroky a ty pak na dílčí aktivity a jednoduché operace. (Hrazdilová, 2011)

Podnik může realizovat několik různých projektů najednou. Ty mohou více či méně souviset s hlavním předmětem podnikání. V případě velkého množství projektů je vhodné v organizaci zřídit tzv. projektovou kancelář dohlížející a koordinující skupinu prováděných i plánovaných projektů. Další možností implementace projektového řízení do podniku je

situace, kdy podniky chápou každou svou zakázku jako specifický projekt, nebo považují za jednotlivé projekty výrobu a prodej svých produktů (produktových řad). Organizační struktura (zejména u větších podniků) obsahuje tzv. strategické podnikatelské jednotky (SBU), které lze taktéž označit za jednotlivé podnikové projekty.

### **Finanční analýza**

Metoda finanční analýzy patří mezi nejpoužívanější nástroje finančního řízení. Jako ucelený manažerský nástroj ji lze charakterizovat jako systém ukazatelů minulého hospodaření, ale i indikátorů předpokládané finanční budoucnosti organizace. Pracuje se zde zejména s finančními údaji získanými z účetních a dalších podnikových informačních systémů. Ukazatelů existuje celá řada. Od běžných absolutních, přes relativní (poměrové), až po syntetické indikátory. Vrcholovou úrovní jsou pak různé sofistikované soustavy ukazatelů a finanční modely, které podávají informace o finančním stavu podniku v mnohem širších souvislostech. Důležitými sledovanými oblastmi jsou rentabilita, likvidita, stabilita, aktivita, atd. (Růčková, 2011). Každý podnik si vytváří svůj specifický systém těchto ukazatelů. Tento systém se pak může skládat jak z obecně známých indikátorů, tak i ze zcela nově vytvořených ukazatelů, které podle podniku nejlépe odráží požadované informace a nejpřesněji popisují jeho finanční (ekonomickou) pozici.

### **Kalkulační metody a rozpočty**

Vytváření kalkulací jednotlivých výkonů a rozpočtů pro střediska, projekty nebo celou organizaci patří vedle finanční analýzy k základním metodám ekonomického řízení a plánování každého podniku. Kalkulace i rozpočty lze vypracovávat jako předběžné (plánované), tak i výsledné (skutečné). Kalkulace nákladů se provádí na kalkulační jednici a rozpočet nákladů za určitou oblast (projekt) v podniku za daný časový úsek. Pro přesné stanovení přímých a nepřímých nákladů na jednici jsou využívány různé druhy kalkulačních vzorců. Mezi nejznámější a nejpoužívanější kalkulační metody v podnikových kalkulačních systémech pro rozvržení tzv. nepřímých nákladů patří např. kalkulace dělením, kalkulace přírážková s režijní přírážkou či sazbou. (Král, 2010). Často jsou kalkulovány pouze přímé náklady s tím, že nepřímé (fixní) jsou součástí tzv. příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Aby bylo možné tyto metody a kalkulační vzorce v praxi využít, je nezbytně nutné detailně klasifikovat jednotlivé náklady a vytvořit nákladová střediska organizace. (Havlíček, 2014).

Nejpřesnější metoda stanovení rozpočtu nákladů je podle Synka (2007):

1. sestavení rozpočtů pomocných středisek, ve kterých se vykazují veškeré prvotní náklady, jež se pak převádějí v podobě sekundárních nákladů do rozpočtů hlavních středisek,
2. sestavení rozpočtů středisek hlavní výroby (provozu),
3. sečtení nákladů jednotlivých hospodářských středisek s vyloučením duplicit (vnitropodnikových nákladů).

## **1.6 Zhodnocení současného stavu**

Controlling je z teoretického hlediska velmi diskutovaným pojmem, na který má mnoho českých i zahraničních autorů různé názory. Jeho jednoznačná definice neexistuje. Stejně tak vysvětlení jeho podstaty a úkolů se více či méně odlišuje. Nejčastěji se v souvislosti s controllingem hovoří o manažerském přístupu (způsobu) řízení organizace založeném na propojení plánovacího a kontrolního procesu, řízení odchylek a zlepšování stávajícího stavu s orientací na cíl do budoucna, jež s pomocí informační základny a integrací organizačních činností pomáhá zvyšovat efektivitu managementu, a tím prosperitu a výkonnost organizace. Controlling může zasahovat do všech oblastí. První úroveň je většinou nákladový controlling, dále se rozšiřuje na finanční (ekonomický) a komplexní controllingový systém je často doplněn naturální složkou s věcnými ukazateli. Controllingové principy lze využít jak na operativní úrovni, tak i při strategickém řízení.

Organizačně je často controlling chápán jako poradenský štáb, který nemá rozhodovací pravomoc, a může tak být v organizaci realizován jedním nebo více pracovníky (i v rámci jejich dalších činností) nebo pouze jen začleněním controllingových principů do řízení. V případě jeho začlenění do liniové struktury existuje konkrétní pracovní pozice či dokonce celé controllingové oddělení se všemi právy a odpovědností liniového útvaru. V závislosti na organizačním uspořádání jsou pak na controllery kladeny různě vysoké nároky. Nejvýznamnější je efektivní komunikace a spolupráce controllerů a jednotlivých manažerů, neboť controlling by měl vždy probíhat ve vzájemném propojení jejich různorodých činností. Dalšími požadavky na controllery jsou, mimo jiné, zejména analytické myšlení pro převedení myšlenek do čísel a zpět a perfektní znalost podnikových procesů i celého podnikání. (Schaeffer, 2013)

Někteří autoři (Tóth, 2014, Eschenbach, 2012) varují před nesprávným chápáním controllingu jako jakéhosi „samospasitelného všeléku“ na všechny problémy v podniku.



Každý podnik je jiný, má svá specifika, a proto i controllingová koncepce by měla být v každém podniku do jisté míry originální. Je tedy velmi důležité, aby se vrcholové vedení zabývalo otázkami, jaký controlling v podniku implementuje, jaké operativní, případně strategické controllingové nástroje využije na konkrétní oblasti, a které další manažerské nástroje využívané v podniku propojí s controllingovým systémem.

Na základě mnoha různých definic českých i zahraničních autorů lze shrnout, že controlling je zejména manažerský přístup (způsob) řízení organizace založený na propojení plánovacího a kontrolního procesu, řízení odchylek a zlepšování stávajícího stavu s orientací na cíl do budoucna, jenž s pomocí informační základny a integrací organizačních činností pomáhá zvyšovat efektivitu managementu, a tím prosperitu a výkonnost organizace.

V odborné literatuře a empirických studiích existuje jen malé množství zmínek o postupu implementace a následného využívání controllingu v podnicích, a to zejména v malých a středně velkých podnicích v České republice. Podobně neexistují rozsáhlejší práce zabývající se vzájemným propojením a vazbami controllingu a jiných používaných manažerských nástrojů a stanovením jejich přínosů.

Rovněž využití controllingu v české podnikové praxi nepřináší jednoznačné výsledky, což prokazuje např. provedený sekundární výzkum. Příčinou může být neznalost či obava podnikového managementu z využívání tohoto manažerského nástroje. Je proto žádoucí podrobněji se implementací controllingu zabývat a poskytnout podnikům, především malým a středně velkým, metodický návod, jak controlling zavádět do jejich systému řízení a efektivně jej využívat.

Pro účely této disertační práce jsou vybrány manažerské nástroje a metody, u kterých lze předpokládat největší přínosy v návaznosti na operativní controlling. Vzájemnou provázanost controllingového systému na operativní úrovni je možné zkoumat zejména s manažerskými nástroji a metodami, jako jsou procesní řízení, znalostní management, benchmarking, outsourcing, metody řízení změny, projektový management, brainstorming, analýza ABC, metoda 360 stupňů zpětné vazby, finanční analýza a kalkulační metody. Jejich výběr je determinován výsledky jejich studia v odborné literatuře, konzultacemi s odborníky a také průzkumy poradenské společnosti Bain & Company (2014), které zkoumají rozsáhlost využívání manažerských nástrojů v podnicích po celém světě.

## 2 DEFINICE CÍLŮ, HYPOTÉZ A METOD ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

### 2.1 Cíle a hypotézy

Na základě rešerše odborné literatury a determinace problematických míst byl stanoven hlavní cíl disertační práce a rovněž cíle dílčí.

#### Hlavní cíl

Hlavním cílem práce je vytvořit model využití controllingového systému s identifikací vztahů k vybraným manažerským nástrojům synergicky zvyšujících efektivitu řízení podniku a navrhnout metodický postup pro implementaci controllingového systému v podniku.

Pro naplnění hlavního cíle je nutné splnit **dílčí cíle**.

1. Analyzovat a kriticky zhodnotit současný stav poznání v oblasti controllingu, forem jeho využití a dalších souvisejících manažerských nástrojů na základě rešerše české i zahraniční odborné literatury.

2. Identifikovat možnosti propojení controllingového systému a vybraných manažerských nástrojů.

3. Ověřit způsoby a rozsah uplatnění controllingu, jeho omezení a další faktory ovlivňující efektivitu v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2.

4. Zjistit vliv implementovaného controllingu na ekonomické výsledky vybraných podniků.

5. Zhodnotit možnosti využití a podmínky realizace controllingových procedur v konkrétním podniku a navrhnout zlepšení.

6. Vytvořit model a metodický postup implementace a využívání controllingového systému podniku v českém prostředí.

K dosažení hlavního cíle a dílčích cílů je v rámci disertační práce, mimo jiné, zpracován primární výzkum prostřednictvím dotazníkového šetření s vybranými výzkumnými otázkami.

## **Hypotézy**

**H1:** Nejčastější formou controllingu v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 je nákladový controlling. – výzkumná otázka 12

**H2:** Nejčastěji je controlling v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 prováděn specializovaným finančním controllerem (analytikem). – výzkumná otázka 9, 10

**H3:** Vymezené podniky využívají společně s controllingem další manažerské nástroje, které ve vzájemném propojení mají vliv na efektivnost managementu podniku. – výzkumná otázka 17, 18, 19, 20

**H4:** Hlavní důvod pro nevyužívání controllingu při řízení ve vybraných subjektech je celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky. – výzkumná otázka 7, 14

**H5:** Zkoumané podniky využívající při řízení controlling dosahují lepších ekonomických výsledků. – výzkumná otázka 15, sekundární výzkum

## **2.2 Metody použité při řešení tématu disertační práce**

Při zpracování disertační práce je nutné využít vědecké teoretické, empirické i exaktní metody. Postupy v teoretické oblasti budujeme teorie, rozvíjíme je, vyvozujeme z nich konsekvence, vysvětlujeme jimi skutečnost minulou a snažíme se vysvětlit možný vývoj skutečnosti budoucí. Empirickými postupy získáváme jednak empirická data, jako výchozí hodnoty pro oblast teoretickou, a zároveň v nich hledáme potvrzení, ověření či popření teorií či hypotéz.

### **Popis a explanace**

Popis zachycuje pozorovaný stav a jedná se o přesný záznam pozorovaných jevů. Předpokladem vědeckého popisu je úplnost záznamu pozorovaných jevů. Při popisu nesmí být nic z pozorovaného opomenuto. Jevy nahodilé, nebo ty, které nestojí v centru pozornosti, musí být do vědeckého popisu zahrnuty se stejnou pečlivostí, jako jevy dominantní. (Pstružina, 2002) V disertační práci je popis využit především při zpracování současného stavu poznání (cíl 1).

Zatímco popis zachycuje pozorovaný stav, explanace vyjadřuje zdůvodnění, proč k daným jevům dochází, neboť explanace dává fakta do souvislostí. (Pstružina, 2002). Explanace je využita především při formulování závěrů disertační práce, neboť závěry obsahují i vysvětlení výsledků výzkumu.

### **Analýza a syntéza**

Analýza a syntéza jsou velmi často využívané vědecké metody. Analýza je metoda rozkládání strukturovaného celku na jeho jednotlivé části, které jsou podrobeny zkoumání a kdy postupným rozpoznáváním a vydělováním nedůležitého, pronikáme k podstatám a obecnému poznání. Chceme-li například všestranně analyzovat nějaký proces, pak jej musíme rozložit na základní jevy, které podrobíme analýze, přičemž abstrahujeme od všeho ostatního. Syntéza je oproti analýze proces opačný nebo doplňující. Jedná se o proces vytváření strukturovaného objektu z jednotlivých prvků a vazeb mezi nimi, který umožňuje poznání předmětu v jeho úplnosti, případně může být hledáním nejvhodnější varianty dosahované kombinací jednotlivých prvků a jejich vlastností. (Pstružina, 2002). Analýza je použita při identifikaci propojení controllingu s vybranými nástroji (cíl 2) a při hodnocení controllingu v konkrétním podniku (cíl 5). Syntéza je uplatněna poté pro definování hlavních výstupů disertační práce, zejména při vytváření modelu a postupu implementace a využívání controllingu (cíl 6).

### **Komparace**

Na základě popisu může být následně provedena komparace. Jedná se o myšlenkový postup, kterým zjišťujeme shody a rozdíly mezi věcmi nebo porovnávanými jevy. Jde o relaci shody a rozdílu. Komparace se využije při zjišťování vlivu controllingu na ekonomické výsledky podniků (cíl 4).

### **Indukce a dedukce**

Indukce je proces vyvozování obecného závěru na základě posuzování jedinečných poznatků o charakteristikách prvků. Obecně je indukcí míněno usuzování z jednotlivého na obecné, přičemž jde o poznání, které vychází z empiricky zjištěných faktů a dospívá k obecným závěrům. Dedukce je vyvozování nových tvrzení při dodržování pravidel logiky, neboli usuzování od obecného k zvláštnímu a jednotlivému. (Pstružina, 2002). Metody indukce a dedukce se použije při identifikaci vzájemného propojení controllingu s vybranými manažerskými nástroji (cíl 2).

## **Generalizace**

Generalizace znamená zobecnění nebo zobecňování. Nejčastěji znamená, že se vlastnosti, zjištěné u jistého počtu prvků nějaké množiny, generalizací přisoudí všem jejím prvkům. Tak se například jednotlivé špatné zkušenosti s příslušníky jisté společenské skupiny generalizují na celou skupinu. Bude použita pro zevšeobecnění výsledků při vytváření modelu a postupu implementace a využívání controllingu (cíl 6).

## **Kvantitativní a kvalitativní výzkum**

Pro získání potřebných dat jsou použity metody kvantitativního a kvalitativního výzkumu. Kvantitativní výzkum je založen na dedukci, východiskem je teorie, na základě níž jsou definovány hypotézy, které se po sesbírání dat testují za účelem potvrzení nebo zamítnutí. Kvalitativní výzkum je založen na indukci. Na počátku výzkumu je sběr dat, následuje pátrání po pravidelnostech a na těchto základech jsou formulovány nové teorie nebo hypotézy. Může se jednat např. o využití případových studií. Oproti kvantitativnímu výzkumu je testování hypotéz obtížnější. (Disman, 2000)

Mezi kvantitativní techniky sběru dat patří např. experiment, statistické šetření, obsahová analýza či strukturované pozorování. (Disman, 2000). Není nutné provést pouze kvalitativní či kvantitativní výzkum, ale je možné zvolit jejich kombinaci. Mayring (2001) uvádí čtyři možné kombinace kvantitativního a kvalitativního výzkumu.

## **Dotazníkové šetření**

Dotazníkové šetření je jedna z kvantitativních metod výzkumu veřejného mínění. Tato metoda se často používá v managementu, marketingu, prognostice, demografii apod. Výzkumy prováděných pomocí dotazníkového šetření se dají měřit sociologické jevy a také jejich analýza za použití matematických modulů a statistických technik. Dotazníky jsou zaslány či sděleny ústně vybrané skupině respondentů. Díky této metodě je možné sesbírat velké množství dat s méně podrobnými informacemi. (Pstružina, 2002). Tyto informace mohou být aplikovány na širší okruh zkoumaných subjektů. Dotazníkové šetření je provedeno za účelem ověření způsobů a rozsahu uplatnění controllingu v podnicích (cíl 3) a jeho vlivu na ekonomickou výkonnost (cíl 4).

## **Popisná statistika**

Popisná statistika je disciplína kvantitativně popisující hlavní vlastnosti sbírky dat, např. výsledků měření. Popisná (deskriptivní) statistika se snaží několika čísly a obrázky stručně vystihnout podstatné informace o daných datech.

Popisná statistika se zabývá znaky (daty) různého charakteru. Protože charakter znaku může ovlivnit způsob, jakým lze statistický soubor popsat, rozdělují se data do několika datových skupin, které můžeme nazývat též datové stupnice. U dat, která mají nominální povahu, nemá smysl popisovat je pomocí průměru nebo mediánu, jako míru polohy lze použít pouze modus. Statistická vyhodnocení a interpretace výsledků se využijí při ověřování způsobů a rozsahu uplatnění controllingu (cíl 3) a při vyhodnocení jeho vlivu na ekonomické výsledky (cíl 4). V rámci vyhodnocení a interpretace výsledků dotazníkového šetření při výzkumu způsobů a rozsahu uplatnění controllingu (cíl 3) jsou použity **exaktní metody**, jako bodové a váhové hodnocení jednotlivých možností odpovědí na vybrané položené otázky.

### **Statistické testy**

Kromě metod popisné statistiky, jsou také při vyhodnocení vlivu controllingu na ekonomické výsledky (cíl 4) využity níže uvedené statistické metody.

Pro ověření normálního Gaussova rozdělení pravděpodobností základního souboru, z kterého byl učiněn náhodný výběr, je použit **Shapiro-Wilkův test**. Tímto testem testujeme nulovou hypotézu, že náhodný výběr pochází ze základního souboru s normálním rozdělením pravděpodobností, proti alternativní hypotéze, že tomu tak není. Vzhledem k tomu, že se tímto uvedeným testem prokázalo, že data získaná náhodným výběrem nepochází ze základního souboru s normálním rozdělením pravděpodobností, je potřeba k jejich zpracování použít tzv. neparametrické testy. Jsou tedy využity následující neparametrické metody.

**Mann-Whitneyův U test** s opravou na spojitost, u něhož se zkoumá ověření nulové hypotézy, že oba výběry pocházejí ze stejného rozdělení, tedy, že není statisticky významný rozdíl mezi výběry. Dalším je **Kolmogorov-Smirnovův test**, jehož nulová hypotéza taktéž uvádí, že dva výběry odpovídají stejnému rozdělení pravděpodobností. Tento test je založen na kumulativních četnostech. (Kubanová, 2008)

### **Řízený rozhovor**

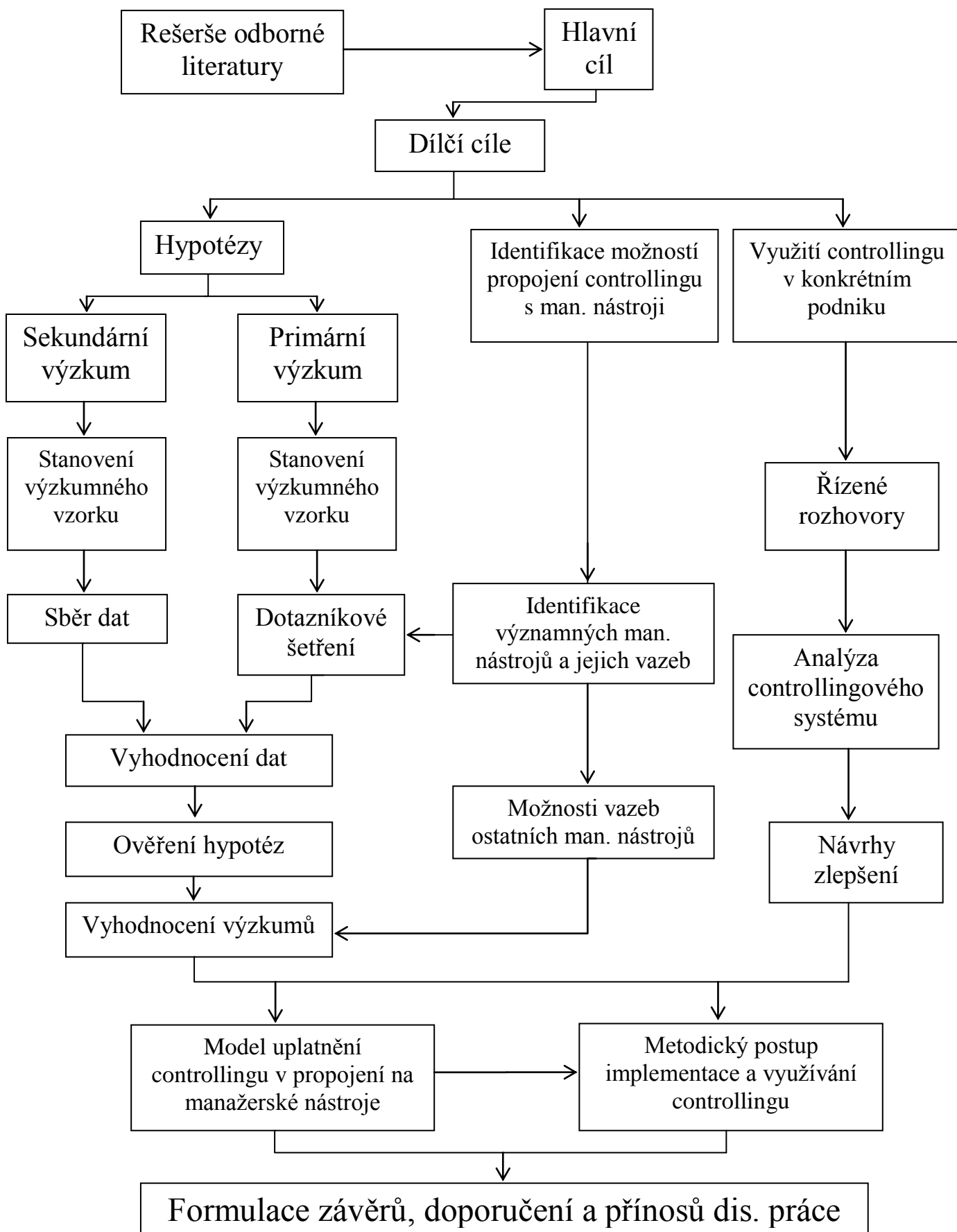
Řízený rozhovor (Pen and Paper Interview) je jednou z technik sběru dat ve výzkumu. Tazatel pokládá otázky k dané problematice a respondent odpovídá. Cílem je vyvolat oboustrannou diskuzi. Tazatel zaznamenává odpovědi písemně, a to v co největším detailu relevantním k dosažení stanovených cílů rozhovoru. Řízené rozhovory probíhaly s kompetentními pracovníky v rámci zhodnocení využití controllingu v podmínkách konkrétního podniku (cíl 5).

## **Empirické ověření**

Cílem empirického výzkumu je ověřovat pravdivost domněnek a hypotéz, které jsou výsledkem teoretického myšlení v praktických podmínkách. (Pstružina, 2002). Empirické ověření se využije při sekundárním výzkumu vlivu controllingu na ekonomickou výkonnost podniku (cíl 4) a při zhodnocení a analýze controllingu v konkrétním podniku prostřednictvím případové studie (cíl 5).

Na následujícím obr. 6 je graficky znázorněno konceptuální schéma disertační práce. Po definici hlavního a dílčích cílů, na základě provedené rešerše literatury, se struktura práce rozděluje do čtyř hlavních větví. Jedná se o sekundární výzkum prováděný s pomocí údajů v databázi Magnus Web a primární výzkum realizovaný prostřednictvím dotazníkového šetření. Na základě obou výzkumů jsou vyhodnocovány stanovené hypotézy. Další větví je teoretické stanovení možností propojení operativního controllingu a vybraných manažerských nástrojů s identifikací významných manažerských nástrojů a jejich konkrétních forem propojení s controllingem. To je taktéž vstupem pro primární výzkum a vyhodnocení výzkumů a hypotéz. Čtvrtou větví je hodnocení využití controllingu v konkrétním podniku ve formě případové studie, včetně konkrétních návrhů na jeho zlepšení. Výstupy a poznatky ze všech čtyř popsaných větví jsou vstupy pro vytvoření modelu uplatnění operativního controllingu v propojení na vybrané manažerské nástroje a metodického postupu implementace controllingového systému, zejména v podmínkách malých a středních podniků. Vytvořený model propojení s navrženými controllingovými perspektivami je také vstupem pro metodický postup implementace.

## Konceptuální schéma



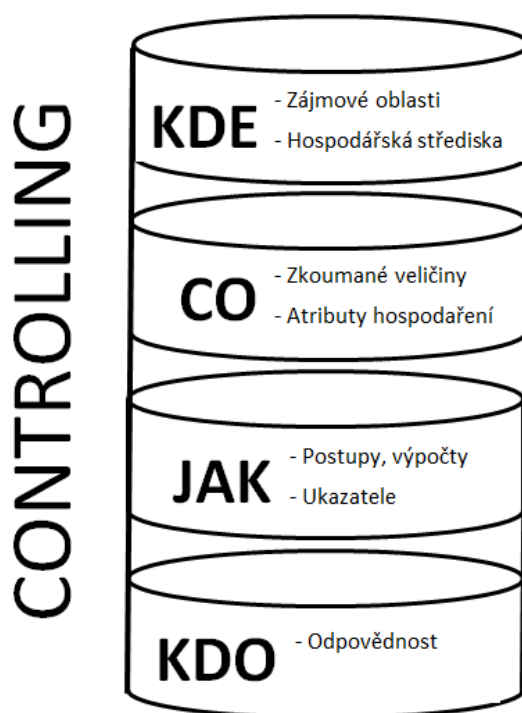
Obr. 6: Konceptuální schéma disertační práce



### 3 CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM A JEHO PROPOJENÍ S VYBRANÝMI MANAŽERSKÝMI NÁSTROJI

Pro účely zjištění a analyzování jednotlivých možných vztahů mezi controllingovým systémem a vybranými manažerskými nástroji je operativní controlling vyjádřen grafickým modelem. Tento model znázorňuje rozdělení controllingového systému do čtyř perspektiv chápaných jako čtyři základní controllingové otázky – kde?, co?, jak? a kdo?. Následně je pro každou perspektivu zkoumáno a popisováno možné propojení s manažerskými nástroji, u kterých lze očekávat potenciální přínosy provázání s controllingem a které by měly znásobovat controllingové přínosy. V návaznosti na slovní popis a rozbor zkoumaných metod řízení je vytvořen grafický model znázorňující nejvýznamnější vzájemné navázání jednotlivých otázek (perspektiv) a jedenácti vybraných manažerských nástrojů zmiňovaných a charakterizovaných v první části disertační práce.

Controllingový systém v každém podniku se neobejde bez určitého počtu různých manažerských nástrojů, jež lze považovat buď přímo za nástroje controllingové, nebo ty, které na ně navazují a ve vzájemném propojení tak zefektivňují podnikové řízení. Tyto nástroje pomáhají zlepšovat podnikový controlling z různých hledisek. V rámci operativního controllingu je možné zkoumat využití manažerských nástrojů ze čtyř zmiňovaných perspektiv. Perspektivy a jejich obsah jsou nastíněny na obr. 7.



Obr. 7: Perspektivy operativního controllingu

Otázka KDE, ve smyslu, v jakých oblastech (objektech) vznikají náklady a jiné veličiny, kterými se podnikový controlling zabývá. Jaké aktivity jsou s tím spjaty, jaká jsou v organizaci nákladová a výnosová (hospodářská) střediska. Jde o vytýčení podnikových oblastí (oddělení) a jednotlivých činností (procesů), jež jsou předmětem zájmu controllingových procedur. Za perspektivou CO stojí jednotlivé zkoumané veličiny a atributy, které jsou předmětem controllingových aktivit. Z hlediska operativního controllingu se jedná většinou o relativně detailní, kvantitativní údaje o podnikovém hospodaření v různých oblastech. Zpravidla to jsou jednotlivé účty v účtovém rozvrhu organizace a specifikované číselníky. Zdrojem těchto dat a informací je podnikový informační a komunikační systém, na který jsou z pohledu controllerů kladeny výrazné požadavky.

Třetí perspektivou je otázka JAK. Zde se jedná o postupy, metodiku, různé výpočty, analýzy a ukazatele, které controlleři při své práci používají. Perspektivy Co a Jak se z praktického hlediska velmi úzce překrývají a jejich oddělení v modelu slouží zejména k jejich prezentaci spíše v teoretické rovině. Co a jak sledovat, jaké ukazatele v daných oblastech měřit a jaké výsledky (cíle) by měly být dosahovány, jsou velmi obtížné otázky, na něž však controlleři v propojení s manažery musí dříve či později odpovědět. Čtvrtou otázkou KDO je myšlena odpovědnost za provádění controllingových funkcí v podniku a odpovědnost za plnění plánovaných cílů v různých oblastech hospodaření. Operativní controlleři jsou zpravidla v určité míře odpovědně zainteresováni na naplňování stanovených cílů a mají tak i jisté kompetence ve spouřozhodování s jednotlivými manažery jako primárně odpovědnými subjekty za cíle v daných zájmových oblastech organizace.

V další části práce jsou vybrány čtyři z celkově jedenácti zkoumaných manažerských nástrojů a jejich propojení s controllingem je rozebráno detailněji. Je provedena podrobnější analýza vazeb a stanovení styčných bodů a podmínek, za kterých jsou tato propojení užitečná. Přínosy ostatních vybraných manažerských nástrojů v rámci controllingu jsou identifikovány méně podrobně, na obecné úrovni.

### **3.1 Vzájemné propojení controllingu a procesního řízení**

#### **Perspektivy Kde a Co**

Pro zmapování podnikových činností, procesů, jasného přiřazení nákladů a dalších veličin k jednotlivým procesům je vhodné zavedení procesního řízení podniku. Základem je vytvoření tzv. procesní mapy detailně modelující všechny hlavní, ale i vedlejší a podpůrné

procesy. Definování jednotlivých v nich probíhajících činností, jejich vzájemných návazností a vazeb s dalšími procesy představuje velmi výrazné usnadnění práce controllerů a manažerů při hledání oblastí, domén, které budou součástí podnikového controllingu. Procesy, na něž je potřeba se nejvíce při provádění controllingových funkcí zaměřit, neboť jsou velmi významné z hlediska tvorby hodnoty výsledných produktů a celopodnikové výkonnosti. Procesní typ řízení tedy umožňuje controllingovým pracovníkům lépe poznat a monitorovat chod, strukturu, potřeby organizace. Umožňuje jim plánovat, následně kontrolovat a provádět případná opatření s vyšším stupněm konkrétnosti a detailnosti, což je základ fungujících controllingových principů.

U každého podnikového procesu musí být známy jeho vstupy a výstupy. S tím jsou spojeny také vstupní a výstupní veličiny, jež lze u těchto procesů měřit a řídit. Na základě toho mohou controlleri vybírat jednotlivé veličiny a atributy hospodaření, které budou předmětem controllingových aktivit. Právě zkoumané veličiny a atributy stojí za perspektivou CO. Z hlediska operativního controllingu se jedná většinou o relativně detailní, kvantitativní údaje o podnikovém hospodaření v různých oblastech. Výhodou jsou v tomto případě kvalitní informační a komunikační systém a implementace prvků znalostního řízení, které zajistí ještě větší integritu obou manažerských nástrojů.

### **Perspektivy Jak a Kdo**

Třetí perspektivou je otázka JAK. Co a jak sledovat, jaké ukazatele v daných oblastech měřit a jaké výsledky (cíle) by měly být dosahovány, jsou velmi obtížné otázky, na něž však controlleri v propojení s manažery musí dříve či později odpovědět. Velmi podobné, ne-li identické, otázky je nutno zodpovědět i při procesním řízení.

Pokud chce podnik efektivně řídit zmapované procesy, musí je umět také měřit. Nastavení cílů, plánování postupů pro jejich dosažení a zejména určení měřitelných metrik je tak naprostou nezbytností. Controlling má tedy zjednodušenou pozici při výběru těch správných ukazatelů a postupů realizovaných analýz v konkrétních procesech organizace, jelikož ty jsou již při správně implementovaném procesním managementu jasně stanoveny. Pro posílení tohoto zájmu, či vylepšení prováděných controllingových procedur je vhodné zkombinovat využití další metod, jako jsou především procesní benchmarking, systém finanční analýzy či odborně zaměřený brainstorming. Je tedy jasné, že i controlling, z důvodu často vyšších nároků na controllingové analýzy a reporty, přispívá větší detailností a tvořením nových metrik a metodik v procesech ke zkvalitňování procesního řízení. Obě metody si tak v tomto směru navzájem vypomáhají.

Jedním z hlavních důvodů zavádění procesního managementu je vyšší flexibilita a celková schopnost organizace účinněji realizovat jakékoliv změny. To představuje další přínos pro controllingové funkce, zejména při plánování a následných realizacích nápravných či preventivních opatření. Změny způsobu prováděných činností, úpravy metodik, postupů jsou základem controllingových opatření a prvky procesního řízení je maximálně usnadňují.

Jednou z vlastností a požadavků na proces je jasně určený vlastník, tedy konkrétní manažer zodpovědný za veškeré činnosti a cíle spojené s daným procesem. Tento fakt usnadňuje komunikaci a vzájemnou spolupráci nejen mezi řídicími pracovníky, ale též mezi manažery jednotlivých procesů a controllingovými pracovníky. Controlleři tak zřetelně vědí, s kým musí jednat při stanovování plánovaných stavů, o řešeních případných odchylek, o změnách postupů a dalších záležitostech týkajících se toho a toho procesu.

Protože je to právě controller, jenž by měl iniciovat většinu controllingových analýz, procedur a procesních změn z nich vyplývajících, a protože pak tyto procedury provádí a je za ně samozřejmě plně zodpovědný, měl by být z jisté části odpovědně zainteresován taktéž na výsledcích jednotlivých procesů. To je velice vhodné, zejména pokud je realizován nějaký projekt, např. opatření proti odchylkám, týkající se více procesů s různými vlastníky. Controlling pak funguje jako jakýsi integrační prvek dotčených procesů a jejich manažerů při realizaci projektu a vzájemné komunikaci. Na základě procesní mapy lze tak určit konkrétní činnosti, za které budou controllingoví pracovníci odpovědní. Míra odpovědnosti by se pak měla stanovit podle kompetencí, které vlastníci procesů controllerům poskytnou. Primární odpovědnost za procesy však musí zůstat jednotlivým manažerům.

