

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Controlling jako nástroj řízení v podniku

Vypracoval: Martina Brúnová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martina BRŮNOVÁ**
Osobní číslo: **E13060**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Controlling jako nástroj řízení v podniku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je vymezit controlling jako koordinační koncept v podniku, analyzovat práci controllera a controllingového oddělení, následně teoretické poznatky aplikovat na vybraný podnik a zpracovat návrh možných variant na optimalizaci controllingu jako celku.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Controlling jako proces řízení.
3. Controller versus manažer.
4. Nástroje controllingu.
5. Controlling ve vybraném podniku.
6. Zhodnocení a analýza controllingových metod a nástrojů a návrhy možných zlepšení.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. 8th Re. Ed. Hampshire: Cengage Learning.

Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. Praha: Wolters Kluwer.

Kovařík, P. (2013). *Manažerský controlling*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu

Král, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press.

Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2016**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2016

Obsah

1	Úvod a cíl práce	3
2	Controlling jako proces řízení.....	4
2.1	Controlling	4
2.2	Funkce controllingu	6
2.3	Cíle controllingu.....	6
2.4	Organizace controllingu	7
3	Controller versus manažer	10
3.1	Controller	10
3.1.1	Požadavky kladené na controllera	10
3.1.2	Práce controllera	11
3.2	Controller x manažer.....	12
4	Nástroje controllingu	14
4.1	Operativní controlling	14
4.2	Nástroje operativního controllingu	14
4.2.1	Základní metody operativního controllingu	14
4.2.2	Metody v oblasti řízení oběžných prostředků.....	22
4.2.3	Metody v oblasti řízení odbytu	24
4.3	Strategický controlling	24
4.4	Nástroje strategického controllingu	25
4.4.1	Základní metody strategického controllingu	25
4.4.2	Strategický controlling v podnikovém okolí	27
5	Metodika	30
6	Controlling ve vybraném podniku	32
6.1	Informace o vybraném podniku	32
6.1.1	Obecné informace	32
6.1.2	Základní údaje o společnosti.....	32
6.1.3	Výroba a prodej	33
6.1.4	Organizační struktura.....	34
6.1.5	Ekonomická charakteristika společnosti.....	35
6.2	Controlling	37
6.2.1	Nákladový controlling	38

6.2.2	Prodejní controlling	38
6.2.3	Výrobní controlling.....	39
6.2.4	Nákupní controlling	39
7	Zhodnocení a analýza controllingových metod a nástrojů a návrhy možných zlepšení	40
7.1	System plánování a rozpočtů	40
7.1.1	Popis procesu plánování	41
7.1.2	Motivační systém.....	42
7.2	Reporting.....	42
7.2.1	Denní reporting	43
7.2.2	Týdenní reporting	43
7.2.3	Měsíční reporting.....	44
7.2.4	Roční reporting	45
7.3	Kontrola a analýza odchylek.....	45
7.4	Kalkulace.....	46
7.4.1	Kalkulační vzorec	47
7.4.2	Kalkulace ceny vybraných výrobků	48
7.5	Návrhy na zlepšení.....	50
7.5.1	Manažer x controller.....	50
7.5.2	Plánování	50
7.5.3	Reporting	51
7.5.4	Kontrola a analýza odchylek.....	51
7.5.5	Analýza SWOT.....	51
7.5.6	Analýza konkurence	53
7.5.7	Potenciálová analýza.....	55
7.5.8	Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku.....	56
7.5.9	Výpočet bodu zvratu	58
7.5.10	Kontrola dodržení rozpočtu porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení	59
8	Závěr	64
9	Summary and key words.....	67
10	Přehled použité literatury.....	68
11	Seznam obrázků, tabulek a grafů.....	70

1 Úvod a cíl práce

Controlling – dnes velmi často skloňovaný pojem, ale co vlastně znamená?

V praxi se často setkáváme s tím, že lidé chápou controlling jako kontrolu, tudíž k němu zaujmají negativní postoj. Controlling však ve skutečnosti není kontrola, ta je pouze jeho součástí.

Poprvé se controlling objevil před více než 100 lety ve Spojených státech amerických jako specifický okruh činností aplikovaný v oblasti účetnictví a financování, postupem času se však rozšířil i do ostatních činností probíhajících v podniku. Do České republiky controlling přišel ve 20. letech minulého století, za jeho průkopníka je u nás považován Tomáš Baťa.

Pokud se vrátíme zpět k původní otázce jaký je význam slova „controlling“, tak můžeme říci, že controlling je jakási koncepce řízení, která je založena na propojení plánovacího procesu a procesu kontroly. Controlling jako koncepce umožňuje podniku reagovat na nebezpečí vzniku situace, která by mohla velmi nepříznivě působit na dlouhodobou existenci podniku. Controlling se též stává nástrojem řízení podniku do budoucna, pomáhá vedení podniku a všem řídicím pracovníkům v oblasti rozhodování.

Controlling si též můžeme představit jako systém pravidel, který napomáhá podniku dosáhnout cílů, které si vytyčil a upozorňuje na možná nebezpečí, která vyžadují přijetí příslušných opatření v oblasti řízení.

Původně byl předmětem controllingu pouze zisk, následně náklady a dnes hovoříme už i o controllingu výrobním, finančním, personálním apod.

S pojmem controlling se pojí osoba controllera, který controlling řídí. Controllera si můžeme představit jako kormidelníka lodi, který upozorňuje kapitána (tj. vedení podniku) na problémy, které existují nebo které předpokládá, že se vyskytnou. Podpora controllera ze strany vedení je nezbytná pro jeho úspěch a účinnost jeho práce.

Cílem této bakalářské práce je vymezit controlling jako koordinační koncept v podniku, analyzovat práci controllera a controllingového oddělení, následně teoretické poznatky aplikovat na vybraný podnik a zpracovat návrh možných variant na optimalizaci controllingu jako celku.

2 Controlling jako proces řízení

2.1 Controlling

Pojem „controlling“ byl odvozen od anglického slovesa „to control“, které do češtiny překládáme jako kontrolovat, ale také jako vést, řídit, ovládat nebo dohlížet (Eschenbach & Siller, 2012).

Controlling se poprvé objevil u dopravních a výrobních podniků ve Spojených státech amerických na přelomu 19. a 20. století. Po druhé světové válce se controlling rozšířil i do západní Evropy, což souviselo s obnovou hospodářství po válce a se vstupem amerického kapitálu (Kislingerová, 2008; Král a kol., 2010; Eschenbach & Siller, 2012).

Synek (2011) upozorňuje na fakt, že controlling bývá často chápán jako kontrola, což je chybné. Pod pojmem controlling si můžeme představit podporu managementu, nástroj řízení, který má koordinovat plánování, kontrolu a má zajistit informace tak, aby bylo působeno na zlepšení podnikových výsledků.

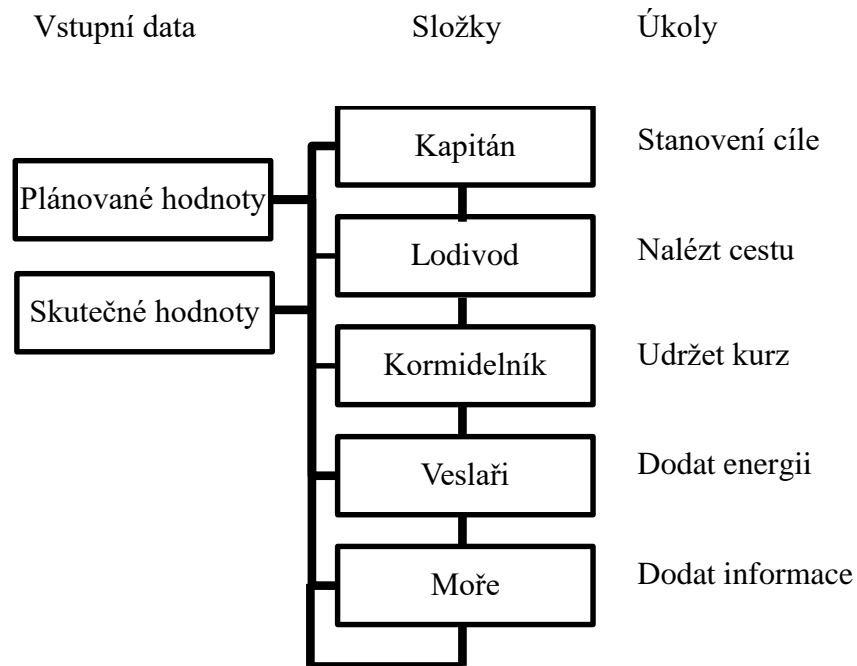
Žižlavský (2014) uvádí, že existuje mnoho definic¹ controllingu, ale žádná z nich nevystihuje plně podstatu a charakteristiku controllingu. Nejvýstižnější definicí je, že „*controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření*“ (Mann & Mayer, 1992) nebo že „*controlling je subsystém řízení, který koordinuje a cílově orientuje plánování a kontrolu, jakož i poskytování informací, a tak podporuje adaptaci a koordinaci celého systému řízení podniku. Controlling tím představuje podporu řízení.*“ (Horváth, 2003).

Controlling se nejčastěji zaměřuje na řízení procesů. V praxi se setkáváme s **controllingem nákladovým** (každá činnost je spojena se vznikem nákladů), který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku firmy, a tím přirozeně i na její náklady a výnosy. Dále můžeme uvést **finanční controlling**, který se týká vztahu podniku a jeho okolí a je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury podniku a jejich peněžních toků (příjmů a výdajů). Též se můžeme setkat například s controllingem výrobním, nákupním, prodejním či personálním (Synek, 2011; Král a kol., 2010; Lazar, 2012).

¹ Žižlavský (2014) dále uvádí, že i když existuje nepřeberné množství definic, je možné vybrat slova, která tyto definice spojují a to řízení, propojení plánování a kontroly, informace a podpora.

Podle Mikovcové (2007) je vhodné controlling přirovnat, stejně jako to dělá celá řada jiných autorů, k lodi viz následující obrázek.

Obrázek 1: Kybernetický systém



Zdroj: Mikovcová, 2007

Kapitán (vedení podniku) stanoví cíle, kterých má být dosaženo ve formě plánovaných hodnot. Lodivod (controller) má za úkol najít cestu k dosažení stanovených cílů. Kormidelník (řídící pracovníci na nižších úrovních) mají „držet kurz“, tj. plnit úkoly. Pokud je plnění cíle ohroženo, je nutné informovat controllera, který musí najít náhradní řešení. Veslaři (odborní pracovníci podniku) vykonávají práci, která jim byla zadána. Jejich výkony jsou předány následně na trh. Z moře (trh) jsou čerpány informace, které se předávají manažerům a controllerovi. Tyto informace jsou podkladem pro další rozhodování (Mikovcová, 2007).

Pro zavedení controllingu v podniku, které často naráží na odpor mnoha řídicích pracovníků, kteří se náhle cítí v ohrožení a to z toho důvodu, že zaměňují controllera s kontrolorem, není nutné vytvoření místa controllera, funkce controllingu mohou být též převzaty jinými místy, které již v podniku existují. Pokud je v podniku místo controllera vytvořeno, nezabývá se controllingem jenom controller, ale i každý manažer (Eschenbach & Siller, 2012; Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007).

2.2 Funkce controllingu

Funkce controllingu se rozšiřovaly a měnily společně s vývojem controllingu jako systému řízení. Původně byl controlling zaměřen zejména na shromažďování dat. Tuto funkci můžeme nazvat funkcí registrační. Od funkce registrační jako pasivní se přešlo k funkci aktivní, navigační. Úkolem controllingu bylo kontrolovat hospodaření a vypracovávat návrhy opatření k odstranění nedostatků. Nejvýše stojí controlling plnicí funkci inovační a koordinační, což nejlépe vystihuje jeho současnou funkci. Zaměřuje se na vytvoření vlastního systému řízení, který využívá informace z oblasti plánování, kontroly a regulace podnikových aktivit (Kislingerová, 2008; Kovařík, 2013; Eschenbach & Siller, 2012).

2.3 Cíle controllingu

Podle Kislingerové (2008) a Kovaříka (2013) lze rozlišit tři cíle controllingu:

1. Zajištění schopnosti anticipace a adaptace – controlling informuje vedení podniku o existujících změnách okolí, kterým je nutné se přizpůsobit a o možných změnách okolí v budoucnu, na které je třeba se připravit. Tím podporuje schopnost anticipace a adaptace podniku.
2. Zajištění schopnosti reakce – controlling zavedením informačního kontrolního systému pomáhá vedoucím pracovníkům průběžně sledovat vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožňuje přijímat nápravná opatření pro vnější i vnitřní poruchy.
3. Zajištění schopnosti koordinace – controlling vytváří předpoklady pro sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku, umožňuje manažerům vybalancovat střety zájmů jednotlivých zájmových skupin a držet je ve vzájemné rovnováze, tzn. je nutné koordinovat plnění cílů finančních i nefinančních, vnitřních i vnějších.

Kislingerová (2008) dále uvádí, že controlling, aby mohl splnit výše uvedené cíle, přebírá v rámci systému řízení následující funkce:

1. Informační (podpora řízení) – controlling pomáhá manažerům plnit jejich úkoly, přitom nese zodpovědnost za správnost, včasnost a přiměřenost své pomoci. Manažer nemá povinnost se radami controllingu řídit a nese za svá rozhodnutí zodpovědnost.

2. Inovační (doplnění řízení) – controlling může provádět úkony i v oblasti řízení, případně se na řízení aktivně podílet. Úlohou controllingu je vytvořit soubor nástrojů a metod, které dále využívají manažeři, doplňuje práci manažerů. Mimo to může controlling v krizových situacích nést zodpovědnost za svá rozhodnutí pro předem stanovené situace, dokonce se může podílet i na strategických rozhodnutích podniku.
3. Koordinační (koordinace) – controlling se podílí na vývoji jednotlivých podsystémů řízení, stejně tak i na tvorbě struktury systémů a procesů, které v nich probíhají a vztahů v nich i mezi nimi.

2.4 Organizace controllingu

Eschenbach (2004) uvádí, že ve velkých podnicích se přibližně v 90 % případů mohou předpokládat vlastní útvary controllingu, v malých a středních podnicích by zřízení controllingu mělo být pečlivě zváženo.

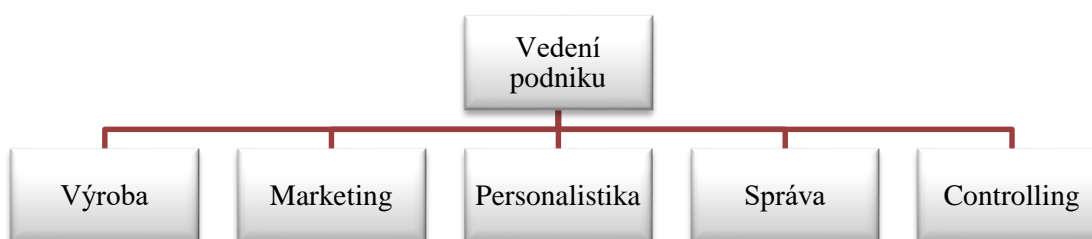
Rozvoj funkcí a růst úkolů controllingu se projevuje i ve změnách organizační struktury. Čím vyšší je hierarchická úroveň, na níž se controller nachází, tím větší je účinnost jeho práce. Z hlediska organizační struktury je třeba dávat největší pozor na nezávislost (controller by neměl být motivován prezentovat úspěch nebo zakrýt neúspěch konkrétních rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací). Aby takový požadavek byl splněn, je nutné, aby controller byl umístěn na první nebo druhé hierarchické úrovni. Pokud je umístěn na nižší hierarchické úrovni, potom musí mít možnost vykonávat své úlohy objektivně a nezávisle, musí mít bezprostřední přístup k podnikovému vedení a pravidelný kontakt s ním a musí být nositelem nezbytných pravomocí, aby mohl plnit vedoucí funkce, které jsou mu přiděleny (Eschenbach, 2004; Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2011; Kislíngrová, 2008).

Otázkou je, pokud je v podniku controlling zaveden, zda má být umístěn na liniiovou nebo štábní pozici, tedy zda mají controlleri být nositeli rozhodovací a nařizovací pravomoci či nikoliv. To, na jakou pozici bude controlling zařazen, pak záleží zejména na tom, zda oddělení controllingu má přednostně podporovat řízení anebo řízení přímo vykonávat. Pokud se v podniku teprve controlling zavádí, pak je doporučeno ho umístit nejdříve na štábní pozici. S postupem času a vývoje bude štábní jednotka nedostatečná a bude nutná transformace na jednotku liniiovou (Eschenbach, 2004; Žižlavský, 2014; Král a kol., 2010).

Organizace bez pozice controllera – malé a střední podniky zpravidla nedisponují samostatnou pozicí controllera a to zejména z ekonomických důvodů. Funkce controllingu se v tomto případě přenáší na pracovníky nesoucí odpovědnost za účetnictví, kteří musí být proškoleni, aby byli schopni převzít úkoly controllingu. Tento způsob však sebou nese celou řadu nedostatků například, že účetnictví se orientuje na minulost a pracovník nemusí dosáhnout úspěšné realizace controllingu, který se naopak zaměřuje na budoucnost. Další možností je přenesení funkcí controllingu na vedení podniku nebo na všechny vedoucí pozice (Žižlavský, 2014; Král a kol., 2010).

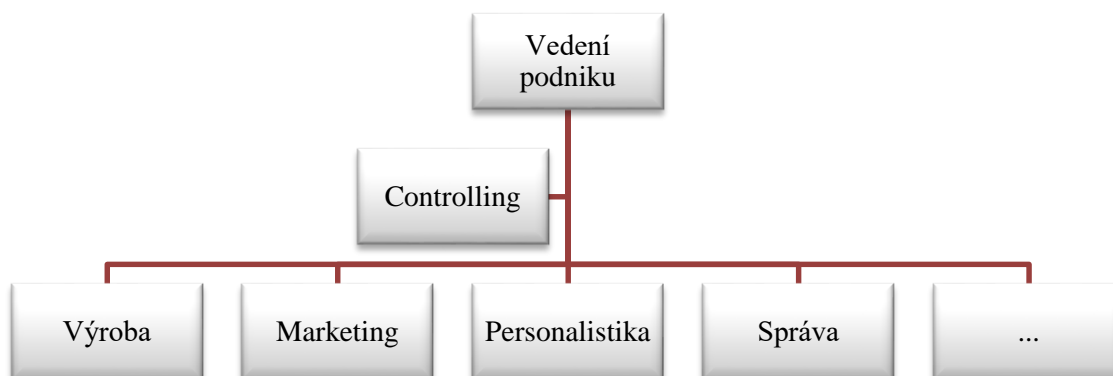
Organizace se samostatnou pozicí controllingu – může se jednat o štábní nebo liniový útvar. Štáb nemá rozhodovací pravomoc ani pravomoc nařizovat (s výjimkou přímo podřízených pracovníků). Jeho hlavním úkolem je příprava rozhodování, poradenství aj., plní tedy funkci poradní. Pokud je controlling zřízen na štábní pozici, potom by měl být situován na vysokou hierarchickou úroveň a to z toho důvodu, že štáb je přímo podřízen vedení podniku. Štábní jednotka se zejména zabývá přípravou rozhodnutí, opatření a vyhodnocením informací, koordinací dílčích plánů a dozorem nad prováděním přijatých rozhodnutí. Praxe ukázala, že štábní pozice není vhodná pro menší a střední podniky. Liniová pozice controllingu je naopak pro malé podniky vhodná a široce se využívá v krizových situacích. Controller v tomto případě neplní funkci poradce a přejímá větší odpovědnost - nese odpovědnost za přijatá rozhodnutí. Je nositelem rozhodovací, ale i nařizovací pravomoci. Praxe však ukazuje, že při běžném chodu podniku je toto uspořádání nestabilní a bývá vhodné na nižších úrovních řízení. Liniovou a štábní pozici controllingu znázorňují následující obrázky (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007; Žižlavský, 2014).

