

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Hodnocení efektivity controllingových aktivit podniku

Evaluation of the effectiveness of controlling activities in a company

Bc. Tereza Bálková

Plzeň 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Hodnocení controllingových aktivit podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 20. dubna 2012

Podpis autora

Poděkování

Tyto řádky chci využít k poděkování vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Josefu Červenému, Ph.D. za jeho vedení, konzultace a rady.

Poděkování patří současně panu Ing. Liboru Holíkovi, vedoucímu oddělení Business Controlling ve společnosti ŠKODA JS a. s., a panu Ing. Tomáši Kraftovi z útvaru Project Financing za ochotu a čas, který mi věnovali.

OBSAH

Úvod	8
<i>Cíle a metodika diplomové práce</i>	8
1 Charakteristika controllingu	10
1.1 <i>Vývoj controllingu</i>	10
1.2 <i>Vymezení pojmu controlling</i>	11
1.3 <i>Funkce a cíle controllingu</i>	14
1.3.1 <i>Funkce controllingu</i>	14
1.3.1 <i>Cíle controllingu</i>	15
1.4 <i>Obsah a organizace controllingu</i>	18
1.4.1 <i>Specializovaný controllingový útvar – ano či ne?</i>	18
1.4.2 <i>Controllingové úlohy</i>	19
1.4.3 <i>Controllingový útvar</i>	20
1.4.4 <i>Osoba controllera a role manažera</i>	22
1.4.5 <i>Úkoly managementu v controllingu</i>	24
1.5 <i>Podmínky fungujícího controllingu</i>	25
1.6 <i>Strategický a operativní controlling</i>	26
1.7 <i>Finanční controlling</i>	27
1.7.1 <i>Funkce finančního controllingu</i>	27
1.7.2 <i>Organizační uspořádání</i>	28
2 Controlling a manažerské účetnictví	29
2.1 <i>Pojem manažerské účetnictví</i>	29
2.2 <i>Vývoj manažerského účetnictví</i>	30
2.3 <i>Úkoly manažerského účetnictví</i>	31
2.4 <i>Vztah controllingu a manažerského účetnictví</i>	31
2.5 <i>Náklady v controllingu</i>	33
2.5.1 <i>Členění nákladů v controllingu</i>	35
2.5.2 <i>Kalkulace nákladů</i>	36
3 Metody a nástroje controllingu	41
3.1 <i>Plánování</i>	41
3.1.1 <i>Fáze plánování</i>	42
3.1.2 <i>Metody plánování</i>	43
3.1.3 <i>Finanční prognózy</i>	43
3.1.4 <i>Rozpočet</i>	45
3.2 <i>Reporting</i>	46

3.3	<i>Monitoring</i>	48
3.4	<i>Analýza odchylek</i>	49
4	Controlling pracovního kapitálu	51
4.1	<i>Pracovní kapitál</i>	51
4.2	<i>Controlling zásob</i>	53
4.2.1	Členění zásob	53
4.2.2	Efekty držby zásob	53
4.2.3	Moderní metody řízení zásob	56
4.2.4	Efektivnost řízení zásob	57
4.3	<i>Controlling pohledávek</i>	59
4.3.1	Monitoring pohledávek	60
4.4	<i>Controlling krátkodobých závazků</i>	61
5	Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu	63
5.1	<i>Základní informace a historie společnosti</i>	63
5.2	<i>Analýza interního prostředí</i>	65
5.2.1	Výrobky a služby	65
5.2.2	Současné hlavní projekty a aktivity společnosti	66
5.2.3	Organizační struktura	68
5.2.4	Zaměstnanecká politika a firemní kultura	68
5.2.5	Marketing	71
5.2.6	Výzkum a vývoj	71
5.2.7	Řízení jakosti a ochrana životního prostředí	71
5.2.8	Ekonomická situace společnosti	72
5.3	<i>Analýza externího prostředí</i>	74
5.3.1	Ekonomické prostředí	74
5.3.2	Legislativa	77
5.3.3	Technologické prostředí	77
5.3.4	Ekologie	77
5.3.5	Charakteristika oboru	78
5.3.6	Zákazníci	79
5.3.7	Dodavatelé	80
5.3.8	Konkurence v oboru a pozice na trhu	80
5.4	<i>SWOT analýza společnosti ŠKODA JS a. s.</i>	81
6	Controllingové aktivity ve společnosti	85
6.1	<i>Organizační začlenění controllingu</i>	85
6.2	<i>Informační systém společnosti</i>	87
6.3	<i>Systém PSR</i>	88
6.3.1	Popis systému PSR	89

6.3.2	Základní princip systému PSR	89
6.3.3	Práce v systému PSR	91
6.4	<i>Reporting</i>	92
6.4.1	PSR (Project Status Report)	93
6.4.2	OBS (Order Backlog Summary)	94
6.4.3	POC	96
6.4.4	MPIP (Major Projects in Pursuit)	96
6.4.5	OR (Orders Received)	99
6.4.6	GAP	100
6.5	<i>Plánování</i>	102
6.6	<i>Controlling pracovního kapitálu</i>	102
6.6.1	Controlling zásob	103
6.6.2	Controlling pohledávek	103
6.6.3	Controlling závazků	106
6.6.4	Finální výkazy monitoringu pohledávek a závazků	107
7	Zhodnocení efektivity controllingových aktivit společnosti a návrhy na zlepšení	111
7.1	<i>Současný stav</i>	111
7.1.1	Začlenění controllingového útvaru	111
7.1.2	Informační systém	112
7.1.3	Podpora systémem PSR a jeho zhodnocení	113
7.1.4	Reporting	114
7.1.5	Controlling pracovního kapitálu	116
7.2	<i>Návrhy a doporučení</i>	116
7.2.1	Informační systém	116
7.2.2	Oblast controllingu pracovního kapitálu	117
7.2.3	Report s vybranými ukazateli finanční analýzy	122
8	Závěr	128
9	Seznam tabulek	131
10	Seznam grafů	132
11	Seznam obrázků	133
12	Seznam použité literatury	135
13	Seznam příloh	138

ÚVOD

V současné době jsou pro podnikatelské prostředí charakteristické rostoucí nejistota, dynamičnost a stupňující se konkurenční boj, který je způsoben mimo jiné rozvojem nových technologií a globalizací. Kromě toho jsou podnikatelské aktivity velkou měrou ovlivněny vývojem makroekonomického prostředí. Stále častěji se lze setkat s podniky, které nezvládnou orientaci v této spleti neustále se měnících podmínek a zaniknou. Jiné sice přežívají, ale na pokraji své existence. Obstát a být úspěšným může v této době pouze podnikatelský subjekt, který je postaven na kvalitním a moderním managementu, zvládá své úkoly jak v operativní a taktické rovině, tak v rovině strategické a dokáže pružně reagovat na změny způsobené nestabilitou prostředí. Všechny tyto předpoklady prosperujícího podnikání jsou spojeny s požadavkem na kvalitní podnikový informační systém, který umožní mít včas a ve správném okamžiku podstatné informace.

Velmi úspěšným řešením se jeví být zavedení controllingu do podnikové praxe. Současné podobě controllingové koncepce předcházely postupný vývoj. Dnes však představuje účinný a efektivní nástroj doplňující podnikový management, který významným způsobem podporuje plnění veškerých manažerských funkcí a poskytuje hodnotnou informační základnu pro uskutečňování správných rozhodnutí.

Cíle a metodika diplomové práce

Základním cílem této diplomové práce je zhodnocení controllingových aktivit ve společnosti Škoda JS a. s. Tomu však předchází splnění následujících dílčích cílů nejen v oblasti teoretické, ale i praktické. Nejdříve je nezbytné provést výzkum v teoretické oblasti pro získání relevantních poznatků, v praktické části zanalyzovat podnikatelský subjekt a aplikovat poznatky získané v teoretické části. Na základě analýzy pak provést hodnocení efektivnosti controllingových aktivit a stanovit návrhy vedoucí ke zlepšení. Následně rekapitulovat výsledky z teoretické a praktické oblasti ve shrnujícím závěru.

Dílčí cíle diplomové práce:

- vymezit pojem controlling, stanovit předmět, cíle a vytyčit základní úkoly controllingu;
- analyzovat vztah controllingu a manažerského účetnictví;
- popsat metody a nástroje controllingu jakožto podpory podnikového řízení, vymezit controlling pracovního kapitálu;

- charakterizovat vybraný podnikatelský subjekt a definovat jeho silné stránky, slabé stránky, příležitosti a hrozby na základě interní a externí analýzy;
- analyzovat informační systém podniku ve vztahu ke controllingovým aktivitám;
- provést rozbor controllingových aktivit ve zvolené společnosti;
- vyhodnotit controllingové aktivity společnosti a vytyčit návrhy na zlepšení;
- učinit závěry diplomové práce.

Pro zpracování této diplomové práce je zvolen rešeršní přístup. K získání teoretických poznatků je třeba pracovat s vhodnými literárními zdroji zabývajícími se problematikou controllingu. Získané teoretické poznatky budou dále aplikovány v praktické části práce.

Praktická oblast vyžaduje seznámení se společností Škoda JS a. s. spolupráci s kompetentními pracovníky controllingového útvaru a sběr klíčových informací nezbytných pro rozbor a zhodnocení controllingových aktivit. Jejich následné vyhodnocení vede k návrhům na zlepšení.

Metodický postup diplomové práce může být shrnut v těchto bodech:

- volba odpovídajících literárních zdrojů zaměřených na problematiku controllingu a s tím spojené oblasti;
- poznání akciové společnosti ŠKODA JS a. s., spolupráce s pracovníky a sběr podkladů nezbytných pro rozbor controllingových aktivit společnosti;
- provedení hodnocení controllingových aktivit na základě získaných poznatků a určení návrhů možného zlepšení.

1 CHARAKTERISTIKA CONTROLLINGU

Současné tržní prostředí je charakteristické spleťostí a neustálými změnami vnějších podmínek, kterým se musí podniky flexibilně přizpůsobovat. V tomto nestálém okolí s neúplnými informacemi a pod časovým tlakem musí být management schopen řídit podnik tak, aby nejen přežil, ale mohl obstát před zvětšující se neúprosnou konkurencí a rostla jeho finanční výkonnost. Z tohoto důvodu se zvyšuje zájem řady podnikatelských subjektů o moderní a dokonalejší koncepce řízení. Úspěch se pak odvíjí od intenzity prosazování zdokonalených přístupů a metod analýz, plánování a kontroly, inovovaných organizačních struktur a informačních systémů. Právě v souvislosti s úsilím zaměřeným na zdokonalování přístupů k řízení podniků se objevuje pojem controlling. Controlling, zahrnující řadu činností pronikajících do všech oblastí, odvětví a úrovní řízení, je tedy součástí moderní koncepce řízení zaměřené na výsledek.

1.1 Vývoj controllingu

Hans Jung uvádí, že „*erste Controlling-Aufgaben gab im 15. Jahrhundert in den staatlichen Verwaltungen Englands. Diese Stellen wurden als Controlleur bezeichnet und überprüften die Aufzeichnungen über den Geld- und Güterverkehr.*“ [11, s. 1] Tento autor dále tvrdí, že základní koncepce controllingu byla vytvořena v průběhu amerického kongresu na konci 18. století. Ovšem první doložená controllingová pozice se objevila v amerických společnostech až koncem 19. století. Lze tedy souhlasit s tvrzením, že samotný pojem controlling pochází z USA.

Na přelomu 19. a 20. století se v amerických podnicích začali objevovat pracovníci označovaní jako controlleři, jejichž náplní práce bylo zajišťování informací vnitropodnikového řízení a správa záležitostí ve finanční oblasti. V období světové hospodářské krize došlo k intenzivnímu rozvoji controllingu, controllerům byly v této době přiřazeny i další úkoly, například zajišťování informací určených pro plánování a rozhodování. Další velký rozmach nastal v 50. a 60. letech. Controlleři nyní plnili velké množství úkolů, od tvorby plánu až po úkoly v oblasti daní a účetnictví. V následujících letech pak došlo k přeměně funkce controllera na funkci finančního manažera.

V Evropě se o controllingu začalo mluvit v 50. letech v souvislosti se zřizováním dceřiných společností amerických firem a s obnovou hospodářství po 2. světové válce. V následujících letech se pak controlling vyvíjel nejen v praxi, ale také jako samostatný vědní obor podnikové ekonomiky. Ačkoliv je controlling původem ze Spojených států Amerických, jako vědní

disciplína se rozšířil zejména v německy mluvících zemích. Německo a Rakousko si controlling přizpůsobily svým specifickým podmínkám, čímž došlo k určitému odklonu od původního amerického pojetí.

V České republice se první známky controllingu objevovaly již ve 20. letech 20. století, a to zejména v průmyslových podnicích. Za prvního, kdo začal prosazovat controllingovou filozofii, se považuje Tomáš Baťa. V období centrálně řízené ekonomiky došlo k potlačení rozvoje controllingu. K návratu controllingu došlo až 90. letech.

1.2 Vymezení pojmu controlling

V průběhu vývoje controllingu došlo současně ke změnám chápání významu tohoto pojmu. „*First, it was only understood in the sense of control, implying a past-oriented view of Controlling. This is a consequence of referring to it in its narrowest sense related to the last stage of the co-ordination, planning and control process which is the stage of control.*“ [18, s. 3]

Slovo controlling jako takové je odvozeno od slova „*control*“, resp. „*to control*“, je to neurčitý tvar tohoto slovesa. V této souvislosti je možné controlling pochopit ve dvojitým smyslu [8, s. 9]:

- ve významu **řídít, ovládat, mít pod kontrolou,**
- ve významu **kontrolovat, prověřovat.**

V prvním významu lze controlling chápat jako specifickou koncepci řízení a lze jej označit za inovační. Toto pojetí controllingu zahrnuje použití nástrojů a metod controllingu, controllingových technik analýz, výstavbu a zavádění controllingových informačních systémů. Rovněž vyžaduje systematickou komunikaci mezi jednotlivými útvary organizační struktury a přechod k novým způsobům myšlení a názorům.

Ve druhém významu je tento pojem chápán jako kontrola. Ačkoliv toto chápání v podnikové praxi převládá, je nutné si uvědomit, že controlling není pouze standardní kontrola. Controlling je mnohem více.

V terminologii neanglicky mluvících zemí se slovo controlling zpravidla nepřekládá. V české terminologii nelze nalézt ani vhodný ekvivalent s odpovídajícím významovým obsahem. Pojem controlling je tedy přebírán do slovní zásoby i neanglicky mluvících zemí včetně České republiky. Thomas Reichmann v této souvislosti uvádí, že pojmu „*controlling*“ a jeho

obsahovému vymezení nejvíce odpovídají v anglické terminologii pojmy „*management control*“ a „*controllership*“.[18]

Charakterizovat controlling je velmi nesnadné. Jednotná definice pojmu prakticky neexistuje. V literárních zdrojích se objevuje řada různých vysvětlení tohoto pojmu, mnozí autoři zabývající se touto problematikou se často liší v pojetí controllingu, zejména v souvislosti s oblastí svého zaměření.

Profesor Dr. **Rolf Eschenbach** ve svém stěžejním díle o controllingu chápe tento pojem jako „*system doplňující řízení podniku*“ [4, s. 73] a upřesňuje, že doplňuje management podniku samotným controllingem chápaným jako filozofie řízení, dále funkcemi controllingu, institucemi a jeho nástroji. Eschenbach uvádí, že „*původním účelem controllingu je koordinace systému řízení pro zajištění vnitřní a vnější harmonizace a zajištění informací (...), aby se zajistila shoda i integrace jednotlivých dílčích systémů řízení a kontrolovala vnější komplexnost a dynamika.*“ [4, s. 75] Tento autor rovněž rozlišuje potřebu rozšířit management o koncepci controllingu vyvolanou okolím podniku, která souvisí s otevřeností podniku vůči vnějšímu okolí, a potřebu vyvolanou podnikem samotným. Rolf Eschenbach tedy označuje controlling jako jedinou koncepci, která má sloužit jako celková pomoc řízení a definuje jej takto: „*Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filozofie (software) a infrastruktura (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.*“ [4, s. 76]

Péter Horváth konstatuje v publikaci Nová koncepce controllingu, že controlling je „*koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky.*“ [9, s. 5] Tento autor dále zdůrazňuje, že je nutné rozlišovat mezi osobou controllera a controllingem. Controllera, jako nositele funkce, označuje Horváth za „*hospodářské svědomí podniku*“ [9, s. 5], zatímco controlling chápe jako hlavní úkol managementu a uvádí, že „*controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu za součinnosti manažera a controllera a představuje průnik obou množin.*“ [9, s. 5]

Definice **Hilmara J. Vollmutha**, která říká, že „*controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování*“ [23, s. 11], je téměř totožná s vymezením podle Pétera Horvátha. V obou případech je controlling chápán jako koncepce, která přesahuje současné řízení. Vollmuth

dále doplňuje, že „*controlling je navíc též koncepcí orientující se na úzké profily*“ [23, s. 11]. Pod pojmem úzké profily jsou myšlena nejslabší místa podniku, která mohou způsobovat určité problémy a bránit růstu podniku.

František Freiberg, jeden z nejvýznamnějších českých autorů zabývajících se problematikou controllingu, formuluje tento pojem takto: „*Controlling představuje z funkčního hlediska subsystém řízení zaměřený na proces plánování a kontroly a na jeho koordinaci a informační podporu.*“ [8, s. 10]

Jana Fibírová pak pojem controlling vysvětluje jako „*široce aplikovanou metodu řízení*“ [5, s. 11], jejímž hlavním cílem je „*komplexní podchycení nejdůležitějších událostí tak, aby byla vytvořena vhodná informační základna pro řízení.*“ [5, s. 11]

Bohumil Král ve své knize zaměřené na manažerské účetnictví uvádí, že „*v nejobecnějším smyslu je controlling chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnosti systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.*“ [15, s. 26] Po obsahové stránce Bohumil Král dále vymezuje controlling dvěma subsystémy, a to subsystémem plánování a kontroly a subsystémem zajištění informační základny.

S jinou definicí se lze setkat v knize Project Management od **Harolda Keznera**, kde je controlling definován jako „*a three-step process of measuring progress toward an objective, evaluating what remains to be done, and taking the necessary corrective action to achieve or exceed the objectives.*“ [12, s. 193] Tyto tři kroky pak vymezuje následovně:

- „*measuring: determining through formal and informal reports the degree to which progress toward objectives is being made;*
- „*evaluating: determining cause of and possible ways to act on significant deviations from planned performance;*
- „*correcting: taking control action to correct an unfavorable trend or to take advantage of an unusually favorable trend.*“ [12, s. 193]

V jednotlivých definicích lze nalézt viditelné rozdíly. Například Eschenbach považuje controlling za doplňující prvek, jehož smyslem je koordinace podnikového managementu. Péter Horváth zdůrazňuje úlohu controllera, další podtrhuje význam propojení plánování a kontroly, jiní naopak vidí controlling jako součást informačního systému, soubor pravidel, či jako souhrn nástrojů napomáhajících dosažení cílů podniku. Přesto je evidentní, že se autoři

v podstatě shodují v chápání controllingu jako koncepce, jež přímo souvisí s podnikovým managementem a doplňuje či překračuje dosavadní způsob řízení. Controlling se prolíná všemi funkcemi managementu s cílem zefektivnit systém podnikového řízení a dosáhnout cílů, které si podnik vytyčil.

1.3 Funkce a cíle controllingu

Controlling se skládá z celé řady dílčích složek. „*The controlling targets, tasks, concept, system, applications, and finally the Controlling institution belong to those components.*“ [18, s. 5] V následující kapitole je pozornost věnována funkcím controllingu a jeho cílům.

1.3.1 Funkce controllingu

Také samotné controllingové funkce prošly vývojovým procesem. Ve svých počátcích se controlling zabýval pouze sběrem informací a plnil tzv. registrační funkci. Na další úrovni se již aktivně podílel například na zpracování návrhů na zlepšení, jedná se o funkci navigační. V konečné vývojové fázi má již vlastní filozofii a orientuje se na řízení, tomu odpovídá funkce inovační a koordinační.

Freiberg identifikuje tři základní stupně rozvoje podle orientace controllingových funkcí, jejichž smyslem je zjednodušení managementu podniku [8]:

- Controlling orientovaný na dodržování norem, a to vnitřních a vnějších, kam patří podnikové směrnice, různé předpisy apod.
- Controlling orientovaný na kontrolu a analýzu hospodárnosti (controlling v navigační funkci).
- Controlling zaměřený na systémy plánování, kontroly a regulace podnikových aktivit (controlling v řídicí a inovační funkci).

Je zřejmé, že v praxi nejsou tyto jednotlivé vývojové stupně přesně ohraničené, od sebe oddělené. Naopak jsou vzájemně provázané.

Protože je controlling subsystémem managementu, lze při vysvětlování jeho funkcí vycházet z funkcí managementu, kterými jsou [4]:

- plánování,
- rozhodování,
- koordinování,

- motivování,
- informování,
- kontrolování.

Pokud jde o plánování a kontrolu, prvořadou činností je rozpočtování. V souvislosti s informační funkcí managementu controlling zjišťuje potřebné informace a zabývá se jejich zpracováním. Úkolem controllingu je tedy vytvořit systém toku informací, přičemž nejde jen o zobrazování informací, ale také o jejich vytváření, s jehož pomocí pak koordinuje proces plánování, kontroly a veškeré aktivity spojené s řízením podniku.

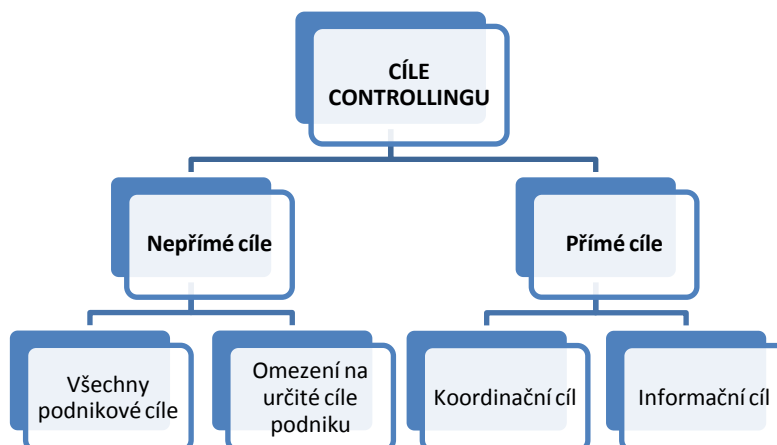
Nelze opomenout ani funkci reportingovou. Reporting je velmi významná část controllingu, jejímž úkolem je tvorba výkazů a zpráv hodnotících celkový vývoj podniku i vývoj nejdůležitějších ukazatelů a informací.

1.3.1 Cíle controllingu

Thomas Reichmann považuje za základní cíle controllingu „*the support of planning, the coordination of single parts as well as the control of economic results.*“ [18, s. 5] Jak již však bylo uvedeno, s pojmem controlling může mít každý spojenou trochu odlišnou představu, „*deshalb gibt es unterschiedliche Auffassungen zu den Controllingzielen, den Controllingaufgaben und der Verbreitung des Controlling.*“ [11, s. 4] Z toho vyplývá, že jednotné striktní vymezení cílů controllingu prakticky tedy nelze definovat. Lze pouze vymežit orientaci controllingu.

Cíle jsou v jednotlivých koncepcích velmi podobné, přesto se mohou lišit v závislosti na konkrétním pojetí controllingu. Ve většině případů je kladen důraz na takové cíle, které lze označit buď jako **koordinační cíl**, tedy koordinaci celého systému řízení podniku, nebo **informační cíl**, jehož sledování spočívá ve sběru informací určených pro management podniku pro účely plánování a řízení. Informace se týkají jak očekávaných budoucích údajů a jejich vlivu na cíle, tak údajů minulých. Rolf Eschenbach odlišuje dvě skupiny cílů controllingu - přímé a nepřímé, přičemž cíle koordinační a informační označuje jako přímé. U nepřímých cílů pak rozlišuje, zda je controllingová koncepce zaměřena na všechny cíle podniku nebo se omezuje jen na určité z nich. Toto členění je zobrazeno v následujícím obrázku.

Obr. č. 1: Členění cílů controllingu



Zdroj: Vlastní vypracování dle literatury [4] (2012)

Obecně má systém controllingu pomoci managementu, jakožto jeho doplňující funkce, k zajištění a udržení životaschopnosti podniku. Je třeba si uvědomit, že cíle controllingu jsou důvodem, proč v podniku vybudovat systém controllingu. Cíle jsou ve vztahu k funkcím controllingu orientované na:

- **úzká místa** - s cílem jejich odhalení a následného odstranění;
- **budoucnost** – upustit od myšlení feed-back a přejít k myšlení feed-forward, tedy místo orientace na minulost se zaměřit na budoucnost;
- **aktivity** – uplatnění metody ABC (Activity Based Costing).

Eschenbach ve své knize věnované problematice controllingu dále uvádí, že k zabezpečení životaschopnosti podniku je třeba zaměřit se na zajištění následujících schopností:

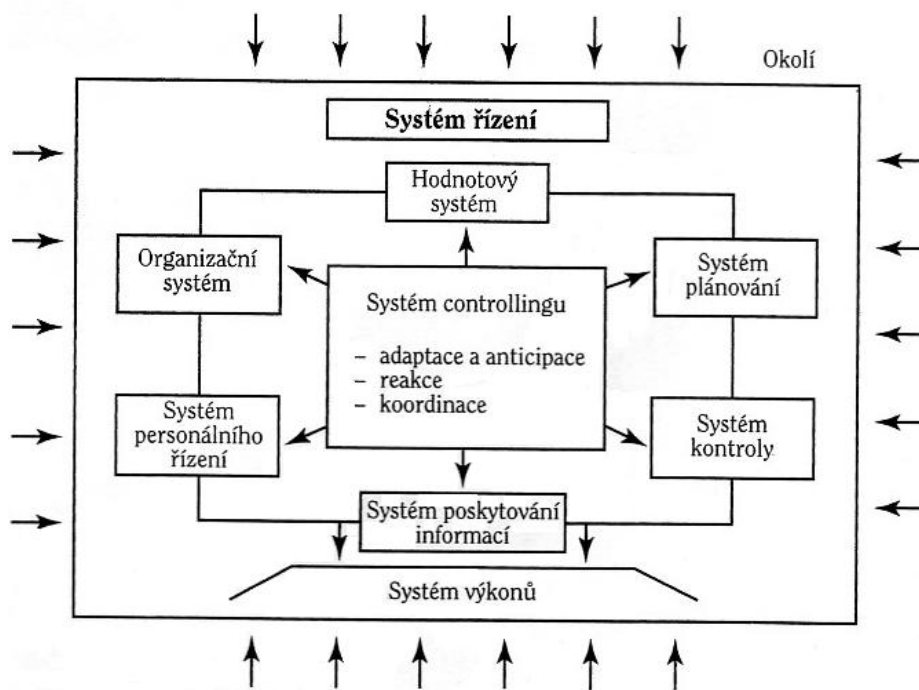
Anticipace a adaptace – jedná se o schopnost podniku přizpůsobit se změnám v okolí. Rozhodující je v tomto případě obstarávání informací, a to o změnách již existujících nebo možných budoucích.

Reakce – controlling přispívá k této schopnosti prostřednictvím zavedení informačního a kontrolního systému, který umožňuje, že vedoucí pracovníci mají přehled o plánovaném a skutečném vývoji a mohou provést případné korektury.

Koordinace – přínos controllingu spočívá v zajištění koordinace systému řízení, a to tak, že vytvoří podmínky vedoucí k souladu dílčích aktivit v jednotlivých podsystémech podnikového řízení, tj. v systému kontroly, plánování, poskytování informací, v systému personálního řízení a organizačním systému. Aby byla tato schopnost zajištěna, je nezbytné zkoordinovat management podniku v závislosti na všech oblastech a cílech.

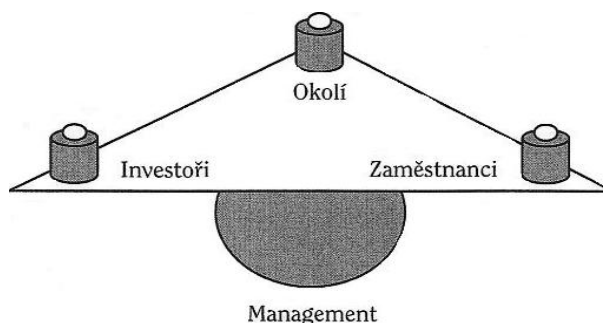
Skupinu těchto tří cílů označuje Eschenbach jako **cíle bezprostřední**, k jejichž splnění je prováděna celá řada dalších funkcí a výkonů.

Obr. č. 2: Cíle controllingu v systému řízení



Zdroj: Literatura [4, s. 94]

Za **zprostředkované cíle** pak označuje cíle „koaličních účastníků“ [4, s. 95], tj. zaměstnanců, investorů a jiných zainteresovaných subjektů z okolí podniku. Je evidentní, že cíle těchto účastníků se znatelně liší. Zatímco vlastníci kapitálu usilují zejména u zúročení svých investic, zaměstnanci mají zájem na růstu mezd, spokojenosti s prací, zlepšování úrovně sociální péče a vzdělávání apod. Okolí, ve kterém podnik působí, zahrnuje zákazníky, konkurenční podniky, dodavatelské firmy, životní prostředí a v neposlední řadě také média a občanské iniciativy. Pod tlakem těchto tří cílových skupin musí management dosáhnout rovnováhy přiměřeným splněním cílů ve všech oblastech. Controlling přebírá množství funkcí a nástrojů, které mají podpořit management při hledání a udržení vratké rovnováhy.

Obr. č. 3: Model rovnováhy podnikových cílů

Zdroj: Literatura [4, s. 96]

Nutno podotknout, že zprostředkované cíle controllingu se neomezují pouze na ekonomický výsledek, v tomto případě by totiž controlling skýtal výhradně ekonomicky významné informace.

1.4 Obsah a organizace controllingu

V podnicích je třeba posoudit, zda má být zřízen samostatný controllingový útvar nebo jestli je postačující, aby se controllingovými činnostmi zabývala existující oddělení. Pokud bude zřízeno oddělení pro controlling, je třeba vyřešit otázku, jak bude tento útvar začleněn do organizační struktury podniku.

1.4.1 Specializovaný controllingový útvar – ano či ne?

Lze tvrdit, že v řadě podniků se controlling projevuje jako zlepšování a rozšiřování současných aktivit. Z toho vyplývá, že není zcela nutné mít v podniku vytvořené pracovní pozice, které se specializují na controlling. Nositeli této funkce mohou být i již existující útvary. Nicméně, zejména ve větších podnicích, je však výhodné systém controllingu podpořit institucionálně vytvořením speciálního controllingového útvaru.

K vyřešení otázky, zda vytvořit vlastní útvar či nikoli, je v případě malých a středních podniků vhodné zvážit možné výhody a nevýhody. Na rozdíl od velkých podniků s velkým počtem vedoucích pracovníků je zde komunikace mnohem jednodušší a lepší, což znamená, že klesá důležitost koordinační funkce controllera. Navíc jsou pro controlling vyžadovány příslušné odborné znalosti, jež nelze očekávat u pracovníků, na které byly controllingové úlohy sice přeneseny, ale nejsou specializovanými controllery. Získat pracovníka s požadovanou kvalifikací a metodickými znalostmi lze jen za přiměřenou odměnu, přičemž zvláště v malých podnicích nemusí být toto místo plně využito vzhledem k nižším požadavkům v oblasti plánování a kontroly. Pokud v podniku není vytvořeno místo

controllera, nositelem této funkce se stává zpravidla účetní oddělení, případně jsou controllingové úlohy rozděleny mezi řídicí pracovníky.

Dalším hlediskem při rozhodování o zřízení útvaru zaměřeného na controlling je také stupeň vývoje controllingu v podniku. Na čím vyšší úrovni je zavedení controllingu v podniku, tím spíše bude zřízen specializovaný controllingový útvar.

Lze se také setkat s případy zajištění controllingu v podniku **externími controllery**. Takový přístup není v případě větších podniků častým, ani úplně nejlepším řešením, protože operativní controlling musí být pohotovou součástí podnikových rozhodovacích procesů a v žádném případě jej nelze zapojit až se zpožděním. Spolupráce s controllingovými specialisty mimo podnik může mít smysl například při implementaci nových controllingových nástrojů. Častěji se lze setkat s externím controllerem zejména v malých a středních podnicích, pro které není finančně výhodné zřizování samostatných controllingových útvarů nebo ve kterých nejsou dostatečně kvalifikovaní řídicí pracovníci, kteří by byli schopni zabývat se controllingem. Dalším příkladem může být taková situace, kdy se controlling do podniku zavádí a externí controller pak plní funkci poradce, který školí příslušné pracovníky, kteří pak převezmou úkoly controllingu. J. Vollmuth uvádí, že spolupráce podniku s externím controllerem trvá zhruba jeden rok, přičemž i po uplynutí této doby controller manažerům i nadále poskytuje rady.

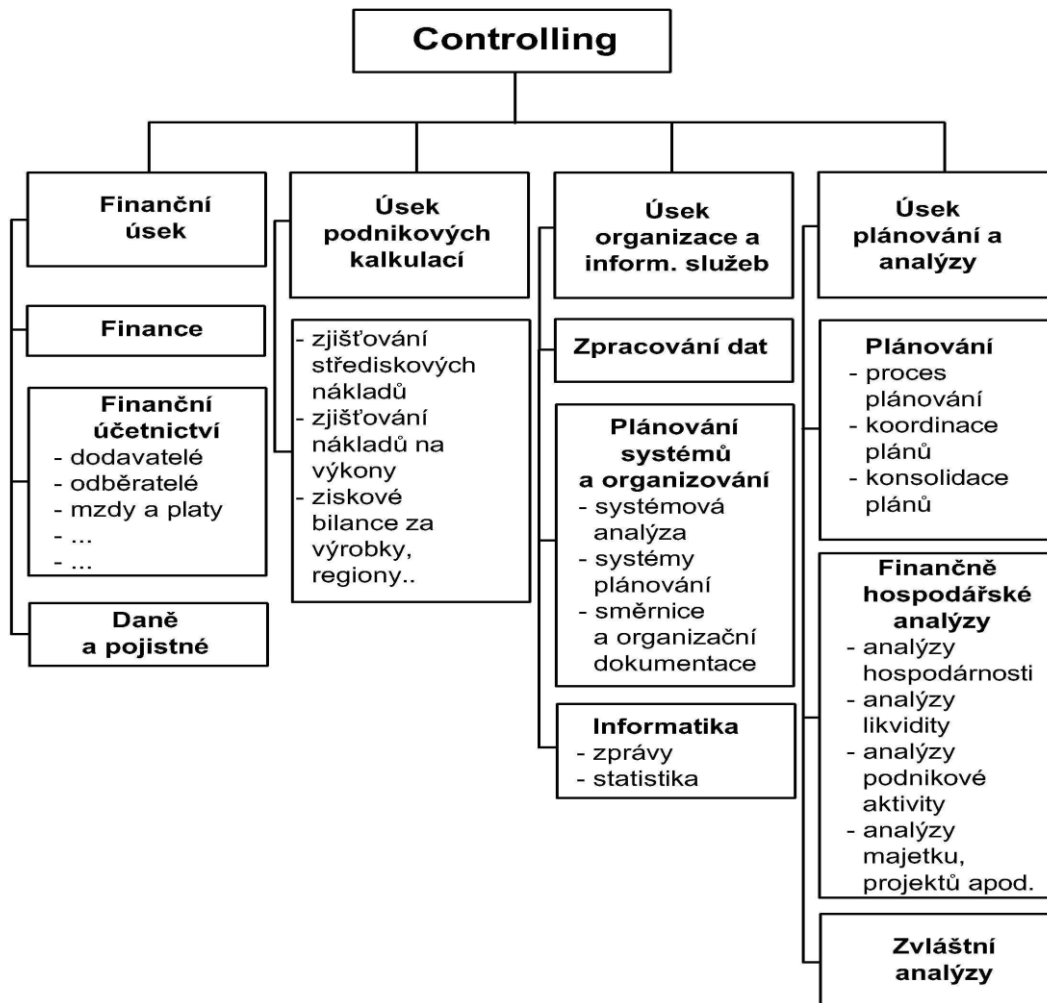
1.4.2 Controllingové úlohy

Výchozím bodem pro vytvoření vlastního controllingového útvaru je přesné definování úloh controllingu. Úlohy musí být formulovány tak, aby směřovaly k co možná nejlepší realizaci funkcí controllingu. Za hlavní úlohu controllingu Hans Jung považuje „*die Sicherstellung der Erreichung der Unternehmensziele, insbesondere durch die zielgerichtete Koordinieren aller Maßnahmen auch über die betrieblichen Bereichsgrenzen hinaus.*“ [11, s. 5] Tento autor dále rozděluje úlohy do tří skupin, a to na úlohy:

- informační,
- plánovací,
- kontrolní.

Následující obrázek znázorňuje, jaké controllingové úlohy uvádí František Freiberg ve své publikaci Finanční controlling.

Obr. č. 4: Organizační diagram controllíngových úloh



Zdroj: Literatura [8, s. 13]

1.4.3 Controllingový útvar

Pro začlenění controllíngového útvaru do organizační struktury podniku neexistují žádná striktní pravidla. Často se lze setkat s názorem, že nejvhodnější je začlenit controllíngový úsek na co nejvyšší hierarchické úrovni. Rolf Eschenbach v knize Controlling však tento názor vyvrací s tím, že může dojít k nejasnosti jednotlivých úloh, protože „*ti, kteří radí a informují, pak také spolurozhodují.*“ [4, s. 125] Podle Eschenbacha je optimální umístění controllíngového útvaru do druhé hierarchické úrovně. Vzhledem k tomu, že controlling je chápán jako doplněk managementu, lze s tímto tvrzením souhlasit. Navíc umístění na příliš nízké úrovni není žádoucí. V případě controllíngu je velký důraz kladen na nezávislost, kterou lze zajistit pouze na první nebo druhé hierarchické úrovni. Pokud by se controller nacházel na nižším stupni, musel by mít možnost neomezeného přístupu k vedení podniku a

bezprostředního kontaktu s ním. Také by musel získat potřebnou pravomoc k plnění své funkce a možnost plnit své úkoly nezávisle a objektivně.

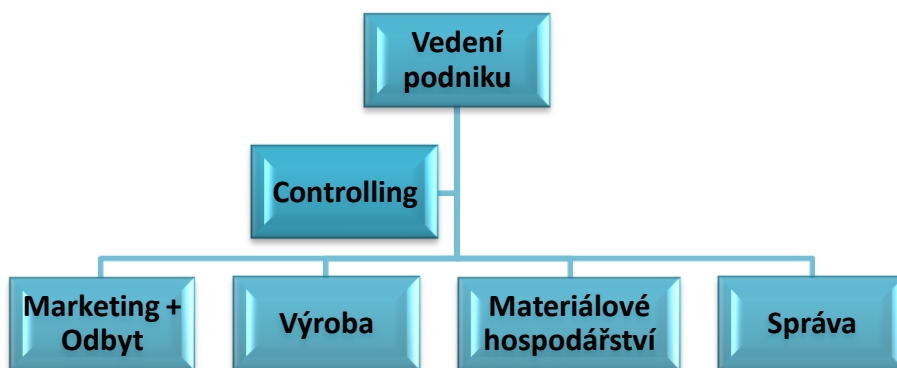
Nelze opomenout ani skutečnost, že se controlling týká celé řady oblastí. V podstatě se jedná o průřezovou funkci. Ve velkých podnicích se lze setkat s centrálním controllingovým útvarem a s řadou decentralizovaných míst zřízených v jednotlivých úsecích podniku. V tomto případě je nezbytné jasně vymezit vztahy nadřízenosti a podřízenosti a může dojít ke třem situacím - decentralizovaný controlling se buď přímo zodpovídá centrálnímu controllingovému útvaru, nebo je podřízen příslušnému oborovému vedoucímu. V některých případech může být podřízen jak vedoucímu, tak útvaru centrálního controllingu. Třetí varianta sice může vést ke konfliktům vyvolaných dvojitou podřízeností, na druhou stranu je zajištěna jednota celého systému controllingu.

Ve skutečnosti je však organizační uspořádání controllingového úseku závislé na mnoha vnitřních i vnějších faktorech. Z interních faktorů jsou to například právní forma subjektu, výrobní technologie a výrobní program. Externí faktory se týkají celkové hospodářské situace, tj. trhu práce, legislativy, politické a sociální situace. Nejdůležitějšími faktory jsou nepochybně velikost samotného podniku a dynamika prostředí. Z toho logicky vyplývá, že začlenění controllingového útvaru do podniku bude vždy záviset na specifických vlastnostech a požadavcích konkrétního podnikatelského subjektu, což ostatně uvádí i Thomas Reichmann ve své publikaci zaměřené na problematiku controllingu: „*The position of Controlling, however, depends on the individual specifics of the company and its principles of organisation.*“ [18, s. 14]

V praxi se lze setkat se štábní nebo liniovou formou uspořádání, eventuálně s kombinací těchto dvou forem, přičemž volba je závislá na tom, jestli je controlling v podniku chápán jako podpora řízení nebo výkon řízení. Každá z těchto forem je pak spojena s určitými výhodami a nevýhodami.

