

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLOMOUC

Ústav ekonomie

Petr Šenk

Analýza systému controllingu ve firmě ZD Újezd u Uničova
Controlling System Analysis in the Újezd u Uničova Farm co.-op.

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.

Olomouc 2015

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně a použil jen uvedené informační zdroje. Prohlašuji, že odevzdaná tištěná verze bakalářské práce se shoduje s elektronickou verzí vloženou do IS/STAG.

V Olomouci dne

Děkuji Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za cenné rady a odborné vedení a děkuji Mgr. Josefu Bartuňkovi ekonomovi a Ing. Svatoplukovi Martinkovi za poskytnutí potřebných informací.

OBSAH

Úvod	6
I TEORETICKÁ ČÁST	8
1 Význam a podstata controllingu	9
1.1 Pojem controlling	9
1.2 Pojetí controllingu	9
1.2.1 Definice pojmu controlling	10
2 Cíle a koncepce controllingu	12
2.1 Cíle controllingu	12
2.2 Koncepce controllingu	12
2.3 Filozofie controllingu	14
2.4 Controlling versus kontrola	15
2.5 Přehled úkolů controllingu	16
2.5.1 Plánování	16
2.5.2 Kontrola	16
2.5.3 Informace	16
2.5.4 Koordinace	17
2.5.5 Inovace	17
2.5.6 Spektrum úkolů controllingu	18
3 Členění controllingu z časového hlediska	19
3.1 Strategický controlling	19
3.2 Operativní controlling	19
4.2.1 Cíle a úkoly operativního controllingu	20
4.2.2 Metody používané v operativním controllingu	20
3.3 Controlling hlavních činností	22
4 Organizace controllingu	23
4.1 Externí controlling	23
4.2 Výkon s nebo bez funkce controllera	23
4.3 Controlling jako liniová nebo štábní funkce	24
4.4 Centralizace nebo decentralizace řízení	24
5 Nástroje controllingu	25
5.1 Reporting	25

5.2 Plánování a rozpočetnictví	26
5.3 Analýza, zjišťování a interpretace odchylek	28
II PRAKTICKÁ ČÁST	30
6 Charakteristika firmy.....	31
6.1 Představení firmy	31
6.1.1 Základní údaje	31
6.1.2 Organizační struktura.....	34
6.1.3 Specifika zemědělské výroby	34
7 Analýza současného stavu controllingu	35
7.1 Nákladový a kalkulační systém.....	36
7.2 Nákladový systém	38
7.3 Kalkulační systém	39
7.4 Systém plánování a rozpočtování	44
8 Informační systém.....	46
8.1 Nedostatky informačního systému.....	47
9 Shrnutí analytické části	48
9.1 Potřeba controllingu	50
9.2 Návrhy na zlepšení controllingu	50
9.3 Zhodnocení naplnění cíle a přínosu práce.....	55
Závěr	56
Anotace	57
Seznam použité literatury	58
Seznam tabulek	59
Seznam obrázků.....	59
Seznam příloh.....	60

Úvod

Tématem bakalářské práce je analýza systému controllingu ve firmě ZD Újezd u Uničova.

V současné době neustále dochází k růstu a zesilování konkurenčního prostředí a prosadit se, je pro každou firmu stále obtížnější. A to navíc vzhledem k současným neustále se měnícím vnějším podmínkám, kdy takřka denně musí vedení udělat více či méně důležitých rozhodnutí. Takovýto proces rozhodování by jistě byl snazší, kdyby nositelé těchto rozhodnutí měli vždy k dispozici informace s odpovídající vypovídací hodnotou a mohli tak dopředu předpokládat, jaký to bude mít v konečném výsledku dopad na ekonomickou situaci.

Vedení firem si jistě uvědomuje nelehkou situaci, a proto je jejich snahou neustále zvyšovat svoji hospodářskou výkonnost, co nejlépe se adaptovat na současné tržní prostředí a samozřejmě přežít. V současném turbulentním prostředí s ohledem na mnohdy vypjatou finanční situaci mohou být úspěšné pouze takové firmy, které se dokáží přizpůsobovat měnícím se podmínkám a současně zvyšovat svoji produktivitu, efektivitu a hospodárnost. Jednou z cest je snaha o neustálé zkvalitňování ekonomického řízení. Vhodným nástrojem k dosažení tohoto cíle může být implementace controllingu a jeho nástrojů, což by mělo přispět k zefektivnění řízení a lepšímu hospodaření. I když pojem controlling stále více proniká do povědomí firem u nás, tak v našich podmínkách doposud neexistuje jeho jednotná definice. Controlling, jak je možné se dozvědět v odborné literatuře, neznamená pouze kontrolu, ale mnohem více. Samotný controlling je spíše filozofií řízení, regulací a způsobem dohledu s cílem zlepšit situaci firmy a hospodářské výsledky.

Cílem práce je posoudit stávající stav controllingu ve zvolené firmě a na základě získaných poznatků navrhnout možná zlepšení. V teoretické části práce je dílčím cílem provést literární rešerši problematiky controllingu a využití jeho nástrojů. Mezi takové nejpodstatnější nástroje patří reporting, plánování, rozpočetnictví, analýza a zjišťování odchylek spolu s jejich interpretací.

V praktické části je nejprve charakterizována zkoumaná firma. V další části je posouzen stávající stav controllingu prostřednictvím analýzy, která je zaměřena na vykonávání controllingových činností v oblasti operativního controllingu. V analytické části je použita metoda deskripce a komparace hodnot v čase. Na základě získaných

poznatků, jak z teoretické části, tak z provedené analýzy budou vymezeny problematické oblasti.

V závěru práce, na základě identifikovaných nedostatků ve stávajícím systému controllingu, budou doporučena možná zlepšení současného stavu, která mohou vést k odstranění problematických oblastí.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 Význam a podstata controllingu

1.1 Pojem controlling

Současná ekonomická teorie a praxe vytváří prostor k rozvoji moderních metod řízení, jejichž cílem je především dlouhodobá a úspěšná existence firmy. V návaznosti na tento fakt se stále častěji objevuje pojem controlling. Controlling je mimo jiné odvozen z anglického slova *to control*, které může mít v překladu mnoho různých významů jako například: vést, řídit, regulovat, obsluhovat, kontrolovat, ovládat či držet v mezích. Už tento fakt mnohovýznamnosti dokazuje, proč může pojetí pojmu controllingu nabývat mnoha různých podob. I v dostupné literatuře se vyskytuje určitá názorová nejednotnost autorů ve vymezení tohoto pojmu.

Z pohledu historie se vývoj controllingu jako systému řízení postupem času výrazně měnil. Z počátku plnil funkci spíše pasivní, kdy byl zaměřen převážně na sběr dat. Později začala být jeho role spíše aktivní, kdy controlling začíná být zaměřen na kontrolu hospodárnosti a na vytváření zlepšovacích návrhů a dá se říci, že začal plnit funkci navigační. A nejvyšší vývojový stupeň představuje controlling orientovaný na řízení, který jako systém využívá pro řízení všechny potřebné informace z oblasti plánování, kontroly a regulace aktivit firmy. Z pohledu controllingu se jedná o inovační a koordinační funkci.¹

1.2 Pojetí controllingu

V angloamerickém pojetí se označuje controlling jako *management control*, za jehož prvky se považují plánování, koordinace, hodnocení, rozhodování a uplatňování vlivu na řízení. V podstatě je spojovacím článkem mezi formulací strategie a kontrolou plnění jednotlivých úloh. Na rozdíl od německy mluvících zemí je zde zdůrazňován vliv chování při řízení. Management control je součástí *management accounting* (vnitřního účetnictví zaměřeného na rozhodování) a vedle existuje velký rozsah *financial accounting* (externího účetnictví). V německy mluvících zemích je controlling chápán na jedné straně jako porovnání plán a skutečnost a na straně druhé jako jednota plánování a kontroly.² Je zde také zdůrazňován systémový přístup controllingu, jehož jádro je tvořeno koordinací důležitých subsystémů řízení.

¹ Srov. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 415

² Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 48-49

1.2.1 Definice pojmu controlling

Podle Lazara u nás i přes rostoucí význam controllingu a jeho uplatňování v řízení neexistuje jednotná definice. Pro názornost vysvětlení ve své publikaci uvádí například definici Horvátha označujícího controlling „jako nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení výsledků“, či uvádí definici od Mayera a Manna popisujících controlling „jako systém pravidel, který napomáhá dosažení cílů, zabraňující překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, které vyžaduje v řízení příslušné opatření“.³

Sám Lazar definuje controlling jako „široce aplikovanou metodu řízení, jejímž smyslem je permanentní vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Analýza těchto odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti je těžištěm celého systému“.⁴

Ale také ve své publikaci uvádí, že v teorii se může zdát být vše jasné, ale v praxi je často označováno jako controlling něco, *co je pouhým sledováním odchylek od naplánovaných nákladů bez schopnosti odůvodnit výši nákladů, kde přesně a proč vznikla odchylka a jaký to může mít dopad do ekonomiky*.⁵

Oproti tomu Eschenbach pro odvození definice controllingu užívá řady různých aspektů a úhlů pohledu jako například, že controlling jako myšlení označuje v managementu nastavení a korekci jednání směrem k dosažení cíle a přezkoumání dosažení cíle. Nebo že controlling je v podstatě subsystémem řízení a je chápán jako podpora a poradenství řízení či chápe controlling jako způsob práce označující profesionální, systematické a problémům adekvátní metody užitečného přístupu. Na základě těchto a dalších tezí definuje controlling takto: „*controllingem rozumíme v rámci ekonomiky fundovanou regulaci norem, strategií, financí, trhu, procesů, informací a chování. Účelem controllingu je podpora řízení, aby se dosáhlo společně dohodnutých cílů (transparentní monitoring)*“.⁶

³ LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling*, s. 175

⁴ Tamtéž.

⁵ Srov. tamtéž, s. 174

⁶ ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 38

Král ve své publikaci o manažerském účetnictví uvádí, že controlling: „*je chápán jako metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.*“⁷ Prostřednictvím této definice klade důraz na potřebu systémového propojení a koordinaci a velký význam přikládá informačním systémům, které je nutné přizpůsobit konkrétním potřebám řízení. Důraz také klade na propojení procesu plánování a kontroly.

K vymezení pojmu controllingu lze také zmínit definici od Kutáče a Janovské, kteří vymezují controlling takto: „*controlling je aktivní přístup k řízení společnosti orientovaný na budoucnost zohledňující procesy a jejich dopad do ekonomického systému společnosti.*“⁸

Šoljaková s Fibírovou ve své publikaci o reportingu sice žádnou definici controllingu neuvádí, ale na samotném začátku uvádí, že: „*reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.*“⁹ Z této definice reportingu lze zpozorovat určitou podobnost s definicemi controllingu. Například v tom, že v definici je kladen důraz na komplexnost, podporu řízení a především důležitost informačních toků.

Z výše zmíněných definic lze vypožorovat, že každý autor klade ve své definici controllingu důraz na něco jiného. Eschenbach ve své publikaci uvádí, že není controlling jako controlling. V praxi probíhá controlling různými způsoby a je to dáno především danými podmínkami. Podle tohoto autora mezi hlavní situační podmínky patří: **druh firmy, okolí, fáze životního cyklu firmy, firemní kultura** či **různé použití controllingu**¹⁰

Podle tohoto autora právě okolí dané firmy zvláště ovlivňuje způsob práce a efektivitu controllingu. Dá se předpokládat, že jinak bude probíhat controlling ve stabilním prostředí a jinak v okolí dynamickém.

⁷ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*, s. 26

⁸ KUTÁČ, J., JANOVSÁ, K. *Podnikový controlling*, s. 15

⁹ ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*, s. 10

¹⁰ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 37

2 Cíle a koncepce controllingu

V první části této kapitoly budou uvedeny základní cíle controllingu a popsány jeho tři základní koncepce, respektive, co je jejich hlavním zaměřením a druhá část této kapitoly pojednává o nejhlavnějších úkolech v dané oblasti.

2.1 Cíle controllingu

Hlavním cílem controllingu je zajištění životaschopnosti firmy, a to zejména prostřednictvím uplatnění čtyř základních schopností v managementu, mezi něž patří:

- **schopnost anticipace a adaptace** - představují zajištění aktuálních informací o budoucích či již provedených změnách v okolí firmy s cílem pomoci managementu na tyto změny pružně reagovat,
- **schopnost koordinace** - představuje vytvoření podmínek vedoucích k souladu aktivit v celém systému řízení,
- **schopnost proveditelnosti plánů** - představuje zajištění toho, aby byly uvnitř firmy prosazeny veškeré strategické a operativní plány případně projekty a záměry, které byly naplánovány.¹¹

2.2 Koncepce controllingu

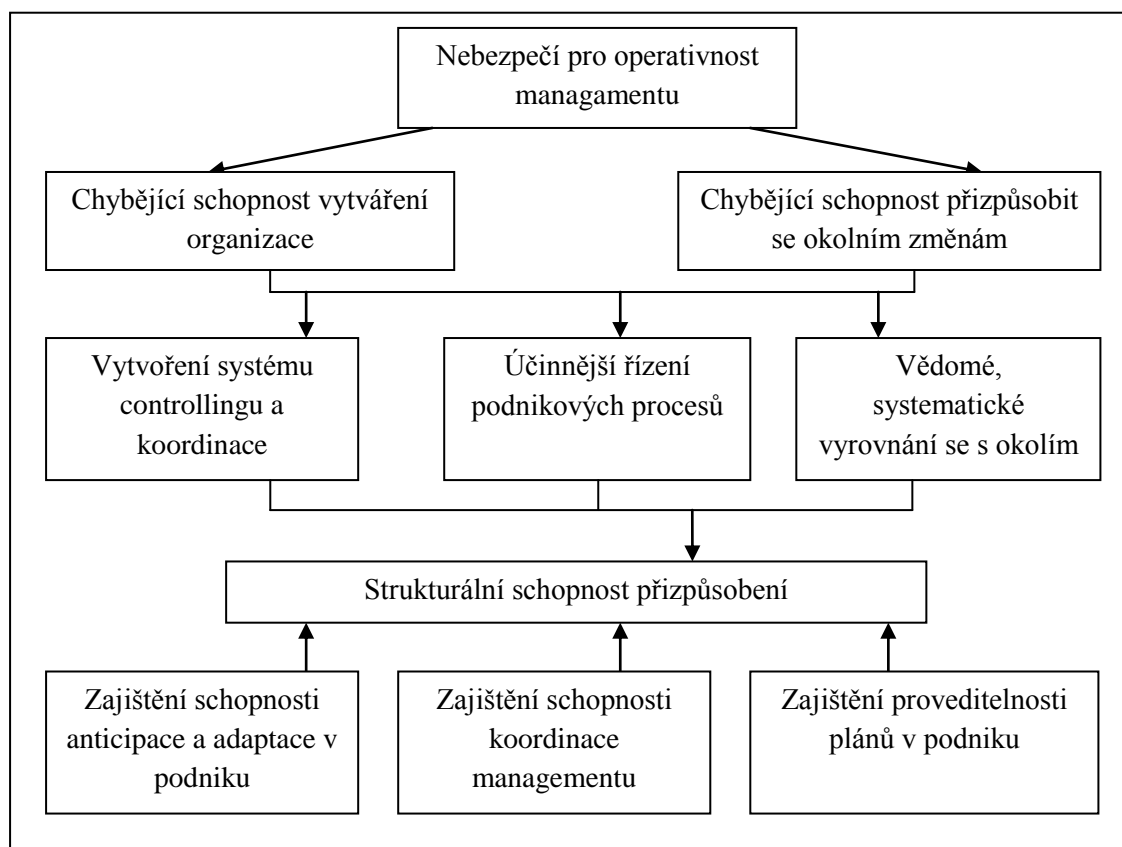
Základní koncepcí controllingu může být poskytování informací, jenž staví controlling na stejnou úroveň s informačním systémem, kdy jako základ pro získávání, zpracování, zprostředkování či zhodnocování informací bývá zpravidla účetnictví spolu s dalšími externími zdroji. Tato koncepce ovšem nepočítá s dalšími zdroji, kterými mohou být interní směrnice či organizační struktura. Controlling při této koncepci vychází především z účetnictví.

