

Návrh projektu implementace controllingu do výrobní firmy XY, s. r. o.

Bc. Eva Jordánová

Diplomová práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva JORDÁNOVÁ**
Osobní číslo: **M12855**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh projektu implementace controllingu do výrobní firmy XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zhodnoťte teoretické poznatky z oblasti controllingu a jeho využití pro efektivnější řízení společnosti.

II. Praktická část

- Charakterizujte podnik, proveďte analýzu současného systému řízení a zhodnoťte úroveň controllingu ve firmě XY.
- Zpracujte návrh projektu implementace controllingu do firmy XY.
- Zhodnoťte přínosy, náklady a rizika projektu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

EMMANUEL, Clive, David OTLEY and Kenneth MERCHANT. Accounting for management control: management, accounting, and performance measurement. 2nd ed. London: International Thomson Business Press, viii, 2004, 191 p. ISBN 18-615-2272-X.
ESCHENBACH, Rolf, Stefan GÜLDENBERG a Werner HOFFMANN. Controlling. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2000, 812 s. ISBN 80-85963-86-8.
CHAPMAN, Christopher S. Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement. New York: Oxford University Press, 2005, viii, 191 p. ISBN 978-019-9283-231.
ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z: Ipřehledné a srozumitelné metody v řízení podniku. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s. ISBN 80-7259-032-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 22. února 2014
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vyrobené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

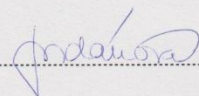
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 28.4.2014.....

.....

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je vytvoření projektu implementace controllingu do výrobní firmy XY, s. r. o. V teoretické části je definován controlling, jeho druhy a metody. Poté je pozornost směřována na pozici controllera, charakteristiku a vykonávání jeho úloh. V další části je zobrazen průběh budování systému controllingu. Teoretickou část uzavírá problematika reportingu. V úvodu praktické části je uvedena charakteristika společnosti. Následuje analýza současného systému řízení, která se dále dělí na analýzu řízení, majtkové a kapitálové struktury, nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, finanční analýzu a analýzu systému controllingu. Výsledky těchto analýz tvoří základní východisko pro projektovou část. Projektová část je tvořena návrhem nových ukazatelů a metod. Závěrem jsou definována rizika, přínosy a ekonomická náročnost projektu při jeho praktickém uplatnění.

Klíčová slova:

Controlling, Controller, Nástroje controllingu, Reporting, Náklady

ABSTRACT

Abstrakt ve světovém jazyce

The aim of the thesis is to create a project of controlling implementation in manufacturing company XY, Inc. In the theoretical part there are definitions of controlling, types and methods. Then the attention towards to position controller his characterization and responsibilities. The next section shows the progress of building a system of controlling. The theoretical part concludes the issue of reporting. In the beginning of the practical part there is a characteristic of the company. The following part is an analysis of the contemporary management system, which is further divided into management analysis, asset and capital structure, costs, revenues, profits, financial analysis and analysis of controlling. The result of these analyzes forms the basis for the project part. The project part consists of proposals for new indicators and methods. Finally there are defined risks, benefits, and economic aspects of the project in its practical application.

Keywords:

Controlling, Controller, Controlling tools, Reporting, Costs

Na tomto místě bych chtěla poděkovat panu Ing. Richardovi Mikulčíkovi za jeho obětavý přístup, cenné rady a věnovaný čas. Děkuji také vedení společnosti za to, že mi byla umožněna realizace této práce.

Velký dík patří i mé rodině, která mi umožnila studovat a byla mi oporou během studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 CONTROLLING	13
1.1 DEFINICE.....	13
1.2 PODSTATA.....	13
1.3 PŘEDPOKLADY PRO FUNGUJÍCÍ CONTROLLING.....	13
1.3.1 Volba vhodného stylu řízení.....	14
1.3.2 Vypracování zásad řízení.....	15
1.3.3 Výstavba informačního systému.....	15
1.4 ČLENĚNÍ.....	15
1.4.1 Operativní controlling.....	16
1.4.2 Strategický controlling.....	17
1.5 METODY.....	19
1.5.1 Operativní nástroje.....	19
1.5.2 Strategické nástroje.....	25
1.6 FUNKČNÍ OBLASTI CONTROLLINGU.....	26
1.6.1 Logistický controlling.....	26
1.6.2 Výrobní controlling.....	27
1.6.3 Personální controlling.....	28
2 CONTROLLER	30
2.1 DĚLBA ÚLOH A ODPOVĚDNOSTI.....	30
2.2 POZICE V ORGANIZAČNÍ STRUKTUŘE.....	31
2.2.1 Pozice štábní.....	31
2.2.2 Liniová pozice.....	32
2.2.3 Externí controller.....	32
2.3 ÚLOHY A ZODPOVĚDNOST CONTROLLERA.....	33
3 ZAVÁDĚNÍ A BUDOVÁNÍ SYSTÉMU CONTROLLINGU	35
3.1 ZÁKLADY ZAVÁDĚNÍ CONTROLLINGU.....	35
3.2 PODMÍNKY PRO PROCESY.....	36
3.3 FÁZE ZAVEDENÍ CONTROLLINGU.....	36
3.4 PSYCHOLOGICKÁ PRAVIDLA PRO ZAVÁDĚNÍ A PROSAZOVÁNÍ SYSTÉMŮ CONTROLLINGU.....	39
3.5 VÝHODY A NEVÝHODY ZAVEDENÍ CONTROLLINGU.....	42
4 REPORTING	43
4.1 OBSAH REPORTU.....	43
4.2 4P V REPORTU.....	46
4.3 PRŮBĚH TVORBY.....	47
4.4 ZÁSADY TVORBA REPORTŮ.....	47
II PRAKTICKÁ ČÁST	49
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	50

5.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI	50
5.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	50
5.3	VÝROBNÍ PROGRAM	51
5.4	STRATEGIE A CÍLE PODNIKU	52
6	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ.....	53
6.1	SYSTÉM ŘÍZENÍ.....	53
6.2	MAJETKOVÁ A KAPITÁLOVÁ STRUKTURA.....	53
6.3	ANALÝZA NÁKLADŮ, VÝNOSŮ, HV	57
6.3.1	Členění nákladů.....	57
6.3.2	Základní cíle a úlohy nákladového řízení	57
6.3.3	Vertikální a horizontální analýza	58
6.4	FINANČNÍ UKAZATELE.....	62
6.4.1	Analýza rentability	62
6.4.2	Analýza likvidity	63
6.4.3	Analýza aktivity	64
6.4.4	Analýza zadluženosti	65
6.5	ANALÝZA SOUČASNÉ ÚROVNĚ CONTROLLINGU VE SPOLEČNOSTI.....	66
6.5.1	Mzdové náklady	67
6.5.2	Náklady strojů	67
6.5.3	Vstupní materiál	68
6.5.4	Kalkulace.....	68
6.5.5	Náklady v souvislosti s odpady.....	68
6.5.6	Vyhodnocované ukazatele	68
6.6	ZHODNOCENÍ ÚROVNĚ ŘÍZENÍ VE SPOLEČNOSTI.....	69
III	PROJEKTOVÁ ČÁST	73
7	PROJEKT IMPLEMENTACE CONTROLLINGU	74
7.1	VYMEZENÍ AKTUÁLNÍCH PROJEKTOVÝCH PŘÍLEŽITOSTÍ	74
7.2	ROZŠÍŘENÍ UKAZATELŮ	75
7.2.1	Mzdové náklady	75
7.2.2	Náklady v souvislosti se stroji.....	76
7.2.3	Vstupní materiál	79
7.2.4	Náklady v souvislosti s odpady.....	79
7.3	ZAVEDENÍ NOVÝCH METOD	80
7.3.1	Krátkodobý HV	80
7.3.2	Ohraničené náklady.....	82
7.3.3	Controlling odchylek.....	83
7.3.4	Controlling likvidity.....	84
7.3.5	Du Pont diagram	86
7.4	REPORTING.....	87
7.4.1	Měsíční reporting	87
7.4.2	Čtvrtletní reporting.....	87
7.4.3	Roční reporting.....	88
8	CELKOVÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU	90

8.1	PŘÍNOSY.....	91
8.2	RIZIKA.....	92
8.3	EKONOMICKÁ NÁROČNOST PROJEKTU	93
	ZÁVĚR	94
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	96
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	98
	SEZNAM OBRÁZKŮ	100
	SEZNAM TABULEK.....	101
	SEZNAM GRAFŮ	102
	SEZNAM PŘÍLOH.....	103

ÚVOD

S ohledem na současnou situaci na trhu se většina firem snaží zajistit si konkurenční schopnost. Je tedy nutné zaměřovat se na racionalizaci výroby, zvyšování produktivity a kvality výrobků a snižování podílu neproduktivních nákladů. Jedním z neúčinnějších nástrojů k dosažení těchto cílů je vybudování systému controllingu. Pojem controlling ovšem nelze chápat pouze jako kontrolu, ale také jako způsob řízení směřující k efektivnímu propojení jednotlivých činností podniku. Controlling lze tudíž považovat za moderní přístup k systému řízení všech oblastí společnosti.

Controllingový přístup je založen na detailním sledování vývoje všech důležitých jevů ovlivňujících chod podniku. Do minimálního systému controllingu lze zařadit zjišťování manažerských informací, prognózy nákladů, stanovení cílových veličin, kontrolu nad dodržováním cílů a reporting.

Cílem této diplomové práce je z teoretických a praktických poznatků získaných v průběhu studia navrhnout projekt implementace controllingu do společnosti XY, s. r. o.

Obsah diplomové práce se skládá ze tří částí, a to z části teoretické, praktické a projektové. Do části teoretické spadá výklad pojmů z oblasti controllingu. Nejprve je definován pojem controlling a controller. V další části uvádím teoretická východiska pro budování systému controllingu. Teoretickou část uzavírá kapitola se zaměřením na reporting.

Praktická část obsahuje stručnou charakteristiku firmy. Následuje analýza systému řízení, která se skládá z pěti částí. Nejprve je zhodnoceno řízení, poté analýza majetkové a kapitálové situace, nákladů, výnosů a hospodářských výsledků. Další část tvoří finanční analýza a zhodnocení úrovně controllingu ve společnosti. Výsledky jednotlivých analýz fungují jako východisko pro projektovou část.

V projektové části jsou navrženy různé nástroje a metody pro zlepšení systému controllingu ve firmě. Samozřejmostí je celkové zhodnocení projektu. Definovány jsou přínosy, rizika a ekonomická náročnost projektu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

1.1 Definice

Pojem controllingu se dostal do evropské terminologie ze Spojených států. Slovním základem controllingu je pojem „to control“, který můžeme chápat jako řídit, ovládat, mít pod kontrolou, nebo ve významu kontrolovat, prověřovat. Controlling chápaný jako kontrola představuje jiný název pro standardní kontrolu podnikových aktivit. Toto pojetí bývá typické pro podnikovou praxi a nejedná se o změnu v systému řízení. Za inovační lze označit controlling ve svém pravém významu – řízení, ovládání. Můžeme tedy říci, že controlling zde představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu. Takto koncipovaný controlling se zakládá na:

- aplikaci controllingových nástrojů, metod a technik
- vytváření controllingových informačních systémů
- systémové komunikaci mezi jednotlivými útvary
- změně postojů a způsobů myšlení (Freiberg, 1996, s. 9, 10)

1.2 Podstata

Controlling nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo vedením, aniž by některá z těchto osob byla označována jako „controller“. V malých a středních podnicích většinou vykonává funkci controllera vedení podniku nebo vedení účetního odboru. Teprve při počtu zaměstnanců nad 200 osob vzrůstá počet samostatných controllerů odpovědných za úkoly controllingu. Controlling není pouhou službou managementu, která mu poskytuje informace. Jde o ideu, kterou je nutné přiblížit všem zaměstnancům v podniku. Tato idea vyjadřuje jednání zaměřené na úspěch podniku a plánování s osobní odpovědností, ale také myšlení v oblasti managementu. (Horváth & Partners, 2004, s. 5, 6, 7)

1.3 Předpoklady pro fungující controlling

Pro správné fungování controllingu v podniku, musí být vytvořena celá řada předpokladů. V počáteční fázi platí, že je nutné redukovat ztráty z třecích ploch mezi jednotlivými složkami řízení. Vedle stanovení vhodného stylu řízení by měly být rovněž vypracovány zásady řízení. Je třeba vybudovat dobře vypovídající informační systém. Controller musí

v počáteční fázi objasnit pozitivní vlastnosti a přesně stanovit cíle controllingu podnikovému vedení. Velmi důležitá je podpora vedení v provedení potřebných změn.

1.3.1 Volba vhodného stylu řízení

Základní předností controllingu jako nového nástroje řízení podniku, je způsob práce orientované na cíl a na dosažení cíle. Dosažení náročného cíle lze jen na základě tržně orientovaných podnikových údajů. Odtud vyplývá potřeba zavést v podniku styl řízení orientovaný na trh. V praxi se běžně používá autoritativní styl řízení a pro tento typ se nehodí orientace na trh. Musí být nahrazen kooperativním stylem řízení. Pro zavedení kooperativního stylu řízení musí být zpravidla přebudována organizační struktura a vytvořeno jasné ohraničení odpovědnostních oblastí. Tento styl řízení se neomezuje na předání úkolů a kontrolu jejich provádění, ale klade důraz na efektivní spolupráci všech pracovníků.

Různé koncepce řízení a jejich využití

Úspěšný controlling vyžaduje aktivní kooperační styl řízení s použitím různých koncepcí řízení.

- **řízení podle cílů** (vedení podniku a řídicí pracovníci vytvoří cíle, které jsou pracovníci povinni realizovat)
- **řízení delegováním** (plánované cíle jsou rozděleny mezi jednotlivé pracovníky a ti tím získají příslušnou odpovědnost a kompetenci)
- **řízení podle výjimek** (porovnávají se zde stanovené a dosažené hodnoty, a tím vznikají analýzy odchylek, které jsou poté podkladem pro problémově orientované řízení podniku)
- **řízení podle výsledků** (kontrola se zaměřuje pouze na výsledek, nikoliv na cestu k němu)
- **řízení podle motivace** (je zde snaha o pozitivní ovlivňování pracovníků a jejich ztotožňování se svými úkoly a cíli podniku)

Integraci těchto koncepcí do systému řízení má být dosaženo jednáním řídicích pracovníků směřujícím k vhodnému vedení výkonných pracovníků. Lze tedy říci, že řízení flexibilní a orientované na úzké profily je možné realizovat jen tehdy, je-li v podniku používán kooperativní styl řízení orientovaný na trh s podporou vhodné koncepce řízení.

1.3.2 Vypracování zásad řízení

Zásady řízení by měly být vypracovány nejenom ve velkých, ale i v malých a středních podnicích. Společným cílem vedení podniku a řídicích pracovníků je spolupráce všech pracovníků. Vypracováním zásad řízení se stanoví osobní požadavky na jednání mezi nadřízeným a pracovníky a mezi stejně postavenými osobami. Zásady řízení slouží také k tomu, aby iniciovaly proces změn v myšlení a řízení a působily na přijetí určitých forem spolupráce.

1.3.3 Výstavba informačního systému

Aby se zabránilo chybným rozhodnutím, musí být trvale dodávána pravidelná hlášení o informacích z analýz skutečných aktivit podniku. Tomuto požadavku lze vyhovět za předpokladu vybudování a udržování informačního systému pravidelných zpráv a hlášení. Zprávy controllera mají ukázat, v jakém rozsahu bylo cílů, o něž usilujeme v jednotlivých částech podniku, dosaženo. Mohou obsahovat srovnání skutečnosti s plánem a na ně navazující analýzy odchylek. Tyto analýzy představují pomoc při posouzení dosažení stanovených cílů a zavedení nápravných opatření pro dosažení cílů. Vypracování analýzy podnikových výsledků nemá být prováděno pouze controllerem, ale vždy ve spolupráci s jednotlivými vedoucími úseků. Tato skutečnost je nutná k dosažení potřebné vypovídající schopnosti, na které informačnímu systému značně záleží. Důležité je též sledování jednotlivých požadavků:

- orientace na příjemce zpráv
- hospodárnost
- včasnost
- srozumitelnost
- jednotnost
- zábrana manipulace
- jediný pramen informací

Jak již bylo zmíněno, pro controlling je nezbytný informační systém s takovou vypovídající schopností, která poskytne podnikovému vedení potřebné informace ke krátkodobému použití pro jejich rozhodování. (Vollmuth, 1998, s. 41-54)

1.4 Členění

Controlling můžeme rozdělit na operativní a strategický. Za operativní controlling lze považovat úkoly a nástroje v souvislosti s operativním, taktickým plánováním a kontrolou.

Vzneseme-li požadavek, že controlling musí vést k souhrnnému zlepšení schopnosti vedení podniku, pak nesmíme opominout strategické aspekty. Níže uvedený obrázek zvýrazňuje znaky strategického a operativního controllingu.

Typy Znaky	Strategický controlling	Operativní controlling
Orientace	Prostředí a podnikání Adaptace	Podnikání Hospodárnost provozních procesů
Stupeň	Strategické plánování	Taktické a operativní plánování a rozpočtování
Dimenze	Šance / Rizika Přednosti / Slabiny	Výdaje / Výnosy Náklady / Výkony
Cílové veličiny	Zajištění existence, potenciál úspěchu	Hospodárnost, zisk rentabilita

Obrázek 1: Strategický a operativní controlling (Horváth & Partners, 2004, s. 188)

V rámci strategického controllingu přijímá controller úlohu podpory strategického vedení podniku. Koordinace strategického plánování a kontroly je nad získáním informací relevantních pro strategii. Strategickému controllingu tudíž připadá funkce přeměny strategických plánů ve strategický management.

Za úkol operativního controllingu lze považovat podporu operativních plánů. Rozlišuje mezi krátkodobým vývojem a trendy. Úhel pohledu je zaostřen na podnik a operativní činnost. (Horváth & Partners, 2004, s. 188)

1.4.1 Operativní controlling

Mezi nejpodstatnější cíle podniku patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti. K dosažení těchto cílů musí být systematicky nasazeny operativní nástroje. Rychlejšího dosažení společně stanovených cílů lze dosáhnout častějším prováděním operativních analýz a efektivním nasazováním operativních nástrojů. Pomocí operativních nástrojů lze včas identifikovat odchylky od základního směru podniku a vedení podniku pak snáze zavádí nápravná opatření v jednotlivých oblastech, aby bylo dosaženo stanoveného cíle. (Vollmuth, 2004, s. 5, 6)

Hlavní nástroje operativního controllingu

V oblasti rentability – rozpočet výkonu a krátkodobá kontrola zisku

Celkový výsledek podniku vztahující se k zakázkám vzniká po odečtení zdrojů nutných k vytvoření výkonů od součtu všech kalkulovaných objemů zakázek. Koncepce kalkulace nákladů se poté může vypracovat na různých stupních příspěvků na úhradu, nebo na základě plných nákladů.

V oblasti likvidity – finanční plán a vyhodnocování příjmů a výdajů

Finanční řízení má velmi zásadní dopad na ekonomiku celé firmy, a tudíž tvoří základ ekonomického řízení. Základem je finanční plán, který umožňuje zobrazit špičky likvidity. Zatímco výkazy cash flow rozpoznají změny likvidity mezi dvěma bilančními termíny, finanční plán může zobrazit mezi tím ležící likvidní špičky a sloužit tak jako základ pro úvahy o financování. Jakmile je spočítána denní, týdenní nebo měsíční likvidita, nebo stanovena v případě likvidního přebytku politika vynaložení prostředků, je finanční plán doplněn o zdroje financování.

V oblasti hospodárnosti – rozpočtování plánovaných nákladů a analýza odchylek

V ideálním případě probíhá plánování nákladů analyticky na úrovni nákladových středisek. V případě, že není možné analytické plánování, měl by být sestaven plán na následující rok jako pokračování hodnot z předchozího roku. Dodatečně se k tomuto analytickému plánování doporučuje provádět banchmarking. (Nástroje a metody operativního controllingu, Finport Portal, © 2010, 2011)

1.4.2 Strategický controlling

V rámci strategického controllingu je potřeba se zaměřit na strategii obecně. Náhled na definici strategie bývá rozdílný. Z jedné strany je strategie definována jako přesná identifikace dílčích cílů a plánů pro dosažení strategických cílů. Což svědčí o velmi racionálním systematickém přístupu zahrnující formalizované postupy, které upřednostňují rozhodování v celé organizaci pro dosažení požadovaného výstupu. Na druhou stranu může být strategie identifikována jako vzor chování, které se vyvíjí v průběhu času na základě způsobu jak dělat věci správně. Tato definice uznává, že strategie je proces, při kterém se mohou objevit „nechtěné“ nápady v dílčích procesech. Je pouze na vedení podniku, jaký přístup pro ně bude prioritní. (Chapman, 2005, s. 11)

Strategický controlling vychází ze strategického cíle. Mezi strategické cíle patří vývoj nových výrobků a služeb, výstavba kapacit, použití nových technologií, systematické školení zaměstnanců, dosažení dodatečného kapitálu, otevírání nových trhů, zlepšení organizace, získání tržních podílů a další. Pro dosažení těchto cílů musí vedení podniku nasadit celou řadu strategických nástrojů. Lze tedy říci, že strategický controlling se zabývá šancemi a riziky podniku. U strategického controllingu se jedná o dlouhodobé pojetí, zpravidla 4-5 let. Před tím, než je možné rozpracovat nové strategie, se musí vedení podniku zabývat ukazateli včasného varování. Změny okolního prostředí mají značný vliv na strategický controlling. Můžeme tedy říci, že úspěch podniku závisí na schopnostech podnikového vedení a vedoucích pracovníků rozeznat a prozkoumat v pravý čas podnikové problémy. Účinný controlling je pro to nezanedbatelným předpokladem, protože jeho pomocí controller v podniku pravidelně analyzuje a nasazuje nástroje, kterými zásobuje podnikové vedení potřebnými informacemi. (Vollmuth, 2004, s. 209, 210)

Mezi hlavní úkoly strategického controllingu patří plánování, informace, analýzy a řízení nápravných opatření.

Plánování

K dlouhodobému zajištění existence firmy je nutné strategické plánování, a tudíž hledání, vytváření a používání předpokladů výnosů.

Informace

Informační systém zaměřený na strategie má za úkol zajistit citlivost nositelů rozhodování pro strategická jednání. Mimo jiné dodává základní informace, které jsou nutné pro určení strategických cílů a pro prosazení strategií.

Analýza

Srovnávání plánovaných a skutečných hodnot a vytváření spojení s operativním controllingem můžeme považovat za hlavní úkol strategických analýz.

Řízení nápravných opatření

Pokud má nápravné opatření dlouhodobé účinky, jedná se o strategické opatření. V operativní oblasti je nutné uplatňovat opatření, která nejsou škodlivá v dlouhodobém horizontu.

Dle výše uvedených skutečností lze konstatovat, že úloha strategického controllingu spočívá v:

- starosti o přijatá opatření, která přispívají k zajištění budoucí existence
- předpokladu pro budoucí operativní výsledky a nutnosti přípravy pole k dosažení budoucích výsledků. (Cíle a úkoly strategického controllingu, Finport Portal, © 2010, 2011)

1.5 Metody

Následující podkapitola se bude zabývat metodami controllingu. Jelikož se v této diplomové práci řeší výrobní podnik se zakázkovou výrobou, tak jsou zvoleny metody vhodné pro tento typ. Operativní nástroje budou zkoumány podrobněji než strategické. Je to z důvodu primárního zaměření na operativní nástroje.

1.5.1 Operativní nástroje

Výpočet příspěvku na úhradu

Při výpočtu příspěvku na úhradu je nutné rozlišit náklady na variabilní a fixní. Variabilní náklady vznikají při výrobě a odbytu výrobků a chovají se proporcionálně ke stupni využití kapacity. Oproti tomu fixní náklady mají lineární průběh. Fixní náklady vznikají nezávisle na tom, zda výroba probíhá, či nikoli. Není možné proto při výpočtu fixních nákladů rozdělit výpočet podle produktů jako náklady na 1 kus. Při výpočtu příspěvku na úhradu se začíná s variantami obratu, od kterého se odečítá variabilní a fixní náklady. Zjišťuje se tak jaký zisk nebo hospodářský výsledek zůstane podniku při ceně, která je na trhu obvyklá. Výpočet příspěvku na úhradu se orientuje na tržní ceny, které v tržním prostředí vytváří konkurenci. Dle příspěvku na úhradu je možné kalkulovat ceny.

Příspěvek na úhradu se vypočítá jako rozdíl mezi obratem a variabilními náklady. Velikost tohoto rozdílu vypovídá o tom, v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jaká část se podílí na dosaženém zisku. Z toho vyplývá, že zisk vzniká pouze tehdy, když je součet příspěvků na úhradu vyšší než fixní náklady podniku. Ve zjednodušeném pojetí to můžeme vyjádřit následovně:

obrat
– variabilní náklady
= příspěvek na úhradu
– fixní náklady
= zisk

Obrázek 2. Výpočet příspěvku na úhradu (Vollmuth, 2004, s. 71)

Dle tohoto jednoduchého vzorce můžeme získat přehled o výnosovém potenciálu jednotlivých skupin výrobků. Manažeři tedy mohou podporovat skupiny výrobků s vyšším příspěvkem na úhradu, a tím v kratší době pokrýt fixní náklady.

V praxi se ovšem ukázalo, že ve fixních nákladech je část zaúčtovaná ke speciálním vztazným veličinám. Proto se fixní náklady rozdělují do několika vrstev. Lze vytvořit až pět vrstev fixních nákladů.

1. Fixní náklady jednotlivého výrobku
2. Fixní náklady jednotlivých skupin výrobků
3. Fixní náklady jednotlivých nákladových míst
4. Fixní náklady jednotlivých oblastí odpovědnosti
5. Celkové fixní náklady celého podniku

Toto rozdělení je velmi pracné, u malých a středních podniků se osvědčilo rozdělení do dvou kategorií, a to na speciální a všeobecné. Do speciálních spadají náklady, které lze přímo přiřadit k jednotlivým skupinám výrobků. Všeobecné fixní náklady zahrnují např. fixní náklady oblasti odpovědnosti za marketing a odbyt, výrobu a materiálové hospodářství.

Výpočet příspěvku na úhradu je vhodným nástrojem získání potřebných informací pro vedení podniku a řídicí pracovníky. Jak již bylo zmíněno, tento systém je tržně orientován, a tím poskytuje spolehlivé podklady pro rozhodování o cenách, analýze obratu, nákladech a zisku a rovněž pro plánování, kontrolu a řízení podniku. (Vollmuth, 2004, s. 67-76)

Krátkodobý HV

Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku patří k nejdůležitějším nástrojům řízení podniku, protože obsahuje všechna důležitá data podniku. Tento ukazatel by měl být managementu a vedení podniku předkládán měsíčně a kumulovaně, protože z této informace je zřetelný pozitivní nebo negativní vývoj podniku. Tyto zpracované a předložené informace jsou pro podnik výhodné pouze tehdy, pokud jsou data využita, z čehož plyne, že by měla být každý měsíc projednána. Pro výpočet krátkodobého hospodářského výsledku lze použít metodu celkových nákladů nebo metodu nákladů prodaného zboží.

