

Projekt využití nástrojů controllingu ve vybrané společnosti

Bc. Jaroslav Šustr

Diplomová práce
2021

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Jaroslav Šustr
Osobní číslo:	M19027
Studijní program:	N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor:	Finance
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Projekt využití nástrojů controllingu ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši z oblasti controllingu a jeho nástrojů používaných v podnikovém řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a analyzujte současný stav využívání nástrojů controllingu ve společnosti.
- Zpracujte projekt využití vybraných nástrojů controllingu v dané společnosti.
- Zhodnoťte nákladovou, časovou, rizikovou náročnost a přínosy projektu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Forma zpracování diplomové práce: Tištěná/elektronická

Seznam doporučené literatury:

- ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 381 s. ISBN 9788073579180.
- HAVLÍČEK, Karel. *Small business: management & controlling*. Kijev: Univerzita Ukrajina, 2014, 177 s. ISBN 978-966-388-494-3.
- KERZNER, Harold. *Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling*. Twelfth edition. Hoboken: Wiley, 2017, 814 s. ISBN 978-1-119-16535-4.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŽILAVSKÝ, Ondřej. *Controlling: studijní text*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2014, 111 s. ISBN 978-80-214-4857-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ludmila Kozubiková, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: 15. ledna 2021
Termín odevzdání diplomové práce: 20. dubna 2021

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této diplomové práce je vypracovat projekt využití nástrojů controllingu ve vybrané společnosti. V rámci řešení byla použita situační analýza, která zahrnuje například analýzu odběratelů, dodavatelů, konkurence nebo ekonomickou analýzu, a analýzy současného stavu controllingu. Na základě těchto analýz došlo k vymezení projektových příležitostí, které byly dále rozpracovány. Navržené řešení obsahuje doporučení na zavedení pozice controllera, zdokonalení systému řízení nákladů včetně rozdělení nákladů dle kapacitního členění a návrh na zlepšení operativního plánování se sledováním odchylek. Tyto doporučení mají přispět k lepšímu řízení nákladů a plánování ve společnosti. Projekt obsahuje také zavedení controllingového reportingu, který zabezpečí poskytování informací o dosažených výsledcích. Přínosem této práce je tedy celkové zefektivnění řízení podniku.

Klíčová slova: controlling, controller, plánování, řízení, reporting, reklasifikace nákladů

ABSTRACT

The aim of this diploma thesis is to develop a project for the use of controlling tools in a selected company. In this process was used situational analysis, which includes, for example, analysis of customers, suppliers, competitors or economic analysis, and analysis of the current state of controlling. Based on these analyzes, project opportunities were defined and further developed. The proposed solution contains recommendations for the introduction of the position of controller, improvement of the cost management system, including the distribution of costs according to capacity breakdown, and a proposal for improving operational planning with monitoring of deviations. These recommendations are intended to contribute to better cost management and planning process in the company. The project also includes the introduction of controlling reporting, which will ensure the provision of information on the results achieved. The benefit of this diploma is the overall streamlining of business management.

Keywords: controlling, controller, planning, management, reporting, cost reclassification

Touto formou bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce, paní Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D., za její cenné rady, perfektní spolupráci, ochotu a čas, který věnovala mé diplomové práci.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 CONTROLLING.....	13
1.2 CÍLE, ÚKOLY A FUNKCE CONTROLLINGU	15
1.3 FILOZOFIE CONTROLLINGU	16
2 ZÁKLADNÍ PRVKY SYSTÉMU CONTROLLINGU.....	18
2.1 PLÁNOVÁNÍ.....	18
2.2 KONTROLA	18
2.3 REPORTING.....	20
2.4 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ JAKO PODKLAD PRO CONTROLLING.....	22
3 ZAVEDENÍ CONTROLLINGU.....	24
3.1 DŮVODY PRO ZAVEDENÍ CONTROLLINGU	24
3.2 PŘEDPOKLADY OVLIVŇUJÍCÍ ZAVEDENÍ.....	24
3.3 POZICE CONTROLLERA	25
4 ZÁKLADNÍ ČLENĚNÍ CONTROLLINGU.....	27
4.1 OPERATIVNÍ CONTROLLING	27
4.1.1 Operativní plány a rozpočet	27
4.2 STRATEGICKÝ CONTROLLING	28
4.2.1 Úkoly strategického controllingu.....	28
4.3 FINANČNÍ CONTROLLING	29
4.4 NÁKLADOVÝ CONTROLLING.....	29
4.5 PERSONÁLNÍ CONTROLLING	30
5 ZAŘAZENÍ CONTROLLINGU A CONTROLLERA V ORGANIZAČNÍ STRUKTUŘE	32
5.1 ORGANIZAČNÍ ZAČLENĚNÍ.....	32
5.1.1 Liniová organizační struktura	32
5.1.2 Štábní organizační struktura.....	33
5.2 POZICE CONTROLLERA VE SPOLEČNOSTI	34
6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	35
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	36
7 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI.....	37
7.1 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	37
7.2 VÝROBKOVÉ PORTFOLIO	38

7.3	VIZE A STRATEGIE	38
7.4	ANALÝZA ODBĚRATELŮ	39
7.5	ANALÝZA DODAVATELŮ	40
7.6	SITUACE V ODVĚTVÍ.....	40
8	ANALÝZA FINANČNÍ SITUACE PODNIKU.....	42
8.1	VÝVOJ ZISKU	42
8.2	UKAZATELE LIKVIDITY	42
8.3	ANALÝZA RENTABILITY	43
8.4	UKAZATELE AKTIVITY.....	44
8.5	ANALÝZA ZADLUŽENOSTI	44
8.6	SWOT ANALÝZA	45
8.7	ANALÝZA STRUKTURY MAJETKU A ZDROJŮ FINANCOVÁNÍ.....	46
8.8	ANALÝZA VÝNOSŮ A NÁKLADŮ	48
9	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ SPOLEČNOSTI.....	51
9.1	PLÁNOVÁNÍ A KONTROLA.....	51
9.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	52
9.3	ŘÍZENÍ CASH FLOW	52
9.4	KALKULAČNÍ SYSTÉM	53
9.5	SLEDOVÁNÍ POHLEDÁVEK	53
9.6	REPORTING.....	53
9.7	INFORMAČNÍ SYSTÉM	54
10	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU JAKO PODKLAD PRO PROJEKTOVOU ČÁST	55
11	PROJEKT VYUŽITÍ NÁSTROJŮ CONTROLLINGU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	57
11.1	NÁVRH NA ZAVEDENÍ POZICE CONTROLLERA	57
11.1.1	Úkoly controllera v podniku	58
11.1.2	Požadavky na pozici controllera	59
11.2	NÁVRH NA ZKONOLANENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	59
11.2.1	Odpovědnostní střediska	59
11.2.2	Logistika a skladování.....	61
11.2.3	Návrh na úpravu struktury nákladů.....	61
11.3	NÁVRH NA ZDOKONALENÍ ZPŮSOBU PLÁNOVÁNÍ.....	67
11.3.1	Plán odbytu.....	67
11.4	NÁVRH NA ZLEPŠENÍ OPERATIVNÍHO PLÁNOVÁNÍ VČETNĚ ANALÝZY ODCHYLEK	68

11.4.1	Plán tržeb s analýzou odchylek	68
11.4.2	Plán nákladů s analýzou odchylek	69
11.4.3	Plán hospodářského výsledku s analýzou odchylek.....	70
11.4.4	Plán investic s analýzou odchylek.....	71
11.4.5	Plán Cash Flow s analýzou odchylek.....	71
11.4.6	Personální plán s analýzou odchylek	72
11.5	ŘÍZENÍ ODCHYLEK.....	73
11.5.1	Zaznamenávání odchylek.....	74
11.5.2	Návrh nápravných opatření	75
11.6	ZAVEDENÍ CONTROLLINGOVÉHO REPORTINGU	76
11.6.1	Reporting pro management podniku	77
11.6.2	Reporting pro jednotlivá střediska	77
12	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	79
12.1	PŘÍNOSY PROJEKTU	79
12.2	EKONOMICKÁ NÁROČNOST PROJEKTU	79
12.3	RIZIKA PROJEKTU	81
12.4	ČASOVÁ NÁROČNOST PROJEKTU.....	83
	ZÁVĚR	85
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	87
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	90
	SEZNAM OBRÁZKŮ	91
	SEZNAM TABULEK.....	92
	SEZNAM PŘÍLOH.....	94

ÚVOD

Controlling plní důležitou funkci v efektivním řízení podniku, hlavně v dnešní době, kdy dochází ke změnám stále rychleji, na které je nutné včas reagovat. Jeho úkolem je tedy především koordinovat a podporovat rozhodovací činnosti managementu podniku, díky čemuž přispívá k bezproblémovému chodu společnosti a plnění stanovených vytyčených operativních a strategických cílů. Controlling je tedy orientovaný na budoucnost, ale aby správně fungoval potřebuje mít k dispozici informace z finančního a manažerského účetnictví.

Diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí první část je teoretická a druhá praktická.

Teoretická část je zpracována za pomoci kritické literární rešerše a slouží jako podklad pro praktickou část. Na začátku se věnuje definici controllingu a jeho cílům a úkolům v podniku. Následující kapitoly popisují základní prvky controllingu a jeho zavedení a zařazení v podniku, včetně různých možností začlenění controllingu v organizační struktuře podniku. V těchto kapitolách jsou také specifikovány základní pojmy z oblasti controllingu. Celá teoretická část je zakončena popsáním pozice controllera v podniku.

Praktická část se skládá z analytické části a projektu. Úvod praktické části se věnuje představení společnosti, analýze využívání controllinových nástrojů a situační analýze podniku. Na základě zjištěných skutečností, které jsou východiskem k formulování návrhů a doporučení včetně následného zpracování projektu, jsou definovány projektové příležitosti. Ty se v rámci projektu popisují, rozpracovávají a jejich cílem je přispět k lepšímu fungování podniku jako celku. Konkrétně se jedná o doporučení zavedení vybraných controllinových nástrojů a efektivnímu používání reportingu.

Závěr projektu se zabývá možnými přínosy a riziky vypracovaného projektu, který je také podroben časové a nákladové analýze.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této diplomové práce je vypracovat projekt, který bude řešit využití nástrojů controllingu ve vybrané společnosti za účelem zefektivnění jejího ekonomického řízení. Při tvorbě projektu jsem vycházel ze stavu, kdy ve společnosti není controlling zaveden. Pro vypracování projektu je potřeba splnit tyto dílčí cíle:

- provést zpracování kritické literární rešerše zabývající se controllingem v teoretické části z různých literárních pramenů,
- analyzovat současnou finanční situaci společnosti,
- analyzovat současný stav nástrojů řízení ve společnosti,
- zpracovat na základě získaných informací projektové řešení,
- vyhodnotit přínosy, rizika, náročnost a náklady spojené s projektem a navrhnout doporučení pro vedení společnosti.

Teoretická část je komparací poznatků z oblasti controllingu vypracované pomocí tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Zjištěné poznatky slouží jako podklad pro praktickou část.

V praktické části je provedena analýza účetních výkazů společnosti za roky 2017–2019. V rámci analýzy finanční situace podniku jsou počítány ukazatele likvidity, aktivity a analýza zadluženosti a rentability. Při analýze současného stavu controllingu je využito účetních výkazů, interní podnikové dokumentace a informací získaných přímo od managementu podniku.

Projektová část řeší návrhy na využití vybraných nástrojů controllingu pro vybranou společnost na základě projektových příležitostí, které vycházejí z analytické části.

Závěrečná část diplomové práce se zabývá vyhodnocením přínosů, rizik, náročnosti a nákladů spojených s projektem s cílem navrhnout doporučení vedení společnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

Termín controlling nelze jednoznačně definovat, neboť v odborné literatuře existuje nespočetné množství relativně odlišných vysvětlení tohoto termínu od různých autorů, českých i zahraničních.

„Někdo říká: “Je to jenom heslo...Módní trend, který brzo zanikne“ Jiní experti se nás snaží přesvědčit, že controlling je všespasitelný přístup, který zajistí, že všechno bude fungovat skvěle a samo“ (Zámečník, 2016, s. 7).

Controlling je odvozen z anglického slova *to control*, které můžeme chápat jako: vést, řídit, regulovat, stanovit, kontrolovat, zkoušet, ovládat nebo plánovat. To je důvodem, proč má moderní controlling tolik podob (Eschenban, 2012, s. 34).

Kerzner (2003, s. 193) popisuje controlling jako tříkrokový proces měření pokroku směrem k cíli a hodnocení toho, co zbývá udělat. Při takovém měření a hodnocení je nezbytné přijmout nápravná opatření k dosažení nebo překročení cílů. Mezi tyto tři kroky patří měření, hodnocení a opravy.

To, jak chápeme samotný pojem controlling se přizpůsobovalo zejména vývoji ekonomiky. V počátcích šlo o správu finančních záležitostí a dnes chápeme controlling jako systémový přístup. I v dnešní době stále existují koncepce controllingu, které se zaměřují na početnictví. V těchto případech se mylně controlling srovnává s důslednou kontrolou, což je nedostatečné a nevystihuje to podstatu controllingu. Controlling není totiž kontrola, ale aktivní způsob řízení podniku, zaměřený na budoucnost (Žižlavský, 2014, s. 8).

Počátky controllingu můžeme vidět již u výrobních a dopravních podniků v USA na konci 19. století. Tehdy byla, naplní práce controllera, správa finančních záležitostí a postupem doby mu byly přidány i další úkoly jako je například plánování a poradenství. V Evropě se myšlenka controllingu začala objevovat od 50. let minulého století (Synek, 2011, s. 415).

Jednou z podstatných funkcí controllingu je včasné varování. Na základě zjištěných odchylek dochází k opravě stávajících trendů či návrhu opatření na odstranění zjištěných odchylek (Horváthová, Bláha, Čopíková, 2016, s. 324).

1.1 Definice a podstata controllingu

Pojem controlling podle Krále (2010, s. 26–28) můžeme považovat za nástroj řízení, jehož úkolem je v podniku koordinovat plánování, kontroly a s tím související zabezpečení příslušných dat, za účelem zlepšení podnikových výsledků. Koordinaci, na níž je v controllingu kladen důraz nelze zajistit pouze vzájemným propojením jednotlivých složek plánování a složek kontroly, ale vazbou mezi plánem a jeho kontrolou.

Podle autorky Krčové (2006, s. 10) je controlling způsob řízení firmy, který v sobě obsahuje funkce:

- plánování,
- analýzy,
- kontroly,
- řízení,
- informatiky.

„Podstatou controllingu je ekonomický přístup k řízení podniku, systematické provádění na budoucnost podniku cílově orientovaných činností (používajících na úzká místa zaměřovaného souboru nástrojů řízení) podporující řízení podniku k dosažení podnikatelských cílů vlastníků ve stále se měnícím tržním prostředí, k životaschopnosti a úspěšné dlouhodobé existenci podniku“ (Konečný, 2007, s. 5). Dle Havlíčka (2011, s. 13) je nutné vnímat controlling jako systém řízení, ne jako provádění kontroly.

V závislosti na okolí a způsobu práce okolí, se dá na controlling pohlížet z různých aspektů:

- Controlling jako myšlení označuje v managementu podniku jeho nastavení a korekci jednání směrem k dosažení stanoveného cíle a přezkoumání dosažení tohoto cíle.
- Controlling je subsystém řízení a může být pochopen jako podpora a poradenství pro vedení podniku.
- Můžeme ho popsat jako způsob práce, který popisuje profesionální, systematické a problémům adekvátní metody užitečného přístupu.
- Proces, který označuje pracovní činnosti v controllingu a interakci s řídicími pracovníky jednotlivých stupňů řízení a také s pracovníky v oborech a s externími třetími stranami.

- Jako o nástroji o něm mohou hovořit například řídicí pracovníci, kteří využívají návrhy a doporučení od controllera.
- Controlling jako koncepce označuje myšlenky, cíle a záměry funkce a jejich vztah s jinými funkcemi.
- Controlling jako funkce, která zdůrazňuje úkoly a jejich včasné plnění.

(Eschenbach a Siller, 2012, s. 38)

1.2 Cíle, úkoly a funkce controllingu

Hlavním cílem controllingu je udržení trvalé životaschopnosti podniku a jeho operativnosti. Největší přínos controllingu představuje tedy jeho podpora pro management v pokusech si tyto atributy vytvořit, udržet nebo je uplatnit. Tento přínos můžeme popsat v zajištění dílčích cílů:

- **Schopnost anticipace:** poskytnutí aktuálních, srozumitelných a včas poskytnutých informací o možných budoucích změnách v okolí podniku.
- **Schopnost adaptace:** připravení aktuálních a vhodných informací o již provedených změnách v okolí podniku nebo přímo uvnitř podniku.
- **Schopnost koordinace:** postupné schvalování cílů a jednání v subsystému podniku.
- **Schopnost proveditelnosti plánů:** zajistit, aby byly uvnitř společnosti prosazeny strategické a operativní plány, jak bylo naplánováno.

(Eschenbach a Siller, 2012, s. 40)

Aby podnik dokázal splnit jednotlivé dílčí cíle, přebírá v rámci systému řízení podniku následující základní funkce:

- **Informační funkce:** poskytnutí servisu, potřebného pro splnění úkolů. Controlling je přitom zodpovědný za správnost, včasnost a přiměřenost podpory.
- **Inovační funkce:** kromě poradenství může controlling provádět i řídicí výkony nebo se na řízení aktivně podílet. Náplň práce spočívá především ve vytváření nástrojů a metod, které se používají v jednotlivých podsystémech řízení.
- **Funkce koordinační:** úlohou controllingu je vytvořit předpoklady pro koordinaci v systému řízení.

- **Racionalizační funkce:** zásadním bodem této funkce je zjištění, v jaké míře jednají lidé v podniku racionálně. Rozhodnutí dělají totiž většinou emocionálně a řídicí pracovníci se často chovají oportunisticky.

(Žižlavský, 2014, s. 11–12)

Do úkolů controllingu podle Financial Executives Institute patří:

- **Plánování** – důležitou roli hraje vytvoření plánovacího systému podniku, koordinace a provádění plánovacích prací a schopnost přispívat k optimální strategii podniku.
- **Výkaznictví a interpretace** – srovnání plánu se skutečností včetně analýzy odchylek a uvedení příčin vzniku. Komentář k průběhu činnosti, závěry týkající se podniku, výrobků a vnitropodnikových jednotek.
- **Hodnocení a poradenství** – poradenství zejména pro manažery týkající se otázek plánování, řízení, kontroly. Následné vyhodnocení důležitých finančních a ekonomických rozhodnutí.
- **Daňové záležitosti** – sledování všech záležitostí, zabývajících se daněmi.
- **Výkaznictví pro státní účely** – zabezpečení všech výkazů pro státní instituce.
- **Ochrana majetku** – vnitřní kontrolní systém, zajištění ochrany majetku.
- **Národohospodářské výzkumy** – průběžná analýza okolí podniku.

(Zámečnick, 2016, s. 12)

1.3 Filozofie controllingu

Filozofii controllingu můžeme popsat pomocí těchto tří základních principů:

- **Orientace na cíl** – tzn., že se controlling přímo účastní na stanovení podnikových cílů, jejich kontrole a zároveň pomáhá zpracovat metodiku plánování vhodnou pro daný podnik.
- **Orientace na úzká místa** – controlling se snaží vybudovat informační systém, který poskytne dostatečné množství kvalitních dat a pomůže najít a následně eliminovat úzká místa, která překáží splnění podnikových cílů.

- **Orientace na budoucnost** – minulost je zajímavá podle toho, jak ovlivňuje budoucí vývoj a dokáže pomoci předcházet problémům. Dochází k přechodu od zpětné vazby k dopředné vazbě a perspektivnímu učení.

(Kubíčková, 2014, s. 454)

2 ZÁKLADNÍ PRVKY SYSTÉMU CONTROLLINGU

V této kapitole budou popsány prvky controllingu jako je plánování, kontrola, reporting a manažerské účetnictví.

2.1 Plánování

Eschenbach a Siller (2012, s. 74) ve své knize popisují plánování jako proces zpracování informací, přičemž kvalita těchto informací se odvíjí od toho, jak jsou informace, které jsou k dispozici, dobré a kvalitní. Výsledkem plánování jsou potom plány, které obsahují nové informace.

Plánování si můžeme představit jako proces, jehož úkolem je stanovení cílů podniku a způsob jejich dosažení. Souhrn jednotlivých podnikových plánů potom představuje formování podnikových cílů do konkrétních specifických oblastí, které se odvíjí od konkrétní věcné náplně příslušné vnitropodnikové jednotky (Poniščiaková a Gogolová, 2017, s. 15–16).

Podle časového horizontu, dle kterého jsou plány připravovány můžeme rozlišit dlouhodobé a krátkodobé plánování. Dlouhodobé plánování závisí na velikosti podniku a účelu plánu, obvykle se ale neuvažuje o delším časovém období, než je 6 let. Krátkodobé plánování probíhá zpravidla do jednoho roku a z hlediska managementu podniku jej můžeme nazvat jako rozpočet. Rozpočet využívá každý podnik pro krátkodobé řízení svých aktivit a vychází z operativních plánů jednotlivých podnikových středisek. Jelikož se prolíná všemi oblastmi řízení, je povinností manažerů a jejich podřízených dodržovat stanovená rozpočtová pravidla (Havlíček, 2011, s. 82).