Obrázek 2: Controlling – liniová pozice



Zdroj: Žižlavský, 2014

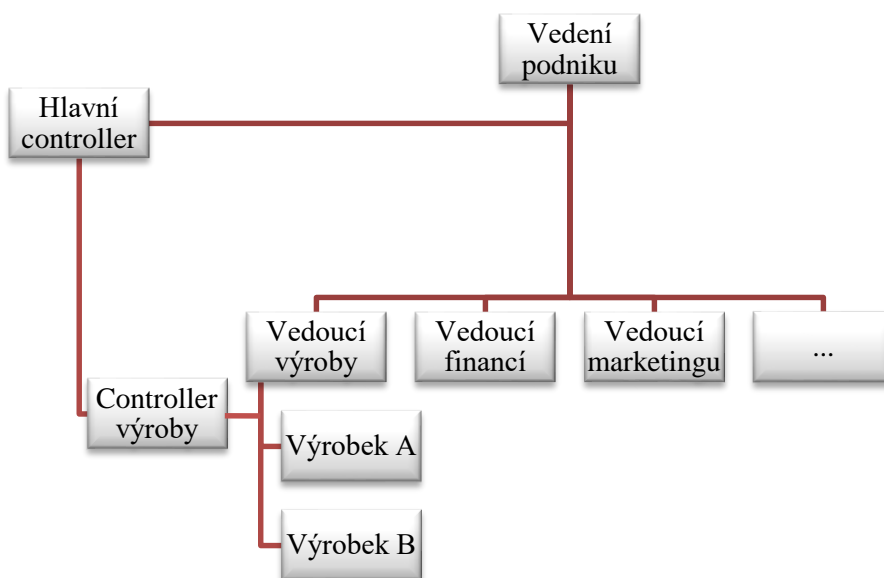
Obrázek 3: Controlling – štábní pozice



Zdroj: Žižlavský, 2014

Žižlavský (2014) uvádí, že v praxi se často setkáme s kombinací liniové a štábní pozice, k čemuž dochází s růstem podniku, kdy controlling už nemůže být prováděn jediným centrálním oddělením – vznikají decentralizovaná oddělení controllingu, která jsou řízena příslušnými odbornými vedoucími, např. controllerem odbytu/výroby apod., viz následující obrázek.

Obrázek 4: Controlling – štábně-liniová pozice



Zdroj: Žižlavský, 2014

3 Controller versus manažer

3.1 Controller

V podniku i jeho okolí se nachází faktory, které by mělo vedení podniku neustále sledovat. Takových faktorů bychom jak uvnitř, tak i vně podniku našli mnoho a proto vedení pomáhá controller. Ten má za úkol takové faktory sledovat a průběžně vedení informovat o změně výkonnosti jednotlivých oddělení, o změně prodeje výrobků a o změně nákladů a zisku. Dále ho také musí informovat o zavedení nových daní a jejich dopadu a o změně právních předpisů v případě, že tyto změny zasahují do vedení podniku (Bragg & Roehl-Anderson, 2011; Lazar, 2012).

Controller je považován za součást managementu, jehož hlavním úkolem je zaručit transparentnost vykazovaných výsledků podniku. Nese odpovědnost za sběr informací, jejich zpracování a uspořádání pro potřeby řízení a pomáhá manažerovi při jejich prezentaci. Sám neplánuje ani neřídí, to přísluší managementu podniku, který nese odpovědnost za rozhodování a schvalování plánů. Controller je hospodářským svědomím podniku a měl by být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků a to i přesto, že sám nemá pravomoc rozhodovat o konkrétních záměrech budoucího ekonomického vývoje podniku (Kislingerová, 2008; Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2007; Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2011).

3.1.1 Požadavky kladené na controllera

Úspěchy controllingu jsou značně dány a ovlivněny schopnostmi controllerů.

Požadavky, jež jsou na controllery kladeny, lze rozdělit na osobní a odborné. Mezi osobní patří např. schopnost odolávat tlaku z nadřízených i podřízených míst, schopnost komunikovat a navazovat kontakty, nezaujatost, objektivnost, schopnost navazovat a udržovat pozitivní vztah s nadřízenými a podřízenými, umění přesvědčit své podřízené, spolupracovníky i nadřízené. Odborné požadavky se týkají oblasti kvalifikace - ekonomické vzdělání, ovládání výpočetní techniky, controllerské vzdělání a odborných znalostí - finanční řízení, evidence a kalkulace nákladů, plánování, prognózování, znalost nástrojů controllingu, podniku a jeho okolí (Mikovcová, 2007; Bragg & Roehl-Anderson, 2011; Lazar, 2012).

Práce controllera je velmi náročná jak z hlediska rozsahu vědomostí, tak i z hlediska práce s lidmi, která je pro controllera nejhorsí. Controller je člověk, který nemá příliš mnoho podřízených pracovníků, ale musí být schopen pochopit záležitosti pracovišť a

jejich dopad do ekonomiky, musí ovládat účetnictví a finance, aby byl schopen komunikovat s hlavní účetní, auditorem či vedoucím informační soustavy o změnách ve způsobech metodiky účtování. Dále musí být schopen komunikovat s lidmi odpovědnými za jednotlivá střediska. Nejkomplikovanější oblastí komunikace je komunikace s vrcholovým managementem, který je odpovědný za vedení organizace. Pro vedení musí být controller schopen na základě provedených analýz připravit nejen podrobný rozbor příčin odchylek, ale i přijatých opatření k jejich eliminaci, musí být schopen zpracovat podklady pro strategická rozhodnutí a navrhnout způsoby jejich realizace (Lazar, 2012; Bragg & Roehl-Anderson, 2011).

3.1.2 Práce controllera

Úkoly, jež controller plní, lze rozdělit do dvou skupin. Jedná se o úkoly strategické a koncepční (controller zodpovídá za jejich splnění), příkladem může být sestavení postupu zavádění controllingu do praxe nebo dohled a poradenství při sestavování strategického plánu podniku a úkoly operativní (controller zodpovídá za jejich plnění) jako je např. dohled a poradenství při sestavování operativního plánu či při kontrole. Dále nese odpovědnost za hledání řešení problémů, které brání naplnění podnikových cílů (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007; Bragg & Roehl-Anderson, 2011).

Konkrétně se controller zabývá koordinací plánování a rozhodování, je manažerem procesu tvorby rozpočtu, informuje o výši a příčinách odchylek od cíle a navrhuje způsoby řešení, nabízí poradenství, informuje o změnách v okolí podniku, tvoří firemní metodiku, nástroje a koordinuje rozhodnutí, spolupodílí se na vývoji firmy a je poradcem manažera. Má nalézt cesty vedoucí k dosažení podnikových cílů (Krčová, 2006; Bragg & Roehl-Anderson, 2011).

Mezinárodní sdružení pro controlling (International Group of Controlling – IGC) uvádí, že controller pomáhá manažerům v oblasti plánování a řízení, nese odpovědnost za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů a strategie, a tím přispívá k vyšší ziskovosti, koordinuje dílčí cíle a plány, dohlíží na to, aby každý nositel rozhodovací pravomoci jednal v souladu se stanovenými cíli, zajišťuje informace, které manažeři potřebují ke svému rozhodování, vytváří a aktualizuje controllingové systémy a je interním poradcem všech nositelů rozhodovacích pravomocí v otázkách týkajících se plánování, výkonnosti a účetnictví (Kislingerová, 2008).

3.2 Controller x manažer

Folwarczná (2010) říká, že nejdůležitější osobou v podniku s nejvyšší mírou odpovědnosti je manažer, který nese odpovědnost za úspěchy či neúspěchy útvaru, týmu nebo dokonce i celého podniku, který řídí. V podnikatelské sféře se pod pojmem manažer ukrývá osoba, která řídí a provozuje podnik jménem a v zájmu vlastníka či vlastníků takového podniku.

Krčová (2006) uvádí, že hlavní náplní práce manažera je plánování hodnot rozpočtů, cílů firemních výkonů a opatření k dosažení cílů, provádění rozhodnutí, rozhodování o nápravných opatřeních při odchylkách od cíle, reagování na informace v podnikovém okolí, rozhodování o opatřeních a vytváření předpokladů pro řízení firmy orientované na cíl.

Controlling doplňuje řízení podniku a přebírá řadu úkolů, které vykonávají manažeři. Je však nutné upozornit na to, že s postupem času hranice mezi managementem a controllingem mizí a manažer přebírá řadu úloh od controllera a naopak, controller vykonává řadu manažerských funkcí (Kislingerová, 2008).

Žižlavský (2014) uvádí, že controlling je výsledkem spolupráce controllera a manažera. „*Manažer rozhoduje, controller jeho rozhodnutí inspiruje, hodnotí, programuje, sleduje jejich naplnění a dává doporučení.*“

Controller je osoba, která se zabývá shromažďováním informací, které dále předává manažerům. Nezabývá se však pouze zprostředkováváním informací, ale stejně důležitá je i pomoc manažerům při hledání řešení a přijetí rozhodnutí, provádí odchylkové řízení s příslušnými pracovníky, představuje přijatá opatření a jejich dopad. Dále musí zajistit údaje pro správně rozhodování (Žižlavský, 2014).

Následující tabulka popisuje vztah mezi manažerem a controllerem.

Tabulka 1: Vztah controllera a manažera

Controller	Manažer
Připravuje podklady pro plánování a rozhodování	Plánuje, rozhoduje
Informuje o odchylkách	Reaguje na zjištěné odchylky
Připravuje metodiku kalkulací, rozpočtování, systém kalkulací a rozpočtů	Prosazuje a využívá informace přípravených systémů kalkulací, rozpočtů

Informuje o změnách v okolí podniku	Reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
Je poradce managementu	Akceptuje controlling v procesu řízení

Zdroj: Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2007

4 Nástroje controllingu

4.1 Operativní controlling

Operativní controlling je podsystém řízení, který se zaměřuje na kratší časová období (zpravidla jeden rok), neustále zjišťuje odchylky skutečnosti od požadovaného stavu a tím má možnost průběžně zasahovat do výkonu podnikových aktivit a těmito zásahy je optimalizovat tak, aby bylo dosaženo požadovaných cílů. K ovlivňování podnikových činností jsou využívány operativní nástroje (Žižlavský, 2014; Kovařík, 2013).

Operativní controlling se zaměřuje hlavně na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. Na rentabilitu mají vliv náklady a výnosy, likvidita se určuje z rozdílu mezi příjmy a výdaji (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007; Kovařík, 2013).

Podle Žižlavského (2014) je základním operativním cílem každého podniku dosažení potřebné velikosti zisku, tudíž jsou velmi pozorně sledovány náklady a výnosy. O zvyšování výnosů pečuje zejména marketingové oddělení, řízením nákladů se zabývá oddělení controllingu.

4.2 Nástroje operativního controllingu

4.2.1 Základní metody operativního controllingu

a) Analýza kritických bodů

Pomocí této analýzy můžeme najít kritický bod, tzv. break-even point, kterým je charakterizován takový objem produkce, kdy tržby odpovídají celkovým nákladům, zisk je nulový. Tato analýza je důležitá pro některá rozhodování podniku, např. pro určení objemu produkce, který zajistí potřebnou výši zisku, určení limitu fixních a variabilních nákladů (tj. jaké mohou být, aby podnik nedosahoval ztráty, popřípadě aby zisk neklesl pod požadovanou hodnotu), určení minimální ceny apod. Také poskytuje informace potřebné pro zlepšení budoucího rozhodování. Abychom mohli tuto analýzu provést, musí být odděleně vykazovány variabilní a fixní náklady (Vollmuth, 2004; Sekerka & Vacek, 2007).

b) Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

Výpočet příspěvku na úhradu² je systém výpočtu nákladů orientovaný na trh. Při tomto výpočtu začínáme s variantami obratu (tržeb) a od něj odečítáme variabilní náklady, čímž

² Vollmuth (2004) rozlišuje dvojí příspěvek na úhradu a to jednoduchý a dvoustupňový.

získáme příspěvek na úhradu. Následně odečítáme fixní náklady, tím zjistíme hospodářský výsledek zůstávající podniku při ceně obvyklé na trhu (Vollmuth, 2004; Sekerka & Vacek, 2007).

c) Výpočet krátkodobého hospodářského výsledku³

Tento výpočet by měl být k dispozici manažerům a vedení podniku každý měsíc, jelikož je z něj vidět pozitivní i negativní vývoj podniku, jeho silné a slabé stránky. Na základě informací, které lze z tohoto výpočtu získat, je nutné rozhodovat o nových opatřeních (Vollmuth, 2004; Sekerka & Vacek, 2007).

Pro výpočet krátkodobého hospodářského výsledku se používá metoda celkových nákladů a metoda nákladů na prodané zboží. Obě metody mají odlišnou vypovídací schopnost a mohou být rozděleny na metodu úplných nákladů a metodu příspěvku na úhradu. Metoda nákladů na prodané zboží je ideální pro řízení podniku orientovaného na trh, protože se zaměřuje na tržní výkon (Vollmuth, 2004; Sekerka & Vacek, 2007).

d) Analýza úzkých profilů

Podle Vollmutha (2004) je nutné při plánování optimálního výrobního programu zohlednit jednak druh a počet úzkých profilů zejména v oblasti produkce, ale také alternativy výrobních procesů (Vollmuth, 2004).

V zásadě mohou nastat tři možnosti. V podniku neexistuje úzký profil, je možné vyrobit ziskové produkty v maximálně prodejném množství. Vycházíme z toho, že pro každý výrobek existuje jen jeden výrobní proces, jednotkové variabilní náklady nelze změnit využitím alternativních výrobních procesů a pro zařazení výrobku do optimálního výrobního programu je určující jeho kladný příspěvek na úhradu. Výrobky se záporným příspěvkem na úhradu nemohou být zahrnuty do optimálního výrobního programu (Vollmuth, 2004).

V podniku existuje jeden úzký profil, který může mít dvě příčiny výskytu. Pokud je produkce jednostupňová, pak se může stát, že kapacita není dostatečná na vyrobení maximálního množství produktů s kladným příspěvkem na úhradu. Pokud je produkce více-
stupňová, pak se úzký profil nachází jenom v jednom stupni, jehož kapacita nestačí na výrobu všech výrobků. V případě existence úzkého profilu je nutné stanovit relativní pří-

³ Tento nástroj controllingu se řadí mezi nejdůležitější nástroje řízení podniku, protože zahrnuje veškerá podstatná data podniku.

spěvek na úhradu pro jednotlivé skupiny výrobků, kterého dosáhneme za časovou jednotku úzkého profilu. Následně je nutné upravit pořadí produktů tak, aby bylo dosaženo nejvyššího hospodářského výsledku. Pořadí stanovíme podle relativních příspěvků a do výrobního programu zařadíme výrobky na základě stanoveného pořadí v maximálně prodejném množství, až zaplníme kapacitu stupně, kde nastává úzký profil (Vollmuth, 2004). Jestliže zjistíme existenci více úzkých profilů v produkci, pak využíváme lineární programování (Vollmuth, 2004).

e) **Plánování**

Mikovcová (2007) říká, že plánování je základní složkou controllingu a jedná se o „*systematickou podnikovou činnost, směřující k rozhodování o budoucnosti podniku a určující průběh podnikového procesu jako celku i jeho dílčích částí.*“ Během plánování jsou stanoveny způsoby, pravidla a taktika k uskutečnění strategie. Výsledkem procesu plánování, jehož důležitou součástí je zpětná vazba, pod kterou si můžeme představit např. kontrolu stanovení cílů a jejich plnění, je plán, který stanoví konkrétní cíle, kterých má být dosaženo a prostředky, metody či techniky, které k jejich dosažení povedou.

Proces plánování zahrnuje nejenom činnosti týkající se sestavení plánů, ale i jejich realizace a kontroly (Kutáč & Janovská, 2012).

Podle Kutáče & Janovské (2012) můžeme plány třídit z různých hledisek. Nejčastěji využívané je hledisko času. V tomto případě rozlišujeme plány dlouhodobé, střednědobé a krátkodobé. Dále je velmi často využíváno třídění z hlediska rozhodovacího procesu. Zde rozlišujeme plány:

1. Strategické – navazují na strategické cíle, jsou dlouhodobé. Strategické plánování je v kompetenci vrcholového vedení podniku.
2. Taktické – směřují k realizaci strategických cílů. Takové plány upřesňují cíle a prostředky k jejich dosažení pro část doby, na kterou jsou sestavovány plány strategické.
3. Operativní – navazují na plány taktické, jsou krátkodobé.

Mikovcová (2007) uvádí členění plánů z hlediska cílového zaměření a z hlediska toho, čeho se týkají.

Hledisko cílového zaměření:

1. Plánování podnikové vize - předmětem je stanovení základních cílů podniku a důležitých rozhodnutí podnikové politiky.

2. Strategické plánování – týká se hledání, vytváření a udržování potenciálů úspěchu resp. dlouhodobé prosperity.
3. Operativní plánování – zaměřuje se na dosažení úspěchu při aktuálním nejlepším možném využití daných potenciálů úspěchu.
4. Plánování výsledků a likvidity - propojuje a koordinuje plánování vize, strategické a operativní plánování tak, aby byl dosažen požadovaný zisk a zachována likvidita podniku.

Hledisko předmětu:

1. Plán výstavby podniku - stanoví výstavbu podniku z hlediska organizačního, finančního a technického.
2. Programové plánování - stanoví výrobní program a výrobní množství pro určité období.
3. Plánování podnikových procesů – specializuje se na sladění a využití výrobních faktorů.

f) **Kalkulace**

Čechová (2011) uvádí, že kalkulace je činnost zaměřená na určení nákladů, zisku, ceny, marže a jiné finanční veličiny na jednotku výkonu, což může být výrobek, jednotka práce, služba atd. Kalkulací také rozumíme výsledek výpočtu nákladů na kalkulační jednici či informační systém podniku. Na základě kalkulace je tvořena vnitropodniková cena výkonu, sestavován rozpočet hospodářských středisek a stanovena cena výkonu pro odběratele.