Metoda celkových nákladů

Při této metodě se vychází z prodeje a z nákladů vyráběných výrobků nebo výkonů a rovněž ze změn ve stavu zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů, jestliže

se prodej a výroba vzájemně liší. Na metodu celkových nákladů se lze dívat ze dvou pohledů, a to metodou plných nákladů a metodou příspěvků na úhradu. Níže uvedená tabulka ukazuje vztah metody celkových nákladů při použití plných nákladů.

tržby za období
+ konečná zásoba nedokončených a hotových výrobků a objem nezúčtovaných výkonů
– počáteční stav nedokončených a hotových výrobků a nezaúčtovaných výkonů
+ aktivované vlastní výrobky
= celkový výkon za období
– náklady za toto období
= výsledek podniku za toto období

Obrázek 3. Metoda celkových nákladů při použití plných nákladů (Vollmuth, 2004, s. 115)

tržby za období
+ zvýšení zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
– snížení zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
= celkový výkon za období
– variabilní náklady za toto období
= příspěvek na úhradu za toto období
– fixní náklady za toto období
= výsledek podniku za toto období

Obrázek 4. Metoda celkových nákladů při použití příspěvku na úhradu, (Vollmuth, 2004, s. 117)

Při metodě celkových nákladů je kladen důraz na celkový výkon podniku a méně se bere zřetel na tržní výsledky. Mezi výhody této metody můžeme zařadit jednoduchost výpočtu, vhodnost pro vedení finančního účetnictví a obdobnou strukturu jako výkaz zisků a ztráty a jeho členění podle stejných kritérií jako ve finančním účetnictví. Oproti tomu za nevýhody lze považovat malou vypovídající schopnost, potřebu měsíčních inventur a absenci přesné kontroly výrobků.

Metoda nákladů na prodané zboží

Tato metoda může být aplikována na základě výpočtu plných nákladů nebo výpočtu příspěvků na úhradu. Srovnávají se odpovídajícím způsobem rozčleněné náklady na výrobky nebo výkony s hodnotou odbytu výrobků nebo výkonů. Tím dosáhneme dobrou informovanost o výnosnosti jednotlivých výrobků nebo výkonů. Metoda nákladů na

prodané zboží zdůrazňuje tržní výkon podniku, a tudíž je vhodná pro podniky orientované na zisk.

1.	bruto – tržby
2.	– snížení tržeb
3.	= netto – tržby (1-2)
4.	náklady na výrobu
5.	+ úbytek zásob nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
6.	– přírůstek nedokončených a hotových výrobků nebo výkonů
7.	= výrobní náklady na prodané zboží (4+5+6)
8.	+ správná reжіe
9.	+ odbytová reжіe
10.	= vlastní náklady na prodané zboží (7+8+9)
11.	podnikový výsledek (3-10)

Obrázek 5. Metoda nákladů na prodané zboží na bázi plných nákladů (Vollmuth, 2004, s. 119)

tržby
– variabilní náklady prodaných výrobků
= příspěvek na úhradu
– fixní náklady
= výsledek podniku
+ neutrální výsledek
= výsledek podnikání

Obrázek 6. Metoda nákladů na prodané zboží ve spojení s metodou příspěvku na úhradu (Vollmuth, 2004, s. 123)

Metoda nákladů na prodané zboží může být použita jak při výpočtu krátkodobých hospodářských výsledků, tak při výpočtu podnikových, celkových zisků a ztrát. Mezi výhody lze zařadit přínos každé jednotlivé skupiny výrobků k hospodářskému výsledku, není potřeba inventury, poskytuje potřebné informace pro management v oblasti optimalizace výroby a prodeje. Oproti tomu za nevýhody můžeme považovat evidenci nákladů podle nákladových středisek a obtížnost zabudovat do systému podvojného účetnictví. (Vollmuth, 2004, s. 111-126)

Kroužky jakosti

Kroužky jakosti (Quality Circle) jsou nazývány kroužky pracovníků obvyklé v japonských podnicích. V současnosti je nutné reagovat na japonskou výzvu. Vyšší produktivita japonských podniků je především zásluhou lepší motivace japonských zaměstnanců k výkonu a kvalitě.

Kroužek jakosti můžeme definovat jako skupinu technických pracovníků, kteří se dobrovolně přibližně hodinu týdně nebo měsíčně baví v podniku o problémech jakosti. V okamžiku, kdy jsou rozpoznány problémy, vypracují se návrhy řešení a dá se podnět ke zlepšení. Zejména pracovníci ve výrobě mohou značně přispívat k inovacím. Kroužek jakosti by neměl zůstat jen u stolu, je nutné sebrat data a analyzovat je. Mimo to se musí hovořit s lidmi, kterých se to týká.

Cíle kroužků jsou velmi různorodé. Vedle motivace je zvýšení výkonu a lepší hospodářský užitek pozitivním aspektem. Pracovníci ve výrobě by měli být motivováni k samostatnému myšlení místo toho, aby pracovali jen podle daných směrnic. Měli by také přinášet konstruktivní návrhy na odstranění stávajících problémů. (Vollmuth, 2004, s. 153 - 155)

Hodnotová analýza

Při hodnotové analýze se jedná o systematické a analytické postupování do funkčních struktur s cílem snížit náklady a zvýšit užitnost výrobku. Cílem je najít optimum mezi užitností a náklady. Hodnotová analýza se hodí především pro řešení hospodářských a technických problémů.

Je mnoho cílů, které hodnotová analýza sleduje. Mezi nejpodstatnější můžeme zařadit snížení nákladů, zvýšení produktivity, zvýšení užitnosti, zlepšení jakosti, reorganizaci a efektivní využití pracovních sil. Z tohoto důvodu lze říci, že má tato metoda široké využití.

Hodnotové analýzy můžeme rozlišit podle různých hledisek:

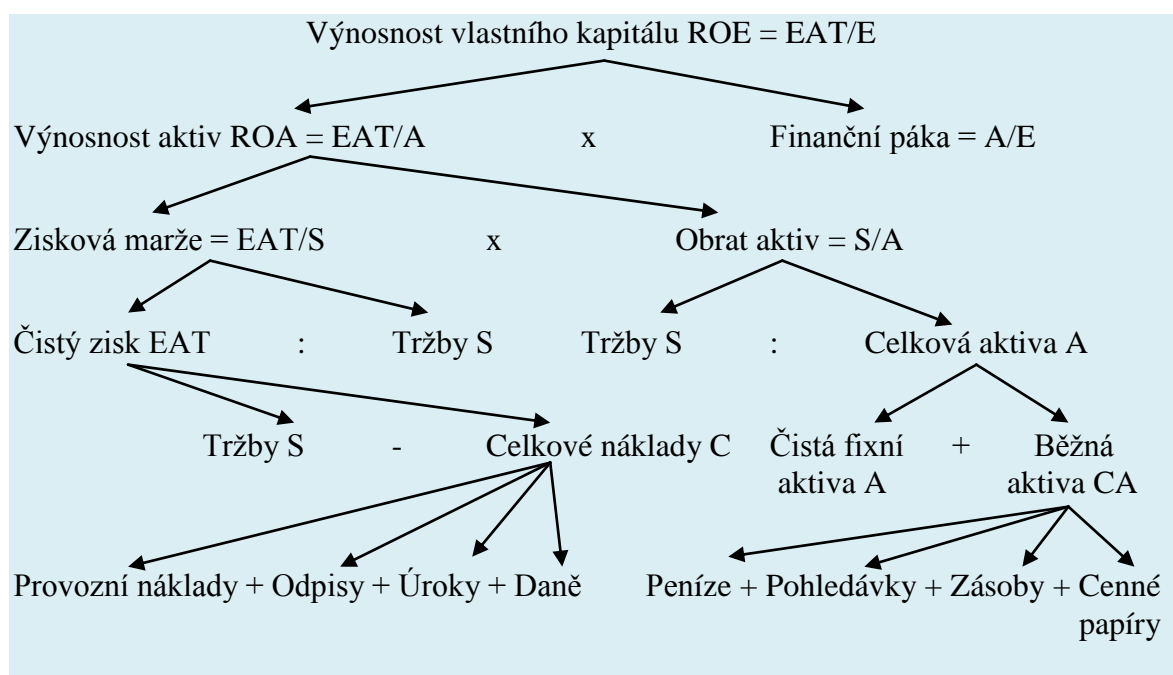
1. Podle typu zkoumaného předmětu
 - a) analýza výrobků
 - b) analýza výrobního procesu
2. Podle časového období v životním cyklu zkoumaného objektu
 - a) hodnotové inženýrství
 - b) zlepšení hodnoty
3. Podle stupně volnosti analýzy
 - a) snížení nákladů
 - b) zvýšení hodnoty

Různé druhy analýz mají různorodá použití. Ovšem aby se co nejrychleji našlo požadované řešení, mohou se využívat různé podpůrné prostředky. K nim patří především převedení všech dílů výrobku, analýza konkurenčních výrobků a zapojení dodavatelů do analýzy.

Úspěch hodnotové analýzy závisí v podstatě na její podpoře ze strany podnikového vedení. V případě, že je podnikové vedení přesvědčeno o výkonných možnostech této metody, může též ostatní pracovníky získat pro metody hodnotové analýzy. V každém případě je týmová práce nezbytná a vedoucí jednotlivých úseků by měli být připraveni na budoucí řešení problémů hodnotové analýzy a na společnou práci. (Vollmuth, 2004, s. 191 – 198)

System ukazatelů

Tyto nástroje se využívají ke komplexnímu hodnocení podniku. Jednotlivé poměrové ukazatele hodnotí stav firmy nebo její vývoj prostřednictvím jednoho čísla. Ekonomický proces má spoustu variant, a tudíž může být i mnoho ukazatelů. Mezi ukazateli existují vzájemné závislosti, ale i sám popisovaný proces se vyznačuje složitými vnitřními souvislostmi. Soustavy ukazatelů stručně a přehledně zachycují souvislosti mezi jednotlivými ukazateli. Za jednu z nejvýznamnějších metod lze považovat pyramidovou analýzu, neboli systém Du Pont. Na vrcholu je základní syntetický ukazatel, jako je například ROE či ROA, který je na nižších úrovních rozkládán prostřednictvím dílčích analytičtějších ukazatelů. Vztahy mezi jednotlivými ukazateli vyjadřuje níže uvedený obrázek.



Obrázek 7. Du Pont Diagram, (Nástroje a metody operativního controllingu, Finport Portal, © 2010, 2011)

1.5.2 Strategické nástroje

Vlastní výroba x cizí dodávky

Tato metoda vychází z předpokladu, že podnikatelé by neměli vyrábět výrobky a díly, které dokáže vyrobit jiný podnik lépe a levněji. Je velmi obtížné rozhodování, zda výrobek vyrobit ve vlastní režii nebo nakoupit, a to z hlediska ekonomického, technologického, kvalitního a logistického. Tudíž je nezbytné podrobně prozkoumat faktory ovlivňující tato rozhodnutí. Mezi faktory, které ovlivňují rozhodování, můžeme zařadit náklady, objem odbytu, výnos z odbytu, nákupní trh, úzké profily jako technologii a logistiku. Při volbě mezi vlastní výrobou a nákupem musí být jednotlivé alternativy důkladně prošetřeny, aby se firma vyhnula chybným rozhodnutím. (Vollmuth, 2004, s. 211 – 229)

Analýza konkurence

Podniky by měly provádět tuto analýzu, aby zjistily silné a slabé stránky vlastního podniku ve srovnání s nejdůležitějšími konkurenty. Výhodou je, že konkurenční analýzu lze aplikovat na celý podnik, ale je vhodné ji provádět i pro jednotlivé skupiny výrobků. Pomocí konkurenční analýzy vedení podniku získá podněty pro zlepšení nebo vývoj vlastních výrobků. Dlouhodobě se dá existence podniku zajistit jen tak, že se průběžně na trh zavádějí nové výrobky. Výsledky konkurenční analýzy mohou podniku pomoci při stanovení strategií, a tak dále rozšířit konkurenční pozici vlastního podniku. (Vollmuth, 2004, s. 242 – 245)

Logistika

Firmy by měly zavádět logistiku jako strategický nástroj, což jim umožní kontrolu hospodárnosti tím, že dokáží pružně reagovat na změny požadavků na trhu. V případě, že některé podniky nerozeznají význam logistiky, hrozí jim nebezpečí, že budou konkurencí překonány. Mnozí vedoucí pracovníci se domnívají, že náklady na logistikou ovlivněné procesy jsou nižší, než je realita. Podíl logistických nákladů na obratu v průměru činí 20 – 30%. Toto číslo není zanedbatelné, a tudíž je potřeba náklady průběžně zjišťovat a kontrolovat. V praxi se vyskytuje jen málo středních podniků, které mají logistiku zařazenu jako součást celopodnikové strategie. Různá zjištění však poukazují na růst zájmu o logistické koncepce. (Vollmuth, 2004, s. 251 – 258)

Zkušenostní křivka

Zkušenostní křivka říká, že s každým zdvojnásobením počtu kumulovaných výrobních výkonů klesají náklady vztahující se k tvorbě přidané hodnoty a očištěné od vlivu cen až o 20 – 30%. Účinnost zkušenostní křivky může být ovlivňována různými faktory. Například v učení jednotlivých pracovníků a ve skupinách, vybudování efektivnějšího plánovacího systému, provádění účinnější kontroly, zlepšení metod práce, redukce druhů ve výrobě, optimální vytížení strojů a mnoho jiných. Jednotlivé příčiny ovlivnění se musí pečlivě prozkoumat a systematicky využít. Ve většině podniků je značný potenciál v úsporách nákladů. Účinky zkušenostní křivky nepřicházejí automaticky, vedení podniku musí tudíž trvale pracovat na tom, aby byla zlepšována výroba a snižovaly se náklady. (Vollmuth, 2004, s. 255)

Analýza silných a slabých míst

Analýza silných a slabých míst by se měla zaměřit na nejdůležitější kritéria, která musí být splněna. Jednotlivá kritéria by měla být rozdělena dle odpovědnostních útvarů v podniku. Silná a slabá místa by se měla analyzovat každoročně. Obecně platí vztah, že čím rychleji a přesněji rozezná vedení podniku silné a slabé stránky svého podniku, tím dříve může sestavit plány opatření, které se musí zaměřit především na odstranění slabých míst. Pro zjištění silných a slabých míst se používají dotazníkové formuláře. Výsledky analýzy tvoří základ pro návrhy na zlepšení situace v podniku. (Vollmuth, 2004, s. 256)

1.6 Funkční oblasti controllingu

1.6.1 Logistický controlling

Logistika se v podniku stále zdokonaluje a získává na významu. S postupem času v podnicích dochází k růstu nároků na logistický controlling. S pomocí logistiky jsou podniky schopny snížit náklady a zlepšit dodavatelské služby.

Logistický controlling:

- stanovuje různé optimalizační metody
- porovnává plán se skutečností u nákladů a výkonů
- upozorňuje na nežádoucí vývoj
- odhaluje chyby v logistických systémech
- zpracovává potřebné údaje pro rozhodování logistického managementu

Logistika má v podnicích různý význam. Rozpětí sahá od skladování až k systému materiálových a informačních toků. Hlavním úkolem každého systému pro logistický controlling je tedy udržovat průhlednost výkonů, jakosti, nákladů a produktivity, a tím umožnit aktivní řízení. Vedoucí pracovníci se domnívají, že náklady na logistikou ovlivněné procesy jsou mnohem nižší, než ve skutečnosti představují. Podíl logistických nákladů na obratu bývá v průměru asi 20 – 30 %. Náklady na logistiku se tedy musí systematicky zjišťovat a vyhodnocovat. (Logistický controlling, Finport Portal, © 2010, 2011)

1.6.2 Výrobní controlling

Výrobní controlling vychází z výrobního procesu a zabývá se plánováním, měřením, kontrolou a řízením s cílem zlepšení tvorby výkonů. Systematické analyzování dílčích aktivit v rámci celkových souvislostí umožňuje růst efektivnosti celého hodnototvorného procesu.

Hlavním úkolem výrobního controllingu je:

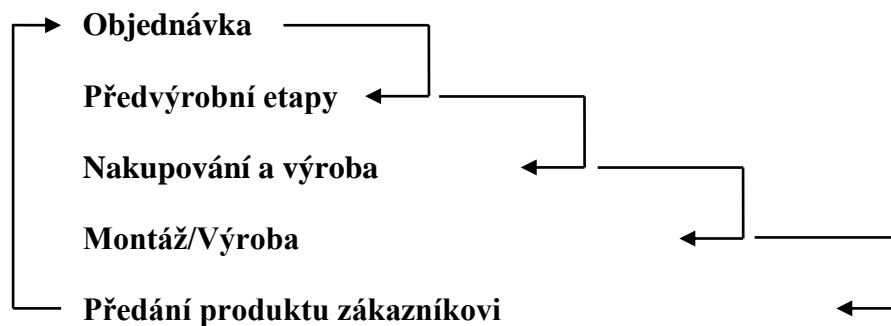
- zprůhlednění procesů
- hodnocení plán x skutečnost
- operativní reakce na odchylky
- reengineering procesů
- určení priorit
- strategická rozhodnutí

Z toho vyplývá:

- vazba na odměňování
- vazba na personální rozhodování
- budování organizace
- rozlišení silných a slabých stánek procesů

Primárním cílem pro implementaci výrobního controllingu je plánování a zavedení vhodného informačního systému. Dále je důležité stanovení sledovaných parametrů, zvolení ukazatelů, získávání aktuálních informací a zvolení odpovědnosti. Výrobní controlling sleduje problémové položky již od okamžiku naplánování a průběžně reaguje na možné odchylky. Veškeré odstraněné překážky mají vliv na hladký průběh výrobního procesu a zvýšení výkonnosti podniku.

Výrobní controlling se zabývá celým výrobním procesem, který je znázorněn na následujícím obrázku.



Obrázek 8. Výrobní proces, (Výrobní controlling, Finport Portal, © 2010, 2011)

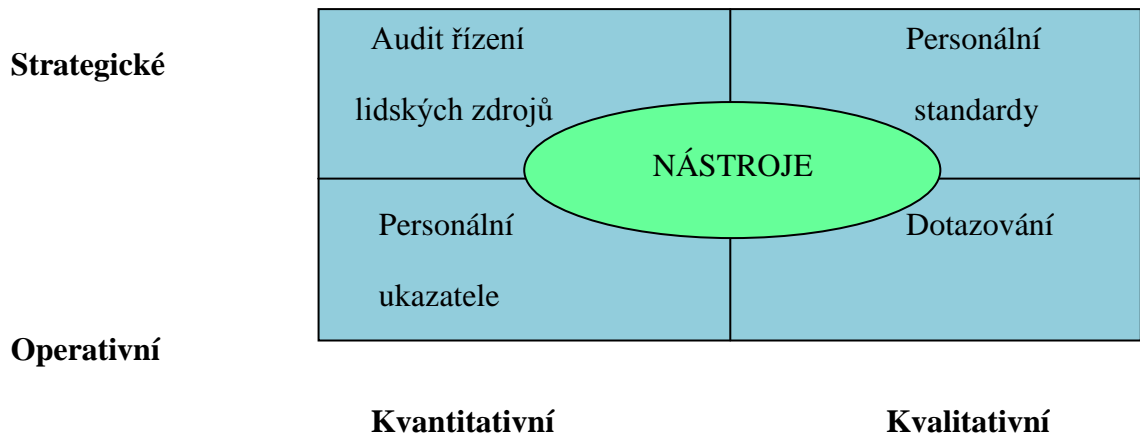
Nejčastěji je sledován průběh výroby, který začíná přijetím objednávky. Dále následuje předvýrobní etapa, do které se řadí příprava výroby (plánování, definování či návrh výrobků a spotřeba materiálů). V případě, že se jedná o sériovou výrobu, zavádí se požadované kusy do výroby. Nákup materiálu a komponentů a výroba produktů je dalším krokem. Závěrečnou fází je montáž, případně skladování výrobků a expedice k zákazníkovi. (Výrobní controlling, Finport Portal, © 2010, 2011)

1.6.3 Personální controlling

Personální controlling ve zjednodušeném pojetí sleduje a analyzuje personální ukazatele. Může tedy podnikům pomoci odhalit silné a slabé stránky řízení lidských zdrojů a nalézt rezervy pro zvýšení výkonnosti a konkurenceschopnosti. Podobně jako jiné oblasti řízení se tedy ani řízení lidských zdrojů neobejde bez vytyčování cílů a sledování a vyhodnocování odchylek, tedy bez aktivit označovaných jako controlling. Význam řízení lidských zdrojů pro výkonnost podniku činí z personálního controllingu jeden ze strategických nástrojů podnikového řízení. Cílem personálního controllingu je zajistit podniku zaměstnance s patřičnou kvalifikací ve správném čase na pravém místě při optimálních nákladech. Úkolem personálního controllingu je tento proces řídit a měřit.

Nástroje personálního controllingu mají kvantitativní a kvalitativní podobu. Kvantitativní personální controlling zkoumá a hodnotí, jak se vyvíjejí klíčové personální ukazatele. Oproti tomu kvalitativní personální controlling zkoumá, zda personálně-řídicí nástroje,

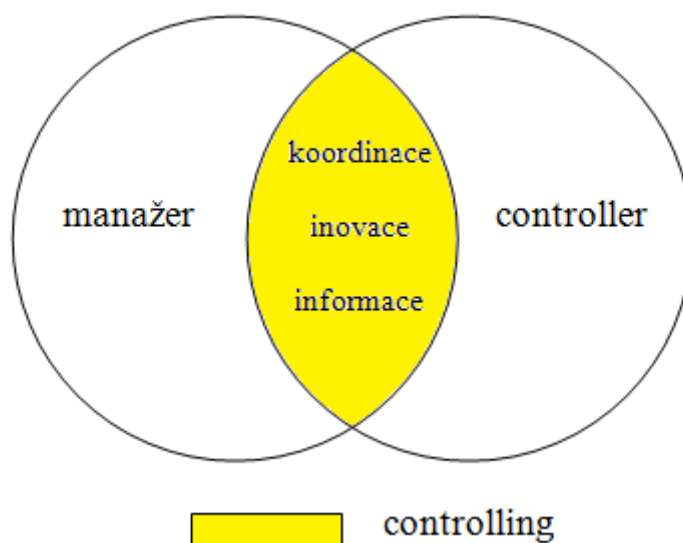
personální činnosti a personální projekty jsou skutečně účinné. Typizaci nástrojů personálního controllingu prezentuje obrázek níže.



Obrázek 9. Typizace nástrojů personálního controllingu, (Personální controlling, Finport Portal, © 2010, 2011)

2 CONTROLLER

Je nutné brát v úvahu rozdíl mezi funkcemi controllingu a místem controllera. K realizaci controllingu jako koncepce řízení není nezbytně nutné vytvoření pracovního místa. Funkce controllingu mohou být též převzaty jinými než existujícími místy. I přes to, že jsou zřízena místa controllera, není controlling věcí samotného controllera, ale věcí každého manažera. Tuto souvislost zobrazuje níže uvedený obrázek.



Obrázek 10. Okruh působnosti controllingu,
(Eschenbach, 2000, s. 116)

Na obrázku je vidět průnik množin, z čehož vyplývá, že controlling patří jak do okruhu managementu, tak do okruhu controllera. (Eschenbach, 2000, s. 116,117)

2.1 Dělbá úloh a odpovědnosti

Eschenbach definuje ideální dělbu práce mezi managery a controllery na následujícím obrázku:

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování, je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle

Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Obrázek 11. Rozdělení úloh a zodpovědnost mezi controllera a manažera, (Eschenbach, 2000, s. 122)

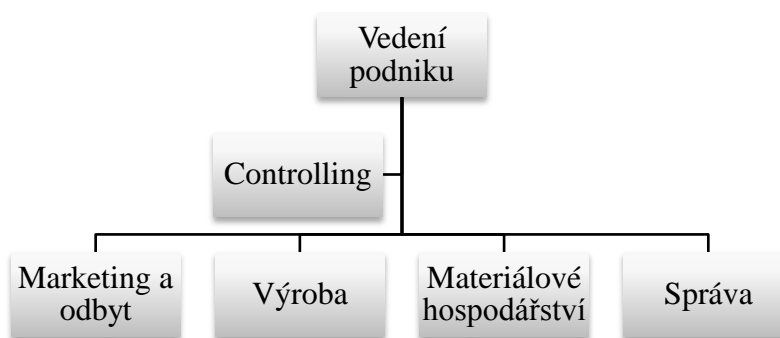
V praxi neexistuje přesná hranice mezi jednotlivými oblastmi úkolů. Postupem času a vývojem controllingu se tato hranice stává prostupnější, než jsou a posouvají se v obou směrech. Manažer přejímá úlohy controllera a controller vstupuje více do managementu. Důsledkem takového vývoje jsou průběžně se měnící dynamické představy o pracovní náplni v managementu a controllingu, a též nutnost přizpůsobení se a dalšího vzdělávání. (Eschenbach, 2000, s. 116,117)

2.2 Pozice v organizační struktuře

Rozhodování o tom, na jaké úrovni podnikové hierarchie bude umístěna pozice controllera, je velmi důležité. Je nutné umístit controllera tak, aby co nejefektivněji zvládal úkoly. V podstatě platí, že controller může nejúčinněji jednat, je-li umístěn na co nejvyšší hierarchické úrovni. Jsou dvě možnosti začlenění. Buď pozice štábní, nebo pozice liniová.

2.2.1 Pozice štábní

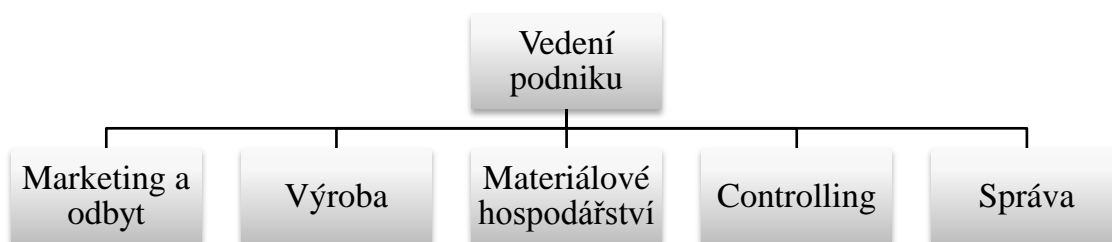
Tato pozice je přímo podřízena podnikovému vedení. Štábní místa se vyznačují tím, že mají pouze poradní funkce. Controller na této pozici připravuje materiál pro rozhodování a nemá kompetence nařizovací a rozhodovací. Tyto kompetence jsou nutné k tomu, aby bylo možné zavést a udržovat v chodu efektivní controllingový systém. Z toho plyne, že v malých a středních podnicích tato pozice není vhodná. Níže uvedené organizační schéma prezentuje možnou podobu controllingu jako štábní pozice. (Vollmuth, 1998, s. 19-22)



Obrázek 12. Štábní struktura, (Vollmuth, 1998, s. 20)

2.2.2 Liniová pozice

Controller se pohybuje na úrovni jednotlivých oddělení. Pro svou činnost potřebuje velmi mnoho informací z těchto oddělení, musí se proto umět prosadit při poradách s vedoucími všech nebo jednotlivých oddělení. Controller má zde nařizovací právo a jeho činnost v některých případech může být efektivnější než ve štábní pozici. (Vollmuth, 1998, s. 21)



Obrázek 13. Liniová struktura, (Vollmuth, 1998, s. 21)

2.2.3 Externí controller

V mnoha malých a středních podnicích není dostatečné množství kvalifikovaných pracovníků, kteří by mohli převzít controlling. Je zde ovšem možnost vytvořit a zavést controlling od externího poradce. Externí controller pak během zaváděcí fáze školí vedení podniku a řídicí pracovníky, aby byli schopni sami převzít úkoly controllingu. Výhodou tohoto druhu je vlastnictví velkého množství zkušeností, rychlost dosažení úspěchu a absence konfliktů s vedením. (Vollmuth, 1998, s. 19-22)

2.3 Úlohy a zodpovědnost controllera

Úlohy controllera spočívají především v získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentaci interních a externích údajů. Tyto údaje jsou důležité pro podnikové vedení a jejich správné rozhodování. Controller má informace sbírat, analyzovat a využívat. Z toho důvodu je nutné v podniku zavést plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na výsledky. Velmi důležitá je účast řídicích pracovníků na plánovacím, kontrolním a řídicím procesu. Provádění těchto úkolů nesmí být ponecháno pouze na controllerovi, v podniku má pouze funkci koordinátora, poradce a navigátora.

