

Výstavba operativního finančního controllingového systému v podniku DITIPO, a.s.

Bc. Zdeněk Málek



ABSTRAKT

Tématem mé diplomové práce je projekt zavedení operativního finančního controllingového systému ve společnosti DITIPO, a.s. Cílem projektu je implementace operativních controllingových nástrojů a posílení životaschopnosti společnosti.

Práce je rozdělena do několika částí. Teoretická část slouží k osvětlení pojmů, popisuje různé formy a postupy controllingových činností a v jejím závěru jsou stanovena teoretická východiska pro samotné řešení projektu.

Analytická část je zaměřena na zjištění aktuálního stavu společnosti DITIPO, a.s. a nalezení případných problémových oblastí vhodných pro aplikaci controllingového systému.

Projektová část je pak věnována vlastnímu řešení návrhu projektu, výběru variant, forem a nástrojů controllingu, porovnání nákladů a výnosů plynoucích ze zavedení nového controllingového systému.

The subject of my dissertation is the project of an introduction of the operative financial controlling system in DITIPO company. The aim of the project is an implementation of operative controlling implements and an invigoration of a company vitality.

The paper is divided into several parts.

In the theoretical part I elucidate terms, describe various forms and processes of controlling operations and at the end of this part I determine theoretical sources for the project solution itself.

The analytic part is aimed at finding the actual state of DITIPO company and finding possible problem zones that are suitable for the application of the controlling system.

The project part is aimed at a solution of project suggestion itself, a selection of variations, forms and implements of controlling, a comparison of expenses and profits consequent upon an introduction of the new controlling system.

Na tomto místě bych rád poděkoval konzultantovi mé diplomové práce, ing. Zdeňku Raškovi, Ph.D., za pomoc při zpracování tématu controllingu, za jeho věcné připomínky a neocenitelné rady.

Mé poděkování patří i ing. Vladislavu Kopřivovi, vedoucímu oddělení exportu společnosti DITIPO, a.s., za to, že mi umožnil zpracování diplomové práce ve jmenované společnosti.

OBSAH

ÚVOD.....	8
I. TEORETICKÁ ČÁST	9
1 REŠERŠE LITERÁRNÍCH PRAMENŮ.....	10
1.1 POJEM CONTROLLING	10
1.2 CONTROLLING V PRODEJI A MARKETINGU	12
1.3 CONTROLLING V OBLASTI VÝROBY	13
1.4 CONTROLLINGOVÝ INFORMAČNÍ SYSTÉM.....	13
1.5 POSTAVENÍ CONTROLLERA	15
1.6 STRATEGICKÝ CONTROLLING	16
1.7 OPERATIVNÍ CONTROLLING	17
1.8 FINANČNÍ CONTROLLING	18
1.9 NÁSTROJE OPERATIVNÍHO FINANČNÍHO CONTROLLINGU	19
1.9.1 Plánování.....	20
1.9.2 Finanční plánování	20
1.9.3 Kontrola.....	21
1.9.4 Řízení	22
1.10 ANALÝZY	22
1.10.1 Analýza trhu	22
1.10.2 Analýza konkurence.....	22
1.10.3 Analýza silných a slabých stránek	23
1.10.4 Finanční analýza.....	23
1.10.5 Analýza ABC	25
1.10.6 Analýza odchylek.....	26
1.11 CONTROLLING PRACOVNÍHO KAPITÁLU.....	28
1.12 CONTROLLING POHLEDÁVEK.....	28
1.12.1 Monitoring pohledávek	30
1.13 CONTROLLING ZÁSOB.....	31
1.14 ZAJIŠTĚNÍ LIKVIDITY	32
1.15 CONTROLLING INVESTIC.....	33
1.16 PROČ ZAVÁDĚT CONTROLLING	34
1.17 OČEKÁVANÉ PŘÍNOSY CONTROLLINGU.....	36
1.18 PŘEDPOKLADY ÚSPĚŠNÉHO UPLATNĚNÍ.....	36
1.19 REKAPITULACE	37
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ŘEŠENÍ PROJEKTU.....	39
2.1 VŠEOBECNÁ PODPORA.....	39
2.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	39
2.3 FUNKCE CONTROLLERA.....	40
2.4 INFORMAČNÍ SYSTÉM	40
2.5 ANALÝZY ODCHYLEK.....	40
2.6 STRUKTURA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	41

2.7	KALKULACE	41
2.8	ŘÍZENÍ ZÁSOB	41
2.9	PRÁCE S ODBĚRATELI	41
2.10	KONTROLA A ZPĚTNÁ VAZBA	42
2.11	REKAPITULACE	42
II.	PRAKTICKÁ ČÁST	43
3	REÁLNÉ MOŽNOSTI APLIKACE PROJEKTU	44
3.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI DITIPO, A.S.	44
3.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI DITIPO, A.S.	45
3.3	PRAVIDLA PRO HOSPODAŘENÍ ODDĚLENÍ	47
3.4	INFORMAČNÍ ZABEZPEČENÍ	47
3.5	PRODUKTY SPOLEČNOSTI DITIPO, A.S.	48
3.5.1	Blahopřání, pohlednice dopisní soupravy	48
3.5.2	Vše k balení dárků	49
3.5.3	Svět zábavného učení	50
3.6	DISTRIBUČNÍ KANÁLY	50
3.7	ODBĚRATELÉ	50
3.8	FINANČNÍ ANALÝZA	51
3.8.1	Analýza ročních údajů	52
3.8.2	Zlatá bilanční pravidla	56
3.8.3	Analýza finančních poměrových ukazatelů	56
3.8.4	Zhodnocení finanční analýzy	59
3.9	SWOT ANALÝZA	59
3.9.1	Silné stránky společnosti	60
3.9.2	Slabé stránky společnosti	61
3.9.3	Příležitosti společnosti	62
3.9.4	Hrozby společnosti	62
3.10	PROBLÉMOVÉ OBLASTI	63
3.10.1	Informační systém	63
3.10.2	Střediska	64
3.10.3	Struktura nákladů	64
3.10.4	Kalkulace – automatizace	64
3.10.5	Orientace na zákazníky	64
3.11	REKAPITULACE	64
4	PROJEKT ZAVEDENÍ CONTROLLINGOVÉHO SYSTÉMU	66
4.1	DŮVODY PRO ZAVEDENÍ FINANČNÍHO CONTROLLINGU	66
4.2	NAZNAČENÍ STRATEGICKÝCH CÍLŮ	66
4.3	VŠEOBECNÁ PODPORA	67
4.4	ZMĚNA ORGANIZACE STŘEDISEK	67
4.4.1	Snížení počtu středisek	67
4.4.2	Změna hodnocení středisek	69
4.4.3	Náklady na změnu organizace středisek	69
4.4.4	Časový horizont změny organizace středisek	69
4.5	ORGANIZAČNÍ VYMEZENÍ CONTROLLINGU	70

4.6	INFORMAČNÍ SYSTÉM	71
4.6.1	Zavedení nového informačního systému	71
4.6.2	Účetní evidence	72
4.6.3	Analýzy a plánování	72
4.6.4	Řízení vztahů se zákazníky	73
4.6.5	Personalistika a mzdy	73
4.6.6	Výroba	74
4.6.7	Náklady na zavedení nového informačního systému	75
4.6.8	Časový horizont zavedení nového informačního systému	76
4.6.9	Doplnění stávajícího systému	77
4.6.10	Náklady na doplnění stávajícího informačního systému	77
4.6.11	Časový horizont doplnění stávajícího informačního systému	77
4.7	PERSONÁLNÍ NAPLNĚNÍ ODDĚLENÍ CONTROLLINGU	77
4.7.1	Zavedení funkce controllera	78
4.7.2	Kalkulace nákladů na zavedení funkce controllera	78
4.7.3	Časový horizont zavedení funkce controllera	79
4.7.4	Zavedení controllingového oddělení	79
4.7.5	Náklady na zavedení controllingového oddělení	79
4.7.6	Časový harmonogram zavedení oddělení controllingu	80
4.8	PRACOVNÍ NÁPLŇ ODDĚLENÍ CONTROLLINGU	80
4.9	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	82
4.10	KALKULACE, VÝPOČET KRYCÍHO PŘÍSPĚVKU	83
4.11	ANALÝZY	84
4.12	CONTROLLING POHLEDÁVEK	85
4.13	CONTROLLING ZÁSOB	88
4.14	CONTROLLING LIKVIDITY	89
4.15	VYHODNOCOVÁNÍ A KOMUNIKACE ODCHYLEK	89
4.16	REKAPITULACE	90
ZÁVĚR		94
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY		96
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK		98
SEZNAM OBRÁZKŮ		99
SEZNAM GRAFŮ		100
SEZNAM TABULEK		101
SEZNAM PŘÍLOH		102

ÚVOD

V současné době společnosti nejrozumnějšího druhu podnikání stále častěji volají po změnách a nových přístupech k řízení. Potřeba změn je vyvolána především vysoce konkurenčním prostředím, tlakem odběratelů na snižování cen a v některých případech i prozíravým pohledem managementu do budoucnosti a jeho snahou získat včas konkurenční výhodu a být tak o krok před ostatními.

Nejžádanějším nástrojem pro řízení se dnes stává controllingový systém řízení. Je to systém, který umožňuje průhlednější a efektivnější řízení nejen v oblasti hospodářského výsledku, ale i v oblasti majetku a zdrojů, příjmů a výdajů. Controllingový systém prolíná všemi rozhodujícími oblastmi řízení ve společnosti počínaje prodejem a marketingem přes výrobu a konče obslužnými činnostmi jako je například doprava, údržba. Charakteristické pro controlling je pohled do budoucnosti, což v praxi představuje významnou podporu plánovacího procesu. Porovnáním naplánovaných dat se skutečností se tak dostáváme k hodnocení, práci s odchylkami a reportingovému systému, který se dnes stává nezbytnou součástí úspěšně fungujících společností. Třešničkou na pomyslném controllingovém dortu zůstává motivační systém založený na plnění sady kvantifikovatelných ukazatelů.

Při rozhodování o zavedení controllingu do společnosti se management často zabývá otázkou, zda může controlling efektivně fungovat i ve společnosti, která má řadu specifík a úskalí. Odpovědí může být existence a vysoká prosperita firem, zabývajících se aplikací controllingových systémů v nejrozumnějších společnostech snad ve všech odvětvích národního hospodářství. To dokazuje, že controllingové metody a přístupy lze přizpůsobit a aplikovat v kterémkoli typu podnikání. Ve všech těchto odvětvích může controlling napomoci odhalit skutečnosti, které se mohou stát klíčem k dosažení vytyčených cílů.

Ve své diplomové práci bych rád zaměřil pozornost na jednu oblast controllingu, na finanční controlling, a v této oblasti navrhnout projektové řešení zavedení finančního controllingového systému ve firmě DITIPO, a.s.

I. TEORETICKÁ ČÁST



1 REŠERŠE LITERÁRNÍCH PRAMENŮ

1.1 Pojem controlling

Při studiu literatury zabývající se problematikou controllingu čtenář neustále naráží na jeden zásadní problém. Každá kniha, každý článek na internetu, v časopise nebo odborné publikaci popisuje controlling zcela nezávisle a značně odlišně od všech ostatních.

Při takové šíři názorů a rozmanitosti témat může člověk snadno nabýt dojmu, že controlling je pojem veskrze filozofický a těžko uchopitelný. Že záleží pouze na autorovi knihy či článku jak se k danému problému postaví, zda je spíše teoretik nebo vidí víc praktickou stránku věci.

Dle ing. Štěpánky Kudělkové [14] je controlling nástrojem řízení, který slouží řídicím pracovníkům pro zvyšování efektivnosti jejich rozhodování. Jedná se tedy o informační systém, nikoliv o metodu řízení a rozhodování.

Controlling zde představuje integrovaný informační systém podniku, jehož cílem je poskytovat komplexní informace pro ekonomicko-strategické řízení, a to porovnáváním plánových ukazatelů se skutečností a hodnocením vznikajících odchylek. Součástí controllingu je i zpracování souhrnných technicko-ekonomických plánů a sledování trendů vývoje vybraných ukazatelů pro potřeby všech stupňů řízení - středisek, provozů, úseků a vrcholového vedení, včetně majitelů firem.

Dle internetového serveru www.controlling.cz [16] znamená controlling především službu manažerům. Controlleri jsou interní podnikohospodářští poradci všech nositelů rozhodovacích kompetencí a působí jako navigátoři k dosažení cílů. Své úkoly plní správně tehdy, pokud se jim daří podporovat management relevantně k jeho rozhodovacím úkolům. Pohled do budoucnosti je hlavním rozdílem controllingu oproti internímu auditu. Controlling podporuje a doplňuje management jednak speciální filosofií řízení, a jednak vhodnou infrastrukturou. Controllingová filosofie řízení je způsob myšlení managementu, který je charakteristický připraveností k důslednému, cílově orientovanému plánování a řízení podniku a je spojen s přesvědčením, že pro úspěch podniku je nezbytná integrace plánování, kontroly, predikce a řízení do jednoho okruhu. Controllingová infrastruktura zahrnuje controllingová pracoviště, controllingový systém popř. příslušné nástroje a controllingový proces, který vzniká spoluprací manažerů a controllerů.

Ing. Lubomír Topolánek [12] říká, že jádrem controllingu je na budoucnost orientované systematické řízení podle cílů, porovnávání plánovaného stavu se skutečností, analytická práce zaměřená na diagnózu tendencí a budoucích výsledků a na hledání způsobu jak je žádoucím způsobem ovlivnit.

O controllingu je možné mluvit až tehdy, má-li podnik ucelený a koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení, který zajišťuje plnění celého souboru vybraných úkolů. Controlling sám problémy podniku neřeší, vede však k tomu, že problémy jsou přehlednější a umožňuje snáze dosáhnout celopodnikových cílů.

Controllingová filozofie řízení [1] směřuje k tvorbě a řízení životaschopného podniku. Jeho základem je řízení založené na plánování, řízení a regulaci. Řízení podniku vyhovuje podmínkám controllingu pouze tehdy, splňuje-li následující kritéria:

- je cílově orientováno,
- je založeno na plánování a kontrole,
- je anticipativní,
- je adaptivní,
- je flexibilní a rychlé.

Pojem controllingu [2] se dostal do evropské terminologie z USA a stejně jako mnoho dalších ekonomických pojmů, pro něž by bylo obtížné nalézt domácí slovní ekvivalent, se nepřekládá.

Slovním základem pojmu controlling je „control“, resp. „to control“, který můžeme dle Anglicko-Českého slovníku [8] přeložit jako:

- ovládat, řídit,
- dohlížet, kontrolovat.

Pro pojetí řízení v současné době pro mnohé podniky je pohříchu typické, že zavedení systému controllingu u nich končí přejmenováním konečné fáze systému řízení – kontroly – na controlling. Skutečně inovační přínos controllingu však spočívá právě v prvně jmenovaném významu – ve významu řídit, ovládat. Controlling zde představuje specifickou koncepci podnikového řízení založenou na komplexním informačním a organizačním propojením plánovacího a kontrolního procesu. Takto koncipovaný controlling je založen na:

- aplikaci controllingových nástrojů, metod a technik analýzy,
- systémovém vytváření controllingových informačních systémů,
- systémové komunikaci mezi organizačními útvary,
- změně postojů a způsobů myšlení.

Zajištění základních funkcí controllingu lze docílit i bez výrazné změny existujících organizačních struktur podniku. Každý podnik se v té či oné míře zabývá procesy plánování a kontroly a je vybaven určitými informačními systémy a také organizační strukturou, která vymezuje prostor a chování jednotlivých článků organizace a která rozděluje kompetence a odpovědnosti. Controllingové funkce by se tak mohly v podniku prosazovat ve formě rozšiřování a především zkvalitňování stávajících činností.

Controlling nespočívá ve složitém sestavování reportů, ale v rozborech, zkoumání příčin odchylek, komentářích a návrzích opatření. A bez vhodného controllingového nástroje, který podporuje, jak sestavení pravidelného reportingu, tak ad hoc analytické rozborů, sestavení pesimistické či optimistické verze ročního plánu, v průběhu roku pravidelný výpočet výhledů zpřesňujících pohled na plnění cílových hodnot, třídění proměnných atd., si dnes nelze efektivní vykonávání controllingových úloh představit.

1.2 Controlling v prodeji a marketingu

Bezesporu největší přínos pro podniky má controlling v oblasti prodeje a marketingu. Controllingový systém nabízí možnost vyzbrojit se dostatečným množstvím relevantních informací pro jednání se silnými soupeři, kterými jsou dnes prodejní řetězce. Nedílnou součástí "boje" o místo na trhu je poskytování nejrůznějších slev, bonusů, placení poplatků za listing, otevření nové prodejní jednotky či letákové akce. To ve většině společností znemožňuje objektivně vyhodnotit nejen produkty, ale i odběratele, regiony, popřípadě obchodní zástupce a sledovat tak jejich přínos pro společnost. Controllingovým řešením je využití analýzy ziskovosti založené na bázi krycího příspěvku.

Krycí příspěvek představuje rozdíl mezi dosaženými tržbami a variabilními náklady spotřebovanými právě konkrétním produktem či odběratelem. Využitím víceúrovňového krycího příspěvku lze oddělit zodpovědnost jednak za dosažené tržby, tak i za spotřebu variabilních nákladů. Jednotlivé stupně krycího příspěvku pak vypovídají o ziskovosti produktů po úhradě výrobních variabilních nákladů, po úhradě nákladů na distribuci a v následných stupních nákladů na podporu prodeje nebo dalších marketingových nákladů.

Hlavním přínosem jsou informace o tom, který odběratel, produkt, region přináší společnosti největší krycí příspěvek a naopak. Na základě těchto informací se pak lze rozhodovat, který výrobek dále marketingově podporovat, do kterého řetězce dodávat více, popřípadě kde udržovat strategický sortiment krátkodobě nerentabilní s cílem oslovit široký okruh odběratelů apod. Je samozřejmě nutné sledovat i další kritéria jako je např. platební morálka odběratelů.

1.3 Controlling v oblasti výroby

Významnou roli hraje controlling i v oblasti výroby. Zde je řízení zaměřeno především na sledování skutečné spotřeby variabilních nákladů. V mnohých odvětvích nelze vždy přesně zjistit např. skutečnou spotřebu surovin na konkrétní výrobek (zvláště u nepřetržitě běžící výroby), ale je možné využít výrobních dávek, které představují časové či odpovědnostní ohraničení výroby. Na těchto nákladových objektech lze vyhodnocovat odchylky od norem detailněji a přesněji než na úrovni jednotlivých středisek. Do skupiny variabilních nákladů jsou zahrnovány jednicové náklady (jednicový materiál, mzdy, atd.), ale vstupují sem i náklady variabilní režijní, které souvisí s výkonem výroby, ale nelze je normovat na konkrétní výrobek. Jedná se zejména o náklady na údržbu, spotřebu energie na výrobních linkách, které ve většině společností znamenají významnou položku nákladů. Lze tedy vyhodnocovat jednotlivé technologické stupně výroby a výrobu celkem z hlediska výkonů v měrných jednotkách, spotřeby variabilních nákladů dle struktury kalkulačního vzorce a v neposlední řadě i kapacit dle výrobních linek. Míra detailu sledování je závislá na úrovni řízení.

I v ostatních oblastech řízení společnosti lze nadefinovat controllingové metody řízení a vytvořit tak ucelený controllingový systém společnosti, který je zachycen v reportingovém systému. Controlling poskytuje nezkrácený pohled na to, co se děje uvnitř společnosti a přispívá k efektivnějšímu řízení.

1.4 Controllingový informační systém

Pro optimální fungování controllingu ve společnosti se předpokládá využití controllingového informačního systému. Ten by neměl sloužit jen jako nástroj pro sestavení pravidelných reportů pro vrcholový management, ale měl by zároveň umožňovat pohled na společnost za nižší úrovně detailu pro operativní řízení z různého časového hlediska. Součástí uceleného controllingového informačního systému by měla být i část

pro sestavení komplexního ročního plánu společnosti a následná možnost porovnání plánu se skutečností. Nadstandardní výbavou controllingového informačního systému zřídka bývá i možnost modelování strategických podnikatelských záměrů a sledování dopadů do hospodaření společnosti, vyhodnocování návratnosti investic.

Každý podnik, i ten, ve kterém není praktikován controllingový systém řízení, potřebuje a využívá pro své činnosti informační systém. Minimálně je tento systém potřeba pro vedení účetnictví, vystavování faktur, komunikaci s úřady státní správy, bankami, konkurencí, atd. Forma informačního systému podniku závisí na jeho velikosti, na stupni provázanosti a na činnostech, které jsou od konkrétního informačního systému požadovány.

Ještě i dnes se jistě můžeme v některých podnicích setkat s informačním systémem, který není založen na využívání informačních technologií. Ovšem pro potřeby vedení moderního podniku, pro potřeby controllingového řízení je nemyslitelné používání tiskopisů a psacího stroje.

Aby tedy vrcholové vedení firmy mohlo efektivně rozhodovat o přežití a dalším rozvoji firmy, musí mít k dispozici souhrnné informace jak o vývoji dílčích činností, tak zejména komplexní informace integrované z jednotlivých činností do formy souhrnných ukazatelů, které charakterizují celkový obraz firmy v časovém vývoji. K tomu ovšem nestačí pouze hodnotové údaje z účetnictví, ale musí být doplněny celou řadou množstevních údajů, které umožní hodnotit využití kapacit, produktivitu, cenovou politiku a rentabilitu nejen za firmu, ale i dle výrobků a prodejních komodit.

Z uvedeného tedy vyplývá, že pro tyto účely již nestačí izolované údaje z operativně-technické evidence, které kopírují hmotný tok, ani údaje účetní evidence, které převádí pohyb hmotného toku do hodnotových ukazatelů a kontrolují finanční toky. Musí být vybudován nový integrovaný informační systém, který bude poskytovat komplexní informace pro ekonomicko-strategické řízení. Tento systém bude zahrnovat jak tvorbu plánových ukazatelů, tak i jejich porovnání s dosaženou skutečností a vyčíslení příslušných odchylek. A právě tuto informační oblast, intuitivně velmi potřebnou, avšak dosud systémově neřešenou, by měl zajistit nový informační systém s názvem controlling.

K tomu, aby bylo možno informace komplexně využívat se ukázalo být účelným soustřeďovat informace do jednoho místa, do tzv. datového skladu (data warehouse). Jak bylo řečeno výše, do tohoto datového skladu vstupují informace nejenom interní, tedy

z výroby, z odbytu, z účetnictví, ale také informace externí, týkající se konkurence, tržních cen, poskytovaných slev, informací o spolehlivosti partnerů, ...

Pokud máme k dispozici data v datovém skladu, je na místě na tato data nasadit vhodné nástroje pro analýzy (data mining) a "vytěžit" z nich maximum informací o podnikání [15]. Nástroje pro data mining tak mohou sloužit k exploračnímu vyhledávání, cílenému marketingu, analýze odchodu klientů, analýze podvodného chování, web miningu, vytváření predikčních modelů, aktivnímu vyhledávání odchylek, analýze výrobního a zákaznického portfolia a celé řadě dalších analýz.

Controlling pak tvoří spojovací článek mezi strategickým řízením a operativou. Pod kontrolou by měly být všechny důležité oblasti, od nákupu (SCM), řízení výroby, zdrojů, ekonomiky a financí až k odbytu (CRM). Controlling plynule navazuje na zjištěné skutečnosti z předchozí fáze modelování a data miningu a zavádí je do controllingového systému. Vzniká tak přehledný systém ukazatelů charakterizující nejen momentální situaci podniku, ale i jeho budoucnost. Plánování jako samozřejmá a nezbytná controllingová činnost variantně zavádí hladinu pro posouzení plnění podnikových cílů. Ze strategického plánu se cíle rozpouštějí přes taktickou úroveň až do operativy.

Neméně důležitou částí controllingového informačního systému je nutnost informovanosti o dění v podniku za použití firemního intranetu, automatické distribuce reportů v podnikové síti nebo elektronickou poštou. Významným prvkem tohoto systému je nabízet dynamický přístup k informacím přes internet. Celou řadu analýz, které byly prováděny lokálně, tak můžete provádět, kdekoli a kdykoli je to třeba. Mimo jiných faktorů (např. technologie, soustava cílů, organizační uspořádání) je publikování a komunikace jeden z faktorů, který přispívá k propojení strategické a operativní úrovně, který často chybí.

1.5 Postavení controllera

Úkoly controllera spočívají v získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentaci interních a externích údajů pro to, aby mohla být učiněna správná rozhodnutí. Controller musí informace sbírat a využívat. Proto v podniku zavádí plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na výsledky. Provádění těchto úkolů však nesmí být ponecháno jen controllerovi. Controller má být v podniku jen koordinátorem, poradcem a navigátorem. Má se starat o to, aby proces plánování kontroly a řízení probíhal v postupných krocích a ve srozumitelné podobě. Má se též účastnit speciálních podnikohospodářských šetření. Má spoluprovádět speciální šetření – volbu nových výrobků, vyřazování výrobků, rozhodnutí o

vlastní výrobě, zkoumání stávajících investic s použitím propočtů a návratnosti investic, analýzu bilancí a jejich kritické vyhodnocení, sestavení přehledu o silných a slabých stránkách podniku, analýzu konkurence, potenciální analýzu, portfoliovou analýzu, ABC analýzu atd. Veškerá sdělení controllera musí být formulována tak, aby byla plně srozumitelná všem pracovníkům podniku.

Controller může být organizačně začleněn buďto na pozici štabní nebo na pozici liniové. Jestliže je mu svěřena pozice štabní, tak by měl být controlling umístěn na vysoké hierarchické úrovni, protože štabní místo je přímo podřízeno jen podnikovému vedení a vyznačuje se tím, že má jen funkci poradní a připravující materiál pro rozhodování a nemá pravomoci rozhodovací a nařizovací. Controller by měl zastávat štabní pozici jen ve velkých podnicích. Činí-li controller svá opatření pomocí liniové pozice, přísluší mu funkční nařizovací právo. Měl by se pohybovat na téže úrovni jako vedoucí marketingu, odbytu nebo výroby. Protože controller potřebuje mnoho informací z jednotlivých odpovědnostních oblastí, musí se umět prosadit i při poradách s vedoucími oddělení.