2.2 Kontrola

Kontrola v podniku reprezentuje podsystém, který je zaměřený na hodnocení jevů nebo procesů probíhajících v řízeném objektu, nebo takových jevů a procesů, které již proběhly, či takových, jejichž průběh lze predikovat s cílem přispět k dynamickému rovnovážnému stavu podniku (Poniščiaková a Gogolová, 2017, s. 16).

Pro potřeby controllingu je zásadní rozdíl mezi okamžikem kontroly v těchto typech kontrol:

- feed-forward neboli dopředná vazba – ta se provádí, aby se v podniku předešlo působení rušivých vlivů na plán, např. pomocí včasného podávání informací,
- souběžná kontrola provádění – ta se provádění pro potřeby řízení a regulace,

- feed-back neboli zpětná vazba – jejím účelem je odstraňovat již vzniklé důsledky rušivých vlivů, např. opatření k nápravě.

(Eschenbach a Siller, 2012, s. 76)

2.2.1 Analýza odchylek

V rámci kontroly je nezbytné porovnávat stanovené hodnoty se skutečnými a následně analyzovat vzniklé rozdíly. Toto srovnání včetně analýzy rozdílů je klíčová informační podpora řízení a probíhá v:

- kalkulacích, kde je založeno na stanovení předběžných kalkulací nákladů výkonů, zjištění výsledných kalkulací a jejich porovnání,
- rozpočetnictví, kde vychází ze stanových rozpočtů nákladů a výnosů podniku a vnitropodnikových útvarů a následné kontroly jejich plnění,
- odpovědnostním řízení, kde je založena a stanovena jako úkol řídicím pracovníkům v souladu s jejich pravomocemi a odpovědností.

(Fibírová a spol., 2020, s. 153)

Každá odchylka mezi plánem a skutečností není ale podnětem pro controlling, jelikož z praktického hlediska je nemožné dosáhnout nulových odchylek. Z toho důvodu mezi vedením podniku a controllingem je zapotřebí stanovit míru tolerance odchylek a teprve při překročení této tolerance začne controlling pracovat. Odchylky jsou totiž reakcí na vývoj podnikatelského okolí a signalizují vstup pro nápravná opatření. Nápravná opatření mají tedy vznikat podle předem určených pravidel. Můžeme je rozdělit do těchto kategorií:

- **Velmi malé odchylky** (např. do 5 %) – u těch se nepožaduje reakce vůbec a controlling se tím nezabývá. Pozornost jí věnuje pouze pokud se opakuje stejná odchylka na stejném procesu a dochází k nárůstu absolutní odchylky.
- **Malé odchylky** (např. 5–10 %) – tady záleží na iniciativě řídicích a odborných pracovníků.
- **Střední odchylky** (např. 10–20 %) – dochází k zapojení controllera, který řeší problémy s pomocí odborných pracovníků.
- **Velké odchylky** (např. větší než 20 %) – tady musí controller včas informovat vedení podniku a snaží se nalézt celopodnikové řešení. Zde musí controller také zapojit

vedení, protože toto řešení většinou nedokáže uskutečnit bez hierarchické kompetence vedení podniku.

(Kubíčková, 2014, s. 461)

2.3 Reporting

Reporting je moderní metoda, která dokáže hodnotit vnitropodnikové výkonnosti, zajistit vazbu mezi očekávaným výsledkem různých rozhodnutí a realizovanými skutečnostmi. Můžeme ho zařadit mezi základní funkce controllingu, která slouží nejen ke kontrole a vyhodnocování vývoje hospodaření, ale také k plánování a rozhodování o opatřeních, která vedou ke zlepšení výkonnosti podniku. Základem reportingu je zajištění aktuálních, kvalitních a na problémy orientovaných informací, které jsou obsaženy ve vypracovaných zprávách – reportu (Zámečník, 2016, s. 34)

Termín reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek. Důležitou součástí jsou stanovená kritéria řízení výkonnosti, ty se využívají pro hodnocení skutečného vývoje v porovnání se stanovenými cíli a úkoly. Charakteristickou vlastností systému účinných kritérií řízení je jejich multikriteriálnost, s vnitřním propojením řízení základních faktorů vývoje efektivnosti (využívání aktiv, kapitálu, dosažených výnosů, vynaložených nákladů, využití vhodné kombinace hodnotových a naturálních kritérií (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 10).

Informace (většinou číselné) se vykazují buď písemně anebo v elektronické podobě v předepsaném rozsahu, struktuře a časové frekvenci managementu organizace. Reporting je základním předpokladem pro kvalitní manažerské rozhodnutí (Horváthová, Bláha a Čopíková, 2016, s. 325). Také podle těchto autorů je součástí reportingu i personální reporting, který zahrnuje předávání informací z personální oblasti, především informace, které se vztahují k personálním nákladům, výsledkům jednotlivých personálních činností apod.

Cílem reportingu je zajistit pro všechny úrovně managementu informace, které jsou relevantní z hlediska rozhodování. Odpovědnost za vypracování těchto informací nese controllingové oddělení, jehož náplní je příprava, zpracování, zhuštění dat a předání informací konkrétním adresátům (Sedláček a Václav, 2014, s. 86)

2.3.1 Úlohy reportingu

Úkolem reportingu je vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, který je schopen hodnotit nejen vývoj podniku jako celku, ale i z jeho dílčích částí a pohledů rozhodující pro řízení. Úkolem controllera při tvorbě reportu je sběr dat, jejich analýza a převedení těchto hodnot na informace, na jejichž základě lze provést řízení a rozhodování. Další důležitou úlohou je vytvoření tzv. efektivního controllingu. Často se stává, že probíhá sběr velkého množství dat bez ohledu na jejich potřebnost a nikdo s nimi už dále nepracuje. Této situaci by se mělo předejít a přispět k efektivnějšímu controllingu (Zámečník, 2016, s. 35–36).

Aby bylo prostřednictvím reportingu poskytnuto managementu společnosti dostatek informací potřebných pro rozhodování a řízení, musí být dodrženy tyto požadavky na report:

- **Objektivita** – jelikož v podniku může dojít ke střetu cílů jednotlivých zájmových skupin (vlastníci x management x jednotlivé útvary atd.), musí být rozhodnutí managementu podpořeno objektivními informacemi. Z toho vyplývá, že je potřeba zajistit nezávislost controllingových útvarů.
- **Ověřitelnost a srozumitelnost** – to platí nejen pro informace, které jsou předkládány managementu, ale i pro zdrojová data, použité metody a výsledky.
- **Vhodný obsah** – je nutné respektovat rovinu, pro kterou je zpráva určena. Důležitá je také správnost příjemce, tedy konkrétní zpráva určená konkrétnímu příjemci, který z ní dostane potřebné informace.
- **Včasnost** – to znamená, že zpráva musí být k dispozici ve správný čas.

(Sedláček a Václav, 2014, s. 91)

2.3.2 Uživatelé reportingu

Šoljaková a Libuše (2010, s. 11–12) uvádí, že pokud chceme pochopit význam, smysl a cíl reportingu, měli bychom začít od analýzy potencionálních uživatelů informací a jejich požadavků. V podstatě můžeme uživatele rozdělit do dvou skupin: interní a externí uživatelé.

Podle Zámečníka (2016, s. 35) mohou externí uživatelé vytvářet velmi široké rozpětí zájmových skupin a jednotlivců, např.:

- dodavatelé, odběratelé, věřitelé atd.,

- státní orgány, které vykonávají kontrolní funkce ve vztahu k činnostem podniku,
- krajské úřady, orgány veřejné správy, zastupitelské orgány obcí a měst apod., které mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku a daného regionu,
- společenské organizace a široká veřejnost.

Interními uživateli jsou vlastníci, zejména pokud vykonávají manažerské funkce a management na různých stupních podnikového a vnitropodnikového řízení. Tito uživatelé mají rozhodovací pravomoci a nesou zodpovědnost za výsledky činnosti podniku (Šoljaková a Libuše, 2010, s. 12)

2.4 Manažerské účetnictví jako podklad pro controlling

„Mezi controllingem a manažerským účetnictvím je určitá nesourodost. Zatímco controlling jako metoda řízení integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, manažerské účetnictví je "jen" informačním nástrojem systému řízení.“ (Psárska, 2016, s. 10)

Jak je uvedeno v předchozích kapitolách, controlling lze považovat za nástroj řízení podniku. Také zjednodušeně můžeme říci, že termín controlling je systém nástrojů manažerského účetnictví (kalkulace, rozpočty...), tedy informační systém primárně orientovaný na hodnotové informace, který management organizace využívá k jejímu řízení a rozhodování. Abychom se v tomto lépe orientovali, uvedeme si definici dle Synka a Kislingerové (2015, s. 325), která říká, že manažerské účetnictví představuje celek, který slouží k potřebám řídicích pracovníků. Není legislativně vymezováno nebo definováno, a proto si účetní jednotka může vytvořit vlastní podobu tohoto okruhu. Manažerské účetnictví je charakterizováno informačními úkoly, tedy má části, jako je nákladové účetnictví a kalkulace. V rámci evidence a kontroly skutečných nákladů by mělo toto účetnictví být schopno poskytovat veškeré údaje o předpokládaných i skutečných průbězích vnitropodnikových dějů a transakcí v minimálně „klasické“ mnohočetné struktuře nákladů:

- Podle druhu.
- Podle účelu vynaložení.
- Podle místa vzniku a odpovědnosti.

Manažerské účetnictví pracuje s jednotlivými částmi podniku jako celek. Zaměřuje se nejen na informace hodnotové (vyjádřené v korunách), ale i na informace verbální (Hakalová,

2012, s. 30). Dle Krále (2010, s. 36–37) se informace manažerského účetnictví, které jsou určeny pro potřeby řízení, pokrývají dvěma zaměřeními controllingu:

- **Nákladovým controllinem**, který se zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku, náklady a výnosy firmy.
- **Finančním controllinem**, jež se zaměřuje na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a řízení jejich peněžních toků.

Informace získává z různých oblastí podniku. Tyto oblasti jsou podle Hakalové (2012, s. 30):

- Finanční účetnictví,
- nákladové účetnictví,
- statistika,
- rozpočetnictví,
- kalkulační systém.

„Právě informační role controllingu určovaná potřebami řízení je zásadním styčným rozhraním s manažerským účetnictvím“ (Král, 2010, s. 30).

3 ZAVEDENÍ CONTROLLINGU

Zavedení controllingu může mít různé podoby podle toho, jestli se jedná o zcela nové zavedení, případně přestavbu nebo doplnění stávajícího controllingu. Nové zavedení controllingu v podniku probíhá, pokud se nevyskytoval pod jinými názvy, jako je např. plánování, kontrola nebo podniková ekonomika. Přestavbou čili novou orientací controllingu rozumíme např. změnu koncepce ukazatelů, změna v rozpočtových procesech, změny ze štábní na liniovou funkci. O doplnění stávajícího controllingu se jedná např. při zavedení normativního controllingu (Eschenbach a Siller, 2012, s. 305)

3.1 Důvody pro zavedení controllingu

Zámečník (2016, s. 7) ve své knize odkazuje na konkurenční prostředí a současné rychlé změny v okolí podniku, na které musí management podniku učinit rychlá a správná rozhodnutí. K tomu, aby tak vedení podniku mohlo učinit, potřebuje spolehlivé, co nejpřesnější a včasné informace, což má za úkol zajistit controllingové oddělení. Controllingové oddělení tedy podle empirických šetření může přinést například:

- výraznou úsporu času pro management,
- pokles fixních nákladů,
- kontrolu dodržování smluvních podmínek,
- predikce ekonomického vývoje, včetně jeho alternativ,
- plán cash flow zahrnující i potřeby vnějšího financování,
- lepší tok informací a dat v podniku,
- větší důvěryhodnost údajů a decentralizované rozhodování.

3.2 Předpoklady ovlivňující zavedení

Aby byl controlling v podniku úspěšný, nepotřebuje jen kvalitní prostředí na práci, ale vyžaduje zejména správné zavedení do podnikového řízení. Aby se mohl controlling v podniku zavést, musí mít příslušný podnik alespoň tyto předpoklady:

- existence rozpočetnictví a evidence nákladů jako základ všech controllingových aktivit, které mají potřebnou vypovídající schopnost,

- management podniku má k dispozici informace ve strukturované formě, které budou sloužit jako základna pro reportingový systém vnitropodnikových výkazů a zpráv na požadované úrovni,
- v podniku existuje uzavřený systém plánování,
- provádí se analýza podniku jako základ pro jeho řízení,
- funkce controllingu se dá zapojit do organizační struktury podniku,
- pracovníci controllingu mají potřebná práva.

(Chodasová, 2012, s. 66–67)

„K tomu, aby se controlling stal moderním nástrojem řízení, je vhodné podpořit controllingové funkce i institucionálně a vytvořit takový controllingový útvar, který bude vykonávat předem stanovené controllingové úlohy podporující dosahování strategie podniku a bude od nejvyššího vedení podniku vybaven příslušnými kompetencemi“ (Kovařík, 2013, s. 24).

3.3 Pozice controllera

Na začátek by bylo vhodné rozlišit mezi controllingem a jeho funkcí a controllerem – nositelem funkce. Ve skutečnosti je totiž controlling ve smyslu řízení hlavním úkolem vedení podniku. Každý řídicí pracovník má v rámci své pracovní náplně také funkci controllingu. Controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu ve spolupráci manažera a controllera a představuje v podstatě průnik obou množin. Tento průnik znamená to, že se manažer a controller vzájemně doplňují. Úkolem manažera je sledovat cíle, úlohy a způsoby jejich dosažení. Controller se stará o rámcové podmínky, dodává nástroje a poskytuje poradenství (Zámečník, 2016, s. 23–24).

Controller je tedy, jak je uvedeno výše, nositelem funkce v controllingu a zastává v něm důležitou roli. Měl by být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, i když nemá stejnou pravomoc v rozhodování v konkrétních záležitostech. Připravuje podklady pro plánování a rozhodování, má roli poradce managementu, informuje o odchylkách a změnách v okolí podniku, chystá metodiku kalkulace, vnitropodnikových cen, rozpočetnictví atd. (Šojaková a Fibírová, 2010, s. 16). Jiný autor, například Horváth (IN: Král, 2010, s. 30) vymezuje roli controllera méně rozsáhle, ale podobně, tedy jako „roli koordinátora a poradce manažera

v podnikovém řízení“. Klade důraz na respektování vývoje v podnikatelském prostředí a upozorňuje na šest rozhodujících oblastí z hlediska dalšího vývoje controllingu, což je:

- **Filosofie controllingu** – zde je posláním controllera být poskytovatelem, jinak řečeno – poskytovat informace, poznatky, postupy, know-how, apod.
- **Působení controllingu hlavně v koordinační a informační činnosti** – tj. podpora strategických cílů a kontrola jejich dosahování.
- **Spoluúčast controllera na rozhodování manažera.**
- **Nástroje controllingu** – ty podle autora mají zásadní význam pro roli informačních a komunikačních technologií.
- **Struktura controllingu** – ta se mění ve dvou směrech: a) rostou požadavky na koordinaci na všech řídicích úrovních; b) nově se tvoří funkce pro specializované oblasti (controller prodeje, aj.)
- **Rozšíření působnosti controllingu do nových odvětví** – to mohou být banky, poradenství, pojišťovny, nemocnice, soudnictví, obchod, ...

Controlling ve firmě musí umět identifikovat klíčové procesy a ty pak nechat řídit těmi, kterým to přísluší na základě efektivního reportingu. Controller je tedy důležitý proto, aby rozuměl firmě, jejím procesům a profitabilitě firmy. Musí umět přizpůsobovat reporty tak, aby byly v souladu s potřebami klíčových pracovníků (tím by se měla zajistit kontrola nad klíčovými procesy a motivace zaměstnanců – ti začnou chápat svůj přínos do firmy). Controller za pomoci benchmarkingu pomáhá nastavovat ctížádostivé, ale splnitelné cíle, neustále tedy přehodnocuje priority v řízení a ziskovosti (Srpková, 2010, s. 373).

4 ZÁKLADNÍ ČLENĚNÍ CONTROLLINGU

Podle obsahu můžeme controlling rozdělit na finanční, nákladový a naturální. Úkolem finančního controllingu je zajistit efektivní řízení finanční a kapitálové struktury podniku a zabývat se řízením peněžních toků s cílem zajistit dostatečnou likviditu. Úkolem nákladového controllingu je vytvoření systému plánování, který umožní vyhodnocovat a následně ovlivňovat vývoj skutečně dosažených výsledků oproti plánům. Pod pojmem naturální controlling si můžeme představit např. controlling výroby, prodeje, zásob, personální controlling. Podle časového horizontu se rozlišuje controlling strategický a operativní (Kubíčková, 2014, s. 496).

4.1 Operativní controlling

Operativní controlling se soustředí na operativní plány, a to v časovém horizontu 1–2 roky. Orientuje se na plánování, kontrolu, vyhodnocování ukazatelů finanční analýzy, které vychází z krátkodobých plánů výnosů a nákladů, příjmů a výdajů a položek rozvahy. Obvykle je vyhodnocován na základě kvantitativních parametrů (Havlíček, 2011, s. 14).

Kubíčková (2014, s. 496) popisuje operativní controlling jako controlling, který se zaměřuje na kratší časovou periodu, obvykle do jednoho roku. Hlavním úkolem je optimalizovat podnikové činnosti a procesy, které přispívají ke zlepšení řízení tvorby zisku. Dochází zde ke srovnávání reality a plánů, zjišťování případných odchylek a návrhu opatření, které mají za úkol naplnit operativní cíle, což přispívá k naplnění celého podnikové strategie. Mezi nejčastěji používané nástroje operativního controllingu se řadí ABC analýza, analýza bodu zvratu, výpočet krátkodobého hospodářského výsledku, investiční propočty a plán likvidity. Za klíčové nástroje můžeme považovat kalkulační metody a finanční analýzu.

4.1.1 Operativní plány a rozpočet

Operativní plánování má za úkol vytvořit plány za jednotlivé oblasti podniku, a to zpravidla na jeden rok. Výsledkem operativního plánovacího procesu jsou plány, které jsou plánovány v peněžních jednotkách, množství a v jednotlivých oblastech. Tyto plány slouží k vytyčení cílů a zájmů jednotlivých oddělení, které se musí vzájemně sladit.

Rozpočet potom můžeme popsat jako výsledek schvalovacího procesu plánu vedoucími pracovníky. Plány a rozpočet by měly dokázat odpovědět na otázku, jakého výsledku podnik chce a může dosáhnout v daném rozpočtovém období. Rozpočet totiž můžeme považovat za

formu plánu, který se skládá z plánovaného výsledku hospodaření, cash flow a plánované bilance.

(Vochozka, 2015, s. 31)

4.2 Strategický controlling

Havlíček (2011, s. 15) uvádí ve své knize, že základem strategického controllingu je strategický plán, cíle, přičemž jeho podstatou je udržet dlouhodobou stabilitu firmy. Vyhodnocení strategických cílů probíhá na základě kvalitativních parametrů, částečně prostřednictvím kvantitativních parametrů. Přínos strategického controllingu není na první pohled okamžitě vidět, nicméně hraje důležitou roli v dlouhodobém fungování firem.

Kubíčková (2014, s. 496) ve své knize popisuje strategický controlling jako controlling orientovaný na delší časové období (i několik let) a na dlouhodobé strategické cíle podniku. Úkolem strategického controllingu je řízení a s tím související kontrola opatření, potřebných pro implementaci a realizaci stanovené strategie podniku. Mezi nejznámější nástroje strategického controllingu patří SWOT analýza, analýza konkurence, portfoliová analýza nebo technika scénářů.

4.2.1 Úkoly strategického controllingu

Hlavním úkolem je podle Žižlavského (2014, s. 69–70) podpora vedení podniku, která se skládá z pěti fází:

- **Analýza okolí a podniku** – tady hraje controlling důležitou roli, jelikož kvalita výchozích informací pro analýzu a následná rozhodnutí je klíčová. Důležité je naučit se porozumět získávání informací o konkurenci, trhu, zákaznících a změnách v jejich chování. Tady může strategický controlling čerpat z dat získaných např. z marketingu, účetnictví nebo průzkumu trhu. Důraz je kladen na to, aby se informace zpracovávaly systematicky, a nikoliv ve chvíli, kdy nastane problém.
- **Vývoj strategie** – strategie se musí vyvíjet v neustálém kontaktu se všemi zainteresovanými stranami. V této fázi controlling využívá kreativní techniky a moderování strategických workshopů jako podporu vedení podniku při tvorbě budoucí strategie.
- **Strategické hodnocení a strategické plánování** – náplň práce pro controlling v této fázi představuje zejména vytvoření systému plánování, metodická podpora

plánování, pomoc při volbě vhodných cílových ukazatelů a časově správné rozhodování o strategii.

- **Provádění strategie** – zde je důležité zajistit, aby byl prováděcí proces prostřednictvím komunikace zaměřen na cíl. Při provádění strategie vznikají rušivé veličiny, jako jsou chyby, konflikty, nedostatek času, nesoulad atd., které musí být včas rozpoznány a pravidelně kontrolovány. Dalším úkolem strategického controllingu v této fázi je sledování rozpracovanosti pokroku realizace, aspekty tvorby přidané hodnoty, nákladů likvidity, atd., proto v této fázi úzce spolupracuje s operativním controllingem.
- **Kontrola strategie** – úkolem je včas rozpoznat odchylky, případně zpoždění při realizaci strategie, a přijmout nezbytná nápravná opatření.