Procesní management a controlling jsou manažerské přístupy, které mají společné prvky, cíle a vzájemně se doplňují. Jejich přínosy jsou oboustranné, nehledě na to, která metoda byla v podniku využívána dříve nebo ve větším rozsahu. Toho je třeba využít, neboť kombinací obou nástrojů může dojít k synergickému propojení jejich užitečných charakteristik.

Controlleři využijí zejména informace o struktuře organizace a jejích procesů přehledně zpracované většinou v procesní mapě. Ty usnadní odpovědi na otázku „Kde“ při rozhodování o výběru oblastí (procesů) a v nich probíhajících činnostech, jež je z jakéhokoliv důvodu vhodné zakomponovat do controllingových procedur. Na základě jednoznačné definice vstupních a výstupních veličin jednotlivých procesů a vzájemných vazeb mezi nimi je možné velice efektivně vybrat takové ekonomické veličiny a atributy hospodaření, které budou tvořit obsah controllingové perspektivy „Co“.

Dalším přínosem procesního managementu je v rámci perspektivy „Jak“ snazší výběr správných ukazatelů a metodik realizovaných controllingových analýz v daných procesech. Zpětně pak výsledky těchto analýz a controllingové reporty mohou být iniciátorem tvorby nových či pozměněných měřitelných metrik a postupů v procesech přispívajících ke zkvalitňování procesního řízení. V tomto směru oba nástroje významně podporují systém znalostního managementu podniku. Controlling má na základě provedených analýz především zajistit tvorbu nových či inovovaných informací a znalostí týkajících se přesně vymezených činností v procesech. Implementace procesního řízení zase umožní nové znalosti uložit na správných místech. Výhodou pak je zejména vytváření celopodnikového know-how, jež není primárně uloženo v nestabilním lidském kapitálu, ale v konkrétních procesech a k nim se vztahujících dokumentech, které usnadní efektivnější udržení i sdílení znalostí v podniku.

Jasná definice vlastníka procesu umožní nejen plynulejší komunikaci a informační tok mezi manažery a controllery, ale též se tím vyjasňuje odpovědnost jednotlivých subjektů, kterou řeší perspektiva „Kdo“. Controllingová pracovníci by se měli odpovědnostně podílet na výsledcích jednotlivých procesů, u kterých byly realizovány projekty iniciované či podpořené controllingovými výstupy. V tomto ohledu lze controlling považovat za jakýsi integrující prvek v projektech zabývajících se více procesy s různými vlastníky. Především pro malé a střední podniky je vhodné doporučit spojení představitele (koordinátora) controllingu a procesního managementu v jeden útvar, případně konkrétní osobu (osoby), včetně primární odpovědnosti.

Mezi potenciálně nejpřínosnější formy propojení lze tedy zařadit následující.

- Struktura procesů v procesní mapě usnadní identifikaci oblastí controllingu.
- Definice vstupních a výstupních veličin jednotlivých procesů a vzájemných vazeb mezi nimi pomůže určit vhodné ekonomické veličiny v controllingových analýzách.
- Jasná definice postupů, metod a měřitelných metrik v procesech usnadní výběr vhodných controllingových metod, analýz a ukazatelů.
- Výstupy z controllingových analýz přispívají větší detailností a tvořením nových metrik a metodik ke zkvalitňování činností v procesech.
- Procesní management usnadňuje díky vyšší flexibilitě organizace realizaci změn na základě opatření vyplývajících z controllingových aktivit.

- Definice vlastníka (manažera) každého procesu umožní plynulejší informační tok a komunikaci s controllery.
- Controlling je integrující prvek v projektech (opatření, změny) zabývajících se více procesy s různými manažery v komunikační i odpovědnostní rovině.

### **3.2 Controlling a znalostní management ve vzájemném propojení**

#### **Perspektivy Kde a Co**

V perspektivě KDE jde o vytýčení podnikových oblastí (oddělení) a jednotlivých činností (procesů), jež jsou předmětem zájmu controllingových procedur. Právě zde vznikají různá data a informace důležité pro práci controllera, na jejichž podkladě jsou následně v podniku vytvářeny nové znalosti.

Při implementaci znalostního řízení je vždy nutné identifikovat všechny možné zdroje znalostí. Interními, vlastními zdroji jsou velmi často jednotlivá oddělení organizace a zaměstnanci vykonávající v nich konkrétní podnikové činnosti (procesy). Většinou je vytvořena tzv. znalostní mapa graficky vyjadřující zdroje podnikových znalostí a napomáhající jejich následnému využití a sdílení mezi pracovníky. Takováto identifikace velmi výrazně pomůže controllerům v součinnosti s manažery určit oblasti, procesy, které budou součástí podnikového controllingu. Oblasti, na něž je potřeba se nejvíce při provádění controllingových funkcí zaměřit, neboť jsou velmi významné z hlediska celopodnikové výkonnosti i z hlediska následující tvorby nových, často kolektivních znalostí a zkušeností.

Na základě pochopení struktury, chodu organizace a procesů v zájmových oblastech, případně projektech, je možné stanovit, kde všude v podniku vznikají veličiny a atributy hospodaření, jimiž je vhodné se v rámci controllingu zabývat. Kde jsou nejvýznamnější zdroje dat, informací a znalostí využitelných controllingovými pracovníky a v jakých doménách je, v kontextu prováděného controllingu, největší pravděpodobnost vzniku a uvědomělého vytváření znalostí nových. Odpovědi na tyto otázky lze mj. usnadnit zavedením procesního řízení.

Z definice controllingu plyne také jeho podstata, a to zejména informační propojení plánovacího a kontrolního systému. Tedy propojení plánovaných hodnot zkoumaných veličin a reálně dosažených výsledků sledovaných atributů. Zdrojem těchto dat a informací je podnikový informační a komunikační systém, na který jsou z pohledu controllerů kladeny výrazné požadavky. Jeho kvalitu, a tím i kvalitu celého controllingu lze zlepšit zavedením

znalostního řízení. Propojení lidí, kteří vědí a mají dané informace či prakticky využitelné znalosti, s lidmi, kteří potřebují vědět a tyto znalosti získat, a to rychle, srozumitelně, ve správný čas, s minimálními náklady, přesně vystihuje vztah mezi controllery a ostatními pracovníky (manažery) podniku. Tento vztah je vzájemný se zpětnou vazbou. Controlleři potřebují na začátku ke své činnosti relevantní informace, případně znalosti od konkrétních pracovníků z jednotlivých oblastí (procesů) sledovaných veličin. Stejně tak opačně, údaje z controllingových reportů jsou pak důležitým podkladem pro rozhodování a aktivity těchto pracovníků (zejména manažerů).

### **Perspektivy Jak a Kdo**

Klíčovými v perspektivě JAK jsou individuální znalosti, zejména zkušenosti, konkrétních lidí v organizaci. Cílem systému řízení znalostí je pak tyto znalosti od pracovníků získat, sdílet je v organizaci a především na jejich základě vytvářet znalosti (zkušenosti) kolektivní. Ty by pak měly mít formu doporučených postupů, aktivit v rámci controllingových funkcí, využitelných zejména při analýze a odstraňování odchylek mezi plánem a skutečností. Dále též použitelných pro identifikaci možných příčin a důsledků vzniklých odchylek. Tato analýza pak může iniciovat vznik dalších znalostí v podniku. Podporou a doplněním vytváření takovýchto kolektivních znalostí a budování celopodnikového know-how by měl být obecně jeden z celosvětově nejpoužívanějších manažerských nástrojů – externí a interní benchmarking. Jeho cílem je neustálé srovnávání se s nejlepšími za účelem osvojení si nových praktik a postupů, získávání informací a zkušeností vedoucích ke zlepšení výkonnosti různých podnikových oblastí. (Patton, 2001)

Odpovědnost za controlling nese buď samostatně vytvořené oddělení, nebo v případě menších podniků pak pouze vybraní pracovníci (pracovník). Prakticky stejně tomu tak je u zodpovědnosti za řízení znalostí. Využití znalostního managementu v této perspektivě lze hledat zejména na úrovni jasné identifikace možného využití jednotlivých znalostí organizace konkrétními pracovníky v daných doménách. V rámci všech bází znalostí musí být přesně definováno, odkud každá informace nebo znalost je, kdo je odpovědný za její korektnost a kdo ji může využívat (Svoboda, 2007). K tomuto účelu jsou obecně vytvořeny tzv. stupně zabezpečení znalostí určující rozsah přístupu k nim. Na tomto základě je pak práce controllera i dalších pracovníků mnohem efektivnější, neboť každý se dostane k těm znalostem, které právě potřebuje. V návaznosti je pak možné snadněji přiřazovat jednotlivé úkoly konkrétním zaměstnancům (využití např. analýzy ABC) a také lze rychleji a spravedlivěji hodnotit jejich pracovní výkon (třeba aplikací metody 360 stupňů zpětné vazby). Sdílení znalostí v organizaci může být podpořeno řízenou diskuzí nebo různými manažerskými nástroji pro

podporu rozhodování, jako je například brainstorming, jenž lze využít napříč všemi čtyřmi perspektivami.

V souvislosti s neustálým zlepšováním, jež lze pokládat za jeden z hlavních principů samotného controllingového systému, je možné vyjádřit vzájemnou vazbu controllingu a znalostního managementu. Na začátku potřebuje controllingový systém určité vstupní, stávající data, informace a znalosti (DIZ). Ty jsou poté na základě analýz změn podnikových podmínek, rozboru příčin a důsledků odchylek nahrazeny novými, upravenými DIZ jako výstup controllingových funkcí ve formě reportů a nápravných či preventivních opatření v zájmových oblastech. Controlling tak lze považovat za nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí v organizaci.

Realizace controllingových aktivit, pro něž jsou potřebné vstupní, stávající DIZ, iniciuje vytváření nových (inovovaných) DIZ, jež lze chápat jako výstup controllingových funkcí. Controlling lze tedy považovat za nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí v organizaci. V rámci namodelované perspektivy „Kde“ je znalostní management přínosný při identifikaci zdrojů stávajících znalostí a jednotlivých domén, na něž je potřeba se nejvíce při provádění controllingu zaměřit, a to z důvodu významnosti z hlediska celopodnikové výkonnosti i z pohledu tvorby nových znalostí a zkušeností v budoucnu.

Nejpřínosnější vztah lze hledat ve spojení s perspektivami „Co“ a „Jak“. Zde se naplňuje podstata znalostního řízení při propojování zaměstnanců, kteří vědí a disponují určitými znalostmi (zkušenostmi), s pracovníky, kteří potřebují vědět a k těmto znalostem se dostat. Správně aplikovaný management znalostí by tak, jednak v technické i manažerské rovině, významně usnadnil vzájemnou spolupráci a komunikaci mezi controllery, manažery a ostatními subjekty v podniku v rámci realizace controllingových funkcí. Tato spolupráce by pak měla vyústit ve vytváření kolektivních znalostí a iniciování zmiňovaných neustálých změn (zlepšování).

V perspektivě „Kdo“ se znalostní řízení uplatní zejména při stanovení rozsahu pravomocí k nakládání s informacemi a znalostmi, což výrazně zefektivní přiřazování a plnění úkolů (cílů) každého zaměstnance a též jeho následné hodnocení. Na základě úzké souvislosti controllingu a znalostního managementu v rámci tvorby, sdílení a využívání znalostí lze doporučit, především u malých a středních podniků, sloučení funkce a odpovědnosti controllera a znalostního manažera.

Lze říci, že relevantní data, informace, znalosti a efektivní komunikace jsou alfou a omegou controllingového systému, proto by zavedení znalostního managementu mělo výrazně zvýšit



jeho přínosy pro podnik. Jejich přímé propojení umožňuje posunout teoretické chápání znalostního managementu k jeho reálnému využití v podniku. Inovované DIZ jsou jedním z nejpřínosnějších poznatků umožňující zlepšovat aktivity pracovníků, zejména ekonomického, technického a obchodního úseku.

Mezi potenciálně nejpřínosnější formy propojení lze tedy zařadit následující.

- Controlling je nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí, informací a dat.
- Usnadnění vzájemné spolupráce a komunikace mezi subjekty v controllingu.
- Vzájemná vazba v rámci neustálého zlepšování, kdy controlling vycházející ze stávajících znalostí iniciuje vznik nových a inovovaných znalostí.
- Znalostní mapa usnadní identifikovat oblasti controllingu, ve kterých dochází k největšímu vytváření znalostí a ve kterých jsou znalosti nejvíce potřeba.
- Zvýšení účinnosti controllingu díky stálým kolektivním znalostem (postupům).
- Stupně zabezpečení znalostí zrychlí jejich tok mezi pracovníky i v rámci controllingových funkcí.

### **3.3 Controllingový systém v propojení s benchmarkingem**

#### **Kde a Co**

Provádění procesního benchmarkingu umožní tyto objekty nalézt snadněji. Důležitá je jednak komparace s konkurenčními podniky s podobnou organizační strukturou, ale také interní srovnání procesů (oddělení, projektů) a v nich hledání takových veličin, které budou základem controllingového systému. Takováto identifikace velmi výrazně pomůže controllerům v součinnosti s manažery určit domény, procesy, které budou součástí podnikového controllingu. Oblasti, na něž je potřeba se nejvíce při provádění controllingových funkcí zaměřit, neboť jsou velmi významné z hlediska celopodnikové výkonnosti. Vhodná je zde aplikace v kombinaci s procesním či projektovým řízením.

Zde má metoda benchmarkingu obdobné využití jako v předchozí perspektivě. Na základě provedeného porovnání s těmi nejlepšími lze lépe určit takové atributy a veličiny, které budou součástí controllingu, jelikož jsou relevantní z pohledu naplňování podnikových cílů, zejména v rámci výkonnosti. Jde prakticky o vytvoření informační databáze (systému) sledovaných veličin s plánováním jejich cílových hodnot. Pro zefektivnění informačního a komunikačního systému podniku je možné doporučit implementaci znalostního managementu, který umožní

snadnější realizaci a vzájemné (především informační) propojení benchmarkingu a controllingového systému.

### **Jak a Kdo**

Controlleři mohou využít výkonový benchmarking, při němž se porovnávají různé výkony (finančního i nefinančního charakteru) mezi jednotlivými interními oblastmi v podniku nebo s externím subjektem. To umožní lépe vyhodnocovat vzniklé odchylky a navrhnout účinnější opatření, včetně zrealizování plánovaných cílových hodnot jednotlivých ukazatelů (resp. zkoumaných veličin). Ještě přínosnější je pak v této perspektivě aplikace procesního benchmarkingu nejlepších praktik. Pomocí této metody si mohou controllingoví pracovníci osvojit nejlepší praktiky těch nejlepších organizací v rámci plánování, měření i vyhodnocování odchylek všech analyzovaných atributů a používaných ukazatelů. Nezastupitelná je identifikace nejlepších postupů a metod při vytváření nápravných a preventivních opatření s cílem zefektivnit klíčové procesy, a tím minimalizovat budoucí odchylky.

Přínos propojení obou nástrojů lze však spatřovat oboustranně. Každý benchmarkingový projekt se neobjede bez jasné identifikace a analýzy benchmarkingového partnera (jak to dělá on), ale taktéž bez perfektního poznání sama sebe (jak to děláme my). Právě detailní informace a celkový obraz o stavu, procesech vybrané oblasti ve svém podniku jsou doménou controllingového útvaru.

Odpovědnost za controlling nese buď samostatně vytvořené oddělení, nebo v případě menších podniků pak pouze vybraní pracovníci (pracovník). Prakticky stejně tomu tak je u zodpovědnosti za provádění benchmarkingových aktivit. Controllingoví pracovníci jsou většinou nejvíce odpovědní za správnou kontrolu jednotlivých zkoumaných atributů, následnou analýzu odchylek a návrh nápravných či preventivních opatření pro jejich eliminaci. Pokud se tyto odchylky v podniku často opakují a nedaří se je dlouhodobě odstranit, lze se při jejich řešení inspirovat u nějakého benchmarkingového partnera. Benchmarking je tak velmi vhodným nástrojem pro identifikaci a analýzu příčin i důsledků vzniklých odchylek a pro následné stanovování optimálních opatření. Tím přispívá ke zlepšení controllingu a k posílení funkce controllera v podniku i z hlediska jeho zodpovědnosti.

Postupné fáze a princip controllingu i benchmarkingu jsou velice podobné a vzájemně se prolínají. Toho je třeba využít a zkombinovat využívání obou metod, neboť tak může dojít k synergickému propojení jejich užitečných charakteristik. Benchmarking, jenž by měl

především najít a navrhnout možné reakce na změny v okolí předmětné oblasti, je možné označit za nástroj controllingu, pomocí něhož lze efektivněji zkoumat příčiny a důsledky odchylek. Controlling je zase na druhou stranu nesmírně užitečný při přípravě benchmarkingového projektu, a to zejména při analýze interního současného stavu vybrané podnikové sféry. Umožňuje získat detailní představu o tom, co, jak a s jakým úspěchem je v podniku realizováno a kde jsou fatální nedostatky, jež je nutno řešit.

V rámci namodelovaných perspektiv „Kde“ a „Co“ je benchmarking přínosný při identifikaci rozsahu implementace controllingových funkcí. Správně provedený procesní benchmarking odpoví kde (v jakých procesech) a co (jaké veličiny) je vhodné podrobit controllingovým procedurám. To vše na základě srovnání s benchmarkingovým partnerem, ať už on sám v dané sféře controlling využívá, nebo na ni a určité veličiny klade významný důraz. V kombinaci se znalostním managementem je implementace těchto metod zárukou plynulejšího informačního a komunikačního toku, jako klíčového faktoru efektivního controllingu.

Hlavní benefit propojení lze vysledovat v perspektivě „Jak.“ Procesní i výkonový benchmarking zde pomůžou controllerům poznat nejen skutečný stav výkonnosti firmy a zlepšit její plánování v budoucnosti. Zejména však také přispějí k řešení vzniklých odchylek při vytváření protiopatření. Benchmarking je tedy relevantní nástroj budování podnikového know-how, nejen v rámci controllingového systému. Z pohledu perspektivy „Kdo“ je významná odpovědnost za controllingové aktivity a plnění cílových stavů, což je pomocí neustálého osvojování si nejlepších postupů, a tím i tedy neustálým zlepšováním, značně posíleno. Na základě již zmiňované úzké souvislosti obou manažerských nástrojů lze doporučit, především u malých a středních podniků, sloučení funkce a odpovědnosti controllera a hlavního představitele (koordinátora) benchmarkingu.

Mezi potenciálně nejpřínosnější formy provázání lze tedy zařadit následující.

- Procesní benchmarking umožní efektivněji nalézt oblasti a činnosti, na které je potřeba se nejvíce při provádění controllingu zaměřit.
- Porovnáním s těmi nejlepšími lze lépe určit relevantnost atributů a veličin hospodaření, které budou součástí controllingu.
- Benchmarking je nástrojem pro identifikaci a analýzu příčin a důsledků odchylek a změn v okolí ovlivňující předmětnou controllingovou oblast.

- Identifikaci nejlepších postupů, metod a ukazatelů benchmarkingových partnerů lze dosáhnout zlepšení při tvorbě návrhů opatření proti odchylkám zjištěných controllingem.
- Controlling podává detailní informace o interním stavu vybrané podnikové sféry, jež je předmětem konkrétního benchmarkingového projektu.
- Benchmarking skrze neustálé osvojování si nejlepších praktik posiluje funkci controllera z hlediska jeho odpovědnosti za provádění controllingu a návrhy řešení odchylek.

### **3.4 Přínosy propojení controllingu a outsourcingu**

#### **Kde a Co**

Jak již bylo uvedeno, v rámci perspektiv Kde a Co je nutné stanovit takové oblasti a v nich sledované veličiny, na něž je třeba se nejvíce při provádění controllingových procedur zaměřit, protože jsou velmi významné z hlediska celkové produktivity a celopodnikové výkonnosti. Zde se controlleři zpravidla neobejdou bez dobrého informačního a komunikačního systému. Ten by měl být základem znalostního managementu firmy. Praxí mnoha podniků je přenechat vybudování a samotné zajištění správy celého či některých částí informačního a komunikačního systému externím specialistům. (Rydvalová, Rydval, 2007). Ti následně zabezpečují informační logistiku v podniku.

#### **Jak a Kdo**

Outsourcingem procesů v oblasti IT lze tedy dosáhnout kvalitnějšího a lépe fungujícího toku dat, informací a znalostí. To je alfou a omegou controllingového systému. Nejen při hledání podnikových domén, výběru ekonomických veličin a plánování jejich cílových hodnot, ale i při vytváření sledovaných ukazatelů, následném monitoringu, měření procesů, reportingu a řešení identifikovaných odchylek. Outsourcing má tak dopad i na otázku Jak. Nehledě na konkrétní podnikovou sféru je hlavní podstatou outsourcingu zlepšit, z různého pohledu, provádění outsourcovaných procesů. Pokud se opakovaně v nějaké firemní oblasti vyskytují relevantní výkonnostní odchylky skutečnosti oproti plánu a nedaří se je dlouhodobě ve vlastní režii eliminovat, je nejvhodnějším způsobem tyto činnosti (procesy) outsourcovat. Pokud nejsme schopni se svými zdroji zajistit naplnění plánovaných stavů, ani při opakovaných změnách v daných procesech realizovaných na základě např. benchmarkingových cyklů, je jejich svěření externím specialistům poslední a optimální volbou.

Outsourcing tak controlleři ve spojení s jednotlivými manažery využijí k plynulejší realizaci controllingových funkcí i k samotnému zlepšování sledovaných „problémových“

procesů a veličin. Avšak vztah těchto nástrojů je oboustranný, a lze tak vysledovat i přínosy controllingu pro outsourcingové projekty. Tím hlavním je prakticky jasná identifikace procesů a rozsahu činností, jež je vhodné převést na třetí osobu. Nikdo jiný v celé organizaci nemá tak detailní informace o většině procesů, jejich struktuře a ekonomické efektivnosti, než právě controllingové pracovníci. Controllingové výstupy jsou tedy základem pro následné rozhodování manažerů, zda a jaké oblasti v podniku outsourcovat, neboť jejich provoz vlastními zdroji je z různých důvodů neefektivní. Controllingové reporty taktéž představí možnosti, kam alokovat ušetřené zdroje, aby se podpořily zejména hlavní procesy klíčové pro celofiremní výkonnost. Konečně i outsourcované aktivity musí být podnikem interně řízeny a ty nejdůležitější z nich budou součástí controllingových procedur.

Přínosy outsourcingových projektů pro controlling lze hledat ve zrychlení realizovaných controllingových funkcí, zejména prostřednictvím zkvalitnění procesů v IT i jiných sférách zabezpečovaných externími profesionály. Zlepšení např. informačních a komunikačních systémů, prostřednictvím jejich expertní správy nebo implementace nových analytických nástrojů, usnadní controllerům ve firmě identifikovat problémové oblasti, klíčové veličiny, jež je vhodné zahrnout do controllingových analýz a procedur. Plynulejší informační tok také zajistí efektivnější řízení vzniklých odchylek.

Outsourcing je sám o sobě změna. Změna v provádění určitých činností, procesů. Proto ho je možné pokládat za vhodný nástroj při řešení vzniklých odchylek, a tím tedy zlepšování oblastí, kde se tyto odchylky vyskytují. Zejména pak u malých a středních podniků, které nedisponují tak odbornými kapacitami a kvalifikovanými pracovníky pro specifické činnosti nebo doprovodné aktivity doplňující většinou hlavní byznys. Vždy se však musí pečlivě zvážit ekonomická výhodnost jeho využití a v případě zejména klíčových aktivit firmy by měl být až posledním možným řešením pro zlepšení. Outsourcing tedy ve své podstatě spadá do filozofie neustálého zlepšování, což je taktéž hlavní princip a jakýsi rámec controllingu.

Outsourcingové projekty mohou na začátku využít detailní informace o struktuře a efektivnosti daných procesů, jež jsou zpracovávány právě controllingem. Outsourcované oblasti je stále nutné interně řídit, hodnotit. Proto lze doporučit, aby alespoň některé z nich podléhaly controllingovému systému uvnitř podniku.

Mezi potenciálně nejpřínosnější formy propojení lze tedy zařadit následující.

- Díky zkvalitnění procesů v IT i jiných sférách zabezpečovaných outsourcingem dochází ke zrychlení realizovaných controllingových funkcí.

- Řešení problematických procesů s odchylkami prostřednictvím jejich outsourcingu.
- Zabezpečení řízení a hodnocení outsourcingovaných oblastí pomocí interního controllingu.
- Outsourcingové projekty využívají detailní informace controllingu o struktuře a efektivnosti procesů relevantních k outsourcingu.

### **3.5 Vzájemné navázání controllingových perspektiv a ostatních vybraných manažerských nástrojů**

#### **Projektové řízení**

Některé organizace provádí svou ekonomickou činnost ve formě různých projektů. Jedná se o společnosti, které chápou každou svou zakázku jako specifický projekt, nebo považují za jednotlivé projekty výrobu a prodej svých produktů (produktových řad). U takovýchto podniků je vhodné aplikovat projektový management.

Plánování (cíle), realizace a kontrola jednotlivých projektů jsou většinou především z operativního hlediska z velké části nezávislé. Často se jedná o tzv. samostatné strategické podnikatelské jednotky, jež mají společná pouze některá celopodniková střediska, zejména na strategické úrovni. Operativní controllingové funkce tedy probíhají odděleně v každém projektu a výstupy jsou pak reportovány do společné (strategické) centrály. V každém projektu je tak jeden nebo více controllerů (analytiků), kteří se zaměřují jen na analýzy v tomto projektu. Z pohledu controllingu je v každém podniku nutné klasifikovat veškeré náklady a vytvořit určitá nákladová střediska. Controller by měl pak být odpovědný za správné přiřazení jednotlivých nákladů k těmto střediskům a také za následné alokování (přeúčtování) nákladů či jejich části do podnikových projektů podle určeného klíče (podíly, přírážky atd.). Projektový management se tedy nejvíce uplatní při hledání oblastí, jež budou předmětem controllingu (projekty, oddělení, procesy) a při identifikaci nákladových středisek v rámci perspektivy „Kde“.

#### **Analýza ABC**

Pokud má controller k dispozici veškeré potřebné informace a znalosti, musí se dále rozhodnout, jaké z nich využije a jakými problémy se bude zabývat. K tomu je určen manažerský nástroj pro stanovení priorit, analýza ABC. Jejím principem je srovnávání množství a hodnoty. Z podnikové praxe se ukázalo, že ve většině případů platí tzv. Paretovo pravidlo, kdy obecně cca 80 % hodnoty je tvořeno pouze 20 % nějakého množství a opačně. Controllingoví pracovníci a manažeři mohou tuto metodu využít např. pro určení prioritních

veličin (atributů) hospodaření v daných oblastech podniku, které nejvíce ovlivňují naplňování nejdůležitějších cílů a výkonnost organizace jako celku, a na ně se poté intenzivně zaměřit.

Analýza ABC má široké uplatnění. V souvislosti s controllingem ji lze nejlépe uplatnit v Time managementu. V případě dělení svých úkolů by se měl controller, či manažer především věnovat té skupině aktivit, které jsou pro plnění cílů nejdůležitější (skupina A). Ostatní úkoly, jež mu zabírají více času, ale z pohledu cílů nejsou tak důležité, je vhodné chytře delegovat. Část úkolů skupiny B a všechny ze skupiny C by tedy měly být delegovány společně s odpovědností za jejich plnění, neboť jsou nejvíce časově náročné, relativně nedůležité a nepřinášejí pro podnik takovou hodnotu. Toto efektivní zaměření se na relevantní problémy a úkoly posiluje propracovanost toku práce a významně urychluje dosahování cílů. Nejprínosnější je tak tato metoda v perspektivě „Co“ a odpovědnostní „Kdo“.

### **Nástroje řízení změny**

Controllingové reporty mají zejména sloužit jako podklad pro rozhodování o realizaci změn (vylepšení) v zájmových oblastech. Proto jsou veškeré nástroje managementu změny velice silně spjaty v podstatě se všemi čtyřmi controllingovými perspektivami. Na operativní bázi je důležité provádět změny a s tím související analýzy takřka na intra denní frekvenci, v závislosti na konkrétní oblasti a konkrétním problému. Takovýchto menších problémů, resp. v další fázi změn a postupných zlepšení je zejména ve větších organizacích vysoký počet. Je tedy prakticky nemožné, aby mohlo být vše, od zjišťování, přes vytváření řešení až po realizaci, v kompetenci managementu nebo samotného controllera. Proto je nezbytně nutné zapojit do neustálého zlepšování všechny pracovníky. Nejvýhodnějším nástrojem řízení malých, neustálých změn v krátkém období je Kaizen.

Strategické velké změny, z velké části iniciované výsledky těch menších, pak musí již plně řídit vrcholové vedení podniku ve spolupráci s nižším managementem a dalšími kompetentními pracovníky. Těchto radikálních přeměn je jen zlomek, jejich výsledek má však zcela zásadní dopad na fungování nejen dané zájmové oblasti, ale i podniku jako celku. Zde již nastupují časově násobně náročné projekty Reengineeringu či Leanu. Controlling může všechny tyto metody synergicky využít. Jednak operativní controlling pro běžné analýzy a provádění opatření proti krátkodobým odchylkám plánu a skutečnosti. Taktéž pak strategický controlling pro strategické analýzy a klíčové změny v podniku. Lze tedy v podstatě říci, že controlling je v tomto směru jakýsi integrační prvek metod neustálého zlepšování a obecně managementu změny.

## **Brainstorming**

Dalším manažerským nástrojem pro podporu rozhodování, jenž lze využít napříč všemi čtyřmi perspektivami, je brainstorming. Všechny jeho druhy a aplikační formy (brainwriting apod.) najdou výrazné uplatnění především při pořádání hromadných workshopů, porad a podobných podnikových meetingů. Zde se řeší různé problémy spojené s plánováním, monitoringem, kontrolou a analýzou vzniklých odchylek skutečnosti od plánovaných cílů. Dále je většinou žádoucí navrhnout optimální nápravná či preventivní opatření pro eliminaci těchto odchylek. Prostřednictvím brainstormingu tak mohou vyjádřit svoje názory a návrhy všechny zainteresované subjekty, většinou z různých oddělení podniku, s různým vzděláním, zkušenostmi a celkovým pohledem na danou problematiku.

## **Metoda 360 stupňů zpětné vazby**

Na základě míry skutečného naplnění plánovaných cílů jsou controlleři, manažeři a další zainteresovaní pracovníci hodnoceni a odměňováni. Stanovit pracovní výkonnost, chování, schopnosti, potenciál a míru odpovědnosti za dosažené výsledky konkrétního pracovníka lze s použitím metody 360 stupňů zpětné vazby. Hodnocení konkrétního pracovního výkonu konkrétního pracovníka v kruhu 360 stupňů všemi subjekty, které ho obklopují a které mají relevantní informace k hodnocení, je vysoce účinný nástroj. Výhodou je, že hodnotícími subjekty jsou nejen nadřízení hodnocené osoby, ale i její kolegové, podřízení a dokonce i osoba sama v rámci sebereflexe. Tím vznikne komplexní soubor anonymního hodnocení konkrétního člověka v organizaci, který mu zajistí zpětnou vazbu a nadřízeným určitý základ pro odměňování pracovního výkonu. Manažer, potažmo controller tak může stanovit míru podílení se každého subjektu na plnění cílů i v rámci controllingových funkcí. Metoda má tak primární přínos pro controllingovou perspektivu „Kdo“.

## **Finanční analýza**

Alfou a omegou finančního (ekonomického) controllingu je celá řada finančních ukazatelů v rámci celého systému finanční analýzy. Controlleři mají v tomto případě velmi široký výběr z absolutních, relativních, syntetických ukazatelů až po sofistikované indikátory vyjádřené robustními modely. Důležitými oblastmi, v rámci nichž jsou jednotlivé ukazatele vytvářeny, jsou rentabilita, likvidita, stabilita, aktivita atd. I přesto, že existuje mnoho již vymyšlených a hojně používaných indikátorů a postupů jejich výpočtu, mohou si controlleři v podniku vytvořit prakticky libovolné ukazatele, jež budou vhodně odrážet výkonnost daných oblastí a poskytovat jim požadované informace. Důraz je třeba brát hlavně na srozumitelnost



a maximální efektivitu při vytváření a interpretaci. Finanční analýza má největší benefit při podpoře controllingové perspektivy „Jak“.

### **Kalkulační metody a rozpočty**

Denním chlebem controllingových pracovníků a manažerů v oblasti nákladů (nákladovém controllingu) jsou kalkulace a rozpočty. A to jak vypracování předběžných (plánovaných), tak i výsledných (skutečných) kalkulací nákladů na kalkulační jednici a rozpočtů nákladů za určitou oblast (projekt) v podniku za určitý časový úsek. Pro přesné stanovení přímých a nepřímých nákladů na jednici jsou využívány různé druhy kalkulačních vzorců. Aby bylo možné tyto metody a kalkulační vzorce v praxi využít, je nezbytně nutné detailně klasifikovat náklady a vytvořit jednotlivá nákladová střediska organizace. O této problematice pojednává první perspektiva „Kde“. Kvalitní kalkulační systém a tvorba rozpočtů jsou zcela zásadní nástroje, bez kterých nemůže žádný controllingový systém správně fungovat. Tvoří tak základ perspektivy „Jak“.

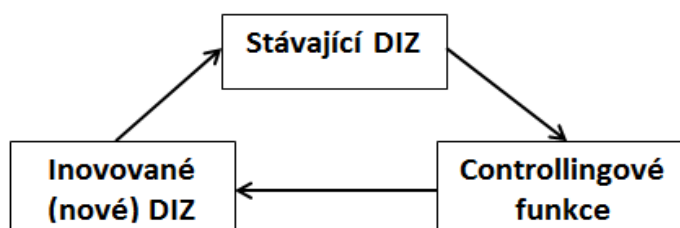
### **3.6 Cesta k neustálému zlepšování**

Podle mnoha studií, například (Darroch, 2005), jsou účinně řízené znalosti a procesy klíčem k inovacím, které pak mají vliv mimo jiné i na finanční výkonnost organizace. Controlling ve své podstatě vlastně také vede k neustálému vytváření inovací (zlepšení) v zájmových oblastech podniku, a to ve formě nápravných a preventivní opatření, jejichž cílem je zabránit odchylkám. V tomto bodě lze jasně identifikovat propojení controllingového systému a Demingova PDCA cyklu neustálého zlepšování (přizpůsobování vnějším a vnitřním podmínkám společnosti). (Bhulyan, 2005). V rámci něho probíhá plánování (Plan), kdy se určují cílové hodnoty sledovaných veličin a také cesty (postupy, akce), jak jich dosáhnout. Pro plánování jsou nezbytně nutná stávající data, informace a znalosti (DIZ) podniku. V další fázi jsou plány realizovány, monitorují a měří se skutečně dosažené hodnoty sledovaných atributů (Do). Zde jsou získávána nová data a informace o sledovaných veličinách a podmínkách hospodaření podniku.