Není jednoduché zavedení controllingové koncepce do podniku. Proto je důležitá spolupráce všech pracovníků, a také jejich učení. Jedním z úkolů controllera v prvotní fázi je zajištění procesu plánování, kontroly a řízení v postupných krocích a ve srozumitelné podobě. Řídicí pracovníci musí být poučeni zvláště při provádění následujících úkolů:

- sestavování operativních a strategických plánů
- provádění kontrol orientovaných na výsledky
- zavádění cílových opatření v systému řízení

Controller se též účastní podnikových šetření a působí v procesech řešení problémů. Je podstatné, aby prováděl s vedením společnosti speciální šetření:

- volba nových výrobků
- vyřazování výrobků
- rozhodování make or buy
- zkoumání stávajících investic s použitím propočtů
- návratnost investic
- analýza bilancí a jejich kritické vyhodnocení
- sestavení přehledu o silných a slabých stránkách
- analýza konkurence
- portfoliová analýza
- ABC analýza
- řízení zaměřené na úzké profily

Veškeré sdělení controllera musí být srozumitelně formulováno. Jeden z hlavních úkolů controllera je ukázat zcela jasně všechny komplexní souvislosti všem pracovníkům podniku. Do každé z odpovědnostních oblastí podniku musí být postupně zaváděno myšlení orientované na rentabilitu.

Controller musí v podniku vyvinout a zavést takový systém, který řídicím pracovníkům umožní samostatně plánovat a rozhodovat. Základem by měly být zprávy, které jsou

k dispozici měsíčně. Takové zprávy slouží k tomu, aby si řídicí pracovníci sami kontrolovali, zda svých cílů dosáhli, či nikoli. Vyskytující se odchylky jsou poté podkladem pro rozhodování o různých opatřeních. Controller by měl svou funkci chápat jako funkci koordinátora, poradce, navigátora, který dbá na to, aby bylo skutečně dosaženo plánovaných výsledků. (Vollmuth, 1998, s. 16,17)

3 ZAVÁDĚNÍ A BUDOVÁNÍ SYSTÉMU CONTROLLINGU

„Zavádění systému controllingu představuje pro podnik hluboce zasahující organizační změnu. V této souvislosti se zkoumá vhodnost projektu pro zavedení controllingu. Proces zavádění je popsán teoreticky a na příkladu. Tím se mají poznat výhody projektového managementu při zavádění controllingu“ (Eschenbach, 2000, s. 599)

3.1 Základy zavádění controllingu

Pojem zavádění controllingu obsahuje různé formy, které mohou vytyčit různé požadavky na projektový management.

- **Prvotní zavádění systému controllingu:** znamená, že v organizaci controlling jako koncept neexistuje vůbec. Tato situace nastává velmi málo, protože minimálně v hlavách nositelů rozhodování tkví fragmenty systému controllingu. Ve většině případů jde o novou institucionalizaci, vytváří se pak oddělení controllingu s odpovídajícími úkoly.
- **Rozšíření nebo doplnění:** jedná se o rozšíření již existujícího systému controllingu zaváděním nových nebo nepoužívaných metod např. Benchmarking, target-costing, atd.
- **Přetvoření, nová orientace:** systém se mění co do své filozofie, např. přestavba procesu rozpočtování

V praxi existuje mnoho rozdílných variant zavádění controllingu. Tyto varianty můžeme kategorizovat podle různých kritérií:

- **Podle zásadní koncepce controllingu:** některé podniky se zaměřují především na operativní oblasti, jiné i na strategické oblasti.
- **Podle zaváděných nástrojů:** každé nové zavádění operativního nebo strategického nástroje je dílčím procesem zavádění nebo rozšiřování controllingu a může se definovat jako vlastní projekt zavádění.
- **Podle rozsahu:** zavádění se může vztahovat na celý systém podniku nebo jen na dílčí oblasti (logistika, marketing, výroba,...)

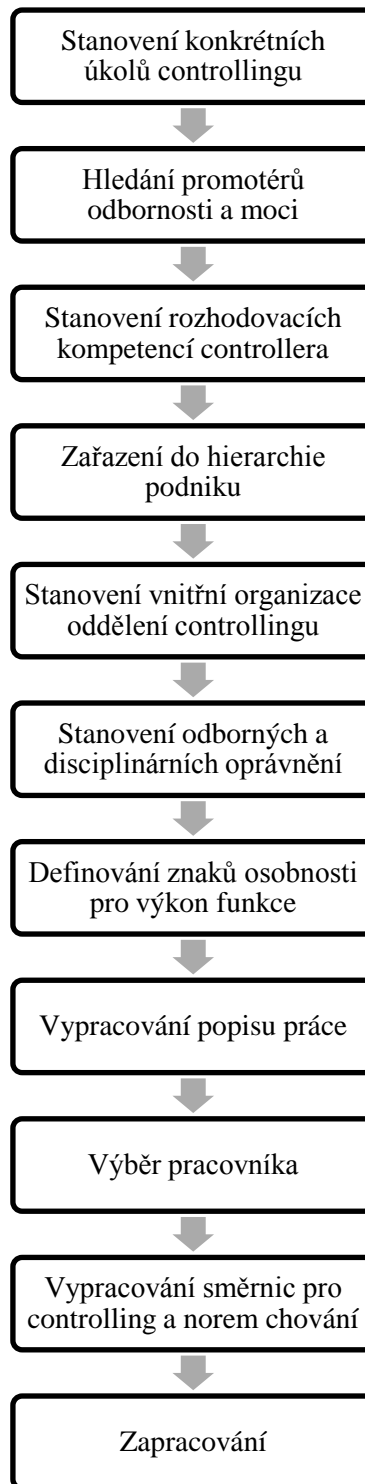
Z těchto kategorií mohou být vytvářeny různé úkolové balíky v závislosti na přizpůsobení individuálních situací. (Eschenbach, 2000, s. 599, 600)

3.2 Podmínky pro procesy

Výrobní proces musí splňovat určité kontrolní požadavky. Jsou čtyři nezbytné podmínky, které musí být splněny předtím, než se dá považovat proces za naplánovaný. Za prvé musí existovat cíle řízeného procesu, bez cíle nebo účelů nemá řízení žádný význam. Za druhé výstup z tohoto procesu musí být měřitelný, pokud je zaměřen na cíle. To znamená, že musí být posouzeno do jaké míry je proces schopen dosáhnout cílů. Za třetí prediktivní model řízeného procesu se zaměřuje na vyhodnocení příčin nedosažených cílů a navrhuje nápravná opatření. Na závěr musí být zavedena taková opatření, aby se odchylka od dosažených cílů snižovala. Pokud některá z těchto podmínek selže, nemůže být proces pod kontrolou. (Clive, 2004, s. 9)

3.3 Fáze zavedení controllingu

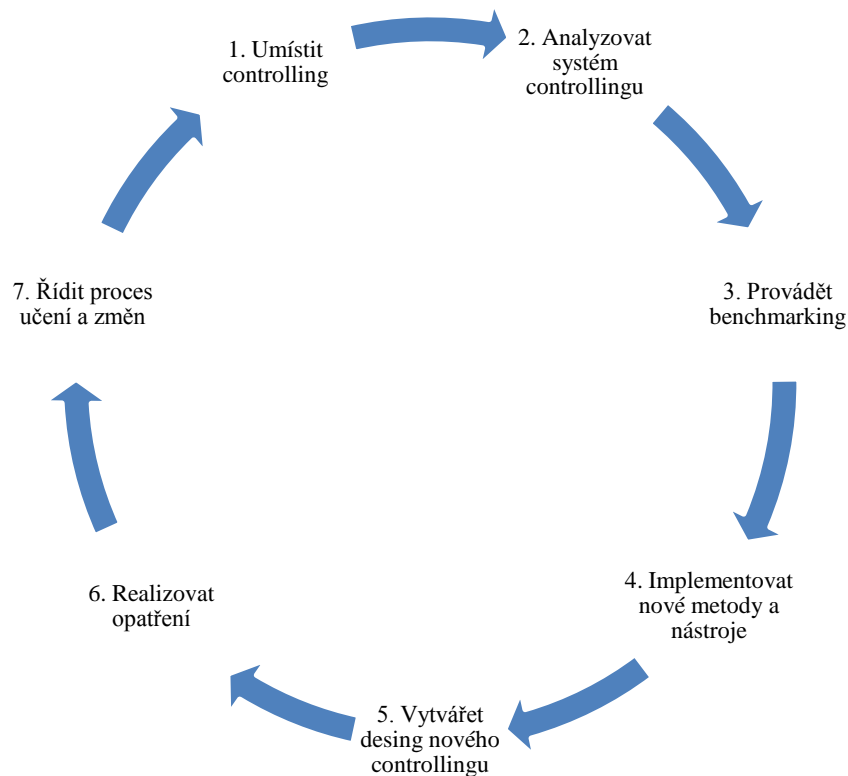
Zavádění controllingu do společnosti je dlouhodobý proces, který musí postupovat podle jednotlivých kroků. Za první krok můžeme považovat stanovení konkrétních úkolů controllingu. Je zde potřeba postupovat mimořádně pečlivě, protože úkoly controllingu jsou důležitým kritériem při rozhodování v dalších krocích. Následující otázka se týká rozhodovacích kompetencí. Odpověď na tuto otázku vychází ze specifík podniku, zda bude controlling štábní nebo liniová funkce. Dále je potřeba zaměřit se na organizační pravidla v rámci controllingu. Jaká pole působnosti přiřadíme k jednotlivým místům? Jaké stupně hierarchie vytvoříme? Budou zřízena speciální místa controllerů? Pravidla vytvořená jako celek v dosavadních krocích vedou k popisu pozice a tvorby směrnic controllera a normy postupů. Posledním krokem je koncepce tréninkového programu, který zprostředkuje výsledky zlepšení nebo zavádění controllingu, a také ukáže procesní úpravy a nové nástroje. (Horváth & Partners, 2004, s. 245, 246)



Obrázek 14. Fáze zavedení controllingu,

(Horváth & Partners, 2004, s. 247)

Po vybudování systému controllingu je potřeba chápat nutnost neustálého rozvoje a brát ohled na nové požadavky. Z celkového pohledu jsou chápání úkolu i organizace a nástroje controllingu podrobovány neustálé změně. Následující obrázek vyjadřuje návrh postupu pro zvýšení výkonnosti controllingu.



Obrázek 15. Návrh postupu pro zlepšení výkonnosti podniku, (vlastní zpracování)

1. Umístit controllingu

- vztah k přírodě
- strategie a souvislost
- připravenost ke změnám
- samozřejmost controllingu a vnější obraz

2. Analyzovat systém controllingu

- definice výkonů controllingu ve vztahu k produktům
- vícerozměrné měření výkonů
- analýza slabin

3. Provádět benchmarking

- kvalitativní a kvantitativní benchmarks
- analýza příčin
- východiska zlepšení

4. Implementovat nové metody a nástroje

- přehled metod
- výběr a přizpůsobení podle specifik podniku

5. Vytvářet design nového controllingu

- síťování metod a nástrojů controllingu
- orientace na zákazníka, procesy a budoucnost
- úkoly, organizace, procesy
- modifikace stávajících nástrojů a metod
- performance management

6. Realizovat opatření

- plán realizačního času
- rozpočet
- management projektu
- realizační controlling
- informační technologie

7. Řídit proces učení a změn

- výběr a rozvoj pracovníků
- tréninkové programy
- migration Champions
- motivační pobídky (Horváth & Partners, 2004, s. 276, 277)

3.4 Psychologická pravidla pro zavádění a prosazování systémů controllingu

Při zavedení systému controllingu mohou nastat různé problémy mezi controllerem a vedením jednotlivých oddělení. Je tedy vhodné se na tuto problémovou část zaměřit, a tím předejít možným problémům. V pracovních vztazích mezi controllery a uživateli informací se v praxi uplatňuje šest psychologických pravidel: motivace, feedback, kooperace, vytváření důvěry, prosazování, změna. Porušením pravidel z jakékoli strany může vést k problémům, které je potřeba co nejrychleji vyřešit. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

Motivace

Důležitým aspektem je pozice controllera. Měl by působit jako pomocník, nikoli jako policista. Je povinen dodávat manažerovi zpětnou vazbu o plnění cílů a ocenit normální stav a ne reagovat pouze na negativní odchylky. Bez pozitivních informací se organizace přirozeně fixuje na své problémy a controller na vyhledávání chyb. Je všeobecně známo, že lidé v podniku pozitivně reagují na úspěch, uznání a odměňování. Orientují se na úspěch

a též se z něj učí. Proto je důležité, aby se na úspěch orientovali i mocné osoby, které jsou určitým vzorem pro pracovníky. Od mocných osob se pozorovatelé naučí více, protože u žádoucích výsledků přebírají předchozí způsoby jednání. Problém může nastat v přebírání negativního chování, jestliže se odmění různé intriky úspěchem. Záleží na tom, aby byla správně nastavena motivace pro požadované chování. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

Feedback

Prvním krokem controllera musí být přesně stanovené hranice vlastního očekávání a poznání očekávání kolegů od controllingu. Druhým krokem je porovnávání výsledků s očekáváním. Tato zpětná vazba patří neodmyslitelně ke změně chování, k řízení a sebekontrolé. Dle těchto faktorů se učíme, co přispívá a co nepřispívá k řešení problémů. Zpětná vazba se skládá z verbálních a neverbálních informací, ale také z očekávání, pracovního klimatu a podnikové kultury. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

Komunikace

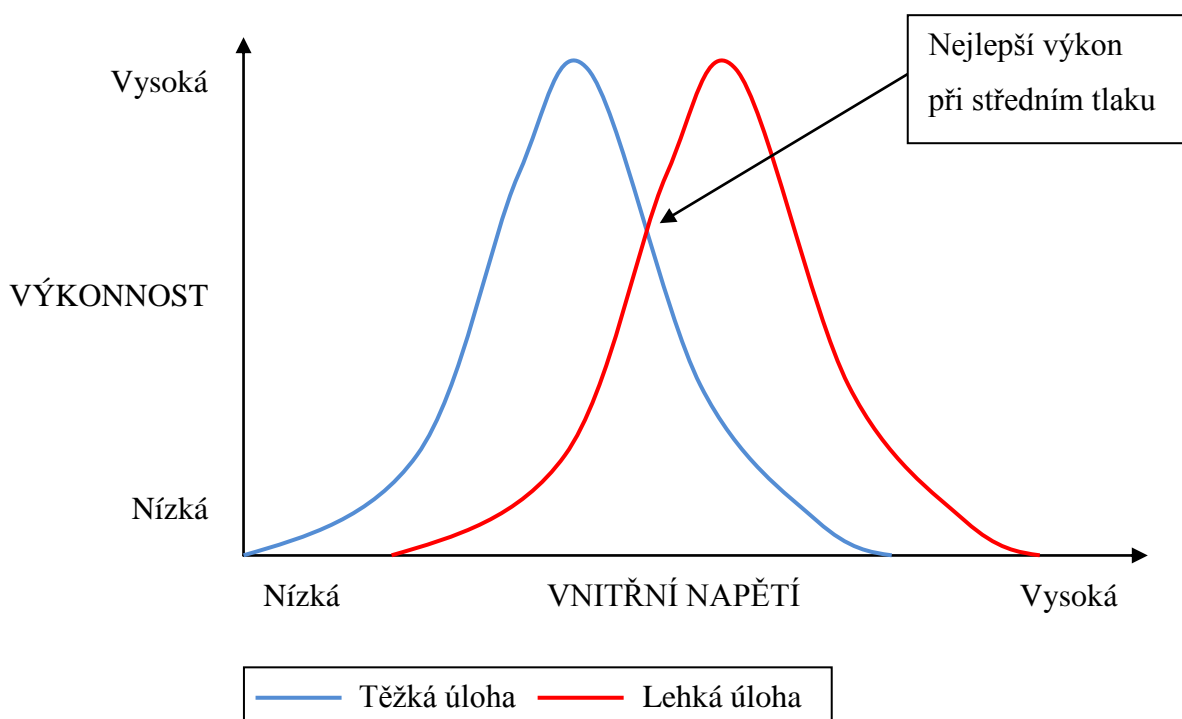
V systému controllingu je velmi důležitá komunikace. Prostřednictvím komunikace zčásti controller získává informace. Existuje mnoho psychologických pák, které může controller použít, aby se přiblížil příjemci a podpořil tak prosazování cílů. Jedním z prvních požadavků pro prosazení zájmů je, aby sdělení proběhlo kvalifikovaně. V okamžiku, kdy je sdělení předáno s podceněním, zpracuje je příjemce též s podceněním. Každou informaci tvoří obsah a odesílatel. Lze říci, že čím je obsah komplexnější a neprůhlednější, tím více se příjemce orientuje na odesílatele, neboť zkušenosti z minulosti jsou v hlavě uloženy a s každým novým sdělením jsou aktivovány a propůjčují informacím důvěryhodnost nebo nedůvěru. Proto je pro controllera důležité dlouhodobé budování důvěry v komunikaci. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

Vytváření důvěry

Důvěru lze definovat jako dobrovolné přenesení kontroly zdrojů a rozhodování na člověka. V podstatě je controlling služba důvěry. Nadřizený, který se obklopí přitakávači, kteří mu poskytují příjemné hodnoty a ne skutečné, se dostává svým způsobem do potíží. Podnik nelze řídit v takovém případě kvalitně a controllingové oddělení je nepotřebné. Důvěra se též zakládá na očekávání, že budou dodržovány psané i nepsané dohody. Existují ovšem i tzv. vrahové důvěry. Příkladem může být nespolehlivost, nedůvěryhodnost, korupce, úsilí o zisk bez zodpovědnosti a jiné. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

Prosazování

Jednou z nejprimitivnějších metod prosazení záměru může být – tlak a výkon. Zkoumá se, jak reagují lidé, vystaví-li se různým tlakům (časovým, sociálním, psychologickým, finančním). Mezi tlakem a výkonností existuje nelineární vztah, který je popsán Yerkesovým-Dodsonovým zákonem. Tento zákon říká, že vztah mezi napětím a výkonností odpovídá křivce ve tvaru obráceného U: nejlepší výkon je při středním tlaku. Optimální úroveň tlaku je nepřímo úměrná obtížnosti stanoveného úkolu, u snadnějších úkolů je optimální tlak vyšší než u úloh těžkých. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)



Obrázek 16. Yerkesův-Dodsonův zákon, (Eschenbach, 2000, s. 642)

Změna

Organizační změny a vývoje s sebou nesou podstatná omezení volného prostoru. Mnozí pracovníci nepřijímají změny bez odporu. V praxi fungují psychologická pravidla, která popisují chování lidí a zužují jejich prostor k jednání. Wortmanova a Brehmova teorie psychologického odporu říká, že postižená osoba krátkodobě mobilizuje všechny zdroje, aby znovu získala ztracený vliv. K této vzpouře dochází především tehdy, pokud není ztráta vnímána jako konečná, ale jako přechodná. Oproti tomu Seligmannův model naučené bezmocnosti říká, že člověk po delší fázi bezmocnosti jednání odbourává

očekávání mít své okolí pod kontrolou. Dalším pravidlem může být moc jako fenomén v rámci organizační struktury. Moc lze definovat jako schopnost prosadit změny i proti vůli jiných. Jsou různé druhy moci: odměňování, trestání, sankce, postavení. (Eschenbach, 2000, s. 633-657)

3.5 Výhody a nevýhody zavedení controllingu

Výhody zavedení controllingu do podniku

- zlepšení kontrolní činnosti
- zlepšení a zrychlení informačních toků
- zlepšení komunikace v podniku mezi jednotlivými středisky a vedením
- přesnější přiřazení nákladů a zvýšení odpovědnosti za náklady
- vyšší kvalita analýz
- zefektivnění celkového řízení podniku
- zlepšení struktury plánů
- zvýšení kvality plánování
- zvýšení motivace zaměstnanců

Nevýhody zavedení podniku

- problémy ve změně myšlení a návyků pracovníků
- orientace vedoucích pracovníků na krátkodobé cíle
- neschopnost controllera zavést a vytvořit fungující systém controllingu
- nevyhovující informační systém
- špatné rozdělení nákladů na variabilní a fixní
- nedostatek finančních prostředků a kvalifikovaných odborníků
- chybějící vzdělávací program

4 REPORTING

Úkolem reportingu je vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat vývoj podniku. Výkazy a zprávy musí být uspořádány dle potřeb jejich uživatelů, vedoucích pracovníků, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování.

Je velmi důležité, aby výkazy a zprávy:

- měly požadovanou strukturu, která usnadňuje a urychluje rozhodování
- nebyly příliš nebo málo podrobné
- byly srozumitelné a přehledné s využitím grafických prostředků pro zvýšení názornosti
- vyhodnocovaly ovlivnitelné veličiny, vyjádřené v peněžních i naturálních jednotkách.

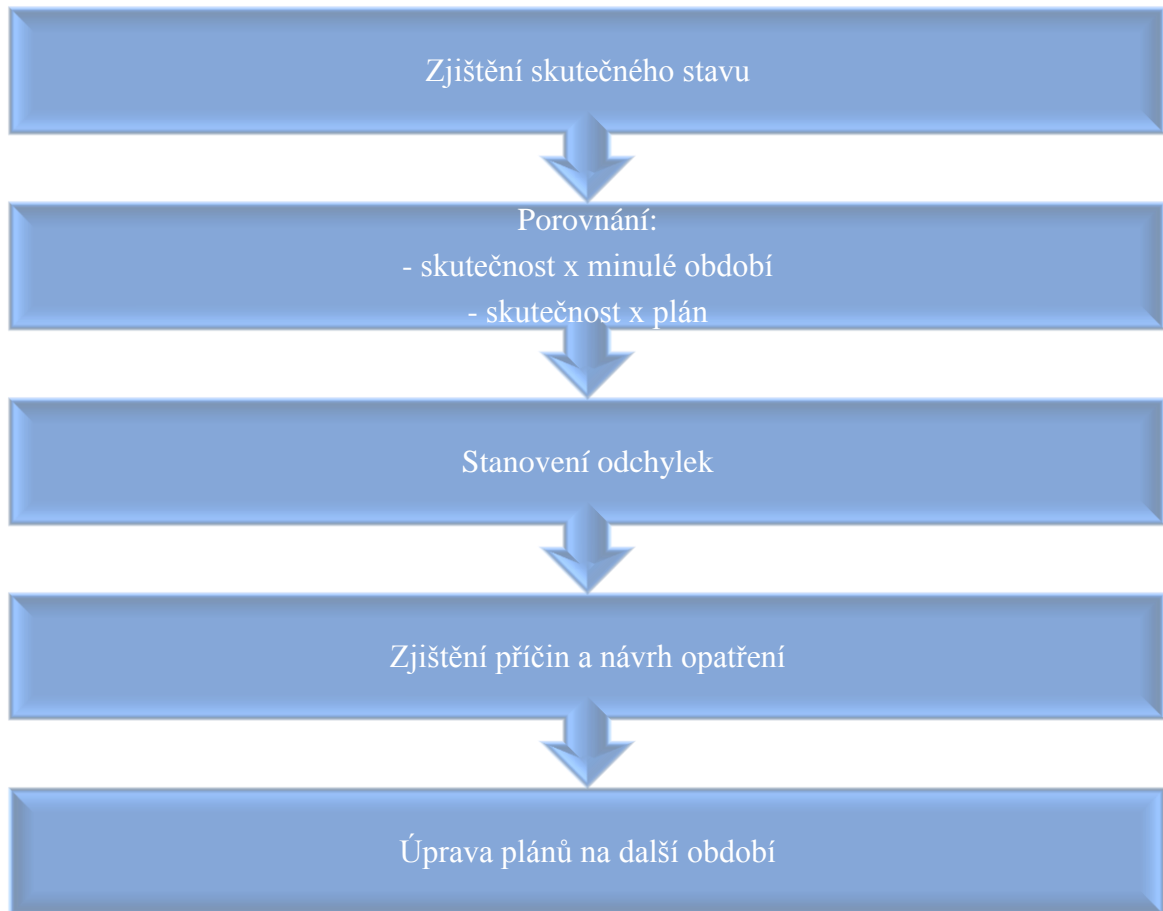
Obsah, úprava a četnost vyhotovování reportů jsou závislé na potřebách podniku. Podle pravidelnosti se reporting dělí na:

- **standardní** (vyhotovování v pravidelných intervalech ve stanovené struktuře)
- **mimořádný** (vyhotovují se na požádání buď ve standardní struktuře, nebo zcela mimořádné)

V praxi se velmi často sestavují i výkazy s vybranými ukazateli za účelem informovanosti vedoucích středisek uvnitř středisek. Poté se porovnávají plánované a skutečné hodnoty v běžném období, ale i se skutečností minulého roku a s původními plány. Tím se zvyšuje vypovídající schopnost srovnání a usnadňuje se plánovací proces. (Fibířová, 2003, s. 116)

4.1 Obsah reportu

Reporty mají vypovídat o ekonomické situaci firmy a o stavu vývoje stanovených cílů. Obsahují především porovnání plánů a skutečností, skutečností s minulým obdobím, na ně navazující analýzy odchylek a jejich příčiny. Výsledkem jsou přehledně zpracovaná data a komentáře, které těmto datům dodávají informační charakter. Následující schéma charakterizuje základní obsah reportů.



Obrázek 17. Obsah reportingové zprávy, (Obsah controllingové zprávy, Finport Portal, © 2010, 2011)

Reporting lze rozdělit do několika kategorií.

Z hlediska obsahu zpráv:

- zprávy týkající se stanovených cílů

Jedná se o informační zprávy, které bezprostředně nesouvisí s danou odpovědnostní oblastí, dále pak zprávy o výkonech.

- zprávy členěné z časového hlediska

Do této skupiny můžeme zařadit pravidelné zprávy sloužící informačním potřebám odpovědnostních oblastí.

Z hlediska uživatelů reportingu

- interní – jsou určeny akcionářům, společníkům a majitelům. Interní reporting se může dále dělit na reporting představenstvu a reporting dozorčí radě. Interní reporting

představenstvu bývá zpravidla formou prezentace. Jsou zde reportovány výsledky za příslušný měsíc v porovnání s předcházejícími dvěma lety a v porovnání s pevným plánem. Údaje jsou z účetního systému a zaznamenány jsou pomocí grafů a tabulek. Výrazné odchylky jsou analyzovány. Data pro tento typ jsou dále rozdělovány:

- **obchodní data** – jedná se např. o počty zákazníků, objem tržeb, objem prodaných výrobků, objem nakoupených výrobků, bilanční rozdíly, aj.
- **distribuční data** – např. struktura a počet nových distribučních kanálů
- **personální data** – do této skupiny můžeme zařadit vývoj osobních nákladů, počtu zaměstnanců, průměrných mezd, nákladů na vzdělání
- **finanční výkazy ve zkráceném znění**

Interní reporting je dozorčí radě překládán čtvrtletně. Jedná se o skutečné výsledky společnosti spolu s očekávanou skutečností (tzv. forecasty). Ročně jsou předkládány informace týkající se ročního plánu.