Štábní uspořádání

Pokud je controller na pozici štábní, je umístěn v hierarchii organizační struktury podniku na vysoké úrovni, protože štábní útvar je přímo podřízen pouze podnikovému vedení. Nevýhodou je, že tento typ útvaru plní pouze poradní funkci a nemá možnost rozhodovat a rozdávat příkazy, což je však nutné k tomu, aby controlling v podniku vůbec fungoval.

Obr. č. 5: Controlling jako štábní pozice

Zdroj: Literatura [23, s. 20]

Liniové uspořádání

Liniové uspořádání controllingu může být z praktického hlediska mnohem efektivnější, protože pohybuje-li se controller na stejné úrovni jako vedoucí ostatních podnikových útvarů, snadno získává všechny potřebné informace.

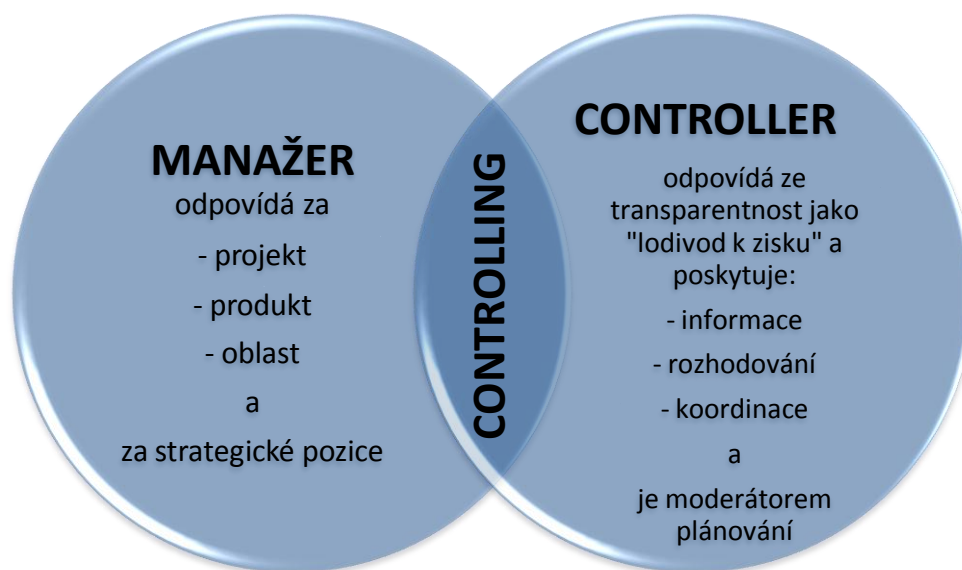
Obr. č. 6: Controlling jako liniová pozice

Zdroj: Literatura [23, s. 20]

1.4.4 Osoba controllera a role manažera

Pravdou je, že i když je vytvořen speciální úsek pro plnění controllingových úloh, controlling jako takový začíná až v okamžiku součinnosti controllerů a manažerů. Je třeba si uvědomit, že controlling sice doplňuje podnikový management, ale je také nutné, aby management ke controllingu přispíval. Controlling se tedy netýká pouze samotného controllera, který vytváří a udržuje systém controllingu, ale i všech manažerů. Zatímco manažer se zaměřuje na cíle a určuje cestu k jejich dosažení, controller se zabývá zejména zajišťováním podmínek a nástrojů potřebných k dosažení cílů a poskytováním poradenství.

Vztah controllera a manažera lze znázornit jako průnik množin.

Obr. č. 7: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera

Zdroj: Literatura [9, s. 6]

Zpravidla se controller zaměřuje na koordinaci. Úkolem je opatřit managementu nezbytné informace a dohlížet na to, aby proces plánování a kontroly probíhal odpovídajícím způsobem v závislosti na požadovaných výsledcích. Nositel funkce controllingu zpravidla sám neplánuje a nekontroluje, spíše zajišťuje a aktualizuje prostředky pro plánování, tvorbu rozpočtu a analýzu odchylek. Controller by se tedy měl zaměřit na sběr a využití informací, jejich zpracování a prezentaci tak, aby podpořil správná rozhodnutí. V praxi controller často přebírá činnosti i nad rámec koordinace, v podnicích funguje nejen jako koordinátor, ale i jako poradce a navigátor.

Rozdělení úloh mezi manažera a controllera lze obecně shrnout v následující tabulce (Tab. č. 1). Striktní vymezení hranic mezi úkoly manažera a controllera však neexistuje, naopak v současnosti dochází k přejímání některých controllingových úloh manažery a opačně.

Tab. č. 1: Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllera a manažera

CONTROLLER	MANAŽER
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu.	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí.
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle.	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle.
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí.	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí.
Nabízí podnikohospodářské poradenství.	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství.
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí.	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl.
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci).	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu.
Je navigátorem a poradcem manažera.	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení.

Zdroj: Literatura [4, s. 122]

Controller by měl zvládat systematické řešení problémů a měl by přispívat k efektivnímu fungování podnikového managementu. To, jak úspěšně controller plní své úkoly, je značně ovlivněno jeho osobními schopnostmi. Na osobu controllera je tedy kladena celá řada osobních a odborných požadavků. Z **osobních předpokladů** lze uvést např. komunikační schopnosti, odolnost vůči tlaku ze strany nadřízených a podřízených, spolehlivost, samostatnost, schopnost myslet globálně i analyticky apod. **Odborné požadavky** zahrnují kvalifikační předpoklady, tj. ekonomické vzdělání a vzdělání v oblasti controllingu získané například školením nebo odbornou praxí, a dále odborné předpoklady, tj. znalost účetnictví (finančního i manažerského), znalost controllingových nástrojů, schopnost používat je v praxi a v neposlední řadě také znalost podniku a jeho okolí.

1.4.5 Úkoly managementu v controllingu

Management plní v oblasti controllingu funkci tvůrce **povědomí o controllingu**. V podniku je třeba vytvořit pozitivní postoj ke controllingu, což má za následek jeho intenzivnější využití. Nejprve si však vedení musí uvědomit, že controlling jako nástroj řízení by měl vést k většímu úspěchu podniku. Vytvoření povědomí je pokaždé spojeno s vědomým plánováním.

Také samotné řízení musí být **v souladu s požadavky controllingu**. Lze se setkat se dvěma filozofiemi řízení, které tento požadavek splňují, a to řízení orientované na cíle a řízení odpovídající požadavkům controllingu. Jak už sám název napovídá, řízení orientované na cíle považuje za prvořadý nástroj řízení stanovení podnikových cílů. Jasně definované, reálné a závazné cíle jsou nutnou podmínkou fungování controllingu v podniku. Kooperativní styl řízení se vyznačuje delegováním úloh, odpovědností a kompetencí. Každému rozhodnutí vedoucího pracovníka nejprve předchází konzultace a diskuse s ostatními spolupracovníky, každý se musí s rozhodnutím ztotožnit. Spoluúčast na rozhodování a formulování cílů vede k vyšší motivaci pracovníků. Zavedení takového stylu řízení je však v kompetenci vedení podniku, současně je předpokladem řízení orientovaného na cíle.

Management podniku má také rozhodující postavení v procesu **vývoje systému controllingu**. Controller sice vývoj iniciuje a doprovází ho, ale za vytvoření systému jsou zodpovědní manažeři.

1.5 Podmínky fungujícího controllingu

Důležitou podmínkou účinného controllingu v rukách managementu je vhodná **organizační struktura podniku**. Na jednu stranu musí být jasně dané pravomoci a odpovědnosti, na druhou stranu nesmí být organizační struktura příliš těžkopádná. V podnikové praxi je před samotným zavedením controllingu mnohdy nezbytné provést přestavbu organizační struktury, a to do takové podoby, ve které bude možné plnit podnikové cíle bez komplikací. Aby vedoucí pracovníci mohli co nejlépe plnit řídicí úkoly, musí část svých kompetencí a odpovědností delegovat na nižší úroveň řízení. Pro pracovní činnosti je požadováno jasné vymezení časových a rámcových podmínek a pořadí, v jakém budou tyto činnosti prováděny. S novou organizační strukturou a jejími pravidly musí být seznámeni všichni pracovníci, rovněž je vhodné předpisy vytyčit v písemné formě. Pracovníci by měli mít k dispozici popisy pracovních míst, jejichž úkolem je jednoznačné vymezení odpovědností, kompetencí a úkolů zaměstnanců na jednotlivých pozicích.

Jak vyplývá ze samotné definice controllingu, dalším a neméně důležitým předpokladem efektivního controllingu je fungující **informační systém**.

Fungování controllingu je také podmíněno výběrem vyhovujícího **stylu řízení** a vymezením konkrétních zásad managementu, zejména v malých a středních podnicích je zpracování zásad řízení chybně opomíjeno. Autoritativní styl řízení není v tomto případě příliš vhodný, je třeba

nahradit ho kooperativním stylem řízení. Efektivní controlling rovněž požaduje souběžnou realizaci následujících koncepcí managementu [23]:

- **Management by objectives** (řízení podle cílů) – jsou stanoveny cíle, které musí být naplněny.
- **Management by delegation** (řízení delegováním) – cíle jsou přiděleny konkrétním pracovníkům.
- **Management by exception** (řízení podle výjimek) – podkladem pro řízení jsou odchylky skutečnosti od plánu.
- **Management by results** (řízení podle výsledků) – pozornost je věnována pouze výsledkům, nikoliv způsobu jejich dosažení.
- **Management by motivation** (řízení dle motivace) – motivovat pracovníky k plnění úkolů.

1.6 Strategický a operativní controlling

Z hlediska vztahu controllingu k cílům podniku na strategické a operativní úrovni jsou rozlišovány dva hlavní směry, a to strategický a operativní controlling.

Strategický controlling se tedy zaměřuje především na řízení ziskového potenciálu společnosti v dlouhodobém časovém horizontu. Je orientován na strategické veličiny, mezi které patří zejména výroby a s tím související výrobní technologie, budoucí investice apod. Pro strategický controlling je typická celá řada alternativních variant s nízkým stupněm detailizace.

Oproti tomu **operativní controlling** se zaměřuje na optimalizaci podnikových aktivit z hlediska věcného i časového, a to v rámci ziskového potenciálu podniku. Hans Jung v publikaci věnované controllingu uvádí, že „*das operative Controlling befasst sich mit der interen Unternehmenssituation. Dabei orientiert es sich an Zahle, Daten und quantifizierten Größen aus der Vergangenheit und Gegenwart, die sich als Aufwand und Ertrag bzw. Kosten und Leistung darstellen lassen.*“ [11, s. 15] Pro operativní controlling je charakteristické že, časový horizont je kratší a stupeň detailizace vyšší. V pravomoci operativního controllingu je především řízení likvidity, rentability a hospodárnosti.

Oba směry controllingu lze porovnat dle vybraných charakteristik zachycených v tabulce číslo 2.

Tab. č. 2: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu

Kriterium	Operativní controlling	Strategický controlling
Časový horizont	omezený	neomezený
Veličiny	kvantitativní	kvalitativní
Okolí	zmapované, známé, předvídatelné	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné
Počet variant	nízký	vysoký
Charakter problémů	strukturovatelné	jedinečné, obtížně strukturovatelné
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Hierarchie řízení	nízká	vysoká

Zdroj: Literatura [17, s. 29]

1.7 Finanční controlling

Celý systém controllingu v podniku je tvořen několika subsystemy, jedná se např. o strategický controlling, finanční controlling, personální controlling, controlling sortimentu apod. Finanční controlling je důležitou specifickou součástí celého systému controllingu, jež se v první řadě orientuje na zajištění likvidity. Likvidita vyjadřuje „*míru schopnosti podniku uhradit své závazky v daných termínech.*“ [21, s. 120] Z toho lze odvodit, že primárním zaměřením controllingu je zřejmě řízení finančních zdrojů.

Efektivní fungování finančního controllingu je podmíněno stejnými předpoklady, jako celý controllingový systém.

1.7.1 Funkce finančního controllingu

Jak již bylo zmíněno „*die Hauptaufgabe der finanziellen Unternehmensführung und damit auch des Finanz-Controlling als einem Teil des gesamtunternehmensbezogenen Controlling liegt in der Sicherstellung der Liquidität.*“ [11, s. 512] Z uvedené orientace finančního controllingu vyplývají i jeho úkoly kterými jsou:

- **Obstarávání finančních zdrojů** – podnik získává zdroje zejména od svých zákazníků nebo z kapitálového trhu.
- **Využití finančních zdrojů** - část získaných zdrojů slouží k financování provozu, úhradě dluhů a výplatě dividend.

- **Správa finančních zdrojů** - nevyužité zdroje tvoří tzv. rezervu likvidity.

Jednotlivé funkce finančního controllingu probíhají všemi fázemi procesu managementu, tzn. fází plánovací, realizační fází a fází kontrolní. **Fáze plánování** zahrnuje vytváření finančních prognóz a **fází realizace** se chápe provádění činností směřujících k naplnění plánu. Srovnání plánu a skutečnosti a analýza odchylek jsou součástí **kontrolní fáze**.

1.7.2 Organizační uspořádání

Relativní důležitosti finančního controllingu by mělo odpovídat i jeho organizační začlenění. Řada podniků se zavedeným controllingem zpravidla chápe controlling jako jeden celek, v rámci kterého jsou plněny všechny controllingové úkoly.

Kromě toho se však lze ještě setkat s poměrně samostatnou organizací úloh finančního controllingu. Podnikový controlling je v tomto případě rozdělen na část finančního controllingu a část, která zahrnuje všechny ostatní controllingové úkoly (v literatuře se lze setkat např. s označením zisková). Vyčlenění úloh finančního controllingu podporuje větší zaměření pozornosti na likviditu při rozhodovacích procesech.

2 CONTROLLING A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Jedním z primárních zdrojů informací určených pro potřeby controllingového procesu je manažerské účetnictví. Celá řada zejména malých firem se sice spokojí s údaji obsaženými ve finančních výkazech, které jsou výstupem finančního účetnictví, ovšem pro potřeby řízení podniku, kalkulací nákladů a výkonů, které se uplatňují v controllingu, je tento přístup zcela nedostačující. Vezmeme-li v úvahu členění účetnictví na externí účetnictví (finanční účetnictví, zachycuje skutečnosti v podniku ve vztahu k externímu prostředí) a na interní účetnictví (manažerské účetnictví, zachycuje jednotlivé vnitropodnikové výkony včetně hodnocení hospodárnosti), pak základním zdrojem informací pro controllingové aktivity bude právě interní účetnictví.

2.1 Pojem manažerské účetnictví

K vyčlenění manažerského účetnictví postupně docházelo ve 20. století, kdy se začal rozlišovat obsah účetních informací v závislosti na tom, kdo je jejich uživatelem. V této době se začalo oddělovat **účetnictví finanční**, které má poskytovat informace nejen vlastníkům a zaměstnancům, ale i početné skupině externích uživatelů, kam patří obchodní partneři, banky a další věřitelé apod. Společným rysem skupiny externích zainteresovaných subjektů je jejich postavení mimo podnik, ovšem to nemění nic na tom, že mají zájem na vývoji podniku. Dále se vyčleňuje **daňové účetnictví**, které zachycuje účetní informace způsobem vhodným pro potřebu výpočtu daně z příjmu. Účetní informace určené manažerům pro řízení jsou pak obsahem **manažerského účetnictví**. Zatímco finanční účetnictví se orientuje hlavně na minulost, manažerské účetnictví by mělo umožnit analýzu odchylek skutečného stavu s plánovanými hodnotami a zhodnocení možných variant budoucího rozvoje podniku. Tomu odpovídá i následující tvrzení: „*Management accounting therefore is primarily concerned with data gathering (from internal and external sources) analysing, processing, interpreting and communicating the resulting information for use within the organisation so that management can more effectively plan, make decisions and control operations.*“ [16, s. 2]

Je vhodné zdůraznit, že manažerské účetnictví není zcela samostatné, ale vychází z informací finančního účetnictví, zachycuje tedy současně s interními vztahy také vztahy k vnějšímu okolí podniku. Lze tedy říci, že manažerské účetnictví podává mnohem přesnější informace. S tím lze bezesporu souhlasit, protože toto tvrzení koresponduje i se skutečností, že dostupnost informací finančního účetnictví konkurentům a ostatním subjektům nutí podniky některé údaje důležité pro řízení skrývat.

Regulace manažerského účetnictví je čistě v kompetenci každého podniku, proto je velmi obtížné specifikovat jeho strukturu a obsah. Ani samotný pojem není zcela jednoznačný, ve světě se lze setkat s různými výrazy označujícími tento subsystém účetnictví, který je u nás známý jako manažerské účetnictví. Shodný pojem je používán v anglosaské oblasti. Ve francouzsky mluvících zemích se jedná o **účetnictví pro řízení** a v novější odborné literatuře německých autorů je uváděn pojem **účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování** [15].

2.2 Vývoj manažerského účetnictví

Historický vývoj manažerského účetnictví lze vyčlenit do tří fází, a to podle dělení informací v závislosti na vztahu k etapám rozhodovacího procesu.

1. fáze

Cílem účetnictví bylo zjistit zejména skutečně vynaložené náklady a dosažené výnosy ve vztahu k prodaným výkonům. O něco déle se pak začaly zjišťovat skutečné náklady související s jednotlivými činnostmi a vnitropodnikovými útvary, které byly za vzniklé náklady, resp. výnosy, zodpovědné.

2. fáze

Rozdělení nákladů způsobem vyplývajícím z první fáze umožnilo jednoduše srovnávat skutečně dosažené náklady s náklady plánovanými v rozpočtech a kalkulacích.

Tyto dvě fáze tvoří základ manažerského účetnictví a jsou označovány jako **nákladové účetnictví** (s tímto výrazem se lze setkat především v anglicky mluvících zemích). Nákladové účetnictví může být buď výkonové, procesní, nebo odpovědnostní, a to podle toho jestli se účetnictví zpracovávalo s cílem zjistit, jaké hodnoty se vztahují k výkonům, nebo jaké náklady a výnosy vznikají v dílčích vnitropodnikových útvarech.

3. fáze

Ve třetí fázi je již patrná orientace do budoucnosti. Informace manažerského účetnictví neslouží již jen k řízení jednotlivých útvarů nebo výkonů, ale fungují jako podklad pro rozhodování mezi různými variantami budoucího vývoje podniku. Z tohoto důvodu se lze někdy setkat s označením **účetnictví pro rozhodování**. Aby bylo možné použít účetní informace pro rozhodování o budoucnosti, rozhodovací úlohy jsou zobecňovány a členy se do kategorií s podobnými informačními požadavky.

2.3 Úkoly manažerského účetnictví

Za hlavní funkci manažerského účetnictví lze považovat poskytování informací pro potřeby řízení podniku a rozhodování. Tento primární úkol může být rozčleněn do několika dílčích oblastí [1]:

1. zjišťování skutečných jevů a informací;
2. kontrola těchto jevů, jejich rozbor a rozpracování do výstupních informací;
3. příprava informací pro rozhodování a určení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů.

Všechny výše uvedené úkoly spolu vzájemně úzce souvisí, jsou propojeny a nelze je úplně striktně oddělit. První dvě oblasti jsou záležitostí také finančního účetnictví, poslední bod je však výhradně prvkem manažerského účetnictví. V rámci plnění první funkce dochází k provádění celé řady dalších úkolů, a to:

1. Poskytování **informací o struktuře nákladů** – struktura nákladů může být buď v druhovém členění (uplatňuje se hlavně ve finančním účetnictví, výsledovka je většinou sestavována v tomto členění), nebo v účelovém členění (důležité pro účely vnitropodnikového řízení).
2. Poskytování **informací o výkonech** – je důležité znát kromě výše nákladů také výkony, které vyvolaly úbytek ekonomických zdrojů.
3. Poskytování **informací o jednotlivých vnitropodnikových útvech** – konkrétně se jedná o údaje o hospodaření jednotlivých útvarů, jaké náklady v nich vznikají.
4. Vytváření **kalkulačního systému** - kalkulačním systémem rozumíme způsob výpočtu nákladů a jejich přiřazení na kalkulační jednici.
5. **Rozpočtování** – zatímco kalkulace se vztahuje k jednotce produkce, rozpočet se týká nějakého celku, např. projektu, investice nebo celého podniku.
6. **Přenášení odpovědnosti** na jednotlivé útvary.

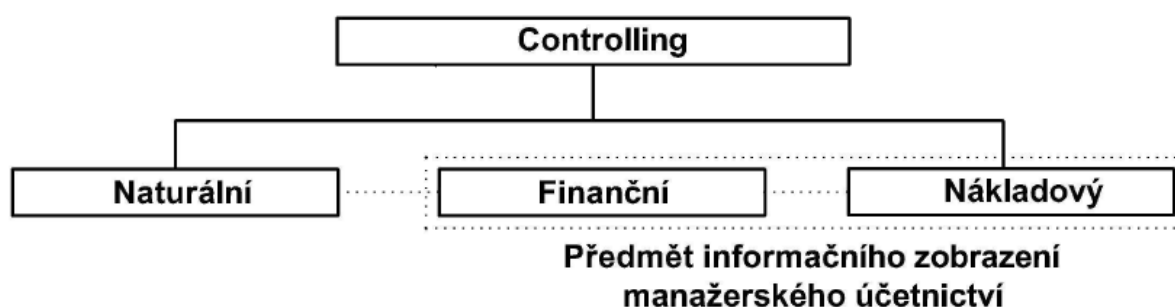
2.4 Vztah controllingu a manažerského účetnictví

Při srovnávání controllingu a manažerského účetnictví je třeba si uvědomit podstatné skutečnosti - controllingové řízení vychází z integrace úvah o koordinaci všech funkcí systému managementu, oproti tomu manažerské účetnictví plní funkci informačního nástroje systému řízení. Z toho tedy vyplývá, že nemůžeme srovnávat manažerské účetnictví s celým

systémem controllingu jako takovým, ale můžeme jej porovnat pouze s informačními nástroji controllingu. I v tomto pojetí však lze zjistit určité rozdíly. Manažerské účetnictví je prakticky bez výjimky založeno na hodnotových charakteristikách na rozdíl od controllingu, který využívá i nepeněžní informace.

Vztah mezi informační podporou controllingu a manažerským účetnictvím zobrazuje obrázek číslo 8.

Obr. č. 8: Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu



Zdroj: Literatura [15, s. 36]

Z obrázku je patrné, že informace manažerského účetnictví, které slouží pro potřeby řízení, jsou pokryty dvěma oblastmi controllingu, a to tzv. nákladovým a finančním controllingem [15].

Nákladový controlling se zabývá jednotlivými faktory, které mají vliv na výši dosahovaného zisku, tedy na náklady a výnosy firmy.

Finanční controlling zaměřuje pozornost na finanční a kapitálovou strukturu podniku a na řízení cash-flow.

Manažerské účetnictví nevěnuje pozornost té oblasti controllingu, která je prvotně zaměřena na informace určené pro řízení naturální stránky podnikatelského procesu.

V případě rozhodovacího procesu pak controlling vyzdvihuje informace určené pro řízení, zatímco manažerské účetnictví podtrhuje nezbytnost zajišťovat informace pro rozhodování manažerů o budoucnosti. Ovšem pouhé určení hodnotných informací o žádoucím konečném stavu nestačí, informační systém musí rovněž zajistit podklady, které umožní analýzu konkrétních variant budoucího vývoje. Tento úkol je splněn zejména prodloužením časového horizontu, na který jsou zpracovávány plány a rozpočty.

Oba přístupy však mají i něco společného, a to považování **účetnictví** za **vrcholový informační nástroj**, jehož cíle a prostředky podporují optimální spolupráci všech funkcí systému řízení. To se v konečném důsledku projevuje tak, že zpřesňování strategických podnikových cílů a analýzy odchylek vychází z informací obsažených v základních účetních výkazech – rozvahy, výkazu zisku a ztráty a výkazu cash-flow.

2.5 Náklady v controllingu

Přednostním cílem většiny podniků je dosahování zisku, což logicky vyvolává potřebu zaměřit se na položky, které zisk ovlivňují - na náklady a výnosy. Zatímco zvyšování výnosů je v moci převážně marketingového útvaru, řízením nákladů je zpravidla pověřeno controllingové oddělení. V této oblasti se controller zaměřuje zejména na otázky, jaká pozornost bude věnována jednotlivým nákladovým položkám a jakým způsobem budou náklady přiřazovány jednotlivým produktům, tj. jaký bude kalkulační systém.

Pojem **náklady** lze definovat z dvojího pohledu. V pojetí finančního účetnictví jsou vymezeny jako „*úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.*“ [15, s. 44] Náklady jsou tedy chápány jako nějaký zdroj podniku, který je vynaložený za účelem dosažení zisku.

V manažerském účetnictví se setkáváme s chápáním nákladů jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ [15, s. 44]

Podstatný rozdíl oproti vymezení nákladů ve finančním účetnictví spočívá ve zvýšeném důrazu na racionální a hospodárné vynaložení nákladů. Ve výše uvedené definici je také klíčovým pojmem účelnost. Účelně vynaložený náklad je takový, který je racionálně vynaložený za účelem zhodnocení ekonomického zdroje a je přiměřený dosaženému výsledku. Další odlišnost mezi oběma pojetími spočívá v časovém hledisku. V manažerském účetnictví se náklady projevují už v momentě vynaložení zdroje, zatímco ve finančním účetnictví jsou náklady vykázány například až v souvislosti s prodejem produktů.

Za **kritéria racionality vynaložení zdrojů** jsou považovány hospodárnost, ekonomická účinnost a efektivnost.

1. Hospodárnost

Toto základní kritérium racionality se vyznačuje snahou vytvořit požadovanou úroveň výstupu s minimálními vynaloženými ekonomickými zdroji. Hospodárnosti lze dosáhnout buď úsporností nákladů, nebo výtěžností.

Úspornost se projevuje jako maximální možné snížení absolutní výše nákladů odpovídajících požadovanému objemu a struktuře výkonů. Úspornosti lze dosáhnout převážně u variabilních nákladů, tedy takových nákladů, které se vztahují ke konkrétnímu objemu výkonu. Ovšem nejedná-li se o náklady, které nejsou výdajem nebo o náklady pevně určené legislativou, může být v některých případech dosaženo úspornosti i u nákladů spojených s provozem.

Výtěžnost znamená dosažení co nejvyššího objemu výkonů při vynaložení konkrétní výše nákladů. V tomto případě nedochází ke snížení absolutní výše nákladů, ale jen k jejich relativnímu snížení, které se projevuje poklesem nákladů na jednotku výkonu v důsledku snižování průměrných fixních nákladů.

Měření hospodárnosti se provádí porovnáním skutečně vynaložených nákladů s jejich požadovanou, kalkulovanou úrovní. Druhá možnost spočívá ve srovnání vynaložených nákladů s množstvím dosažených výkonů. Vyjadřují se náklady v celkové výši, které jsou podstatné pro řízení celkových nákladů a zisku, a náklady na jednotku výkonu.

2. Ekonomická účinnost

Účinně vynaložené náklady jsou souměrné s dosaženým prospěchem. Ekonomickou účinnost lze zhodnotit porovnáním nákladů na produkci s výnosy, které podnik získal prodejem těchto výkonů. Z toho vyplývá, že účinnost výslovně koresponduje s dosaženým ziskem, tedy rozdílem mezi výnosy a náklady. Zisk je odrazem úspěšnosti podnikatelské činnosti a v české účetní legislativě jsou vymezeny jeho různé kategorie v závislosti na jejich vypovídací schopnosti, například zisk z běžné činnosti, zisk provozní, mimořádný, zisk před zdaněním, po zdanění, nerozdělený zisk apod.

3. Ekonomická efektivnost

Ekonomickou efektivnost lze charakterizovat jako schopnost zhodnotit prostředky vložené do podnikání. Z toho vyplývá, že stejně jako úroveň ekonomické účinnosti i ekonomická efektivnost vychází z poměru vynaložených zdrojů a ekonomického prospěchu. Zisk dosažený za určité období se poměruje s jednotlivými položkami zdrojů (pasiv) nebo majetku (aktiv). Pro potřeby vlastníků podniku se nejčastěji hodnotí rentabilita vlastního kapitálu,

kteřou lze vypočítat jako poměr mezi ziskem a průměrnou výší vlastního kapitálu. Úkolem controllingového oddělení je pak analýza jednotlivých dílčích faktorů zvyšování efektivity, které je možné vyčlenit do dvou skupin dle odpovědnosti za jejich působení. První skupina je pak tvořena činiteli, které souvisí s hlavní výdělečnou činností, a odpovědnost za ně nese podnikový management. Pro druhou kategorii je charakteristická zodpovědnost vlastníků a patří sem veškeré činitele související se zajišťováním efektivního postupu při provádění finančních a investičních transakcí.

Pokud vyjdeme ze základního rozkladu rentability vlastního kapitálu,

$$\frac{\text{Zisk}}{\text{Vlastní kapitál}} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Tržby}} \times \frac{\text{Výnosy}}{\text{Aktiva}} \times \frac{\text{Aktiva}}{\text{Vlastní kapitál}}$$

je zřejmé, že ekonomická efektivnost vlastního kapitálu může být zvýšena jednak růstem ziskovosti, zvyšováním rychlosti obratu vložených prostředků a zvětšováním podílu cizích zdrojů na celkovém kapitálu. S tím lze souhlasit pouze za předpokladu, že jsou cizí zdroje levnější.

2.5.1 Členění nákladů v controllingu

Pro potřeby controllingu je rozhodující základní dělení nákladů na variabilní a fixní, neboť právě toto členění poskytuje klíčové informace pro rozhodování a umožňuje zhodnocení různých variant činností.

Členění nákladů na variabilní a fixní vychází ze vztahu nákladů na objemu podnikových výkonů. Ve srovnání s členěním nákladů na jednicové, režijní, přímé a nepřímé je toto dělení o něco mladší. V průběhu let se rovněž významně měnil podíl variabilních a fixních nákladů. Zatímco dříve rozhodující podíl tvořila variabilní složka nákladů, v průběhu několika let došlo k výraznému posunu od variabilních nákladů k fixním nákladům. Důvodem může být například automatizace výroby, která vyvolává pokles mzdových nákladů a růst odpisů.

Fixní náklady zůstávají neměnné při změnách objemu výkonů, ale pouze v rámci určitého rozsahu. Dojde-li k vyčerpání kapacity a je nutné ji zvýšit (například zajištěním nové výrobní haly nebo nákupem dalšího výrobního zařízení), fixní náklady jednorázově (tzv. skokově) vzrostou. Z toho vyplývá i označení fixních nákladů jako nákladů kapacitních. Náklady vynaložené na pořízení budovy či stroje jsou označovány jako utopené fixní náklady, protože jejich výši již nelze v průběhu podnikatelského procesu nijak ovlivnit. Náklady vyvolané využíváním kapacity jsou pojmenovány jako vyhnutelné fixní náklady. Tuto složku fixních nákladů lze do určité míry ovlivnit snížením kapacity.

Variabilní náklady se mění v závislosti na změně objemu výkonů. Podle vztahu mezi růstem variabilních nákladů a růstem objemu produkce jsou dále členěny na proporcionální, progresivní a degresivní.

Členění nákladů na variabilní a fixní představuje východisko celé skupiny metod, které se používají při variantním plánování, kalkulaci nákladů a tvorbě rozpočtů. Kromě toho toto dělení nachází praktické uplatnění při provádění CVP analýzy, která je zaměřena na rozbor vlivu změny objemu výkonů na výši nákladů, výnosů a tedy i zisku. Výchozím krokem všech těchto úloh je kvantifikace bodu zvratu.

2.5.2 Kalkulace nákladů

Zvolení vhodného způsobu výpočtu nákladů a jejich přiřazení jednotlivým výkonům, tj. volba vyhovujícího kalkulačního systému, je základem efektivního řízení nákladů. Cílem kalkulace je zjistit, jaké náklady jsou vynaloženy na jednotlivé výkony.

„Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ [6, s. 73]

Kalkulace je považována za jeden z nejvýznamnějších nástrojů, jehož důležitost spočívá mimo jiné v hodnotovém vyjádření jednotky výkonu v naturálních jednotkách. Nejčastěji je používána pro výpočet nákladů, přitom by se na jejím stanovení měla podílet celá řada pracovníků od konstruktérů po manažery a obchodníky. Jen tak je umožněno zachytit všechny významné souvislosti.

Pojem kalkulace může být chápán v několika významech. Jednak jako činnost, která směřuje k určení nákladů na jednoznačně vymezený výkon, a jednak jako písemný výsledek této činnosti. Mimo to lze pochopit kalkulaci jako součást informačního systému podniku. Ačkoliv je subsystémem manažerského účetnictví, tvoří relativně oddělený systém propočtů využitelných v celé řadě oblastí.

V kalkulaci je obsaženo několik poměrně samostatných problémových oblastí. Je nutné vyřešit, jakým způsobem budou náklady přiřazovány k jednotlivým výkonům a jaká bude struktura nákladových položek. Tomu ovšem předchází vymezení výkonu, který bude předmětem kalkulace. Při volbě metodiky kalkulace je nezbytné vycházet ze znalosti informačních požadavků na kalkulaci. Informace, které jsou v kalkulaci obsažené,

jsou významnou součástí informačního systému manažerského účetnictví, která umožňuje řízení hospodárnosti nákladů.

Volba vhodného způsobu kalkulace ovlivňuje kvalitu řízení nákladů a je závislá na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů a struktuře nákladů.

- **Předmět kalkulace**

Předmět kalkulace je jednoznačně vymezen kalkulačními jednicemi a kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednice je konkrétní výkon určený měrnou jednotkou a druhem, na nějž se kalkulují náklady a další kvantitativní charakteristiky.

Kalkulovaným množstvím se rozumí určité množství kalkulačních jednic, na které se provádí kalkulace nákladů. Určení kalkulovaného množství má smysl pro vyjádření průměrných fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici.

Teoreticky mohou být předmětem kalkulace všechny výrobky a služby, které firma produkuje. Vzhledem k rozsahu sortimentu se v praxi provádí kalkulace nákladů pro skupiny výkonů nebo pouze pro ty nejdůležitější z nich. Tento přístup je však možné uplatnit pouze u výkonů se stejnou technologií. S rostoucím významem automatizace roste i množství kalkulovaných výkonů a lze se setkat i s tzv. zákaznickými orientovanými kalkulacemi, ve kterých jsou kalkulovány náklady na výkon pro konkrétního zákazníka. Poměrně nedávno se také začala uplatňovat snaha určovat náklady na výkony prodávané na různých tržních segmentech.

- **Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace**

Metody přiřazování nákladů předmětu kalkulace byly standardně spojeny s dělením nákladů na přímé a nepřímé. V současné době se však prosazuje členění na náklady režijní a jednicové nebo dělení podle vztahu k objemu výroby na náklady variabilní a fixní, kterým je pozornost věnována výše.

Mluvíme-li o **přímých nákladech**, jedná se o takové náklady „*which can directly be assigned to an internal performance (in-plant performance, self-constructed assets, semi-finished and finished goods)*.“ [18, s. 114] Do této skupiny tedy patří náklady, které jsou v bezprostřední souvislosti s konkrétním výkonem, tzn. o jednicové náklady. Přitom však není nutné, aby tyto náklady měly proporcionální charakter, protože v kategorii přímých nákladů je obvykle obsažena i určitá část fixních nákladů. V kalkulacích jsou tedy přímé náklady rozlišovány

na přímé jednicové a přímé režijní náklady výkonu. Podkladem pro výpočet přímých nákladů na kalkulační jednici jsou technicko-hospodářské normy.

Nepřímé náklady nejsou vynakládány v přímé souvislosti s jednotlivými konkrétními výkony. Charakteristickým rysem je jejich vztah k většímu množství nesourodých výkonů, souvisejí s konkrétním oborem činnosti nebo se vztahují k vnitropodnikovému středisku. Nepřímé náklady jsou označovány jako společné režijní náklady.

Kromě výše uvedeného členění jsou ještě rozlišovány náklady relevantní a irelevantní. **Relevantní náklady** jsou podstatné pro rozhodování a budou se u jednotlivých variant měnit. **Irelevantní náklady** nejsou pro rozhodování důležité, jejich výše zůstává stejná u všech plánovaných variant.

Při kalkulování nákladů je možné vycházet ze tří způsobů kalkulace – s neúplnými náklady, s úplnými náklady případně jejich kombinace.

Kalkulace s neúplnými náklady spočívá v propočtu pouze přímých nákladů.

Dalším možným způsobem je **kalkulace s úplnými náklady**. Při uplatnění tohoto principu se počítá jak s přímými, tak nepřímými náklady. Přímé náklady jsou přiřazovány na kalkulační jednici přímo, a to relativně jednoduchým způsobem. Přepočet nepřímých nákladů na kalkulační jednici se provádí nepřímo s použitím vhodně zvoleného klíče - rozvrhové základny. Takový systém je však spojen s řadou nedostatků. Existuje určité riziko, že mezi zvoleným klíčem, produkcí a náklady nebude příčinná souvislost. Hodnocení jednotlivých výkonů je pak zkreslené. Kalkulace s úplnými náklady rovněž neumožňuje analýzu bodu zvratu. Použití této kalkulace je omezeno podmínkou stability produktivity, výchozích podmínek a výrobního programu.

V současné době jsou pro přiřazení společných nepřímých nákladů nejčastěji používány následující metody:

a) kalkulace dělením

- prostá,
- stupňovitá,
- s poměrovými čísly.

b) přiřázková kalkulace

- sumační,

– diferencovaná.

Pro obě skupiny kalkulačních metod je charakteristický odlišný způsob přiřazování přímých a nepřímých nákladů. Je logické, že nepřímé náklady vztahující se k širšímu sortimentu rozdílných výkonů je nutné přiřazovat jinak, než náklady přímé.

Pokud je v podniku realizován pouze jeden druh výkonů, nebo i více druhů, ale se stejnou náročností, je možné použít **kalkulaci prostým dělením**. Pokud je pro výrobu jednotlivých druhů charakteristická rozdílná náročnost, lze přiřadit nepřímé náklady k výkonům podle jejich příčinného vztahu k přepočtené jednici, která je dána součinem kalkulační jednice a poměrového čísla, jež odráží odlišnou náročnost výkonu. V tomto případě se jedná o **kalkulaci dělením s poměrovými čísly**.

Druhý způsob, **přirážková kalkulace**, je nejpoužívanější metodou přiřazování nákladů vůbec. Postup této metody je založen na stanovení přirážky nepřímých nákladů ke zvolené rozvrhové základně. Pokud je rozvrhová základna vyjádřena v peněžních jednotkách (používala se nejvíce v minulosti), sazba nepřímých nákladů se stanovuje v procentech. Rozvrhová základna může být i naturální, ta je sice spojena s obtížnějším zjišťováním, ale oproti peněžní základně je relativně stálá a je vyloučeno působení cenových vlivů. Přirážka nepřímých nákladů je v tomto případě určena jako částka v korunách na naturální jednotku. S naturálními rozvrhovými základnami se dnes lze setkat častěji než s peněžními.

Podle toho, jestli se přirážka nepřímých nákladů zjišťuje na základě spojitosti celkových nepřímých nákladů a jedné jediné rozvrhové základny, nebo více rozdílných rozvrhových základen, se dělí přirážková metoda na sumační a diferencovanou. Je-li splněn předpoklad, že se nepřímé náklady vyvíjejí přímo úměrně jen jedné veličině, kalkulace nákladů může být provedena **sumační** metodou. Ve většině podniků je však tento předpoklad nesplnitelný a u podniků se složitější činností je tedy na místě použít **diferencovanou** metodu - pro rozvržení nepřímých nákladů se určuje více diferencovaných rozvrhových základen.

Bez ohledu na metodu kalkulace, cílem je rozpočítat celkové nepřímé náklady na jednotlivé výkony podle příčinné souvislosti nákladů a výkonů.

- **Struktura nákladů v kalkulaci**

Struktura nákladů v kalkulaci je vyjádřena v každém podniku kalkulačním vzorcem. V podstatě nelze identifikovat žádný všeobecně správný či nesprávný postup kalkulace. Podoba kalkulačního vzorce závisí na zvoleném způsobu přiřazování nákladů výkonům, na úkolu kalkulace a konkrétních požadavcích subjektů, kterým má kalkulace sloužit.