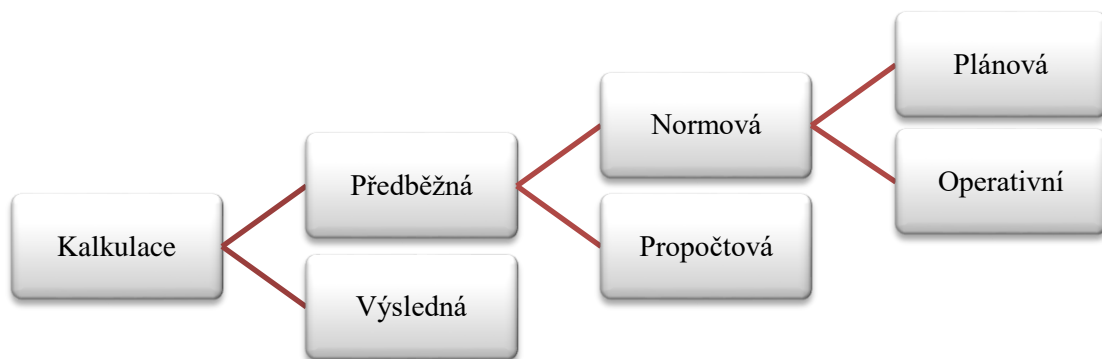
V kalkulaci se setkáme se dvěma druhy nákladů a to náklady přímými a nepřímými. Přímé náklady se váží ke konkrétnímu výkonu a lze je přesně stanovit na kalkulační jednici, proto jsou též někdy označovány jako jednicové. Nepřímé náklady zajišťují průběh provozního procesu, neváží se ke konkrétnímu výkonu a jsou označovány jako režijní. Tyto náklady musí být rozvrženy (rozpočítány), k tomu potřebujeme znát rozvrhovou základnu, kterou jsou nejčastěji přímé mzdy či přímé náklady. Pomocí rozvrhové základny je stanovena procentní přírážka nebo zúčtovací sazba (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007).

Z hlediska času rozlišujeme dva druhy kalkulací a to kalkulaci:

1. Předběžnou, která se sestavuje ještě před zahájením výroby a slouží k propočtu budoucích nákladů. Při jejím sestavování ještě nejsou známy normy, proto se vychází z informací o nákladech podobných výrobků nebo služeb, o jejich cenách apod. Kalkulace předběžná se dále dělí na kalkulaci normovou, která se dále člení na kalkulaci plánovou (sestavuje se na základě plánových norem) a operativní (sestavuje se na základě operativních norem) a na kalkulaci propočtovou, která se sestavuje delší dobu před vyrobením výrobku nebo poskytnutím služby, kdy nejsou k dispozici normy. Při jejím sestavování se vychází např. z kalkulací podobných výrobků. Sestavují se výjimečně a to např. z důvodu výroby nového výrobku.
2. Výslednou, která zjišťuje skutečné náklady vynaložené na kalkulační jednici, je hlavně nástrojem kontroly hospodárnosti (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007; Čechová, 2011).

Následující obrázek ukazuje, pro větší přehlednost, členění kalkulací z hlediska doby, kdy jsou sestavovány.

Obrázek 5: Druhy kalkulací



Zdroj: Čechová, 2011, vlastní zpracování

Dále rozlišujeme kalkulaci plných a neúplných nákladů. Podstata neúplné kalkulace tkví v tom, že náklady, které není možné přímo přiřadit ke kalkulační jednici, nejsou kalkulovány pro jednotlivé výkony, ale jsou stanoveny pro všechny výkony dohromady. Takové náklady tvoří společně se ziskem tzv. hrubé rozpětí. U kalkulace plných nákladů jsou veškeré náklady přiřazeny kalkulačním jednicím. Než bude v podniku zaveden funkční a

účinný controllingový systém, mělo by být stanoveno, zda je pro controlling vhodný výpočet plných nebo neúplných nákladů, tzv. výpočet příspěvku na úhradu, který je doporučován (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007; Čechová, 2011).

Kalkulační vzorec často bývá upravován vnitropodnikovými směrnici a vede k jednotnému sestavování kalkulací výkonů, což umožňuje srovnávání v čase i s jinými podniky (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007).

Kalkulace nákladů vypadá následovně:

Tabulka 2: Kalkulace nákladů

+ Přímý materiál
+ Přímé mzdy
+ Přímé odpisy
+ Ostatní přímé náklady
+ Výrobní režie
= vlastní náklady výroby
+ Správní režie
+ Zásobovací režie
= vlastní náklady výkonu
+ Odbytová režie
= úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007

Dále navazuje kalkulace ceny (viz. následující tabulka), která k úplným vlastním nákladům výkonu na kalkulační jednici přidává jednotkový zisk/ztrátu (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007).

Tabulka 3: Kalkulace ceny

+ Zisk (ztráta)
= prodejní cena
+ DPH
= cena včetně DPH

Zdroj: Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007

Toto je pouze obecný nebo také typový kalkulační vzorec, který je v jednotlivých podnicích upravován dle jeho potřeb do vhodnější podoby. Významné položky jsou ve vzorci uváděny zvlášť, méně významné jsou kumulovány pod jednu položku (Sekerka, Helmanová & Vacek, 2007).

g) **Rozpočty**

Rozpočet je peněžní propočet nákladů, výnosů a zisku daného cíle či aktivity, navazuje na hlavní cíle podniku. Je sestavován na vymezené časové období, při jeho sestavování se vychází z norem a odhadů (Drury, 1992).

Rozpočty specifikují cíle podniku v hodnotovém vyjádření a určují úkoly, které plynou z podnikových plánů, koordinují činnost jednotlivých středisek a pracovníků, motivují pracovníky k jednání, které je v souladu s cíli podniku, umožňují řídit výkonnost manažerů a středisek a kontrolovat skutečný vývoj činnosti s požadovaným vývojem (Čechová, 2011).

Čechová (2011) uvádí následující členění podnikového rozpočtového systému:

1. Podnikový rozpočet, který se sestavuje pro potřeby podniku a jeho struktura odpovídá struktuře v podniku běžně sestavovaných výkazů. Takový rozpočet je sestavován v podobě rozpočtové výsledovky a rozvahy, rozpočtu peněžních toků a investičních a kapitálových rozpočtů.
2. Střediskový rozpočet, který slouží ke stanovení úkolů vedoucím pracovníkům jednotlivých středisek z hlediska střediskových nákladů, střediskových výnosů, stavu aktiv a investovaného kapitálu. Střediskové rozpočty a hlavně jejich naplňování jsou významným nástrojem řízení, protože mají vliv na chování řídicích pracovníků jednotlivých středisek.
3. Rozpočty jednotlivých zakázek.

Rozlišujeme rozpočty krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobé rozpočty jsou sestavovány na období jednoho kalendářního roku nebo hospodářského roku. Takové rozpočty mohou být dále rozpracovávány na kratší časová období jako je např. čtvrtletí, měsíc. Pak mluvíme o tzv. operativních rozpočtech. Krátkodobé rozpočty můžeme ještě rozdělit na vnitropodnikové a podnikové podle toho, zda jsou sestavovány na úrovni celého podniku nebo na úrovni vnitropodnikové. Dlouhodobé rozpočty jsou sestavovány na několik let dopředu. To, na kolik dopředu jsou sestavovány, se odvíjí od potřeb a záměrů daného podniku (Čechová, 2011).

h) **Analýza odchylek⁴**

Odchylku zjistíme porovnáním skutečné hodnoty a hodnoty plánované nebo také rozpočtované (Mikovcová, 2007).

Žižlavský (2014) rozlišuje vzhledem k výsledku hospodaření odchylky pozitivní (náklady klesly) a negativní (náklady vzrostly, tržby klesly). Každá odchylka, ať už pozitivní či negativní, je nežádoucím jevem a signalizuje, že podnik udělal chybu při plánování, využití údaje byly nesprávné nebo byla činnost provedena nekvalitně.

Mikovcová (2007) dále rozlišuje odchylky výnosů a odchylky nákladů a uvádí, že v rámci těchto dvou skupin se ještě může jednat o odchylky kvantitativní či kvalitativní. Odchylky výnosů způsobují změny objemu výrobků nebo skupin výrobků s odlišným příspěvkem na úhradu (tzv. odchylka výrobního mixu), dále sem můžeme zařadit i změny na straně zákazníků (tzv. odchylka odbytu). Mezi odchylky nákladů patří odchylky cenové, kapacitní a spotřební.

Zjištěné odchylky jsou podkladem pro rozhodování v oblasti řízení podniku i jeho částí. Za účelem jejich řešení se vypracovávají opatření vedoucí k nápravě a jejich odstranění (Mikovcová, 2007).

Podle Mikovcové (2007) nejčastěji odchylky způsobuje např. chybné plánování, špatná organizace, organizační změny, zvýšení cen surovin, nové technologické postupy, chybné zaúčtování, změna mzdových tarifů, změna struktury sortimentu/zákazníků/trhů apod.

i) **Reporting**

Reporting je důležitou součástí controllingu a jeho cílem je poskytnout podnikovému managementu informace pro rozhodování. Odpovědnost za reporting nese oddělení controllingu, které připravuje a zpracovává data a předává je konkrétním osobám (Mikovcová, 2007).

Reporting může být chápán různě, ale vždy je jeho těžištěm zajištění aktuálních a kvalitních externích i interních informací, které jsou součástí vypracovávané zprávy, tzv. reportu. Podkladem pro tvorbu reportů je ve většině podniků účetnictví. Tyto informace jsou však nedostačující, měly by být vždy rozšířeny o informace externí neboli informace týkající se okolí podniku (Mikovcová, 2007).

⁴ Provádí se zejména u nositelů nákladů.

4.2.2 Metody v oblasti řízení oběžných prostředků

a) Analýza ABC

Mikovcová (2007) uvádí, že analýza ABC slouží ke stanovení priorit. Porovnáváme objemy a hodnoty. Je dokázáno, že relativně malá množství z celkového objemu mohou vytvořit relativně velkou hodnotu. Podnik by se tedy měl snažit zjistit tato malá množství, ty následně řídit a dosáhnout velkých efektů.

Tato analýza třídí výrobky, dodavatele, zákazníky, zásoby, úkoly, postupy, materiály, díly, odbytové oblasti apod. do tří tříd a to A, B a C. Třidu A tvoří 5 % položek přinášejících 75 % efektů, třidu B tvoří 20 % položek přinášejících 20 % efektů a třidu C tvoří 75 % položek přinášejících 5 % efektů. Podnik by se měl zaměřit na řízení třídy A, její změny mají značný dopad na zisk, změny třídy C jsou obvykle pro dosažení cíle nepodstatné (Mikovcová, 2007).

b) Analýza objemu zakázek

Analýza velikosti zakázky by měla být prováděna v každém podniku, jejím smyslem je zlepšit strukturu zakázek. Při této analýze se zakázky rozdělí podle své velikosti do velikostních skupin, přičemž velikost zakázek by měla růst s růstem velikosti podniku. Pokud by toto nebylo splněno, docházelo by k potížím v odbytu (Sekerka & Vacek, 2007).

Základní myšlenkou této analýzy je, že malé zakázky se vyznačují svou pracností a tudíž jsou drahé a že velikost podniku souvisí s velikostí zakázek. Malé podniky by se měly soustředit na malé zakázky a velké podniky by je měly omezovat nebo dokonce i vylučovat. Hlavní podíl na výnosech mají zpravidla velké zakázky, jejich podíl se zvyšuje, u malých zakázek se snižuje, protože představují malé procento výnosů. Dalším důvodem pro omezování malých zakázek je, že jsou přibližně stejně nákladné jako velké, velkým podnikům způsobují vysoké náklady (Vollmuth, 2004).

c) Optimalizace objemu zakázky (objednávky)

Vollmuth (2004) uvádí, že při optimalizaci objemu zakázky narážíme na problém odlišného chování nákladů. Existují dva druhy nákladů a to náklady pořizovací a skladovací. Náklady pořizovací jsou stále stejné, tzn. nejsou ovlivněny cenou ani objednaným množstvím. Jedná se o náklady spojené s vyřízením objednávky, jejím zaúčtováním, dále sem patří náklady spojené s převzetím dodávky a s avízem. Skladovací náklady závisí na objemu a hodnotě skladovaného materiálu. Mezi skladovací náklady se řadí náklady spojené se sklady, personální náklady, odpisy, úroky z kapitálu vázaného ve skladu, manipulační

náklady atd. Pro pořizovací náklady platí, že čím více kusů obsahuje jedna objednávka, tím nižší jsou tyto náklady. Pro náklady skladovací platí opak, čím větší množství obsahuje jedna objednávka, tím jsou tyto náklady také vyšší.

Cílem této analýzy je najít takový objem objednávky, kdy je součet pořizovacích a skladovacích nákladů nejnižší. V tomto bodě můžeme mluvit o optimálním objemu zakázky. Jak vidíme z obrázku, optimální objem zakázky je charakterizován průsečíkem pořizovacích a skladovacích nákladů (Vollmuth, 2004).

d) **Optimalizace velikosti výrobních sérií**

Sekerka & Vacek (2007) tvrdí, že jedním z přístupů, jak určit optimální velikost série, je minimalizace nákladů. Rozlišujeme náklady skladovací a na seřízení výrobního zařízení. Skladovací náklady vznikají v souvislosti s uložením materiálu, polotovarů a výrobků na sklad. Patří sem i personální náklady, úroky z vázaného kapitálu ve skladu, odpisy skladů atd. Náklady na seřízení výrobního zařízení souvisí s přípravou výrobní linky pro výrobu dalšího výrobku. Pro každý výrobek se využívají stejné stroje, pokud chceme vyrábět druhý výrobek, musí být stroje seřizeny. Mezi náklady na seřízení patří např. náklady na seřízení strojů, na přípravu série apod. Tyto náklady jsou fixní pro každou sérii, nezohledňují velikost série.

Vollmuth (2004) uvádí, že o optimální velikosti série mluvíme tehdy, když přírůstek skladovacích nákladů je vyrovnán poklesem fixních nákladů série. Optimalizace velikosti série může vést ke snížení množství polotovarů a výrobků, jež jsou skladovány, snižují se tedy skladovací náklady.

e) **Analýza XYZ**

Podle Žižlavského (2014) je tato metoda založena na tom, že se jednotlivé materiály člení podle struktury spotřeby. Materiál X je charakteristický velmi stálým průběhem spotřeby, jeho nákup by měl být časově sladěn s výrobou. U materiálu Y spotřeba pravidelně roste nebo klesá podle trendu vývoje a může se také vyznačovat sezónními výkyvy. Tento materiál by měl být nakoupen do zásoby. Materiál Z je typický nepravidelným průběhem spotřeby a nakupuje se po jednotlivých kusech.

4.2.3 Metody v oblasti řízení odbytu

a) Analýza rabatu

Rabat je sleva z ceny pro odběratele a zákazníky. Pokud se podnikatel rozhodne poskytnout rabat, je nutné posoudit jeho výši, která ovlivňuje zákazníky a má také vliv na tržby podniku, jejich výrazný pokles je nežádoucí (Vollmuth, 2004).

b) Analýza prodejní oblasti

Tato analýza by měla být prováděna podniky, které své produkty prodávají v různých oblastech země i v různých zemích. Podnik by měl získat informace o rozdílech v příspěvcích na úhradu v oblastech prodeje. Příslušné odchylky se analyzují, horší oblasti prodeje se srovnávají s tou nejlepší, tehdy jsou rozdíly a možnosti zlepšení jasné a zřetelné (Vollmuth, 2004).

Tato analýza je jednou z těch, které podniku pomáhají hledat jeho slabé a silné stránky (Vollmuth, 2004).

c) Analýza provize

Vollmuth (2004) uvádí, že mnoho podniků vyplácí svým externím pracovníkům ještě provizi z obrátu za prodej. Tento způsob odměňování se však velmi často setkává s negativními ohlasy vedení. Důvodem je, že externí pracovníci se snaží dělat obrat, aniž by je zajímal výnos z tohoto obrátu. Slevy, rabaty a podobně mohou způsobit podniku ztráty, ale externí pracovník i v tomto případě získává provizi z obrátu za prodej, ale ne z příspěvku na úhradu.

V případě provize z příspěvku na úhradu je výhodou, že výše provize závisí na výši příspěvku. Základem provize je pak užitek vzniklý prodejem výrobků či výkonů. V tomto případě je dosaženo toho, že provize roste, jen když podnik také více získává (Vollmuth, 2004).

Než podnik začne hledat nejlepší způsob odměňování, měl by si ujasnit, zda se chce orientovat na obrat či na příspěvek na úhradu. Rozhodnutí pak musí reflektovat cíle podniku (Vollmuth, 2004).

4.3 Strategický controlling

Strategický controlling se orientuje do budoucnosti v rozsahu 4 až 5 let a jeho nástroje se využívají ke zjištění možností a ohrožení podniku. V souvislosti se strategickým controllingem mluvíme i o strategických plánech, které stanoví cíle podniku, jejichž naplnění je očekáváno v dlouhodobém horizontu (Vollmuth, 2004; Kovařík, 2013).

Podle Vollmutha (2004) je nutné před tím, než jsou vytvářeny nové strategie věnovat pozornost ukazatelům včasného varování, charakter informací včasného varování mají strategické informace.

Strategickým cílem je především vývoj nových výrobků a služeb, dále pak výstavba nových kapacit, využití nových technologií, otevření nových trhů, zvýšení tržních podílů, zlepšení organizace a vytvoření nových cest odbytu (Vollmuth, 2004).

4.4 Nástroje strategického controllingu

4.4.1 Základní metody strategického controllingu

a) Analýza SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)

Základem této analýzy je analýza vnitřního a vnějšího prostředí. Analýzy vnitřního prostředí odhalí silné a slabé stránky podniku, analýzy vnějšího prostředí odhalí příležitosti a ohrožení. Důvodem využití této analýzy je podpořit silné stránky podniku. Slabé stránky chceme potlačit, pokud brání využití silných stránek nebo příležitostí. Dále se chceme připravit na možné příležitosti a ohrožení (Mikovcová, 2007).

Mikovcová (2007) uvádí, že SWOT matice by měla být sestavena minimálně jednou ročně.

b) Potenciálová analýza

Ještě před započítáním této analýzy je nutné stanovit kritéria úspěšnosti na trhu. Těmto kritériím se přiřadí hodnoty z předem zvolené stupnice. Dalším krokem je určení vedoucího podniku na trhu a stanovení hodnot zvolených kritérií. Oba podniky se z hlediska těchto kritérií porovnají. Do této analýzy by měli být zapojeni všichni řídicí pracovníci, kteří vyplní dotazníky a ty se následně vyhodnotí. Někdy je vhodné požádat o vyplnění těchto dotazníků také nejdůležitější zákazníky (Vollmuth, 2004).

V praxi se velmi často stává, že vedoucí podnik dosahuje v některých oblastech lepšího výkonu, protože má kvalifikovanější pracovníky, lepší produkty apod. Po provedení této analýzy se přistupuje ke zlepšení strategií podniku (Vollmuth, 2004).

Tato analýza by též měla být prováděna minimálně jednou za rok (Vollmuth, 2004).

c) Vlastní výroba a subdodávky

Vollmuth (2004) uvádí, že pokud existují výrobky či služby, které dokáže vyrábět či provádět jiný podnik lépe a levněji, pak by podnik neměl takové výrobky a služby produko-

vat, měl by je nakupovat. Problém, na který se často naráží, je spojen s know-how a utajením výrobních postupů, což znemožňuje, aby takové výrobky či služby byly produkovány mimo podnik, pokud mají být patřičné informace udrženy v tajnosti.