Zavádění controllingové koncepce často naráží v podniku na odpor. Pro úspěšné zavedení controllingové koncepce je rozhodující nejen schopnost controllera mít velké porozumění pro druhé, ale i to, že koncepce musím být pochopena, spoluzaváděna a podporována vedením podniku. Controller může mít trvale úspěch jen tehdy, má-li plnou podporu podnikového vedení. Poněvadž se dá předpokládat, že každému zavádění controllingové koncepce se budou v podniku klást překážky, rozpracovává se speciální zaváděcí strategie, která jednotlivým pracovníkům v podniku vysvětluje nutnost a výhodnost tohoto systému, a to tak, aby jeho přednosti byly každému jasné, což pak usnadňuje jeho postupné zavedení.

1.6 Strategický controlling

Strategický controlling je orientován na řízení dlouhodobého ziskového potenciálu firmy. Středobodem zájmu strategického controllingu jsou strategické veličiny, jako např. technologie, výrobky, trhy, systémy řízení, investice, výzkum, atp.

Mezi hlavní úkoly strategického controllingu patří podněcování strategické filozofie podniku, zpracování analýz silných a slabých stránek podniku, formulace strategických cílů, institucionalizace strategického porovnání požadovaného a skutečného stavu a opatření pro řízení podle odchylek. Nástroji strategického controllingu jsou scénáře,

plánování a vývoj portfolia, rozbor strategických mezer a jejich vývoj, rozbor závislosti, rozbor silných a slabých stránek a jejich vývoj a systémy včasného varování.

Strategický controlling se musí v podniku starat o to, aby dnes byla přijata opatření, která budou napomáhat budoucímu zajištění existence podniku. To znamená, že dnes musíme zjišťovat a brát v úvahu budoucí možnosti a rizika a tím vytvářet předpoklady úspěchu pro budoucnost. Tyto předpoklady úspěchu mají rozhodující význam pro zisk podniku a tím pro budoucí operativní výsledky.

1.7 Operativní controlling

Operativní controlling vykonává své aktivity převážně v rámci daného ziskového potenciálu firmy. Jeho cílem je optimalizace věcných, časových a hodnotových parametrů firemních aktivit.

Operativní controlling se zpravidla vztahuje na jeden hospodářský rok. V jednotlivých plánech a rozpočtech se stanoví, jaké aktivity mají být podnikovým vedením v nadcházejícím obchodním roce uskutečněny. Poněvadž se u operativního controllingu jedná o plánování krátkodobé, měly by být všechny důležité údaje rozpracovány co nejpodrobněji.

Obecně se rozděluje operativní controlling na tři oblasti:

- Controlling zdrojů
- Controlling financí a likvidity
- Controlling investic

Obě zaměření controllingu mají řadu různých specifík. Následující obrázek porovnává operativní a strategický controlling ve vybraných charakteristikách pomocí čáry vyjadřující stoupající nebo klesající trend dané charakteristiky.

	C o n t r o l l i n g	
	Operativní	Strategický
stupeň detailizace	←	→
rozsah alternativ	←	→
časový horizont	←	→
míra nejistoty	←	→
hierarchie řízení	←	→
opakovanost a strukturovanost problémů	←	→

Obr. 1 – Charakteristiky operativního a strategického controllingu [2, str. 14]

1.8 Finanční controlling

Finanční controlling představuje subsystém firemního controllingu, jehož cílem je zajišťování likvidity (finanční rovnováhy) firmy. Funkčnost finančního controllingu je dána kvalitou používaných controllingových nástrojů, metod a technik, konzistencí plánovacích a kontrolních mechanismů a kvalitou informačních systémů.

V zásadě můžeme hovořit o třech sférách fungování finančního controllingu:

- získávání finančních zdrojů
- správa finančních zdrojů
- užití finančních zdrojů

Funkce controllera a controlling samotný nemůže být úspěšný pokud v podniku nejsou k dispozici takové informace, které jsou nezbytné pro moderní řízení. Proto je nutné vybudovat řadu předsystémů, které budou tyto nutné informace poskytovat.

- finanční účetnictví
- nákladové účetnictví
- strategické řízení
- orientace na cíl

Finanční účetnictví ve většině firem funguje bezchybně. Jeho výstupy jsou nutné pro komunikaci s úřady státní správy, s bankami, a v neposlední řadě i s konkurencí. Funkcí finančního účetnictví je zajišťování kvantitativních informací, například stavy účtů, velikost pohledávek a závazků, hodnota majetku firmy, souhrnně tedy dokumentační a informační funkce, dále je to již zmiňovaná funkce dispoziční, tedy poskytování podkladů pro řízení a nakonec funkce kontrolní, kdy nám finanční účetnictví umožňuje kontrolu stavu majetku, kontrolu hospodaření a správnosti záznamů.

Kamenem úrazu u většiny firem je však **nákladové účetnictví**. Přitom kontrola nákladů musí být pro každou firmu prioritou, protože právě náklady z největší části ovlivňují zisk. Správná kalkulace nákladů může uvolnit ruce při cenotvorbě a tvorbě marketingové strategie.

Základním kamenem nákladového účetnictví je kalkulace nákladů pomocí příspěvku na úhradu. Tato metoda spočívá v tom, že se všechny náklady rozdělí na přímé a režijní. Firma musí při prodeji pokrýt všechny přímé náklady (náklady spojené s výrobou, které jsou závislé na vyrobeném množství). Rozdíl mezi tržbou a přímými náklady, je právě příspěvek na úhradu režijních nákladů.

Úkolem nákladového účetnictví je potom analyzovat tyto náklady a hledat cesty k jejich minimalizaci, poskytovat informace o produktech, které poskytují největší příspěvek na úhradu a o produktech, jejichž příspěvek na úhradu je minimální, popřípadě záporný.

1.9 Nástroje operativního finančního controllingu

Škála úkolů, které jsou pro fungování celého systému operativního finančního controllingu nezbytné, je široká. Na tomto místě uvedu několik z nich:

- porovnání plán - skutečnost a kontrola rozpočtu,
- provádění nákladového účetnictví,
- finanční plánování,
- reporting,
- analýza odchylek a příčin,
- interpretace zpráv,
- včasné varování,
- vedení při rozpočtování,
- vedení při plánování investic,

- spolupráce při plánování strategie,
- bilancování,
- interní poradenství v rozhodovacím procesu.

Controlling, jako systém řízení v neposlední řadě zajišťuje plnění základních řídicích funkcí, kterými jsou:

- plánování,
- řízení,
- kontrola.

1.9.1 Plánování

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. Vyznačuje se několika rysy – orientace na cíle, tvůrčí charakter plánů, orientace na budoucnost a procesní orientace. Dříve však než se přistoupí k tvorbě plánu, je třeba poznat výchozí stav, ze kterého bude plán vycházet. K tomu jsou potřebné tři podklady, a to výkaz zisků a ztrát, rozvaha a výkaz cash flow zhruba za poslední tři roky. Dále je třeba dopracovat poměrovým ukazatele, a to minimálně v rozsahu ukazatelů rentability, aktivity, likvidity a hospodárnosti.

1.9.2 Finanční plánování

Finanční plán zobrazuje pro daná plánovací období finanční efekty podnikových aktivit. Nezbytnou součástí jeho tvorby, stejně jako u všech jiných plánů, je analýza vnitřních a vnějších podmínek podnikového vývoje, prognózy a vyhodnocování nejistot neboli rizik budoucích aktivit.

Finanční plánování představuje mimo jiné nástroj k zajištění finanční rovnováhy, jeho úkolem je tedy i alokace přebytků, či likvidace schodků likvidity. Forma finančního plánování není stanovena žádnými normami. Aby však bylo toto plánování účelné, musí být alespoň tyto požadavky:

- úplnost (všechny příjmy a výdaje),
- systematickosti (návaznost na ostatní podnikové plány),
- přehlednost (strukturalizace),
- periodizace (příjmy a výdaje jsou situovány do přesných období)

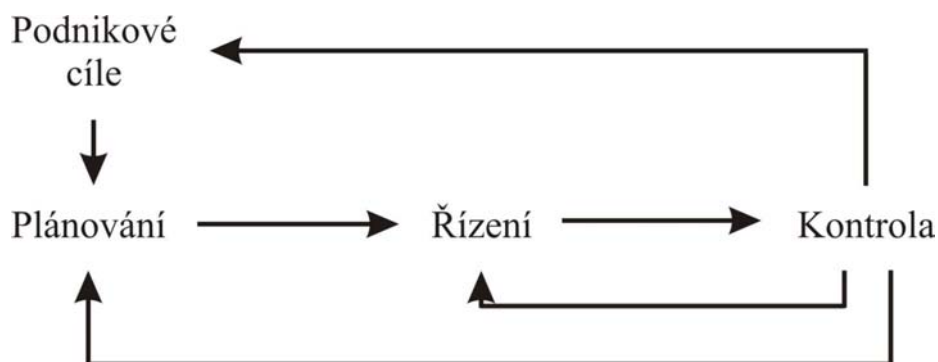
- elasticnost (aktualizace).

1.9.3 Kontrola

Kontrola přispívá k záruce, že plánované veličiny budou také skutečně realizovány. Plánování a kontrola se vzájemně podmiňují, mají tedy doplňující charakter. Kontrolu dělíme na kontrolu výsledků a kontrolu procesů. Kontrola výsledků se soustřeďuje na výsledky plánovacího procesu. Při kontrole procesů se naopak kontroluje povaha a způsob vzniku tohoto výsledku. Na základě těchto porovnávání se dají zjistit odchylky, které mohou mít svou příčinu v oblasti plánování nebo v oblasti realizace. Pokud se týká četnosti kontrol, mělo by pro ně být zvoleno období jednoho měsíce. Při kontrole se uplatňují základní kontrolní metody – porovnávání v čase, odvětvové porovnávání, porovnávání plánu se skutečností.

U porovnání v čase, kde jsou skutečné veličiny dodatečně porovnávány, neexistuje žádný přímý vztah k plánování. Při odvětvovém srovnávání, při kterém jsou údaje vlastního podniku porovnávány s jinými podniky, je zase problém v rozdílných strukturách a rozdílném řízení podniků, které snižují přesnost informací. Pro dílčí funkční kontrolu cílově orientovaného controllingu přichází v úvahu hlavně porovnání skutečnosti s plánem. Zde jsou porovnávány předepsané veličiny se skutečnými veličinami.

Kontrolou však cyklus řízení nekončí. Kontrola zpětně ovlivňuje podnikové cíle, procesy tvorby plánu a jejich realizace.



Obr. 2 – Schéma cyklu řízení [2, str. 131]

1.9.4 Řízení

Řízení umožňuje učinit včas taková opatření, která zajistí, že vzniklé odchylky budou kompenzovány a plánovaných cílů bude nakonec přece jen dosaženo. Úkolem řízení je zajistit, aby všechny vykonávané postupy byly prováděny správným způsobem tak, aby na konci vyšlo vše, co se na počátku naplánovalo. Charakteristické je, že řízení, které má zaručit dodržení žádoucího směru vývoje podniku, má být vždy orientováno na cíl a na budoucnost, neboť stanovené cíle jsou realizovány teprve během nadcházejícího hospodářského roku. Řízení podniku je třetí velkou oblastí úkolů controllera a je těžištěm celého controllingu. V této oblasti musí controller zajistit, aby i přes vyskytující se odchylky probíhalo řízení podniku tak, aby cílové veličiny, ve kterých je převládajícím faktorem většinou zisk, byly splněny. Řízení je tedy reakcí na zjištěné odchylky od plánu se snahou přece jen dosáhnout plánem stanovených cílů.

K řízení musí být použity příslušné nástroje. Tyto nástroje řízení musí mít schopnost účinně ovlivnit jak nákladovou, tak i výkonovou stránku podniku. K hlavním nástrojům řízení můžeme přiřadit provádění nejrůznějších analýz. Analýzu trhu, konkurence, analýzu odchylek, SWOT analýzu, finanční analýzu. Úkolem controllera je, aby nástroje, které podnik má, dále zlepšoval a rozvíjel.

1.10 Analýzy

Pro výkon funkcí operativního controllingu je nezbytné provádět nejrůznější typy analýz. Kvůli zjištění skutečného stavu, kvůli zajištění podkladů pro stanovení plánů, kvůli zjištění stavu podnikatelského okolí.

1.10.1 Analýza trhu

Má za úkol získat podklady pro vypracování a formulování strategií v oblasti prodeje. Měla by především poskytnout informace o vlastnostech trhu a jeho vývoji, informace o potenciálních zákaznících a jejich potřebách. Cílem analýzy trhu je zmapování jeho atraktivity, získání podkladů pro přizpůsobení výrobku potřebám zákazníků.

1.10.2 Analýza konkurence

Jejím smyslem je získat informace o postavení nejdůležitějších konkurentů. Tyto informace vycházejí minimálně z analýzy údajů o obratu, zaměstnancích, kapacitě,

podílech na trhu, širše programu konkurenčních podniků. Analýza konkurence je nutná, abychom mohli využít srovnatelné přednosti.

1.10.3 Analýza silných a slabých stránek

Z hlediska koncepce je logickým pokračováním situační analýzy. Tím se rozumí analýza a vyhodnocení zdrojů podniku, např. ve srovnání s nejdůležitějšími konkurenty.

Abychom maximálně vyloučili nedostatky výše uvedených způsobů vyhodnocení, doporučuji kombinovaný postup. V prvním kroku shromáždíme subjektivní osobní hodnocení řídicích pracovníků a ve druhém kroku je vyhodnotíme podle objektivních hledisek. Taková objektivní ohodnocení může obsahovat následující body:

- trhy a výrobky
- výrobní objekty a jiný věcný kapitál
- technické procesy a technologie
- personální zdroje
- organizační struktura
- management a styl řízení
- image podniku

1.10.4 Finanční analýza

Hlavním úkolem této analýzy je poskytnutí informací o finančním zdraví podniku. Na jejích výsledcích je založeno řízení majetkové a finanční struktury podniku, investiční a cenová politika, řízení zásob, atd.

Jelikož podkladem pro vypracování finanční analýzy jsou absolutní ukazatele (stav k určitému datu) je třeba tuto provádět pravidelně a posuzovat ne jednotlivé získané výsledky, ale jejich vývoj v čase.

Předmětem finanční analýzy je vedle analýzy absolutních hodnot jednotlivých položek rozvahy i analýza poměrových ukazatelů. Tyto ukazatele vypovídají o vztazích mezi poměřovanými ukazateli. Na tomto místě si dovoluji uvést několik běžně používaných ukazatelů.

Ukazatele rentability

Ukazatele rentability zobrazují efektivnost společnosti. Rentabilita neboli výnosnost je měřítkem schopnosti společnosti vytvářet nové zdroje.

$$ROA \text{ (rentabilita aktiv)} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{celková aktiva}} \quad \text{Rovnice 1}$$

$$ROE \text{ (rentabilita vl. jmení)} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní jmění}} \quad \text{Rovnice 2}$$

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad \text{Rovnice 3}$$

$$\text{Rentabilita výnosů} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{výnosy}} \quad \text{Rovnice 4}$$

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{náklady}} \quad \text{Rovnice 5}$$

Ukazatele aktivity

Jedná se o ukazatele stupně využití podnikových aktiv, neboli ukazatele rychlosti nebo doby obratu zásob. Jsou to ukazatele, které měří schopnost podniku využívat vložené prostředky.

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{celková aktiva}} \quad \text{Rovnice 6}$$

$$\text{Obrat zásob} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} \quad \text{Rovnice 7}$$

$$\text{Doba inkasa} = \frac{\text{pohledávky}}{\frac{\text{tržby}}{360}} \quad \text{Rovnice 8}$$

Ukazatele zadluženosti

Pojem zadluženost vyjadřuje skutečnost, že podnik využívá k financování svých aktivit cizí zdroje. Jejich používání ovlivňuje jak výnosnost kapitálu, tak riziko podniku. Záleží tedy na vedení společnosti, jestli je spíše konzervativní a dává přednost menšímu riziku a tedy nižšímu výnosu nebo v podnikové finanční struktuře upřednostní rizikovější a tedy výnosnější cizí kapitál.

$$\text{Zadluženost} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{celková aktiva}} \quad \text{Rovnice 9}$$

$$\text{Míra zadluženosti} = \frac{\text{cizí zdroje}}{\text{vlastní jmění}} \quad \text{Rovnice 10}$$

$$\text{Finanční páka} = \frac{\text{celková aktiva}}{\text{vlastní jmění}} \quad \text{Rovnice 11}$$

Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity měří schopnost podniku převádět svůj majetek na peníze.

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad \text{Rovnice 12}$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad \text{Rovnice 13}$$

$$\text{Peněžní likvidita} = \frac{\text{finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad \text{Rovnice 14}$$

Všechny výše uvedené rovnice lze nalézt v literatuře [5, str. 47, 243, 244] a [7, str. 108, 110, 111].

Součástí finanční analýzy bývá také porovnání výsledků analyzovaného podniku jednak s doporučenými výsledky, jednak s výsledky ostatních podniků pohybujících se ve stejném segmentu trhu.

1.10.5 Analýza ABC

Analýza ABC umožní podniku stanovit priority. Při analýze ABC jsou navzájem porovnávány objemy a hodnoty. Základem této analýzy je roztřídění analyzované komodity do několika, obvykle tří, skupin podle jejich podílu na celkovém objemu. Výstupem této analýzy může být zjištění, že relativně malé množství komodity může vytvořit relativně velkou hodnotu.

1.10.6 Analýza odchylek

Porovnávání plánovaných a skutečně dosažených hodnot, jejich vyhodnocování, hledání příčin a spolupráce na odstraňování příčin vzniku odchylek tvoří převážnou část náplně práce operativního controllingu.

Pravidelné rozbory mohou signalizovat již v průběhu roku, že je něco v nepořádku. Je třeba periodicky vyhodnocovat a podrobovat důkladné analýze zejména:

Přiřazení nákladů na prodaný výkon

Každá firma vyhodnocuje vývoj prodeje alespoň tržbách. Toto je však ukazatel velmi hrubý a nepřesný. Může se stát, že tržby nám porostou, ale firma přesto prosperovat nebude a naopak se bude prohlubovat její ztráta. Ukazatel s daleko vyšší vypovídající schopností je krycí příspěvek vypočítaný jako:

$$KP = \text{tržby} - \text{množství} * \text{jednicový náklad}.$$

Krycí příspěvek je ukazatel, který informuje o tom, kolik nám zůstane z tržeb po odečtení nákladů přímo souvisejících s výrobou produktu. Mnoho firem však podceňuje význam ukazatele krycí příspěvek a spíše se zaměřuje na analýzu tržeb. Neuvědomují si, že firma nežije z tržeb, ale teprve z toho, co ji opravdu zůstane po odečtení nákladů spotřebovaných na tento prodej.

Pokles tvorby krycího příspěvku

Krycí příspěvek znamená v určité přenesené formě "čistý příjem do firmy" z hlavní činnosti podnikání, z kterého potom firma pokrývá svoje fixní náklady. Pokud dojde k poklesu tvorby tohoto krycího příspěvku, znamená to, že dojde k poklesu tvorby zisku proti plánu. Proto je nutné mít okamžitě informace o tom, že krycí příspěvek nedosahuje plánované úrovně, tak aby bylo možno hledat příčinu a co nejdříve navrhnout opatření k nápravě.

Vědět, že došlo k poklesu tvorby krycího příspěvku, je zcela určitě důležitá informace. Cílem však musí být zlepšit tento stav a tedy i najít příčinu problému. Pokles tvorby krycího příspěvku může být způsoben menším objemem prodeje, poklesem prodejních cen nebo nárůstem jednicových nákladů. Zpravidla se však na poklesu krycího příspěvku podílí všechny tři faktory a jejich vliv se vzájemně prolíná. Aby bylo možno navrhnout opatření, musíme umět posuzovat každý tento vliv odděleně.

Pokles rentability vlivem zvýšení přímých nákladů

Přímé (jednicové) náklady přímo ovlivňují rentabilitu firemních produktů. Zvýšené přímé náklady mají přímý dopad do hospodaření firmy a snižují tedy ziskovost firmy. Přímé náklady jsou zpravidla zjišťovány na začátku roku nebo operativně při tvorbě prodejní ceny. Mnohdy pak tento důležitý ekonomický ukazatel není dále systematicky sledován a mlčky se předpokládá, že se nemění.

Jestliže v jednom měsíci dojde k navýšení cen vstupních materiálů, firma, která pravidelně nevyhodnocuje přímé náklady se o této události dozví zpravidla až s několika měsíčním zpožděním. Tím samozřejmě přijde o marži představující rozdíl mezi nákupními a prodejními cenami.

Firma, která přímé náklady vyhodnocuje systémově zpětně zjistí, že náklady vzrostly a že již tento aktuální měsíc mohla zvýšit ceny. V tomto případě se "ošidila" o marži pouze jednoho měsíce.

Firma, která provádí monitorování přímých nákladů v předstihu, kontakty s dodavateli zjistila, že dodavatelé se chystají navýšit ceny materiálu již příští měsíc a již tento měsíc tedy vyjednává s odběrateli navýšení cen.

Daleko horší situace může nastat v případě, pokud dojde k poklesu cen vstupních materiálů. Jestliže tato situace nastane a naše modelová firma nesníží prodejní ceny a konkurence ano, může to mít tragickou odezvu ve formě nekonkurenceschopnosti produktů.

Ne všechno běží tak, jak je popsáno výše. Vztahy mezi firmami jsou daleko složitější. Přesto však platí, že manažer by měl vědět, jak se vyvíjejí přímé náklady, aby tuto informaci mohl co nejsprávněji použít. Manažer, který tuto informaci nemá, nemá ani šanci uspět ve velmi složitých cenových vyjednáváních.

Odhad zisku ke konci roku

Manažer by měl být neustále informován, jakého zisku bude s největší pravděpodobností dosaženo na konci roku. Pokud manažer má tuto informaci již v průběhu roku (například v dubnu), může svým řízením výši zisku ovlivňovat (např. snižovat zisk kvůli daním nebo naopak zvyšovat zisk úspornými opatřeními). Pokud například již v dubnu je vidět, že plánovaného zisku na konci roku se nedosáhne, je ještě relativně dost času provést nápravná opatření.

V opačném případě může nastat situace, kdy se manažer v prosinci a v lednu mění v bezmocného diváka a pouze sleduje, jak se pozitivní výsledek hospodaření za prvních 11 měsíců mění v hrozivou ztrátu, aniž by tento vývoj byl schopen jakkoliv ovlivnit.

Výsledné kalkulace

Firma obvykle mívá 60-80 % nákladů spotřebovaných v přímých nákladech a 20-40 % nákladů v režii. Režijní náklady se obvykle řídí pomocí ročního plánu a následným vyhodnocováním odchylek. Přímé náklady lze řídit pomocí výsledných kalkulací. V případě výsledných kalkulací zjišťujeme, kolik přímých nákladů se na produkt opravdu spotřebovalo, zdali se někde nespotřebovalo více, než bylo plánováno. Pokud tyto výsledné kalkulace neprovádíme, nevíme kolik nás stála výroba daného produktu, nevíme tedy ani, jaký na něm máme zisk. Pokud neprovádíme výsledné kalkulace, musíme si uvědomit, že neřídíme asi 60-80 % nákladů firmy! Výsledné kalkulace jsou klíčem k hospodárnosti, efektivitě a k úspoře této velké části podnikových nákladů.

1.11 Controlling pracovního kapitálu

Jednou z hlavních funkcí finančního controllingu je řízení procesu využívání kapitálu. Úkol finančního controllingu spočívá v analýze, plánování a kontrole finančně hospodářských účinků jednotlivých směrů užití kapitálu. V oblasti krátkodobého užití, resp. krátkodobého investování kapitálu, je controllingový proces zaměřen na kapitál vázaný v položkách oběžného majetku podniku. Tento kapitál je kapitálem pracovním, kapitálem který pracuje, obíhá, cirkuluje zásobovacím, výrobním a odbytovým procesem podniku.

Vyšší objemy pracovního kapitálu mohou činit život podniku pohodlnějším, avšak zároveň mohou představovat dosti drahý a mnohdy zbytečný luxus. Obzvláště v situaci vysokých nákladů na kapitál a nízkých ziskových marží nutno pečlivě vážit a analyzovat pozitivní a negativní účinky spojené s určitou úrovní pracovního kapitálu. Řeším zde tedy problém nastavení optimální hladiny zásob, pohledávek a finančního majetku z hlediska zisku a rizika jeho dosažení.

1.12 Controlling pohledávek

V současnosti už je pryč doba, kdy firmy řešily problémy s nezaplacenými fakturami pomocí nejrůznějších podnikatelů specializujících se na vymáhání pohledávek. Tito

podnikatelé, pohybující se na hranici, a často i za hranicí zákona, už nepatří do prostředí, ve kterém se pohybují solidní firmy.

Controlling pohledávek je nástroj, jehož jedním z úkolů je předcházení stavu, kdy je třeba pohledávky řešit razantnějším způsobem. Situace, kdy je pohledávka řešena soudně, či za účasti exekutora, je důsledkem toho, že firma podcenila a zanedbala možnost efektivně řídit pohledávky.

Každý podnik ví, že chce-li být konkurenceschopný a prodejně úspěšný, pak zpravidla musí odběratelům poskytnout určitý obchodní úvěr. Pokud ovšem nemá tak silné tržní postavení, že si může dovolit diktovat platební podmínky.