Obr. č. 9: Typový kalkulační vzorec

Zdroj: Vlastní zpracování dle literatury [15] (2012)

Z obrázku je zřejmé, že kalkulační vzorec nedává odpověď pouze na to, jaké jsou náklady výkonu, ale také je v něm zachycena výše zisku, kterou daný výkon přináší, a finální cena výkonu. Lze tedy říci, že jedním z úkolů kalkulačního vzorce je sloužit jako podklad pro tvorbu ceny. Cena stanovená tímto způsobem je označována jako nákladová cena, protože není odvozena z vývoje na trhu, ale je stanovena jako součet úplných nákladů na výkon a požadované výše zisku. Takový způsob stanovení ceny má smysl například u výrobku vyráběného na zakázku nebo při realizaci nějakého nového výrobku. V jiných případech lze považovat za vhodnější stanovení ceny s ohledem na trh.

Uvedený kalkulační vzorec je spojen s řadou omezení a lze jej považovat za relativně statický, protože je založen na předpokladu, že se nezmění rozsah ani skladba výkonů. Členění nákladů není dostatečně podrobné pro rozhodování a slučuje i takové položky, které mají rozdílný vztah k výkonům. Současně není příliš brána v úvahu relevantnost jednotlivých položek při rozhodování. Z těchto důvodů jsou v praxi často využívány i jiné typy kalkulačních vzorců, které se vyznačují odlišným zachycením vztahu nákladů výkonu a jeho ceny (retrogradní kalkulační vzorec) a variantně strukturovanými náklady (vzorce oddělující fixní a variabilní náklady apod.).

3 METODY A NÁSTROJE CONTROLLINGU

Jak již bylo uvedeno, primární úlohou controllingu je podpořit a koordinovat systém managementu v podniku. V controllingu jsou tedy voleny takové nástroje, které povedou k naplnění jeho hlavních funkcí – koordinační a informační. Klíčovými metodami controllingu jsou plánování, reporting, monitoring a analýza odchylek.

3.1 Plánování

„Podnikové plánování má za úkol sestavit uzavřený systém dílčích plánů, ve kterých je obsaženo písemně formulované stanovení vypracovaných cílů, opatření a činností potřebných k jejich realizaci.“ [23, s. 25]

Péter Horváth označuje plánování jako *„uspořádání budoucnosti.“* [9, s. 52]

Obě tyto definice zcela vystihují smysl plánování, a to stanovit cíle a strategie pro dosažení těchto cílů. Plánování umožňuje sladit jednotlivé činnosti a určuje, kam organizace směřuje. Lze tvrdit, že pokud není v podnikovém plánu stanoveno, čeho má být dosaženo, těžko lze kontrolovat, zda toho bylo skutečně docíleno. Z toho vyplývá, že proces plánování můžeme současně považovat za podmínku kontroly, což ostatně dokládá i následující tvrzení: *„Planning precedes control, and planning without consideration of the type, frequency and method of control will largely be a waste of time.“* [16, s. 114]

Význam plánování a skutečnost, že controlling se prakticky bez této aktivity neobejde, zdůrazňuje také Hans Jung, který tvrdí, že *„der Controller kontrolliert nicht, sondern sorgt dafür, dass jeder sich selbst kontrollieren kann im Rahmen der durch die Planung festgelegten Maßstäbe und im Hinblick auf die Einhaltung der von der Geschäftsleitung gesetzten Ziele.“* [11, s. 5]

Výstupem plánovacího procesu je celý souhrn dílčích podnikových plánů. Každý **plán** představuje dokument, jenž obsahuje závazné zadání. Nelze ho tedy chápat pouze jako nějakou předpověď. Jedná se o popis jednotlivých kroků potřebných pro dosažení vytyčených cílů, zdrojů, které jsou k dispozici, časový harmonogram a očekávané změny. Zohlednění změn v plánech eliminuje jejich dopad.

Nezákladnější způsoby členění plánů jsou dělení dle časového horizontu na krátkodobé a dlouhodobé, podle šíře na strategické a operativní, členění v závislosti na charakteru na směrnice a specifické plány a dle počtu uplatnění na jednorázové (pro jedinečné situace) a průběžné [19].

Strategické plány jsou zpravidla orientovány na dlouhodobý časový horizont. V plánech tohoto charakteru jsou obsaženy cíle podniku a hrubé vymezení celé řady oblastí. Jejich význam spočívá spíše v hledání potenciálu podniku. Cíle a postupy jejich dosažení jsou pak konkretizovány v **operativních plánech**, které jsou orientovány na krátké období. Jednotlivé úkoly jsou propracovány velmi detailně a vztaženy na konkrétní časové intervaly.

Podnikové **směrnice** jsou vysoce flexibilní plány, jejichž obsahem jsou všeobecně platné instrukce. Naopak **specifické plány** jsou postaveny na konkrétních cílech a určují jednoznačné postupy bez připuštění jiné možnosti.

3.1.1 Fáze plánování

Lze identifikovat několik fází procesu plánování [17]:

1. Fáze analytická a prognostická

Tato fáze zahrnuje analýzu okolí za účelem získání informací o současné situaci na trhu, tj. informace o odběratelích a dodavatelích, o konkurenci a jejím chování, dále o možnostech společnosti a o vývoji celkové hospodářské situace. Takto získané údaje pak umožňují stanovit prognózy, jaký bude následující vývoj.

2. Fáze koncepční

Koncepční fáze vychází z informací a prognóz zjištěných v předchozí fázi. Tato fáze spočívá ve zpracování konkrétního plánu, jak dosáhnout stanoveného cíle s ohledem na vývoj situace.

3. Fáze implementace plánu

Zde dochází k realizaci stanoveného plánu. Průběh realizace je nutné průběžně sledovat, identifikovat a analyzovat případné odchylky skutečnosti od plánu a vytyčit náležitá opatření.

Procesy plánování a controllingu jsou velmi úzce svázány, neboť sestavením plánu je pověřen právě controller. Z předchozího textu vyplývá, že controller musí při plánovacím procesu vycházet z budoucích možností firmy a rovněž zohlednit očekávané změny prostředí. Pochopitelně musí být obeznámen s cíli podniku. Podnikové cíle musí být reálné, ale současně přiměřeně náročné, aby jejich plnění vedlo k rozvoji podniku.

Podnikový plán by však neměl být strnulý a nepružný. Pokud jsou přesně a pevně stanovena kritéria, kterých je třeba dosáhnout v přesně stanovených termínech, a to v každém případě bez ohledu na případné změny podmínek, obvykle to vede k neefektivnosti prováděných

činností. Plán by měl být stanoven tak, aby v případě, že dojde k nějakým komplikacím a změnám nejen původních předpokladů, ale i cílů, mohl poskytnout nějaké další alternativy řešení. Závaznost plánů má smysl pouze u operativních plánů, ovšem i v tomto případě se doporučuje mít zpracováno více variant (minimálně optimistickou, realistickou a pesimistickou). Struktura plánu musí umožňovat kontrolu a zjišťování odchylek skutečnosti od plánu.

3.1.2 Metody plánování

Plán může být sestaven buď metodou top-down nebo bottom-up. Metoda **top-down**, neboli retrográdní metoda, spočívá v plánování podle organizační hierarchie shora dolů. Vrcholový management vymezí určitý plánovací rámec, který je postupně zpřesňován na nižších organizačních stupních. Tento způsob plánování se tedy vyznačuje silnou centralizací. Retrográdní plánování zajišťuje soulad dílčích plánů (plán odbytu, nákladů, zisku, investic apod.) s cílem podniku jako celku.

Metoda **bottom-up** je někdy označována jako progresivní metoda. V tomto případě začíná plánovací proces od nejnižších stupňů, které pak své plány předávají nadřazené úrovni, kde probíhá sjednocování plánů. Plány jsou postupně předávány až na nejvyšší stupeň. Výhoda takového způsobu plánování spočívá v tom, že dílčí plány vychází od subjektů s aktuálními informacemi, kterých se realizace činností bezprostředně týká. Je tedy zcela eliminováno riziko, že vrcholové vedení stanoví takové úkoly, které podřazené úrovně nedokážou splnit. Na druhou stranu je spojeno s rizikem, že jednotlivé plány nepovedou k souhrnnému podnikovému cíli.

Za ideální způsob je považováno **protisměrné** plánování, jehož podstatou je předběžný plán sestavený top managementem, ze kterého se pak na nižších úrovních vytváří dílčí splnitelné plány. Tato metoda je poměrně náročná na čas, protože tvorba plánů probíhá tak dlouho, dokud nenastane shoda jak na vrcholových plánovacích stupních, tak na těch nejnižších.

3.1.3 Finanční prognózy

Základem pro vytvoření systému podnikových plánů jsou předpovědi budoucího vývoje podmínek a finančních toků. Zejména pak prognózy finančních toků je třeba chápat jako nenahraditelný informační podklad rozhodování.

Budoucí toky finančních prostředků, tj. toky příjmů a výdajů, lze vyjádřit řadou různých metod. Volba vhodné metody závisí především na informacích, které má finanční prognóza poskytnout, na kvalitě a rozsahu datové základny a na požadované přesnosti. U takových

položek, které jsou v pevné výši po určité období (například nájemné sjednané v nájemní smlouvě) se v podstatě nejedná ani o prognózu v pravém slova smyslu. Naopak s růstem nejistoty velikosti toků se zvyšuje i náročnost prognózy. Kromě výše uvedených aspektů závisí volba vhodného způsobu prognózování také na délce časového horizontu, pro který chceme budoucí vývoj předpovědět. Pro předpověď toků pro následující týden bude obvykle vhodnější použít jinou metodu, než když se bude provádět předpověď pro příští rok.

Metody prognózování se dělí do několika hlavních skupin:

- **Pragmatické techniky**

Budoucí finanční toky jsou odhadovány na základě zkušeností či expertních odhadů jedince nebo celého týmu expertů. Tyto techniky jsou často založeny na intuici odhadujícího a používají se zejména tehdy, kdy je vyloučeno použití extrapolačních technik nebo když není možné převést hmotné plány na výdaje a příjmy.

- **Extrapolační techniky**

Předpovědi finančních toků již neprobíhají na základě pouhých intuitivních odhadů, ale jsou podloženy matematicko-statistickými propočty minulých dat a jejich promítnutí do budoucích období. Při extrapolačních technikách se postupuje tak, že se minulé údaje utřídí do časových řad s cílem odhalit určitá pravidla vývoje. Podmínkou je však dostatečně velké množství dat pro vytvoření tak dlouhé časové řady, aby bylo možné identifikovat vývojový trend, cyklickou a náhodnou složku časové řady.

Extrapolační techniky jsou relativně věrohodné, ovšem jejich použití je omezeno podmínkou plynulého vývoje a stabilitou předpokladů.

- **Kauzální techniky**

U kauzálních technik nejde oproti extrapolačním o závislost v čase, ale jsou založeny na kauzálním vztahu (vztah příčina-následek) podnikových procesů. Na základě charakteru závislosti mezi jednotlivými veličinami se kauzální techniky dělí na:

- a) **Deterministické** – příčinně následný vztah mezi veličinami je jistý a zcela jasný.
- b) **Stochastické** – vztahy mezi veličinami nejsou úplně jisté, vyznačují se určitou pravděpodobností, je zde tedy určitá úroveň nejistoty.

3.1.4 Rozpočet

Jak již bylo uvedeno, plán je nástroj konkretizující podnikové cíle včetně postupů jejich dosažení za podnik jako celek. Pokud jsou cíle vyjádřeny hodnotově, jedná se o **rozpočet**. Terence Lucey definuje rozpočtování jako „*the process of preparing detailed, short-term (usually 1 year) plans for the functions, activities and departments of the organisation thus converting the long-term Corporate Plan into action.*“ [16, s. 132] Tento autor knihy Management Accounting dále uvádí, že rozpočty jsou „*developed using physical values, for example, the number of units to be produced, the number of hours to be worked, the amount of materials to be consumed and so on.*“ [16, s. 132]

Rozpočty jsou obvykle stanoveny pro jednotlivé vnitropodnikové útvary nebo činnosti. Hlavní podnikový rozpočet zahrnuje rozpočtovou rozvahu, výsledovku a rozpočet peněžních toků. V některých oblastech však mohou být pojmy „*plán*“ a „*rozpočet*“ chápány poněkud nejednoznačně, české vysvětlení pojmů vychází spíše z německého pojetí. Bez ohledu na pojetí, rozpočty i plány plní stejnou funkci – stanovují úkoly pro následující období a kromě toho podporují rozhodování a řízení podniku.

Stejně tak, jako při určování cílů podniku, je i v případě zpracování plánů a rozpočtů zohledňován časový horizont. V praxi se lze setkat s taktickými nebo dlouhodobými plány a rozpočty, ale délku časového horizontu nelze jednoznačně určit. Ta závisí na mnoha faktorech, například na životnosti produktu, na délce projektu nebo provozního cyklu apod. Oba druhy se však vyznačují určitými charakteristikami. **Dlouhodobé rozpočty** se zpracovávají souhrnně a postupně se zpřesňují v závislosti na aktualizaci podmínek. Obvykle je vhodné mít zpracované různé varianty řešení, zpravidla se zpracovávají tři varianty – realistická, pesimistická a optimistická. Při sestavování dlouhodobého rozpočtu je též žádoucí zhodnotit finanční přijatelnost jednotlivých cílů a posoudit investiční varianty. **Taktické rozpočty** více konkretizují podnikové cíle. Rozpočty jsou členěny podle jednotlivých činností, mají už konkrétně určenou strukturu a vedou více k systematizaci.

V souvislosti s krátkodobými a dlouhodobými rozpočty se lze setkat s pojmem **klouzavý rozpočet**. V tomto případě je přesně stanovena délka rozpočtového období a po uběhnutí prvního roku se rozpočet doplní o další období.

3.2 Reporting

Jednou ze základních činností controllingového oddělení je reporting (někdy se lze v odborné literatuře setkat s pojmem výkaznictví). Úkolem reportingu je „vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale i v takových dílčích částech a pohledech, které jsou z hlediska řízení rozhodující.“ [5, s. 12]

V podstatě se jedná o souhrn informací, které jsou potřebné pro rozhodování subjektů zodpovědných za plnění úkolů. Pro koho jsou zjištěné informace určeny, je třeba brát v úvahu po celou dobu reportingu. Informace musí být samozřejmě kvalitní a aktuální a jsou obsahem reportu, což je finální zpráva reportingu. Zodpovědně provedený reporting může být účinným nástrojem managementu podniku a kromě toho může pomoci vytváření žádoucích vztahů jak se zaměstnanci, tak s dodavateli, odběrateli, různými orgány a ostatními subjekty.

Podle toho, jestli jsou zprávy poskytované pravidelně nebo nepravidelně, je rozlišován reporting standardní a mimořádný.

Standardní reporting – reporty jsou zhotovovány a poskytovány v pravidelných časových intervalech. Délka časového intervalu se odvíjí od potřeb konkrétního podniku. Může se jednat o reporty týdenní, stejně tak jako o reporty roční. Rolf Eschenbach uvádí, že v rámci standardního reportingu jsou tvořeny vedle standardních výkazů také výkazy o odchylkách a méně často jsou používány soustavy standardizovaných dotazů.

Mimořádný reporting – mimořádnost může spočívat jak v termínu – report je vyhotoven kdykoliv v případě potřeby, tak v obsahu zprávy.

Dalším členěním může být dělení na reporting souhrnný a dílčí reporty. **Souhrnný reporting** poskytuje přehled základních údajů o hospodaření společnosti za určité období včetně porovnání s hodnotami uvedenými v plánu nebo s hodnotami dosaženými v předchozím období. **Dílčí reporty** se vztahují buď k jednotlivým vnitropodnikovým útvarům, nebo k činnostem.

Vzhledem k tomu, že uživatelů reportingu může být v podniku celá řada a navíc každý může požadovat něco jiného, jsou na obsah a strukturu reportingu kladeny velké požadavky. Uživatelé se člení do dvou velkých skupin. První skupinou jsou uživatelé externí, kam patří obchodní partneři, veřejnost, ale i vlastníci. Tyto subjekty mají k dispozici pouze informace zveřejněné ve výkazech finančního účetnictví. Oproti tomu interní uživatelé nesou

odpovědnost za výsledky a mají tedy přístup k celé řadě dalších informací potřebných pro řízení a rozhodování.

Pro dosažení požadované kvality reportu je nezbytné v první řadě určit všechny uživatele a zhodnotit jejich požadavky, dále musí být před samotným zpracováním vytyčeny [17]:

a) potřebné údaje

Elementárním, ne však dostačujícím, zdrojem informací potřebných pro tvorbu reportu je účetnictví podniku. Pro tvorbu kvalitního reportu je však potřeba kromě údajů z účetnictví i celá řada informací o externím prostředí podniku. V praxi často dochází k tomu, že je k dispozici celá řada informací, které nejsou nutné, a naopak některé údaje potřebné pro rozhodování a plnění úkolů v podniku chybí.

b) metodika zpracování

Metodika zpracování by měla být stanovena tak, aby finálním výstupem zpracování informací byl menší počet vysoce kvalitních dat, která jsou skutečně podstatná pro rozhodování v souladu se strategickými cíli podniku, pro posouzení možných následků protipatření a vytyčení reálných termínů uskutečnění opatření. Má-li subjekt k dispozici pro své rozhodování příliš mnoho dat, z nichž některá lze označit za zbytečná, těžko provede správné rozhodnutí, aniž by se vyhnul dalšímu zpracovávání těchto údajů.

Speciálním systémem zpracování informací jsou **manažerské informační systémy**.

c) výstupy a finální zpráva

Jak vyplývá z již uvedeného textu, v reportu by měly být obsaženy pouze podstatné údaje, které podpoří rozhodování manažerů na jednotlivých hierarchických úrovních. Současně by mělo být zajištěno, aby každému pracovníkovi byl umožněn přístup jenom k těm údajům, na které má bezprostřední vliv.

Shrňme-li uvedené body, lze souhlasit s výrokem: „*Nicht immer ist das einfachste Management-Reporting das beste, aber das beste Management-Reporting soll stets auch einfach sein.*“ [25, s. 36]

Reporty by měly plnit následující **požadavky** [17]:

- **Objektivita** – rozhodnutí musí vycházet z objektivních informací.
- **Ověřitelnost a srozumitelnost**, a to nejen finálních údajů, ale i zdrojových dat a způsobů jejich zpracování.

- Vhodný **obsah, forma a struktura** zprávy s ohledem na adresáta a jeho požadavky na report. Vhodně zvolená forma umožňuje snadnou a rychlou orientaci.
- **Včasnost** zpráv – tento požadavek spočívá v poskytování zpráv přesně v termínech, kdy je příjemce požaduje. Konflikt nastává mezi aktuálností, přesností a úplností. Zpravidla platí, že čím aktuálnější informace, tím větší může být nepřesnost a neúplnost. Roste-li úplnost, informace jsou přesnější, ale klesá aktuálnost. Vzhledem k tomu, že při řízení podniku je nutné včas reagovat na změny, dostává aktuálnost přednost před přesností. Pokud by rozhodování probíhalo podle co nejúplnějších informací, šlo by prakticky o rozhodnutí o budoucnosti na základě údajů o minulosti.

U písemné zprávy (bez ohledu na to, zda je tištěná, či v elektronické podobě) by mělo být uvedeno na titulní straně jméno příjemce. Písemnou podobu reportu je třeba doplnit o komentář. *„Inhaltliche Kommentierung ist ebenso wichtig wie der Inhalt selbst: Keinesfalls dürfen Kommentare als „add-ons“ gesehen werden.“* [25, s. 36]

Dalším možným doplněním může být ústní prezentace. Samotná prezentace reportu musí být stručná a měla by se uskutečňovat v pravidelných intervalech.

V celé řadě podniků se lze poměrně často setkat i s tvorbou **výkazů** s vybranými ukazateli, tzv. klíčovými ukazateli výkonnosti (KPI – „*key performance indicators*“), včetně termínů, během nichž by mělo být požadovaných výsledků dosaženo. V řadě podniků jsou nejčastěji používány ukazatele rentability, lze se však setkat i s dalšími kritérii (např. naturálními). Funkce výkazů pak spočívá ve srovnávání skutečných hodnot s hodnotami plánovanými. Zjištěné odchylky se analyzují a zjišťují se jejich příčiny se záměrem najít účinná protiopatření. Důležité je, aby přijatá opatření působila na hlavní příčinu odchylek, nikoliv pouze na okolní vlivy.

3.3 Monitoring

Monitoringem se rozumí pouhé sledování vývoje určité položky. Nejčastěji se lze s tímto pojmem setkat v souvislosti s monitoringem pohledávek. Přestože se jedná o jeden z řady controllingových nástrojů, zejména v malých a středních podnicích je monitoring pohledávek častější jev než samotné vyčlenění nezávislého controllingového útvaru. Monitoringu pohledávek bude věnována pozornost později.

3.4 Analýza odchylek

„Die Abweichungsanalyse ist vergangenheitsorientiert wie auch zukunftsorientiert.“
[11, s. 386]

Po srovnání skutečných a plánovaných hodnot se obvykle zjistí nějaké kladné či záporné odchylky. Úkolem controllera je provést pečlivou analýzu rozdílů, která je podkladem pro management podniku i jednotlivá oddělení při určování a realizaci patřičných opatření, která povedou k odstranění příčin negativních odchylek a naopak zintenzivní pozitivní vývoj. Lze tedy konstatovat, že vzniklé odchylky a jejich identifikace ovlivňují řízení a rozhodování podniku, neboť to reaguje na zjištěné rozdíly a přizpůsobuje se tak, aby bylo v konečné fázi dosaženo vytyčeného cíle podniku jako celku.

Thomas Reichmann v této souvislosti uvádí následující postup:

- „*diagnosis of the deviations*,
- *analysis fo the deviations*.“ [18, s. 29]

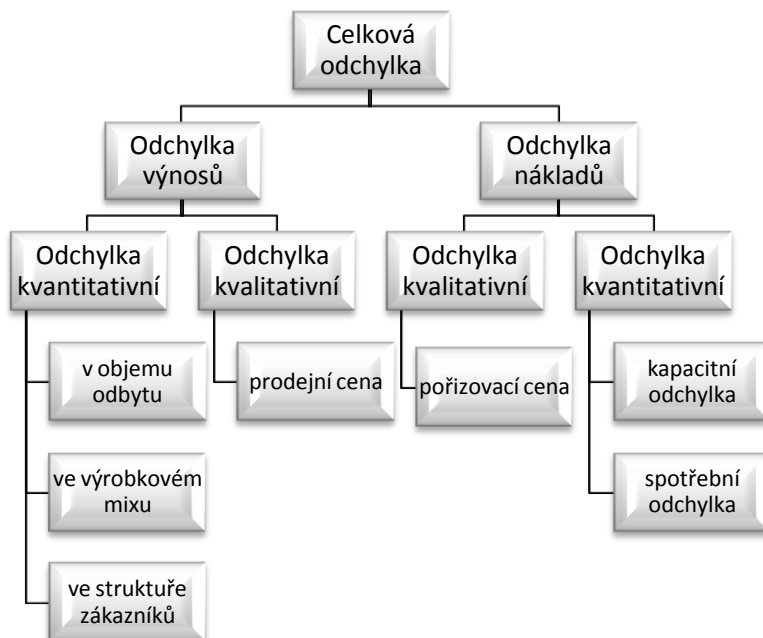
Příčiny odchylek mohou být například v nevhodné organizaci, špatném plánování a nereálných cílech, nedostatečných informacích, chybném účtování, mohou být vyvolané zavedením nových výrobních zařízení, případně organizačními změnami. Častými příčinami odchylek jsou změny cen surovin a materiálu, větší či menší spotřeba materiálu než se předpokládalo, eventuálně jeho nedostatečné množství.

Analýza odchylek má však smysl pouze tehdy, jsou-li vyvozeny náležité důsledky, přičemž pozornost je zaměřena hlavně na odchylky významné bez ohledu na to, jestli se jedná o výkyvy pozitivní či negativní. Rozbor odchylek je záležitostí zaměřenou na minulost, protože se analyzují výsledky uskutečněné do okamžiku zkoumání. Určení jednotlivých **protiopatření** je však nutné orientovat do budoucnosti tak, aby bylo v následujících obdobích zamezeno vzniku rozdílů mezi plánem a skutečností. Způsoby nápravných opatření a jejich rozsah jsou závislé na velikosti celkové očekávané odchylky. Jednoznačné vymezení protiopatření, včetně termínů realizace a subjektů zodpovědných za jejich provedení, je obsaženo v plánu nápravných opatření, jehož plnění podléhá kontrole jako každý jiný plán.

Rozdíly mohou být analyzovány buď ve vztahu k nositelům nákladů, takto provedená analýza vypovídá o kvalitě kalkulace, nebo k jednotlivým obdobím. V literatuře se lze setkat s dělením celkových odchylek ve vztahu k období na odchylky výnosů a odchylky nákladů.

V rámci obou kategorií je možné rozlišit odchylky kvantitativní a kvalitativní. Tuto klasifikaci odchylek znázorňuje následující obrázek.

Obr. č. 10: Rozklad odchylky



Zdroj: Literatura [17, s. 143]

Odchylky výnosů jsou způsobeny změnou v prodaném množství produkce nebo podnikových výkonů. Tyto činitele současně ovlivňují i variabilní složku nákladů podniku. Z obrázku vyjadřujícího rozklad odchylky je zřejmé, že příčinami kvantitativních odchylek výnosů jsou rozdíly ve velikosti odbytí, rozdíly ve výrobním mixu a změna struktury zákazníků. Kvalitativní odchylka vyplývá z neočekávaných změn cenového vývoje jednotlivých výrobních skupin, které jsou výsledkem nesprávných odhadů.

Odchylky nákladů zahrnují rozdíly v cenách, které se mohou týkat fixních i variabilních nákladů. Rozdíly ve vytížení kapacit jsou množstevní odchylkou a odráží využití fixních nákladů. Do kategorie kvantitativních odchylek náležitě patří také spotřební odchylka. V tomto případě se liší skutečné náklady od plánovaných z důvodu větší, nebo naopak menší spotřeby materiálu, surovin nebo práce, nebo z důvodu nižšího objemu výroby v důsledku nižší produktivity práce.

Kromě výše uvedeného dělení odchylek je možné ještě odlišovat odchylky podle místa jejich vzniku. Při praktickém propočtu rozdílů se obvykle určují absolutní odchylky v objemových či peněžních jednotkách a odchylky relativní v procentech.

4 CONTROLLING PRACOVNÍHO KAPITÁLU

„Úkol finančního controllingu spočívá v analýze, plánování a kontrole finančně hospodářských účinků jednotlivých směrů užití kapitálu.“ [8, s. 19] To znamená, že finanční controlling bude své úkoly zaměřovat mimo jiné na řízení procesu využití podnikového kapitálu. Z krátkodobého hlediska jde hlavně o kapitál vázaný v oběžném majetku podniku, pro který je v podnikové praxi používán výraz **pracovní kapitál** (working capital).

4.1 Pracovní kapitál

Pracovní kapitál se dělí na hrubý a čistý. **Hrubý pracovní kapitál** (gross working capital) je dán sumou všech oběžných aktiv v podniku. Na velikost a strukturu pracovního kapitálu má vliv několik faktorů. Z výše uvedeného vyplývá, že stěžejními faktory jsou zajisté velikost prodeje, s tím spojená výše pohledávek, a objem zásob, který plyne z výrobního programu, technologie, organizace výroby, zásobovací politiky podniku a samozřejmě také z cen výrobních faktorů.

Odečteme-li od oběžných aktiv celkovou hodnotu krátkodobých závazků, výsledná hodnota je označována jak **čistý pracovní kapitál** (nett working capital). Výpočet můžeme jednoduše vyjádřit následujícím způsobem:

$$\text{Čistý pracovní kapitál} = \text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobé závazky}$$

Uvedený výpočet čistého pracovního kapitálu je založen na přístupu manažerů. Velikost pracovního kapitálu může být stanovena i jiným způsobem, a to z pohledu vlastníků, kdy čistý pracovní kapitál tvoří přebytek dlouhodobého kapitálu nad stálými aktivy.

$$\text{Čistý pracovní kapitál} = \text{vlastní kapitál} + \text{dlouhodobý cizí kapitál} - \text{stálá aktiva}$$

Čistý pracovní kapitál může fungovat jako „*finanční polštář*“, který by umožnil podniku pokračovat v činnosti i v případě, že by došlo k nějaké nežádoucí situaci. Je tedy žádoucí jeho kladná výše, ovšem příliš vysoká hodnota čistého pracovního kapitálu vyvolává vysoké náklady. Naopak příliš nízká výše vede sice k úspoře, ale podnik je zranitelnější. Pro určení jeho optimální velikosti je vhodné provést pečlivou analýzu všech pozitivních a negativních důsledků jeho určité hodnoty. Přesto se lze v řadě podniků setkat pouze s intuitivním rozhodováním o velikosti pracovního kapitálu. V této souvislosti se nelze nezmínit o skutečnosti, že některé významné světové firmy v současnosti usilují o dosažení nulové výše pracovního kapitálu. Tento přístup je však založen na odlišném pojetí.

Řízení pracovního kapitálu se zabývá dvěma problémy:

1. stanovení potřebné (optimální) výše jednotlivých položek oběžných aktiv,
2. stanovení optimálního způsobu financování oběžného majetku.

Řešení těchto problémů tedy spočívá v hledání určité výše položek oběžných aktiv, tj. pohledávek, zásob a finančního majetku. Dále musí být rozhodnuto o tom, jakými zdroji bude každá položka aktiv financována. Při tom musí být brán ohled na zisk a míru podstupovaného rizika. Manažeři si při rozhodování a způsobu financování mohou v podstatě vybrat mezi třemi možnými přístupy. V odborných publikacích jsou uváděny jako **konzervativní přístup**, který se vyznačuje částí oběžných aktiv financovanou dlouhodobými cizími zdroji, **agresivní přístup**, pro který je charakteristické financování oběžných aktiv a dokonce i části trvalých aktiv krátkodobými závazky, a **umírněný přístup**, kdy je financování vyvážené. Způsob financování aktiv lze znázornit pomocí schematického vyjádření čistého pracovního kapitálu.

Obr. č. 11: Čistý pracovní kapitál



Zdroj: Vlastní vypracování dle literatury [20] (2012)

Lze tedy konstatovat, že řízení a controlling čistého pracovního kapitálu spočívá v zaměření se na zásoby, pohledávky a také krátkodobé závazky.

4.2 Controlling zásob

Oblast řízení zásob je poměrně složitá a obsáhlá. Je složena z celé řady specifických aktivit, jejichž podstatou je určení optimální výše zásob, která zajistí plynulý chod výrobního procesu i samotného prodeje, a to s minimálními náklady.

4.2.1 Členění zásob

V podniku se vyskytují zásoby v podobě materiálu, polotovarů a nedokončené výroby a zásoby hotových výrobků. Pro účely řízení se odlišuje:

- **Běžná zásoba** – někdy označována jako obratová, k čerpání této zásoby dochází v průběhu běžného provozního procesu.
- **Pojistná zásoba** – smyslem držení pojistné zásoby je zmírnění případných neplánovaných výkyvů jak v objemu a intervalu dodávek, tak v čerpání zásoby. Jsou-li výkyvy očekávané (např. u sezónní spotřeby), tvoří se zásoba pro předzásobení.
- **Průměrná zásoba** – počítá se jako aritmetický průměr denních stavů, je důležitá hlavně pro vyhodnocování vázanosti prostředků v zásobách.
- **Technologická zásoba** – vzniká v důsledku technologických nebo biochemických procesů.
- **Strategická zásoba** – je držena pro případ nepříznivých událostí, např. různé kalamity apod.
- **Spekulativní zásoba** – tvoří se např. v důsledku snížení cen nebo jiné možnosti výhodného nákupu. Zpravidla tedy nevzniká z důvodu spotřeby, ale za účelem dalšího prodeje s cílem dosažení zisku.
- **Okamžitá zásoba** – rozlišuje se skutečné fyzické množství zásob ve skladu, tj. faktická zásoba. Po odečtení výše již nárokových požadavků, např. na základě objednávky, dostáváme dispoziční zásobu. Pokud je zvýšena o dosud nevyřízené, ale již potvrzené objednávky, jedná se o bilanční zásobu.

4.2.2 Efekty držby zásob

Problematika zásob se dotýká téměř všech podnikových útvarů – od nákupu až po odbyt, s tím, že zájmy jednotlivých zainteresovaných subjektů se mohou velmi lišit. Zatímco jeden úsek bude usilovat o vyšší úroveň zásob pro dosažení vyšší úrovně jistoty a plynulosti, druhý bude požadovat zásoby na co nejnížší možné úrovni, aby byla minimalizována vázanost

pracovního kapitálu. Je nesporné, že zásoby vyvolávají celou řadu nákladů, ať už nákladů na pořízení, nákladů spojených se skladováním nebo vznikajících z nedostatku zásob. Při řízení je třeba zhodnotit nejen náklady, ale i pozitivní efekty spojené s držbou zásob.

Pozitivní efekty zásob [8]:

- Možnost využití množstevních slev - to se projeví ve snížení nákladů a v konečném důsledku i zvýšení zisku, ale pouze za předpokladu, že efekt snížení nákladů je vyšší než zvýšení nákladů na skladování.
- Větší objemy nákupů vedou ke snížení jejich frekvence a dojde tak k poklesu nákladů na vystavování objednávek a přejímání.
- Vyšší pojistné zásoby snižují riziko, protože je menší pravděpodobnost vyčerpání zásoby a prostojů ve výrobním procesu způsobených nedostatkem zásob. Nejsou-li ve výrobě prostoje, nevznikají ani ztráty z nerealizovaných prodejů.
- S vyšší úrovní zásob také klesá náročnost koordinace jednotlivých na sebe navazujících procesů.
- Zásoby umožňují rovnoměrnější využití kapacit. Očekává-li se zvýšení poptávky, může být žádoucí zvětšení objemu zásob.
- Pokud je očekáváno zvýšení hodnoty zásob v čase a skladovací náklady nepřevýší efekt očekávaný ze spekulativního růstu hodnoty zásob, může podnik dosáhnout mimořádného zisku.

Náklady spojené se zásobami se člení do dvou základních skupin [20]:

a) **Náklady na objednání, dodání a přejímku** – výše těchto nákladů se v praxi stanovuje poměrně obtížně. Patří sem vynaložení zdrojů v souvislosti s pořízením a doplněním zásoby, a to konkrétně náklady na:

- přípravu objednávky a výběr dodavatele, komunikaci s dodavatelem a dojednání dodávky;
- dopravu (pokud nejsou tyto náklady součástí ceny dodávky);
- přejímku dodávky a její kontrolu, uskladnění a evidenci;
- veškeré činnosti související s úhradou faktury.

b) **Náklady na skladování, správu a udržování zásob** – jejich součástí jsou:

- náklady vázanosti prostředků v zásobách;
- náklady na skladování a správu zásob, tedy náklady na evidenci zásob, provoz skladu a zařízení ve skladu;
- náklady spojené s rizikem nevyužití zásob, jejich poškození, zničení. Dále je zde zahrnuto riziko, že zásoby budou nepotřebné a neprodejné. Tyto náklady se obvykle určují jako procento z hodnoty průměrné zásoby.

c) **Náklady vyplývající z nedostatku zásob** – nedostatečná výše zásob pro uspokojení potřeb může nastat:

- v nákupu, což vyvolá dodatečné vynakládání zdrojů na okamžité zajištění náhradního řešení;
- ve výrobě a provozu, dochází tak k prostojům ve výrobě, nevyužití kapacit a hromadění zásob nedokončené výroby;
- při prodeji, tzn. náklady vyvolané nesplněním závazků vůči zákazníkům, spojené s případnou ztrátou odběratele a poškozením dobrého jména společnosti. Výše těchto nákladů je jen velmi obtížně zjištělná.

Controlling zásob se zabývá převážně nalezením odpovědí na otázky **kdy** objednat určité položky a **jaké množství** objednat, aby byly vyváženy negativní a pozitivní efekty zásob. Odpověď na první otázku lze odvodit buď přímo z plánu výroby, který se sestavuje podle očekávaných objednávek zákazníků a prognóz poptávky, nebo podle určité signální úrovně zásoby, která je v takové výši, aby byla pokryta průměrná potřeba během očekávané dodací lhůty a současně i náhodné výkyvy. V tomto případě dochází obvykle k objednání pevně stanoveného množství, které doplní zásobu na její maximální úroveň. Optimální velikost pevně daného objednávaného množství se určuje v takové výši, pro kterou jsou náklady na zásoby minimální.

Kromě uvedeného způsobu je také možné objednávat v přesně stanovených termínech. Objednávka se pak vystavuje na proměnlivé množství, které lze jednoduše zjistit jako rozdíl maximální zásoby, velikosti zásob ve skladu a objednané, ale dosud nedodané zásoby s přičtením velikosti poptávky během dodací lhůty.

4.2.3 Moderní metody řízení zásob

V souvislosti se snahou řídit zásoby co nejeefektivněji se v průběhu let vyvinula řada nových metod k tomu určených. Nejčastěji se lze setkat s metodou ABC a Just-in-Time.

Metoda Just-in-Time (JIT)

Jak již doslovný překlad názvu „*právě včas*“ napovídá, základní myšlenkou této metody pocházející z Japonska je doručení dodávky odběrateli na určené místo právě v okamžiku, kdy je dodávka potřebná. V podstatě jde tedy o vytvoření systému dokonalé spolupráce mezi dodavatelem a odběratelem tak, aby se odběratel mohl vždy stoprocentně na dodavatele spolehnout a nemusel držet žádné (nebo jen minimální) zásoby. Výroba pak probíhá v menších dávkách, je zde tedy prostor pro větší pozornost věnovanou produkci, což má za následek zvýšení kvality výstupu firmy. Současně je výroba mnohem flexibilnější a firma může rychleji reagovat na změny na trhu. Fungování tohoto systému je však podmíněno důkladnou a nekompromisní kontrolou kvality dodávek. Kromě vysoké kvality produkce na straně dodavatele jsou kladeny vysoké nároky na včasnost, spolehlivost a solidnost dodavatele a kvalitní informace.

Metoda ABC

Protože v podnikatelském procesu je neúčelné věnovat stejnou pozornost všem druhům materiálu, lze se velmi často setkat při řízení zásob s uplatněním metody ABC. Jedná se tedy o hojně využívanou metodu někdy též nazývanou Pareto metoda (lze se též setkat s označením P-Q analýza), protože vychází z paretovského pravidla 80:20, která říká, že „*80 % důsledků nebo výsledků je způsobeno 20 % příčin.*“ [10, s. 121]

Základní princip metody ABC spočívá v rozdělení skladovaných zásob materiálu do tří skupin (v některých případech se lze setkat s rozdělením do čtyř skupin), a to podle důležitosti a podílu jejich roční spotřeby na celkové spotřebě. Lze použít i jiná kritéria, např. závažnost dopadu nedostatku zásob, podíl na tržbách atd. Podle jednotlivých kategorií je pak možné účelně diferencovat přístupy k řízení zásob. Z toho vyplývá, že dílčím skupinám je věnována odlišná míra pozornosti.

Do **skupiny A** se řadí přibližně 5 - 15 % nejdůležitějších položek, podíl těchto položek na celkové spotřebě je zpravidla ve výši 60 – 80 %. V této skupině jsou kumulovány položky, které vyžadují největší pozornost. U položek tohoto charakteru je tedy vhodné provádět permanentní kontrolu stavu.

Ve **skupině B** je zahrnuto 15 – 25 % materiálových druhů představujících 15 – 25% podíl na hodnotě celkové spotřeby. Vzhledem k tomu, že se již nejedná o nejvýznamnější položky, postačuje periodická kontrola stavu zásob.

Skupina C obsahuje nejvíce položek, 60 – 80 %, jejichž podíl na spotřebě je však jen 5 – 15 %. Těmto položkám není nutné věnovat příliš velkou pozornost.

Někdy je možná setkat se ještě se čtvrtou skupinou zásob, a to skupinou D.

4.2.4 Efektivnost řízení zásob

Řízení zásob v podniku vyžaduje neustálé sledování a kontrolu jejich stavu. Hodnocení efektivnosti řízení zásob je založeno na měření vztahu mezi úrovní zásob a výkony provozní činnosti. K tomu slouží ukazatele, do kterých se standardně dosazuje průměrná výše zásob za dané období (případně hodnota na konci období). Přestože je vhodnější vyjadřovat hodnotu výkonů v nákladech na prodané výrobky, obvykle je vyjádřena tržbami.

Ukazatel obrátky zásob

Obrátka zásob udává, jak rychle se zásoby transformují do prodeje.

$$OZ = \frac{\text{Náklady na prodané výrobky}}{\text{Průměrná zásoba}}$$

Čím vyšší je hodnota obrátky zásob, tím nižší je pravděpodobně hladina zásob a náklady na prodané výrobky. Nízká hodnota je naopak signálem vysokých zásob a vysokých nákladů. Nelze však přesně vymezit, co je nízká a co vysoká hodnota, neboť hodnota tohoto ukazatele je silně ovlivněna samotným oborem podnikání. Doporučuje se tedy srovnávat s průměrnou hodnotou v daném oboru.