Další koncepcí může být controlling jako plánování, kontrola a regulace. Při této koncepci je hlavním úkolem tvorba a péče o systém plánování a kontroly, zajištění jejich integrity spolu se stanovením odchylek a poskytováním informací se zpětnou a dopřednou vazbou pro řízení. Tato koncepce tedy klade značný důraz na informace poskytované ze stany controllingu zajišťující integritu plánování a kontroly.

Další možnou koncepcí je controlling jako koordinace uvnitř řídicího systému. Tato koncepce vychází z definice controllingu podle Horvátha, která již byla zmíněna. Controlling je zde v podstatě podporou řízení umožňující přizpůsobení celkového

¹¹ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 40

systemu tak, aby výsledné cíle odpovídaly podmínkám okolí a respektovaly koordinační úlohu¹². Nicméně v praxi nepřevládá žádná ze zmíněných koncepcí, ale jedná se spíše o jejich kombinaci situovanou daným podmínkám a skutečností. Eschenbach ve své publikaci uvádí koncepci profesionálního controllingu a podle něj: *je zapotřebí komplexního úhlu pohledu controllingu a integrace poznatků relevantních úloze controllingu a firemní ekonomice*¹³. V návaznosti na to považuje controlling za činnost doplňující, usnadňující řízení, tak aby bylo dosaženo stanovených cílů.



Obr. 1 - Systém vztahů koncepce controllingu a přímých cílů controllingu¹⁴

Z obrázku je zřejmé, že prosazení zmíněných čtyř schopností v managementu respektive uplatnění čtyř základních cílů controllingu povede k účinnějšímu a transparentnějšímu řízení procesů ve firmě a snadnějšímu přizpůsobení neustále se měnícím okolním podmínkám.

¹² Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 47-49

¹³ Srov. tamtéž, s. 51

¹⁴ Tamtéž, s. 40

2.3 Filozofie controllingu

Z pohledu controllingu lze popsat jeho filozofii prostřednictvím tří základních principů:

- **orientace na cíle** - controlling se přímo podílí na stanovení cílů, jejich kontrole i plánování,
- **orientace na úzké profily** – hlavním cílem controllingu je vytvořit informační systém poskytující žádoucí množství kvalitních dat a svoji činností pomoci k odstranění úzkých míst komplikujících plnění požadovaných cílů,
- **orientace na budoucnost** – minulost je prospěšná pouze v takové míře, do jaké ovlivní budoucnost a umožní předcházet problémům¹⁵ „*Controlling je orientován na budoucnost, o minulost se zajímá zejména v případech, že mu poskytuje podněty pro budoucí řízení.*“¹⁶

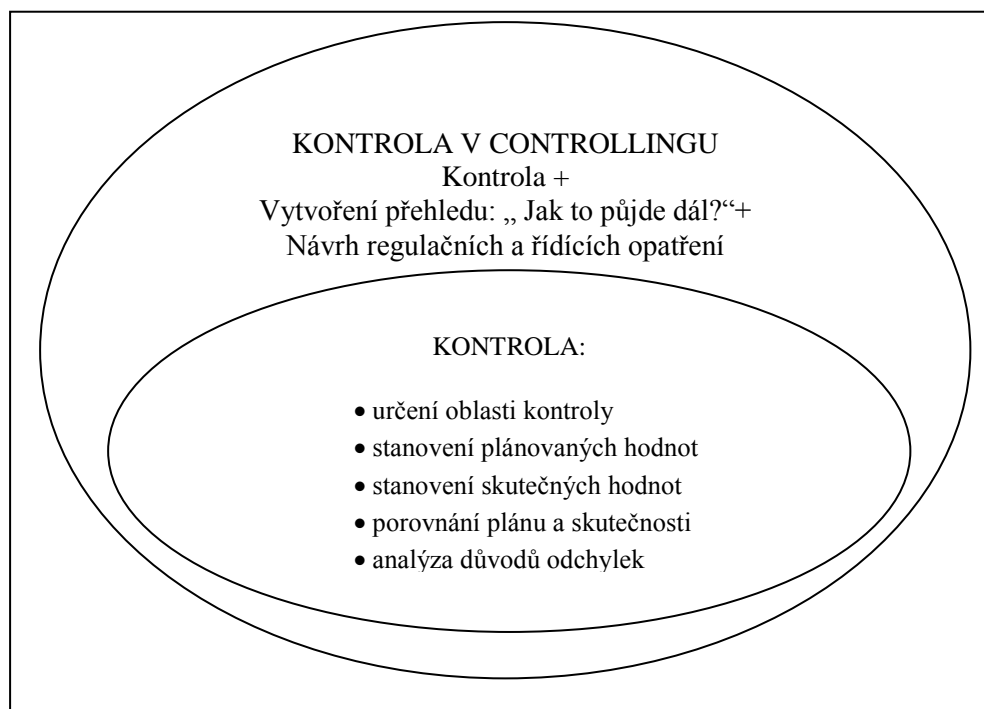
Pro samotný controlling je typické, že je orientován zejména na řízení zisku. Ale v případě, kdy je controlling aplikován na úroveň jednotlivých útvarů v rámci firmy, tak vždy se nemusí jednat o řízení zisku. Ne pro všechny útvary lze vyjádřit jejich výnosy. Ale je nutné si uvědomit, že s každou činností jsou vždy spojeny určité náklady. V návaznosti na to je možné pro každý útvar aplikovat nákladový controlling, o kterém bude zmínka v dalších kapitolách. Řízení nákladů je velmi důležité z hlediska zisku. Pokud by neprobíhalo plánování, rozpočtování a následné vyhodnocování nákladů, mohlo by dojít k jejich nekontrolovatelnému nárůstu. Vztahu firmy a jeho okolí se týká oblast finančního controllingu chápaného jako řízení peněžních toků (příjmů a výdajů), o kterém bude také zmínka v dalších kapitolách.

¹⁵ Srov. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 415

¹⁶ HAVLÍČEK, K. *Management a controlling: malé a střední firmy*, s. 13 -14

2.4 Controlling versus kontrola

V praxi může být controlling často spojován či srovnáván s kontrolou. Ale už z výše zmíněných definic vyplývá, že tomu tak není. Kontrola je jednou z mnoha činností controllingu. Controlling kromě samotné kontroly provádí analýzu zjištěných informací, kterou poté doplňuje komentáři a návrhy regulačních a řídicích opatření. „Není jej tedy možné vnímat jako kontrolu, ale uvědomit si, že se jedná o široký manažerský proces.“¹⁷ (viz obr. 2).



Obr. 2 - Vztah controllingu ke kontrole¹⁸

Pojetí kontroly v oblasti controllingu jde nad rámec běžného pojetí kontroly, jenž se děje na všech úrovních řízení každé firmy. Controlling se zabývá do hloubky analýzou příčin odchylek, které vznikly, a napomáhá v hledání možných opatření vedoucích k tomu, aby pokud možno v budoucnu žádné odchylky nevznikaly.

¹⁷ HAVLÍČEK, K. *Management a controlling: malé a střední firmy*, s. 7

¹⁸ ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*, s. 35

2.5 Přehled úkolů controllingu

Nezákladnější úkoly v rámci controllingu jsou v oblasti plánování, kontroly, zajištění relevantních informací, v zajištění koordinace a jako doplňkovou úlohou je oblast inovací. Dále budou uvedeny všechny možné úkoly, které by měly být v rámci controllingu prováděny spolu se srovnáním s úkoly, které náleží managementu (viz obr. 3).

2.5.1 Plánování

Plánování je jednou ze základních manažerských aktivit a představuje souhrn činností směřujících ke stanovení cílů a cest k jejich dosažení. Výsledkem plánovacího procesu je plán, z něhož musí být zřejmé, čeho a jak chce firma dosáhnout. Plánování je ve své podstatě základním východiskem všech činností controllingu, jehož hlavním úkolem je poskytování zpětné vazby managementu a vyhodnocování dosažených výsledků. *Controlling poskytuje managementu zpětnou vazbu týkající se vlastního plánování a stanovení cílů (dopředná vazba) a zpětnou vazbu zaměřenou na dosahování výsledků vlivem vlastního řízení (zpětná vazba).*¹⁹ Plánování a controlling nelze vnímat jako samostatné činnosti, protože se jedná o provázané činnosti v rámci celkového konceptu řízení firmy.²⁰

2.5.2 Kontrola

Kontrolní systém je potřeba vytvořit analogicky k plánovacímu systému, tedy zajistit koordinaci mezi plánem a skutečností. Controlling by měl v této oblasti zajistit provedení kontroly, poskytovat informace potřebné pro kontrolu, dbát na strukturální soulad plánovacího a kontrolního objektu, případně poskytnout při kontrole metodickou podporu. Z pohledu controllingu v této oblasti patří mezi hlavní činnosti tedy kontrola dodržení plánů a úrovně dosažení cílů, podávání zpráv řídicím pracovníkům, plánování nápravných a preventivních opatření na základě zjištěných odchylek.

2.5.3 Informace

Informace jsou v podstatě základem řízení a jsou východiskem pro plánování, kontrolu a komunikaci. Úkolem controllingu není jen zajištění informací, tedy pouhý popis stavu, ale především jejich zpracování. V controllingu je velmi důležité, aby byly informace uzpůsobeny obsahem, jazykem, formou a dobou poskytnutí svému příjemci.

¹⁹ Srov. KOVAŘÍK, Pavel. *Manažerský controlling*, s. 11

²⁰ Srov. HAVLÍČEK, K. *Management a controlling: malé a střední firmy*, s. 7

Informační úloha controllingu v podstatě zahrnuje čtyři fáze, mezi které patří zjištění informační potřeby ze strany managementu, získávání informací, jejich analýzu a následné předání těm správným příjemcům, kterým dané informace přinesou nové poznatky. Hlavním účelem controllingu je tedy poskytovat řídicím pracovníkům informace, které jsou pro ně potřebné, určené těm správným lidem, poskytnuté včas a ve správné formě. Takovéto informace se poté stávají základem fungujícího informačního systému řízení a odpovídají potřebám managementu.

2.5.4 Koordinace

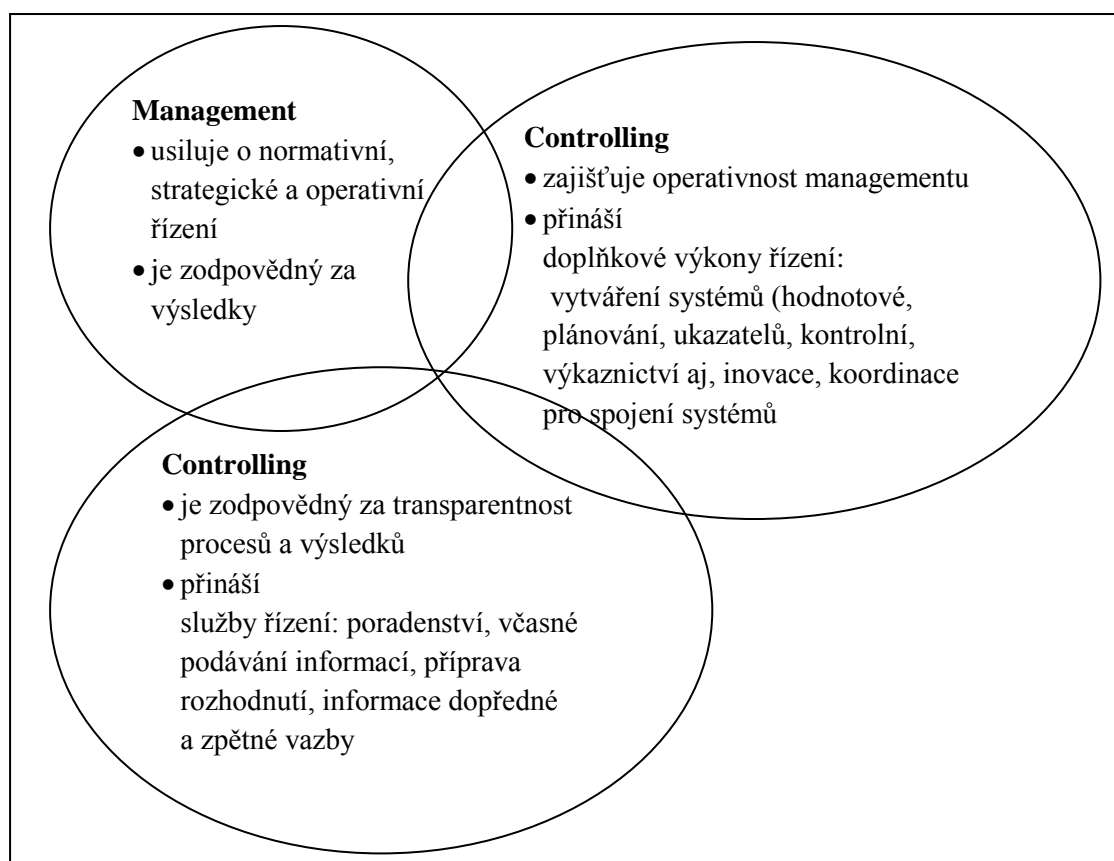
Koordinace je jedním z nejdůležitějších úkolů v oblasti controllingu. Potřeba koordinace spočívá jak v rámci řídicích subsystémů, tak také mezi nimi. Například při tvorbě kontrolního procesu je to koordinace systému plánování a kontroly nebo mezi systémem plánování a kontroly na jedné straně a informačním systémem na straně druhé. K této oblasti činnosti controllingu Eschenbach zdůrazňuje, že: *v oblasti controllingu je důležitá koordinace normativního, strategického a operativního řízení, což znamená, že operativní rozhodnutí nemůže ohrozit potenciální úspěch či strategická rozhodnutí nemohou být v rozporu s vnitřním hodnotovým systémem*²¹. V oblasti controllingu probíhá koordinace prostřednictvím určitých praktických prostředků, mezi něž patří cíle, plány, kontrola, informace a také komunikace. Pro controlling je mimo jiné podstatné, aby byl v souladu s ostatními oblastmi. Zejména v případě realizace controllingu prostřednictvím externího poradce.

2.5.5 Inovace

Už samotné zřízení systému controllingu nebo jeho určitých dalších úrovní je samo o sobě inovací. Ale také při stávajících systémech controllingu je předpoklad, že by měl controlling přinášet určité inovace, ať už ve formě novinek v podávání zpráv či formou počítačové podpory při vyhledávání zpráv. Samotná inovace má mnoho společného s kreativitou, tedy tvůrčím myšlením. Inovace vyžadují mimo jiné odpovídající klima a dodržování hodnot ve firmě. Inovace jsou svým způsobem také riskantní, protože představují pro každou firmu krok do neznáma.

²¹ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 80 - 81

2.5.6 Spektrum úkolů controllingu



Obr. 3 - Úkoly managementu a controllingu²²

Úkolem controllingu v oblasti plánování je zajištění zejména servisu či poradenství pro vedení. To zahrnuje především výběr vhodných metod pro plánování, zajištění věcné a časové provázanosti plánů, zajištění vhodné struktury plánů umožňující jejich kontrolovatelnost. Plánování má smysl jen v případě, je-li možnost posouzení skutečnosti se žádoucím stavem. Mezi základní úkoly controllingu patří také kontrola, v níž se z hlediska hospodárnosti provádí kontrola jen těch veličin, které mají význam pro dosažení cílů. Další významným úkolem z pohledu controllingu je výkaznictví a interpretace zahrnující sestavování výkazů, porovnání plánů se skutečností, analyzování příčin odchylek či interpretace průběhu jednotlivých činností. Dále to mohou být různé národohospodářské analýzy, jako například analýza vnějšího prostředí firmy atd.

²² ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 52

3 Členění controllingu z časového hlediska

V této kapitole je uvedeno základní členění v rámci controllingu. Tím nejzákladnějším členěním je z hlediska času na controlling strategický a operativní. I když se to může zdát, že jsou obě tyto oblasti controllingu navzájem rozdílné, ale není tomu tak. Jak strategický controlling, tak operativní na sebe navazují. Dále pak je uvedeno další členění controllingu v rámci mnoha různých činností.