Následně je prováděna samotná kontrola (Check), při které se identifikují odchylky skutečnosti od plánu. V poslední fázi (Act) jsou tyto odchylky, jejich příčiny a důsledky analyzovány, navrhuje a posléze se realizují nápravná a preventivní opatření. Provádí se změny (inovace) z důvodu zjištěných odchylek způsobených změnou okolních či interních podmínek podniku, s čímž souvisí vznik nových DIZ. Na základě stávajících DIZ a na základě provedení controllingových funkcí (činností) jsou tedy vytvořeny nové

(inovované) DIZ, jež se zahrnou do změněného (zlepšeného) plánu, ukotví se v organizaci a stanou se stávajícími DIZ do dalšího cyklu neustálého zlepšování (Čapek, 2014).

Tato úvaha je graficky znázorněna na obr. 8, který vyjadřuje vzájemnou vazbu controllingu a znalostního managementu. Na začátku potřebuje controllingový systém určité vstupní, stávající DIZ. Ty jsou poté na základě analýz změn podnikových podmínek, rozboru příčin a důsledků odchylek nahrazeny novými, upravenými DIZ jako výstup controllingových funkcí ve formě reportů a nápravných či preventivních opatření v zájmových oblastech. Controlling tak lze považovat za nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí v organizaci, stejně jako za nástroj uplatňování principu neustálého zlepšování.



Obr. 8: Vzájemná vazba controllingu a znalostního managementu v rámci neustálého zlepšování

Každý podnik, ať již samostatně či v rámci pevně zakotveného integrovaného managementu v jeho systému řízení, musí nutně uplatňovat princip neustálého zlepšování. Na operativní úrovni je především důležité provádět změny a s tím související analýzy takřka na intra denní frekvenci, v závislosti na konkrétní oblasti a konkrétním problému. Takovýchto menších problémů, resp. v další fázi změn a postupných zlepšení je zejména ve větších organizacích vysoký počet. Je tedy prakticky nemožné, aby mohlo být vše, od zjišťování, přes vytváření řešení až po realizaci, v kompetenci managementu. Proto je nezbytně nutné zapojit do neustálého zlepšování všechny pracovníky. Nejvýhodnější metodou malých, neustálých změn v krátkém období je tedy nepochybně Kaizen.

Strategické velké změny, z velké části iniciované výsledky těch menších, pak musí již plně řídit vrcholové vedení podniku ve spolupráci s nižším managementem a dalšími kompetentními pracovníky. Těchto radikálních přeměn je jen zlomek, jejich výsledek má však zcela zásadní dopad na fungování nejen dané zájmové oblasti, ale i podniku jako celku. Zde již nastupují časově násobně náročné projekty Reengineeringu či Leanu. Controlling může všechny tyto metody synergicky využít. Jednak operativní controlling pro běžné analýzy a provádění opatření proti krátkodobým odchylkám plánu a skutečnosti. Taktéž pak strategický controlling pro strategické analýzy a klíčové změny v podniku. Lze tedy v podstatě říci, že controlling je v tomto směru jakýsi integrační prvek metod neustálého zlepšování a obecně managementu změny.

Jedním z primárních úkolů controllingu je optimalizace podnikových činností a procesů vedoucí k zefektivnění tvorby zisku a hodnot dalších sledovaných ekonomických veličin a ukazatelů. Obdobně je podstatou procesního řízení naplnit cíle organizace prostřednictvím co nejefektivněji prováděných procesů. Těmito cíli mohou být např. plánované hodnoty ekonomických veličin a ukazatelů. Jejich optimalizací je dosahováno zlepšení stávajícího stavu, resp. jeho změna (úprava) vzhledem k aktuálním interním i externím podnikovým podmínkám. Jelikož je třeba tuto optimalizaci provádět pravidelně, lze hovořit o tzv. neustálém zlepšování organizace v různých oblastech. To je bezesporu společným cílem jak controllingu, tak i principů procesního managementu.

Controlling ve své podstatě směřuje k neustálé tvorbě inovací (zlepšení) v zájmových sférách, veličinách ve formě nápravných či preventivních opatření proti odchýlkám. Také u procesního managementu je neustálé zlepšování procesů klíčovým principem. Stejně tak jako controllingové funkce, tak i soubor činností v rámci procesního řízení je možné podobně namodelovat pomocí zmíněného PDCA cyklu. Obě metody si jsou v jednotlivých fázích navzájem přínosné a více či méně se doplňují. Jejich kombinací tak lze dosáhnout rychleji, snadněji a účelněji kýženého zlepšení.

Společným cílem controllingu a benchmarkingu je bezesporu neustálé zlepšování organizace v různých oblastech. U controllingového systému již byla zmíněna souvislost s PDCA cyklem. Velmi podobně je řadou studií pohlíženo i na benchmarkingový systém. Camp (1995) např. modifikoval Demingův cyklus pro potřeby benchmarkingu na fáze plánování, shromažďování dat, analyzování a zlepšení. Lze tedy říci, že se jednotlivé fáze a postupy obou metod velmi prolínají a jejich kombinací je možné dosáhnout synergických efektů. Zatímco controlling má za úkol zjistit a eliminovat odchylky v konkrétní podnikové oblasti způsobené především neustálou změnou okolních podmínek, benchmarkingový systém by měl tyto změny identifikovat, upozornit na ně controllery a přijít s návrhy, jak a s čím na tyto změny reagovat.

Outsourcing je sám o sobě změna, a to změna v provádění určitých činností, procesů. Proto ho je možné pokládat za vhodný nástroj při řešení vzniklých odchylek, a tím tedy zlepšování oblastí, kde se tyto odchylky vyskytují. Vždy se však musí pečlivě zvážit ekonomická výhodnost jeho využití a v případě zejména klíčových aktivit firmy by měl být až posledním možným řešením pro zlepšení. Outsourcing tedy ve své podstatě také spadá do filozofie neustálého zlepšování.

## 4 VÝZKUM

### 4.1 Primární výzkum

#### 4.1.1 Základní informace a výzkumný vzorek

Pro získání poznatků o využívání controllingu a rozsahu jeho uplatnění v podnikové praxi a potřebných dat k vyhodnocení hypotéz byl zvolen primární kvantitativní výzkum, v rámci kterého bylo provedeno dotazníkové šetření.

**Cílem výzkumu** je zhodnotit využívání a rozsah uplatnění operativního controllingu v malých a středních podnicích působících na území regionu NUTS 2, zjistit důvody pro případné nevyužívání controllingu v podnicích a ověřit možnosti jeho propojení s vybranými manažerskými nástroji.

Pro účely zpracování výzkumu byl zvolen region, ve kterém se nachází Univerzita Pardubice, a to Region soudržnosti NUTS 2 Severovýchod. Tento region je tvořen Pardubickým, Královéhradeckým a Libereckým krajem. Vhodnost výběru regionu podporuje skutečnost, že dvě největší města regionu, Pardubice a Hradec Králové, společně s několika dalšími městy v České republice mají nejnižší podíl dlouhodobé nezaměstnanosti. (CZSO, 2016)

Dotazníkové šetření probíhalo v měsících únor až březen 2016 prostřednictvím on-line dotazníku ve webové aplikaci Survio a s využitím kontaktů z podnikové databáze Magnus Web.

**Výzkumným vzorkem** je segment malých a středních podniků:

- s počtem zaměstnanců od 50 do 249;
- výrobních i nevýrobních v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví;
- se sídlem na území regionu NUTS 2 Severovýchod.

Důvody, pro které byl vybrán segment malých a středních podniků, jsou následující. Malé a střední podniky (MSP) jsou velmi významnou součástí tržní ekonomiky každého státu. Mají nezastupitelný vliv nejen na ekonomickou výkonnost národního hospodářství, ale je význačné i v rámci sociálních přínosů. Až 99 % všech podnikatelských subjektů na území států Evropské Unie se řadí mezi malé a střední podniky. Ty pak každoročně zajišťují zhruba tři čtvrtiny všech pracovních míst a asi 60 % celkového vyprodukovaného hrubého domácího

produktu. I z těchto důvodů jsou často označovány jako hlavní motory ekonomik, či jejich páteře. (Gabrižová, 2009). Také v České republice patří MSP k nejvýznamnějším článkům podnikatelského prostředí. Malé a střední podniky tvoří 99,8 % subjektů, podílejí se více jak 60 % na celkové zaměstnanosti v české podnikatelské sféře a produkují zhruba 35 % celkového hrubého domácího produktu ČR. (Plačková et al., 2011)

Mezi největší výhody MSP patří jejich flexibilita. Menší podniky dokáží většinou mnohem rychleji a efektivněji reagovat na různé změny ve svém okolí a snáze se jim přizpůsobují. S tím souvisí i efektivnější inovační činnost. MSP jsou jednak schopny díky své pružnosti a méně složité struktuře inovovat rychleji, účelněji, jednak jsou též k inovační kreativě neustále nuceny, aby dokázaly přežít na silně konkurenčním trhu a při srovnání s většími korporacemi.

Naopak za nevýhody MSP lze považovat zejména ztížený přístup k finančním zdrojům, a tím i celková menší finanční síla. To je často spojeno s nedostatkem kvalifikovaných lidských zdrojů, omezenou možností propagace i nižší vyjednávací silou se silnějšími obchodními partnery. I přesto jsou MSP hlavním zdrojem ekonomické prosperity a jejich existence je značně podporována jak ze strany Evropské Unie, tak ze strany jednotlivých států. (MPO, 2016)

Reprezentativnost výběrového vzorku pro výzkum lze statisticky determinovat podle vzorce (1) (Kozel, 2006):

$$n \geq \frac{t_{\alpha}^2 * p * (1 - p)}{d^2} \quad (1)$$

kde:  $n$  je potřebný minimální rozsah výběru,

$\alpha$  je spolehlivost,

$t_{\alpha}$  značí koeficient spolehlivosti pro dané  $\alpha$ ,

$p$  je odhad relativní četnosti zkoumaného znaku v základním souboru,

$d$  určuje požadovanou přípustnou chybu v rámci výzkumu.

Jestliže je zvolena požadovaná spolehlivost  $\alpha = 0,1$ , koeficient intervalu spolehlivosti 90 %  $t_{\alpha} = 1,645$ , při přípustné chybě  $d = 10$  % s odhadem relativní četnosti  $p = 0,8$ , pak podle výše uvedeného platí, že:

$$n \geq \frac{1,645^2 * 0,8 * 0,2}{0,10^2} = 43,30 \cong 44 \quad (2)$$

Je tedy zřejmé, že minimální počet prvků ve výběrovém souboru by pro zajištění jeho reprezentativnosti měl dosáhnout alespoň 44 podniků.

Výběrový soubor je určen výběrem bez opakování na základě responzí v dotazníkovém šetření. Z celkového počtu 548 oslovených aktivních podniků vyselektovaných podle výše uvedených kritérií odpovědělo 51 respondentů zahrnutých do výzkumu. Tento počet tedy splňuje podmínku minimálního rozsahu (2) a výběrový soubor lze tak považovat za reprezentativní. Celková návratnost odpovědí v dotazníkovém šetření činí v relativním vyjádření 9,31 %.

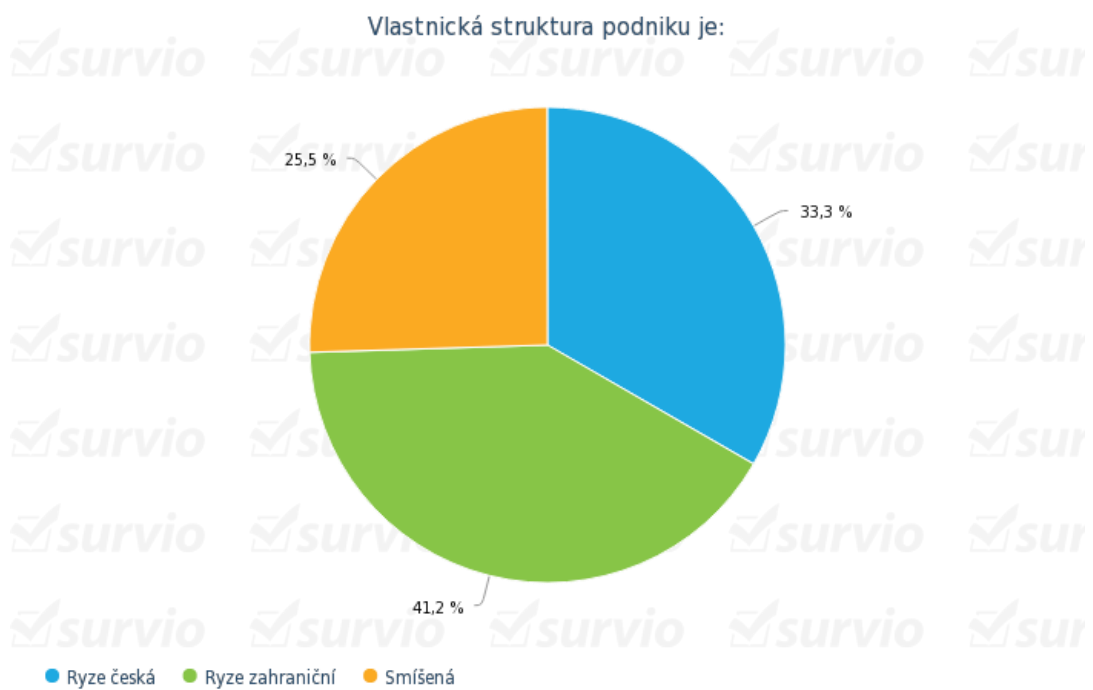
Vytvořený dotazník je rozdělen do čtyř částí, viz Příloha A. První tzv. Úvodní část se věnuje charakteristice daného respondenta. Jedná se zejména o jeho velikost, zaměření podnikání, vlastnickou strukturu a zjištění, zda v nějaké formě využívá controlling. Druhá část je poté určena pouze pro podniky nevyužívající controlling, kde se řeší především důvody této skutečnosti. Dotazník pokračuje sekcí pro podniky s realizovaným controllingem. Zde respondenti uvádějí informace o začlenění controllingu do organizační struktury, jeho personálním zajištění či nejčastější oblasti využití. Poslední, čtvrtá, část společná pro všechny dotazované podniky se zabývá např. vlivem controllingu na finanční výkonnost, nejdůležitějšími vlastnostmi controllerů, využíváním dalších manažerských nástrojů ve zkoumaných podnicích a ověřením konkrétních možností vzájemného propojení controllingu a vybraných manažerských nástrojů.

#### **4.1.2 Analýza dat z dotazníkového šetření**

Na obr. 9 je patrné, že ze všech 51 respondentů podniká téměř 65 % v průmyslovém odvětví. Více jak jedna pětina podniků uvádí jako svůj předmět podnikání dopravní služby a zbývající část poté působí v oblasti stavebnictví. Z toho lze usoudit, že zájem o controlling jako takový mají především podniky zabývající se průmyslovou výrobou, jejichž finálním produktem je nejčastěji konkrétní hmotný výrobek.



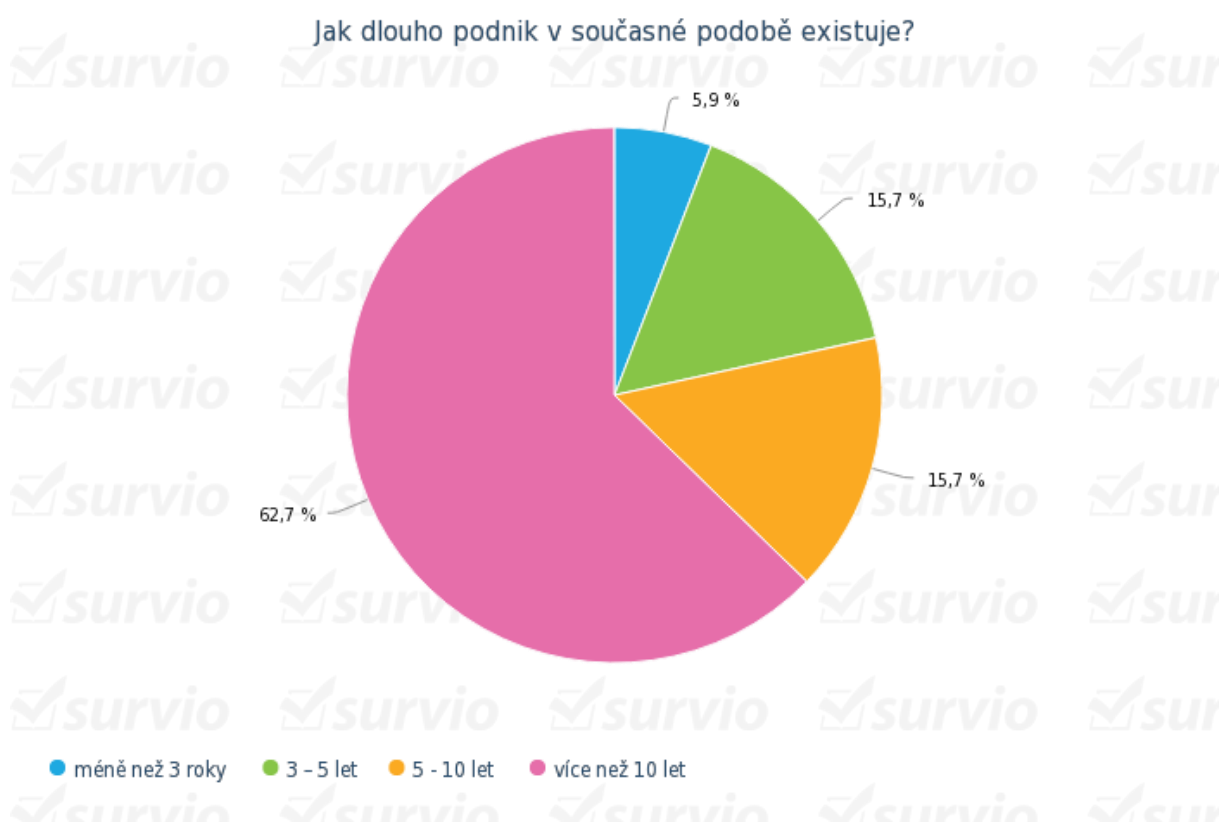
Obr. 9: Struktura podniků podle oblasti působení



Obr. 10: Vlastnická struktura respondentů

Graf na obr. 10 ukazuje, že nejpočetněji jsou ve výzkumném vzorku zastoupeny podniky s ryze zahraniční vlastnickou strukturou. Třetina dotazovaných uvádí ryze české majitele a zhruba čtvrtina podniků je vlastněna částečně českými a částečně zahraničními subjekty. Z historického vývoje controllingu a charakteristiky českého podnikatelského prostředí lze předpokládat, že většina podniků se zahraniční majetkovou účastí jsou dceřiné společnosti matek z německy mluvících zemí. Zájem ryze českých podniků o controlling podle dotazníkového šetření je však relativně vysoký, což podporuje myšlenku neustále se rozšiřujícího trendu implementace controllingového systému i v těchto podnicích.

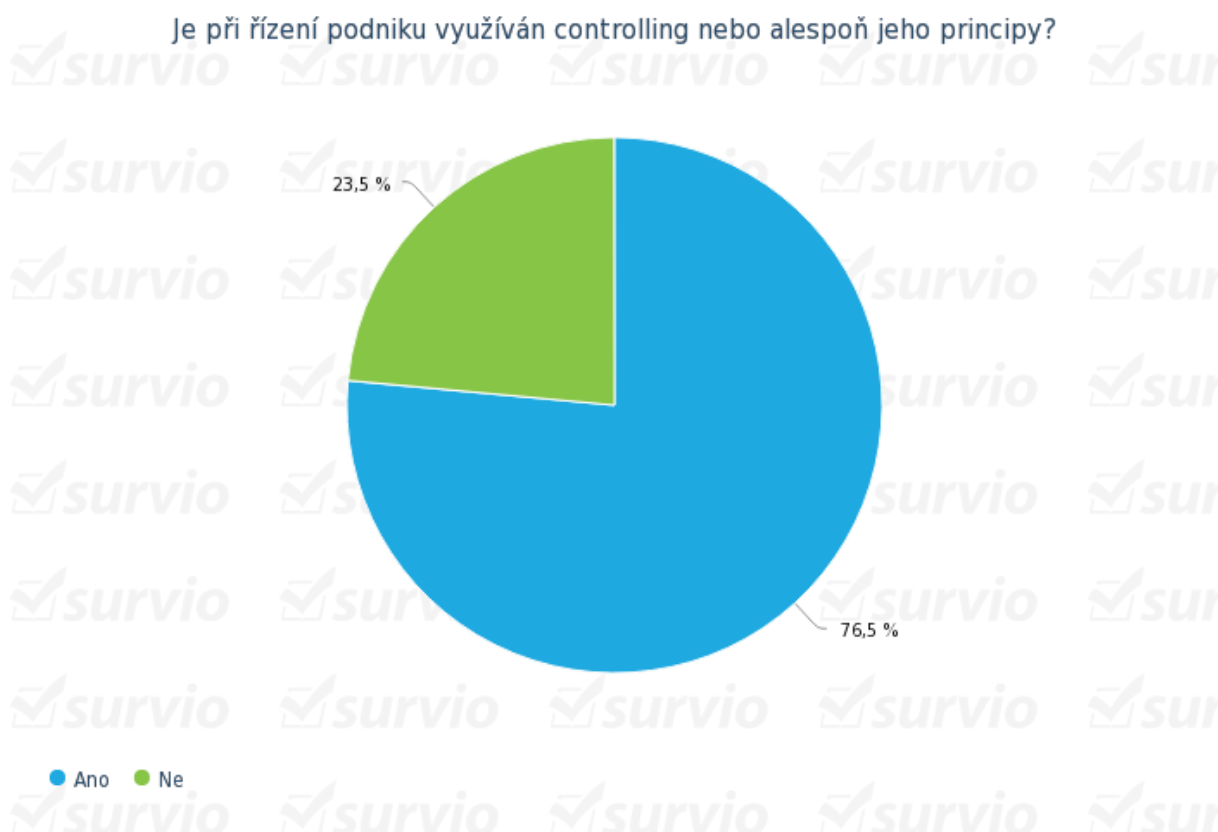
Počet zaměstnanců ve zkoumaných subjektech se pohybuje v rozmezí 50 – 249. Modusem je hodnota 160 zaměstnanců. Průměrná hodnota ze všech odpovědí činí cca 163 pracovníků. Téměř ze dvou třetin odpovídaly na otázky v dotazníkovém šetření podniky s historií přesahující období 10 let (viz obr. 11). Pouze zhruba pětina podnikatelských subjektů podniká méně než pět let. Je možné tedy usuzovat, že controllingem se zabývají, nebo mají zájem se zabývat, především stabilní podniky s již určitou minulostí, jež se nachází ve fázi pokročilého růstu či zralosti životního cyklu.



Obr. 11: Doba existence subjektů



Poslední otázka v úvodní části dotazníku rozřadila respondenty podle toho, zda nějakým způsobem v současné době realizují controllingové aktivity, či nikoliv. Jak ukazuje obr. 12, více jak tři čtvrtiny (absolutně 39) dotazovaných podniků uvedly, že controlling při řízení uplatňují, a to minimálně formou zavedení jeho principů do systému managementu. Zbývající část (v absolutním vyjádření 12) podniků controlling žádným způsobem nerealizuje.



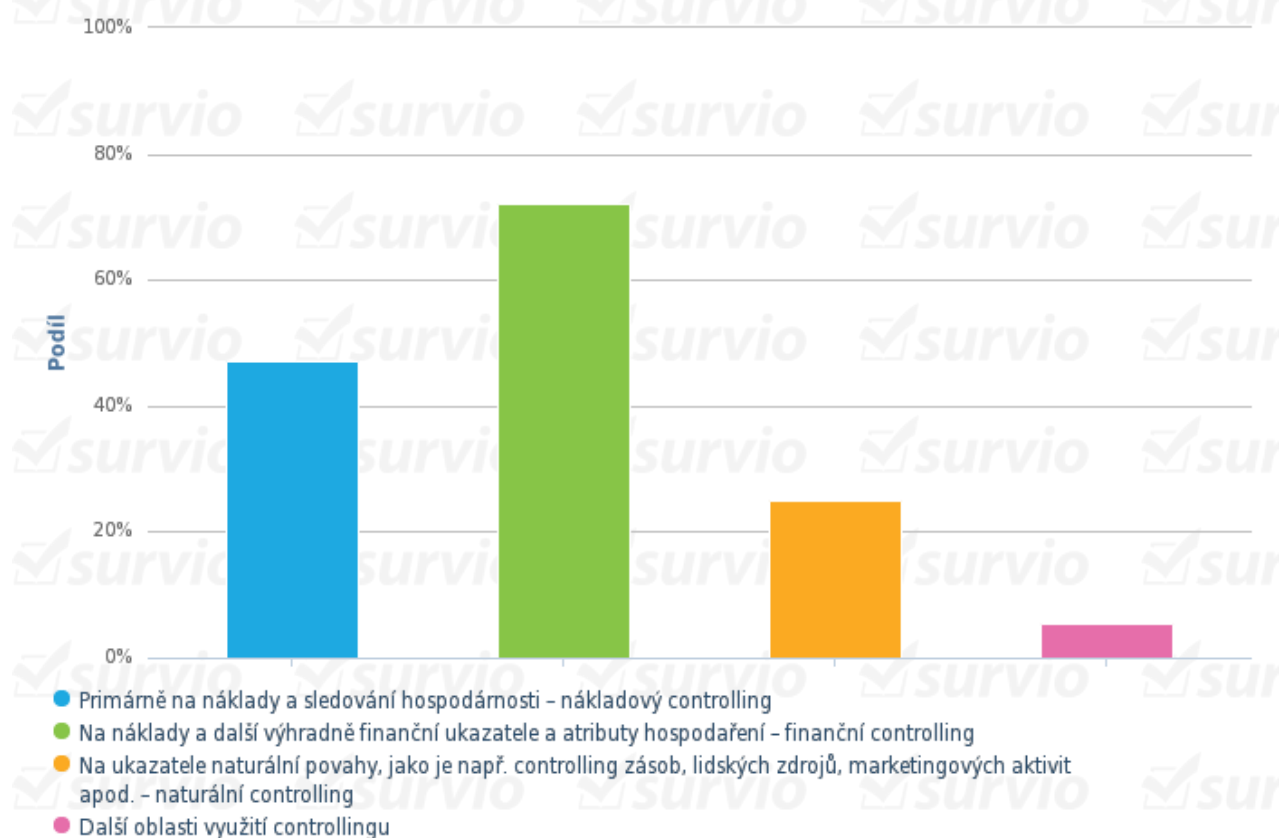
Obr. 12: Využívání controllingu v podnicích

Z druhé části dotazníku, určeného pro podniky bez realizovaného controllingu, lze zjistit, že 83 % těchto podniků se nikdy nepokoušelo controllingový systém, ani jeho základní principy implementovat. Zbývajících 17 % uvádí, že se v minulosti pokoušely controlling do řízení zavést, avšak v současnosti žádné controllingové funkce nepoužívají.

Otázky ve třetí části dotazníkového šetření jsou určeny pro podniky využívající controlling a byly položeny v návaznosti na hypotézy.

***H1: Nejčastější formou controllingu v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 je nákladový controlling.***

### Na které oblasti v podniku se controlling nejvíce zaměřuje?



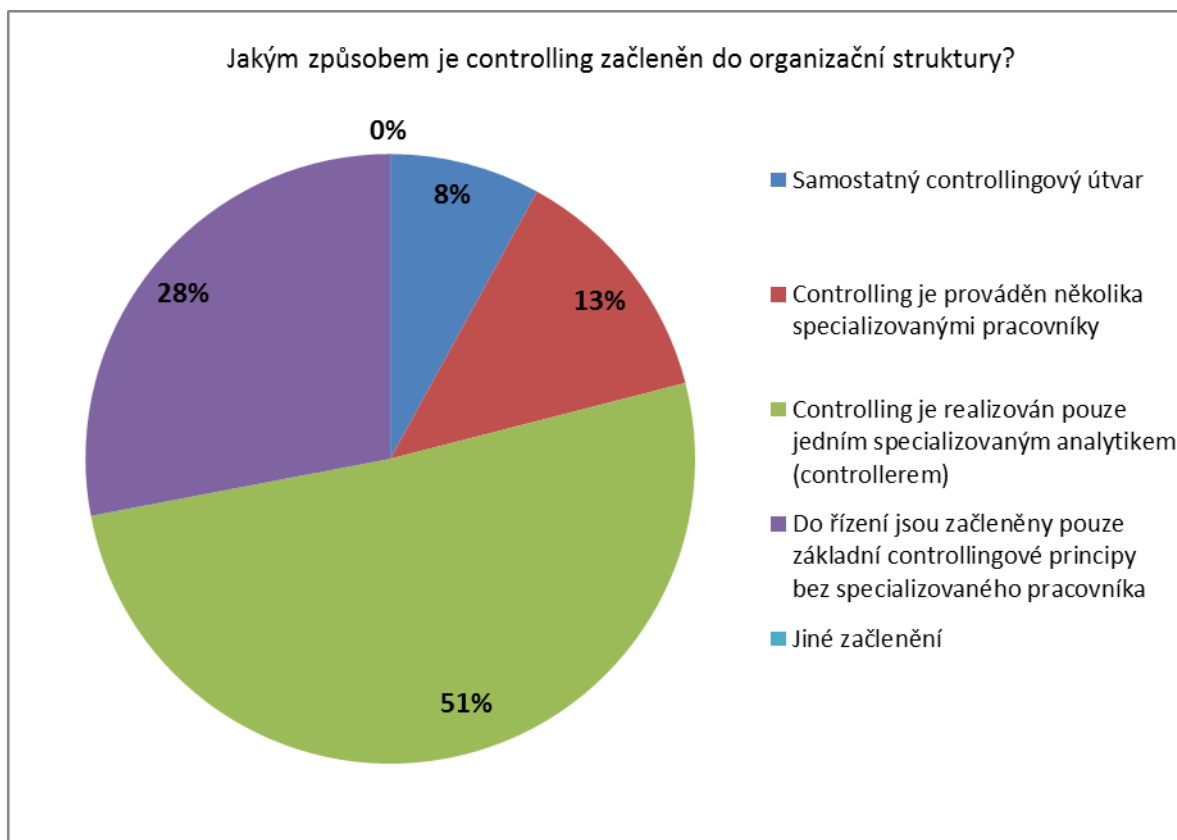
Obr. 13: Formy controllingu

Na obr. 13 je procentuálně znázorněno využívání jednotlivých forem controllingu ve zkoumaných podnicích. Jednoznačně nejpoužívanějším je finanční controlling, který realizuje více jak 70 % dotázaných podniků. Necelá polovina subjektů zaměřuje svoje controllingové aktivity pouze na oblast nákladů v rámci nákladového controllingu. Čtvrtina podniků s aktivním controllingem se také zabývá sledováním ukazatelů naturální povahy. Dalšími oblastmi využití jsou uvedeny např. optimální provoz, spotřeby surovin a energií, odpady, produkce CO<sub>2</sub>, bezpečnost, parametry kvality výroby či hodnocení dodavatelů.

**Hypotéza H1:** „Nejčastější formou controllingu v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 je nákladový controlling“ je **zamítnuta**. Z výzkumu vyplývá, že nejčastější formou je finanční controlling. I přesto, že součástí finančního controllingu jsou také náklady a s nimi související položky, samostatný nákladový controlling jako takový je realizován až jako druhá nejčastější forma.

Další dvě otázky z třetí části dotazníkového šetření souvisí s hypotézou H2.