4.3 Finanční controlling

Cílem finančního controllingu je zajištění finanční rovnováhy podniku, a přitom se zaměřit zejména na řízení finanční a kapitálové struktury podniku a jeho cash flow. Hlavním nástrojem, který finanční controlling využívá, je finanční analýza, která je významnou součástí komplexního finančního řízení podniku, protože poskytuje zpětnou vazbu mezi předpokládaným efektem řídicích rozhodnutí a skutečností (Kutáč, 2012, s. 28).

Kovařík (2013, s. 45) popisuje finanční controlling jako controlling zaměřený na řízení peněžních toků podniku a analýzu požadavků na kapitálovou a finanční strukturu podniku. Za základní funkce považuje získávání finančních zdrojů, užití finančních zdrojů a správu finančních zdrojů. Jako hlavní cíl uvádí zajištění finanční rovnováhy, která je dosažena prostřednictvím finanční analýzy zaměřené na likviditu, obrátkovost aktiv a pracovního kapitálu.

4.4 Nákladový controlling

Nákladový controlling lze popsat jako samostatnou větev ekonomického řízení, která vychází z údajů účetnictví a je založená na kalkulaci neúplných nákladů. Zároveň optimalizuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, a to jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu nebo míst odpovědnosti. Díky odhalování skrytých míst, které slouží pro úsporu nákladů, má další výstupy, které pomáhají řešit finanční situaci podniku, a je tak nástrojem pro mimoúčetní zpracování účetních informací

určených pro ekonomická rozhodnutí v podniku. Tento systém operativního controllingu by měl nabízet:

- Nový systém plánování, který má za úkol splnit budoucí cíle. Tento systém umožňuje kromě sestavení plánu také vyhodnocovat dosaženou skutečnost s plánem v přehledné formě a nabízet tak řešení managementu podniku k odstranění odchylek.
- Výstup pro finanční plánování, které umožňuje na základě tohoto výstupu sestavit plánovaný cash flow a včas předpovídat nedostatek nebo přebytek finančních prostředků.
- Včas upozorňovat na odchylky a v přehledné a srozumitelné formě je prezentovat.
- Vyhodnocení výsledků marketingových průzkumů z pohledu ekonomických dopadů na podnik.
- Stanovení prodejních cen v několika úrovních a poskytnout tak podklad pro rozhodnutí o stanovení ceny.
- Poradenství ohledně kapacitních propočtů, aby byly včas dostupné informace vedoucí ke správnému rozhodnutí v případě zvýšení požadavků.

(Lazar, 2012, s. 178–179)

4.5 Personální controlling

Jedním z mnoha zdrojů, které podniky využívají k dosažení stanovených cílů, jsou zdroje lidské. Jedním z nástrojů, který pomáhá strategicky řídit personální procesy v organizaci a umožňuje měřit výsledky lidské práce, je personální controlling. Personální controlling nebo také HR Controlling je řídicí proces, jehož úkolem je stanovovat standardy a následně je sledovat a vyhodnocovat jejich plnění a včas upozornit na odchylky v oblasti řízení lidských zdrojů. Nezbytnou součástí je tu i personální reporting, který zajišťuje předávání informací z personální oblasti, a to zejména informace týkající se personálních nákladů, výsledků jednotlivých personálních činností atd. (Horváthová, Bláha a Čopíková, 2016, s. 324–325).

Havlíček (2011, s. 191) ve své knize uvádí, že největší konkurenční výhodou malých a středních podniků budou v nejbližší době lidé, nikoliv produkty nebo finanční či technické zdroje. Dále uvádí jako podstatu personálního controllingu monitorování a vyhodnocování krátkodobých a dlouhodobých cílů a ambicí podniku úzce spojených s řízením lidských zdrojů.

Posláním personálního controllingu je poskytovat manažerům informace potřebné pro plánování, rozhodování a kontrolu personálních procesů organizace a jejich efektivity. Efektivní práce s informacemi spočívá v oddělení základních informací potřebných pro rozhodování od celé řady operativních dat, které v organizaci běžně při provozu vznikají. Aby bylo zajištěno efektivní řízení, musí být zaručeno, že stejné informace budou chápány totožně. Informace, které personální controlling sleduje, měří a vyhodnocuje obecně umožňují:

- řídit a ovlivňovat náklady týkající se personálních činností,
- sledovat návratnost investic do řízení lidských zdrojů,
- sledovat efektivitu práce personálních útvarů.

(Horváthová, Bláha a Čopíková, 2016, s. 325)

5 ZAŘAZENÍ CONTROLLINGU A CONTROLLERA V ORGANIZAČNÍ STRUKTUŘE

Aby controlling a controller efektivně plnili svoji roli v podniku, je důležité jejich správné zařazení v podnikové hierarchii. V této kapitole se zaměříme tedy na nejčastější organizační začlenění do podniku, a to na liniovou a štábní organizační strukturu zahrnující controllingové oddělení. Závěr kapitoly se věnuje samotné pozici controllera ve společnosti.

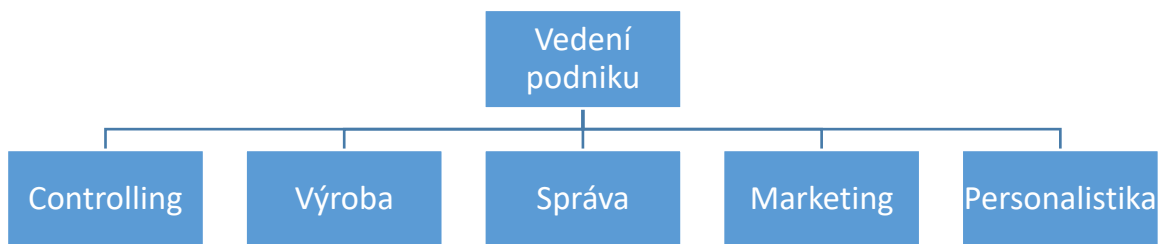
5.1 Organizační začlenění

Controllingové funkce mohou být rozděleny mezi již existujícími odděleními v organizační struktuře. Ve větších podnicích s vyspělejším stupněm controllingu je obvykle organizačně vyčleněno specializované controllingové pracoviště. Pokud se management podniku rozhodne takovéto pracoviště v podniku vytvořit, má dvě základní možnosti, jak jej do organizační struktury začlenit, a to buď jako štábní místo, nebo liniovou pozici (Kubíčková, 2014, s. 495).

5.1.1 Liniová organizační struktura

V rámci liniové organizační struktury má controlling rozhodovací a nařizovací práva a kompetence, stejně jako další útvary organizace na stejné úrovni. Controller je tak na stejné úrovni jako manažeři dalších oddělení, od kterých získává pro svoji činnost data a informace, a jsou na něj kladeny větší nároky při prosazení se a zaujetí např. při poradách vedení podniku (Kubíčková, 2014, s. 495).

Zámečník (2016, s. 19) uvádí, že controlling, který funguje na liniové pozici, je efektivnější než ten, který pracuje na štábní pozici. Je to dáno tím, že na liniové pozici mu náleží funkční nařizovací právo. Controller se tedy pohybuje na úrovni jako ostatní vedoucí v podniku a je osobně zodpovědný za přijatá rozhodnutí a disponuje určitými příkazovacími a rozhodovacími pravomocemi. Toto začlenění controllingu je vhodné zejména v krizových situacích. Jeho nevýhodou v liniové pozici představuje nízká stabilita tohoto uspořádání v klasickém chodu podniku, jelikož se controlling věnuje více operativním záležitostem.



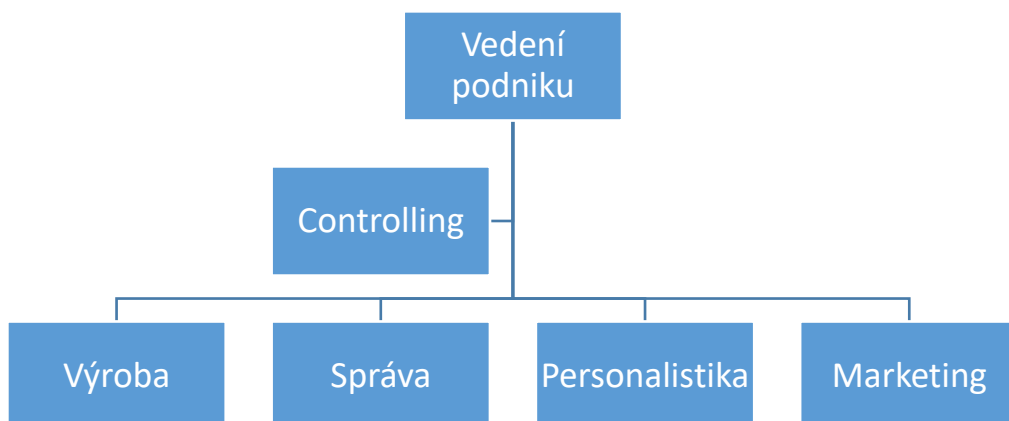
Obrázek 1 Controlling v liniové organizační struktuře

Zdroj: Zámečník, 2016, s. 19

5.1.2 Štábní organizační struktura

Controlling je ve štábní organizační struktuře přímo podřízen vrcholovému vedení a controller je v organizační struktuře umístěn na vysoké hierarchické úrovni. V tomto případě, ale plní pouze funkci poradenskou. Controller je odpovědný za přípravu a prezentaci různých dat a informací důležitých pro následné rozhodování manažerů. V tomto organizačním začlenění controller nemá rozhodovací a nařizovací pravomoc. To může být občas problém, protože pro efektivní využívání controllingu je zapotřebí, aby ji controller v určitých rozhodovacích oblastech měl (Kubíčková, 2014, s. 496).

Zařazením na štábní pozici plní controllingu pouze servisní funkci, kde pomáhá při řízení. Mezi nejčastější úlohy štábního controllingu můžeme řadit přípravu rozhodnutí, získání a vyhodnocení informací, koordinaci dílčích plánů a kontrolu nad prováděním již přijatých opatření. Štábní útvar je charakteristický tím, že nemá rozhodovací a příkazovací kompetence a odpovídá jen za poradní funkci.



Obrázek 2 Controlling ve štábní organizační struktuře

Zdroj: Zámečník, 2016, s. 19

5.2 Pozice controllera ve společnosti

Konkrétní pozice controllera v konkrétním podniku záleží na několika skutečnostech, jako je třeba velikost podniku, charakter jeho činnosti či způsob a kvalita řízení podniku. Zobecnění požadavku je velmi obtížné, jelikož jiné požadavky jsou kladeny na controllera, který je v pozici vedoucího controllingového oddělení, a jiné na controllery jakožto pracovníky tohoto oddělení. Odlišné požadavky jsou kladeny i na controllera v menším podniku, který musí sám zajistit celou agendu, často proto plní i další úkoly související s finančním řízením či zpracováním účetních informací finančního účetnictví. Při vymezení pozice controllera je tedy potřebné vymezit jeho pozici jako druh činnosti, která vyžaduje odbornou kvalifikaci. (Fibírová, 2020, s. 26)

Kutáč (2012, s. 21–24) uvádí, že controller má v podniku vystupovat jako koordinátor, poradce a navigátor. Náplní jeho práce je řídit samotný controlling, starat se o rámcové podmínky, dodávat nástroje a poskytovat poradenství o používání těchto nástrojů pro potřeby managementu. To se ovšem neobejde bez podpory manažerů, jelikož příspěvky manažerů a controllerů se doplňují.

„O controllingu ve vlastním slova smyslu můžeme hovořit pouze tehdy, jestliže mezi manažery a controllery existuje kooperace a dialog“ (Kutáč, ©2012, s. 23).

Podle Kovaříka (©2013, s. 25–26) mezi základní kompetence, kterými by měl disponovat každý controller můžeme především zařadit:

- **Integrační kompetence** – controller může usměrňovat vnitropodnikové procesy, aby bylo dosaženo podnikových cílů.
- **Informační kompetence** – nejedná se pouze o nárok získat informace, ale zejména mít možnost získat informace v požadované formě a obsahu a v požadovaném čase.
- **Poradenské kompetence** – kompetence v oblasti metod, technik a nástrojů při používání controllingových úloh a při vlastní tvorbě plánovacího a kontrolního procesu podniku a jeho vnitropodnikových částí.
- **Rozhodovací a nařizovací kompetence** – tyto kompetence by měly být soustředěny zejména na oblast plánování a rozpočtování, manažerského informačního systému, finančně hospodářských rozborů, a to vše s podporou vrcholného vedení podniku.

6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část diplomové práce je zpracována pomocí literární rešerše a je v ní vysvětlena problematika controllingu. První kapitola se věnuje samotnému pojmu controlling a několika jeho výkladům od různých autorů, ze kterých je zřejmé, že v současnosti neexistuje jednotný a ucelený pohled na tento pojem. V jednom bodě se však autoři shodují, a to ve skutečnosti, že controlling nemá stejný význam jako kontrola. Controlling lépe vystihují slova “mít pod kontrolou“, protože se jedná o nástroj řízení, který pomáhá managementu podniku. Můžeme tedy říci, že v podniku funguje navigátor, který koordinuje a vyhodnocuje proces řízení a rozhodování.

V dalších částech jsou popsány základní prvky controllingu a jeho zavedení včetně nejčastějšího rozdělení controllingu na několik druhů. Nejčastěji se setkáme se strategickým a operativním controllingem, a to zejména podle jejich časového horizontu. Dalším zde uvedeným rozdělením je finanční, nákladový a personální controlling.

Důvodů pro zavedení controllingu do podniku existuje několik, příkladem může být jeho pozitivní vliv na řízení společnosti, které se stane efektivnějším a jistějším. Co však neexistuje, je univerzální systém controllingu, který by vyhovoval každému podniku. Tato skutečnost je zapříčiněna tím, že konkrétní systém controllingu, včetně způsobu jeho implementace, se musí přizpůsobit faktorům, které jsou pro daný podnik specifické. Dalším důležitým bodem je vhodné zařazení samotného controllingového oddělení v hierarchii podniku. Tato skutečnost se odvíjí zejména od toho, zda bude controlling plnit funkci podpory vedení, nebo výkonu řízení. Této problematice se věnuje poslední kapitola teoretické části.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost XY byla založena v roce 1991 a mezi její hlavní činnosti patří výstavba inženýrských sítí, a to zejména výstavba plynovodů a ostatních plynových zaměření a tepelných rozvodů. V poslední letech začínají převažovat činnosti spojené s výstavbou kanalizací, ČOV, vodovodů a postupně rozšiřuje svoji činnosti v oboru inženýrského a pozemního stavitelství a technického vybavení budov. Filozofií společnosti je zajištění a poskytnutí kompletních služeb nejen pro drobné investory a obce, ale i velké podniky. Snahou vedení společnosti je udržení, zvyšování a rozšíření kvalifikace odborných zaměstnanců s cílem dlouhodobě dosahovat lepších výsledků.

Firma v současnosti zaměstnává přibližně 80 pracovníků v různých profesích a za dobu své působnosti v Olomouckém a Jihomoravském kraji zrealizovala společnost stavební dodávky v objemu cca 1,9 mld. Kč.

Podle klasifikace CZ-NACE, můžeme společnost zařadit pod kód 4221 – Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny.

7.1 Předmět podnikání

Společnost XY je dodavatel kompletních služeb v těchto oblastech:

- výstavba, údržba a rekonstrukce NTL, STL, VTL plynovodů včetně přípojek a ostatních plynárenských zařízení,
- provozování vodovodů, kanalizací a ČOV pro veřejnou potřebu,
- výstavba vodovodů, kanalizací a ČOV,
- výstavba parovodů a horkovodů,
- dodávky a rekonstrukce vodoinstalace, odpadů, vytápění,
- elektrikářské práce, výstavba VO, revize elektrických zařízení,
- servis plynových spotřebičů, výchozí a provozní revize plynu.

7.2 Výrobní portfolio

Výrobní portfolio společnosti tvoří zejména činnosti práce spojené s instalací vody, odpadu, plynu, topení a klimatizace. V posledních letech se společnost zaměřuje zejména na provoz vodovodů a práce týkající se zemního plynu pro smluvního partnera RWE.

Provoz vodovodů

V současnosti se společnost nejvíce zaměřuje na provozování vodovodů a kanalizací, při čemž nejužším kontaktem a spoluprací s majiteli distribučních sítí. Důvodem je dosažení nejlepších výsledků při jeho údržbě a obnově včetně tvorby ceny vodného a stočného. Každý rok firma vyhotoví a předloží majiteli závěrečnou zprávu, ve které je ohodnocen provoz vodovodu a kanalizace po ekonomické a technické stránce. Co se týče vztahu ke koncovým odběratelům, tak se snaží o osobní přístup a řešení problémů okamžitě při jejich vzniku.

Zemní plyn

Práce spojené se zemním plynem jsou poskytovány zejména pro společnost RWE, která je smluvní technický partner vybrané společnosti. Pro RWE zajišťuje následující činnosti:

- zpracování žádosti o připojení k distribuční soustavě a informování zákazníků RWE o postupu připojení,
- zprostředkování uzavření smlouvy o připojení k distribuční soustavě,
- zpracování projektové dokumentace na odběrné plynové zařízení,
- zpracování projektové dokumentace na výstavbu plynovodní přípojky,
- výstavbu odběrného plynového zařízení,
- výstavbu nové plynovodní přípojky včetně jejího připojení k distribuční soustavě,
- přípravu příslušných smluv souvisejících se zajištěním provozu plynovodní přípojky do doby jejího odkoupení.

7.3 Vize a strategie

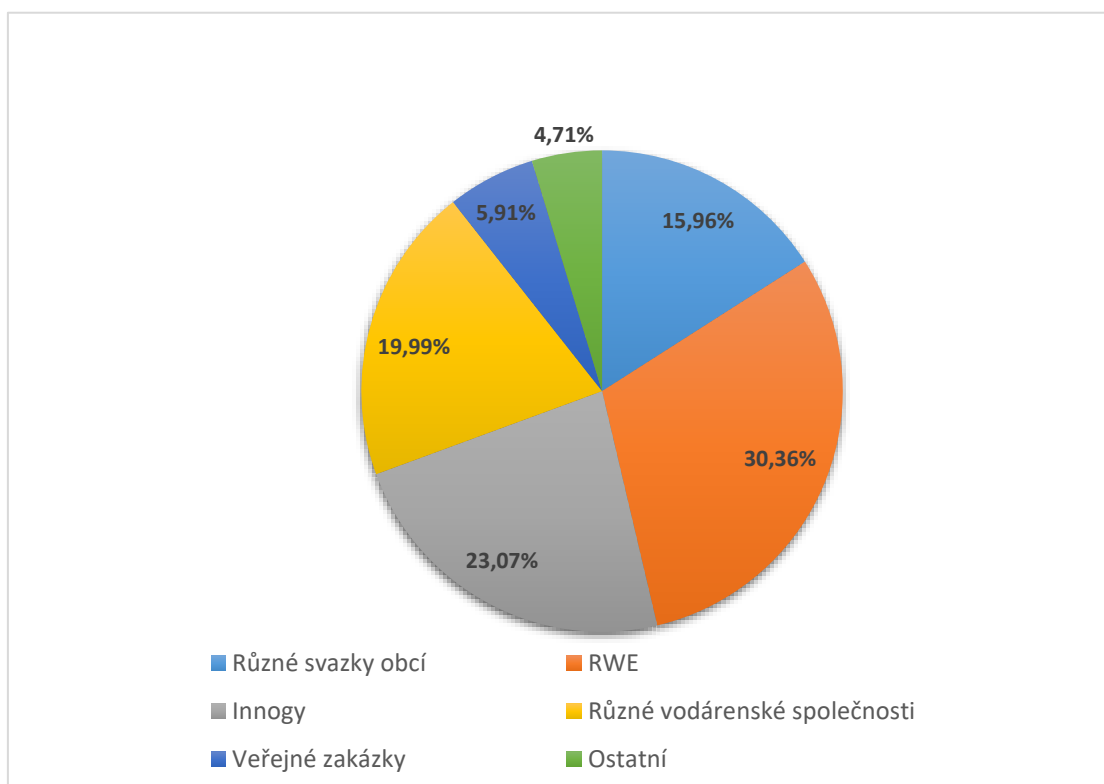
Strategie vybrané společnosti je založena zejména na vizi profesionálního dodavatele služeb především v oblasti vodárenských a plynárenských prací. Aby toto poslání mohlo být splněno, je především nutno zajistit špičkovou bezpečnost, profesionalitu, spolehlivost a kvalitu služeb. Ve zvolené společnosti jsou proto zaměstnanci posíláni pravidelně na školení, aby se zajistila jejich adekvátní kvalifikace.

Společnost také při výkonu své činnosti bere ohled na životní prostředí. Při výstavbě projektů se proto snaží například využívat materiály, které neškodí životnímu prostředí a lidem. Při přípravě a výstavbě samotných projektů také klade důraz na naplňování principů trvale udržitelného rozvoje.

7.4 Analýza odběratelů

Vybraná společnost nemá příliš široké portfolio odběratelů a spíše přijímá zakázky od stálých odběratelů. Mezi nejdůležitější odběratele společnosti patří smluvní partneři RWE a Innogy. Tito odběratelé společně tvoří v celkovém objemu zakázek firmy přes 50 %. Práce pro největšího partnera, RWE (30,36 %) spočívají zejména ve výkonu činností ohledně plynovodů v Olomouckém kraji. Pro druhého nejvýznamnějšího obchodního partnera, Innogy, zabezpečuje zejména výstavbu přípojek plynu, včetně přeložek a montáže domovních rozvodů v Jihomoravském kraji. Téměř 36 % z celkových zakázek potom tvoří zakázky od různých vodárenských společností a svazků obcí, kterým se stará o provoz vodovodů a veřejné osvětlení. Zbýlá část je tvořena veřejnými zakázkami a zakázkami ostatních odběratelů, pro které společnost dělá jednorázové zakázky a dále s nimi už nespolečně pracuje.