3.1 Strategický controlling

Z hlediska času se jedná o dlouhodobý proces. V oblasti strategického controllingu se nepracuje úplně tak s přesnými veličinami, jako spíše s odhady jejich dlouhodobého vývoje. Přesné zjištění těchto veličin je realizováno v oblasti operativního controllingu. Strategický controlling sleduje firmu z hlediska jejího dlouhodobého vývoje a mezi jehož úkoly patří zejména analýza silných a slabých stránek, rizik a příležitostí v rámci současného tržního prostředí zpravidla v dlouhodobém horizontu. Každá firma jistě realizuje určitou strategii a právě strategický controlling by měl svoji činností přispět, jak k formulaci strategických cílů, tak také k jejich samotné realizaci. Hlavním cílem je tedy určení budoucího možného uplatnění v současném tržním prostředí. Takovéto plány se poté stávají východiskem pro oblast činnosti operativního controllingu. Strategický controlling tedy odpovídá na otázku, zda firma dělá správné věci.

3.2 Operativní controlling

Z hlediska časového je úlohou operativního controllingu pomoci managementu analyzovat vývoj v krátkém časovém horizontu (většinou v rozmezí 1 – 3 let). Tato oblast controllingu je tedy orientována na operativní plánování, kontrolu a v neposlední řadě na vyhodnocování ukazatelů vycházející z finanční analýzy, založené na krátkodobých plánech výnosů a nákladů, příjmů a výdajů a položek rozvahy. Nicméně základním východiskem v této oblasti je krátkodobé řízení zisku²³. Eschenbach k této oblasti uvádí, že: „operativní controlling je zaměřen na zajištění cílů v oblasti rentability, hospodárnosti, produktivity a likvidity.“²⁴

²³ Srov. KOVAŘÍK, Pavel. *Manažerský controlling*, s. 30

²⁴ ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 247

3.2.1 Cíle a úkoly operativního controllingu

Hlavní náplní činnosti operativního controllingu je především koordinace plánů pro celkový rozpočet, zajištění souladu operativních cílů se strategickými, operativní porovnávání plánů se skutečností a v případě zjištěných odchylek určení jejich dopadů na dosažení plánovaných cílů. V návaznosti na takto zjištěné odchylky patří mezi úkoly operativního controllingu provedení opatření, tak aby bylo možné dosáhnout stanovených klíčových ukazatelů. Když to tedy nyní shrneme, tak těmi nejpodstatnějšími úkoly jsou:

- konkretizace strategických cílů,
- navržení a také iniciování opatření vedoucí ke zvýšení produktivity, rentability a hospodárnosti,
- koordinace plánování v jednotlivých oblastech v rámci firmy,
- regulace procesů a průběžná kontrola,
- kontrola dosažení cíle a plánu.²⁵

3.2.2 Metody využívané v operativním controllingu

Jak už bylo výše zmíněno, operativní controlling zajišťuje své cíle zejména v oblasti rentability, hospodárnosti, produktivity a likvidity. V návaznosti na tento fakt, je nezbytné v této oblasti controllingu zavedení potřebných řídicích okruhů. Jedná se především o podporu řízení vedoucí ke zlepšení produktivity a také vytváření hodnot ve firmě. A též bylo zmíněno, že značný význam má v této oblasti sestavování a kontrola rozpočtu, který zahrnuje plánovaný výkaz zisku a ztráty, plánované cash flow a plánovanou bilanci. Nicméně v této oblasti se využívají také metody zaměřené na řízení nákladů, mezi které patří především tato:

- **Operativní controlling nákladů a výkonů**

V rámci této činnosti je operativní controlling zaměřen na plánování nákladů a výkonů za účelem krátkodobých rozhodnutí a podpory jejich vykonavatele. Na zpracování skutečných nákladů a výkonů a na operativní porovnání plánovaných nákladů se skutečnými za účelem kontroly hospodárnosti. Výsledkem této činnosti by měla být kalkulace, jejíž součástí by měly být tyto oblasti:

- „kalkulace druhu nákladů,
- kalkulace nákladových středisek,

²⁵ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 234

- kalkulace nositele nákladů,
- bilance úspěšnosti (zisku a ztráty),
- bilance úspěšnosti (zisku a ztráty) za plánované období.²⁶

V operativním controllingu se využívají především následující metody:

- „*break-even-analyza (analýza bodu zvratu)*“ – při různorodé produkci je vhodné použít tento vzorec: $BZ = \frac{F}{1-h}$, kde jmenovatel $1 - h$ představuje výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku připadající na 1 Kč objemu výroby. Lze jej také zjistit jako podíl celkových variabilních nákladů a celkového objemu tržeb. Popřípadě můžeme do vzorce dosadit i minimální zisk tedy: $BZ = \frac{F+Z_{min}}{1-h}$, kdy bude zjištěno, jakých minimálních tržeb musí být dosaženo, aby byly pokryty náklady a dosažen plánovaný zisk.²⁷
- „*postup porovnání zaměřený na náklady*,“
- *optimalizace výrobních programů*,
- *příležitostná analýza nákladů*,
- *postupný výpočet hrubého rozpětí*.²⁸

Jiným ukazatelem než je hrubé rozpětí může být krycí příspěvek, který vychází z členění nákladů na fixní a variabilní. V praxi převážně u firem se složitější vnitřní strukturou a s velkým počtem vnitřních útvarů, může nastat situace, kdy je část fixních nákladů skutečně spojena s firmou jako celkem a určitá část pouze s některými jednotkami v rámci firmy. Tehdy se uplatňuje vícestupňová kalkulace variabilních nákladů sledující fixní náklady v několika vrstvách. Právě díky tomu, že není na fixní náklady pohlíženo jako na nedělitelný celek, tak je umožněno jejich adresné přiřazení k jednotlivým objektům. Lze rozlišovat tyto vrstvy fixních nákladů:

- fixní náklady jednotlivých výrobků,
- fixní náklady jednotlivých skupin výrobků,
- fixní náklady jednotlivých středisek,
- fixní náklady firmy jako celku.²⁹

²⁶ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 236

²⁷ Srov. SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 140

²⁸ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 236

²⁹ Srov. POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*, s. 92-93

3.3 Controlling hlavních činností

Z pohledu firmy by měla být každá probíhající činnost hodnocena z pohledu její ekonomické efektivity. To znamená, že je důležité zabývat se otázkou, jaké náklady jsou s danou činností spojeny a naopak jaké výnosy daná činnost přináší. Proto se v praxi můžeme setkat s controllingem zaměřeným na tyto oblasti:

- **finanční controlling** – zabývající se především řízením finanční a kapitálové struktury a řízením peněžních toků, kdy hlavním cílem je zajištění likvidity (finanční stability),
- **nákladový controlling** – zabývající se sestavováním rozpočtu nákladů a výnosů a jeho vyhodnocováním pomocí odchylek, výpočtem nákladových a cenových kalkulací či reportingem. Dobře fungující nákladový controlling je základem pro uplatnění všech možností, které controlling může do řízení přinést. Vytvořením systému plánování nákladů a výnosů je umožněno evidování a vyhodnocování dosažené skutečnosti s plánem. Systém plánování nákladů může být implementován při sestavování plánu cash-flow předpovídajícího přebytek či nedostatek volných finančních prostředků. Jinými slovy, bez zavedení nákladového controllingu není možné plně implementovat controlling dalších činností,
- **výrobní controlling** – zabývající se sledováním efektivnosti výrobních procesů, které se mimo jiné značně podílejí na ziskovosti firmy,
- **investiční controlling** – zabývající se především procesem plánování investic a jejich vyhodnocováním,
- **controlling logistiky**
- **personální controlling** – zabývající se monitorováním a vyhodnocováním krátkodobých a dlouhodobých cílů firmy v oblasti řízení lidských zdrojů.³⁰

³⁰ Srov. KOVAŘÍK, Pavel. *Manažerský controlling*, s. 32 -38

4 Organizace controllingu

Dá se předpokládat, že způsob začlenění controllingu do organizační struktury je dán velikostí firmy a rozsahem činností, které vykonává. V případě výkonu základních funkcí controllingu není vždy nutné zcela měnit stávající organizační strukturu. Nicméně při začleňování controllingu do struktury organizace je podle Eschenbache podstatné zodpovězení čtyř základních otázek, kterými jsou: externí controlling, controlling s nebo bez funkce controllera, controlling jako liniová nebo štábní funkce a centralizace nebo decentralizace řízení³¹

4.1 Externí controlling

Tato forma výkonu controllingu připadá v úvahu u menších firem. Eschenbach vidí hlavní výhodu v tom, že se nemusí držet žádné pracovní místo pro výkon controllingu a může se podle potřeby daná činnost realizovat externě. Podle tohoto autora se pro praxi doporučuje částečné řešení. To znamená, že úkoly controllingu, které se musejí často pravidelně a rychle předávat vedení, by měly být realizovány v rámci firmy a naopak úkoly poskytované vedení v nepravidelných intervalech a současně vyžadující vysokou odbornost, by měly být realizovány externě. Eschenbach vidí výhodu externího zajištění controllingu v získání zkušeností a nového know-how.

4.2 Controlling s nebo bez funkce controllera

Podle Eschenbache mohou funkci controllingu vykonávat buď odborní pracovníci (controlleři) nebo jiní pracovníci. V zásadě je to dáno volbou mezi zřízením vlastní funkce pro controlling či ponechání výkonu controllingu jinému pracovníkovi, tedy „při jeho práci“. Dá se předpokládat, že tato otázka se bude týkat spíše malých a středních firem. Eschenbach vidí výhody ve zřízení vlastní funkce pro controlling v podobě odborných znalostí, lepšího prosazení filozofie controllingu, vyšší neutralitě a nižší koncentraci moci či využití zkušeností. A výhody pro výkon controllingu „při práci“ vidí v nižších nákladech na komunikaci a koordinaci, intenzivnější spolupráci v managementu a širším náhledu na operativní činnost.³²

³¹ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 290

³² Srov. tamtéž, s. 291

4.3 Controlling jako liniová nebo štábní funkce

Volba mezi těmito dvěma funkcemi závisí na tom, zda firma vidí controlling jako podporu řízení či výkon řízení. V případě štábní funkce je controlling podporou řízení a v případě liniové funkce je controlling považován za výkon řízení. V rámci štábní funkce může být pracovník controllingu začleněn do štábu vrcholového vedení, nejčastěji představenstva. Výhodou controllingu jako štábní funkce je uváděna vyšší neutralita a nestrannost při provádění analýzy informací a vyhodnocování vývoje hospodaření. Nevýhodou jsou možné konflikty mezi štábním útvarem a liniovými manažery, což může vést k oslabení výkonu controllingových funkcí. Za výhodu liniové funkce je považována vyšší účast na výkonu řízení a s tím spojená vyšší odpovědnost a kompetence. Čím je liniová funkce na vyšší pozici v hierarchii, tím má větší možnost řízení a rozsahu kompetencí. Nevýhodou může být rozkol mezi každodenním řízením a zvolenou strategií.

4.4 Centralizace nebo decentralizace řízení

V tomto případě závisí forma výkonu controllingu na tom, zda je firma řízena centralizovaně či decentralizovaně. Základními znaky centralizovaného řízení je zavedená organizační struktura v hierarchii příkazů a podávání zpráv zdola nahoru. V případě decentralizovaného řízení to znamená, že vedení provádí zásadní rozhodnutí a rozhodnutí denní povahy se provádí prostřednictvím pracovníků na střední a nižší hierarchické úrovni. Tedy v případě centralizace controllingu jsou pracovníci controllingu podřízeni jednomu centrálnímu pracovníkovi. Eschenbach vidí výhodu centralizace controllingu v tom, že je realizována jednotná koncepce controllingu, naopak lze rychle prosadit také koncepci novou či výhodou je i rychlost informování. Naopak nevýhody vidí především v informační blokádě v liniové struktuře a izolaci controllera či v tom, že controller není přizván k podpoře rozhodnutí. V případě decentralizace controllingu jsou všichni pracovníci controllingu podřízeni svému liniovému nadřízenému. U této formy výkonu controllingu vidí Eschenbach výhody především ve spolupráci s liniovým nadřízeným a silném zapojení do požadavků liniové struktury. Naopak jako hlavní nevýhody vidí složité prosazení jednotné koncepce controllingu a ztrátu objektivitu vůči aktivitám liniové struktury.³³

³³ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 292

5 Nástroje controllingu

V této kapitole jsou uvedeny a popsány takové tři hlavní nástroje controllingu, jejichž prostřednictvím jsou naplňovány základní úkoly a funkce v rámci controllingu.

5.1 Reporting

Nedílnou součástí controllingu je reporting, jehož definice podle Šoljakové s Fibírovou byla zmíněna v úvodní kapitole. „*At' už je reporting chápán jakýmkoli způsobem, jeho těžištěm je zajistit aktuální a kvalitní vnější a vnitřní informace. Tyto informace pak jsou obsahem zprávy – reportu.*“³⁴ Adresáty těchto informací mohou být externí či interní uživatelé. Interními uživateli jsou vlastníci, kteří mají pravomoci rozhodovat a odpovědnost za dosažené výsledky. Externí uživatelé mají přístup pochopitelně ke zveřejňovaným informacím, nikoli k vnitrofiremním a patří mezi ně zájmové skupiny, obchodní partneři či oprávněné kontrolní orgány. Podle Šoljakové s Fibírovou by mělo probíhat zavádění systému reportingu prostřednictvím následujícího postupu:

- identifikace uživatelů reportingu a analýza jejich požadavků a potřeb z hlediska obsahu, formy i času poskytování informací,
- diferenciacie obsahu výkazů z hlediska jejich uživatelů (rozdíl externí a interní),
- volba formy výkazů (tištěná či elektronická podoba),
- navržení designu reportů, oddělení důležitých informací od méně důležitých a využívání zpětné vazby od adresátů (připomínky).³⁵

Eschenbach poukazuje na fakt, že informační funkce controllingu má oproti dalším funkcím stále větší význam a proto je podle něj důležité, aby na jedné straně reporting dokumentoval stav firmy, využíval informační podpory plánování, analýzy, řízení a regulace pro zvýšení kvality rozhodování, podával informace o plánovaných a skutečných odchylkách či o plánovaných a budoucích odchylkách a na druhé straně musí cíleně odpovídat informačním potřebám jeho uživatelů.³⁶

³⁴ VOCHOZKA M., MULAČ P., a kolektiv. *Podniková ekonomika*, s. 113

³⁵ Srov. ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*, s. 11

³⁶ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 274

5.2 Plánování a rozpočetnictví

Tento nástroj controllingu představuje víceméně samostatnou problematiku, jejíž podstatou je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Základní úlohou rozpočtu je kvantifikace vývoje hodnotových veličin v peněžním vyjádření. Rozpočet je zpravidla sestavován pro určité období a pro daný objem plánovaných činností. Z časového hlediska rozlišujeme rozpočty strategické vyjadřující zpravidla dlouhodobé cíle a rozpočty operativní vyjadřující krátkodobé cíle. Nicméně nejdůležitějším rozpočtem je rozpočet, který je sestavován zpravidla na 1 rok a kvantifikuje očekávaný hospodářský výsledek ve formě rozpočtového výkazu zisku a ztráty, očekávaného vývoje peněžních toků, respektive rozpočtu cash flow a vývoje aktiv formou rozpočtové rozvahy. Mezi základní funkce rozpočetnictví patří funkce:

- **plánovací** – stanovení cílů ve vývoji veličin v daném časovém období,
- **koordinační** – koordinace činnosti středisek firmy na základě jejich pravomocí a odpovědností,
- **motivační** – motivace řídicích pracovníků středisek k dosažení dílčích cílů, které jsou v souladu s cíli firmy. Rozpočtem je vlastně zadán daným střediskům úkol, který je nutné splnit. Nicméně k tomu je zapotřebí dvou předpokladů a to: aktivní zapojení řídicích pracovníků při tvorbě rozpočtu středisek a vytvoření rovnováhy mezi soutěživostí a kooperací uvnitř firmy při hodnocení dosažených výsledků,
- **kontrolní** – kontrola prostřednictvím porovnání skutečného vývoje hodnotových veličin s rozpočtem stanovenou výší. Na základě porovnání skutečně vynaložených nákladů či skutečně dosažených výnosů a jejich předem stanovenou, resp. rozpočtovanou výší mohou řídicí pracovníci zjistit, které položky se nevyvíjejí podle rozpočtu a kromě toho rozpočet pomáhá těmto pracovníkům při ovlivňování a kontrole činnosti, za kterou nesou odpovědnost,
- **měření výkonnosti** – umožňující měření výsledku činnosti středisek.³⁷

³⁷ Srov. ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*, s. 98-99

V návaznosti na to je žádoucí, aby sestavování plánů zejména na strategické a operativní úrovni probíhalo na základě jednotných zásad plánování ve firmě a veškeré dílčí plány by měly být propojeny. Eschenbach uvádí 3 základní formy průběhu rozpočtování:

- **top-down** – rozpočtování na základě úkolu nejvyššího vedení tedy „shora dolů“. Tato forma je přijatelná především u malých a středních firem,
- **bottom-up** – pracovníci zodpovědní za sestavení rozpočtu určují cíle za svou oblast, která se poté zahrne do celkového rozpočtu,
- **top-down-bottom-up** – kombinace prvních dvou, kdy řízení formuluje cíle pracovníkům zodpovědným za sestavení rozpočtu, kteří sestavují dílčí rozpočty a zasílají je opět „nahoru.“³⁸

Podle Eschenbache plánování a rozpočtování trvá v závislosti na velikosti firmy a druhu rozpočtování zpravidla jeden až tři měsíce. Rozpočet je zpravidla sestavován pro jeden hospodářský rok a v návaznosti na to by měl být rozčleněn v rámci daného hospodářského roku, podle komplexnosti a dynamiky okolí na čtvrtletí či nejlépe na měsíce. V případě potřeby (zpravidla ve finanční oblasti) po dekadách či týdnech.³⁹

³⁸ Srov. ESCHENBACH, R. a Helmut SILLER, *Profesionální controlling : Koncepce a nástroje*, s. 218

³⁹ Srov. tamtéž.