- **externí** – obsahuje informace pro úřady, banky, atd. Vůči těmto institucím probíhá reporting za celou společnost dle českých účetních standardů. Vykazují se předem stanovená data včetně komentáře. Pro statistický úřad jsou podle zákona zasílány měsíční, čtvrtletní a roční výkazy. Bankám jsou reportovány výkazy dle požadavků, například čtvrtletní rozvaha, výkaz zisků a ztrát a přehledy pohledávek a závazků. Externí reporting může být též určen pro mateřské společnosti. Většinou se jedná o čtvrtletní a roční reporting, který se vkládá do systému. Porovnávají se data se stejným obdobím předcházejícího roku a s pevným plánem.

Obsah rutinního reportingu

Obsah závisí na potřebách podniku. Běžně jsou vyhotovovány pro interní potřeby na různé úrovni řízení. Obecně může reporting obsahovat:

- tržby dle sortimentu, odbytových cest, zákazníků
- rozdělení nákladů na variabilní a fixní
- plán hospodářského výsledku
- finanční plán (CF, úvěry,...)
- plán likvidity
- vyhodnocení výroby a předpoklad pro další období
- vybrané finanční ukazatele
- personální stav a personální náklady
- stav investic (Obsah controllingové zprávy, Finport Portal, © 2010, 2011)

4.2 4P v reportu

Při tvorbě reportingu je potřeba mít na paměti uživatele a jeho potřeby. V praxi se za uživatele považuje především manažer, a tudíž ho lze chápat jako zákazníka, a report jako produkt, který má své 4 marketingové P, tedy product, price, placement, promotion.

Produkt

Za produkt lze považovat buď zprávu v pravidelných periodách, nebo při mimořádných situacích. Standardní zpráva, ať už strategická nebo operativní, by měla vždy obsahovat dílčí části týkající se plánování, dosaženého stavu a zjištěných odchylek.

Price

V controllingovém hledisku se cenou rozumí především čas a úsilí vynaložené na čtení a prostudování. Hodnota by pro manažera měla být vyšší než tato cena. Cenu zvyšuje zejména příliš obsáhlá zpráva s nepřehlednou strukturou, nesrozumitelné pojmy, velké množství nepodstatných informací, nevhodné grafické zpracování, početní chyby, smíchání důležitých a nedůležitých informací, chybějící návrhy opatření a jiné.

Placement

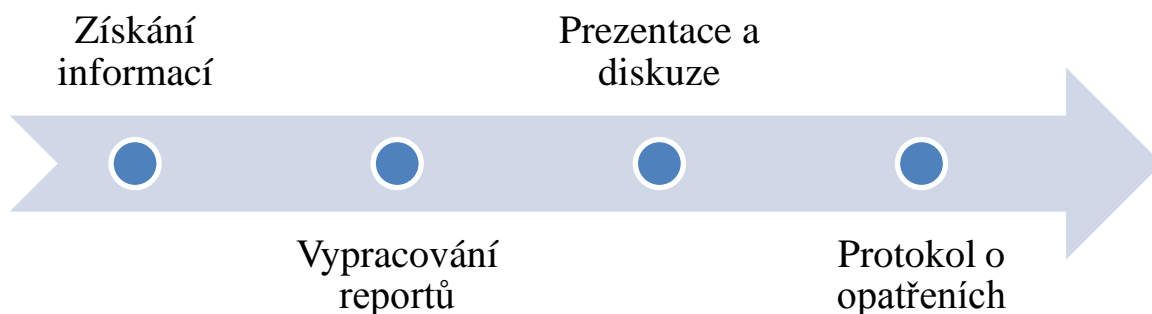
Z pohledu umístění můžeme informace rozdělit na „hardware“ (data, čísla, formuláře, seznamy) a „software“ (interpretace, návrhy, opatření). „Hardware“ je potřeba předat buď písemně, nebo elektronicky prostřednictvím vhodného systému, oproti tomu u „softwaru“ je nutný osobní kontakt. Controller se při osobním kontaktu lépe přizpůsobí manažerovi a je možné snadněji předávat argumenty. Tento postup se v praxi uplatňuje pomocí tzv. reporting days, kdy jsou zjištěné skutečnosti interpretovány a ihned zdůvodňovány odchylky včetně stanovení návrhu opatření.

Promotion

Controller musí své služby neustále propagovat, a to jak hardware, tak software. Důležité je přesvědčovat manažera o prospěchu jeho rozhodnutí, a tím se neustále ucházet o jeho důvěru. Oboustranná komunikace je podstatná po věcné i psychologické úrovni. (4P v reportu, Finport Portal, © 2010, 2011)

4.3 Průběh tvorby

Tvorba reportu má jednotlivé kroky. Můžeme ji zobrazit na níže uvedeném obrázku.



Obrázek 18. Průběh tvorby reportů, (4P v reportu, Finport Portal, © 2010, 2011)

4.4 Zásady tvorba reportů

Orientace na konkrétního příjemce

Tato zásada bývá mnohdy považována za jednu z nejdůležitějších. Je to z toho důvodu, že příjemci zpráv jsou prakticky zákazníci a jejich potřeby musí controller uspokojit. Cílem ovšem není poskytnout co nejvíce informací, ale podat ucelený přehled, který bude jasný, stručný a hlavně zobrazí informace, které manažer potřebuje pro řízení.

Zaměření na podstatu věci

Jak již bylo zmíněno, report musí obsahovat pouze informace, které mají relevantní charakter a vypovídají přesně o ekonomickém stavu firmy nebo jednotlivých ukazatelů či cílů a mohou mít vliv na řízení a rozhodování.

Strukturovanost

Jednotlivé zprávy musí být sestavovány v požadované struktuře, která vede k urychlení a usnadnění rozhodování. Obecně se doporučuje vytvořit jednotný styl a logický rámec reportů. Je to hlavně z důvodu usnadnění orientace a možnosti srovnání.

Včasnost

Reporty jsou účinné, pokud jsou k dispozici ve správný okamžik, tedy v termínech, které jsou požadovány. Může se zde objevovat rozpor mezi aktuálností, přesností a úplností

zpráv, neboť vyšší přesnost a úplnost údajů také vyžaduje větší časovou náročnost. Je tedy potřeba hledat kompromis mezi přesností a včasností poskytnutých informací.

Komunikace

Je nezbytné, aby se stanovila forma a obsah v závislosti na požadavcích uživatelů. Osobní komunikací lze velmi často získat požadované informace rychleji a účinněji.

Pravidelnost

Velmi záleží též na pravidelnosti reportů nebo již zmíněných prezentacích zpráv ve formě reporting days. Při porovnávání reportů a zjišťování odchylek je též nezbytná pravidelnost.

Interpretace údajů

Reporty by měly být v takové struktuře, aby se i ti, kteří se s touto problematikou seznamují prvotně, dokázali orientovat. Je velmi důležité, aby controller správně interpretoval výsledky svých analýz, neboť dle těchto výsledků se poté manažer rozhoduje.
(4P v reportu, Finport Portal, © 2010, 2011)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

5.1 Základní údaje o společnosti

- Název: XY, s. r. o.
- Právní forma: společnost s ručením omezeným
- Základní kapitál: 10 000 000 Kč
- Počet zaměstnanců: 280
- Roční obrat: 12,8 mil. €
- Zastavěná plocha 14 050 m²

Společnost XY, s.r.o. úspěšně působí v automobilovém a leteckém průmyslu v podstatě od obnovení tržního hospodářství v České republice v roce 1989. Specializuje se na segment prototypové a malosériové výroby lisovacích a tvářecích nástrojů a karosářských dílů pro automobilky a cílem je snaha o maximální přesnost a nejvyšší úroveň kvality při dodržení rozumné ceny. Obchodními partnery jsou špičky ve svém oboru – renomovaní globální výrobci automobilů. Mezi hlavní znaky firmy patří: vznik společnosti „na zelené louce“, kontinuální rozvoj a expanzivní růst, 100% rodinné vlastnictví, inspirace vycházející z tradic i moderních přístupů daného průmyslového sektoru. (webové stránky společnosti © 2008)

5.2 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti je čtyřstupňová, hierarchicky se dělí na jednotlivé útvary. První stupeň představuje jednatel společnosti, což je zároveň zakladatel. Pod jednatelem se nachází ředitel, který rozhoduje o všech důležitých skutečnostech spojených s podnikem. Je též zodpovědný za předkládání informací jednatelem. Řediteli společnosti podávají informace útvaroví vedoucí a informují ho o dění v útvarech. Útvary se dále dělí na jednotlivá oddělení. Tato společnost uvádí šest útvarů. Obchodní, ekonomický, výrobní, nákupu a logistiky a kvality. Obchodní útvar je dále dělen na oddělení obchodu a marketingu. Útvary ekonomický, nákupu a logistiky nemají žádná další oddělení. Oproti tomu výrobní útvar je rozdělen do nejvíce oddělení. Nachází se zde oddělení technické přípravy, strojního obrábění, výroby, lisovny, laserového řezání a montáže. Útvar kvality se dělí na oddělení technické kontroly a metrologie. V organizační struktuře není vidět controlling, protože zde působí pouze jeden pracovník. Controller je přímo podřízený

řediteli společnosti a nachází se na úrovni jednotlivých útvarů. Grafické znázornění organizační struktury je uvedeno v Příloze PI.

5.3 Výrobní program

Společnost se specializuje na segment prototypové a malosériové výroby lisovacích a tvářecích nástrojů a karosářských dílů pro automobilky. Ve zjednodušeném pojetí lze tuto výrobu charakterizovat jako výrobu zápustek. Zápustka je forma nejčastěji vyráběná z litiny, která má zpravidla dva díly. Po složení zápustky vzniká dutina, která má požadovaný tvar výrobku. Výroba je časově náročná, běžné zakázky trvají v průměru 3-6 měsíců. Prvním krokem výroby lisovacího nástroje je zákazníkem definovaný tvar konečného výrobku a druhu materiálu. Po zhodnocení rizika zakázky se požadavky zákazníka přenesou do oddělení konstrukce. Zde konstruktéři vyhotoví výkresovou dokumentaci. Dokumentace dále jde do oddělení technologie, kde jsou vyhotoveny technologické postupy. Následuje NC programování, kde se vyhotoví jednotlivé obráběcí programy. Má-li být zápustka vyrobena z litiny, vyrobí se polystyrenový model odlitku. Výroba polystyrenových modelů je interní, čímž se minimalizují náklady a předchází se možným časovým ztrátám při kooperacích s externími dodavateli. Podle polystyrenového modelu se ve slévárně vyrobí odlitek. Tuto činnost firma neprovádí ve vlastní režii, ale externě. Odlitek se poté obrábí v CNC centrech a na dalších strojích. Posledním krokem je broušení a začišťování, které se provádí ručně, aby vše přesně sedělo. Následně je potřeba odzkoušet produkt kvůli úplnému zhodnocení funkčnosti a přesnosti. Výstupní kontrolu provádí odborní technici na nejpřesnějších počítačem řízených 3D měřících zařízeních firmy ZettMess.

Činnost v této společnosti lze charakterizovat především jako zakázkovou výrobu. Firma nevyrábí téměř žádné výrobky na sklad. Výrobu můžeme rozdělit na kusovou a malosériovou.

Do kusové výroby lze zařadit tvorbu prototypů a výrobu zápustek nebo výlisků. Z toho plyne, že zákazníkův požadavek může být buď zápustka, nebo kus výlisku. Jedná se především o různé komponenty na automobily velkých automobilek, případně pro sběratele veteránů a podobně. Pokud si zákazník přeje pouze výlisek, je výroba odlišná oproti samotné výrobě zápustek. Pro výlisek je nutné vyrobit též zápustku dle již uvedeného postupu. Pokud společnost ví, že zápustku zákazník nepotřebuje a nebude se

tento výrobek lisovat ve větším množství, zápusťka se nevyrábí z litiny, ale z plastu, což je pro tyto účely dostačující. Dalším krokem je proces rozhodování o výběru druhu a tvaru plechu, který se bude vkládat do lisu. Společnost má pro tyto účely oddělení pro laserové řezání. Pracovníci nejprve na míru vyrobí jednoduchý podstavec, který slouží jako držadlo pro plech. Podstavec je opatřen magnety, které zabezpečují nehybnost laserově řezaného materiálu. Dle dané zakázky se rozhodne, zda bude plech řezán před vylisováním nebo až po lisování. Laserové řezání umožňuje maximální přesnost a flexibilitu použití pro různou velikost, tvar i materiál dílce. Dalším krokem je lisování. Společnost k lisování používá lisy klikové, kapalinové a hydraulické a dokáže lisovat plechy z hliníkových slitin nebo vysokopevnostních plechů. Výlisek je v tuto chvíli připraven k expedici.

Malosériová výroba spočívá v tom, že společnost vyrábí více kusů vylisovaného plechu. Postup je totožný jako u tvorby jednoho kusu.

Prototypová výroba je závislá na požadavcích zákazníka. Nejčastěji se jedná o jednotlivé části, ale přibývá požadavků na výrobu celků.

5.4 Strategie a cíle podniku

Cílem firmy je snaha o maximální přesnost a nejvyšší úroveň kvality při dodržení rozumné ceny. “Samotná budoucí výroba produktů má svůj počátek už v plánování a koordinaci. Předpokladem úspěchu celého komplexního projektu je detailní plánování a zkoordinování všech relevantních prvků (lidé, kapacity zařízení, materiály atd.), aby byla výroba co nejefektivnější. Cílem optimalizace celého procesu je odstranit třecí plochy a dosáhnout hladkého průběhu výroby, resp. minimalizace nákladů.” (webové stránky společnosti, © 2008)

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ

V této části diplomové práce se pokusím popsat současný stav ve společnosti. Nejprve se zaměřím na systém řízení, poté na majetkovou a kapitálovou strukturu, následně na analýzu výnosů, nákladů a hospodářských výsledků, analýzu finančních ukazatelů a nakonec zhodnotím úroveň controllingu ve společnosti.

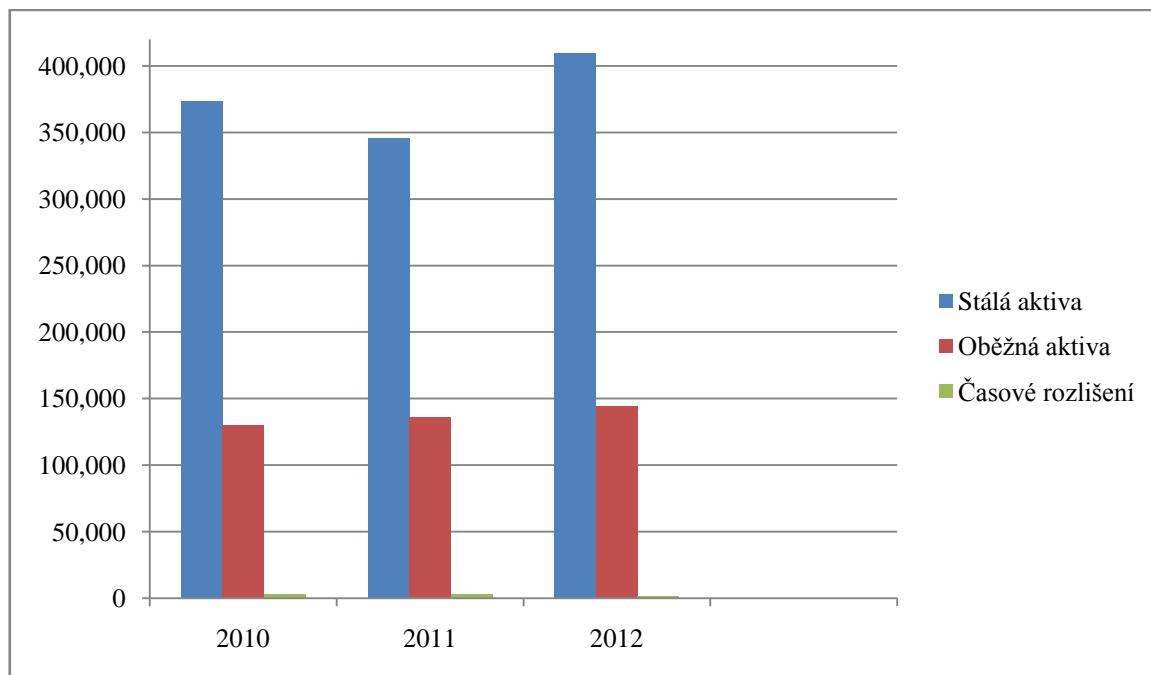
6.1 Systém řízení

Ve společnosti je systém řízení podle organizační struktury, která je podrobně popsána výše. Dle určité hierarchie jsou definovány vazby nadřazenosti a podřazenosti. Za řízení v této společnosti je odpovědný ředitel. Pro všeobecný přehled ve firmě ředitel svolává jedenkrát týdně porady vedení. Za měsíc jsou vždy dvě porady výrobní a dvě organizační. Na výrobních poradách se řeší skutečnosti, které vznikly za uplynulých čtrnáct dní. Mezi nejčastější oblasti prověřování patří například problémy se zakázkami, struktura zakázek, dodržování termínů a kvalita zpracování. Organizační porady bývají zaměřeny na potřebu nových strojů a jejich rozmístění ve firmě, na navrhování a dodržování různých vnitřních směrnic a na zaměstnance. Pokud je potřeba, ředitel si svolává individuální schůzky s vedoucími jednotlivých oddělení. Na nižší řídicí pozici jsou vedoucí pracovníci. Každý vedoucí pracovník je zodpovědný za chod a výsledky svého oddělení.

6.2 Majetková a kapitálová struktura

Na základě rozvahy společnosti můžeme provést rozbor majetkové a kapitálové struktury. Hodnoty vychází z rozvah a výkazů zisků a ztrát ke konci hospodářských let 2010, 2011, 2012.

Z hlediska majetkové struktury společnosti je v jednotlivých letech patrný vyšší podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech. V roce 2012 bylo dosaženo nejvyšší hodnoty majetku ve výši 409 857 tis. Kč, a to především investičními aktivitami ve stavební oblasti. Celková výše majetku společnosti ke konci roku 2012 činila 555 473 tis. Kč, tzn. 9,6% pokles hodnoty proti roku 2010.



Graf 1. Majetková struktura v jednotlivých letech, (XY, 2013)

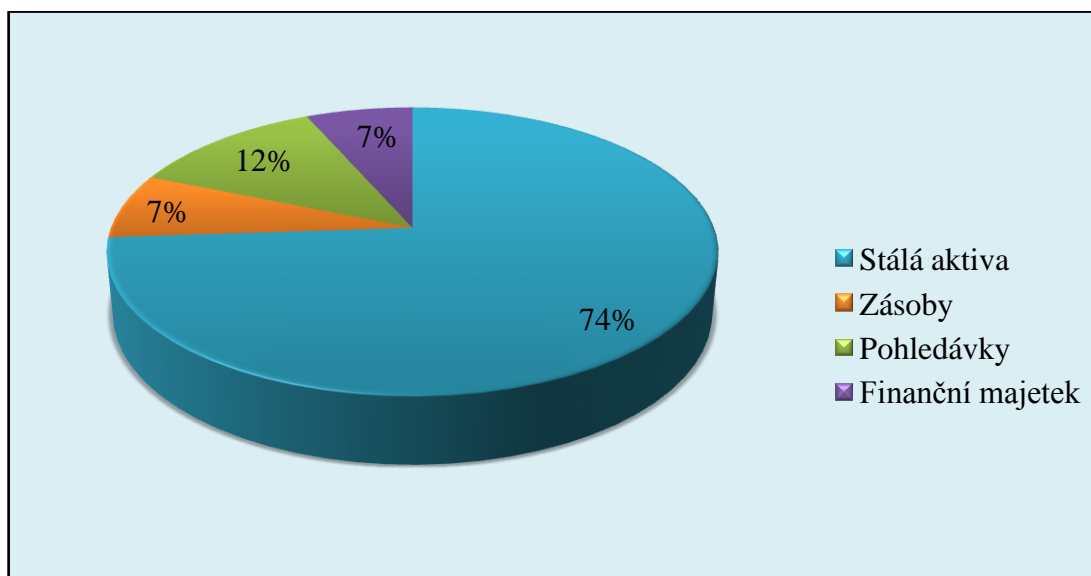
Nejvýznamnější položkou dlouhodobého majetku jsou stavby (administrativní budovy, výrobní haly, sklady), které představují zhruba 50 % aktiv v každém období (viz Příloha PII - Vertikální analýza rozvahy). Na základě horizontální analýzy rozvahy (viz Příloha PIII) však hodnota staveb postupně klesá, jelikož dochází k jejich zastarávání. K opotřebení dochází i u samostatných movitých věcí, do kterých se řadí stroje, zařízení, dopravní prostředky či výpočetní technika. Největší podíl na celkových aktivech byl v roce 2010, a to téměř 15 %. Postupem času se tento podíl snižoval na 12 % a v roce 2012 na 10%. U dlouhodobého nehmotného majetku došlo v roce 2011 k nárůstu o 37 % v položce software. V tomto roce společnost nakoupila nové programy. V dalším roce společnost vyřadila nepotřebný software, který byl již zastaralý, a došlo tudíž k poklesu. Dlouhodobý finanční majetek se výrazně nelišil, pohyboval se kolem 3 % podílu na celkových aktivech. Důsledkem těchto skutečností dochází u dlouhodobého majetku nejprve k poklesu a poté k růstu. Podíl na celkových aktivech se pohyboval stále kolem 70 %.

U oběžných aktiv došlo k největšímu kolísání u krátkodobého finančního majetku. V roce 2011 byl nárůst o 70 %. Tato skutečnost nastala z důvodu velkého množství finančních prostředků na bankovním účtu. V dalším roce peníze na bankovním účtu opět klesly na hranici 35 milionů. Oblast zásob v roce 2011 klesla téměř o 8 %, ale v dalším roce se objem zásob zvýšil o 6,8 milionů. Zásoby kopírují tvar výkonové spotřeby. Tato společnost nevykazuje žádné dlouhodobé pohledávky, pouze krátkodobé. Tato skutečnost

se odráží v její finanční situaci. Výše pohledávek se v roce 2011 oproti roku 2010 snížila a v dalším roce opět zvýšila. Největší podíl na krátkodobých pohledávkách jsou pohledávky z obchodních vztahů. Tuto skutečnost též potvrzuje oblast zásob a peněžních prostředků na bankovním účtu. Oběžná aktiva měla ve sledovaných letech mírně rostoucí tvar. Tento fakt je zapříčiněn tím, že společnost v roce 2012 vykazuje větší množství zásob než v předchozích letech.

Tabulka 1. Struktura aktiv v jednotlivých letech, (XY, 2010, 2011, 2012)

AKTIVA	2010		2011		2012	
	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%
Aktiva celkem	506 634	100,0	484 210	100	555 473	100
Stálá aktiva	373 771	73,8	345 300	71,3	409 857	73,8
Oběžná aktiva	130 045	25,6	136 036	28,1	144 366	26
Zásoby	36 558	7,2	33 721	6,9	40 525	7,3
Pohledávky	57 941	11,4	42 047	8,8	66 944	12,1
Finanční majetek	35 546	7,0	60 268	12,4	36 897	6,6
Časové rozlišení	2 818	0,6	2 874	0,6	1 250	0,2



Graf 2: Struktura aktiv v tis. Kč v roce 2012, (XY, 2012)

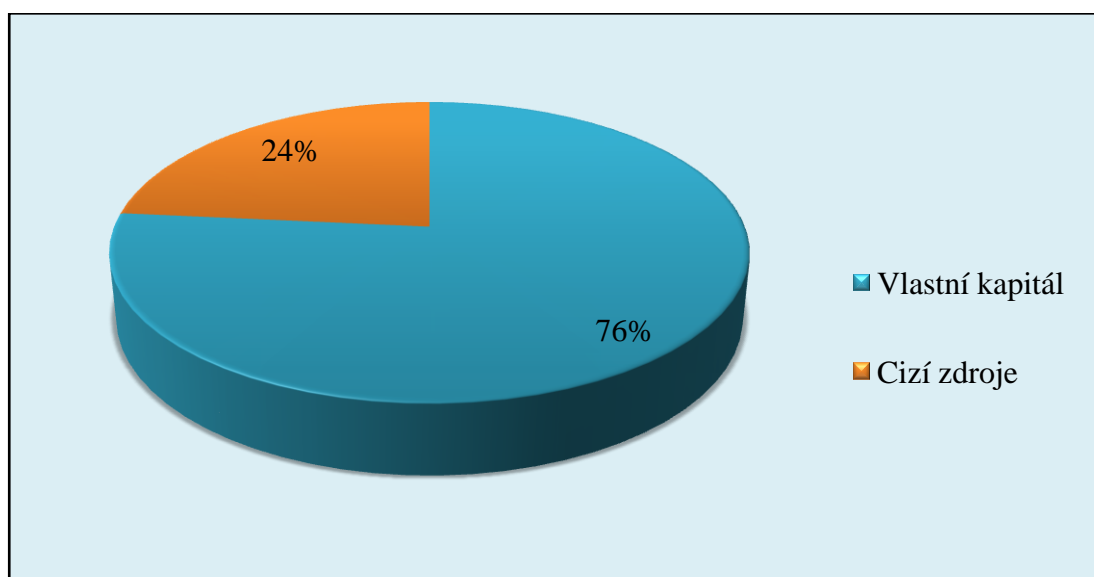
Ve finanční struktuře představuje vlastní kapitál hlavní zdroj financování. V roce 2012 dosáhl výše 424 988 tis. Kč a jeho podíl na celkových zdrojích činil 76 %. V letech 2010 a 2011 přesahoval tento podíl dokonce 80 %. Z dané struktury lze konstatovat, že podnik zastává konzervativní strategii financování, kdy jsou dlouhodobé zdroje použity k financování stálých i oběžných aktiv. Výše základního kapitálu přitom zůstává neměnná, a to 10 000 tis. Kč. Hlavním zdrojem financování je tudíž nerozdělený výsledek hospodaření minulých let, který v jednotlivých letech dosahuje kolem 80 % hodnoty pasiv.

V souladu s obchodním zákoníkem byl vytvářen zákonný rezervní fond ve výši 5 % z čistého zisku.

V oblasti cizích zdrojů došlo v roce 2012 k výraznému nárůstu, a to o 65 % oproti předchozímu období. Na tuto skutečnost mají největší vliv krátkodobé závazky. Zvýšily se závazky z obchodních vztahů, ke společníkům i k zaměstnancům. Dlouhodobé závazky firma nevykazuje žádné. Kromě těchto skutečností firma zvýšila cizí zdroje pomocí dlouhodobého bankovního úvěru. Oproti tomu krátkodobý úvěr byl v roce 2012 splacen. Do budoucna se předpokládá splácení bankovního úvěru, tudíž se bude měnit i poměr mezi vlastním a cizím kapitálem.