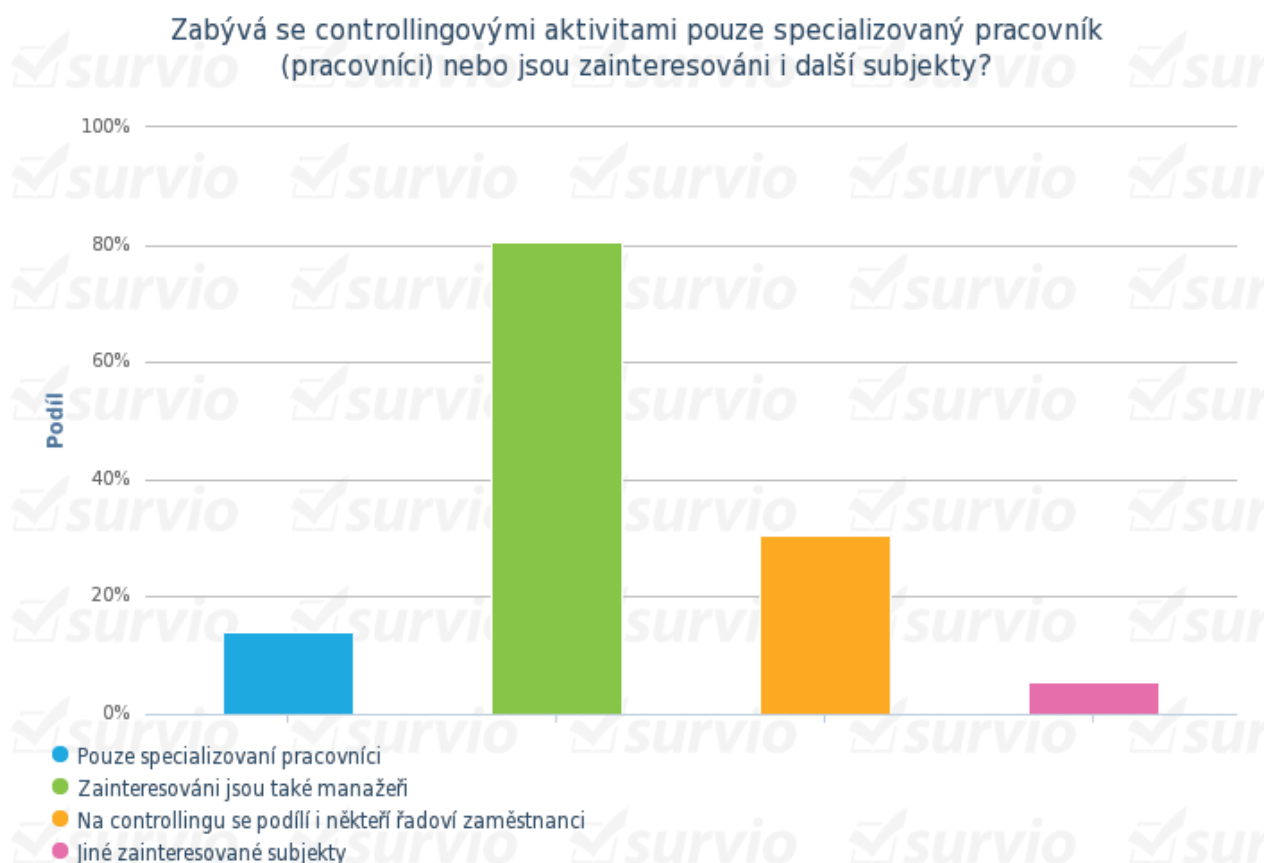
*H2: Nejčastěji je controlling v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 prováděn specializovaným finančním controllerem (analytikem).*



Obr. 14: Začlenění controllingu do organizační struktury

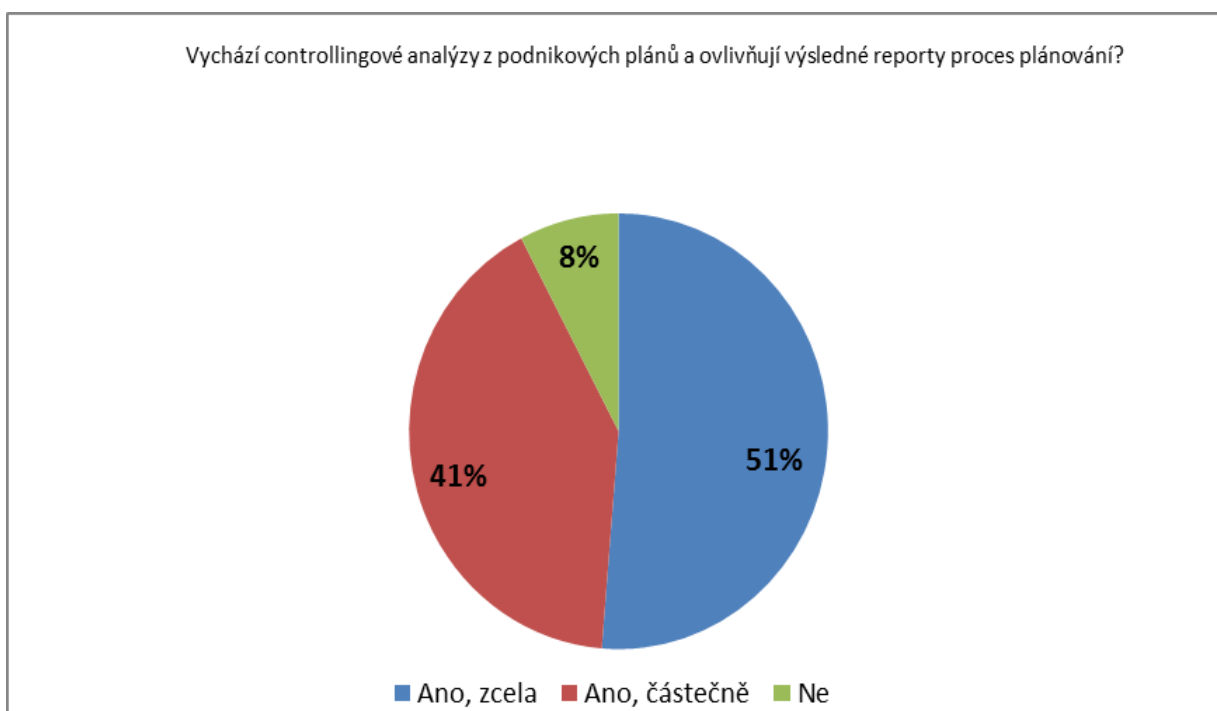
Z grafu na obr. 14 je patrné, že nejvíce používaným organizačním, resp. personálním zajištěním controllingu je jeho realizace jedním specializovaným analytikem. Takto funguje controlling u více jak poloviny podniků. 28 % organizací pouze začleňuje základní controllingové principy do řízení bez vyhrazeného specializovaného pracovníka. Přibližně pětina respondentů uvádí, že se controllingem zabývá více než jeden specializovaný pracovník. Zhruba každý osmý podnik vyčleňuje na controllingové aktivity několik svých zaměstnanců z různých oddělení. Samostatný controllingový útvar pak vytváří jen 8 % ze všech dotazovaných subjektů s aktivním controllingem.

Controllingem se v podnicích nezabývají pouze samotní specializovaní controllingoví pracovníci, ale ve většině případů jsou zainteresováni také manažeři nebo řadoví zaměstnanci (obr. 15). Spolupráci manažerů na controllingových aktivitách uvádějí více jak čtyři pětiny podniků využívajících tento nástroj. To je zcela v souladu s teoretickými předpoklady takovéto spolupráce. Dalšími participujícími subjekty jsou např. samotní majitelé podniků. Žádnou spolupráci controllerů a ostatních subjektů uvádí necelých 14 % respondentů.



Obr. 15: Zainteresovanost pracovníků v controllingových procesech

**Hypotéza H2:** „Nejčastěji je controlling v MSP působících v oblasti průmyslu, dopravy a stavebnictví v regionu NUTS 2 prováděn specializovaným finančním controllerem (analytikem)“ **je potvrzena.** Z výsledků šetření vyplývá, že samostatně vyčleněný specializovaný analytik je z více jak 50 % nejčastější formou organizačního a personálního zabezpečení ve zkoumaných podnicích. Dalších 28 % organizací pouze zavádí principy controllingu do řízení, avšak i v tomto případě lze předpokládat, že existuje konkrétní pracovník, který tuto koncepci nějakým způsobem koordinuje. Dále je z výzkumu patrné, že controller, jako hlavní pilíř controllingového systému, je velmi často podporován a doplňován při controllingových funkcích dalšími zainteresovanými subjekty, a to zejména z více jak 80 % případů manažery jednotlivých oddělení.



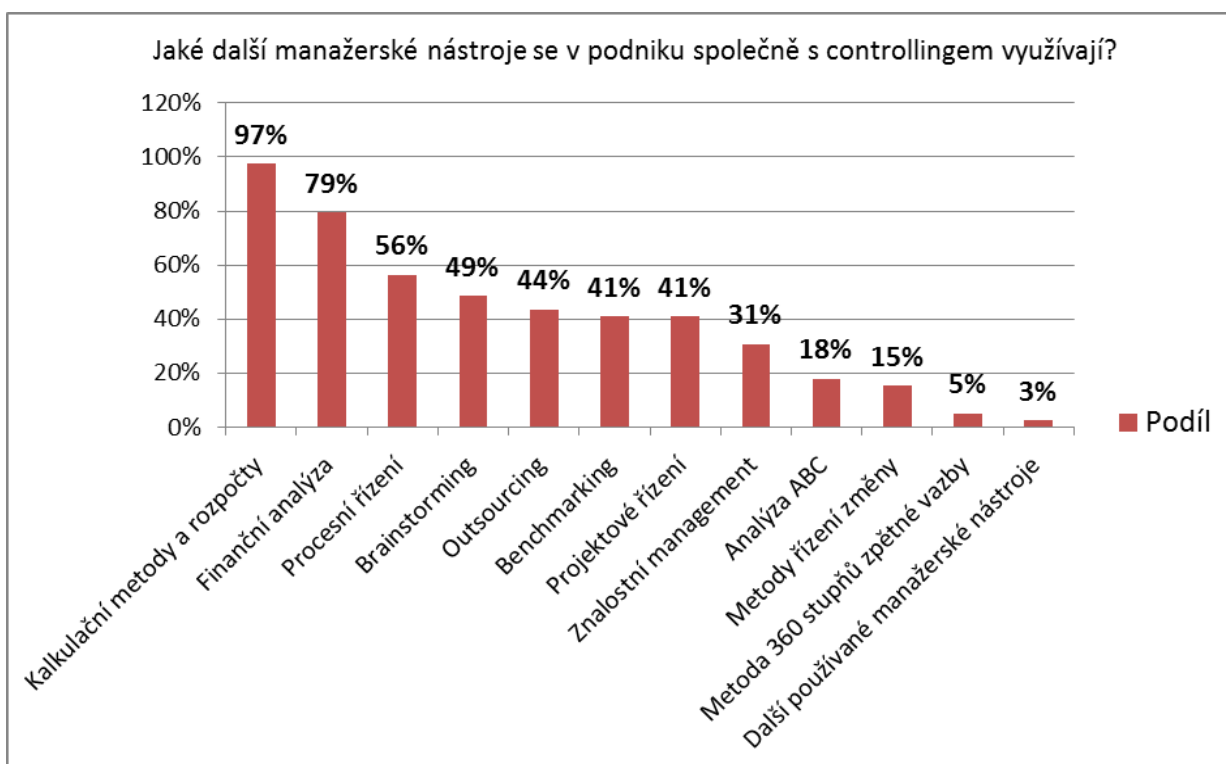
Obr. 16: Plánování v procesech controllingu

Jedna z otázek se také zabývá zjištěním funkce systému plánování v controllingových procesech. Z teoretického hlediska je plánování naprosto klíčovým předpokladem k provádění controllingu na kterékoliv úrovni. Jak je vidět na obr. 16, nadpoloviční většina respondentů při controllingu vychází z plánů, tedy jednotlivých cílů a cest k jejich dosažení. Tyto podniky taktéž využívají zpětnou vazbu, kdy výsledky zjištěné při provádění controllingových operací slouží jako podklad pro vytváření nových nebo inovovaných plánů (cílů). Tím se potvrzuje existence zmiňovaného PDCA Demingova cyklu, jako nástroje neustálého zlepšování, jež je považováno za jeden ze základních principů controllingu.

41 % podniků využívá plánování pouze částečně. Lze se domnívat, že se jedná o navázání controllingu pouze na některé stanovené cíle podniku a částečné vyhodnocování jejich naplňování. Pouze 8 % subjektů pak controlling provádí zcela bez navázání na plánovací funkce. Takto pojatý systém analýz však nelze nazývat controllingem v jeho pravé formě.

Následující otázky jsou spjaty s hypotézou H3.

***H3: Vymezené podniky využívají společně s controllingem další manažerské nástroje, které ve vzájemném propojení mají vliv na efektivnost managementu podniku.***



Obr. 17: Využití dalších manažerských nástrojů společně s controllingem

Podniky s implementovaným controllingem používají řadu dalších manažerských nástrojů (obr. 17). Jednoznačně nejčastěji, téměř ve všech případech, organizace využívají různé kalkulační metody a nástroje pro tvorbu rozpočtů. V těsném závěsu, skoro v 80 % případů, jsou to poté ukazatele a modely finanční analýzy. 56 % podniků má společně s controllingem implementovaný systém procesního řízení. Zhruba polovina dále využívá obecně aplikovatelný brainstorming. Relativně často uváděné manažerské nástroje jsou např. outsourcing, benchmarking, projektové řízení, či znalostní management. V méně než 20 % případů subjekty používají analýzu ABC a metody pro řízení změny. Minimálně je pak rozšířena metoda 360 stupňů zpětné vazby a další nástroje, jako je např. podle některých odpovědí CRM, reporting či individuální speciální analýzy hospodaření.

Tab. 3 a obr. 18 souhrnně ukazují, jaké manažerské nástroje, mající potenciál synergického propojení s controllingem, všechny podniky zahrnuté do výzkumu znají, případně také používají. Dále je ke každému z těchto nástrojů zjištěno, zda je podle respondentů vhodná jeho kombinace s aplikovaným controllingem v rámci systému řízení při zvyšování jeho efektivity.

Jednoznačně nejvyužívanějšími metodami jsou nástroje finanční analýzy a kalkulační metody, jež v určitém rozsahu využívá více jak 80 % dotazovaných respondentů. Dalšími často využívanými manažerskými nástroji jsou brainstorming, outsourcing či procesní řízení.

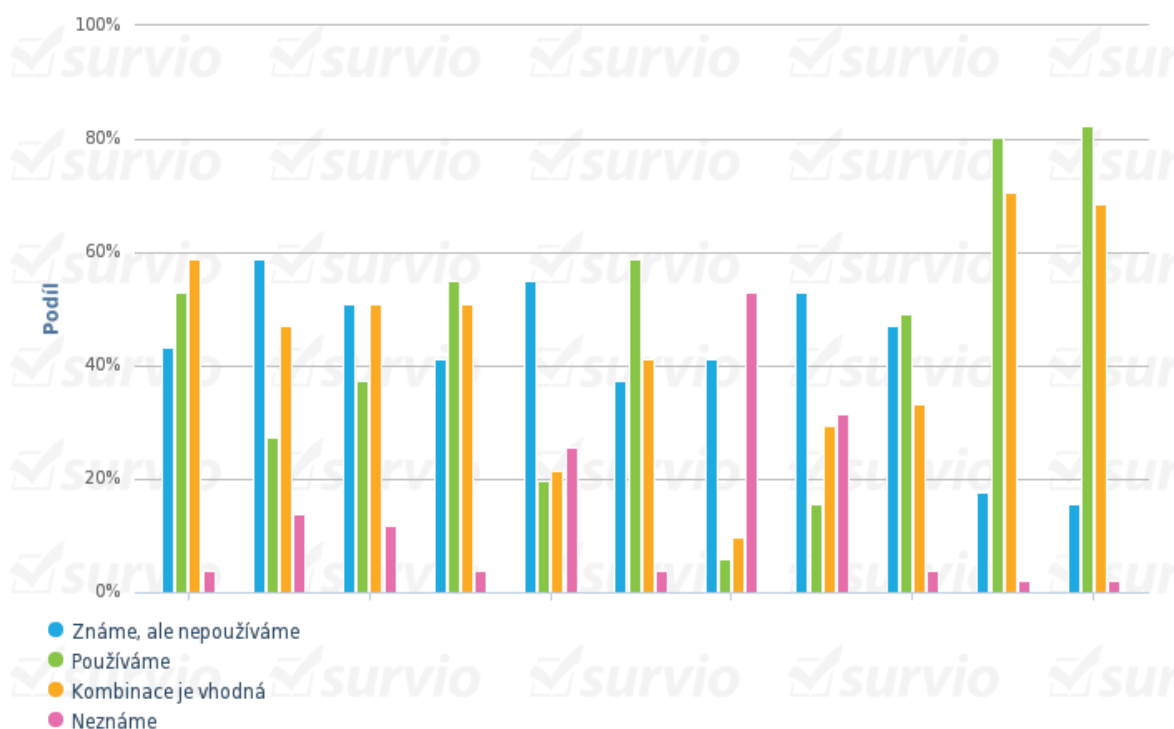
Naopak téměř nepoužívanými zůstává metoda 360 stupňů zpětné vazby a analýza ABC. Téměř 60 % podniků nepoužívá, ale zná zásady znalostního managementu. Podobně podniky spíše nepoužívají, ale znají alespoň podstatu např. benchmarkingu, analýzy ABC, metod řízení změny nebo projektového řízení. Nástrojem, který více jak polovina podniků vůbec nezná je metoda 360 stupňů zpětné vazby. Dále zhruba 30 % subjektů nemá žádné znalosti o analýze ABC či metodách řízení změny. Ostatní manažerské nástroje pak podniky v drtivé většině buď znají, nebo dokonce i využívají při řízení.

Jako nejvhodnější manažerské nástroje pro kombinaci s controllingem podniky uvádí opět finanční analýzu a kalkulační metody s rozpočty. Skoro 60 % subjektů se domnívá, že je přínosné propojení controllingu a procesního řízení. Velmi vhodnou kombinaci vidí zhruba polovina respondentů také v rámci vzájemného navázání controllingu s benchmarkingem, znalostním řízením a outsourcingem. Asi třetina podniků je přesvědčena o přínosech propojení controllingového systému s brainstormingem, projektovým řízením a analýzou ABC. Jako nejméně vhodnými nástroji pro kombinaci s controllingem se z výsledků šetření jeví spojení s metodami řízení změny a metodou 360 stupňů zpětné vazby. Lze však předpokládat, že jedním z důvodů tohoto faktu je také celkově nízké povědomí respondentů o daných nástrojích.

Tab. 3: Manažerské nástroje v podnicích (%)

<b>Manažerské nástroje</b>	<b>Známe, ale nepoužíváme</b>	<b>Používáme</b>	<b>Kombinace je vhodná</b>	<b>Neznáme</b>
Procesní řízení	43	53	59	4
Znalostní management	59	27	47	14
Benchmarking	51	37	51	12
Outsourcing	41	55	51	4
Metody řízení změny	55	20	22	25
Brainstorming	37	59	41	4
Metoda 360 stupňů	41	6	10	53
Analýza ABC	53	16	29	31
Projektové řízení	47	49	33	4
Finanční analýza	18	80	71	2
Kalkulační metody a rozpočty	16	82	69	2

Znáte a případně při řízení využíváte následující manažerské nástroje? Myslíte, že je vhodné tyto nástroje při řízení podniku zkombinovat s controllingem?



Obr. 18: Manažerské nástroje v podnicích

Dále se závěrečná sekce dotazníku věnuje ověření konkrétních forem vzájemného propojení mezi controllingem a třemi vybranými manažerskými nástroji. Jejich výběr byl determinován teoretickými předpoklady jejich přínosů, konzultacemi s odborníky a průzkumy poradenské společnosti Bain & Company.

Prvním z nich je procesní řízení. V tab. 4 jsou výsledky dotazníkového šetření vyhodnocené přes sumu bodů pro každou formu propojení. Odpovědi jsou ohodnoceny dle škály: jednoznačně souhlasím +2 body, spíše souhlasím +1 bod, spíše nesouhlasím -1 bod, naprosto nesouhlasím -2 body, nevím 0 bodů. Tyto body jsou následně vynásobeny počtem odpovědí v daných škálách a sečteny pro každou formu zvlášť. Maximální, resp. minimální celkový počet bodů, který mohla jednotlivá propojení získat, je 102 bodů, resp. -102 bodů.

Na základě vypočtených bodů, které odpovídají síle těchto vazeb, je stanovena následující škála ohodnocení:

- -102 – 0 bodů ... žádná síla propojení;
- 1 – 20 bodů ... velmi slabá vazba;



- 21 – 40 bodů ... slabá vazba;
- 41 – 60 bodů ... středně silná vazba;
- 61 – 80 bodů ... silná vazba;
- 81 – 102 bodů ... velmi silná vazba.

Tab. 4: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a procesního řízení

Forma propojení controllingu a procesního řízení	Odpovědi					Celkový počet bodů
	Jednoznačně souhlasím (+ 2 b)	Spíše souhlasím (+ 1 b)	Spíše nesouhlasím (- 1 b)	Naprosto nesouhlasím (- 2 b)	Nevím (0 b)	
Struktura procesů v procesní mapě usnadní identifikaci oblastí controllingu	17	25	4	0	5	<b>55</b>
Definice vstupních a výstupních veličin jednotlivých procesů a vzájemných vazeb mezi nimi pomůže určit vhodné ekonomické veličiny v controllingových analýzách	12	21	5	0	13	<b>40</b>
Jasná definice postupů, metod a měřitelných metrik v procesech usnadní výběr vhodných controllingových metod, analýz a ukazatelů	19	19	5	0	8	<b>52</b>
Výstupy z controllingových analýz přispívají větší detailností a tvořením nových metrik a metodik ke zkvalitňování činností v procesech	15	29	3	0	4	<b>56</b>
Procesní management usnadňuje díky vyšší flexibilitě organizace realizaci změn na základě opatření vyplývajících z controllingových aktivit	12	23	6	0	10	<b>41</b>
Definice vlastníka (manažera) každého procesu umožní plynulejší informační tok a komunikaci s controllery	19	21	3	0	8	<b>56</b>
Controlling je integrující prvek v projektech (opatření, změny) zabývajících se více procesy s různými manažery v komunikační i odpovědnostní rovině	9	26	4	1	11	<b>38</b>

Z tab. 4 je patrné, že nejsilnější vazba mezi controllingem a procesním řízením je v rámci perspektiv Kde, Jak a Kdo, detailně charakterizovaných v předchozích částech práce. Definici vlastníka procesu, jež umožní plynulejší tok informací a komunikaci, pokládá za přínosné cca 80 % podniků. V rámci této vazby se jedná o středně silné propojení. Bodově stejně ohodnoceným styčným bodem jsou přínosy controllingu pro procesní management spočívající

zejména ve zkvalitňování procesů a jejich hodnocení skrze informace z výstupů controllingových analýz. To dokládá fakt, že propojení existují na vzájemném principu. Téměř totožnou sílu pak vidí respondenti ve vazbě na úrovni perspektivy Kde, při které struktura procesů v procesní mapě usnadní identifikaci oblastí controllingu. Středně silné propojení je také možné identifikovat v perspektivě Jak, skrze postupy, metody a ukazatele v jednotlivých procesech, které jsou podkladem či dokonce inspirací pro controllingové nástroje, postupy a analýzy.

Naopak slabou vazbu lze determinovat u perspektivy Co v souvislosti s definicí veličin a atributů hospodaření, které je potřeba při controllingu sledovat. Zcela nejslabší ze stanovených spojení se projevilo vnímání controllingu jako integrujícího prvku při různých projektech s různými manažery v komunikační a informační rovině. Jedním z důvodů je zejména více jak pětina respondentů s nevyhraněným názorem na tuto formu spojení.

Tab. 5 ukazuje souhrnně bodové hodnocení síly jednotlivých styčných bodů mezi controllingem a znalostním managementem. Silná vazba je zjištěna u přínosu controllingu, který je drtivou částí podniků považován za nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí, informací a dat. Středně silné propojení lze identifikovat v rámci perspektivy Jak. Zejména v případě vytváření kolektivních znalostí, které svou stabilitou značně zvyšují efektivitu controllingu při jednotlivých analýzách a řešení vzniklých odchylek. Středně silná je také vzájemná vazba u perspektivy Co v rámci neustálého zlepšování, kdy controlling vycházející ze stávajících vstupních dat, informací a znalostí iniciuje vznik nových či inovovaných (výstupních) znalostí. Tím se potvrzuje teoretický předpoklad o vzájemné vazbě controllingu a znalostního řízení ve smyslu neustálého cyklu zlepšování.

Relativně silný přínos propojení vidí respondenti v zefektivnění komunikace mezi controllery a ostatními pracovníky. Zbývající formy již indikují slabou sílu. Ani ne polovina podniků souhlasí s využitím znalostní mapy jako podkladu pro identifikaci zájmových oblastí controllingu a oblastí, kde jsou znalosti nejvíce potřeba (perspektiva Kde). Ještě menší sílu lze determinovat v perspektivě Kdo v souvislosti s posílením funkce a odpovědnosti controllera díky znalostnímu řízení. Respondenti relativně často nedokázali napříč všemi formami vyjádřit svůj názor a volili odpověď Nevím. To poukazuje na zajímavě pojatý výzkum a skutečnost, že se podniky v praxi touto problematikou zřejmě příliš nezaobírají.

Tab. 5: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a znalostního managementu

Forma propojení controllingu a znalostního managementu	Odpovědi					Celkový počet bodů
	Jednoznačně souhlasím (+ 2 b)	Spíše souhlasím (+ 1 b)	Spíše nesouhlasím (- 1 b)	Naprost nesouhlasím (- 2 b)	Nevím (0 b)	
Controlling je nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí, informací a dat	22	20	3	0	6	<b>61</b>
Usnadnění vzájemné spolupráce a komunikace mezi subjekty v controllingu	8	25	6	0	12	<b>35</b>
Vzájemná vazba v rámci neustálého zlepšování, kdy controlling vycházející ze stávajících znalostí iniciuje vznik nových a inovovaných znalostí	9	28	4	0	10	<b>42</b>
Znalostní mapa usnadní identifikovat oblasti controllingu, ve kterých dochází k největšímu vytváření znalostí a ve kterých jsou znalosti nejvíce potřeba	9	15	7	0	20	<b>26</b>
Zvýšení účinnosti controllingu díky stálým kolektivním znalostem (postupům)	10	31	3	0	7	<b>48</b>
Stupně zabezpečení znalostí zrychlí jejich tok mezi pracovníky i v rámci controllingových funkcí	2	29	8	0	12	<b>25</b>

Na základě vypočtených bodů, které odpovídají síle těchto vazeb, je stanovena následující škála ohodnocení:

- -102 – 0 bodů ... žádná síla propojení;
- 1 – 20 bodů ... velmi slabá vazba;
- 21 – 40 bodů ... slabá vazba;
- 41 – 60 bodů ... středně silná vazba;
- 61 – 80 bodů ... silná vazba;
- 81 – 102 bodů ... velmi silná vazba.

Tab. 6: Bodové ohodnocení síly propojení controllingu a benchmarkingu

Forma propojení controllingu a benchmarkingu	Odpovědi					Celkový počet bodů
	Jednoznačně souhlasím (+ 2 b)	Spíše souhlasím (+ 1 b)	Spíše nesouhlasím (- 1 b)	Naprost nesouhlasím (- 2 b)	Nevím (0 b)	
Procesní benchmarking umožní efektivněji nalézt oblasti a činnosti, na které je potřeba se nejvíce při provádění controllingu zaměřit	8	17	7	0	19	<b>26</b>
Porovnáním s těmi nejlepšími lze lépe určit relevantnost atributů a veličin hospodaření, které budou součástí controllingu	6	27	3	0	15	<b>36</b>
Benchmarking je nástrojem pro identifikaci a analýzu příčin a důsledků odchylek a změn v okolí ovlivňující předmětnou controllingovou oblast	4	22	8	0	17	<b>22</b>
Identifikací nejlepších postupů, metod a ukazatelů benchmarkingových partnerů lze dosáhnout zlepšení při tvorbě návrhů opatření proti odchylkám zjištěných controllingem	7	25	3	0	16	<b>36</b>
Controlling podává detailní informace o interním stavu vybrané podnikové sféry, jež je předmětem konkrétního benchmarkingového projektu	18	20	3	0	10	<b>53</b>
Benchmarking skrze neustálé osvojování si nejlepších praktik posiluje funkci controllera z hlediska jeho odpovědnosti za provádění controllingu a návrhy řešení odchylek	7	20	4	1	19	<b>28</b>

Na základě vypočtených bodů, které odpovídají síle těchto vazeb, je stanovena následující škála ohodnocení:

- 102 – 0 bodů ... žádná síla propojení;
- 1 – 20 bodů ... velmi slabá vazba;
- 21 – 40 bodů ... slabá vazba;
- 41 – 60 bodů ... středně silná vazba;
- 61 – 80 bodů ... silná vazba;
- 81 – 102 bodů ... velmi silná vazba.

Posledním takto zkoumaným propojením jsou vazby mezi controllingem a benchmarkingem. Jak je vidět z tab. 6, nejsilnější vazbou je přínos controllingu ve smyslu podkladu detailních informací o interním stavu vybrané podnikové sféry, jež je předmětem konkrétního benchmarkingového projektu. Ostatní spojení jsou již na slabé úrovni. Relativně silnou vazbou jsou přínosy benchmarkingu zejména v perspektivě Jak, kdy identifikací nejlepších postupů, metod a ukazatelů benchmarkingových partnerů lze dosáhnout zlepšení při tvorbě návrhů opatření proti odchýlkám zjištěných controllingem a určit relevantnost ukazatelů a veličin hospodaření, které budou součástí controllingu.

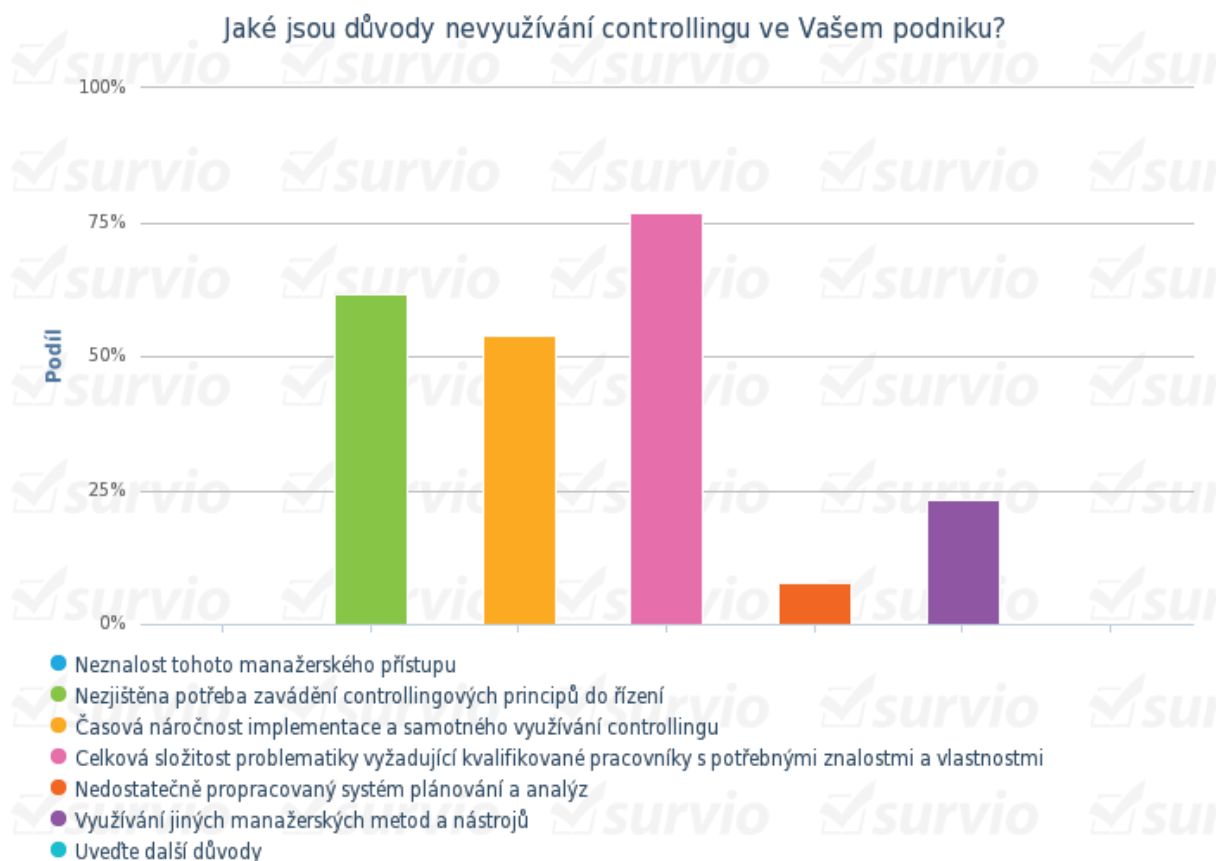
Také využití benchmarkingu prostřednictvím neustálého osvojování si nejlepších praktik, jež posiluje funkci controllera z hlediska jeho odpovědnosti za provádění controllingu a návrhy řešení odchylek (v perspektivě Kde) je propojení, se kterým souhlasí nadpoloviční většina podniků. V jednotlivých formách spojení se opět projevuje nejistota některých respondentů s jednoznačným vyjádřením souhlasu či nesouhlasu s nadefinovanými vazbami. Průměrně více jak třetina dotázaných označila neurální odpověď Nevím.

**Hypotéza H3:** „Vymezené podniky využívají společně s controllingem další manažerské nástroje, které ve vzájemném propojení mají vliv na efektivnost managementu podniku.“  
**je potvrzena.** Jednoznačně nejčastěji podniky s implementovaným controllingovým systémem využívají kalkulační metody a nástroje pro tvorbu rozpočtů. Skoro v 80 % případů jsou to poté ukazatele a modely finanční analýzy. 56 % podniků má společně s controllingem implementovaný systém procesního řízení. Z průzkumu manažerských nástrojů, majících potenciál synergického propojení s controllingem, jsou, podle dotazovaných respondentů, nejvyužívanější opět nástroje finanční analýzy a kalkulační metody. Dalšími často využívanými jsou brainstorming, outsourcing a procesní řízení.

Jako nejvhodnější manažerské nástroje pro kombinaci s controllingem podniky uvádí finanční analýzu a kalkulační metody s rozpočty. Skoro 60 % subjektů se domnívá, že je přínosné propojení controllingu a procesního řízení. Velmi vhodnou kombinaci vidí zhruba polovina respondentů také v rámci vzájemného navázání controllingu s benchmarkingem a znalostním řízením. Vazby a jejich síla jsou pak konkrétněji rozebrány pro tři posledně zmiňované nástroje. Většina těchto propojení dosahuje silnou, středně silnou až slabou vazbu. Potvrdily se tím analyzované teoretické předpoklady těchto styčných bodů. V důsledku relativně velkého počtu nejednoznačných odpovědí (Nevím) se lze domnívat, že podniky sice využívají a uvědomují si manažerské přínosy vzájemného propojení controllingu s dalšími manažerskými nástroji, avšak konkrétními vazbami se některé z nich příliš nezaobírají.

Otázky zaměřené na zjištění důvodů nevyužívání a problémů s controllingovým systémem jsou spjaty s hypotézou H4.

**H4: Hlavní důvod pro nevyužívání controllingu při řízení ve vybraných subjektech je celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky.**



Obr. 19: Důvody nevyužívání controllingu v podnicích

Důvody, kvůli kterým podniky nevyužívají controlling, jsou znázorněny na obr. 19. 77 % podniků bez implementovaného controllingu jej nevyužívá zejména proto, že je, podle jejich názoru, daná problematika příliš složitá, a to jak zavádění controllingových nástrojů a jejich zabudování do podnikových systémů, tak i následná realizace controllingových funkcí. S tím souvisí i nutnost zaměstnat kvalifikované pracovníky s potřebnými znalostmi a vlastnostmi, jež jsou rozebrány v další části dotazníkového šetření.

Méně častými příčinami nevyužívání controllingu jsou pak přesvědčení manažerů, že nepotřebují zavádět controllingový systém, ani jeho základní principy do řízení. Také časová náročnost implementace a následného využívání controllingu, jež je, podle respondentů, vyšší než přínosy, je z více jak 50 % dalším důvodem. Necelá čtvrtina dotazovaných podniků využívá jiné manažerské nástroje, které jsou, podle nich, substitucí controllingu. Pouze 8 %

subjektů pak přiznává nemožnost použití controllingových funkcí z důvodu nedostatečně propracovaného systému plánování a podnikových analýz. Žádný z podniků neuvedl, že by controlling nezavedl z důvodu jeho naprosté neznalosti.