6 Analýza, zjišťování a interpretace odchylek

Zjišťování odchylek může probíhat následně nebo průběžně. Odchylky jsou zjišťovány porovnáním skutečného stavu se stavem plánovaným a zpravidla jsou zjišťovány následně, tedy po skončení dané činnosti. *Odchylky mohou mít charakter buď pozitivní (skutečná hodnota převyšuje plánovanou), nebo negativní (skutečná hodnota je nižší než plánovaná)*⁴⁰. Negativní odchylka může být způsobena různými důvody. Například chybným naplánováním hodnotových veličin, nesprávným vymezením cílů či vlivem neočekávaných změn v okolí firmy.

Hlavním účelem analýzy odchylek je tedy, aby z případných negativních odchylek byly vyvozeny patřičné důsledky a navrženy nutné změny vedoucí k jejich odstranění. Účelem analýzy odchylek není pouze určení, zda se jedná o odchylku pozitivní či negativní, ale především je zjišťována také odpovědnost za její vznik. Aby mohlo vedení na vzniklou odchylku správně reagovat, musí vědět, co přesně odchylku zapříčinilo a kdo za ni nese odpovědnost.

Podstatná je také skutečnost, že daná firma si musí stanovit konkrétní pravidla a metodické postupy pro zjišťování odchylek. Takto stanovené postupy by měly kromě požadavků řídicích pracovníků také respektovat účetní postupy používané v dané firmě. Jako je způsob vykazování a členění nákladů a výnosů, způsob oceňování zásob, které do značné míry může ovlivnit hospodářský výsledek i kvantifikaci a výši zjištěných odchylek.⁴¹

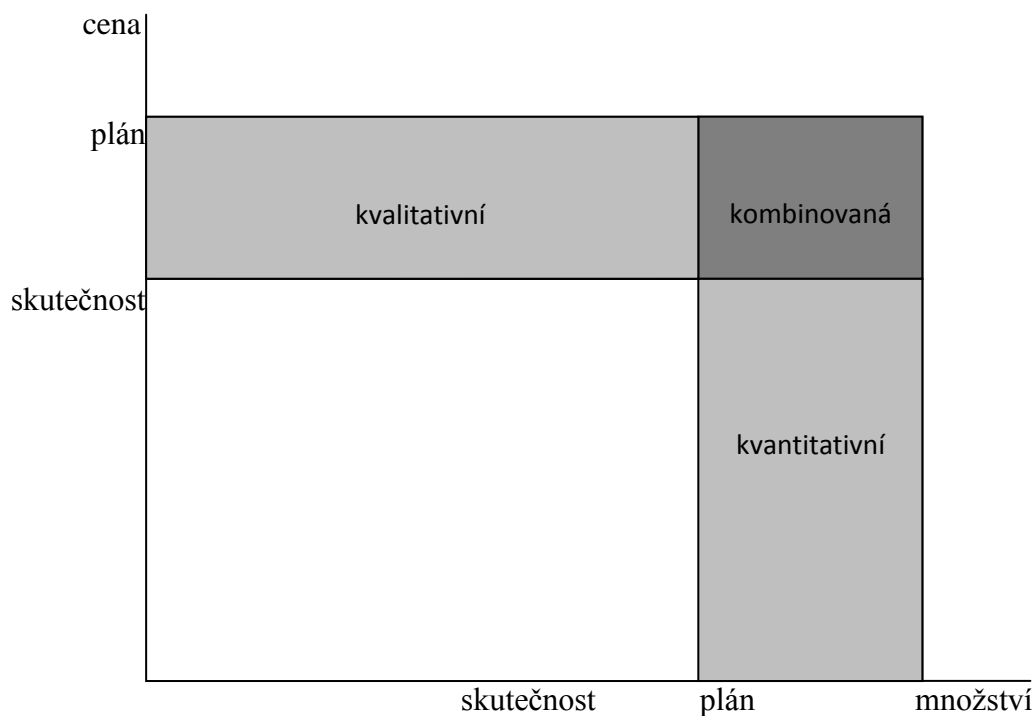
O tom, do jaké podrobnosti by měla být analýza odchylek provedena, rozhoduje především to, pro koho a za jakým účelem se daná analýza provádí. Lze předpokládat, že jinak bude vypadat analýza pracovníka na vedoucí pozici odpovědnostního střediska sloužící pro jeho kontrolu a jinak by vypadala analýza prováděna pracovníkem controllingu sloužící pro kontrolu ze strany vedení.

⁴⁰ Srov. ŠOLJAKOVÁ, L., FIBÍROVÁ, J. *Reporting*, s. 142

⁴¹ Srov. tamtéž., s. 147

Co se týká základní klasifikace odchylek, tak se rozdělují do dvou základních skupin a to:

- **kvantitativní odchylky** – např. v odbytu, ve spotřebě atd.
- **kvalitativní odchylky** – zde se jedná o odchylky v ceně



Obr. 4 - Rozklad globální odchylky⁴²

Takto uvedená klasifikace odchylek vychází totiž z předpokladu, že globální odchylku (např. odchylku v zisku) lze dále rozložit na odchylky dílčí. Jako globální odchylku lze označit každou dílčí odchylku pro určitou oblast. A v případě, že lze určitou část odchylky přiřadit k odchylkám kvalitativním i kvantitativním, tak vznikne odchylka kombinovaná.⁴³ (viz obr. 4)

⁴² SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*, s. 418

⁴³ Srov. tamtéž.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 Charakteristika firmy

Předmětem zkoumání v praktické části je středně velká firma nacházející se v Újezdu u Uničova s tradicí v zemědělství. Tato firma vznikla roku 1991 a od té doby prošla řadou změn, z nichž tou poslední byla úprava samotného názvu. Firma jako celek zahrnuje 5 nákladových středisek, mezi která patří: Rostlinná výroba, Živočišná výroba, Středisko zahrnující Jatka, Výrobu masa a masných výrobků, Kuchyň. K těmto střediskům patří Úsek technických služeb a dílny. Rostlinná výroba se zabývá pěstováním plodin, jako jsou: pšenice, ječmen, kukuřice, hrách setý, brambory, řepa, řepka ozimá či mák setý.

K rostlinné výrobě patří technický park zahrnující řadu moderních zemědělských strojů. Středisko Živočišné výroby v sobě zahrnuje střediska chovu skotu, chovu drůbeže a chovu prasat, která se zabývají výrobou mléka, vajec a následně prostřednictvím Jatek a Výrobní výrobou masa a masných výrobků. Úsek technických služeb se zabývá především prováděním staveb, opravami či v krajních případech jejich demolicemi. Úsek Dílen je určen zejména pro opravy dopravních prostředků a pracovních strojů. Firma má velmi široký okruh odběratelů, kterým dodává svoji produkci a s mnohými z nich má smluvně dohodnutou vzájemnou spolupráci. Obrat této firmy se pohyboval v letech 2008 - 2013 v rozmezí od 125 do 250 mil. Kč.

6.1 Představení firmy ZD Újezd u Uničova

V rámci představení firmy jsou zde uvedeny základní informace, které jsou obsaženy v obchodním rejstříku a slouží k jasné identifikaci.

6.1.1 Základní údaje

Obchodní firma:	ZD Újezd u Uničova
Právní forma:	Družstvo
IČ:	00147931
Sídlo:	Újezd, 336/, PSČ 783 96
Datum vzniku:	6. 12. 1991
ZK:	10 000 000 Kč

Předmět podnikání:

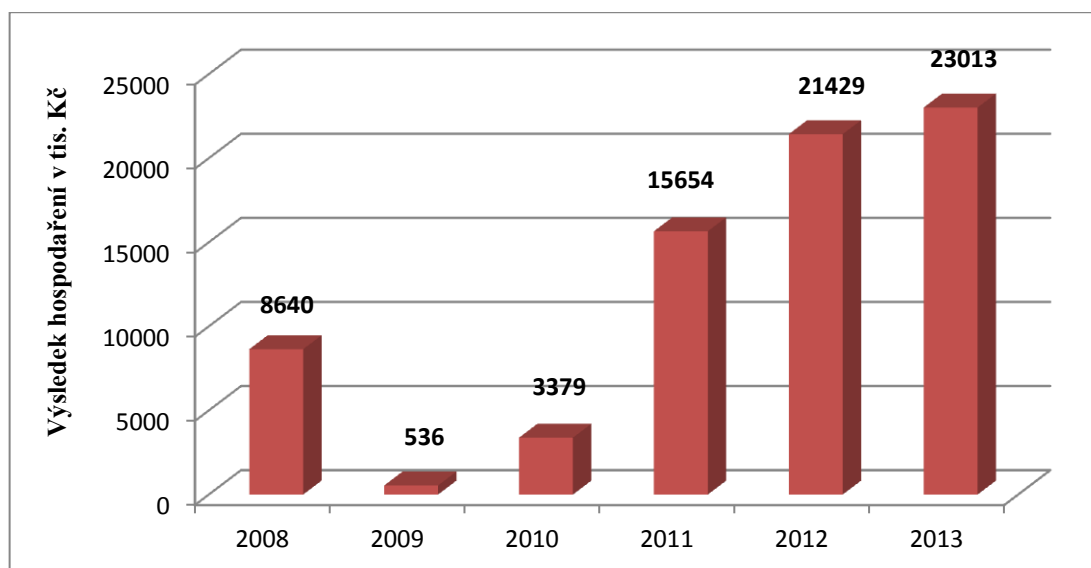
- silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidla nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí,
- nákladní provozovaná vozidla nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určena k přepravě zvířat nebo věcí
- zámečnictví
- obráběčství
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů
- výroba, obchod a služby nezařazené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- rostlinná výroba
- živočišná výroba
- výroba osiv a sadby
- úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování
- opravy silničních vozidel
- hostinská činnost
- řeznictví a uzenářství⁴⁴

Z pohledu finanční perspektivy si vedení klade za cíl dosahovat růstu zisku. Zvyšování zisku zaručuje dostatek finančních prostředků, které mohou být použity na financování potřebných aktivit. Firma každoročně část svých finančních zdrojů investuje, nejčastěji do moderních technologií, staveb či dopravních prostředků. Dílčím cílem v této oblasti je optimalizace nákladů, která by měla vést k jejich redukci a dosažení tak vyšších výnosů, jak u jednotlivých výkonů, tak v celé firmě.

Z hlediska hospodaření bylo dosaženo v posledních 6 letech velmi dobrých hospodářských výsledků (viz obr. 5). Z obrázku je zřejmé, že nejlepších hospodářských výsledků bylo dosaženo v letech 2012 a 2013, kdy zisk v prvně jmenovaném roce přesáhl 21 mil. Kč a ve druhém jmenovaném roce 23 mil. Kč. Naopak méně vydařeným rokem byl rok 2009, kdy výše zisku přesáhla pouze 500 tis. Kč.

⁴⁴ Zemědělské družstvo Újezd u Uničova. In: *ObchodníRejstřík.cz* [online].

Firmě jako celku se sice daří dosahovat zisku, nicméně je důležité zmínit, že ne ve všech střediscích je dosaženo kladného hospodářského výsledku. V návaznosti na tento fakt je hlavní vizí a strategií vedení dosahovat zisku ve všech střediscích prostřednictvím neustálého zlepšování kvality ekonomického řízení a kontroly hospodaření spočívající mimo jiné v dokonalejší kontrole a řízení nákladů.



Obr. 5 - Vývoj výsledků hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování⁴⁵

Z pohledu zaměstnanosti se průměrný počet pracovníků pohybuje od roku 2013 kolem 140, a z tohoto počtu 9 zastává vedoucí pozice. (viz tab. 1).

Tab. 1 - Vývoj počtu zaměstnanců

Rok	Průměrný počet zaměstnanců	
	Celkem	Z toho vedoucí pracovníci
2008	132	7
2009	123	6
2010	125	6
2011	132	7
2012	122	7
2013	140	9

Zdroj: vlastní zpracování⁴⁶

⁴⁵ Zpráva o výsledcích hospodaření Zemědělsko-obchodní družstvo vlastníků Újezd u Uničova 2013. In: Justice.cz [online].

⁴⁶ Tamtéž.

6.1.2 Organizační struktura

Obrázek viz příl. 1. Z obrázku je zřejmé, že nejvyšším orgánem je členská schůze, která se pravidelně schází a rozhoduje o nejdůležitějších otázkách řízení. Statutárním orgánem je představenstvo, které je složeno z 9 členů, v jehož čele stojí předseda představenstva a zřízen je i kontrolní orgán, kterým je kontrolní komise zahrnující 5 členů. Z organizační struktury je patrné, že nejvyšším představitelem je předseda představenstva, který je oprávněn zastupovat firmu navenek a v případě jeho nepřítomnosti jej zastupuje místopředseda představenstva. Tuto funkci zastává hlavní ekonom. Dále je z organizační struktury patrné, že vedoucí pracovníci jednotlivých úseků a středisek podléhají předsedovi představenstva. V rámci firmy se dále nachází sklad, kde probíhá skladové hospodářství, nicméně tato jednotka není v organizační struktuře vyobrazena. Sklad má svého vedoucího pracovníka, který také podléhá předsedovi.

Nutno podotknout, že tento pracovník úzce spolupracuje s vedoucím pracovníkem ze střediska Rostlinné výroby, protože se zde veškerá produkce skladuje a následně prodává. Z organizační struktury je dále zřejmé, že firma nemá vlastní oddělení, které by se zabývalo výkonem controllingových činností. Jak již bylo zmíněno v teoretické části controlling je třeba chápat jako systém zachycující vazby mezi subsystemy, analyzující hlavní a vedlejší procesy, odhalující slabá místa a následně navrhuující nápravná opatření. Dále je důležité zmínit, že ekonomickým řízením se ve firmě zabývá především ekonomický úsek, nicméně je zde v tomto ohledu potřebná spolupráce s jednotlivými vedoucími pracovníky.

6.1.3 Specifika zemědělské výroby

Je podstatné zmínit, že zemědělská výroba má oproti průmyslové výrobě určitá specifika, mezi která patří:

- závislost na přírodních podmínkách,
- časový nesoulad výrobního a pracovního procesu,
- sezónnost práce – různé nároky na pracovní síly a pracovní stroje,
- výsledek hospodaření je do jisté míry ovlivněn úrodností půdy.