Prodejem na úvěr vznikají rozdíly mezi účetní a peněžní realizací prodejů. Pohledávky musí být do doby úhrady financovány a existuje riziko, že odběratel provede úhradu se zpožděním nebo ji dokonce neprovede vůbec. Není sporu o nutnosti prodejů na úvěr v daných tržních podmínkách. Sotva opodstatněná je však bezstarostnost, která je v řešení úvěrové politiky obvykle přítomna. Prodeji na úvěr dochází mnohdy ke značnému nárůstu pohledávek, což může vyvolat nezanedbatelné náklady a rizika. Firmy by se neměly v rámci své obchodní politiky orientovat jen na pozitivní efekty, které úvěrování odběratelů přináší, nýbrž by měly rovněž zvážit obvykle přítomné vícenáklady a rizika.

Hodnocení pozitivních a negativních dopadů úvěrové politiky by mělo být součástí controllingových postupů v oblasti řízení pohledávek. Primárně se hodnotí dopady prodejní úvěrové politiky na:

- prodeje,
- pohledávky,
- náklady kapitálu,
- rizika ztrát z nedobytných úvěrů.

Je samozřejmé, že vždy existuje určitá úvěrová politika, kterou lze charakterizovat jako optimální z hlediska vymezených cílů (zisk, obrat, ...). Tato politika je dána určitými parametry, které může podnik v rámci daných podmínek (chování odběratelů a konkurence, smluvní ujednání, cena peněz, ...) měnit. Různou volbou parametrů, jako např. délka obchodního úvěru, skonto, atd., ovlivňuje podnik jak kladné, tak záporné efekty, např.

- objem prodejů,
- náklady prodejů,
- ztráty z nevyinkasovaných pohledávek,
- využívání skonta,
- náklady z vázanosti kapitálu.

1.12.1 Monitoring pohledávek

Monitorování pohledávek představuje controllingovou aktivitu zaměřenou v první řadě na:

- evidenci a kontrolu objemu pohledávek,
- vztah pohledávek k objemu prodejů,
- lhůty splatnosti pohledávek.

V podnikové praxi můžeme zhusta narazit na firmy, které běžně realizují prodej na úvěr, aniž by příliš analyzovaly schopnost zákazníka platit, aniž by stanovovaly úvěrové limity, cíle, atp. V těchto případech ovšem nelze hovořit o řízení pohledávek. Jedná se pouze o účetní evidenci pohledávek, jejich inkaso a vymáhání.

Za určitý standart v portfoliu úloh zaměřených na controlling pohledávek můžeme považovat následující soubor úkolů:

- stanovení úvěrových limitů vůči odběratelům a jejich kontrola,
- kontrola pohledávek po lhůtě splatnosti a iniciace následných opatření,
- iniciace inkasa (upomínky, sankce, ...),
- správa dat o odběratelích,
- verifikace důvěryhodnosti odběratele,
- kontrola platebních podmínek objednávek,
- monitorování pohledávek,
- analýza, plány a kontrola úvěrových vztahů a pohledávek,
- komunikace s ostatními podnikovými útvary.

Každá firma má zpravidla 20 % odběratelů, kteří tvoří 80 % zisku (krycího příspěvku). Tito odběratelé vyžadují speciální přístupy, speciální podmínky. Abychom s nimi však mohli speciálně pracovat musíme vědět, kteří odběratelé to jsou. Může se stát, že odběratel svým obratem patří do kategorie "velkých", ale má tak nadstandardní obchodní podmínky,

že jeho ekonomický přínos pro firmu je minimální a tudíž do kategorie 80 % ekonomicky přínosných vůbec nepatří.

1.13 Controlling zásob

Zásoby umožňují na jedné straně optimalizovat nákupní, výrobní a prodejní aktivity podniku, na druhé straně však vyvolávají určité vícenáklady, které mohou v mnohých případech velmi podstatně redukovat jejich pozitivní efekty.

Složitost controllingu zásob podtrhuje skutečnost, že zatímco úsek odbytu obvykle prosazuje vyšší pohotovostní zásoby pro potřeby flexibilní prodejní politiky, finanční úsek se snaží prosadit co nejnižší zásoby, aby minimalizoval vázanost pracovního kapitálu v zásobách.

Pozitivní efekty držby zásob

- možnost snížení nákupní ceny materiálu (množstevní slevy),
- možnost snížení nákladů vyvolaných objednáváním a přijímáním materiálu (vyšší objemy nákupů),
- možnost snížení rizika pomocí držby pojistné zásoby (nižší riziko vyčerpání zásob),
- možnost vyrovnaní nesouladu v objemu aktivit v na sebe navazujících fázích (vyšší zásoba snižuje nároky na koordinaci),
- možnost rovnoměrnějšího využití kapacit (eliminace „narázových“ akcí),
- možnost spekulace na růst hodnoty zásob (zvýšení nákupních cen).

Negativní efekty držby zásob

- náklady držby zásob (pořízení, doprava, skladování, nájem, mzdy, ...),
- náklady kapitálu (vázanost finančních zdrojů v zásobách),
- náklady vzniklé poklesem hodnoty zásob

Vyvažování výše uvedených efektů a optimalizace výše zásob je právě základním úkolem controllingu zásob. Ten musí řešit především dvě základní otázky:

- KDY objednat či vyrobit danou položku?
- KOLIK objednat či vyrobit těchto položek?

Každý podnik potřebuje pro zabezpečení své činnosti určitou hladinu zásob. Nízké zásoby mohou vést ke ztrátám ve výrobě a v odbytu, vysoké zásoby vyvolávají zpravidla nemalé dodatečné náklady. Vzhledem k těmto ekonomickým účinkům je třeba výši zásob průběžně monitorovat a kontrolovat. V podnikové praxi se za tímto účelem používají ukazatele efektivnosti zásob, které měří relaci mezi hladinou zásob a výkony provozní činnosti podniku.

1.14 Zajištění likvidity

Likvidita podniku je jeho schopnost přeměnit svůj majetek na hotové peníze. Čím snadněji může být majetek směněn na hotové peníze, tím je likvidnější. Nejlikvidnější jsou z tohoto pohledu hotové peníze v pokladně, nejméně likvidní je pak nemovitý majetek.

Nástrojem k řízení likvidity firmy je i finanční controlling. Jeho úkolem je zajistit:

- maximalizaci finančního efektu z volných finančních prostředků,
- minimalizaci krátkodobého úvěrového zatížení firmy.

Pro zajištění všech těchto bodů je nezbytně nutné umět plánovat. Plánovat musíme jak náklady a tržby, tak vývoj stavu zásob, pohledávek a závazků. Toto lze plánovat pomocí cash flow. Můžeme se setkat s myšlenkou, že je třeba mít maximální kladné cash flow, jako záruku zdraví firmy a známku úspěšného hospodaření. Ovšem příliš vysoké kladné cash flow spíše svědčí o nedobrému hospodaření s peněžními prostředky.

Operativní finanční plán by měl být sestavován přibližně na dobu 6 až 12 měsíců a podrobný plán po jednotlivých dnech ve výhledu alespoň 30 až 60 dní. Delší plánování ztrácí smysl, protože nejsme schopni předvídat:

- inflaci
- kurz koruny
- vývoj úroků
- novou legislativu

Takováto úroveň plánování umožňuje připravit se včas na budoucí výkyvy v množství disponibilních finančních prostředků a optimalizovat výši vydaných a přijatých plateb.

Plán samozřejmě není dogma, ale musí velice pružně reagovat na měnící se skutečnosti. Ukazatelem pro hodnocení efektivnosti proto musí být zisk z volných peněz a snížení nákladů na úvěry.

Při dosažení maximální přesnosti je nutné se vyvarovat přílišné podrobnosti plánu (max. 10-20 položek). Je třeba se koncentrovat na nejvýznamnější položky. Ty můžeme vybrat například podle ABC analýzy. V zásadě to ale jsou :

Příjmy

- tržby z prodeje výrobků a služeb
- dobropisy
- přijaté úroky
- přijaté úvěry
- odpočty DPH

Výdaje

- platby za materiál a energii
- dodávky zboží
- mzdy a odvody z mezd
- platby za investice
- placené úroky
- splátky úvěrů
- daně

1.15 Controlling investic

Investiční rozhodování [2] představuje velmi důležitý proces umožňující podniku realizovat své strategické cíle. Význam investic vyplývá z jejich úlohy, kterou zaujímají v procesu adaptace podniku a zvyšování jeho konkurenceschopnosti. Důležitost investičních rozhodovacích procesů pro rozvoj podniku je dána především dlouhodobými účinky investic na materiálně technickou základnu a finančně hospodářskou pozici podniků.

Controlling investic představuje rozsáhlý komplex analytických, plánovacích a kontrolních činností probíhajících jak v přípravné a realizační fázi investičních rozhodnutí, tak i ve fázi využívání investic.

Vzhledem k tomu, že problematika controllingu investic je bližší strategickému rozhodování a tématem této práce je spíše rozhodování operativní, nebudu se dále otázkou controllingu investic zabývat.

1.16 Proč zavádět controlling

Ekonomické informace, které je možno získávat z účetnictví, neodpovídají současným potřebám řízení organizací. A právě controlling je jedním z nástrojů, které pomohou získat, transformovat a zkompletovat informace o ekonomických výsledcích významných činností do takové podoby, aby byly pro řízení dobře využitelné.

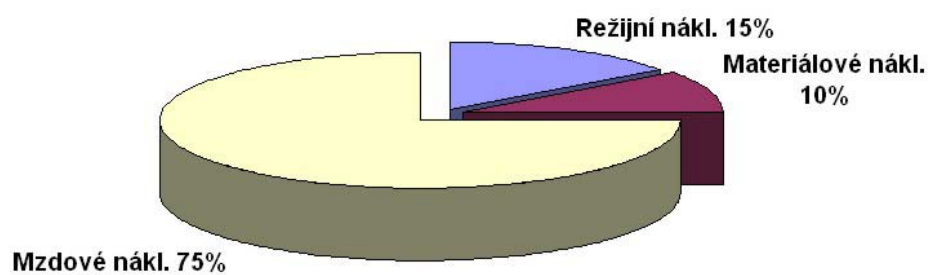
Controlling se ve svém pojetí řízení ekonomické efektivnosti soustředí na produkty. Produktem označujeme užitečný výstup podnikové činnosti (ať už výrobek nebo služba), za který jeho uživatel platí.

Mezi hlavní přínosy controllingového systému patří sjednocení systému řízení, podpora plánovacího systému ve vazbách dle odpovědností, podpora sestavení podrobných plánů, propojení plánů nákladů a výnosů s plány výkonovými a podpora propočtu kalkulací hlavních i vedlejších produktů.

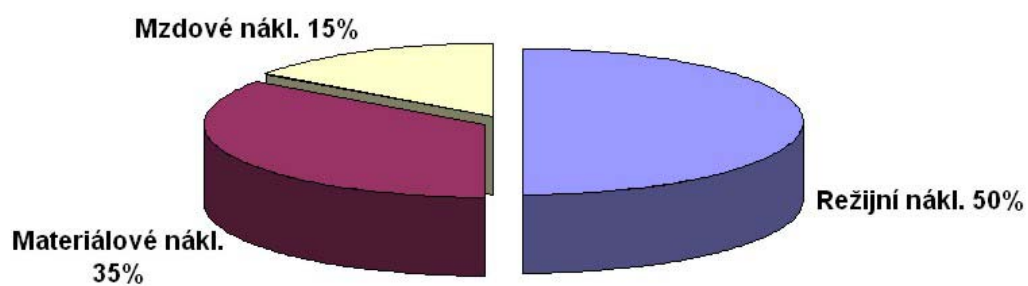
Controlling může být způsob, jak s relativně nízkými náklady může podnik zefektivnit svou činnost. Investice do nových technologií nebo kvalitnějšího personálu vyžadují značné náklady nejenom iniciační, ale také udržovací. Proč se tedy nezaměřit na restrukturalizaci řízení, na hledání zdrojů ve struktuře podnikových nákladů.

V průběhu posledních 25 let došlo k významné změně ve struktuře nákladů. Výrazně se snížil podíl přímých nákladů v relaci s náklady režijními. Vysoký podíl režijních nákladů k zajištění pomocných, obslužných, informačních, plánovacích a kontrolních funkcí nelze přiřadit přímo k prováděným výkonům.

Výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů je právě jedním z úkolů controllingu, kdy jsou tímto způsobem vyhledávány neefektivní alokace právě režijních nákladů.



Graf 1 – Struktura nákladů v 70.letech [4, str. 413]



Graf 2 – Struktura nákladů v 90.letech [4, str. 413]

1.17 Očekávané přínosy controllingu

Cílem controllingu je dosažení stanoveného cíle v hospodářském výsledku. Controlling znamená důsledné propojení informačních, rozhodovacích a prováděcích činností, plánu a skutečnosti, propojení prodeje, vývoje, nákupu a výroby.

Controlling by měl nastavit takový systém řízení, který by vedl k co možná nejekonomičtějšímu a nejefektivnějšímu dosahování firemních cílů, k budování životaschopné firmy. Udržení životaschopnosti firmy je podle některých odborníků tím nejdůležitějším strategickým cílem. K tomu, aby byla firma životaschopná, je nezbytně nutné, aby se rozvíjela, investovala do nových technologií, aby podporovala zavádění inovací. Aby mohla firma investovat do svého rozvoje, musí vytvářet zisk. Protože právě zisk může být zdrojem prostředků pro investice.

Každá firma je jiná, má jinou výchozí pozici, nachází se ve stavu odlišném od jiných, podniká na jiném trhu, v jiném oboru. Každá firma sleduje své strategické cíle, které mohou být jiné, než cíle konkurence. Proto k dosažení těchto cílů používá každá firma jiné nástroje. V každé firmě mohou být tyto nástroje jinak účinné.

Ovšem hlavním úkolem controllingu, který měl být snad uveden na prvním místě, je zajištění ekonomické a efektivní spolupráce mezi jednotlivými středisky firmy, tedy vybudování systému sdílení informací.

1.18 Předpoklady úspěšného uplatnění

Dříve, než naznačím podmínky úspěšného zavedení controllingového systému, rád bych uvedl také faktory neúspěchu při jeho aplikaci:

- orientace na interní audit a úkoly kontroly
- začlenění controllera jako paralelního manažera
- controlling jako pouhé ospravedlnění před vlastníky
- controlling jako módní zboží
- controlling jako nástroj dodatečného vylepšování
- důraz na cizí kontrolu.

Poznatky výzkumu managementu naznačují, že neexistuje jeden jediný systém controllingu vhodný pro všechny firmy. Každé dvě firmy, byť by podnikaly ve stejném oboru, na stejném trhu, mají své vlastní, specifické podmínky a právě těm je třeba systém

controllingu přizpůsobit. Přesto existují tzv. kritické faktory uplatnění controllingu, které musí být splněny bez ohledu na typu firmy.

- řízení v souladu s požadavky controllingu
- transparentní struktury, které lze řídit
- základní informační systémy
- schopnost k samořízení

Cílem je dosáhnout důvěry v systém controllingu. Při jejím budování je třeba dbát na řadu faktorů. Nadměrná standardizace značně omezuje prostor k jednání, vznikají pochybnosti o pozitivním vztahu náklady vs. užitek controllingu. Nástroje a metody musí být chápány jako pomocný prostředek a nikoli jako samoúčel. Rutinní a formalizované postupy vedou často ke znehynění a rigiditě.

1.19 Rekapitulace

Controlling tedy není metoda, je to filozofie řízení. Není to forma, je to styl řízení. Styl založený na analýze odchylek skutečnosti od plánu. Styl řízení založený na propojení všech organizačních složek podniku. Styl řízení založený na maximálním využití informačních technologií.

Součástí controllingového řízení musí být také určitý pohled do budoucna. Informační systém musí být nastaven tak, aby dokázal analýzou dat předvídat blížící se problémy.

Jednou z hlavních funkcí controllingu je zajištění životaschopnosti podniku. Aby tato funkce mohla být naplněna, musí být zajištěna:

- schopnost anticipace a adaptace
- schopnost reakce
- schopnost koordinace

Rychlá změna podmínek v okolí firmy klade mimořádně velký důraz na práci managementu. Rozhodnutí, které učiní, musí být rychlá a správná. K tomuto účelu ale manager potřebuje spolehlivé, přiměřeně přesné (*lepší čísla v tisícovkách dnes než na haléře po týdnu*) a včasné informace. Toto vše by mělo zajistit oddělení controllingu. Úkoly, které jsou před controlling postaveny tedy jsou:

- předvídání vývoje
- zajištění schopnosti reagovat - příprava na možné eventuality
- umožnění rychlejších a jistějších rozhodnutí managementu
- orientace na cíl
- redukce complexity - oddělování informací pro jednotlivé úrovně řízení

O controllingu je možné mluvit až tehdy, má-li podnik ucelený a koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení k podpoře vedení.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ŘEŠENÍ PROJEKTU

Pro zavedení systému controllingu neexistuje jeden univerzální scénář aplikovatelný na všechny typy podniků. Každý podnik je zvláštní, svým způsobem výjimečný. V každém jsou nastaveny jiné interní i externí vazby, každý podnik se pohybuje v jiném prostředí.

Jak dokládá předcházející část mé práce, je teoretická základna controllingu neobyčejně rozsáhlá. Výběr části funkcí controllingu zabývajících se pouze operativní finanční oblastí znamená částečné omezení fungování controllingu jako systému. Přesto i tato malá část jeho funkcí může znamenat pro firmu, která doposud hospodařila spíše intuitivně, velký přínos. A to například ve:

- zprůhlednění hospodaření,
- možnosti rychlé reakce na nepříznivé výkyvy,
- možnosti simulací plánovaných kroků.

V následující části své práce chci zdůraznit některá teoretická řešení a controllingové nástroje využitelné v projektové části.

2.1 Všeobecná podpora

Nikoliv postačující, ale nutnou podmínkou úspěšné implementace controllingového systému do praxe je všeobecná podpora změny řízení. Controllingový systém nelze úspěšně zavádět direktivními příkazy nejvyššího vedení. Stejně jako vrcholový management i linioví pracovníci musejí být přesvědčeni o správnosti změny a tuto změnu podporovat.

2.2 Organizační struktura

Organizační strukturu podniku je třeba upravit do takové podoby, která by maximálně podporovala nově zaváděný systém řízení. Příliš složitá struktura podniku s velkým počtem středisek se příliš neslučuje s filozofií controllingu. Ruku v ruce se složitou organizační strukturou jdou často nejasně, nebo velmi mlhavě stanovené kompetence a odpovědnost. Controllingový systém řízení se však mimo jiné vyznačuje právě přesně stanovenými kompetencemi a jasnou odpovědností každého článku systému řízení.

2.3 Funkce controllera

V závislosti na velikosti podniku a v neposlední řadě i na předpokládaném rozsahu systému controllingu je třeba zvolit optimální formu výkonu funkce controllera. Management podniku stojí před rozhodnutím, zda je třeba zavést zcela nový, samostatný útvar controllingu, nebo postačí pouze jeden člověk, jehož úkolem bude koordinovat práci jednotlivých oddělení.

2.4 Informační systém

Páteří úspěšného controllingového systému je dokonale fungující informační systém. Veškerou literaturou zabývající se teorií controllingu se jako červená nit vine důraz na vytvoření informačního systému, který by integroval veškerá potřebná interní a externí data a zpětně ve formě nejrůznějších reportů je poskytoval jednotlivým oddělením. Ať už pro potřeby výroby, účetnictví, pro kontakty s orgány státní správy, s bankami, s dodavateli nebo jako podklady pro management při tvorbě plánů.

2.5 Analýzy odchylek

Porovnáním plánovaných hodnot se skutečnými se zpravidla objeví určité odchylky. Úkolem controllera je včasné zjištění těchto odchylek. Na základě těchto odchylek se vypracovává analýza odchylek, která musí být dána k dispozici vedení podniku i oddělením, kterých se tyto odchylky týkají. Vedení podniku a příslušná oddělení pak přijímají a provádějí nápravná opatření. Odchylky lze shrnout na odchylky cenové, odchylky ve spotřebě a odchylky v zaměstnanosti. Analýza odchylek musí být provedena tak, aby byla vedením podniku a řídicími pracovníky v podniku přijata jako závažná. Porovnání plán – skutečnost má v podniku smysl jen tehdy, vyvodí-li se z analýzy odchylek příčinné důsledky. Analýza příčin odchylek zahrnuje přitom negativní i pozitivní odchylky. Aby bylo podnikové vedení schopno negativní vývoj korigovat a pozitivní vývoj zintenzivnit, musí controller připravit postupy k provedení jednotlivých analýz a při jejich používání poskytovat všem jejich uživatelům intenzivní podporu a pomoc. Rozhodování o nápravných opatřeních by se mělo uskutečňovat na poradách s jednotlivci i skupinami. Tyto porady o odchylkách by se měly konat měsíčně, a to co nejdříve po provedení odchylkové analýzy.

2.6 Struktura nákladů a výnosů

Aby bylo možno provádět relevantní analýzy, je třeba jasně a striktně rozdělovat náklady na přímé a režijní. Cílem při tomto rozdělování by mělo být maximum nákladů určit jako přímé a spojit je přímo s konkrétním výrobkem, s konkrétní zakázkou, s konkrétním odběratelem. Jenom velmi malé procento nákladů by mělo být označeno jako režijní.

Čím větší je procento režijních nákladů, tím větší nepřesnosti mohou vznikat při nejrůznějších kalkulacích.

2.7 Kalkulace

Kalkulace jsou důležitým nástrojem řízení nejenom výroby, ale celého podniku. Určují náklady na výrobu, cenovou hladinu, kdy je možno ten který výrobek prodat, jaký bude zisk. Dá se říct, že bez funkčního systému kalkulací nelze pomýšlet na zavedení fungujícího controllingového systému.

Součástí těchto činností je i kalkulace tzv. krycího příspěvku. Jedná se o částku, která zůstane z tržeb po odpočtu přímých nákladů. Tato částka pak slouží ke krytí nákladů režijních. Proto je třeba věnovat zvýšenou pozornost rozdělování nákladů a v procesu řízení maximum nákladů přiřadit jako přímé.

2.8 Řízení zásob

Zásoby mohou v podniku vázat značnou část finančních prostředků. Proto je třeba správně a řízení zásob věnovat maximální pozornost. V podniku je třeba nastavit takovou strukturu zásob, která by minimalizovala vázané prostředky a na druhé straně nezpůsobovala problémy s jejich nedostatkem.

2.9 Práce s odběrateli

Controlling je také systém řízení, zaměřený na cíle, na úkoly, na odběratele. Práci s odběrateli nesmí podnik podcenit. Jediný, kdo přinese podniku finanční prostředky, je odběratel. Proto je na místě budování dobrých obchodních vztahů, pokud možno trvalého rázu.

Při plnění tohoto úkolu nám mohou pomoci kupříkladu systémy řízení vztahů se zákazníky, systémy CRM, nebo některé z analýz, kupříkladu ABC analýza, které nám

pomohou odhalit, kdo jsou naši klíčoví zákazníci, kterým je třeba věnovat maximální pozornost.

Práce s odběrateli však nekončí navázáním kontaktu, nebo uzavřením oboustranně výhodného obchodu. Úlohou systému controllingu je účinná správa pohledávek, jejich plánování, případně řešení situací, kdy nejsou uhrazeny.

2.10 Kontrola a zpětná vazba

Jak jsem zmínil již výše, systém controllingu je založen na analýze odchylek skutečnosti od plánu a na zjišťování a odstraňování příčin těchto odchylek. Zjišťování odchylek a sledování skutečnosti nelze provádět až po ukončení některé z činností. Je to kontinuální, nikdy nekončící práce, která prostupuje celým řetězcem controllingových funkcí.

Kontroly a analýzy odchylek, ať už probíhají přímo v jednotlivých odděleních nebo v samostatném útvaru controllingu, by měly být nastaveny tak, aby bylo možno včas zareagovat na vznikající abnormalitu. Nejlépe ještě před jejím vznikem. Na základě analýzy vzniklé odchylky pak fungující zpětná vazba musí odstranit příčinu jejího vzniku.

2.11 Rekapitulace

V této části své práce jsem chtěl zdůraznit oblasti, které nelze opomenout při implementaci operativního finančního controllinového systému řízení do praxe.

Bez splnění těchto podmínek a bez toho, aby tyto podmínky byly naplněny funkčními nástroji, nelze uvažovat o zavedení smysluplného controllinového systému.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 REÁLNÉ MOŽNOSTI APLIKACE PROJEKTU

V této části své práce provedu analýzu společnosti, ve které chci realizovat projekt zavedení operativního finančního controllingového systému. Na základě provedené analýzy společnosti chci navrhnout oblasti, na které je třeba zaměřit pozornost při realizaci zmíněného projektu.

3.1 Představení společnosti DITIPO, a.s.

Společnost DITIPO vznikla v roce 1991 jako rodinná firma, ve formě veřejné obchodní společnosti, a od svého vzniku podniká v oblasti papírenského zboží. V roce 2002 změnila svou právní subjektivitu a transformovala se na akciovou společnost. V současnosti zaměstnává přes 90 kmenových zaměstnanců a s přibližně stejným počtem externistů spolupracuje příležitostně. Společnost DITIPO a.s. vykazuje obrát okolo 100 milionů korun.

Společnost sídlí v Uherském Brodě, kde má kanceláře, rozsáhlé sklady a výrobní prostory. Její součástí je také dceřinná společnost Ditipo, s.r.o., která podniká na Slovensku, kde má firma sklady a výrobní zařízení, a pobočka v Praze, kde je vzorková prodejna firemních produktů.

Společnost se vypracovala na jednu z největších firem v České republice, která vyrábí a dodává blahopřání do obálky, pohlednice, dopisní soupravy a vše potřebné k balení dárků. Je součástí mezinárodní skupiny firem, které jsou hlavními dodavateli luxusního papírenského zboží do nadnárodních řetězců obchodních domů, supermarketů a hypermarketů. Firma DITIPO, a.s. je výhradním licenčním partnerem společnosti American Greetings Corporation pro Českou a Slovenskou republiku. Má vlastní grafické studio, kde vytváří nové kolekce motivů na své produkty.