Obrázek 3 Procentuální rozbor zakázek za jednotlivé odběratele (Zdroj: Vlastní zpracování)



Ačkoliv je společnost smluvním partnerem výše uvedených plynárenských společností, všechny zakázky nemá vždy jisté. Některé zakázky musí získat prostřednictvím veřejné aukce na portálech těchto plynárenských společností. Podobně je tomu tak u prací spojených s provozem vodovodů pro svazky obcí. Tady získává zakázky veřejnou soutěží. V případě, že zvítězí, stará se o provoz vodovodu po dobu dvou let. Poté musí opět tuhle práci vysoutěžit. Obce mají ale možnost prodloužit smlouvu ještě o jeden rok, což se společnosti ve většině případů daří zajistit.

7.5 Analýza dodavatelů

Při nakupování materiálu a služeb je pro společnost klíčová kvalita, kterou dodavatelé nabízí, a čas dodání. Aby mohla společnost kvalitně uspokojit poptávku po svých pracích, odebírá zboží od dlouhodobě spolehlivých a ověřených dodavatelů stavebních materiálů. Management společnosti bohužel nebyl ochotný poskytnout data u nejvýznamnějších dodavatelů. Z tohoto důvodu nebylo možné provést analýzu dodavatelů, podle výše jejich závazků vůči společnosti.

7.6 Situace v odvětví

Jak bylo uvedeno na začátku praktické části, společnost se řadí podle svého hlavního předmětu podnikání dle klasifikace ekonomických činností pod kód 43220. Společnost tedy patří do sekce F – Stavebnictví, oddílu 42 – Inženýrské stavitelství a skupiny 42.2 – Výstavba inženýrských sítí.

Jelikož stavebnictví nespadá do zpracovatelského průmyslu, nemohl jsem pro svoji práci nemohl použít údaje z Panorama zpracovatelského průmyslu, z internetové stránky Ministerstva průmyslu a obchodu, kde bych získal informace pro výpočet všech ekonomických ukazatelů. Z toho důvodu, jsem musel vycházet z omezených informací, které Ministerstvo průmyslu a obchodu sleduje a publikuje na svých stránkách ve zprávě Stavebnictví České republiky.

V analyzovaném odvětví specializovaných stavebních činností (CZ-NACE 42.2) je vývoj vybraných ekonomických ukazatelů popsán v následující tabulce.

*Tabulka 1 Vývoj vybraných ekonomických ukazatelů v odvětví
(Zdroj: vlastní zpracování podle Stavebnictví České republiky 2019)*

Ukazatel	2015	2016	2017	2018
Počet podniků	1 228	1 081	1 054	1 065
Průměrný evidenční počet zaměstnanců	23 648	22 237	22 268	21 516
Tržby (mil. Kč)	73 776	64 392	65 611	74 609
Aktiva (mil. Kč)	59 207	57 417	58 167	55 664
ROE	13,58 %	11,55 %	10,71 %	7,78 %
Bezriziková sazba	0,58 %	0,43 %	0,98 %	1,98 %

Z tabulky je patrné, že počet podniků i zaměstnanců od roku 2015 do roku 2018 klesl. Poměrně zajímavě si vyvíjely tržby, které při úbytku podniků začaly klesat, ale v posledním sledovaném roce došlo opět k nárůstu a dosáhly větší hodnoty než v prvním sledovaném roce. Po celou dobu má však klesající charakter ROE, přičemž bezriziková sazba roste a největšího rozdílu obě hodnoty dosáhly v roce 2018.

Co se týče samotného vývoje odvětví, nejnovější komentář Ministerstva průmyslu a obchodu ČR k výsledkům stavebnictví je za měsíc listopad 2020, publikovaný v lednu 2021. V tomto komentáři MPO uvedlo, že stavební produkce se v měsíci listopadu vyvíjela lépe než předchozí měsíce, ale i přesto vykázala znatelný meziroční pokles produkce. Horší situace ale byla v říjnu, kdy stavebnictví vykázalo dvouciferný pokles. Vývoj v jednotlivých segmentech stavitelství byl značně odlišný, ačkoliv oba zaznamenaly pokles. Pozemní stavitelství mělo více než dvouciferný pokles, zatímco inženýrské stavitelství zaznamenalo poměrně malé snížení produkce. O tom, že nálada v tuzemském stavebnictví není příliš pozitivní, vypovídá i index důvěry ve stavebnictví, který sice meziměsíčně vzrostl, ale stále je dlouhodobě v záporných hodnotách (MPO, © 2021).

Stavební produkce v říjnu a listopadu, po očištění dat o kalendářní vlivy, meziročně klesla o 10,5 % a 8,4 %. Ze секcí stavebnictví byl největší pokles pozemního stavitelství v říjnu o 13 % a v listopadu o 11,6 %. Pokles v inženýrském stavitelství byl za říjen 4,8 % a v listopadu to bylo 1,3 % (MPO, © 2021).

8 ANALÝZA FINANČNÍ SITUACE PODNIKU

V této části diplomové práce je zpracována analýza finanční situace podniku. Nejprve jsou analyzovány ukazatelé likvidity a aktivity, poté je provedena analýza zadluženosti a rentability.

8.1 Vývoj zisku

Tabulka č. 2 popisuje vývoj zisku ve třech fázích, a to před zdaněním a úroky, před zdaněním a po zdanění od roku 2017 do roku 2019 v tisících Kč. Společnost ve všech sledovaných obdobích dosáhla kladného výsledku hospodaření a v posledním roce dosáhl zisk největšího nárůstu, což bylo zapříčiněno tím, že společnost vyhrála opět velké zakázky pro vodárenské společnosti a RWE, které byla schopna tentokrát z podstatné části pokrýt vlastními technickými a personálními zdroji. Nákup nových zařízení a strojů včetně personálu se ukázal jako dobrý krok managementu společnosti, jelikož došlo ke snížení předražených externích služeb, které společnost platila předešlé roky. Právě tento krok razantně snížil náklady, což vedlo skokově k nárůstu zisku v posledním roce.

Tyto hodnoty budou používány pro následné výpočty hodnot jednotlivých ukazatelů.

Tabulka 2 Vývoj zisku ve sledovaném období (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019
Zisk před zdaněním a úroky	1 068	1 240	7 531
Zisk před zdaněním	1 017	1 128	7 484
Zisk po zdanění	1 017	1 090	6 034

8.2 Ukazatelé likvidity

Ukazatelé likvidity nám umožňují posoudit, zda je podnik schopný uhradit své závazky. Společnost ve všech sledovaných letech nedosahuje doporučených hodnot u níže uvedených ukazatelů. V tomto případě to ale neznamená, že by společnost nebyla schopna hradit včas své závazky, přestože nesplňuje doporučené hodnoty.

Ukazatelé dosahují podstatně nižších hodnot zejména z toho důvodu, že společnost řídí své zásoby konceptem Just-in-time. Tím jsou oběžná aktiva snížena o hodnotu zásob, které by jinak společnost musela mít na skladě. Z tabulky je patrné, že všichni tito ukazatelé v čase pomalu klesají.

Běžná likvidita byla vypočtena jako podíl oběžných aktiv a krátkodobých závazků. Nejmenší hodnoty dosáhla v posledním sledovaném roce a, jak bylo uvedeno výše, nižších hodnot dosahuje kvůli způsobu řízení zásob Just-in-time.

Stejně tak pohotová a okamžitá likvidita se pohybuje během všech sledovaných období pod doporučenými hodnotami. Firma zatím podle managementu společnosti neměla nikdy problémy s platební neschopností, ať už z interních nebo externích vlivů.

Tabulka 3 Ukazatelé likvidity za roky 2017–2019 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019	Doporučené hodnoty
Běžná likvidita (III. stupně)	0,41	0,54	0,45	1,5 – 2,5
Pohotová likvidita (II. stupně)	0,33	0,53	0,44	1 – 1,5
Okamžitá likvidita (I. stupně)	0,01	0,13	0,06	0,2 – 0,5

8.3 Analýza rentability

V níže uvedené tabulce jsou spočítány ukazatelé rentability od roku 2017 do roku 2019.

Rentabilita celkového kapitálu (ROA) dosahuje nejvyšší hodnoty, jako i další ukazatelé v roce 2019. Několikanásobný nárůst výkonnosti byl v posledním sledovaném roce zapříčiněn podstatně větším ziskem před zdaněním a úrokem. Větší zisk před zdaněním a úroky, kterého společnost dosáhla v roce 2019, má vliv i na zvýšení výkonnosti rentability dlouhodobého kapitálu (ROCE). Při výpočtu ukazatelů ROS a ROE je použit čistý zisk po zdanění. ROA zobrazuje výnosnost vloženého vlastního kapitálu a v porovnání s průměrem úročení dlouhodobých vkladů přináší svým vlastníkům ve všech sledovaných obdobích vyšší zisky než peníze uložené v bance bez rizika. ROS vyjadřuje, jakou hodnotu zisku vyprodukuje jedna koruna tržeb. V prvním sledovaném roce jedna koruna tržeb vyprodukovala 0,0362 koruny zisku, v posledním díky vyššímu zisku jedna koruna tržeb vyprodukovala 0,2117 koruny zisku.

Tabulka 4 Ukazatelé rentability za roky 2017–2019 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019
Rentabilita celkového kapitálu (ROA)	4,40	3,95	29,21
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	31,69	10,64	143,29
Rentabilita dlouhodobého kapitálu (ROCE)	21,00	9,60	147,50
Rentabilita tržeb (ROS)	3,62	3,66	21,17

8.4 Ukazatelé aktivity

První ukazatel aktivity v tabulce č. 5, tedy ukazatel obratu aktiv ukazuje, že společnost využívá aktiva efektivně, a to zejména v prvním sledovaném roce. U ukazatelů obratovosti nebo také rychlosti obratu je doporučeno udržovat vykazované hodnoty co nejvyšší a alespoň na hodnotě 1.

U zásob můžeme pozorovat pozitivní vývoj u obou ukazatelů – obratovost roste a doba obratu klesá. Z toho můžeme usoudit, že společnosti se opravdu daří využít systém Just-in-time v řízení zásob. Doba obratu pohledávek je nižší než doba obratu závazků, což značí dobré vymahatelnosti pohledávek a zajištění platební schopnosti podniku. Společnost má tyto hodnoty vyšší než podniky v jiných odvětvích, což je způsobeno stavebními zakázkami. Společnost dostává často zapláceno až po dokončení zakázky a sama také platí až za co nejdélejší možnou časovou dobu.

Tabulka 5 Ukazatelé aktivity za roky 2017–2019 (vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019
Obrat aktiv	1,18	1,04	1,11
Obrat zásob	21,12	106,66	141,82
Doba obratu zásob (ve dnech)	17,05	3,38	2,54
Obrat pohledávek	4,67	3,66	5,32
Doba obratu pohledávek (ve dnech)	77,14	98,47	67,64
Obrat závazků	1,38	1,36	1,87
Doba obratu závazků (ve dnech)	238,64	246,33	181,62

8.5 Analýza zadluženosti

Hlavním ukazatelem zadluženosti je celková zadluženost, jelikož na základě tohoto ukazatele můžeme posoudit finanční strukturu podniku z dlouhodobého hlediska. V případě našeho podniku je vidět, že aktiva jsou kryta cizími zdroji. Doporučeného intervalu celkového zadlužení, který je v rozmezí 30 až 60 % společnost dosáhla v posledním sledovaném roce. Toto využívání cizích zdrojů je pro společnost do určité míry výhodné díky efektu daňového štítu a působení finanční páky, která pomáhá zvyšovat výnosnost vlastního kapitálu.

Míra zadlužení ve druhém sledovaném období klesla o více než polovinu, což mělo pozitivní vývoj, ale v posledním roce došlo opět k nárůstu. Posledním analyzovaným ukazatelem zadluženosti je úrokové krytí. Čím vyšší hodnoty nabývá, tím lepší je schopnost podniku platit náklady spojené s využíváním cizího kapitálu. Doporučená hodnota je vyšší než 5

a firmě se ve všech sledovaných obdobích podařilo dosahovat vyšších hodnot i několikrát. U tohoto ukazatele, díky nízkým úrokům a vysokému EBITu, došlo k výraznému navýšení oproti předchozím rokům.

Tabulka 6 Ukazatelé zadluženosti za roky 2017–2019 (vlastní zpracování)

Rok	2017	2018	2019
Celková zadluženost (%)	85,94	76,40	59,50
Míra zadlužení (%)	6,36	2,13	3,62
Úrokové krytí	19,94	10,07	159,23

8.6 SWOT analýza

SWOT analýza je analytický nástroj, který pracuje s informacemi a daty, které byly získány při hodnocení společnosti. Jsou zde hodnoceny její slabé a silné stránky a zároveň také příležitosti a hrozby, které vyplývají z podnikového okolí.

V tabulce č. 7 jsou popsány hlavní silné a slabé stránky společnosti společně s příležitostmi a hrozbami, které vychází z vnějšího podnikového okolí. Společnost se dlouhodobě snaží zlepšovat se v silných stránkách, které jí poskytují konkurenční výhodu, a přitom minimalizovat ty slabé. V tabulce také nalezneme příležitosti a hrozby, které řadíme do vnějšího okolí firmy, a které se mění, a společnost je nemá možnost ovlivnit. Příležitosti se pro mohou ukázat jen na krátkou dobu a pokud je chce podnik využít, musí je včas rozpoznat. Stejně jak příležitosti, tak i hrozby mohou být krátkodobé, ale ty na rozdíl od nich mohou znamenat existenční problémy.

Tabulka 7 SWOT analýza (Zdroj: vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
1. Důvěra ve spolehlivost firmy	1. Problémy s dokončením zakázek včas
2. Stálí velcí zákazníci	2. Nedostatek vlastních lidských a technických zdrojů
3. Stabilní a zkušený tým zaměstnanců	3. Slabé povědomí o firmě mimo její region
4. Certifikáty ISO a další	
Příležitosti	Hrozby
1. Expanze mimo Olomoucký a Jihomoravský kraj	1. Vstup nové konkurence
2. Udržení a posílení dodavatelsko-odběratelských vztahů	2. Nedostatek kvalifikovaných pracovníků
3. Objevení a získání nových příležitosti na trhu	3. Nedostatek moderního vybavení
	3. Ekonomická situace skrz COVID

Silné stránky:

Silnou stránkou podniku jsou především dlouholetí a zkušení zaměstnanci, kteří se dobře vyznají ve svém oboru a odvádí pro firmu kvalitní práci. Firma si vybuodovala u velkých zákazníků dobré jméno pro svoji spolehlivost a dobře odvedenou práci a nemá nouzi o opakující se zakázky z jejich strany. Další silnou stránkou společnosti je i to, že má různé certifikáty v oblasti inženýrských sítí. Díky tomu je konkurenceschopná i vůči větším firmám.

Slabé stránky:

Výrazným nedostatkem se v posledních letech pro podnik stává nedostatek lidských a technických zdrojů potřebných pro získané zakázky. Z toho důvodu u některých z nich nastává časové zpoždění a stavby nejsou dokončeny ve stanoveném termínu. Pokud by toto přetrvávalo dlouhodobě, může to vést k poškození dobrého jména společnosti. Další z nevýhod je i slabé povědomí o společnosti mimo Olomoucký a Jihomoravský kraj. Pokud firma chce dlouhodobě růst, měla by se snažit rozšířit své působení i do jiných krajů.

Příležitosti:

Příležitostí pro podnik může být rozšíření své působnosti do jiných krajů, což by jí přineslo potencionálně více zakázek. Velkou příležitostí je také posílení a udržení dodavatelsko-odběratelských vztahů s klíčovými partnery. Toto v případě útlumu odvětví může být pro společnost klíčové.

Hrozby:

V současné době může být jednou z největších hrozeb nedostatek odborně kvalifikovaných pracovníků a technického vybavení, kterým by zajistila včasné dokončení zakázek pro svoje obchodní partnery. Další velkou hrozbou je v současné době pandemie covidu-19, neboť nikdo neví, jakým směrem se bude situace vyvíjet dál, a tudíž na co se připravit.

8.7 Analýza struktury majetku a zdrojů financování

Při analýze majetkové a finanční struktury společnosti využijeme vertikální analýzu, která nám umožní získat přehled o struktuře majetku a zdrojů financování. Položky z finančních výkazů budou jednotlivě srovnány s hodnotou aktiv a pasiv podniku. Celková hodnota veškerých aktiv nebo pasiv podniku tvoří základ procentuální analýzy rozvahy. Přehled o aktivech a pasivech společnosti je zpracován v Příloze I.

Největší část majetku společnosti po celé sledované období tvoří dlouhodobý majetek, a to konkrétně dlouhodobý hmotný majetek. Je to zejména z toho důvodu, že firma má svoji vlastní budovu, kde má sídlo a stroje, kterými provádí práce. Tento dlouhodobý hmotný majetek tvoří v poslední sledovaném roce (tzn. 2019) 74,48 % z celkového majetku. Meziroční nárůst majetku byl způsoben nákupem nové technologie v plynárenské a vodovodní oblasti. V oběžném majetku mají největší podíl ve všech sledovaných obdobích pohledávky, které tvoří v každém roce více jak polovinu oběžného majetku. Horizontální analýza nám potvrdila, že firma opravdu snižuje podstatně stav zásob na skladě a zásoby bude řešit metodou Just-in-time. K úbytku došlo i u peněžních prostředků, které firma použila k uhrazení svých závazků.

V následující tabulce je proveden procentuální rozbor všech podstatných aktiv společnosti, který vyjadřuje jejich podíl na bilanční sumě celkových aktiv. V tabulce není zahrnut dlouhodobý nehmotný a finanční majetek, pohledávky za upsaný kapitál a krátkodobý finanční majetek, jelikož tyto položky dosahovaly nulových nebo nevýznamných částek.

Tabulka 8 Vertikální a horizontální analýza aktiv vybrané společnosti

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položky z rozvahy	2019	2018	2017	2019/2018	2018/2017
Aktiva celkem	100,00 %	100,00 %	100,00 %	-10,28 %	22,67 %
B. Stálá aktiva	74,48 %	57,46 %	45,94 %	16,29 %	12,53 %
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	74,48 %	57,46 %	45,94 %	16,29 %	12,53 %
C. Oběžná aktiva	25,21 %	38,81 %	49,50 %	-41,71 %	50,55 %
C.I. Zásoby	0,78 %	0,98 %	15,64 %	-27,95 %	-78,44 %
C.II. Pohledávky	20,91 %	28,51 %	29,27 %	-34,20 %	39,00 %
C. IV. Peněžní prostředky	3,52 %	9,33 %	4,24 %	-66,12 %	1543,83 %
D. Časové rozlišení aktiv	0,31 %	3,73 %	4,56 %	-92,58 %	610,66 %

Z vertikální analýzy pasiv je patrné, že podnik k financování své činnosti využívá zejména cizí kapitál. V roce 2017 tvořil cizí kapitál téměř 86 % z celkové sumy pasiv podniku. V rocích 2018 a 2019 dochází k postupnému snižování cizího kapitálu a nárůstu vlastního kapitálu. Největší podíl v cizích zdrojích podniku představují krátkodobé závazky, které v každém sledovaném období tvoří více jak polovinu celkových cizích zdrojů. Velká část krátkodobých závazků vzniká kvůli přijetí záloh na zakázky, na které podnik vynaloží část nákladů, ale dokončí je většinou v následujícím roce. Jedná se tedy o nedokončené zakázky, které podnik nestihl dokončit do konce daného účetního období. Nárůst vlastního kapitálu

je zapříčiněn nárůstem výsledku hospodaření, který ve sledovaném období po celou dobu rostl.

Horizontální analýza ukazuje že pasiva společnosti, stejně jak aktiva, se zmenšila o 10 %. Tento pokles byl na straně aktiv zapříčiněn poklesem velké části dlouhodobých a krátkodobých závazků. Ve vlastním kapitálu došlo k nárůstu díky zvýšení výsledku hospodaření minulých let.

Do tabulky zobrazující vertikální analýzu pasiv nebyly zahrnuty položky, stejně jak tomu bylo u aktiv, které byly nulové nebo nedosahovaly významných hodnot. U pasiv to byly položky ážio a kapitálové fondy a rezervy.

Tabulka 9 Vertikální a horizontální analýza pasiv vybrané společnosti

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položky z rozvahy	2019	2018	2017	2019/2018	2018/2017
Pasiva celkem	100 %	100 %	100 %	-10,28 %	22,67 %
A. Vlastní kapitál	39,99 %	14,75 %	13,52 %	143,2914	34,9247
A.I. Základní kapitál	6,25 %	5,60 %	6,93 %	0,00 %	0,00 %
A. III. Fondy ze zisku	0,62 %	0,56 %	0,69 %	0,00 %	0,00 %
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let	9,57 %	4,77 %	1,49 %	80,08 %	295,63 %
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	23,55 %	3,82 %	4,40 %	453,57 %	7,17 %
B + C. Cizí zdroje	59,50 %	76,40 %	85,94 %	-30,13 %	9,93 %
C. Závazky	59,50 %	76,40 %	85,94 %	-30,13 %	9,93 %
C.I. Dlouhodobé závazky	3,36 %	5,10 %	7,49 %	-40,75 %	-15,84 %
C.II. Krátkodobé závazky	56,13 %	71,31 %	78,45 %	-29,37 %	12,39 %
D. Časové rozlišení pasiv	0,52 %	8,85 %	0,54 %	-94,77 %	1922,4 %

8.8 Analýza výnosů a nákladů

Při analýze výnosů a nákladů bude opět použita vertikální analýza aplikovaná na výkaz zisku a ztrát. Z tabulky č. 10 je evidentní, že dominantní část výnosů představují tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb (cca 76–80 % celkových výnosů společnosti). Tržby za prodej zboží potom tvoří zhruba jednu pětina z celkových výnosů, a to v každém sledovaném období. Další položky jsou téměř zanedbatelné a nedosahují téměř ani 1 %, s výjimkou provozních výnosů v roce 2019, které jsou ve výši 0,94 % (v tomto roce se firmě podařilo prodat starší DHM, který už nepoužívala).