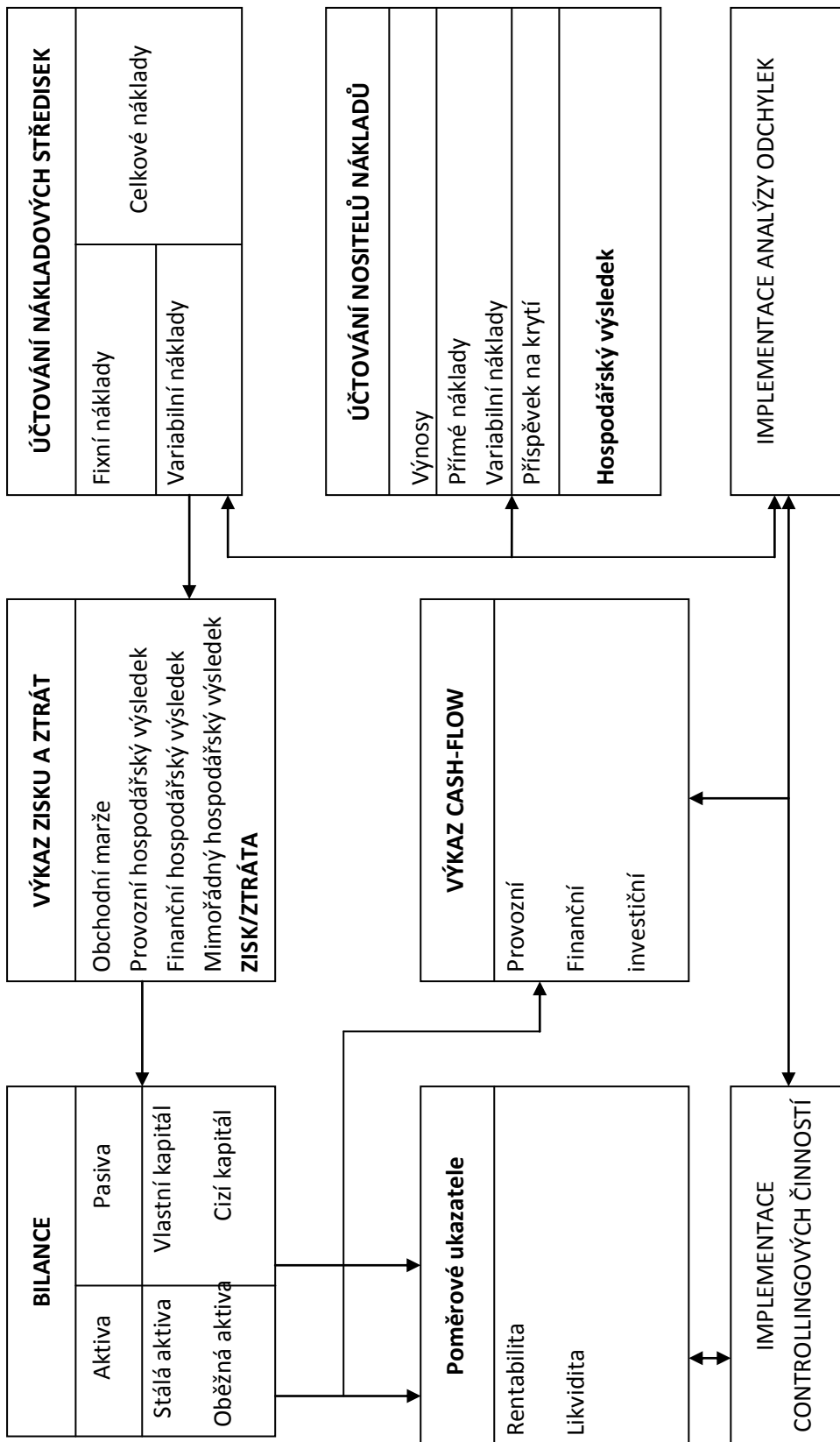
V návaznosti na tato specifika dochází k ovlivňování nerovnoměrnosti mezi výdaji a příjmy během roku. Závislost zemědělské výroby na přírodních podmínkách má za následek ztížené podmínky pro organizaci práce.

7 Analýza současného stavu controllingu

Jak již bylo výše zmíněno, v organizační struktuře se nenachází samostatné oddělení, které by se zabývalo výkonem controllingových činností. Nicméně to ale neznamená, že zde žádné controllingové činnosti neprobíhají. Tato analýza bude zaměřena na činnosti, které zde probíhají v rámci operativního controllingu. Úsilím vedení je dosažení ziskovosti v rámci všech svých středisek zkvalitňováním ekonomického řízení, a proto hodlá v budoucích letech takovéto oddělení zřídit. Ve firmě si systém controllingu postupně vytváří a formují, a proto lze předpokládat, že zde controllingové činnosti probíhají spíše v omezeném rozsahu. Pro zavádění systému controllingu a implementování jeho některých činností vzhledem k povaze firmy je zde splněno určité kritérium. Tím je, že firma je rozdělena do samostatných středisek, což umožňuje přiřazování nákladů. V rámci vytváření a formování výkonu controllingových činností má vedení zájem na tom, aby se, jak už bylo výše zmíněno neustále zkvalitňovalo ekonomické řízení a kontrola průběhu hospodaření. Současně se ve firmě postupně snaží o implementaci controllingové činnosti spočívající v analýze nežádoucích odchýlení v pravidelných časových intervalech mezi plánovanými hodnotami vývoje hospodaření a skutečně dosaženým stavem.

V dalších podkapitolách bude řešen nákladový systém, kde se bude jednat především o zachycení nákladů, určení místa jejich vzniku či přiřazení jejich nositelům. Dále zde bude řešen kalkulační systém, kde se bude jednat o způsob kalkulace, který je zde využíván v návaznosti na principy operativního controllingu. V poslední části této kapitoly bude řešen systém plánování a rozpočtování, který je plně v kompetenci ekonomického úseku. Odpovědným pracovníkem tohoto úseku, jak bylo vyobrazeno v organizační struktuře (viz příl. 1), je hlavní ekonom. Sestavování rozpočtů je také v kompetenci tohoto úseku, pouze s tím rozdílem, že plány jsou sestavovány pro firmu jako celek, ale rozpočty pro vybraná střediska, s jejichž vedoucími pracovníci ekonomického úseku při jejich sestavování úzce spolupracují.

7.1 Nákladový a kalkulační systém



Obr. 6 - Schéma nákladového a kalkulačního systému
Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dokumentů

Ve výše vyobrazeném schématu je znázorněno, jakým způsobem jsou v současnosti implementovány controllingové činnosti v rámci analyzované firmy. V návaznosti na fakt, že se zde zatím nenachází samostatné oddělení pro výkon controllingových činností a na fakt, že ekonomické řízení zde probíhá především v rámci ekonomického úseku, tak i výkon controllingových činností mají na starosti tito pracovníci. Jedná se tedy o činnosti již ve výše zmíněných oblastech, kterými jsou nákladový systém, kalkulační systém a plánování spolu s rozpočtováním. Na tomto místě je nutno konstatovat, že controllingové činnosti pracovníci ekonomického úseku vykonávají při své dosavadní práci a probíhá to tím způsobem, že pracovníci na pozici hlavní účetní spolu s pracovníky administrativy připravují podklady pro pracovníka na pozici hlavního ekonoma. Jeho hlavním úkolem je poté na základě těchto podkladů sestavení a propočtení kalkulace způsobem na bázi operativního controllingu a rovněž tyto podklady využívá pro činnosti v oblasti plánování a sestavování rozpočtů. Úkolem ekonomického úseku je zpracovávání všech ekonomických a finančních dat jako je účtování veškerých účetních operací včetně zpracování mezd, účetní zpracování úvěrů a dotací, sestavování výkazů jako jsou: cash-flow, zisku a ztráty, rozvahy atd., zejména pak tyto výkazy jsou důležité z pohledu výkonu controllingových činností, kde by měly být dále zpracovány a z pohledu implementace analýzy odchylek porovnávány s plánem.

I přes specifika zemědělské výroby zejména v nerovnoměrnosti mezi náklady a výnosy v průběhu roku a v existenci určitých faktorů ovlivňujících výsledek hospodaření a ztěžujících tak podmínky v oblasti plánování a rozpočtování, pracovníci ekonomického úseku i přesto určité plány sestavují. Jedná se především o plány v oblasti nákladů a tržeb pro firmu jako celek a rozpočty sestavují ve spolupráci s vedoucími pracovníky vybraných středisek, kde na základě propočtu nákladů a výnosů je hlavním ukazatelem očekávaný hospodářský výsledek.

7.2 Nákladový systém

Firma je tedy rozčleněna do 5 základních nákladových středisek, nicméně pro její hospodářskou činnost jsou rozhodující především střediska Rostlinné a Živočišné výroby. Takže z důvodu jejich důležitosti je nákladový systém zaměřen právě na tato 2 střediska. Konkrétně nákladové středisko Rostlinné výroby má číselné označení **100** a středisko Živočišné výroby má označení **200** a do tohoto střediska dále spadá chov skotu, chov prasat a chov drůbeže, která jsou číselně označena jako **0200, 0203, 0205**. S tímto označováním souvisí číselné označení jednotlivých výkonů, které jsou výsledkem jejich produkce. Kupříkladu v rámci střediska Rostlinné výroby, které produkuje řadu plodin, vypadá číselné označení takto: pšenice **0100**, ječmen jarní **0104**, kukuřice **0106** atd. V rámci střediska živočišné výroby je číselné označení takovéto: dojnice **700**, prasata **729**, nosnice **730** či kuřice **732** atd. (viz příl. 2).

Z hlediska informačního systému je využívána k evidenci nákladů a výnosů kombinace dvouokruhové a jednookruhové účetní soustavy. To znamená, že výnosy a náklady jsou v rámci zmíněných středisek klasicky sledovány v účtových třídách 5 a 6 a pro potřeby firmy jsou dále využívány účtové třídy 8 a 9. Ve firmě jsou vzhledem ke zvyšujícím se informačním potřebám náklady a výnosy sledovány podle jednotlivých výkonů. Z hlediska kalkulačního systému jsou náklady členěny především na fixní a variabilní. Kde náklady fixní se dále člení na náklady, které lze jednoznačně přiřadit k výkonům rostlinné či živočišné výroby, na náklady pomocné výroby, které jsou alokovány ke skupině výkonů, se kterou souvisejí a fixní náklady firmy jako celku. V rámci informačních potřeb vedení je cílem, aby bylo jednoznačně určeno: **jaké náklady vznikly, kde tyto náklady vznikly** a v neposlední řadě **proč vznikly**. Z hlediska určení nositele nákladů jsou náklady evidovány k jejich nositelům, respektive střediskům prostřednictvím jejich číselného označení. (viz příl. 3).

Postupem doby zde došlo k některým změnám z pohledu alokace nákladů. Došlo k úpravě již zmiňovaných nákladů pomocné výroby, mezd technicko-hospodářských pracovníků či odpisů. Co se týká změny v oblasti mezd, tak například mzda vedoucího pracovníka ze střediska Rostlinné výroby není alokována jako dříve v podobě fixního nákladu firmy jako celku, ale pouze v rámci výkonů rostlinné výroby. V rámci odpisů jsou odpisy alokovány pouze k těm výkonům, se kterými jednoznačně souvisejí. Kupříkladu odpis drůbežárny bude souviset s výkonem nosnic – kuřic, odpis budovy kravína s výkonem dojnic či teletníku s telaty atd. Náklady pomocné výroby byly

původně přiřazovány ke všem výkonům, ale nyní jsou přiřazovány pouze k těm skupinám výkonů, s nimiž jednoznačně souvisejí. Konkrétně budou tyto náklady vymezeny v rámci kalkulačního systému. Z pohledu účetního zachycení náklady pomocné výroby patří v rámci firmy do 8. účtové třídy.

7.3 Kalkulační systém

Zde je v návaznosti na implementaci controllingových činností využívána víceúrovňová kalkulace na bázi krycího příspěvku, jejíž vzorec je takový:

Tab. 2 – Kalkulační vzorec

Výnosy
-Variabilní náklady výkonů
Krycí příspěvek I
-Fixní náklady výkonů
Krycí příspěvek II
-Fixní náklady skupiny výkonů
Krycí příspěvek III
- Fixní náklady firmy
Zisk/Ztráta

Zdroj: interní dokumenty firmy

Firma využívá tuto kalkulaci zejména za účelem analýzy ziskovosti a i přesto, že vzhledem k povaze firmy je plánování složitější, tak i navzdory tomuto faktu se snaží sestavovat kalkulaci předběžnou, průběžnou a následně výslednou. Díky tomu mohou postupně do svého kalkulačního systému zahrnout možnost porovnávání mezi plánem a skutečností a následně prostřednictvím rozboru kalkulací analyzovat vzniklé odchylky.

Mezi variabilní náklady v rostlinné výrobě zahrnují: spotřebu osiva, hnojiva, chemických prostředků, spotřebu pohonných hmot, nájemné za pozemky, služby jako polní práce, mzdové náklady a SZP dělníků, prodané výrobky rostlinné výroby či spotřebu vlastních výrobků (osiva). Mezi variabilní náklady v živočišné výrobě zahrnují: spotřebu krmiv a léčiv, služby jako inseminace či činnost veterináře, mzdové náklady a SZP dělníků, vyřazení a úhyny zvířat, spotřebu vlastních výrobků (krmiv).

Do fixních nákladů výkonů zahrnují ty náklady, které jsou jednoznačně přiřaditelné ke konkrétním výkonům v rámci středisek Rostlinné a Živočišné výroby. K fixním nákladům živočišné výroby spojeným s konkrétním výkonem bývá zahrnuto: spotřeba materiálových druhů jako stavební materiál, náhradní díly, spotřeba elektrické energie a vody, opravy a údržba strojů, služby jako pronájem majetku, mzdové náklady a SZP technicko-hospodářských pracovníků, pojistné, odpisy dlouhodobého majetku (budovy, stroje, dopravní prostředky), daň z nemovitostí, vyřazení, odpisy a úhyny zvířat, která jsou dlouhodobým majetkem. K fixním nákladům rostlinné výroby, které je možno přiřadit konkrétním výkonům, bývá zahrnuto: opravy a údržba strojů, spotřeba materiálových druhů, které se nemění s rozsahem výroby, mzdové náklady a SZP technicko-hospodářských pracovníků.

Mezi fixní náklady skupiny výkonů zahrnují takové náklady, které nelze přiřadit ke konkrétním výkonům v rámci skupiny výkonů, ale lze jednoznačně určit, zda vznikly v rámci rostlinné či živočišné výroby. Takovými náklady jsou pomocné výroby – rostlinná respektive živočišná režie. Do pomocné výroby patří například zemědělské stroje, které jsou využívány pro některé výkony v rámci rostlinné výroby, a proto budou alokovány do nákladů pouze těchto výkonů. Do pomocné výroby zahrnují také činnost dílen, která je určena všem výkonům bez rozdílu. Takové náklady jsou pak alokovány na všechny výkony. Třetí kategorií jsou fixní náklady za firmu jako celek, které zahrnují kupříkladu odpis administrativní budovy či mzdu předsedy představenstva.

Implementace tohoto kalkulačního vzorce je zde spojena s určitými specifiky, a to zejména v provázanosti rostlinné a živočišné výroby. V tom smyslu, že některé výrobky z rostlinné výroby jsou určeny přímo k prodeji a určitá část je určena pro potřeby živočišné výroby, nejčastěji v podobě krmiva. Kalkulace je sestavována v určitých krocích, kdy nejprve jsou vyčísleny, jak variabilní, tak fixní náklady k jednotlivým výkonům. Pak jsou rozděleny tyto náklady na tu část, která je určena na prodej a tu část, která slouží ke spotřebě. Jestliže je na některý výkon z rostlinné výroby poskytnuta dotace a produkce takového výkonu je částečně nebo zcela spotřebovaná v živočišné výrobě, je spolu s částí nákladů přesunuta do živočišné výroby i odpovídající část dotací. Jakmile jsou zjištěny **krycí příspěvky I** všech výkonů, tak lze vyčíslit úhrnný **krycí příspěvek II**, jak pro živočišnou, tak rostlinnou výrobu, od které jsou následně odečteny fixní náklady skupiny výkonů. Tím je zjištěn **krycí příspěvek III** sloužící na úhradu správní režie firmy jako celku a tvorby zisku.