Když se zjišťuje, zda vytvořit novou výrobní kapacitu nebo nakoupit, musí se jako první spočítat optimální výrobní kapacita. Problémem často bývá odhadnout vývoj prodaného množství a výnosy, které budou získány, což je z hlediska optimální výrobní kapacity velmi důležité. Dále je nutné také posoudit náklady na vlastní výrobu a nákup (Vollmuth, 2004).

Podle Vollmutha (2004) se podnik k nákupu přikloní tehdy, když jsou celkové pořizovací náklady menší než variabilní náklady vlastní výroby. Kromě porovnání možností z hlediska nákladů existuje ještě celá řada dalších aspektů, které je při tomto rozhodování nutno posoudit jako jsou aspekty ekonomické (náklady, odbyt, výnosy z odbytu, nákup), technologické, kvalitativní (jakost, úzké profily) a logistické.

d) **Životní cyklus výrobku**

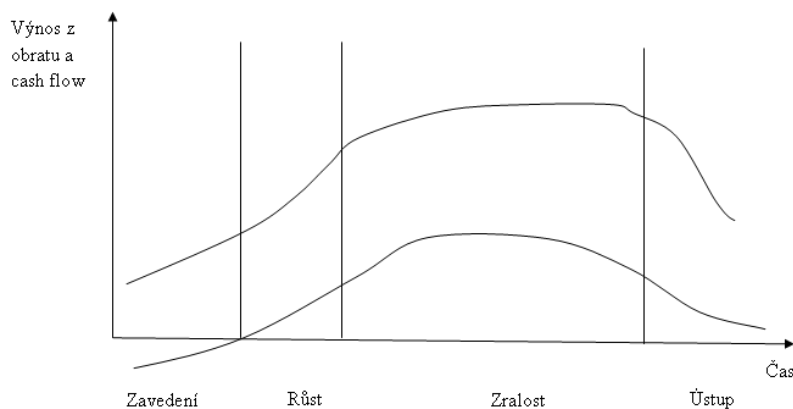
Mikovcová (2007) uvádí, že z hlediska volby vhodné strategie pro jednotlivé skupiny výrobků je, mimo jiné, důležité znát životní cyklus výrobku a fázi, ve které se právě nachází. Každý výrobek podniku projde životním cyklem, ale u každého z nich má jiný průběh, přičemž žádný z nich nemůže na trhu existovat věčně, tento fakt byl východiskem pro stanovení životního cyklu výrobku, který má 4 etapy:

- **zavedení** – tato etapa je spojena s náklady na zavedení výrobku, jeho propagaci apod., jednotkové náklady jsou vysoké, výroba je tudíž obvykle ztrátová, konkurence téměř neexistuje, odbyt roste pomalu,
- **růst** – poptávka roste a díky tomu roste i obrat, jednotkové náklady klesají, zisk zaznamenává prudký růst, podnik naráží na konkurenci, která se snaží vyrábět podobné výrobky, čímž brzdí růst,
- **zralost** – výrobek dosahuje maximálního obratu a zisku, velmi silná konkurence, maximální cash flow,
- **ústup** – obrat, zisk i cash flow klesají, zákazníci opouští výrobek a hledají náhrady, které vytlačují výrobek z trhu, je vyžadováno provedení úprav produktu.

Jak je vidět z následujícího obrázku, výnosu vykazují růstovou tendenci již od etapy zavedení do etapy zralosti, pak opět klesají. Křivka cash flow dosahuje svého vrcholu v

etapě zralosti a následně klesá, ale rychleji než výnosy. Výnosy i cash flow se v jednotlivých etapách mění, tato skutečnost by měla být zohledněna při rozhodování vedení podniku a manažerů. Jakmile výnosy začnou klesat, je nutné začít pracovat na novém nebo alternativním výrobku (Vollmuth, 2004).

Graf 1: Křivka životního cyklu



Zdroj: Vollmuth, 2004

e) **Komplexní řízení jakosti** (TQM – Total Quality Managersent)

TQM je systém sloužící ke zvýšení jakosti produktů a služeb podniku. Jakost se váže k vývoji, konstrukci, výrobě, marketingu, odbytu, servisu zákazníkům a měla by být neustále dosahována a neustále zvyšována s příznivými náklady tak, aby byly potřeby spotřebitelů optimálně uspokojeny. Pokud se chce podnik udržet na trhu, musí se jakostí neustále zabývat (Vollmuth, 2004).

4.4.2 Strategický controlling v podnikovém okolí

a) **Portfoliová analýza**

Jedná se o metodu strategického plánování v podniku. Podle výsledků této analýzy mohou manažeři a vedení podniku lépe rozhodnout o aktivitách podniku do budoucna (Mikovcová, 2007).

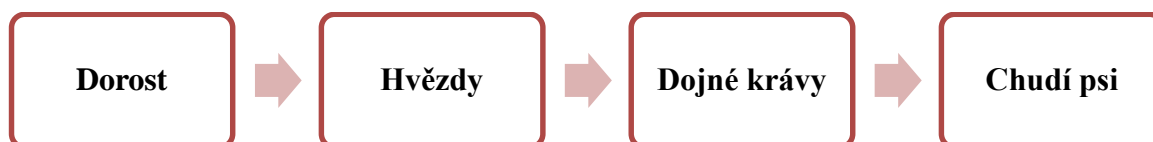
Podle Mikovcové (2007) je základem této analýzy vytvoření portfolia neboli strategické podnikové jednotky, což jsou jednotlivé výrobky či jejich skupiny a služby, které mají přesně vymezený okruh zákazníků, mají své vlastní cíle, které nejsou konkurenční k cílům ostatních jednotek, mají svého konkurenta, a proto mohou mít svou vlastní strategii.

Mikovcová (2007) dále uvádí, že pro analýzu skupin výrobků se hodí jako kritéria relativní podíl na trhu a očekávaný růst trhu, což jsou nejdůležitější faktory úspěchu podniku. Obě tato hlediska (faktory) můžeme navzájem porovnat v jedné matici, výsledkem budou

čtyři strategické oblasti – dorost, hvězdy, dojně krávy a chudí psi. Strategické podnikové jednotky pak lze umístit do jedné z těchto čtyř oblastí, každý výrobek projde všemi těmito oblastmi.

Pokud se podniku podaří úspěšně zavést nové výrobky na trh, potom jejich životní cyklus vypadá tak, jak ukazuje následující obrázek.

Obrázek 6: Průběh životního cyklu



Zdroj: Vollmuth, 2004

b) **Analýza konkurence**⁵

Vollmuth (2004) uvádí, že tato analýza se provádí tak, že se vybere 3 až 5 důležitých konkurentů, kteří se srovnají s podnikem, srovnávat lze i výrobky nebo skupinu výrobků našeho podniku s podnikem konkurenčním, nejlépe pak vedoucím podnikem na trhu. Analyzovat můžeme celý podnik, ale i jednotlivé skupiny výrobků.

Výsledky konkurenční analýzy se po jejím provedení musí vyhodnotit. Nejprve je nutné se zabývat podstatnými negativními odchylkami, které upozorňují na slabá místa konkrétní skupiny výrobků, též je nutné věnovat zvláštní pozornost odchylkám pozitivním. Cílem podniku je vypracovat taková opatření, která povedou k posílení konkurenceschopnosti podniku a skupiny výrobků (Vollmuth, 2004).

Konkurenční analýza může přinést důležité informace ohledně zlepšení a dalšího vývoje výrobků. Také umožní objevit silné stránky, na kterých mohou být postaveny nové strategie, slabé stránky mohou být novými strategiemi odstraněny (Vollmuth, 2004).

c) **Strategická mezera**

Vollmuth (2004) uvádí, že vedení a manažeři podniku musí zkoumat, jak moc se požadovaný vývoj podniku bude odchylovat od jeho očekávaného vývoje. Požadovaný vývoj charakterizují strategické cíle. Očekávaný vývoj je pak takový vývoj, když se neobjeví zvláštní opatření a nevzniknou nové potenciály úspěchu, jako jsou např. nové výrobky, další trhy, účinnější organizace. Rozdíl mezi očekávaným a požadovaným vývojem nazýváme strategickou mezerou, která musí být odstraněna.

⁵ Podnik musí dbát na svou informovanost ohledně současných, ale i budoucích konkurentů.

d) **Technika scénáře**

Podniky se nachází v neustále se měnícím prostředí. Změny se odehrávají velmi rychle, a proto opatření, jež byla naplánována pro budoucnost, mohou být rychle překonána. Strategické plánování je pak pro podniky značně obtížné, a proto tu je technika scénáře. Scénář popisuje rozličné možnosti budoucnosti podniku a vývoj, který k dané budoucnosti povede. Srovnáním skutečnosti se scénářem mohou být objeveny strategické mezery, které musí být bezprostředně odstraněny (Vollmuth, 2004).

Z výsledků této techniky jsou následně vyvozeny patřičné závěry pro organizaci, jsou provedena opatření pro zlepšení strategického plánování. Výsledky techniky scénářů mají usnadnit a zkvalitnit rozhodování manažerů a vedení podniku, které bez scénářů velmi obtížně dlouhodobě řídí podnik a to z toho důvodu, že se nové směry vývoje objevují náhle (Vollmuth, 2004).

e) **Stresové testování**

Stresové testování má souvislost s technikou scénáře. Zabývá se faktory, které mohou způsobit velký zisk nebo ztrátu. Prakticky se jedná o události, u nichž se neočekává, že nastanou (Sekerka & Vacek, 2007).

5 Metodika

Tato bakalářská práce se dělí na dvě části - teoretickou a praktickou.

Teoretická část byla zpracována na základě prostudování odborné literatury a skládá se ze tří kapitol:

- První kapitola zahrnuje obecné informace o controllingu, jeho funkcích, cílech, možnostech zařazení v organizační struktuře a hlavních úkolech, které vykonává.
- Druhá kapitola je věnována controllerovi a manažerovi. Rozebírá požadavky na controllera kladené, které musí splňovat pro výkon své funkce a popisuje náplň jeho práce. Dále je rozebrán vztah mezi manažerem a controllerem a jsou vytyčeny nejdůležitější rozdíly.
- Třetí kapitola je věnována strategickému a operativnímu controllingu a nástrojům v rámci nich využívaných.

V praktické části budou aplikovány teoretické poznatky na vybraný podnik, kterým je ASO, a. s. sídlící v Humpolci. Tato část bakalářské práce bude zpracována na základě sběru dat, která budou následně analyzována a zpracovávána. Tato data byla získána zejména od ředitele podniku, ale také od zaměstnanců ekonomického oddělení a oddělení controllingu. Dále byla data čerpána z výročních zpráv a účetních závěrek podniku.

Praktická část se skládá ze dvou kapitol:

- První kapitola obsahuje základní informace o vybraném podniku, jeho organizační struktuře a předmětu činnosti. Dále je také uveden vývoj výnosů, nákladů a výsledku hospodaření před zdaněním. Druhá část této kapitoly je věnována podnikovému controllingu.
- Druhá kapitola se zabývá zhodnocením a analýzou controllingových metod a nástrojů, které jsou v podniku využívány a návrhy na jejich možná zlepšení. Dále je navrženo několik dalších metod a nástrojů, které by v podniku mohly být využity.

V této části bakalářské práce jsou použity tyto metody:

- pro výpočet podnikové kalkulace jsou využívány režijní přírážky:

$$\text{procento přírážky} = \frac{\text{nepřímý (režijní) náklad}}{\text{rozvrhová základna}} * 100.$$

Rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy.

- v rámci sestavení analýzy konkurence budou využity vzorce pro výpočet rentability tržeb a zadluženosti:

$$ROS \text{ (rentabilita tržeb)} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}},$$

$$\text{zadluženost} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{aktiva}},$$

- v rámci výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku budou využity tyto vzorce:

$$\text{absolutní příspěvek na úhradu (ks)} = \text{cena (ks)} - \text{variabilní náklady (ks)},$$

$$\text{relativní příspěvek na úhradu (ks)} = \frac{\text{absolutní příspěvek na úhradu (ks)}}{\text{cena (ks)}},$$

- bod zvratu bude hledán podle rovnice:

$$\text{jednotkové variabilní náklady} * \text{plán produkce} +$$

$$\text{celkové fixní náklady výrobku} = \text{jednotková cena} * \text{plán produkce},$$

- v oblasti kontroly dodržení rozpočtu porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení budou využity následující vzorce:

- plánovaný rozpočet:

$$\text{Variabilní náklady}_{\text{plánované}} = \text{množství}_{\text{plánované}} * \text{variabilní náklady}_{\text{jednotkové}},$$

- variantní přepočtený rozpočet:

$$\text{Variabilní náklady} = \text{množství}_{\text{skutečné}} * \text{variabilní náklady}_{\text{jednotkové}},$$

- lineárně přepočtený rozpočet:

$$\text{Fixní náklady} = \left(\frac{\text{fixní náklady}_{\text{plánované}}}{\text{množství}_{\text{plánované}}} \right) * \text{množství}_{\text{skutečné}},$$

- úspornostní složka hospodárnosti:

$$\text{Úspornost} = \text{variantní přepočtený rozpočet} - \text{skutečné náklady},$$

- výtěžnostní složka hospodárnosti:

$$\text{Výtěžnost} = \text{lineárně přepočtený rozpočet} - \text{variantní přepočtený rozpočet}.$$

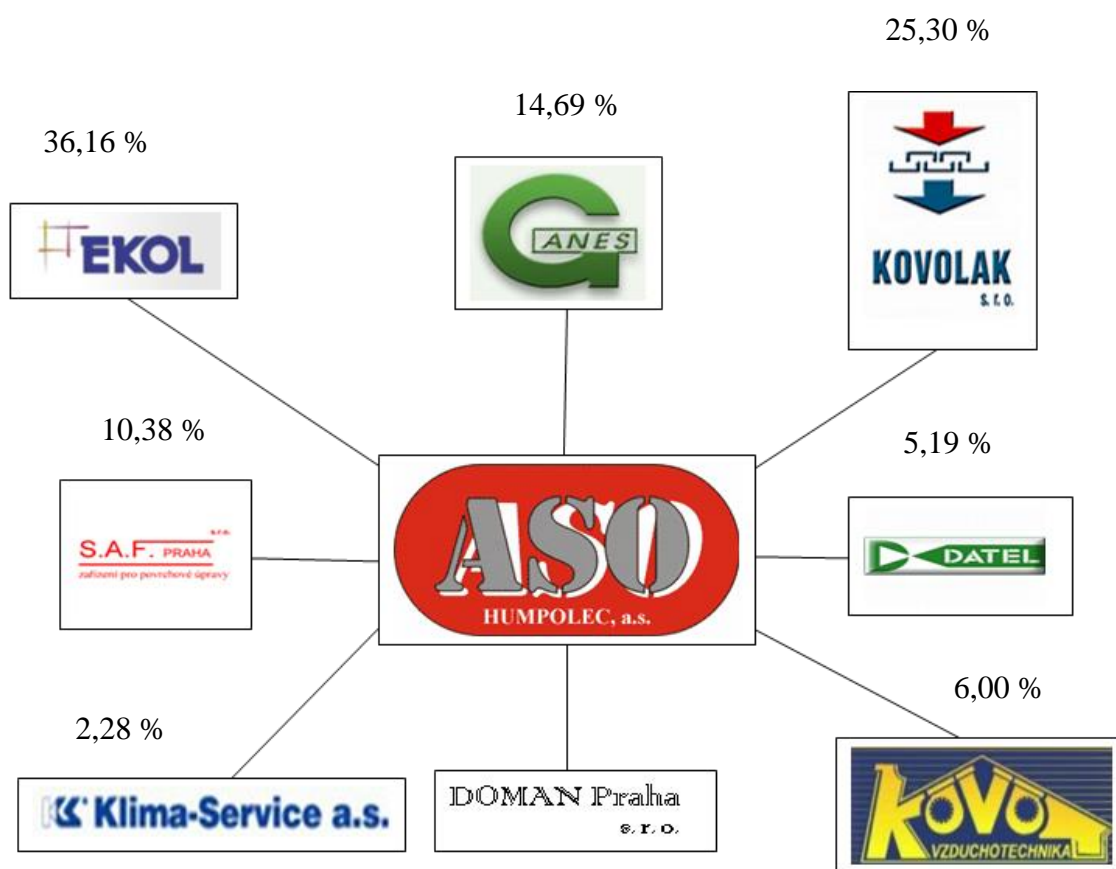
6 Controlling ve vybraném podniku

6.1 Informace o vybraném podniku

6.1.1 Obecné informace

V roce 1996 byla v prostorách humpoleckého Sukna založena skupinou obchodních a inženýrských podniků zabývajících se projekcí, konstrukcí, výrobou a montáží zařízení pro povrchové úpravy akciová společnost ASO Humpolec. Těchto podniků bylo celkem osm, jak ukazuje následující obrázek, ASO se stalo jejich společnou výrobní základnou.

Obrázek 7: Zakladatelé podniku a jejich podíl na základním kapitálu podniku



Zdroj: výroční zpráva, vlastní zpracování

DOMAN Praha, s. r. o. v současné době již nepatří mezi podniky, pro které je ASO výrobní základnou.

6.1.2 Základní údaje o společnosti

Obchodní firma	ASO Humpolec, a. s.
Právní forma	akciová společnost
Sídlo	Humpolec, Lužická 593
IČ	25152271

Datum zápisu do OR	15. 7. 1996
Základní kapitál	17 000 000 Kč

Všichni akcionáři kladou důraz na etiku podnikání - společnost nikdy nebyla v prodlení s úhradou svých závazků ať už vůči dodavatelům, tak vůči státu, bankám či jiným finančním institucím. Dále je kladen důraz na dodržování Zákoníku práce a dalších předpisů, které se váží k výkonu práce a zaměstnancům.

Společnost získala dne 5. 4. 2006 certifikát prokazující, že zavedený systém managementu kvality (Quality Management System - QMS) odpovídá požadavkům normy ČSN EN ISO 9001:2009. Certifikace se vztahuje na výrobu strojů a zařízení hlavně pro povrchové úpravy a na zakázkovou strojírenskou výrobu z různých materiálů, včetně nerezu a plastu.

6.1.3 Výroba a prodej

Charakter výroby zůstal od vzniku podniku až do současnosti zachován, tzn. hlavní položkou výrobního programu jsou zařízení pro povrchové úpravy. Postupem času došlo k rozšíření výrobního programu o výrobu mobilních energetických center pro ropné plošiny a strojů pro zemědělskou výrobu např. na třídění cibule, brambor. V posledních letech se podnik zaměřuje také na zpracování plastů, tzn. na výrobu septiků, jímek, bazénů apod. Dále se zabývá silniční osobní a nákladní motorovou dopravou, projektovou činností ve výstavbě, výrobou a vývojem strojů a zařízení pro všeobecné účely a dalšími činnostmi neuvedenými v přílohách 1 – 3 živnostenského zákona.

Mezi hlavní produkty podniku patří:

- zařízení pro chemické úpravy povrchu, pro galvanotechniku a pro zneškodňování odpadních vod,
- lakovací linky, průmyslové sušky a vypalovací pece,
- zařízení pro tryskání,
- membránové techniky, dopravní a manipulační technika,
- strojní výroba,
- vzduchotechnika a filtrační systémy,
- výrobky z plastů (PP, PE, PVC).