Tab. 7 a obr. 20 ukazují, jaké problémy a bariéry podniky měly, mají nebo očekávají při implementaci a následném využívání controllingového systému. Odpovědi v tab. 7 jsou ohodnoceny dle škály: zásadní +3 body, značný +2 body, mírný +1 bod, žádný -1 bod. Tyto body jsou následně vynásobeny procentem odpovědí v daných škálách hodnocení a sečteny pro každý nadefinovaný problém či bariéru zvlášť.

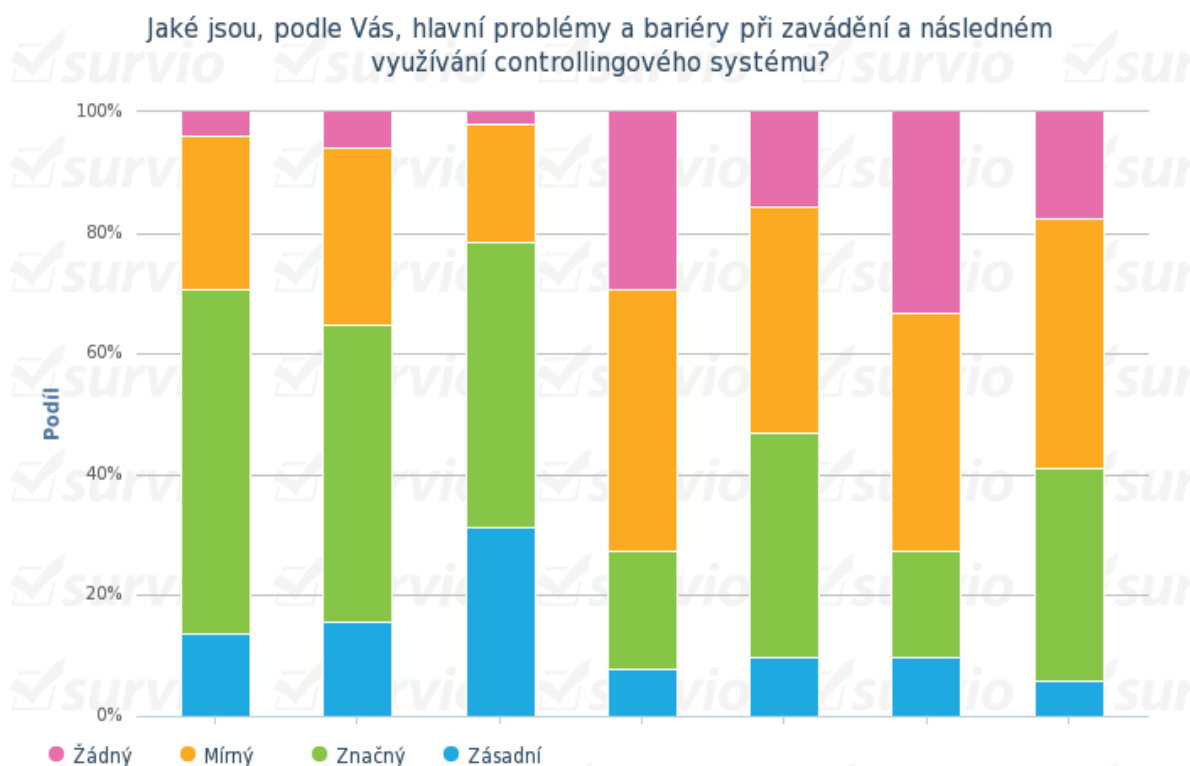
Jak lze z níže uvedeného vyčíst, největší počet bodů získala, a tím tedy nejvýznamnějším problémem a největší bariérou při zavádění a realizaci controllingu je celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky s potřebnými znalostmi a vlastnostmi. To se tedy zcela shoduje s hlavním důvodem pro nevyužívání controllingu ve zkoumaných podnicích (viz obr. 16). Tento problém totiž považuje za značný až zásadní (kritický) téměř 80 % dotazovaných.

Další bariérou je souhrnně podle 96 % podniků časová náročnost implementace a samotného využívání controllingu. I tato odpověď je v souladu s důvody pro jeho nevyužívání. Více jak 90 % subjektů také vidí zásadní až mírné problémy a bariéry ve velkých investicích do informačního a komunikačního systému a v počátečních i průběžných nákladech na softwarovou podporu controllingu. Mimo to jsou to taktéž nemalé mzdové náklady kvalitních controllerů a analytiků.

Menším problémem, ale stále relativně často uváděnou bariérou je pak nedostatečně propracovaný systém plánování a analýz. Každý čtvrtý podnik také vidí určitý problém s nízkou mírou spolupráce všech zainteresovaných pracovníků s controllery. Za nejmenší bariéry v cestě k úspěšně realizovanému controllingu jsou z vybraných považovány neochota majitelů či manažerů podílet se na ekonomických analýzách včetně návrhu řešení problémů, odchylek s controllery a slabá podpora controllingových procedur od vrcholového managementu, v čemž nevidí žádný problém cca třetina respondentů.

Tab. 7: Bodové ohodnocení problémů a bariér při zavádění a využívání controllingu (%)

Problémy a bariéry	Zásadní (3 b)	Značný (2 b)	Mírný (1 b)	Žádný (-1 b)	Suma Bodů
Časová náročnost implementace a samotného využívání controllingu	14	57	25	4	177
Investice do informačního a komunikačního systému, náklady na softwarovou podporu controllingu	16	49	29	6	169
Celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky s potřebnými znalostmi a vlastnostmi	31	47	20	2	205
Neochota majitelů či manažerů podílet se na ekonomických analýzách včetně návrhu řešení problémů, odchylek s controllery	8	20	43	29	78
Nedostatečně propracovaný systém plánování a analýz	10	37	37	16	125
Slabá podpora controllinguových procedur od vrcholového managementu	10	18	39	33	72
Nízká míra spolupráce všech zainteresovaných pracovníků s controllery	6	35	41	18	111

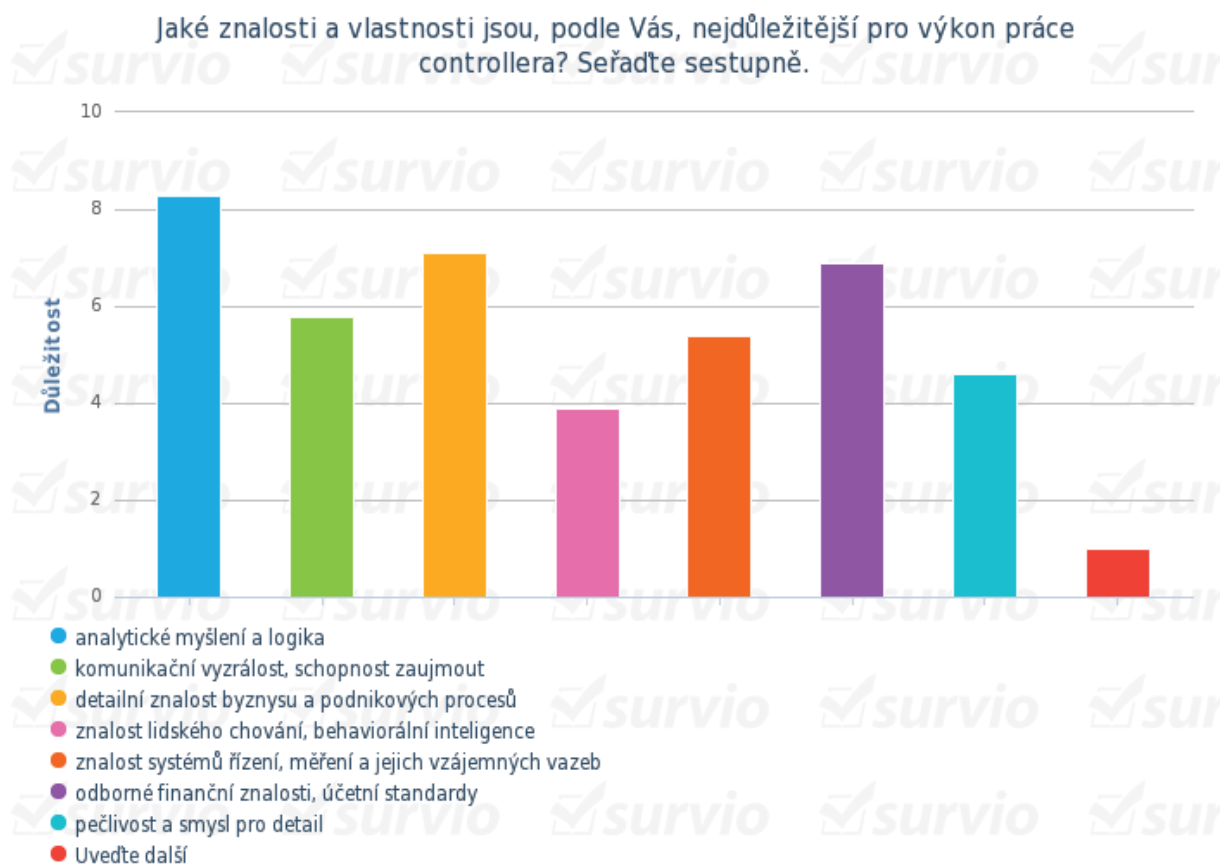


Obr. 20: Problémy a bariéry při zavádění a využívání controllingu v podnicích

**Hypotéza H4:** „Hlavní důvod pro nevyužívání controllingu při řízení ve vybraných subjektech je celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky.“ **je potvrzena.** Tento důvod uvádí 77 % podniků bez implementovaného controllingu. Navíc 80 % ze všech dotazovaných subjektů vidí takto pojatý problém za zcela zásadní či značnou bariéru v procesu implementace a následného využívání controllinguového systému v řízení podniku.



V souvislosti s hlavním důvodem pro nevyužívání controllingu a největší bariérou úspěšně zavedeného systému jsou zjištěny nejdůležitější znalosti a vlastnosti, kterými by měl disponovat controller či analytik.



Obr. 21: Potřebné znalosti a vlastnosti kvalitního controllera

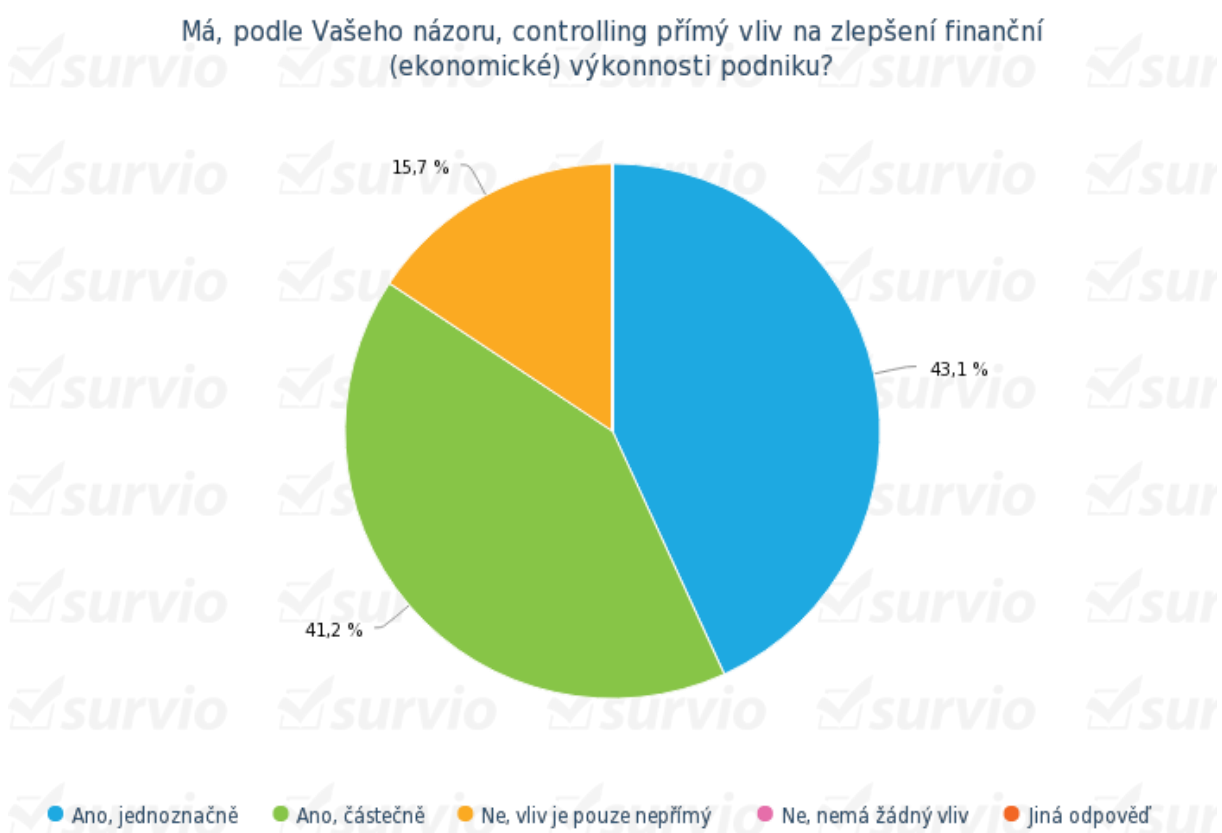
Jak ukazuje graf na obr. 21, nejdůležitějším prvkem controllera je silné analytické myšlení a logika. To naznačuje, že controlleri jsou podniky považováni zejména za analytiky a jejich práce spočívá hlavně v analýze datových podkladů. Druhým nejlépe hodnoceným aspektem je detailní znalost konkrétního podniku, jeho předmětu podnikání a co možná nejširší pochopení podnikových procesů relevantních ve spojení s prováděným controllinem. Podobně důležitou součástí kvalifikace controllera jsou pak podle respondentů odborné finanční znalosti, zejména z podnikové ekonomiky, manažerského a finančního účetnictví.

Relativně vysokou míru důležitosti má také komunikační a prezentační vyzrálost controllera, jeho osobní charisma a schopnost zaujmout. To je důležitý prvek zejména při spolupráci s manažery a ostatními zainteresovanými pracovníky. Průměrně důležitými jsou znalosti systémů řízení, měření (výkonnosti) a jejich vzájemných vazeb, pečlivost a smysl pro detail, který se svým způsobem již odráží v analytickém myšlení controllera. Jako nejméně

relevantní se pak ukazuje behaviorální inteligence, znalost lidského chování a schopnost vcítit se do myšlení spolupracovníků. To však opět do jisté míry souvisí s komunikační vyzrálostí. Další případné vlastnosti a znalosti nebyly subjekty uvedeny, proto důležitost odpovědi Ostatní zůstala rovna 1.

Platnost poslední hypotézy H5 je zkoumána prostřednictvím jedné z otázek v dotazníkovém šetření a sekundárního výzkumu.

**H5: Zkoumané podniky využívající při řízení controlling dosahují lepších ekonomických výsledků.**



Obr. 22: Vliv controllingu na ekonomickou výkonnost podniku

Koláčový graf na obr. 22 vyjadřuje rozložení odpovědí týkajících se názoru na vliv zavedeného controllingu na ekonomickou či finanční výkonnost. Z výsledků je zcela patrné, že většina (téměř 85 %) podniků si myslí, že existuje přímý vliv controllingu na výkonnost podniku, a to ať už jednoznačný či pouze částečný. Zhruba 15 % podniků je toho názoru, že controlling sice určitým způsobem ovlivňuje podnikové hospodaření, ale pouze nepřímou formou. Ani jeden z 51 respondentů nevnímá controlling jako nástroj bez zcela žádného vlivu na ekonomickou výkonnost podniku.

Tyto výsledky v rámci dotazníkového šetření jsou pro rozhodnutí o potvrzení či zamítnutí hypotézy H5 velmi subjektivní. Pro částečnou eliminaci subjektivity je proto proveden sekundární výzkum, který zcela objektivně hodnotí vliv podnikového controllingu na ekonomické výsledky reprezentované vybranými ekonomickými (finančními) ukazateli.

## **4.2 Sekundární výzkum**

### **4.2.1 Základní informace a výzkumný vzorek**

Za účelem analyzování a zjištění možného vlivu controllingu na ekonomické výsledky a výkonnost malých a středních podniků, je proveden sekundární výzkum s pomocí dat z databáze MagnusWeb implementované na Fakultě ekonomicko-správní Univerzity Pardubice. Tato databáze obsahuje různé údaje o většině podniků působících na území České republiky, včetně údajů finančních. V databázi byl vybrán výzkumný segment čítající 218 organizací podle těchto kritérií:

- počet zaměstnanců 100 – 249,
- působení ve zpracovatelském průmyslu,
- územní příslušnost k regionu NUTS 2 Severovýchod,
- aktivní podniky s dostupnými daty za posledních 3-5 let.

Z malých a středních podniků byly vyloučeny podniky s počtem zaměstnanců do 100 pracovníků a vybrány byly pouze ty ze zpracovatelského průmyslu. Toto omezení vychází z úvahy, že čím menší podnik, tím obtížněji organizačně a personálně controlling zajišťuje a největší předpoklad využití controllingu je ve výrobních podnicích. Další výběrová kritéria, tj. územní omezení na kraje regionu NUTS 2 a dostupnost dat minimálně za tři roky, objektivnost výzkumu zásadním způsobem neovlivnila.

Vlastnímu hodnocení ekonomických výsledků předcházela primární výzkum, kdy bylo písemně elektronickou formou osloveno všech 218 podniků, a to touto otázkou: „Rádi bychom od Vás získali informaci, zda je ve Vaší firmě controlling nějakým způsobem realizován. Ať již ve formě controllingového útvaru, specializovaného pracovníka, nebo pouze částečným zanesením controllingových principů do řízení?“

Reprezentativnost výběrového vzorku pro výzkum lze statisticky determinovat podle vzorce (3) (Kozel, 2006):

$$n \geq \frac{t_{\alpha}^2 * p * (1 - p)}{d^2} \quad (3)$$

kde:  $n$  je potřebný minimální rozsah výběru,

$\alpha$  je spolehlivost,

$t_{\alpha}$  značí koeficient spolehlivosti pro dané  $\alpha$ ,

$p$  je odhad relativní četnosti zkoumaného znaku v základním souboru,

$d$  určuje požadovanou přípustnou chybu v rámci výzkumu.

Jestliže je zvolena požadovaná spolehlivost  $\alpha = 0,1$ , koeficient intervalu spolehlivosti 90 %  $t_{\alpha} = 1,645$ , při přípustné chybě  $d = 11$  % s odhadem relativní četnosti  $p = 0,6$ , platí, že:

$$n \geq \frac{1,645^2 * 0,6 * 0,4}{0,11^2} = 53,67 \cong 54 \quad (4)$$

To znamená, že minimální počet prvků ve výběrovém souboru by pro zajištění jeho reprezentativnosti měl dosáhnout alespoň 54 podniků.

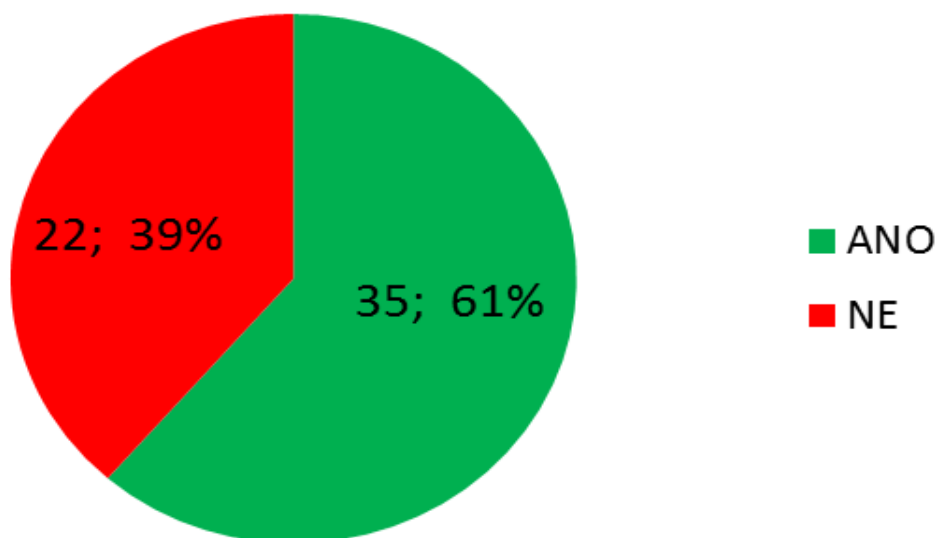
Výběrový soubor je určen výběrem bez opakování na základě odpovědí na položenou otázku o využívání podnikového controllingu. Z celkového počtu 218 oslovených firem vyselektovaných podle výše uvedených kritérií odpovědělo 57 respondentů zahrnutých do výzkumu. Tento počet tedy splňuje podmínku minimálního rozsahu (4) a výběrový soubor lze tak považovat za reprezentativní. Návratnost odpovědí na zaslanou otázku činí 26,1 %.

Do analýzy je zahrnuto celkem 10 vybraných ekonomických ukazatelů, z čehož 4 absolutní vypovídají o charakteristikách vybraných podniků a zbylých 6 poměrových indikátorů slouží k vzájemnému porovnání. Z jednotlivých hodnot jsou vypočteny a hodnoceny aritmetické průměry u každého podniku a z nich pak průměry a mediány pro obě skupiny podniků.

#### **4.2.2 Analýza sekundárních dat**

Při primárním výzkumu bylo zjištěno, že z celkově 218 oslovených subjektů aktivně využívá controlling 35 podniků. Většina z nich uvádí existenci samostatného controllingového útvaru či alespoň jednoho pracovníka specializovaného na controllingové

procedury. Zbývajících 22 respondentů, kteří odpověděli, se vyjádřilo i k pouhé implementaci základních controllingových principů negativně. Struktura odpovědí je znázorněna na obr. 23.



Obr. 23: Využívání controllingu ve zkoumaných podnicích

Počet 35 podniků, deklarujících využívání controllingu, ukazuje, že controlling je zaveden u necelých dvou třetin z 57 zkoumaných podniků. Z toho vyplývá, že v rozšiřování významného manažerského nástroje, jakým controlling je, existuje u malých a středních podniků značný prostor.

Pro účely sekundárního výzkumu s ekonomickými a finančními údaji je vyslovena hypotéza *H5: Zkoumané podniky využívající při řízení controlling dosahují lepších ekonomických výsledků.*

Tab. 8: Charakteristika zkoumaných podniků

Ukazatel (Kč)	ANO		NE	
	Průměr	Medián	Průměr	Medián
<b>A - Aktiva celkem</b>	223 837 046	192 704 000	171 084 845	139 137 000
<b>VJ - Vlastní kapitál</b>	104 047 235	76 524 000	91 796 867	85 018 000
<b>CZ - Cizí zdroje</b>	119 789 087	88 459 976	79 287 888	54 205 544
<b>HVPZ - Hospodářský výsledek před zdaněním</b>	11 116 549	6 251 000	9 782 359	5 467 000

V tab. 8 jsou strukturovaně uvedeny průměrné hodnoty a mediány základních ekonomických údajů charakterizující zkoumané subjekty. Je patrné, že podniky využívající

controlling (ANO) mají průměrně vyšší aktiva (bilanční sumu) i separátně obě složky pasiv než podniky bez controllingového řízení (NE). Podniky s controllingem hospodaří průměrně s podílově vyššími cizími zdroji, naopak firmy bez controllingu vykazují větší podíl vlastního kapitálu. Zisk před zdaněním generují vyšší podniky s implementovaným controllingem, a to jak v průměru, tak i ve vyjádření mediánem.

Tab. 9: Komparace ekonomických poměrových indikátorů

Ukazatel	ANO		NE		Index ANO/NE		% nadprůměrných hodnot	
	Průměr	Medián	Průměr	Medián	Průměr	Medián	ANO	NE
<b>L1 - Okamžitá likvidita</b>	0,39	0,09	1,31	0,10	0,30	0,90	22,86	22,73
<b>ROE - Rentabilita VJ (%)</b>	1,56	8,30	5,26	5,72	0,30	1,45	80,00	54,55
<b>ROA - Rentabilita aktiv (%)</b>	4,57	3,69	2,69	3,59	1,70	1,03	48,57	59,09
<b>PP - Produktivita práce (Kč)</b>	542 248	527 062	506 816	430 478	1,07	1,22	37,14	40,91
<b>Procentní změna HVPZ (%)</b>	63,94	4,72	60,33	44,33	1,06	0,11	42,86	54,55
<b>Zadluženost CZ (%)</b>	54,20	52,08	60,01	42,37	0,90	1,23	42,86	18,18

Tab. 9 uvádí přehled průměrných hodnot a mediánů vybraných poměrových ukazatelů charakterizujících ekonomickou výkonnost podniků. Z jednotlivých hodnot zjištěných za jednotlivé podniky jsou vypočteny a hodnoceny aritmetické průměry u každého podniku a z nich pak průměry a mediány pro obě skupiny firem. Dále je stanoven jejich vzájemný index určující relativní rozdíl mezi oběma skupinami. Procento nadprůměrných hodnot separátně pro obě skupiny ukazuje, kolik hodnot je v jednotlivých ukazatelích vyšších než daný průměr skupiny. Naznačuje to variabilitu podnikových výsledků v obou skupinách, jež by bylo možné případně vyjádřit také pomocí ukazatele směrodatné odchylky zkoumaných dat.

Tab. 10: Procentuální vyjádření nadprůměrných hodnot

Ukazatel (%)	% nadprůměrných hodnot nad celkovým průměrem		% nadprůměrných hodnot nad celkovým mediánem	
	ANO	NE	ANO	NE
<b>L1 - Okamžitá likvidita</b>	14,29	27,27	57,14	54,55
<b>ROE - Rentabilita vlastního kapitálu</b>	74,29	54,55	62,86	54,55
<b>ROA - Rentabilita aktiv</b>	54,29	50,00	54,29	50,00
<b>PP - Produktivita práce</b>	42,86	36,36	51,43	40,91
<b>Procentní změna HVPZ</b>	45,71	54,55	71,43	77,27
<b>Zadluženost CZ</b>	40,00	22,73	54,29	45,45

V tab. 10 lze poté u každého indikátoru porovnat procento nadprůměrných hodnot jednotlivých podniků nad celkovým průměrem a celkovým mediánem (obou skupin podniků).

Okamžitá likvidita ukazuje schopnost podniku okamžitě z volných finančních prostředků uhradit své krátkodobé závazky. Výrazně lepší průměrnou hodnotu vykazují podniky bez controllingu, nicméně medián je zhruba na stejné úrovni. To svědčí o několika extrémních hodnotách, jež průměr navyšují. Při porovnání s doporučeným rozmezím tohoto ukazatele (0,2-0,5) je průměr u podniků s controllinem ve stanoveném intervalu, zatímco hodnota u firem nevyužívajících controlling je vysoce nadprůměrná. Z tab. 10 pak vyplývají lepší hodnoty u podniků bez controllingu u procenta nadprůměrných hodnot nad celkovým průměrem, ale při srovnání nadprůměrných hodnot nad celkovým mediánem lze dovodit opačný závěr.

Jeden z vlastníky nejsledovanějších ukazatelů ROE vyjadřuje poměr zisku k výši investovaného kapitálu. Při srovnání průměrů opět vítězí podniky bez realizovaného controllingu. Avšak hodnoty mediánů ukazují na lepší rentabilitu podniků s controllinem. Tu dokládá i 80 % nadprůměrných hodnot v rámci této skupiny. Stejně tak komparaci nadprůměrných hodnot nad celkovým průměrem a celkovým mediánem u ukazatele ROE ovládají podniky s využitím controllingových principů.

Dalším významným indikátorem z oblasti výnosnosti je rentabilita celkových aktiv ROA, tedy poměr zisku k celkovému množství spravovaných aktiv. Průměrná hodnota i medián jsou větší u skupiny využívající controlling. Taktéž vyšší procento nadprůměrných hodnot nad celkovým průměrem i mediánem ROA dokládá lepší výsledky u podniků realizujících při řízení controlling.

Produktivita práce určuje velikost tržeb vyprodukovaných v průměru jedním zaměstnancem podnikatelského subjektu. Opět jsou její průměrná hodnota a medián u podniků využívajících controllingovou filozofii větší a dosahují přes půl milionu Kč. Potvrzením lepší výkonnosti této skupiny firem v indikátoru produktivity práce je také vyšší procentuální podíl nadprůměrných hodnot jak nad celkovým průměrem, tak i celkovým mediánem.

Ukazatel procentní změny hospodářského výsledku před zdaněním vyjadřuje roční procentuální změnu ve výši hospodářského výsledku. Průměrně jsou lepší podniky využívající controlling, avšak medián, jenž je významně nižší, naznačuje opačný stav. To ukazuje na jakousi vyšší variabilitu procentních změn u podniků s implementovaným controllinem a na extrémní kladné, ale i záporné hodnoty tohoto ukazatele. Nadprůměrných

hodnot nad celkovým průměrem a mediánem je relativně více u firem controlling nepoužívajících.

V neposlední řadě je porovnáván ukazatel celkové zadluženosti. Ten indikuje poměr využívání cizích zdrojů vůči celkovým využívaným zdrojům (hodnotě pasiv či aktiv). V průměru jsou zadluženější podniky bez controllingových aktivit, medián celkové zadluženosti je však větší u firem s controllingem. Veškeré hodnoty jsou v rozmezí 40 – 60 %, což odpovídá doporučeným hodnotám tohoto ukazatele podle individuálních specifik každé organizace. Procento nadprůměrných hodnot v tab. 10 naznačuje v obou případech vyšší zadluženost podniků, které realizují controllingové procesy.

S využitím softwaru Statistica jsou dále ekonomické údaje statisticky vyhodnocovány. Analyzovány jsou průměrné hodnoty všech 57 podniků ve sledovaném období pro jednotlivé ukazatele rozdělených do skupin ANO, NE – podle využívání controllingových funkcí. Protože data na základě provedených testů na normální rozdělení pravděpodobnosti nesplňují podmínku Gaussova normálního rozdělení, je třeba je analyzovat tzv. neparametrickými testy. Pro zvýšení věrohodnosti výsledků jsou použity dva nezávislé testy.

Mann-Whitneyův U test s opravou na spojitost, u něhož se zkoumá ověření nulové hypotézy, že oba výběry pocházejí ze stejného rozdělení pravděpodobnosti, tedy, že není statisticky významný rozdíl mezi oběma skupinami firem. Druhým je Kolmogorov-Smirnovův test, jehož nulová hypotéza taktéž říká, že dva výběry odpovídají stejnému rozdělení pravděpodobnosti, tedy není statisticky významný rozdíl mezi oběma skupinami firem. Tento test je založen na kumulativních četnostech. Testování je u obou testů provedeno na hladině významnosti 0,05.

Tab. 11: Mann-Whitneyův U test

Proměnná	Mann-Whitneyův U Test (w/ oprava na spojitost) (Tabulka1)						
	Dle proměn. Controlling						
	Označené testy jsou významné na hladině $p < 0,05000$						
	U	Z	p-hodn.	Z	p-hodn.	N platn.	N platn.
ROE	310,0000	1,221202	0,222010	1,221202	<b>0,222010</b>	35	22
ROA	330,0000	0,893363	0,371664	0,893363	<b>0,371664</b>	35	22
PP	318,0000	1,090066	0,275685	1,090066	<b>0,275685</b>	35	22
L1	358,5000	-0,426191	0,669969	-0,426226	<b>0,669944</b>	35	22
% Změna	344,0000	-0,663875	0,506771	-0,663875	<b>0,506771</b>	35	22
CZ	308,0000	1,253986	0,209848	1,253986	<b>0,209848</b>	35	22



Tab. 12: Kolmogorov-Smirnovův test

Proměnná	Kolmogorov-Smirnovův test (Tabulka 1) Dle proměn. Controlling Označené testy jsou významné na hladině $p < ,05000$						
	Max záp	Max klad	p-hodn.	Průměr	Průměr	N platn.	N platn.
ROE	-0,080519	0,241558	<b>p &gt; .10</b>	2,9	4,3	35	22
ROA	-0,051948	0,206494	<b>p &gt; .10</b>	4,8	2,6	35	22
PP	-0,107792	0,277922	<b>p &gt; .10</b>	532428,2	502505,2	35	22
L1	-0,141558	0,089610	<b>p &gt; .10</b>	0,4	1,2	35	22
% Změna	-0,174026	0,050649	<b>p &gt; .10</b>	47,7	59,3	35	22
CZ	-0,090909	0,209091	<b>p &gt; .10</b>	53,8	63,7	35	22

V tab. 11 je vidět výstup Mann-Whitneyova U testu pro zkoumané ukazatele. Při pohledu na jednotlivé p-hodnoty je jasné, že pro všechny indikátory se nulová hypotéza nezamítá, protože jsou tyto p-hodnoty větší než hladina významnosti. V tomto případě lze tedy říci, že neexistuje statisticky významný rozdíl v jednotlivých ukazatelích mezi podniky controlling používajícími a těmi bez controllingu. K naprosto stejnému závěru se dospěje z výsledků v tab. 12 u provedeného Kolmogorov-Smirnovova testu. Zde jsou p-hodnoty pro jednotlivé indikátory větší než 0,1, tedy také větší než hladina významnosti testu a pro všechny se opět nulová hypotéza nezamítá. Neexistuje tedy opět statisticky významný rozdíl v jednotlivých ukazatelích mezi oběma skupinami zkoumaných subjektů.

Pro vyšší stupeň přesnosti jsou ještě dále provedeny testy se všemi hodnotami podniků jednotlivých ukazatelů ve sledovaném období. Tím nedochází ke zkreslení hodnot, jako v předchozí analýze jejich průměrů.

Tab. 13: Mann-Whitneyův U test pro všechny hodnoty

Proměnná	Mann-Whitneyův U Test (w/ oprava na spojitost) (Tabulka 1) Dle proměn. Controlling Označené testy jsou významné na hladině $p < ,05000$						
	U	Z	p-hodn.	Z	p-hodn.	N platn.	N platn.
ROE	6596,000	1,61301	0,106744	1,61301	<b>0,106744</b>	150	100
ROA	7478,000	0,69025	0,490040	0,69025	<b>0,490039</b>	153	103
PP	5238,000	<b>2,44404</b>	<b>0,014524</b>	<b>2,44404</b>	<b>0,014524</b>	136	95
L1	6527,500	<b>-2,09147</b>	<b>0,036487</b>	<b>-2,09456</b>	<b>0,036211</b>	153	101
% Změna	5986,000	0,06691	0,946657	0,06691	<b>0,946657</b>	118	102
CZ	6081,000	<b>3,09492</b>	<b>0,001969</b>	<b>3,09492</b>	<b>0,001969</b>	153	103

Po provedeném Mann-Whitneyově U testu se všemi hodnotami je možné z tab. 13 odečíst rozdílné výsledky než v případě testování průměrných hodnot. Pro indikátory produktivita

práce, okamžitá likvidita a celková zadluženost vychází p-hodnota menší než testovaná hladina významnosti a pro tyto ukazatele tak nulovou hypotézu o rovnosti rozdělení pravděpodobnosti zamítáme. Lze pak tvrdit, že v rámci těchto tří ukazatelů existuje statisticky významný rozdíl mezi oběma skupinami podniků.