Nyní následují tabulky s propočty všech tří krycích příspěvků, které jsou v rámci používaného kalkulačního systému sledovány. První dvě tabulky znázorňují výpočet krycího příspěvku I a II pro jednotlivé výkony v rámci středisek Rostlinné a Živočišné výroby. Čísla uvedená v tabulkách nelze vyčíst s klasického výkazu zisku a ztráty, ve kterém není obsaženo rozdělení nákladů na fixní a variabilní. Čísla vyobrazená v tabulkách jsou vypočítána na základě údajů z účetního programu používaného v rámci analyzované firmy. Tab. 3 obsahuje výpočet již zmiňovaných dvou krycích příspěvků pro jednotlivé výkony v rámci střediska Rostlinné výroby za rok 2013 a tab. 4 obsahuje výpočet krycích příspěvků pro jednotlivé výkony v rámci střediska Živočišné výroby též za rok 2013. Tab. 5 obsahuje propočet úhrnných krycích příspěvků pro tato dvě střediska spolu s propočtem krycího příspěvku III. Tato tabulka obsahuje navíc propočty pro roky 2011 (viz příl. 4) a 2012 (viz příl. 5), tak aby bylo vidět srovnání mezi hodnotami jednotlivých krycích příspěvků v horizontu tří let.

Tab. 3 – Výpočet krycích příspěvků v rostlinné výrobě za rok 2013 (v tis. Kč)

	Výkon						Celkem
	Pšenice	Ječmen jarní	Kukuřice	Hrách setý	Řepka	Mák setý	
Tržby vč. dotací	33 658	28 092	14 503	0	11 627	4 781	92 661
Variabilní náklady výkonu	11 860	12 672	11 320	0	7 320	1 220	44 392
Krycí příspěvek I	21 798	15 420	3 183	0	4 307	3 561	48 269
Fixní náklady výkonu	4 010	1 980	568	0	800	695	8 053
Krycí příspěvek II	17 788	13 440	2 615	0	3 507	2 866	40 216

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

V první řadě je nutno zmínit, že pro rok 2013 nebyla součástí tržeb výkonů v rámci tohoto střediska žádná dotace. Z tabulky je patrné, že hrách setý, nebyl v tomto roce vůbec produkován. Dále je patrné, že nejvyšších krycích příspěvků I a II bylo dosaženo u výkonů pšenice a ječmene jarního, naopak nejnižších hodnot bylo dosaženo u výkonů kukuřice.

Tab. 4 - Výpočet krycích příspěvků v živočišné výrobě za rok 2013 (v tis. Kč)

	Výkon						Celkem
	dojnice	telata	jalovice do 5 měsíců	prasata	nosnice	kuřice	
Tržby vč. dotací	27 419	0	268	6 654	20 289	410	55 040
Variabilní náklady výkonu	18 680	0	50	4 000	14 573	30	37 333
Krycí příspěvek I	8 739	0	218	2 654	5 716	380	17 707
Fixní náklady výkonu	10 272	0	70	6 723	5 866	10	22 941
Krycí příspěvek II	-1 533	0	148	-4 069	-150	370	-5 234

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Na tomto místě je nutno poznamenat, že ani u výkonů v rámci střediska Živočišné výroby nebyly pro rok 2013 do tržeb zahrnuty žádné dotace. Z tabulky lze vidět, že u výkonů telat nebyly hodnoty sledovány, protože nebyly v daném roce určeny k prodeji. Dále lze jasně vidět, že u všech výkonů je hodnota krycího příspěvku I kladná, ale po odečtení fixních nákladů jednotlivých výkonů nabývá hodnota krycího příspěvku II záporných hodnot. Kladné hodnoty byly dosaženy pouze u jalovic a kuřic. Lze tedy konstatovat, že vzhledem k hodnotám nákladových položek je žádoucí zvýšit jejich kontrolovatelnost.

Když nyní srovnáme hodnoty v rámci této tabulky a tab. 3, tak lze konstatovat, že z pohledu analýzy ziskovosti v rámci jednotlivých výkonů těchto dvou sledovaných středisek dosáhly výkony u střediska Rostlinné výroby v obou dvou ukazatelích kladných hodnot, zatímco v Živočišné výrobě je situace podstatně horší. Z toho lze usoudit, že středisko Rostlinné výroby má pro hospodaření firmy klíčový význam, nicméně neustálým zkvalitňováním ekonomického řízení se v rámci firmy snaží o zlepšení situace ve středisku Živočišné výroby. V tabulce následující bude vyobrazeno srovnání mezi již zmiňovanými lety 2011, 2012 a 2013. V rámci roků 2011 a 2012 je v tabulce uveden úhrnný krycí příspěvek II za jednotlivé výkony ze středisek Rostlinné a Živočišné výroby.

Tab. 5 - Výpočet krycích příspěvků správní režie a tvorby zisku za rok 2013 (tis. Kč)

Rok	Živočišná výroba			Rostlinná výroba			Celkem		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Krycí příspěvek II	-2 636	-1 302	-5 234	26 632	33 254	40 216	23 996	31 952	34 982
Pomocná výroba	1 800	2 090	2 060	2866	3 880	5 107	4 666	5 970	7 167
Živočišná (rostlinná) režie	1 000	1200	900	1000	1 000	1 000	2 000	2 200	1 900
Krycí příspěvek III	-5 436	-4 592	-8 194	22 766	28 374	34 109	17 330	23782	25 915

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Tato tabulka obsahuje již zmiňované úhrnné krycí příspěvky II, které vznikly sečtením hodnot za jednotlivé výkony. Když nyní shrneme následující tabulku, tak lze konstatovat, že z pohledu ziskovosti během těchto tří let bylo dosaženo v úhrnných krycích příspěvcích II a III za všechny výkony v rámci střediska Živočišné výroby záporných hodnot. Nicméně z tabulky je zřejmé, že z tohoto pohledu se situace v roce 2013 oproti předchozím dvěma rokům celkově zhoršila. Hodnota u krycího příspěvku III, sloužícího na úhradu správní režie a tvorby zisku v rámci tohoto střediska, propadla o více jak 3 mil. Kč. Naopak v rámci výkonů střediska Rostlinné výroby byla situace z pohledu ziskovosti v roce 2013 nejlepší. V tomto roce bylo dosaženo nejvyšších hodnot v souhrnných krycích příspěvcích II i III. O více jak 10 mil. Kč oproti roku 2011. I tato tabulka dokazuje význam střediska Rostlinné výroby z pohledu hospodaření.

Pracovníci ekonomického úseku, kteří se zabývají implementací controllingových činností do ekonomického řízení přikládají ukazateli krycího příspěvku značnou důležitost. Jednak se pomocí něj snaží sledovat ziskovost jednotlivých výkonů, které jsou v rámci středisek produkovány a současně je to pro ně ukazatel, který se stává důležitým v oblasti plánování, kde si stanoví hodnoty, kterých by mělo být dosaženo. V rámci implementace controllingové činnosti spočívající v analýze odchylek mezi plánovaným stavem a skutečně dosaženým by mohlo v rámci ekonomického řízení probíhat krátkodobé řízení zisku v rámci jednotlivých středisek prostřednictvím tohoto ukazatele.

Tab. 6 - Vliv cen na vývoj tržeb za rok 2013

	Výkon							Celkem
	dojnice		jalovice do 5 měsíců	prasata	nosnice		kuřice	
	mléko	maso	maso	maso	vejce	maso	maso	
původní tržby (v tis. Kč)	26 244	1 175	268	6 654	19 909	380	410	55040
měrná jednotka	litr	kg	kg	kg	ks	kg	kg	
prodané množství (v tis. Kč)	3 143	20	4	161	11 922	15	6	
původní výkupní cena (v Kč)	8,35	58,74	67	41,08	1,67	25,3	68,33	
zvýšená výkupní cena (v Kč)	9,15	59,33	68,22	41,60	1,8	26,8	74,7	
zvýšené tržby (v tis. Kč)	28 758	1 186	273	6 698	21 460	402	448	59 225
rozdíl tržeb (v tis. Kč)	2 514	11	5	44	1 551	22	38	4 185

Zdroj:vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

V rámci informačních potřeb je zde pravidelně sledován vývoj cen, za které jsou výkony prodávány. V této tabulce je znázorněn vývoj cen pro výkony v rámci střediska Živočišné výroby za rok 2013. Jedná se o propočet, kdy je prodané množství násobeno hodnotou původní výkupní ceny a následně hodnotou změněnou. V tomto případě se jedná o zvýšení cen, ale samozřejmě se může jednat také o jejich pokles. Následně je zjištěn rozdíl mezi výší původních tržeb a výší změněnou v důsledku zvýšených cen. Tím hlavním účelem není pouze zjistit rozdíl ve výši tržeb, ale změna výše tržeb má vliv na hodnoty krycího příspěvku, který je zde sledován. Sledování vývoje cenových hodnot se tak stává jedním z podkladů pro sestavení výše uvedené kalkulace.

7.4 Systém plánování a rozpočtování

V systému plánování je zde využívána metoda top-down, což znamená, že plány jsou sestavovány na základě stanovených úkolů ze strany nejvyššího vedení směrem k vedoucím pracovníkům jednotlivých úseků a středisek. Hospodaření probíhá v podstatě na základě jednoho souhrnného plánu obsahujícího:

- **plán prodeje (tržeb)** - navzdory faktu, že firma nemůže úplně ovlivnit cenu všech svých výkonů, tak i přesto vedení plánuje, jakých tržeb by mělo být dosaženo,
- **plán výroby** – jakého objemu produkce by mělo být dosaženo,
- **plán údržby a oprav** – naplánování oprav strojů, staveb, pracovního vybavení spolu s naplánováním jejich termínů,
- **plán investic** – stanovení potřebného množství finančních prostředků potřebných pro plánované investice spolu s jejich předpokládanou návratností,
- **plán odpisů a leasingu** – stávající majetek spolu s plánovanými investicemi.

Dále zde probíhá plánování v oblasti potřeby lidských zdrojů a v návaznosti na to potřebných mzdových prostředků. Takto koncipovaný plán má v podstatě dvě úrovně:

- **roční plán** – tento plán je základním plánovacím dokumentem, ve kterém jsou stanoveny základní ekonomické cíle, kterých chce vedení v daném roce dosáhnout,
- **plán čtvrtletní (operativní)** – tento plán, jak už vyplývá z jeho názvu, je sestavován každého čtvrt roku a to spolu s výhledem do konce roku. Základním účelem tohoto plánu je, že je sestavován na základě operativních potřeb směrem k dosažení plánovaných výsledků stanovených v ročním plánu. Důležité je zmínit, že čtvrtletní plán nenahrazuje roční plán, jeho základní účel spočívá v přizpůsobení k aktuální situaci v hospodaření firmy.

Pracovníci ekonomického úseku v současnosti provádí srovnání mezi stanovenými hodnotami a dosaženou skutečností vždy na konci čtvrtletí a na konci daného roku. Ale vedení usiluje o zavedení pravidelného srovnávání v měsíčních intervalech. V oblasti rozpočtování, jak již bylo zmíněno, jsou sestavovány rozpočty hospodaření pro vybraná střediska, kdy tím nejhlavnějším ukazatelem je očekávaný výsledek hospodaření, kterého by vedení chtělo v daných střediscích dosáhnout. Tyto rozpočty nákladů a výnosů bývají sestavovány na rok. I v této oblasti má vedení zájem na tom, aby docházelo během roku v pravidelných časových intervalech ke srovnávání stanovených hodnot se skutečně dosaženým stavem. Na úspěšnost dosažení stanovených hodnot v hospodaření je vázán systém odměňování pracovníků, především v návaznosti na dosažení požadovaného výsledku hospodaření.

8 Informační systém

V této oblasti se v návaznosti na implementaci controllingových činností a na jeden z nejdůležitějších nástrojů systému controllingu, kterým je reporting, vyskytují určité nedostatky. V současnosti firma využívá pro své informační potřeby v podstatě jediný report, který poskytuje vedení přehled o nákladech a výnosech za jednotlivá střediska v pravidelných čtvrtletních intervalech. Tyto reporty obsahují celkové náklady a výnosy na střediska včetně vnitrofiremních. Je zde obsažen mimo jiné obrat na dané období a dosažený obrat od začátku daného roku. Tím, že je zde systém controllingu postupně utvářen a formován a využití controllingových činností je v omezeném rozsahu, proto v současnosti nemají informace z takového reportu úplně dostačující vypovídací hodnotu pro zkvalitňování ekonomického řízení. Ale tím, že firma i přes určitá specifika vyskytující se v zemědělství věnuje pozornost procesu plánování a rozpočtování, tak se snaží implementovat činnost v podobě analýzy nežádoucího odchýlení mezi plánovaným stavem a skutečností do svého informačního systému. Tyto analýzy by se tedy měly stát součástí reportů. Informace poté budou mít pro vedení větší význam a jejich vypovídací hodnota bude na daleko vyšší úrovni. Dalším faktem je, že firma využívá účetní program, kde probíhá veškeré účetnictví a pro své další informační potřeby využívá především program MS Excel a modul určený čistě pro potřeby controllingu ve svém informačním systému zatím zabudovaný nemají. Zmíněný účetní program nabízí:

- zachycení veškerých účetních operací, evidování faktur, dokladů, přehled nákladů a výnosů,
- mzdovou evidenci, evidenci pracovníků,
- evidenci zvířat, evidenci přírůstků a úbytků,
- finanční výkaznictví,
- evidenci skladu,
- evidenci dlouhodobého a drobného majetku a odpisů,
- evidenci půdy.

8.1 Nedostatky informačního systému

V této podkapitole budou na základě výše identifikovaného informačního systému a představení reportu shrnuty nedostatky, které se v současnosti v této oblasti vyskytují:

- nedostatečná vypovídací hodnota informací o vývoji hospodaření,
- součástí stávajícího informačního systému není hlubší analýza vyskytujících se odchylek mezi plánovanými hodnotami a skutečně dosaženým stavem,
- chybějící identifikace nápravných opatření,
- není zabudován modul určený čistě pro potřeby controllingu.

Úroveň informačního systému a jeho návaznost na reporting je ovlivněna specifiky v oboru zemědělství. Především nerovnoměrností vzniku nákladů a výnosů během roku, v tom smyslu, že náklady vznikají po dobu celého roku, ale určitá část výnosů vzniká až k jeho konci. Tato skutečnost do jisté míry ztěžuje podmínky v oblasti plánování tržeb a stanovení plánované výše hospodářského výsledku. Další skutečností je, že hospodaření firmy takového charakteru je ovlivněno dotacemi, které by měly sloužit ke krytí ztrátových výkonů a napomáhat k vyrovnávání negativního vývoje ve výsledcích hospodaření.

9 Shrnutí analytické části a identifikace problémů

Na základě analytické části této práce lze konstatovat, že v rámci zkoumané firmy jsou prostřednictvím pracovníků ekonomického úseku vykonávány v omezeném rozsahu následující controllingové činnosti: **plánování, sestavování rozpočtů, kalkulace nákladů a výkonů, sledování odchylek mezi plánem a skutečností.**

V rámci plánování se jedná o stanovení plánovaných hodnot zejména v oblasti nákladů a tržeb a rozpočty jsou sestavovány ve spolupráci ekonomického úseku s vedoucími pracovníky vybraných středisek s cílem na základě propočtu nákladů a výnosů stanovit očekávaný hospodářský výsledek. K porovnávání plánovaných a skutečně dosažených hodnot dochází ve čtvrtletních intervalech a poté na konci daného roku. Nicméně vedení má zájem na tom, aby k takovému porovnávání docházelo v měsíčních intervalech. Ale zde je nutno podotknout, že se jedná spíše o porovnávání mezi těmito hodnotami než o jejich hlubší analýzu. Způsob kalkulace, který je zde využíván, byl představen v rámci kalkulačního systému v podkapitole 7.3. Tato kalkulace je využívána především za účelem analýzy ziskovosti v rámci jednotlivých výkonů ve střediscích Rostlinné a Živočišné výroby.