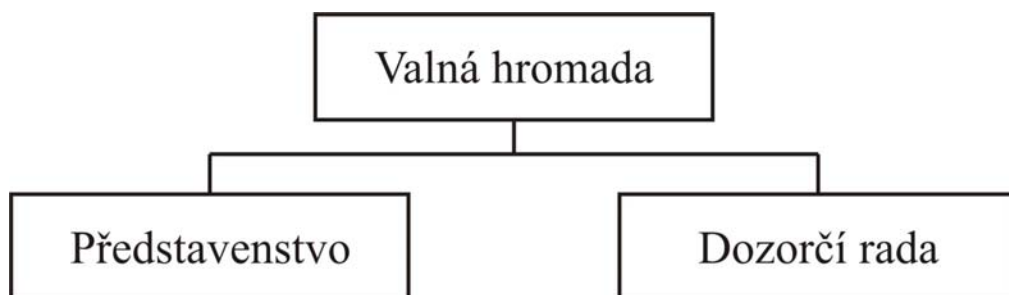
Svoji úspěšnou budoucnost staví firma DITIPO a.s. především na plném respektování morálních a etických zásad podnikání, na dobrém servisu pro zákazníky a na kvalitě zboží. Heslem firmy je : „Radost pro všechny.“

Společnost DITIPO a.s. lze charakterizovat jako společnost zaměřující se zejména na obchodní činnost. Z toho vyplývá skutečnost, že strategické plány počítají s rozvojem tohoto druhu činnosti na úkor výroby. Přesto má společnost také své výrobní zařízení, které zejména v minulosti tvořilo její významnou část. Dnes je jeho úloha spíše doplňková a výrobní činnost zajišťuje přibližně 35 zaměstnanců. Jejich hlavním úkolem je zajišťování

některých specifických operací na jednotlivých finálních výrobcích, které si společnost z důvodu uchování firemního tajemství a z důvodu úspory nákladů provádí sama. Dalším z důvodů, proč si společnost DITIPO a.s. stále ponechává své výrobní zařízení, je špatná zkušenost se subdodavateli, kteří nebyli schopni v plné míře zajistit, jak kvantitativně, tak především kvalitativně, specifická přání a požadavky společnosti.

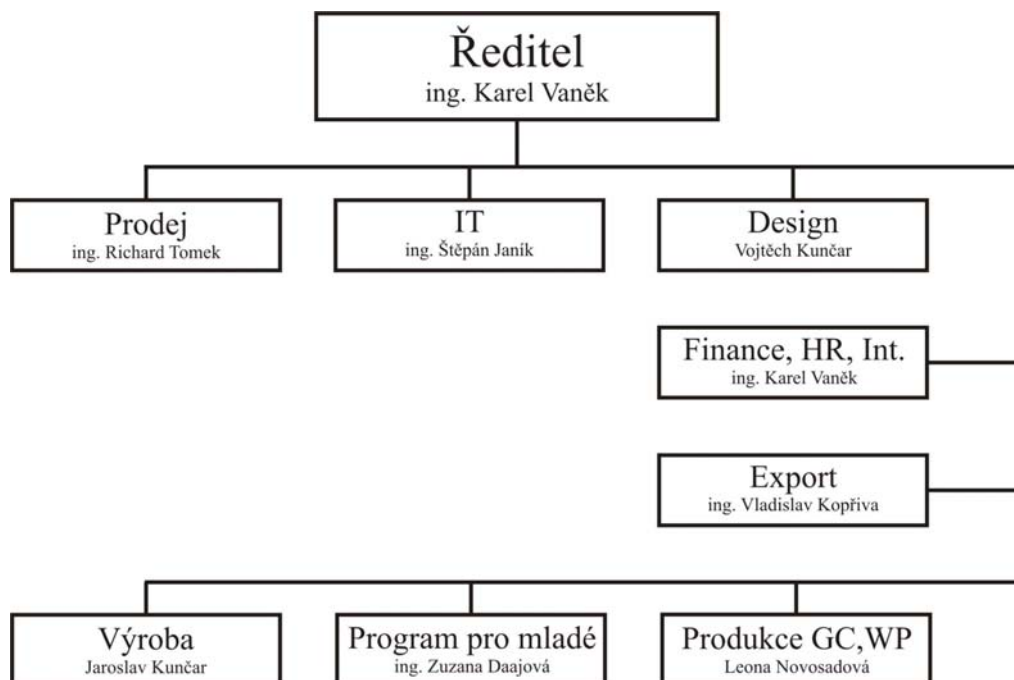
3.2 Organizační struktura společnosti DITIPO, a.s.

Stejně jako u ostatních akciových společností i u společnosti DITIPO, a.s. je základní organizační struktura v podstatě daná.



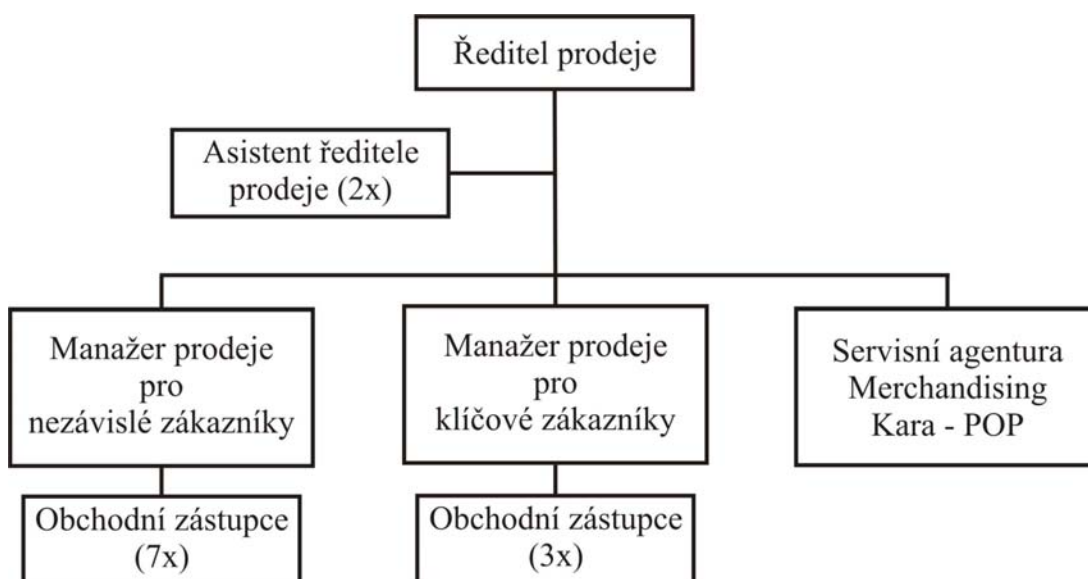
Obr. 3 – Základní organizační členění [21]

Další členění vedoucích pozic společnosti je pak závislé na jejím zaměření, na potřebách společnosti a na rozhodnutí vedení.



Obr. 4 – Organizační členění vedoucích pozic [21]

Struktura prodejního oddělení společnosti DITIPO, a.s. je poplatná způsobu a organizaci prodeje.



Obr. 5 – Organizační členění prodejního oddělení [21]

Jednotlivá oddělení jsou dále podrobněji členěna na střediska. Toto členění vychází z potřeby společnosti rozdělit svou činnost tak, aby ji bylo možno ekonomicky sledovat, analyzovat a následně i plánovat s ohledem na maximální efektivnost. Seznam středisek, jak jsou tato ustanovena k 1.1.2004, je uveden v Příloze P I.

Z uvedeného seznamu je jasně patrný velký počet evidenčních středisek. Problém velkého počtu středisek není ani tak v organizační oblasti, jako spíše v oblasti reportingové. Velké množství středisek znamená sníženou přehlednost výsledných sestav. Úkolem systému controllingu by v této oblasti mělo být snížení počtu středisek a tím tedy i zjednodušení výsledných sestav.

3.3 Pravidla pro hospodaření oddělení

Společnost DITIPO, a.s. je organizována do tzv. nákladových oddělení. Oddělení jsou relativně samostatná, hospodaří se svým vlastním rozpočtem. Oddělení si vzájemně účtují prováděné výkony.

Každé oddělení má na dané období, obvykle rok, stanoven rozpočet. Hranici nákladů, kterou nesmí při své činnosti překročit. Tento „budget“, jak je ve firemní hantýrce označován rozpočet, je pro každého vedoucího určující. Při jeho překročení jsou vedoucí kráceni na svých odměnách. Cílem každého vedoucího je tedy snaha o minimalizaci nákladů svého oddělení.

3.4 Informační zabezpečení

Společnost DITIPO, a.s. využívá informační systém DIMENZE ++, který poskytuje ekonomické údaje pro potřeby řízení, umožňuje sledování historických ekonomických dat, dává podklady pro tvorbu plánů a podklady pro pravidelné porady vedení.

Na těchto poradách jsou vedoucí jednotlivých oddělení seznamováni s výsledky práce ostatních. Na základě takto získaných informací jsou po porovnání s plánovými ukazateli stanoveny úkoly a cíle na další období.

Informační systém poskytuje výstupy ve formátu .xls, tedy v EXCElovských tabulkách. Tyto tabulky jednotliví vedoucí dále upravují a aktualizují dle výsledků svých oddělení.

Jako snad každá moderní společnost, i společnost DITIPO, a.s. používá pro komunikaci s bankou informační technologie. Jelikož své účty svěřila bance GE Capital, využívá společnost DITIPO, a.s. její internetové bankovníctví GE Money Bank.

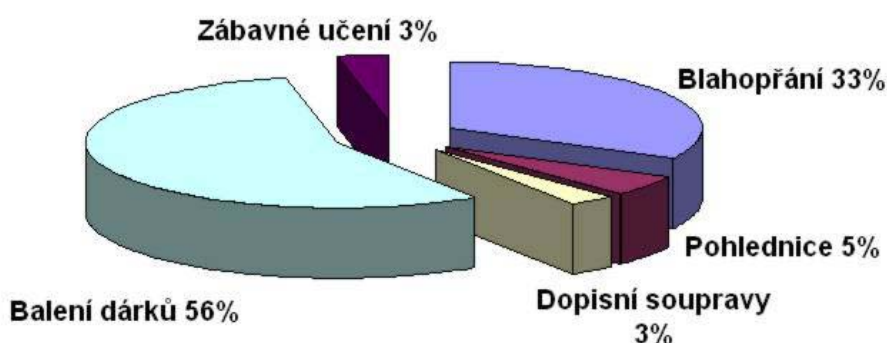
3.5 Produkty společnosti DITIPO, a.s.

V prvopočátcích své existence byla společnost DITIPO orientována spíše na výrobu. V důsledku změn na trhu a v neposlední řadě díky svému vlastnímu vývoji začala společnost orientovat své aktivity na obchodní činnost. V současnosti tedy prodejní sortiment společnosti DITIPO, a.s. zahrnuje jak vlastní výrobky, tak i zboží, které nakupuje u subdodavatelů.

Postupem času společnost DITIPO, a.s. vyprofilovala několik produktových řad, které nyní tvoří portfolio nabízených produktů. Tyto produktové řady jsou:

- Blahopřání, pohlednice, dopisní soupravy,
- Vše k balení dárků,
- Svět zábavného učení.

Poslední zmíněná produktová řada – Svět zábavného učení – je produktová řada zavedená do prodeje v průběhu roku 2003. V následujícím grafu zobrazujícím podíl jednotlivých produktů na celkovém obrátu společnosti v roce 2003 představuje poměrně malou výše z celkového objemu. Společnost DITIPO, a.s. však předpokládá, že právě tato produktová řada se stane její „vlajkovou lodí“.



Graf 3 – Podíl produktů na celkovém obrátu v roce 2003 [21]

3.5.1 Blahopřání, pohlednice, dopisní soupravy

Tato produktová řada je charakteristická snahou podporovat komunikaci mezi lidmi. Výhledově bohužel tento osobní způsob komunikace, díky rozvoji informačních technologií, bude spíše stagnovat. Konkrétně tato produktová řada sestává z následujících komponentů:

Blahopřání

Jsou nabízena blahopřání pro všechny příležitosti, v různých stylech, s využitím tradičních i netradičních motivů, v nepřeberném množství zpracování (zlacení, výsek, UV lak, ...). Většina blahopřání obsahuje text, který spolu s grafickým motivem určuje jeho styl.

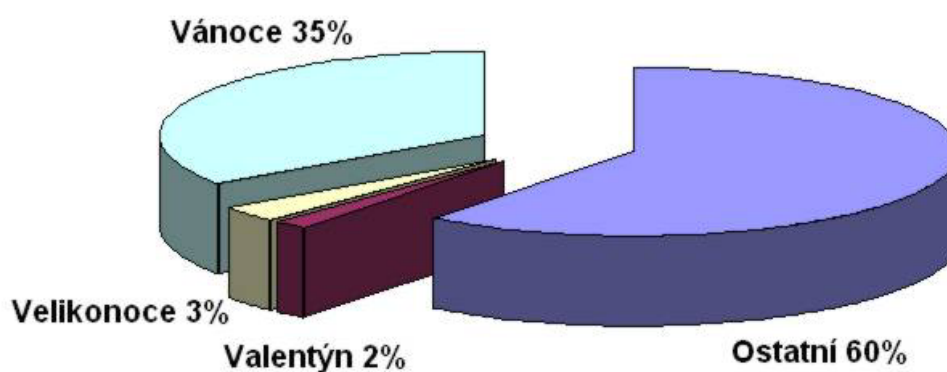
Pohlednice

Podobně jako u blahopřání i u pohlednic dává společnost na výběr velké množství různých kreslených nebo fotografických motivů.

Dopisní soupravy

Dopisní soupravy jsou nabízeny v různých provedeních, s kreslenými nebo focenými motivy, s různým zpracováním obálek a dopisních papírů.

Následující graf ukazuje sezónní prodej uvedené produktové řady v roce 2003.



Graf 4 – Sezónní prodej v roce 2003 [21]

3.5.2 Vše k balení dárků

Společnost DITIPO, a.s. dodává ucelený sortiment produktů určených k balení, zdobení, značení a prezentaci dárků. Tedy především:

- balicí papír, (archy, role, ...)
- vázací materiál, (stuhy, ozdoby, ...)
- tašky, sáčky, krabičky.

Tato produktová řada využívá módní vlnu, která ovlivňuje stále větší počet lidí. Balení dárků, stuhy, jmenovky, to je sortiment, po kterém právě nyní stoupá poptávka.

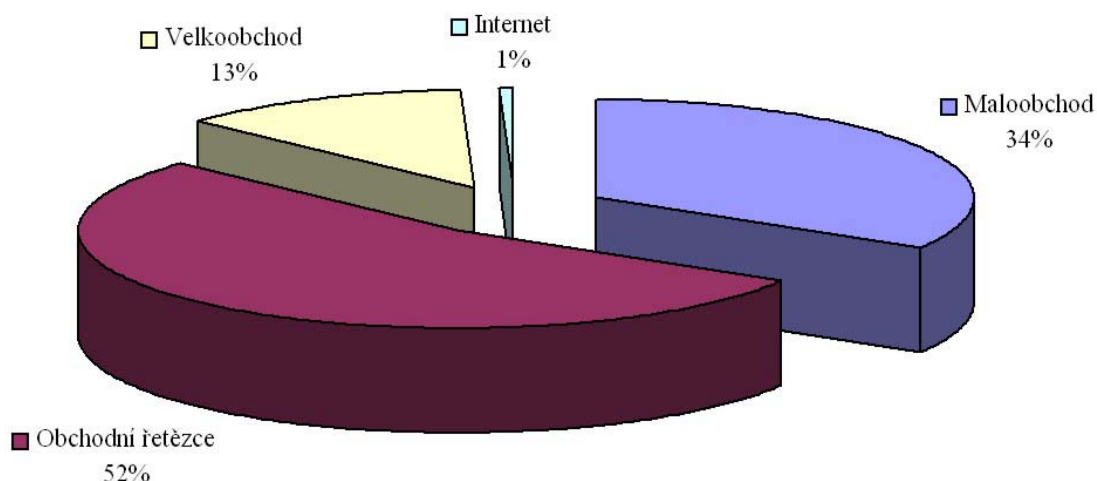
3.5.3 Svět zábavného učení

MOTTO: „Je tolik zábavných způsobů učení ...“

Jedná se o zcela nový program, který nabízí komplexní rozvoj osobnosti pro děti od 3 do 7 let. Tento program dává rodičům možnost nejenom optimálně připravit své dítě na školní docházku, ale především rozvíjet jeho přirozené nadání. Na zpracování publikací se podíleli přední odborníci v oboru psychologie a pedagogiky.

3.6 Distribuční kanály

Jak plyne i z organizační struktury prodejního oddělení, která je zmíněna výše, společnost realizuje prodej svých produktů různými distribučními kanály. Přestože společnost preferuje osobní kontakt svého prodejního zástupce přímo se zákazníkem, nelze opomíjet ani jiné, moderní, způsoby prodeje. Proto byl 1. října 2002 spuštěn systém elektronického prodeje B2B společnosti DITIPO, .a.s. Následující graf zobrazuje rozložení distribučních kanálů v roce 2003.



Graf 5 – Rozdělení distribučních kanálů v roce 2003 [21]

3.7 Odběratelé

Spektrum odběratelů produktů nabízených společností DITIPO, a.s. je velmi široké a různorodé. Přečází od obchodních řetězců, přes nezávislé prodejce až po jednotlivé

zákazníky nakupující v podnikové prodejně. Dominantní roli v tomto spektru však hrají právě obchodní řetězce tvořené zahraničními obchodními společnostmi. Následující tabulky dokládají množství obrátu a jeho změnu v letech 2002 a 2003.

	Název	% obrátu 2002
1.	KAUFLAND	17,07%
2.	MAKRO	16,60%
3.	PENNY MARKET	6,32%
4.	JULIUS MEINL	6,13%
5.	PLUS-DISCOUNT	5,92%
6.	TESCO	4,20%
7.	GLOBUS	3,86%
8.	JEDNOTA	3,66%
9.	AHOLD	1,45%
10.	DROXI Drogerie	1,33%

Tab. 1 – TOP 10 odběratelů v roce 2002 [21]

	Název	% obrátu 2003
1.	KAUFLAND	20,46%
2.	MAKRO	17,75%
3.	PENNY MARKET	9,07%
4.	PLUS-DISCOUNT	6,82%
5.	GLOBUS	6,38%
6.	JULIUS MEINL	3,69%
7.	JEDNOTA	3,13%
8.	DROXI Drogerie	0,78%
9.	WIKY	0,76%
10.	ČESKÁ POŠTA	0,53%

Tab. 2 – TOP 10 odběratelů v roce 2003 [21]

3.8 Finanční analýza

Jakékoliv finanční rozhodování musí být podloženo finanční analýzou. Na jejích výsledcích je vlastně založeno řízení majetkové i finanční struktury společnosti. Finanční

analýzu provádí finanční oddělení na základě interních údajů získaných z výkazu zisků a ztrát a z rozvahy.

3.8.1 Analýza ročních údajů

Při pohledu na majetkovou strukturu (Tab. 3) společnosti DITIPO, a.s. zjistíme, že její aktiva jsou rozdělena přibližně v poměru 40/60 ve prospěch oběžných aktiv. Zásoby a pohledávky tvoří více než 50% celkových aktiv.

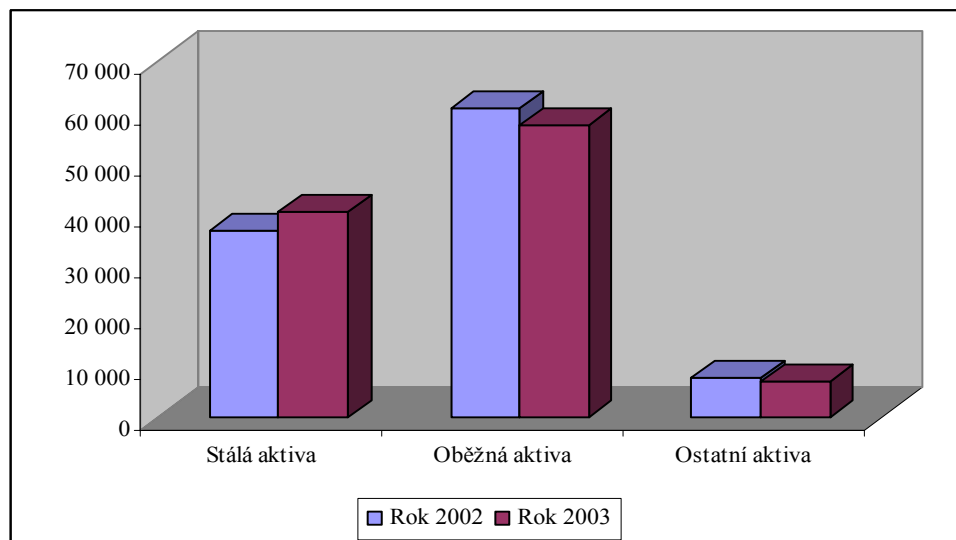
Produkty společnosti DITIPO, a.s. jsou v podstatě sezónního charakteru. Při roční uzávěrce jsou tedy aktiva ovlivněna zásobami připravenými k expedici na Valentýna a Velikonoce.

Velké procento aktiv (30%) tvoří pohledávky. Těmito prostředky de facto společnost úvěruje své odběratele a připravuje sama sebe o možnost jejich využití ve svůj vlastní prospěch. Pozitivní zprávou v tomto směru je snižující se procento pohledávek.

Oblast oběžných aktiv je tedy oblast, na níž doporučuji zaměřit pozornost v následném projektu. Řízení zásob a řízení pohledávek je třeba věnovat zvýšenou pozornost z hlediska cash – flow a z hlediska zvýšení rentabilního využívání oběžných prostředků.

Aktiva	2002		2003		Změna v %
	tis.Kč	%	tis.Kč	%	
Aktiva celkem	105 427	100,00	104 756	100,00	-0,64
Stálá aktiva	36 749	34,86	40 295	38,47	9,65
Oběžná aktiva	60 818	57,69	57 408	54,80	-5,61
Zásoby	25 701	24,38	25 343	24,19	-1,39
pohledávky	34 897	33,10	31 807	30,36	-8,85
Finance	220	0,21	258	0,25	17,27
Ostatní aktiva	7 860	7,46	7 053	6,73	-10,27

Tab. 3 – Struktura aktiv v letech 2002 a 2003 [21]



Graf 6 – Struktura aktiv v letech 2002 a 2003 [21]

Ze struktury pasív (Tab. 4) je zřejmé, že společnost DITIPO, a.s. z velké části (75%) kryje svůj majetek vlastními zdroji. Při podrobnějším zkoumání struktury cizích zdrojů je vidět, že společnost spíše využívá tzv. dodavatelský úvěr (vysoké % krátkodobých závazků) než úvěr bankovní. To je pro společnost jistě z hlediska prvotních nákladů levnější.

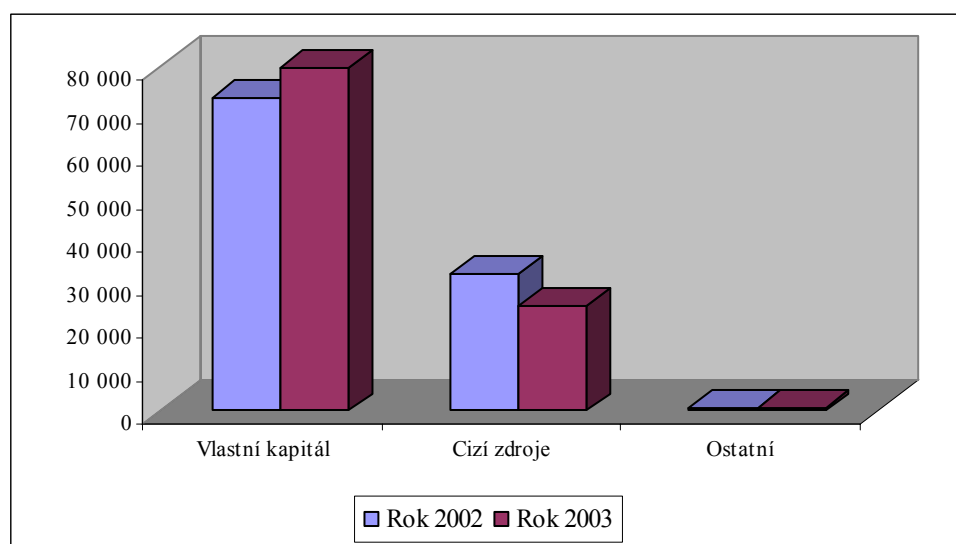
Pasíva	2002		2003		Změna v %
	tis.Kč	%	tis.Kč	%	
Pasíva celkem	105 427	100,00	104 756	100,00	-0,64
Vlastní kapitál	72 863	69,11	79 655	76,04	9,32
základní kapitál	67 399	63,93	67 400	64,34	
kapitálové fondy			-1 909	-1,82	
HV minulých let			5 464	5,22	
HV běžného obd.	5 464	5,18	8 700	8,31	59,22
Cizí zdroje	32 049	30,40	24 258	23,16	-24,31
Rezervy	296	0,28			
Krátkodobé záv.	21 348	20,25	17 919	17,11	-16,06
dlouhodobé záv.			1 837	1,75	
bankovní úvěry	10 405	9,87	4 502	4,30	-56,73
Ostatní	515	0,49	843	0,80	63,69

Tab. 4 – Struktura pasív v letech 2002 a 2003 [21]

Použití cizího kapitálu, ve formě kupříkladu bankovního úvěru, může však být pro společnost ve výsledku výhodnější, než v současnosti praktikovaný stav krytí aktiv převážně vlastními zdroji. Podmínkou ovšem je, aby rentabilita cizího kapitálu byla vyšší, než zaplacené úroky.