Tab. 14: Kolmogorov-Smirnovův test pro všechny hodnoty

Proměnná	Kolmogorov-Smirnovův test (Tabulka 1)						
	Dle proměn. Controlling						
Označené testy jsou významné na hladině $p < .05000$							
	Max záp	Max klad	p-hodn.	Průměr	Průměr	N platn.	N platn.
ROE	-0,060000	0,206667	<b>p &lt; .025</b>	1,6	5,3	150	100
ROA	-0,064471	0,093407	<b>p &gt; .10</b>	4,6	2,7	153	103
PP	-0,034752	0,209830	<b>p &lt; .025</b>	542247,7	506816,3	136	95
L1	-0,142755	0,000000	<b>p &gt; .10</b>	0,4	1,3	153	101
% Změna	-0,070954	0,076105	<b>p &gt; .10</b>	63,9	45,3	118	102
CZ	-0,071134	0,186052	<b>p &lt; .05</b>	54,2	60,0	153	103

Kolmogorov-Smirnovův test v tab. 14 potvrzuje zamítnutí nulové hypotézy, a tím statisticky významný rozdíl mezi podniky s a bez controllingu v případě ukazatele produktivity práce a celkové zadluženosti. Dále se také potvrzuje nezamítnutí nulové hypotézy v rámci ukazatele ROA a procentní změny hospodářského výsledku. Naopak rozdíl lze zjistit u okamžité likvidity, kde se v tomto případě nulová hypotéza nezamítá a statisticky významný rozdíl zde neexistuje. U ukazatele ROE zase dochází oproti předchozímu testu k zamítnutí nulové hypotézy a zjištění, že u něho existuje statisticky relevantní diference mezi podniky realizujícími controllingové aktivity a podniky tyto aktivity nerealizujícími.

Souhrnně a jednoznačně lepších ekonomických výsledků podniky s controllingem nedosahují. Analýza však ukázala rozdíly u jednotlivých ukazatelů, převážně ve prospěch podniků s controllingem. Jedná se vesměs o srovnání hodnot mediánů, které mají vhodnější vypovídací schopnost než aritmetické průměry. Zde podniky s controllingem dosáhly lepších výsledků u ukazatelů likvidity, ROE, ROA, produktivity práce. Naopak horší výsledky měly v dynamice (změně) hospodářského výsledku před zdaněním a v zadluženosti. Z toho lze usuzovat, že podniky s controllingem kladou větší důraz na efektivnost hospodaření a u vyššího zadlužení více využívají finanční páky, což může souviset s praktickým využitím controllingu při řízení podniku a rozhodování managementu.

Statistické hodnocení provedené s použitím několika testů prokázalo, že přesnější pro hodnocení výsledků je použití všech hodnot ukazatelů, nikoli jejich průměrů, či mediánů. Zde

již byly prokázány statisticky relevantní rozdíly mezi oběma skupinami hodnocených podniků. Statistické hodnocení prokázalo statisticky významný rozdíl u ukazatelů produktivity práce a celkové zadluženosti, a to u obou typů testů. Statisticky významný rozdíl, mezi podniky realizujícími controllingové aktivity a podniky tyto aktivity nerealizujícími, byl také prokázán jednotlivými testy u ukazatelů ROE a okamžité likvidity.

Z analýzy ekonomických výsledků zkoumaných podniků a statistického vyhodnocení vyplývá, že **Hypotéza H5:** „Zkoumané podniky využívající při řízení controlling dosahují lepších ekonomických výsledků.“ nebyla v souhrnu všech sledovaných ukazatelů jednoznačně potvrzena, a proto je **zamítnuta**.

I přes tuto skutečnost lze učinit závěr, že při efektivním využití controllingu při řízení by měly být výsledky těchto podniků výrazně lepší. Dokládají to zejména rozdíly u některých ukazatelů v rámci jejich analýzy a statistického vyhodnocení v sekundárním výzkumu, převážně ve prospěch podniků s controllingem. Dále bylo dotazníkovým šetřením zjištěno, že drtivá většina dotázaných subjektů (85 %) si myslí, že existuje přímý vliv controllingu na výkonnost podniku, a to ať už jednoznačný či pouze částečný.

## **5 CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM V PODNIKU MD LOGISTIKA**

Aby bylo možné naplnit jeden z dílčích cílů, tedy zhodnotit možnosti využití a podmínky realizace controllingových procedur v konkrétním podniku a navrhnout zlepšení, byla navázána úzká spolupráce s podnikem MD Logistika, a.s. Zde probíhaly v rámci projektu zavádění a zlepšování controllingu dopravy zejména řízené rozhovory s manažery podniku, hlavním analytikem a dalšími zainteresovanými technicko-hospodářskými pracovníky. Na základě podrobného seznámení se s klíčovými podnikovými procesy, úkoly a cíli jednotlivých pracovníků byly s využitím reálných podnikových dat a údajů analyzovány možnosti využití controllingových procedur a navrhovány nové či inovované controllingové analýzy. Výstup pro disertační práci má formu případové studie z tohoto podniku.

### **5.1 Základní informace o podniku**

MD Logistika, a.s. se zabývá skladovou a distribuční logistikou především potravinářského a rychloobrátkového zboží pro řetězce jako Ahold, Globus, Kaufland, Penny Market a výrobní společnosti Nestlé, Pragolaktos či Pribina. Společnost pojímá svou činnost jako tzv. kompletní logistiku, což znamená příjem, uskladnění, kompletaci, služby přidané hodnoty, transport, zpracování průvodní dokumentace, svoz reklamací a oběh a evidence vratných obalů. V prostorách společnosti o ploše cca 8 hektarů se denně vyskladí kolem 120 000 kرتونů a 7 000 palet.

Podnik zaměstnává okolo 250 stálých zaměstnanců, mimo to využívá služeb externích (agenturních) pracovníků, zejména pro nárazové práce či specializované činnosti. Podnik generuje každoročně obrát okolo 750 mil. Kč, z čehož plně dvě třetiny tvoří tržby z dopravy. Společnost současně realizuje 3 klíčové projekty. Prvním projektem jsou logistické služby pro maloobchodní řetězec Penny, který tvoří asi 10 % obrátu, druhým pak ostatní vnitrostátní přeprava, čítající cca 250 nasmlouvaných zákazníků v rámci tzv. rámcových smluv. Vedle nich to jsou samozřejmě také individuální jednorázové zakázky. Projekt ostatní vnitrostátní přepravy generuje více jak polovinu všech tržeb. Posledním projektem je mezinárodní přeprava, zejména v rámci Evropské Unie.

Organizační struktura je liniově-štabní s několika středisky. Linie zahrnují ekonomický úsek, středisko dopravy, obchodu a technické oddělení. Dále jsou do organizační struktury zakomponováni provozní manažeři v sídle a na pobočce společnosti. Jako štáb vystupují manažerka kvality, IT oddělení, poradce generálního ředitele zastoupeného jedním z majitelů společnosti a hlavní analytik (controller).

Středisko dopravy zajišťuje kompletní proces dopravy v rámci logistických služeb. Pracuje zde několik dispečerů, administrativních pracovníků, techniků v dílnách a samotných řidičů. Ti jsou podřízeni šéfdispečerovi a hlavnímu technikovi. Top manažerem je pak ředitel dopravy.

## **5.2 Současné nastavení procesů a analýz střediska dopravy**

Většina zakázek střediska dopravy je realizována na základě rámcových smluv. Ty má za úkol připravit a uzavřít obchodní oddělení. Veškeré objednávky musí objednatelé v předem dohodnuté formě zaslat nejpozději do 16:00, kdy je tzv. deadline denních objednávek. Jejich počet se vždy blíží 600 ks. Objednávky jsou zadávány do podnikového informačního systému Lori pouze jedním pracovníkem, aby nedocházelo k nesouladu vstupních údajů. Správnost těchto počátečních údajů je velice důležitá, neboť zásadně ovlivňuje veškeré následné činnosti a zejména pak jakékoliv vyhodnocování. Je to tedy významná část datové základny pro případné controllingové analýzy.

Zhruba do 17:00 musí operativní dispečeri (pro cca 7 lokačních oblastí) detailně naplánovat veškeré přepravní trasy. Tento proces je náročný, a to zejména z pohledu každodenní variability lokací. Dispečeri v současnosti plánují trasy tzv. „ručně“ bez pomoci speciálního softwaru a využívají tak v podstatě pouze mapové podklady. Kvalitní naplánování tras má pak významný podíl na efektivnosti přepravy, která se odvíjí od celkových nákladů a výnosů dané trasy. Stanovení, resp. rozdělení (rozkličování) celkových nákladů jedné přepravní trasy na jednotlivé zakázky (zásilky) na této trase je jednou z hlavních součástí současných controllingových analýz společnosti.

Úkolem dispečera je naplánovat trasu tak, aby byla co nejvíce vytížená. Na jednoho řidiče a jedno vozidlo tak může být přiřazeno více zákazníků a více nakládacích a vykládacích míst, čímž je dosaženo konkurenční výhody (synergického efektu), a to především z pohledu minimalizace nákladů na dopravu. Naložení probíhá podle potřeb zákazníka, a to buď ve skladovacích prostorech MD Logistiky (pokud je využívá), nebo ve skladech zákazníka. Při plánování trasy musí dispečer respektovat podmínky smlouvy, čas vykládky, maximální nákladovou kapacitu vozidla, pracovní dobu řidičů aj. Přeprava zboží probíhá 24 hodin denně. Řidiči pracují v cyklech 6-3 (šest dní práce, tři dny volna) nebo 5-2 (pět dní práce, dva dny volna).

Určování trasy řidičům patří mezi operativní řízení. Dispečeri sdělují trasu řidičům v průběhu dne v návaznosti na jejich časové možnosti, a to nejčastěji prostřednictvím

mobilního telefonu. Řidiči po ujetí trasy odevzdávají zatím stále papírovou stazku. Pracovník zpracovávající objednávky zadá tuto papírovou stazku společně s přepravními doklady potvrzenými zákazníky do systému (za účelem zjištění skutečnosti). Tyto údaje pak slouží jednak k pravidelné fakturaci, většinou měsíční, jednak k tvorbě reportů, jak pro podnik, tak i pro zákazníka.

Data z jednotlivých přeprav jsou sledována na různých úrovních a z různých hledisek. Na nejnižší úrovni se controllingem zabývají dispečeri. Dispečeri pomocí GPS sledují polohu řidičů a musí vyhodnotit, zda řidič stihne dojet do místa vykládky včas. Po rozvozu dispečeri musejí porovnat skutečně odjetou trasu s plánem a zkontrolovat dojezdové časy. Pokud vznikly difference, jsou povinni zjistit jejich důvod (např. řidič musel čekat přesčas na vykládku, nákladu v místě A a poté nestihl dojet včas do místa B). Kontrolují procento časové úspěšnosti rozvozu. Na základě toho vytváří podklady pro fakturaci a mzdové ohodnocení řidičů. Dále do systému uvádí plánované tržby uvedené na objednávce a náklady, jež jsou v současnosti velmi zhruba odhadované. Blíže se nákladovost ani ziskovost zásilek nevyhodnocuje. Dalším úkolem dispečerů je provádět specifický reporting za jednotlivé zákazníky. Hlavní šéfdispečer pak hledá mezi jednotlivými zákazníky ty ziskové a vytváří souhrnné, méně podrobné reporty.

Ředitel dopravy potřebuje pravidelný reporting pro řízení střediska dopravy. Vyhodnocení přeprav probíhá každý měsíc. Ke vzájemnému porovnávání dat sestavuje různé statistiky a porovnává je s plánem a výsledky v minulých měsících. Jedná se o relativně detailní vyjádření dopravních nákladů, najetých km, míry vytíženosti, časové efektivity apod. prostřednictvím absolutních i poměrových ukazatelů v jednotlivých druzích a segmentech dopravy. Zároveň jsou sledovány vývoj a případné výkyvy v těchto segmentech.

Ekonomický ředitel zkompletuje výsledky podniku jako celku, detailně se zabývá jednotlivými finančními ukazateli, zkoumá příčiny a případné následky těchto hodnot, odchylky a vývoj v čase. Vybrané výstupy z těchto analýz a relevantní položky z měsíční závěrky pak pravidelně poskytuje liniovým manažerům, a to zejména řediteli dopravy a provozním manažerům. Ucelené informace se také na nejvyšší úrovni poskytují dozorčí radě, generálnímu řediteli a majitelům, kteří sledují výkonnost podniku jako celku z makro pohledu v rámci strategického controllingu (řízení).

Hlavní analytik (controller) zpracovává některé pravidelné operativní analýzy. Mimo to pak vytváří reporty v podstatě „na zakázku“ objednané liniovými manažery, a to především ředitelem dopravy. Controller zejména mezi sebou porovnává ziskovost zákazníků. Na rozdíl

od hlavního šéfdispečera jeho práce více vychází z údajů obsažených v informačních systémech, zejména z centrálního systému Lori. Informace jsou dále poskytovány obchodnímu středisku, řediteli dopravy, provozním manažerům, ekonomickému oddělení a vrcholovému vedení podniku.

Primární data pro controlling se získávají z centrálního informačního systému Lori a dalších několika systémů a softwarů používaných částečně pro elektronickou stazku (EMGEO), účetní (Helios) a mzdovou (PowerKey) agendu, částečné plánování tras (Plantour), analýzy a vyhodnocování dat (MS Excel) atd. Pro operativní controlling jsou nejdůležitější tzv. data z provozu. Středisko dopravy dokáže v současné době získat mnoho dat z nejrůznějších oblastí, nicméně největším problémem je jejich neúplnost, neaktuálnost a mnohdy i nesprávnost. Příčinou tohoto stavu je jednak ne zcela kompatibilní propojení všech používaných systémů a softwarů, ale také stále relativně časté „ruční“ zadávání podnikových údajů do těchto systémů z důvodu zastaralého systému elektronické stazky EMGEO. Není výjimkou, že neúplné informace z papírové stazky se dostanou ke controllerovi až s několika týdenním zpožděním.

### **Náklady, výnosy, rentabilita zásilky**

Hlavním cílem controllingu dopravy je sledovat její efektivitu, resp. rentabilitu. To v konečném důsledku znamená stanovit plánované a skutečné náklady a výnosy každé realizované dopravy s detailem na jednotlivé zásilky (zakázky). Plánovaný výnos je do Lori zadáván dispečerem či administrativním pracovníkem ručně nebo přes funkci automatické kalkulace. Je to v podstatě předem dohodnutá cena, většinou na základě rámcové smlouvy se zákazníkem. Skutečným výnosem je pak skutečně fakturovaná cena za konkrétní dopravu (zásilku) upravená z plánovaného výnosu podle daných podmínek (srážky za zpoždění, změna objemu nákladu, kilometráže apod.).

Plánované náklady na celou naplánovanou trasu se stanovují jako násobek průměrných nákladů na km a plánovaného počtu ujetých km. Průměrné náklady na km, jako sazba pro konkrétní jízdní soupravu, se počítají v rámci podnikových kalkulací z historických výsledků, z účetních závěrek a jsou přibližně na dobu půl roku plánovány jako neměnné. Plánovaný počet najetých km v trase se počítá automaticky v Lori po zadání jednotlivých míst nakládek a vykládek. Takto stanovené náklady trasy jsou rozpočítány na jednotlivé zásilky v této trase pomocí tzv. algoritmu nejkratších vzdáleností. Jeho princip spočívá v tom, že se celkové náklady trasy rozklíčují na zásilky v této trase podle poměru nejkratší vzdálenosti

jednotlivých vykládek k jejich nákladce ku celkovému součtu těchto nejkratších vzdáleností zásilek v dané trase. Tento algoritmus je implementován přímo v Lori.

Skutečné náklady trasy jsou stanovovány stejně jako plánované. Jediným rozdílem je hodnota skutečně najetých km v trase zjištěná v Lori ze stazky po odjetí této trasy. Skutečná sazba nákladů na km zůstává většinou stejná jako plán. Většinou se tedy nevytváří skutečné kalkulace nákladů a nezjišťují se skutečně vynaložené náklady na km konkrétně na každou trasu dané jízdní soupravy. Rozklíčování nákladů na zásilky probíhá opět pomocí zmiňovaného algoritmu.

### **Hodnocení rentability zákazníka**

Na základě zjištěných zisků, resp. rentabilit jednotlivých zásilek daného zákazníka, lze určit celkovou rentabilitu tohoto zákazníka vztaženou k určitému období. Controller ve spolupráci s ředitelem dopravy v současné době analyzuje tuto rentabilitu z několika hledisek. Jednak se stanovuje reálná rentabilita vycházející z reálně účtovaných cen. Poté je počítáno s průměrnými cenami všech zákazníků, což umožní vyselektovat nadprůměrné a podprůměrné hodnoty. Třetí variantou je hodnocení rentability každého zákazníka při změně jeho cen (výnosů) o takovou míru (procento), jaký je celkový zisk (či ztráta) v celkovém vyjádření všech zákazníků. Jedná se v podstatě o vyjádření takových cen, při kterých bude celkový zisk nulový. To umožní determinovat možnosti a míru zvýšení či snížení cen jednotlivých zákazníků pro dosažení nulového zisku v celkové rentabilitě všech zákazníků.

Takto globálně pojatý model nákladově-výnosového controllingu však není dostatečně detailní a neumožňuje se přímo zaměřit na daného zákazníka. Navíc nerespektuje strukturu cen (ceníku) konkrétního zákazníka, který je v mnoha případech značně rozsáhlý a složitý. Především větší odběratelé mají nasmlouvané různé ceny pro velké množství odlišných tras (zásilek) a dohodnutých spoustu výjimek a speciálních podmínek v celé šíři logistických služeb.

## **5.3 Návrhy nových a zlepšených modelů, analýz a postupů v controllingovém systému**

Alfou a omegou controllingu dopravy je co nejpřesnější vyjádření zisku (rentability) každé zásilky, potažmo zákazníka. Pro tyto účely je nutné zejména stanovit plánované a následně skutečné náklady trasy. Z předchozího textu je zřejmé, že klíčovými tak budou kalkulace nákladů na ujetý km a správné rozklíčování nákladů trasy na jednotlivé zásilky.



## **Metody klíčování nákladů**

Současně používaná metoda klíčování plánovaných i skutečných nákladů trasy podle skutečné minimální vzdálenosti mezi nakládkou a vykládkou zásilek je velice účinná. Pro některé přepravy by však bylo vhodnější využít metodu klíčování podle minimálních najetých kilometrů. Ta spočívá v přesném vyjádření najetých kilometrů pro danou zásilku a jejich poměření s celkovým součtem najetých kilometrů v dané trase. Tento algoritmus by byl vhodnější pro přepravy, u kterých je nutné ujet určitou vzdálenost z centrálního skladu (případně místa parkování jízdní soupravy) do místa nakládky, stejně tak z místa vykládky zpět do centrály. Vyjádření nákladů na zásilku by tak bylo zcela přesné. Současné možnosti informačních systémů podniku však tuto metodu neumožňují, neboť nelze stanovit minimální ujeté kilometry zásilky. Její aplikace by byla také značně složitá a kontraproduktivně by ovlivnila celý systém hodnocení.

Další možností pro klíčování nákladů je jejich rozpočtení podle poměru počtu palet v zásilce a celkového počtu palet v trase. Tato metoda zohledňuje velikost a především hmotnost nákladu každé zásilky. Hmotnost zásilky sice má určitý vliv na náklady (vyšší spotřeba, opotřebení atd.), avšak tento vliv je relativně velmi malý a jako primární kritérium pro klíčování nákladů je počet palet (hmotnost) zcela nežádoucí.

Pro klíčování nákladů trasy lze tedy doporučit využívat metodu podle skutečné minimální vzdálenosti nakládky a vykládky. V případě potřeby částečného zohlednění velikosti zásilky je pak možné klíčování vhodně doplnit o kritérium počtu palet v dané zásilce. Toto kritérium by však nemělo mít větší váhu než zmiňovaná vzdálenost.

## **Kalkulace nákladů na ujetý kilometr**

Pro smysluplné hodnocení nákladů, a tím i rentability zásilek, je nezbytně nutné vytvořit systém plánovaných a skutečných kalkulací nákladů na kilometr jízdní soupravy. Většina přepravních nákladů je jasně dohledatelná v informačním systému společnosti. Zde se objevují rozsáhlé údaje o jednotlivých přepravách a dalších logistických činnostech. Data pocházejí z elektronických zařízení umístěných přímo v kamionech, z jednotlivých reportů řidičů a dalších reportů od kompetentních pracovníků, např. ve skladu.

Struktura kalkulace pro každou jízdní soupravu je navržena následovně.

- **Variabilní (přímé) náklady** – pohonné hmoty, přímá spotřeba energií, mzdy a pojištění řidičů, stravné, mýta, poplatky apod.
- **Provozní režie tahače** – opravy, údržba, pneumatiky, leasing / účetní odpisy, silniční daň, pojištění apod.
- **Provozní režie střediska dopravy** - provozní režie návěsů, mzdy a pojištění technicko-hospodářských pracovníků v dopravě, ostatní provozní režie střediska (režijní materiál, poplatky apod.)
- **Správní režie** - podíl správních režijních nákladů na středisko dopravy, tj. odpisy budov, strojů, softwaru, ochranka, úklid, marketing, energie, audity, správa a ostatní nákladové položky z účetních závěrek.

Variabilní (přímé) náklady lze stanovit přímo na konkrétní jízdní soupravu. To umožňuje či bude umožňovat informační systém Lori a nově implementovaný systém Webdispečink. Drtivou většinu potřebných údajů lze získat z elektronické STAZky a měsíčních účetních závěrek.

Položky provozních režijních nákladů je možné stanovit fixní částkou za určité období (měsíc) a následně zkalkulovat na ujetý kilometr prostřednictvím poměru najetých kilometrů konkrétního tahače a celkově najetých kilometrů všech tahačů za toto období (variabilní náklady) nebo prostřednictvím vydělení částky počtem tahačů (fixní náklady).

Správní režii je efektivní klíčovat podle poměru tržeb střediska dopravy ku celkovým tržbám. Protože jediným dalším výkonovým střediskem v podniku je již pouze sklad, budou se celkové správní režijní náklady rozdělovat mezi tato dvě výkonová střediska. Vyčíslení správní režie na ujetý kilometr je pak možné opět přes poměr k celkovým najetým kilometrům za dané období či podle celkového počtu tahačů.

Aby mohl tento kalkulační systém fungovat, je velmi důležité detailně klasifikovat jednotlivé nákladové účty, přiřadit je k organizačním střediskům, zvolit způsob a zdroj jejich zjišťování a také určit metody (postupy) pro zanesení nákladových položek do kalkulace.

Plánované kalkulace je potřeba vytvářet častěji než je tomu doposud (neměnné po dobu min. půl roku). Ideální je úprava plánů každý měsíc na základě skutečných údajů z měsíčních závěrek, skutečných kalkulací a odborných odhadů jejich změn. Některé položky kalkulace

nákladů na ujetý kilometr, a to zejména položky režijních, resp. fixních nákladů však nelze v jejich skutečné výši v rámci měsíčního vyhodnocení stanovit. V takovém případě je nutné tyto položky ponechat v jejich plánované výši a skutečné kalkulace tak vytvářet pouze s částí skutečných nákladů. Kompletní skutečné kalkulace je pak možné počítat po skončení účetního roku či období, na které byly režijní náklady stanoveny.

Pro operativní hodnocení rentability jsou však neúplné skutečné kalkulace dostačující a rozdíl mezi plánem a skutečností režijních nákladů není v konečném důsledku až tak významný. Navíc je možné doporučit, stanovovat náklady, a tím hodnotit trasy a jednotlivé zásilky pomocí kalkulace neúplných nákladů, kdy se vyčíslí např. skutečné variabilní náklady a tzv. příspěvek na úhradu režijních (fixních) nákladů a zisku.

### **Hodnocení efektivity dopravy**

V případě, že lze jednoznačně vyčíslit plánované i skutečné výnosy a zejména náklady, je také možné hodnotit rentabilitu, resp. ziskovost, efektivitu realizované dopravy. Na základě poměrně rozsáhlého množství údajů o dopravě z podnikových systémů lze prostřednictvím různě složitých operací, spojování a selektování dat vytvářet různorodé ukazatele finančního i nefinančního charakteru tvořící systém jednotlivých analýz a modelů hodnocení efektivity dopravy. V systému Lori lze vyhledat veškeré realizované dopravy (trasy) a tyto pak dále analyzovat. Jako nejvhodnější se jeví hodnotit zásilky podle jednotlivých zákazníků.

U každého odběratele je doporučeno sledovat za určité období (měsíc) zejména tyto indikátory:

- počet zásilek,
- počet přepravených palet,
- celkově najaté skutečné kilometry,
- celkové výnosy, náklady a hospodářský výsledek zásilek,
- rentabilitu nákladů,
- rentabilitu tržeb = ziskovou marži,
- průměrné výnosy, náklady a hospodářský výsledek za paletu, za ujetý kilometr apod.

Controller (analytik) může vytvořit další absolutní či především poměrové ukazatele a jejich kombinace, jež budou přinášet požadované informace. Tyto indikátory, souhrnné za všechny zákazníky, je poté možné komparovat s plány či mezi sebou navzájem, identifikovat rozdíly a hledat odběratele, na které je potřeba se z nějakého důvodu detailněji zaměřit.

K tomu je vhodné využít např. analýzu ABC, podle níž se na základě jednoho či více kritérií (vybraných ukazatelů) vyselektují 3 skupiny zákazníků. Příkladem může být rozdělení zákazníků podle celkových výnosů. Ve skupině A budou největší odběratelé kumulativně tvořící např. 50 % celkového obrátu střediska dopravy. Na ně se bude vztahovat další podrobnější analýza. Ve skupině B budou podniky generující kumulativně dalších 30 % obrátu, které bude nutné analyzovat dále, avšak již v menším rozsahu. Zákazníci ve skupině C, kterých bude relativně nejvíce (např. 70 % všech odběratelů), tvořící posledních 20 % výnosů pak dále hodnoceny nebudou. Výběr podle celkových výnosů lze dále zkombinovat např. s ukazatelem celkového hospodářského výsledku, či rentabilitou. Cílem může být hledání velkých odběratelů (velký podíl výnosů) se zápornou rentabilitou, generujících ztrátu, aj.

Po provedené ABC analýze je možné se zaměřit na konkrétního zákazníka. Zde lze doporučit analyzovat opět vybrané ukazatele (viz výše), avšak v detailu se zaměřením na jednotlivé zásilky tohoto odběratele. Ze současných dat je možné vytvořit hodnotící matici (tabulku) zásilek, která znázorňuje hodnoty vybraných ukazatelů kumulativně pro jednotlivé druhy zásilek. Tedy např. celkový hospodářský výsledek z realizovaných zásilek konkrétního zákazníka za měsíc pouze v trase z Dašic do Ostravy a zpět.

Po zakomponování kritéria počtu palet je analýza ještě detailnější. Počet palet je ve většině případů hlavním faktorem určování ceny zásilky, neboť její konstrukce spočívá v triviálním vynásobení počtu palet a jednotkové ceny za přepravu palety. Ceníky, vycházející v naprosté většině z rámcových smluv, obsahují seznam jednotlivých druhů zásilek podle lokací a podle počtu přepravovaných palet, k nimž je stanovena konkrétní jednotková cena za paletu nebo postup jejího výpočtu. Ceník obecně obsahuje seznam zásilek a cen ze skladů MD Logistiky do lokačních pásem podle poštovních směrovacích čísel, dále seznam zásilek ze skladů do konkrétních míst vykládky a poté speciální zásilky daného zákazníka.

Hodnotící matice by měly mít v ideálním případě stejnou strukturu, jako je struktura ceníku odběratele. Tedy např. matice zásilek zákazníka z Dašic do jednotlivých pásem poštovních směrovacích čísel podle daného počtu či rozmezí počtu přepravovaných palet. Pro každý druh zásilky (lokace, počet palet) by tedy bylo možné detailně v kumulativním vyjádření za určité období stanovit hodnoty sledovaných ukazatelů. Výsledky takto konkrétně pojaté analýzy by pak měly značně pozitivní dopad na hodnocení efektivity dopravy. V případě shodné struktury hodnotících matic a ceníků by pak byly velmi usnadněny plánování a cenotvorba. Informace o rentabilitě konkrétních zásilek v kombinaci s rentabilitou

ostatních zásilek či rentabilitami jednotlivých zákazníků a celkové rentability všech realizovaných přeprav jsou jedním z nejdůležitějších podkladů pro rozhodování o nastavení podmínek konkrétních přeprav (zásilek).

Je tedy vhodné doporučit vytvoření zmiňovaných matic v co možná nejpodobnější struktuře ceníků. To je však v mnoha případech velice obtížné, neboť struktura ceníků, obzvláště velkých odběratelů, je značně složitá. Bylo by užitečné ceníky zjednodušit a více sjednotit, např. pomocí nastavení určitého standardu pro vytváření ceníků obchodním oddělením, který bude v souladu s hodnotícími maticemi controllera (analytika).

Kromě detailního sledování efektivity dopravy pro jednotlivé zákazníky je vhodné zabývat se také efektivitou realizovaných tras (jednotlivých jízd). Správně dispečerem naplánovaná trasa je předpokladem pro dosažení zisku zásilek v této trase. Proto je plánování její efektivity velmi důležité. Plánované náklady a výnosy každé trasy je poměrně jednoduché stanovit, a tedy i zhodnotit předpokládaný hospodářský výsledek. Zároveň lze porovnat kilometry trasy a kilometry, které by bylo třeba ujet, kdyby se jelo ke každé vykládce zvlášť. Tím je možné počítat tzv. ukazatel úspory kilometrů (kolik kilometrů bylo sestavením trasy ušetřeno) a relativní ukazatel procentní úspory.

Skutečnou efektivitu trasy by měl počítat a hodnotit analytik, nicméně její plán musí zhodnotit dispečer ihned při vytváření této trasy. Proto je žádoucí, aby výpočet efektivity (rentability) zvolené trasy byl přímo implementován v systému Lori, ve kterém dispečer veškeré vlastnosti trasy plánuje a nastavuje. V této souvislosti pak bude důležitá komunikace mezi dispečery, controllerem a ředitelem dopravy, neboť dispečer musí veškeré objednávky uspokojit v podstatě nezávisle na hodnocení rentability naplánovaných tras a na jejich neefektivnost by měl především upozornit.

V případě stanovení rentability tras a jednotlivých zásilek lze dále zjišťovat efektivitu dopravy v různých variacích. Přínosné by bylo např. hodnocení ziskovosti vybraných cest z místa A do místa B souhrnně pro všechny jízdy za určité období, které se častěji opakují. Ideální by byla implementace základních sledovaných ukazatelů v efektivitě dopravy do mapového podkladu. Vytvořením geocontrollingu by vznikl systém hodnocení realizované dopravy v grafické podobě, kdy by uživatel pouze zadal zvolenou trasu či zásilku a tyto indikátory a další související informace by se zobrazily v určitém časovém úseku i s náhledem do mapy. To by značně usnadnilo nejen celkové hodnocení skutečnosti, ale zejména pak proces plánování cílových hodnot i samotných tras.

Většina controllingových analýz je v současnosti prováděna v aplikaci MS Excel. Tento nástroj je zatím dostačující, avšak v souvislosti s velkým objemem zpracovávaných dat by bylo vhodnější využít např. MS Access a pouze některé konečné výstupy zpracovávat v Excelu. Pro každodenní práci s velkým množstvím dat a souvisejících údajů je pak ideální využít podnikový systém SAP, a to zejména jeho controllingové moduly. Velice přínosná by byla možnost co nejvíce analýz a hodnotících nástrojů využít přímo v systémech Lori a Webdispečink.

Při výpočtech jsou často problémem úplnost a věrohodnost vstupních dat. Jednou z klíčových oblastí celého projektu je zautomatizování sběru dat a zejména jejich zkvalitnění pro účely controllingových procedur. Ruční zadávání stazky do Lori by se mělo nahradit automatickým nahráním ze systému, resp. tabletu umístěného v autě řidiče. Nově zaváděný program Webdispečink bude umožňovat controllerovi a dispečerům nejen sledovat pomocí GPS, kde se kamion právě nachází a jestli dojde k zákazníkovi včas, ale bude i poskytovat mnoho nových detailních údajů o celé objednávce a samotné jízdě řidiče (spotřeba pohonných hmot, servisní intervaly, celkový průběh jízdy aj.). Na základě tohoto systému bude možné stanovovat mzdové ohodnocení řidičů, včetně odměn či srážek za styl jízdy, včasnost apod.

Controlling dopravy neposkytuje informace pouze pro středisko dopravy, ale výstupy využívají a měli by využívat také především sklad, obchodní středisko, ekonomický úsek a vrcholové vedení podniku. Obchodní středisko využije zejména informace o rentabilitě jednotlivých zákazníků a jejich zásilek pro již zmíněnou cenotvorbu a vyjednávání konkrétních podmínek dopravy. V souvislosti s tím je vhodné doporučit zaměřit se také na hodnocení efektivity skladování, neboť drtivá většina velkých zákazníků využívá jak služeb dopravy, tak i skladu. Hodnocení rentability zákazníka je tak nutné provádět z obou těchto oblastí, aby nedocházelo ke křížovému financování, kdy je zákazník sice ztrátový např. v dopravě, ale jeho rentabilita ve skladu přináší podniku celkový zisk.