K největšímu meziročnímu růstu došlo v ostatních provozních výnosech, ale při pohledu na jejich procentuální podíl na celkových tržbách, zjistíme, že jde o zanedbatelnou položku.

Ačkoliv sledovaná firma dosáhla v posledním sledovaném roce o 3 % méně tržeb než v předcházejícím, byla schopná dosáhnout téměř šestinásobného zisku díky snížení předražených externích služeb.

Tabulka 10 Vertikální a horizontální analýza výnosů vybrané společnosti

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položky z výkazu zisku a ztrát	2019	2018	2017	2019/2018	2018/2017
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	76,69 %	77,03 %	80,34 %	-3,01 %	4,55 %
II. Tržby za prodej zboží	21,36 %	22,69 %	19,52 %	-8,27 %	26,76 %
III. Ostatní provozní výnosy	0,94 %	0,14 %	0,07 %	568,29 %	127,78 %

Jak můžeme vidět v tabulce č. 11, nejvyšší zastoupení v celkových nákladech má výkonová spotřeba. Podíl výkonové spotřeby na celkových nákladech je ve sledovaném období v rozmezí cca 64–85 %. Nejvýrazněji se na výkonové spotřebě podílí náklady za služby. To je spojeno s tím, že firma využívá externí společnosti kvůli nedostatku vlastních zdrojů, kterými by pokryla získané zakázky. Tento náklad se jí však v posledním sledovaném roce podařil omezit díky přijetí nových zaměstnanců a nákupu nových strojů. Spotřeba materiálu a energie představuje druhou největší položku ve výkonové spotřebě. Nejmenší podíl potom mají náklady na prodané zboží. Mezi další náklady, které mají vyšší zastoupení, patří osobní náklady a odpisy, čili úpravy hodnot v provozní oblasti. Nepodstatné položky nebyly opět zahrnuty do tabulky.

Horizontální analýza jen potvrdila to, co řekl ekonomický ředitel společnosti. U služeb můžeme vidět v posledním sledovaném období pokles o více než polovinu oproti předchozímu roku. Snížení nákladů díky investicím do nové technologie a personálu v oblasti plynovodů a provozu vodovodů vedlo k celkovému zlepšení hospodářského výsledku. Důvodem mírného poklesu osobních nákladů je odchod několika pracovníků do důchodu a přijetí nových nebylo ve stejné výši jako počet zaměstnanců, který firmu opustil. Zde je vidět, jak firma dokáže efektivně zmenšit svoje náklady a dokáže díky tomu vydělat mnohem více. Lze předpokládat že v případě existence controllingového oddělení by tyto možnosti ke snížení nákladů byly avizovány dostatečně dopředu a díky tomu by mohlo dojít ke zlepšení výsledku hospodaření už v předchozích letech. Toto zjištění podporuje nutnost zavedení pozice controllera ve firmě.

Hodnoty veškerých nákladů a výnosů, které byly použity pro výpočty, jsou uvedeny v Příloze č. II.

Tabulka 11 Vertikální a horizontální analýza nákladů vybrané společnosti

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky z výkazu zisku a ztrát	2019	2018	2017	2019/2018	2018/2017
A. Výkonová spotřeba	63,57 %	78,20 %	85,03 %	-35,55 %	0,14 %
A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	12,93 %	9,92 %	8,57 %	3,34 %	25,97 %
A.2. Spotřeba materiálu a energie	21,31 %	6,39 %	33,46 %	164,45 %	-79,21 %
A.3. Služby	29,33 %	61,89 %	43,00 %	-62,43 %	56,74 %
D. Osobní Náklady	12,93 %	10,42 %	9,46 %	-1,60 %	19,93 %
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	13,97 %	8,16 %	4,54 %	35,67 %	95,66 %
F. Ostatní provozní náklady	2,10 %	0,46 %	0,31 %	258,65 %	62,20 %
K. Ostatní finanční náklady	0,86 %	0,49 %	0,33 %	38,03 %	61,36 %
L. Daň z příjmů	6,37 %	0,13 %	0,13 %	3 715,79 %	8,57 %

9 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NÁSTROJŮ ŘÍZENÍ SPOLEČNOSTI

Ve vybrané společnosti není vytvořeno controllingové oddělení a ani pozice controllera, proto v podniku nejsou zavedeny a využívány téměř žádné controllingové nástroje. Aktivity, které můžeme považovat za spojené s controllingem ve společnosti, provádí zejména ekonomický ředitel, který je také jednatelem společnosti. Tento ekonomický ředitel se prakticky stará sám téměř o všechny ekonomické aktivity. Pro svoje potřeby sestavuje tabulky v programu Microsoft Excel a vyjíždí různé sestavy z účetního systému Pohoda. Tyto informace spíše používá jednorázově pro jednotlivé zakázky a dále s nimi nepracuje, takže nejsou použity pro další návrhy nebo opatření.

Systém controllingových aktivit, který by byl koordinovaný controllerem nebo controllingovým oddělením, není ve společnosti nijak zabezpečen. Jelikož společnost postrádá tento vybudovaný controllingový systém, řízení společnosti vychází ze znalostí, zkušeností a předpokladu vedení o budoucím vývoji. Jelikož se společnost snaží dlouhodobě rozšiřovat svoje podnikové aktivity, které momentálně řeší i najímáním externích firem, přestává být toto řízení dostačující.

9.1 Plánování a kontrola

Ve společnosti není systém plánování příliš rozvinutý. Plány, které sestavuje ekonomický ředitel, se týkají zejména nákladů, které společnost musí během roku uhradit. Tyto plány sestavuje vždy na konci kalendářního roku výhledově na nadcházející rok. Co se týče výnosů, představují v nich konkrétně měřitelné cíle pouze výnosy z každoročně opakujících se činností, které má společnost smluvně ošetřené. Co se týče dalších výnosů, jsou do plánů zahrnuty na základě zkušenosti z předchozích let. Mezi tyto výnosy, kterých by společnost chtěla dosáhnout v daném roce, patří zejména výnosy z různých stavebních prací. Tyto plány jsou sestavovány v programu Microsoft Excel.

Cílem, kterého chce firma dlouhodobě dosahovat je zvyšování zisku. Dále však již není stanoveno, s jakými náklady toho dosáhne, v jaké organizační struktuře, s jakým počtem pracovníků a jaké investice jsou k tomu potřebné. Zvyšování zisku se společnosti daří, což je vidět v tabulce č. 1. K tomu je stále nucena využívat služby externích firem, jelikož sama nedisponuje potřebným počtem zaměstnanců a strojů. Nicméně analýza nákladů ukázala, že služby externích společností v posledním sledovaném roce podstatně omezila.

Kontrola stanovených plánů probíhá ve společnosti kvartálně. Společnost má nejvíce zakázek od března do listopadu. V tomto období nemá ekonomický ředitel prostor pro hledání odchylek a přijímání následných opatření. Je to zejména z toho důvodu, že na tuto činnost je sám a přes sezónu nemá čas se věnovat těmto záležitostem. Největší kontrola probíhá na konci roku, kdy jsou téměř všechny zakázky hotové a ekonomický ředitel má prostor na řádné srovnání plánu se skutečností.

9.2 Členění nákladů

Společnost rozlišuje náklady na přímé a nepřímé podle toho, jestli se daný náklad vztahuje k zakázce přímo nebo nepřímo. Nepřímé náklady se potom ve společnosti dále rozlišují na výrobní a správní.

Náklady jsou také sledovány podle druhového členění, a to zejména kvůli sestavení výkazu zisku a ztrát. Společnost také vede u několika nákladových účtů, které používá nejčastěji, analytické členění, které jí umožňuje sledovat podrobněji náklady na těchto účtech. Příkladem takového analytického členění může být nákladový účet ostatní služby, kde sleduje tyto položky:

- pronájem strojů,
- subdodávky,
- přepravné,
- revize a zkoušky,
- geodetické práce,
- projekty,
- rozbor vody,
- telefony, internet atd.

Ve společnosti chybí rozdělení nákladů na variabilní a fixní, kvůli čemuž společnost nemá možnost spočítat krycí příspěvky na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

9.3 Řízení cash flow

Jelikož společnost nemá ze zákona povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích, tak ho také nesestavuje, a s tímto řízením tedy nepracuje. To má za následek, že si společnost

netvoří přehled o peněžních tocích, což je důležitým faktorem řízení financí v každé společnosti.

Důvodem, proč společnost nesleduje peněžní toky, je fakt, že nemá problémy s úhradou svých závazků. Hospodaření s penězi je ve společnosti nastaveno tak, že během sezóny čerpá kontokorent, který pokryje dobu, než dostane zapláceno za zakázky. Podle slov ekonomického ředitele se často stává, že společnost platí téměř všechny své závazky půl roku z kontokorentu, než dostane zapláceno za dokončení zakázek. Toto období čerpání kontokorentu začíná zhruba v březnu a končí v říjnu. Po úhradě těchto pohledávek, tedy nejčastěji v říjnu až listopadu, splácí kontokorent a hospodaří s inkasovanými penězi do začátku další sezóny, tzn. do března dalšího roku.

9.4 Kalkulační systém

Ve společnosti není zavedený jednotný kalkulační systém, podle kterého by se postupovalo při tvorbě ceny jednotlivých zakázek. Ceny jsou proto stanovovány většinou na základě zkušeností z podobných nebo stejných zakázek a cen konkurence. V této ceně jsou tedy zahrnuty předpokládané náklady, které firma už dopředu zná, a k tomu se přičte požadovaný zisk. V několika případech se ovšem stává, že náklady jsou vyšší, než byly původně plánované, a tím pádem se navýší i cena zakázky, což má za následek nižší zisk, než s jakým se počítalo na začátku.

9.5 Sledování pohledávek

Sledování pohledávek můžeme ve společnosti rozdělit na dva typy. První sledování probíhá pouze u pohledávek, jejichž doba splatnosti je delší než 90 dní. Druhý typ sledování probíhá u pohledávek, které jsou po splatnosti déle než 30 dnů, poté v rozmezí 31 až 60 dnů po splatnosti, dále 61 až 90 dnů po splatnosti, a na ty, u nichž je splatnost delší než 90 dnů. Pohledávky, které se nachází po splatnosti déle než 30 dnů, se snaží vyřešit sám ekonomický ředitel ve spolupráci s účetní. Ty, které jsou po splatnosti 31 dní a více, společnost řeší ve spolupráci s externí firmou, která se specializuje na tuto činnost. V podniku nejsou dále využívány žádné další ukazatele nebo postupy ohledně sledování a řízení pohledávek.

9.6 Reporting

Vedoucí ekonomického oddělení si zpracovává reporty jen za každé čtvrtletí, které ukazují v podstatě jen přehled plánových nákladů a výnosů (které jsou odvozeny z předešlého roku)

a jejich skutečnou výši ve sledovaném období. Jediné, co se sleduje na měsíční bázi, jsou pohledávky za odběrateli, v nichž se hlídá jejich splatnost. Společnost nesleduje v rámci reportu žádné ukazatele finanční analýzy, pomocí kterých by mohla hodnotit svoji finanční situaci.

9.7 Informační systém

Vybraná společnost používá jako informační systém už od začátku svého podnikání Faust – účetní program. Tento program ovšem přestal být společnosti v posledních letech dostačující, jelikož nenabízí možnosti jako novější programy, a proto se rozhodla jej nahradit.

Od začátku roku 2022 bude podnik pro svoji činnost využívat ekonomický systém POHODA. Tento systém je určen zejména pro zpracování finančního účetnictví pro malé, střední i větší firmy a zároveň umožňuje sledovat náklady a výnosy za jednotlivá střediska, činnosti či zakázky. Tento ekonomický systém vytvořila firma STORMWARE s.r.o. a snaží se jej průběžně aktualizovat, např. hodnoty, které stanovuje zákon, jako jsou např. sazby DPH, odčitatelné položky atd. Tyto položky si mohou uživatelé upravit i ručně.

Pohoda také nabízí usnadnění, které spočívá v možnosti přehledného sledování změn nákladů a výnosů ve vývoji podle jednotlivých měsíců a let. Umožňuje vedle sebe zobrazit výsledky hospodaření za jednotlivé roky a měsíce, díky čemu lze odhalit sezónní vlivy. Dále nabízí porovnání měsíčních výsledků za jednotlivé roky. Stejným způsobem může společnost sledovat náklady, výnosy, ale i stavy aktiv a pasiv. Tyto hodnoty je možné rozebírat přes jednotlivá střediska nebo třeba zakázky. Přechod na tento ekonomický systém při správném využívání všech jeho funkcí bude pro společnost přínosný (Stormware, ©2021).

10 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU JAKO PODKLAD PRO PROJEKTOVOU ČÁST

Projektové příležitosti jsou definovány na základě analýzy současného stavu společnosti, která byla rozdělena na finanční analýzu a analýzu současného stavu nástrojů řízení společnosti s cílem zjistit, jaká jsou v těchto oblastech slabá místa, a vymezit tak změny, které pomůžou k zefektivnění podnikových činností.

První část analýzy se zabývá finanční situací podniku. Z analýzy výsledku hospodaření je patrné, že společnost dosáhla ve všech sledovaných letech kladného výsledku, který zaznamenal v posledním sledovaném roce velký nárůst. V rámci rozboru ekonomické situace podniku, byli jako další analyzováni ukazatelé likvidity. Tito ukazatelé nedosáhli doporučených hodnot, a to zejména kvůli systému řízení zásob Just-in-time, což ovšem neznamená, že společnost nedokáže hradit svoje závazky. Ukazatelé rentability ukazují největší hodnoty v posledním období, což je způsobeno nárůstem zisku. Posledním ukazatelem finanční analýzy byla zadluženost, v níž se společnosti podařilo dosáhnout doporučených hodnot v posledním sledovaném roce.

Druhá část se zabývala analýzou současného stavu nástrojů řízení ve společnosti, z níž hned na úvod vyplynulo, že společnost nemá samostatné controllingové oddělení ani pracovníka, zodpovědného za controllingovou činnost. Jako další nedostatek při této analýze bylo zjištěno, že společnost se dostatečně nevěnuje plánování ani analýze odchylek v porovnání skutečnosti a plánu. Další mezerou je skutečnost, že společnost nepropočítává ani příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, jelikož náklady nejsou rozděleny na variabilní a fixní. Co by společnosti v budoucnu mohlo působit problémy, je fakt, že nesleduje svoji cash flow. Jelikož za své pohledávky inkasuje peníze za poměrně dlouhou dobu, je nucena využívat kontokorent. V případě, že by u několika odběratelů této společnosti nastaly platební potíže, může se sama společnost následně dostat do finančních problémů. Reporting se ve společnosti provádí ve čtvrtletních intervalech. Jelikož na něj ekonomický vedoucí nemá skoro čas, tak lze usoudit, že svoji funkci vůbec neplní.

Z výše provedených analýz vyplývá, že systém controllingu v této vybrané společnosti téměř nefunguje, což v dnešní době, která se neustále a rychle mění, s čímž roste potřeba řídit podnik s orientací na budoucnost, aby mohl včas a správně reagovat na měnící se okolí, není vůbec dostatečné. Společnost v posledních letech prošla změnami a růstem. Pokud chce v tomto trendu pokračovat a růst, zvyšuje to také její nároky na řízení.

V návaznosti na zjištěné nedostatky a podle potřeb a požadavků vedení společnosti jsou v projektové části zpracovány návrhy, kterými chce společnost zlepšit svoje řízení:

- návrh na zavedení pozice controllera,
- návrh na zdokonalení systému řízení nákladů,
- návrh na zdokonalení systému plánování a analýzy odchylek,
- návrh na zdokonalení reportingu.

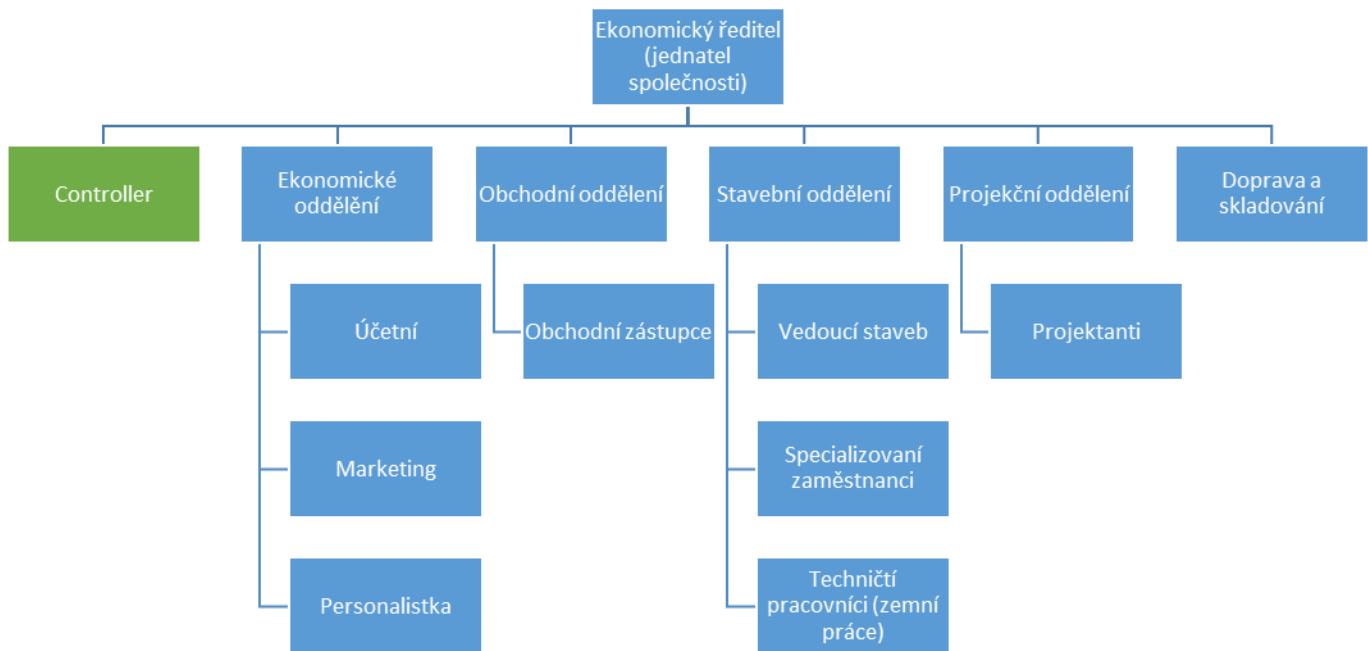
11 PROJEKT VYUŽITÍ NÁSTROJŮ CONTROLLINGU VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V návaznosti na informace získané v předchozí analytické části bude dále zpracován návrh na zavedení vybraných nástrojů controllingu. Tento návrh se bude zabývat vhodnými metodami a nástroji, které budou řešit zjištěné nedostatky. Tento návrh bude konkrétně obsahovat zavedení pozice controllera, zdokonalení systému plánování a analýzy odchylek, vylepšení reportingu.

11.1 Návrh na zavedení pozice controllera

Jak bylo zmíněno v předchozí části, vybraná společnost chce dlouhodobě dosahovat lepších výsledků a zaujmout lepší místo na trhu s cílem získání většího tržního podílu. Firma se v současnosti počtem svých zaměstnanců a velikostí ročního obrátu řadí mezi střední podniky a má tendenci se dále rozrůstat. To můžeme odvodit například z toho, že je v posledních letech schopná získat více zakázek, než je schopna pokryt vlastními kapacitami, a proto musí využívat služby externích firem. Při nynější velikosti podniku s potenciálem růstem je nutné dosahovat přesnějšího plánování a analyzování odchylek, což zabezpečí rychlou reakci při odchýlení od plánu. To je možné zabezpečit zavedením pozice controllera, která musí být správně začleněna do organizační struktury v daném podniku.

Nejvhodnějším místem pro pozici controllera bude jeho zařazení na stejnou úroveň, na které je ekonomický úsek. Díky tomu bude schopen dobře plnit roli poradního orgánu ekonomického oddělení. Toto zařazení mu zajistí dostatečný přístup k ekonomickým informacím, které potřebuje pro výkon své činnosti a současně i patřičná práva. V rámci výkonu své činnosti bude nezbytná i pravidelná spolupráce a komunikace s dalšími zaměstnanci z jiných oddělení, např. z projekčního oddělení, které se podílí na kalkulaci zakázek. Jelikož půjde ve společnosti o novou pozici, bude zapotřebí informovat ostatní zaměstnance o jejím zavedení a o nutnosti spolupráce. Současní zaměstnanci musí být obeznámeni s touto pozicí zejména z toho důvodu, že by ji mohli někteří chápat jako kontrolu jejich práce a mohli by případné změny a kontroly plánu vnímat negativně vůči jejich odvedené práci.