Zde již hovoříme o ekonomické přidané hodnotě, která je dána rozdílem mezi čistým ziskem a náklady na kapitál [5, str. 60]. Jestliže tedy kapitál, který používá společnost pro financování svých aktivit přináší vyšší zisk, než jsou náklady na tento kapitál, ekonomická přidaná hodnota stoupá. Naopak, jestliže společnost využívá kapitál, i vlastní, nedostatečně, jestliže je tento vázán v pohledávkách a zásobách tak, jak je tomu i v případě společnosti DITIPO, a.s., připravuje se společnost o možnost vytváření dodatečného zisku a snižuje si svou ekonomickou přidanou hodnotu.

Při komplexním pohledu na strukturu aktiv a pasív můžeme konstatovat, že společnost DITIPO, a.s. je likvidní firma, která nemá problémy se splácením svých závazků plynoucích z obchodního styku. Krátkodobé závazky jsou kryty téměř dvojnásobně vyšší hodnotou pohledávek.



Graf 7 – Struktura pasív v letech 2002 a 2003 [21]

Ani v zadlužení u bank nelze spatřovat zásadní problém za stavu, kdy bankovní úvěr tvoří 4% celkových pasív. Většinu svých aktiv společnost kryje vlastními zdroji (75%).

Na struktuře nákladů (Tab. 5) je znatelný trend k jejich snižování. Což je samo o sobě jistě pozitivní zjištění. Došlo ke značnému snížení výkonové spotřeby a výše osobních nákladů. Důvodem je změna v organizaci prodejního oddělení. Obchodní zástupci, doposud vedení jako kmenoví zaměstnanci společnosti DITPO, a.s. po dohodě změnili svou právní subjektivitu a stali se spolupracujícími soukromými podnikateli.

Náklady	2002		2003		Změna v %
	tis.Kč	%	tis.Kč	%	
Provozní náklady	151 617	100,00	133 365	100,00	-12,04
náklady na prodej	56 835	37,49	53 835	40,37	-5,28
výkon.spotřeba	60 971	40,21	49 930	37,44	-18,11
osobní náklady	27 728	18,29	22 145	16,60	-20,13
Odpisy	2 214	1,46	2 595	1,95	17,19
Ostatní	3 870	2,55	4 860	3,64	25,58
Finanční náklady	1 420	0,94	1 389	1,04	-2,17
Úroky	528	0,35	613	0,46	16,04
Ostatní	892	0,59	777	0,58	-12,95
Ostatní	8 438	5,57	-1 091	-0,82	-112,93
C e l k e m	161 476	106,50	133 663	100,22	-17,22

Tab. 5 – Struktura nákladů v letech 2002 a 2003 [21]

Výnosy	2002		2003		Změna v %
	tis.Kč	%	tis.Kč	%	
Provozní výnosy	166 654	99,83	142 232	100,00	-14,65
prodej zboží	122 312	73,27	112 353	78,99	-8,14
Výkony	38 412	23,01	28 047	19,72	-26,98
prodej materiálu	5 583	3,34	1 514	1,06	-72,89
Ostatní	348	0,21	318	0,22	-8,54
Finanční výnosy	286	0,17	132	0,09	-53,85
Úroky	2	0,00	1	0,00	-50,00
Ostatní	284	0,17	131	0,09	-53,88
C e l k e m	166 940	100,00	142 233	100,00	-14,80

Tab. 6 – Struktura výnosů v letech 2002 a 2003 [21]

Současně se snížením nákladů však také bohužel došlo ke snížení výnosů (Tab. 6). Ovšem v porovnání s náklady, které vykazují propad 17,22%, se snižování výnosů zastavilo na hranici 14,80%. To znamená zvýšení zisku téměř o 2,5%.

3.8.2 Zlatá bilanční pravidla

Na základě analýzy ročních údajů lze zhodnotit, zda společnost dodržuje tzv. zlatá bilanční pravidla. Tato pravidla jsou jistě pouze orientační a daný podnik je třeba posuzovat z ohledem na jeho konkrétní podmínky a s ohledem na odvětví, ve kterém se podnik pohybuje, ovšem svou dlouhodobou platností dokazují svou opodstatněnost.

1. pravidlo – Vlastní kapitál firmy má převyšovat cizí zdroje.

Toto pravidlo společnost DITIPO, a.s. splňuje, kdy poměr vlastního kapitálu a cizích zdrojů je 75/25. Otázkou je, zda tento poměr už není příliš vychýlen směrem k vlastnímu kapitálu.

2. pravidlo – Stálá aktiva by neměla překrývat dlouhodobé zdroje.

Součet vlastního a dlouhodobého cizího kapitálu by měl dosahovat vyšší hodnoty, než je hodnota stálých aktiv. I v tomto případě je pravidlo splněno, když poměr výše uvedených hodnot je téměř 2 : 1.

3. pravidlo – Poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků je 2 : 1.

Tedy, že jednotka krátkodobých závazků je kryta dvěma jednotkami oběžných aktiv. I toto pravidlo je splněno. Krátkodobé závazky tvoří cca. 17% celkových pasív (Tab. 4), zatímco oběžná aktiva jsou ve výši cca. 55% celkových aktiv (Tab. 3).

Jak jsem poznamenal již výše, uvedená pravidla jsou pouze orientační. Mohou však napovědět, kde dochází k nepříznivému vývoji.

3.8.3 Analýza finančních poměrových ukazatelů

Stejně důležitá, ne-li důležitější je analýza finančních poměrových ukazatelů.

Ukazatele rentability

Pro rentabilitu nejsou stanoveny obecně doporučené hodnoty. Spíše je důležitý trend, jakým se hospodaření společnosti ubírá. Tento trend by měl mít vzrůstající tendenci.

Jistým vodítkem může být statistické srovnání podniků [11], kdy je v roce 2001 uváděna hodnota rentability vlastního jmění (ROE) 3,92% a rentabilita nákladů 9,62%.

Rentabilita (%)	2002	2003	Změna v %
ROA	5,18%	8,31%	60,25
ROE	7,50%	10,92%	45,65
Rentabilita tržeb	4,23%	7,59%	79,55
Rentabilita výnosů	3,27%	6,11%	86,71
Rentabilita nákladů	3,38%	6,51%	92,36

Tab. 7 – Rentabilita v letech 2002 a 2003 [21]

Připohledu na Tab. 7 vidíme, že mezi lety 2002 a 2003 došlo k výraznému zvýšení rentability ve všech sledovaných ukazatelích. Zvýšení rentability způsobilo zvýšení zisku, které je patrné z Tab. 4. Ke zvýšení zisku nemalou měrou přispěla rozsáhlá organizační opatření, která se dotkla prakticky všech oddělení společnosti.

Ukazatele aktivity

Doporučená hodnota pro obrat aktiv nabývá hodnoty okolo 1,0. V našem případě, jak dokládá Tab. 8 dosahuje obrat hodnoty násobně větší. Problémem ovšem je klesající vývoj tohoto ukazatele v čase.

Zásoby	2002	2003	Změna v %
Obrat celkových aktiv	1,226	1,094	-10,75
Obrat zásob	5,029	4,523	-10,07
Doba inkasa	96,423	98,765	2,43

Tab. 8 – Obrat v letech 2002 a 2003 [21]

Ukazatel obratu zásob nám říká, kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku. Z Tab. 8 je patrné, že společnost DITIPO, a.s. dokáže takto „obrátit“ zásoby zhruba 5x.

Jiným poměrně významným ukazatelem je doba inkasa. Tedy průměrná doba potřebná k úhradě vystavené faktury. Obávám se, že téměř 100 denní splatnost je poměrně vysoká. Ovšem toto je zapříčiněno skutečností, že většina faktur je vystavována vůči velkým obchodním řetězcům, které jsou proslulé nebývale dlouhou dobou splacení faktur.

Ukazatele zadluženosti

Mezinárodní statistiky uvádějí [7], že např. v zemích OECD činí podíl cizích zdrojů ve finanční struktuře v průměru 35%.

Zadluženost	2002	2003	Změna v %
Zadluženost	30,40%	23,16%	-23,82
Míra zadluženosti	43,99%	30,45%	-30,76
Finanční páka	1,447	1,315	-9,11

Tab. 9 – Zadluženost v letech 2002 a 2003 [21]

Tab. 9 dokládá spíše skutečnost, že finanční oddělení je konzervativní a vzdalo se vyššího výnosu výměnou za nízkou míru rizika.

Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity, tedy schopnost společnosti hradit své závazky, patří mezi nejdůležitější ukazatele finančního řízení. Právě řízení likvidity je jednou z hlavních oblastí finančního controllingu. Podle toho, jakou míru likvidnosti, tedy schopnosti převést svůj majetek na peníze, požadujeme, mluvíme o běžné likviditě, pro niž jsou doporučené hodnoty 1,5 – 2,5 nebo o pohotové likviditě, jejíž hodnoty by měly dosahovat výše 1,0 – 1,5 nebo o likviditě finanční, s doporučenými hodnotami 0,2 – 0,5.

Likvidita	2002	2003	Změna v %
Běžná likvidita	1,915	2,560	33,68
Pohotová likvidita	1,106	1,430	29,31
Peněžní likvidita	0,007	0,012	66,08

Tab. 10 – Likvidita v letech 2002 a 2003 [21]

Tab. 10 dokazuje, že jak běžná, tak i pohotová likvidita jsou v mezích určených doporučenými hodnotami. Finanční likvidita je však hluboko pod jejich spodní hranici. Na základě tohoto zjištění můžeme vyslovit závěr, že společnost je likvidní, většinu svého oběžného majetku má však vázanou v zásobách a pohledávkách. V některých případech, při okamžité potřebě hotových finančních prostředků, by společnost nemusela být schopna pokrýt své závazky. Nastoupený trend skýtá naději, že tento problém bude v brzké době vyřešen.

3.8.4 Zhodnocení finanční analýzy

Na základě provedené finanční analýzy můžeme vyslovit závěr, že společnost DITIPO, a.s. je vcelku zdravá společnost, je likvidní a nemá problémy se splácením svých závazků. V rozhodování o finanční struktuře je spíše konzervativní, ke krytí svých aktiv využívá především vlastní kapitál.

Doporučoval bych zaměřit pozornost na oblast zásob a pohledávek, kde je vázáno velké množství aktiv. Zavedení controllingového systému by těmto oblastem mohlo pomoci. Jak z hlediska snížení zásob, tak při řízení pohledávek.

Finanční analýzu společnost DITIPO, a.s. provádí i v současnosti. Problém jejího zpracování je nemožnost jejího generování přímo informačním systémem. Ten pouze umožňuje výstup dat do formátu .xls. Pracovníci finančního oddělení pak tato data zpracovávají v tabulkovém editoru MS EXCEL. Což je způsob pracný a ve své podstatě náchylný ke vzniku chyb. Projekt případného zavedení controllingového systému by měl tedy zahrnovat i úpravu informačního systému směrem k automatizovanému zpracování finančních analýz.

3.9 SWOT analýza

Silné stránky

- člen nadnárodního seskupení firem kolem American Greetings
- dobrá výchozí pozice u perspektivních odběratelů
- vlastní grafické studio
- komunikace s odběrateli založená na osobním přístupu

Slabé stránky

- nedokončená transformace na firmu pracující bez závislosti na konkrétních osobách
- nedostatečná důraznost v řízení uvnitř i vně firmy v návaznosti na měnící se podmínky trhu
- velký počet ekonomických středisek

Příležitosti

- rozšíření portfolia výrobků
- rozšíření trhů v souvislosti se vstupem ČR do EU
- vstup nových obchodních řetězců do ČR
- rozšíření nových způsobů prodeje (internet)
- nízké úrokové sazby

Hrozby

- koncentrace obchodu na malý počet zákazníků
- specifický segment trhu
- stagnace některých produktových řad
- odklon spotřebitelů od psané formy vyjadřování

3.9.1 Silné stránky společnosti

Společnosti DITIPO, a.s. se podařilo vstoupit do nadnárodního seskupení firem kolem společnosti American Greetings, která představuje jednu ze špiček celosvětového formátu v oblasti papírenského zboží. Společnost se stala plnohodnotným členem nadnárodního seskupení, které je založeno na licenčním partnerství s možností využívání veškerých výhod, které toto partnerství nabízí. Nejde pouze o možnost využívat design, ale také kupříkladu o možnost získávat a využívat know-how přímo související s oborem. Jsou pořádány nejrůznější zahraniční stáže a semináře. Ty probíhají v Clevelandu, v centru AG.

Společnost má rovněž partnerské firmy v Anglii, které jsou jí bližší zejména svým systémem prodeje. Společnost má možnost vyslat své zástupce, kdykoliv a zcela zdarma na školení do kterékoliv z partnerských firem a zde získat cenné zkušenosti odborného, ale i jazykového charakteru. Všechny uvedené způsoby vzdělávání a rozvíjení vycházejí právě z licenčního partnerství. Tímto společnost naplňuje jednu ze základních strategií, tedy

„učící se“ organizace. V souvislosti s touto strategií společnost vyvíjí tlak na pracovníky, aby se nadále rozvíjeli a byli iniciativní. Společnost vychází z toho o co mají lidé opravdu zájem a co lidé chtějí, to pak zajišťuje po finanční a technické stránce.

Cílem každé firmy je zaujmout nejlepší pozici vůči svým obchodním partnerům. I v této oblasti se společnosti DITIPO, a.s. podařilo, možná i díky znalosti prostředí a dlouhodobě budovanému dobrému jménu rychle zareagovat na měnící se podmínky trhu a nabídnout nově příchozím obchodním řetězcům své produkty, včetně doprovodného servisu. Pozici výrazného subdodavatele zboží podporující komunikaci mezi lidmi se firma snaží udržet, i když nároky a požadavky neustále narůstají. Jedním z hlavních cílů společnosti je být spolehlivým, důvěryhodným a jasně profilovaným obchodním partnerem.

Společnost vybudovala a v rámci dostupných možností také vybavila vlastní grafické studio. Jeho činnost zajišťují vysoce kvalifikovaní a profesně způsobilí lidé, pohybující se v oboru již řadu let. Toto grafické studio lze považovat za výraznou konkurenční výhodu. V oboru, ve kterém společnost podniká, nestačí pouze motivy nakupovat, ale je třeba vyvíjet stále nové, neotřelé a zajímavé motivy. Lidé kupují taková přání, která se jim líbí a které vyjadřují jejich aktuální pocity.

Grafické studio, na základě informací obchodního oddělení společnosti, vytváří zcela nové motivy, které sledují trend vkusu zákazníků a oblíbenost jednotlivých motivů. Podle prodejnosti jsou posilovány buďto kreslené, foceně nebo více humorné motivy. Problém z opačného konce je trend, který na trhu ještě nebyl, nové zpracování nebo nový styl designu. V tomto případě se musí nejdříve prozkoumat zájem a poté následuje vlastní zkušební výroba.

3.9.2 Slabé stránky společnosti

V souvislosti s nedokončenou transformací se jedná zejména o problém nevyjasněného popisu a realizace profesionálních vazeb.

Nedostatečná důraznost v řízení uvnitř i vně firmy je považována za slabou stránku zejména proto, že se firmě prozatím nepodařilo najít rozumnou úroveň kompromisu mezi vytvořením pracovních podmínek a dostatečným důrazem zajišťujícím firmě konkurenceschopnost.

Stále nejsou vybudovány mechanismy, které by vytvářely a zároveň regulovaly vztahy uvnitř společnosti. S ohledem na vnější vazby směrem k okolí spočívá problém především ve slabší průraznosti společnosti a striktnějším řízení.

V této oblasti dochází k určitému rozporu v tom, co vidí společnost jako slabou stránku a snaží se ji zlepšit důraznějším řízením s tím, co uvádí jako jedno ze svých poslání: „Chceme vytvářet ekonomicky silnou firmu s otevřenou a příjemnou pracovní atmosférou, ve které by všichni lidé, kteří ji tvoří, nacházeli pevné zázemí pro realizaci svých představ o plnohodnotném životě pracovním i osobním, a aby jim práce ve firmě přinášela vnitřní uspokojení a radost.“

Vysoký počet ekonomických středisek je problémem v tom smyslu, že snižují přehlednost ekonomických výstupů. Náklady jsou rozpouštěny až zbytečně podrobně na jednotlivá střediska. Pro potřeby řízení by bylo vhodné některá střediska pro účely reportingu sloučit.

3.9.3 Příležitosti společnosti

Za příležitost je možno považovat posílení vývoje produktu. Výraznou roli zde sehraává vlastní grafické studio, jehož význam a podstata byla již zmíněna. Příležitostí se může stát také obsazení nového tržního segmentu v důsledku zavedení nové produktové řady – „*svět zábavného učení*“, která je určena pro děti ve věku od 3 do 10 let.

Příležitost větší dostupnosti levných peněz a s tím související rozšíření výrobního portfolia je velkou možností společnosti. V souvislosti se sílícími tlaky konkurence, vzrůstajícími požadavky řetězců a přípravě výroby nové sortimentní řady společnost uvažuje o úvěru. Jelikož během svého působení o úvěr ještě nežádala a nemá žádné závazky, skýtá se jí možnost získat velmi levné a výhodné úvěry. Když má dnes firma peníze, a navíc levné peníze, tak to dává další možnosti pro podnikání. Svým způsobem se dá hovořit o konkurenční výhodě.

Příležitostí pro povzbuzení prodeje je zavedení nové distribuční cesty. Od 1. října 2002 provozuje společnost DITIPO, a.s. internetový obchod. Společnost věří, že tento nový distribuční kanál nebude pouze eliminovat případný propad prodeje některých produktů, ale naopak zvýší jejich prodej právě díky rozšíření segmentu zákazníků.

3.9.4 Hrozby společnosti

Reálnou hrozbou pro společnost je sdružování obchodních společností do velkých obchodních skupin a řetězců. Dochází tak jak ke zmenšení počtu zákazníků, tak ke

zvýšení jejich nároků. Když se například KAUF LAND rozhodne, že vypoví smlouvu, tak společnost přijde o téměř 20% tržeb. Tato skutečnost se potom samozřejmě promítne ve všech ukazatelích.

Specifický segment trhu, na kterém společnost DITIPO, a.s. působí, znamená také specifický segment zákazníků. Společnost sama může udělat jen velmi málo pro změnu nákupního chování většího počtu lidí. Produkty, které společnost nabízí, nejsou produkty denní potřeby a potenciálních zákazníků není tolik, aby se vyplatila nákladná reklamní kampaň.

Stagnace některých tradičních produktových řad s ohledem na měnící se způsob komunikace je hrozbou především proto, že prodej tradičních produktů se možná zpomalí nebo bude stagnovat. V tomto případě hrozba stagnace či zpomalení prodeje tradičních produktů reálně existuje především díky obrovskému rozmachu informačních a komunikačních technologií zasahujících do všech oblastí lidské společnosti.

3.10 Problémové oblasti

Při pohledu zpět na analýzu společnosti DITIPO, a.s. můžeme vyjmenovat několik problémů, které by právě nově zaváděný controllingový systém mohl pomoci eliminovat.

3.10.1 Informační systém

V současné podobě slouží informační systém k zadávání údajů pro účetnictví. Pracovníci jednotlivých oddělení sledují hospodaření pouze svého střediska. Výstupy z informačního systému do formátu .xls jsou jistě užitečné, ovšem při dalších úpravách těchto výstupních sestav kupříkladu v programu EXCEL může docházet k nepřesnostem a chybám.

Informační systém by měl sloužit integraci středisek, sdílení dat, vytvoření datových skladů, z nichž by bylo možno těžit potřebné informace. Potřebné výstupy by pak byly součástí informačního systému.

Aby mohl informační systém sloužit vedení podniku, aby přinášel potřebné ekonomické efekty, musí navazovat na cíle řízení. To vyžaduje nejdříve vytvořit těmto cílům odpovídající organizační strukturu s jasně definovanou pravomocí a odpovědností. Informační systém musí zajišťovat jak stanovení potřebných cílů (plány, rozpočty, kalkulace, normy), tak i plnění těchto cílů (skutečnosti, evidenci, výsledky) a zjišťování odchylek od zadávaných cílů.

3.10.2 Střediska

Struktura středisek je dle mého názoru příliš rozsáhlá. Velké množství středisek mimo jiné způsobuje sníženou přehlednost ve výsledných reportech. Při pravidelných poradách, kdy jsou vedoucí jednotlivých oddělení navzájem seznamováni s výsledky hospodaření celé společnosti, jsou předkládány desítky stránek nejrozličnějších sestav. Jistě jsou mnohé potřebné a důležité, ovšem určitá agregace dat by jistě nesnížila jejich vypovídací hodnotu a přehledné a jednoduché tabulky by mohly přispět možná i ke zkrácení porad bez omezení informovanosti jejich jednotlivých účastníků.

Dalším námětem k přemýšlení by mohla být změna hodnocení práce jednotlivých středisek a oddělení. Metoda stanovení hranice nákladů není špatná, ovšem vedoucí jednotlivých oddělení by mohli být motivováni spíše k vytváření vyššího zisku sledováním rentability nákladů.

3.10.3 Struktura nákladů

Společnost samozřejmě i v současnosti člení náklady pro potřeby svého účetnictví. Systém controllingu ovšem vyžaduje členění podrobnější, takové, které by umožňovalo adresněji přiřazovat náklady jednotlivým výkonům.

3.10.4 Kalkulace – automatizace

Podrobné členění nákladů a nastavení takového systému, který by dovolil maximum nákladů přiřadit přímo na výrobek, položku zboží nebo na zákazníka, je nezbytné pro vytvoření automatizovaných kalkulačních vzorců a výpočtu příspěvku na úhradu.

3.10.5 Orientace na zákazníky

Struktura zákazníků společnosti DITIPO, a.s. je velmi specifická. Řada z nich jsou odběratelé, kteří tvoří nemalou část celkového obrátu společnosti. Proto by bylo vhodné specificky přistupovat ke každému zákazníkovi. Zavedení systému CRM nemusí v případě společnosti DITIPO, a.s. znamenat významný finanční výdaj.

3.11 Rekapitulace

Společnost DITIPO, a.s. je rychle se rozvíjející střední firma s vysokým podnikatelským potenciálem. Skutečnosti, které ji nejvíce ohrožují, tedy podnikání na specifickém segmentu trhu (pohlednice, blahopřání, ...) a specifictví odběratelé (převážně obchodní

řetězce), jsou podle mne více než eliminovány příležitostmi, které nabízí jak vstup ČR do EU, a tedy možnost proniknout na nové trhy a získat nové zákazníky, tak rozvoj informačních technologií a s nimi spojený internetový obchod a v neposlední řadě také zavádění nových produktových řad.

Společnost DITIPO, a.s. hledá a snaží se nalézt cesty k dalšímu rozvoji firmy nejenom v oblasti výroby, prodeje a služeb. Důkazem toho může být její orientace na nové informační technologie.

Z toho plyne i její snaha o zlepšení systému řízení. Svůj současný statický model řízení založený na zpracovávání historických účetních dat hodlá rozšířit o controllingový modul, který by tato statická data uvedl do pohybu a umožnil nahlédnout i do budoucnosti.

4 PROJEKT ZAVEDENÍ CONTROLLINGOVÉHO SYSTÉMU

Při implementaci nového řídicího systému do praxe je prvořadým úkolem vedení rozhodnout zda vůbec, popřípadě v jakém rozsahu bude ten který systém zaveden. Je třeba zodpovědět otázku, zda zakládat nové samostatné oddělení nebo postačí pouze jeden vyčleněný pracovník, který bude mít za úkol koordinovat práci ostatních oddělení.

Při celkové analýze společnosti DITIPO, a.s. jsem narazil na několik problémových okruhů, jejichž variantní řešení nabízím v následující části své práce.

4.1 Důvody pro zavedení finančního controllingu

Důvody k zavedení finančního controllingu vyplývají z předcházejících částí mé práce. V současné době již statická data z účetnictví přestávají stačit potřebám moderního řízení. Účetnictví tak jak ho chápeme nyní, dokáže poskytnout pouze statická, historická data. Pro dnešní činnost firemního managementu jsou nezbytně nutná data týkající se také budoucího vývoje.

V současnosti může být firma úspěšně řízena bez existence controllingového systému do hranice ročního obratu 10 milionů Kč. Tyto malé společnosti mohou být řízeny intuitivně vzhledem k poměrně malému rozsahu, jednoduché struktuře a snadné komunikaci. Se vzrůstajícím obratem však zákonitě dochází k rozšiřování struktury, komunikace začíná být problémovou, přehlednost hospodaření se rapidně snižuje. Od hranice ročního obratu 20 milionů je pro firmu, která chce reálně řídit své podnikání, nezbytný systém řízení.

Jedním z důvodů, který způsobil zájem společnosti DITIPO, a.s. o zavedení systému controllingu, je snaha o změnu řízení, o jeho racionalizaci, o zvýšení efektivnosti řízení a tím pádem i celé společnosti. Zvýšení efektivnosti cestou zefektivnění řízení je jistě daleko méně nákladné, než zavádění kupříkladu nového způsobu výroby nebo nové technologie.

4.2 Naznačení strategických cílů

Controlling je mimo jiné na budoucnost zaměřený systém řízení. Proto by před jeho implementací do praxe nemělo chybět strategické plánování, tedy plánování cílů, kterých má být dosaženo zavedením tohoto způsobu řízení.

V tomto konkrétním případě, v případě společnosti DITIPO, a.s., to jsou následující cíle:

- zajištění životaschopnosti společnosti,
- zlepšení komunikace,

- zavedení integrovaného informačního systému,
- snižování nákladů,
- orientace na zákazníka.

Každý z cílů by měl být jednak realizovatelný ve stanoveném časovém horizontu, jednak by plnění tohoto cíle mělo být měřitelné. Ve světle této úvahy jsou relevantní pouze cíle týkající se zavedení informačního systému a snižování nákladů.