Tabulka 2. Struktura pasiv v jednotlivých letech, (XY, 2010, 2011, 2012)

PASIVA	2010		2011		2012	
	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%
Pasiva celkem	506 634	100	484 210	100	555 473	100
Vlastní kapitál	417 044	82,3	404 902	83,6	424 988	76,5
Základní kapitál	10 000	2,2	10 000	2,3	10 000	2,4
Rezervní, ostatní fond	6 326	1,4	6 326	1,5	6 326	1,5
VH minulých let	418 405	92,5	400 718	93,4	386 023	90,8
VH běžného účetního období	-17 687	-3,9	-12 142	-2,8	22 639	5,3
Cizí zdroje	89 590	17,7	79 308	16,4	130 485	23,5
Krátkodobé závazky	25 276	28,2	23 370	29,5	36 342	27,9
Bankovní úvěry	64 314	71,8	55 938	70,5	94 143	72,1



Graf 3: Struktura pasiv v tis. Kč v roce 2012, (XY, 2012)

6.3 Analýza nákladů, výnosů, HV

6.3.1 Členění nákladů

Společnost v návaznosti na výkaznictví účetní závěrky člení náklady druhově. V případě druhového členění jsou náklady děleny do skupin souvisejících s jednotlivými položkami výkazu zisku a ztráty. Náklady vynaložené na prodané zboží, výkonová spotřeba, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy, zůstatková cena prodaného majetku, změna stavu rezerv a opravných položek, ostatní provozní náklady, náklady z finančního majetku, náklady z přecenění cenných papírů a derivátů, nákladové úroky, mimořádné náklady. Dále společnost člení náklady na variabilní a fixní. Variabilní náklady vstupují přímo do výrobku a dají se spočítat na jeden kus. Fixní náklady představují výrobní režie, které nelze vyčíslit na jednotku produkce, a jsou společné pro řadu činností. Fixní náklady z větší části představují režie, které jsou stanoveny určitou částkou propočtenou na konkrétní stroj.

6.3.2 Základní cíle a úlohy nákladového řízení

Společnost každoročně ve výroční zprávě uvádí ekonomické výsledky a plán do budoucna.

Cíl na rok 2011:

„V roce 2010 bylo dosaženo ekonomických výsledků, jež téměř kopírují výsledky z roku 2009. Rovněž očekávané výsledky v roce 2011 budou na úrovni tržeb okolo 300 mil. Kč.“ (XY, 2010)

Společnost si stanovila úroveň tržeb na 300 mil. Kč. Tento cíl v roce 2011 splnila, je zde vidět, že plánování očekávaných výsledků je na dobré úrovni.

Cíl na rok 2012:

„V roce 2011 bylo dosaženo ekonomických výsledků na úrovni předchozích let, dosažená ztráta vznikla v důsledku vysokých odpisů hmotného majetku pořízeného v předchozích třech letech v souvislosti s investiční pobídkou. Cílem firmy pro další léta je udržení dosavadních hospodářských výsledků.“ (XY, 2011)

Pro další rok si společnost stanovila dodržet dosavadní hospodářské výsledky. Z níže uvedené tabulky je zřejmé, že společnost svůj plán překonala, a to v tom směru, že v roce 2011 byla společnost ve ztrátě a v roce 2012 již v zisku. Ve výroční zprávě to ale společnost okomentovala důsledky předchozích ztrát.

Cíl na rok 2013

„Tržby v roce 2012 vykázaly meziroční nárůst 11%, což se odrazilo rovněž na zvýšení hodnoty aktiv. Úspěšné výsledky v roce 2012 jsou rovněž výsledkem investiční aktivity firmy v předchozích letech, precizním dodržování know-how sdílené týmem kvalifikovaných zaměstnanců tvořících sladěný tým. Cílem pro rok 2013 je dosažení minimálně srovnatelných výsledků roku 2012, vše však bude závislé na vývoji automobilového průmyslu, zejména inovací stávajících modelů automobilek.“ (XY, 2012)

Cíl pro rok 2013 je zisk společnosti. Společnost využívá služeb daňového auditora, a tím zároveň možnost podat daňové přiznání do 30. 6. 2014. Z toho důvodu není ještě zpracována účetní uzávěrka. Dostupný je pouze údaj tržby cca 397 000 tis. Kč. Minulý rok byl tento údaj na hodnotě 337 000 tis Kč. Z těchto hodnot lze předpokládat, že zisk pravděpodobně bude, ale jeho výše není přesně známa. Domnívám se, že zisk bude na úrovni roku 2012, možná i vyšší. Jestliže společnost vykáže hodnoty podle předpokladů, dodrží stanovený cíl.

6.3.3 Vertikální a horizontální analýza

V případě horizontální analýzy se sleduje vývoj zkoumané veličiny v čase, nejčastěji ve vztahu k minulému období. Vertikální analýza sleduje strukturu finančního výkazu vztahenou ke smysluplné veličině (např. celková bilanční suma).

Oba postupy umožňují vidět absolutní údaje z účetních výkazů v určitých souvislostech.

Pro analýzu nákladů a výnosů jsem použila výkazy v letech 2010, 2011 a 2012.

Tabulka 3. Struktura výnosů v jednotlivých letech, (XY, 2010, 2011, 2012)

VÝNOSY	2010		2011		2012	
	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%
Tržby za prodej zboží	2 776	0,98	2 891	0,95	2 613	0,74
Výkony	275 837	96,91	293 131	95,84	331 322	94,08
Tržby z prodeje DM a materiálů	566	0,20	100	0,03	4 123	1,17
Ostatní provozní výnosy	4 832	1,69	3 925	1,28	12 089	3,44
Výnosové úroky	118	0,04	124	0,04	228	0,06
Ostatní finanční výnosy	0	0	3 385	1,11	1 053	0,30
Mimořádné výnosy	500	0,18	2 289	0,75	750	0,21
Výnosy celkem	284 629	100	305 845	100	352 178	100

Tabulka 4. Struktura nákladů v jednotlivých letech, (XY, 2010, 2011, 2012)

NÁKLADY	2010		2011		2012	
	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%

Náklady na prodané zboží	1 612	0,53	1 703	0,54	1 675	0,51
Výkonová spotřeba	117 079	38,72	115 882	36,44	127 706	38,75
Osobní náklady	104 782	34,66	124 114	39,03	122 568	37,19
Daně a poplatky	4 737	1,57	4 693	1,48	5 010	1,52
Odpisy DNM a DHM	57 489	19,02	56 789	17,86	58 701	17,81
ZC prodaného DM a materiálu	55	0,02	0		0	
Změna stavu rezerv a opr. položek – provozní oblast	0	0	1 474	0,46	852	0,26
Ostatní provozní náklady	5 986	1,98	6 464	2,03	6 952	2,11
Nákladové úroky	2 629	0,87	2 156	0,68	1 435	0,44
Ostatní finanční náklady	7 320	2,42	4 655	1,46	4 640	1,41
Mimořádné náklady	627	0,21	57	0,02	0	
Náklady celkem	302 316	100	317 987	100	329 539	100

Vertikální analýza

Z výnosů společnosti tvoří ve všech třech letech největší podíl položka výkony, a to v roce 2010 96,91 %, v roce 2011 95,84 % a v roce 2012 94,08 %. Tento vysoký podíl výkonů ve výnosech vyplývá z charakteru společnosti jako výrobního podniku. Podíl ostatních výnosových položek na celkových výnosech je nevýznamný a představuje vždy méně než 1,7 %.

V roce 2010 tvoří největší podíl na celkových nákladech výkonová spotřeba, a to 38,72 %, druhou významnou položkou v tomto roce jsou osobní náklady, které tvoří 34,66 % z celkových nákladů. V roce 2011 představují osobní náklady 39,03 %, které představují největší položku z hlediska podílu na celkových nákladech v daném roce. Výkonová spotřeba představovala 36,44 %. V roce 2012 tvoří výkonová spotřeba 38,75 % a osobní náklady 37,19 %. Osobní náklady představují ve společnosti XY, s. r. o. velmi významnou nákladovou položku, která je srovnatelná s náklady na výkony. Ve všech třech sledovaných letech tvoří také významnou nákladovou položku odpisy dlouhodobého majetku, a to v roce 2010 19,02 %, v roce 2011 17,86 % a v roce 2012 17,81 %. Ostatní nákladové položky představují v jednotlivých letech podíl menší než 2,5 %.

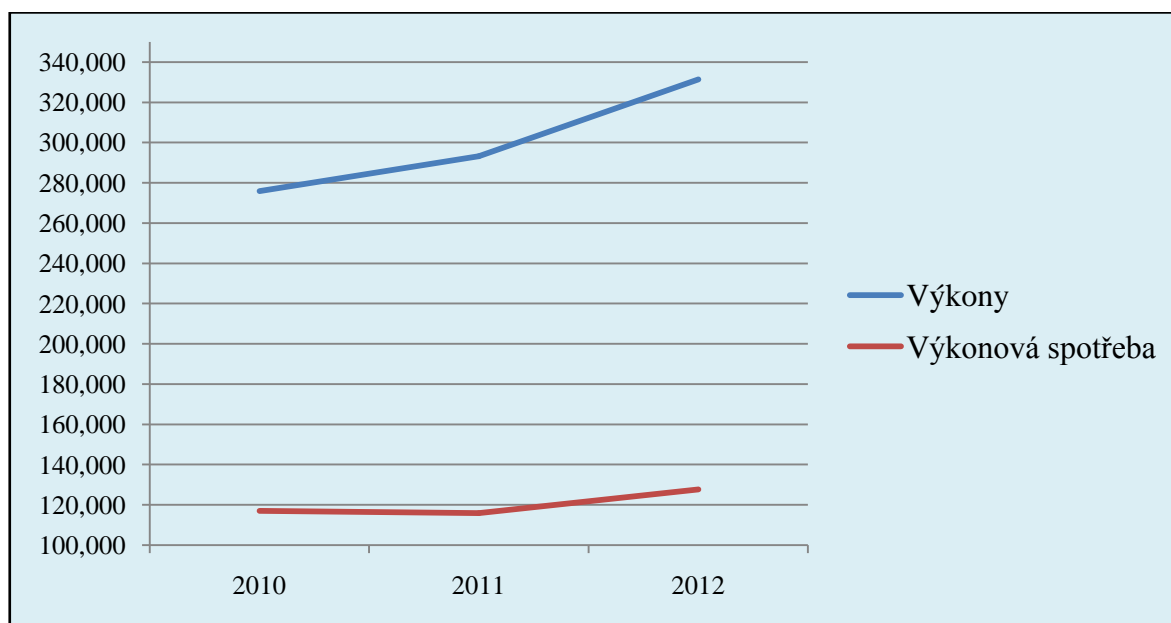
Horizontální analýza

Výkony, jakožto položka s největším podílem na výnosech podniku, se v roce 2011 zvýšily o 17.234 tis. Kč, tj. růst 5,9% oproti roku 2010. V roce 2012 se výnosy meziročně zvýšily o 38.191 tis. Kč, tj. o 11,5 % více než v roce 2011.

Z analýzy nákladů vyplývají zajímavější skutečnosti. V roce 2010 byla výkonová spotřeba o 12.297 tis. Kč vyšší než osobní náklady. V roce 2011 však byla významnost podílu

těchto položek opačná, a to osobní náklady byly o 8.232 tis. Kč vyšší než náklady na výkony. V roce 2012 představoval rozdíl zmiňovaných položek 5.138 tis. Kč, kdy byla větší výkonová spotřeba. Při meziročním srovnání v roce 2011 se výkonová spotřeba snížila o 1.197 tis. Kč, tj. o 1 % oproti roku 2010, naopak osobní náklady se v roce 2011 oproti roku 2010 zvýšily o 19.332 tis. Kč, tj. o 15,5 %. Další významnou položku představují odpisy dlouhodobého majetku. Ty se v roce 2011 snížily o 700 tis. Kč (1,2 %) oproti roku 2010 a v roce 2012 se výše odpisů zvýšila o 1.912 tis. Kč oproti roku 2011, tj. zvýšení o 3,3 %.

Pokud se zaměříme na provázanost jednotlivých položek, je zajímavý vývoj výkonů a výkonové spotřeby. Na níže uvedeném grafu je znázorněn nelineární průběh těchto položek. Vystává zde otázka, proč je tomu tak? Hlavním důvodem může být zvýšená cena výrobků.



Graf 4. Průběh výkonů a výkonové spotřeby, (XY, 2010, 2011, 2012)

Vývoj celkových výnosů a nákladů ve sledovaných letech vyústil k výsledku hospodaření, který je uveden v následující tabulce.

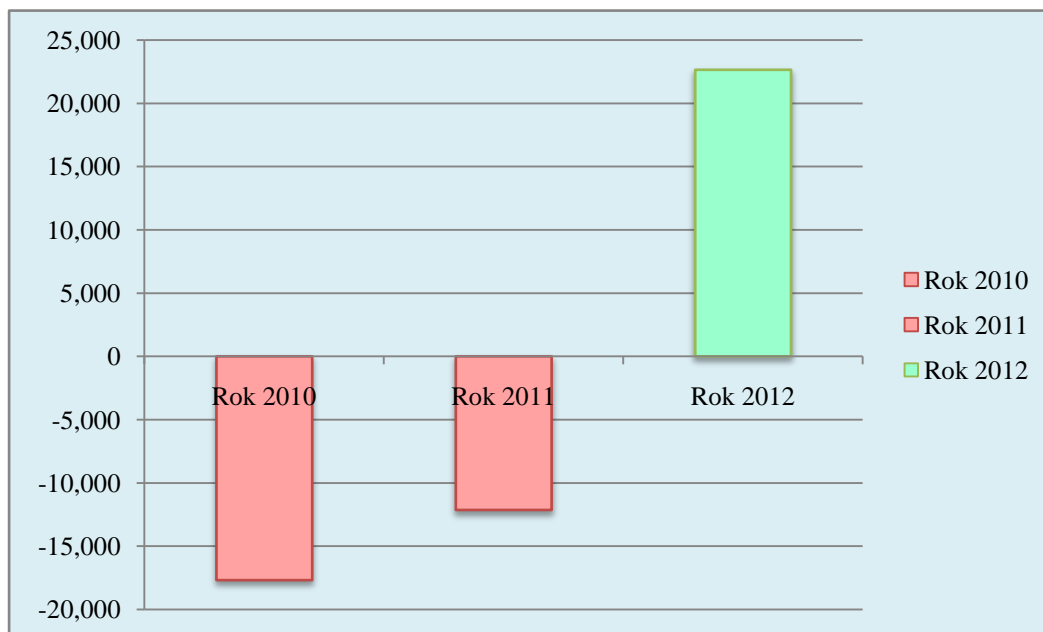
Tabulka 5. Výsledky hospodaření, (XY, 2010, 2011, 2012)

Výsledek hospodaření (tis. Kč)	2010	2011	2012
Provozní VH	-7 729	-11 072	26 683
Finanční VH	-9 831	-3 302	-4 794
VH za běžnou činnost	-17 560	-14 374	21 889
Mimořádný VH	-127	2 232	750
VH před zdaněním	-17 687	-12 142	22 639

VH za účetní období	-17 687	-12 142	22 639
---------------------	---------	---------	--------

V této tabulce je sumarizovaný výsledek hospodaření v letech 2010 - 2012. V těchto letech byly tvořeny výsledky ve všech provozních oblastech. Výsledek hospodaření v období 2010 a 2011 byl záporný a v roce 2012 kladný.

V roce 2010 byla vykázána největší ztráta, a to ve výši 17 687 000 Kč. Na této ztrátě se podílí všechny dílčí VH. Provozní VH se podílí 44%, finanční 55% a mimořádný 1%. V dalším roce se tento poměr výrazně změnil. Záporných výsledků dosahují pouze provozní a finanční VH, oproti tomu mimořádný VH vykazuje značný zisk. Ve ztrátových výsledcích se provozní činnost podílí 67%, finanční činnost 20% a kladným způsobem mimořádná činnost ve výši 13%. I přes to, že VH za rok 2011 je záporný v celkové částce 12 142 000 Kč, vidíme snížení ztráty, a tím zlepšení do budoucna. Dosažená ztráta vznikla v důsledku vysokých odpisů hmotného majetku pořízeného v předchozích třech letech v souvislosti s investiční pobídkou. V roce 2012 společnost vykazuje zisk ve výši 22 639 000 Kč. Lze předpokládat, že tato skutečnost nastala z důvodu, že firma si předem naplánovala investiční aktivitu. Ke zvýšení výnosových položek došlo u výkonů, tržeb z prodeje DM a provozních výnosů. Oproti tomu snížení nákladových položek se projevilo u nákladů na prodaném zboží, nákladových úroků a mimořádných nákladů. V roce 2012 společnost vykazuje záporný výsledek pouze u finanční činnosti. Ostatní VH jsou kladné. Poměr jednotlivých výsledků se opět změnil. Provozní činnost ovlivňuje celkový VH z 83%, finanční činnost z 15% a mimořádnou činnost z 2%. Lze tedy říci, že postupem času je celkový VH stále více ovlivňován provozním HV. Níže uvedený graf vyjadřuje výsledky hospodaření v jednotlivých letech.



Graf 5. Výsledky hospodaření v jednotlivých letech, (XY, 2010, 2011, 2012)

6.4 Finanční ukazatele

6.4.1 Analýza rentability

Analýza rentability nám pomůže zjistit, nakolik je vložený kapitál výnosný. Vypovídá též o schopnosti společnosti generovat zdroje efektivním hospodárným způsobem, ale také nakolik je majetek výnosný pro majitele.

Tabulka 6. Ukazatele rentability, (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012
ROI - Ukazatel rentability vloženého kapitálu	-0,015	-0,023	0,048
EBIT (provozní výsledek hospodaření)	- 7 729	-11 072	26 683
Celkový kapitál	506 634	484 210	555 473

	2010	2011	2012
ROA - Ukazatel rentability celkových vložených aktiv	-0,015	-0,023	0,048
EBIT (provozní výsledek hospodaření)	-7 729	-11 072	26 683
Celkem aktiva	506 634	484 210	555 473

	2010	2011	2012
ROE - Ukazatel rentability vlastního kapitálu	-0,042	-0,029	0,053
Výsledek hospodaření po zdanění	-17 687	-12 142	22 639
Vlastní kapitál	417 044	404 902	424 988

	2010	2011	2012
ROCE - Ukazatel rentability dlouhodobých zdrojů	-0,036106	-0,024662	0,056646
Výsledek hospodaření po zdanění	-17 687	-12 142	22 639
Úroky	2 629	2 156	1 435
Výsledek hospodaření po zdanění + úroky	-15 058	-9 986	24 074
Dlouhodobé závazky	0	0	0
Vlastní kapitál	417 044	404 902	424 988
Dlouhodobé závazky + vlastní kapitál	417 044	404 902	424 988

	2010	2011	2012
ROS - Ukazatel rentability tržeb	-0,063	-0,041	0,069
Výsledek hospodaření po zdanění	-17 687	-12 142	22 639
Tržby	280 249	295 379	327 936

Srovnáním jednotlivých ukazatelů výnosnosti lze konstatovat, že analyzovaná společnost dosahuje vysoce podprůměrných výsledků v letech 2010 a 2011. V tomto období byla evidována ztráta, která zapříčinila výsledky v oblasti rentability. Při takovém zhodnocení majitelé nedosahují ani na průměrný výnos ze státních pětiletých dluhopisů, z toho plyne, že podstupují riziko, za které nejsou dostatečně ohodnoceni. V roce 2012 se ukazatel ROA zvýšil na 4,8 %, a tudíž se přiblížil hodnotám, kterým by měl dle odborné literatury dosahovat. Rentabilita tržeb vyjadřuje, s jakými náklady společnost hospodaří. V roce 2012 byla hodnota 6,9 % a zobrazuje, že na 1 Kč tržeb musela firma vynaložit 93,1 haléřů nákladů. Z výše uvedené tabulky je vidět vysokou volatilitu, a tedy potřebu efektivního řízení nákladové a výnosové politiky společnosti.

6.4.2 Analýza likvidity

Analýza likvidity v podstatě objasňuje, do jaké míry je společnost schopná splácet krátkodobé závazky. Pro stabilitu podniku je velmi důležité, aby si dokázal udržet schopnost stabilně splácet své závazky.

Tabulka 7. Ukazatele likvidity, (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012
Likvidita 3. stupně (běžná) (1,5-2,5)	1,451	1,715	1,106
Oběžná aktiva	130 045	136 036	144 366
Krátkodobé závazky	89 590	79 308	130 485

	2010	2011	2012
Likvidita 2. stupně (pohotová) (1-1,5)	1,043	1,290	0,795
Oběžná aktiva – zásoby	93 487	102 316	103 841

Krátkodobé závazky	89 590	79 308	130 485
	2010	2011	2012
Likvidita 1. stupně (okamžitá) (0,2-0,5)	0,396	0,759	0,282
Finanční majetek	35 546	60 268	36 897
Krátkodobé závazky	89 590	79 308	130 485

Běžná likvidita doporučená MPO by se měla pohybovat mezi 1,5 až 2,5. V tomto intervalu se společnost vyskytovala pouze v roce 2011. V ostatních dvou letech byla pod spodní hranicí. Pokud se hodnota pohybuje kolem 1, může to znamenat, že podnik krátkodobými zdroji financuje dlouhodobý majetek, nemá dostatek pohotových zdrojů k vyrovnání závazků, které má uhradit v nejbližší době.

Pohotová likvidita by se měla pohybovat v rozmezí hodnot od 1 do 1,5. Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že společnost takových hodnot dosáhla v roce 2010 a 2011. V roce 2012 je hodnota hodně pod spodní hranicí, v praxi to může značit, že společnost by mohla mít problém se schopností úhrady krátkodobých závazků a v budoucnu prodávat zásoby na úhrady.

Doporučené hodnoty okamžité likvidity se nachází v intervalu 0,2-0,5. V tomto případě se společnost pohybovala ve stanoveném limitu v roce 2010 a 2012, což hodnotím pozitivně. Ovšem v roce 2011 je hodnota 0,759, což značí, že společnost váže zbytečně velké prostředky v zásobách, pohledávkách a na bankovním účtu.

6.4.3 Analýza aktivity

Analýza ukazatelů aktivity slouží zejména k hodnocení efektivnosti hospodaření podniku s vybranými aktivy a pasivy. Dělí se na ukazatele, které měří rychlost obratu jednotlivých složek neboli počet obrátek, a na ty, které informují o době obratu jednotlivých složek.

Tabulka 8. Ukazatele aktivity, (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012
Vázanost celkových aktiv	1,807	1,639	1,693
Aktiva celkem	506 634	484 210	555 473
Tržby	280 249	295 379	327 936

	2010	2011	2012
Vázanost stálých aktiv	1,333	1,169	1,249
Stálá aktiva	373 771	345 300	409 857
Tržby	280 249	295 379	327 936

	2010	2011	2012
Obrat stálých aktiv	0,749	0,855	0,800
Tržby	280 249	295 379	327 936
Stálá aktiva	373 771	345 300	409 857

	2010	2011	2012
Obrat zásob	7,665	8,759	8,092
Tržby	280 249	295 379	327 936
Zásoby	36 558	33 721	40 525

Vázanost celkových aktiv vyjadřuje poměr aktiv k celkovým tržbám, výsledek tohoto poměru udává, kolikrát se majetek obrátí v tržby. Firma by se měla snažit o zvýšení tohoto ukazatele.

Ukazatel udává, kolikrát se aktiva přemění v tržby. Minimální doporučená hodnota je 1. Společnost je ve všech třech sledovaných letech nad hodnotou 1, což hodnotím pozitivně. Pokud by se ale hodnota zvyšovala, měla by se firma zaměřit na efektivnější využití majetku.

Obrat stálých aktiv můžeme obecně nazvat ukazatelem efektivnosti využívání budov, strojů, zařízení, dopravních prostředků a ostatního dlouhodobého majetku. V tomto případě je ukazatel v hodnotách, které jsou podprůměrné. Pro zlepšení tohoto ukazatele doporučuji prodej nepotřebného majetku a efektivnější řízení zásob. Zároveň to může upozorňovat manažery na nízké využití výroby a otázku zvýšení využití výrobních kapacit a omezení podnikových investic.

Dle doporučených hodnot by se měla obrátka zásob uskutečnit 5x do roka. Hodnoty jsou výrazně nad doporučenými. Tuto skutečnost hodnotím pozitivně. Tento ukazatel přináší přehled o úrovni likvidity zásob.

Ukazatel doby obratu pohledávek a závazků jsem nezkoumala proto, že dle rozvahy firma uvádí, že nemá žádné dlouhodobé pohledávky a závazky.

6.4.4 Analýza zadluženosti

Ukazatel zadluženosti nám přináší informace, které se týkají úvěrového zatížení firmy. Pro firmu je jistá míra zadluženosti prospěšná. V případě, že přesáhne stanovenou mez, může nastat situace, kdy nákladové úroky příliš zatěžují hospodářský výsledek. Pokud má firma vyšší hodnotu rentability, tak je vyšší zadluženost do určité míry možná.

Tabulka 9. Ukazatele zadluženosti, (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012
Celková zadluženost	0,176	0,163	0,234
Cizí zdroje	89 590	79 308	130 485
Aktiva celkem	506 634	484 210	555 473

	2010	2011	2012
Koeficient samofinancování	0,823	0,836	0,765
Vlastní kapitál	417 044	404 902	424 988
Aktiva celkem	506 634	484 210	555 473

	2010	2011	2012
Úrokové krytí	-2,939	-5,135	18,594
EBIT	- 7 729	-11 072	26 683
Nákladové úroky	2 629	2 156	1 435

Celková zadluženost ukazuje míru krytí podnikového majetku cizími zdroji. Doporučovaná hodnota se pohybuje mezi 30-60 %. Tato společnost používá k financování své činnosti spíše vlastní kapitál, který tvořil v letech 2010 a 2011 více jak 80 %. Obecně platí, že cizí kapitál je levnější než vlastní, a proto by firma měla dbát na to, aby se hodnota celkové zadluženosti dostala do doporučeného intervalu.

Koeficient samofinancování podniku se doplňuje s celkovou zadlužeností a v součtu se rovnají přibližně 100 %. Pro případné budoucí věřitele vypovídá tento poměr o tom, jaké riziko představuje poskytnutí finančních prostředků firmě. Při velkém zadlužení se totiž snižuje pravděpodobnost získání pohledávky zpět při likvidaci.

Úrokové krytí vyjadřuje, kolikrát jsou úroky poskytnutých úvěrů kryty výsledkem hospodaření. Čím vyšší je tento ukazatel, tím vyšší je úroveň finanční situace ve firmě. Dle hodnot v uvedených letech je zřejmé, že společnost se postupně zlepšuje. Do budoucna by si společnost měla udržet stávající trend.

6.5 Analýza současné úrovně controllingu ve společnosti

Ve společnosti je v současnosti na pozici controllera jeden pracovník. Tato pozice je zde zavedena nově od března roku 2013. Předtím, než do společnosti nastoupil controller, si ředitel společnosti sám zhodnocoval různé skutečnosti a informace pro potřeby rozhodování. Pracovník controllingu je v organizační struktuře přímo odpovědný řediteli, není zde žádný controllingový útvar. Aktuálně se controller zabývá jen určitou částí

controllingu, další část si zhodnocuje ředitel prozatím sám. Nyní se především zaměřují na následující oblasti:

- Mzdové náklady
- Náklady strojů
- Vstupní materiál
- Kalkulace
- Náklady v souvislosti s odpady
- Hodnocení výběrových řízení

Všechny tyto oblasti se vyhodnocují pomocí informačního systému myGEM. Není zde ovšem zaveden žádný ucelený výstup, který by fungoval jako report.

6.5.1 Mzdové náklady

U některých zakázek jsou zaměstnanci odměňováni úkolovou mzdou. V praxi to funguje tak, že zaměstnanec z průvodky, technologického postupu nebo jiného dokumentu načte čárový kód související s právě probíhající operací (frézování, lisování, uskladnění, expedice...). IS tuto skutečnost zaznamená. Na základě tohoto mapování lze poměrně přesně určit jednotlivé časy a z toho vyplývající náklady na jednotlivé operace. V podstatě se jedná o zlepšení sledovatelnosti jednotlivých dílů a prací s možností různých analýz. V současnosti tento systém funguje zhruba ve 30 % případů a je zde snaha o zvýšení této hodnoty. Firma má tak potřebné informace pro výpočet části mezd a může tak do budoucna nastavit motivační program pro zaměstnance za odvedenou práci v co nejkratší době.