Obrázek 4 Organizační struktura upravená o pozici controllera (vlastní zpracování)

11.1.1 Úkoly controllera v podniku

Jelikož půjde ve firmě o zcela novou pozici, bude nutné si stanovit úkoly, které controller bude vykonávat a bude za ně zodpovědný. Různé úkoly, které controller plní, byly uvedeny v teoretické části. V této části budou uvedeny činnosti, které se týkají konkrétně controllera analyzované společnosti. V tomto případě se jedná zejména o:

- převzetí controllingových činností, které jsou v současnosti prováděny,
- zdokonalení současného systému plánování a kontroly, nebo vytvoření zcela nového systému plánování a kontroly,
- zjišťování odchylek, jejich příčin a předložení nápravných opatření,
- sestavování cash-flow jako podkladu pro lepší odhad budoucího vývoje peněžních prostředků,
- sestavování prognóz týkajících se nákladů a výnosů,
- výpočty krycích příspěvků,
- vytvoření reportingového systému,

- podávání pravidelných strukturovaných reportingových zpráv za jednotlivá oddělení a podnik jako celek,
- spolupráce v investičním rozhodování,
- řízení pohledávek.

11.1.2 Požadavky na pozici controllera

Proces controllingových aktivit představuje náročné ekonomické činnosti, jako je např. provedení analýzy a vyhodnocení výsledků, včetně vytvoření závěrů z analýz a případné navržení, jak odstranit zjištěné nedostatky. Pokud má být pozice controllera splněna kvalitně, je zapotřebí mít na této pozici zaměstnance s patřičnými vlastnostmi, schopnostmi, dovednostmi a znalostmi. Nejdůležitější atributy, kterými by měl disponovat každý controller, jsou vyjmenovány v teoretické části. Controller by měl ještě splňovat předpoklady typické pro společnost nebo odvětví, v němž bude působit. V případě analyzované firmy se jedná o:

- alespoň základní znalost ohledně veřejných zakázek,
- schopnost zajistit informační a metodické operativní plánování a řízení stavebních zakázek,
- znalosti potřebné pro metodické zajištění nabídkové a výrobní přípravy staveb pro účely controllingu.

11.2 NÁVRH NA ZKONOLANENÍ SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Základní oblastí systému controllingu je vytvoření upravené struktury nákladů včetně jejich členění, současně s upravenou strukturou odpovědnostních středisek, která lépe zobrazuje procesy probíhající uvnitř organizace. Aby bylo možné sledovat místa vzniku nákladů, bude součástí projektu návrh na strukturu odpovědnostních středisek.

11.2.1 Odpovědnostní střediska

Nové uspořádání odpovědnostních středisek bude sloužit vedení podniku pro lepší přehled o nákladech při zakázkách spojených s plynovody, vodovody a kanalizacemi a také provozem vodovodů. Toto nové členění nabízí podrobnější členění režijních nákladů, které vznikají napříč celou společností. Následující tabulka obsahuje nové uspořádání středisek ve společnosti.

Tabulka 12 Návrh na uspořádání středisek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Název	Číslo střediska
Výroba	010
Elektrikáři a vodaři	010.01
Plynaři	010.02
Stavebnictví	010.03
Správa	020
Ekonomika, IT	020.01
Prodej	020.02
Provoz	020.03
Logistika a skladování	030

11.2.1.1 Výroba

Toto rozdělení výrobních nákladů na tři samostatná střediska zajistí managementu společnosti přehled o jednotlivých činnostech podle typu výroby. Každé středisko vykonává odlišný druh činnosti a vznikají v nich tedy i rozdílné náklady.

Ve středisku Elektrikáři a vodaři zaměstnanci provádí veškeré činnosti spojené zejména se silnoproudými přístroji, elektrickým vedením a rozbory vody. Mezi nejčastěji vykonávanou prací patří montáž, rekonstrukce, údržba, opravy, seřizování a řízení procesů a elektrických zařízení spojených s provozem vodovodů. Vynaložené náklady se řadí zejména mezi přímé a mají podobu jednicových mezd a materiálu. Dále zde vznikají také režijní náklady, jako je například spotřeba náradí nebo ochranných pomůcek. Každý rok tu také dochází ke vzniku nákladů spojených se školením pracovníků.

Činnosti spojené s plynovody také obsahují přímé náklady v podobě mezd a materiálu. Dále jsou tu každoročně zastoupeny náklady na pronájem speciálních strojů a zařízení, kterými společnost nedisponuje v dostatečném množství, a jsou potřebné pro specifické práce s plynovody. Stejně jako v předchozím středisku tu vznikají každoročně náklady spojené se školením zaměstnanců.

Posledním střediskem patřícím pod výrobu je Stavebnictví. Stejně jako u předchozích středisek obsahuje i toto přímé náklady v přímých mzdách a materiálu. Mezi režijní náklady se tu řadí například náklady na údržbu a opravu dlouhodobého hmotného majetku.

11.2.1 Správa

Činnosti spojené se správou jsou rozděleny do středisek ekonomiky, IT, prodeje a provozního střediska.

Ve středisku ekonomiky a IT vznikají náklady spojené se zajištěním informačního systému pro celou společnost. Mezi náklady ekonomického střediska patří náklady na vedení účetnictví, fakturace, přiřazování plateb, celní řízení při nákupu materiálu ze zahraničí. Ekonomickém středisku jsou také zahrnuty náklady na controllera. V IT oblasti vznikají náklady spojené s provozem informačního systému, kamerového systému a elektronické zabezpečovací signalizace.

Ve středisku Prodeje jsou obsaženy náklady spojené se získáváním zakázek, tvorba projektů k zakázkám, mzdové náklady vynaložené na získání zakázek, včetně tvorby konkrétního návrhu a marketing.

Středisko provozu zahrnuje činnosti spojené s údržbou a opravami strojů a nářadí, náklady spojené s provozem kuchyňky, jídelny a toalet, náklady na úklid, komunální odpad a další podpůrné činnosti.

11.2.2 Logistika a skladování

V tomto středisku vznikají činnosti související s vnitřní logistikou, skladováním a expedicí. Do těchto činností spadá zejména přeprava materiálu k jednotlivým zakázkám, příjem a výdej materiálu ze skladu, balení a další činnosti spojené se zabezpečením materiálu. Doprava je zajištěna z vlastního skladu v drtivé většina případů vlastními auty, ale občas společnost využije služeb externí dopravní společnosti. Nejvýznamnějšími náklady v tomto středisku jsou mzdy pracovníků, náklady na skladovací prostor, náklady spojené s vysokozdvihným vozíkem a balicí materiál.

11.2.3 Návrh na úpravu struktury nákladů

Níže vypracovaný návrh úpravy nákladů na variabilní a fixní obsahuje veškeré nákladové položky, které byly zaúčtovány v roce 2020.

Společnost tento pohled na rozdělení nákladů nevyužívá a náklady dělí na přímé a nepřímé. Rozdělení nákladů na variabilní a fixní je důležité pro výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Díky tomuto rozdělení lze také dopočítat bod zvratu, což umožní určit objem tržeb, který pokryje náklady a nevznikne při nich zisk, ale ani ztráta. Největším přínosem tohoto výpočtu je určení minimálního objemu tržeb, od kterého se stává firma nebo daná služba/produkt rentabilním.

Toto rozdělení na kapacitní členění nákladů je závislé především na množství prováděných výkonů – variabilní náklady se mění v závislosti na vyprodukovaném množství, zatímco fixní náklady po určitý objem produkce zůstávají neměnné.

Pro podrobnější rozdělení stávajícího kalkulačního členění, byl vytvořen návrh na rozdělení nákladů ke vztahu na objem výroby.

Tabulka 13 Návrh na kapacitní členění nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo účtu a název	Kalkulační členění	Kapacitní členění
501 – spotřeba materiálu	-	-
501.001 nářadí	nepřímé	fixní
501.002 písek, drť, atd	přímé	variabilní
501.003 beton, asfalt	přímé	variabilní
501.004 nafta a benzín na stavbě	přímé	variabilní
501.005 PHM	nepřímé	smíšené
501.006 materiál na opravy	nepřímé	fixní
501.007 pneumatiky	nepřímé	fixní
501.008 ochranné pomůcky	nepřímé	fixní
501.009 ostatní přímý materiál	přímé	variabilní
502 – spotřeba energie	-	-
502.001 plyn	nepřímé	fixní
502.002 voda	nepřímé	fixní
502.003 elektřina	nepřímé	smíšené
504 – prodané zboží	přímé	variabilní
511 – opravy	-	-
511.001 opravy nákl. automobilů	nepřímé	fixní
511.002 opravy mechanizace	nepřímé	fixní
511.003 opravy strojů a údržba	nepřímé	fixní
511.004 opravy osobních aut	nepřímé	fixní
512 – cestovné	-	-
512.001 cestovné a stravné dělníků	přímé	variabilní
512.002 cestovné	nepřímé	variabilní
513 – náklady na reprezentaci	nepřímé	fixní
518 – ostatní služby	-	-
518.001 pronájem strojů	přímé	variabilní
518.002 subdodávky	přímé	variabilní
518.003 přepravné	přímé	variabilní
518.004 revize a zkoušky	nepřímé	variabilní
518.005 geodetické práce	přímé	variabilní
518.006 projekty	přímé	variabilní
518.007 ubytování dělníků	přímé	variabilní
518.008 skládkovné, likvidace odpadu	přímé	variabilní
518.009 rozběr vody	přímé	variabilní
518.010 přepravné materiálu	přímé	variabilní
518.011 nájemné	nepřímé	fixní

518.012 telefony, internet	nepřímé	fixní
518.013 školení	nepřímé	fixní
518.014 reklama a propagace	nepřímé	fixní
518.015 právní a účetní služby	nepřímé	fixní
518.016 ostatní služby	nepřímé	fixní
521 – mzdové náklady	-	-
521.001 doplňkové mzdy	nepřímé	fixní
521.002 mzdy dělníků	přímé	variabilní
521.003 mzdy THP	nepřímé	fixní
521.004 neschopenka	nepřímé	fixní
522 - příjmy spol. ze závislé činnosti	nepřímé	fixní
524 – zákonné sociální pojištění	-	-
524.001 sociální pojištění	nepřímé	fixní
524.002 zdravotní pojištění	nepřímé	fixní
527 – ostatní soc. náklady	-	-
527.001 příspěvek na obědy	nepřímé	fixní
527.002 životní pojištění	nepřímé	fixní
527.003 penzijní pojištění	nepřímé	fixní
531 – silniční daň	nepřímé	fixní
532 – daň z nemovitostí	nepřímé	fixní
538 – ostatní daně a poplatky	nepřímé	fixní
542 – prodaný materiál	přímé	fixní
543 – dary	nepřímé	fixní
544 – smluvní pokuty a penále	nepřímé	fixní
545 – ostatní pokuty a penále	nepřímé	fixní
546 – odpis nedobytné pohledávky	nepřímé	fixní
548 – ostatní provozní náklady	-	-
548.001 technické zhodnocení HM	nepřímé	fixní
548.002 pojištění strojů	nepřímé	fixní
549 – manka a škody z provozní činnosti	nepřímé	fixní
551 – odpisy	-	-
551.001 odpisy HM	nepřímé	fixní
551.002 odpisy drobného HM	nepřímé	fixní
551.003 odpisy NM	nepřímé	fixní
558 – tvorba zákon. oprav. položek	nepřímé	fixní
559 – tvorba ostatních oprav. položek	nepřímé	fixní
562 – úroky	nepřímé	fixní
563 – kurzové ztráty	nepřímé	fixní
568 – ostat. fin. náklady	nepřímé	fixní
581 – změna stavu nedokončené výroby	nepřímé	fixní
591 - daň z příjmů z běžné činnosti	nepřímé	fixní

Z výše uvedené tabulky je patrné, že společnost sleduje zvlášť pomocí analytiky na účtu 521 – Mzdové náklady dělníků a THP, což je potřebné ke kapacitnímu členění nákladů. Tuto analytiku by měla zavést také u účtu 524 – Zákonné sociální pojištění, což jí zajistí ještě podrobnější přehled o složce variabilních a fixních nákladech v tomto účtu. Pokud bychom blíže specifikovali fixní náklady, jsou tak kromě doplňkových mezd a pojištění strojů všechny všeobecné.

Tabulka 14 Návrh na analytické členění účtu 524 – Zákonné sociální pojištění

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo účtu a název	Kalkulační členění	Kapacitní členění	Specifikace FN
524 – Zákonné sociální pojištění	-	-	-
524.001 sociální pojištění dělníci	přímé	variabilní	-
524.011 sociální pojištění THP	nepřímé	fixní	všeobecný
524.021 zdravotní pojištění dělníci	přímé	variabilní	-
524.022 zdravotní pojištění THP	nepřímé	fixní	všeobecný

Tabulka obsahuje případně kapacitního členění kromě variabilních a fixních nákladů také smíšené náklady. Tyto náklady obsahují variabilní i fixní složku, a proto je nelze přesně zařadit mezi variabilní nebo fixní náklady. U těchto smíšených nákladů bylo po konzultaci s vedoucím firmy rozhodnuto o následujícím rozdělení.

Tabulka 15 Podíly variabilních a fixních nákladů u smíšených nákladů

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Smíšený náklad	Podíl variabilní složky	Podíl fixní složky
501.005 Pohonné hmoty	75 %	25 %
502.002 Elektřina	20 %	80 %

Spotřeba pohonných hmot je z části spotřebována při dopravě na obchodní jednání nebo úřady, kde má fixní charakter. Značně vyšší část pohonných hmot je spotřebována na dopravu pracovníků do místa, kde pracují na zakázce, včetně dopravy vedoucího pracovníka, který provádí namátkové kontroly.

Podobně je tomu i u spotřebované elektřiny, kde opět můžeme najít variabilní i fixní složku. Elektřina užívaná například při stavebních činnostech na provoz pracovních strojů je variabilní náklad. V případě spotřeby elektrické energie na provoz administrativní budovy se jedná o fixní náklad.

Variabilní náklady

V následující tabulce jsou vypsány pouze variabilní náklady, které ve společnosti vznikají při její činnosti. Tyto náklady jsou spojené především s výrobou, tzn. přímé mzdy, přímý materiál a služby, které jsou obsaženy v konečné ceně zakázky.

Tabulka 16 Vznik variabilní nákladů podle středisek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo účtu a název	Kalkulační členění	Kapacitní členění	Místo vzniku odpovědnosti						
			elek. + voda.	plynaři	stavebnictví	ekonomika, IT	prodej	provoz	logistika a skl.
501.002 písek, drť, atd	přímé	variabilní							
501.003 beton, asfalt	přímé	variabilní							
501.004 nafta a benzín na stavbě	přímé	variabilní							
504 – prodané zboží	přímé	variabilní							
512.001 cestovné a stravné dělníků	přímé	variabilní							
512.002 cestovné	nepřímé	variabilní							
518.001 pronájem strojů	přímé	variabilní							
518.002 subdodávky	přímé	variabilní							
518.003 přepravné	přímé	variabilní							
518.005 geodetické práce	přímé	variabilní							
518.006 projekty	přímé	variabilní							
518.007 ubytování dělníků	přímé	variabilní							
518.008 skládkovné, likvidace odpadu	přímé	variabilní							
518.009 rozbor vody	přímé	variabilní							
518.010 přepravné materiálu	přímé	variabilní							
521.002 mzdy dělníků	přímé	variabilní							

Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

Tento výpočet je závislý na provedeném rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (nebo-li) krycí příspěvek lze vypočítat za podnik jako celek. K výpočtu je potřeba znát celkové tržby, a od nich jsou odečteny variabilní náklady. Tímto způsobem se zjistí krycí příspěvek, a pokud od něj odečteme fixní náklady získáme hospodářský výsledek.

Tabulka 17 Výpočet celkového příspěvku na úhradu fixních nákladů

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Částka
Tržby (v tis. Kč)	
Variabilní náklady (v tis. Kč)	
Příspěvek na úhradu (v tis. Kč)	
Fixní náklady (v tis. Kč)	
Výsledek hospodaření (v tis. Kč)	

Tabulka č. 16 je navržena jako možný přehled pro kvalitní využití tohoto nástroje pro výpočet příspěvků na úhradu fixních nákladů a zisku za jednotlivé zakázky. Aby bylo dosaženo co nejpřesnějšího výsledku, jsou fixní náklady rozděleny na dvě skupiny. První skupinou jsou speciální fixní náklady, které lze přiřadit v souvislosti s jejich vznikem k určitým výrobním skupinám, a druhou skupinou jsou všeobecné fixní náklady, které nemají se skupinami výrobků žádný vztah. Tímto rozdělením bude použita dvoustupňová kalkulace neúplných nákladů, která pracuje se dvěma příspěvky na úhradu. V prvním kroku se odečtou variabilní náklady od tržeb, čímž získáme příspěvek na úhradu I. stupně. Následně se odečtou speciální, čímž získáme příspěvek na úhradu II. stupně. Po odečtení všeobecných fixních nákladů získáme hospodářských výsledek.

Tabulka 18 Návrh formuláře pro propočty příspěvků na úhradu

(Zdroj: Vlastní zpracování)

	Zakázka 1	Zakázka 2	...	Celkem
Tržby				
Variabilní náklady				
Příspěvek na úhradu I. stupně				
Speciální fixní náklady				
Příspěvek na úhradu II. stupně				
Všeobecné fixní náklady				
Výsledek hospodaření				

Tato kalkulace může být ve společnosti využita i pro sledování krycího příspěvku na úrovni jednotlivých středisek. Díky tomu bude mít management společnosti přehled, jakou mírou se které středisko podílí na fixních nákladech. Formulář pro tuto kalkulaci je vytvořen v tabulce č. 17.

Ve formuláři jsou sledovány zvláště přímé mzdy, přímý materiál a variabilní režie, která vzniká ve střediscích. Díky tomu bude management schopen odhalit, jaké složky variabilních nákladů se na zakázkách podílí.

*Tabulka 19 Návrh formuláře pro propočet příspěvků na úhradu za jednotlivá střediska
(Zdroj: Vlastní zpracování)*

Sloupec1	Elektrikáři	Plynaři	...	Celkem
Tržby				
Přímé mzdy				
Přímý materiál				
Variabilní režie				
Příspěvek na úhradu I. stupně				
Speciální fixní náklady				
Příspěvek na úhradu II. stupně				
Všeobecné fixní náklady				
Hospodářský výsledek				

11.3 Návrh na zdokonalení způsobu plánování

Každá společnost, která chce efektivně a dlouhodobě podnikat potřebuje, mít dobře naplánované kroky, jak dosáhnout svých cílů, které si vytyčila. Díky správnému plánování je možné včas odhalit negativní změny, což zajistí rychlou regulaci zpět k plánu. Jak již bylo v teoretické části zmíněno, vzhledem k rychle měnícímu se okolí podniku (ekonomické prostředí, konkurence, politické změny) je plánování nezbytnou součástí řízení úspěšného podniku.

Odrazový můstek pro tvorbu všech dalších plánů tvoří plán odbytu, podle kterého je společnost schopna dále odvodit a naplánovat vývoj dalších veličin. Tento plán je nutné prodiskutovat se zaměstnanci, kteří se starají o prodej, jelikož jsou v každodenním kontaktu se zákazníky a mají nejlepší možnost získat podrobnější informace o odbytu na další plánované období.

11.3.1 Plán odbytu

Formulář, který bude sloužit jako plán odbytu, je rozdělen do dvou částí. Hlavní část vychází z plánu zásadních a stálých zakázek od smluvních partnerů, které jsou dlouhodobě a pravidelně realizovány. Další část plánu obsahuje zakázky, které jsou přijímány v průběhu roku operativně, čili neplánovaně.

Tabulka 20 Formulář pro plán odbytu (Zdroj: Vlastní zpracování)

	2019	202X počet zakázek v tis. Kč			
		1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	3. čtvrtletí	4. čtvrtletí
Stálé zakázky					
Neplánované zakázky					

11.4 Návrh na zlepšení operativního plánování včetně analýzy odchylek

Operativní plánování se považuje za jeden z základních nástrojů operativního controllingu. Jak vyplývá z výše provedené analýzy současného stavu podniku, plánování tu není příliš rozvinuté. V návrhu budou vypracovány dílčí plány, které budou zaměřeny na čtvrtletí, a společně budou tvořit roční plán.

Aby bylo dosaženo efektivního plánování, musí být vytyčeny a dodrženy stanovené cíle a metody. Plány musí být aktualizovány v pravidelných intervalech, aby byly zachyceny změny a byly co nejpřesnější.

Po pokrytí všech činností podniku bude vytvořen koncept plánů pro:

- tržby,
- náklady,
- hospodářský výsledek,
- investic,
- lidské zdroje,
- cash flow.

11.4.1 Plán tržeb s analýzou odchylek

Plán tržeb, který bude obsahovat analýzu odchylek, je sestavován samostatně pro každé čtvrtletí a bude procházet měsíční aktualizací. Tento plán je vhodné odvodit od již uskutečněného plánu zakázek. Pokud se vynásobí počty plánovaných zakázek s plánovanou propočítanou cenou, je možné získat plánovanou hodnotu tržeb podle jednotlivých typů činností. Ty se samozřejmě dají upravovat ještě o možné vnější a vnitřní vlivy.

Při zjišťování odchylek bude nejdůležitější zjistit jejich příčinu a tu zohlednit při dalším plánování. Pokud by se zjistilo, že u některých činností není společnost dlouhodobě schopna naplňovat jejich plán, měla by je překalkulovat, vyloučit nebo nahradit.