Podle jednotlivých druhů zásob může být zjišťována:

a) Obrátka materiálu

$$OM = \frac{\text{Spotřeba materiálu}}{\text{Průměrná zásoba materiálu}}$$

b) Obrátka nedokončené výroby

$$ONV = \frac{\text{Náklady výroby}}{\text{Průměrná hodnota nedokončené výroby}}$$

c) Obrátka dokončené výroby

$$ODV = \frac{\text{Náklady na prodané výrobky}}{\text{Průměrná zásoba hotových výrobků}}$$

Význam ukazatele obrátky zásob spočívá mimo jiné v jeho schopnosti odhalovat problémy v likviditě a objevit možné problémy ve výrobě a prodeji.

Doba obratu zásob

Doba obratu zásob vyjadřuje průměrnou dobu, která uplyne od pořízení zásob až po prodej výrobků. Kromě dodávkového cyklu tedy zahrnuje i výrobní proces. Vyčíslit dobu obratu je jednoduše možné podle vztahu:

$$DOZ = \frac{\text{Průměrná zásoba}}{\text{Náklady na prodané výrobky}} \times n$$

kde n je počet dní období, za které jsou měřeny náklady.

Jak již bylo řečeno, místo nákladů na prodané výrobky se lze často setkat s tržbami za prodané výrobky. Ze vzorce je zřejmé, že doba obratu zásob je vlastně poměr mezi výší průměrné zásoby a denními tržbami (resp. náklady) z prodeje výrobků.

Ze vztahu doby obratu zásob a obrátky zásob pro roční období může být doba obratu vyjádřena následovně:

$$DOZ = \frac{360}{\text{Obrátka zásob}}$$

Pokud z výše uvedených vztahů vyjádříme zásoby, můžeme dobu obratu zásob a obrátku zásob kromě kontroly uplatnit také při plánování výše zásob na konci plánovacího období.

$$\text{Zásoby}_{kon} = DOZ \times \frac{\text{Náklady na prodané výrobky}}{n}$$

Je zjevné, že k určení úrovně zásoby na konci období musíme nutně znát kromě hodnoty DOZ a OZ ještě plánované náklady na prodané výrobky.

4.3 Controlling pohledávek

Konečnou a nejdůležitější fází produkčního procesu v podniku představuje prodej finální produkce, což neoddělitelně souvisí se vznikem pohledávek z obchodních vztahů. Úspěšnost prodejů závisí na celé řadě externích a interních faktorů, např. na vývoji výrobku, kvalitě výrobního procesu i samotných výrobků, úrovni reklamy, konkurenci apod. Kromě uvedených faktorů je také značně důležitá **úvěrová politika vůči odběratelům**, ze které vyplývá, jak dlouhý bude časový odklad platby za poskytnuté zboží či služby.

Vyžadovat okamžité placení si může dovolit pouze podnik s nejsilnějším tržním postavením. Ostatní firmy budou usilovat o získání dalších zákazníků, upevnění vztahů s nimi a zlepšení svých prodejů prostřednictvím poskytování obchodního úvěru. Dochází tedy k rozdílu mezi uskutečněním prodeje a jeho peněžní úhradou, vzniká pohledávka.

Přestože jsou prodeje na úvěr spojeny s celou řadou pozitiv, nelze popřít ani jejich negativní stránku. Pohledávky za odběrateli musí být po dobu své existence nějakým způsobem financovány a současně jsou spojeny s rizikem, že odběratel uhradí pohledávku se zpožděním nebo ji v nejhorším případě neuhradí vůbec. Čím vyšší je úroveň pohledávek, tím vyšší budou logicky s nimi spojené náklady a rizika. Vyhodnocování negativních a pozitivních aspektů je jednou z controllingových úloh v oblasti řízení pohledávek. Zpravidla se hodnotí účinky úvěrové politiky na [8]:

- prodeje,
- pohledávky,
- náklady kapitálu,
- rizika ztrát z nedobytných pohledávek (bad-debt-loses).

Volba optimální varianty úvěrové politiky vychází z určitých vymezených cílů, kterými může být například dosažení požadované výše zisku nebo obratu. Úvěrová politika je pak dána parametry, které může podnik svým chováním měnit. Různými obměnami těchto parametrů (např. délka obchodního úvěru, slevy při rychlém placení, doba, kdy je možné slevu využít) má podnik možnost ovlivňovat velikost prodejů, náklady spojené s prodeji a vázaností kapitálu, ztráty z neuhrazených pohledávek a využívání slev za okamžité placení. Výběr optimální varianty pak závisí právě na zvoleném cíli (zisk, obrat apod.).

4.3.1 Monitoring pohledávek

Monitorování, tedy sledování, pohledávek po celou dobu jejich existence (od vzniku až po jejich úhradu) se v první řadě zaměřuje na:

- evidenci a kontrolu výše pohledávek,
- vztah pohledávek a objemu prodeje,
- úvěrovou politiku vůči odběratelům,
- lhůty splatnosti a stáří pohledávek.

Stáří pohledávek slouží primárně ke kontrole a sledování vázanosti kapitálu v pohledávkách. Prakticky lze postupovat tak, že se pohledávky roztrídí k určitému okamžiku do jednotlivých intervalů stáří.

Úvěrová politika je v jednotlivých podnicích brána s rozdílnou důležitostí. Lze se setkat s celou řadou podniků, které sice poskytují obchodní úvěr svým odběratelům za standardních platebních podmínek, ale již se vůbec nezabývají hodnocením svých klientů a hlavně jejich schopnosti zaplatit. Takové jednání je typické zejména pro menší podniky, ve kterých je řízení úvěrových vztahů propojeno obvykle jen s účetním oddělením a nelze jej chápat jako řízení úvěrových vztahů. Aby úvěrový management zcela plnil všechny své funkce, je potřebné propojit jej s controllingovým útvarům. Současně je nezbytné vytyčit cíle úvěrové politiky, ze kterých pak vyplývají úlohy správy pohledávek. Jedná se např. o:

- definování úvěrových limitů a jejich kontrolu,
- identifikace pohledávek po lhůtě splatnosti, jejich kontrolu a následná opatření,
- iniciaci inkasa,
- spravování údajů o odběratelích,
- ověřování důvěryhodnosti odběratele,
- kontrolu úvěrových vztahů,
- komunikaci s marketingovým oddělením apod.

Vzhledem k tomu, že úvěrová politika velkou měrou ovlivňuje objemy prodeje podniku, nelze popřít úzké spojení úvěrového managementu s marketingovým oddělením. Z hlediska organizačního začlenění úvěrového managementu se lze v podnicích setkat s pozicí úvěrového manažera, kdy se celou problematikou řízení úvěrových vztahů zabývá pouze

jeden pracovník. Zejména ve velkých podnicích je však vhodnější vytvoření samostatného oddělení.

Kromě výše uvedených oblastí se pohledávky v podnikové praxi často monitorují prostřednictvím ukazatelů doby obratu a obrátky.

Obrátka pohledávek

Obrátka pohledávek vyjadřuje počet obrátek pohledávek během určitého období. Tento ukazatel lze jednoduše vypočítat jako poměr prodeje na úvěr a velikosti pohledávek, která se vyjádří buď v průměrné výši za určité období, nebo jako stav ke konci období.

$$OP = \frac{\text{Prodeje na úvěr}}{\text{Pohledávky}}$$

Doba obratu pohledávek

Pomocí tohoto ukazatele lze zjistit průměrný počet dní mezi okamžikem vystavení faktury odběrateli a jejím uhrazením.

$$DOP = \frac{\text{Pohledávky}}{\text{Denní prodeje na úvěr}}$$

nebo

$$DOP = \frac{\text{Pohledávky}}{\text{Prodeje na úvěr}} \times 360$$

Ačkoliv jsou oba ukazatele pro jejich jednoduchost poměrně oblíbené, ke správným závěrům lze s jejich pomocí dospět pouze za předpokladu stabilních prodejů. V opačném případě získané výsledky vůbec nemusí odpovídat skutečnosti.

4.4 Controlling krátkodobých závazků

Krátkodobé závazky představují externí finanční zdroje, které podnik získává víceméně svojí provozní činností (nákupy od dodavatelů na faktury, závazky za zaměstnanci související s výplatami mezd, případně přijaté zálohy od odběratelů). Pokud takto získané zdroje nestačí, má podnik možnost zdroje získat:

- rozpuštěním rezerv likvidity,
- z dalších externích zdrojů (např. krátkodobé bankovní úvěry),
- emisí krátkodobých dluhopisů,

– využitím factoringu apod.

Podstatnou výhodou krátkodobých finančních zdrojů oproti dlouhodobým zdrojům je jejich flexibilita, také jsou mnohdy levnější a rychleji dostupné. Na druhou stranu jsou spojeny s rizikem insolventnosti. Volba optimálního portfolia krátkodobých finančních zdrojů pak závisí na celé řadě faktorů, přičemž za nejdůležitější jsou považovány dostupnost, velikost potřeby a nákladové kritérium. Mimo rozhodování o využití krátkodobých finančních zdrojů jsou náklady podstatné i pro účely hodnocení výkonnosti úvěrových transakcí. Důležité však je rozhodovat se na základě reálné úrokové míry, protože ta se odvíjí nejen od nominální úrokové míry, ale zohledňuje i řadu dalších faktorů (poplatky, dobu splatnosti, riziko atd.). Dostupnost zdrojů pak závisí na míře zadluženosti podniku a jeho schopnosti poskytovat věřitelům záruky.

Protože podniky se většinou rozhodují mezi celou řadou často konkurenčních možností krytí krátkodobé potřeby, nalezení optima není jednoduché. V praxi je obvykle rozhodující kritérium minimalizace nákladů. Rozhodovací proces je pak založen na výpočtu nákladů pro každou možnou variantu, jejich srovnání a následném výběru varianty s nejnižšími náklady. Nutno podotknout, že nákladové kritérium by ale nemělo být jediným kritériem při rozhodování.

5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU

Akciová společnost ŠKODA JS a. s. se zabývá inženýringem a dodávkami pro jadernou energetiku.

5.1 Základní informace a historie společnosti

Obchodní jméno:	ŠKODA JS a. s.
Právní forma:	Akciová společnost
Sídlo společnosti:	Orlík 266, 316 06 Plzeň
Den zápisu do OR:	31. 8. 1999
IČO:	25235753
Dceřiná společnost:	ŠKODA SLOVAKIA a. s.; Trnava, Slovenská republika; vznik 25. 4. 1995 výše účasti na základním jmění: 100 %
Přidružené společnosti:	Ústav jaderného výzkumu Řež a. s.; výše účasti na základním jmění: 17, 38 % INTERATOMENERGO M. CH. O.; výše účasti na základním jmění: 10, 53 %

Předmět podnikání: Projektová činnost ve výstavbě, nakládání s jadernými materiály, nakládání se zdroji ionizujícího záření, montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení, zámečnictví, nástrojařství, obráběčství, montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, činnost účetních poradců, vedení účetnictví, výroba, obchod a služby, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení [33].

Zakladatelem společnosti ŠKODA JS a. s. je společnost ŠKODA a. s., která byla založena již v roce 1859. Počátky činnosti společnosti v oblasti jaderné energetiky lze datovat k roku 1956, který byl rokem založení společnosti se současným názvem ŠKODA JS a. s. O rok později se společnost stala hlavním dodavatelem při výstavbě první československé jaderné elektrárny A-1, což mělo za následek zformování předpokladů pro vývoj firmy v dalších letech. Jaderná elektrárna A-1 byla uvedena do provozu v roce 1972.

V následujících obdobích ŠKODA JS a. s. dodala primární části postupně pro jaderné elektrárny Bohunice, Mochovce (Slovenská republika), Dukovany a také pro jadernou elektrárnu Temelín. V letech 1980 – 1992 bylo v této společnosti vyrobeno 21 reaktorových kompletů dodaných nejen do České a Slovenské republiky, ale také do zahraničí.

Nutno zmínit, že po výbuchu jaderné elektrárny v Černobylu v roce 1986 nastal celosvětový útlum jaderné energetiky a pro společnost nastalo složité období. Společnost ŠKODA JS a. s. byla nucena formulovat novou strategii, jejímž cílem bylo proniknutí na nové trhy, a to i s odlišnými produkty.

V roce 1998 došlo ke změně obchodního jména z původního ŠKODA JADERNÉ STROJÍRENSTVÍ s. r. o. na ŠKODA JS s. r. o. O rok později pak došlo k přeměně právní formy – společnost s ručením omezeným byla transformována na akciovou společnost.

Dalším významným rokem byl rok 2004, kdy do společnosti ŠKODA JS a. s. vstoupil nový vlastník – ruská společnost OMZ¹. Akciová společnost ŠKODA JS a. s. se tedy stala členem skupiny OMZ Group. Jedná se o jednu z největších ruských akciových společností, která byla založena v Jekatěrinburgu jako veřejná akciová společnost Uralské strojírenské závody, název se později změnil na Spojené strojírenské závody. V uvedeném roce 2004 k OMZ přistoupily kromě společnosti ŠKODA JS a. s. také PILSEN STEEL s. r. o.

Obr. č. 12: OMZ Group



Zdroj: Ostatní zdroje [34]

V roce 2007 společnost vyhrála výběrové řízení na realizaci projektu Obnova systému kontroly a řízení jaderné elektrárny Dukovany, dále uzavřela kontrakt s Électricité de France na zajištění speciálního zařízení pro nový blok francouzské jaderné elektrárny Flamanville

¹ OMZ = Spojené strojírenské závody (Obediňonnyje mašinostroitelnyje zavody)

určeného k transportu vyhořelého paliva. V následujících letech pak došlo k uzavření dalších významných kontraktů, například na dodávku klíčových systémů jaderného ostrova pro nové bloky jaderné elektrárny Mochovce na Slovensku, na dodávku vnitřní vestavby reaktoru pro jadernou elektrárnu Taishan 1 v Číně apod. Dále byl uzavřen kontrakt s akciovou společností ČEZ na dlouhodobé provádění údržby v českých jaderných elektrárnách Dukovany a Temelín.

5.2 Analýza interního prostředí

Interním prostředím je chápáno mikroprostředí společnosti, které může být do určité míry ovlivňováno činností firmy.

5.2.1 Výrobky a služby

Třemi základními podnikatelskými aktivitami společnosti jsou:

- **Inženýring jaderných elektráren**

V této oblasti má společnost ŠKODA JS a. s. dlouholeté zkušenosti. Realizace, koordinace a řízení rozsáhlých investičních projektů v oboru jaderné energetiky vyžaduje širokou škálu činností od vypracování prováděcího projektu až po předání dokončeného projektu zadavateli, a to vše s použitím nejmodernějších digitálních technologií.

Dokončením projektu však spolupráce se zákazníkem nekončí, ŠKODA JS a. s. dále zákazníkovi poskytuje celou řadu dalších služeb a rovněž se podílí na modernizaci dříve uskutečněných projektů.

- **Servisní činnosti**

ŠKODA JS a. s. si zakládá na bezvadném servisu a bezpečném provozu. Společnost svým klientům poskytuje komplexní řešení určená k vysoce efektivnímu provozu jaderných bloků v průběhu celé doby jejich životnosti. Všechny tyto služby jsou určeny pro jaderné elektrárny na území České republiky, Slovenska, Maďarska, Bulharska, Ukrajiny, Arménie a Finska.

V současné době je servisní činnost rozdělena do následujících skupin [36]:

- Odstávky – jedná se o plánované odstavení jaderného bloku z důvodu výměny paliva, kontroly zařízení apod.
- Údržba a plánování oprav – opravy se provádí buď periodicky na základě plánu, nebo se jedná o údržbu neplánovanou prováděnou během doby mezi jednotlivými odstávkami.

- Řízení doby života komponent – cílem řízeného stárnutí součástí je omezit poškození materiálu způsobené provozem.
- Modernizace komponent

Spektrum nabízených servisních činností je neustále rozšiřováno. V roce 2010 se rozšířila nabídka těchto služeb o servis parogenerátorů² (viz. příloha A), potrubí, kompenzátorů objemu, servopohonů a tlakových systémů.

- **Výroba jaderných zařízení**

ŠKODA JS a. s. vyrábí zařízení pro jaderné elektrárny typu VVER³ a RBMK, dále pro jaderné elektrárny typu PWR⁴ a BWR⁵. Kromě toho se zabývá produkcí speciálních zařízení určených pro skladování vyhořelého jaderného paliva.

5.2.2 Současné hlavní projekty a aktivity společnosti

Obnova systému kontroly a řízení jaderné elektrárny Dukovany

Tento projekt je největším českým jaderným projektem současné doby, jehož hodnota dosahuje výše několika miliard Kč. Nabídka společnosti ŠKODA JS a. s. byla posouzena jako nejlepší a společnost se tak stala hlavním dodavatelem zařízení určených pro modernizaci a rekonstrukci. Cílem projektu je prodloužit životnost elektrárny a zajistit její bezpečný provoz.

Dostavba jaderné části 3. a 4. bloku jaderné elektrárny Mochovce

V případě tohoto projektu vystupuje ŠKODA JS a. s. jako jeden z několika ústředních dodavatelů. Pověřením společnosti je dodat systémy prvního okruhu, vnitřní spojovací potrubí a vložené chladicí systémy.

² Parogenerátor je tepelný výměník, který slouží k přeměně vody na páru. Jejich význam spočívá v zabránění vniknutí radioaktivní páry do turbíny, což zvyšuje bezpečnost. V podstatě se lze s parogenerátorem setkat v dvouokruhových jaderných elektrárnách, které jsou tvořeny tzv. primárním okruhem – reaktor, a tzv. sekundárním okruhem - turbína.

³ VVER (vodovodjannoj energetičeskij reaktor) je jaderná technologie, která patří do skupiny tlakovodních reaktorů (tzn. moderovaných vodou) typu PWR. Jedná se o nejčastěji se vyskytující typ jaderného reaktoru, a to hlavně v zemích bývalého východního bloku, jedná se o ruský projekt. Reaktor VVER je stejný jako koncepce reaktoru označována v západní Evropě a USA jako PWR. Oba typy se používají v dvouokruhových jaderných elektrárnách.

⁴ PWR (pressurized water reactor) je rovněž tlakovodní reaktor totožný s reaktorem VVER, ovšem vyvinutý nezávisle v západních zemích.

⁵ BWR je varný reaktor (boiling water reactor) vyskytující se v jaderných elektrárnách jednookruhového typu.

Projekt MIR.1200

Projekt MIR.1200 (viz. příloha B) se týká dostavby jaderné elektrárny Temelín, a to konkrétně 3. a 4. bloku, jejichž uvedení do provozu se plánuje na roky 2019 a 2020. Tento projekt je považován za evoluční, je založen na osvědčených metodách ovšem se zvýšenou bezpečností. V podstatě se jedná o jedinečné sloučení nejposlednějších systémů kontroly.

V souvislosti s tímto projektem ŠKODA JS a. s. vytvořila dohodu o mezinárodním konsorciu, které je složeno ještě z dalších dvou společností (ZAO Atomstroyexport⁶ a OAO OKB Hidropress⁷). Firmy, které tvoří konsorcium, byly voleny tak, aby bylo možné pokrýt celou širokou škálu aktivit potřebných pro výstavbu bezpečné a moderní jaderné elektrárny.

Neméně důležitý je také výrobní program zaměřený na výrobu pohonů řídicích tyčí, které slouží k regulaci výkonu reaktoru (viz. příloha C) typu VVER. Tato produkce je určena zejména pro značně rozsáhlý ukrajinský trh. Významná jsou však i obdobná zařízení pro české, slovenské a maďarské elektrárny.

Ostatní aktivity

Podstatný podíl na tržbách společnosti dále tvoří produkce kontejnerů pro transport a skladování vyhořelého jaderného paliva.

V současné době významně vzrostl i počet zakázek ve sféře servisu pro jaderné elektrárny, a to zejména v důsledku uzavření smlouvy s dlouhodobou platností na servis reaktoroven všech bloků jaderných elektráren v České republice. Smlouva byla uzavřena se společností ČEZ a. s., která je provozovatelem jaderných elektráren na tomto území.

⁶ ZAO Atomstroyexport JSC je přední ruskou strojírenskou společností v oblasti konstrukce zařízení pro jadernou energetiku. Tato společnost je členem korporace „Rosatom“ a v současné době se podílí na několika rozsáhlých, převážně zahraničních, projektech současně. Společnost má padesátileté zkušenosti v oblasti jaderné energetiky. ZAO je zkratka Zakrytoe Akcionernoje Obščestvo, to znamená, že jde o uzavřenou akciovou společnost.

⁷ OAO OKB Hidropress je rovněž ruskou společností, která slučuje design, teoretické, analytické, výrobní činnosti a výzkum a vývoj jaderných reaktorů určených pro elektrárny se zvýšenou bezpečností a konkurenceschopných nejen v Rusku, ale i v zahraničí. Na rozdíl od společnosti ZAO Atomstroyexport se jedná o otevřenou akciovou společnost.

5.2.3 Organizační struktura

Organizační schéma akciové společnosti ŠKODA JS a. s. je znázorněno v příloze D.

Vrcholovým orgánem akciové společnosti je valná hromada. Statutární orgánem je představenstvo společnosti, které má v současné době 8 členů. Kontrolní pravomoc má dozorčí rada, jež je tvořena šesti⁸ členy.

Vedením společnosti je pověřen **generální ředitel**, zástupce generálního ředitele pro ekonomiku a finance, zástupce generálního ředitele pro administrativu a dále ředitelé jednotlivých divizí a úseků. Podnik je rozčleněn do čtyř divizí a několika úseků.

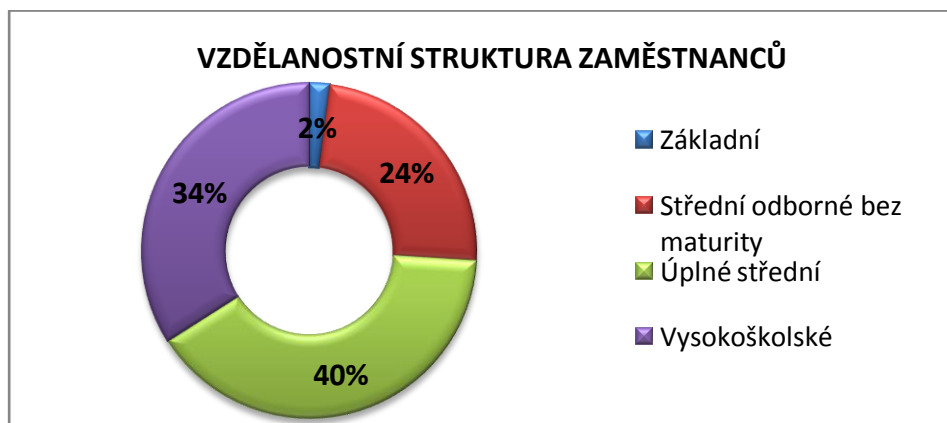
Divize jsou tvořeny v závislosti na vykonávaných aktivitách. Divize D1 se zabývá inženýringem jaderných elektráren, další se stará o servis jaderných elektráren, divize D3 je zaměřena na výrobu jaderných zařízení, poslední čtvrtá divize realizuje projekt obnovy systému kontroly a řízení jaderné elektrárny Dukovany (SKŘ).

Úseky společnosti jsou zaměřeny na obchod, personalistiku, management jakosti a techniku. Přímou kancelář zástupce generálního ředitele pro ekonomiku a finance spadá oddělení business controllingu a financí.

5.2.4 Zaměstnanecká politika a firemní kultura

Ve společnosti jsou nejvíce obsazovány pozice projektantů, konstruktérů, technologů, výpočtářů apod. Uplatní se zde tedy zejména absolventi technických vysokých nebo středních škol, strojních učebních oborů, ale i absolventi vysokých škol s ekonomickým zaměřením. Vzdělanostní strukturu pracovníků znázorňuje následující graf.

Graf č. 1: Vzdělanostní struktura zaměstnanců ŠKODA JS a. s. k 31. 12. 2010



Zdroj: Výroční zprávy společnosti

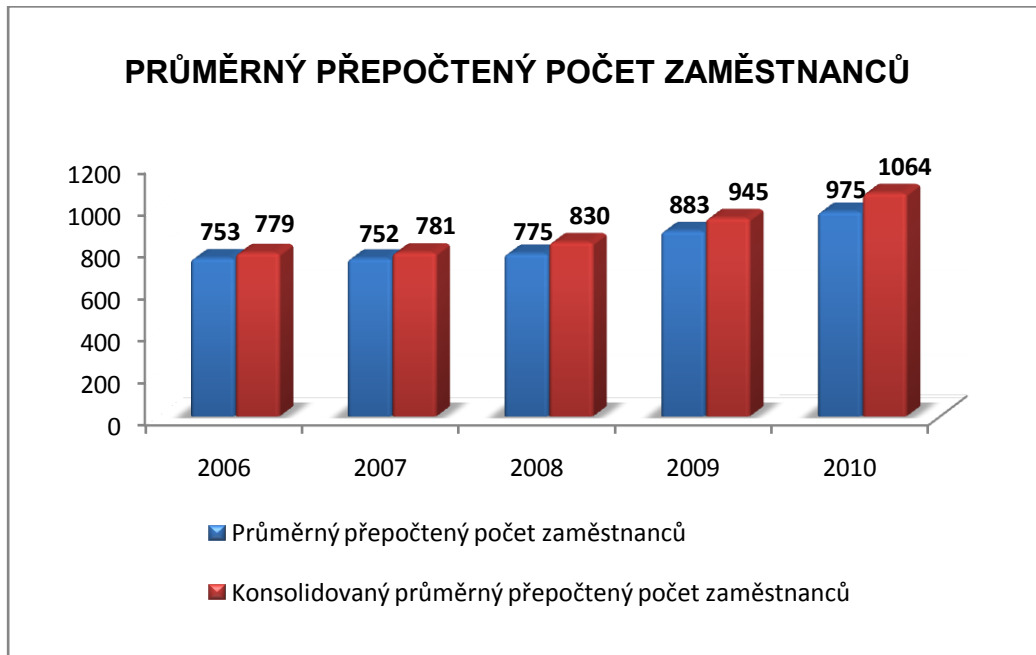
⁸ Stav k 30. 4. 2011

Společnost ŠKODA JS a. s. přikládá veliký význam personální politice, protože zastává názor, že základem úspěchu jsou kvalitní lidé. S rozvojem společnosti úzce koreluje i požadavek na zvyšování rozsahu vykonávaných prací, zlepšování schopností zaměstnanců, jejich vzdělávání a samozřejmě také roste potřeba nových pracovních sil. Včetně různých forem podpory vzdělávání zaměstnanců je kladen důraz také na soulad individuálních cílů pracovníků s cíli společnosti a vytváření dobrých vztahů mezi lidmi ve společnosti, což má za následek pozitivní a hodnotnou firemní kulturu. V roce 2010 společnost vynaložila na **vzdělání** svých zaměstnanců více než 3 miliony korun. Kromě zlepšování jazykových schopností a rozšiřování odborných znalostí v souladu s platnými právními předpisy byly vzdělávací programy zaměřeny také na prohloubení vědomostí v oblasti jaderné energetiky.

Za rok 2006 činil **průměrný přepočtený počet zaměstnanců** 753, což znamenalo zvýšení v porovnání s předchozím rokem o 24. V následujícím roce průměrný přepočtený počet zaměstnanců klesl o 1, tj. byl ve výši 752. Během dalšího roku se již průměrný přepočtený počet zvýšil, a to na 775. V tomto roce rovněž vzrostl podíl vysokoškolsky vzdělaných zaměstnanců na 34,8 %. K většímu nárůstu počtu zaměstnanců došlo v roce 2009, kdy průměrný přepočtený počet zaměstnanců byl ve výši 883. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v roce 2010 činil 975, oproti předchozímu roku tedy došlo ke zvýšení počtu zaměstnanců o 92. Z toho počet zaměstnanců na dělnických pozicích vzrostl o 30 průměrných přepočtených zaměstnanců. Na pozicích projektantů, konstruktérů, technologů a nákupčích vzrostl průměrný přepočtený počet zaměstnanců o 60.

Výše uvedené údaje se týkají pouze společnosti ŠKODA JS a. s., to znamená, že není zahrnuta dceřiná společnost ŠKODA SLOVAKIA a. s. Konsolidovaný průměrný přepočtený počet zaměstnanců je v následujícím grafu znázorněn červeně.

Graf č. 2: Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců a konsolidovaného průměrného přepočteného počtu zaměstnanců v letech 2006 – 2010



Zdroj: Vlastní vypracování na základě výročních zpráv společnosti (2012)

Mimo jiné společnost ŠKODA JS a. s. spolupracuje se Západočeskou univerzitou. Zkušení odborníci ze společnosti se podílejí na externí výuce v oborech zaměřených na jadernou energetiku. Účelem této spolupráce je zvýšení úrovně nastupujících absolventů vysokých škol. Ve spolupráci se Západočeskou univerzitou se společnost zapojila do řady projektů týkajících se lidských zdrojů (např. projekty „*Příprava kvalitních výzkumných pracovníků pro konstrukční a technologický vývoj reaktorů IV. generace*“, „*Inovace vzdělávání strojních inženýrů pro jadernou energetiku*“ [37] apod.) Dále společnost umožňuje ve svých provozovnách dlouhodobou praxi učňů.

Pro všechny zaměstnance společnosti je závazný etický kodex. **Etický kodex** společnosti ŠKODA JS a. s. obsahuje požadavek na:

- reprezentativní chování a vystupování pracovníků nejen v pracovní době, ale i mimo ni, aby bylo zachováno dobré jméno společnosti;
- čestné jednání ve vztahu k obchodním partnerům;
- profesionalitu;
- slušné chování k ostatním kolegům;

- zodpovědný přístup k majetku společnosti, jeho svědomité využití a ochrana majetku před poškozením.

Dále je vyzdvížena společenská zodpovědnost a s ní související odpovědné chování k prostředí i celé společnosti. Neméně důležitý je také požadavek na mlčenlivost o všech skutečnostech, které pracovníci získají během pracovního poměru ve společnosti.

5.2.5 Marketing

Veškeré marketingové záležitosti jsou v kompetenci obchodního úseku.

5.2.6 Výzkum a vývoj

V organizační struktuře společnosti není vytvořen žádný úsek se specializací na výzkum a vývoj. Tato problematika je věcí jednotlivých divizí, přesto je však výzkum a vývoj řízen a kontrolován speciálním útvarům Vývoj v divizi D3 Jaderné zařízení. Vývojové aktivity jsou dlouhodobě orientovány na prodloužení doby životnosti ústředních složek jaderných elektráren a zvyšování jejich spolehlivosti a dále rozvoj nových, spolehlivějších a inovovaných produktů.

V minulých letech se vývoj zaměřoval především na nová speciální zařízení a nové technologie určené k diagnostice a k opravám reaktoroven jaderných elektráren Dukovany a Temelín.

5.2.7 Řízení jakosti a ochrana životního prostředí

Ve své strategii společnost vyzdvihuje důležitost permanentního rozvoje a zlepšování zavedeného **integrovaného systému managementu jakosti (IMS)**, který propojuje požadavky managementu jakosti (QMS), environmentálního managementu (EMS) a řízení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. V roce 2010 proběhla obnova certifikace integrovaného systému řízení jakosti. Během recertifikačního auditu prověřujícího připravenost IMS společnost obhájila i certifikaci ASME a obdržela certifikát NS dle **ASME Code**⁹. Stala se tak jediným vlastníkem tohoto certifikátu na celém území střední Evropy. Ve stejném roce dále proběhly audity provedené klientskými společnostmi ČEZ, GNS¹⁰ a Slovenské elektrárne. Tyto audity byly nezbytné k prodloužení pozice ŠKODY JS a. s. jako dodavatele.

⁹ ASME – Americká společnost strojních inženýrů (American Society of Mechanical Engineers); ASME Code je mezinárodní předpis týkající se konstrukcí tlakových nádob, parních generátorů a tlakových potrubí. Dnes je ASME Code ve světě velmi rozšířený a stává se téměř nezbytným předpisem, který musí být dodržovaný v mezinárodním obchodě. Tento předpis by měl zaručit vysokou bezpečnost, vynikající kvalitu a spolehlivost.

¹⁰ Německá společnost Gesellschaft für Nuklear-Service mbH.

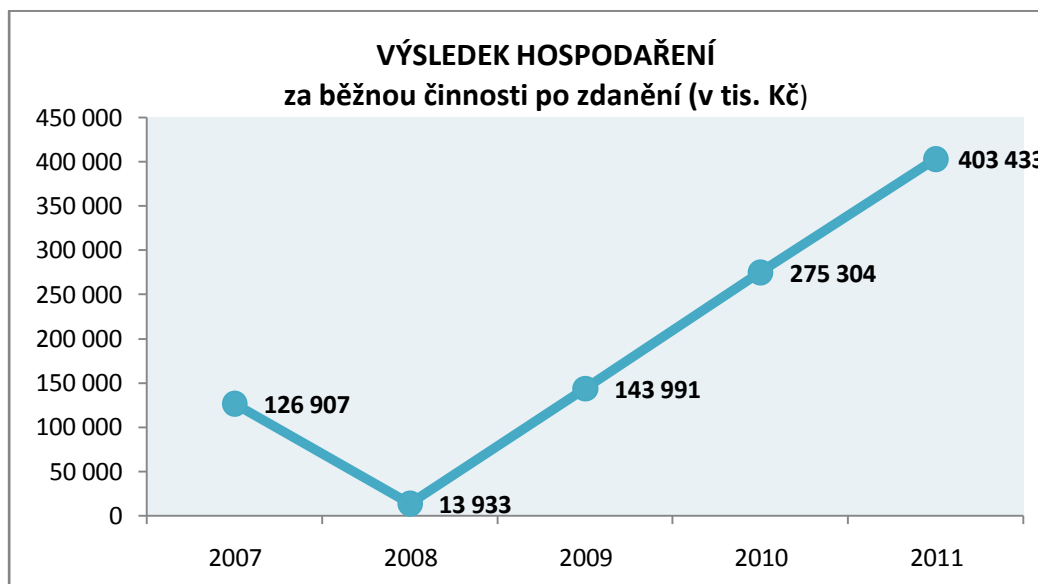
Společnost neopomíjí ani vliv své činnosti na **životní prostředí**, neboť je často pod nátlakem zainteresovaných skupin, což může mít velký vliv na výsledky společnosti. Z tohoto důvodu je ochrana životního prostředí zohledněna ve strategii společnosti i každodenních činnostech.

Nutnost udržet vysokou kvalitu produkce, úroveň ochrany životního prostředí a bezpečnosti a ochrany zdraví při práci souvisí nejen se snahou dosáhnout určitého postavení společnosti na trhu ve srovnání s konkurencí, ale kvalita je rozhodující i pro budoucí bezpečné a spolehlivé fungování jaderných elektráren. V první řadě musí společnost dodržovat požadavky vyplývající z české legislativy, které se týkají podmínek pro výrobu, instalaci a provoz jaderných zařízení. V České republice se jedná o tzv. Atomový zákon.

5.2.8 Ekonomická situace společnosti

Společnost ŠKODA JS a. s. dosáhla v roce 2007 zisku po zdanění ve výši 126 907 tis. Kč, v následujícím roce zisk poklesl na výši 13 933 tis. Kč, rok 2009 byl úspěšnější a byl vykázán zisk po zdanění 143 991 tis. Kč. V následujícím roce společnost dosáhla téměř dvojnásobného zisku oproti předchozímu roku, tj. jeho výše činila 275 304 tis. Kč. V roce 2011 je vykázán zisk po zdanění ve výši 403 433 tis. Kč, což je opět výrazné zvýšení v porovnání s rokem 2010. Vývoj výsledku hospodaření je zachycen v grafu číslo 3.

Graf. č. 3: Vývoj výsledku hospodaření po zdanění v tis. v letech 2007 – 2011



Zdroj: Vlastní vypracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

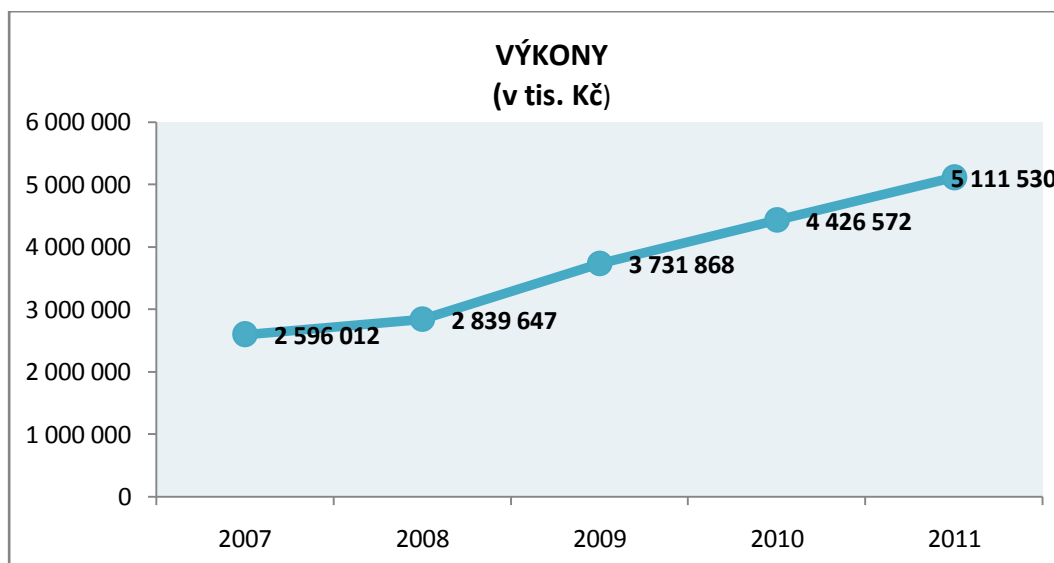
Je zřejmé, že zisk po zdanění v jednotlivých letech od roku 2008 vykazuje rostoucí trend. Pouze v roce 2008 došlo k poklesu výsledku hospodaření oproti předchozímu roku. Tento pokles přikládá společnost celkovému nepříznivému makroekonomickému vývoji, kdy mimo

jiné významně poklesla důvěra klientů ve stabilitu celé řady institucí a nejistotou vůči mateřským společnostem. Dalším významným důvodem byla odlišná struktura realizovaných obchodních případů, v níž bylo menší zastoupení zakázek s vyšší přidanou hodnotou. Tyto skutečnosti ilustrují i grafy číslo 4 a 5. Z grafu číslo 4, který zobrazuje vývoj výkonů v jednotlivých letech, je zřejmé, že výkony v tis. Kč v roce 2008 nepoklesly, naopak se mírně zvýšily oproti roku 2007. Na druhou stranu přidaná hodnota se v roce 2008 ve srovnání s rokem 2007 o něco snížila. V roce 2008 rovněž vzrostla odložená daň.

Růst zisku v dalších letech byl zapříčiněn zejména efektivním způsobem řízení průběhu realizace obchodních případů, analýzou a zdůvodňováním nákladů režijního charakteru. Současně došlo ke snížení plánovaného nábory nových zaměstnanců a zvýšení produktivity práce, což mělo za následek pokles mzdových nákladů. Rok 2011 lze považovat za dosud nejúspěšnější rok v novodobé historii společnosti.

V jednotlivých letech se zvyšovaly i výkony společnosti. Graf číslo 4 ilustruje vývoj výkonů v tisících Kč.

Graf. č. 4: Výkony v tis. Kč v letech 2007 - 2011

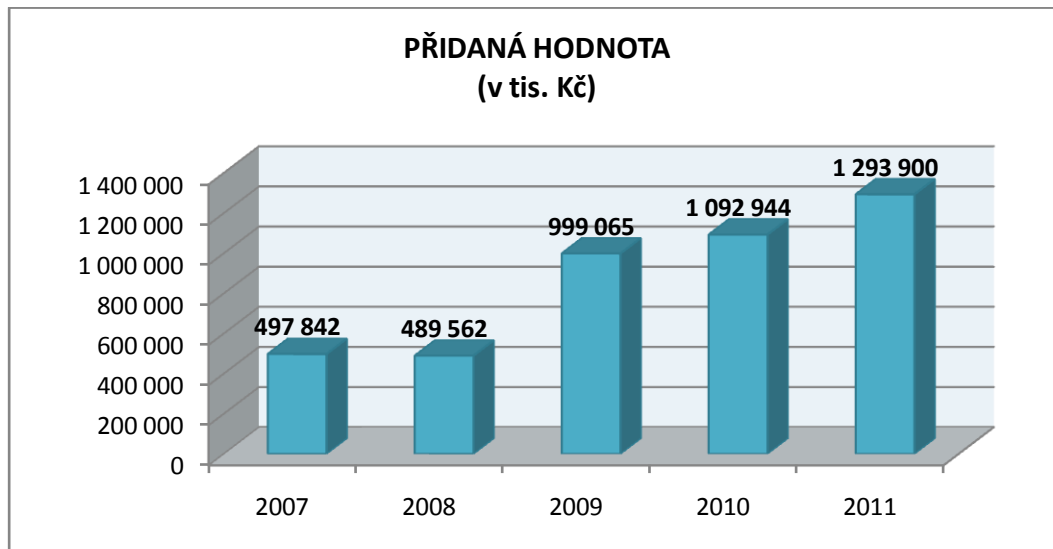


Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Výkony v tis. Kč v letech 2007 a 2008 se nijak výrazně neliší. K viditelnějšímu zvýšení výkonů došlo v roce 2009 z důvodu úspěšného dokončení a fakturace kontraktu uzavřeného na obnovu systému kontroly řízení v jaderné elektrárně Dukovany. V dalším roce byl růst výkonů zapříčiněn úspěšnou realizací projektu dostavby 3. a 4. bloku jaderné elektrárny Mochovce na Slovensku.