Dále je zde zaveden systém čárových kódů pro usnadnění a zpřesnění práce. Tyto čárové kódy fungují v části firmy, kde jsou frézovací stroje. Princip spočívá v tom, že zaměstnanec podle objednávky načte čárový kód určité činnosti, a tím se přenesou data do informačního systému. Controller pak může data přetvořit na podstatné informace.

6.5.2 Náklady strojů

Jak již bylo zmíněno, dle evidence zakázky je možné též určit náklady na určitý stroj. Z této skutečnosti plyne, že je zde zpětná kontrola počtu odpracovaných hodin stroje. Controller může analyzovat výkonnost stroje, přesné náklady na konkrétní stroj a také lepší plánování výtěžnosti, údržby a inovací. Je zde též převod informací přímo do informačního systému pro budoucí analyzování. Můžeme zde zařadit například plánování vytiženosti

strojů a přesné informace, které vstupují do kalkulací a minimalizace použitého materiálu pro výroby.

6.5.3 Vstupní materiál

V této oblasti se především analyzuje nabídkové a poptávkové řízení, výběrové řízení, evidence objednávek, kontrola faktur a dodržování obchodních podmínek v souvislosti se vstupním materiálem. Controller se zde zaměřuje na kontrolu vyhledávání nejlevnějšího, nejspolehlivějšího obchodního partnera. Hlavně kontroluje, zda bylo výběrové řízení vhodně zvoleno a dodavatel splnil podmínky, které stanovil. Lze říci, že položka vstupního materiálu do kalkulací je jedna z největších, a tudíž jedna z nejpodstatnějších. Pro firmu je tedy důležité, aby získala materiál na výrobu za co nejpříjemnější cenu, tudíž si společnost správně zvolila výběr obchodních partnerů.

6.5.4 Kalkulace

Firma v současnosti sleduje odchylky předběžných a výsledných kalkulací. Tato skutečnost je využitelná do budoucna v souvislosti s vyvarováním se chyb v nepřesně stanovené kalkulaci. Firma poměrně přesně zná informace, které vstupují do kalkulací. Můžeme tedy konstatovat, že je v této oblasti na celkem vysoké úrovni.

6.5.5 Náklady v souvislosti s odpady

Společnost vede nejen přesnou evidenci materiálu, ale také jeho odpad. Pro firmu je to celkem vysoká výnosová položka. Fungují zde různá výběrová řízení pro odkup materiálu, který firma již nevyužije. Dbá se také na co nejnižší spotřebu materiálu. Tato skutečnost je též ovlivňována již zmíněným efektivním plánováním zakázky. Většina strojů v této společnosti je nastavena pro co nejmenší možný průřez vstupního materiálu. Firma vybírá dodavatele dle nejlepší ceny výkupu. Do odpadu lze zařadit olej, železo, papír, polystyren, plasty, aj.

Výše uvedené analyzování nákladů lze považovat za operativní controlling. Strategickým controllingem se společnost zabývá jen zřídka, a to například u rozhodování o výběrových řízeních a dlouhodobých investičních záměrech.

6.5.6 Vyhodnocované ukazatele

Ve výše uvedených oblastech controllingu se vyhodnocují některé ukazatele. Pro přehlednost je roztřídím do jednotlivých kategorií v tabulce.

Tabulka 10. Současné ukazatele controllingu, (vlastní zpracování)

Oblast controllingu	Ukazatel	Popis
Mzdové náklady	Odpracované hodiny	Kolik hodin odpracoval za měsíc určitý pracovník
	Nemocnost	Kolik hodin byl pracovník nemocen
	Čas strávený na zakázce	Kolik času určitý pracovník strávil na zakázce
Náklady v souvislosti se stroji	Čas práce stroje	Kolik hodin pracoval stroj na určité zakázce
	Prostoje	Kolik hodin měl určitý stroj prostožů za období
	Údržba	Kolik hodin za určité období se stroj opravoval
	Spotřeba nástrojů	Kolik bylo spotřebováno nástrojů za určité období
Vstupní materiál	Výběr dodavatele	Dodavatel se vybírá dle termínu dodání a ceny
Kalkulace	Vyhodnocování předběžných a výsledných kalkulací	Vyhodnocení odchylek
Náklady v souvislosti s odpady	Výběr dodavatele	Dodavatel se vybírá podle nejlepší nabízené ceny

Tyto ukazatele se zaměřují jen na určité oblasti, jejichž rozšířením se budu zabývat v projektové části.

6.6 Zhodnocení úrovně řízení ve společnosti

V této kapitole jsem se nejprve zaměřila na systém řízení. Ukázalo se, že systém řízení je na dobré úrovni. Jsou přesně stanoveny vazby nadřízenosti, podřízenosti a přesně určeny hranice odpovědnosti za každé oddělení. Velké pozitivum vidím v pravidelných poradách. Do budoucna by tak neměl být větší problém v pravidelném prezentování reportů, podle kterých se manažeři mohou rozhodovat.

Na základě provedené analýzy majetkové a finanční situace byly zjištěny následující skutečnosti. Hlavní položku majetkové struktury představují stavby (výrobní haly, sklady, administrativní budovy), které společně se zařízením, stroji, dopravními prostředky a výpočetní technikou průběžně zastarávají. Tato skutečnost se ovšem nepromítla do dlouhodobého majetku jako celku. Důsledkem může být investiční činnost. V roce 2012 se zvýšila hodnota dlouhodobého nehmotného majetku a nedokončeného hmotného majetku, což mělo vliv na již zmíněnou změnu ve výši dlouhodobého majetku. V oblasti oběžného majetku tvoří nejvýraznější položku roku 2012 krátkodobé pohledávky. Dlouhodobé

pohledávky společnost nevykazuje žádné. Zásoby v roce 2012 tvoří 7 % z celkových aktiv, z nichž mají největší podíl polotovary a nedokončená výroba. Z této skutečnosti vyplývá, že společnost se snaží materiál a zboží držet na co nejnižší úrovni a nevázat tak kapitál v této oblasti. Hlavním zdrojem financování je vlastní kapitál jako výsledek hospodaření minulých let. Cizí zdroje přitom tvořily nízký podíl na celkové struktuře financování. Firma v současnosti preferuje konzervativní způsob financování. Společnost by v tomto směru mohla přehodnotit své zdroje financování. Při porovnání krátkodobých závazků a pohledávek je zřejmé, že firma nemá tento poměr vyvážený. V případě, že společnost prodlouží doby splatnosti využitím obchodních úvěrů, vzrostly by krátkodobé cizí zdroje. Pokud by byl současně zvýšen i podíl dlouhodobých zdrojů (především položky vlastního kapitálu) na úroveň dlouhodobého majetku, přejde firma na neutrální způsob financování. Tento způsob lze označit za optimální z hlediska kombinace rizika a nákladů, tudíž dlouhodobý majetek bude financován dlouhodobými zdroji a oběžný majetek krátkodobými zdroji. Zvýšení cizích zdrojů může přinést vyšší výnosnost kapitálu ve společnosti.

Z analýzy nákladů a výnosů vyplynulo, že největší podíl výnosů tvoří položka výkony, což vyplývá z charakteru společnosti jako výrobního podniku. V rámci nákladů je nejvýznamnější položkou výkonová spotřeba. Při zaměření na provázanost těchto dvou položek zjistíme rozdíl. Dalo by se předpokládat, že tyto položky mají stejný průběh, ale v tomto případě tomu tak není. Tato skutečnost nastala z důvodu zvýšení cen. Výsledek hospodaření v roce 2010 a 2011 vykazoval ztrátu. V roce 2012 již společnost vykázala zisk. Lze předpokládat, že tato skutečnost nastala z důvodu plánu investičních aktivit a současně zvýšení některých výnosových položek (výkony, tržby z prodeje DM a provozní výnosy) a snížení nákladů (u prodaného zboží, nákladových úroků a mimořádných nákladů).

V rámci analýzy finančních ukazatelů jsem zjistila zajímavé skutečnosti. Nejprve jsem provedla analýzu rentability. Společnost dosahuje vysoce podprůměrných výsledků v letech 2010 a 2011. Výsledky těchto období byly zapříčiněny z důvodu ztráty. V roce 2012 se ukazatel ROA zvýšil na 4,8, čímž se přiblížil hodnotám, kterých by měl dosahovat. Dle rentability tržeb lze konstatovat, že by se firma měla zaměřit na nákladové řízení. V roce 2012 hodnota rentability vykazovala takový výsledek, že na každou 1 Kč tržeb firma musela vynaložit 93,1 haléřů nákladů. Analýza likvidity odhalila skutečnost, že společnost v roce 2011 držela zbytečně velké množství prostředků v zásobách a na bankovním účtu.

Tuto skutečnost potvrdila i analýza majetkové struktury. Pozitivní informace odhalila analýza aktivity. Společnost ve všech sledovaných letech dosahovala hodnoty nad 1. V případě, že by se hodnota zvyšovala, měla by se firma zaměřit na efektivnější využití majetku. Další analyzovanou položkou byl obrat stálých aktiv, což pro manažery představuje nástroj, který je upozorňuje na nízké využití výroby, výrobní kapacity nebo případné omezení podnikových investic v čase. V této společnosti je tento ukazatel na podprůměrné úrovni. Do budoucna by mělo dojít ke zvýšení obrátu stálých aktiv. Oproti tomu obrátka zásob je na velmi dobré úrovni. Dle doporučených hodnot by se měla obrátka zásob uskutečnit 5x do roka. Výsledek této analýzy vykazuje obrat zásob na hodnotě kolem 8, což hodnotím pozitivně. V rámci analýzy zadluženosti se potvrdily výsledky analýzy kapitálové struktury. Doporučená hodnota se pohybuje mezi 30-60 %. Tato společnost využívá k financování vlastní kapitál více jak z 80 %. Obecně platí, že cizí kapitál je levnější než vlastní, proto by měla firma dbát na to, aby se dostala do doporučeného intervalu.

Po provedení analýzy controllingového systému bylo zjištěno, že úroveň controllingu ve společnosti je na poměrně nízké úrovni. Lze tedy říci, že společnost by se měla do budoucna zaměřit na rozvoj. Je pravdou, že je ve společnosti zaveden controlling jako takový poměrně krátce, i přes to se domnívám, že by bylo vhodné zavedené nástroje částečně upravit a zdokonalit.

Výše uvedené ukazatele se zaměřují jen na několik oblastí a je potřeba rozšířit jejich působnost. V rámci mzdových nákladů lze určitě vyjádřit náklady z více hledisek. Např. procento přesčasové práce, počet dní vzdělávání nebo přidaná hodnota na pracovníka. Informace, které vstupují do informačního systému v rámci strojů a výroby, mají poměrně dobrou strukturu a vytváří logický přehled. Je zde ovšem potřeba navrhnout plánovanou údržbu, jak pravidelnou, tak nepředpokladatelnou. Údržbu by bylo vhodné vyjádřit v peněžních jednotkách a implementovat do plánu nákladů. Ve sledovaných veličinách jsem nezapomínala vyhodnocování elektrické energie na určitý stroj, což může být mnohdy důležitá položka u kalkulací. Jak již bylo zmíněno, společnost pracuje s daty, která jsou vyjádřena k určitému stroji. V takové případě již není velký problém se zaváděním výrobního controllingu. Tato skutečnost by vedla k větší provázanosti celého výrobního procesu. V současnosti se dodavatelé vstupního materiálu vybírají pouze podle termínu dodání a ceny. Na současném trhu vznikají každý den nové společnosti, je tedy vhodné provádět analýzu dodavatelů, a tím tak pravidelně zjišťovat, zda se na trhu neobjevil nový,

lepší dodavatel. Analýza dodavatelů je v současnosti jednou z nejpodstatnější a mnohdy dokáže společnosti uspořít část nákladů. Jako pozitivum vidím vyhodnocování odchylek v kalkulacích. Ve skutečnosti zde ale chybí ucelená struktura reportů, aby se vzniklé odchylky mohly porovnávat a analyzovat. Sledování nákladů na odpady hodnotím též pozitivně. Ovšem chybí zde opět nějaká podoba analýzy dodavatelů. Aktuálně se dodavatelé vybírají pouze dle ceny. Je zde také možnost větší orientace na ekologii.

Celkově by bylo vhodné, aby se společnost zaměřila na tyto zjištěné nedostatky:

- sestavování a prezentování reportů
- způsob financování
- nákladové řízení
- řízení likvidity
- řízení zadluženosti
- větší sledování nákladů v souvislosti se mzdami
- vyhodnocování spotřeby elektrické energie
- výběr dodavatelů dle více kritérií
- analýza a vyhodnocování odchylek

Zavedením vhodného controllingového systému by se firmě do rukou dostal přehled o různých skutečnostech v uvedených nedostacích. V projektové části se pokusím definovat systém controllingu vhodný pro tuto společnost.

III. PROJEKTOVÁ ČÁST

7 PROJEKT IMPLEMENTACE CONTROLLINGU

7.1 Vymezení aktuálních projektových příležitostí

Na základě několika analýz vnitropodnikového prostředí firmy i na základě současného stavu využívání controllingu ve firmě vyplývají následující závěry:

Mezi **přednosti** stávajícího systému lze zařadit:

- systém řízení a pravidelné porady – tento systém mají velmi propracovaný a pravidelné porady mohou velmi pomoci při řízení podniku
- zavedené controllingové nástroje poskytují cenné informace
- vyhodnocování odchylek v předběžných a výsledných kalkulacích
- poměrně přesně stanovené náklady určité zakázky
- evidence pracovníků
- pozitivní výsledky některých ukazatelů finanční analýzy

Oblasti, které dle mého názoru prozatím společnost **nevyužívá** k dosažení efektivnějšího řízení:

- Společnost se zaměřuje pouze na určité oblasti controllingu, je tedy potřeba rozšířit systém controllingu a nastavit komplexní systém s provázanými procesy.
- V současnosti společnost nepoužívá žádné controllingové metody.
- Jelikož společnost nemá zavedený reporting ani určitou strukturu výstupů z informačního systému, je nutné jej zavést, a tím se do budoucna naskytne možnost porovnávání výsledků v jednotlivých obdobích.
- Společnost se zaměřuje především na operativní controlling, chybí strategická část.
- Nevyužívání finanční analýzy pro rozhodování podnikového vedení.

Ve své práci se pokusím zaměřit na nedostatky současného systému a navrhnout možné techniky pro zlepšení stavu controllingu ve společnosti. Dále bych se ráda orientovala na výstupy stávajících oblastí a návrh struktury reportů.

Pro odstranění výše uvedených nedostatků v současném systému controllingu navrhuji zavedení těchto **řešení**:

- rozšíření ukazatelů
- zavedení nových metod
- reporting

7.2 Rozšíření ukazatelů

V praktické části jsem uvedla strukturu ukazatelů, které společnost vyhodnocuje v současné době. Jelikož byly zjištěny různé nedostatky, pokusím se tuto oblast rozšířit a uspořádat do přehledné formy.

7.2.1 Mzdové náklady

V rámci mzdových nákladů společnost sleduje odpracované hodiny celkem za období, nemocnost, čas strávený na zakázce. Pro lepší řízení mzdových nákladů navrhuji v rámci controllingu zavedení personálního controllingu. Společnost lépe odhalí nedostatky a nalezne rezervy pro zvýšení výkonnosti a konkurenceschopnosti. V tomto směru je též velmi důležitá motivace. Mezi vhodné ukazatele, které by podnik mohl dále začlenit do oblasti svého zkoumání, bych zařadila:

- poměr personálních nákladů k obratu
- procento přesčasových hodin
- přidaná hodnota na pracovníka
- roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka
- počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka

Tabulka 11. Poměr personálních nákladů k obratu, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Poměr personálních nákladů k obratu
Vstup	1. Výkaz zisků a ztrát 2. Suma personálních nákladů - účetnictví
Příjemci výstupu	Vedení společnosti
Četnost předkládání	Ročně
Interpretace	1. Sledování odchylek od plánu nákladů 2. Sledování trendu v časové řadě 3. Nápravná opatření
Odpovědnost za plnění	Vedení společnosti

Tabulka 12. Procento přesčasových hodin, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Procento přesčasových hodin
Vstup	1. Počet přesčasových hodin 2. Celkový počet odpracovaných hodin
Příjemci výstupu	Vedení společnosti, personální oddělení, oddělení výroby
Četnost předkládání	Čtvrtletně
Interpretace	1. Rozhodování o zavedení vícesměnného provozu 2. Rozhodování o změně počtu pracovníků 3. Náklady na přesčas
Odpovědnost za plnění	Vedení společnosti

Tabulka 13. Přidaná hodnota na pracovníka, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Přidaná hodnota na pracovníka
Vstup (vzorec)	[Příjmy – (celkové roční provozní náklady – celkové roční osobní náklady)] : průměrný počet zaměstnanců
Příjemci výstupu	Vedení podniku, personální oddělení
Četnost předkládání	Čtvrtletně
Interpretace	1. Měření finanční výkonnosti podniku 2. Motivace 3. Kvalifikace 4. Technologie
Odpovědnost za plnění	Vedení společnosti

Tabulka 14. Roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka
Vstup	1. Přehled o účasti na vzdělávacích akcích 2. Náklady na školení - účetnictví
Příjemci výstupu	Vedení společnosti, personální oddělení
Četnost předkládání	Ročně
Interpretace	1. Sledování odchylek od plánů nákladů na vzdělávání 2. Sledování trendu v časové řadě
Odpovědnost za plnění	Personální útvar

Tabulka 15. Počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka
Vstup	1. Přehled o účasti na vzdělávacích akcích 2. Počet odpracovaných hodin
Příjemci výstupu	Vedení podniku, personální oddělení, oddělení výroby
Četnost předkládání	Ročně
Interpretace	1. Řízení lidských zdrojů
Odpovědnost za plnění	Personální útvar

Výše uvedené ukazatele v další kapitole zařadím do reportů dle četnosti jejich předkládání.

7.2.2 Náklady v souvislosti se stroji

Jedním z nedostatků, který byl definován v této oblasti, je potřeba plánu údržby. Tuto skutečnost bych zařadila do jiné části, a to do tzv. problematiky ohraničených nákladů. Problematikou ohraničených nákladů bych se ráda zabývala v další části. Jak již bylo zmíněno, společnost neviduje náklady v souvislosti s elektrickou energií na konkrétní stroje. Navrhuji tedy tuto informaci zařadit do položek čárového kódu. Firma bude moci

evidovat spotřebu jednotlivých strojů a získá informace o tom, jestli neexistuje nový stroj, který by měl podstatně nižší spotřebu a snižoval by tak firmě náklady. V praxi by to fungovalo tak, že by se nastavila spotřeba uvedená v manuálu na obsluhu stroje a násobila by se počtem odpracovaných hodin stroje. Informace lze zohledňovat v kalkulacích, nebo při hodnocení u modernizace strojů.

Jak již bylo definováno, náklady v rámci strojů mají celkem dobrou strukturu a v praxi fungují na bázi čárových kódů. Domnívám se, že by tedy nebyl větší problém zavést výrobní controlling a tím měřit a řídit efektivnost celého procesu. Do základních oblastí výrobního controllingu můžeme zařadit:

- controlling dodávek
- produktivitu
- expediční termíny

Tabulka 16. Controlling dodávek, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Controlling dodávek
Vstup	Analýza dodavatelů
Příjemci výstupu	Vedení podniku, oddělení nákupu
Četnost předkládání	Čtvrtletně
Interpretace	1. Informace o dodavatelích (dodací lhůty, cena, kvalita, postavení na trhu) 2. Plánování dodávek 3. Plnění dodacích lhůt
Odpovědnost za plnění	Oddělení nákupu

Tabulka 17. Produktivita, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Produktivita
Vstup	1. Výrobní výstup - účetnictví 2. Výrobní vstup - účetnictví
Příjemci výstupu	Vedení podniku, oddělení nákupu, oddělení výroby
Četnost předkládání	Měsíčně
Interpretace	1. Plnění cílů podniku 2. Řídící nástroj 3. Informace o volných kapacitách 4. Motivace zaměstnanců dle odměn 5. Včasné odhalení skluzů ve výrobě
Odpovědnost za plnění	Oddělení výroby

Tabulka 18. Expediční termíny, (vlastní zpracování)

Ukazatel	Expediční termíny
Vstup	1. Plán výroby 2. Plán odbytu
Příjemci výstupu	Vedení podniku, oddělení odbytu, oddělení výroby
Četnost předkládání	Měsíčně
Interpretace	1. Včasné odhalení skluzů ve výrobě 2. Rychlá reakce na odchylky 3. Hodnocení spokojenosti zákazníka
Odpovědnost za plnění	Oddělení odbytu

Tyto ukazatele implementuji do reportů, kterým se budu věnovat v následující kapitole.

Je zřejmé, že v mém návrhu není zahrnut celý výrobní proces. Dle interních informací jsem zjistila, že v oblasti řízení zásob a kapacity firma nemá žádný větší problém. Tuto skutečnost též potvrzuje analýza majetkové struktury, která odhalila, že se společnost snaží držet co nejmenší zásoby a výrobky. V případě kapacity ve skladu má společnost zavedený přehledný systém. Každý materiál je opatřen tzv. materiálovou kartou. Zároveň se informace o materiálu zavedou do informačního systému. Sklady ve společnosti jsou velmi moderní a jsou opatřeny několikapatrovými posuvnými regály. Každý regál je dále označen seznamem, jaký materiál se ve které části nachází. Systém se jeví jako velmi přehledný, což potvrzují i pracovníci skladu. Do budoucna by bylo dobré zavést skladové hospodářství s využitím technologie čárových kódů. Například systémem Kanban.

V této firmě má výroba několik fází. Každý krok na určité zakázce je zaznamenáván na formulář, který postupuje po výrobní hale spolu s výrobkem. Jde o pracovní postupy jako frézování, laser, leštění, obrábění apod. Tento formulář skončí v oddělení kontroly. Z oddělení kontroly jde zakázka do oddělení expedice, kde často nastává problém s předáním informací. Tato skutečnost by se dala vyřešit též čárovými kódy. V praxi by to fungovalo tak, že oddělení kontroly by opatřilo hotový výrobek čárovým kódem. Tento čárový kód by po načtení zobrazil podstatné informace o zakázce, jako je například odběratel, číslo zakázky, název dílu, materiál použitý při výrobě, počet kusů, hmotnost a datum expedice. Pracovníkům expedice by tato vymoženost ulehčila práci. Práce v tomto oddělení by byla tudíž flexibilnější a též by se tento výstup dal analyzovat v rámci dodržování expedičních termínů.

7.2.3 Vstupní materiál

V současné době se dodavatel materiálu vybírá pouze dle termínu dodání a ceny. Proces spojený s nákupem materiálu a výběrem dodavatele je jednou z nejdůležitějších činností. S výběrem vhodného dodavatele úzce souvisí hospodaření podniku. Snížením nákladů na materiál se zvyšuje ziskové rozpětí na každou vyrobenou jednotku. Výběr dodavatelů lze jednoduše hodnotit dle metody prostého hodnocení. Před samotným hodnocením je nutné stanovit důležitost jednotlivých kritérií tím, že k nim přidělíme konkrétní váhu. Jednotlivá kritéria hodnotíme známkou 1 až 5. Získané body následně sečteme a dodavatel, který má největší celkové hodnocení, bude vybrán pro budoucí spolupráci. V níže uvedené tabulce uvádím příklad návrhu možné struktury kritérií při výběru dodavatelů.

Tabulka 19. Návrh struktury kritérií výběru dodavatelů, (vlastní zpracování)

Body	5	4	3	2	1
Kritérium	Velmi dobré	Dobré	Neutrální	Přijatelné	Špatné
Jakost	Špičková	Přesahuje požadavky	Odpovídá požadavkům	Přijatelné min. požadavky	Nesplňuje min. požadavky
Cena	Více než 5 % pod prům. cenou	Do 5 % pod prům. cenou	Průměrná cena	Do 5 % nad prům. cenou	Více jak 5 % nad prům. cenou
Lhůta dodání	Více než 10% pod prům. dod. lhůtou	Do 10 % pod prům. dod. lhůtou	Průměrná dodací lhůta	Do 10 % nad prům. dod. Lhůtou	Více jak 15 % nad prům. dod. lhůtou
	Přesně dodržena	Časový předstih cca. 1 týden	Zpoždění o 2 dny	Zpoždění o týden a více	Urgence, zpoždění nad 2 týdny
Dodané množství	Přesně dodržené	Množství přesahuje 5 % nad objednaným	Nenaplnění do 5 %, přeplnění nad 10 %	Nenaplnění až 10 %	Nenaplnění více než 10 %

Do výběru dodavatelů je vhodné doplňovat i nově působící dodavatele. Analýza dodavatelů by měla být prováděna před každou novou zakázkou, ale také průběžně minimálně jednou ročně.

7.2.4 Náklady v souvislosti s odpady

V této oblasti se především vybírá dodavatel, který se co nejlevněji postará o odpad ve společnosti. Pro tuto skutečnost by bylo vhodné zavést tutéž metodu jako u výběru dodavatele materiálu.

7.3 Zavedení nových metod

V této podkapitole navrhuji strukturu metod, které by byly vhodné pro danou firmu. Vedení společnosti dostane do rukou dostatečné množství potřebných informací, které jim pomohou při rozhodování. Návrh metod rozdělím do dvou částí. Nejprve se zaměřím na metody, které budou vyjadřovat nákladové hledisko. Poté se pokusím definovat metody s orientací na finanční oblast. Domnívám se, že takové informace v ucelené formě firmě chybí.

Na nákladové hledisko jsem se zaměřila z toho důvodu, že většina firem se neustále potýká s problémy v řízení nákladů. Analýza rentability odhalila i v této společnosti drobné problémy s náklady. Z praxe plyne potřeba podrobného plánování nákladů, jejich neustálého porovnávání se skutečností, zjišťování vazeb mezi náklady a výkony, nebo hledání příčin a odchylek a podobně. Obecně platí, že pokud nemáme přehled o nákladech, nemůžeme je ani řídit. Toto je jeden z hlavních důvodů, proč by bylo vhodné, aby firma získala informace o nákladech. Za vhodné metody, které pomohou firmě k lepšímu hospodářskému výsledku nebo jiným cílům, považuji metodu výpočtu krátkodobého hospodářského výsledku. Na základě těchto informací se poté lze zaměřit na problematiku ohraničených nákladů. Jako další nákladový ukazatel bych doporučila controlling odchylek. Využíváním analýzy odchylek firma získá zpětnou vazbu, což může být vhodné pro predikci budoucího vývoje. Nyní se zaměřím na jednotlivé metody a jejich vhodnost pro podnik.

7.3.1 Krátkodobý HV

Krátkodobý hospodářský výsledek patří k jednomu z nejdůležitějších nástrojů řízení podniku. Tento ukazatel by měl být předkládán vedení podniku měsíčně a kumulovaně, protože z této informace je zřejmý vývoj podniku. K těmto výsledkům lze dojít pomocí nejrůznějších metod. Do budoucna bych společnosti doporučila metodu celkových nákladů při použití plných nákladů. Při metodě celkových nákladů se důraz klade na celkový výkon podniku a méně bere zřetel na tržní výsledky. Mezi výhody této metody můžeme zařadit jednoduchost výpočtu, vhodnost pro vedení finančního účetnictví a obdobnou strukturu jako výkaz zisků a ztrát a jeho členění podle stejných kritérií jako ve finančním účetnictví. Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku, který by měla společnost měsíčně zpracovávat, je uveden v následující tabulce.