Níže vytvořená tabulka obsahuje návrh plánu, v němž jsou jednotlivé kolonky a informace o plánovaných a skutečně dosažených tržbách. Při odečtení plánovaných a skutečných tržeb bude získána absolutní odchylka. Pokud se převede na procenta, dostaneme odchylku relativní.

Tabulka 21 Návrh plánu tržeb s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zakázka		1. čtvrtletí–202X			celkem
		leden	únor	březen	
Zakázky od RWE	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Zakázky od Innogy	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Svazky obcí–práce spojené s provozem vodovodů	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Zakázky od vodárenských společností	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Ostatní	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				

11.4.2 Plán nákladů s analýzou odchylek

V návaznosti na rozdělení nákladů podle kapacitního členění a plánu tržeb je sestaven plán nákladů včetně analýzy odchylek. Tento plán je rozdělen na dvě samostatné části, v nichž jsou v první sledovány fixní náklady za celý rok a v druhé části náklady variabilní za jednotlivá čtvrtletí. Příložené tabulky č. 15 a č. 16, ukazují možný způsob řešení tohoto formuláře, ve kterém lze zaznamenávat odhadované a skutečné hodnoty a rovnou spočítat absolutní a relativních odchylky za jednotlivé měsíce.

U položek fixních nákladů je možné jejich odhadovanou výši určit jednoduše pomocí údajů za předchozí období, jelikož jejich výše není tak proměnlivá. Přestože u fixních nákladů není

předpokládán vznik významných odchylek, je nutné odchylky sledovat, zaznamenat a analyzovat.

Tabulka 22 Plán fixních nákladů s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Plán fixních nákladů 202X				
Název nákladu	Plán (v Kč)	Skutečnost (v Kč)	Odchylka	
			v Kč	v %

Druhá část plánu nákladů je tvořena plánem variabilních nákladů, který je vytvořen pro každé čtvrtletí a pravidelnou aktualizaci. Tento plán se sestavuje za jednotlivá čtvrtletí kvůli výkyvům ve stavebnictví a roční plán by tudíž neměl žádnou vypovídací hodnotu.

Tabulka 23 Plán variabilních nákladů s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Plán variabilních nákladů 202X				
Název nákladu	Plán (v Kč)	Skutečnost (v Kč)	Odchylka	
			v Kč	v %

11.4.3 Plán hospodářského výsledku s analýzou odchylek

Na podobném návrhu formuláře, který je použit pro sledování tržeb a nákladů, bude sledován i hospodářský výsledek společnosti za jednotlivá čtvrtletí na měsíční bázi. Ve formuláři stačí od plánové výše tržeb odečíst plánované náklady a dopočítat tímto způsobem plánovaný zisk, nebo ztrátu. Totožný postup se využije u skutečně zjištěných tržeb a nákladů, díky čemuž půjde dopočítat absolutní a relativní měsíční odchylky.

Tabulka 24 Formulář pro plánování VH včetně analýzy odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka		1. čtvrtletí–202X			celkem
		leden	únor	březen	
Celkové tržby	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Celkové náklady	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				
Průběžný výsledek hospodaření	Plán				
	Skutečnost				
	Odchylka v Kč				
	Odchylka v %				

11.4.4 Plán investic s analýzou odchylek

Investiční plán se bude skládat ze dvou částí, a to investic do hmotného a nehmotného majetku. Plán bude sestaven na celý rok a informace v něm se budou aktualizovat každé čtvrtletí. Hlavním cílem tohoto plánu je určit, kde budou potřeba investice do majetku v následujícím období. V plánu bude obsažena očekávaná cena zahrnující i náklady spojené s pořízením investice, dále zda jde o náhradu jiného majetku nebo pořízení nového. Plán bude sestaven ve spolupráci s managementem společnosti.

Analýza se bude zabývat zejména tím, jestli byl majetek skutečně pořízen a z jakých zdrojů byl financován. Odchylky představují rozdíl v plánové a skutečné ceně a v analýze bude zdůvodněn jejich vznik.

Plán investic je zpracován v Příloze č. III.

11.4.5 Plán Cash Flow s analýzou odchylek

Plán Cash Flow bude sestaven zejména z toho důvodu, že peněžní tok ve společnosti není vůbec sledován. Bude tudíž plnit důležitou funkci, jelikož se díky němu společnost může dopředu připravit na případnou platební neschopnost, nebo naopak volně finanční prostředky investovat. Tento plán bude sledovat příjmy a výdaje ve společnosti za jednotlivá

čtvrtletí a bude se každý měsíc aktualizovat, aby společnost mohla včas zareagovat na případné problémy.

Tabulka 25 Návrh plánu Cash Flow s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	1. čtvrtletí			Odchylka v Kč	Odchylka v %
	Leden	Únoru	Březen		
Stav na začátku měsíce					
Příjmy					
Úhrada pohledávek					
Prodej zboží/zásob					
Výnosové úroky					
Ostatní příjmy					
Výdaje					
Úhrada závazků					
Nákladové úroky					
Výdaje spojené s nákupem aktiv					
Ostatní výdaje					

11.4.6 Personální plán s analýzou odchylek

Personální plán je staven na celý rok a aktualizace informací v něm bude probíhat jednou za půl roku. Základem pro jeho vytvoření je vývoj počtu zaměstnanců podle pozic za předchozí období s ohledem na růst podniku. Odchylka, která se tu bude zjišťovat, má podobu fluktuace zaměstnanců. Její následná analýza se bude zabývat její příčinou s ohledem na to, jestli to narušilo chod podniku a zapříčinilo dodatečné náklady z hlediska nedostatečné nebo nadbytečné pracovní síly. V tabulce bude také zaznamenávám přehled o školeních a vzděláních pro zaměstnance. Plán bude sestavován a aktualizován ve spolupráci s personalistou společnosti. Spolupráce v rámci aktualizace bude probíhat zejména v období letních prázdnin a před nimi, jelikož se jedná o období, kdy společnost nabírá na výpomoc brigádníky. Úkolem controllera bude zajistit, aby i při přiřazení brigádníků k určitým zakázkám bylo dosaženo požadovaného zisku, protože u těchto zakázek dojde k nárůstu mzdových nákladů. Samozřejmě při zvýšení pracovní síly prostřednictvím brigádníků by mělo dojít i ke snížení časové dotace stálých zaměstnanců společnosti, kteří pobírají větší hodinou mzdu, což je další faktor, který musí controller zohlednit.

Tabulka 26 Personální plán s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

202X/202X				
Pozice	Plán	Skutečnost	Fluktuace	Náklady na vzdělávání
Ekonom				
Účetní				
Projektant				
IT správce				
Administrativní pracovník				
Řidič				
Elektrikáři				
Vodaři				
Plynaři				
Skladník				

11.5 Řízení odchylek

Jedou z hlavních činností controllingu je analýza a řízení odchylek. Při této činnosti ale nestačí pouze sledovat odchylky v absolutní a relativní výši, ale musí také dojít k jejich analýze, pomocí které dojde k odhalení příčiny vzniku díky čemuž bude možné stanovit opatření k eliminaci odchylek. Na tento požadavek se váže určení odpovědné osoby, která bude nést odpovědnost při zavedení nápravných opatření, která povedou k eliminaci nežádoucích vlivů. Tento krok také předejde situaci, kdy si budou jednotliví řídicí pracovníci mezi sebou předávat zodpovědnost za vzniklé odchylky. Jasně stanovená odpovědnost a systém pravidel usnadní analýzu a kontrolu odchylek v celém podniku a předejde vzniku chyb a případných nejasností.

Z důvodu velkého množství informací obsažených v každém plánu je vhodné určit toleranční mez, od které se budou jednotlivé odchylky analyzovat a budou přijímána nápravná opatření. Tyto hranice jsou stanoveny pro jednotlivé plány, ale z důvodu lepšího řízení nákladů jsou položky variabilních nákladů, spotřeba materiálu a mzdové náklady sledovány odděleně.

Pravidelná analýza odchylek bude mít pozitivní vliv na budoucí zpřesnění plánu a umožní lepší dosažení operativních cílů.

Tabulka 27 Toleranční meze u odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Druh plánu	Toleranční mez
Plán tržeb	> 10 %
Plán fixních nákladů	> 5 %
Plán variabilních nákladů	> 10 %
Spotřeba materiálu	> 10 %
Mzdové náklady	> 10 %
Plán cash flow	> 5 %

11.5.1 Zaznamenávání odchylek

Níže uvedená tabulka č. 21 představuje formulář pro zaznamenávání odchylek, což zajistí controllerovi větší přehled. Tyto tabulky budou tvořit přílohu jednotlivých plánů.

Vypracovaný formulář bude obsahovat tyto údaje:

- datum záznamu,
- jméno a podpis osoby zodpovědné za vypracování formuláře,
- předpokládaná příčina vzniku odchylky,
- druh odchylky,
- oblast odchylky,
- velikost odchylky,
- návrh na nápravné opatření.

Vyplnění těchto údajů ulehčí zkoumání a následné řešení vzniklé odchylky. Zaznamenávání budou provádět řídicí pracovníci v pravidelných intervalech, které budou navazovat na aktualizaci informací v dílčích plánech.

Druhem odchylky je ve formuláři myšleno, zda se jedná o množství nebo cenovou. Oblast odchylky představuje bližší určení, kde k odchylce došlo, tzn. tržby, fixní náklady, variabilní náklady atd. Při vyplnění pole velikost odchylky musí být vždy určeno, jestli se jedná o velikost v ks nebo Kč. Předpokládaná příčina vzniku odchylky slouží controllerovi jako pohled vedoucího zaměstnance, kde a proč došlo k odchýlení od plánu, což může controllerovi pomoci efektivněji stanovit nápravná opatření a zlepšit to i komunikaci mezi ním a vedoucími pracovníky. Poslední položkou je návrh na opatření. Ačkoliv nápravná opatření standardně dělá a navrhuje controller, může být rada od vedoucího pracovníka,

který je přímo v provozu, kde dochází k těmto odchylkám, pro finální řešení problému přínosná.

Tabulka 28 Formulář pro záznam odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Záznam odchylek	
Vypracoval:	Datum:
Druh odchylky:	
Oblast odchylky:	
Velikost odchylky:	
Předpokládána příčina vzniku odchylky:	
Návrh na opatření:	

11.5.2 Návrh nápravných opatření

Cílem návrhu opravných opatření je eliminace rizik, které vedou ke vzniku odchylky, což je hlavní částí odchylkového řízení. Návrh nápravných opatření a následný postup jejich zavedení vychází z výše uvedených plánů. Je proto důležité, aby informace v nich obsažené byly co nejpřesnější a nejaktuálnější. Analýza a eliminace odchylek je postupný proces, v němž dochází ke zlepšování těchto plánů.

O jednotlivých opatřeních a postupech jejich zavedení bude vedena evidence, která může pomoci při řešení obdobných situací, vytváření plánů na nadcházející období a také k přehledu úspěšnosti jednotlivých opatření.

Mezi nápravná opatření, která pomohou vrátit se zpět k plánovaným hodnotám, může patřit například změna oceňování, změna delegace, úspora v oblasti fixních nebo variabilních plánů atd. Každé opatření, které vejde v platnost, musí být srozumitelně konkretizováno a obsahovat postup, jak jej splnit v požadovaném časovém úseku, nebo do konkrétního data. V případech, kdy bude zjištěno, že se jedná o odchylku, která vzniká kvůli nedostatečným pracovním výkonům, bude nutné ve spolupráci s personalistou společnosti navrhnout postihy za nesplnění pracovních povinností nebo zavést či aktualizovat motivační program pro zaměstnance.

Tabulka 29 Formuláře pro zaznamenání nápravných opatření (Zdroj: Vlastní zpracování)

Návrh nápravného opatření	
Vypracoval:	Datum:
Příčina vzniku odchylky:	
Oblast odchylky:	
Druh odchylky:	
Přijaté nápravné opatření:	
Plnění nápravného opatření:	

Poslední kolonka tohoto formuláře bude vyplněna po uplynutí časového úseku, po kterém mělo být nápravné hodnocení provedeno a bude obsahovat hodnocení, zda došlo k očekávané změně, jestli je zavedení celého nápravného opatření ukončeno nebo zda ještě probíhá.

11.6 Zavedení controllingového reportingu

Podstatnou částí celého controllingu je vytvoření reportingového systému, díky kterému se pomocí reportingových zpráv budou určité informace předávat managementu podniku.

Prvním krokem při vytváření reportingového systému je nutné si nejprve určit příjemce zprávy, v jakých časových intervalech budou zprávy tvořeny a co budou přesně obsahovat.

Při tvorbě všech reportingových zpráv by měly být vždy dodrženy následující zásady:

- jednoduchost, přehlednost a srozumitelnost,
- zprávy jsou účelně orientovány,
- ve zprávách jsou obsaženy jen důležité informace pro příjemce,
- zprávy mají ustálenou formu.

Klasické reportingové zprávy budou vytvářeny v pravidelných intervalech a pravidelné podobě, ale je nutné vytvořit i zprávy pro případ mimořádných událostí, které budou

zhotoveny mimo stanovená období. Struktura a obsah těchto mimořádných zpráv se bude odvíjet od konkrétní situace, dopadů na společnost a požadavků managementu společnosti.

11.6.1 Reporting pro management podniku

Reportingové zprávy, které budou tvořeny pro management podniku, budou dvojího typu. První budou kratší měsíční zprávy, jejichž úkolem bude podávat informace a data o tom, jakých výnosů bylo dosaženo a s jakými náklady, včetně přehledu Cash Flow. Druhým typem zpráv budou souhrnné reporty za celé čtvrtletí, v nichž budou uvedeny jak informace za celou společnost, tak i za jednotlivá střediska.

Zprávy budou obsahovat tyto položky:

- Výsledky, kterých společnost a jednotlivá střediska dosáhly v aktuálním období.
- Srovnání skutečně dosažených tržeb s plánem za celý podnik a jednotlivá střediska.
- Srovnání skutečně vynaložených nákladů s plánem za celý podnik a jednotlivá střediska.
- Popsání zjištěných odchylek a k nim stručný popis příslušných nápravných opatření.
- Stručný popis plnění nápravných opatření.
- Uskutečněné investice a přehled budoucích investic.
- Vyhodnocení ekonomických ukazatelů.
- Krátký hodnotící komentář za období.
- Předpokládaný vývoj v nadcházejícím období.

V případě speciálních požadavků od vedení lze obsažené informace upravit podle aktuální potřeby.

11.6.2 Reporting pro jednotlivá střediska

Reportingové zprávy pro jednotlivá střediska budou opět dvojího typu – měsíční a čtvrtletní.

V reportech pro jednotlivá střediska budou reflektovány tyto položky:

- Krátký popis výsledků celé společnosti.
- Popis výsledků dosažených střediskem v aktuálním období.
- Srovnání skutečných tržeb s plánovanými.

- Srovnání skutečných nákladů s plánovanými.
- Popis zjištěných odchylek.
- Popis nápravných opatření a jejich zavedení.

12 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

12.1 Přínosy projektu

Zavedení projektu musí být pro společnost na první pohled přínosné a užitečné, aby věděla, že vynaložené finanční prostředky do zavedení projektu se jí vrátí a převyšší rizika, která s sebou projekt přináší. Všechny ekonomické přínosy, včetně přínosů nefinančního charakteru, se nemusí projevit okamžitě, ale v dlouhodobém horizontu se jejich význam ukáže, čímž se zajistí návratnost investice.

Mezi hlavní přínosy projektu se řadí:

- Poskytnutí včasných informací týkajících se podnikového okolí, čímž se zabrání nebo minimalizují negativní vlivy na podnikání.
- Zvýšení konkurenceschopnosti a ziskovosti díky možnosti rychlejší reakce na požadavky trhu.
- Poskytování pravidelných a ucelených reportů pro vedoucí pracovníky, na základě kterých provádí svoje rozhodnutí.
- Snížení nákladů díky analýze odchylek, včetně zjištění jejich příčin a stanovení nápravných opatření.
- Díky rozdělení nákladů na variabilních a fixních je možné spočítat příspěvek na úhradu fixních nákladů a stanovit bod zvratu.
- Zavedení odpovědnostních středisek umožní sledovat vznik nákladů, podle činností.

12.2 Ekonomická náročnost projektu

V této části jsou popsány možné náklady, které vzniknou v souvislosti s obsazením pozice controllera. Obsazení této pozice je možné dvěma způsoby, a to buď proškolením některého současného zaměstnance nebo přijetím nového pracovníka.

V první možnosti, kdy se společnost rozhodne pro proškolení některého svého zaměstnance pro tuto pozici, je nutné určit i náklady spojené s absolvováním controllingového kurzu. Po důkladném průzkumu nabídky controllingových kurzů byl vybrán kurz Controlling s vazbou na finanční analýzu a náklady od společnosti ICT Pro s.r.o.

Výše hrubého mzdy vychází z internetové stránky platy.cz, kde jsou srovnávány mzdy jednotlivých profesí. V případě že nepůjde o nového zaměstnance, nemusíme předpokládat náklady na nové vybavení kanceláře.

Tabulka 30 Náklady na stávajícího pracovníka (Zdroj: vlastní zpracování)

	Počáteční náklady (v Kč)
Hrubá mzda	39 408
Sociální pojištění	9 774
Zdravotní pojištění	3 547
Celkové osobní náklady	52 729
Controllingový kurz (bez DPH)	7 900
Náklady celkem	60 629

Druhou možností je obsazení této pozice novým zaměstnancem. Výběrové řízení, včetně inzerce na různých internetových portálech, jako je např. jobs.cz, práce.cz, atmoskop.cz zařídí personalistka společnosti. Inzerce na internetu bude dostatečná, jelikož čtení novin v dnešní době upadá, a navíc potenciální cílová skupina se pohybuje v internetovém prostředí. V inzerci by mělo být zahrnuto vysokoškolské vzdělání ekonomického zaměření a praxe v controllingu.

V této variantě nemusíme do nákladů zahrnovat náklady na controllingový kurz, jelikož se bude jednat o člověka s praxí, ale musíme zohlednit náklady na inzerci. Dále musíme počítat s novým vybavením kanceláře, jelikož nový zaměstnanec bude potřebovat výpočetní techniku a kancelářské potřeby. Toto vybavení je odhadováno na částku 35 000 Kč.

Tabulka 31 Náklady na nového pracovníka (Zdroj: vlastní zpracování)

	Počáteční náklady (v Kč)	Roční náklady (v Kč)
Hrubá mzda	39 408	472 896
Sociální pojištění	9 774	117 288
Zdravotní pojištění	3 547	42 564
Celkové osobní náklady	52 729	632 748
Inzerce na jobs.cz	8 400	8 400
Inzerce na prace.cz	3 900	3 900
Inzerce na atmoskop.cz	2 500	2 500
Inzerce celkem	14 800	14 800
Vybavení kanceláře	35 000	35 000
Náklady celkem	102 529	682 548

Při srovnání obou variant zjistíme, že společnost vyjde levněji ta první – firma přiřadí na controlling někoho ze stávajících zaměstnanců. Tato varianta je v porovnání s druhou o 41 900 Kč výhodnější. I přes tuto skutečnost je doporučeno realizovat druhou variantu. Hlavním důvodem je skutečnost, že ve společnosti jsou pracovníci dost pracovně vytíženi a při přesunu pracovníka v rámci společnosti vznikne mezera, která se bude muset vyplnit. Dalším důvodem je, že nový odborný zaměstnanec v oblasti controllingu může přinést nové nápady a pohledy na věc, které se doposud nepoužívaly. Nový pracovník není ani ovlivněn současným podnikovým myšlením a zaběhnutými stereotypy uvnitř organizace.

12.3 Rizika projektu

Realizace tohoto projektu, stejně jako každého jiného, s sebou nese určitá rizika, která mohou nastat po jeho zavádění. Hlavní rizika tohoto projektu najdeme zaznamenána v níže zpracované tabulce, která také reflektuje pravděpodobnost, že nastanou. Tabulka dále obsahuje scénář, který nastane v případě, že dané riziko nebude eliminováno a pravděpodobnost tohoto scénáře. Součástí tabulky je také konkrétní řešení pro každé riziko.

Obecně můžeme říct, že jakékoliv změny jsou na pracovišti zaměstnanci vnímány spíše negativně. Z tohoto důvodu je nutné před nimi upozornit na přínosy zavedení projektu. Každý z vedoucích pracovníků by měl být obeznámen s pozitivními dopady, s ohledem na jejich činnost vyzdvihnout právě ty přínosy, které se týkají jejich oblasti.

Dalším rizikem, které může vzniknout v prvních fázích projektu, je špatné obsazení pozice controllera. Pokud by tato pozice byla zastávána člověkem, který nedisponuje dostatečnými předpoklady, může tato pozice zaniknout. Z tohoto důvodu je potřeba zajistit kvalitní výběrové řízení, které tuto hrozbu eliminuje a předejde tomuto riziku.

Rizika mohou také vzniknout kvůli nedostatečnému pochopení projektu a špatným zaznamenáním vstupních dat a jejich základním rozdělením. Toto špatné zaznamenání by mohlo přivést celý systém k riziku, že nebude fungovat věrohodně a bude tedy podávat zkreslené výstupy.