Plnění zbylých cílů však můžeme měřit druhotně. Životaschopná firma znamená, že její provoz je efektivní, že dosahuje zisku, že má zajištěnou výrobu, odbyt, zakázky. To všechno jsou měřitelné ukazatele. Orientace na zákazníka znamená dlouhodobé budování vztahu, kontakty se zákazníky, monitoring pohledávek, nejrůznější zákaznické akce.

Proto, aby bylo možno splnit výše uvedené cíle, navrhuji zavést některá z následujících opatření, popřípadě všechna, nebo jejich kombinaci.

4.3 Všeobecná podpora

Aby mohl být nový operativní controllingový systém zaveden do praxe a úspěšně fungovat, musí mít podporu napříč celou firmou.

První fází celého projektu nebo spíše jeho nultou částí, je získání této podpory. V této fázi musejí být zaměstnanci společnosti seznámeni se záměrem zavedení nového systému do řízení společnosti. Je třeba jim ozřejmit důvody, které společnost k tomuto kroku vedou. Seznámit je s cíli a možným způsobem jeho zavedení. Jistě je možné zaměstnance vhodným způsobem motivovat k podpoře zavádění nového systému.

Všeobecná podpora zaměstnanců je nezbytná. Vždyť nový systém je zaváděn právě se záměrem, aby pomohl zlepšit komunikaci, a aby integroval jednotlivé činnosti.

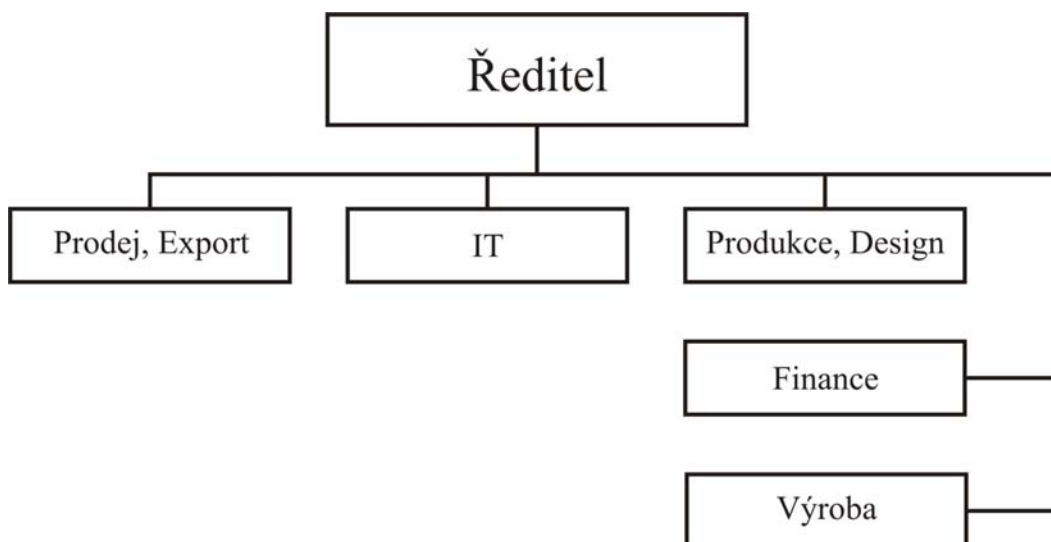
4.4 Změna organizace středisek

Návrh nové organizace středisek představuje nejenom jejich redukce, ale také změna způsobu hodnocení jejich účinnosti.

4.4.1 Snížení počtu středisek

Velký počet středisek nepřispívá k pružnosti řízení a k přehlednosti hospodaření. Proto jsem se rozhodl navrhnout snížení jejich počtu. Navrhovaná redukce zasahuje až do nejvyšších úrovní vedení.

Navrhují sloučit oddělení Prodeje a Exportu a oddělení Designu, Produkce a Programu pro mladé. Výsledná organizace vedoucích pozic může vypadat tak, jak ukazuje Obr. 6. Při porovnání s Obr. 4, který znázorňuje stávající strukturu nejvyššího vedení je patrné, že jsme snížili počet oddělení o 3.



Obr. 6 – Navrhovaná organizační struktura vedení

Výraznější reorganizaci bych navrhoval aplikovat na další podřízená střediska. Z původních 38, (Příloha P I) navrhují ponechat pouze 14. Tab. 11 zobrazuje strukturu středisek po reorganizaci.

Číslo	Popis
1100	Ekonomická správa
1200	IT (Informační technologie)
2000	Technická správa
3000	Produkce
4100	Výroba
4200	Sklady
5100	Logistika
6100	Prodej
6200	Export
6300	Podpora prodeje
6400	KAM
6500	RET
6600	KAC
6600	Prodejny

Tab. 11 – Seznam středisek po reorganizaci

4.4.2 Změna hodnocení středisek

Další organizační změnou týkající se středisek, je změna hodnocení jejich hospodaření. Nyní jsou vedoucí jednotlivých oddělení motivováni k minimalizaci nákladů.

Navrhují změnu v tomto hodnocení směrem k hodnocení tvorby zisku. Vedoucí jednotlivých středisek musejí být vhodně motivováni ke snaze hodnotu zisku zvyšovat. Forma tohoto hodnocení může být kupříkladu postavena na bázi hodnocení rentability nákladů nebo může vedení společnosti zvolit formu hodnocení dosaženého krycího příspěvku.

Současný systém oddělením nedovoluje participovat na nákladnějších projektech, které by ovšem mohly znamenat vysoký zisk. Strop daný limitem nákladů je v tomto směru omezuje. Nově zavedený systém hodnocení by naopak mohl pomoci zvýšit doposud dosahovanou výši zisku jednotlivých středisek a tím i celé společnosti.

4.4.3 Náklady na změnu organizace středisek

Náklady na reorganizaci středisek jsou prakticky nulové. Stejně tak náklady na změnu jejich hodnocení. Nákladem by mohla být nutnost změny informační struktury společnosti. Vzhledem k faktu, že nyní jsou v paušální částce placené za používání DIMENZE ++ zakalkulovány i úpravy tohoto informačního systému.

Naopak, snížením počtu oddělení může dojít ke snížení počtu zaměstnanců a tím i značné části nákladů na provoz společnosti.

4.4.4 Časový horizont změny organizace středisek

Časový harmonogram změny struktury organizace středisek a změny hodnocení oddělení může vypadat následovně:

- | | |
|---------------------------------------|---------|
| - rozhodnutí o změně a její provedení | 1 týden |
| - zapracování nového systému | 3 týdny |

Samotné zavedení změny je otázkou rozhodnutí vedení společnosti. Aby nový systém organizace a hodnocení pronikl do praxe, aby se s ním sžili všichni zaměstnanci společnosti bude vyžadovat násobně delší časový úsek.

4.5 Organizační vymezení controllingu

Zvláštní pozornost je třeba věnovat institucionálnímu vymezení oddělení controllingu v rámci firemní organizace. S ohledem na potřebné kompetence při řešení problémů a z důvodu zajištění dostatečného nadhledu je nezbytné zřídit oddělení controllingu na pokud možno co nejvyšší úrovni řízení.

K tomu, aby bylo možno správně nastavit kompetence, je třeba nejdříve definovat úlohy, které bude oddělení controllingu vykonávat. V závislosti na zvoleném způsobu zavedení systému controllingu a v závislosti na konkrétních podmínkách ve společnosti je třeba vytvořit takové soubory úloh, které v maximální možné míře dovolí realizaci a zabezpečení požadovaných controllingových funkcí.

Úkoly postavené před oddělení controllingu by v důsledku měly vést mimo jiné k zabezpečení následujících funkcí:

- plánování a rozpočtování,
- kalkulace,
- integraci činností jednotlivých oddělení,
- analýzu ekonomických údajů,
- kontrolu a vyhledávání odchylek,
- komunikaci odchylek.

Personální zajištění oddělení controllingu musí být řešeno s ohledem na plnění výše uvedených úloh. Znalosti jeho pracovníků musejí být z ekonomické a finanční oblasti, aby mohli provádět analýzy a vyvozovat z nich správné závěry, musejí znát metodiku účetnictví na takové úrovni, aby byli schopni posoudit správnost účtování nákladů. Jako samozřejmost předpokládám znalost práce na PC.

Další otázkou, kterou je při řešení organizačního začlenění controllingu třeba zodpovědět, je, zda oddělení controllingu zřídit jako oddělení liniové nebo štábní.

Výhodou štábního uspořádání je vyšší samostatnost oddělení, větší volnost při rozhodování a vyšší nadhled nad hospodařením společnosti. Nevýhodou naopak neexistence liniových vazeb a možná nevraživost vedoucích ostatních oddělení, kteří v oddělení controllingu mohou spatřovat zbytečného kontrolora.

Liniové uspořádání oddělení controllingu dovoluje tomuto proniknout více do jádra problému a umožňuje využití existujících vazeb. Nižší nadhled však může znamenat

zabřednutí do nepodstatných problémů. Při liniovém uspořádání oddělení controllingu je třeba toto oddělení vybavit pravomocemi a dostatečnými kompetencemi.

4.6 Informační systém

Dobře fungující informační systém je páteří nejenom systému controllingu, ale celého hospodaření kterékoliv firmy. Ovšem controlling je závislý na jeho správném fungování. Proto je třeba výstavbě a implementaci informačního systému věnovat zvláštní pozornost.

Informační systém, který chce podporovat systém operativního controllingu, musí být

- flexibilní,
- integrační,
- komplexní,
- schopen jednoduše poskytnout požadovaná data.

Každý, kdo má přístup do informačního systému, musí obdržet požadovaná data, přestože se tato přímo netýkají oboru jeho činnosti. Každý pracovník je jistě seznamován s tím, že se něco děje. Jsem ovšem přesvědčen, že by měl vědět i to, proč se tak děje. Motivace pracovníků dosáhnout stanoveného cíle může být větší, jestliže budou znát nejenom cíl, ale i okolnosti, které vedly k jeho formulování. A popřípadě také důvody, které zapříčinily stav, že stanovený cíl nebyl splněn.

Úkol zavedení controllingového informačního systému lze řešit několika způsoby. Ve své práci si dovoluji nastínit dvě varianty řešení tohoto problému. A to formou zavedení nového informačního systému nebo formou změny systému stávajícího.

4.6.1 Zavedení nového informačního systému

Současný informační systém poskytuje pouze základní ekonomické údaje. Každé oddělení má svá data, jejichž jednoduché sdílení je nemožné. Tuto situaci lze řešit zavedením nového síťového informačního systému, který bude poskytovat základní ekonomické údaje, navíc dokáže analyzovat vývoj v čase, umožní simulace plánovaných kroků a bude otevřen všem oprávněným uživatelům.

Výběr vhodného informačního systému je jistě téma na samostatnou práci. Nepřeberné množství firem nabízí řadu produktů v nejružnějších konfiguracích a cenových variantách.

Pro účely své práce jsem zvolil zástupce informačních systémů určeného malým a středním firmám, ekonomický informační systém MONEY S3, společnosti CÍGLER SOFTWARE, a.s. Tento systém dokáže svými moduly pokrýt téměř veškerou agendu společnosti.

4.6.2 Účetní evidence

MONEY S3 je modulární ekonomický systém, podporuje práci v síti a už ve své základní verzi umožní zpracovat kompletní ekonomickou agendu, umožňuje elektronickou komunikaci nejenom s bankami (homebanking), ale i s orgány státní správy (DPH, Intrastat), obsahuje celou řadu tiskopisů (výkazy, DPH).

Samozřejmostí je příjem a vystavování faktur s napojením na sklady a sledování stavu zásob, evidence majetku umožňuje přesně a přehledně spravovat jak hmotný, tak i nehmotný majetek, systém umožňuje vést personální i mzdovou agendu i organizaci s více jak 25 zaměstnanci. Velké množství tiskových sestav nabízí širokou možnost výběru pohledu na hospodaření společnosti. Přesto tvůrci programu umožnili uživatelům vytvářet vlastní sestavy a vlastní pohledy na své hospodaření. MONEY S3 nabízí také univerzální interface na bázi XML, pomocí kterého je možno realizovat propojení s libovolnou aplikací třetí strany.

Pro společnost DITIPO, a.s. je vhodné provedení MONEY S3 Enterprise, určené právě středním firmám. Toto provedení obsahuje i manažerskou nadstavbu ANALYST S3.

4.6.3 Analýzy a plánování

ANALYST S3 jako zdroj dat využívá datový sklad vytvářený MONEY S3. Pomocí funkcí pro analýzu a plánování dokáže analyzovat souvislosti a plánovat trendy. Všechny běžné účetní výkazy lze analyzovat horizontálně (v čase) i vertikálně (% podíl v rámci celku). Právě díky propojení s MONEY S3 dokáže proniknout až na úroveň jednotlivých analytických účtů. Možnosti ANALYST S3 jsou široké, umožňují mimo jiné:

- sestavování a kontrolu plánu,
- analytické pohledy na jednotlivé činnosti,
- detailní rozbor dat
- reporting a forecasting,
- finanční analýzu,
- spider analýzu,

- pyramidové ukazatele,
- grafické výstupy,
- vyhodnocování prodeje,
- účinná detekce možných problémů.

4.6.4 Řízení vztahů se zákazníky

Nově zaváděný informační systém doporučuji dále rozšířit o produkt CRM S3, který je jednoduchým a efektivním řešením řízení vztahů se zákazníky. I CRM S3 je integrováno do systému MONEY S3 a využívá jím vytvořený datový sklad. Produkt CRM S3 umožňuje:

- evidenci kontaktů na firmy a osoby v jednotlivých firmách,
- evidenci podle profesí a podnikání,
- propojení kontaktů s obchodními aktivitami a kampaněmi,
- vazby a reference mezi jednotlivými kontakty,
- dokumentace kontaktů,
- napojení na obchodní rejstřík a mapy měst.

Přínosem systému CRM S3 je zlepšení organizace obchodní činnosti společnosti, zlepšení vztahů se zákazníky, zprůhlednění obchodních procesů, jejich přesnou evidenci a aktualizaci. CRM S3 je nástrojem pro monitorování a řízení prodejního cyklu, umožňuje přesný odhad budoucích tržeb, řízení a analýzu obchodní činnosti.

4.6.5 Personalistika a mzdy

Dalším možným rozšířením je personální informační systém TARGET S3, který rozšiřuje možnosti mzdové agendy v MONEY S3. Je to nástroj pro komplexní podporu personálním a mzdovým oddělením.

Mzdová agenda systému TARGET S3 obsahuje :

- výpočet mezd,
- realizaci bankovních převodů,
- sledování osobních nákladů,
- evidence příspěvků na penzijní připojištění,
- práci se sociálními fondy,
- roční zúčtování daně z příjmu.

Stejně jako mzdová agenda systému TARGET S3 i jeho agenda personální nabízí širokou paletu funkcí:

- podrobná evidence veškerých personálních údajů,
- popis kvalifikačních vlastností,
- evidenci uchazečů o zaměstnání,
- plánování rozvoje pracovníka,
- pracovní hodnocení,
- evidenci pracovních úrazů,
- sledování rizik.

TARGET S3 je opět modulárním rozšířením ekonomického systému MONEY S3 a veškeré podklady čerpá přímo z databáze MONEY S3. Stejně tak i údaje pořízené v systému TARGET S3 jsou promítnuty do systému MONEY S3.

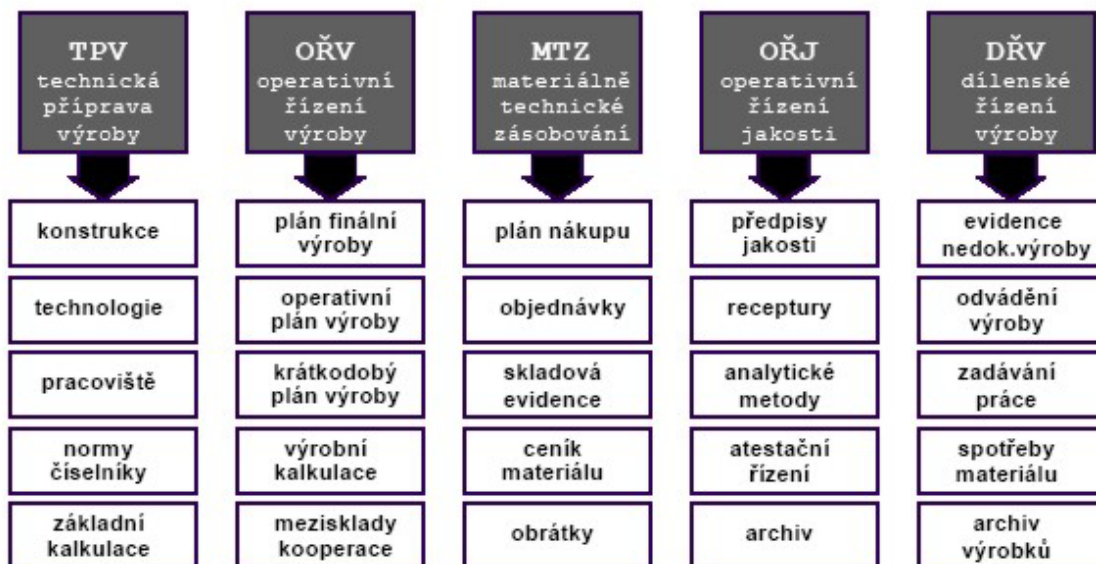
4.6.6 Výroba

Řešením pro oblast výroby by mohl být produkt AROP. Jedná se o plánovací a řídicí systém výroby. Systém AROP vychází ze situačně závislé disponibility zdrojů. Umožňuje dynamicky plánovat a prověřovat všechny důležité výrobní aktivity. Nabízí simulační metody plánování, rozvrhování a kapacitního bilancování výrobního procesu. Přispívá k optimálnímu stavu a struktuře zásob. Systém AROP dokáže informovat o aktuálním stavu a úzkých místech ve výrobě, avizuje skluzy a jejich budoucí dopady na plnění výrobního plánu. Kromě detailního plánování a sledování hmotných toků ve výrobě přináší i jejich potřebné nákladové a ekonomické vyjádření s přímou vazbou na účetní operace .

Zavedením systému AROP lze dosáhnout přínosů měřitelných buď přímo kvantitativně nebo zprostředkovaně kvalitativně díky vyššímu obratu a zlepšující se zákaznické spokojenosti. Mezi jeho hlavní přínosy patří:

- zlepšení organizace výrobních procesů,
- snížení pracnosti ručního plánování,
- včasná reakce na překročení termínů a přetížení zdrojů,
- zvýšení koordinace aktivit a využití zdrojů,
- snížení plánovacích rizik intuitivních metod,
- snížení množství zásob,
- dosažení průkaznosti v plnění dodávek,

- zajištění kvality výroby dle ISO 9000.



Obr. 7 – Struktura systému AROP [20]

Výhodou ekonomického systému MONEY S3 je jeho modulární stavba. Spolu se svými doplňky dokáže velké množství controllingových funkcí buďto zpracovat zcela automaticky anebo přinejmenším dokáže vytvořit takové podklady, které uživateli maximálně usnadní jejich provedení. Integruje data z jednotlivých oddělení do jednoho systému a kdykoliv a kdokoliv s přístupem k informačnímu systému získá požadované informace.

Nevýhodou je skutečnost, že se jedná o zcela nový systém. Zaměstnanci jej neznají a musejí se pro jeho používání vyškolit.

4.6.7 Náklady na zavedení nového informačního systému

Při kalkulaci nákladů na zavedení nového informačního systému vycházím z předpokladu, že společnost DITIPO, a.s. bude provozovat 15 počítačů, na kterých poběží systém MONEY S3, dále pak z předpokladu, že na 4 počítačích poběží modul ANALYST S3. Ostatní navrhované moduly nejsou omezeny počtem počítačů.

- | | |
|------------------------------|--------------|
| - MONEY S3 Enterprise -10 PC | 109.000,- Kč |
| - + dalších 5 PC (7.164 x 5) | 35.820,- Kč |

- ANALYST S3 - 1 PC v ceně	0,-Kč
- + další 3 PC (9.150 x 3)	27.450,- Kč
- CRM S3	14.900,- Kč
- TARGET S3	23.000,- Kč
- + implementace	6.000,- Kč
- AROP	140.000,- Kč
- + implementace	140.000,- Kč

N á k l a d y c e l k e m 496.170,- Kč

V dalších letech jsou z důvodu zajištění aktualizace placeny pouze aktualizací poplatky. Aktualizace umožňuje uživateli používat nejnovější verze produktů v závislosti na měnící se legislativě.

- MONEY S3	2.490,- Kč
- CRM S3	2.682,- Kč
- TARGET S3	4.600,- Kč
- AROP	25.200,- Kč

N á k l a d y v d a l š í c h l e t e c h 34.972,- Kč

4.6.8 Časový horizont zavedení nového informačního systému

Časový harmonogram implementace nového informačního systému závisí na počtu požadovaných modulů. Pro tuto práci uvažuji situaci, kdy se společnost DITIPO, a.s. rozhodne pro pořízení všech výše uvedených modulů.

- úvodní jednání, vypracování situační studie	2 měsíce
- rozhodnutí, uzavření smlouvy	0,5 měsíce
- příprava aplikací	1 měsíc
- testovací provoz, školení	4 měsíce
- přechod na rutinní provoz	0,5 měsíce

Časově nejnáročnější na zavedení do provozu je modul výroby AROP. Pokud by tento modul nebyl součástí dodávky informačního systému, došlo by k podstatnému zkrácení doby implementace. Jak při vypracování situační studie, tak v přípravě aplikací i v testovacím provozu.

4.6.9 Doplnění stávajícího systému

Oproti možnosti zavedení zcela nového informačního systému stojí možnost úpravy informačního systému stávajícího. Stávající informační systém DIMENZE ++ je třeba doplnit o možnosti provádění nejrůznějších analýz na základě již existujících zadaných údajů, o možnost tvorby kalkulací a sledování odchylek skutečných hodnot od hodnot plánovaných a vytvořit systém, který by umožňoval sdílení informací mezi jednotlivými odděleními.

Výhodou tohoto řešení je všeobecná známost jeho vlastností a funkcí. Zaměstnanci jsou seznámeni s jeho ovládáním.

Nevýhodou v tomto případě je fakt, že k dosažení stavu, kdy bude informační systém podporovat některé z controllíngových funkcí a řešit alespoň část problémů naznačených v předcházející kapitole této práce, bude třeba provést řadu nemalých úprav.

4.6.10 Náklady na doplnění stávajícího informačního systému

Náklady na doplnění stávajícího informačního systému jsou závislé právě na množství provedených úprav. V současnosti je prováděna paušální platba, která zahrnuje používání, údržbu a případné úpravy informačního systému.

Předpokládám, že po zavedení veškerých úprav by paušální platba mohla být zvýšena o 2.000,- Kč/ měsíčně, tedy:

- | | |
|---|-----------------|
| - náklady na rozšíření informačního systému | 24.000,- Kč/rok |
|---|-----------------|

4.6.11 Časový horizont doplnění stávajícího informačního systému

Časová náročnost změny informačního systému formou jeho doplnění a úpravy je také v poměru k zavedení nového informačního systému nepatrná. Základem v tomto případě je vypracování požadavků na změny systému.

- | | |
|--|----------|
| - vypracování seznamu změn, konzultace | 1 měsíc |
| - úprava programů, implementace | 2 měsíce |

4.7 Personální naplnění oddělení controllíngu

Personální naplnění oddělení controllíngu závisí na rozsahu činností, kterými se bude toto oddělení zabývat, a rozsahu funkcí, které bude muset plnit. K posouzení zde nabízím dvě

varianty řešení tohoto úkolu. Zavedení funkce controllera jako jednoho koordinátora controllingových činností a zřízení nového controllingového oddělení.

4.7.1 Zavedení funkce controllera

V současnosti, v situaci ve které se nachází společnost DITIPO, a.s., navrhuji zřídit oddělení controllingu jako liniový útvar. Koordinátorem controllingových funkcí by se stal jeden člověk, controller, spadající pod finanční oddělení. Doposud společnost DITIPO, a.s. nedisponuje pracovníkem zabývajícím se controllingem. Převedení jednoho pracovníka z finančního oddělení se jeví jako optimální řešení.

Pracovník z finančního oddělení má potřebné odborné i praktické znalosti, zná situaci ve společnosti a je obeznámen s existujícími vazbami. Vzhledem k tomu, že jeden člověk nedokáže zabezpečit všechny úkoly operativního finančního controllingu navrhuji dále, aby každé oddělení určilo jednoho svého zaměstnance jako styčný bod mezi controllerem a daným oddělením. Tento člověk by zajišťoval jednak komunikaci mezi controllerem a oddělením, jednak by pro controllera připravoval podklady z činností týkajících se toho kterého oddělení.

4.7.2 Kalkulace nákladů na zavedení funkce controllera

Jestliže předpokládáme přesun jednoho pracovníka v rámci finančního oddělení, můžeme počítat s jistou úsporou nákladů. Takový pracovník je jistě již vybaven pro svou práci. Má počítač, telefon, pracovní stůl. Jestliže budu uvažovat pouze vícenáklady, dosáhnou tyto následujících hodnot.

- Zvýšení mzdy controllera	60.000,- Kč/rok
- Zvýšení mzdy ostatním	120.000,- Kč/rok
- Odvody sociálního a zdravotního poj.	63.000,- Kč/rok
- Kancelářské potřeby	5.000,- Kč/rok
- Náklady na telefon	18.000,- Kč/rok
- Školení	30.000,- Kč/rok

N á k l a d y c e l k e m	296.000,- Kč/rok
-----------------------------	------------------

4.7.3 Časový horizont zavedení funkce controllera

Zavedení funkce controllera formou převedení pracovníka v rámci finančního oddělení lze rozdělit do dvou fází. Jednou je samotný výběr vhodného pracovníka, druhou jeho odborná příprava. Pro první fázi lze stanovit následující časový harmonogram:

- | | |
|---|---------|
| - výběr vhodného kandidáta | 1 týden |
| - oslovení kandidáta, změna pracovní smlouvy | 1 týden |
| - seznámení se nového controllera s pracovištěm
a svými novými úkoly | 2 týdny |
| - odborná příprava, školení | 1 měsíc |

4.7.4 Zavedení controllingového oddělení

V případě, že by činnost společnosti DITIPO, a.s. nabyla takového rozsahu, že by koordinační činnost controllera nedostačovala požadavkům na controlling, bylo by na místě uvažovat o zřízení controllingového oddělení.