Tabulka 20. Měsíční výpočet krátkodobého výsledku hospodaření, (vlastní zpracování)

KRÁTKODOBÝ HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK								
Položka	LEDEN		Plán		ÚNOR		Změna	Kumulovaný HV
	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%	Tis. Kč	%		
Tržby za období								
+ KS nedokončených a hotových výrobků								
- PS nedokončených a hotových výrobků								
+ aktivované vlastní výrobky								
= celkový výkon za období								
- náklady za toto období								
= výsledek podniku za toto období								

Tato struktura by mohla být zavedena v následujícím účetním období. V současné době ve firmě nefunguje krátkodobé plánování ani měsíční stavy nedokončených a hotových výrobků. V takovém případě bych doporučila v tomto účetním období sledovat krátkodobý výsledek v jednotlivých měsících a do dalšího období výsledky použít jako plánované hodnoty. Pro výpočet krátkodobého výsledku hospodaření by se v současné době dal použít obecný vzorec výnosy – náklady. Tento vzorec není ovšem vhodný do budoucna. Dle výsledků z roku 2012 je možné určit krátkodobý výsledek hospodaření za jednotlivé měsíce. Tyto výsledky za první polovinu roku uvádím v tabulce.

Tabulka 21. Výsledky hospodaření za jednotlivé měsíce, (vlastní zpracování)

Položka	01/12	02/12	03/12	04/12	05/12	06/21	Kumulovaný VH
Tržby	26 056	53 112	81 122	119 725	162 426	194 406	636 843
- Náklady	19 465	27 656	75 562	103 267	132 621	168 769	527 340
= VH	6 591	25 456	5 560	16 458	29 805	25 637	109 507

Hodnoty v této tabulce jsou přepočteny koeficientem. Z jednotlivých krátkodobých výsledků je zřejmé, že nejmenších výsledků společnost dosáhla v lednu a březnu. Pro plánování v dalším účetním období je důležité zjistit, zda je tento průběh běžný v rámci odvětví, nebo šlo o souvislost s plánovanými zakázkami. Vyhodnocené informace nám poté pomohou stanovit plánované hodnoty v jednotlivých měsících.

7.3.2 Ohraničené náklady

Výše uvedená tabulka výpočtu hospodářského výsledku zohledňuje i plánované náklady. Plánování nákladů není jednoduché a v praxi mohou nastat okolnosti, které tuto činnost ještě ztěžují. Do takových problémů lze zařadit nárazové náklady. Takovými typickými náklady jsou například generální opravy, odpisy, daně z nemovitosti, majetkové pojištění, revize atd. Tyto nárazové náklady je vhodné ohraničit, tj. nezapočítávat v průběhu roku do nákladů, a nahradit je kalkulovanými náklady tak, aby nezkreslovaly období, se kterým nesouvisí. Pokud firma netvoří rezervy na tyto nárazové náklady, nezná svůj skutečný výsledek hospodaření. Níže uvedené tabulky prezentují výsledky hospodaření v případě, kdy společnost řídí své ohraničené náklady a kdy nikoli.

Tabulka 22. Dílčí výsledky hospodaření roku 2012 bez ohledu na ohraničené náklady, (vlastní zpracování)

Skupiny	Popis	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen
Jednicové náklady	Jednic. mat.	6 538	12 878	25 676	42 432	52 526	59 527
	Jednic. mzdy	8 156	8 194	28 624	32 250	40 342	51 287
Provozní náklady	Služby	3 321	6 699	10 076	13 807	26 563	30 770
	Ost. mzd. NY	3 048	3 048	9 324	12 284	15 356	19 346
	Ost. prv. NY	297	380	1 082	2 156	2 199	5 412
Nárazové náklady	Dovolená	750	712	2 054	3 397	4 202	4 882
	Gen. údržba	950	0	0	0	1 050	0
	Revize	32	9	16	42	46	24
Celkem		23 092	31 920	76 852	106 368	142 284	171 224
Výkon		26 655	53 886	85 000	124 268	167 565	200 067
Výsledek hospodaření		3 563	21 966	8 148	17 900	25 281	28 843

Tabulka 23. Dílčí výsledky hospodaření roku 2012 při řízení ohraničených nákladů, (vlastní zpracování)

Skupiny	Popis	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen
Jednicové náklady	Jednic. mat.	6 538	12 878	25 676	42 432	52 526	59 527
	Jednic. mzdy	8 156	8 194	28 624	32 250	40 342	51 287
Provozní náklady	Služby	3 321	6 699	10 076	13 807	26 563	30 770
	Ost. mzd. NY	3 048	3 048	9 324	12 284	15 356	19 346
	Ost. prv. NY	297	380	1 082	2 156	2 199	5 412
Nárazové náklady	Dovolená	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600	2 600
	Gen. údržba	350	350	350	350	350	250
	Revize	28	28	28	28	28	28
Celkem		24 338	34 177	77 760	139 964	139 964	169 220
Výkon		26 655	53 886	85 000	124 268	167 565	200 067
Výsledek hospodaření		2 317	19 709	7 240	15 696	27 601	30 847

Skutečné náklady byly v tabulce nahrazeny kalkulovanými náklady, které zrealizují výsledek hospodaření, a tím lze předcházet nečekaným propadům v hospodaření.

7.3.3 Controlling odchylek

Controlling jako obecný pojem je ve své podstatě založen na odchylkách. Jedním z mnoha úkolů controllera je zjišťování, co je žádoucí stav a co odchylka. Controller musí předem stanovit očekávanou úroveň nákladů. Obecným cílem analýzy odchylek je zejména zjištění odchylek, jejich příčin vzniku, zhodnocení dopadu a nalezení řešení pro přijetí opatření, která by zmírnila vznik odchylek v budoucnosti. V tabulce, která zobrazuje krátkodobý hospodářský výsledek, se objevuje sloupec změna, což můžeme považovat za tzv. odchylku. Je dobré, aby tyto odchylky společnost vyhodnocovala alespoň v polovině roku a na konci účetního období. Prováděním analýzy odchylek společnost získá přehled o:

- zpětné vazbě a průběhu podnikových procesů
- lokaci úzkých míst v podniku
- identifikace budoucích hrozeb nebo příležitostí
- plánovací činnosti
- kontrolní činnosti.

Pro přehled vyhodnocení odchylek ve výnosech a nákladech je vhodná následující tabulka.

Tabulka 24. Přehled pro vyhodnocení nákladových a výnosových odchylek, (vlastní zpracování)

Položky	Plán	Skutečnost	Odchylka	Dopad do Vů a Nů	Dopad do VH
Výnosy					
Množství					
Cena/jednotku					
Náklady					
Fixní náklady					
Variabilní náklady					
VN/jednotku					

Velmi důležité je zjištění odchylek, ale především nalezení možných příčin vzniku a definice opatření. Controller by měl opatření jasně a operativně formulovat, aby každý v podniku věděl, co, jak a kdy má udělat. Mnohdy nastává problém s tím, že slábne důslednost při realizaci a chybí též řízení. Na tyto oblasti by si měla společnost dát pozor. Jinak by tento nástroj nefungoval tak, jak by měl. Zavedením vhodné systémové komunikace můžeme očekávat eliminaci odchylek vzniklých z důvodu chybného

plánování či nereálně stanoveného cíle. Pro přehlednost je vhodné použít tabulku, která obsahuje následující položky:

- identifikace odchylky
- popis opatření
- termín zahájení
- kontrola
- zodpovídá
- termín dokončení

Tabulka 25. Návrh tabulky pro kontrolu odchylek, (vlastní zpracování)

Identifikace odchylky	Popis opatření	Termín zahájení	Kontrola	Zodpovídá	Termín dokončení

Jedním z hlavních předpokladů pozitivního přínosu je vstřícný přístup všech zainteresovaných pracovníků v celém podniku. Výhodou je zlepšení procesu kontroly v celém systému řízení nebo použití vhodných metod a postupů.

Zaměření na finanční oblast bývá v podnicích brána za jednu z nejdůležitějších. Z tohoto důvodu bych doporučila společnosti více analyzovat finance. Jako hlavní cíl můžeme považovat zajištění likvidity a finanční stability podniku. Za doporučované metody z oblasti financí považuji implementaci controllingu likvidity a Du Pont diagramu. Pro controlling likvidity jsem se rozhodlo z důvodu, že analýza likvidity odhalila nedostatky a domnívám se, že tato oblast je jednou z nejpodstatnějších. V podniku to považuji za oblast, která potřebuje řízení a analyzování. Jelikož společnost nevyužívá finanční analýzu pro řízení, rozhodla jsem se tuto skutečnost změnit.

7.3.4 Controlling likvidity

Udržování určité výše likvidity brání problémům se zákazníky, dodavateli, zaměstnanci, atd. Oproti tomu vysoká likvidita znamená vyšší náklady, nižší efektivnost a nižší rentabilitu prostředků. Nelze udržovat příliš vysoké zůstatky na běžném účtu. Se stanovením ideální výše prostředků na bankovním účtu pomáhá řízení likvidity. V praxi se běžně sestavuje plán očekávaných příjmů. Většina příjmů společnosti je v podobě úhrad odběratelů. Pro řízení likvidity bych navrhla systém, založený na procentním vyjádření

plateb v jednotlivých měsících po splatnosti. Podle výsledků lze snadno předpokládat očekávané příjmy.

Tabulka 26. Controlling likvidity, (vlastní zpracování)

Datum vystavení faktury	Fakturovaná částka (Kč)	Datum skutečné úhrady	Počet dní	Měsíc prodeje	1. měsíc po prodeji	2. měsíce po prodeji
8.1.	2 800	30.1.	22	2 800		
12.1	5 360	14.3.	61			5 360
24.1.	1 789	28.2.	35		1 789	
28.1.	18 556	15.3.	46			18 556
30.1.	1 579	30.1.	0	1 579		
Celkem	30 081			4 379	1 789	23 916
	100 %			14,6 %	5,9 %	79,5%

Pro příklad uvádím měsíc leden v roce 2012. Tržby v tomto měsíci dosahovaly 30 081 tis. Kč po přepočtu koeficientem. Tuto sumu jsem rozdělila do několika částek, které představují vystavené faktury. Z vypočtených hodnot je zřejmý systém 14/6/80. Dle tohoto systému lze poměrně dobře naplánovat přijaté peněžní prostředky, a tím vytvořit plán očekávaných příjmů.

Do další oblasti controllingu likvidity patří plán očekávaných výdajů. Ten by měla společnost sestavovat roční a měsíční. Je nutné sladit roční rozpočet s krátkodobým. Na plán střednědobé likvidity by bylo vhodné použít systém 1+3, který plánuje první měsíc podrobněji než tři další. Plán příjmů a výdajů ve střednědobém horizontu by mohl vypadat následovně.

Tabulka 27. Plán střednědobé likvidity, (vlastní zpracování)

Položka		Měsíce			
		1	2	3	4
Očekávané příjmy	Provozní				
	Mimořádné				
	Finanční				
	Pravidelné				
Očekávané výdaje	Provozní				
	Mimořádné				
	Finanční				
	Daně				
	Pravidelné				
Saldo					
Stav hotovosti					
Pojistná zásoba					

hotovosti					
Potřeba finančních prostředků					
Finanční majetek					

Do očekávaných příjmů provozních by spadalo např. inkaso od odběratele. Do řádku očekávané mimořádné příjmy by bylo možné zahrnovat např. příjmy z darů a dotací. Finanční příjmy by zahrnovaly např. kladné úroky. Pravidelné očekávané příjmy společnost žádné nevykazuje, do budoucna by sem mohla patřit dlouhodobá spolupráce s významným partnerem, opakující se pravidelně.

Očekávané výdaje by zahrnovaly platby dodavatelům, platby za naplánované revize a opravy strojů. Do mimořádných výdajů můžeme zařadit např. výdaje způsobené nečekanou událostí. Finanční výdaje by zahrnovaly splátky úvěru, úroky a poplatky za vedení účtů. V rámci pravidelných výdajů se mohou nacházet odvody mezd, zákonného pojištění a daní.

Po doplnění všech údajů v tabulce, firma získá přehled o veškerém pohybu peněžních prostředků. Zjištěné výsledky firmě pomohou v určení vhodného typu úvěru, výši úvěrové linky a mnoho jiného.

7.3.5 Du Pont diagram

Další oblast, na kterou bych se ráda zaměřila, je finanční analýza. Finanční analýza má v controllingu své místo a opodstatnění. Pro firmu bych doporučila Du pont diagram, který je jedním z nejpřehlednějších metod sledování finanční analýzy. Jedná se o pyramidový rozklad ukazatele rentability vlastního kapitálu. Návrh struktury s přehledem v letech 2010, 2011 a 2012 uvádím v Příloze PIV. Zaměřila jsem se na rozklad ukazatele rentability VK. Levá strana diagramu zobrazuje údaje z výkazu zisků a ztrát a také se zde odvozuje zisková marže. V případě, že zisková marže klesá, je nutné zaměřit se na analýzu jednotlivých druhů nákladů. Pravá strana diagramu zobrazuje údaje z rozvahy. Na pravé straně se vyčísľují různé druhy aktiv. Při porovnání rentability aktiv a vlastního kapitálu, můžeme zjistit působení finanční páky. Du pont diagram také poskytuje přehled finanční situace podniku a uvádí základní vztahy mezi jednotlivými složkami financování. Firma získá přehled pro jednotlivé útvary a oddělení:

- Finanční odborníci mohou analyzovat efekt různých finančních strategií a hledat cesty k minimalizaci investic do různých typů aktiv.

- Na základě finanční analýzy může management rozhodnout o změně produkce, zavedení nových výrobků nebo přesunu neziskových oblastí.
- Oddělení marketingu může odvodit efekt zvyšování či snižování ceny na objem prodeje.
- Účetní získá přehled o různých nákladových položkách s cílem snižování nákladů.
- Díky rozkladu ukazatele na jednotlivé položky jsou jasné vidět jeho reakce na změny v těchto jednotlivých položkách.

Pro firmu by bylo vhodné aby sestavovala Du pont diagram každý měsíc a výsledky uváděla v měsíčním reportingu.

7.4 Reporting

Pro efektivní řízení firmy a posouzení hospodaření podniku potřebuje vedení společnosti pravidelné, přesné a pravdivé informace. Náplní práce controllera bude vypracovávat na základě podkladů pravidelný přehled. Reporty můžeme rozdělit z hlediska časnosti. Pro ucelený přehled bych navrhla reporty měsíční, čtvrtletní a roční.

7.4.1 Měsíční reporting

Report za období jednoho měsíce bude předkládán na pravidelných poradách. Vedení podniku získá potřebné informace pro rozhodování. Výše uvedené ukazatele a metody jsou strukturovány tak, aby zohledňovaly větší okruh působnosti. Měsíční report by obsahoval:

Tabulka 28: Měsíční reporting, (vlastní zpracování)

Ukazatele	Produktivity	Informace o volných kapacitách Odhalení skluzu ve výrobě Plnění výrobního plánu
	Dodržování expedičních termínů	Plnění zakázek
Metody	Krátkodobý hospodářský výsledek	Vývoj podniku Stanovení plánovaných hodnot
	Controlling likvidity	Plán očekávaných příjmů a výdajů
	Du Pont diagram	Informace o změnách a reakcích v jednotlivých položkách
	Prosté hodnocení dodavatele	Přehled o nových dodavatelích na trhu Hodnocení stávajících dodavatelů

7.4.2 Čtvrtletní reporting

Čtvrtletní report by částečně fungoval jako vyhodnocení jednoho kvartálu. Zaměřoval by se podrobněji na vývoj společnosti. Mimo jiné by obsahoval:

Tabulka 29: Čtvrtletní reporting, (vlastní zpracování)

Ukazatele	Procento přesčasových hodin	Změna počtu pracovníků Zavedení více (méně) směnného provozu Náklady na přesčas
	Přidaná hodnota na pracovníka	Motivace Kvalifikace Technologie
Metody	Controlling dodávek	Dodržování dodacích lhůt, ceny, kvality Plánování dodávek
	Ohraničené náklady	Nezkreslené výsledky hospodaření
	Controlling odchylek	Odchylka výnosů, nákladů, vytížení kapacit, výrobního plánu, krátkodobého hospodářského výsledku

7.4.3 Roční reporting

Souhrnný report bude sestavován ročně. Fungoval by jako nástroj hodnotící celé účetní období. Hlavní části budou tvořit obecné informace o společnosti, jako je plnění plánů, výsledky hospodaření aj. Důležitým obsahem mohou být personální ukazatele, které by pomohly při rozhodování o budoucím vývoji společnosti.

Tabulka 30: Roční reporting, (vlastní zpracování)

Ukazatele	Poměr personálních nákladů k obratu	Sledování trendu v časové řadě Odchylky od plánu nákladů
	Roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka	Náklady na vzdělávání Kvalifikace
	Počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka	Řízení lidských zdrojů
Metody	Controlling odchylek	Plnění dlouhodobých plánů Odchylky v hospodářském výsledku
	Ohraničené náklady	Dopad na společnost za rok

Reportingové zprávy mohou kromě výše uvedených ukazatelů a metod obsahovat jiné potřebné informace dle individuálních požadavků řídicích pracovníků. Zpráva musí být vypracována v určitém termínu, aby byla zajištěna aktuálnost informací pro rozhodování. Je nutné, aby měl report standardizovanou formu stanovenou ředitelem společnosti. Uživatelé se pak snáze orientují a lehce pochopí předkládané informace. Každý ukazatel by měl být opatřen komentářem k celkovému vývoji, návrhem nápravných opatření a termínem realizace nápravy. Komentář by měl obsahovat analýzy příčin vzniku

odchyly. Je potřeba komentáře formulovat stručně a výstižně. Nemělo by docházet ke slovnímu popisu hodnot, které je možné vyčíst z tabulek. V případě, že nastanou mimořádné okolnosti, controller vyhotoví mimořádný report. Jeho obsah bude vždy dle požadavků a současných potřeb vedení společnosti.

8 CELKOVÉ ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem projektu bylo vytvoření návrhu nástrojů controllingu pro zdokonalení systému řízení ve společnosti XY, s. r. o. Východiskem pro zpracování projektu se stala analýza systému řízení. V analýze systému řízení bylo zhodnoceno řízení, majetková a kapitálová struktura, výnosy, náklady, výsledek hospodaření, analýza finanční situace a controllingu ve firmě. Z uvedených analýz vplynuly současné konkrétní nedostatky. Na tyto nedostatky jsem se zaměřila a pokusila se najít řešení.

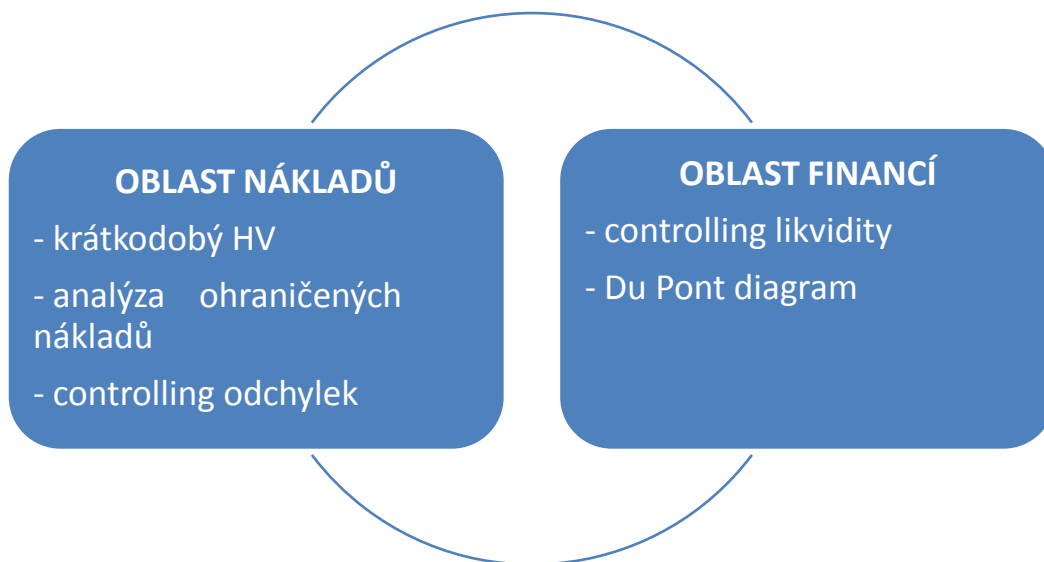
V následujících bodech bude zobrazena realita controllingu, zaměřím se na přínosy uvedeného projektu. Dále zhodnotím ekonomickou náročnost a seznámím s možnými riziky.

V níže uvedené tabulce uvádím porovnání současných a navrhovaných ukazatelů controllingu.

Tabulka 31. Porovnání současných a navržených ukazatelů, (vlastní zpracování)

Oblast controllingu	Současný ukazatel	Návrh
Mzdové náklady	Odpracované hodiny	Personální controlling Ukazatele: <ul style="list-style-type: none"> • Poměr personálních nákladů k obratu • Procento přesčasových hodin • Přidaná hodnota na pracovníka • Roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka • Počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka
	Nemocnost	
	Čas strávený na zakázce	
Náklady v souvislosti se stroji	Čas práce stroje	Výrobní controlling Ukazatele <ul style="list-style-type: none"> • Controlling dodávek • Produktivitu • Expediční termíny Rozšíření čárových kódů <ul style="list-style-type: none"> • Evidence elektrické energie • Expedice – informace o zakázce
	Prostoje	
	Údržba	
	Spotřeba nástrojů	
Vstupní materiál	Výběr dodavatele	Metoda prostého hodnocení pro dodavatele
Náklady v souvislosti s odpady	Výběr dodavatele	

V celém výrobním procesu se řeší náklady a finance, proto jsem se rozhodla zaměřit se i na tuto oblast. Do návrhu jsem implementovala metody, které pomohou řídit oblast nákladů a financí. Implementace s sebou nese různé přínosy a nedostatky, na ně se zaměřím v následujících podkapitolách.



Obrázek 19: Návrh metod v oblasti nákladů a financí, (vlastní zpracování)

8.1 Přínosy

Dle mého názoru jsou přínosy tohoto projektu následující:

- Vedení podniku získá lepší povědomí o vývoji společnosti z důvodu lepší informovanosti.
- Bude docházet ke komplexnějšímu řízení založenému na plánování a reportingu.
- Zavedení personálního controllingu pomůže při plánování výroby, směn, vzdělávání, aj.
- Výrobní controlling považuji za jeden z nedůležitějších a je zde největší podíl ukazatelů. Firma dostane mimo jiné větší přehled o dodávkách, produktivitě a dodržování expedičních termínů. Zavedením čárových kódů získá nové informace pro kalkulace v rámci spotřeby energie. Oddělení expedice bude fungovat flexibilněji a efektivněji v případě zavedení čárových kódů u jednotlivých dílů.

- Sledováním dodavatelů může společnost též uspořít část nákladů. Metoda prostého hodnocení je jednoduchá na zpracování a dá se na ni spolehnout. Výběr dodavatele by se uskutečňoval u materiálů a odpadů.
- Celým výrobním procesem se nese pojem náklady. Zaměření společnosti na dokonalejší plánování a analyzování nákladů pomůže vedoucím pracovníkům v rozhodování o budoucím vývoji.
- Metoda výpočtu krátkodobého výsledku hospodaření dává vedení jasný přehled o stavu ve společnosti. Funguje i jako ukazatel plnění plánu a predikce.
- Aby byl přehled krátkodobého výsledku hospodaření co nejreálnější, je nutné se zaměřit na ohraničené náklady. Analýza ohraničených nákladů používá kalkulované náklady, a tím eliminuje ztrátu v jednotlivých měsících.
- Srovnáváním skutečností s plánem se dostáváme do problematiky odchylek. Controlling odchylek usměřňuje tento okruh ve firmě. Hledá informace o tom, kde a proč odchylka vznikla, a připravuje nápravná opatření. Také přesně stanovuje odpovědnost a termíny za nápravná opatření v rámci odchylek.
- Controlling likvidity přináší podstatné informace o krátkodobé likviditě. Částečně funguje jako nástroj pro stanovení optimální hladiny finančních prostředků. Zabývá se také problémem plánování příjmů a výdajů v krátkém období.
- Sledováním ukazatelů finanční analýzy pomůže vedoucím pracovníkům dokreslit si představu o směřování společnosti, rentabilitě prostředků aj. Může tak včas upozornit na chyby a rizika, která ovlivňují podnik při každodenní činnosti.
- Reporting přináší lepší informovanost o činnostech a stavu společnosti než při využívání údajů z finančního účetnictví. Zavedením se zvýší efektivita toku informací a standardizuje se dokumentace důležitých parametrů.

Uvedené přínosy tohoto projektu budou nápomocny pro vedení podniku při dosahování cílů. Ze stávajícího přístupu se stane organizovaný systém, který bude možno řídit.

8.2 Rizika

Rizika patří ke každému projektu. Abychom do budoucna předcházeli možným problémům, je nutné identifikovat a eliminovat rizika. Do rizik tohoto projektu můžeme zařadit:

- Na pozici controllera je v současnosti jeden pracovník. Je ovšem otázka času, kdy by musel předat některé pracovní úkoly jiným osobám.

- Nutností je soustavné vzdělávání controllera.
- Aby byla koncepce controllingu pochopena, je vhodné zavést pravidelná školení všech zainteresovaných pracovníků.
- Důležitou součástí je ochota vedoucích pracovníků a trpělivost.
- Výsledky se mohou dostavit až po určité době, z toho důvodu je potřeba určité taktnosti od majitele.
- Může se objevit informační riziko spojené s nedostatkem nebo nadbytem potřebných informací.

8.3 Ekonomická náročnost projektu

Realizace projektu nevyžaduje implementaci pozice controllera, a tudíž žádné dodatečné finanční náklady. Všechny činnosti spojené s navrhovanými nástroji controllingu bude zastávat controller ve spolupráci s vedoucími jednotlivých oddělení. Je velmi důležité, aby controller postupně analyzoval všechny oblasti podniku. Tato činnost je velmi časově náročná, není tedy vyloučená budoucí potřeba dalšího controllera. Ten by byl na pozici junior controller a stávající by se přesunul na pozici senior controller. Nový pracovník by byl nápomocný při tvorbě analýz. V podstatě by zastával pozici asistenta controllera. V rámci informačního systému prozatím není potřeba žádných výrazných změn a nebude tedy vyžadovat rovněž žádné dodatečné náklady.

V rámci uvedených přínosů a rizik je nutné zmínit i fakt, že realizace projektu nevyžaduje finanční náklady ani žádné organizační a personální změny. Na základě všech uvedených informací ohledně koncepce controllingových nástrojů a metod je možné projekt považovat za přínosný. Jedná se v podstatě o návod jak zavést controllingové nástroje do společnosti XY, s. r. o. Věřím, že zavedením této koncepce společnost dosáhne zlepšení ve stávajícím systému řízení a očekávaných výsledcích.

ZÁVĚR

V dnešní době je na trhu obrovská konkurence, proto si podniky musí uvědomit, zda se dostatečně zaměřují na racionalizaci výroby, zvyšování produktivity a kvality výrobků a snižování podílu neproduktivních nákladů. Hlavním předmětem podnikatelské činnosti bývá obzvláště maximalizace tržní hodnoty firmy a dá se říci, že od toho se odvíjí i zisk. Za jeden z přístupů, jak dosáhnout těchto cílů, je controlling. Hlavní význam controllingu ovšem nelze považovat pouze jako kontrolu, ale způsob řízení směřující k efektivnímu propojení jednotlivých činností podniku. Controlling je založen na postupném sledování vývoje ukazatelů do detailů. Tyto ukazatele pomáhají při rozhodování o budoucím vývoji podniku. Pokud je ve firmě zaváděn systém controllingu nově, měl by se zaměřovat alespoň na zjišťování manažerských informací, prognózy nákladů, stanovení cílových veličin, kontrolu nad dodržováním cílů a reporting.