Společnost považuje za velmi výrazný úspěch růst přidané hodnoty. Produktivita práce z přidané hodnoty na pracovníka každoročně přesahuje od roku 2009 částku 1 mil. Kč.

Graf. č. 5: Vývoj přidané hodnoty v tis. Kč v letech 2007 - 2011



Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

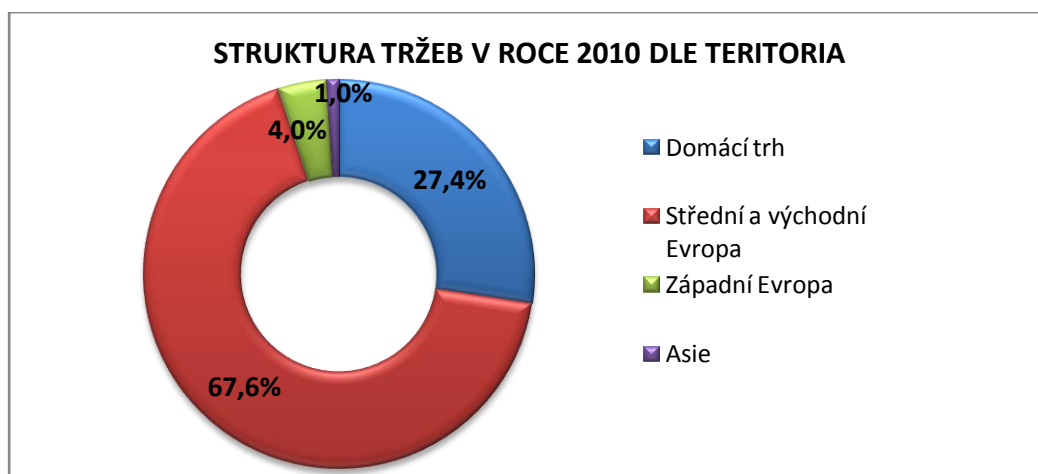
5.3 Analýza externího prostředí

Analýza externího prostředí by měla primárně sloužit k identifikaci příležitostí a ohrožení v okolí podniku. Zjištěné příležitosti by se měl podnik snažit maximálně využít a přitom se vyhnout hrozbám, případně alespoň zmírnit jejich dopady. Externí prostředí je možné rozdělit na makroprostředí, které tvoří podmínky obecně platné pro všechny podniky a jediný podnik jej nemůže svojí činností nijak ovlivnit, a mezoprostředí, které zahrnuje řadu faktorů spojených s oborem podnikání. Tyto faktory již podnik může do určité míry ovlivňovat.

5.3.1 Ekonomické prostředí

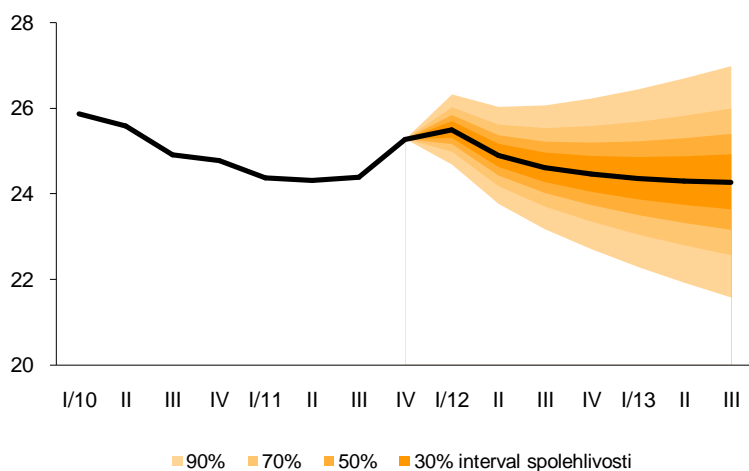
Ekonomické prostředí je charakterizováno zejména hlavními makroekonomickými ukazateli.

Společnost ŠKODA JS a. s. exportuje převážnou část svých produktů a služeb do zahraničí. Z grafu číslo 6 ilustrujícího strukturu tržeb společnosti v závislosti na tom, z jakých zemí tržby plynou, vyplývá, že nejvíce zakázek je realizováno na území střední a východní Evropy.

Graf. č. 6: Struktura tržeb v roce 2010 dle teritoria

Zdroj: Výroční zprávy společnosti

Výsledky společnosti tedy mohou být ovlivněny vývojem měnových kurzů, zejména vývojem kurzu CZK/EUR. V současné době tento kurz klesá, což znamená, že koruna posiluje.

Graf č. 7: Prognóza vývoje měnového kurzu

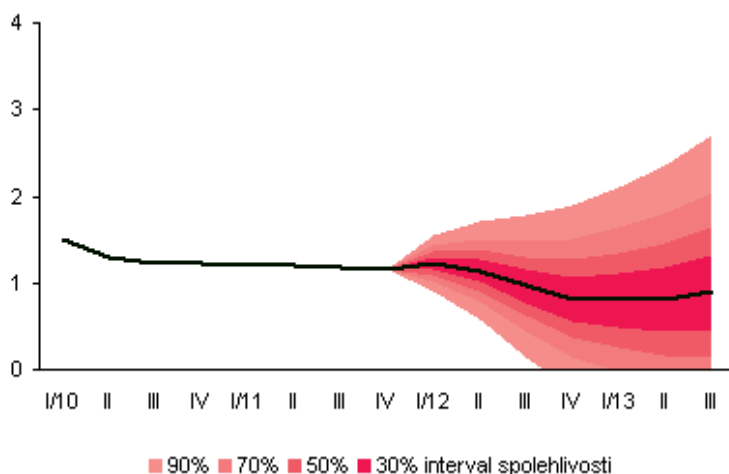
Zdroj: Ostatní zdroje [27]

Z uvedeného obrázku je evidentní, že Česká národní banka očekává (po výkyvu na začátku roku 2012) mírný pokles měnového kurzu i v následujících obdobích. Posilování koruny způsobuje, že domácí produkce se stává pro zahraniční subjekty relativně dražší, což by za určitých okolností mohlo ohrozit získání některých zakázek. Společnost však věnuje pozornost ošetření měnových rizik. Kromě běžných transakcí, jako jsou bezhotovostní úhrady pohledávek a závazků v cizích měnách, se ve společnosti vyskytují finanční deriváty

označované jako FX transakce¹¹. Tyto transakce tvoří v drtivé většině prodej či nákup EUR za českou měnu. Posilování koruny pak má pozitivní vliv na výsledky těchto transakcí.

Kromě měnových kurzů má vliv na výsledky společnosti také vývoj úrokových sazeb. Společnost ŠKODA JS a. s. spolupracuje s celou řadou renomovaných bank a vzhledem k dobrým výsledkům hospodaření a zvládnutí velkých a náročných projektů banky obnovily záruční i úvěrové linky i v dalším období. Aktuální prognóza vývoje úrokových sazeb (PRIBOR 3M) je mírný pokles úrokových sazeb po celý rok 2012, což by mohlo znamenat nižší nákladové úroky. Pro zhodnocení jednoznačného vlivu změn úrokových sazeb je však nutné vycházet také z konkrétních smluvních podmínek mezi bankami a společností ŠKODA JS a. s. Společnost má smlouvené kontokorentní úvěry u třech bank. Ve všech případech se úroková sazba určuje jako součet sazby PRIBOR a marže banky. Vzhledem k tomu, že marže banky je v konstantní výši, rozhodující bude vývoj právě úrokové sazby.

Graf č. 8: Prognóza úrokových sazeb (3M PRIBOR)



Zdroj: Ostatní zdroje [27]

Z grafu je zřejmé, že se očekává mírný pokles úrokových sazeb, a to z 1,0% výše na 0,9 %. Při fixních bankovních maržích bude docházet k poklesu úrokových sazeb smlouvených kontokorentních úvěrů. Vývoj úrokových sazeb je spojen s určitou mírou nejistoty, k vývoji v nejtmašším pásmu dojde jen s 30% spolehlivostí.

¹¹ FX transakce je promptní devizová operace, která spočívá v nákupu nebo prodeji určitého objemu prostředků v jedné měně za určitý objem prostředků v druhé měně, a to za pevně stanovený směnný kurz, jehož stanovení vychází z aktuální situace nabídky a poptávky daných měn na mezibankovním devizovém trhu. Taková výměna deviz za smluvní kurz zpravidla vede k úspoře konverzních nákladů [28].

5.3.2 Legislativa

Společnost ŠKODA JS a. s. musí pochopitelně dodržovat legislativu obecně platnou na území České republiky. Musí být věnována pozornost neustálým změnám a novelizacím v daňových zákonech a obchodním zákoníku apod.

Kromě zákonů tohoto typu se musí společnost podřizovat i řadě dalších zákonů a předpisů, které vyplývají ze specifické činnosti firmy. Mezi takové zákony patří např. zákon č. 458 z roku 2000, tzv. **energetický zákon**, upravující podmínky podnikání, výroby a výkonu státní správy v energetických odvětvích.

Atomový zákon¹² č. 18/1997, který je doplněn o celou řadu vyhlášek, např. o vyhlášku č. 132/2008 Sb. O systému jakosti při provádění a zajišťování činností souvisejících s využíváním jaderné energie a radiačních činností a o zabezpečení jakosti vybraných zařízení s ohledem na jejich zařazení do bezpečnostních tříd a o vyhlášku č. 307/20.02 Sb. Vyhláška Státního úřadu pro jadernou bezpečnost o radiační ochraně [36].

Protože ŠKODA JS a. s. dodává i do dalších západoevropských a východoevropských zemí, musí zohledňovat při realizaci své produkce celou řadu dalších standardů a norem.

5.3.3 Technologické prostředí

V oblasti jaderné energetiky je velký důraz kladen na kvalitu a hlavně bezpečnost. Z tohoto důvodu je nutné sledovat nejnovější technologie, které povedou k dokonalejší produkci. Společnost ŠKODA JS a. s. disponuje vysokým počtem zkušeného a kvalifikovaného personálu, který je schopen pracovat s nejmodernějšími technologiemi.

V jednotlivých divizích společnosti jsou prováděny práce zaměřené na vývoj speciálních technologií, které povedou k inovaci a výrobě takových výrobků, pro které bude charakteristická vyšší spolehlivost, delší doba životnosti a pohodlnější obsluha. Na zajištění nových a modernějších technologií vynakládá společnost každoročně nemalé investice.

5.3.4 Ekologie

Činnost společnosti ŠKODA JS a. s. úzce souvisí s jadernou energií. V současné době se proti jaderné energii staví celá řada hnutí, například nadnárodní sdružení Greenpeace. Příkladem za Českou republiku může být občanské sdružení Jihočeské matky, které se zaměřuje hlavně na zlepšení úrovně informovanosti veřejnosti v oblasti jaderné energetiky a alternativních energetických zdrojů. Výstavbu dalších jaderných bloků v tuzemských jaderných elektrárnách

¹² Jako Atomový zákon se označuje zákon o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření.

nepodporuje ani politická strana – Strana zelených. Důvodem takového odporu může být i výbuch jaderné elektrárny v Černobyli v roce 1986. K posílení odporu pak ještě mohly přispět události v japonské Fukušimě po zemětřesení v loňském roce, což mělo mimo jiné za následek uzavření jaderných elektráren v některých zemích světa. Je třeba si však uvědomit, že při provozu jaderných elektráren nedochází k uvolňování téměř žádných emisí, navíc současné technologie jsou již tak vyspělé a kontrola tak přísná, že událostem zaviněným nedodržáním určitých podmínek nebo nevhodnými konstrukcemi je téměř zabráněno.

Kromě uvědomění si možného dopadu na životní prostředí způsobeným haváriemi jaderných elektráren, jejichž příčinou by mohlo být nekvalitní zařízení, neopomíjí společnost ŠKODA JS a. s. ani vliv samotné výrobní činnosti. Ve svojí strategii věnuje pozornost mimo jiné i ochraně životního prostředí. V souladu se zodpovědným přístupem k životnímu prostředí je zavedení integrovaného systému managementu, jehož součástí je i norma ČSN EN ISO 14001:2005 – systém ochrany životního prostředí. Společnost si ale uvědomuje, že samotná certifikace nestačí a ekologické aspekty je nutné zohledňovat při každodenních činnostech. Současně je nutné brát na ně ohled i při výběru obchodních partnerů.

Přestože provoz jaderných elektráren je mnohem ekologičtější, nedostatky a havárie jaderných elektráren včetně jejich zařízení mají velmi negativní dopad na životní prostředí a společnost a mohou převýšit nad pozitivními stránkami. Všechny uskutečněné nehody měly za následek útlum této oblasti, i když většinou jen dočasný. Ekologické aspekty tedy hrají velmi důležitou roli a mohou ve velké míře ovlivnit hospodářské výsledky společnosti. V podstatě lze tvrdit, že celá oblast jaderné energie a její přežití závisí na bezpečnosti a také přístupu veřejnosti.

5.3.5 Charakteristika oboru

Strojírenská činnost společnosti ŠKODA JS a. s. je úzce spojena s oblastí jaderné energetiky, která kromě produkce energie v jaderných elektrárnách zahrnuje rovněž projektování a konstrukce jaderných reaktorů. Tento obor v souvislosti s haváriemi některých jaderných elektráren pocítil útlum, ovšem v aktuálním roce lze opět mluvit o renesanci jaderné energetiky. V současné době energie vyprodukovaná jadernými elektrárnami pokryje okolo 15 % celosvětové spotřeby elektřiny.

V rámci Evropské unie se aktuálně plánuje do následujících let výstavba až několika stovek nových atomových elektráren, důvodem je zejména neustálý růst spotřeby elektrické energie a

také stáří stávajících elektráren. Pokud se budou nové projekty skutečně realizovat, bude to znamenat velkou příležitost pro společnost ŠKODA JS a. s.

Rovněž se plánuje výstavba několika jaderných elektráren ve Vietnamu, přičemž každá tato elektrárna bude mít čtyři jaderné reaktory. Koncem roku 2011 byly schváleny první dvě elektrárny, na jejichž výstavbě se bude podílet i ŠKODA JS a. s. Společnost může využít příležitosti a podílet se následně i na realizaci dalších elektráren ve Vietnamu. V tomto případě může těžit zejména ze skutečnosti, že je členem konsorcia tvořeného dalšími dvěma ruskými společnostmi (ZAO Atomstroyexport a OAO OKB Hidropress). Ve spolupráci s těmito velkými firmami může pokrýt celou širokou škálu činností, které jsou potřebné pro realizaci moderní a bezpečné jaderné elektrárny

Stavbu nových jaderných reaktorů plánuje také Rusko. Do roku 2020 předpokládá realizaci až 22 nových reaktorů a k tomu ještě řadu dalších malých reaktorů.

5.3.6 Zákazníci

Zákazníky společnosti ŠKODA JS a. s. jsou téměř ve všech případech velké tuzemské i zahraniční elektrárenské společnosti z oboru jaderné energetiky. Mezi významné zákazníky patří například společnost ČEZ a. s., pro kterou ŠKODA JS a. s. provádí kompletní rekonstrukci řídicího systému na jaderné elektrárně Dukovany. S touto firmou probíhala spolupráce i v minulosti, příkladem může být například uvedení do provozu prvních dvou bloků jaderné elektrárny Temelín. ŠKODA JS a. s. má s akciovou společností ČEZ uzavřeny dlouhodobé rámcové smlouvy na údržbu logického celku Reaktorovna pro jaderné elektrárny Dukovany a Temelín. Zadavatelem celé řady zakázek v předešlém roce byla také společnost Areva NP (Areva Nuclear Power), pro kterou firma vyráběla vnitřní části reaktoru a provedla manipulační a montážní služby.

Kromě českých jaderných elektráren Temelín a Dukovany a slovenské jaderné elektrárny Mochovce jsou velmi významnými zákazníky také zahraniční jaderné elektrárny, například arménská JE Metsamor, ve které bylo provedeno vyhodnocení radiační zátěže tlakové nádoby reaktoru, nebo JE Paks v Maďarsku, pro kterou se kvalifikovalo zkoušení závitových hnízd vířivými proudy a současně se prováděla kvalifikace zkoušení svorníků taktéž vířivými proudy a ultrazvukem, jaderná elektrárna Taishan v Číně, se kterou byl uzavřen kontrakt na výrobu vnitřních částí reaktoru EPR¹³, a finská jaderná elektrárna Olkiluoto.

¹³ EPR je jaderný reaktor, jehož výroba je založena na evolučních technologiích, reaktor tohoto typu je tedy označován jako evoluční (Evolutionary Power Reactor).

5.3.7 Dodavatelé

Dodavatelé společnosti jsou stejně jako v případě zákazníků zejména velké společnosti. Na každou zakázku jsou obvykle sjednání jiní dodavatelé, ale při realizaci některých projektů společnost spolupracuje po celou dobu se stejnými dodavatelskými firmami. Jako příklad hlavních dodavatelů lze uvést společnosti BRUSH SEM s. r. o., která se zabývá výrobou turbogenerátorů, elektropohonů pro jaderné tyče a jejich servisem, Gammalux NDT primárně se zabývající nedestruktivními zkouškami materiálů, nebo SEELE CZ. Dále společnosti SIGMA GROUP a. s., Chemcomex a. s., MODŘANY Power a. s., které vyrábějí potrubí. Důležitými dodavateli jsou rovněž velké ocelářské společnosti jako například PILSEN STEEL s. r. o. Dlouhodobější spolupráce s těmito společnostmi na jednotlivých projektech je založena na zkušenostech a je oboustranně poměrně výhodná. ŠKODA JS a. s. již zná své dodavatele a ví, že se může na ně spolehnout. Nutno dodat, že některé společnosti, například PILSEN STEEL s. r. o., jsou sice dodavatelem některých součástí, na druhou stranu vystupují současně jako odběratelé.

5.3.8 Konkurence v oboru a pozice na trhu

Za konkurenta akciové společnosti ŠKODA JS a. s. lze za určitých podmínek považovat francouzskou společnost Areva, která sídlí v Burgundsku. Tato firma je považována za jednoho z nejvýznamnějších výrobců jaderné technologie, tj. jaderných reaktorů, parogenerátorů apod. V současné době tato společnost výrazně posiluje své kapacity, z čehož lze usuzovat, že se chce zaměřit na získání většího podílu na trhu. Tato společnost vystupuje současně v pozici zákazníka, avšak může existovat určité riziko, že společnost Areva získá některé zakázky, o které bude usilovat i ŠKODA JS a. s. V konkurenčním postavení je Areva NP vůči společnosti ŠKODA JS a. s. například v případě dostavby jaderné elektrárny Temelín.

Další takovou firmou je firma Westinghouse. Tato společnost nabízející technologie a služby v oblasti jaderné energetiky pochází z Ameriky, ale pobočky má v řadě zemí včetně České republiky.

Nutno podotknout, že obě tyto společnosti nemohou být považovány za výhradní konkurenty v pravém slova smyslu. Na jednu stranu mohou působit jako konkurenční firma, která se uchází o pozici hlavního dodavatele na stejném projektu jako společnost ŠKODA JS a. s. Na druhou stranu však ŠKODA JS a. s. s těmito firmami v řadě případů spolupracuje. Například v minulých letech měla ŠKODA JS a. s. uzavřené kontrakty se společností Areva NP na

dodávku vnitřních částí reaktoru včetně manipulace a montáže. K výraznému posílení pozice vedla i dodávka klíčových reaktorových technologií této společnosti. Kontrakty jsou uzavřeny i s pobočkami společnosti Westinghouse, konkrétně s Westinghouse Sweden AB. V roce 2010 se například jednalo o kontrakt na dodávku více než 400 párů hlavíc a patič palivových souborů.

ŠKODA JS a. s. se podílí na realizaci rozsáhlých projektů, jejichž hodnoty se pohybují až ve výši stovek milionů. Je pochopitelné, že při takto významných projektech bude spolupracovat více firem. Účast na takových projektech a spolupráce s podobnými společnostmi pomáhá společnosti ŠKODA JS a. s. prohlubovat vlastní know-how. Současně je dosahováno velmi příznivých výsledků. Můžeme tedy říci, že těží a učí se ze spolupráce na velkých projektech s ostatními společnostmi podobného zaměření.

Vzhledem k ekonomickým výsledkům v jednotlivých letech a účasti na rozsáhlých investičních projektech lze považovat tržní pozici akciové společnosti ŠKODA JS a. s., jakožto výrobce zařízení pro jadernou energetiku, za poměrně silnou.

5.4 SWOT analýza společnosti ŠKODA JS a. s.

Smyslem interní a externí analýzy společnosti je odhalení slabých a silných stránek a identifikace příležitostí a hrozeb. Pro vyhodnocení vzájemných vztahů těchto zjištěných faktorů se používá SWOT analýza.

Silné stránky (strengths):

1. dlouholetá tradice a zkušenosti;
2. používání nejmodernějších digitálních technologií;
3. členství ve skupině OMZ Group;
4. vlastnictví certifikátu NS dle ASME Code (jediný vlastník tohoto certifikátu na celém území střední Evropy), který zaručuje vysokou bezpečnost, kvalitu a spolehlivost;
5. růst zisku a dobrá finanční pozice;
6. každoroční růst přidané hodnoty a produktivity práce z přidané hodnoty na pracovníka.

Slabé stránky (weaknesses):

1. obtížná nahraditelnost zaměstnanců na některých pozicích;

2. chybí snaha o vytváření pozitivního vnímání jaderné energetiky a jaderného strojírenství veřejností.

Příležitosti (opportunities):

1. plánované projekty výstavby nových jaderných elektráren na území Evropské unie;
2. projekty výstavby jaderných elektráren ve Vietnamu;
3. zamýšlená výstavba nových jaderných reaktorů v Rusku;
4. rostoucí spotřeba elektrické energie a s tím spojený rostoucí význam jaderné energetiky, což by mohlo vést ke zvýšení produkce společnosti;
5. využívání výhod plynoucích z dlouhodobých smluv se zákazníky a dodavateli;
6. využívání výhod plynoucích ze spolupráce s řadou významných světových firem.

Hrozby (threats):

1. havárie a nedostatky světových jaderných elektráren a s tím související nepříznivé vlivy na životní prostředí a společnost;
2. negativní medializace jaderných elektráren;
3. růst úrokových sazeb;
4. nepříznivý vývoj měnových kurzů.

Srovnání výsledků je provedeno v tabulce. V řádcích jsou uvedeny silné a slabé stránky, ve sloupcích příležitosti a hrozby. Do tabulky se doplňují znaménka plus a minus. V případě, že mezi uvedenými faktory neexistuje žádný vztah, je uvedena nula. Znaménko plus se udává v případě, že silná stránka umožní využít příležitosti a eliminuje hrozby, nebo když bude slabá stránka vyvážena změnou v okolí podniku. Znaménko minus se používá, když bude silná stránka omezena změnou v okolí podniku. U slabých stránek se uvádí v případě bránění podniku vyhnout se ohrožení [3].

Tab. č. 3: SWOT analýza

	Příležitosti						Hrozby				Σ +	Σ -
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	1.	2.	3.	4.		
Silné stránky												
1.	+	+	+	+	+	+	+	+	0	0	8	0
2.	+	+	+	+	+	+	+	+	0	0	8	0
3.	0	+	+	+	+	0	0	0	0	0	4	0
4.	+	+	+	+	+	+	+	+	0	0	8	0
5.	0	0	0	0	+	+	0	0	+	+	4	0
6.	+	+	+	+	0	0	0	0	0	0	4	0
Slabé stránky												
1.	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	0	4
2.	-	-	-	-	-	-	0	-	0	0	0	7
Σ +	4	5	5	5	5	4	3	3	1	1		
Σ -	2	2	2	2	1	1	0	1	0	0		

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Dlouholetá tradice a s tím spojené získané zkušenosti mohou být výhodou při usilování o získání zakázek. Současně může vést ke zlepšení vyjednávací schopnosti při dojednávání smluvních podmínek. Čím starší a zkušenější společnost, tím lepší má postavení vůči ostatním firmám, ať spolupracujícím, dodavatelským nebo odběratelským.

Při použití nejmodernějších digitálních technologií roste kvalita produkce. Vysoká kvalita a bezpečnost je jedním z rozhodujících faktorů prosazení firmy. Skutečnost, že jaderné elektrárny, zákazníci společnosti, odebírají nejmodernější, velmi kvalitní a bezpečné součásti, může současně zlepšit vnímání tohoto typu elektráren veřejností.

Členství v ruské skupině OMZ Group může být výhodné zejména v boji s konkurencí o získání zakázek v Rusku, ale také ve Vietnamu, protože tato země má s Ruskem lepší vztahy než například americké země. Členství ve skupině může zlepšit vyjednávací schopnost firmy

a smlouvy se zákazníky a dodavateli tak mohou být výhodnější. Členství naopak nemá vliv na možnost využít příležitosti čerpat výhody ze spolupráce s významnými světovými firmami, protože tuto šanci by firma měla, i kdyby nebyla ve vlastnictví společnosti OMZ.

Vlastnictví certifikátu NS dle ASME Code společnosti umožňuje využití všech příležitostí. Současně může vést ke zlepšení názoru veřejnosti na oblast jaderné energetiky. Protože tento certifikát je zárukou nejvyšší bezpečnosti a kvality, je logické, že součástí s tímto certifikátem budou současně redukovat hrozbu havárií a problémů při provozu jaderných elektráren.

Dobrá a stabilní finanční situace ve společnosti může do určité míry snižovat hrozbu nepříznivého vlivu na podnik v případě, že by došlo k růstu úrokových sazeb. Ani nepříznivý vývoj měnových kurzů pak nemusí společnost příliš negativně ovlivnit. Zisková firma bude pravděpodobně ostatními firmami vnímána jako úspěšná, což podpoří spolupráci a s tím možnost čerpat výhody z této spolupráce.

Obtížná nahraditelnost zaměstnanců na některých pozicích může negativně ovlivnit příležitost podílet se na plánovaných projektech v různých zemích. Kdyby společnost z nějakého důvodu přišla o větší počet těžko nahraditelných zaměstnanců, mohlo by to ohrozit některé její aktivity.

Absence úsilí zaměřeného na zlepšení vnímání oblasti jaderné energetiky může ohrozit všechny příležitosti. Pokud by některé skupiny občanů výrazně vystupovaly proti výstavbě nových jaderných elektráren nebo dostavbě dalších bloků stávajících elektráren, mohlo by to ohrozit realizaci těchto projektů a společnost by tedy ztratila možnost někam dodávat. Taková situace může současně vést k ukončení spolupráce s ostatními firmami.

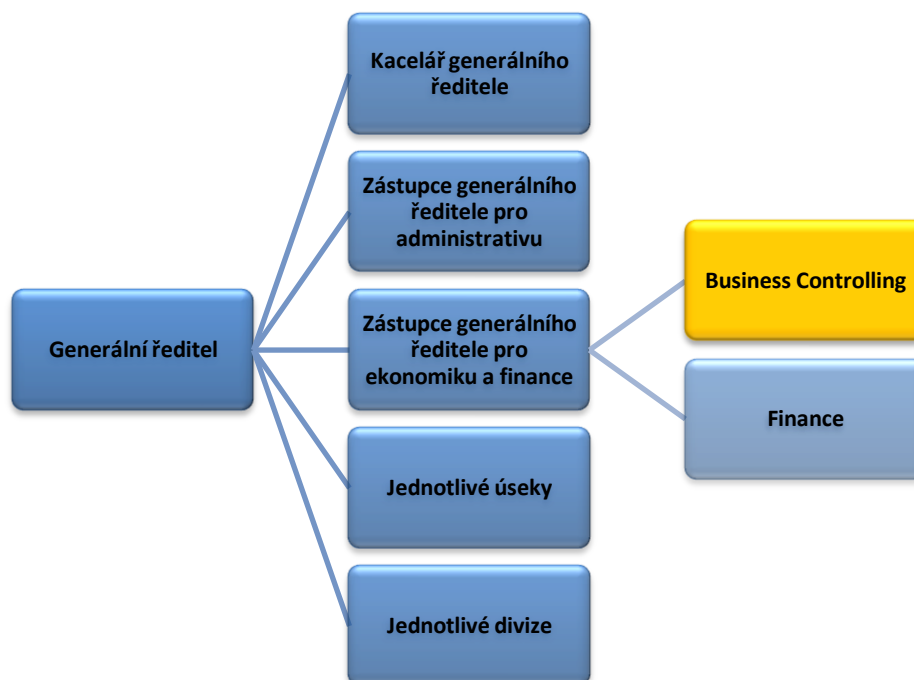
6 CONTROLLINGOVÉ AKTIVITY VE SPOLEČNOSTI

Controllingové aktivity ve společnosti ŠKODA JS a. s. plní významnou funkci. Všechny s tím spojené činnosti jsou podpořeny informačním systémem. Výsledkem práce controllingového oddělení společnosti je systém reportů obsahujících celou řadu informací určených převážně pro management podniku. Lze tedy tvrdit, že systém controllingu ve společnosti ŠKODA JS a. s. plní zejména informační funkci.

6.1 Organizační začlenění controllingu

Vzhledem k tomu, že s velikostí podniku roste současně potřeba zřízení samostatného a nezávislého controllingového úseku, a s ohledem na velikost společnosti ŠKODA JS a. s. a rozsah jejích činností je celkem logické, že je ve společnosti zřízeno samostatné controllingové oddělení s názvem Business Controlling.

Obr. č. 13: Organizační začlenění controllingového útvaru



Zdroj: Vlastní vypracování dle výročních zpráv společnosti (2012)

Jak je z výše uvedeného obrázku patrné, toto oddělení je přímo podřízené zástupci generálního ředitele pro oblast ekonomických záležitostí a financí. Umístění controllingového oddělení ve společnosti je samozřejmě závislé na celé řadě faktorů. Lze však říci, že stávající umístění je poměrně optimální, protože controllingový útvar není na úplně nejvyšší hierarchické úrovni, ale současně je dostatečně vysoko, aby mohl účelně plnit svoji

poradenskou a informační funkci v podobě sběru informací a jejich poskytování subjektům s rozhodovací pravomocí.

Náplní práce jednotlivých pracovníků tohoto útvaru je především:

- zpracovávání reportů pro management,
- průběžné sestavování výsledovky za dvanáct měsíců (klouzavá výsledovka),
- plánování peněžních toků z jednotlivých kontraktů,
- sledování vývoje uzavřených kontraktů,
- předpovědi výnosů ze zakázek,
- průběžné porovnávání plánu a výhledu, jestli dojde ke splnění plánu,
- porovnání plánu a skutečně nastalého stavu.

Aby jednotliví controlleři byli schopni efektivně provádět své úkoly, musí vyhovět určitým osobním a odborným předpokladům.

Osobní předpoklady:

- schopnost rychlé orientace v systému,
- komunikační schopnost,
- schopnost pracovat samostatně,
- schopnost analytického a globálního myšlení.

Odborné předpoklady:

- kvalifikační předpoklady – tzn. vzdělání ekonomického směru,
- znalost práce s tabulkovým editorem MS Excel,
- znalost účetnictví,
- jazykové znalosti,
- controllingové znalosti a schopnost jejich praktického využití.

6.2 Informační systém společnosti

Ve společnosti ŠKODA JS a. s. je používán **informační systém RAMSES ERP**, který primárně slouží k podpoře rozhodování. Tento systém ve společnosti pokrývá informační zdroje ze všech oblastí od informací o ekonomické činnosti, až po materiálové a výrobní datové toky.

Jak již sám název napovídá, RAMSES je založen na tzv. **ERP systému**. ERP (Enterprise Resource Planning) slouží hlavně k plánování zdrojů podniku, ovšem význam tohoto systému spočívá ve spojení všech oblastí řízení [2]:

- **Oblast výroby** – systém funguje jako účinný nástroj pro plánování a řízení výroby, zahrnuje v sobě mimo jiné plánování hlavních výrobních faktorů a výstupem je hlavní výrobní plán.
- **Oblast obchodu** – systém podporuje řízení nákupu, prodeje a skladové hospodářství.
- **Oblast financí** – tato oblast je určena k vedení účetnictví, monitorování jednotlivých transakcí a k tvorbě plánů finančních toků.
- **Oblast projektů** – je umožněno řízení projektů, sledování jejich stavu a vývoje včetně prognóz. Souhrn nástrojů potřebných pro řízení projektů podporuje rychlé a efektivní rozhodování, včasné odhalování případných problémů a zajišťuje plnění požadavků projektů.

Pro **oblast controllingu** RAMSES ERP poskytuje celou řadu hlavně účetních informací. Součástí jsou nejen klasické účetní výkazy, ale mohou být zahrnuty i dokumenty manažerského účetnictví. Kromě toho informační systém RAMSES umožňuje tvorbu plánů a rozpočtů včetně kalkulací pro konkrétní projekty nebo ve vztahu k jednotlivým vnitropodnikovým útvarům, a to vše v relativně jednoduchém a atraktivním uživatelském prostředí. Důležitou funkcí je také možnost sledovat jednotlivé zakázky a jejich vývoj, což logicky vyžaduje spolupráci s ostatními útvary, zejména pak divizemi, v závislosti na tom, o jaký kontrakt se jedná.

Jak již bylo řečeno, mimo oblast účetnictví jsou k tomuto systému připojovány další moduly. Základem je také část zaměřující se na oblast výroby a s tím související kalkulace. Průběh samotné výroby je pak ve společnosti sledován pomocí datových terminálů, na kterých pracovníci zadávají údaje o začátku a konci jednotlivých výrobních operací, které jsou označeny specifickými čárovými kódy.

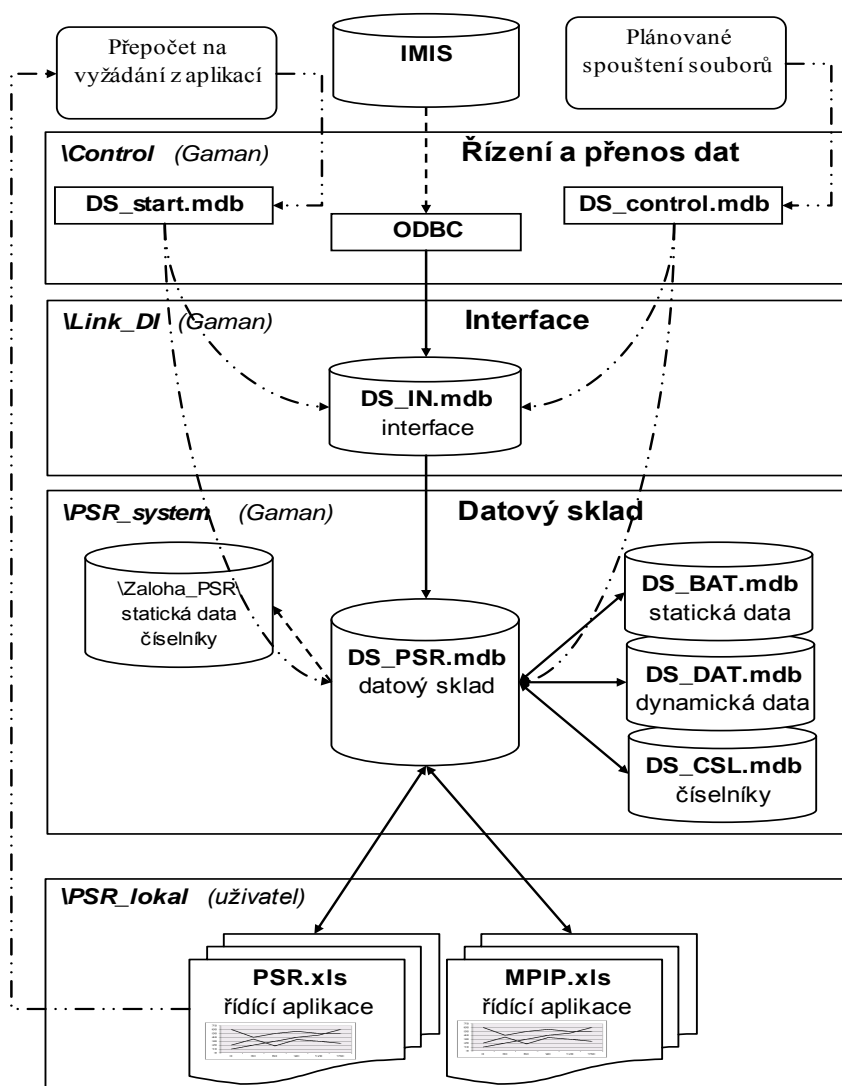
Vzhledem ke specifickým společnostem ŠKODA JS a. s. a z toho vyplývající potřeby vycházejí nejen z českých, ale také z mezinárodních účetních standardů, je nespornou výhodou systému možnost úprav „na míru“.

6.3 Systém PSR

Controllingové aktivity společnosti jsou podporovány systémem PSR, který je součástí celého informačního toku ve společnosti a jehož funkcí je shromažďovat data, provádět kalkulace a následnou analýzu dat týkajících se nákladů a výnosů spojených s jednotlivými zakázkami společnosti. Výstupem jsou informace o ziskovosti zakázek po dobu fáze realizace i po jejím ukončení.

Základní schéma tohoto systému znázorňuje následující obrázek.

Obr. č. 14: Schéma systému PSR



Zdroj: Interní materiály společnosti

6.3.1 Popis systému PSR

Jak lze vidět na obrázku číslo 14, celý systém PSR je možné rozdělit do několika relativně samostatných částí [31]:

- řízení přenosu dat a aktualizace systému (Control);
- rozhraní pro převod dat z informačního systému (Link_DI);
- systém obsahující datový sklad a vzory uživatelských souborů (PSR_system);
- adresář obsahující zálohy statických dat (Zaloha_PSR);
- adresář, který obsahuje uživatelské soubory na počítačích uživatelů (PSR_Local).

6.3.2 Základní princip systému PSR

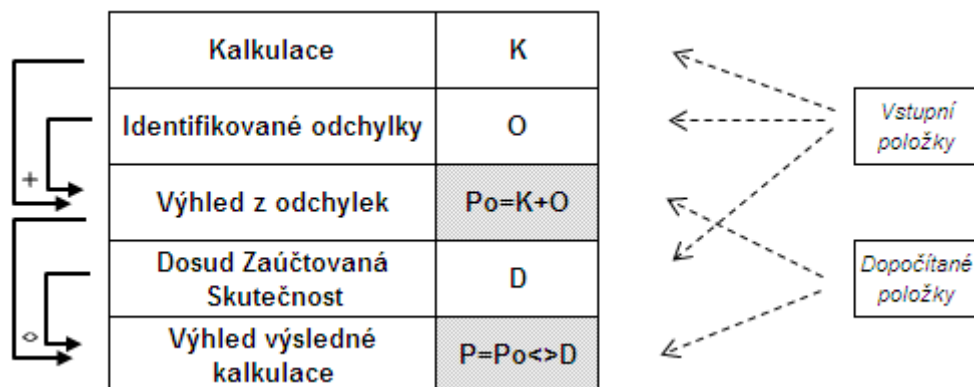
Celý systém je založen na MS Access a MS Excel. Vzhledem k tomu, že tyto programy jsou dnes již velmi rozšířené a běžně využívané, dochází k výraznému zjednodušení prací v systému. Pracovníci nejsou nuceni seznamovat se s novými programy a jejich funkcemi a mohou využít své znalosti práce s jim známými nástroji.

Z obrázku číslo 14 jsou zřejmé také toky informací. Údaje o datech vymezených v **plánu** jednotlivých zakázek získává systém PSR z informačního systému RAMSES. Získané informace jsou v systému PSR uloženy a již nebudou měněny. Z informačního systému jsou mimo jiné získávány informace o skutečných nákladech na jednotlivé zakázky.

Dalším krokem je sledování vývoje skutečnosti a porovnání s plánovanými náklady. Případné **odchyly** plánovaného a skutečného stavu jsou uživatelem do systému zaneseny v podobě tzv. odchylek od kalkulace. Pomocí zpětně zachycených a plánovaných odchylek systém vygeneruje informace o minulosti, aktuální současnosti a **předpověď** očekávaného budoucího vývoje.

Princip výpočtu výsledné **kalkulace** v systému PSR je znázorněn v následujících dvou obrázcích. První obrázek zachycuje pouze základní myšlenku, která spočívá v přičtení zjištěných odchylek skutečnosti od plánu. Výsledkem tohoto součtu je tzv. výhled z odchylek. Po zohlednění dosud zaúčtované skutečnosti je získán výhled výsledné kalkulace.