Controllingové oddělení by již nebylo podřízeno oddělení finančnímu, ale bylo by samostatným útvarům, postaveným na roveň ostatním. Získalo by tak větší nadhled nad hospodařením společnosti a díky kompetencím vyplývajícím z jeho postavení samostatného oddělení by i komunikace s ostatními odděleními nabyla jiných kvalit.

4.7.5 Náklady na zavedení controllingového oddělení

Zřízení nového controllingového oddělení vyžaduje daleko vyšší finanční nároky než zavedení funkce controllera. Je to pochopitelné. Controller je jeden člověk vyčleněný ze stávající organizační struktury, který de facto může zůstat sedět na svém dosavadním místě, zatímco nové controllingové oddělení je třeba od základů vybavit jak materiálně, tak personálně. Předpokládané náklady na zavedení nového controllingového oddělení mohou mít následující strukturu:

- | | |
|---|--------------------|
| - mzdové náklady (4 lidé) | 1.380.000,- Kč/rok |
| - odvody sociálního a zdravotního pojištění | 483.000,- Kč/rok |
| - náklady na telefon | 36.000,- Kč/rok |
| - školení | 100.000,- Kč/rok |
| - kancelářské potřeby | 10.000,- Kč/rok |
| - vybavení kanceláře (stoly, židle, regály, police) | 150.000,- Kč |

- výpočetní technika 200.000,- Kč

N á k l a d y c e l k e m 2.359.000,- Kč

Jak je vidět, předpokládané náklady jsou opravdu značné. Přestože v dalších letech odpadnou náklady na vybavení kanceláře, stále se jedná o částku více než 2 miliony korun ročně. Je to částka jistě nemalá. Je ovšem třeba zvážit, jaký zisk v podobě uspořených nákladů v ostatních odděleních, jejich vyšší rentabilitě, lepších vztahů se zákazníky, atp., toto oddělení přinese díky své kvalitní práci.

4.7.6 Časový harmonogram zavedení oddělení controllingu

Zavádění nového controllingového oddělení by bylo vhodné rozdělit do několika fází.

V první fázi zřídit funkci controllera, který by koordinoval činnost jednotlivých oddělení a prováděl základní úkony finančního controllingu (analýzy odchylek, zjišťování finančních zdrojů, zajištění likvidity, ...)

Ve druhé fázi rozšířit portfolio úloh controllingového oddělení o plánování, kontroly, analýzy výroby a další prvky operativního controllingu.

Ve třetí, konečné fázi by controllingové oddělení provádělo i úlohy týkající se strategického controllingu.

Časový horizont zavedení nového controllingového oddělení nedokážu odhadnout. Doba závisí na mnoha proměnných, jejichž zavedení nebo nezavedení ji značně posouvá oběma směry.

4.8 Pracovní náplň oddělení controllingu

Prvořadým úkolem oddělení controllingu by bylo zavedení fungující komunikace mezi jednotlivými odděleními. Tak, aby relevantní informace byly dostupné každému pracovníkovi bez ohledu na to, zda jsou určeny pro něho nebo ne.

Úloha controllera spočívá v analýze odchylek. Aby mohl analyzovat, musí mít přístup k analyzovaným datům, popřípadě mít připravené podklady pro tyto analýzy.

V případě, že oddělení controllingu je prezentováno pouze jedním člověkem, je třeba nastavit systém komunikace tak, aby tento controller dostal podklady připravené jednotlivými odděleními. Každé oddělení, které pověří jednoho svého zástupce

komunikací s controllerem a přípravou podkladů, bude mít tak na starosti část controllingových činností.

Prodej	objednávky a distribuce, controlling pohledávek, plán prodeje,
Finance	účetnictví, vystavování faktur, závazky, komunikace s bankou, sledování cash flow, finanční plánování,
Výroba	zásobování, controlling zásob, plánování výroby, sklady,
Produkce	vyhodnocení marketingových akcí.

V případě, že společnost bude mít zavedeno controllingové oddělení, budou si pracovníci tohoto oddělení připravovat podklady za pomoci informačního systému sami.

Většinu činností provede automaticky nový komplexní informační systém. Controller bude mít za úkol koordinovat činnosti jednotlivých oddělení. Sledovat, aby správně fungovala komunikace mezi jednotlivými odděleními. Kupříkladu mezi prodejem zajišťujícím objednávky, výrobou a produkcí.

Úkolem controllingového oddělení bude mimo jiné i vypracovávání krátkodobého hospodářského výsledku jak za jednotlivá oddělení, tak za celou společnost. Krátkodobé hospodářské výsledky zpracovávané s periodou kupříkladu 1 měsíc, lépe řečeno analýza jejich hodnot v časové řadě, může odhalit vznikající nepříznivý trend v hospodaření společnosti. Přijímat opatření vedoucí k optimalizaci hospodářského výsledku řekněme v srpnu, je bezesporu efektivnější a méně stresující, než se snažit podobným opatřením korigovat dosažený hospodářský výsledek za předcházející rok v lednu.

K povinností pracovníků oddělení controllingu bude patřit také pravidelné vypracovávání komplexní finanční analýzy, včetně rozborů absolutních a poměrových ukazatelů. Součástí této analýzy bude i srovnání s minulými obdobími.

Dalším krokem při zpracování finanční analýzy bude pomocí nástrojů statistické analýzy vypracování vývoje trendů do budoucna jako podklad pro přípravu nových plánů, popřípadě srovnání vypočtených hodnot s hodnotami uváděnými ČSÚ nebo MPO pro dané odvětví.

Analýzy vypracovávané controllingovým oddělením nemusejí zachycovat pouze finanční stav společnosti. Mohou zachycovat kteroukoliv oblast hospodaření společnosti. Důležité je, aby vypracované analýzy byly předkládány vedení společnosti, aby tyto analýzy odpovídaly skutečnosti, aby byly relevantní, aby závěry vyslovené na základě těchto analýz správně ukazovaly na příčiny případných neúspěchů a aby určovaly správný směr k jejich nápravě.

4.9 Členění nákladů a výnosů

Při zpracovávání nejrozličnějších analýz a srovnání pracuje controller pouze s údaji které zná, které jsou vloženy do informačního systému. Aby bylo možno správně a korektně rozlišovat náklady a výnosy dle jejich původu, druhu a určení, musí existovat možnost zadání veškerých dostupných údajů.

Navrhuji upravit strukturu databáze evidující náklady a výnosy takovým způsobem, aby bylo následně možno sledovat strukturu nákladů a výnosů nejenom podle účtů v účtové osnově, ale i podle středisek, výkonů, projektů nebo zákazníků.

V níže uvedené Tab. 12 uvádím příklad struktury databáze. Ruku v ruce s vytvořením struktury databáze jde vytvoření příslušných číselníků výkonů, projektů či zákazníků. Číselník středisek má společnost DITIPO, a.s. již vytvořen a účetní osnova je také dána.

Účet	Popis	Výkon	Středisko	Projekt	Zákazník
501 001	Klíč 17-19	200	4100	1234	4321

Tab. 12 – Návrh struktury databáze

Náklady na změnu struktury databáze jsou v případě společnosti DITIPO, a.s. nulové. Společnost DITIPO, a.s. platí poskytovateli svého současného informačního systému paušální částku, která zahrnuje i případné úpravy software. V případě zavádění nového informačního systému by nová struktura databáze mohla být zohledněna již v úvodních požadavcích na vlastnosti systému.

Výhodou takto navržené struktury databáze je sloučení všech požadovaných údajů o původu konkrétní částky do jedné datové věty. Vyhledávání v databázi pak bude otázkou

okamžiku a controller získá najednou nejenom hledanou informaci, ale i další související údaje.

4.10 Kalkulace, výpočet krycího příspěvku

Možnost rozlišovat náklady na přímé a režijní a následné důsledné dodržování tohoto členění je předpokladem pro výpočet relevantních kalkulací na jednotlivé výkony společnosti. Jak jsem zmiňoval již v teoretické části své práce, bez fungujícího systému kalkulací a bez možnosti výpočtu krycího příspěvku nelze pomýšlet na zavedení funkčního controllingového systému.

Samotný způsob výpočtu kalkulací je spíše úkolem pro controlling výroby. Na tomto místě se chci spíše věnovat výpočtu krycího příspěvku a sledování jeho vývoje v čase. To je právě úkol pro operativní finanční controlling.

Jak jsem uvedl již několikrát, controlling je založen na sledování odchylek skutečnosti od plánu a na analýze těchto odchylek. Aby bylo možno sledovat v celém řetězci činností, kterými výrobek ve společnosti DITPO, a.s. prochází, jak plánované náklady, tak náklady skutečné, navrhuji vytvořit prvotní doklad (Příloha : P II), který by putoval spolu s výrobkem a na kterém by byly promítnuty náklady veškerých činností s tímto výrobkem spojené.

Zpracováním těchto prvotních dokladů a agregací jimi poskytovaných údajů lze vytvořit datovou základnu pro samotnou práci controllera. Se zvolenou časovou periodou, navrhuji týden, provádí controller výpočet krycího příspěvku. Od fakturovaných tržeb odečte přímé náklady a výsledný krycí příspěvek porovná s údaji z předcházejících období.

Opačně může controller při analýze agregovaných údajů při hledání příčiny určité odchylky sestoupit až na úroveň těchto prvotních dokladů a zjistit kupříkladu přesné náklady konkrétní výrobní dávky, datum její výroby, konkrétního pracovníka odpovědného za výrobu, cenu, za kterou byla tato dávka prodána, komu a kdy.

Na základě analýzy krycího příspěvku lze odhalit kupříkladu neplánované zvýšení nákupní ceny materiálu, prodloužení strojového času výroby nebo snížení plánované prodejní ceny.

Včasnou reakcí na tyto zjištěné okolnosti lze eliminovat ztráty vzniklé nákupem drahého materiálu hledáním levnějšího dodavatele, ztráty způsobené poruchovým strojem vyřešit jeho včasnou opravou a sníženou prodejní cenu se pokusit zvednout vhodnou reklamou nebo inovací.

4.11 Analýzy

Provádění komplexní finanční analýzy zaměřené jak na absolutní, tak na poměrové ukazatele. Jejich pravidelným rozbořem, srovnáváním s minulými obdobími a vypracováváním předpovědí trendů na období následující je velmi důležitá část činnosti finančního controllingu.

Zjišťování odchylek především u ukazatelů, které ovlivňují cash-flow a likviditu je nutností. Je to zejména:

- obrat zásob
- obrat pohledávek
- průměrná doba inkasa

Při zjištění odchylek větších, než malých, je třeba urychleně přijmout opatření, která by zamezila případným ztrátám a následně ve vazbě na tyto změny upravit i stávající plány.

Společnost DITIPO, a.s. by se při provádění finanční analýzy měla zaměřit na sledování likvidity, obzvláště likvidity peněžní, poněvadž ta byla v minulých letech hluboko pod doporučenými hodnotami (Tab. 10), a na sledování zadluženosti. Ne snad proto, že by byla společnost DITIPO, a.s. zadlužená. Právě naopak, což dokládá Tab. 9. Úkolem finančního controllingu bude v tomto případě nalezení způsobu uplatnění volných vlastních prostředků.

Další vhodnou analýzou, kterou by mohlo controllingové oddělení provádět je ABC analýza odběratelů. Pomocí této analýzy může controllingové oddělení, a na základě jím vydaného reportu i ostatní oddělení, zjistit, kolik kteří odběratelé přinášejí tržeb do společnosti.

Obr. 8 ukazuje právě takovou analýzu odběratelů dle údajů v roce 2004. Controllingové oddělení společnosti DITIPO, a.s. poskytne takto zpracovanou analýzu prodejnímu oddělení, které na jeho základě vhodným způsobem podpoří prodej zákazníkům zařazeným do skupiny A, jelikož tvoří téměř 50% veškerých tržeb.

Č.	Odběratel	% obratu	kumul %	Obrat	Kumul. obrat
1	KAUFLAND, v.o.s.	15,51%	15,51%	18 198,68	18 198,68
2	PENNY MARKET, s.r.o.	10,98%	26,49%	12 879,50	31 078,18
3	MAKRO Cash & Carry ČR, s.r.o.	12,55%	39,03%	14 720,37	45 798,55
4	GLOBUS, k.s.	7,31%	46,35%	8 578,65	54 377,20
5	JULIUS MEINL, a.s.	3,27%	49,62%	3 835,62	58 212,82
6	COOP Centrum družstvo	2,06%	51,67%	2 414,48	60 627,30
7	KOH-I-NOOR HARDTMUTH TRADE	2,37%	54,04%	2 780,69	63 407,99
8	WIKY, s.r.o.	1,85%	55,90%	2 175,97	65 583,96
9	SUBULA, s.r.o.	1,67%	57,57%	1 962,51	67 546,46
10	MORAVEL, a.s. Olomouc	1,66%	59,23%	1 946,96	69 493,42
11	TESCO Stores ČR, a.s.	1,77%	61,00%	2 079,96	71 573,38
12	COOP MORAVA, s.r.o.	1,75%	62,75%	2 052,51	73 625,90
13	HAVÍŘ Petr	1,53%	64,29%	1 800,10	75 425,99
14	MORAVEL, a.s. Opava	1,44%	65,73%	1 690,57	77 116,56
15	PAVLÍK Bohuslav, v.o.s.	1,47%	67,20%	1 722,37	78 838,93
16	KOHOUTOVÁ Ivana - EDEN	1,40%	68,59%	1 641,67	80 480,59
17	VINDIŠ František	1,37%	69,96%	1 603,25	82 083,84
18	BOJANOVSKÝ Antonín	1,37%	71,33%	1 605,50	83 689,34
19	Velkoobchod HEVA, s.r.o.	1,37%	72,70%	1 606,40	85 295,74
20	DROGERIE VO, a.s.	1,30%	74,00%	1 524,83	86 820,57
	Ostatní	26,00%	100,00%	30 507,43	117 328,00

A

B

C

Obr. 8 – ABC analýza odběratelů za rok 2004

4.12 Controlling pohledávek

Řízení pohledávek je v současnosti slabým místem společnosti DITIPO, a.s. Toto dokládá jak výše pohledávek ve struktuře aktiv (Tab. 3), tak vysoká doba průměrného inkasa (Tab. 8). Objektivní důvody k vysoké době průměrného inkasa vyplývají třeba i z Obr. 8, který dokládá, že téměř 50% veškerého obrátu společnosti tvoří nadnárodní obchodní řetězce s dobou splatnosti faktur 60 až 90 dní.

Navrhují doplnit současný systém založený na pouhé evidenci pohledávek o kontrolu pohledávek podle data splatnosti se zainteresováním obchodního zástupce odpovědného za vznik pohledávky na jejím vyřízení.

Přestože má díky existujícímu internetovému bankovníctví společnost DITIPO, a.s. denní přehled o pohybu na účtech, doporučuji jako periodu pro sledování pohledávek 1 měsíc.

Aby bylo možno pohledávky plánovat a řídit, je třeba nalézt rozdělení doby úhrad pohledávek. Při zkoumání účetních dat pro účely této práce jsem zjistil, že rozdělení doby úhrad pohledávek u společnosti DITIPO, a.s. je následující:

- | | |
|-------------------|-----|
| - 1. měsíc | 11% |
| - 2. měsíc | 46% |
| - 3. měsíc | 38% |
| - 4. měsíc a více | 5% |

Na základě tohoto rozdělení a s použitím údajů poskytnutých prodejním oddělením týkajících se výše fakturace, může controller následně plánovat výši inkasa dle jednotlivých měsíců. Pro úplnost dodávám, že údaje o fakturaci uvedené v tabulce jsou pouze ilustrační.

		Plán inkasa					
Fakturace		I.04	II.04	III.04	IV.04	V.04	VI.04
I.04	26 858	2 954	12 355	10 206	1 343		
II.04	20 405		2 245	9 386	7 754	1 020	
III.04	19 643			2 161	9 036	7 464	982
IV.04	16 022				1 762	7 370	6 088
V.04	16 555					1 821	7 615
VI.04	18 479						2 033
VII.04	...						

	...	2 954	14 599	21 753	19 895	17 676	16 719
--	-----	-------	--------	--------	--------	--------	--------

Tab. 13 – Plán inkasa

Plánované hodnoty pak lze porovnávat se skutečně přijatým inkasem, podobně jako je tomu v Tab. 14.

	Plán	Skutečnost	Rozdíl	Skut. / Plán
I.04	2 954	2 774	-180	0,939
II.04	14 599	17 212	2 613	1,179
III.04	21 753	21 800	47	1,002
IV.04	19 895	18 226	-1 669	0,916
V.04	17 676	17 992	316	1,018
VI.04	16 719	16 025	-694	0,959
...	...	...	...	...

Tab. 14 – Porovnání plánu inkasa se skutečností

Práce controllera v této oblasti spočívá ve spolupráci s finančním oddělením, v plánování inkasa, v kontrole, zda procentické rozdělení doby úhrad odpovídá skutečnosti, v porovnávání plánu inkasa se skutečným příjmem a v případě zjištění signifikantní odchylky v dobách splatnosti v komunikaci s prodejním oddělením a s obchodními zástupci.

Pohledávky je možno sledovat nejenom agregovaně. Sledování pohledávek výše uvedeným způsobem rozčleněné podle jednotlivých odběratelů může pomoci odhalit kupříkladu jejich zhoršující se platební kázeň.

Zavedení systému adresné odpovědnosti za vznik pohledávky a vhodného motivačního programu zohledňujícího její včasnou likvidaci může být také nástrojem ke snížení celkového objemu pohledávek.

Likvidaci dlouhodobých, těžko vymahatelných pohledávek lze řešit jejich odprodejem některé z faktoringových společností. Službami v oblasti faktoringu se zabývají mnohé z bankovních ústavů podnikajících na našem trhu.

Zlepšením řízení pohledávek může společnost DITIPO, a.s. snížit jejich celkovou výši. V tom okamžiku de facto sníží úvěr poskytovaný svým odběratelům a výhody spojené s držbou finančních prostředků může společnost využívat ve svůj vlastní prospěch.

Zainteresování obchodních zástupců na včasné vyřízení pohledávky zajistí, aby tito věnovali zvýšenou pozornost při jednání se zákazníky a na minimum snížili riziko vzniku nevymahatelné pohledávky.

4.13 Controlling zásob

Problematika řízení zásob je záležitost poměrně složitá. Při jeho řešení je třeba brát v potaz oblasti nákupu a skladování, výroby, odbytu, financí. Do hry vstupuje i otázka optimální výše zásob. Jinou optimální zásobu požaduje finanční oddělení, jinou oddělení prodeje. Finanční oddělení prosazuje minimální zásoby z důvodu snížení vázanosti zásob, prodejní oddělení prosazuje takové zásoby, aby bylo možno pokrýt i nepředvídané objednávky.

Řešení problematiky řízení zásob z hlediska výroby by bylo nad mé síly. Navrhnou zde alespoň řešení, které by umožnilo zkrátit dobu mezi objednávkou zboží a jeho expedicí zákazníkovi. Mezi těmito dvěma body řetězce mohou vznikat nejrůznější zásoby. Zkrácením doby, která uplyne mezi pořízením objednávky a expedicí objednaného zboží může dojít k nemalé úspoře zásob.

Obchodní zástupci jsou i nyní vybaveni kapesními organizéry IPAQ, pomocí kterých zaznamenávají objednávky jednotlivých zákazníků. Tato data jsou pravidelně jednou za týden předávána na ústředí. Na základě takto pořízených objednávek a rozhodnutí vedoucího prodeje pak probíhá expedice předem vyrobeného zboží a fakturace.

Nově navržený systém předpokládá přenesení odpovědnosti za uskutečnění objednávky až na obchodní zástupce. Systém objednávek pomocí IPAQu bych propojil pomocí internetu on-line přímo s informačním systémem společnosti DITIPO, a.s. Strategií společnosti DITIPO, a.s. je osobní přístup k zákazníkům. Každý obchodní zástupce má tedy stálý okruh zákazníků, které pravidelně navštěvuje. Na základě své zkušenosti se zákazníkem by měl být schopen odhadnout, zda s ním lze uzavřít objednávku. Pořízenou objednávku následně on-line zašle do databáze společnosti DITIPO, a.s. Na základě této objednávky by mohla začít buďto expedice objednaného zboží nebo jeho výroba. Toto řešení by mohlo navodit stav, kdy by společnost DITIPO, a.s. neprodávala vyrobené zboží, ale naopak by vyráběla zboží, které může prodat. V ideálním případě by takto mohla zcela odbourat své zásoby zboží.

Navíc. Stejnou cestou, ve stejném okamžiku může obchodní zástupce získat informace z informačního systému společnosti o daném zákazníkovi. Informace týkající se solventnosti zákazníka, jakým způsobem platí své závazky, objemu jeho objednávek. Může získat informace o objednávaném sortimentu, takže dokáže nabízet zboží, o které bude mít zákazník pravděpodobně zájem a neodradí jej nabízením pro něj nezajímavého sortimentu.

Přínosem tohoto řešení je on-line sdílení informací. I v případě, že nastoupí nový obchodní zástupce, okamžitě má k dispozici maximum informací o zákazníkovi, s nímž má jednat.

Náklady na zavedení tohoto řešení jsou prakticky nulové. Obchodní zástupci jsou už dnes vybaveni jak organizéry IPAQ s potřebným softwarem, tak mobilními telefony s připojením na internet. I na straně příjemce, tedy v informačním systému společnosti DITIPO, a.s., lze toto realizovat bez dodatečných nákladů.

Časová náročnost zavedení nového řešení způsobu vyřizování objednávek je také téměř neměřitelná. Obchodní zástupci by pouze činnosti, které vykonávají jednou týdně, vykonávali průběžně při vyřizování objednávky se zákazníkem.

4.14 Controlling likvidity

Zajištění likvidity podniku je jedním z nejdůležitějších úkolů finančního controllingu. Jak dokládá provedená analýza ve společnosti DITIPO, a.s. (Tab. 10), pohybovala se peněžní likvidita v letech 2002 i 2003 hluboko pod doporučovanými hodnotami.

Úkolem pracovníka provádějícího finanční controlling bude průběžně sledovat nejenom stav pokladen, ale i stav jednotlivých účtů společnosti. Na základě údajů z oddělení prodeje a z finančního oddělení sestaví platební kalendář, který bude zachycovat jak aktuální disponibilní zůstatky, tak plánovaná inkasa a odchozí platby. Tento platební kalendář by měl být denně aktualizován a vystavován s výhledem minimálně jednoho týdne.

Vypracovaný platební kalendář musí být k dispozici všem oddělením, aby tato mohla usměrňovat své požadavky na nákup materiálu a služeb dle momentální situace.

Na základě spolupráce nejenom s oddělením finančním, ale se všemi odděleními, je třeba vypracovat dlouhodobý výhled cash-flow, aby byla zřejmá i dlouhodobá potřeba finančních prostředků na nákup služeb a materiálu, na úhradu závazků at' už ke státním institucím, k bankám nebo k obchodním partnerům.

4.15 Vyhodnocování a komunikace odchylek

Přestože mám tento bod uveden až na posledním místě, jedná se o činnost, která je v podstatě průřezová, a která zasahuje do všech činností controllingu obecně. Analýza, vyhodnocení a komunikace odchylek je vlastně podstatou controllingového systému.

Pokud při porovnávání plánovaných hodnot s hodnotami skutečnými pracovník controllingu zjistí odchylku, jeho prvořadým úkolem je zjistit, proč k odchylce došlo, co ji způsobilo. Toto zjišťování jistě neprovádí sám, ale ve spolupráci s oddělením, v jehož kompetenci je činnost, při které byla odchylka zjištěna. Ve spolupráci s tímto oddělením a s vedením společnosti je pak třeba hledat způsob, jak odchylku napravit. Okamžitě také musí být zavedeno protipatření, které zabráni vzniku dalších podobných odchylek.

Je třeba zjistit, zda je chyba v plánu nebo vznikla na straně skutečné činnosti. Otázkou je, co je horší. V každém případě však platí, že čím dříve bude odhalena příčina vzniku odchylky a čím dříve bude nasazeno patřičné protipatření, tím menší může nastat škoda.

Porovnání plánu se skutečností má ve společnosti smysl jen tehdy, vyvodí-li se z analýzy odchylek patřičné důsledky. Analýza příčin odchylek zahrnuje přitom negativní i pozitivní odchylky. Aby bylo vedení schopno negativní vývoj korigovat a pozitivní vývoj zintenzivnit, musí controlling připravit postupy k provedení jednotlivých analýz a při jejich používání poskytovat všem jejich uživatelům intenzivní podporu a pomoc. Rozhodování o nápravných opatřeních by se mělo uskutečňovat na poradách s jednotlivci i skupinami. Tyto porady o odchylkách by se měly konat pravidelně (měsíčně), a to co nejdříve po provedení odchylkové analýzy.

4.16 Rekapitulace

V projektové části své diplomové práce jsem načrtl několik variant možných řešení problematiky operativního finančního controllingu. Pro řešení situace, ve které se společnost DITIPO, a.s. nachází nyní, navrhuji následující kombinaci opatření.

Pro zdárné zavedení nejenom projektu nového systému řízení, ale jakéhokoliv projektu, je mimořádně důležité ovzduší všeobecné podpory. Tuto přípravnou fázi nelze v žádném případě podcenit. Nedostatečná podpora nižších stupňů řízení při zavádění projektu operativního finančního controllingu, jako nového systému řízení, může nejenom prodloužit dobu potřebnou pro jeho zavedení do praxe, může zvýšit náklady spojené s jeho zaváděním, ale v konečném důsledku může celý projekt i zastavit.