Přestože se jedná o českou firmu, nepatří Česká republika popřípadě Slovensko mezi nejvýznamnější odběratele. Nejvýznamnějšími odběrateli jsou Saúdská Arábie, Rusko, Brazílie, Spojené státy americké, Norsko a Čína.

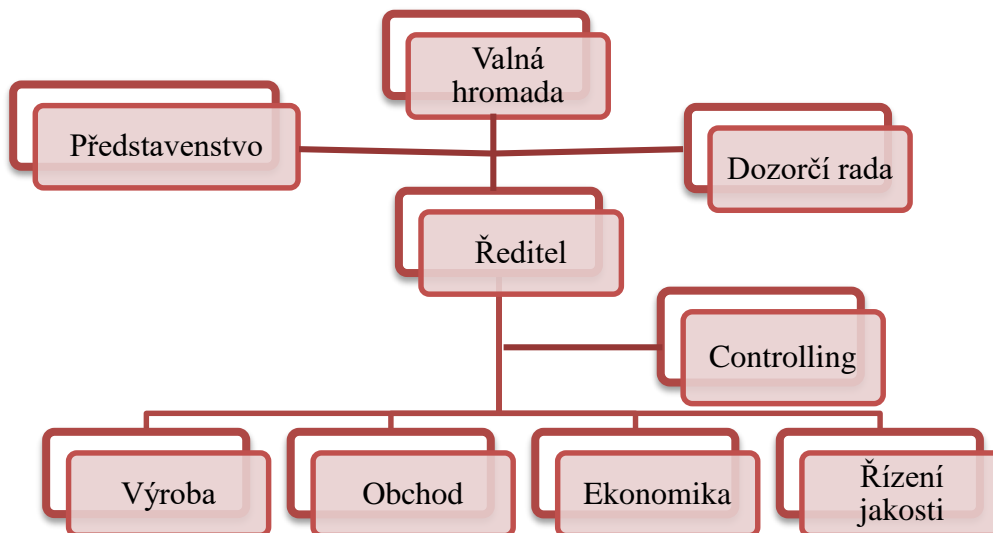
6.1.4 Organizační struktura

Pro výrobní podniky je nejtypičtější funkcionální organizační struktura, se kterou se setkáváme i v ASU.

V roce 1996, kdy akciová společnost ASO vznikla, se jednalo o velmi malý podnik, který nepociťoval potřebu zavést controlling jako pomocný nástroj řízení. V roce 1998 došlo k prudkému růstu společnosti, s čímž souvisel vznik potřeby zavedení controllingu a úpravy organizační struktury – vzniklo oddělení obchodu, výroby, ekonomiky a řízení jakosti. Prudký růst společnosti umožnilo získání prostředků na zavedení moderní výrobní technologie a techniky, což se projevilo významným zvýšením výrobní kapacity. S tímto zvýšením také souvisel růst podniku jako takového ve všech ohledech. Došlo k růstu objemu majetku, obrátu a výroby. Vyústěním těchto činností bylo zavedení controllingu jako informační podpory vrcholového vedení společnosti a metodické podpory zaměstnanců v oblasti financí a ekonomiky.

Řediteli, který současně zastává pozici controllera, jsou podřízeni vedoucí oddělení výroby, obchodu, ekonomiky a řízení jakosti. Oddělení controllingu je umístěno na pozici štábu. Organizační strukturu zachycuje následující obrázek.

Obrázek 8: Organizační struktura

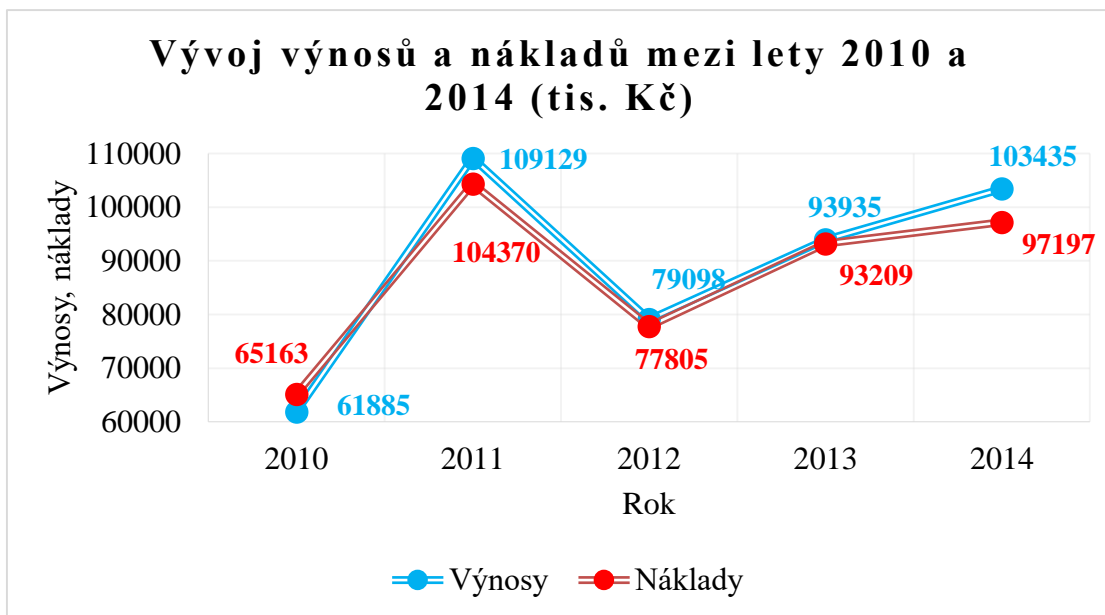


Zdroj: konzultace s ředitelem podniku, vlastní zpracování

6.1.5 Ekonomická charakteristika společnosti

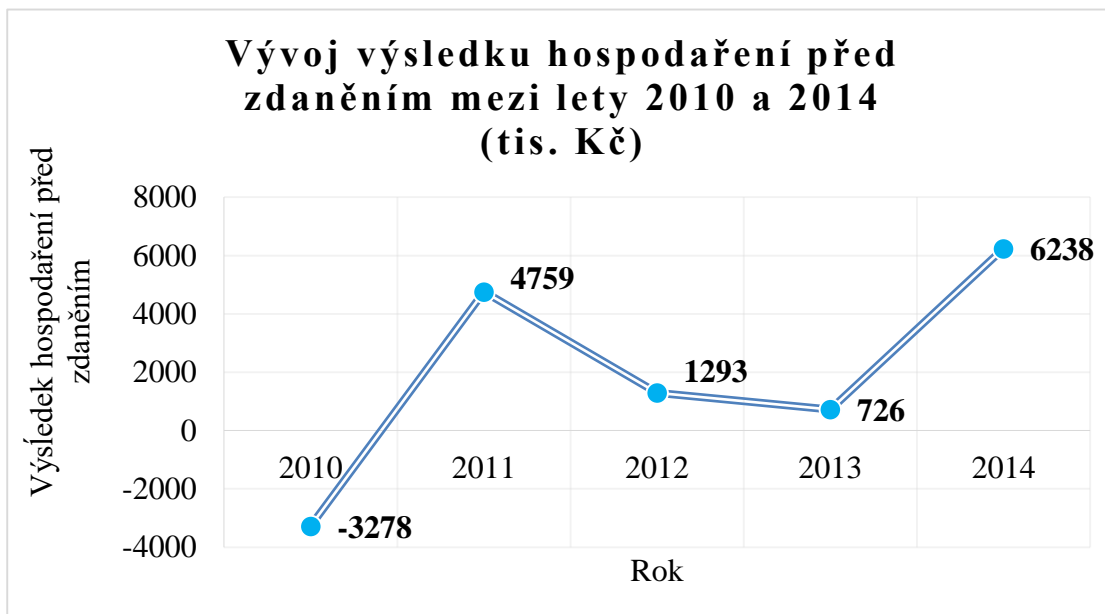
Následující grafy a tabulky zachycují vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření před zdaněním.

Graf 2: Vývoj výnosů a nákladů mezi lety 2010 a 2014 (tis. Kč)



Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Graf 3: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním (tis. Kč)



Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Tabulka 4: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v období 2011 - 2014

Rok	Absolutní rozdíl (tis. Kč)	Relativní rozdíl (%)
2011	+ 8 037	+ 145,18
2012	- 3 466	- 72,83
2013	- 567	- 43,85
2014	+ 5 512	+ 759,23

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Tabulka 5: Vývoj výnosů v období 2011 - 2014

Rok	Absolutní rozdíl (tis. Kč)	Relativní rozdíl (%)
2011	+ 47 244	+ 76,34
2012	- 30 031	- 27,52
2013	+ 14 837	+ 18,76
2014	+ 9 500	+10,11

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Tabulka 6: Vývoj nákladů v období 2011 - 2014

Rok	Absolutní rozdíl (tis. Kč)	Relativní rozdíl (%)
2011	+ 39 207	+ 60,17
2012	- 26 565	- 25,45
2013	+ 15 404	+ 19,80
2014	+ 3 988	+ 4,28

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

V roce 2010 podnik vykázal ztrátu, jejíž příčinou byly závažné finanční problémy jednoho z podniků, pro které je ASO výrobní základnou.

V roce 2011 však byly již tyto problémy překonány a podnik se opět přehoupal do zisku, došlo i k růstu výnosů a nákladů. V tomto roce byly též zavedeny nové moderní technologie a přijaty zakázky od nových zákazníků.

V roce 2012 došlo k poklesu výsledku hospodaření, ale i výnosů a nákladů. Pokles výnosů byl způsoben problémy v odbytů a také ztrátou dvou významných odběratelů. K poklesu nákladů došlo díky zavedení nových úsporných řešení.

V roce 2013 poklesl pouze zisk, náklady a výnosy zaznamenaly růst. V tomto roce se podnik opět rozhodl zavést další moderní technologie a uskutečnil dvě velmi významné zakázky do Spojených států amerických.

V roce 2014 podnik zaznamenal růst výsledku hospodaření, výnosů i nákladů. Opět se podniku podařilo získat významnou zakázku. Jednou z příčin růstu nákladů bylo rozhodnutí vedení podniku o zvýšení mezd svých zaměstnanců.

6.2 Controlling

Pojem controlling charakterizuje systém, jehož povinností je zachytit veškeré vzájemné vazby mezi podnikovými subsystémy, dále musí analyzovat veškeré hlavní a vedlejší procesy uvnitř společnosti, hledat jejich slabá místa, navrhnout opatření a zkonstruovat nástroje pro umožnění jejich realizace.

Pro controlling a pracovníky oddělení controllingu je důležitý informační systém. Od konce roku 2014 do května 2015 probíhala v ASU softwarová a hardwarová modernizace ve spolupráci se společností MELZER, spol. s r. o., která je dodavatelem Modulárního informačního systému QI, který společnost v současné době využívá. Právě zavedení tohoto informačního systému přispělo k výraznému posílení podnikového controllingu.

Úkoly, které controlling vykonává, jsou stanoveny organizační směrnicí a patří mezi ně:

- a) vytvoření metodiky pro tvorbu a stanovení výkonových norem,
- b) stanovení norem spotřeby času pro jednotlivé výrobky,
- c) kontrolování dodržování norem,
- d) stanovení mzdových sazeb,
- e) stanovení metodiky výpočtu kalkulací a kalkulací jednotlivých výrobků/zakázek,
- f) stanovení režijních přírážek,
- g) sestavení rozpočtu,
- h) sestavení controllingových reportů,
- i) zpracování a vyhodnocení:
 - materiálových a mzdových úspor (ztrát),
 - kalkulovaných a skutečných nákladů,
 - plánu, skutečnosti a odchylek nákladů.

Controlling získává potřebné informace:

1. Z informačního systému podniku, který je nezbytný pro každodenní zpracování velkého množství dat.

2. Od jednotlivých oddělení.

Při zpracování dat a tvorbě reportů controlling využívá nástroje Microsoft Office a to konkrétně:

- MS Office Excel - výpočet absolutních a relativních odchylek, tvorba tabulek, grafické zobrazení ukazatelů,
- MS Office Word - vypracování komentářů k hospodaření společnosti a výsledkům zpracovaných ukazatelů.

6.2.1 Nákladový controlling

Předmětem nákladového controllingu je:

1. sledování výše a struktury nákladů,
2. stanovení plánovaných hodnot,
3. srovnání skutečných hodnot s hodnotami plánovanými,
4. přijetí nápravných opatření, pokud jsou nezbytná.

Všechny náklady jsou průběžně sledovány na základě měsíčních výkazů, ke kterým mají přístup všichni odpovědní pracovníci, a pokud jsou zjištěny výrazné odchylky, jsou okamžitě provedena potřebná nápravná opatření. Velkou pozornost je nutné věnovat zejména kontrole výrobních nákladů. Pozornost je též věnována kontrole produktivity.

Nepřímé náklady jsou naplánovány na každý měsíc, každý měsíc se též zjišťují odchylky skutečnosti od plánu. Přímé náklady se také sledují a vykazují měsíčně, ale nejsou plánovány na jednotlivé měsíce jako náklady nepřímé, srovnává se skutečná a normovaná spotřeba.

Velká pozornost je též věnována mzdovým nákladům, které jsou zjišťovány každý měsíc a zjištěná hodnota se následně srovnává s hodnotou plánovanou - vyhodnocují se odchylky skutečnosti od plánu. Mzdy jsou dále členěny na mzdy jedincových (výrobních) dělníků, režijních dělníků a technickohospodářských zaměstnanců. Dále jsou zachycovány ostatní odměny, příplatky, náhrady apod. Sledovány a vyhodnocovány jsou průměrné mzdy na pracovníka, průměrné mzdy na hodinu práce, objem výroby na pracovníka a na hodinu práce.

6.2.2 Prodejní controlling

Prodejní controlling informuje o výši a struktuře tržeb. Hlavními nástroji jsou denní reporty a měsíční statistiky prodeje.

➤ **Denní reporting**

Prodej a výroba jsou v podniku denně sledovány. Zachycují se skutečné denní tržby a skutečný objem výroby vytvořený za den, tyto hodnoty se následně srovnají s hodnotami plánovanými pro každý den a vyhodnotí v rámci jednotlivých týdnů a měsíce. Denní plány vycházejí z ročního plánu tržeb a výroby.

Týdně je sledován vývoj stavu pohledávek, hodnota pohledávek do splatnosti a po splatnosti a vývoj stavu závazků. Dále je sledován stav skladu materiálu a výrobků a určena odchylka plánu od skutečného stavu.

➤ **Měsíční statistiky prodeje**

V měsíčních statistikách prodeje jsou zachycovány měsíční tržby, které jsou následně srovnávány s plánem a prognózou, kterou jednou za měsíc stanoví pracovníci oddělení obchodu s výhledem na následující tři měsíce.

Kromě tržeb je také zachycována hodnota pohledávek a stav skladu.

6.2.3 Výrobní controlling

Výrobní controlling se zabývá sledováním:

- a) vlastní produkce – sledována je kvalita hotových zakázek,
- b) využití strojů – využití strojů se zjišťuje a zaznamenává každý měsíc. Je stanovena hodnota nominálního fondu v hodinách a skutečné využití fondu v hodinách a v procentech.
- c) produktivity práce – produktivita práce jednicových pracovníků, režijních pracovníků a technickohospodářských zaměstnanců i produktivita podniku jako celku je sledována měsíčně. Zjištěné hodnoty jsou postupně zachycovány do grafu za účelem sledování vývoje.
- d) zmetkovitosti - zmetkovitost je také kontrolována měsíčně. Výše zmetkovitosti je vyjadřována v procentech a srovnávána se stanovenými limity.

6.2.4 Nákupní controlling

Nákupní controlling se stará o sledování a kontrolu cen nakupovaných materiálů, pozornost je přitom zaměřena pouze na materiály klíčové. Ceny jsou sledovány měsíčně - je zjištěn rozdíl mezi skutečnou a plánovanou cenou a z tohoto srovnání vyplývající celkové ztráty nebo úspory.

7 Zhodnocení a analýza controllingových metod a nástrojů a návrhy možných zlepšení

7.1 Systém plánování a rozpočtů

Plánování je jednou z řídicích aktivit managementu a je využíváno jako stěžejní nástroj komunikace a koordinace činností v podniku. Smyslem podnikového plánování je optimalizace výsledků podniku podle stanovených cílů a dosažení těchto cílů, vytvoření budoucího obrazu hospodaření, hledání úzkých míst a případných nových příležitostí podnikání. Rozpočty a obecně plánování jsou hlavním nástrojem pro ekonomické řízení celého podniku.

V controllingovém pojetí řízení má plánování své nezastupitelné místo a to z důvodu, že ke controllingovému přístupu se váže častější a důslednější vyhodnocování a zjišťování odchylek od předem stanovené hodnoty. Aby ale bylo možné zjistit takové odchylky a provést vyhodnocení, musí být předem stanovena určitá plánovaná hodnota, se kterou se skutečnost porovnává.

Hospodaření podniku je řízeno souhrnným podnikovým plánem, který se skládá z:

1. Obchodně-výrobního plánu zahrnujícího:
 - plán tržeb,
 - plán prodeje,
 - plán výroby,
 - plán energií,
 - plán provizí a podpory prodeje,
 - plán nákladů,
 - plán údržby a oprav strojů, zařízení a budov,
 - plán investic,
 - plán odpisů současného majetku a majetku nově pořízeného.
2. Personálních plánů.
3. Finančního plánu, který je současně rozpočtem podniku a zahrnuje:
 - výkaz zisků a ztrát,
 - rozvahu,
 - výkaz o peněžních tocích,
 - rozpočet příjmů a výdajů (plán likvidity),
 - ukazatele finanční analýzy - rentability, aktivity, likvidity, zadluženosti.

Podnikový plán má tři úrovně:

1. Roční plán je stěžejním dokumentem v procesu plánování určujícím ekonomické cíle, kterých chce podnik během daného roku dosáhnout. Tento plán je sestavován na základě podkladů vytvořených jednotlivými odděleními podniku a je z hlediska času členěn na jednotlivé měsíce. Během roku jsou měsíčně srovnávány dosažené výsledky s plánem, plnění plánu je provázáno se systémem odměňování.
2. Čtvrtletní plán je sestavován na každé čtvrtletí daného roku s výhledem do konce roku na základě potřeb k dosažení hospodářských výsledků vytyčených v ročním plánu. Tento plán se přizpůsobuje aktuální situaci v hospodaření firmy.
3. Měsíční plán obsahuje podrobně rozpracované údaje z plánu ročního. Tyto plány jsou následně rozpracovány odděleními na jednotlivé dny, podrobnost se pak odvíjí od potřeb řízení těchto oddělení.

V rámci operativního plánování jednotlivá oddělení týdně sledují vybrané ukazatele, např. oddělení obchodu sleduje objem prodeje a ceny hlavních vstupů, oddělení výroby sleduje objem výroby apod. Tyto ukazatele jsou následně předávány oddělení controllingu, které je formou týdenního reportu předkládá vrcholovému managementu. Ten jej využívá jako podklad k jednání a rozhodování.

Plány a rozpočty mohou být měněny z důvodu zásadní změny podmínek, za kterých byly sestaveny. Případné změny plánů a rozpočtů schvaluje ředitel podniku.