Obr. č. 15: Základní princip výpočtu PSR



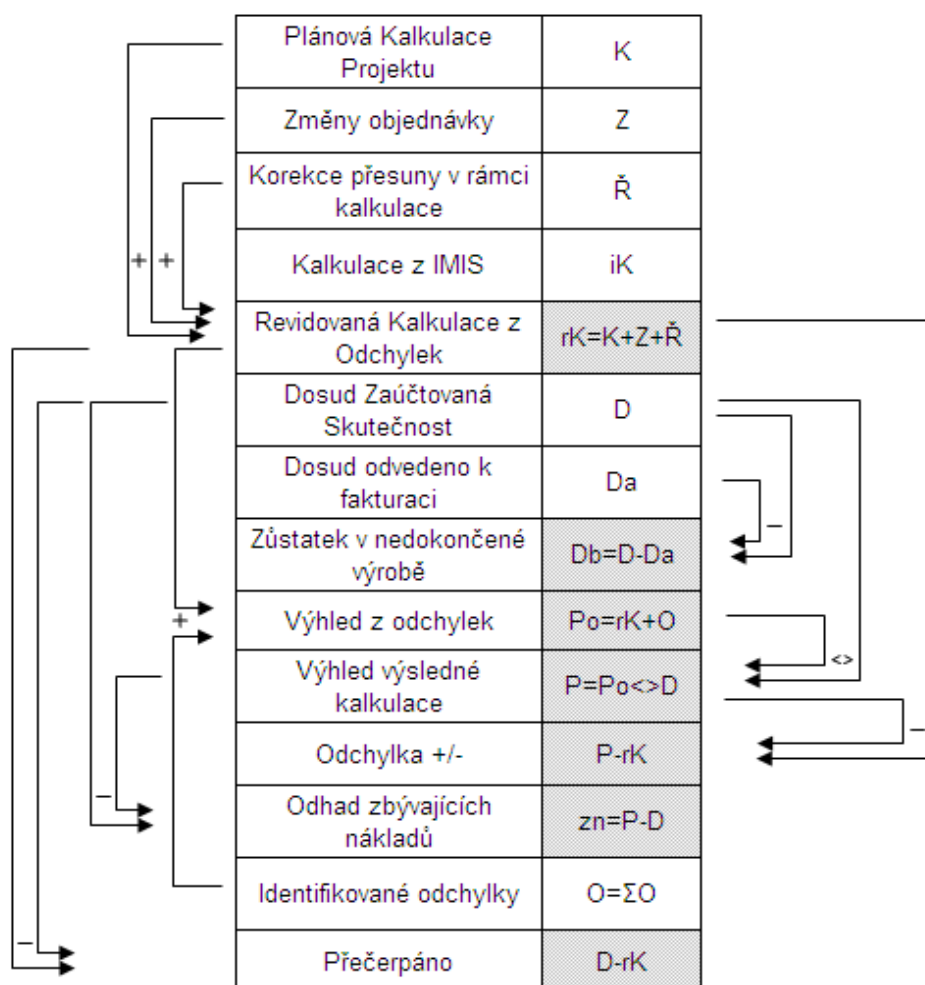
Zdroj: Interní materiály společnosti

Následující schéma již vyjadřuje postup pro konkrétní projekt aktuálně využívaný ve společnosti ŠKODA JS a. s.

Ze znázorněného výpočtu je zřejmé, že kalkulace zahrnující případné odchylky vychází z kalkulace zachycené v plánu. Následně je provedena identifikace změn v objednávce a jejich zachycení v kalkulaci.

Dále je evidován zůstatek nedokončené výroby, který je získán jako rozdíl zaúčtované skutečnosti a produkce již určené k fakturaci. Z rozdílu výhledu výsledné kalkulace a doposud zaúčtované skutečnosti je proveden odhad zbývajících nákladů na projekt. Na závěr celého procesu výpočtu je vygenerován rozdíl zaúčtované částky projektu a kalkulace zahrnující zjištěné odchylky a změny objednávek.

Obr. č. 16: Schéma výpočtu PSR – ŠKODA JS a. s.



Zdroj: Interní materiály společnosti

6.3.3 Práce v systému PSR

Při připojení se musí uživatel nejprve identifikovat uživatelským jménem a přístupovým heslem.

Aplikace může pracovat buď s přístupem k datovému skladu (režim online), nebo bez něj (režim offline). Má-li uživatel přístup, je mu umožněno využít všechny možné funkce programu. V opačném případě může pracovat s konkrétní zakázkou, ovšem nemá dovoleno vybírat jiné zakázky.

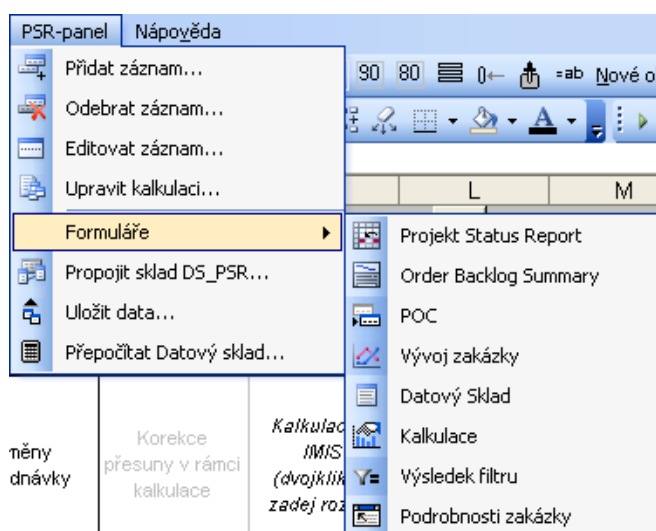
Aby změny provedené v datech zakázky byly úspěšně uloženy, musí se uživatel připojit k datovému skladu. Veškeré změny se tak uloží do datového skladu, kde jsou pak přístupné ostatním uživatelům. Pro okamžité načtení dat v systému se provádí přepočítání datového skladu tak, aby k dispozici byly vždy aktuální informace.

Postup práce v systému lze stručně shrnout v následujících bodech:

1. Nejprve je provedena registrace zakázky. Ve spolupráci s obchodním oddělením jsou zachyceny hlavní údaje o zakázce, ale zatím bez kalkulovaných nákladů.
2. Následuje přenos informací zjištěných v prvním bodě do datového skladu controllingu.
3. Dále je maximální množství informací z datového skladu zkopírováno do reportu a je provedena kalkulace nákladů.
4. Kompletní informace jsou opět přeneseny do datového skladu, kde jsou k dispozici subjektům oprávněným k jejich přístupu.

Po přihlášení do systému se zpravidla objeví výchozí formulář PSR. Přepínání mezi jednotlivými formuláři dle potřeb uživatele umožňují tlačítka na jednotlivých formulářích.

Obr. č. 17: Pohyb mezi formuláři



Zdroj: Interní materiály společnosti

Výstupem celého procesu práce v systému PSR jsou tedy kompletní reporty a formuláře, které jsou managementu k dispozici v datovém skladu.

6.4 Reporting

Reportingu je v controllingovém útvaru společnosti ŠKODA JS a. s. věnována velká pozornost. V podstatě lze říci, že veškeré aktivity směřují k vytvoření kompletních reportů a formulářů obsahujících informace a vývoj jednotlivých zakázek společnosti. Všechny tyto zprávy jsou pak k dispozici managementu podniku v datovém skladu systému PSR.

V podniku jsou vytvářeny následující reporty:

- formulář PSR (Project Status Report);
- formulář OBS (Order Backlog Summary);
- formulář POC;
- formulář MPIP (Major Project in Pursuit);
- formulář OR (Orders Received);
- formulář GAP.

6.4.1 PSR (Project Status Report)

Po přihlášení do systému se automaticky zobrazí výchozí formulář PSR, který je úplně nejzákladnějším formulářem systému určeným pro **řízení zakázky**.

Pro volbu zakázky, se kterou chce uživatel pracovat, se používají 4 ovládací prvky, které jsou dostupné pouze pro vybrané uživatele v závislosti na jejich přístupových právech. Po zvolení divize systém vygeneruje seznam zakázek spadajících do dané divize. Kromě divize je dále možné volit příslušného vedoucího zakázky (garanta). Dále je možné filtrovat zakázky podle stupně rozpracovanosti. Po načtení zakázky se objeví formulář, který obsahuje informace o zakázce převzaté z informačního systému.

Jednotliví pracovníci oprávnění k přístupu pak mohou do formuláře doplňovat další informace týkající se určité zakázky, a to konkrétně:

- plánované vícenáklady (současně jsou rozlišovány vícenáklady zjištěné zpětně);
- vícepráce;
- plánované slevy nebo penále vyplývající ze zakázky;
- reklamace (informace o reklamaci je možné zadávat pouze u ukončených zakázek);
- změny v kalkulaci zjištěné z informačního systému (v tzv. odchylkovém formuláři se zachycují údaje o rozdílu částky).

Tímto způsobem však nelze upravit odchylky způsobené omylem nebo chybou v uložených záznamech. Ty je třeba opravovat speciálním způsobem.

Obr. č. 18: Úprava plánované kalkulace

Zdroj: Interní materiály společnosti

Obrázek zachycuje, jak se provádí změny v plánované kalkulaci. Zobrazena je původní hodnota a volí se položka kalkulace, která se bude měnit.

Tento formulář umožňuje sledovat i vývoj konkrétní zakázky v jednotlivých periodách.

6.4.2 OBS (Order Backlog Summary)

Formulář OBS je primárně určen k **plánování zakázek**, a to konkrétně k plánovanému rozložení nákladů zakázky v jednotlivých letech a výhledu tržeb plynoucích z této zakázky. Tento report obsahuje informace o zakázkách již podepsaných a sleduje jejich vývoj. V podstatě se může jednat o zakázku, na které se pracuje již nyní nebo se bude realizovat až za několik let.

Zdrojem dat pro OBS je opět informační systém RAMSES, a to konkrétně plánovaná kalkulace. Tato kalkulace je současně přenesena i do formuláře PSR, ve kterém je pak sledována výše případných odchylek včetně data jejich vzniku.

Plánování nákladů probíhá podle následujícího schématu. Pro plánování slouží pouze zobrazená oblast. Formulář má i další části, které však mají spíše informační charakter pro jednodušší plánování.

Obr. č. 19: Plánování nákladů

		2007V06		2007V06		2007V07					
!!! POZOR - Nesouhlasí verze a perioda !!!		2007V06		2007V06		VI.07	VII.07	VIII.07	IX.07		
Zda se nezapomělo v minulosti naplánovat hodnota		Kontrola zda je správně naplánovaná budoucnost				BYLO	BYLO	JE	BUDE		
SUM bylo		Delta bylo		SUM je a bude		Delta bude					
BYLO		BYLO		JE		BUDE					
V-Pr		S		HP		D-HP		BP		zn-BP	
10		11		12		13					
TRŽBY V RAMSES [®] EUR		kurs				1 000 000		0		0	
TRŽBY V RAMSES [®] Kč		27,90		0,00		0,00		0,00		0,00	
27 900 000		0		0		0		0		0	
171	Cena	-1 401 750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
101	Výrobní materiál	0	0	100 000	-100 000	0	100 000	0	100 000	0	0
103	Nakupované subdodávky	0	0	5 005	-5 005	0	5 000	0	5 000	0	0
105	Nakupované montáže	0	0	5	-5	0	0	0	0	0	0
106	Nakupované výrobní kooperace	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
107	Nakupované projekty	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
108	Nakupovaná doprava	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
109	Ostatní nakupované služby	0	0	5	-5	0	0	0	0	0	0
130	Výroba	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
131	Montáže	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
132	Konstrukční práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
133	Technologické práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
134	Kontrolní činnosti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
135	Technický servis	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
136	Projekční práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
137	Ostatní práce	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
148	Kalkulované odpisy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
120	Úroky a ost. fin. a provozní náklady	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
150	Rezervy na budoucí náklady	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
195	* MATERIÁL	0	0	100 000	0	0	100 000	0	0	0	0
196	* SLUŽBY	0	0	5 015	0	0	5 000	0	0	0	0
197	* PRODUKČNÍ NÁKLADY	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti

Výchozí pro plánování nákladů zakázky je vždy plánovaná kalkulace získaná z informačního systému. Pokud by chyběla, je nutné ji doplnit. Příslušný pracovník si musí dát pozor, aby pracoval s aktuální verzí výhledu a periodou.

Kontrolní sloupec „Delta bylo“ by neměl obsahovat žádné hodnoty. Pokud se zobrazí nějaké kladné hodnoty, je to signálem, že vznikly další neplánované náklady. V obrázku číslo 19 jsou hodnoty záporné, což znamená, že byly naplánované náklady, které však doposud nenaběhly. Další funkce pak umožňují přesně zjistit kdy a v jaké oblasti došlo k chybě.

Prázdný by měl být i sloupec „Delta bude“. Obsažené částky znamenají, že plánované náklady nesouhlasí s výslednou částkou ve formuláři PSR.

Je-li plánování provedeno správně, minulost bude odpovídat skutečnosti.

Plán tržeb je převáděn z informačního systému RAMSES. V prvním řádku je zachycena částka v cizí měně, další řádek obsahuje měnový kurz a v posledním řádku je částka v Kč přepočtená podle tohoto kurzu. V řádku cena je hodnota automaticky vypočítaná systémem a nelze ji ručně měnit.

System také nabízí funkci **rovnoměrného plánování**. S jejím využitím jsou částky rozděleny rovnoměrně do zvoleného počtu období.

Konkrétní podoba **reportu OBS** pro management je zobrazena v následujícím obrázku. Vzhledem k rozsahu jeho obsahu je zachycena pouze část.

Obr. č. 20: Část reportu OBS

Souhrn nevyřízených zakázek nad 5 mil. Kč vč. POC v tisících Kč												Made:		
ORDER BACKLOG SUMMARY HIGHER THAN 5 MCZK including POC in thousands CZK												PERIOD:		
ORDER No.	subsegment	Customer_Country	Country	TYPE	CUSTOMER	PROJECT NAME	A_PROJECT NAME	SCOPE OF SUPPLY	Responsible_person	AWARD DATE	REALIZATION DATE	CONTRACT VALUE	CURRENCY	CONTRACT CZK VALUE
Divize 1														
388-717-6187	I2	ARM	ARM	TP	ARMÉNSKÁ JE				KZL	21.1.2008	31.3.2009	1 383	EUR	36 140
320-709-0262	II.4-1	CZE	CZE	TP	ČEZ JEDU				KZL	22.1.2009	31.7.2010	29 542	KČ	29 542
388-717-6182	II.2-4	SVK	SVK	NDOMZ	SKODA SLOVAKIA				SVO	8.8.2007	31.5.2011	26 800	SKK	22 526
Divize 2														
387-704-6347	II.2-3	FRA	FIN	TP	AREVA NP S.A.S.				SYP	25.5.2009	15.12.2010	267	EUR	6 592
Divize 3														

Zdroj: Interní materiály společnosti

Report umožňuje vyčíst celou řadu informací o zakázkách. Zakázky jsou členěny podle jednotlivých divizí a každé je přidělen kód. V dalších sloupcích je uvedeno, kdo je zákazníkem a v jaké zemi bude zakázka realizována. Dalšími důležitými údaji jsou termíny a samozřejmě cena kontraktu, měna, ve které je cena uvedena, kurz a přepočten na českou měnu. Zde nezobrazené sloupce pak zachycují výši nevyřízené části zakázky a rozložení příjmů ze zakázky v jednotlivých letech.

6.4.3 POC

Tento formulář obsahuje výsledky přepočtů jednotlivých zakázek vybraných na formuláři PSR. Aby tento formulář fungoval tak, jak má, musí vycházet z aktuální uložené verze výhledu ve formuláři OBS.

6.4.4 MPIP (Major Projects in Pursuit)

Jedná se o základní report týkající se hlavních rozjednaných projektů, v podstatě jde tedy o **plánování nabídky**. Obchodní oddělení poskytuje managementu informační podklady o tom, co by se mohlo dělat, kdy a kde. U klíčových projektů současně zasahuje vrcholový management společnosti. Pomocí formuláře MPIP se pak plánuje časové rozložení nákladů a tržeb z projektu. Výchozím zdrojem dat pro práci s tímto formulářem je opět informační

systém RAMSES. Nutno podotknout, že se sledují pouze projekty, jejichž hodnota převyšuje 5 mil. Kč. V reportu MPIP je zřejmý dlouhodobý aspekt.

Při použití tohoto formuláře se postupuje obdobně jako v případě řízení zakázky. Nejprve se volí zakázka podle pěti kritérií, a to podle divize, do které příslušná zakázka spadá, vedoucího, stavu zakázky, data a nabídky.

Část formuláře MPIP je zaměřena na **plánování nákladů**. Z obrázku je zřejmé, které položky jsou započítány při kalkulaci nákladů vynaložených na zakázku. Výsledná cena se automaticky doplní z položky tržeb, které jsou zjištěny z informačního systému RAMSES.

Obr. č. 21: MPIP - plánování nákladů

Uložit >> Uzavřít >>		Akt	2008P01							
2008P01	Načteno:	2008P01								
T05/1	A	Major Projects in Pursuit								
prosinec 2007					XI.07	XII.07	I.08	II.08	III.08	IV.08
!!! Chybně vyplněno !!!		7								
Divize	Garant	<input type="checkbox"/> Použít Datum smlouvy								
	FNC	<input type="checkbox"/> Tisíce								
Stav	VŠE									
Nabídka	Podrobně									
				Plán celkem	6	7	8	9	10	
TRŽBY V RAMSES ¹⁾	EUR	> Najdi >	50 000	0	25 000	25 000	0	0	0	0
kurs		< Zpět <		0,00	27,90	27,90	0,00	0,00	0,00	0,00
TRŽBY V RAMSES ¹⁾	KČ		1 395 000	0	697 500	697 500	0	0	0	0
171 Cena			1 395 000	0	697 500	697 500	0	0	0	0
101 Výrobní materiál	Vyhledání výnosu		0	0	0	0	0	0	0	0
103 Nakupované služby			0	0	0	0	0	0	0	0
105 Nakupované materiály			0	0	0	0	0	0	0	0
106 Nakupované výrobní kooperace			0	0	0	0	0	0	0	0
107 Nakupované projekty			0	0	0	0	0	0	0	0
108 Nakupovaná doprava			0	0	0	0	0	0	0	0
109 Ostatní nakupované služby			0	0	0	0	0	0	0	0
130 Výroba			0	0	0	0	0	0	0	0
131 Montáže			0	0	0	0	0	0	0	0
132 Konstrukční práce			0	0	0	0	0	0	0	0
133 Technologické práce			0	0	0	0	0	0	0	0
134 Kontrolní činnosti			1 116 000	0	0	0	0	0	0	0
135 Technický servis			0	0	0	0	0	0	0	0
136 Projekční práce			0	0	0	0	0	0	0	0
137 Ostatní práce			0	0	0	0	0	0	0	0
148 Kalkulované náklady			0	0	0	0	0	0	0	0
120 Úroky a ost. fin. a provozní náklady			0	0	0	0	0	0	0	0
150 Rezervy na budoucí náklady			0	0	0	0	0	0	0	0
Σ MATERIÁL			0	0	0	0	0	0	0	0
Σ SLUŽBY			0	0	0	0	0	0	0	0
Σ PRODUKČNÍ NÁKLADY			1 116 000	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: Interní materiály společnosti

Při sestavování výhledu nákladů se pak vždy vychází z fakturované částky převzaté z informačního systému. Výhled nákladů se určuje pro období, po která se očekává realizace daného projektu. Pro kontrolu, zda souhlasí naplánované hodnoty se skutečným odváděním, slouží souhrn dat o zakázce.

Obr. č. 22: Data zakázky

CENA		2 190 000	0	0	0
NÁKLADY CELKEM		2 100 000	2 000 000	0	100 000
ZMĚNA STAVU NEDOKONČENÉ VÝROBY		0	2 000 000	0	100 000
ZISK		90 000			
Hrubá marže		4,11%			
Hrubá marže - z IMIS		16,00%			
ODVÁDĚNÍ CELKEM		2 100 000	0	0	0
CHYBA - NÁKLADY NUTNO SNIŽIT O		260 400			
Zůstatek NV			2 000 000	2 000 000	2 100 000
VÝNOSY	s pravděpodobností	1 401 600	0	0	0
NAKLADY	s pravděpodobností	1 344 000	1 280 000	0	64 000
ZMĚNA STAVU NV	s pravděpodobností	0	1 280 000	0	64 000
Zisk	s pravděpodobností	57 600			
Hrubá marže	s pravděpodobností	4,11%			

Zdroj: Interní materiály společnosti

V reportu MPIP jde při **plánování tržeb** prakticky o to, že se provádí odhad částky daného projektu a odhad pravděpodobnosti, se kterou se bude realizovat. Pracovníci společnosti se tedy snaží objektivně zhodnotit, jakou šanci má společnost získat danou zakázku a následně provést součin odhadu tržeb a pravděpodobnosti získání. Na základě toho může být vytvořen dlouhodobý plán obsahující statistický odhad tržeb plynoucích z kontraktu v jednotlivých letech.

Samozřejmě ne všechny obchody se nakonec uskuteční. Ty, které vyjdou, jsou zachyceny v plné výši a ty, které ne, se v konečné fázi rovnají nule.

Výsledný **report MPIP** obsahuje:

1. kód zakázky;
2. zemi, ze které zákazník pochází;
3. zemi realizace zakázky;
4. kdo je zákazníkem;
5. název projektu;
6. možnosti dodávání;
7. významnost projektu;

8. jméno zodpovědné osoby;
9. datum tendru;
10. očekávaný termín udělení;
11. datum realizace;
12. hodnotu kontraktu, měnu a případný přepočet na české koruny;
13. pravděpodobnost, že se projekt uskuteční;
14. pravděpodobnost, že zakázku získá ŠKODA JS a. s.

Následující obrázek zobrazuje konkrétní podobu reportu MPIP ve společnosti ŠKODA JS a. s.

Obr. č. 23: Část reportu MPIP

ITEM	subsegment	Customer_Country	Country	CUSTOMER	PROJECT NAME	SCOPE OF SUPPLY	STATUS	Responsible_person	TENDER DATE	EXPECTED AWARD DATE	REALIZATION DATE	CONTRACT VALUE	CURRENCY	CONTRACT CZK VALUE	Realization PROB %
Hlavní rozjednané projekty nad 5 mil. Kč v tisících Kč										Made: 10.1.2011					
MAJOR PROJECTS IN PURSUIT HIGHER THAN 5 MCZK in thousands CZK										Period: 31.12.2010					
										forecast from		1.1.2011			
Hlavní rozjednané projekty nad 5 mil. Kč s datum podpisu od 1.1.2011 do 31.12.2011															
Divize 1															
88-40644/6	II.1-1	CZE	CZE				N	SYK	30.10.2005	30.5.2011	30.11.2011	6 000	KČ	6 000	95
88-42363/1	I.2	UKR	UKR				A	WIL	1.12.2011	31.12.2011	31.3.2015	300 000	KČ	300 000	50
Divize 2															
88-42325/1	II.2-4	CZE	CZE				N	SYK	15.9.2010	31.1.2011	31.12.2011	160 000	KČ	160 000	95
88-42396/1	II.1-2	CZE	CZE				N	TUC	30.1.2011	28.2.2011	31.12.2011	21 500	KČ	21 500	50

Zdroj: Interní materiály společnosti

Reporty OBS a MPIP je možné použít pro sestavení plánu tržeb.

6.4.5 OR (Orders Received)

Je-li uzavřen obchod a podepsán kontrakt, společnost má tedy jistotu, že se zakázka bude realizovat. Současně má příslušná divize informaci o ne pouze pravděpodobné, ale jisté výši částky, na kterou uzavřela zakázku. Může tedy již uložit skutečné údaje o zakázce do informačního systému RAMSES ERP a dále počítat v jednotlivých letech s jistými tržbami, maržemi a ziskem.

Relevantní údaje jsou tedy přeneseny do reportu OR, který se týká zakázek skutečně získaných. V reportu OR jsou již zachyceny skutečné termíny realizace. Kromě informací shodných s reportem MPIP jsou v tomto výkazu obsaženy i další údaje, například číslo

objednávky od klienta apod. Pozornost je pak věnována zejména maržím. Pokud se v příslušném sloupci objeví příliš vysoká hodnota marže, je třeba tuto hodnotu vysvětlit.

Obr. č. 24: Část reportu OR

Zakázky vložené do IMIS v 11/2010 v tisících Kč													zpracováno : 7.12.2010						
Orders Received P11, 2010 in thousands CZK													PERIOD: 30.11.2010						
ORDER No.	subsegment	Customer_Country	Country	Type	CUSTOMER	PROJECT NAME	A_PROJECT NAME	SCOPE OF SUPPLY	A_SCOPE OF SUPPLY	ITEM	Responsible_person	DATE	REALIZATION DATE	CONTRACT VALUE	CURRENCY	CONTRACT CZK VALUE	GM %	GR	
Divize 1					Inženýring JE														
388-009-417	IS	CZE	CZE	TP	ČEZ - JE TEMELIN					88-	HAS	29.11.2010	31.10.2011	1 950	KČ	1 950	30,31	591	
388-009-417	II.1-1	CZE	CZE	TP	ČEZ - JE TEMELIN					88-	PAA	1.11.2010	30.7.2011	772	KČ	772	30,16	233	
388-009-648	VI.1-1	DEU	CZE	TP	GNS ESSEN					88-	HAS	22.11.2010	30.12.2010	5	EUR	135	62,01	84	
OR Divize 1																Orders Received P11	2 890	31,81	914
Divize 2					Servis JE														
387-704-634	II.2-3	FRA	FIN	TP	AREVA NP S.A.S.					88-	SYP	30.11.2010	15.12.2010	267	EUR	6 942	9,88	686	

Zdroje: Interní materiály společnosti

6.4.6 GAP

Podoba reportu GAP je znázorněna v následujícím obrázku.

Obr. č. 25: Report GAP

gap TO CLOSE MĚSICE	year 2009	ACTUAL PERIOD P1-12.2010	OBS				MPIP				INTERNAL FORECAST R 2011	BUSINESS PLAN R 2010	BUSINESS PLAN R 2011
			Quarter 01 - 03/2011	Quarter 04 - 06/2011	Quarter 07 - 09/2011	Quarter 10 - 12/2011	Quarter 01 - 03/2011	Quarter 04 - 06/2011	Quarter 07 - 09/2011	Quarter 10 - 12/2011			
ORDERS RECEIVED													
Gross Margin %													
Revenues Third party													
Revenues OMZ ND													
Revenues OMZ Group other													
Internal													
REVENUES													
Interest on Advance													
Material Cost													
Services Cost													
Other Production Cost													
Over-/Underabsorbed costs													
Changes in W.I.P. & F.G.													
Production Costs													
Gross Result (Excl. Internal)													
Gross Margin %													
External Gross Result													
TOTAL GROSS RESULT													
Sales Costs													
Change in provisions for receivables													
Administration Costs													
CALCULATED RESULT I													
Change in Provn for Loss Orders													
Diff in Valuat. of Change in WIP & FG													
CALCULATED RESULT II													
Calculated Costs, Reversed													
Sundries / Unusual Items													
Depreciation of Fixed Assets													
EBIT													
Interest Income													
Interest Expense													
Exchg & Transl. Diff													
INCOME BEFORE TAX													

Zdroj: Interní materiály společnosti

Report GAP slouží jako výsledovka určená pro potřeby managementu. Tomu odpovídají i jednotlivé položky. Tato výsledovka je zpracována v Excelu a první sloupec výsledovky obsahuje následující položky:

- příjmy ze získaných zakázek členěné v závislosti na tom, jestli se jedná o příjmy od jiných subjektů nebo od členů skupiny OMZ;
- **příjmy celkem;**
- náklady na materiál;
- náklady na služby;
- ostatní produkční náklady;
- další nákladové položky;
- **produkční náklady celkem;**
- hrubá marže v procentech;
- **celkový hrubý výsledek;**
- prodejní náklady;
- změna stavu opravných položek k pohledávkám;
- administrativní náklady;
- kalkulovaný výsledek;
- kalkulované náklady;
- mimořádné položky;
- odpisy dlouhodobého majetku;
- **EBIT** (Earnings before interest and taxes) – zisk před úroky a daněmi;
- přijaté úroky;
- nákladové úroky;
- **EBT** (Earnings before taxes) – zisk ke zdanění.

Druhý sloupec pak obsahuje hodnoty těchto položek za předchozí rok pro možnost srovnání s dosahovanými výsledky v aktuálním roce zachycenými ve třetím sloupci. Další sloupce pak zobrazují rozložení dílčích částek do jednotlivých čtvrtletí. Podstatné je zmínit, že všechny

položky se rozdělují do dvou skupin. Buď patří do skupiny již podepsaných kontraktů (OBS), nebo spadají do skupiny zakázek, o jejichž podepsání bude společnost usilovat (MPIP). Následující sloupečky pak obsahují vnitropodnikovou předpověď (forecast) pro rok následující po sledovaném roce. Součástí reportu jsou i sloupečky určené pro srovnání obchodního plánu pro sledovaný rok a obchodního plánu pro následující rok. Z reportu je tedy možné mimo jiné vyčíst, jaký zisk před zdaněním společnost plánuje dosáhnout v dalším roce.

6.5 Plánování

Způsob plánování ve společnosti ŠKODA JS a. s. lze označit za smíšený (protisměrný). Vrcholový management sice vymezí určitý plán, který se týká dosažených výsledků, ale konkrétní obsahovou podobu dostává až na hierarchicky nižších úrovních. Přestože taková metoda může být časově náročná, v tomto případě ji lze považovat za efektivní, protože organizační struktura společnosti je poměrně složitá a spektrum činností obsáhlé. Vrcholový management by jen těžko mohl vytvářet dílčí plány jednotlivých divizí a stanovovat kroky pro všechny možné prováděné aktivity, k jejichž realizaci nemá ve většině případů ani odpovídající specifické odborné znalosti.

Z této úvahy lze již odvodit, že v podniku je sestavována celá řada plánů, které jsou v kompetenci kromě controllingového oddělení i dalších oddělení podniku. V kompetenci controllera je sestavení plánů a rozpočtů, které se týkají vývoje peněžních toků plynoucích v souvislosti s jednotlivými zakázkami, a to jak se zakázkami získanými, tak se zakázkami plánovanými. Controller rovněž nese zodpovědnost za koordinaci plánů, to znamená za provázanost dílčích plánů v celém systému. Kromě toho je pověřen informačním zajištěním a volbou vhodné metodiky sestavení plánu, která zajistí splnění všech požadavků na plán.

Plány a předpovědi peněžních toků jsou součástí reportů, kterým je věnována pozornost v kapitole 6.4, proto plánovací proces ve společnosti nebude podrobněji rozebírán.

6.6 Controlling pracovního kapitálu

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, součástí controllingových aktivit by měl být controlling pracovního kapitálu, což zahrnuje controlling pohledávek a zásob. S čistým pracovním kapitálem souvisí i krátkodobé závazky. Ve většině podniků se však těmito činnostmi nezabývá přímo controllingový útvar, ale příslušné ostatní podnikové úseky. Tak je tomu i ve společnosti ŠKODA JS a. s.

6.6.1 Controlling zásob

Zásoby v podniku mohou být materiálové, zásoby polotovarů a nedokončené výroby a hotových výrobků. V případě společnosti ŠKODA JS a. s. jsou zásoby rozděleny na:

- materiál,
- zboží,
- nedokončenou výrobu,
- polotovary.

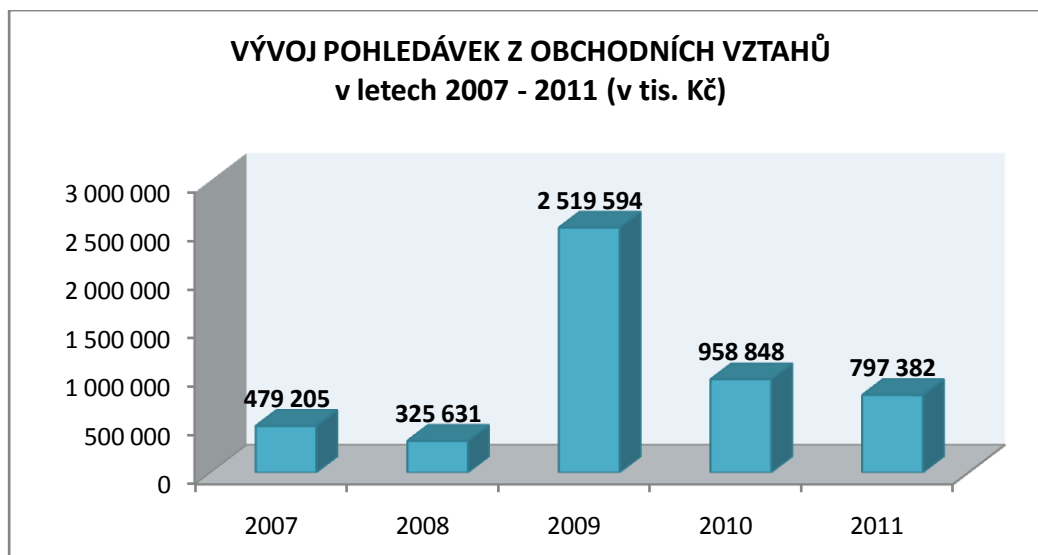
Společnost ŠKODA JS a. s. vyrábí na základě přesně zadaných zakázek, z tohoto důvodu prakticky neexistují ve společnosti zásoby hotových výrobků. Vše, co se vyrobí, se hned odvede klientovi. Největší položku zásob tvoří obvykle nedokončená výroba a polotovary.

Zásoby jsou řízeny v rámci jednotlivých divizí. Jejich monitorování je podpořeno informačním systémem RAMSES ERP, který umožňuje neustálé sledování výrobního procesu a s ním spojeným materiálovým tokem. Výrobní pracovníci jednotlivých divizí identifikují jednotlivé výrobní operace a spotřebu materiálu pomocí terminálů v dílnách, které okamžitě odešlou informaci do systému. To znamená, že jsou v informačním systému k dispozici údaje o skutečných stavech zásob. Skutečné stavy pak sleduje příslušný útvar, jež má v kompetenci nákup. Nutno dodat, že největší pozornost je věnována pochopitelně těm nejdůležitějším komponentám.

6.6.2 Controlling pohledávek

V akciové společnosti ŠKODA JS a. s. se věnuje patřičná pozornost monitoringu pohledávek. Veškeré s tím spojené aktivity provádí pracovník finančního oddělení speciálně pověřený touto činností.

V rozvaze společnosti jsou odděleně evidovány krátkodobé a dlouhodobé pohledávky. U dlouhodobých pohledávek sice převyšují dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů, avšak v nemalé výši je vykazována také odložená daňová pohledávka. V případě krátkodobých pohledávek mají rozhodující podíl pohledávky z obchodních vztahů. Společnost se zaměřuje na analýzu krátkodobých ale i dlouhodobých pohledávek, přestože dlouhodobé pohledávky nedosahují tak vysokých hodnot. Vývoj krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů zachycuje graf číslo 9.

Graf č. 9: Vývoj pohledávek z obchodních vztahů v letech 2007 – 2011

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Na první pohled v grafu upoutá velký rozdíl ve výši pohledávek v roce 2009 oproti ostatním rokům. Takto vysoká hodnota je způsobena významnou fakturací ke konci roku 2009, která se týkala projektu Obnova SKŘ JE Dukovany a také pohledávkou za odběratelem potrubních systémů ve výši 64 mil. EUR. Tato pohledávka byla uhrazena během prvních měsíců následujícího roku.

Monitoring pohledávek zahrnuje evidenci a kontrolu pohledávek, vztah k objemům prodeje a sledování dob splatnosti jednotlivých pohledávek. Veškeré s tím spojené aktivity jsou spojeny se systémem RAMSES ERP, ve kterém jsou obsaženy všechny účetní informace.

- **Monitoring stáří pohledávek**

Pracovník v programu zadá den a účet pohledávek. Získá tak dokument programu MS Excel, kde má seřazeny pohledávky rozčleněné do skupin (například podle projektů, podle země, pohledávky za dceřinou společností apod., toto členění odpovídá analytické evidenci v účetnictví). Kromě výše pohledávek jsou dále obsaženy časové údaje o tom, kolik dní zbývá do splatnosti, případně kolik dní po splatnosti není pohledávka dosud uhrazena. Podle stáří pohledávek jsou pohledávky řazeny v jednotlivých skupinách. Pokud si pracovník zvolí časový interval po době splatnosti (např. 1 – 15 dnů po době splatnosti), pohledávky se mu vyfiltrují a může tedy svoji pozornost zaměřit pouze na určitou skupinu.

Pohledávky po splatnosti se sledují pravidelně každý týden.

• Úvěrová politika

Pro určení odkladu splatnosti neexistují ve společnosti žádná přesná pravidla. Splatnost může být 14 dní, 3 týdny nebo až několik měsíců. Jak dlouhá doba splatnosti bude stanovena, závisí na zákazníkovi, jeho vyjednávací schopnosti, zakázce a její výši. Spolehlivým zákazníkům je zpravidla poskytována delší lhůta na uhrazení. Stejně tak v případě velkých projektů, kdy jsou fakturovány velmi vysoké částky, je doba odkladu splatnosti delší, než v případě menších zakázek. U velkých projektů nad určitou částku jsou také požadovány zálohové platby, které slouží na nákup materiálu apod.

Ve směrnici společnosti je stanoveno, že první upomínka se vystavuje 30 dní po době splatnosti. V praxi k upozornění však dochází již 14 dní po splatnosti, kdy pověřený pracovník společnosti ŠKODA JS a. s. kontaktuje osobu zodpovědnou za odvedení platby. Po dalších 30 dnech jsou pak posílány další dvě upomínky. Až po třetí upomínce dochází k nějakému právnímu vymáhání. ŠKODA JS a. s. dodává své produkty většinou prověřeným odběratelům, pouze výjimečně dochází k nějakým velkým problémům s placením odběratelů. V minulých letech společnost nebyla v žádném případě nucena přistoupit k právnímu vymáhání.

V konkrétních obchodních smlouvách mohou být obsaženy u jednotlivých zákazníků i některé bonusy, standardně se však neposkytují žádné slevy při rychlém placení ani jiné výhody. Na druhou stranu při zpožděném placení společnost neuplatňuje žádné úroky z prodlení a další formy sankcí.

• Hodnocení odběratelů

Každé čtvrtletí je vytvářen přehled monitorující platební morálku odběratelů za uplynulé období. Na základě tohoto přehledu se pak provádí hodnocení odběratelů a jejich následné zařazení do jedné ze dvou bonitních skupin:

- bonita 1 – do této skupiny patří odběratelé s lepší platební morálkou;
- bonita 2 – do této skupiny jsou přiřazeni zákazníci, v jejichž případě je více než ¼ pohledávek déle než 15 dnů po splatnosti.

• Systém Octopus

Výraznou pomoc a zjednodušení při monitoringu pohledávek přináší využití monitorovacího systému Octopus společnosti DC Group. Tento systém umožňuje společnosti vytvořit složku problémových společností (jejich počet závisí na tom, jaký balíček si společnost zakoupí).

Tyto společnosti pak systém sám sleduje pomocí internetu a v případě nějaké změny okamžitě pošle hlášení. ŠKODA JS a. s. má tedy možnost rychle zareagovat na možné problémy. Kromě monitoringu vybraných firem umožňuje Octopus rychlé získání informací o dalších společnostech. Pracovník pouze zadá název firmy a rychle získá podrobné údaje o firmě, včetně údajů o dlužích a ohodnocení její rizikivosti.

Obr. č. 26: Výchozí stránka systému Octopus



Zdroj: Interní materiály společnosti

6.6.3 Controlling závazků

Finanční oddělení se kromě pohledávek zabývá také monitoringem závazků. Společnost svým odběratelům poskytuje odklad splatnosti o určitou dobu a stejně tak její dodavatelé umožňují platbu odložit. Monitoring závazků probíhá zcela analogicky jako monitoring pohledávek.

Společnost má sice možnost u významných bankovních institucí (např. Citibank Europe plc, Crédit Agricole CIB, Komerční banka a. s. apod.) krýt případné výkyvy v cash-flow formou úvěrové linky, v současné době ale uplatňuje při financování objemných projektů politiku záloh, což zlepšuje likvidní pozici a většinou tak nevzniká potřeba čerpat kontokorentní a jiné úvěry.

ŠKODA JS a. s. je velkou společností a významným klientem. Banky většinou mají k takovým zákazníkům individuální přístup a tomu odpovídají i výhodnější smlouvy obvykle založené na dohodě obou stran. Pokud by došlo k čerpání kontokorentního úvěru, smlouvené

úrokové sazby vychází ze sazby PRIBOR, ke které je přičtena marže banky, například ve výši 0,6 % u Citibank nebo 1,0 % u Komerční banky.