Nyní je na místě identifikovat základní problémy, které byly analýzou zjištěny:

- controllingové činnosti vykonávají pracovníci ekonomického úseku, respektive hlavní ekonom, a to při jejich dosavadní práci – problémem je to z toho důvodu, že pracovníci v rámci tohoto úseku jsou relativně dost pracovně vytíženi a dochází k situacím, kdy podklady k těmto činnostem nejsou pro hlavního ekonoma k dispozici ve stanoveném časovém termínu nebo jsou k dispozici v nedostatečné kvalitě,
- složitější podmínky v oblasti plánování v porovnání s průmyslovou výrobou, zejména v oblasti nákladů a výnosů. Vzhledem ke specifickým zemědělské výroby zde dochází k nerovnoměrnosti mezi náklady a výnosy během roku a výkyvům v hodnotách jednotlivých položek v důsledku nerovnoměrnosti mezi výrobním a pracovním procesem,

- v rámci firmy jsou porovnávány plánované hodnoty se skutečně dosaženým stavem na konci čtvrtletí a poté na konci daného roku – problémovou oblastí je to z toho důvodu, že vedení usiluje, aby k takovému srovnání docházelo pokud možno v měsíčních intervalech a jak už bylo výše zmíněno, jedná se spíše o porovnání než o hlubší analýzu,
- s tímto bodem souvisí identifikované nedostatky v informačním systému, kdy v návaznosti na reporting nemají zatím informace zcela odpovídající vypovídací hodnotu způsobenou právě nedostatky v činnosti spočívající v rozboru odchylek mezi plánem a skutečností,
- negativní ekonomické výsledky z pohledu ziskovosti u výkonů střediska Živočišné výroby – i když je důležité podotknout, že v zemědělské výrobě jsou poskytovány dotace sloužící ke krytí takovýchto ztrátových výkonů. V rámci firmy jsou dotace alokovány do tržeb konkrétních výkonů díky tomu, že poskytované dotace jsou vždy spojeny s konkrétním výkonem. Nicméně i dotace ne zcela pokryjí celou tuto ztrátovou oblast.

9.1 Potřeba controllingu

V této podkapitole budou shrnuty nejpodstatnější argumenty, proč vlastně vedení usiluje o zkvalitnění svého ekonomického řízení právě postupným zaváděním takového systému do řízení a výkaznictví a současně v čem všem to může být pro firmu přínosem. Těchto argumentů by se jistě našlo i více, ale zde budou uvedeny ty nejpodstatnější:

- potřeba relevantních informací pro kvalitnější řízení a současně snaha o jejich, co možná nejefektivnější přenos v rámci firmy,
- potřeba kvalitnějšího systému plánování umožňujícího včasné odhalení nežádoucího odchýlení od plánovaných hodnot vývoje hospodaření,
- potřeba zajištění dostatečného množství finančních prostředků, tak aby byly zajištěny a financovány všechny potřebné aktivity,
- pro efektivnější využívání finančních zdrojů,
- potřeba důslednějšího řízení finančních toků,
- tím, že mnohdy dochází k přetížení některých úseků a středisek, tak vedení usiluje o jejich lepší koordinaci,
- zkvalitnění dosavadní úrovně informačního systému s cílem zajištění již zmiňovaného, co nejefektivnějšího přenosu informací a zvýšení úrovně jejich vypovídací hodnoty pro ekonomické řízení, ale současně si vedení uvědomuje, že by nebylo úplně účelné pořízení příliš drahého a složitě implementovatelného systému.

9.2 Návrhy na zlepšení controllingu

Na základě všech identifikovaných problémů z analýzy budou doporučena určitá řešení pro zlepšení současného výkonu controllingových činností. Jistě potrvá delší dobu, než bude vytvořeno samostatné oddělení v rámci organizační struktury, které by se výkonem controllingových činností zabývalo. Do té doby by bylo určitým řešením přijmout nového pracovníka se zkušenostmi v dané oblasti, jehož pracovní náplní by měly být tyto činnosti:

- dohled a poradní činnost při sestavování plánů,
- příprava adekvátních podkladů pro oblast plánování nákladů, tržeb a pro potřeby z hlediska kalkulací,

- zavedení níže navržené tabulky pro krátkodobé řízení hospodářského výsledku v rámci jednotlivých středisek do informačního systému,
- poskytování informací pro vedení s dostatečnou vypovídací hodnotou,
- identifikace odchylek a příprava nápravných opatření.

Přijetí takového pracovníka by vedlo k optimálnějšímu pracovnímu vytížení pracovníků v rámci ekonomického úseku a controllingové činnosti by byly efektivněji implementovány a důsledněji vykonávány. Nicméně by to znamenalo pro firmu nárůst mzdových nákladů, ale na druhou stranu by to přineslo: zefektivnění průběhu činností ve firmě, důkladnější implementování controllingových činností, důslednější sledování nákladových položek, zpřesnění plánů, zvýšení vypovídací hodnoty informací o hospodaření v návaznosti na zvýšení úrovně informačního systému a již výše zmíněné optimálnější pracovní vytížení pracovníků v rámci ekonomického úseku.

Dále na základě faktu, že se vedení snaží dokonaleji implementovat controllingovou činnost spočívající v analýze odchylek mezi plánovanými hodnotami a skutečností a že usiluje, aby k této činnosti docházelo pravidelně, pokud možno v měsíčních intervalech. Úsilím vedení je, aby se jednalo o hlubší analýzu a následné identifikování nápravných opatření. V návaznosti na to je navržena následující tabulka, která by byla k podobnému využití určena (viz tab. 7).

Tabulka by se stala součástí informačního systému a informace z ní získané by jistě mohly mít pro vedení vhodnou vypovídací hodnotu. Sloužila by pro činnost spočívající v řízení krátkodobého hospodářského výsledku za jednotlivá střediska. V tabulce by na základě plánů nákladů a tržeb byly uvedeny hodnoty, kterých by mělo být dosaženo. Na konci daného měsíce by tabulka byla doplněna o skutečně dosažené hodnoty jednotlivých nákladů, tržeb spolu s hodnotou krycích příspěvků I a II. Následovalo by porovnání s plánem a identifikování odchylek. Hodnoty by byly vždy uvedeny v tis. Kč a v procentech.

Výsledkem by bylo přehledné srovnání hodnot jednotlivých veličin za daný měsíc, srovnání s měsícem předchozím a následně v rámci celého roku. Tabulka takového charakteru by byla pro danou firmu vhodná i vzhledem k tomu, že se snaží plánovat a řídit hodnoty veličin hospodaření na základě ukazatele krycího příspěvku. Dalším důvodem je, že pro firmu je účelnější plánovat v kratším časovém horizontu, vzhledem ke specifikům v oblasti zemědělství.

Tab. 7- Návrh srovnávací tabulky pro řízení výsledku hospodaření středisek

Výpočet krátkodobého HV		měsíc		kumulovaně		Předchozí rok - měsíc		Předchozí rok - kumulovaně	
		tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Tržby									
Spotřeba materiálu									
Služby jako polní práce									
Mzdy a SZP dělníků									
Ostatní variabilní náklady									
Variabilní náklady celkem	Plán								
	Skutečnost								
	Odchylka								
Krycí příspěvek I	Plán								
	Skutečnost								
	Odchylka								
Pomocná výroba									
FN skupiny výkonů celkem									
Spotřeba materiálu (stavební, náhradní díly)									
Spotřeba el. energie a plynu									
Opravy a údržba strojů									
Nájemné									
Mzdy a SZP THP									
Daně									
Odpisy									
Pojistné									
FN celkem	Plán								
	Skutečnost								
	Odchylka								
Krycí příspěvek II	Plán								
	Skutečnost								
	Odchylka								
Hospodářský výsledek	Plán								
	Skutečnost								
	Odchylka								

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k častým výkyvům v nákladových položkách důsledkem nerovnoměrnosti pracovního a výrobního procesu, je dalším doporučením stanovit určitou procentuální úroveň významnosti odchylek, jejíž výše by byla dána hodnotovou významností nákladů. Konkrétně by to znamenalo, že u položek variabilních nákladů (jako jsou spotřeba osiva, hnojiva, chemických prostředků ve středisku Rostlinné výroby či spotřeba krmiv a léčiv, úhyny zvířat atd. ve středisku Živočišné výroby), kde se tyto položky pohybují v milionových hodnotách, by tato úroveň byla stanovena jako 1 %. Naopak u položek některých fixních nákladů (kupříkladu spotřeba stavebního materiálu, spotřeba elektrické energie), kde se tyto položky pohybují v desetitisícových až stotisícových hodnotách, by tato úroveň byla stanovena na 10 %. Překročení stanovených úrovní by bylo signálem pro detailnější analýzu takovýchto odchylek. I vzhledem ke specifickým zemědělské výroby, kde dochází často k výkyvům v nákladech, ale i v tržbách, by bylo efektivnější se detailněji zabývat právě těmito odchylkami.

Dalším doporučením je zavedení analýzy bodu zvratu do operativního řízení, která by sloužila ke stanovení minimální výše tržeb potřebné pro pokrytí všech nákladů a dosažení plánované výše zisku. Ale vzhledem k tomu, že daná firma je do jisté míry ovlivněna poskytováním dotací, sloužících ke krytí ztrátových výkonů a k vyrovnávání negativního vývoje ve výsledcích hospodaření. Bylo by na místě stanovit minimální výši tržeb prostřednictvím analýzy bodu zvratu, jak včetně poskytnutých dotací, tak též bez nich. Výpočet by spočíval ve dvou krocích. Nejprve by se stanovil příspěvek k tržbám vyjadřující, kolik přispěje každá koruna k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku. A poté po dosažení plánovaného zisku by byla stanovena minimální výše tržeb. A jak už bylo zmíněno, na základě tohoto postupu by měla být stanovena minimální výše tržeb bez plánované dotace a s dotací.

Nyní bude nastíněn postup propočtu:

Hodnoty jsou uvedeny na základě plánu nákladů a tržeb v roce 2014 pro střediska Rostlinné a Živočišné výroby:

plánované variabilní náklady: **86 600 000 Kč**

plánované fixní náklady: **33 500 000 Kč**

plánované tržby bez dotace: **137 660 000 Kč**

plánované tržby s dotací: **156 000 000 Kč**

plánovaný zisk bez dotace: **17 560 000 Kč**

plánovaný zisk s dotací: **35 900 000 Kč**

Tedy:

$$\text{výpočet příspěvku k tržbám bez dotace: } h = \frac{VN}{CT} = \frac{86\,600\,000}{137\,660\,000} = 0,629 \text{ Kč}$$

$$\text{výpočet příspěvku k tržbám s dotací: } h = \frac{VN}{CT} = \frac{86\,600\,000}{156\,000\,000} = 0,555 \text{ Kč}$$

$$\text{BZ bez dotace} = \frac{FN + \text{Zisk}}{1 - h} = \frac{33\,500\,000 + 17\,560\,000}{1 - 0,629} = 137\,628\,032 \text{ Kč}$$

$$\text{BZ s dotací} = \frac{FN + \text{Zisk}}{1 - h} = \frac{33\,500\,000 + 35\,900\,000}{1 - 0,555} = 155\,955\,056 \text{ Kč}$$

Z výše uvedeného výpočtu vyplývá, že ve střediscích Rostlinné výroby a Živočišné výroby by měly být vyprodukovány výkony bez plánované dotace za **137 628 032 Kč** a s plánovanou dotací za **155 955 056 Kč**, tak aby byly pokryty náklady a dosažen plánovaný zisk. Z výpočtu plyne, že minimální výše tržeb, které by měla firma dosáhnout, se od plánovaných hodnot příliš neliší. Dále je důležité zmínit, že dotace lze přibližně plánovat, protože z níže uvedené tabulky je patrné, že v jednotlivých letech se dotace od sebe tolik nelišily. Kromě roku 2011, kde dotace u chovu skotu byla téměř trojnásobně vyšší než o rok později a též u chovu drůbeže, kde se dotace mezi roky 2012 a 2013 lišily o více jak trojnásobek.

Tab. 8 – Vývoj dotací v letech 2011, 2012, 2013 (v tis. Kč)

Rok	Středisko				Celkem
	RV	ŽV			
		Chov skotu	Chov prasat	Chov drůbeže	
2011	18 748	1 320	88	55	20 941
2012	19 472	489	92	49	20 102
2013 ⁴⁷	20 848	219	72	174	21 313

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů firmy

⁴⁷ V roce 2013 nebyly poskytnuté dotace zahrnuty do tržeb pro jednotlivé výkony v rámci kalkulace

9.3 Zhodnocení naplnění cíle a přínosu práce

Cílem práce bylo posoudit stávající stav controllingu ve zvolené firmě a na základě získaných poznatků navrhnout možná zlepšení. První část tohoto cíle, tedy posouzení stávajícího stavu controllingu byla naplněna prostřednictvím analýzy, kde bylo zhodnoceno vykonávání controllingových činností na bázi operativního controllingu. Tato analýza byla zaměřena na nákladový systém, kalkulační systém a identifikaci způsobu plánování a rozpočtování spolu s identifikací úrovně informačního systému. Na základě získaných poznatků, kterými bylo vymezení způsobu zachycení nákladů, určení místa jejich vzniku a přiřazení jejich nositelům v rámci nákladového systému, dále vymezení a charakteristika využívaného způsobu kalkulace pro potřeby implementace činností operativního controllingu v rámci kalkulačního systému. V neposlední řadě identifikace systému plánování spolu s vymezením jeho složitosti vzhledem k povaze firmy a nakonec posouzení úrovně informačního systému s vymezením jeho nedostatků.

Na základě těchto faktů byla naplněna druhá část cíle, kdy byly identifikovány problematické oblasti a následně v podkapitole 9.2 navržena doporučení pro zlepšení v těchto problematických oblastech. Přínosem práce je především návrh tabulky (viz tab. 7) v návaznosti na zvyšující se informační potřeby vedení a sloužící pro controllingovou činnost spočívající v řízení krátkodobého hospodářského výsledku v rámci jednotlivých středisek. Na jejímž základě by vedení mohlo identifikovat odchylky v hospodaření a následně navrhnout nápravná opatření. Závěry z této práce by mohly sloužit nepřímo jako podklad či návrh pro možný rozvoj zkoumané firmy vedoucí k dokonalejší implementaci controllingových činností ve vymezených problematických oblastech.

Závěr

Literární rešerše problematiky controllingu ve spojení s analýzou systému operativního controllingu a realizace controllingových činností ve zvolené firmě umožnily poukázat na řadu skutečností. Na základě provedené analýzy lze říct, že controlling plní v rámci zkoumané firmy určitou funkci, ale zatím neposkytuje zcela dostačující informační podporu pro rozhodování vedoucích pracovníků. Prostřednictvím provedené analýzy současného stavu controllingu bylo zjištěno, že v rámci firmy se snaží controllingové činnosti směřovat do oblasti nákladového systému s cílem lepšího řízení nákladů, jednak využitím kapacitního členění nákladů na fixní a variabilní pro potřeby využívaného způsobu kalkulace. Dále prostřednictvím jasného přiřazení nákladů jeho nositelům s cílem vědět, kdy náklady vznikly, proč vznikly a kdo za případné nežádoucí hospodářské výsledky nese odpovědnost.