7.1.1 Popis procesu plánování

Oddělení controllingu v procesu plánování vystupuje jako koordinátor a tvůrce všech druhů plánů. Za spolupráce s ekonomickým oddělením zpracovává harmonogram sestavení plánů na následující rok dle požadavků vrcholového managementu společnosti. Tento harmonogram obdrží odpovědní pracovníci všech oddělení.

Plánování na následující rok začíná v září daného roku. V průběhu září jsou na oddělení controllingu shromažďovány informace z jednotlivých útvarů, ze kterých oddělení controllingu za spolupráce s ekonomickým oddělením do konce září sestaví návrh plánu, ve kterém jsou zohledněny skutečnosti z minulých období a očekávané skutečnosti v období následujícím. Tato první verze plánu je předložena k projednání vrcholovému managementu společnosti na začátku října, případné připomínky zpracovává pracovník oddělení controllingu do druhé verze plánu. V případě potřeby si oddělení controllingu vyžádá

od jednotlivých útvarů další podklady nebo doplnění. Na začátku prosince je vrcholovému managementu předložena k projednání druhá verze, případné připomínky jsou opět zapracovány do konečné verze plánu, který je na začátku ledna předložen vrcholovému managementu ke schválení. Během ledna je konečná verze plánu po schválení vrcholovým managementem předložena k projednání a schválení představenstvu a dozorčí radě. Plánovací proces v současné době trvá přibližně pět měsíců.

Všechny druhy plánů jsou sestavovány stejným způsobem.

7.1.2 Motivační systém

K plnění plánů pracovníky motivuje prémiový systém. V rámci tohoto systému jsou stanoveny hodnoty, kdy, pokud jich je dosaženo, jsou zaměstnancům vypláceny finanční odměny. Výše finanční odměny závisí na splnění tzv. prémiového ukazatele. Mezi takové ukazatele patří např.:

- splnění měsíčního plánu pro materiálové úspory,
- plnění termínů zakázek,
- nepřekročení limitu zmetkovitosti.

7.2 Reporting

Reporting zahrnuje tvorbu pravidelných reportů, analýzu odchylek, prezentaci výsledků a návrhy opatření, informační servis a další. Cílem reportingu je poskytnout informace o dosažených výsledcích a plnění plánu určené vedení a zaměstnancům společnosti, případně externím institucím.

Reporting je realizován hlavně v podobě reportingových zpráv. Tyto zprávy vyhotovuje oddělení controllingu a předkládá je vrcholovému managementu podniku. Hlavním zdrojem dat pro vyhotovení těchto zpráv je účetnictví.

Z hlediska času se podnikový reporting dělí na:

- denní,
- týdenní,
- měsíční,
- roční.

7.2.1 Denní reporting

Denní reporting zahrnuje vybrané ukazatele a je důležitý zejména pro vrcholové manažery. Pro ty je tento výkaz zdrojem důležitých informací a umožňuje jim pohotově přijímat nezbytná opatření.

Denní reporting zahrnuje:

1. **Stav zásob hotových výrobků a objednávek v ks**, který informuje o budoucích požadavcích zákazníků. Mimo to tato informace umožňuje zvýšit efektivitu řízení optimálního stavu zásob a odhadnout výši budoucího inkasa a tržeb. Potřebné informace jsou čerpány z oddělení obchodu.
2. **Přehled denních příjmů**, který informuje o tom, jak se vyvíjí inkaso. Inkaso peněžních prostředků je sledováno a reportováno vždy k aktuálnímu dni, kumulovaně od počátku roku a v porovnání s plánem a předchozím rokem. Zdrojem dat je přehled příjmů zpracovaný ekonomickým oddělením.
3. **Přehled denního stavu závazků**, který informuje o aktuálním stavu závazků společnosti. Zdrojem dat je přehled závazků zpracovaný ekonomickým oddělením.
4. **Přehled stavu peněžních prostředků a úvěrů**, který informuje o aktuálním stavu peněžních prostředků v pokladnách, na běžných účtech a o stavu přijatých úvěrů.

7.2.2 Týdenní reporting

Týdenní reporting zahrnuje týdenní výkaz a přehled o čerpání přímých a nepřímých nákladů.

a) Týdenní výkaz

Týdenní výkaz zpracovává oddělení controllingu pravidelně každé pondělí, informace pro jeho sestavení jsou čerpány z přehledů jednotlivých oddělení. V reportu jsou také obsaženy denně sledované ukazatele. Z jednotlivých oddělení jsou čerpány následující informace:

- **oddělení obchodu** – celkové tržby za daný měsíc a kumulovaně od začátku roku, výše poskytnutých skont, slev a rezerv, objem prodeje, stav objednávek, stav pohledávek a pohledávek po splatnosti,
- **oddělení výroby** – produkce výrobků, stav zásob materiálu v peněžním vyjádření,
- **ekonomické oddělení** – stav bankovních úvěrů, stav peněžních prostředků včetně výše kontokorentu, stav obchodních závazků,
- **oddělení controllingu** – rentabilita.

Veškeré podklady musí být připraveny do 11 hod. Shromážděná data jsou pak oddělením controllingu zpracována do reportu a je stanoven odhadovaný vývoj jednotlivých ukazatelů v následujících týdnech. Při odhadování vývoje ukazatelů vychází pracovníci oddělení controllingu hlavně z ročního plánu, aktuálního stavu hospodaření a aktuálních obchodních podmínek uvedených ve smlouvách uzavřených s obchodními partnery.

Obsahem tohoto reportu jsou i absolutní odchylky skutečnosti od plánu, na základě kterých management může přijímat opatření, která mají vést ke zlepšení hospodaření v krátkém časovém horizontu.

b) Přehled čerpání přímých a nepřímých nákladů

Přehled zpracovává controllingové oddělení pravidelně každé pondělí na základě údajů z finančního účetnictví. Uživatelem tohoto přehledu je především střední management, který může rychle a přehledně kontrolovat čerpání plánovaných nákladů. Report obsahuje přímé a nepřímé náklady za daný měsíc, kumulovanou hodnotu od počátku roku a odhad vývoje nákladů do konce daného roku na základě informací z jednotlivých oddělení. V reportu jsou též sledovány absolutní i relativní odchylky skutečnosti od plánu.

7.2.3 Měsíční reporting

Měsíční reporting má v podniku velmi důležitou roli. Management tento výkaz využívá pro potřeby řízení a rozhodování o dalším vývoji společnosti. Data jsou čerpána zejména z informačního systému společnosti a přehledů jednotlivých oddělení. V rámci měsíčního výkazu jsou sledovány tyto ukazatele:

1. **Výsledek hospodaření** – sleduje se kumulovaně od začátku roku.
2. **Rentabilita tržeb (ROS) v %**.
3. **Průměrná doba obratu pohledávek (dny)** – informuje management o tom, jak dlouho v průměru trvá, než se pohledávky přemění na peníze.
4. **Průměrná doba obratu zásob (dny)** – tento ukazatel umožňuje managementu sledovat průměrnou rychlost spotřeby zásob, resp. průměrnou dobu vázanosti zásob ve společnosti.
5. **Průměrná doba obratu závazků (dny)** – informuje o platební morálce společnosti vůči dodavatelům.

Měsíční výkaz je využíván jako podklad pro jednání vrcholového managementu společnosti. Tento výkaz mu umožňuje zhodnotit dosažené výsledky, zjistit významné odchylky

skutečnosti od plánu a přijmout opatření k odvrácení nepříznivého vývoje hospodaření nebo využití případných příležitostí.

7.2.4 Roční reporting

Roční reporting je ve společnosti reprezentován výroční zprávou. Controllingové oddělení se v tomto případě stará o koordinaci struktury informací a dat a zajišťuje jejich sběr. Jednotlivá oddělení připraví podklady v požadované struktuře a oddělení controllingu následně provede jejich kontrolu a začlenění do výroční zprávy.

7.3 Kontrola a analýza odchylek

Závěrem rozpočtového procesu a celého procesu plánování je kontrola a analýza odchylek, zjišťuje se odchylka skutečného vývoje od vývoje rozpočtovaného či plánovaného. Pravidelná a důsledná kontrola dodržování plánu má v podniku obrovský význam. Je přínosná pro další plánování a rozhodování, ale je také silnou motivací pro řídicí pracovníky.

Analýza odchylek je prováděna zejména z důvodu zjištění příčin jejich vzniku. Jakmile je provedena tato analýza, přistupuje se k přijetí nápravných opatření, přičemž je kladen důraz na předcházení negativním odchylkám, v případě pozitivních odchylek pak na využití případných příležitostí na další rozvoj společnosti.

Analýzou dostupných informací a kontrolou se zabývá oddělení controllingu. To při této činnosti spolupracuje s ekonomickým oddělením, které sleduje, analyzuje a také částečně kontroluje informace z oblasti řízení podniku. Například sleduje významné nárůsty hodnot v oblasti nákladů společnosti.

Nejdůležitější je kontrola krátkodobého plánu či rozpočtu přičemž kontrola má význam zejména u rozpočtovaných peněžních toků, které podnik upozorňují na nutné potřeby v oblasti financování a likviditu jeho jednotlivých položek. Kontrola rozpočtovaných peněžních toků je prováděna měsíčně. Kontrola rozpočtové rozvahy a výsledovky se provádí čtvrtletně. V průběhu roku se tedy provádí kontrola a vyhodnocování odchylek, na tento proces pak navazují činnosti vedoucí ke změně či úpravě plánu.

Analýza odchylek také úzce souvisí s tvorbou reportů, protože reporty jako takové nedokážou sdělit příjemcům příčiny neplnění, případně překročení plánu. Za tím účelem je prováděna analýza odchylek a výkazy jsou doplněny komentářem objasňujícím významné odchylky.

V souvislosti s odchylkami a jejich analýzou je dobré se zmínit o tzv. tolerančních mezích, které jsou v podniku též nastaveny. Pokud odchylka tyto toleranční meze nepřekročí, pak je považována za nevýznamnou. U těchto odchylek se pouze zjistí, kdo je způsobil, a příslušné osoby jsou na tento fakt upozorněny. Významné odchylky musí být okamžitě odstraněny.

7.4 Kalkulace

V podniku je využívána přírážková metoda kalkulace ceny - nepřímé náklady jsou na kalkulační jednici, kterou je kus, přiřazovány pomocí hodnotové režijní přírážky. V případě sériové výroby je hodnota přírážky stanovena na jeden rok a její hodnoty vychází z plánovaných nákladů a plánu výroby pro dané období. V případě zakázkové výroby jsou režijní přírážky stanoveny pro každou zakázku zvlášť. Tyto režijní přírážky jsou rozděleny na výrobní, správní, zásobovací a odbytovou. Ve společnosti se používá pouze jedna rozvrhová základna, kterou jsou přímé mzdy.

Plánové kalkulace jsou zpravidla sestaveny k 1. 1. daného účetního období a po celé toto období používány. Co se jich týče, jsou vždy jednou ročně (zpravidla k 31. 12.) zjištěny skutečné náklady a sestavena výsledná kalkulace, která se pak porovná s plánovou kalkulací. Výsledkem tohoto porovnání je určení existujících odchylek, které se dále podrobí analýze. Tyto odchylky jsou následně řešeny s odpovědným pracovníkem. Účelem analýzy je odhalení příčin odchylek. V závislosti na druhu příčiny je následně plánová kalkulace o tyto odchylky upravena.

Propočtové kalkulace, jak bylo již výše uvedeno, jsou sestavovány pro každou výrobní zakázku zvlášť. Po té, co je zakázka dokončena, se sestaví výsledná kalkulace, která určí skutečné náklady na výrobu a ta se následně porovná s kalkulací předběžnou, výrazné odchylky jsou podrobeny analýze.

7.4.1 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec vypadá následovně:

Tabulka 7: Kalkulační vzorec

Přímé mzdy
Přímý materiál
Ostatní přímé náklady
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
Zásobovací režie
Správní režie
Odbytové náklady
Nepřímé náklady celkem
Zisk
Prodejní cena bez DPH
Prodejní cena s DPH

Zdroj: konzultace s pracovníkem

Přímé mzdy – zahrnují mzdy (včetně prémie a odměn) jednicových (výrobních) dělníků, nezahrnují však jejich zdravotní a sociální pojištění, to je zahrnuto do položky ostatní přímé náklady.

Přímý materiál – patří sem suroviny a základní materiál, jejichž spotřebu je možné přesně určit na kalkulační jednici. Hodnota přímého materiálu se určí jako součin spotřeby materiálu a ceny, za kterou je daný materiál oceněn na skladě.

Výrobní režie – hlavní položkou je výrobní režie, do které spadají osobní náklady, tj. mzdy režijních zaměstnanců (tzn. seřizovačů, manipulátů apod.), sociální pojištění apod. Druhou významnou položkou jsou odpisy strojů. Do této položky kalkulačního vzorce spadá dále např. spotřeba režijního materiálu, energie, spotřeba vody a tepla, opravy apod. Výrobní režie je společná pro všechny výrobky, proto se jedná o náklady nepřímé.

Ostatní přímé náklady – jedná se o náklady, které je možné určit přímo na kalkulační jednici. Jsou zde zahrnuty další osobní náklady mimo mezd jako je např. zdravotní a sociální pojištění, penzijní připojištění nebo příspěvek na obědy, opravy a udržování.

Správní režie – patří sem náklady, které se váží k chodu a řízení celého podniku. Tato položka zahrnuje např. mzdy řídicích a technicko-hospodářských pracovníků včetně zdravotního a sociálního pojištění, náklady na správu podniku, poštovné, cestovné, náklady na propagaci, daně, bankovní poplatky a úroky, dary apod. Jedná se opět o nepřímé náklady, které jsou rozvrhovány na kalkulační jednici pomocí režijní přírážky.

Zásobovací režie – jedná se o nepřímé náklady, které jsou opět rozvrhovány na kalkulační jednici pomocí režijní přírážky. Tyto náklady se váží k zásobování podniku a skladování výrobků.

Odbytové náklady – opět se jedná o nepřímé náklady, které se váží k odbytu výrobků, např. náklady na propagaci, skladování a prodej.

7.4.2 Kalkulace ceny vybraných výrobků

V následující tabulce je uvedena kalkulace ceny vybraných čtyř výrobků pro rok 2014, které jsou hlavními položkami sériové výroby. Jimi jsou bazény, krbová kamna, jímky a septiky.

Tabulka 8: Kalkulace ceny vybraných výrobků

Položka	Výrobek			
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik
Přímý materiál	32 367,86	7 837,00	9 382,67	6 905,80
Přímé mzdy	8 194,61	1 091,75	1 897,60	1 672,36
Ostatní přímé náklady	2 786,17	371,20	645,18	568,60
Přímé náklady celkem	43 348,64	9 299,95	11 925,45	9 146,76
Výrobní režie	22 907,20	3 051,88	5 304,55	4 674,92
Zásobovací režie	5 984,52	797,31	1 385,82	1 221,32
Správní režie	13 557,97	1 806,30	3 139,58	2 766,92
Odbytové náklady	4 817,61	641,84	1 115,60	983,18
Nepřímé náklady celkem	47 267,31	6 297,33	10 945,55	9 646,34
Zisk	10 873,91	1 871,67	2 744,52	2 255,17
Prodejní cena bez DPH	101 489,84	17 468,94	25 615,52	21 048,27
Prodejní cena s DPH	122 803,00	21 138,00	30 995,00	25 469,00

Zdroj: cenová kalkulační podniku, vlastní zpracování

Kalkulace se skládá z následujících položek:

- Přímý materiál – na každý výrobek je stanovena norma spotřeby každého druhu materiálu, který se pro výrobu používá. Příslušná norma spotřeby se následně násobí skladní cenou za kus příslušného materiálu.
- Přímé mzdy – výroba každého výrobku prochází několika výrobními operacemi (např. řezání, pálení, ohýbání, sváření, lakování), pro každou z nich je stanovena doba trvání v minutách, která se násobí hodinovým mzdovým tarifem příslušného dělníka.
- Ostatní přímé náklady – u těchto výrobků sem spadá zdravotní a sociální pojištění placené podnikem z přímých mezd.
- Výrobní, zásobovací, správní režie a odbytové náklady – tyto náklady se rozvrhují na kalkulační jednici pomocí režijní přírážky (viz. následující tabulka) počítané podle následujícího vzorce:

$$\text{procento přirážky} = \frac{\text{nepřímý (režijní) náklad}}{\text{rozvrhová základna}} * 100. \quad (1)$$

Jako rozvrhová základna jsou v podniku využívány přímé mzdy.

- Zisk – tato položka je stanovena pomocí ziskové marže z celkových nákladů připadajících na jeden výrobek, činí 12 %.
- Prodejní cena bez DPH – tato cena je stanovena součtem přímých a nepřímých nákladů a požadovaného zisku na jeden kus.
- Prodejní cena s DPH – jedná se o prodejní cenu bez DPH navýšenou o DPH ve výši 21 %.

Tabulka 9: Režijní přirážky (rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy)

Režijní náklad	Režijní přirážka (%)
Výrobní režie	279,54
Správní režie	165,45
Zásobovací režie	73,03
Odbytové náklady	58,79

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

7.5 Návrhy na zlepšení

7.5.1 Manažer x controller

Možnost zlepšení je možné najít v oddělení funkce manažera a controllera. Ředitel podniku totiž zastává hned tři odlišné funkce. Jednak je manažerem, ale také controllerem a předsedou představenstva. Oddělení funkce manažera a controllera je důležité z hlediska odlišnosti jejich práce a zájmů a také z důvodu, aby nebyly ovlivněny vnitropodnikové výsledky.

7.5.2 Plánování

Plánování je v ASU na poměrně vysoké úrovni a stejně jako v každém podniku má i zde zásadní význam. Jak již bylo výše uvedeno, podnik sesoustředí pouze na operativní plánování, což nepovažují za optimální. Navrhují zvážit sestavování i plánů strategických, a to jednak z důvodu neustále sílící konkurence a jednak z důvodu zmírnění určité míry nejistoty v rozhodování o opatřeních klíčových pro budoucnost podniku.

7.5.3 Reporting

Vedení podniku klade důraz na denní a týdenní zjišťování a sledování vybraných veličin, protože tak má neustálý přehled o situaci uvnitř podniku a může provádět potřebná rozhodnutí bez zbytečné časové prodlevy. Úkolem controllingu je zajistit, aby takové informace byly neustále aktuální a aby obsahově odpovídaly situaci společnosti a jejího okolí. Jelikož tato forma operativního řízení poskytuje vedení společnosti nástroj k rychlé reakci na vývoj hospodaření, je vhodné hledat nové komplexní informace relevantní pro včasné rozhodování o dalším vývoji hospodaření. Navrhují tedy posílení denního a týdenního reportingu.

Hlavním negativem měsíčních reportingových zpráv je jejich nesrozumitelnost pro manažery způsobená velkým množstvím údajů. Manažeři, kteří soustředí svou pozornost na zásadní ukazatele a vysoké odchylky a to zejména v oblastech, za které nesou sami odpovědnost, kladou důraz na stručnost a přehlednost, nikoli na zjišťování rozsáhlého seznamu veličin, které pro ně nejsou podstatné.

7.5.4 Kontrola a analýza odchylek

Kontrola je v podniku považována za nejdůležitější, přesto si myslím, že výsledkům kontroly není věnována dostatečná pozornost.