Po důkladné přípravné fázi lze tedy přistoupit k vlastním organizačním změnám. Navrhuji snížit jak počet oddělení (Obr. 6), tak i počet jim podřízených středisek (Tab. 11). Součástí reorganizace středisek je i změna hodnocení jejich hospodaření. Navrhuji, aby byli vedoucí středisek motivováni ke snaze zvyšovat zisk.

Základem controllingu je analýza. Analýza a sledování odchylek. Odchylek skutečně dosažených hodnot od hodnot plánovaných. Pro efektivní sledování těchto odchylek jsem navrhl zavedení prvotního dokladu (Příloha: P II).

Dalším opatřením, které navrhuji zavést ve společnosti DITIPO, a.s., je implementace nového ekonomického informačního systému MONEY S3, včetně jeho modulů pro tvorbu analýz, pro personalistiku, řízení vztahů se zákazníky, pro výrobu.

V případě zavedení systému MONEY S3 lze zřídit controllingové oddělení jako liniový útvar podléhající oddělení financí a jeho naplnění jedním pracovníkem, controllerem, koordinátorem. Pro plnění úkolů controllingu v současné situaci bude stačit jediný pracovník. Informační systém dokáže řadu controllingových funkcí zvládat automaticky, pro zvládnutí dalších dokáže připravit podrobné podklady.

Přestože je ekonomický informační systém MONEY S3 vybaven silnými nástroji pro řízení vztahů se zákazníky a pro provádění nejrůznějších analýz, doporučuji zvláštní pozornost věnovat controllingu pohledávek a controllingu likvidity. Podle provedené finanční analýzy jsou právě tyto dvě oblasti, kterým je třeba se důsledně věnovat.

Náklady na zavedení této kombinace opatření lze rozdělit do dvou částí. Jednorázové náklady na zavedení nového informačního systému ve výši 496.170,- Kč a náklady na jeho aktualizaci a náklady funkce controllera ve výši 330.972,- Kč ročně.

Časový horizont pro zavedení systému controllingu se u malých a středních firem pohybuje od 6 měsíců do 2 let. V konkrétním případě společnosti DITIPO, a.s. bych tuto dobu odhadoval na 10 – 12 měsíců, včetně doby věnované přípravě a získání podpory pro zavedení nového controllingového systému.

Přínos pro společnost DITIPO, a.s. po zavedení systému operativního finančního controllingu bude jak v oblasti kvantitativní, tak i kvalitativní.

Předpokládám, že aplikováním zmíněných controllingových opatření dojde ke snížení hodnoty oběžného majetku vázaného v pohledávkách a zásobách přibližně o 10%. Pokud tedy budu počítat s hodnotami z roku 2003, uvedenými v Tab. 3, předpokládám uvolnění prostředků ve výši 5,7 milionů Kč/rok. Částka 5,7 milionů Kč může být tedy použita k financování nejrůznějších aktivit společnosti, investována do rozšíření výroby nebo uplatněna na trhu cenných papírů. Výše dodatečného příjmu z uvolněných prostředků pak závisí na způsobu jejich investování. Jestliže v Tab. 7 uvádím výnosnost vlastního jmění v roce 2003 ve výši 10,92%, mohl by dodatečný výnos představovat částku přes 600.000,-

Kč. Při střízlivějším odhadu výnosu 6% se jedná o částku 342.000,- Kč. V obou případech jde o částku, která překračuje náklady na zavedení mnou navrhované kombinace controllingových opatření.

Dalšími přínosy z kvantitativní oblasti může být kupříkladu:

- úspora osobních nákladů po reorganizaci středisek
- snížení hodnoty pohledávek, zvýšení disponibilních zůstatků
- zvýšení ekonomické přidané hodnoty společnosti
- zkrácení doby inkasa
- snížení hodnoty zásob
- zvýšení likvidity
- úspora nákladů díky analýze krycího příspěvku
- zvýšení zisku změnou motivace vedoucích oddělení
- zvýšení zisku díky investování uvolněných oběžných prostředků

Přínosy v oblasti kvalitativní:

- zprůhlednění hospodaření
- zjednodušení organizační struktury
- zlepšení komunikace
- zvýšení informovanosti
- zlepšení plánování
- zlepšení vztahů se zákazníky
- zlepšení plánování cash-flow
- evidence a kontrola pohledávek dle data splatnosti
- provádění pravidelných analýz
- porovnávání skutečných výsledků s plánovanými hodnotami
- operativní hledání řešení při odhalení odchylek

Pokud uvažuji o nevýhodách zavedení nového systému controllingového řízení, napadá mě problém související se změnou zaběhnutého systému v systém nový. Informační, kompetenční a řídicí propojení, která se vyvíjela spolu s vývojem společnosti, budou ve velmi krátké době nahrazena novými, nevyzkoušenými.

Při další úvaze však docházím k přesvědčení, že rizika spojená se změnou řízení společnosti jsou výrazně převážena nabízenými možnostmi. Nahrazení zaběhnutých stereotypů novými opatřeními, změna zkonstatěných vazeb, nový pohled na hospodaření společnosti.

Celkově tedy mohu říct, že zavedení operativního finančního controllingového systému naplní očekávání společnosti DITIPO, a.s., přinese zlepšení v klíčových oblastech a přispěje k posílení pozice společnosti na trhu.

ZÁVĚR

Svou diplomovou práci jsem prováděl ve společnosti DITIPO, a.s. se záměrem na základě analýzy jejího současného stavu navrhnout způsob řešení pro zavedení operativního finančního controllingového systému jako nového systému řízení společnosti.

V teoretické části své práce jsem se snažil poukázat na různost pohledů jednotlivých autorů na problematiku jak všeobecného pojmu controlling, tak i jeho části, operativního finančního controllingu a ze široké palety názorů na fungování systému controllingu vybrat takové, které by tvořily východiska pro tvorbu controllingového systému ve společnosti DITIPO, a.s.

Cílem analytické části práce bylo zhodnocení současného stavu společnosti DITIPO, a.s. a na základě tohoto hodnocení pak stanovit její slabá místa. Analýza odhalila následující skutečnosti. Pohledávky, stejně jako zásoby, tvoří velké procento z celkové hodnoty aktiv (Tab. 3). Vysoká hodnota pohledávek znamená, že společnost bezúročně úvěruje své odběratele, namísto aby sama využívala volných prostředků ke krytí svých aktivit. Z analýzy pohledávek také vyplynulo, že průměrná doba inkasa je téměř 100 dní (Tab. 8). Vysoká hodnota zásob (Tab. 3) opět značí velkou vázanost prostředků a nemožnost jejich smysluplnějšího investování. Volné finanční prostředky, další položka oběžných aktiv, jsou hluboko pod svou optimální výší, což odráží i hodnota peněžní likvidity (Tab. 10).

Soustava controllingových nástrojů, které ve svém projektu navrhuji zavést, je zaměřena právě na transformaci oběžných prostředků vázaných v pohledávkách a zásobách na volné peněžní prostředky a na nastavení systému tak, aby neumožňoval jejich opětovnou kumulaci.

Nově navržené controllingové oddělení využívající nový informační systém díky navržené kombinaci controllingových nástrojů a funkcí bude přínosem ke zprůhlednění a ke zpružnění hospodaření celé společnosti .

Návrh projektu počítá s jednorázovými náklady ve výši 496.170,- Kč na zavedení informačního systému a dále pak s náklady na vlastní provoz controllingového systému ve výši 330.972,- Kč/rok. Přímý zisk z investování uvolněných prostředků předpokládám ve výši minimálně 342.000,- Kč ročně.

Na vedení společnosti je rozhodnutí, zda předpokládané dodatečné příjmy realizované investováním finančních prostředků uvolněných z pohledávek a zásob a další uvedené

kvalitativní přínosy vyváží rizika plynoucí ze změny zaběhnutého systému řízení a náklady spojené s touto změnou.

Připouštím, že všechna výše navrhovaná opatření jsou v kontextu společnosti DITIPO, a.s. zásahem, někdy až radikálním, do struktury současného systému řízení. Jsem však přesvědčen, že žádné z nich není tak radikální, novátorské a nevyzkoušené, aby jeho zavedení bránilo výraznější překážky. Podle mého názoru je pravděpodobnost úspěšného zavedení mnou navrhované kombinace opatření blízka 1.

Jsem přesvědčen, že zavedení operativního finančního controllingového systému přispěje nejenom ke zlepšení finančního řízení společnosti, ale i ke zprůhlednění celého jejího hospodaření a v konečném důsledku i ke zvýšení ekonomické přidané hodnoty společnosti. Zkvalitnění komunikace a zpružnění celého hospodaření přispěje k získání lepší pozice na trhu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ESCHENBACH, Rolf, *Controlling*, 2. vyd. Praha: ASPI publishing, s.r.o., 2004, ISBN: 80-7357-035-1
- [2] FREIBERG, František, *Finanční controlling, koncepce finanční stability firmy*, Praha, Management Press, 1996, ISBN: 80-85943-03-4
- [3] GLOGAR, Alois, *Jak děláme marketing*, Liberec, Institut průmyslového inženýrství, 1999, ISBN: 80-902235-4-0
- [4] SYNEK, Miroslav a kol., *Manažerská ekonomika*, 2.vyd., Praha, Grada Publishing, 2000, ISBN: 80-247-9069-6
- [5] SYNEK, Miroslav a kol., *Podniková ekonomika*, 2. vyd., Praha, C.H.Beck, 2000, ISBN: 80-7179-388-4
- [6] VOLLMUTH, Hilmar, J., *Nástroje controllingu od A do Z*, Praha, Profess Consulting s.r.o., 2004, ISBN: 80-7259-029-4
- [7] VALACH, Josef a kol., *Finanční řízení podniku*, 2.vyd., Praha, Ekopress, s.r.o., 1999, ISBN: 80-86119-21-1
- [8] ŘEŠETKA, Miroslav a kol., *Anglicko – Český, Česko – Anglický slovník*, 8, vyd., Olomouc, FIN Publishing, 2002, ISBN: 80-86002-79-9
- [9] NOVOSÁD, Karel, *Konkurenceschopnost podniku – analýza názorů na podstatu a faktory jejího zvyšování*, Zlín, UTB, FaMe, Bakalářská práce, 2002
- [10] ŠRÁMKOVÁ, Miluše, *Projekt zavádění finančního controllingu ve firmě REKOMA, spol. s r.o.*, Zlín, UTB, FaMe, Diplomová práce, 2004
- [11] Ročenka HN 2003, 1.vydání, Praha, Economia, a.s., 2003, ISBN: 80-85378-52-3

Internetové prameny

- [12] TOPOLÁNEK, Lubomír, *Finanční controlling*,
[cit. 2005-01-05]. Dostupný z WWW:
<http://www.fce.vutbr.cz/veda/dk2003texty/pdf/5-2/np/topolanek2.pdf>
- [13] OPLETAL, P., *Aktuální úkoly controllingu*,
[cit. 2005-03-27]. Dostupný z WWW:
<http://www.systemonline.cz/site/controlling/control.htm>

- [14] KUDEĚLKOVÁ, Štěpánka, Controlling: Z čeho vychází a čemu slouží,
[cit. 2005-02-17]. Dostupný z WWW:
<http://www.systemonline.cz/site/controlling/control3.htm>
- [15] PŘIBYSLAVSKÝ, Jiří, Změňte svá data na konkurenční výhodu,
[cit. 2005-03-27]. Dostupný z WWW:
http://www.systemonline.cz/index.php?sec=casopis&id_clanek=1719
- [16] Controllingová filozofie,
[cit. 2005-02-17]. Dostupný z WWW:
<http://www.controlling.cz/cz/c-filozofie.asp?menu=menu01#cnnc>
- [17] KEGLER, Libor, Jak pracuje váš controlling,
[cit. 2005-01-05]. Dostupný z WWW:
http://www.systemonline.cz/index.php?sec=casopis&id_clanek=1297
- [18] <http://www.ditipo.com>
- [19] <http://www.controlling.cz>
- [20] <http://www.money.cz>

Ostatní prameny

- [21] Interní materiály společnosti DITIPO, a.s.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

SCM	Supply chain management. Řízení zásobovacího řetězce.
CRM	Customer relationship management. Řízení vztahů se zákazníky
SWOT	SWOT analýza. Analýza silných a slabých stránek. SWOT je zkratkou anglických slov S trengths (přednosti), W eaknesses (nedostatky), O pportunities (příležitosti), T hreats (hrozby).
ROA	Return on assets. Rentabilita aktiv.
ROE	Return on equity. Rentabilita vlastního kapitálu.
ČSÚ	Český statistický úřad.
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 – Charakteristiky operativního a strategického controllingu [2, str. 14]	18
Obr. 2 – Schéma cyklu řízení [2, str. 131]	21
Obr. 3 – Základní organizační členění [21]	45
Obr. 4 – Organizační členění vedoucích pozic [21]	46
Obr. 5 – Organizační členění prodejního oddělení [21]	46
Obr. 6 – Navrhovaná organizační struktura vedení	68
Obr. 7 – Struktura systému AROP [20]	75
Obr. 8 – ABC analýza odběratelů za rok 2004	85

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 – Struktura nákladů v 70.letech [4, str. 413]	35
Graf 2 – Struktura nákladů v 90.letech [4, str. 413]	35
Graf 3 – Podíl produktů na celkovém obratu v roce 2003 [21]	48
Graf 4 – Sezónní prodej v roce 2003 [21]	49
Graf 5 – Rozdělení distribučních kanálů v roce 2003 [21]	50
Graf 6 – Struktura aktiv v letech 2002 a 2003 [21]	53
Graf 7 – Struktura pasív v letech 2002 a 2003 [21]	54

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 – TOP 10 odběratelů v roce 2002 [21]	51
Tab. 2 – TOP 10 odběratelů v roce 2003 [21]	51
Tab. 3 – Struktura aktiv v letech 2002 a 2003 [21]	52
Tab. 4 – Struktura pasív v letech 2002 a 2003 [21]	53
Tab. 5 – Struktura nákladů v letech 2002 a 2003 [21]	55
Tab. 6 – Struktura výnosů v letech 2002 a 2003 [21]	55
Tab. 7 – Rentabilita v letech 2002 a 2003 [21]	57
Tab. 8 – Obrat v letech 2002 a 2003 [21]	57
Tab. 9 – Zadluženost v letech 2002 a 2003 [21]	58
Tab. 10 – Likvidita v letech 2002 a 2003 [21]	58
Tab. 11 – Seznam středisek po reorganizaci	68
Tab. 12 – Návrh struktury databáze	82
Tab. 13 – Plán inkasa	86
Tab. 14 – Porovnání plánu inkasa se skutečností	87

SEZNAM PŘÍLOH

- P I: Seznam středisek k 1.1.2004
- P II: Návrh prvotního dokladu s kalkulací
- P III: Výkaz zisků a ztrát DITIPO, a.s.
- P IV: Rozvaha společnosti DITIPO, a.s.

PŘÍLOHA P I: SEZNAM STŘEDISEK K 1.1.2004

Číslo	Popis	Číslo	Popis
1100	Ekonomická správa	6510	RET Východní Čechy
1200	IT (Informační technologie)	6520	RET Praha
1300	Technická správa	6530	RET Severní Čechy
1308	Areál Králov	6540	RET Západní Čechy
1310	Areál Maršov	6620	KAC Východní Čechy
1400	Sekretariát	6640	KAC Severní Morava
1600	Mezinárodní obchod	6710	RET Severní Morava
1650	Slovensko	6720	RET Jižní Čechy
2100	Produkt balení dárků	6730	RET Jižní Morava
2200	Produkt blahopřání	8100	Vedení logistiky
2300	Produkt dětské	8200	Expedice
3100	Grafické studio	8300	Hlavní sklad
4100	Výroba I.	8400	Provozní servis
4500	Výroba II.	8500	Fakturace
5100	Sklady	8600	Distribuce
6100	Vedení prodeje	8700	Doprava
6200	Doplňovači	8750	Doprava Praha
6300	Podpora prodeje	9100	VO Praha
6400	KAM	9200	Maloprodejna UB

PŘÍLOHA P II: NÁVRH PRVOTNÍHO DOKLADU S KALKULACÍ

DITIPO, a.s. Uherský Brod	DÁVKA číslo: 456	Doklad: 12 7/3
		Datum : 12.3.2005

VÝROBEK: Blahopřání, typ 123/12 Dávka: 100 ks

Skup	Název skupiny nákladů	Jedn	Kalkulace		Skutečná spotřeba	
			Celkem jednotek	Celkem Kč	Celkem jednotek	Celkem Kč
A1	Polotovary	Ks	100,00	735,00		
A2	Barvy	L	0,02	20,00		
A3	Laminát	Ks	5,00	175,00		
A4	Balení	Ks	1,00	10,00		
A	Celkem materiál			940,00		
Vydal:			Datum:			

Skup	Název skupiny nákladů	Jedn	Kalkulace		Skutečná spotřeba	
			Celkem jednotek	Celkem Kč	Celkem jednotek	Celkem Kč
B1	Seřízení stroje	Nhod	0,01	2,00		
B2	Tisk	Nhod	0,09	79,00		
B3	Laminování	Nhod	0,05	68,00		
B	Strojový čas			149,00		
Vyrobil:			Datum:			

Skup	Název skupiny nákladů	Jedn	Kalkulace		Skutečná spotřeba	
			Celkem jednotek	Celkem Kč	Celkem jednotek	Celkem Kč
C1	Kontrola	Nhod	0,57	12,00		
C2	Balení	Nhod	0,18	6,00		
C	Ruční operace			18,00		
Provedl:			Datum:			

Skup	Název skupiny nákladů	Kalkulace		Skutečná spotřeba	
			Celkem Kč		Celkem Kč
A	Jednicový materiál		940,00		
B	Strojový čas		149,00		
C	Ruční operace		18		
	Přímé náklady na dávku		1 107,00		
	Výrovní režie		77,49		
	Všeobecná režie		232,47		
	Náklady na dávku celkem		1 416,96		

		Plánovaná cena	Skutečná cena
Prodejní cena		1 900,00	
Expedováno dne			
Zákazník			
		Expedoval:	

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT DITIPO, A.S.

Ř.	Ozn	Název	2002	2003
1	I.	Tržby za prodej zboží	122 312	112 353
2	A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	56 835	53 835
3	+	Obchodní marže	65 477	58 518
4	II.	Výkony	38 412	28 047
5	II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 350	747
6	2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 390	-1 668
7	3.	Aktivace	39 453	28 967
8	B.	Výkonová spotřeba	60 971	49 930
9	B.1.	Spotřeba materiálu a energie	38 005	29 044
10	2.	Služby	22 966	20 886
11	+	Přidaná hodnota	42 918	36 635
12	C.	Osobní náklady	27 728	22 145
13	C.1.	Mzdové náklady	20 248	16 163
14	2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0
15	3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdrav. pojištění	6 915	5 473
16	4.	Sociální náklady	565	509
17	D.	Daně a poplatky	251	177
18	E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 214	2 595
19	III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	5 583	1 514
20	III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	361	813
21	2.	Tržby z prodeje materiálu	5 222	701
22	F.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	5 528	1 588
23	F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	660	429
24	2.	Prodaný materiál	4 868	1 159
25	G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní	85	145
26	IV.	Ostatní provozní výnosy	348	318
27	H.	Ostatní provozní náklady	3 619	4 683
28	V.	Převod provozních výnosů	0	0
29	I.	Převod provozních nákladů	0	0
30	*	Provozní výsledek hospodaření	9 424	7 133
31	VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
32	J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
33	VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0

Ř.	Ozn.	Název	2002	2003
34	VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách	0	0
35	2.	Výnosy z ostatního dlouhodobých cenných papírů	0	0
36	3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
37	VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
38	K.	Náklady z finančního majetku	0	0
39	IX.	Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	0	0
40	L.	Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	0	0
41	M.	Změna stavu rezerv a opravných položek	2 826	-2 825
42	X.	Výnosové úroky	2	1
43	N.	Nákladové úroky	528	613
44	XI.	Ostatní finanční výnosy	284	131
45	O.	Ostatní finanční náklady	892	777
46	XII.	Převod finančních výnosů	0	0
47	P.	Převod finančních nákladů	0	0
48	*	Finanční výsledek hospodaření	-3 960	1 568
49	Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	0	0
50	Q.1.	- splatná	0	0
51	2.	-odložená	0	0
52	**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	5 464	8 700
53	XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
54	R.	Mimořádné náklady	0	0
55	S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
56	S.1.	- splatná	0	0
57	2.	- odložená	0	0
58	*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
59	T.	Převod podílu na hosp. výsledku společníkům	0	0
60	***	Výsledek hospodaření za účetní období	5 464	8 700

PŘÍLOHA P IV: ROZVAHA SPOLEČNOSTI DITIP, A.S.

označ	AKTIVA	řád	2003			2002
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 62)	001	109 017	4 261	104 756	105 427
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	44 347	4 052	40 295	36 749
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	2 504	1 134	1 370	1 890
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
B. I. 2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
B. I. 3	Software	007	1 802	860	942	1 393
B. I. 4	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
B. I. 5	Goodwill	009	0	0	0	0
B. I. 6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	702	274	428	497
B. I. 7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
B. I. 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	20 960	2 918	18 042	14 577
B. II. 1	Pozemky	014	855	0	855	744
B. II. 2	Stavby	015	11 281	431	10 850	8 699
B. II. 3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	8 621	2 487	6 134	3 218
B. II. 4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
B. II. 5	Základní stádo a tažná zvířata	018	200	0	200	0
B. II. 6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	1 916
B. II. 7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
B. II. 8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	3	0	3	0
B. II. 9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	20 883	0	20 883	20 282
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	20 850	0	20 850	22 554
B. III. 2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
B. III. 3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady	026	33	0	33	-2 272
B. III. 4	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem	027	0	0	0	0
B. III. 5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
B. III. 6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
B. III. 7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 47 + 57)	031	57 617	209	57 408	60 818

C. I.		Zásoby (ř.33 až 38)	032	25 343	0	25 343	25 701
C. I.	1	Materiál	033	4 842	0	4 842	4 674
	2	Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
	3	Výrobky	035	30	0	30	8
	4	Zvířata	036	0	0	0	0
	5	Zboží	037	19 908	0	19 908	20 410
	6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	563	0	563	609
C. II.		Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 46)	039	0	0	0	0
C. II.	1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	041	0	0	0	0
	3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	042	0	0	0	0
	4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5	Dohadné účty aktivní	044	0	0	0	0
	6	Jiné pohledávky	045	0	0	0	0
	7	Odložená daňová pohledávka	046	0	0	0	0
C. III.		Krátkodobé pohledávky (ř. 48 až 56)	047	32 016	209	31 807	34 897
C. III.	1	Pohledávky z obchodních vztahů	048	31 653	209	31 444	34 617
	2	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	049	0	0	0	0
	3	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	050	0	0	0	0
	4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	051	0	0	0	0
	5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	052	0	0	0	0
	6	Stát - daňové pohledávky	053	11	0	11	0
	7	Ostatní poskytnuté zálohy	054	352	0	352	274
	8	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	6
	9	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
C. IV.		Finanční majetek (ř. 58 až 61)	057	258	0	258	220
C. IV.	1	Peníze	058	166	0	166	186
	2	Účty v bankách	059	92	0	92	34
	3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	060	0	0	0	0
	4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	061	0	0	0	0
D. I.		Časové rozlišení (ř. 63 až 65)	062	7 053	0	7 053	7 860
D. I.	1	Náklady příštích období	063	7 046	0	7 046	7 538
	2	Komplexní náklady příštích období	064	0	0	0	0
	3	Příjmy příštích období	065	7	0	7	322

označ	PASIVA	řád	2003	2002
a	b	c	1	4
	PASIVA CELKEM (ř. 67 + 84 + 117)	066	104 756	105 427
A.	Vlastní kapitál (ř. 68 + 72 + 77 + 80 + 83)	067	79 655	72 863
A. I.	Základní kapitál (ř. 69 až 71)	068	67 400	67 399
1	Základní kapitál	069	67 400	67 399
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	070	0	0
3	Změny základního kapitálu	071	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 73 až 76)	072	-1 909	0
A. II. 1	Emisní ážio	073	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	074	0	0
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	075	-1 909	0
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	076	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 78 + 79)	077	0	0
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	078	0	0
3	Statutární a ostatní fondy	079	0	0
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 81 + 82)	080	5 464	0
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	081	5 464	0
2	Neuhrazená ztráta minulých let	082	0	0
3	Neuhrazená ztráta minulých let - odložený daň. závazek	083	0	0
A. V.	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 68 + 72 + 77 + 80 + 84 + 117)/	084	8 700	5 464
B.	Cizí zdroje (ř. 85 + 90 + 101 + 113)	085	24 258	32 049
B. I.	Rezervy (ř. 86 až 89)	086	0	296
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3	Rezerva na daň z příjmu	089	0	0
4	Ostatní rezervy	090	0	296
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 91 až 100)	091	1 837	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	092	1 706	0
2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	093	0	0
3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	094	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
6	Vydané dluhopisy	097	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
8	Dohadné účty pasívní	099	0	0
9	Jiné závazky	100	0	0
10	Odložený daňový závazek	101	131	0
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 102 až 112)	102	17 919	21 348
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	12 410	10 076
2	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0
3	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	0	3 400
5	Závazky k zaměstnancům	107	1 068	1 268
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	616	746
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	2 252	4 348
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	27	107

	9	Vydané dluhopisy	111	0	0
	10	Dohadné účty pasivní	112	0	9
	11	Jiné závazky	113	1 546	1 394
B. IV.		Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 114 až 116)	114	4 502	10 405
B. IV.	1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	0	0
	2	Běžné bankovní úvěry	116	1 795	7 222
	3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	2 707	3 183
C. I.		Časové rozlišení (ř. 118 + 119)	118	843	515
C. I.	1	Výdaje příštích období	119	843	509
	2	Výnosy příštích období	120	0	6