Tato diplomová práce měla za úkol z teoretických a praktických poznatků získaných v průběhu studia navrhnout projekt implementace controllingu do společnosti XY, s. r. o.

Obsah diplomové práce se skládal ze tří částí, a to z části teoretické, praktické a projektové. Do části teoretické spadal výklad pojmů z oblasti controllingu. Nejprve byl definován pojem controlling a controller. V další části jsem uvedla teoretická východiska pro budování systému controllingu. Teoretickou část jsem uzavřela kapitolou se zaměřením na reporting.

Praktická část obsahovala stručnou charakteristiku firmy. Následovala analýza systému řízení, která se dále dělila na pět částí. Nejprve bylo zhodnoceno řízení, analýza majetkové a kapitálové situace, nákladů, výnosů a hospodářských výsledků. Další část tvořila finanční analýza a zhodnocení úrovně controllingu ve společnosti. Výsledky jednotlivých analýz fungovaly jako východisko pro projektovou část.

V projektové části byly navrženy různé nástroje a metody pro zlepšení systému controllingu ve firmě. Samozřejmostí bylo zhodnocení projektu. Definovány byly přínosy, rizika a ekonomická náročnost projektu.

Jako doporučení pro společnost jsem navrhla zavedení personálního controllingu. V personální oblasti by společnost zkoumala mimo jiné ukazatele poměru personálních nákladů k obratu, procenta přesčasových hodin, přidané hodnoty na pracovníka, ročních

výdajů na vzdělávání na jednoho pracovníka a počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka.

V části zabývající se náklady na stroje bych doporučila zavedení systému výrobního controllingu. Zahrnovalo by to mimo jiné rozšíření již zavedených čárových kódů. Jednalo by se o sledování spotřeby elektrické energie na jednotlivé stroje. Tyto informace by mohly v budoucnu vstupovat do kalkulací. Další rozšíření čárových kódů by pomohlo v oddělení expedice v rámci zkvalitnění informačních toků. Do výrobního controllingu bych dále zařadila ukazatele controllingu dodávek, produktivity a expedičního termínu. Následoval návrh výběru dodavatele dle metody prostého hodnocení. Jedná se o oblast materiálů a svozu odpadu.

V rámci celé společnosti se řeší neustále finance a náklady. Toto byl hlavní důvod, proč jsem se zaměřila i na oblast nákladů a financí. Do zkoumané nákladové části jsem zařadila metodu krátkodobého výsledku hospodaření, analýzu ohraničených nákladů a controlling odchylek. V úseku zabývajícím se financemi jsem doporučila controlling likvidity a Du Pond Diagram. Uvedené ukazatele a metody považuji za operativní část controllingu.

Pro doplnění představy managementu o směřování společnosti a vývoji hospodárnosti navrhuji zavedení ucelené formy reportingu.

Domnívám se, že navržený systém controllingu dosáhne cílů, které byly v této práci definovány a zlepší celkové fungování společnosti XY, s. r. o.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- CHAPMAN, Christopher S. *Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement*. New York: Oxford University Press, 2005. ISBN 978-019-9283-231.
- CLIVE EMMANUEL, David Otley and Kenneth Merchant. *Accounting for management control*. 2nd ed. London, 1998. ISBN 18-615-2272-X.
- ESCHENBACH, Rolf, Stefan GÜLDENBERG a Werner HOFFMANN. *Controlling*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2000, 812 s. ISBN 80-85963-86-8.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003, 116 s. ISBN 80-247-0482-x.)
- FREIBERG, František. *Finanční controlling: koncepce finanční stability firmy*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1996, 199 s. ISBN 8085943034.
- HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu : 5. přepracované vydání*. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, xiv, 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2., upr. vyd. Praha: Profess Consulting, 1998, 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
- VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z: [přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku]*. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, 357 s. ISBN 80-7259-032-4.
- XY, 2013. *Interní informace společnosti XY*.
- 4P v reportu. *Finport Portal* [online]. 2010, 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: <http://finport.fame.utb.cz/doku.php?>
- Cíle a úkoly strategického controllingu. *Finport Portal* [online]. © 2010, 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=financni_rizeni_podniku_a_controlling:controlling:strategicky_controlling:cile_a_ukoly_strategickeho_controllingu
- Logistický controlling. *Finport Portal* [online]. 2010-2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=financni_rizeni_podniku_a_controlling:controlling:funkcni_oblasti_controllingu:logisticky_controlling

Nástroje a metody operativního controllingu. *Finport Portal* [online]. © 2010-2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z:

http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=financni_rizeni_podniku_a_controlling:controlling:operativni_controlling:nastroje_a_metody_operativniho_controllingu

Obsah controlligové zprávy. *Finport Portal* [online]. 2010, 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z:<http://finport.fame.utb.cz/doku.php?>

Personální controlling. *Finport Portal* [online]. 2010, 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z:
http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=financni_rizeni_podniku_a_controlling:controlling:funkcni_oblasti_controllingu:personalni_controlling

Výrobní controlling. *Finport Portal* [online]. 2010, 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z:
http://finport.fame.utb.cz/doku.php?id=financni_rizeni_podniku_a_controlling:controlling:funkcni_oblasti_controllingu:vyrobni_controlling

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

A	Aktiva
C	Celkové náklady
CA	Běžná aktiva
CNC	Počítačem řízený obráběcí stroj (Computer numerical control)
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
E	Vlastní kapitál
EAT	Zisk po zdanění
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním (Provozní výsledek hospodaření)
Inc.	Společnost s ručením omezeným (Incorporated)
KS	Konečný stav
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
NC	Číslicově řízený stroj
NY	Náklady
PS	Počáteční stav
ROA	Rentabilita aktiv
ROCE	Rentabilita dlouhodobých zdrojů
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
ROI	Rentabilita vloženého kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
S	Tržby
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
VH	Výsledek hospodaření

VY	Výnosy
ZC	Zůstatková cena

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Strategický a operativní controlling	16
Obrázek 2. Výpočet příspěvku na úhradu.....	19
Obrázek 3. Metoda celkových nákladů při použití plných nákladů	21
Obrázek 4. Metoda celkových nákladů při použití příspěvku na úhradu	21
Obrázek 5. Metoda nákladů na prodané zboží na bázi plných nákladů.....	22
Obrázek 6. Metoda nákladů na prodané zboží.....	22
Obrázek 7. Du Pont Diagram.....	25
Obrázek 8. Výrobní proces	28
Obrázek 9. Typizace nástrojů personálního controllingu	29
Obrázek 10. Okruh působnosti controllingu.....	30
Obrázek 11. Rozdělení úloh a zodpovědnost mezi controllera a manažera	31
Obrázek 12. Štábní struktura	32
Obrázek 13. Liniiová struktura	32
Obrázek 14. Fáze zavedení controllingu.....	37
Obrázek 15. Návrh postupu pro zlepšení výkonnosti podniku	38
Obrázek 16. Yerkesův-Dodsonův zákon	41
Obrázek 17. Obsah reportingové zprávy	44
Obrázek 18. Průběh tvorby reportů.....	47
Obrázek 19: Návrh metod v oblasti nákladů a financí.....	91

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1. Struktura aktiv v jednotlivých letech	55
Tabulka 2. Struktura pasiv v jednotlivých letech	56
Tabulka 3. Struktura výnosů v jednotlivých letech	58
Tabulka 4. Struktura nákladů v jednotlivých letech	58
Tabulka 5. Výsledky hospodaření	60
Tabulka 6. Ukazatele rentability	62
Tabulka 7. Ukazatele likvidity	63
Tabulka 8. Ukazatele aktivity	64
Tabulka 9. Ukazatele zadluženosti	66
Tabulka 10. Současné ukazatele controllingu.....	69
Tabulka 11. Poměr personálních nákladů k obratu.....	75
Tabulka 12. Procento přesčasových hodin	75
Tabulka 13. Přidaná hodnota na pracovníka.....	76
Tabulka 14. Roční výdaje na vzdělávání na jednoho pracovníka.....	76
Tabulka 15. Počet dní vzdělávání na jednoho pracovníka.....	76
Tabulka 16. Controlling dodávek	77
Tabulka 17. Produktivita.....	77
Tabulka 18. Expediční termíny	78
Tabulka 19. Návrh struktury kritérií výběru dodavatelů	79
Tabulka 20. Měsíční výpočet krátkodobého výsledku hospodaření.....	81
Tabulka 21. Výsledky hospodaření za jednotlivé měsíce.....	81
Tabulka 22. Dílčí výsledky hospodaření roku 2012 bez ohledu na ohraničené náklady.....	82
Tabulka 23. Dílčí výsledky hospodaření roku 2012 při řízení ohraničených nákladů	82
Tabulka 24. Přehled pro vyhodnocení nákladových a výnosových odchylek.....	83
Tabulka 25. Návrh tabulky pro kontrolu odchylek.....	84
Tabulka 26. Controlling likvidity	85
Tabulka 27. Plán střednědobé likvidity	85
Tabulka 28: Měsíční reporting.....	87
Tabulka 29: Čtvrtletní reporting	88
Tabulka 30: Roční reporting	88
Tabulka 31. Porovnání současných a navržených ukazatelů.....	90

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1. Majetková struktura v jednotlivých letech	54
Graf 2: Struktura aktiv v tis. Kč v roce 2012	55
Graf 3: Struktura pasiv v tis. Kč v roce 2012	56
Graf 4. Průběh výkonů a výkonové spotřeby	60
Graf 5. Výsledky hospodaření v jednotlivých letech.....	62

SEZNAM PŘÍLOH

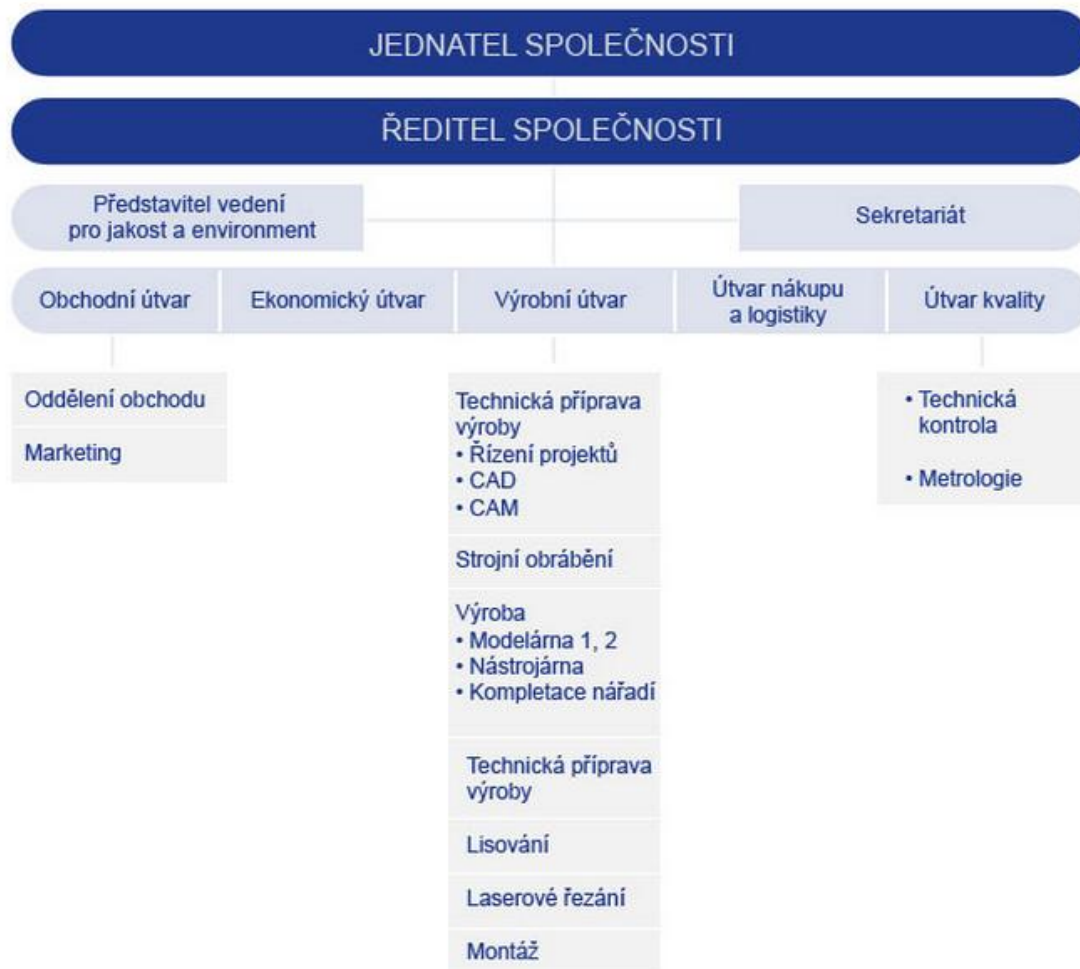
Příloha PI Organizační struktura společnosti

Příloha PII Vertikální analýza rozvahy

Příloha PIII Horizontální analýza rozvahy

Příloha PIV Du Pont Diagram

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI



PŘÍLOHA P II: VERTIKÁLNÍ ANALÝZA ROZVAHY

Položka	2010		2011		2012	
AKTIVA CELKEM	506 634	100%	484 210	100%	555 473	100%
Dlouhodobý majetek	373 771	73,78	345 300	71,32	409 857	73,79
Dlouhodobý nehmotný majetek	36	0,01	2 245	0,46	1 133	0,2
Software	36	0,01	2 245	0,46	1 133	0,2
Dlouhodobý hmotný majetek	357 602	70,58	326 842	67,5	393 456	79,83
Pozemky	4 018	0,79	4 018	0,83	4 018	0,72
Stavby	276 040	54,49	260 750	53,85	248 797	44,79
Samostatné movité věci a jejich soubory	75 546	14,9	60 158	12,42	54 998	9,9
Nedokončený dlouhodobý HM	0	0	33	0	4 139	0,75
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý HM	1 998	0,39	1 883	0,39	81 504	14,67
Dlouhodobý finanční majetek	16 133	3,18	16 213	3,35	15 268	2,75
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	600	0,12	600	0,12	600	0,11
Jiný dlouhodobý finanční majetek	15 533	3,06	15 613	3,22	14 668	2,64
Oběžná aktiva	130 045	25,67	136 036	28,09	144 366	25,99
Zásoby	36 558	7,22	33 721	6,96	40 525	7,29
Materiál	4 086	0,81	3 525	0,73	6 858	1,23
Nedokončená výroba a polotovary	32 285	6,37	30 037	6,2	33 423	6,02
Zboží	187	0,04	159	0,03	244	0,04
Krátkodobé pohledávky	57 941	11,44	42 047	8,68	66 944	12,05
Pohledávky z obchodních vztahů	55 002	10,86	40 285	8,32	64 314	11,58
Stát - daňové pohledávky	2 230	0,44	0	0	0	0
Krátkodobé poskytnuté zálohy	709	0,14	1 762	0,36	2 615	0,47
Dohadné účty aktivní	0	0	0	0	15	0
Krátkodobý finanční majetek	35 546	7,02	60 268	12,45	36 897	6,64
Peníze	546	0,11	657	0,13	1 072	0,19
Účty v bankách	35 000	6,9	59 611	12,31	35 825	6,45
Časové rozlišení	2 818	0,55	2 874	0,59	1 250	0,23
Náklady příštích období	2 818	0,55	2 874	0,59	1 250	0,23

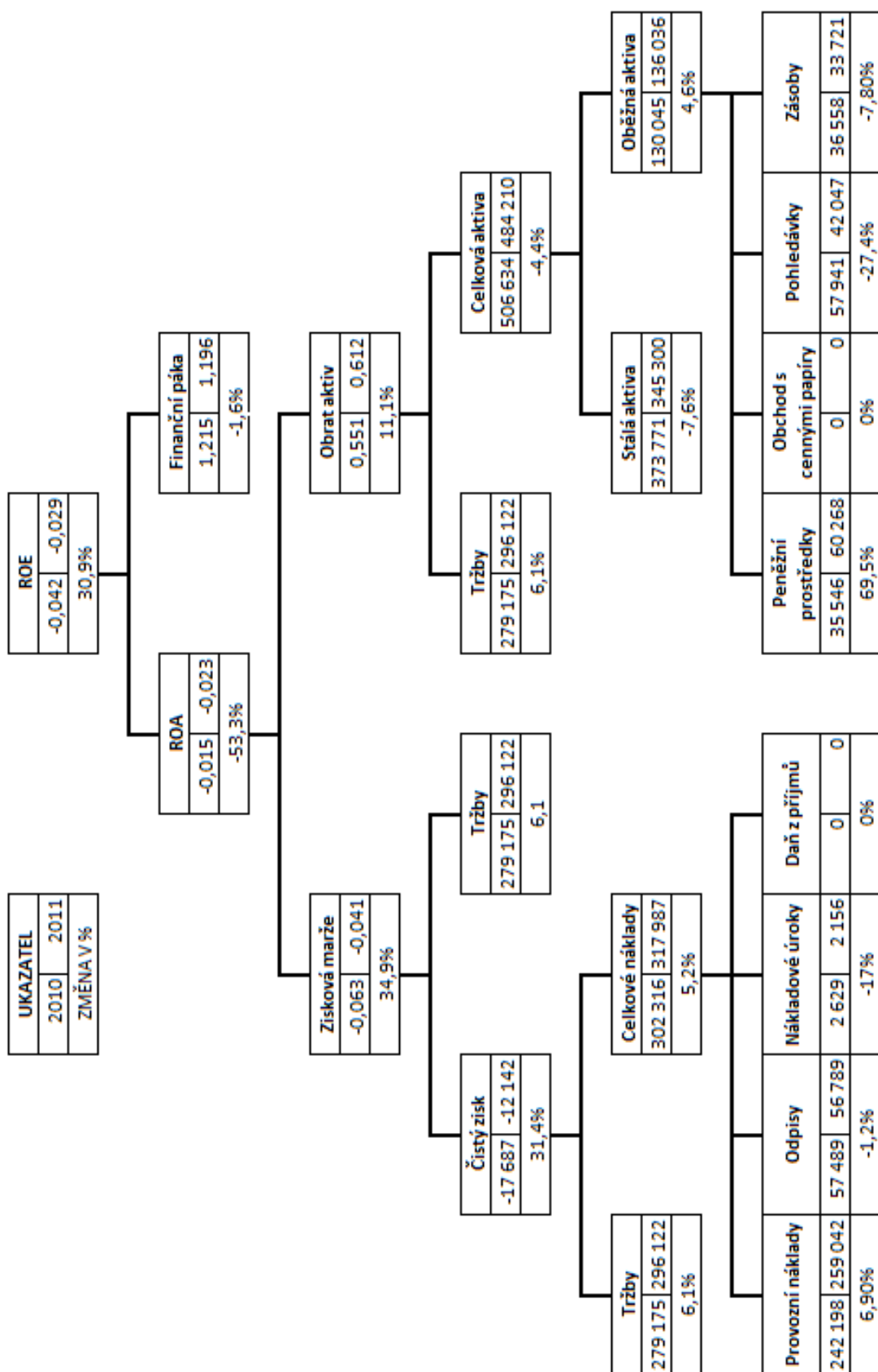
PASIVA CELKEM	506 634	100%	484 210	100%	555 473	100%
Vlastní kapitál	417 044	82,32	404 902	83,62	424 988	76,51
Základní kapitál	10 000	1,97	10 000	2,06	10 000	1,8
Základní kapitál	10 000	1,97	10 000	2,06	10 000	1,8
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	6 326	1,25	6 326	1,31	6 326	1,14
Zákonný rezervní fond / nedělitelný fond	6 326	1,25	6 326	1,31	6 326	1,14
Výsledek hospodaření minulých let	418 405	82,59	400 718	82,76	386 023	69,49
Nerozdělený zisk minulých let	418 405	82,59	418 405	86,41	415 852	74,86
Neuhrazená ztráta minulých let	0	0	-17 687	-0,37	-29 829	-5,37
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-17 687	-3,49	-12 142	-2,51	22 639	4,07
Cizí zdroje	89 590	17,68	79 308	16,38	130 485	23,49
Krátkodobé závazky	25 276	4,99	23 370	4,83	36 342	6,54
Závazky z obchodních vztahů	12 876	2,54	8 924	1,84	15 187	2,73
Závazky ke společníkům, členům družstva	2 175	0,43	862	0,18	8 415	1,51
Závazky k zaměstnancům	78	0,01	69	0,01	5 134	0,92
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 792	0,55	3 213	0,66	3 027	0,54
Stát - daňové závazky a dotace	0	0	913	0,19	1 077	0,19
Krátkodobé přijaté zálohy	1 779	0,35	692	0,14	718	0,12
Dohadné účty pasivní	484	0,09	2 830	0,58	2 784	0,5
Jiné závazky	5 092	1,01	5 867	1,21	0	0
Bankovní úvěry a výpomoci	64 314	12,69	55 938	11,55	94 143	16,95
Bankovní úvěry dlouhodobé	41 238	8,14	31 993	6,61	94 143	16,95
Krátkodobé finanční výpomoci	23 076	4,55	23 946	4,94	0	0

PŘÍLOHA P III: HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA ROZVAHY

Položka	2010	abs.	rel.	2011	abs.	rel.	2012
AKTIVA CELKEM	506 634	-22 424	-4,42	484 210	71 263	14,72	555 473
Dlouhodobý majetek	373 771	-28 471	-7,62	345 300	64 557	18,7	409 857
Dlouhodobý nehmotný majetek	36	2 209	37,6	2 245	-1 112	-49,53	1 133
Software	36	2 209	37,6	2 245	-1 112	-49,53	1 133
Dlouhodobý hmotný majetek	357 602	-30 760	-8,6	326 842	66 614	20,38	393 456
Pozemky	4 018	0	0	4 018	0	0	4 018
Stavby	276 040	-15 290	-5,54	260 750	-11 953	-4,58	248 797
Samostatné movité věci a jejich soubory	75 546	-15 388	-20,36	60 158	-5 160	-8,58	54 998
Nedokončený dlouhodobý HM	0	33		33	4 106	542,42	4 139
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý HM	1 998	-115	-5,76	1 883	79 671	4 328,41	81 504
Dlouhodobý finanční majetek	16 133	120	0,49	16 213	-945	-5,83	15 268
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	600	0	0	600	0	0	600
Jiný dlouhodobý finanční majetek	15 533	80	0,52	15 613	-945	-6,05	14 668
Oběžná aktiva	130 045	5991	4,6	136 036	8 330	6,12	144 366
Zásoby	36 558	-2837	-7,76	33 721	6 804	20,18	40 525
Materiál	4 086	-561	-13,73	3 525	3 333	94,55	6 858
Nedokončená výroba a polotovary	32 285	-2248	-6,96	30 037	3 386	11,27	33 423
Zboží	187	-28	-14,97	159	85	53,46	244
Krátkodobé pohledávky	57 941	-15894	-27,43	42 047	24 897	59,21	66 944
Pohledávky z obchodních vztahů	55 002	-14717	-26,76	40 285	24 029	59,65	64 314
Stát - daňové pohledávky	2 230	-2 300		0	0	0	0
Krátkodobé poskytnuté zálohy	709	1 053	248,5	1 762	853	48,41	2 615
Dohadné účty aktivní	0	0	0	0	15		15
Krátkodobý finanční majetek	35 546	24 722	69,55	60 268	-23 371	-38,78	36 897
Peníze	546	111	20,33	657	415	63,17	1 072
Účty v bankách	35 000	24 611	70,32	59 611	-23 786	-39,9	35 825
Časové rozlišení	2 818	56	1,99	2 874	-1 624	-56,51	1 250
Náklady příštích období	2 818	56	1,99	2 874	-1 624	-56,51	1 250

Položka	2010	abs.	rel.	2011	abs.	rel.	2012
PASIVA CELKEM	506 634	-22 424	-4,43	484 210	71 263	14,72	555 473
Vlastní kapitál	417 044	-12 142	-2,91	404 902	20 086	4,96	424 988
Základní kapitál	10 000	0	0	10 000	0	0	10 000
Základní kapitál	10 000	0	0	10 000	0	0	10 000
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	6 326	0	0	6 326	0	0	6 326
Zákonný rezervní fond / nedělitelný fond	6 326	0	0	6 326	0	0	6 326
Výsledek hospodaření minulých let	418 405	-17 687	-4,23	400 718	-14 695	-36,67	386 023
Nerozdělený zisk minulých let	418 405	0	0	418 405	-2 553	-0,61	415 852
Neuhrazená ztráta minulých let	0	-17 687		-17 687	-12 142	-40,71	-29 829
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-17 687	5 545	31,35	-12 142	34 781	372,9	22 639
Cizí zdroje	89 590	-10 282	-11,48	79 308	51 177	64,53	130 485
Krátkodobé závazky	25 276	-1 906	-7,54	23 370	12 972	55,51	36 342
Závazky z obchodních vztahů	12 876	-3 952	-30,69	8 924	6 263	70,18	15 187
Závazky ke společníkům, členům družstva	2 175	-1 313	-60,37	862	7 553	876,22	8 415
Závazky k zaměstnancům	78	-9	-11,54	69	5 065	7340,58	5 134
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 792	421	15,07	3 213	-186	-5,79	3 027
Stát - daňové závazky a dotace	0	913		913	164	17,96	1 077
Krátkodobě přijaté zálohy	1 779	-1 087	61,1	692	26	3,76	718
Dohadné účty pasivní	484	2 346	584,71	2 830	-46	-1,63	2 784
Jiné závazky	5 092	775	15,22	5 867	-5 867		0
Bankovní úvěry a výpomoci	64 314	-8 376	-13,02	55 938	38 205	68,3	94 143
Bankovní úvěry dlouhodobé	41 238	-9 245	-22,42	31 993	62 150	194,26	94 143
Krátkodobé finanční výpomoci	23 076	240	3,77	23 946	-23 946		0

PŘÍLOHA P IV: DU PONT DIAGRAM



UKAZATEL		2011	2012
ZMĚNA V %			

ROE		2011	2012
ZMĚNA V %			

ROA		2011	2012
ZMĚNA V %			

Finanční páka		2011	2012
ZMĚNA V %			

Zisková marže		2011	2012
ZMĚNA V %			

Obrát aktiv		2011	2012
ZMĚNA V %			

Čistý zisk		2011	2012
ZMĚNA V %			

Tržby		2011	2012
ZMĚNA V %			

Tržby		2011	2012
ZMĚNA V %			

Tržby		2011	2012
ZMĚNA V %			

Celkové náklady		2011	2012
ZMĚNA V %			

Stálá aktiva		2011	2012
ZMĚNA V %			

Celková aktiva		2011	2012
ZMĚNA V %			

Oběžná aktiva		2011	2012
ZMĚNA V %			

Provozní náklady		2011	2012
ZMĚNA V %			

Odpisy		2011	2012
ZMĚNA V %			

Nákladové úroky		2011	2012
ZMĚNA V %			

Peněžní prostředky		2011	2012
ZMĚNA V %			

Obchod s cennými papíry		2011	2012
ZMĚNA V %			

Pohledávky		2011	2012
ZMĚNA V %			

Zásoby		2011	2012
ZMĚNA V %			

Daň z příjmů		2011	2012
ZMĚNA V %			