7.5.5 Analýza SWOT

Jako další návrh na zlepšení controllingového systému v podniku uvádím analýzu SWOT. Tato analýza zkoumá vnitřní a vnější prostředí podniku a hledá jeho silné a slabé stránky, příležitosti a ohrožení.

Tato analýza byla sestavena za pomoci ředitele podniku a vedoucích jednotlivých oddělení. Zároveň při jejím sestavování bylo zjištěno, že podnik se v posledních několika letech soustředí pouze na boj s neustále sílící konkurencí, tudíž provedení této analýzy pomohlo najít další silné stránky a příležitosti, které by pro tento boj bylo možné využít. Zároveň však byly objeveny i další slabé stránky a ohrožení, kterými by se podnik v nejbližší budoucnosti měl zabývat.

Silné stránky:

- technické vybavení - podnik dbá na neustálou modernizaci strojního a technického vybavení pracovišť,
- pozice na trhu - ASO patří mezi přední výrobce zařízení pro povrchové úpravy v České republice,

- dobrá pověst u odběratelů - výrobky podniku jsou charakteristické svou vysokou kvalitou. Podnik zároveň vždy usiluje o to, aby zadané zakázky byly vyrobeny v požadovaném termínu.,
- velký počet odběratelů v zahraničí - podnik v České republice nemá příliš bohatou klientelu, spíše se orientuje na zahraniční zákazníky,
- nízká odpadovost při výrobě, minimální zmetkovitost - podnik dbá na maximální využití materiálu. Dále také dbá na to, aby pracovníci odvedli co nejlepší práci – pokud jsou vyrobeny vadné výrobky, pak zaměstnancům hrozí postih ve formě srážky ze mzdy.,
- důraz na neustálé snižování nákladů – podnik se snaží neustále hledat nové způsoby snižování nákladů, ke snižování nákladů se snaží vést i své zaměstnance,
- široký sortiment – výrobní program ASA je opravdu bohatý viz. kapitola 6.1.3,
- důraz na spokojenost zaměstnanců a zákazníků,
- snaha o dlouhodobou spolupráci s dodavateli.

Slabé stránky:

- propagace – odběrateli výrobků jsou nejenom podniky, pro něž je ASO výrobní základnou (produkty ASA jsou těmito podniky prodávány do obchodů, odkud již míří ke konečnému zákazníkovi, popřípadě jsou před prodejem do obchodů ještě upraveny), ale také přímo obchody, které dále produkty ASA prodávají konečnému zákazníkovi. S těmito odběrateli podnik spolupracuje prakticky od svého vzniku. Jelikož takových podniků je celá řada, není propagaci věnována pozornost. Dle mého názoru by propagace přilákala další zákazníky, mezi nimiž by byly i zákazníci mající zájem o výrobu jimi stanovené zakázky. Zakázky vyráběné v ASU jsou velmi hodnotné, zpravidla se jedná o výrobu celých výrobních linek a podnik má zájem na tom jich vyrobit co nejvíce.,
- nevyužité kapacity,
- nedostatečná komunikace a předávání informací v podniku - většina informací je shromažďována na oddělení controllingu a vazba na vedení podniku a vedoucí jednotlivých oddělení není zcela optimální.

Příležitosti:

- zlepšení reklamy a získání nových zákazníků – v okolí ASA se nachází mnoho podniků, které se raději obrací na konkurenty ASA. Zlepšení reklamy (hlavním

požadavkem by byla účinnost reklamy) by jistě přilákalo mnoho z těchto subjektů.,

- spolupráce s novými dodavateli – ASO neustále spolupracuje s osvědčenými dodavateli a příliš se nesnaží vyhledávat nové ve svém okolí.

Ohrožení:

- konkurence - největšími konkurenty jsou KOVOFINIŠ, s. r. o. a GALATEK, a. s. sídlící v nedaleké Ledči nad Sázavou. I tyto podniky se zaměřují hlavně na výrobu zařízení pro povrchové úpravy, zároveň jsou tyto podniky největšími konkurenty ASA.,
- kurzy měn,
- nová konkurence,
- problémy s placením od odběratelů – i s tímto problémem se podnik potýká. Kvůli této skutečnosti má nastavený vysoce účinný systém vymáhání pohledávek.,
- zpoždění dodávky dodavatelů – zpoždění dodávky by vyvolalo problémy ve výrobě.

7.5.6 Analýza konkurence

Analýza konkurence je další nástroj strategického controllingu. Pro tuto analýzu jsem vybrala dva největší konkurenty ASA, kterými jsou KOVOFINIŠ, s. r. o. a GALATEK, a. s. Tyto tři podniky jsem porovnávala z hlediska tržeb, výsledku hospodaření po zdanění, rentability tržeb a zadluženosti.

Prvním hlediskem pro porovnání výše uvedených podniků jsou tržby, jejichž vývoj zachycuje následující tabulka.

Tabulka 10: Vývoj tržeb za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v tis. Kč)

Podnik	Rok				Průměr	Pořadí
	2011	2012	2013	2014		
ASO	106 294	74 940	90 841	100 637	93 178	3
KOVOFINIŠ	295 870	418 253	464 252	609 977	447 088	1
GALATEK	171 397	199 612	197 722	198 352	191 771	2

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Je zřejmé, že nejvyšších tržeb v průměru dosahuje KOVOFINIŠ, jehož tržby v průběhu sledovaného období pouze rostly. Na druhém místě stojí GALATEK a na třetím ASO. U ASA v roce 2012 došlo k poklesu, následující dva roky tržby rostly.

Dalším hlediskem pro porovnání podniků je výsledek hospodaření po zdanění, který zachycuje následující tabulka.

Tabulka 11: Vývoj výsledku hospodaření po zdanění za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v tis. Kč)

Podnik	Rok				Průměr	Pořadí
	2011	2012	2013	2014		
ASO	4 759	1 293	726	5 418	3 049	3
KOVOFINIŠ	39 204	37 563	37 493	69 401	45 916	1
GALATEK	5 227	23 911	10 309	7 854	11 826	2

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Na prvním místě je opět KOVOFINIŠ, jehož zisk se v roce 2014 zvýšil téměř na dvojnásobek hodnoty v předešlých letech. Na druhém místě skončil GALATEK, jehož zisk se v roce 2012 zvýšil na necelý pětinašobek hodnoty v roce 2011, v roce 2013 klesl na polovinu hodnoty v roce 2013. ASO skončilo opět na posledním místě. Tady disponibilní zisk nejdříve dva roky klesal, v roce 2014 došlo k růstu na více než sedminásobek hodnoty roku 2013.

Třetím hlediskem pro porovnání je rentabilita tržeb, pro jejíž výpočet byl využit následující vzorec:

$$ROS = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad (2)$$

Vývoj rentability tržeb u porovnávaných podniků zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 12: Vývoj rentability tržeb za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v %)

Podnik	Rok				Průměr	Pořadí
	2011	2012	2013	2014		
ASO	4,48	1,73	0,80	5,38	3,10	3
KOVOFINIŠ	3,05	11,98	5,21	3,96	6,05	2
GALATEK	13,25	8,98	8,08	11,38	10,42	1

Zdroj: výkaz zisku a ztráty, vlastní zpracování

Tentokrát je na prvním místě GALATEK. Na druhém místě se umístil KOVOFINIŠ, jehož rentabilita v roce 2012 vzrostla na téměř čtyřnásobek hodnoty v roce 2011. V roce 2013 došlo k poklesu na více než polovinu hodnoty v roce 2012. Na posledním místě je opět ASO. Zde rentabilita tržeb v roce 2012 a 2013 klesala, v roce 2014 vzrostla na téměř sedminásobek hodnoty v roce 2013.

Posledním hlediskem pro porovnání je zadluženost, jejíž vývoj zachycuje následující tabulka. Zadluženost byla počítána podle následujícího vzorce:

$$\text{zadluženost} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{aktiva}}. \quad (3)$$

Tabulka 13: Vývoj zadluženosti za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v %)

Podnik	Rok				Průměr	Pořadí
	2011	2012	2013	2014		
ASO	61,33	63,48	67,84	48,78	60,36	3
KOVOFINIŠ	23,67	18,28	23,02	15,86	20,21	1
GALATEK	24,08	15,69	34,28	36,95	27,75	2

Zdroj: rozvaha, vlastní zpracování

Nejmenší zadluženost vykazuje KOVOFINIŠ. Na druhém místě se umístil GALATEK, jehož zadluženost v roce 2013 vzrostla na více než dvojnásobek hodnoty v roce 2012. Nejvíce zadlužený je ASO. Jeho zadluženost v roce 2012 a 2013 rostla, v roce 2014 klesla o 20 %.

Shrnutí: Vidíme, že ASO ze všech podniků vzhledem ke sledovaným ukazatelům dopadlo nejhůř. Na výsledky této analýzy jistě působí, že ASO je z analyzovaných podniků nejmenší. Dále, jak již bylo zmíněno v kapitole 7.5.6, analyzovaný podnik se velmi obává své konkurence a na základě výsledků této analýzy je vidět, že obavy jsou odůvodněné. Jedná se o mnohem silnější konkurenty, kteří se na trhu pohybují již téměř sto let. Jejich výrobní program je bohatší a propracovanější. Z hlediska klientely se konkurenti nezaměřují hlavně na zahraničí, jako ASO, ale spíše svou pozornost upínají na českého zákazníka.

7.5.7 Potenciálová analýza

Dalším nástrojem controllingu, který v podniku též není využíván je potenciálová analýza, která se provádí za účelem zjištění využitého a požadovaného potenciálu podniku.

Prvním krokem pro provedení této analýzy je stanovení kritérií úspěšnosti podniku na trhu, zvolená kritéria po konzultaci s ředitelem podniku jsou uvedena v následující tabulce. Pro hodnocení je použita stupnice od 1 do 9, kdy 1 znamená velmi dobře a 9 velmi špatně.

Jako podnik, se kterým bude ASO srovnáváno byl zvolen KOVOFINIŠ, jakožto v současné době nejsilnější konkurent.

Tabulka 14: Potenciálová analýza

Kritérium	Podnik	
	ASO	KOVOFINIŠ
Rozsah sortimentu	2	1
Kontrola nákladů	3	1
Reklama	8	4
Výrobní technologie	2	2
Inovační schopnosti	3	2
Kvalita	1	1
Péče o zákazníka	3	2

Zdroj: konzultace s ředitelem podniku, vlastní zpracování

Analýzou konkurence bylo zjištěno, že ASO za KOVOFINIŠem silně pokulhává, potenciálovou analýzou však takového výsledku dosaženo nebylo.

Jak ukazuje tabulka, ve dvou kritériích úspěšnosti podniky dosahují stejných výsledků, v ostatní případech jsou alespoň srovnatelné. Jediným vážnějším problémem u ASA je, jak již bylo upozorněno i v analýze SWOT, nedostatečná reklama, která je v KOVOFINIŠi velmi propracovaná, podnik klade důraz na její neustálé zdokonalování i z důvodu vzniku nových konkurentů, kterým i tak silný podnik jako je KOVOFINIŠ musí čelit.

7.5.8 Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

Další metodou, kterou by bylo možné v podniku využít je výpočet příspěvku na úhradu. Sice se nejedná o stěžejní nástroj controllingu, téměř v žádném podniku se jeho výpočet neprovádí, ale je autory doporučovaný z toho důvodu, že podniku umožní zjistit, zda vyráběné výrobky dosahují kladného příspěvku na úhradu a tudíž jsou pro podnik přínosné a také jak tyto výrobky přispívají k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku.

Problémem je, že podnik nerozlišuje náklady na variabilní a fixní. Při výpočtu jsem vycházela ze sestavených kalkulací, kdy jsem celkové náklady na kalkulační jednici s pomocí zaměstnance ASA rozdělila na variabilní a fixní. Výpočet absolutního a relativního příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku uvádí následující tabulka.

Pro výpočet absolutního příspěvku na úhradu byl použit následující vzorec:

$$\text{absolutní příspěvek na úhradu (ks)} = \text{cena (ks)} - \text{variabilní náklady (ks)} \quad (4)$$

Relativní příspěvek na úhradu byl zjištěn podle následujícího vzorce:

$$\text{relativní příspěvek na úhradu (ks)} = \frac{\text{absolutní příspěvek na úhradu (ks)}}{\text{cena (ks)}} \quad (5)$$

Tabulka 15: Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku

Položka	Výrobek			
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik
Plán produkce (ks)	36	550	243	348
Cena	101 489,84	17 468,94	25 615,52	21 048,27
Variabilní náklady	81 101,26	14 224,71	20 423,80	17 815,86
Absolutní příspěvek na úhradu	20 388,58	3 244,23	5 191,72	3 232,41
Relativní příspěvek na úhradu (%)	20,09	18,57	20,27	15,36
Pořadí podle relativního příspěvku na úhradu	2	3	1	4

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Z tabulky vidíme, že nejvyšší absolutní příspěvek na úhradu vykazuje bazén, což je způsobeno tím, že ve srovnání s ostatními výrobky se jedná o mnohem nákladnější výrobek. Pokud bychom vybrali ze zbylých třech srovnatelných výrobků ten s nejvyšším absolutním příspěvkem na úhradu fixních nákladů a zisku, jednalo by se o jímku.

Pro výběr, na který z těchto výrobků se zaměřit, je dobré rozhodovat se podle relativního příspěvku na úhradu, který je nejvyšší u jímky, druhý v pořadí je bazén, následně krbová kamna a septik.

Z tabulky také vidíme, že všechny výrobky vykazují kladný absolutní příspěvek na úhradu, tudíž všechny vybrané výrobky jsou pro podnik přínosné.

7.5.9 Výpočet bodu zvratu

Na výše uvedenou tabulku je možné navázat výpočtem bodu zvratu (viz. následující tabulka), který definuje takové množství produkce, kdy jsou tržby z daného výrobku rovny nákladům na něj, zisk je tedy nulový.

Pro výpočet bodu zvratu jsem vycházela z následující rovnice:

$$\text{jednotkové variabilní náklady} * \text{plán produkce} + \text{celkové fixní náklady výrobku} = \text{jednotková cena} * \text{plán produkce.} \quad (6)$$

Tabulka 16: Výpočet bodu zvratu

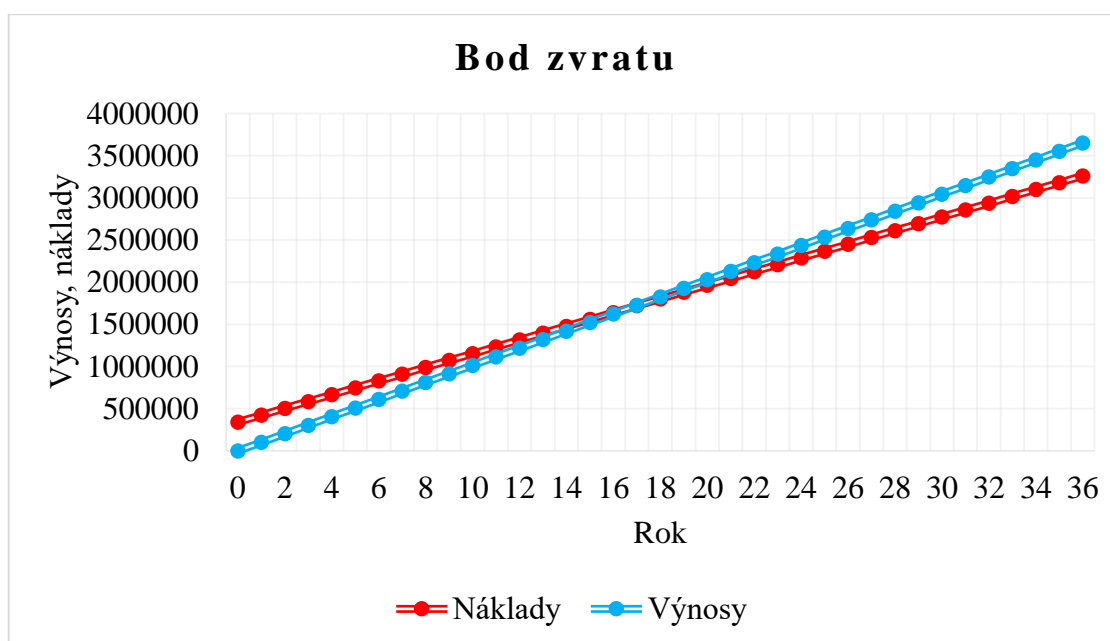
Položka	Výrobek			
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik
Celkové fixní náklady	342 528,22	754 907,78	594 668,89	340 079,98
Bod zvratu	17	233	115	105

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Jak je vidět z tabulky, pro bazény, krbová kamna a jímky se bod zvratu nachází přibližně v polovině plánovaného objemu produkce. U septiků se nachází přibližně v třetině plánovaného objemu produkce.

Pro lepší představu uvádím následující graf zobrazující bod zvratu pro bazény.

Graf 4: Bod zvratu pro bazén



Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Jak je vidět z grafu, do bodu zvratu jsou náklady na daný výrobek nižší než výnosy, výrobek se tudíž nevyplatí vyrábět, protože podnik jeho výrobou nezískává, ale naopak ztrácí. Bodu zvratu je dosaženo přibližně při 17 kusech bazénů, kdy se náklady a výnosy vyrovnají (zisk je nulový) a od tohoto bodu bude výroba daného výrobku zisková - výrobky vyrobené nad bodem zvratu jsou spojeny s vyššími výnosy než náklady.

7.5.10 Kontrola dodržení rozpočtu porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení

Následující tabulka zachycuje plánovaný rozpočet nákladů pro vybrané výrobky pro rok 2014. V plánu bylo stanoveno vyrobit:

- 36 bazénů,
- 550 křbových kamen,
- 243 jímek,
- 348 septiků.

Ve skutečnosti se vyrobilo:

- 39 bazénů,
- 541 křbových kamen,
- 251 jímek,
- 354 septiků.

Tabulka 17: Plánovaný rozpočet nákladů vybraných výrobků pro rok 2014

Položka	Výrobek				Celkem
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik	
Plánované variabilní náklady	2 919 645,32	7 823 589,72	4 962 984,25	6 199 919,56	21 906 138,85
Plánované fixní náklady	342 528,22	754 907,78	594 668,89	340 079,98	2 032 184,86
Plánované celkové náklady	3 262 173,54	8 578 497,50	5 557 653,14	6 539 999,54	23 938 323,71

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Plánované náklady byly počítány podle vzorce:

$$\text{Variabilní náklady}_{\text{plánované}} = \text{množství}_{\text{plánované}} * \text{variabilní náklady}_{\text{jednotkové}} \quad (7)$$

Kontrolu rozpočtu je možné provést využitím variantního přepočteného rozpočtu a lineárně přepočteného rozpočtu.

- a) **Variantní přepočtený rozpočet** (viz. následující tabulka) – tento rozpočet pro potřebu kontroly skutečných nákladů přepočítává plánované variabilní náklady na skutečný objem výroby, fixní náklady jsou zachovány v jejich plánované výši.