Dále bylo zjištěno, že vedení zkoumané firmy usiluje o dokonalejší implementaci controllingové činnosti spočívající v hlubší analýze mezi plánovanými hodnotami v hospodaření a skutečně dosaženým stavem. Hlavním úsilím v této oblasti je, aby to neprobíhalo jako doposud, tedy porovnáním mezi plánovanými hodnotami a skutečně dosaženým stavem vždy na konci daného čtvrtletí a pak na konci roku. Úsilím vedení je, aby se takováto činnost realizovala pravidelně v měsíčních intervalech, a to ve smyslu hlubší analýzy zjištěných odchylek. Na základě nároků vedení na své zvyšující se informační potřeby bylo navrženo doporučení v podobě manažerské tabulky, která by se stala součástí informačního systému. Sloužila by pro controllingovou činnost spočívající v krátkodobém řízení hospodářského výsledku v jednotlivých střediscích. Důvodem pro navržení takovéto tabulky je návaznost na kalkulační systém, kde je využíván ukazatel krycího příspěvku, který by mohl být vhodným nástrojem pro tuto controllingovou činnost. Spolu s tabulkou bylo doporučeno, aby byly stanoveny úrovně významnosti odchylek, jejichž výše by byla dána hodnotou nákladových položek a jejich překročení by bylo signálem pro jejich detailnější analýzu. Dále bylo doporučeno zavedení výpočtu minimální výše tržeb pro pokrytí nákladů a dosažení plánovaného zisku prostřednictvím analýzy bodu zvratu, a to, jak s plánovanou dotací, tak bez dotace. V neposlední řadě bylo navrženo přijetí pracovníka se zkušenostmi v oblasti controllingu, který by sice znamenal pro firmu nárůst mzdových nákladů, ale na druhou stranu přínosem by bylo především zefektivnění činností, zkvalitnění plánování a zvýšení vypovídací hodnoty informací o vývoji hospodaření pro vedení.

Anotace

Jméno a příjmení:	Petr Šenk
Instituce:	Moravská vysoká škola Olomouc
Název práce v českém jazyce:	Analýza systému controllingu ve firmě ZD Újezd u Uničova
Název práce v anglickém jazyce:	Controlling System Analysis in the Újezd u Uničova Farm co.-op.
Vedoucí práce:	Ing. Petr Novák, Ph.D.
Počet stran:	60
Počet příloh	5
Rok obhajoby:	2015
Klíčová slova v českém jazyce:	controlling, controllingový systém, operativní controlling, plánování, rozpočtování
Klíčová slova v anglickém jazyce:	controlling, controlling system, operational controlling, planning, budgeting

Cílem bakalářské práce je posoudit stávající stav controllingu ve zvolené firmě a na základě získaných poznatků navrhnout možná zlepšení. Práce je složena v podstatě ze tří částí. První část popisuje controlling a jeho vybrané nástroje. V další části práce je charakterizována firma a prostřednictvím analýzy, deskripce a komparace hodnot v čase zhodnocen výkon činností v oblasti operativního controllingu. V poslední části jsou identifikovány nedostatky a doporučena možná zlepšení.

The aim of the bachelor's thesis is to assess the current state of controlling in the chosen firm and on the basis of lessons learned suggest possible improvements. The thesis consists of three parts. The first part describes controlling and its chosen tools. The next part characterizes the firm and through analysis, description and comparison of values in time evaluates the performance of activities in the field of operational controlling. The last part identifies the shortages and recommends potential improvements.

Seznam použité literatury

1. ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
2. HAVLÍČEK, Karel. *Management: malé a střední firmy*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2011. 210 s. ISBN 978-80-7408-056-2.
3. KOVAŘÍK, Pavel. *Manažerský controlling*. 1. Vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2013. 180 s. ISBN 978-80-87839-03-4.
4. KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
5. KUTÁČ, Josef a Kamila JANOVSÁ. *Podnikový controlling: malé a střední firmy*. Vyd. 1. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, 2012, 155 s. ISBN 978-80-248-2593-9
6. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
7. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
8. SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
9. ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
10. VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2012. 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

INTERNETOVÉ ZDROJE

Zemědělské družstvo Újezd u Uničova. In: *ObchodníRejstřík.cz* [online]. © 2000-2015 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz/zemedelsko-obchodni-druzstvo-vlastniku-ujezd-u-unicova-147931/>

Zpráva o výsledcích hospodaření zemědělsko-obchodní družstvo vlastníků Újezd u Uničova. In: *Justice.cz* [online]. © 2010 - 2013 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://or.justice.cz/ias/content/download?id=744e3cdca1b745dd80a803ab5316dd40/>

Seznam tabulek

Tab. 1 - Vývoj počtu zaměstnanců	33
Tab. 2 - Kalkulační vzorec	39
Tab. 3 - Výpočet krycích příspěvků v rostlinné výrobě za rok 2013 (v tis. Kč)	41
Tab. 4 - Výpočet krycích příspěvků v živočišné výrobě za rok 2013 (v tis. Kč)	42
Tab. 5 - Výpočet krycích příspěvků správní režie a tvorbu zisku za rok 2013 (tis. Kč)	43
Tab. 6 - Vliv cen na vývoj tržeb za rok 2013	44
Tab. 7 - Návrh srovnávací tabulky pro řízení výsledku hospodaření středisek	51
Tab. 8 - Vývoj dotací v letech 2011, 2012, 2013 (v tis. Kč)	54

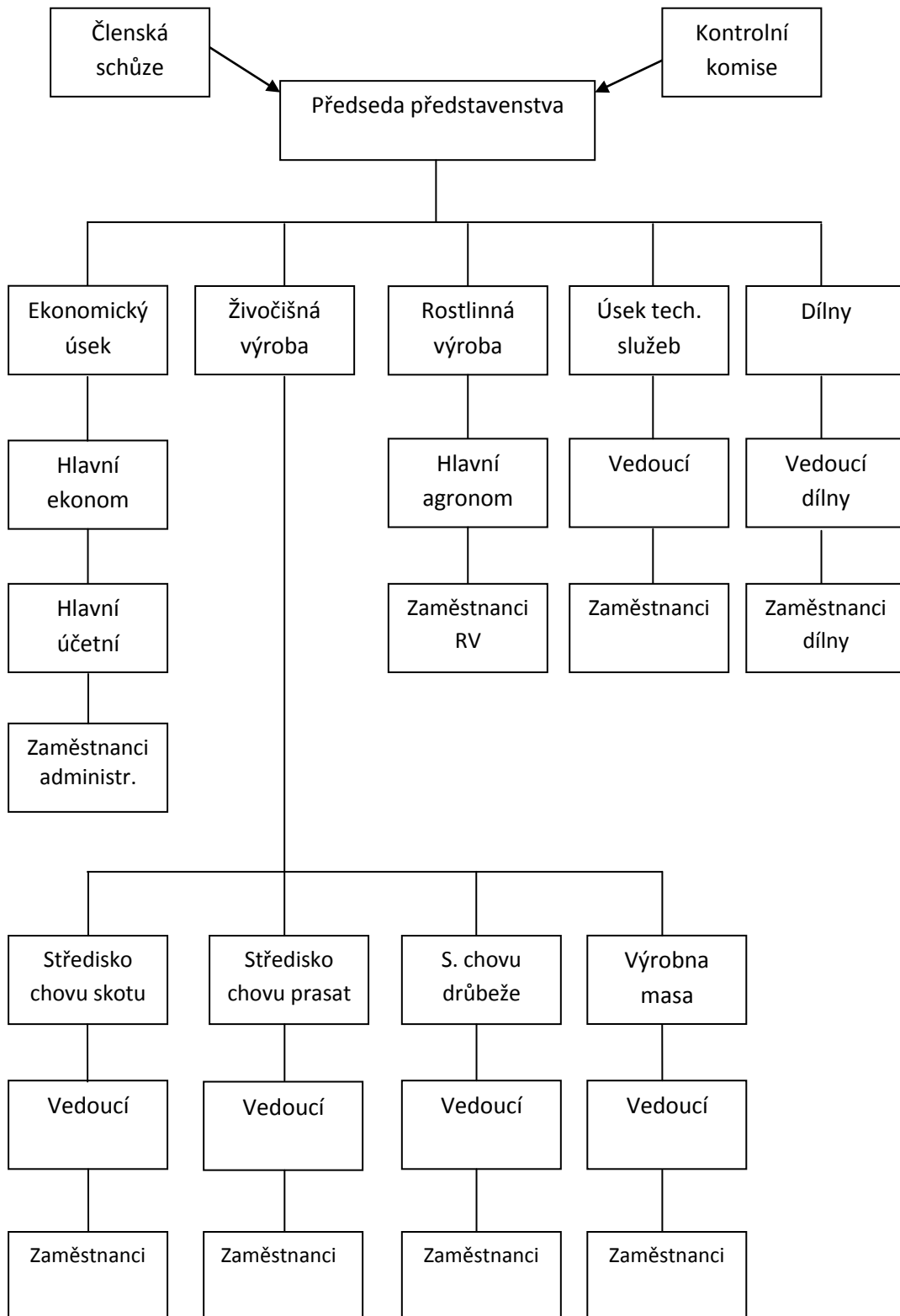
Seznam obrázků

Obr. 1 - Systém vztahů koncepce controllingu a přímých cílů controllingu	13
Obr. 2 - Vztah controllingu ke kontrole	15
Obr. 3 - Úkoly managementu a controllingu	18
Obr. 4 - Rozklad globální odchylky	29
Obr. 5 - Vývoj výsledků hospodaření	33
Obr. 6 - Schéma nákladového a kalkulačního systému	36

Seznam příloh

Příl. 1 - Organizační pavouk firmy	61
Příl. 2 - Číselné označení výkonů	62
Příl. 2 - Číselné označení výkonů - pokračování	63
Příl. 3 - Výpočet hospodářského výsledku u výkonu pšenice	64
Příl. 4 - Propočet krycích příspěvků pro rok 2011	65
Příl. 5 - Propočet krycích příspěvků pro rok 2012.....	66

Příl. 1 - Organizační pavouk firmy



Zdroj:vlastní zpracování dle interních dokumentů firmy

Příl. 2 - Číselné označení výkonů

Rostlinná výroba	
Kód	Název výkonu
0100	PŠENICE OZIMÁ
0101	PŠENICE JARNÍ
0103	JEČMEN OZIMÝ
0104	JEČMEN JARNÍ
0106	KUKUŘICE NA ZRNO
0110	KUKUŘICE - OSIVO
0120	HRÁCH SETÝ
0130	ŘEPKA
0132	MÁK
0141	BRAMBORY RANÉ
0142	BRAMBORY POZDNÍ KONZUMNÍ
0143	BRAMBORY PRŮMYSLOVÉ
0153	KRMNÁ ŘEPA
0180	KUKUŘICE NA ZELENO A SILÁŽ
0190	VOJTĚŠKA
Živočišná výroba	
700	DOJNICE (ZÁKLADNÍ STÁDO)
701	TELATA DO 3 MĚSÍCŮ
702	TELATA OD 3 DO 6 MĚSÍCŮ
703	JALOVICE DO 5. MĚSÍCE BŘEZOSTI
704	MLADÝ CHOVNÝ SKOT - BÝCI
705	VYSOKOBŘEZÍ JALOVICE
706	PLEMENNÍ BÝCI
708	VÝKRM SKOTU
710	KRÁVY (BTPM) - MASNÉ PLEMENO
714	TELATA DO ODSTAVU - MASNÉ PLEMENO
715	JALOVICE DO 5. MĚS. BŘEZOSTI - MASNÉ PLEMENO
716	VYSOKOBŘEZÍ JALOVICE - MASNÉ PLEMENO
717	MLADÝ MASNÝ SKOT
719	OSTATNÍ SKOT
720	PRASNICE (ZÁKLADNÍ STÁDO)
721	MLADÉ CHOVNÉ PRASNIČKY
722	VÝKRM PRASAT
723	PŘEDVÝKRM PRASAT
724	JEDNORÁZOVÉ PRASNIČKY
725	PLEMENNÍ KANCI
728	SELATA DO ODSTAVU
729	OSTATNÍ PRASATA
730	SLEPICE – NOSNÉ

Příl. 2 – Číselné označení výkonů - pokračování

731	LÍHNUTÍ KUŘAT – NOSNÉ
732	KUŘICE V ODCHOVU – NOSNÉ
733	KUŘECÍ BROJLEŘI
735	SLEPICE (MATKY BROJLERŮ) - MASNÉ
736	LÍHNUTÍ KUŘAT - MASNÉ
737	ODCHOV KUŘIC - MASNÉ

Zdroj: interní dokumenty firmy

Příl. 3 – Výpočet hospodářského výsledku u výkonu pšenice

Výkon	0100 pšenice	
5010100	spotřeba osiva	3 518 922
5010100	spotřeba hnojiva	1 868 657
5010100	spotřeba chemických prostředků	4 936 421
5010100	spotřeba pohonných hmot	1 536 000
Celkem	SU 501	11 860 000
5180100	náklady na přepravu	55 698
5180100	polní práce	176 528
5180100	nájemné - pozemky	622 368
Celkem	SU518	854 594
5210100	mzdové náklady	254 186
Celkem	SU 521	254 186
5240100	zákonné SP	39 452
5240100	zákonné ZP	16 233
Celkem	SU 524	55 685
5320100	daň z nemovitostí	3 541
Celkem	SU 532	3 541
5380100	ostatní daně a poplatky	5 369
Celkem	SU 538	5 396
6010100	tržby za výrobky	33 156 000
Celkem	SU 601	33 156 000
6480100	dotace	0
Celkem	SU 648	0
6680100	ostatní finanční výnosy	15 364
Celkem	SU 668	15364
8500100	pomocná výroba	1 350 613
9600100	rostlinná režie	436 258
9710100	správní režie	99 909
Celkem	SU	1 885 970
Výsledek		17 967 762

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Příl. 4 – Propočet krycích příspěvků pro rok 2011

Tab. 9 - Výpočet krycího příspěvku v rostlinné výrobě za rok 2011 (v tis. Kč)

Výkon							Celkem
	Pšenice	Ječmen jarní	Kukuřice	Hrách setý	Řepka	Mák setý	
Tržby vč. dotací	29 510	17 823	12 291	0	9 060	1 736	70 420
Variabilní náklady výkonu	10 754	6 822	5 221	0	4 456	1 008	28 261
Krycí příspěvek I	18 746	11 001	7 070	0	4 604	738	42 159
Fixní náklady výkonu	5 866	3 778	2222	0	2 973	688	15 527
Krycí příspěvek II	12 880	7 223	4 848	0	1 631	50	26 632

Zdroj:vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Tab. 10 - Výpočet krycího příspěvku v živočišné výrobě za rok 2011 (v tis. Kč)

Výkon							Celkem
	dojnice	telata	jalovice do 5 měsíců	prasata	nosnice	kuřice	
Tržby vč. dotací	18 290	0	240	5 300	21 558	370	45 758
Variabilní náklady výkonu	10 104	0	32	3 655	14 380	43	28 214
Krycí příspěvek I	8 186	0	208	1 645	7 178	327	17 544
Fixní náklady výkonu	4 325	0	70	7 745	8 030	10	20 180
Krycí příspěvek II	3 861	0	148	-6 100	-852	307	-2 636

Zdroj:vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Příl. 5 – Propočet krycích příspěvků pro rok 2012

Tab. 11 - Výpočet krycího příspěvku v rostlinné výrobě za rok 2012 (v tis. Kč)

Výkon							Celkem
	Pšenice	Ječmen jarní	Kukuřice	Hrách setý	Řepka	Mák setý	
Tržby vč. dotací	29 583	17 234	15 752	0	13 632	1 954	78 155
Variabilní náklady výkonu	10 448	6 442	8 700	0	10 986	1 222	37 798
Krycí příspěvek I	19 135	10 792	7 052	0	2 646	732	40 357
Fixní náklady výkonu	3 269	1 266	1 356	0	1 076	136	7 103
Krycí příspěvek II	15 866	9 256	5 696	0	1 570	596	33 254

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy

Tab. 12 - Výpočet krycího příspěvku v živočišné výrobě za rok 2012 (v tis. Kč)

Výkon							Celkem
	dojnice	telata	jalovice do 5 měsíců	prasata	nosnice	kuřice	
Tržby vč. dotací	21 369	0	300	5 180	24 200	710	55 094
Variabilní náklady výkonu	15 473	0	64	3 300	14 366	60	41 960
Krycí příspěvek I	5 896	0	236	1 880	9 834	650	17 707
Fixní náklady výkonu	8 562	0	60	3 902	7 224	50	22 941
Krycí příspěvek II	-2 666	0	176	-2 022	2 610	600	-1 302

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetního programu firmy