Ekonom a vrcholové vedení podniku sledují efektivitu dopravy spíše z dlouhodobého časového horizontu a pracují se syntetickými ukazateli. Vedení může sledovat celkovou marži v dopravě, rentabilitu nákladů, celkovou vytíženost, úsporu kilometrů, průměrný zisk na paletu, výši nákladů na kilometr aj. (viz předchozí text). V případě potřeby náhledu do detailu je možné si od controllera vyžádat konkrétní analýzu či její doplnění. Do budoucna by měl podnik také zlepšit systém plánování jako základní komponenty controllingu. Je žádoucí stanovit, na základě výstupů z controllingových metod a analýz a na základě expertních odhadů, dílčí cíle i pro operativní úroveň, které budou následně průběžně

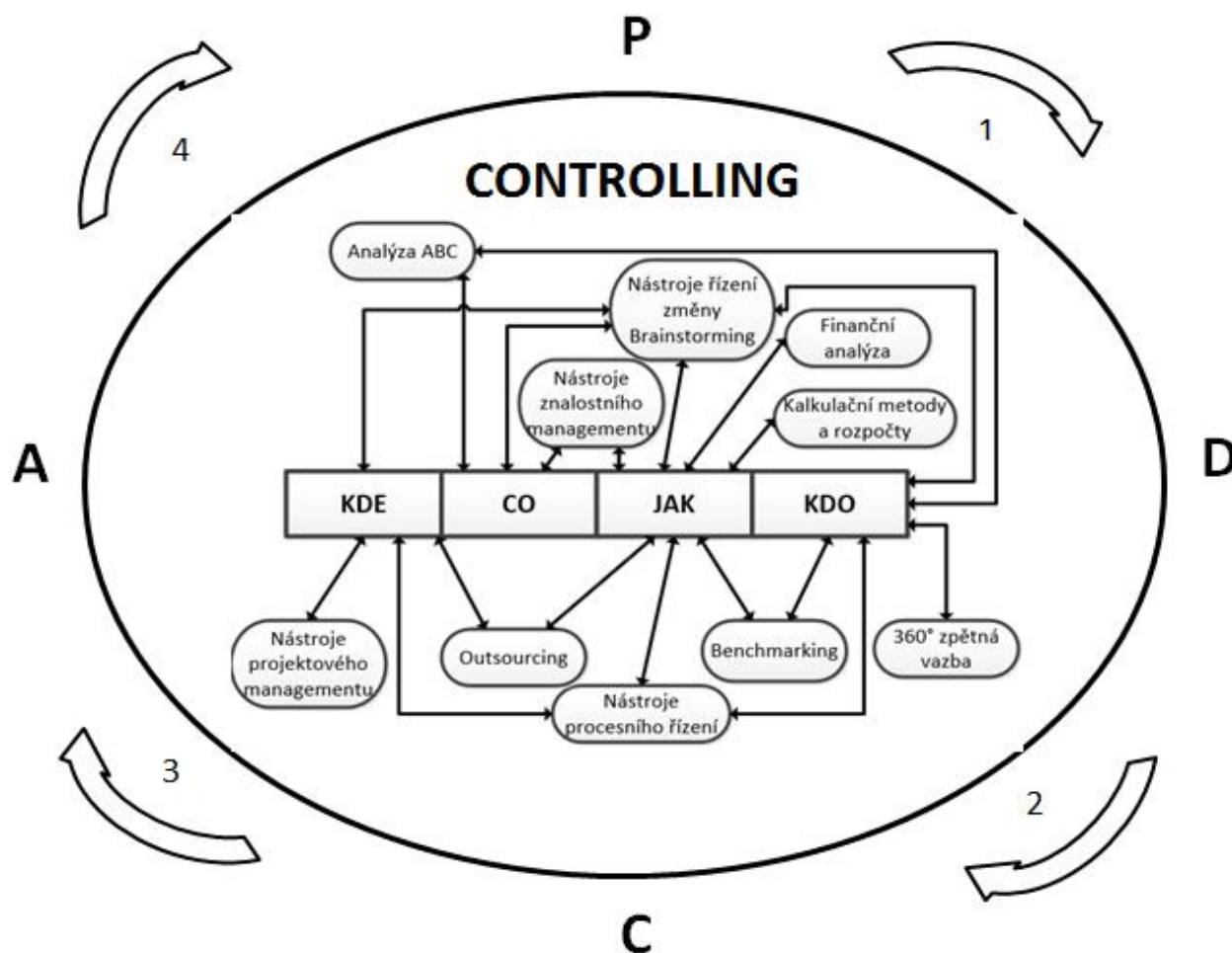
vyhodnocovány, sledovány odchylky od plánovaného stavu a upravovány podle aktuálních podmínek na trhu i uvnitř podniku.

## 6 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

### 6.1 Model controllingu v propojení s vybranými manažerskými nástroji

Na základě zejména stanovených možností propojení mezi operativním controllinem a vybranými manažerskými nástroji, jejich částečného ověření v primárním výzkumu a řízených rozhovorů s manažery, controllery a analytiky konkrétních podniků je vytvořen model operativního controllingového systému v propojení na zkoumané manažerské nástroje.

Na následujícím obr. 23 je graficky znázorněn controllingový systém, jehož základ tvoří čtyři perspektivy (controllingové otázky). Tyto perspektivy jsou vzájemně propojeny s vybranými manažerskými nástroji, které by měly pomoci zlepšit práci controllerů a manažerů v jednotlivých sférách řízení. I přesto, že většinu metod lze propojit s více než pouze jednou perspektivou, jsou zde vyjádřeny jen ty nejdůležitější a nejpřínosnější vztahy. Následně je naznačen Demingův PDCA cyklus neustálého zlepšování jako rámec controllingových aktivit a společný smysl controllingu i některých zkoumaných manažerských nástrojů.

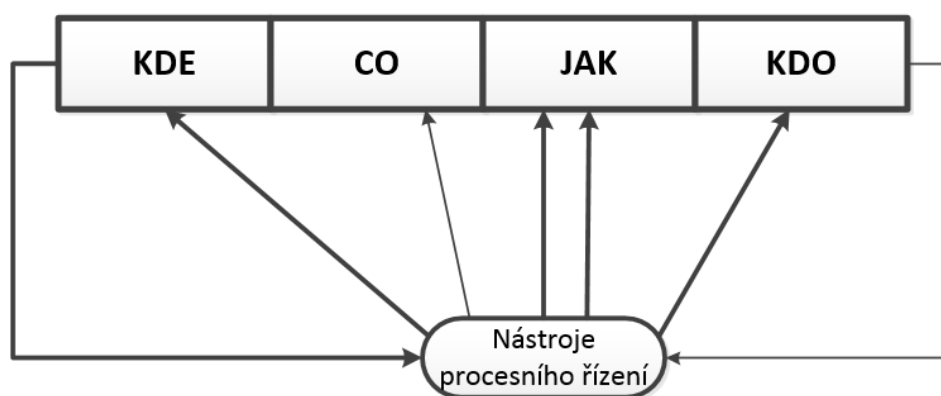


Obr. 23: Model controllingového systému v propojení s vybranými manažerskými nástroji



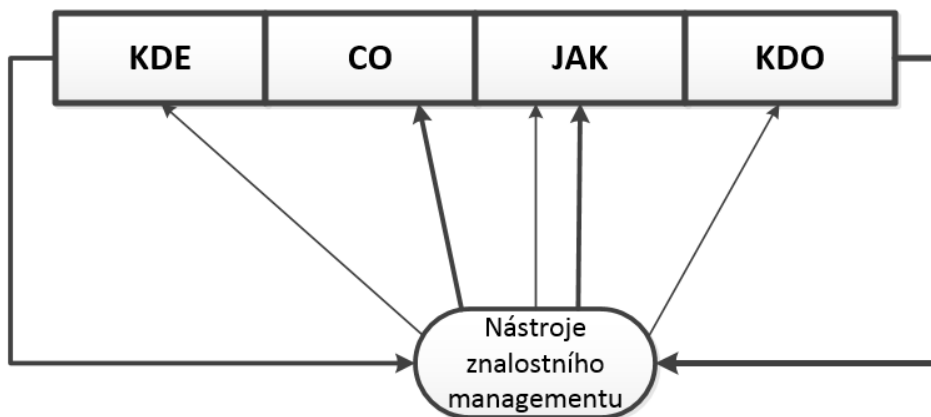
Jak je možné z modelu vysledovat, jednotlivé vztahy jsou graficky naznačeny v obou směrech. Tím je znázorněn princip vzájemné vazby mezi controllingem a manažerskými nástroji. Platí, že jednotlivé manažerské nástroje mají silné, středně silné až slabé přínosy pro operativní controlling. Ten pak naopak přináší řadu benefitů pro manažerské činnosti, pro využití manažerských nástrojů. Tento fakt byl prokázán v primárním výzkumu, kde jsou detailněji rozebrány a hodnoceny návaznosti mezi controllingem a třemi vybranými manažerskými nástroji.

Jak graficky ukazuje submodel na obr. 24, kromě největších přínosů procesního řízení pro controllingové perspektivy Kde, Jak a Kdo, jež jsou hodnoceny jako středně silné, středně silný benefit mají také controllingové výstupy pro nástroje procesního managementu, jež přispívají větší detailností a tvořením nových metrik a metodik ke zkvalitňování činností v procesech. Naznačené vazby graficky tenčí čarou vyjadřují ty, které byly respondenty v dotazníkovém šetření označeny celkově jako slabé.



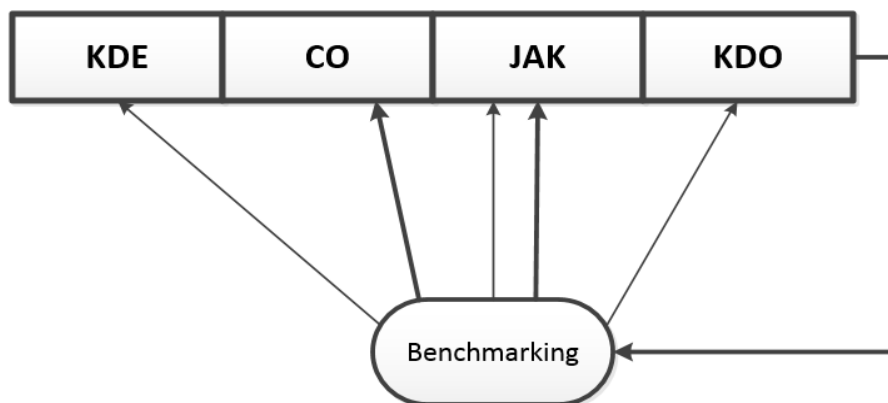
Obr. 24: Propojení controllingu s nástroji procesního řízení

Podobně z analýzy vyplynuly nejsilnější vazby mezi nástroji znalostního managementu a perspektivami Co a Jak. Ty jsou schematicky znázorněny na obr. 25 jako středně silné. Avšak jako dokonce nejsilnější forma tohoto propojení se ukázaly benefity controllingu, jako nástroje tvorby, sdílení a využívání znalostí, informací a dat, pro znalostní management, které byly podniky v dotazníkovém šetření označeny jako silná forma propojení (znázorněno nejtlustší čarou na obr. 25).



Obr. 25: Propojení controllingu s nástroji znalostního managementu

Také z podrobnější analýzy vztahů s benchmarkingem lze zjistit, že právě controlling, jako nástroj detailních informací o interním stavu vybrané podnikové sféry, jež je předmětem konkrétního benchmarkingového projektu, je velmi přínosným pro benchmarkingové aktivity. Tato forma propojení je z výsledků dotazníkového šetření ohodnocena a na obr. 26 graficky vyjádřena jako středně silná. Dalšími silnějšími benefity jsou zejména propojení benchmarkingu s perspektivou Jak a částečně Co. Zde však dochází k blízkému prolínání těchto dvou perspektiv v oblasti stanovení sledovaných ekonomických veličin a ukazatelů. Prostřednictvím neustálého osvojování si nejlepších praktik, jež posiluje funkci controllera z hlediska jeho odpovědnosti za provádění controllingu, lze také identifikovat benchmarkingové benefity pro perspektivu Kdo.

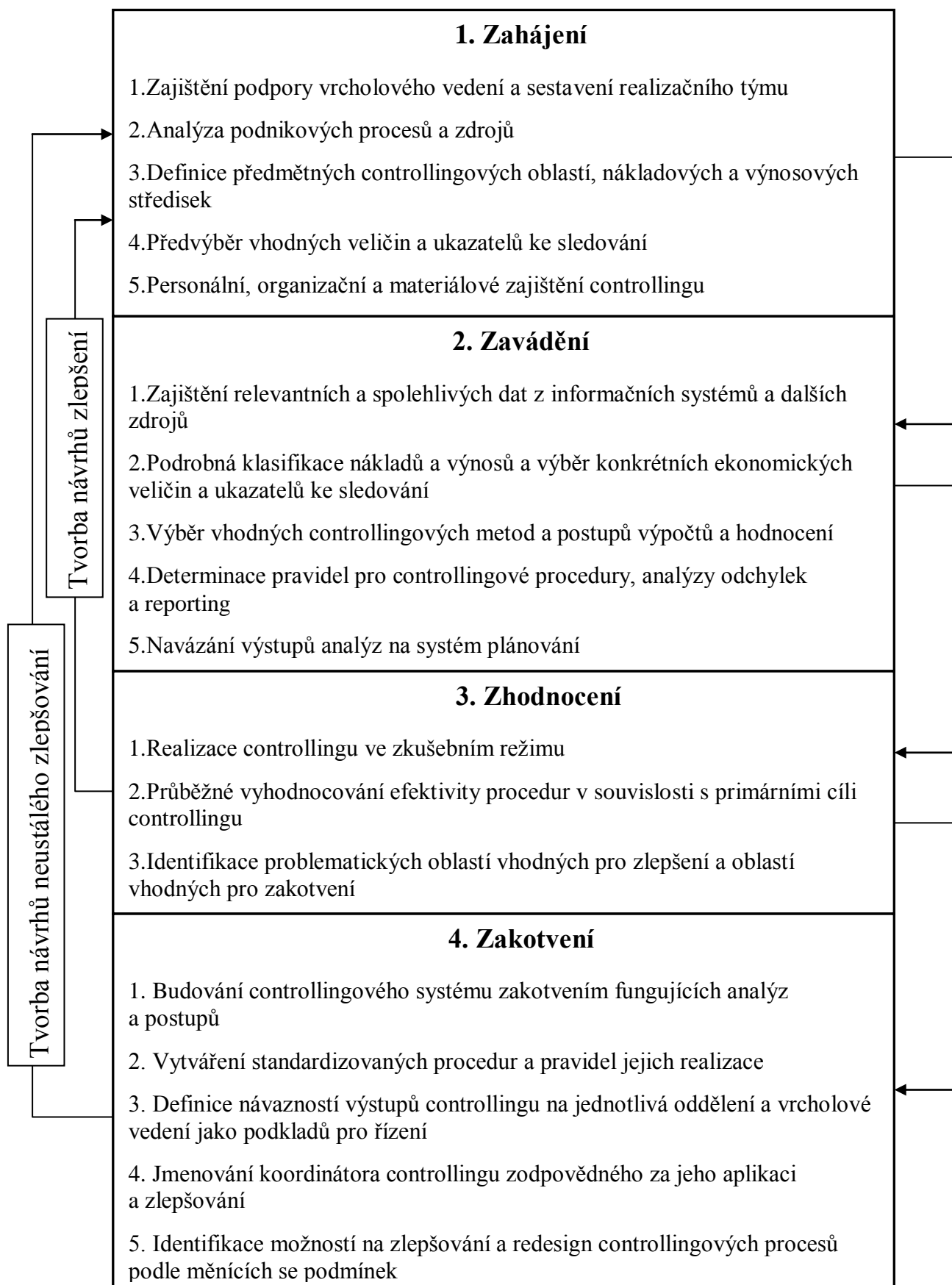


Obr. 26: Propojení controllingu s benchmarkingem

## 6.2 Postup implementace a využívání controllingového systému

Na základě teoretických východisek, výsledků z dotazníkového šetření v rámci primárního výzkumu, vytvořeného modelu popisujícího čtyři základní controllingové perspektivy a zejména na základě spolupráce na projektu budování controllingu dopravy v konkrétním podniku je vytvořen metodický postup implementace a využívání operativního controllingu,

především v podmínkách malých a středních podniků. Jako blokové schéma postupných fází a kroků je znázorněn na následujícím obr. 27.



Obr. 27: Postup implementace a využívání controllingového systému v podniku

## 1. fáze: Zahájení

### Zajištění podpory vrcholového vedení a sestavení realizačního týmu

Každý významnější projekt, jakým implementace controllingu beze sporu je, se neobejde bez jednoznačné podpory vrcholových představitelů podniku. Ideální je, pokud samotné vedení přijde s myšlenkou zavedení controllingového systému a zaváže se jej plně podporovat. Operativní controlling navíc musí vždy vycházet ze strategie a strategického řízení podniku, za které je odpovědný právě vrcholový management. I přesto, že nedostatečnou podporu vedení vidí respondenti jako nejméně závažný z vybraných problémů při implementaci, má na celkovou úspěšnost zavedení zásadní vliv.

V realizačním týmu by neměli chybět zástupci vrcholového managementu, dosavadní analytik, analytici či manažeři vybraných oddělení. Do projektu se však musí zapojit všichni zaměstnanci, jejichž pracovní úkoly v jisté míře se zaváděnými controllingovými procesy souvisí. V případě, že žádný z členů realizačního týmu nemá potřebné znalosti a zkušenosti s implementací a realizací controllingu, je vhodné zvážit využití služeb externích profesionálních poradců, a to jak v ekonomické, tak i informačně-technické rovině.

### Analýza podnikových procesů a zdrojů

Naprosto první a klíčovou analýzou je zjištění, jak podnik funguje, jaké procesy v něm probíhají, jak na sebe navazují, kdo je za ně zodpovědný, jaké jsou jejich výstupy, jak lze tyto výstupy měřit apod. Jedná se tedy o velmi detailní analýzu vnitřního prostředí podniku, která následně přispěje k vytvoření odpovědí na čtyři základní controllingové otázky znázorněné na obr. 23 jako namodelované controllingové perspektivy **Kde, Co, Jak, Kdo**.

### Definice předmětných controllingových oblastí, nákladových a výnosových středisek

Controllingovou otázkou, jež by měla být zodpovězena jako první, je otázka **Kde?**. Je potřeba stanovit, na základě předchozí analýzy, v jakých oblastech v podniku a v jakém rozsahu (formě) je vhodné controlling aplikovat. Tyto oblasti a v nich probíhající procesy by měly být vybírány podle jejich důležitosti v návaznosti na celkovou výkonnost a hlavní cíle podniku. Jako zcela zásadní pro operativní controlling je jednoznačná identifikace nákladových a výnosových středisek, ve kterých vznikají nejdůležitější (největší) nákladové a výnosové položky, jimiž je třeba se v controllingu zabývat a optimalizovat je. Do controllingových procesů by měly být zařazeny ty oblasti, jejichž aktivity a měřitelné výstupy jsou nejdůležitější z hlediska plnění hlavních cílů organizace.

## **Předvýběr vhodných veličin a ukazatelů ke sledování**

Dalším krokem je předvýběr veličin a ukazatelů ve vybraných podnikových oblastech a procesech v rámci controllingových perspektiv **Co** a **Jak**. Ve fázi zahájení ještě nemusí být nastavení sledovaných indikátorů zcela konkrétní a úplné, nicméně měl by být již vytvořen základní koncept systému těchto veličin a ukazatelů, opět v návaznosti na hlavní cíle podniku.

## **Personální, organizační a materiálové zajištění controllingu**

Poslední perspektivou namodelovanou na obr. 23, jež je nutné vyřešit ve fázi zahájení, je perspektiva **Kdo**. Na základě poznatků o velikosti podniku, procesů a šíři uplatnění controllingu je třeba zvolit vhodný způsob organizačního uspořádání. V malých a středně velkých podnicích je nejčastějším způsobem začlenění controllingu jeho realizace pouze jedním specializovaným pracovníkem, který následně spolupracuje s dalšími zainteresovanými subjekty, a to především s manažery.

Kromě toho je také nezbytné zajistit materiálové vybavení pro realizaci controllingových procedur, tedy zejména hardwarové a softwarové vybavení. Velmi důležitou součástí je správný výběr programových řešení, ať již to budou běžné kancelářské systémy (Excel) v kombinaci s informačním systémem podniku nebo specializované controllingové softwary a jejich moduly (SAP aj.) vytvářené i na míru podle specifik dané organizace. Vysoké investiční náklady na materiálové vybavení společně s časovou náročností implementace a nutností personálně controlling zajistit kvalifikovanými pracovníky jsou, podle provedeného dotazníkového šetření, největšími problémy a bariery implementace a následného využívání controllingového systému.

## **2. fáze: Zavádění**

### **Zajištění relevantních a spolehlivých dat z informačních systémů a dalších zdrojů**

První krok ve fázi zavádění velmi úzce souvisí s posledním krokem z předchozí fáze. I přes pečlivé naplánování a jeho realizaci nemůže nikdy operativní controlling fungovat bez správných, včasných a relevantních dat pro jednotlivé analýzy a jejich výstupy. Pokud se bude již od začátku pracovat s nekvalitními vstupními údaji, budou také výsledné reporty nekvalitní, s nízkou informační hodnotou. Je tedy potřeba ihned na začátku celé implementace vytvořit či zdokonalit informační systém v podniku tak, aby z něho bylo možné získávat požadovaná data, případně je pouze mírně upravovat a následně v něm využít výstupní informace z controllingových reportů. Je také vhodné doporučit, aby podnikový informační

system byl tvořen co nejmenším počtem různých softwarů, ideálně pouze hlavním systémem, na který budou navazovat jen naprosto specializované programy, jejichž funkce nelze implementovat do hlavního systému. Klíčová pak bude v této oblasti vzájemná provázanost využívaných softwarů a informačních technologií tak, aby většina údajů byla vytvářena maximálně automatizovaně bez velkých nároků na „ruční zadávání.“

### **Podrobná klasifikace nákladů a výnosů a výběr konkrétních ekonomických veličin a ukazatelů ke sledování**

Dalším postupným krokem je detailní klasifikace nákladových a výnosových položek v předmětných hospodářských střediscích a výběr konkrétních veličin a ukazatelů ke sledování ve vybraných oblastech (procesech) podniku. Tento krok navazuje na předvýběr a doplňuje obsah perspektiv **Co a Jak**. V rámci operativního controllingu to budou zejména velmi podrobné, kvantitativní indikátory částečně doplněné o kvalitativní ukazatele či slovní popis. V každém podniku je možné sledovat a vytvářet různorodé ekonomické veličiny a ukazatele. Základním stavebním kamenem jsou jednotlivé účty v účtovém rozvrhu a indikátory ze systému finanční analýzy, které lze taktéž vhodně upravovat podle konkrétních specifik podnikových procesů a cílů. Důležitou součástí pak jsou i nefinanční ukazatele a hodnocení jejich dopadu na ty finanční.

### **Výběr vhodných controllingových metod a postupů výpočtů a hodnocení**

Controllingovou perspektivu **Jak** je třeba ještě doplnit o využívané metody, postupy, výpočty, které budou aplikovány při stanovování hodnot jednotlivých ukazatelů, jejich hodnocení, určování nápravných či preventivních opatření apod. Je vhodné přesně určit postup výpočtů, analýz, definovat potřebné vstupní údaje včetně jejich zdrojů a determinovat výstupy a jejich další využití v controllingovém či rozhodovacím procesu. Za stěžejní lze považovat do detailu propracovaný kalkulační systém v návaznosti na rozpočetnictví.

### **Determinace pravidel pro controllingové procedury, analýzy odchylek a reporting**

Současným trendem je maximální možná automatizace činností. To platí také v controllingu, kdy je žádoucí, aby běžné, operativní analýzy a controllingové postupy probíhaly co nejvíce automatizovaně s minimální nutností zásahu člověka. Přínosné jsou hlavně automaticky vytvářené controllingové výstupy ve formě např. standardizovaných reportů (výkazů). Tím se celý systém nejen zrychluje, ale také zkvalitňuje. K tomu je zapotřebí jasně definovat standardy pro jednotlivé controllingové funkce a činnosti. Je vhodné

do detailu určit kdo, jakým způsobem, s jakými nástroji, v jaké oblasti bude konkrétní problematiku realizovat. Mimo standardní analýzy jsou však často v operativním controllingu prováděny mimořádné procedury (analýzy) tzv. ad hoc (pouze k danému účelu, na objednávku např. manažera). U takových samozřejmě nelze předem stanovit přesný postup, nicméně i pro ně lze vytvořit základní pravidla realizace.

### **Navázání výstupů analýz na systém plánování**

Aby controlling plnil svou funkci je nezbytné veškeré controllingové analýzy propojit s plánovacím systémem a podnikovými cíli. To je potřeba zajistit v rámci odpovědnostní perspektivy **Kdo**. Controllingové procedury by měly vycházet z plánů a následné výstupy obsažené v reportech by tyto plány měly ovlivňovat. Na základě zjištěných odchylek skutečnosti od cíle je žádoucí navrhnout protiopatření, jež se promítnou do úpravy (změny) plánů. Toto je základ neustálého zlepšování, které aplikuje plným či pouze částečným navázáním controllingu na systém plánování více jak 90 % dotázaných podniků v primárním výzkumu.

## **3. fáze: Zhodnocení**

### **Realizace controllingu ve zkušebním režimu**

Po naplánování a zavedení jednotlivých součástí controllingového systému je potřeba určitou dobu realizovat controllingové procedury v tzv. zkušebním režimu. Veškeré controllingové procedury, analýzy jsou prováděny se skutečnými údaji z reálného prostředí, mohou být využity pro identifikaci a řešení problematických odchylek apod. Ve zkušebním režimu pouze dochází ke zvýšenému pozorování a hodnocení nastavených procesů a postupů a realizační tým by měl být neustále připraven operativně provádět vhodné změny a zlepšení. Doba trvání této fáze je značně individuální a závisí na složitosti controllingových procedur a na zkušenostech a schopnostech členů realizačního týmu.

### **Průběžné vyhodnocování efektivity procedur v souvislosti s primárními cíli controllingu**

Účelem zkušebního režimu je postupně eliminovat problémy, nedostatky a nepřesnosti vznikající při provádění analýz, výpočtu hodnot sledovaných ukazatelů, identifikaci odchylek skutečnosti od plánů a tvorbě reportů a návrhů opatření. Každá controllingová aktivita musí být proto relativně detailně sledována a vyhodnocována, a to průběžně ve zvolených časových intervalech. Tímto vyhodnocováním by měli být pověřeni vybraní pracovníci (z realizačního

týmu i mimo něj), zejména pak vrcholové vedení a zainteresovaní manažeři, kteří dokáží stanovit míru naplnění stanovených cílů pro controlling a velikost jeho přínosů pro řízení předmětných oblastí v podniku.

### **Identifikace problematických oblastí vhodných pro zlepšení a oblastí vhodných pro zakotvení**

Výsledkem průběžného vyhodnocování nastavených controllingových procedur by měla být jednoznačná identifikace oblastí, které nejsou v souladu s plánovanými cíli a nesplňují důležitá kritéria hodnotitelů či potenciálních uživatelů výstupů z těchto controllingových oblastí. Jak graficky znázorňuje obr. 27, takto definované oblasti musí být podrobeny další analýze a realizační tým navrhuje jejich zlepšení. Veškeré změny by pak měly opět projít jednotlivými postupnými kroky implementace od fáze zahájení. Podle konkrétních specifik a rozsáhlosti změn (zlepšení) mohou být určité kroky zjednodušeny i vynechány.

Vedle problematických míst je třeba v této fázi identifikovat oblasti, jež fungují a přinášejí zainteresovaným subjektům v podniku žádoucí výsledky. Tyto ověřené postupy, controllingové analýzy a metody mohou opustit zkušební režim a následně je lze zařadit do budovaného controllingového systému, jenž se stává součástí standardních podnikových systémů a procesů.

## **4. fáze: Zakotvení**

### **Budování controllingového systému zakotvením fungujících analýz a postupů**

V případě, že controllingové procedury úspěšně prošly zkušebním režimem, je možné je zakotvit do budovaného controllingového systému jako standardně realizované procesy. Realizační tým se pak zaměřuje na ostatní oblasti zbývající ve zkušebním režimu a hodnocení již zakotvených analýz a postupů není tak časté a podrobné. Je však žádoucí, aby i tyto procedury a jejich výstupy zůstaly hodnoceny vybranými subjekty.

### **Vytváření standardizovaných procedur a pravidel jejich realizace**

Při budování controllingového systému je žádoucí, aby zakotvené procedury měly jednoznačně nastavená pravidla. Je vhodné zejména určit, kdo bude dané analýzy, výpočty a další controllingové aktivity provádět, jakým způsobem, s jakými vstupními údaji by měl pracovat a jaké výstupy by měly být jejich výsledkem. Je efektivní vytvořit jasně danou



strukturu pravidel pro výstupní reporty, a to jednak z obsahové, tak i formální stránky. Controllingové standardy musí vždy vycházet z celopodnikových zvyklostí, nastavené firemní kultury a pravidel komunikace.

### **Definice návazností výstupů controllingu na jednotlivá oddělení a vrcholové vedení jako podkladů pro řízení**

V souvislosti s nastavením pravidel a parametrů výstupních reportů je taktéž nezbytné determinovat, komu budou tyto controllingové výstupy určeny. Jedná se v podstatě o identifikaci zákazníků controllingu. Je důležité, aby různí uživatelé reportů měli k dispozici přesně ty informace, jež potřebují ke své práci a k rozhodování. Specializovaní pracovníci v konkrétních oblastech budou potřebovat operativně informace detailní, velmi úzce zaměřené za relativně krátký časový úsek. Naproti tomu manažeři oddělení a vrcholový management musí pracovat s více agregovanými údaji v mnohem větší šíři za delší časový úsek. Reporting musí být optimalizován tak, aby informace pro konkrétní uživatele v jednotlivých vytvářených reportech nebyly duplicitní a vhodně na sebe navazovaly a vzájemně se doplňovaly.

### **Jmenování koordinátora controllingu zodpovědného za jeho aplikaci a zlepšování**

Aby bylo možné controlling v podniku efektivně realizovat je zapotřebí, aby byl stanoven koordinátor celého controllingového systému, jenž bude zodpovědný za provádění controllingových procedur, jeho funkčnost a zlepšování. Může to být např. manažer realizačního týmu, manažer ekonomického (finančního) oddělení nebo vybraný řadový zaměstnanec. V případě malých a středně velkých podniků, kdy je operativní controlling realizován nejčastěji pouze jedním pracovníkem, je vhodné, aby právě tento controller (analytik) byl zároveň koordinátorem controllingu. S tím souvisí i efektivní začlenění controllingu (specializovaného controllera) do organizační struktury a určení jeho nadřízeného. Může to být opět ekonomický manažer či manažer jiného, s controllingem spjatého, oddělení. Velmi vhodné je štábní začlenění controllingu do liniové organizační struktury, kdy controller funguje jako poradní orgán a jeho nadřízeným je v podstatě generální ředitel podniku.

### **Identifikace možností na zlepšování a redesign controllingových procesů podle měnících se podmínek**

Koordinátor controllingu musí dbát na správné fungování controllingových procedur a je zodpovědný za identifikaci problematických oblastí, které je z důvodu změny interních

či okolních podmínek podniku třeba změnit také. Tyto skutečnosti by měl zjistit buď controller sám, nebo ve spolupráci se zainteresovanými subjekty, které musí na problémy minimálně upozornit. Podle schématu na obr. 27 následuje opět tvorba návrhů na zlepšení v předmětných oblastech controllingového systému, které tvoří znovu realizační tým sestávající se z relevantních pracovníků angažovaných v dané problematice. Návrhy se poté dostávají do celého procesu implementace controllingu, a to až od fáze zahájení. V závislosti na míře a obsahu změn je možné některé postupné kroky v jednotlivých fázích přeskočit či urychlit. Takto pojatý systém je zcela v souladu s Demingovým principem neustálého zlepšování, který lze považovat za jeden z klíčových faktorů realizace podnikového controllingu, zejména na operativní úrovni.

## **7 ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ DISERTAČNÍ PRÁCE A DOPORUČENÍ PRO DALŠÍ VÝZKUM**

Přínosy disertační práce lze zhodnotit ze tří stěžejních hledisek, jež jsou však vzájemně do jisté míry provázány. Jsou to teoretické, praktické a pedagogické přínosy disertační práce.

### **Teoretické přínosy**

Disertační práce podává teoretický přehled o controllingu, jeho vnímání různými tuzemskými i zahraničními autory, stanovení úkolů a funkcí controllingu v jeho různých aplikačních formách. Dále jsou vymezeny teoretické možnosti organizování controllingových procedur v podniku, včetně zásadních požadavků na personální zajištění a kvalifikaci controllera. Teoreticky vymezený soubor manažerských nástrojů pro hledání a zkoumání benefitů propojení controllingu a vybraných manažerských nástrojů představuje taktéž významný teoretický přínos práce. Na základě výzkumu je pak vytvořen ucelenější pohled na využívání a strukturu controllingu v podmínkách malých a středních podniků v České republice, což vylepšuje teoretická východiska se zaměřením na české prostředí.

### **Praktické přínosy**

Největším praktickým přínosem práce pro podnikatelské subjekty je vytvoření modelu uplatnění controllingu v propojení s vybranými manažerskými nástroji a metodického postupu implementace operativního controllingu, a to primárně v segmentu malých a středních podniků. Model vzájemného propojení s manažerskými nástroji může být inspirací pro zavádění a kombinaci těchto metod s controllingem v podnikové sféře. Jak ukázal výzkum, podniky další manažerské nástroje používají, avšak o jejich přínosech, plynoucích ze synergického propojení, mnoho manažerů, controllerů a dalších zainteresovaných subjektů tak do detailu zatím nepřemýšlí.

Navržený postup implementace a následného využívání controllingového systému lze využít jako obecný návod pro malé a střední podniky. Jeho praktická využitelnost je posílena dlouhodobou spoluprací na projektu realizace controllingu dopravy ve společnosti MD Logistika, kde byly taktéž oba modely ověřovány prostřednictvím řízených diskuzí s controllerem a dalšími zainteresovanými pracovníky a zjištěné poznatky byly do modelů zakomponovány. Při aplikaci metodického postupu je však nutné brát na zřetel fakt, že každý podnik je do jisté míry originální a proces implementace i využívání controllingu tak bude také pro každý podnik trochu odlišný.