Tabulka 32 Rizika projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo	Hrozba	Možnost vzniku	Dopad	Možnost vzniku	Celkový dopad	Řešení
1	Pozice bude obsazena nevyhovující osobou (např. nedostatečná kvalifikace, špatný přístup k plnění úkolů, nedostatečná autorita a samostatnost)	0,2	Controller nebude mít pro podnik žádný přínos a dojde k zániku pozice	0,2	0,4	Nepodcenit a nezanedbat postup výběrového řízení
2	Nedostatečná podpora od vedení společnosti, což bude mít za následek neochotu ostatních pracovníků o spolupráci s controllerem	0,3	Nebudou dodržovaný předepsané postupy	0,2	0,6	Při nastoupení controllera je potřeba dostatečná podpora vedení a informovanost všech zaměstnanců o přínosu tohoto projektu pro celou firmu
3	Vyhodnocení a využití reportingových zpráv nesplní očekávání vedoucích pracovníků a nebudou předkládané informace využívat	0,4	Reportingový systém bude bezvýznamný a nebudou přijata nápravná opatření	0,3	0,12	Spolupráce mezi controllerem a vedoucími pracovníky při úpravě reportingových zpráv na základě jejich připomínek a požadavků
4	Vznik neplánových nákladů při zavádění projektu, které by mohli ohrozit jeho existenci	0,6	Projekt nebude realizován	0,1	0,6	Vyčíslení a stanovení maximálních nákladů, včetně rezervy
5	Controller bude špatně začleněn do organizační struktury a nebude disponovat patřičnými kompetencemi	0,5	Malá autorita vůči controllerovi	0,8	0,4	Porovnat možnosti a zvolit vhodně zařazení controllera vzhledem ke kompetencím, kterými by měl disponovat
6	Struktura odpovědnostních středisek bude špatně určena	0,6	Systém bude podávat nepřesné výsledky, kvůli přiřazení nákladům na místa, kde ve skutečnosti nevznikají	0,9	0,54	Konzultace s odborníky a případná aktualizace IS. Konzultace změň a příslušnými pracovníky

7	Nedůsledné a chybné pořízení dat v rámci prvotní evidence	0,6	Controllingový systém nebude pracovat správě, zkruslené výstupy	0,8	0,48	Vypracování manuálu pro jednotlivé činnosti k zamezení chybovosti.
---	---	-----	---	-----	------	--

12.4 Časová náročnost projektu

Časová analýza tohoto projektu neobsahuje žádná závazná a pevně stanovená data jednotlivých činností a ani datum zahájení nebo ukončení projektu z toho důvodu, že společnost v současnosti není rozhodnuta kdy (a jestli vůbec) bude tento projekt realizovat. V předpokladu je ale konec tohoto roku, neboť bude k dispozici nový ekonomický systém. Z toho důvodu je pro začátek časové analýzy projektu vybrán předposlední měsíc v roce, tzn. listopad.

Celý projekt se rozpadá do 11 dílčích činností, které jsou potřebné pro zavedení projektu. Celková předpokládaná doba zavedení projektu, včetně rezervy, je stanovena na 5 a půl měsíce.

Tabulka 33 Časová náročnost jednotlivých činností projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)

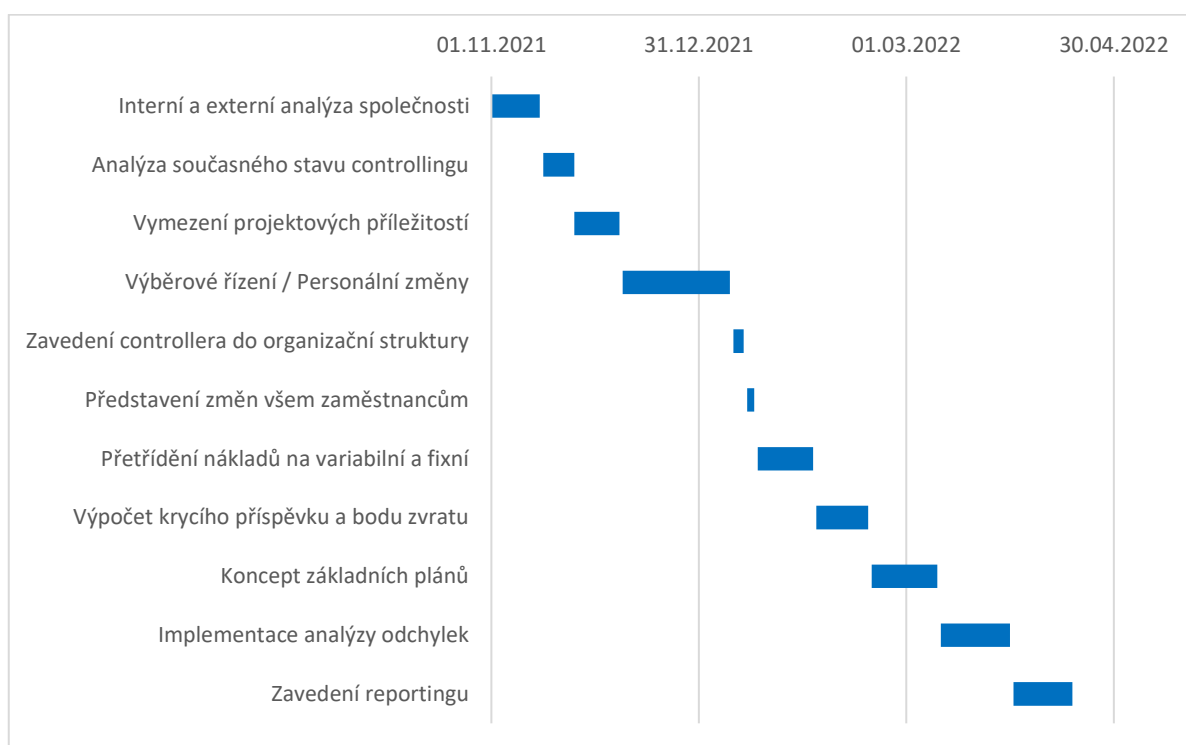
Činnost	Začátek	Konec	Trvání (ve dnech)
Interní a externí analýza společnosti	01.11.2021	15.11.2021	14
Analýza současného stavu controllingu	16.11.2021	25.11.2021	9
Vymezení projektových příležitostí	25.11.2021	08.12.2021	13
Výběrové řízení / Personální změny	09.12.2021	09.01.2022	31
Zavedení controllera do organizační struktury	10.01.2022	13.01.2022	3
Představení změn všem zaměstnancům	14.01.2022	16.01.2022	2
Přetřídění nákladů na variabilní a fixní	17.01.2022	02.02.2022	16
Výpočet krycího příspěvku a bodu zvratu	03.02.2022	18.02.2022	15
Koncept základních plánů	19.02.2022	10.03.2022	19
Implementace analýzy odchylek	11.03.2022	31.03.2022	20
Zavedení reportingu	01.04.2022	18.04.2022	17

Z tabulky č. 25 je patrné, že nejvíce času zabere výběrové řízení nebo případné personální změny, kterými se myslí výběr a proškolení stávajícího zaměstnance na tuto pozici a převedení jeho obvyklé práce na někoho jiného. Dalším z důvodů, proč je tento časový úsek nejdéší, je skutečnost, že se tato část odehrává ve vánočním období, kdy jsou svátky a ve společnosti lidé čerpají dovolenou, která se do této dílčí činnosti promítne. Mezi další časově

nejnáročnější činnosti se řadí koncept základních plánů, implementace analýzy odchylek a zavedení reportingu.

Pro zpřehlednění náročnosti projektu byl také zpracován Ganttův diagram projektu, který ještě lépe znázorňuje, že nejvíce času zabere výběrové řízení nebo případné personální změny. Tento krok nesmí být podceněn nebo jakkoliv omezen na úkor kvalitního výběru, jelikož by se mohla objevit hrozba, že pozice nebude obsazena vhodným kandidátem. To by znamenalo že pozice bude pro podnik bezvýznamná a celý projekt by tak nenaplnil svůj potenciál. Z tohoto důvodu je nutné nepodcenit tuto činnost a věnovat jí adekvátní množství času.

Obrázek 5 Ganttův diagram projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)



Pro lepší vizualizaci jednotlivých činností projektu byl navržen také diagram činností, který je v Příloze IV.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vypracovat projekt týkající se implementace vybraných nástrojů controllingu ve vybrané společnosti, včetně zjištěných přínosů a rizik, která jsou s projektem spojena, a následně celý projekt podrobit časové a nákladové analýze.

V první části diplomové práce je zpracována literární rešerše z problematiky controllingu a jeho nástrojů, která slouží jako podklad pro praktickou část diplomové práce.

Aby bylo možné splnit všechny cíle, bylo zapotřebí v praktické části nejprve provést analýzu podniku, během níž se pomocí analýzy odběratelů, dodavatelů, situace v podniku a finanční situace společnosti podařilo získat potřebné informace k identifikování nedostatků současného controllingového systému. Ve vybrané společnosti nebyl zřízen controllingový útvar a ani nebyla zavedena funkce controllera. S tím souvisí skutečnost, že podnik dostatečně nevyužívá žádné controllingové nástroje.

Projektová část vycházela ze získaných informací z předchozích analýz a z nich identifikovaných nedostatků. V rámci této projektové části byly rozpracovány návrhy zabývající se zavedením pozice controllera do organizační struktury podniku, návrh na reklasifikaci nákladů podle kapacitního členění a zavedení odpovědnostních středisek, návrh na zlepšení operativního plánování včetně analýzy odchylek, řízení odchylek a zavedení controllingového reportingu. Projektová část byla tedy zaměřena zejména na slabé stránky společnosti, jako byla absence plánování a kontroly.

Přínos v zavedení jednotlivých návrhů spočívá především v zefektivnění procesu řízení napříč celou firmou. Zavedením tohoto projektu management společnosti získá kvalitnější podklady pro svoje rozhodování a operativní plánování mu zajistí rychlejší a včasnou reakci na případné výkyvy od plánovaných cílů. Dalším pozitivním dopadem při zavedení controllingu bude také optimalizace nákladů a díky kapacitnímu členění bude možné sledovat u každé zakázky její příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, což umožní určit jejich minimální cenu.

Poslední část se věnuje zhodnocení celého projektu, které slouží k posouzení jeho přínosů, rizik a jeho časové a ekonomické náročnosti. Zavedení projektu nevyžaduje velké pořizovací náklady, a to v případě obou variant. Zjištěná pozitiva převyšují potencionální rizika, která lze včas eliminovat.

Navržený projekt přinese společnosti při zavedení cenné informace k efektivnějšímu ekonomickému řízení. Implementací uvedených controllingových nástrojů však celý proces nekončí, jelikož pro kvalitní a úplné zavedení plnohodnotného controllingového systému bude zapotřebí zapojit všechny zaměstnance a pozměnit i jejich přístup a myšlení. Toto může v počátcích přinést odpor nebo nesouhlas a nepochopení celého projektu. I přes počáteční časovou a finanční investici, kterou projekt vyžaduje, se přínos controllingu ukáže v dlouhodobém hledisku jako neocenitelný neboť také konkurenceschopnost podniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER, 2012. *Profesionální controlling: Koncepce a nástroje*. 2 přepracované vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 381 s. ISBN 978-3-7910-2891-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 409 s. ISBN 978-80-7598-885-0.
- HAKALOVÁ, Jana, 2012. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 105 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- HAVLÍČEK, Karel, 2011. *Management & controlling: malé a střední firmy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 210 s. ISBN 978-80-7408-056-2.
- HORVÁTHOVÁ, Petra, 2016. *Řízení lidských zdrojů: nové trendy*. Praha: Management Press, 428 s. ISBN 978-80-7261-430-1.
- CHODASOVÁ, Zuzana, 2012. *Podnikový controlling: nástroj manažmentu*. Bratislava: Statis, 159 s. Ekonomika firmy. ISBN 978-80-85659-70-2.
- KERZNER, Harold, 2003. *Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling*. 8th ed. New York: Wiley, 891 s. ISBN 0-471-22577-0.
- KONEČNÝ, Miloš, 2007. *Controlling: studijní text pro kombinovanou formu studia*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 139 s. ISBN 978-80-214-3346-5.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KRČOVÁ, Soňa, 2006. *Manažerské účetnictví a controlling*. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 87 s. ISBN 80-86764-50-8.
- KUBÍČKOVÁ, Dana, 2014. *Controlling in SMEs - Beyond Numbers: proceedings of the international scientific conference : Prague, April 25th, Controlling v MSP - nejen o číslech : sborník z mezinárodní vědecké konference : Praha, 25. dubna 2014*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 517 s. ISBN 978-80-7408-086-9.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- SEDLÁČEK, Václav, 2014. *Controlling*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 128 s. ISBN 978-80-7314-323-7.

SRPOVÁ, Jitka a Václav ŘEHOŘ, 2010. *Základy podnikání: teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. Praha: Grada, 526 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3339-5.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.

PONIŠČIAKOVÁ, Oľga a Martina GOGOLOVÁ, 2017. *Podnikový controlling*. Žilina: Žilinská univerzita v Žiline, 215 s. Vysokoškolské učebnice. ISBN 978-80-554-1320-4.

PSÁRSKA, M., M. VOCHOZKA, V. STEHEL, 2016. *Controlling*. České Budějovice: Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, 190 s. ISBN 978-80-7468-100-4.

VOCHOZKA, Marek, Mariana PSÁRSKA a Vojtěch STEHEL, 2015. *Controlling: studijní skripta*. V Českých Budějovicích: Vysoká škola technická a ekonomická, 190 s. ISBN 978-80-7468-100-4.

ZÁMEČNÍK, Roman, 2016. *Controlling*. 1. vyd. Brno: Sting spol. s r.o., nakladatelství, 86 s. ISBN 978-80-87482-40-7.

ŽIŽLAVSKÝ, Ondřej, 2014. *Controlling: Studijní text*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 111 s. ISBN 978-80-214-4857-5.

Internetové zdroje:

KUTÁČ, Josef a Kamila JANOVSÁ. *PODNIKOVÝ CONTROLLING: studijní text* [online]. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2012, 155 s. [cit. 2021-02-01]. ISBN 978-80-248-2593-9. Dostupné z: <https://docplayer.cz/1057778-Podnikovy-controlling.html>

KOVAŘÍK, Pavel. *Manažerský controlling* [online]. In: . s. 199 [cit. 2021-02-01]. Dostupné z: <https://adoc.pub/manaersky-controlling4e6c3b9eab4f3b0b1838be5dbcec9a9e7366.html>

MPO [online], ©2020. *Komentář Ministerstva průmyslu a obchodu ČR k výsledkům průmyslu a stavebnictví za listopad* [cit. 2021-5-31]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/prumysl/komentar-k-vyvoji-prumyslu/komentar-ministerstva-prumyslu-a-obchodu-cr-k-vysledkum-prumyslu-a-stavebnictvi-za-listopad-2020--258904/>

STORMWARE [online], ©2021. Scénář Účetnictví [cit. 2021-5-31]. Dostupné z: <https://www.stormware.cz/pohoda/business-intelligence/scenar-ucetnictvi/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DHM dlouhodobý hmotný majetek

DNM dlouhodobý nehmotný majetek

EBIT zisk před zdaněním a úroky

FN fixní náklady

MPO ministerstvo průmyslu a obchodu

ROA rentabilita celkového kapitálu

ROCE rentabilita dlouhodobého kapitálu

ROE rentabilita vlastního kapitálu

ROS rentabilita tržeb

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Controlling v liniové organizační struktuře</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 2 Controlling ve štábní organizační struktuře</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 3 Procentuální rozbor zakázek za jednotlivé odběratele (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>39</i>
<i>Obrázek 4 Organizační struktura upravená o pozici controllera (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Obrázek 5 Ganttův diagram projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>84</i>
<i>Obrázek 6 Diagram činností na navrženém projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>84</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Vývoj vybraných ekonomických ukazatelů v odvětví</i>	41
<i>Tabulka 2 Vývoj zisku ve sledovaném období (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tabulka 3 Ukazatelé likvidity za roky 2017–2019 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tabulka 4 Ukazatelé rentability za roky 2017–2019 (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tabulka 5 Ukazatelé aktivity za roky 2017–2019 (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 6 Ukazatelé zadluženosti za roky 2017–2019 (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tabulka 7 SWOT analýza (Zdroj: vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tabulka 8 Vertikální a horizontální analýza aktiv vybrané společnosti</i>	47
<i>Tabulka 9 Vertikální a horizontální analýza pasiv vybrané společnosti</i>	48
<i>Tabulka 10 Vertikální a horizontální analýza výnosů vybrané společnosti</i>	49
<i>Tabulka 11 Vertikální a horizontální analýza nákladů vybrané společnosti</i>	50
<i>Tabulka 12 Návrh na uspořádání středisek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tabulka 13 Návrh na kapacitní členění nákladů (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	62
<i>Tabulka 14 Návrh na analytické členění účtu 524 – Zákonné sociální pojištění</i>	64
<i>Tabulka 15 Podíly variabilních a fixních nákladů u smíšených nákladů</i>	64
<i>Tabulka 16 Vznik variabilní nákladů podle středisek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	65
<i>Tabulka 17 Výpočet celkového příspěvku na úhradu fixních nákladů</i>	66
<i>Tabulka 18 Návrh formuláře pro propočet příspěvků na úhradu</i>	66
<i>Tabulka 19 Návrh formuláře pro propočet příspěvků na úhradu za jednotlivá střediska (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	67
<i>Tabulka 20 Formulář pro plán odbytu (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	68
<i>Tabulka 21 Návrh plánu tržeb s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	69
<i>Tabulka 22 Plán fixních nákladů s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	70
<i>Tabulka 23 Plán variabilních nákladů s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování) ..</i>	70
<i>Tabulka 24 Formulář pro plánování VH včetně analýzy odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	71
<i>Tabulka 25 Návrh plánu Cash Flow s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	72
<i>Tabulka 26 Personální plán s analýzou odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	73
<i>Tabulka 27 Toleranční meze u odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tabulka 28 Formulář pro záznam odchylek (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	75
<i>Tabulka 29 Formuláře pro zaznamenání nápravných opatření (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	76
<i>Tabulka 30 Náklady na stávajícího pracovníka (Zdroj: vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tabulka 31 Náklady na nového pracovníka (Zdroj: vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tabulka 32 Rizika projektu (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	82

Tabulka 33 Časová náročnost jednotlivých činností projektu (Zdroj: Vlastní zpracování) 83

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Aktiva a pasiva ve sledovaném období

Příloha P II: Náklady a výnosy vybrané společnosti

Příloha P III: Plán investic s analýzou odchylek

Příloha P IV: Diagram činností projektu

PŘÍLOHA P I: AKTIVA A PASIVA SPOLEČNOSTI VE SLEDOVANÉM ODOBÍ

	2019	2018	2017
Aktiva celkem	25 620	28 556	23 091
A. Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	0	0	0
B. Stálá aktiva	19 082	16 408	14 580
B.I. DNM	0	0	0
B.II. DHM	19 082	16 408	14 580
B.III. DFM	0	0	0
C. Oběžná aktiva	6 459	11 082	7 361
C.I. Zásoby	201	279	1 294
C.II. Pohledávky	5 356	8 140	5 856
C. III. Krátkodobý finanční majetek	0	0	49
C. IV. Peněžní prostředky	902	2663	162
D. Časové rozlišení aktiv	79	1066	150

	2019	2018	2017
Pasiva celkem	25 620	28 556	23 091
A. Vlastní kapitál	10 245	4 211	31 21
A.I. Základní kapitál	1 600	1 600	1 600
A. II. Ážio a kapitálové fondy	0	0	0
A. III. Fondy ze zisku	160	160	160
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let	2 451	1 361	344
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	6 034	1 090	1 017
B. Rezervy	0	0	0
C. Závazky	15 243	21 817	19 845
C.I. Dlouhodobé závazky	862	1 455	1 729
C.II. Krátkodobé závazky	14 381	20 362	18 116
D. Časové rozlišení pasiv	132	2528	125

PŘÍLOHA P II: NÁKLADY A VÝNOSY VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

	2019	2018	2017
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	22 295	22 988	21 988
II. Tržby za prodej zboží	6 210	6 770	5 341
III. Ostatní provozní výnosy	274	41	18
1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	154	0	0
2. Tržby z prodaného materiálu	0	0	0
3. Jiné provozní výnosy	120	41	18
IV. Výnosy z dlouhodobého fin. majetku - podíly	0	0	0
V. Výnosy z dlouhodobého fin. majetku	0	0	0
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy	2	2	2
VII. Ostatní finanční výnosy	15	0	0

	2019	2018	2017
A. Výkonová spotřeba	14 469	22 451	22 419
A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	2 942	2 847	2 260
A.2. Spotřeba materiálu a energie	4 850	1 834	8 822
A.3. Služby	6 677	17 770	11 337
B. Změna stavu zásob vlastní činností	0	500	0
C. Aktivace	0	0	0
D. Osobní Náklady	2 943	2 991	2 494
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	3 180	2 344	1 198
F. Ostatní provozní náklady	477	133	82
G. Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0	0
H. Náklady související s ostatním DFM	0	0	0
I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0	0
J. Nákladové úroky a podobné náklady	47	112	51
K. Ostatní finanční náklady	196	142	88
L. Daň z příjmů	1 450	38	35
M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0	0

PŘÍLOHA P III: PLÁN INVESTIC S ANALÝZOU ODCHYLEK

v Kč	Plánovaná cena	Skutečná cena	Odpis	Délka odepisování	Zdroj financování	Nový / Náhrada	Odchyłka
Dlouhodobý hmotný majetek							
Pozemky							
Stavby							
Stroje							
Auta							
Nehmotný majetek							
Software							
Celkem							

PŘÍLOHA P IV: DIAGRAM ČINNOSTÍ PROJEKTU