Nutno dodat, že ŠKODA JS a. s. za poslední dva roky nevykazuje na konci roku žádné dlouhodobé bankovní úvěry.

6.6.4 Finální výkazy monitoringu pohledávek a závazků

Výstupem monitoringu pohledávek a závazků je skupina reportů, které sestavuje pracovník pověřený monitorováním. **Přehledy pohledávek a závazků** se sestavují v měsíčních intervalech a v podstatě se jedná o dvě provedení:

1. Report pro management

Obr. č. 27: Report – přehled pohledávek podle splatnosti v tis. Kč

Přehled pohledávek podle splatnosti v tis. Kč		společnost:					ŠKODA JS a.s		
Stav k 29.2.2012							dat.zpracování 9.3.2012		
společnost	Do splatnosti	Po splatnosti					Po splatnosti celkem	Celkem	Komentář
		1 - 90 dní	91 - 180 dní	181 – 365 dní	1 - 2 roky	2 roky a více			
Pohledávky celkem	619 255	109 459	2 565	0	0	2 171	114 195	733 450	opravné položky 2 812 tis. Kč
z toho nad 5 mil. Kč:									
ČEZ, A. S.	318 148	0	0	0	0	0	0	318 148	obnova SKŘ JEDU, záměna LKP JETE
GNS ESSEN	87 769	109 185	0	0	0	0	109 185	196 954	kontejnery - JE Ignalina
SLOVENSKÉ ELEKTRÁRNE	132 286	0	0	0	0	0	0	132 286	dostavba JEIMO 3,4
GNB PRAHA	35 122	0	0	0	0	0	0	35 122	eskalace, zádržné
PPA ENERGO S.R.O.	30 871	0	0	0	0	0	0	30 871	hermetické kabelové průchodky
PAKSI AE	7 222	0	0	0	0	0	0	7 222	kanály měření neutronového toku
	0							0	
	0							0	
z pohledávek celkem - pohledávky ve skupině:									
ŠKODA SLOVAKIA	32	0	0	0	0	0	0	32	úklidové práce

Zdroj: Interní materiály společnosti

V tomto reportu jsou podrobněji rozebrány pouze významnější pohledávky, tj. které jsou vyšší než 5 milionů korun. Součástí je také komentář, ve kterém jsou uvedeni největší dlužníci společnosti.

Obr. č. 28: Report – přehled závazků podle splatnosti v tis. Kč

Přehled závazků podle splatnosti v tis. Kč		společnost:					ŠKODA JS a.s		
Stav k 29.2.2012							dat.zpracování 9.3.2012		
společnost	Do splatnosti	Po splatnosti					Po splatnosti celkem	Celkem	Komentář
		1 - 90 dní	91 - 180 dní	181 - 365 dní	1 - 2 roky	2 roky a více			
Závazky celkem	278 936	6 359	1 765	0	6 788	24	14 935	293 871	
z toho nad 5 mil.Kč:									
I&C ENERGO TŘEBÍČ	81 019	0	0	0	0	0	0	81 019	obnova SKŘ JEDU
MODŘANY POWER	76 335	0	0	0	0	0	0	76 335	dostavba JEMO 3,4
ZAT PŘÍBRAM	57 673	0	0	0	0	0	0	57 673	obnova SKŘ JEDU
PILSEN STEEL	5 905	5 472	1 765	0	0	0	7 237	13 142	tělesa kontejneru
GANZ GÉPGYÁR	7 297	0	0	0	0	0	0	7 297	dostavba JEMO 3,4
WEC - COLUMBIA	0	0	0	0	6 788	0	6 788	6 788	hlavice-patice
PLZEŇSKÁ ENERGETIKA	5 414	0	0	0	0	0	0	5 414	voda, teplo, stlačený vzduch
ze závazků celkem - závazky ve skupině:									
ŠKODA SLOVAKIA	2 528	0	0	0	0	0	0	2 528	repase - JEMO

Zdroj: Interní materiály společnosti

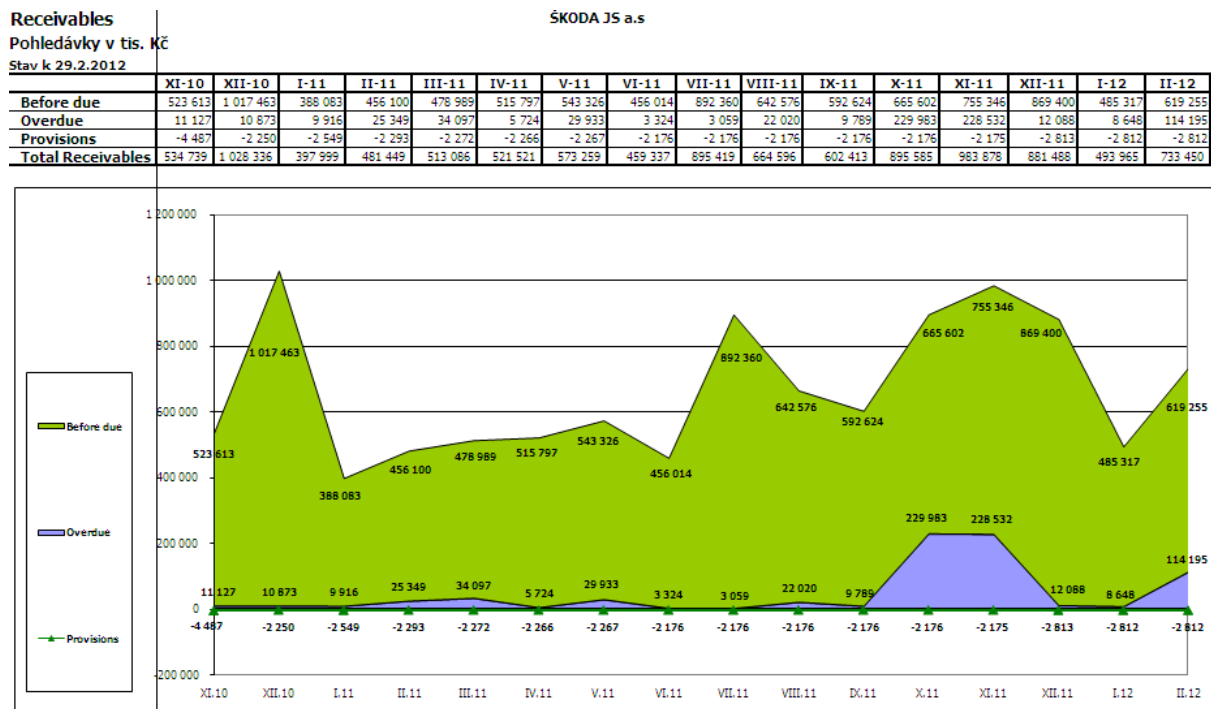
Stejně jako u pohledávek i v případě závazků je pozornost zaměřena na závazky, jejichž výše přesahuje 5 milionů korun.

Oba výše uvedené reporty obsahují mimo jiné i podrobné rozklady účtů pohledávek a závazků dle lhůt splatnosti. Je-li konkrétní zákazník současně dodavatelem, dochází zpravidla k zápočtu pohledávky a závazku.

2. Report pro dozorčí radu

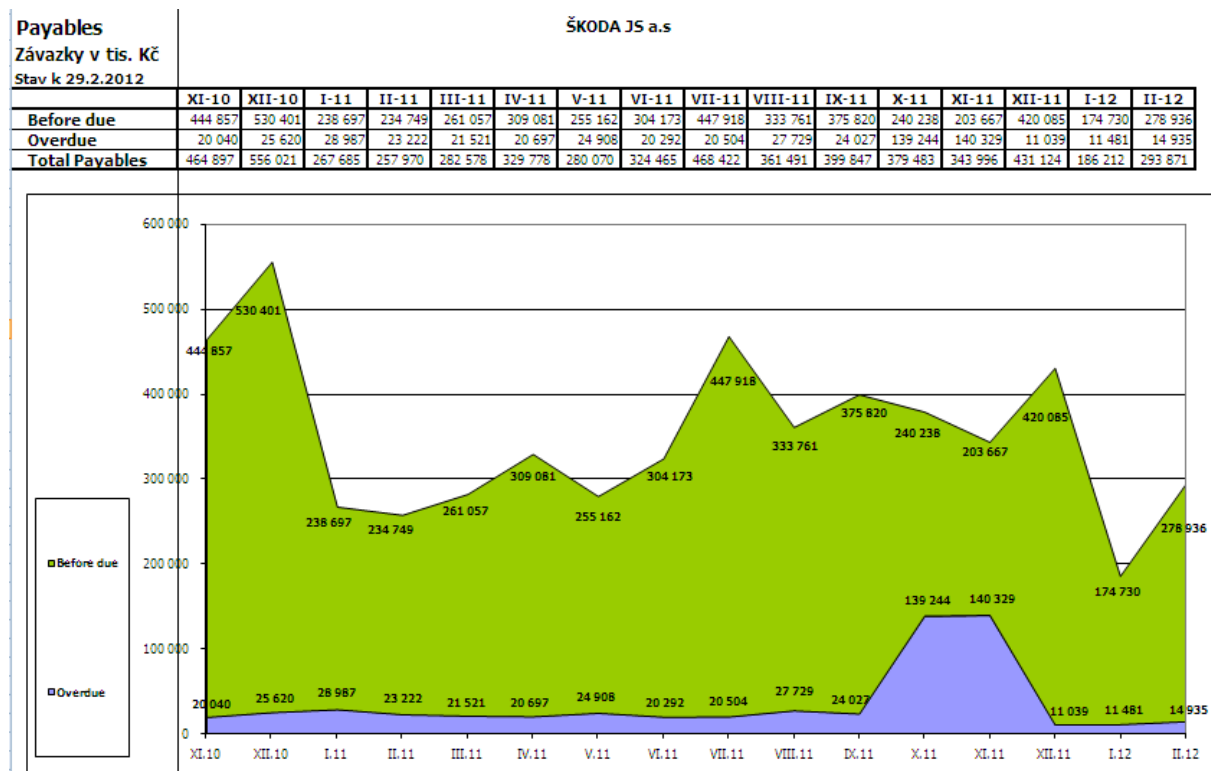
Reporty určené pro dozorčí radu v podstatě obsahují stejné informace, liší se pouze forma. Tyto reporty se doplňují rovněž každý měsíc a zahrnují vždy předchozích 16 měsíců. Oproti předchozím reportům je zde znázorněn vývoj pohledávek a závazků před a po splatnosti. Kromě toho jsou jejich součástí také přehledy nejvýznamnějších dlužníků a věřitelů.

Obr. č. 29: Report pro dozorčí radu – pohledávky v tis. Kč



Zdroj: Interní materiály společnosti

Obr. č. 30: Report pro dozorčí radu – závazky v tis. Kč



Zdroj: Interní materiály společnosti

Kromě reportů o pohledávkách a závazcích je pravidelně zpracováván report **Stav čerpání kontokorentních úvěrů**. Tento výkaz je určen pro potřeby vlastníka společnosti – ruské firmy OMZ. Obsahuje přehled čerpání kontokorentních úvěrů u jednotlivých bank, dobu čerpání, náklady (tj. PRIBOR + marže) a jiné podmínky případně další informace.

Všechny uvedené reporty v souvislosti s controllingem pohledávek a závazků jsou sice vypracovány v rámci finančního oddělení, ale předávány jsou mimo jiné i controllingovému oddělení.

7 ZHODNOCENÍ EFEKTIVITY CONTROLLINGOVÝCH AKTIVIT SPOLEČNOSTI A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

Tato kapitola je zaměřena na aplikaci teoretických poznatků při posouzení efektivnosti controllingových aktivit ve společnosti ŠKODA JS a. s. Nejprve je posouzen aktuální stav této oblasti a v další části jsou pak uvedeny návrhy na možná vylepšení.

7.1 Současný stav

Konkrétně je zhodnoceno, jak je začleněn controllingový útvar v organizační struktuře společnosti a provedeno vyhodnocení jednotlivých controllingových aktivit. Rozbor současného stavu oblasti controllingu vychází z analýzy konkrétních controllingových aktivit společnosti provedené v předchozí kapitole.

7.1.1 Začlenění controllingového útvaru

Je jasné, že v každém podniku je věnována pozornost plánování a kontrole, stejně tak má každý podnik svůj informační systém a svoji organizační strukturu s rozdělenými kompetencemi a odpovědnostmi. V řadě menších podniků není zcela nezbytné mít vyčleněné oddělení specializující se na controllingové činnosti. V tomto případě je však vzhledem k velikosti akciové společnosti ŠKODA JS a. s. a rozsahu jejích aktivit zcela namísto institucionální podpora controllingu v podobě vytvoření pracovních pozic se zaměřením na tuto oblast.

Oddělení Business Controllingu je v organizační struktuře společnosti ŠKODA JS a. s. začleněno na relativně vysoké hierarchické úrovni, což mu zajišťuje určitou míru nezávislosti a přístup k celé řadě informací z různých oddělení důležitých pro naplnění jeho funkce podporovatele podnikového řízení a poskytovatele informací pro účely managementu.

Controllingový útvar pak vyžaduje přesnou specifikaci úkolů, které jednotliví controllingoví pracovníci budou plnit. Ve společnosti ŠKODA JS a. s. jsou těmito úkoly zejména zpracování reportů, v rámci kterých se provádí kalkulace nákladů konkrétních zakázek a plánování peněžních toků v jednotlivých obdobích. Aktivity jako monitoring pohledávek a závazků, které lze rovněž považovat za controllingové, již nejsou náplní tohoto úseku, ale jsou v kompetenci finančního oddělení, které je na stejné hierarchické úrovni. V tomto případě tedy dochází k rozporu mezi teoretickými východisky a podnikovou praxí.

7.1.2 Informační systém

Předpokladem efektivního fungování controllingu ve společnosti je informační systém. Ve společnosti ŠKODA JS a. s. je tento předpoklad splněn. Podporu získávání informací pro potřeby controllingu informačním systémem RAMSES ERP lze považovat za velmi významnou. Vzhledem k počtu oddělení ve společnosti by bylo značně náročné a neefektivní získávat údaje úzkou spoluprací se všemi dílčími úseky a divizemi. Informační systém a jeho nadstavby výrazně usnadňují práci, protože jejich prostřednictvím lze získat informace prakticky z celé společnosti, pochopitelně v závislosti na přístupových právech.

Systém funguje tak, že jednotlivé útvary vkládají do informačního systému odpovídající údaje, které jsou samozřejmě založeny na skutečnosti, a controllingový útvar tyto údaje vkládá do jednotlivých reportů pro potřeby plánování budoucnosti. Rozhodující jsou hlavně účetní informace. Zde je pak patrný význam manažerského účetnictví, který poskytuje informace o:

- strukturu nákladů jednotlivých zakázek;
- výkonech divizí a dalších útvarů;
- hospodaření dílčích divizí.

Všechny tyto údaje pak zpracovává do takové výstupní podoby, aby na jejich základě bylo možné vypracovat jednotlivé reporty pro management a podpořit tak rozhodovací procesy.

Lze se setkat s názorem, že ani speciální systémy zpracování informací – **manažerské informační systémy**, nemusí být zcela efektivní. S tím lze souhlasit pouze v případě, že jsou tyto programy vypracovány obecně, zatímco metodiku zpracování informací je třeba volit v závislosti na konkrétních podmínkách a požadavcích podniku, tedy každému podniku na míru. Informační systém by měl rovněž odpovídat rozdílným požadavkům jednotlivých uživatelů. Vrcholové řízení očekává od manažerského informačního systému údaje o podniku jako celku, na jejichž základě bude moci zhodnotit jednotlivá oddělení, případně výrobní skupiny. Manažeři naopak požadují detailnější informace o jednotlivých úsecích, zatímco pracovníci žádají nenáročnou obsluhu a příjemné uživatelské prostředí.

Se systémem na míru se lze setkat i v případě společnosti ŠKODA JS a. s. Informační systém této společnosti, RAMSES ERP, byl vypracován specializovanou firmou tzv. „na klíč“, a to tak, aby uspokojil potřeby společnosti a odpovídal jejím specifikům. Velkou výhodou

systemu je příjemné uživatelské prostředí a možnost nastavit systém tak, aby poskytoval účetní informace v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Na základě uvedených skutečností lze informační systém společnosti zhodnotit jako relativně efektivní podporu provádění každodenních činností. Vede k výraznému zjednodušení práce s informacemi, zajišťuje aktuálnost informací a ve většině případů umožňuje jejich dostupnost v potřebném okamžiku.

Přesto se však u manažerského informačního systému RAMSES ERP lze setkat s nějakými jeho nedostatky. Například v některých případech není možné dohledat určité významné detaily a pracovník pak musí jít přímo do příslušného oddělení a požadované údaje vyhledávat v šanonech. Další nevýhodou je výskyt zbytečného dvojího zachycení stejné informace, což je ale způsobeno hlavně analytickou evidencí v účetnictví. I přes veškeré výhody tohoto informačního systému by někteří zaměstnanci raději využívali informační systém SAP.

7.1.3 Podpora systémem PSR a jeho zhodnocení

Součástí informačního toku ve společnosti je systém PSR, který již umožňuje provádění konkrétních následujících činností:

- analýza nákladů a výnosů spojených s jednotlivými zakázkami,
- kalkulace nákladů,
- plánování výnosů,
- sledování skutečného vývoje nákladů a výnosů a jeho porovnání s plánem,
- zaznamenání případných odchylek,
- předpovědi budoucího vývoje.

Výstupem těchto aktivit jsou pak informace o očekávané ziskovosti jednotlivých zakázek.

Výhody:

Mezi výhody systému PSR patří hlavně příjemné uživatelské prostředí, možnost pracovat s tabulkovým editorem MS Excel, který je běžně používán a minimálně základní znalost práce s ním je dnes standardní záležitost.

Velkým pozitivem systému PSR je, že již při samotném spuštění souboru systém sám nastaví tlačítka pro výběr zakázek podle připojeného uživatele (ten musí pro připojení zadat své

uživatelské jméno a přístupové heslo). V podstatě je tedy zajištěno, že uživatel se může dostat pouze ke svým zakázkám případně i dalším, ale pouze v rámci přidělených přístupových práv. Přestože v informačním systému nejsou obsaženy úplně všechny údaje, pracovníci ve společnosti velmi pozitivně hodnotí možnost kopírovat co nejvíce možných informací z datového skladu a není tedy nutné ručně dopisovat velké množství údajů do reportů.

Další výhodou je výrazné zrychlení práce, což je do určité míry důsledkem částečné automatizace. Navíc zaměstnanci mají k dispozici popisy práce se systémem, mohou tedy používat návod, jak provádět jednotlivé kroky, a dále jsou přesně vymezeny principy a postupy prováděných výpočtů kalkulací (včetně schematického znázornění).

Nedostatky:

S určitým nedostatkem se lze setkat v případě provádění přepočtu datového skladu z důvodu dodržení požadavku na aktuálnost informací. Vzhledem k množství údajů a počtu uživatelů pracujících s datovým skladem může být přepočet poměrně pomalý a navíc během této doby nemohou ostatní s datovým skladem pracovat.

7.1.4 Reporting

Controlling je chápán jako subsystém, který vytváří informační podporu pro rozhodování managementu. Manažeři potřebují mít pro podporu rozhodovacího a řídicího procesu k dispozici celou řadu informací o výkonech a výsledcích podniku a o stupni dosahování stanovených cílů.

Jedním z hlavních úkolů pracovníků oddělení Business Controllingu ve společnosti ŠKODA JS a. s. je tvorba reportů, jejichž účelem je shrnout relevantní informace a v takto zpracované podobě poskytnout podnikovému managementu. V podniku jsou zhotovovány převážně standardní reporty. Období je pak závislé na charakteru reportu. Například report OR shrnující informace o získaných zakázkách se sestavuje v pravidelných měsíčních intervalech, oproti tomu report MPIP obsahující údaje o hlavních rozjednaných projektech obsahuje předpověď na delší časové období. V pravidelném intervalu se vytváří také report GAP, který v podstatě představuje klouzavou výsledovku pro management podniku. Vzhledem k tomu, že součástí většiny reportů jsou výkony všech divizí, lze označit tyto reporty za souhrnné.

Report by měl mít požadovanou strukturu, která zajistí přehlednost. Informace v něm obsažené musí být srozumitelné, věcné a relevantní pro rozhodování. Příliš velká podrobnost

je nežádoucí. Konkrétní obsah a forma reportu se odvíjí od požadavků konkrétního podniku a uživatelů reportingu a často je stanovena v podnikových směrnících.

Obecné požadavky na sestavení kvalitního reportu jsou již rozebrány v teoretické části této práce. Z těchto požadavků lze vycházet i při zhodnocení reportů společnosti ŠKODA JS a. s. Konkrétně se jedná o aktivity, které musí být provedeny před samotnou tvorbou reportu pověřenými controllery:

a) vymezení potřebných údajů

Přestože jsou údaje čerpány zejména z účetnictví, pro kvalitní report pouze tyto informace nestačí. Je třeba využívat celou řadu informací i z jiných oddělení podniku a nejlépe i z vnějšího prostředí. Účetnictví má funkci hlavního informačního zdroje i v případě controllingu ve společnosti ŠKODA JS a. s. Údaje z účetnictví jsou však považovány pouze za základ, který je rozšiřován o celou řadu dalších oblastí. Kromě této oblasti jsou získávány i informace o průběhu výroby, které poskytují výrobní úseky, informace o zákaznících a dodavatelích, jejichž poskytovatelem je obchodní oddělení, apod.

b) volba metodiky zpracování

Požadavkem je, aby byla zvolena taková metodika, která by zajistila, že výstupem bude menší počet vysoce kvalitních a aktuálních dat, která jsou relevantní pro rozhodování. Při pohledu na některé reporty společnosti se může zdát, že report obsahuje až příliš mnoho informací. To může být způsobeno tím, že v některých reportech jsou obsaženy předpovědi rozložení toků příjmů a výdajů po dobu trvání realizace projektu. K zestručnění reportů vede také skutečnost, že některé reporty (MPIP a OBS) obsahují pouze projekty, jejichž hodnota přesahuje částku 5 mil. Kč. Z toho vyplývá, že pozornost je zaměřena pouze na významné zakázky.

c) výstupy a finální zpráva

Požadavek na zachycení pouze podstatných informací souvisí s předchozím bodem. I přes zdánlivou obsáhlost některých reportů nelze říci, že by některé v nich obsažené informace byly vyloženě nedůležité a nevýznamné pro řízení. Finální report má pak podobu dokumentu vytvořeného v tabulkovém editoru MS Excel a pověřeným pracovníkům managementu je kdykoliv k dispozici v datovém skladu.

7.1.5 Controlling pracovního kapitálu

Ve společnosti ŠKODA JS a. s. není tato oblast v žádném případě zanedbána. Ačkoliv je controlling pracovního kapitálu považován za jeden z nástrojů controllingu, aktivity s tím spojené nejsou ve společnosti ŠKODA JS a. s. v pracovní náplni oddělení controllingu, ale zabývají se tím jiná oddělení. Zásoby jsou sledovány zejména v rámci jednotlivých výrobních úseků. Sledováním a reportováním pohledávek a závazků je pověřen specializovaný pracovník finančního oddělení. Nicméně controllingový útvar má k dispozici všechny vytvořené reporty související s touto oblastí.

Výstupem monitoringu pohledávek a závazků je soubor přehledných a stručných reportů obsahující podstatné informace. Volba formy reportu se odvíjí od jeho adresáta. Reporty pro management obsahují informace relevantní pro procesy rozhodování a řízení. Obsahem reportu pro dozorčí radu již nejsou tak podrobně rozpracované informace, ale je sledován vývoj pohledávek a závazků před a po splatnosti v jednotlivých obdobích. Na základě požadavku vlastníků firmy je sestavován přehled čerpání kontokorentních úvěrů.

7.2 Návrhy a doporučení

Provedené hodnocení controllingových aktivit ve společnosti ŠKODA JS a. s. by mělo vyústit v navržení možných zlepšení. Nutno podotknout, přestože se controllingový útvar nezabývá veškerými aktivitami, které by dle teoretického východiska měly být součástí práce tohoto útvaru, a tyto činnosti jsou v kompetenci jiných oddělení, controlling v tomto podniku aktivně funguje a zpracovává celou řadu informací, které pak poskytuje podnikovému managementu. Činnost je podpořena funkčním informačním systémem a dalším programovým vybavením. Lze tedy říci, že nejsou nutné žádné výrazné změny pro zlepšení provádění controllingových aktivit. Návrhy se budou tedy týkat spíše možného doplnění činnosti controllerů.

7.2.1 Informační systém

V kapitole zaměřené na zhodnocení informačního systému RAMSES ERP bylo zmíněno, že ani informační systém vyrobený na zakázku podle konkrétních potřeb společnosti, jež jej bude využívat, není zcela bez nedostatků. Nedokonalost tohoto systému spočívá v jeho neschopnosti poskytnout některé potřebné detaily. Někteří zaměstnanci by z tohoto důvodu raději využívali konkurenční informační systém SAP ERP. Nelze popřít, že podnikový systém SAP je celosvětově nejrozšířenější a nejznámější. Přesto však nelze považovat za zcela vhodné doporučit společnosti okamžité zavedení nového informačního systému. Ani ten nejlepší informační systém se nemusí zcela přizpůsobit naprosto všem požadavkům. Absence

výše uvedených detailů není až tak závažný problém, neboť zaměstnanci mají možnost požadované podrobné údaje zjistit v příslušných podnikových odděleních, pokud je v případě potřeby nelze získat z informačního systému.

Pokud by přesto byl tento nedostatek považován za závažný, vhodnějším postupem by byla konzultace s dodavatelskou firmou tohoto systému o možnostech drobných úprav a vylepšení. Proces implementace nového informačního systému je proces zdlouhavý a v případě tak velké společnosti, jako je ŠKODA JS a. s., zřejmě i velmi náročný, a to nejen finančně. Zavedení nového systému, například informačního systému SAP, lze považovat tedy za účelné až po uplynutí doby životnosti informačního systému RAMSES ERP nebo jeho neaktuálnosti.

7.2.2 Oblast controllingu pracovního kapitálu

Zatímco v teoretické části bylo zmíněno, že **controlling pracovního kapitálu** patří mezi základní nástroje controllingového procesu, v podnikové praxi ve společnosti ŠKODA JS a. s. tomu tak není a činnostmi s tím spojenými se zabývají jiná oddělení. Vzhledem k velikosti společnosti a rozsahu jejích činností může být tento stav efektivnější, než kdyby se controllingový útvar zabýval ke svým aktivitám navíc ještě monitoringem zásob, pohledávek a závazků. Sledováním jednotlivých složek pracovního kapitálu se tedy zabývají příslušné útvary a oddělení Business Controlling pak od nich získává již zpracované reporty.

Čistý pracovní kapitál je dán zásobami, pohledávkami a krátkodobými závazky. Jeho hodnota se získává jako rozdíl mezi výší oběžného majetku a hodnotou krátkodobých závazků. Jednotlivými položkami se zabývají příslušná oddělení, ale sledování čistého pracovního kapitálu a jeho vývoje ve smyslu vzájemného vztahu těchto položek chybí.

Hodnoty čistého pracovního kapitálu ve společnosti ŠKODA JS a. s. v letech 2007 – 2011 jsou obsahem následující tabulky.

Tab. č. 4: Výše čistého pracovního kapitálu v letech 2007 – 2011 v tis. Kč

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
ČPK	1 615 107	1 409 371	2 233 569	1 913 953	1 735 001

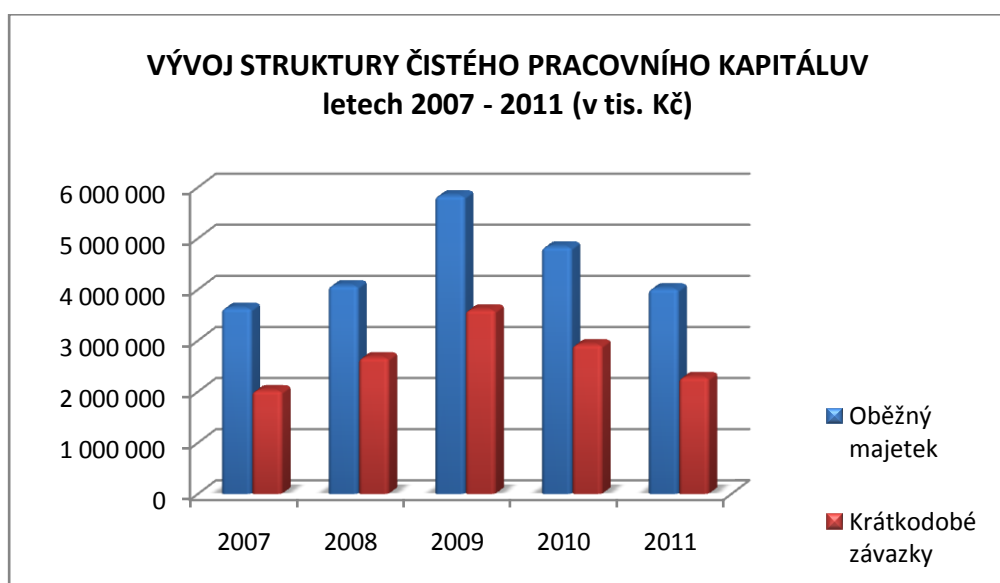
Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Výše uvedené hodnoty jsou zjištěny na základě údajů z rozvahy, v praxi je však třeba brát v úvahu podrobnou strukturu položek oběžného majetku a krátkodobých závazků. I přesto, že se nevycházelo z detailnějších informací, je z tabulky evidentní, že čistý pracovní kapitál

ve všech letech dosahuje kladných hodnot, což je pozitivní. Hodnoty by však neměly být příliš vysoké, ale s ohledem na velikost podniku ŠKODA JS a. s., částky některých transakcí a skutečnost, že čistý pracovní kapitál tvoří „*finanční polštář, který podniku umožňuje pokračovat ve své činnosti i v případě, že by jej potkala nějaká nepříznivá událost, jež by si vyžádala neočekávaně vysoký výdej peněžních prostředků*“ [22, s. 34], lze hodnoty v tabulce považovat za přiměřené.

Vývoj struktury čistého pracovního kapitálu je znázorněn v následujícím grafu.

Graf č. 10: Vývoj struktury čistého pracovního kapitálu v letech 2007 – 2011 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Ve společnosti se finanční úsek zabývá sledováním pohledávek, jejich výše v jednotlivých letech, stářím a úvěrovou politikou vůči odběratelům. V rámci monitoringu je však rovněž vhodné sledovat vztah výše pohledávek a velikosti prodejů. K tomu mohou být použity ukazatele doby obratu pohledávek a obrátka pohledávek.

Obrátka pohledávek

Jak bylo uvedeno již v teoretické části, obrátka pohledávek vyjadřuje počet obrátek pohledávek během sledovaného období a lze ho vypočítat podle vztahu:

$$OP = \frac{\text{Prodeje na úvěr}}{\text{Pohledávky}}$$

Hodnoty pro společnost ŠKODA JS a. s. jsou pak obsaženy v následující tabulce.

Tab. č. 5: Ukazatel obrátky pohledávek v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
Obrátka pohledávek	5,0	7,4	1,6	4,4	7,4

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Obecně platí, že rostoucí hodnota obrátky pohledávek poukazuje na pozitivní vývoj ve sféře pohledávek.

Doba obratu pohledávek

Tento ukazatel vyjadřuje průměrný počet dní, které uplynou mezi okamžikem vystavení faktury odběrateli a jejím uhrazením. Výpočet může být proveden podle vztahu:

$$DOP = \frac{Pohledávky}{Denní prodeje na úvěr}$$

nebo

$$DOP = \frac{Pohledávky}{Prodeje na úvěr} \times 360$$

Hodnoty pro akciovou společnost ŠKODA JS a. s. zjištěné dle druhého vzorce jsou obsaženy v tabulce číslo 6.

Tab. č. 6: Ukazatel doby obratu pohledávek ve dnech v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
Doba obratu pohledávek	71,5	48,9	229,1	82,4	48,6

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Klesá-li hodnota doby obratu pohledávek, zřejmě bude docházet k rychlejším úhradám odběratelských faktur. K takovému jevu došlo například v roce 2011 oproti předchozímu roku. V tabulce se výrazně vychyluje doba obratu pohledávek v roce 2009. To je způsobeno velmi vysokou hodnotou pohledávek v tomto roce z důvodu uzavření smluv na realizaci velmi významných projektů. Fakturace proběhla koncem roku 2009 a k úhradě došlo tedy až počátkem následujícího roku.

Druhou a velmi významnou položkou pracovního kapitálu, které je nezbytné věnovat patřičnou pozornost, jsou zásoby. Problematika zásob je však náročná a vzhledem ke skutečnosti, že zásoby se sledují a řídí v rámci jednotlivých výrobních útvarů, by bylo pro controllingový útvar složité získávat informace pro monitoring a kontrolu konkrétních položek v dílčích útvarech. Zjištění těchto údajů však není nemožné vzhledem ke kvalitě využívaného informačního systému. Vzhledem k časové náročnosti lze za vhodnější považovat jednodušší způsob, který by spočíval ve zjišťování hodnot jednotlivých položek zásob z finančních výkazů společnosti, které je možné získat z informačního systému RAMSES ERP. Pomocí těchto hodnot pak může vyčíslit ukazatele doby obrátu a obrátky zásob, jež mohou posloužit jako indikátor problémů v oblasti zásob. Controllingové oddělení by pak na základě těchto informací mohlo zpracovat report, který by obsahoval údaje o tom, kterými položkami jsou zásoby tvořeny a hodnoty ukazatelů obrátky a doby obrátu zásob.

Ukazatel obrátky zásob

Obrátka zásob vyjadřuje, jak rychle se zásoby transformují do prodeje. Vyčíslit rychlost transformace zásob do prodeje lze pomocí tohoto vzorce.

$$OZ = \frac{\text{Náklady na prodané výrobky}}{\text{Průměrná zásoba}}$$

Přestože má výše uvedený vzorec lepší vypovídací schopnost, vzhledem k tomu, že se vychází z údajů obsažených ve finančních výkazech, je možné místo této hodnoty použít hodnotu prodeje. V tomto případě bude vzorec následující:

$$OZ = \frac{\text{Tržby}}{\text{Průměrná zásoba}}$$

Obrátka zásob ve společnosti ŠKODA JS a. s. dosahuje v jednotlivých letech hodnot shrnutých v tabulce číslo 7.

Tab. č. 7: Ukazatel obrátky zásob v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
Obrátka zásob	367,0	290,5	557,2	663,2	692,1

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Jak je již uvedeno v teoretické části, nelze jednoznačně definovat, co je vysoká a co nízká hodnota ukazatele obrátky zásob. Avšak z tabulky hodnot pro společnost ŠKODA JS a. s.

je zřejmé, že se jedná spíše o vyšší hodnoty. Obecně platí, že čím vyšší jsou hodnoty tohoto ukazatele, tím nižší zřejmě bude úroveň zásob. Tato myšlenka by odpovídala i situaci ve společnosti ŠKODA JS a. s., neboť v této společnosti nedochází k výrobě na sklad hotových výrobků jako v řadě výrobních podniků, ale vyrábí se na základě konkrétní objednávky klienta. Hotové výrobky se tedy ve společnosti prakticky nevyskytují a hodnota této položky ve finančních výkazech je v jednotlivých letech nulová. Zásoby jsou tedy tvořeny zejména nedokončenou výrobou a polotovary a v menší míře také materiálem.

Doba obratu zásob

Ukazatel doby obratu vyjadřuje dobu, která průměrně uplyne od okamžiku pořízení zásob až po okamžik jejich spotřeby, případně prodeje, pokud se jedná o zásoby vlastní výroby. Tento ukazatel je někdy používán za indikátor intenzity využití zásob.

Stejně jako v případě obrátky bude doba obratu vypočítána s ohledem na dostupné údaje pomocí tržeb, bude se tedy vycházet ze vztahu:

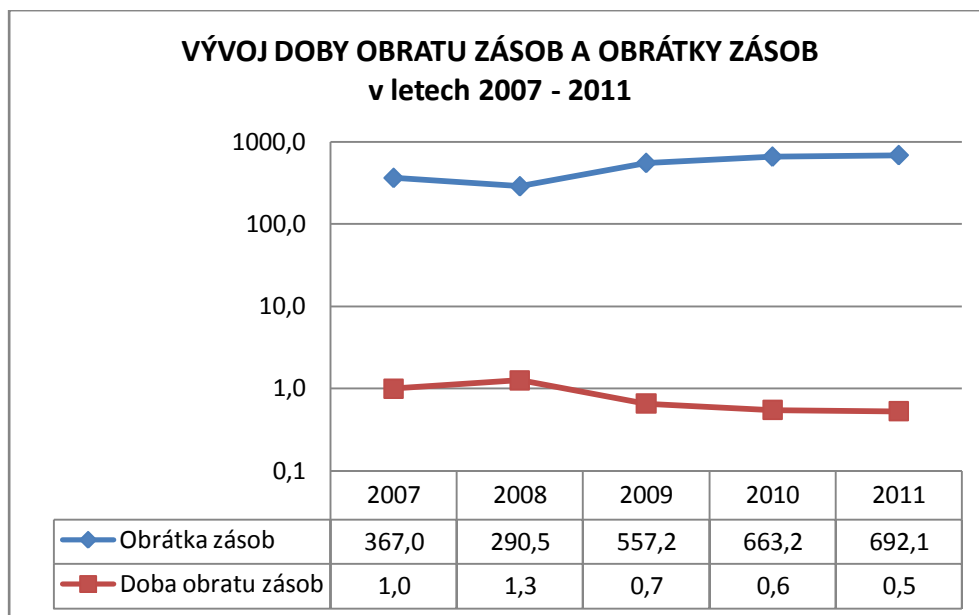
$$DOZ = \frac{\text{Průměrné zásoby}}{\frac{\text{Tržby}}{365}}$$

Tab. č. 8: Ukazatel doby obratu zásob v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
Doba obratu zásob	1,0	1,3	0,7	0,6	0,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Zhodnotit vývoj obrátky zásob a doby obratu lze pomocí grafu číslo 11. Z grafu je zřejmé, že se zvyšuje obrátka zásob, zatímco doba obratu klesá. Dochází tedy ke zvyšování rychlosti transformace zásob do prodejů a snižuje se počet dní, po které jsou oběžná aktiva vázána v zásobách. Na základě toho lze dojít k závěru, že situace společnosti je velmi dobrá.

Graf č. 11: Vývoj ukazatelů doby obratu zásob a obrátky zásob v letech 2007 - 2011

Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Použití výše uvedených ukazatelů lze společnosti doporučit, i přestože je třeba si uvědomit, že se jedná spíše o doplňkové nástroje, nelze však popřít jejich schopnost poukázat na nedostatky ve výrobě, prodeji, likviditě apod. Tyto ukazatele jsou součástí souboru ukazatelů aktivity používaných při provádění finanční analýzy.

7.2.3 Report s vybranými ukazateli finanční analýzy

Controllingové oddělení společnosti ŠKODA JS a. s. sestavuje report, jež plní funkci výsledovky adresované podnikovému managementu. Kromě toho by mohl být zpracován **report o základních ukazatelích finanční analýzy** určený pro vlastníky podniku, věřitele apod. Společnost se touto aktivitou doposud příliš nezabývala a vycházela spíše z analýz provedených bankami.

Stejně jako předchozí ukazatele je nutné i ostatní ukazatele finanční analýzy chápat pouze jako doplněk, protože se jedná o rozbor stavových veličin. V podstatě jde o hodnocení údajů z minulosti a zpracování na základě finančních výkazů většinou ani nepodchycuje některé důležité skutečnosti. Provádět finanční analýzu není vždy zcela nutné, na druhou stranu je i přes některé nedostatky považována za poměrně důležitou metodu posouzení finančního zdraví a způsobu hospodaření společnosti. Vyhodnocení vývojových tendencí ukazatelů v letech je také možné použít pro posouzení očekávaného budoucího vývoje a slouží i jako pomocný nástroj pro rozhodování manažerů.

Jakým způsobem finanční analýzu provést není nikde pevně stanoveno. Zpravidla se jedná o procentní nebo poměrovou analýzu. Není ani přesně vymezen časový horizont, za který má být analýza zpracována. Ať je použita jakákoliv metoda a jakékoliv období, východiskem jsou vždy finanční výkazy společnosti. Finanční analýza společnosti ŠKODA JS a. s. by mohla být zaměřena pouze na nejdůležitější poměrové ukazatele, a to rentability, likvidity a zadluženosti.

Ukazatele rentability jsou obecně vyjádřené jako poměr zvolené ziskové kategorie ke zvolené základně, kterou mohou být jak položky aktiv, tak položky pasiv nebo i další. Skupina těchto ukazatelů je v praxi nejpoužívanější a nejsledovanější, protože jsou odrazem efektu, kterého bylo dosaženo pomocí vloženého kapitálu. Základními ukazateli rentability jsou:

- rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity \Rightarrow ROE);
- rentabilita tržeb (Return on Sales \Rightarrow ROS);
- rentabilita celkových aktiv (úhrnných vložených prostředků), která vyjadřuje produkční sílu podniku (Return on Assets \Rightarrow ROA).