## **Pedagogické přínosy**

Vybrané části disertační práce mohou sloužit jako vhodné doplnění vysokoškolské výuky, a to zejména v předmětech týkajících se podnikové ekonomiky, finančního řízení, finanční analýzy, obecného managementu, či ideálně přímo controllingu. Využít lze jak teoretické části, tak i praktické výstupy výzkumů, které mohou teoretickou výuku více přiblížit reálnému podnikovému prostředí v České republice. Informace obsažené v disertační práci mohou využít i studenti a vědečtí pracovníci při zpracování svých akademických prací či vědeckých publikací.

Zpracovávané téma disertační práce je žádoucí do budoucna dále rozvíjet. V rámci další výzkumné činnosti je vhodné zaměřit se na detailní zkoumání zbylých vzájemných vztahů controllingu a vybraných manažerských nástrojů, vyhledávání dalších manažerských nástrojů a jejich konkrétních styčných bodů propojení s controllinem a podmínek úspěšnosti jejich vzájemné kombinace. V případě obecně pojatého metodického postupu implementace a využívání operativního controllingu je potřebné, aby došlo k jeho skutečné aplikaci, ideálně ve více podnicích. Je vhodné tedy ve výzkumu pokračovat zejména formou případových studií analýzami úspěšnosti jednotlivých postupných kroků implementace controllingu v konkrétních malých a středních podnicích a hodnocením následného procesu provádění controllinových procedur. Tím se metodický postup výrazně zdokonalí, zpřesní se obsah jednotlivých postupných kroků a fází, čímž bude rozvíjen a podporován i model vzájemného provázání perspektiv controllinového systému a dalších manažerských nástrojů.

## 8 ZÁVĚR

Disertační práce je zaměřena na implementaci controllingu a jeho uplatnění v propojení s vybranými manažerskými nástroji při řízení v segmentu vybraných malých a středních podniků na území České republiky. Práce vychází z teoretických východisek a současného stavu poznání na základě rešerše české i zahraniční literatury a provedených výzkumů v oblasti dané problematiky. V souvislosti s mnoha pojetími controllingu různými autory je vytvořena vlastní definice controllingového systému.

V práci jsou charakterizovány základní funkce, cíle a úkoly controllingu. Ty se liší podle uplatňovaného druhu controllingového řízení. Strategický má zajistit perspektivu organizace na několik let dopředu, naproti tomu operativní controlling, na něhož je celá disertační práce zaměřena, se zabývá krátkodobými cíli a neustálým porovnáváním těchto cílů se skutečnými výsledky. Za základní controllingový koncept je považován nákladový controlling, doplněný o další finanční ukazatele jako finanční controlling a případně naturální controlling s věcnými indikátory. Existuje několik způsobů organizačního a personálního zajištění controllingu v podniku, jejichž vhodnost závisí zejména na šíři jeho uplatnění. Teoreticky jsou také vymezeny vybrané manažerské nástroje, u nichž je největší předpoklad synergických benefitů při jejich navázání a kombinaci s operativním controllingem.

Pro účely zjištění a analyzování možných vztahů mezi operativním controllingem a vybranými manažerskými nástroji je controllingový systém vyjádřen pomocí čtyř perspektiv Kde, Co, Jak, Kdo. Dále jsou vybrány čtyři z celkově jedenácti zkoumaných manažerských nástrojů. U nich je provedena podrobnější analýza vazeb a stanovení styčných bodů a podmínek, za kterých jsou tato propojení užitečná. Přínosy ostatních vybraných manažerských nástrojů pro jednotlivé controllingové perspektivy jsou identifikovány méně podrobně, na obecné úrovni.

Primární výzkum realizovaný prostřednictvím dotazníkového šetření je zaměřen na zjištění struktury využívání controllingu v malých a středních podnicích ve vybraných regionech České republiky. V rámci primárního výzkumu je ověřováno pět stanovených hypotéz týkajících se nejčastěji realizované formy controllingu, jeho organizačního a personálního zajištění, největších problémů a bariér při zavádění a realizaci controllingu, využívání dalších manažerských nástrojů v kombinaci s controllingem a ověření nadefinovaných styčných bodů a přínosů propojení s vybranými manažerskými nástroji. Hypotéza zkoumající vliv zavedeného controllingu na ekonomickou výkonnost podniku je kromě primárního výzkumu ověřována také sekundárním výzkumem, který hodnotí s využitím statistických testů

rozdílnost ekonomických výsledků, daných vybranými poměrovými ukazateli, mezi podniky s realizovaným controllingem a podniky bez něj. Tři z těchto pěti hypotéz byly prostřednictvím výzkumů potvrzeny.

Formou případové studie jsou analyzovány a hodnoceny možnosti využití controllingu v reálných podmínkách konkrétního podniku, a to controllingu dopravy v logistické společnosti MD Logistika. Po analýze relevantních procesů a stávajícího stavu controllingových procedur jsou navrženy nové a inovované metody, controllingové analýzy a činnosti se zaměřením na detailní hodnocení nákladů a rentabilitu dopravy, jednotlivých zakázek a zákazníků.

Na základě teoretických východisek, stanovených možností propojení controllingu a vybraných manažerských nástrojů, výsledků a ověření v primárním výzkumu a spolupráce na projektu controllingu dopravy je vytvořen model operativního controllingu v propojení na zkoumané manažerské nástroje. Ten graficky vyjadřuje vzájemné navázání a benefity jednotlivých manažerských nástrojů a čtyř controllingových perspektiv, a to v souladu s cyklem PDCA neustálého zlepšování.

Východiska zjištěná při zpracování současného stavu poznání, výsledky primárního výzkumu, vytvořený model propojení controllingu a manažerských nástrojů a zejména poznatky při budování controllingu v konkrétním podniku jsou stěžejními vstupy pro navržení metodického postupu implementace a využívání operativního controllingu v segmentu malých a středních podniků. Blokové schéma se sestává ze čtyř hlavních fází a ty následně z několika ucelených postupných kroků. Důležitá je zpětná vazba ve formě návrhů zlepšení v problematických oblastech controllingu, a to jak ve fázi zhodnocení nově implementovaných komponent, tak i ve fázi zakotvení a neustálého zlepšování již standardních součástí controllingového systému.

## 9 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] AHMED, P. K. (1998). Integrated benchmarking: a holistic examination of select techniques for benchmarking analysis. *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 5, No. 3, p. 225-242. ISSN 1463-5771.
- [2] AL-MASHARI, M. (2005). The role of benchmarking in best practice management and knowledge. *The Journal of Computer Information Systems*, Vol. 6, No. 3, p. 5-10. ISSN 1553-9105.
- [3] ARIELY, D. (2000). Controlling the Information Flow. *JOURNAL OF CONSUMER RESEARCH*, Inc. c Vol. 27 c. 0093-5301/2001/2702-0006\$03.00.
- [4] BAIN, B. (2014). *Management Tools and Trends 2014*. [online]. Boston: Bain & Company. Dostupné na WWW: <[http://www.bain.com/management\\_tools/BainTopTenTools/default.asp](http://www.bain.com/management_tools/BainTopTenTools/default.asp)>.
- [5] BARTH, T., BARTH, D. (2008). *Controlling*. München: Oldenburg Wissenschaftsverlag GmbH, 391 s. ISBN 978-3-486-58631-2.
- [6] BECKER, W. et al. (2011). Controlling as a science in Germany. *Singidunum Revija*, Vol. 8 (2), p. 40-54. ISSN 1820-8819.
- [7] BHULYAN, N., BAGHEL, A. (2005). An overview of continuous improvement: from the past to the present. *Management Decision*, 43 (5), p. 761 – 771.
- [8] BOGDĂNOIU, C. (2013). Business Process Reengineering Method versus Kaizen Method. *The 6th International Conference on Advanced Researches in Management, Finance and Accounting*. Craiova.
- [9] CHRENKOVÁ, I. (2011). Controlling in the conditions of Czech Republic. *Agris On-line Papers in Economics and Informatics*, Volume 3, Issue 2, pp. 3-14.
- [10] CIPRO, M. (2009). *Delegování jako způsob manažerského myšlení*. Praha: Grada, 160 s. ISBN 978-80-247-2945-9.
- [11] COLLIS, D. J., RUKSTAD, M. G. (2008). Can You Say What Your Strategy Is?. *Harvard Business Review*, Vol. 86, No. 4, pp. 82-90. ISSN 0258-0543.
- [12] COLLISON, C. (2005). *Knowledge management*. Vyd. 1., Brno: Computer Press, 236 s. ISBN 80-251-0760-4.
- [13] ČAPEK, Z. (2014). Controlling v managementu a řízení projektů MSP. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Praha: Proceedings of The International Conference. s. 103-119. ISBN 978-80-7408-086-9.
- [14] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. (2016). *Míra nezaměstnanosti v ČR a krajích*. [online]. Praha: CZSO. Dostupné na WWW: <[https://www.czso.cz/csu/czso/obecna\\_mira\\_nezamestnanosti\\_v\\_cr\\_a\\_krajich](https://www.czso.cz/csu/czso/obecna_mira_nezamestnanosti_v_cr_a_krajich)>.
- [15] DARROCH, J. (2005). Knowledge management, innovation and firm performance. *Journal of Knowledge Management*, Vol. 9, Iss: 3, pp.101 – 115.
- [16] DAUM, J. H. (2008). Auswirkungen auf und Zukunftsperspektiven für Controller und Controlling. *Zeitschrift für Controlling und Management*, 52. Nr. 6. s. 387-393.
- [17] DAWKINS, P. et al. (2007). Benchmarking firm performance. *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 14, No. 6, p. 693-712. ISSN 1463-5771.

- [18]DĚDINA, J., ODCHÁZEL, J. (2007). *Management a moderní organizování firmy*. Praha: Grada, 328 s. EAN 24769967.
- [19]DISMAN, M. (2000). *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 3. vyd. Praha: Karolinum, 374 s. ISBN 8024601397.
- [20]DUSPIVA, P., JETMAROVÁ, B. (2010). The possible use of management tools in leading a business and its connection to benchmarking. *Acta academica karviniensia*, Vol. 2/2010, p. 86-96. ISSN: 1212-415X.
- [21]ERNST and YOUNG LLP. (2008). The Changing Role of the Financial Controller. *Financial Controller Network – Research report*. London: Ernst and Young LLP, 4046.indd (UK) 04/08.
- [22]ESCHENBACH, R. et al. (2004). *Controlling*. 2. vyd., Praha: ASPI Publishing, 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [23]ESCHENBACH, R. et al. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. přeprac. vyd. Překlad Jaroslav Rubáš. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, xiv, 381 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-7357-918-0.
- [24]ESCHENBACH, R., NIEDERMAYR, R. (1996) Controlling in Literature. *Controlling, Schaeffer-Poeschel*: Stuttgart. p. 49-64. ISBN 978-3791010786.
- [25]FIBÍROVÁ, J. (2010). *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.
- [26]Financial Executives International. (2015). [online]. *FEI Chapters, History*. <http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/Communities/Chapters.aspx#axzz3oLUFHC4l>.
- [27]FOTR, J. et al. (2012). *Tvorba strategie a strategické plánování*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 381 s. ISBN: 978-80-247-3985-4.
- [28]FRANEK, J., GRUBLOVÁ, E. (2009). Essential of Knowledge Management. *Economics, Management, Innovation*, Vol. 1. ISSN 1804-1299.
- [29]FREIBERG, F. (1996). *Finanční controlling*. 1. vydání, Praha: Management Press, 200 s. ISBN 80-85943-03-4.
- [30]GABRIŽOVÁ, Z., et al. (2009). SMEs in V4 countries. *SMEs and innovative businesses*, Visegrad.info [online]. Available at: <http://www.visegrad.info/smes-and-innovative-businesses/factsheet/smes-in-v4-countries.html>.
- [31]GORENFLO, G., MORAN, J. W. (2010). The ABCs of PDCA. *PHP - Performance Management*. (Online, 2015). Available at: [http://www.phf.org/resourcestools/Documents/ABCs\\_of\\_PDCA.pdf](http://www.phf.org/resourcestools/Documents/ABCs_of_PDCA.pdf).
- [32]GRASSEOVÁ, M. (2008). *Procesní řízení ve veřejném sektoru*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 266 s. ISBN 978-80-251-1987-7.
- [33]HAMMER, M., HERSHMAN, L. W. (2010). *Faster, Cheaper, Better: The 9 Levers for Transforming How Work Gets Done*. New York: Crown business, 320 p. ISBN 978-0-307-45379-2.
- [34]HAVLÍČEK, K. (2014). *Small Business – Management and Controlling*. Prague: University of Finance and Administration, 178 p. ISBN 978-966-388-494-3.
- [35]HERMANN, P. (1999). *Nákladový controlling*. 1. vydání, Ostrava: Repronis, 102 s. ISBN 80-86122-34-4.



- [36]HIBBARD, J. (1997). Knowing What We Know. *Information week* [online]. Dostupné z: <http://www.informationweek.com/657/story1.htm>.
- [37]HIROYUKI, H., FURUYA, M. (2006). *Lean JIT Is Flow*. PCS Press. ISBN 0971243611.
- [38]HOFMEISTER, R., STIEGLER, H. (2004). *Controlling*. Praha: Profess Consulting, 151 s. ISBN 80-900178-8-6.
- [39]HOOZÉE, S. et al. (2012). The Impact of Refinement on the Accuracy of Time-driven ABC. *Abacus*, 48: 439–472. doi: 10.1111/j.1467-6281.2012.00366.x.
- [40]HORVÁTH and PARTNERS. (2004). *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- [41]HRAZDILOVÁ, K. et al. (2011). *Projektové řízení pro začátečníky*. Praha: Computer Press, 304 s. EAN 9788025128350.
- [42]JESTON, J., NELIS, J. (2008). *Business process management: practical gui-delines to successful implementations*. Oxford: Elsevier Butterworth-Heinemann, 469 s. ISBN 978-0-7506-8656-3.
- [43]JIRÁSEK, J. (2003). *Strategie: Umění podnikatelských vítězství*. 2. Vyd. Praha: Professional Publishing, 183 s. ISBN 80-86419-46-2.
- [44]KAKABADSE, A., KAKABADSE, N. (2002). Trends in Outsourcing: Contrasting USA and Europe. *European Management Journal*. Elsevier Science, Vol. 20 (2), p. 189–198. PII: S0263-2373(02)00029-4.
- [45]KOZAK, M. (2001). An overview of benchmarking literature: its strengths and weaknesses. *Journal of Quality Assurance in Hospitality Tourism*, Vol. 2, No. 3/4, p. 7-32. ISSN 1528-0098.
- [46]KOZEL, R. (2006). *Moderní marketingový výzkum*. Praha: Grada Publishing, 277 s. ISBN 802470966X.
- [47]KRÁL, B. et al. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [48]KUBANOVÁ, J. (2008). *Statistické metody pro ekonomickou a technickou praxi*. Vyd. 3., dopl., Bratislava: Statis, 247 s. ISBN 978-80-85659-47-4.
- [49]LACINA, K. (2014). Remarks to Controlling in SMEs and to its Legislative Laing Down. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Praha: Proceedings of The International Conference. ISBN 978-80-7408-086-9.
- [50]LAWRENCE, R. et al. (2012). *Financial Reporting and Analysis*. NY: Mc-Graw-Hill, 1120 p. ISBN 978-0-07-811086-3.
- [51]MANN, R., MAYER, E. (1991). *Controlling - Methode des erfolgreichen Unternehmens*. Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 358 s. ISBN 80-856-0320-9.
- [52]MARTIN-RIOS, C. (2015). Innovative management control systems in knowledge work: a middle manager perspective. *Journal of Management Control*, pp. 1-24. DOI: 10.007/s00187-015-0228-8.
- [53]MAYRING, P. Kombination und Integration qualitativer und quatitativer Analyse. *Forum Qualitative Sozialforschung / Forum Qualitative Social Research*. [online]. 2001, Vol. 1, No. 1. [cit. 20012-03-01]. ISSN 1438-5627. Dostupné z: <http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:0114-fqs010162>

- [54]MELENOVSKY, M. et al. (2005). Business Process Management: Preparing for the Process-Managed Organization. *Gartner Research*. G00129461.
- [55]Mezinárodní asociace pro controlling. (2012). *Principy controllingu*. [online]. Dostupné na WWW: <http://www.controllerverein.com/Was-ist-Controlling-.50.html>.
- [56]MIKOVCOVÁ, H. (2007). *Controlling v praxi*. 1. vydání, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [57]MOORE, G. A. (2008). *Dealing with Darwin*. New York: Penguin group, 304 p. ISBN 159184214X.
- [58]MORIARTY, J. P., SMALLMAN, C. (2009). En route to a theory of benchmarking. *Benchmarking: An international Journal*, Vol. 16, No. 4, p. 484-503. ISSN 1463-5771.
- [59]MPO. (2016). Malé a střední podnikání, mpo.cz [online]. Dostupné na: <http://www.mpo.cz/cz/podpora-podnikani/msp/>
- [60]MYŠKOVÁ, R., ŠPIČKOVÁ, M. (2010). Produktivita práce od dob Fredericka Winslowa Taylora až po současnost. *Scientific papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics and Administration*, 18 (3/2010), p. 223 – 238. ISSN 1211 – 555X.
- [61]NĚMEC, O., SURYNEK, A. (2014). Pracovní spokojenost a personální controlling. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Praha: Proceedings of The International Conference. ISBN 978-80-7408-086-9.
- [62]OSMANAGIC-BEDENIK, N., BRATIC, D. (2008). Information network of controlling. *Information Management in the Modern Organizations: Trends and Solutions - Proceedings of the 9th International Business Information Management Association Conference*. Volume 1-2, pp. 390-401. 84896135030.
- [63]PATTON, M. Q. (2001). Evaluation, Knowledge Management, Best Practices, and High Quality Lessons Learned. *American Journal of Evaluation*, Vol. 22, No 3. ISSN 1557-0878.
- [64]PLAČKOVÁ, A., KOUDELKOVÁ, P. (2011). Srovnání vývoje MSP v České republice a na Slovensku. *International Scientific Ph.D. and Post Docs Conference*, VUT Brno.
- [65]PSTRUŽINA, K. (2002). *Atlas filosofie vědy*. [online] Praha: Vysoká škola ekonomická, [cit. 2016-03-08]. Dostupné z: <http://nb.vse.cz/kfil/win/atlas1/atlas3.htm>.
- [66]QU, Z.-M. (2011). Application of PCA in controlling and reducing enterprise logistic cost. *International Symposium on Quantum, Nano and Micro Technologies, ISQNM*. Chengdu; China, Volume 39, pp. 426-430. ISBN: 978-087849218-3.
- [67]RŮČKOVÁ, P. (2011). *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3916-8.
- [68]RYDVALOVÁ, V., RYDVAL, J. (2007). *Outsourcing ve firmě*. Brno: Computer Press. ISBN 976-80-251-1807-8.
- [69]SCHAEFFER, U. (2013). The essence of Controlling. *Journal of Management Control*. Volume 23, Issue 4, pp. 311-317. DOI 10.1007/s00187-013-0168-0.
- [70]SCHMIEDEL, T. et al. (2014). Development and validation of an instrument to measure organizational cultures support of Business Process Management. *Information & Management*, Vol. 51(1), p. 43 – 56.
- [71]SEKERKA, B., HELMANOVÁ, J. (2007). *Úvod do controllingu*. Vyd. 1. Praha: Soukromá vysoká škola ekonomických studií. ISBN 80-867-4460-4.

- [72] *Slovník Controllingu: česko-anglický, anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera.* (2013). Praha: Management Press, 395 s. ISBN 80-726-1085-6.
- [73] SVOBODA, E. (2007). Znalostní management v manažerské práci podnikového managementu. *Agricultural Economics*, roč. 53, č. 7, pp. 298-303.
- [74] SVOZILOVÁ, A. (2011). *Projektový management. 2.*, aktualiz. a dopl. vyd., Praha: Grada, 380 s. ISBN 978-80-247-3611-2.
- [75] SYNEK, M. (2007). *Manažerská ekonomika. 4.*, aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [76] ŠLAPÁK, O. (2003). Data, informace, znalosti. *Electronic Journal For Philosophy*. ISSN 1211-0442.
- [77] ŠULÁK, M. (2006). *Teze k předmětu rozbor výkonnosti firem.* Plzeň: ZČU v Plzni, 71 s. ISBN 80-7043-496-1.
- [78] TÓTH, E. (2014). Quo Vadis Controlling. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Praha: Proceedings of The International Conference. s. 406 - 422. ISBN 978-80-7408-086-9.
- [79] TRUNEČEK, J. (2003). *Znalostní podnik ve znalostní společnosti.* 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 312 s. ISBN 80-864-1935-5.
- [80] URBAN, J. (2010). Metody a nástroje hodnocení. *Práce a mzda*, č. 12.
- [81] VEBER, J. et al. (2006). *Management. Základy, prosperita, globalizace.* Praha: Management Press, 106 s. ISBN 80-7241-029-5.
- [82] VOLLMUTH, H. J. (2004). *Nástroje controllingu od A do Z.* 2. vydání, Praha: Profess Consulting, 359 s., ISBN 80-7259-029-4.
- [83] VYSUŠIL, J. (1999). *Integrované názvosloví v controllingu: výkladový slovník pojmů, metod a nástrojů moderního řízení podniku.* Praha: Profess Consulting, 143 s. ISBN 80-725-9007-3.
- [84] WOMPENER, A., BERNATZKY, S. (2013). Controlling als Träger der Integration des Unternehmensziels der Nachhaltigkeit. *Zeitschrift für Corporate Governance, ZCG: Leitung und Überwachung in der Unternehmens- und Prüfungspraxis.* Vol. 8, No. 5, pp. 210-213.
- [85] YOUNG, G. J. et al. (2004). Product-Line Management in Professional Organizations: An Empirical Test of Competing Theoretical Perspectives. *Academy of Management Journal.* Vol. 47, No. 5, p. 723–735. ISSN 0001- 4273.
- [86] ŽIŽLAVSKÝ, O. (2014). Controlling v podniku: Význam a koncepce. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Praha: Proceedings of The International Conference, s. 451-463. ISBN 978-80-7408-086-9.
- [87] ŽURKOVÁ, H. (2007). *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu.* Praha: Grada, 135 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

## 10 PŘEHLED VLASTNÍCH PUBLIKACÍ

### Příspěvek do vědeckého časopisu - databáze Scopus

1. KRUML, L., DUSPIVA, P. (2015). Effect of controlling on the economic performance of SMEs in the Czech Republic. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D, No. 34 (2/2015)*, University of Pardubice, p. 63-74. ISSN 1211-555X.

### Příspěvek na mezinárodní konferenci – databáze Web of Science, Scopus, Thompson, aj.

2. KRUML, L. (2014). Controlling and knowledge management in interconnection. *SGEM Conferences 2014*, Albena, Vol. III, p. 105-112. ISSN 2367-5659.

3. KRUML, L. (2015). Controlling a benchmarking ve vzájemném propojení. *Nové trendy 2014, SVŠE Znojmo*. s. 102-109. ISBN 978-80-87314-67-8.

4. KRUML, L. et al. (2015). Process management in interconnection to business controlling. *SGEM Conferences 2015*, Albena, Vol. II, p. 843-850. ISBN 978-619-7105-47-6.

5. KRUML, L., NOVOTNÝ, J. (2015). Development of Tax Havens Due to Globalization Processes and their Impact on the Czech Republic. *GLOBALIZATION AND ITS SOCIO-ECONOMIC CONSEQUENCES*, University of Zilina. p. 531-537. ISBN 978-80-8154-145-2.

6. KRUML, L., MYŠKOVÁ, R. (2016). Utilization of Controlling and Other Methods on base of PDCA Model. *IBIMA Conference*, Milan, Italy. ISBN 978-0-9860419-6-9.

### Příspěvek do vědeckého časopisu - recenzovaný

7. DUSPIVA, P., KRUML, L. (2014). Výnosy a riziko vybraných investičních nástrojů českého kapitálového trhu. *Trendy ekonomiky a managementu, VUT Brno*. roč. VIII, č. 20, s. 9-21. ISSN 1802-8527.

### Příspěvek na mezinárodní konferenci - recenzovaná

8. KRUML, L. (2014). Controlling in connection to other management tools. *Controlling in SMEs – Beyond Numbers*, Prague: Proceedings of The International Conference, p. 494-503. ISBN 978-80-7408-086-9.

9. KRUML, L. (2015). Controlling as a way to continuous improvement. *1st Financial Conference*, NYME Sopron, p. 66-73. ISSN 2857-6489.

10. KRUML, L. (2015). Podnikový controlling ve vztahu k outsourcingu. *Hradecké ekonomické dny, UHK*. s. 55-61. ISBN 978-80-7435-547-9.

11. KRUML, L. (2015). Business Controlling in Logistics Management. *LOGI 2015*, České Budějovice: Proceedings of 16th International Conference, p. 118-127. ISBN 978-80-7468-095-3.

12. KRUML, L., NOVOTNÝ, J. (2016). The Investment Potencial of Silver. *Hradec Economic Days, UHK*. p. 726-732. ISBN 978-80-7435-636-0.

13. KRUML, L., NOVOTNÝ, J. (2016). Controlling a metoda neustálého zlepšování. *Hradecké ekonomické dny, UHK*. s. 118-124. ISSN 2464-6040.

14. KRUML, L., ČINČALOVÁ, S. (2016). Využívání controllingu v podnikové praxi – empirické šetření. *Konference Konkurence 2016, VŠP Jihlava*. – přijat, zatím nepublikováno

## **11 SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A – Dotazník

## **Příloha A - Dotazník**

### **Využití controllingu v řízení podniku**

Vážená paní, vážený pane,

dovolte mi, abych Vás požádal o spolupráci na dotazníkovém šetření s názvem „Využití controllingu v řízení podniku“, které je organizováno pod záštitou Fakulty ekonomicko-správní Univerzity Pardubice. Výsledky šetření budou použity výhradně pro vědecko-výzkumné účely.

Cílem dotazníkového šetření je identifikovat současný stav realizace controllingu v podnikové praxi v České republice a determinovat nové poznatky důležité pro jeho implementaci do řízení podniku potenciálními zájemci o controlling.

Jsem si vědom Vašeho časového vytížení, a proto dotazník obsahuje pouze nezbytné otázky rozdělené do čtyř částí a jeho pečlivé vyplnění Vám zabere maximálně 10 minut.

V případě jakýchkoliv dotazů kontaktujte Ing. Lukáše Krumla.  
Lukas.Kruml.cz@gmail.com

Děkuji za Vaši ochotu a čas strávený vyplněním dotazníku a přeji mnoho úspěchů nejen v podnikání.

Za výzkumný tým

Ing. Lukáš Kruml  
Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

## I.úvodní část

### 1. V jakém odvětví podnikáte?

- Průmysl  Doprava  Stavebnictví

### 2. Jaký je přibližný počet zaměstnanců ve Vašem podniku?

### 3. Vlastnická struktura podniku je:

- Ryze česká  Ryze zahraniční  Smíšená

### 4. Jak dlouho podnik v současné podobě existuje?

- méně než 3 roky  3 – 5 let  5 - 10 let  více než 10 let

### 5. Je při řízení podniku využíván controlling nebo alespoň jeho principy?

- Ano  Ne

### 6. Uved'te, prosím, název Vašeho podniku a kontaktní email, máte-li zájem o výsledky výzkumu.

## II.část určená pro podniky nevyužívající controlling

### 7. Jaké jsou důvody nevyužívání controllingu ve Vašem podniku?

- Neznalost tohoto manažerského přístupu
- Nejistěna potřeba zavádění controllingových principů do řízení
- Časová náročnost implementace a samotného využívání controllingu
- Celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky s potřebnými znalostmi a vlastnostmi
- Nedostatečně propracovaný systém plánování a analýz
- Využívání jiných manažerských metod a nástrojů
- Uved'te další důvody

### 8. Pokoušeli jste se v minulosti controlling do řízení implementovat?

- Ano  Ne

## III.část určená pro podniky využívající controlling

### 9. Jakým způsobem je controlling začleněn do organizační struktury?

- Samostatný controllingový útvar
- Controlling je prováděn několika specializovanými pracovníky
- Controlling je realizován pouze jedním specializovaným analytikem (controllerem)
- Do řízení jsou začleněny pouze základní controllingové principy bez specializovaného pracovníka

Jiné začlenění

**10. Zabývá se controllingovými aktivitami pouze specializovaný pracovník (pracovníci) nebo jsou zainteresováni i další subjekty?**

- Pouze specializovaní pracovníci
- Zainteresováni jsou také manažeři
- Na controllingu se podílí i někteří řadoví zaměstnanci
- Jiné zainteresované subjekty

**11. Vychází controllingové analýzy z podnikových plánů a ovlivňují výsledné reporty proces plánování?**

- Ano, zcela
- Ano, částečně
- Ne

**12. Na které oblasti v podniku se controlling nejvíce zaměřuje?**

- Primárně na náklady a sledování hospodárnosti – nákladový controlling
- Na náklady a další výhradně finanční ukazatele a atributy hospodaření – finanční controlling
- Na ukazatele naturální povahy, jako je např. controlling zásob, lidských zdrojů, marketingových aktivit apod. – naturální controlling
- Další oblasti využití controllingu

**13. Jaké další manažerské nástroje se v podniku společně s controllingem využívají?**

- Procesní řízení
- Znalostní management
- Benchmarking
- Outsourcing
- Metody řízení změny
- Brainstorming
- Metoda 360 stupňů zpětné vazby
- Analýza ABC
- Projektové řízení
- Finanční analýza
- Kalkulační metody a rozpočty
- Další používané manažerské nástroje



## IV.část společná pro všechny podniky

### 14. Jaké jsou, podle Vás, hlavní problémy a bariéry při zavádění a následném využívání controllingového systému?

Časová náročnost implementace a samotného využívání controllingu

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Investice do informačního a komunikačního systému, náklady na softwarovou podporu controllingu

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Celková složitost problematiky vyžadující kvalifikované pracovníky s potřebnými znalostmi a vlastnostmi

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Neochota majitelů či manažerů podílet se na ekonomických analýzách včetně návrhu řešení problémů, odchylek s controllery

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Nedostatečně propracovaný systém plánování a analýz

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Slabá podpora controllingových procedur od vrcholového managementu

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

Nízká míra spolupráce všech zainteresovaných pracovníků s controllery

- Zásadní  Značný  Mírný  Žádný

### 15. Má, podle Vašeho názoru, controlling přímý vliv na zlepšení finanční (ekonomické) výkonnosti podniku?

- Ano, jednoznačně  
 Ano, částečně  
 Ne, vliv je pouze nepřímý  
 Ne, nemá žádný vliv  
 Jiná odpověď

### 16. Jaké znalosti a vlastnosti jsou, podle Vás, nejdůležitější pro výkon práce controllera? Seřad'te sestupně.

1. analytické myšlení a logika
2. komunikační vyzrálost, schopnost zaujmout
3. detailní znalost byznysu a podnikových procesů
4. znalost lidského chování, behaviorální inteligence
5. znalost systémů řízení, měření a jejich vzájemných vazeb
6. odborné finanční znalosti, účetní standardy
7. pečlivost a smysl pro detail

8.

**17. Znáte a případně při řízení využíváte následující manažerské nástroje? Myslíte, že je vhodné tyto nástroje při řízení podniku zkombinovat s controllinglem?**

Procesní řízení

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Znalostní management

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Benchmarking

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Outsourcing

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Metody řízení změny

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Brainstorming

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Metoda 360 stupňů zpětné vazby

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Analýza ABC

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Projektové řízení

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Finanční analýza

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná  Neznáme

Kalkulační metody a rozpočty

Známe, ale nepoužíváme  Používáme  Kombinace je vhodná

**18. Jaké souvislosti a vztahy lze, podle Vás, identifikovat mezi controllinglem a procesním řízením?**

Struktura procesů v procesní mapě usnadní identifikaci oblastí controllingu

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Definice vstupních a výstupních veličin jednotlivých procesů a vzájemných vazeb mezi nimi pomůže určit vhodné ekonomické veličiny v controllingových analýzách

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Jasná definice postupů, metod a měřitelných metrik v procesech usnadní výběr vhodných controllingových metod, analýz a ukazatelů

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Výstupy z controllingových analýz přispívají větší detailností a tvořením nových metrik a metodik ke zkvalitňování činností v procesech

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Procesní management usnadňuje díky vyšší flexibilitě organizace realizaci změn na základě opatření vyplývajících z controllingových aktivit

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Definice vlastníka (manažera) každého procesu umožní plynulejší informační tok a komunikaci s controllery

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Controlling je integrující prvek v projektech (opatření, změny) zabývajících se více procesy s různými manažery v komunikační i odpovědnostní rovině

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

### **19. Jaké souvislosti a vztahy lze, podle Vás, identifikovat mezi controllingem a znalostním managementem?**

Controlling je nástroj tvorby, sdílení a využívání znalostí, informací a dat

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Usnadnění vzájemné spolupráce a komunikace mezi subjekty zainteresovanými v controllingu

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Vzájemná vazba v rámci neustálého zlepšování, kdy controllingové analýzy vycházející ze stávajících znalostí iniciují vznik nových či inovovaných znalostí

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Znalostní mapa usnadní identifikovat oblasti controllingu, ve kterých dochází k největšímu vytváření znalostí a ve kterých jsou znalosti nejvíce potřeba

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Zvýšení účinnosti controllingu díky stálým kolektivním znalostem (postupům)

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Stupně zabezpečení znalostí zrychlí jejich tok mezi pracovníky i v rámci controllingových funkcí

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

## **20. Jaké souvislosti a vztahy lze, podle Vás, identifikovat mezi controllingem a benchmarkingem?**

Procesní benchmarking umožní efektivněji nalézt oblasti a činnosti, na které je potřeba se nejvíce při provádění controllingových funkcí zaměřit

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Porovnáním s těmi nejlepšími lze lépe určit relevantnost atributů a veličin hospodaření, které budou součástí controllingu

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Benchmarking je nástrojem pro identifikaci a analýzu příčin i důsledků vzniklých odchylek a změn v okolí ovlivňující předmětnou controllingovou oblast

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Identifikací nejlepších postupů, metod a ukazatelů benchmarkingových partnerů lze dosáhnout zlepšení při vytváření návrhů opatření proti odchylkám zjištěným controllingem

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Controlling podává detailní informace o interním stavu vybrané podnikové sféry, jež je předmětem konkrétního benchmarkingového projektu

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

Benchmarking skrze neustálé osvojování si nejlepších praktik posiluje funkci controllera z hlediska jeho odpovědnosti za provádění controllingu a návrhy řešení odchylek

Jednoznačně souhlasím  Spíše souhlasím  Spíše nesouhlasím  Naprosto nesouhlasím  Nevím

**Konec dotazníku**