Tabulka 18: Variantní přepočtený rozpočet

Položka	Produkt				Celkem
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik	
Variabilní náklady	3 162 949,10	7 695 567,34	5 126 374,68	6 306 814,73	22 291 705,84
Fixní náklady	342 528,22	754 907,78	594 668,89	340 079,98	2 032 184,86
Celkové náklady	3 505 477,32	8 450 475,12	5 721 043,56	6 646 894,70	24 323 890,71

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Variabilní náklady byly spočítány podle následujícího vzorce:

$$\text{Variabilní náklady} = \text{množství}_{\text{skutečné}} * \text{variabilní náklady}_{\text{jednotkové}} \quad (8)$$

- b) **Lineárně přepočtený rozpočet** (viz. následující tabulka) – tento rozpočet pro potřebu kontroly skutečných nákladů přepočítává na skutečný objem výroby nejenom variabilní náklady, ale i náklady fixní.

Tabulka 19: Lineárně přepočtený rozpočet

Položka	Produkt				Celkem
	Bazén	Krbová kamna	Jímka	Septik	
Variabilní náklady	3 162 949,10	7 695 567,34	5 126 374,68	6 306 814,73	22 291 705,84
Fixní náklady	371 072,24	742 554,74	614 246,46	345 943,42	2 073 816,87
Celkové náklady	3 534 021,34	8 438 122,08	5 740 621,14	6 652 758,15	24 365 522,71

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Fixní náklady byly spočítány podle vzorce:

$$\text{Fixní náklady} = \left(\frac{\text{fixní náklady plánované}}{\text{množství plánované}} \right) * \text{množství skutečné}. \quad (9)$$

c) **Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti**

- Úspornost – úspornosti je dosahováno tím, že požadované výkony podniku jsou provedeny s co nejnižší spotřebou ekonomických zdrojů.
- Výtěžnost – výtěžnosti je dosahováno, pokud se podnik zaměřuje na co nejvyšší objem výkonů při konstantní spotřebě ekonomických zdrojů.

Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti byly počítány podle následujících vzorců:

$$\text{Úspornost} = \text{variantní přepočtený rozpočet} - \text{skutečné náklady}, \quad (10)$$

$$\text{Výtěžnost} = \text{lineárně přepočtený rozpočet} - \text{variantní přepočtený rozpočet}. \quad (11)$$

Tabulka 20: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro bazén

Položka	Skutečná výše nákladů	Variantní přepočtený rozpočet	Lineárně přepočtený rozpočet	Úspornost	Výtěžnost
Variabilní náklady	3 158 469,57	3 162 949,10	3 162 949,10	4 479,53 úspora	0
Fixní náklady	362 957,39	342 528,22	371 072,24	- 20 429,17 překročení	28 544,02 úspora
Celkem	3 521 426,96	3 505 477,32	3 534 021,34	- 15 949,64 překročení	28 544,02 úspora

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Tabulka 21: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro krbová kamna

Položka	Skutečná výše nákladů	Variantní přepočtený rozpočet	Lineárně přepočtený rozpočet	Úspornost	Výtěžnost
Variabilní náklady	7 684 325,13	7 695 567,34	7 695 567,34	11 242,21 úspora	0
Fixní náklady	674 154,11	754 907,78	742 554,74	80 753,67 úspora	- 12 353,04 překročení
Celkem	8 358 479,24	8 450 475,12	8 438 122,08	91 995,88 úspora	- 12 353,04 překročení

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Tabulka 22: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro jímku

Položka	Skutečná výše nákladů	Variantní přepočtený rozpočet	Lineárně přepočtený rozpočet	Úspornost	Výtěžnost
Variabilní náklady	5 138 475,02	5 126 374,68	5 126 374,68	- 12 100,34 překročení	0
Fixní náklady	607 425,33	594 668,89	614 246,46	- 12 756,44 překročení	19 577,58 úspora
Celkem	5 745 900,35	5 721 043,56	5 740 621,14	- 24 856,79 překročení	19 577,58 úspora

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Tabulka 23: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro septik

Položka	Skutečná výše nákladů	Variantní přepočtený rozpočet	Lineárně přepočtený rozpočet	Úspornost	Výtěžnost
Variabilní náklady	6 297 426,89	6 306 814,73	6 306 814,73	9 387,84 úspora	0
Fixní náklady	341 258,88	340 079,98	345 943,42	- 1 178,90 překročení	5 863,45 úspora
Celkem	6 638 685,77	6 646 894,70	6 652 758,15	8 208,93 úspora	5 863,45 úspora

Zdroj: data podniku, vlastní zpracování

Úspornost – po srovnání skutečných nákladů na skutečný počet vyrobených kusů a variantního přepočteného rozpočtu, který přepočítává pouze variabilní náklady na skutečný objem výkonů, tzn. fixní náklady zůstávají stejné jako v plánovaném rozpočtu, byly zjištěny tyto výsledky:

- bazén – úspora variabilních nákladů činí 4 479,53 Kč, fixní náklady byly překročeny o 20 429,17 Kč, celkové náklady byly překročeny o 15 949,64 Kč,
- krbová kamna – úspora variabilních nákladů činí 11 242,21 Kč, úspora fixních nákladů činí 80 753,67 Kč, celková úspora nákladů činí 91 995,88 Kč,
- jímka – variabilní náklady byly překročeny o 12 100,34 Kč, fixní náklady byly překročeny o 12 756,44 Kč, celkově byly náklady překročeny o 24 856,79 Kč,
- septik – úspora variabilních nákladů činí 9 387,84 Kč, fixní náklady byly překročeny 1 178,90 Kč, úspora celkových nákladů činí 8 208,93 Kč.

Výtěžnost – po srovnání variantně přepočteného rozpočtu a lineárně přepočteného rozpočtu, který kromě variabilních nákladů přepočítává na skutečný objem výroby i náklady fixní, byly zjištěny tyto výsledky (výtěžnost variabilních nákladů je u všech výrobků nulová, výtěžnost fixních nákladů tudíž odpovídá výtěžnosti celkových nákladů):

- bazén – úspora fixní a celkových nákladů činí 28 544,02 Kč,
- krbová kamna – fixní a celkové náklady byly překročeny o 12 353,04 Kč,
- jímka – úspora fixních a celkových nákladů činí 19 577,58 Kč,
- septik – úspora fixních a celkových nákladů činí 5 863,45 Kč.

8 Závěr

V teoretické části této bakalářské práce byly uvedeny informace o controllingu a metodách a nástrojích, které controlling využívá. Dále byly také uvedeny informace o controllerovi a jeho vztahu k manažerovi.

V praktické části byly výše uvedené teoretické poznatky aplikovány na vybraný podnik, kterým je akciová společnost ASO sídlící v Humpolci. Tato společnost vznikla v roce 1996, kdy se jednalo o velmi malý podnik, který se postupem času rozrůstal, až se stal jedním z nejvýznamnějších producentů zařízení pro povrchové úpravy.

Controlling plní v podniku mnoho úloh, jež jsou zakotveny v organizačních směrnících. Jedná se např. o sestavení reportů, stanovení režijních přírážek a kontrolování dodržování norem.

V podniku je věnována pozornost controllingu nákladovému, výrobnímu, prodejnímu a nákupnímu. Nákladový controlling se zaměřuje na sledování výše a struktury nákladů, stanovení plánovaných hodnot a následně s nimi porovnává hodnoty skutečné. Na základě tohoto porovnání jsou přijímána opatření k nápravě, pokud jsou nezbytná. Prodejní controlling informuje o výši a struktuře tržeb. Výrobní controlling sleduje kvalitu vlastní produkce, využívání strojů, vývoj produktivity práce a zmetkovitost. Nákupní controlling sleduje a kontroluje ceny nakupovaných materiálů.

Odborná literatura vymezuje mnoho controllingových nástrojů a metod, z nichž ASO využívá plánování, reporting, kontrolu a analýzu odchylek a kalkulace. Tyto nástroje jsou podrobně rozebrány v podkapitole 7.1 až 7.4. Návrhy na zlepšení u reportingu, plánování a kontroly a analýzy odchylek jsou uvedeny v podkapitole 7.5.2 až 7.5.4.

Zbývá část práce je věnována nástrojům, které by podnik mohl využívat.

Jako první byla mimo jiné navržena analýza SWOT, která odhalila slabé a silné stránky a příležitosti a ohrožení podniku. Podnik je poměrně bohatý na silné stránky, avšak počet ohrožení také není zanedbatelný. Slabé stránky a příležitosti již tak početné nejsou. Všem čtyřem oblastem by podnik měl věnovat svou pozornost – silné stránky podpořit, slabé stránky postupně odstranit, využít příležitosti a bojovat s ohroženími.

Největší hrozbou pro ASO je neustále sílící konkurence, podnik však má potenciál a prostředky pro boj s ní. Zajisté by měl podnik využívat své pozice na trhu (ASO patří mezi přední výrobce zařízení pro povrchové úpravy v České republice) a měl by se zaměřit na

zdokonalení a posílení propagace. Zákaznická síť ASA je velmi bohatá, avšak se sílící konkurencí v nedaleké Ledči nad Sázavou je třeba i tuto síť neustále rozšiřovat.

Jako další nástroj controllingu byla provedena analýza konkurence, na základě které byl potvrzen již více zmíněný fakt a to, že ASO se potýká s velmi silnou konkurencí. Jako největší konkurenti byli zvoleni KOVOFINIŠ, s. r. o. a GALATEK, a. s., kteří se také řadí mezi přední výrobce zařízení pro povrchové úpravy. Po srovnání ASA s těmito podniky z hlediska tržeb, výsledku hospodaření po zdanění, rentability tržeb a zadluženosti bylo zjištěno, že ASO je na tom z hlediska každého výše uvedeného ukazatele nejhůře.

Dalším významným nástrojem je potenciálová analýza, kdy bylo ASO srovnáno s jeho v dnešní době nejsilnějším konkurentem, kterým je KOVOFINIŠ, s. r. o. Tato analýza však nepotvrdila, že by ASO za KOVOFINIŠEM silně pokulhávalo, jak to naznačila analýza konkurence, která KOVOFINIŠ až na porovnání z hlediska rentability tržeb vždy postavila na první místo. Naopak bylo zjištěno, že z hlediska vybraných kritérií jsou na tom podniky srovnatelně, jediným problémem ASA, jak již bylo zmíněno výše, je reklama, které by bylo třeba věnovat větší pozornost.

Následující výpočty byly aplikovány u vybraných čtyř výrobků a to jímky, septiku, bazénu a krbových kamen.

Z výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku u výrobků vybraných pro sestavení kalkulace bylo zjištěno, že nejlepšího absolutního příspěvku na úhradu dosahuje bazén - tento výsledek je však zkreslený a to proto, že cenově i nákladově se pohybuje v jiných relacích, než ostatní výrobky. Ze zbylých třech výrobků, které již jsou srovnatelné, by nejlepšího příspěvku na úhradu dosahovala jímka, následně krbová kamna a poslední by skončil septik. Výpočet absolutního příspěvku na úhradu však není vhodný pro rozhodnutí, na který výrobek se zaměřit. V tomto případě je ještě třeba určit relativní příspěvek na úhradu, kdy jako vítěz vyšla jímka, na druhém místě skončil bazén, na třetím krbová kamna a jako poslední opět skončil septik. Dalším důležitým bodem je, že všechny výrobky vykazují kladný absolutní příspěvek na úhradu, tudíž jsou všechny pro podnik přínosem.

Na výpočet příspěvku na úhradu je možné navázat stanovením bodu zvratu, který určuje takové množství produkce, kdy se náklady rovnají tržbám z daného výrobku. Podnik tedy musí produkovat takové množství výrobků, které se nachází nad tímto bodem. Skutečná produkce všech čtyř výrobků se pohybuje kolem dvojnásobku bodu zvratu.

Jako poslední byla provedena kontrola dodržení rozpočtu porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení. Rozpočet plánovaných nákladů byl přepočítán na variantní přepočtený rozpočet a lineárně přepočtený rozpočet. Variantní přepočtený rozpočet se vyznačuje tím, že na skutečný objem výroby přepočítává pouze variabilní náklady, fixní náklady zůstávají v plánované podobě. Lineárně přepočtený rozpočet pak přepočítává na skutečný objem výroby nejenom náklady variabilní, ale také náklady fixní.

Porovnáním variantního přepočteného rozpočtu a skutečných nákladů byla zjištěna úspornostní složka hospodárnosti. Nejvyšší úspory nákladů bylo dosaženo u krbových kamen, úsporu vykazuje i septik. Naopak k nejvyššímu překročení nákladů došlo u jímky, o něco nižší je pak u bazénu.

Výtěžnostní složka hospodárnosti se určí porovnáním variantního přepočteného rozpočtu a lineárně přepočteného rozpočtu. V tomto případě největší úsporu nákladů vykazuje bazén, druhou největší úsporu bychom našli u jímky a nejnižší u septiku. K překročení nákladů došlo pouze u krbových kamen (podrobnější informace viz. podkapitola 7.5.10).

Během analýzy podniku byl objeven jeden problém a to, že ředitel podniku současně zastává pozici controllera a předsedy představenstva. Navrhují tedy oddělení funkce manažera a controllera, aby nedocházelo k ovlivňování vnitropodnikových výsledků.

9 Summary and key words

Key words: controlling, controller, controlling instruments

This thesis deals with nowadays very often inflected notion of controlling, and analyzes its position and a role in the company.

The work consists of two parts: theoretical and practical. The theoretical part has three chapters - the first chapter includes general information about the controlling, its functions, goals and possibilities for inclusion in the organizational structure. The second chapter is dedicated to controller and his relationship to the manager. This chapter deals with the requirements which the controller must perform to fulfill his functions and informs about the work of controllers too. The third chapter is devoted to strategic and operational controlling and tools and methods used within them.

In the practical part the theoretical knowledges are applied to the selected company ASO. This part has two chapters - the first chapter contains basic information about the selected company and its controlling. The second chapter deals with the tools and methods used by the controlling in the company and there are some suggestions for improvements of the controlling system.

10 Přehled použité literatury

Knižní zdroje:

1. Bragg, S. M. & Roehl-Anderson, J. M. (2011). *The controller's function: the work of the managerial accountant*. 4th ed. Hoboken: Wiley.
2. Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. 2nd ed. Brno: Computer Press.
3. Drury, C. (1992). *Management and cost accounting*. 3rd ed. New York: Chapman.
4. Eschenbach, R. (2004). *Controlling*. 2nd ed. Praha: ASPI.
5. Eschenbach, R. & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2nd ed. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
6. Fibírová, J., Šoljaková, L. & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
7. Fibírová, J., Šoljaková, L. & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
8. Folwarczná, I. (2010). *Rozvoj a vzdělávání manažerů*. Praha: Grada.
9. Horváth, P. (2003). *Controlling*. 9th ed. München: Vahlen.
10. Kislíngrová, E. (2008). *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací*. Praha: C. H. Beck.
11. Kovařík, P. (2013). *Manažerský controlling*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu.
12. Král, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3rd ed. Praha: Management Press.
13. Krčová, S. (2006). *Manažerské účetnictví a controlling*. Ostrava: Vysoká škola podnikání.
14. Kutáč, J. & Janovská, K. (2012). *Podnikový controlling*. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita.
15. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada.
16. Mann, R. & Mayer, E. (1992). *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Praha: Průmysl a obchod.
17. Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk.
18. Sekerka, B., Helmanová, J. & Vacek, V. (2007). *Úvod do controllingu*. Praha: Soukromá vysoká škola ekonomických studií.
19. Sekerka, B. & Vacek, V. (2007). *Metody controllingu*. Praha: Soukromá vysoká škola ekonomických studií.
20. Synek, M. (2011). *Manažerské ekonomika*. 5th ed. Praha: Grada.

21. Vollmuth, H. J. (2004). *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting.
22. Žižlavský, O. (2014). *Controlling: studijní text*. Brno: Akademické nakladatelství CERM.

Internetové zdroje:

1. Dvořáková, J. (2007). *Kalkulační systém a jeho využití v řízení* (master's thesis, VŠE Praha, Praha, Czechia). Retrieved from https://www.vse.cz/vskp/2136_kalkulacni_system_a_jeho_vyuziti_v_rizeni.
2. Ehlová, V. (2006). *Controlling jako nástroj řízení podniku* (master's thesis, University in Pardubice, Pardubice, Czechia). Retrieved from <https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/27314/text.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
3. Kovářová, P. (2014). *Controlling – teorie a praxe* (master's thesis, University in Pardubice, Pardubice, Czechia). Retrieved from https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/56566/KovarovaP_ControllingTeorie_MK_2014.pdf?sequence=3&isAllowed=y.
4. Trávníček, P. (2007). *Controlling – postavení a funkce v podniku* (bachelor's thesis, Masaryk University, Brno, Czechia). Retrieved from http://is.muni.cz/th/137139/esf_b/.
5. Šimčíková, D. (2010). *Controlling společnosti Gumárny Zubří, a. s.* (master's thesis, VÚT Brno, Brno, Czechia). Retrieved from <https://dspace.vutbr.cz/xmlui/handle/11012/18676>.
6. www.aso.cz.

11 Seznam obrázků, tabulek a grafů

Obrázky:

Obrázek 1: Kybernetický systém	5
Obrázek 2: Controlling – liniová pozice	8
Obrázek 3: Controlling – štábní pozice	9
Obrázek 4: Controlling – štábně-liniová pozice	9
Obrázek 5: Druhy kalkulací	18
Obrázek 6: Průběh životního cyklu	28
Obrázek 7: Zakladatelé podniku a jejich podíl na základním kapitálu podniku.....	32
Obrázek 8: Organizační struktura	34

Tabulky:

Tabulka 1: Vztah controllera a manažera	12
Tabulka 2: Kalkulace nákladů	19
Tabulka 3: Kalkulace ceny	19
Tabulka 4: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v období 2011 - 2014	36
Tabulka 5: Vývoj výnosů v období 2011 - 2014	36
Tabulka 6: Vývoj nákladů v období 2011 - 2014	36
Tabulka 7: Kalkulační vzorec	47
Tabulka 8: Kalkulace ceny vybraných výrobků	49
Tabulka 9: Režijní přírážky (rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy)	50
Tabulka 10: Vývoj tržeb za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v tis. Kč)	53
Tabulka 11: Vývoj výsledku hospodaření po zdanění za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v tis. Kč)	54
Tabulka 12: Vývoj rentability tržeb za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v %) ..	54
Tabulka 13: Vývoj zadluženosti za období 2011 – 2014 a stanovení pořadí (v %)	55
Tabulka 14: Potenciálová analýza	56
Tabulka 15: Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku.....	57
Tabulka 16: Výpočet bodu zvratu.....	58
Tabulka 17: Plánovaný rozpočet nákladů vybraných výrobků pro rok 2014	60
Tabulka 18: Variantní přepočtený rozpočet.....	60
Tabulka 19: Lineárně přepočtený rozpočet	61

Tabulka 20: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro bazén	62
Tabulka 21: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro krbová kamna.....	62
Tabulka 22: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro jímku	62
Tabulka 23: Úspornostní a výtěžnostní složka hospodárnosti pro septik.....	63

Grafy:

Graf 1: Křivka životního cyklu	27
Graf 2: Vývoj výnosů a nákladů mezi lety 2010 a 2014 (tis. Kč)	35
Graf 3: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním (tis. Kč)	35
Graf 4: Bod zvratu pro bazén.....	59