Likvidita je definována jako vyjádření „*schopnosti podniku přeměnit svá aktiva na peněžní prostředky a těmi krýt včas, v požadované podobě a na požadovaném místě všechny splatné závazky.*“ [13, s. 88] Dosažení určité míry výnosnosti není postačující, protože každý podnik, kromě dosahování zisku, musí být také schopen financovat své potřeby a z toho plynoucí závazky. Likvidita je tedy jednou ze základních podmínek existence podniku. Při praktickém užití se rozlišují tři typy **ukazatelů likvidity**:

- běžná likvidita (Current Ratio \Rightarrow CR) zjišťovaná jako poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků;
- pohotová likvidita (Quick Ratio \Rightarrow QR) je založena na myšlence vyloučit nejméně likvidní složku oběžných aktiv – zásoby;
- peněžní likvidita (Cash Position Ratio \Rightarrow CPR) je nejpřísnější, protože vychází z platebních prostředků.

Ukazatele zadluženosti poměřují vlastní a cizí zdroje. Tento ukazatel vychází z toho, že podniky financují svá aktiva pomocí nejen vlastních zdrojů, ale i cizích. Vzhledem k tomu, že u tak velkého podniku, jako je ŠKODA JS a. s., většinou nedochází k situaci, že by k financování veškerého majetku byly použity pouze a jen vlastní zdroje, má smysl sledovat i

některé ze skupiny těchto ukazatelů, například ukazatel úrokového krytí (Times Interest Earned Ratio – TIE).

Při sestavování výkazu, který by obsahoval hodnoty výše uvedených ukazatelů, by controlleři čerpali zejména z informací poskytnutých finančním útvarům. Hodnoty vybraných ukazatelů, které by mohl obsahovat výsledný report, jsou zachyceny v tabulkách.

Tab. č. 9: Rentabilita vlastního kapitálu v letech 2007 – 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
ROE = Čistý zisk/VK	3,3 %	1,4 %	14,6 %	25,0 %	31,1 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Na rentabilitu vlastního kapitálu se zaměřují hlavně akcionáři. Tento ukazatel vyjadřuje, jaká část výsledného zisku připadá na jednu korunu vloženého kapitálu. Výrazně rostoucí hodnoty v jednotlivých letech jsou určitě pozitivní. Tento ukazatel je však nutné porovnávat, a to s alternativními investičními příležitostmi nebo odvětvovými průměry, a k jeho hodnocení je vhodné vycházet i z ukazatelů zadluženosti. Pokud budeme srovnávat s průměrnou mírou úročení u bankovních institucí (PRIBOR), jsou hodnoty ROE společnosti ŠKODA JS a. s. mnohonásobně vyšší. Takto vysoké hodnoty mohou tedy znamenat vysokou výkonnost podniku

Tab. č. 10: Rentabilita tržeb v letech 2007 – 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
ROS = EBIT/T	7,1 %	1,0 %	4,7 %	8,4 %	5,9 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Rentabilita tržeb vyjadřuje, jaký efekt připadá na jednotku tržeb. Opět platí, že čím vyšších hodnot dosahuje, tím lépe. V roce 2011 hodnota ROS oproti roku 2010 poklesla. Tržby vzrostly, ovšem dosažená výše EBITu byla srovnatelná s předchozím rokem. Nejnižší hodnota byla dosažena v roce 2008, důvodem byl nízký zisk před úroky a zdaněním v tomto roce.

Tab. č. 11: Rentabilita celkových aktiv v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
ROA = EBIT/A	4,5 %	0,6 %	3,0 %	6,8 %	8,0 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Ukazatel rentability úhrnných vložených prostředků měří produkční sílu podniku, tedy jaký efekt připadá na jednotku produkce. Obecně se uvádí, že čím vyšší hodnoty, tím lépe. Je však nezbytné vzít v úvahu zaměření podniku. Je logické, že ve společnostech zaměřených na strojírenství dosahuje majetek mnohem větší výše než například u obchodních společností, z toho pak vyplývá, že hodnoty ROA nebudou tak vysoké.

Tab. č. 12: Likvidita v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
CR = OA/Kr. závazky	1,8	1,5	1,6	1,7	1,8
QR = (OA – Zásoby)/ Kr. závazky	0,6	0,4	0,9	0,9	0,4
CPR = Peněžní prostředky/ Kr. závazky	0,1	0,1	0,1	0,2	0,3

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Likvidita je schopnost podniku hradit své závazky. Hodnoty běžné likvidity jsou relativně vysoké. Vyjdeme-li z vymezení běžné likvidity jako hodnoty, kolikrát je podnik schopen uhradit své závazky za předpokladu, že by veškerá aktiva přeměnil na hotovost, lze tvrdit, že situace podniku je příznivá. Hodnoty v letech 2009 a 2010 se téměř rovnají jedné, což znamená, že společnost by byla schopna uspokojit své věřitele, aniž by musela rozprodávat své zásoby. Příznivě se vyvíjí také peněžní likvidita. Méně pozitivní je již pokles pohotové likvidity v roce 2011 oproti předchozím rokům.

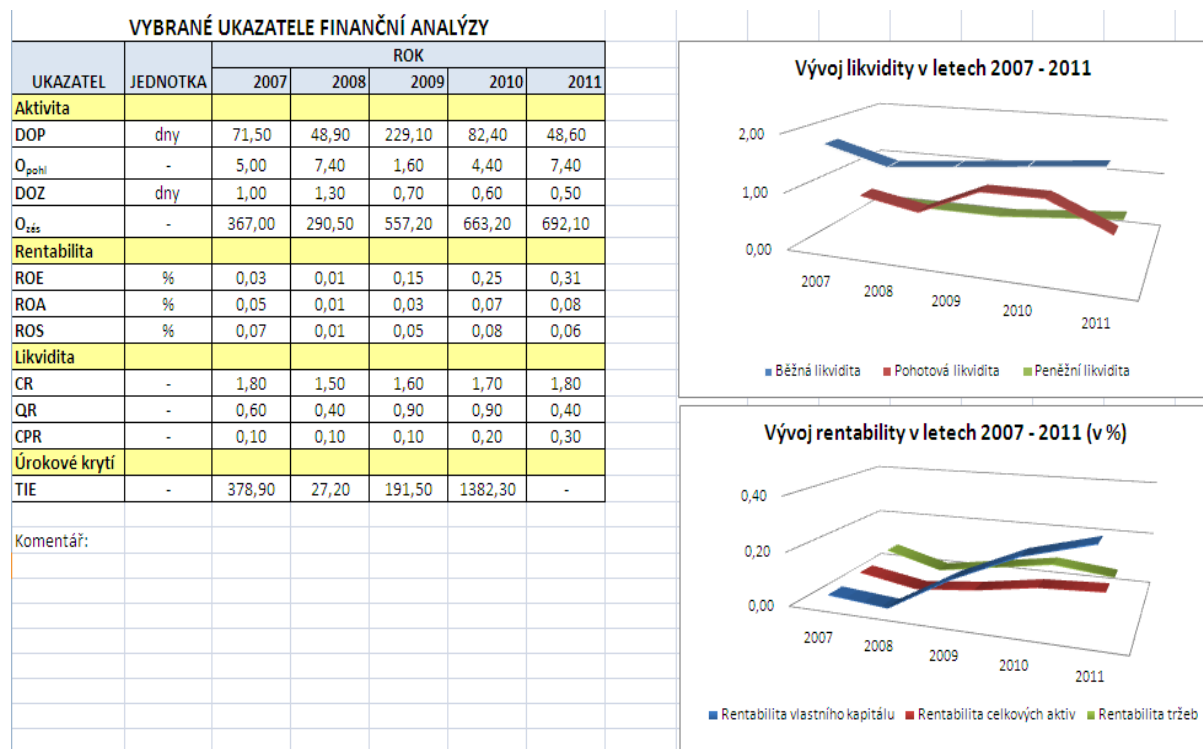
Tab. č. 13: Ukazatel úrokového krytí v letech 2007 - 2011

Rok	2007	2008	2009	2010	2011
TIE = EBIT/ Celkové nákladové úroky	378,9	27,2	191,5	1382,3	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle výročních zpráv a interních materiálů společnosti (2012)

Ukazatel úrokového krytí ve společnosti ŠKODA JS a. s. dosahuje velmi vysokých hodnot, protože společnost nebyla v posledních letech nucena využívat příliš vysoké úvěrové prostředky. V uplynulém roce dokonce nevykazuje žádné nákladové úroky. Pokud došlo k čerpání kontokorentu, byl úvěr rychle splacen a úroky jsou tak nízké, že se ve výkazu v tisících korun ani nezobrazí. Hodnota ukazatele úrokového krytí tedy není pro rok 2011 uvedena.

Výsledný report by mohl mít s ohledem na zachování dosud používané formy podnikových reportů následující zjednodušenou podobu:

Obr. č. 31: Zjednodušený návrh reportu vybraných ukazatelů finanční analýzy


Zdroj: Vlastní zpracování (2012)

Report by mohl být zpracováván klouzavě, to znamená, že každý rok by přibyl sloupeček s hodnotami pro uplynulý rok a naopak by ubyly nejstarší hodnoty. Vybrané ukazatele by tedy byly sledovány vždy za pětileté období. Nezbytnou součástí reportu by měl být komentář vysvětlující vývoj jednotlivých ukazatelů, neboť pouze samotná čísla nepodají příliš mnoho informací o situaci společnosti. Vzhledem k tomu, že komentář je obsažen již v předešlém textu, není v návrhu zkopírován. Kromě grafů pro lepší znázornění vývoje jednotlivých ukazatelů by bylo možné navíc zahrnout do reportu i předpokládaný vývoj ukazatelů v následujících letech.

8 ZÁVĚR

Primárním cílem této diplomové práce na téma „*Hodnocení controllingových aktivit podniku*“ bylo na základě teoretických poznatků zjištěných z odborné literatury zaměřené na problematiku controllingu provést analýzu a následné zhodnocení controllingových činností vykonávaných v akciové společnosti ŠKODA JS a. s.

V souladu s dílčími cíli byl v první části diplomové práce nejprve proveden teoretický průzkum. V úvodu teoretické části bylo zprvu vymezeno, co si vůbec pod pojmem controlling představit a jak se postupně utvářela současná podoba tohoto nástroje řízení. V souvislosti s tím byly vymezeny funkce a cíle controllingu. Další část byla věnována otázce zřízení controllingového oddělení v podniku, jak tento útvar začlenit do organizační struktury a jaké předpoklady musí být splněny, aby controlling vůbec mohl ve společnosti fungovat. Nebyl opomenut ani finanční controlling jakožto subsystém celého systému controllingu. Vzhledem ke vztahu manažerského účetnictví ke controllingu se další kapitola zaměřila i na tuto problematiku. V rámci této kapitoly byla pozornost věnována zejména nákladům, jejich členění a kalkulacím. Další teoretická část pojednávala o základních nástrojích a metodách controllingu jako jsou plánování, rozpočtování, reporting a analýza odchylek. Samostatná kapitola byla věnována controllingu pracovního kapitálu.

V rámci praktické části této diplomové práce se realizoval rozbor konkrétních controllingových aktivit ve zvolené společnosti. Pozornost byla zaměřena i na informační systém společnosti, RAMSES ERP, který výrazně podporuje nejen controllingové činnosti.

Na základě řešení vymezené problematiky jak po teoretické, tak po praktické stránce byly získány následující **poznatky**:

- Bez ohledu na to, jestli je controlling chápán jako součást informačního systému, soubor pravidel a nástrojů nebo doplňující prvek podnikového managementu, jej lze považovat za účinný prostředek zvýšení efektivnosti podnikového řízení, jehož význam v současné době stále roste. V podstatě je již neodmyslitelnou **součástí moderního managementu**.
- Ve zvoleném podnikatelském subjektu je controlling velmi aktivní a může být považován za podpůrný nástroj řízení.
- Zejména u větších podniků je žádoucí podpořit controllingové aktivity vhodným začleněním specializovaného **controllingového útvaru**, v menších podnicích alespoň vytvořením odpovídající pracovní pozice.

- Součástí organizační struktury společnosti ŠKODA JS a. s. je specializovaný úsek zabývající se celou řadou controllingových činností.
- Součástí **controllingových aktivit** je plánování a s tím související vytváření rozpočtů a finančních prognóz, analýzy odchylek skutečností od plánů, reporting a monitoring. Finanční controlling pak bude primárně zaměřen na zajištění likvidity podniku. S tím neodmyslitelně souvisí controlling pracovního kapitálu.
- Controllingový útvar společnosti ŠKODA JS a. s. věnuje velkou pozornost reportingu, jehož výstupem je soubor reportů adresovaných managementu podniku. Další nejčastější controllingovou metodou v podnikové praxi je monitoring, ten se uplatňuje zejména v rámci controllingu jednotlivých složek pracovního kapitálu. Oproti teorii se však praktické poznatky v tomto bodě liší. Monitoringem a reportováním těchto položek se v praxi zabývají primárně jiná oddělení. Controllingový útvar pak má k dispozici již zpracované reporty.
- Controlling nemůže v podnikové praxi efektivně fungovat, pokud nebude podpořen fungujícím **kvalitním informačním systémem**.
- Ve společnosti ŠKODA JS a. s. je splněna podmínka existence a funkčnosti informačního systému. V tomto případě je informační systém RAMSES ERP zdrojem veškerých využívaných informací, se kterými se dále pracuje. Činnost controllingového útvaru je také podpořena specializovaným systémem PSR.

Závěrečná část této práce byla zaměřena na vyhodnocení současného stavu controllingových aktivit společnosti a s tím souvisejících oblastí. Na základě toho měla být navržena možná zlepšení. Při hodnocení nebyly zjištěny žádné závažné nedostatky. Uvedené **návrhy** se tedy většinou týkaly spíše doporučení na doplnění stávajících aktivit. Jedná se:

- Zaměření se v rámci monitoringu zásob také na sledování vztahu zásob k prodejm prostřednictvím ukazatelů obrátky zásob a doby obratu.
- V podstatě to samé platí pro oblast pohledávek, monitoringu pohledávek je věnována velká pozornost, tuto oblast by bylo možné doplnit ještě o analýzu vybraných ukazatelů.
- Vzhledem k tomu, že ve společnosti není věnována pozornost finanční analýze a spoléhá se spíše na analýzy provedené bankami, bylo společnosti doporučeno zpracování reportu, jehož obsahem by byly hodnoty a vývoj vybraných ukazatelů v jednotlivých letech.

- I přes výhrady ze strany některých zaměstnanců k informačnímu systému nebyla shledána implementace nového informačního systému za bezprostředně nutnou, pokud by byl popsáný nedostatek považován za závažný, vhodnějším postupem by byla konzultace s dodavatelskou společností o možnostech případného doladění systému. Využívání jiného systému, například systému SAP, lze zvážit až po zastarání současného informačního systému.

Controlling ve společnosti ŠKODA JS a. s. lze považovat za plně funkční. Aktivita s tím spojené jsou podpořeny spolehlivým informačním systémem a poskytují managementu potřebné podklady.

9 SEZNAM TABULEK

- Tab. č. 1:** Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllera a manažera
- Tab. č. 2:** Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu
- Tab. č. 3:** SWOT analýza
- Tab. č. 4:** Výše čistého pracovního kapitálu v letech 2007 - 2011
- Tab. č. 5:** Ukazatel obrátky pohledávek v letech 2007 - 2011
- Tab. č. 6:** Ukazatel doby obratu pohledávek ve dnech v letech 2007 - 2011
- Tab. č. 7:** Ukazatel obrátky zásob v letech 2007 - 2011
- Tab. č. 8:** Ukazatel doby obratu zásob v letech 2007 – 2011
- Tab. č. 9:** Rentabilita vlastního kapitálu v letech 2007 – 2011
- Tab. č. 10:** Rentabilita tržeb v letech 2007 – 2011
- Tab. č. 11:** Rentabilita celkových aktiv v letech 2007 – 2011
- Tab. č. 12:** Likvidita v letech 2007 – 2011
- Tab. č. 13:** Ukazatel úrokového krytí v letech 2007 - 2011

10 SEZNAM GRAFŮ

- Graf č. 1:** Vzdělanostní struktura zaměstnanců ŠKODA JS a. s. k 31. 12. 2010
- Graf č. 2:** Vývoj průměrného přepočteného počtu zaměstnanců a konsolidovaného průměrného přepočteného počtu zaměstnanců v letech 2006 - 2010
- Graf č. 3:** Vývoj výsledku hospodaření po zdanění v tis. Kč v letech 2007 – 2011
- Graf č. 4:** Výkony v tis. Kč v letech 2007 - 2011
- Graf č. 5:** Vývoj přidané hodnoty v tis. Kč v letech 2007 - 2011
- Graf č. 6:** Struktura tržeb v roce 2010 dle teritoria
- Graf č. 7:** Prognóza vývoje měnového kurzu
- Graf č. 8:** Prognóza úrokových sazeb (3M PRIBOR)
- Graf č. 9:** Vývoj pohledávek z obchodních vztahů v letech 2007 – 2011
- Graf č. 10:** Vývoj struktury čistého pracovního kapitálu v letech 2007 – 2011
- Graf č. 11:** Vývoj ukazatelů doby obratu zásob a obrátky zásob v letech 2007 – 2011

11 SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obr. č. 1:** Členění cílů controllingu
- Obr. č. 2:** Cíle controllingu v systému řízení
- Obr. č. 3:** Model rovnováhy podnikových cílů
- Obr. č. 4:** Organizační diagram controllingových úloh
- Obr. č. 5:** Controlling jako štábní pozice
- Obr. č. 6:** Controlling jako liniová pozice
- Obr. č. 7:** Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera
- Obr. č. 8:** Vztah manažerského účetnictví a informací controllingu
- Obr. č. 9:** Typový kalkulační vzorec
- Obr. č. 10:** Rozklad odchylky
- Obr. č. 11:** Čistý pracovní kapitál
- Obr. č. 12:** OMZ Group
- Obr. č. 13:** Organizační začlenění controllingového útvaru
- Obr. č. 14:** Schéma systému PSR
- Obr. č. 15:** Základní princip výpočtu PSR
- Obr. č. 16:** Schéma výpočtu PSR – ŠKODA JS a. s.
- Obr. č. 17:** Pohyb mezi formuláři
- Obr. č. 18:** Úprava plánované kalkulace
- Obr. č. 19:** Plánování nákladů
- Obr. č. 20:** Část reportu OBS
- Obr. č. 21:** MPIP – plánování nákladů
- Obr. č. 22:** Data zakázky
- Obr. č. 23:** Část reportu MPIP
- Obr. č. 24:** Část reportu OR
- Obr. č. 25:** Report GAP

Obr. č. 26: Výchozí stránka systému Octopus

Obr. č. 27: Report – přehled pohledávek podle splatnosti v tis. Kč

Obr. č. 28: Report – přehled závazků podle splatnosti v tis. Kč

Obr. č. 29: Report pro dozorčí radu – pohledávky v tis. Kč

Obr. č. 30: Report pro dozorčí radu – závazky v tis. Kč

Obr. č. 31: Zjednodušený návrh reportu vybraných ukazatelů finanční analýzy

12 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press a. s., 2006, 182 s., ISBN 80-251-1124-5.
- [2] DANĚK, J.; PLEVNÝ, M. *Výrobní a logistické systémy*. 1. vydání, Plzeň: Západočeská univerzita, 2005, 212 s., ISBN 80-7043-416-3.
- [3] DEDOUCHOVÁ, M. *Strategie podniku*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2001, 256 s., ISBN 80-7179-603-4.
- [4] ESCHENBACH, R. *Controlling*. 2. vydání, Praha: ASPI Publishing s. r. o., 2004, 814 s., ISBN 80-7357-035-1.
- [5] FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 1. vydání, Praha: GRADA Publishing, spol. s r. o., 2001, 118 s., ISBN 80-247-0066-2.
- [6] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing a. s., 2010, 221 s., ISBN 978-80-247-2759-2.
- [7] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 391 s., ISBN 978-80-7357-712-4.
- [8] FREIBERG, F. *Finanční controlling: Koncepce finanční stability firmy*. Praha: Management Press, 1996, 199 s., ISBN 80-85943-03-4.
- [9] HORVÁTH & Partners. *Nová koncepce controllingu*. Praha: Profess Consulting s. r. o., 2004, 288 s., ISBN 80-7259-002-2.
- [10] JAKUBÍKOVÁ, D. *Strategický marketing – strategie a trendy*. 1. vydání, Praha: GRADA Publishing a. s., 2008, 269 s., ISBN 978-80-247-2690-8.
- [11] JUNG, H. *Controlling*. 2. vydání, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, 2007, 697 s., ISBN 978-3-486-58500-1.
- [12] KERZNER, H. *Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009, 1120 s., ISBN 978-0-470-27870-3.
- [13] KISLINGEROVÁ, E. a kol. *Manažerské finance*. 2. přepracované a rozšířené vydání, Praha: C. H. Beck, 2007, 745 s., ISBN 978-80-7179-903-0.
- [14] KISLINGEROVÁ, E.; HNILICA, J. *Finanční analýza krok za krokem*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008, 135 s., ISBN 978-80-7179-713-5.
- [15] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8.

- [16] LUCEY, T. *Management Accounting*. 5. vydání, London: Continuum, 2003, 732 s., ISBN 0-8264-6360-6.
- [17] MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, 183 s., ISBN 978-80-7380-049-9.
- [18] REICHMANN, T. *Controlling: concepts of management control, controllership, and ratios*. Heidelberg: Springer-Verlag Berlin, 1997, 338 s., ISBN 3-540-62722-7.
- [19] ROBBINS, S. P.; COULTER, M. *Management*. 7. vydání. Praha: GRADA Publishing a. s., 2004, 600 s., ISBN 80-247-0495-1.
- [20] SYNEK, M. a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 3. přepracované a aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing a. s., 2003, 466 s., ISBN 80-247-0515-X.
- [21] SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 4. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, 475 s., ISBN 80-7179-892-4.
- [22] ŠULÁK, M.; VACÍK, E. *Strategické řízení v podnicích a projektech*. 1. vydání, Praha: Vysoká škola finanční a správní, o. p. s., 2005, 234 s., ISBN 80-86754-35-9.
- [23] VOLLMUTH, H. J. *Controlling – nový nástroj řízení*. 2. upravené vydání, Praha: Profess Consulting s. r. o., 1998, 136 s., ISBN 80-85235-54-4.
- [24] VYSUŠIL, J. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004, 115 s. ISBN 80-7259-012-X.
- [25] WEBER, J.; MALZ, R.; LÜHRMANN, T. *Excellence im Management – Reporting: Transparenz für die Unternehmenssteuerung*. 1. vydání, Weinheim: WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, 2008, 72 s., ISBN: 978-3-527-50381-0.

Ostatní použité zdroje

- [26] *CIO Business World*. [online] [cit. 2012-03-22]. Dostupné na [www: <http://businessworld.cz/>](http://businessworld.cz/)
- [27] *Česká národní banka*. [online] Praha: Česká národní banka, 2012, [cit. 2012-03-27]. Dostupné na [www: <http://www.cnb.cz>](http://www.cnb.cz)
- [28] *Česká spořitelna, a. s.* [online] Praha: Česká spořitelna, 2010, FX Spot [cit. 2012-03-27]. Dostupné na [www: <http://www.csas.cz>](http://www.csas.cz)
- [29] *ČEZ a. s.* [online] Praha: ČEZ, 2012, [cit. 2010-03-28]. Dostupné na [www: <http://www.cez.cz>](http://www.cez.cz)
- [30] *EU a energetika*. [online] [cit. 2012-03-23]. Dostupné na [www: <http://www.energetika-eu.cz>](http://www.energetika-eu.cz)

- [31] *Interní materiály společnosti ŠKODA JS a. s.*
- [32] *Jaderná Energetika – vše o jaderné energii.* [online] Jaderné novinky [cit. 2012-03-23]. Dostupné na www: <<http://www.jadernaenergetika.cz>>
- [33] *Justice.cz – Oficiální server českého soudnictví.* [online] [cit. 2012-03-10]. Dostupné na www: <<http://www.justice.cz>>
- [34] *OMZ Group.* [online] [cit. 2012-02-29] Dostupné na: <<http://www.omz.ru/eng/>>
- [35] *SystemOnLine – s přehledem ve světě informačních technologií.* [online] [cit. 2012-03-22]. Dostupné na www: <<http://www.systemonline.cz/>>
- [36] *ŠKODA JS a. s.* [online] [cit. 2012-02-29]. Dostupné na www: <<http://www.skoda-js.cz/>>
- [37] *Výroční zprávy společnosti ŠKODA JS a. s. z let 2006 - 2010*

13 SEZNAM PŘÍLOH

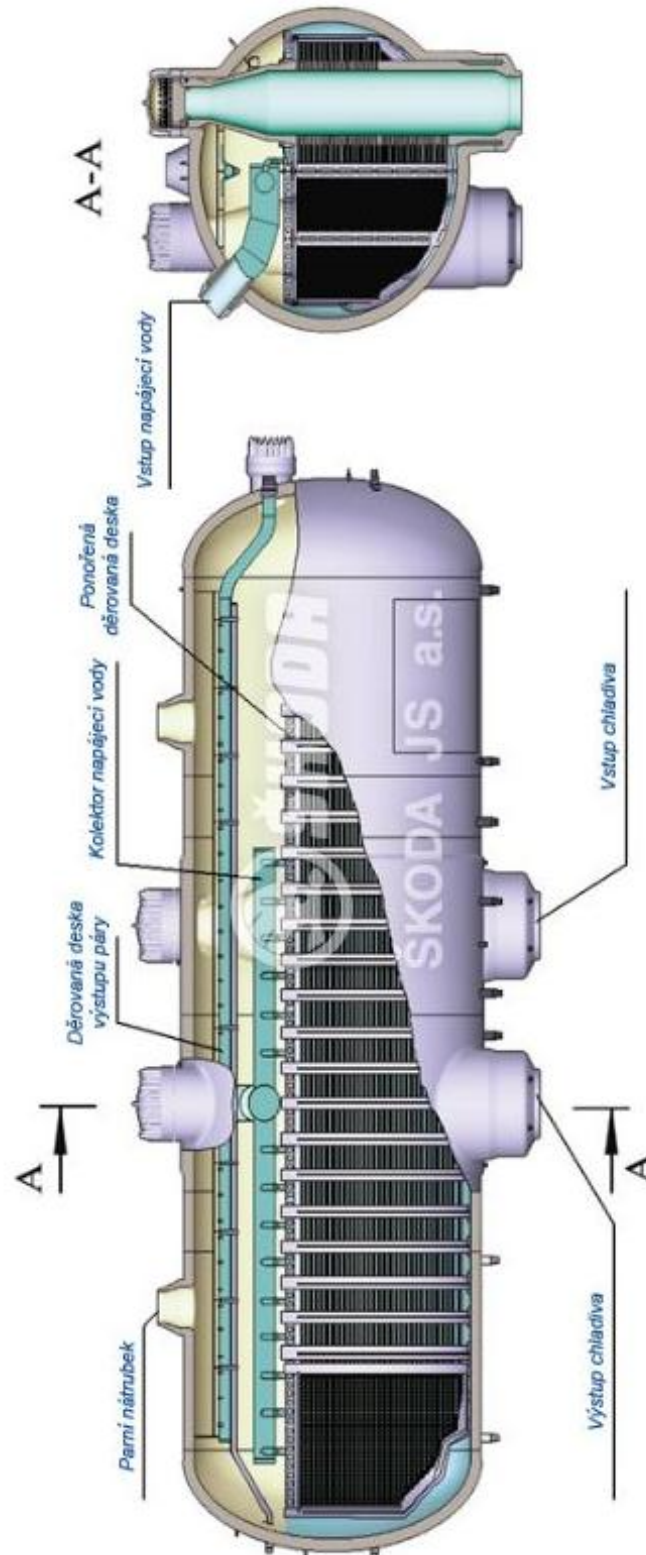
Příloha A: Parogenerátor PGV-MKP

Příloha B: Půdorys budov energobloku MIR.1200

Příloha C: Jaderný reaktor

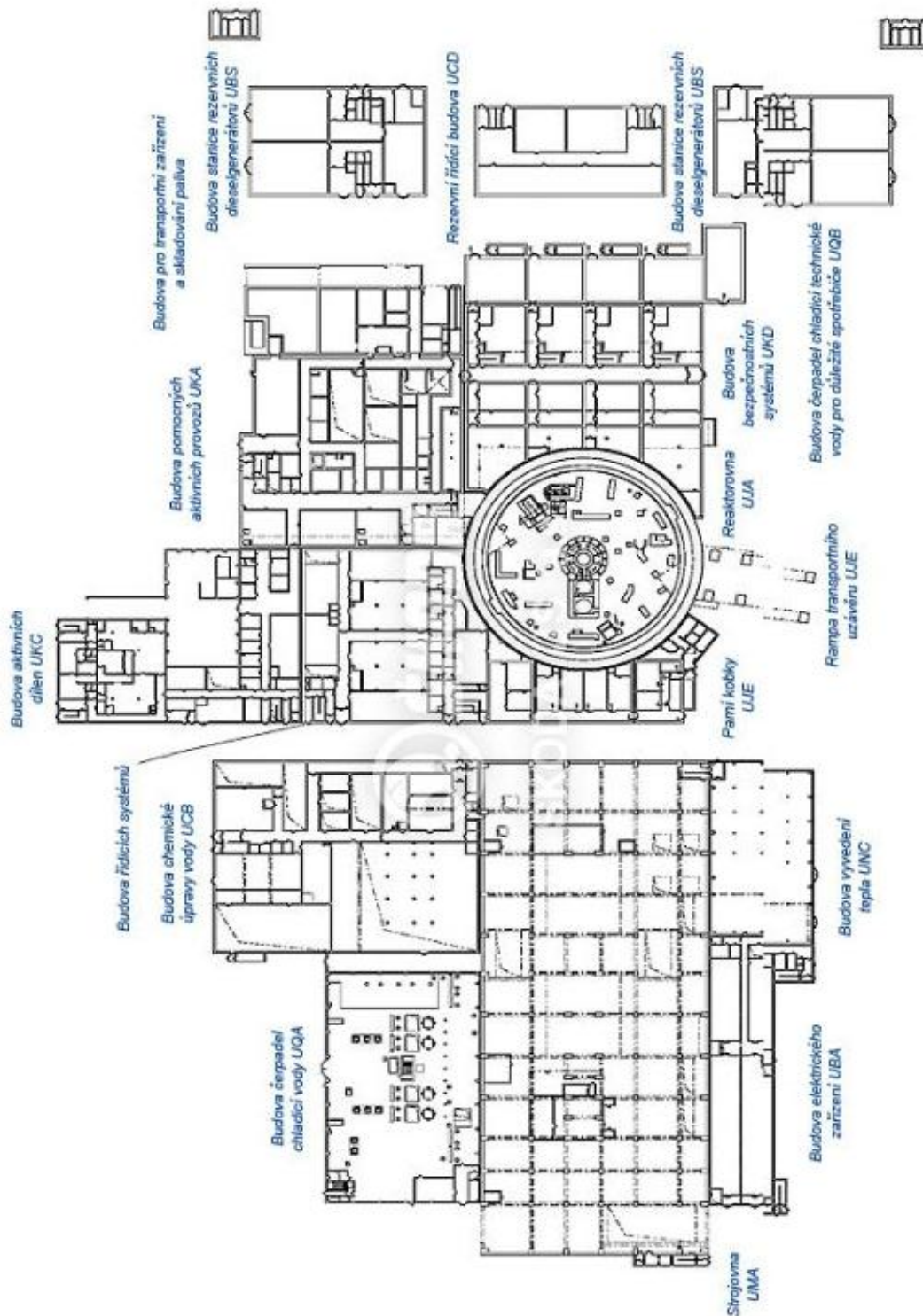
Příloha D: Organizační schéma společnosti ŠKODA JS a. s.

Příloha A: Parogenerátor PGV-MKP



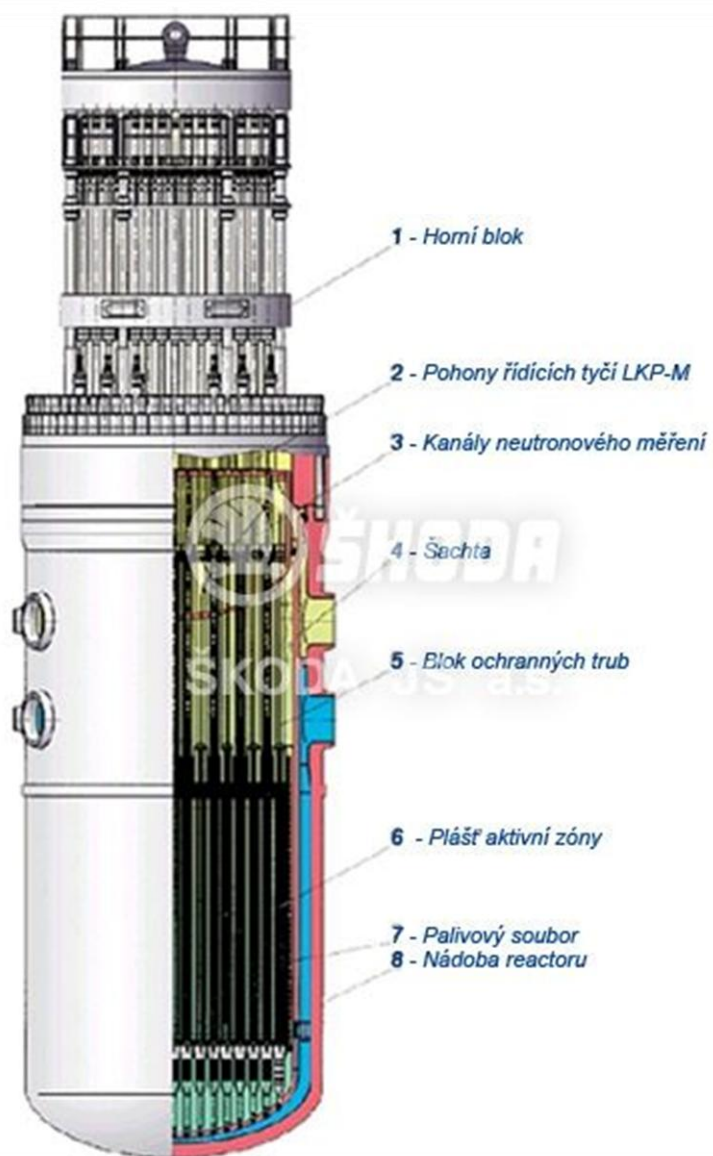
Zdroj: www.skoda-js.cz

Příloha B: Půdorys budov energobloku MIR.1200



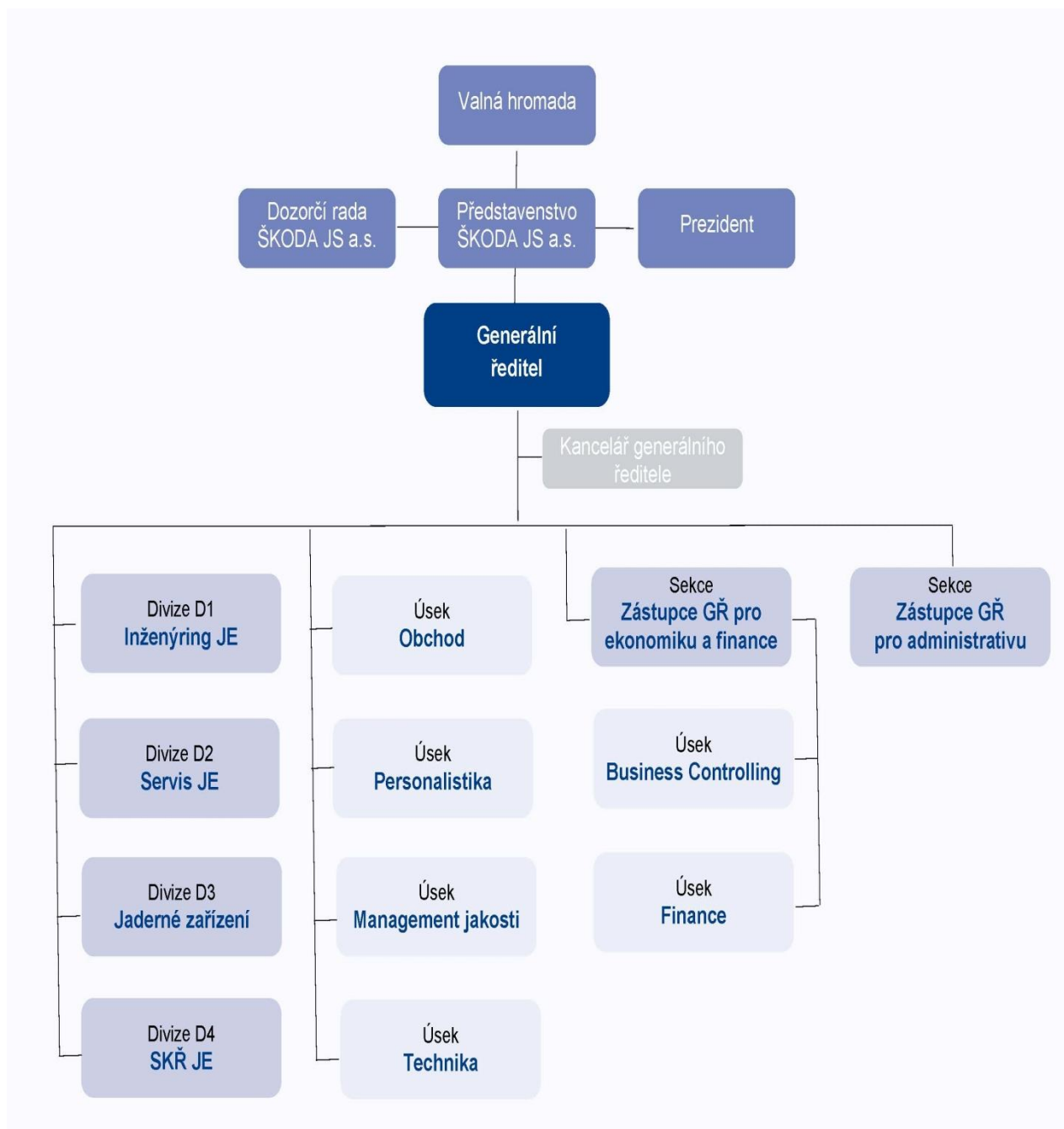
Zdroj: www.skoda-js.cz

Příloha C: Jaderný reaktor



Zdroj: www.skoda-js.cz

Příloha D: Organizační schéma společnosti ŠKODA JS a. s.



Zdroj: www.skoda-js.cz

Abstrakt

BÁLKOVÁ, T. *Hodnocení efektivity controllingových aktivit podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 138 s., 2012.

Klíčová slova: controlling, manažerské účetnictví, reporting, monitoring, informační systém

Téma této diplomové práce je „*Hodnocení efektivity controllingových aktivit podniku*“. Vybraným podnikatelským subjektem je akciová společnost ŠKODA JS a. s. Teoretická část se zabývá analýzou controllingu, jeho definicí, vývojem, organizací a funkcemi. Samostatná kapitola je zaměřena na manažerské účetnictví a jeho souvislost s controllingem. V následující části jsou popsány základní controllingové nástroje a metody. Pozornost je orientována také na controlling pracovního kapitálu. První část praktické části je zaměřena na představení společnosti, její externí a interní analýzu. V další části jsou analyzovány controllingové aktivity společnosti, zejména reporting a monitoring. Také je popsán manažerský informační systém společnosti, protože funkční informační systém může být považován za podmínku účinného controllingu. Závěr této diplomové práce obsahuje doporučení, jak lze doplnit a vylepšit controllingové aktivity v této společnosti.

Abstract

BÁLKOVÁ, T. *Evaluation of the effectiveness of controlling activities in a company.*

Diploma thesis. Plzen: Faculty of Economics ZCU in Plzen, 138 p., 2012.

Key words: controlling, management accounting, reporting, monitoring, information system

The topic of this diploma thesis is "*Evaluation of the effectiveness of controlling activities in a company*". The chosen company is the joint-stock company ŠKODA JS Inc. The theoretical part is concerned with the analysis of controlling, its definition, progress, organization and functions. A separate chapter focuses on the management of accounting and how it is related to controlling. The following part describes basic controlling tools and methods and it also deals with the controlling of the working capital. The first chapter of the practical part is concerned with the description of the company and the external and internal analysis. Next, the controlling activities in ŠKODA JS Inc. are analysed, especially reporting and monitoring. The management information system of the company is described, too, as a functional information system may be considered a condition of efficient controlling. The conclusion of the thesis includes recommendations on supplements of controlling activities in the company.